

Wissenschaftliche Schriftleiter:

*Dr. Gerhard Ege,*  
Leitender Regierungsdirektor

*Prof. Dr. Wulf Coette,*  
Richter am Bundesgerichtshof

*Dr. Dietmar Gösch,*  
Richter am Bundesfinanzhof

**DStR**

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 29 Seiten 1185 - 1228 39. Jahrgang «2001

*Helmut Messing,* Steuerberater, Geschäftsführend:  
vereidigt. Buchprüfer

Begründer und Mitwirkende:

Steuerberater und Wirtschaftsprüfer *Volker Fasolt* • Rechtsanwalt *Dr. Hans Flick* • Ministerialdirektor a.D. Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*

*Paul G. Flockermann* Richter am BVerfG a.D. *Prof. Dr. Paul Kirchhof* Steuerberater *Karl-Heinz Mittelsteiner* f • Vors. Richter am BFH a. D. *Dr. Max Rid*  
Steuerberater Dipl.-Volkswirt *Dr.h.c. Heim Seiberg* • *Prof. Dr. Horst Vogel*

Wissenschaftliche Schriftleiter:

*Dr. Walter Niemann,* Rechtsanw. alt,  
Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

*Dr. Thomas Rödder,* Steuerberater,  
Wirtschaftsprüfer

## STEUERRECHT

### AUFSATZE

# Medienfonds in Korsettstangen oder im Gesellschaftsanzug? - § 2b EStG und der neue Medienerlass

Von Prof. Dr. Thomas Zacher, Köln und Dr. Jürgen C. Müller, Augsburg\*

Medienfonds sind in jüngster Zeit einer Reihe von Neuerungen in Gesetzgebung und Verwaltungspraxis unterworfen. Der jetzt veröffentlichte „Medienerlass“ des BMF vom 23. 2. 2001 ergänzt im Hinblick auf die Spezifika von Film- und sonstigen Medienfonds diejenigen Sonderregelungen, welche Publikumspersonengesellschaften im Allgemeinen durch die neu eingeführten §§ 2a und 2b EStG und das hierzu ergangene Anwendungsschreiben des BMF vom 5. 7. 2000 zu § 2b EStG erfahren hatten. Es wird untersucht, ob der jetzige Rechtszustand wirtschaftlich sinnvolle unternehmerische Konzepte der Medienwirtschaft allzu sehr in Korsettstangen einzwängt, oder ob mit dem jetzt erreichten Stand eine Erscheinung der Wirtschafts- und Steuerpraxis lediglich ihre „Flegeljahre“ abgelegt und einen salonfähigen Gesellschaftsanzug erhalten hat.

## 1. Einleitung

Medienfonds sind — nach wie vor — beliebt, was durch hohe und steigende Platzierungsvolumina<sup>1</sup> gerade auch im Verhältnis zu vergleichbaren Beteiligungsmodellen mit anderen Investitionsgegenständen dokumentiert wird. Dies wurde zum Jahresende 1999 zum Teil noch damit begründet, dass man auf Grund der Unsicherheit über das (seinerzeit noch bevorstehende) Anwendungsschreiben zu § 2b EStG entsprechende Mitnahmeeffekte erzielen wollte. Aber auch nach Ergehen

\* Prof. Dr. Zacher, MBA, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, lehrt Wirtschaftsrecht, EU-Recht und Steuerrecht an der FHDW Bergisch Gladbach und ist Partner der Sozietät Zacher & Partner, Köln; Dr. Jürgen C. Müller, Steuerberater ist Inhaber der Steuerkanzlei Dr. Müller, Augsburg. 1 Vgl. z. B. jüngst *Loipfinger*, Vermögen und Steuern 3/2001, S. 8 S. mit statistischen Angaben seit 1997 und Prognosen für 2001. Zu den im Vergleich zu Fonds mit anderen Investitionsgegenständen besonders hohen Zuwachsraten von Medienfonds vgl. auch die Überblicksdarstellungen in *Cash*, Heft 6/2000, S. 24, 28 ff. und *Capital*, Heft 24/2000, S. 257 f.

dieses Schreibens<sup>2</sup> ist ein wachsendes Interesse an derartigen unternehmerischen Beteiligungen zu verzeichnen.

Die Reaktionen auf das Anwendungsschreiben reichten von Aufatmen bis zu (weiterem) Kopfschütteln<sup>3</sup>. Von Teilen der Medienbranche und im Fachschrifttum wurde jedenfalls die Beendigung der bis dato bestehenden Unsicherheit begrüßt und für die Beurteilung der Einschlägigkeit des § 2b EStG griffige Entscheidungshilfen in Form von Flussdiagrammen entwickelt<sup>4</sup>. Speziell im Hinblick auf Medienfonds wurde davon ausgegangen, dass zwar leasingähnliche bzw. ausschließlich auf den Handel mit Lizenz- bzw. Verleihrechten gerichtete Konstruktionen stark gefährdet oder gar zukünftig (wirtschaftlich) ausgeschlossen erschienen, gleichzeitig aber für echte Produktions- bzw. Koproduktionsfonds diese Trennung der Spreu vom Weizen eher eine Bestätigung als eine Einschränkung darstellte<sup>5</sup>.

Auch für bereits auf das Anwendungsschreiben zu § 2b abgestimmte Medienfonds war jedoch klar, dass der bereits ursprünglich für Herbst 1999 angekündigte Medienerlass insoweit — weitere — Leitlinien, wenn nicht gar Einschränkungen insbesondere im Hinblick auf die Anerkennung der Herstellereigenschaft auf Gesellschaftsebene und die Mitunternehmereigenschaft der Anleger auf Gesellschafterebene bringen würde — beides zentrale Voraussetzungen dafür, die bei der Filmproduktion zwangsläufig in erheblichem Umfang entstehenden Anfangsverluste auf Grund der Regelung der §§ 5 Abs. 2 EStG und 248 Abs. 2 HGB für eine entsprechende (anfängliche) Steuerentlastung auf Anlegerebene nutzbar zu machen.

Nachdem in der Entstehungsphase des Medienerlasses mehrere Entwürfe dem Fachpublikum zugänglich gemacht wurden und diese sowohl im Rahmen einer Art „offiziellen“ Arbeits- und Kontaktgruppe auf Bundesebene mit Vertretern aus der Beraterschaft und Filmwirtschaft wie

2 BMF v. 5. 7. 2000, BStBl 2000, 1148, DStR 2000, 1373. Das Anwendungsschreiben zu § 2 EStG wird allerdings voraussichtlich demnächst geändert. Eine Arbeitsgruppe hat im März 2001 getagt, eine Sitzung der Referatsleiter der Länder ist ab 30. 5. 2001 vorgesehen. Offen ist derzeit, ob es ein förmliches Ergänzungsschreiben zum Anwendungsschreiben auf Bundesebene geben wird oder die zu erwartenden Neuerungen auf Länderebene bekannt gemacht werden sollen.

3 Vgl. etwa *Meyer-Scharenberg/Fleischmann*; DStR 2000, 1373; *Söffing*, DB 2000, 2340; *Türksch*, ZfR 2000, 691.

4 So etwa von *Meyer-Scharenberg/Fleischmann* (Fn. 3); *Loipfinger*, Vermögen & Steuern, Heft 9/2000, S. 14; *Türksch*, ZfR 2000, 691. 5 Vgl. *Loipfinger*, Vermögen & Steuern, Heft 3/2001, S. 8, 10; *ders.*, Vermögen & Steuern, Heft 9/2000, S. 14 f.

## AUFsätze

auch auf verschiedenen anderen Wegen (insbesondere über die Finanzministerien der maßgeblich beteiligten Länder) diskutiert wurden, liegt nun die endgültige Fassung des Medienerlasses vor<sup>6</sup>. Im Vergleich zu der Entwurfsfassung vom 23. 2. 2001 wurden einige Anregungen der Praxis sowohl im Hinblick auf die üblichen Usancen in der Filmwirtschaft wie auch die Rechtswirklichkeit im internationalen Koproduktionsgeschäft berücksichtigt, bei anderen Punkten ist es dagegen in der Endfassung zu nicht unerheblichen Unklarheiten und/oder Verschärfungen gekommen.

Das BMF stellt in seinem Schreiben vom 23. 2. 2001 vorrangig auf fünf Kriterien ab, anhand derer von den Finanzbehörden beurteilt werden soll, wie der betreffende Medienfonds steuerlich behandelt werden soll. Diese Kriterien sind:

- Hersteuereigenschaft
- Wirtschaftliches Eigentum
- Mitunternehmerschaft
- Gewinnerzielungsabsicht
- Betriebsstättenproblematik.

Darüber hinaus nimmt der Medienerlass noch Stellung zur Gewinnabgrenzung, zur AfA-Methode für Filmrechte, zu Filmvertriebsfonds und zur Frage, ob und -wann die Filmrechte dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzurechnen sind.

## 2. Herstellereigenschaft (Tz. 1 - 13 f)

Ein Film- oder Fernsehfonds kann über zwei verschiedene Szenarien Hersteller eines Films sein/werden: Entweder originär über selbst bzw. als Auftraggeber einer „unechten“ Auftragsproduktion produzierte Filme oder derivativ im Wege der Koproduktion.

### 2.1 Originäre Herstellereigenschaft (Tz. 2 - 12 f)

Führt der Fonds die eigentliche Filmherstellung nicht selbst durch, sondern bedient er sich dazu eines externen Produktionsdienstleisters, muss nach Ansicht des BMF beurteilt

- werden, ob in diesem Fall der Fonds oder nicht etwa der externe Produktionsdienstleister der eigentliche Hersteller des Films ist.

Zu dieser Beurteilung greift das BMF auf die in einem BFH-Urteil vom 20. 9. 1995<sup>7</sup> aufgestellten Kriterien zurück. Dort hatte bereits der BFH weitgehend auf die urheber- und zivilrechtlichen Abgrenzungskriterien abgestellt, wie sie insbesondere zur Bestimmung der Leistungsschutzberechtigten i. S. des seit dem 30. 6. 1995 geltenden § 94 UrhG verwendet werden<sup>8</sup>. Nach der vom BMF zum Teil wörtlich übernommenen BFH-Entscheidung kommt es für die Herstellereigenschaft grundsätzlich darauf an, wer bei einer Filmproduktion letztlich die notwendigen Entscheidungen trifft und die wirtschaftlichen Folgen verantwortet.

Zu differenzieren ist zwischen echter und unechter Auftragsproduktion: Bei der echten Auftragsproduktion wird der Produktionsdienstleister nach Ansicht des BFH und ihm folgend des BMF zum Hersteller des Films. Bei der unechten Auftragsproduktion dagegen trägt - so der BFH<sup>9</sup> - das gesamte Risiko der Filmherstellung der Auftraggeber - also der Fonds - und wird damit Hersteller des Films. Der beauftragte Produk-

tionsdienstleister bleibt reiner Dienstleistender. Allerdings besteht schon in der urheberrechtlichen Literatur bei zum Teil unterschiedlichen Ergebnissen in der Einzelentscheidung jedenfalls Einigkeit darüber, dass allein die begriffliche Unterscheidung zwischen echter und unechter Auftragsproduktion zur Bestimmung des Leistungsschutzberechtigten nicht hinreichend ist und zahlreiche schwierig zu entscheidende Mischfälle in der Realität existieren<sup>10</sup>.

Leider wird im Medienerlass auch der Begriff „Produzent“ nicht immer einheitlich und wie in der Praxis verwendet, sondern insbesondere bei der Beurteilung der Herstellereigenschaft wird der eingesetzte Produktionsdienstleister begrifflich zum Produzenten gemacht.

In praxi bedeutet dies, dass der Fonds, wenn er mit externen Produktionsdienstleistern arbeitet, folgende Erfordernisse erfüllen muss, um nach Ansicht des BMF steuerrechtlich als Hersteller zu gelten:

Die Verträge, die der Fonds abschließt, müssen gewährleisten, dass sämtliche zur Herstellung und Auswertung des Films erforderlichen Rechte dem Fonds zustehen.

Werden irgendwelche Rechte (auch im Ausland!) erst während der Filmproduktion begründet, muss sichergestellt sein, dass diese dem Fonds in vollem Umfang eingeräumt werden.

Alle wesentlichen Maßnahmen der Filmproduktion, insbesondere die Auswahl des Filmstoffs, des Filmdrehbuchs, des Casting, die Budget-Planung, der Drehplan und die Filmfinanzierung unterliegen der Entscheidung durch den Fonds.

*Beachte:* Besonders wichtig ist, dass auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt wird. Ein auftragsrechtliches Weisungsrecht des Fonds gegenüber dem Produktionsdienstleister ist unerheblich, wenn der Fonds dem Produktionsdienstleister faktisch keine Weisungen erteilt oder erteilen kann. Als Beispiele werden angeführt, dass z. B. die Entscheidungen des Fonds durch den Dienstleister oder ein mit diesem verbundenen Unternehmen beherrscht werden oder der Fonds bzw. dessen Geschäftsführung aus sonstigen Gründen nicht in der Lage ist entsprechende Entscheidungen zu treffen. Ein möglicher sonstiger Grund wären beispielsweise unzureichende filmtechnische Kenntnisse der Fondsgeschäftsführung bzw. ihrer Beauftragten.

- Der Produktionsdienstleister sollte ein fest vereinbartes Honorar erhalten. Die bei ihm anfallenden Aufwendungen, die für Rechnung des Fonds erbracht worden sind, können darüber hinaus ersetzt werden.
- Werden die Risiken der Filmherstellung (insbesondere Fertigstellungsgarantie (Completion Bond) und Erlösausfallversicherung (PLI)) versichert, was heute bei der Mehrzahl der angebotenen Filmfonds der Fall ist, so muss der Fonds Versicherungsnehmer sein.
- Übernimmt ein Film- bzw. Fernsehfonds ein bereits begonnenes Filmprojekt, so kann nach Ansicht des BMF der Fonds noch Hersteller des Films sein, wenn ihm wesentliche Einflussnahmemöglichkeiten verbleiben. Vereinfachend sollen die Finanzämter davon ausgehen, dass dies immer der Fall ist, wenn im Zeitpunkt der Übernahme mit den Dreharbeiten noch nicht begonnen worden ist. Diese Regelung schließt es ihrer Formulierung nach nicht aus, dass im Einzelfall auch noch nach Drehbeginn eine Über-

<sup>10</sup> Vgl. Lütje, (Fn. 8), § 94 Rz. 14 ff. m. w. N.

<sup>6</sup> BMF v. 23. 2. 2001, BStBl I 2001, 175 ff., DStR 2001, 436.

<sup>7</sup> Az. BFH X R 225/93, BStBl II 1997, S. 320, DStR 1995, m. Anm.

<sup>8</sup> Aus der urheberrechtlichen Literatur etwa aktuell Lütje, in: Möhring/Nicolini, UrhG, 2. Aufl., § 94 Rz. 5 ff.; jeweils m. w. N.

<sup>9</sup> BFH v. 20. 9. 1995, Az. X R 225/93, BStBl II 1997, 320, DStR 1995, 1951 m. Anm. unter Verweis auf von Hartlieb, in: Handbuch des Film-, Fernseh- und Videorechts, 3. Aufl., Kap. 74, Anm. 2-5.

## AUFSATZE

nahme eines (anderweitig) begonnenen Filmprojekts durch den Fonds ohne Infragestellung der Herstellereigenschaft möglich sein kann, wenn noch substantielle Einflussnahmemöglichkeiten in der weiteren Herstellungsphase verbleiben".

Verbleiben dem Fonds keine wesentlichen Einflussnahmemöglichkeiten, so ist er als Erwerber des Films anzusehen, womit sämtliche Aufwendungen dem Bereich der Anschaffungskosten zuzuordnen wären.

Ist der beauftragte Produktionsdienstleister gleichzeitig Gesellschafter des Fonds, berührt dies die Herstellereigenschaft des Fonds nicht, wenn die Vereinbarungen über die unechte Auftragsproduktion wie zwischen fremden Dritten abgeschlossen worden sind.

### 2.2 Derivative Herstellereigenschaft/Koproduktionen (Tz. 13 ff.)

Neben seiner eigenständigen Herstellereigenschaft kann ein Film- oder Fernsehfonds auch im Wege einer Koproduktion ein Filmprojekt durchführen. Hierbei kommt es besonders darauf an, dass der Fonds in eigener (Mit-) Verantwortung unter (Mit-) Übernahme der sich daraus ergebenden Risiken sich an der Koproduktion beteiligt. Modellhaft gibt es zwei Ausprägungsformen der Koproduktion:

die *Koproduktionsgesellschaft* und die

- *Koproduktionsgesellschaft*.

Die Erstere agiert vornehmlich auf Grund gesellschaftsrechtlicher Vereinbarungen und stellt eine klassische Mitunternehmerschaft<sup>12</sup> dar, während die zweite Form eher auf rein schuldrechtlicher Basis agiert. Detailliert wird zur Frage der Kriterien hierfür im Abschnitt Mitunternehmerschaft eingegangen<sup>13</sup>.

Während bei einer Koproduktionsgesellschaft lediglich darauf geachtet werden muss, dass zwischen dem Fonds und dem (den) Koproduzenten, der (die) den Film tatsächlich herstellt (herstellen), eine Mitunternehmerschaft besteht, müssen für die steuerrechtliche Qualifizierung einer Koproduktionsgemeinschaft als Hersteller des Films nach Ansicht des BMF nachfolgende Vorgaben erfüllt sein:

- Die durch den/die Koproduzenten abgeschlossenen Verträge müssen gewährleisten, dass alle zur Herstellung und Auswertung des Films erforderlichen Rechte der Koproduktionsgemeinschaft zustehen. Werden diese Rechte (auch im Ausland) erst während der Filmproduktion begründet, muss sichergestellt sein, dass diese der Koproduktionsgemeinschaft in vollem Umfang eingeräumt werden. Eine spätere Weitergabe der Verwertungsrechte hat keinen Einfluss auf die Herstellereigenschaft.

Das Leistungsschutzrecht am Film und das Eigentum am fertigen Filmprodukt muss der Koproduktionsgemeinschaft zustehen.

- Tritt ein anderer Koproduzent als der Fonds als federführender oder ausführender Koproduzent auf, muss im Innenverhältnis sichergestellt sein, dass die für die Filmherstellung wesentlichen Tätigkeiten fortlaufend mit dem Fonds abgestimmt werden.

Über die Mittragung des wirtschaftlichen Risikos hinaus muss der Fonds tatsächliche Einflussnahmemöglichkeiten auf den Herstellungsprozess haben.

### 2.3 Herstellereigenschaft bei vorgegebenem Vertragswerk (Tz. 10)

In der Praxis wird bei vielen auf dem Markt befindlichen Medienfonds ein vom Fondsiniciator konzipiertes Fonds-Vertragswerk (u. a. auch einschließlich Rahmenvereinbarungen mit Dienstleistern und/oder Koproduzenten) als Grundlage für eine Beteiligung angeboten.

Nach Ansicht des BMF kommt es für die Herstellereigenschaft des Fonds darauf an, dass der Fonds trotz des vorgegebenen Vertragswerkes wesentliche Einflussnahmemöglichkeiten auf die Filmproduktion hat und letztlich die wirtschaftlichen Folgen (mit)trägt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Einflussnahmemöglichkeiten des Fonds unmittelbare Auswirkungen auf das Schicksal des Films haben (wie z. B. die Genehmigung des Gesamtbudgets und der Vertragsabschlüsse mit den Mitwirkenden sowie die Durchsetzung von organisatorischen Änderungen). Die Einflussnahmemöglichkeiten dürfen faktisch nicht ausgeschlossen sein und müssen tatsächlich wahrgenommen werden.

### 2.4 Herstellereigenschaft des einzelnen Fondsanlegers (Tz. 11)

#### 2.4.1 Übertragung der Herstellereigenschaft auf die Anlegerebene

Das BMF geht im Medienerlass richtigerweise davon aus, dass den Gesellschaftern über ihre Mitunternehmerstellung die Tätigkeiten des Fonds steuerlich zuzurechnen sind; d. h. die Herstellereigenschaft des Fonds überträgt sich auf die Gesellschafterebene. Somit sind Einflussnahmemöglichkeiten der Gesellschafter unmittelbar auf den Produktionsprozess des Films für die Herstellereigenschaft nicht erforderlich. Dies gilt laut BMF auch für Gesellschafter, die erst nach Beginn der Filmherstellung, aber vor Fertigstellung dieses Films, beitreten. Treten Gesellschafter einem bestehenden Fonds bei, richtet sich die steuerliche Behandlung nach den Grundsätzen über die Einbringung i. S. von § 24 UmwStG<sup>14</sup>.

#### 2.4.2 Herstellereigenschaft grundsätzlich nur bei Beitritt vor Drehbeginn

Allerdings bringt das BMF noch eine brisante weitere Differenzierung ins Spiel, die in der Praxis für Fonds erhebliche Schwierigkeiten mit sich bringen kann: Bei einem Gesellschafter, der erst nach Drehbeginn dem Fonds beitrifft, sollen dessen Aufwendungen nicht als Herstellungskosten, sondern insgesamt als Anschaffungskosten qualifiziert werden. Dies soll analog bei einem beim Gesellschafterwechsel gelten. Sofern eine sog. Gleichstellungsklausel vereinbart wurde, können dem später beigetretenen Gesellschafter Verluste vorab nur zugewiesen werden, soweit der später beitretende Gesellschafter nach obigem Kriterium noch als (Mit-)Hersteller anzusehen ist<sup>15</sup>. Unklar ist in diesem Zusammenhang derzeit noch, ob auf den Zeitpunkt des gesellschaftsrechtlichen Beitritts und/oder auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zurverfügungstellung des Einzahlungskapitals abzustellen ist. Diese auch in Hinsicht auf

<sup>11</sup> Vgl. auch unten 2.4.

<sup>12</sup> EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sowie H 138 EstR.

<sup>13</sup> Vgl. unten 2.4.

<sup>14</sup> Vgl. Tz. 24.01 Buchst. c des BMF-Schrb. v. 25. 3. 1998, BStBl I 1998, 268.

<sup>15</sup> Vgl. H 138 Abs. 3 EStH Vorabanteile.

## AUFSATZE

die Problematik des § 2b EStG wahrscheinlich in den Ergänzungen zum Anwendungsschreiben behandelte Problematik könnte sich auch für die Herstellereigenschaft des Anlegers ergeben, insbesondere wenn dieser — wie bei einigen Medienfonds - konzeptionsgemäß seine Einlage in mehreren Teilschritten zu erbringen hat.

Die als Schaubild dargestellte Zeittafel verdeutlicht die vom BMF zu Grunde gelegte zeitliche Abfolge der Filmherstellung und ordnet sie dem Bereich Filmherstellung bzw. -anschaffung

Anlage	ist, dass dam Fonds alle zur Herstellung und Auswertung des Films	E	Weitere auf die Filmherstellung, gerichtete Handlungen: Regisseuren- Produzenten	Drehbeginn	Kopien für die Vorführung gezogen werden, ist fertiggestellt (einschl. der Zeit der
Herstellung gem. TZ 11 i.V.m. TZ 12 e	An Schaffung				

Abb.: Zeittafel im Sinne der Tz 11 + 12e des Medienerlasses

### 2.4.3 Kritische Würdigung

Diese Vereinfachungsregel ist aus der Praxis der Filmproduktion betrachtet sehr restriktiv und wohl eher theoretischer Natur, da sie vermutlich in den wenigsten Fällen mit den tatsächlichen Geschehnissen konform geht. Dessen ist sich wohl auch das BMF bei Verfassung des Medienerlasses bewusst gewesen, denn der Medienerlass lässt ausdrücklich offen, dass auch ein Beitritt nach Drehbeginn noch zum Herstellerstatus des Gesellschafters führen kann. Und zwar dann, wenn „dem Fonds wesentliche Einflussnahmemöglichkeiten verbleiben“. Folgende Beispielfälle seien hier genannt:

Der Erstproduzent wird insolvent, Unternehmer trägt volles Risiko. Typisches Beispiel war zum Beispiel der bekannte Film „Der englische Patient“.

- TV-Serienproduktion: Hier liegt zwar der Drehbeginn bei der ersten Folge, aber restliche Folgen sind inhaltlich oft noch nicht festgelegt bzw. müssen wegen Zuschauerresonanz geändert werden.
- Zeichentrickfilmserie: Hier wird laufend gezeichnet und die Weichen für den Film werden erst in der post production gestellt.
- Umfangreiche post-production; wenn z.B. bei einem Film special effects im Vordergrund stehen.
- Nachträgliche Änderungen des Drehplanes.

Erkrankung/Ausfall von maßgeblichen Schauspielern.

- Erkrankung/Ausfall des Regisseurs.
- Drehbuchänderungen, z. B. auf Grund politischer Unruhen oder bei „Allüren“ eines Hauptdarstellers. Diese Auflistung kann naturgemäß nur beispielhaft sein und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Sie verdeutlicht aber, dass es eine Vielzahl von Gründen und Möglichkeiten gibt, dass die im Medienerlass genannte Vereinfachungsregel mit dem „Fallbeil“ Drehbeginn nur als Vereinfachungsregel zu Gunsten der Gesellschafter gesehen werden kann, nicht aber als unwiderlegliche Fiktion.

Liegen zwischen Herstellungsbeginn und den weiteren auf die Filmherstellung gerichteten Handlungen mehr als drei Monate, so wird laut BMF der Herstellungsbeginn auf den Zeitpunkt des Beginns dieser weiteren Handlungen verschoben.

ben. Gründe für einen Zeitraum von mehr als drei Monaten können z. B. sein:

Der Film war mit bestimmtem Hauptdarsteller/Regisseur geplant, der dann nicht zur Verfügung steht. Es muss ein neuer Hauptdarsteller gesucht werden.

Der Film war mit bestimmtem Regisseur geplant, der dann nicht zur Verfügung steht. Es muss ein neuer Regisseur gesucht werden.

Der Hauptdarsteller besteht auf Anpassung des Drehbuches, welches neu geplant werden muss. Politische Unruhen an geplanten Drehorten. • Streitigkeiten wegen der Stoffrechte.

Es stellt sich heraus, dass die Konkurrenz mit ähnlichem Stoff einen Film dreht. Finanzierungsproblem beim Koproduzent. Verzögerung beim Bescheid über eine Filmförderung. Wirtschaftlich betrachtet ergibt der Bezug zu der zu § 24 UmwStG entwickelten Rechtsauffassung der Finanzverwaltung<sup>16</sup>, dass die Alt-Gesellschafter des Fonds ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine neue, durch den neu eintretenden Gesellschafter vergrößerte Personengesellschaft einbringen würden. Diese Betrachtungsweise ist aber lediglich bei Beitritten nach der Gründungsphase von Gesellschaften sachgerecht. Im Falle eines Beitritts während der Gründungsphase erweist sich diese Betrachtungsweise als in der Praxis kaum durchführbar.

Sofern es nur einen oder zwei Gesellschafter gibt, ist es relativ einfach, dessen/deren Mehraufwendungen im Rahmen einer Ergänzungsbilanz zu berücksichtigen. Zwangsläufig entstehen dann aber bei den übrigen Gesellschaftern Veräußerungserlöse, die zum jeweiligen Zeitpunkt eines Neubeitritts zu ermitteln sind. Mit jedem Beitritt eines oder mehrerer Gesellschafter sind somit Veräußerungserlöse der bisherigen Gesellschafter zu ermitteln. Dies ist bei einer geringen Anzahl von Gesellschaftern und damit auch wenigen Eintrittszeitpunkten durchaus ermittel- und darstellbar. Bei Gesellschafterzahlen von 500, 1000 oder mehr, wie dies bei Film- und Fernsehfonds der Fall ist, geht dies nicht mehr und ist weder für die Steuerpflichtigen nachvollziehbar noch die Betriebsprüfung überprüfbar. Erschwerend kommt hinzu, dass nach BFH für den Zeitpunkt des Eintritts eines Gesellschafters eigentlich keine Eröffnungsbilanz<sup>17</sup> aufzustellen ist<sup>17</sup>. Aus diesen Gründen wäre es zumindest sinnvoller und vor allem praktikabler gewesen, wenn der Medienerlass auf die Möglichkeiten einer Abschichtung, wie es die OFD Hannover vor Jahresfrist in ihrer Verfügung vom 27. 3. 2000<sup>18</sup> für den Fall der Verteilung von Abschreibungen bei Neueintritt von Gesellschaftern geregelt hat, abgestellt hätte.

Ein weiteres Problem ergibt sich bei strikter Anwendung der im Medienerlass dargestellten Vorgehensweise, wenn ein Gesellschafter, der bereits an der Gesellschaft und somit auch bei der bisherigen Filmherstellung beteiligt war, seine Beteiligung zu einem späteren Zeitpunkt aufstockt. Tz. 24.02 des Umwandlungssteuererlasses stellt diesen Vorgang der oben genannten Vorgehensweise in Tz. 24.01 nämlich gleich. Dies wiederum bedeutet, dass dieser Gesellschafter, der Mitunter-

<sup>16</sup> Vgl. Ziff. 24.01 Buchst. c) des Umwandlungssteuererlasses v. 25. 3. 1998, BStBl II 1998, 268fF.

<sup>17</sup> BFH v. 9. 12. 1976, IVR 34/73, BStBl III 1977, 241.

<sup>18</sup> V. 27. 3. 2000, S-2241-66-StH 221/S-2241-30-StO 221/S-2283a, EStK § 15 EStG Nr. 4.10.

## AUFSATZE

nehmer ist und für den das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG galt, für einen Teil seiner Aufwendungen nun Aktivierungen in seiner zu erstellenden Ergänzungsbilanz vornehmen muss. Dies -wiederum ist handelsrechtlich unzulässig, da durch Einstellung der anteiligen Anschaffungskosten in eine Ergänzungsbilanz das steuerliche Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter für diesen Gesellschafter umgangen würde.

Gleiches gilt im Falle eines Gesellschafterbeitritts, wenn die Filmproduktionsarbeiten bereits begonnen haben, der Film als Leistungsschutzrecht jedoch noch nicht fertiggestellt ist. Gegenstand einer fiktiven Einlage bzw. Einbringung gemäß Tz. 24.01 des Umwandlungssteuererlasses können grundsätzlich nur bilanzierungsfähige, - materielle oder immaterielle -Wirtschaftsgüter sein. Dieser Grundsatz ist nachvollziehbar für alle immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die bereits fertiggestellt sind und dem Unternehmen bereits langfristig zur Nutzung zur Verfügung stehen bzw. stehen würden. Im Falle der noch andauernden Filmherstellung kann kein fertiges Wirtschaftsgut eingelegt werden, sondern lediglich die bis zum Beitritt angefallenen Aufwendungen, die aber wiederum kein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut darstellen. Aus diesem Grund ist eine Aktivierung der durch den Beitritt entstandenen Aufwendungen im Rahmen einer Ergänzungsbilanz unzulässig, sofern der Film und das damit begründete Leistungsschutzrecht noch nicht von der Fondsgesellschaft fertiggestellt bzw. begründet wurde.

Obwohl die vom BMF mit dem Medienerlass eingeführte Differenzierung - Fonds insgesamt ist Hersteller des Films, einzelne Gesellschafter allerdings je nach Beitrittszeitpunkt - überdies auch erhebliche dogmatische und zivilrechtliche Probleme birgt und damit die vom BMF gewünschte steuerrechtliche Folge nach derzeitigem Stand der Diskussion zumindest zweifelhaft erscheint, dürfte es sich derzeit kein Fondsmanagement leisten können, in diesem Punkt auch nur irgendein Risiko einzugehen.

Die Praxis zeigt jedoch, dass die meisten Gesellschafter den Fonds innerhalb der letzten beiden Kalendermonate eines Jahres beitreten. Folgt man konsequent den Anforderungen des Medienerlasses, so müssten, sobald bei einem Film mit den Dreharbeiten begonnen wurde, stets für jeden einzelnen neu beitretenden Gesellschafter dessen spezifischen Anschaffungskosten und parallel für die Alt-Gesellschafter entsprechende Veräußerungsgewinne ermittelt werden und zwar anhand der Kosten, die bis zu dessen Beitrittszeitpunkt angefallen sind. Dies ist, wie vorstehend dargelegt, in der Praxis kaum möglich.

Fonds werden sich deshalb in Zukunft zur Vermeidung langwieriger Auseinandersetzungen mit dem Fiskus auf eine etwas andere Arbeits- und Produktionsweise einstellen müssen: Der Drehbeginn, definiert als erster Drehtag, wird an den absoluten Jahresrand gelegt werden müssen, damit die eventuell negativen Folgen eines späten Gesellschafterbeitritts vermieden werden können. Dies wird für die Filmwirtschaft, die ihre Produktionen durch Film- und Fernsehfonds finanziert, bedeuten, dass sie ihre zeitlichen Produktionsplanungen dahingehend modifizieren muss, dass zukünftig die eher planerischen und organisatorischen Tätigkeiten wie Casting, Budget-Planung, Drehplan oder Filmfinanzierungsplanung im letzten Quartal eines Kalenderjahres erfolgen werden und der „steuerliche“ Drehbeginn mit ersten set-bezogenen Handlungen in die letzten Tage eines Jahres gelegt wird.

### 3. Wirtschaftliches Eigentum (Tz. 14-19)

Grundsätzlich besitzt ein Fonds, der nach den unter 2. herausgearbeiteten Kriterien als Hersteller des Films gilt, auch das wirtschaftliche Eigentum an diesem Film, das nach § 39 AO zu beurteilen ist. Der Erlass zeigt aber Ausnahmen auf, für die das wirtschaftliche Eigentum nicht dem Fonds zusteht. Dies gilt insbesondere dann, wenn auf Grund von Lizenzvereinbarungen und Verwertungsabreden die dem Fonds als Filmhersteller

verbleibenden Verwertungsmöglichkeiten wirtschaftlich bedeutungslos sind. Unerheblich ist dabei, ob der Nutzungsoder Verwertungsberechtigte seine Rechte einem anderen Unternehmen, insbesondere einem Subunternehmen, übertragen oder zur Ausübung überlassen kann. Der Erlass betont darüber hinaus in Tz. 19 noch, dass diese Grundsätze sinngemäß auch bei Vereinbarungen mit verschiedenen Verwertern/ Lizenznehmern gelten, soweit diese in ihrer Gesamtheit zu einem ähnlichen Effekt führen.

Sehen Vertriebsvereinbarungen feste Laufzeiten und zusätzlich Verwertungsabreden (z. B. An- und Verkaufsoptionen und ähnliches) vor, sind die für Leasingverträge geltenden Grundsätze entsprechend heranzuziehen.

### 4. Mitunternehmerschaft / Mitunternehmereigenschaft (Tz. 21-31)

Besondere Bedeutung kommt der Mitunternehmerschaft nicht nur im Hinblick auf die Herstellereigenschaft, sondern auch im Hinblick auf die Betriebsstättenproblematik des § 2 a EStG zu. Die Verbindung zur Herstellereigenschaft wurde bereits unter 2.2 ausführlich dargelegt, die Auswirkungen im Rahmen des § 2a EStG werden unter 6. erläutert. In diesem Abschnitt wird auf die eigentlichen Beurteilungskriterien der Mitunternehmerschaft<sup>9</sup> eingegangen. Zu unterscheiden sind hier die einzelnen Ausprägungsformen gemeinschaftlicher Filmherstellung, die Koproduktionsgesellschaft und die Koproduktionsgemeinschaft.

#### 4.1 Koproduktionsgesellschaft

Bei einer gesellschaftsrechtlichen Verknüpfung in Form einer Personengesellschaft ist die Mitunternehmerschaft im Normalfall gegeben. Zu beurteilen ist dies nach den allgemeinen Grundsätzen<sup>20</sup>. Es sind aber vertragliche Konstruktionen und Szenarien möglich - in praxi allerdings selten - in denen jemand Unternehmer oder Mitunternehmer sein kann, der zivilrechtlich nicht Inhaber oder Mitinhaber des Unternehmens ist, das nach außen als alleiniger Hersteller des Films auftritt<sup>21</sup> - die sogenannte verdeckte Mitunternehmerschaft. Solche Szenarien können vorliegen, wenn der Fonds einem Dritten (z.B. Produktionsdienstleister):

- eine Beteiligung an den Einspielergebnissen einräumt,
- die Verwertung von Leistungsschutzrechten überträgt,
- Rechte im Zusammenhang mit dem Vertrieb des Films gewährt oder dieser Einfluss auf Finanzierung und technische und künstlerische Gestaltung des Films hat.

Zwischen dem Fonds und den anderen Koproduzenten liegt sowohl in der Produktions- als auch in der Auswertungsphase eine Mitunternehmerschaft vor, wenn im Rahmen einer Ko-produktions-GbR die Beteiligten gemeinsam die Produktion bestimmen, das Produktions- und Auswertungsrisiko tragen und entsprechende Verträge im Namen der Koproduktions-GbR abschließen. Wird die Auswertung von jedem einzelnen Koproduzenten jeweils für besondere Rechte vorgenommen, kann die Mitunternehmerschaft auf die Produktionsphase beschränkt sein. Nach deutschem Rechtsverständnis wird eine Vielzahl der derzeit bekannten internationalen Koproduktion -

<sup>19</sup> EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.

<sup>20</sup> Vgl. H138 Abs. 1 EStH.

<sup>21</sup> Vgl. BFHv.l. 8. 1996, VII R 12/94, BStBl II 1997, 272.

## AUFSATZE

nen - trotz der im internationalen Bereich üblichen Ausschlussklauseln im Hinblick auf eine gesellschaftsrechtliche Verbindung - hierunter fallen. Die Produktionsphase wird oft gemeinsani (quotenanteilig) gestaltet und wirtschaftlich getragen, die Auswertung der Rechte wird oft territorial und/oder im Hinblick auf bestimmte Auswertungsformen getrennt von den Partnern vorgenommen. Ist ein externer Dienstleister zugleich an der Koproduktions-GbR beteiligt, gehören dessen Vergütungen zu den unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG fallenden Leistungen. Maßgebend sind hier, wie im gesamten Steuerrecht, stets die Verhältnisse des Einzelfalls.

Führt die Gesamtwürdigung dieser und aller anderen im Einzelfall bedeutsamen Umstände zu dem Ergebnis, dass der Dritte ertragsteuerlich alleiniger Unternehmer ist, sind Verluste, die im Zusammenhang mit der Herstellung des Films entstehen, ausschließlich dem Dritten zuzurechnen. Ist der Dritte als Mitunternehmer anzusehen, sind ihm die Verluste anteilig zuzurechnen, und zwar im Zweifel zu dem Anteil, mit dem er an den Einspielergebnissen beteiligt ist.

## 4.2 Koproduktionsgemeinschaft (Tz. 29 a)

### 4.2.1 Begrifflich-dogmatische Abgrenzung

Anders zu beurteilen ist die Sachlage im Fall einer Koproduktionsgemeinschaft. Bei dieser schließen sich zwei oder mehrere Koproduzenten auf schuldrechtlicher Basis zu einer Koproduktionsgemeinschaft zusammen. Gängigerweise geschieht dies in Form von Joint ventures, Arbeitsgemeinschaften oder — nach deutschen Rechtsbegriffen — in Form der Bruchteilsgemeinschaft.

Allerdings muss aus der Sicht der Praxis angemerkt werden, dass das BMP mit der kategorisierenden Unterteilung in Koproduktionsgesellschaften einerseits und (andere) Koproduktionsgemeinschaften andererseits mit jeweils für die steuerliche Anerkennung unterschiedlich definierten Anforderungen an eine Unterscheidung anknüpft, welche zwar im deutschen Steuerrecht durch den Begriff der Mitunternehmerschaft und (wenn auch nicht genau deckungsgleich) im Zivilrecht mit den Begriffen der Personengesellschaft bzw. Gesamthandsgemeinschaft relativ scharfe Konturen besitzt, hiermit aber eine in dem für Koproduktionen typischen internationalen Kontext nicht unbedingt trennscharfe Differenzierung eingefügt wird<sup>22</sup>. Die dem deutschen Recht zu Grunde liegende Vorstellung der fundamentalen Unterscheidung zwischen einem gegenseitigen Schuldverhältnis, welches auch bei einer gewissen Dauer als schlichtes Leistungsaustauschverhältnis unabhängiger Geschäftspartner besteht, und gesellschaftsrechtlichen Verbindungen zur Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks im Rahmen eines hieraus sich (jedenfalls im Regelfall) ergebenden gemeinsamen Zivil- und Steuerrechtssubjekts<sup>23</sup> ist dem Recht der Hauptproduzentenländer vielfach fremd. Überdies sind dort vielfach vertragliche Absprachen darüber möglich und wirksam, ob durch die Vertragsbeziehung eine gesellschaftsrechtliche Verbindung entstehen soll oder nicht. Klauseln, die dies verhindern (sollen), sind z. B. in fast jedem Koproduktionsvertrag mit US-amerikanischen Partnern enthalten. Inhaltlich entstehen aber durch derartige vertragliche Regelungen (nach deutschem Verständnis) jedenfalls für die Produktionsphase typischerweise gleichwohl gesellschaftsrechtliche Verbindungen in der Rechtsform der GbR, wohin auf Grund der oft in der Auswertungsphase vorherrschenden Aufteilung der Verwertungsrechte nach Territorien und/oder Verwertungsarten insoweit (nach deutschem Verständnis) eher von einer Bruchteilsgemeinschaft zu sprechen wäre. Es erscheint nicht

unbedingt hilfreich, bei derartigen, nach deutschem Verständnis wohl „GbR-artigen Gebilden mit unwirksamer Gesellschaftsbildungsausschlussklausel, aber bruchteilsgemeinschaftsähnlicher Auswertungsphase“ unterschiedliche Voraussetzungen in der Herstellungs- bzw. Auswertungsphase zur Bejahung der Herstellereigenschaft zu statuieren. Trotz mehrfacher Nachbesserungen zu diesem Punkt ist dies auch im Medienrat missglückt.

### 4.2.2 Typisierende Abgrenzung

Nach Ansicht des BMF erbringt bei dieser Form der Koproduktion die Koproduktionsgemeinschaft nur kostendeckend lediglich Leistungen für die beteiligten Koproduzenten. Sofern dies objektiv überprüf- und nachvollziehbar geschieht und der Koproduktionsgemeinschaft als solcher nach Beendigung der Filmherstellung keinerlei Verwertungsrechte verbleiben, ist die Tätigkeit der Koproduktionsgemeinschaft als Hilfstätigkeiten der beteiligten Koproduzenten zu qualifizieren. Es liegt dann keine Mitunternehmerschaft vor.

Hierzu ist zunächst anzumerken, dass - soweit überhaupt eine echte Koproduktion vorliegt, was vom BMF auch für die rechtliche Beurteilung der (schlichten) Koproduktionsgemeinschaft vorausgesetzt wird — die Koproduzenten gemeinsamer Inhaber der entstehenden Leistungsschutzrechte nach § 94 UrhG<sup>24</sup> sind. Die in Tz. 29a des Medienratsses genannte Voraussetzung, dass bei einer (schlichten) Koproduktionsgemeinschaft nach Beendigung der Filmherstellung keinerlei Verwertungsrechte zustehen dürften, ist somit eigentlich schon nach deutschem Recht kaum erfüllbar. Allenfalls erschiene denkbar, das BMF dahin zu verstehen, dass es das Entstehen der Rechte innerhalb der Gemeinschaft für die berühmte „logische Sekunde“ dann nicht für schädlich hält, wenn unmittelbar anschließend und vor der ersten Auswertungshandlung diese Rechte territorial oder nach anderen üblichen Kriterien unter den einzelnen Partnern aufgeteilt werden.

Selbst bei diesem Verständnis ist allerdings darauf hinzuweisen, dass Tz. 29a auch im Hinblick auf die Herstellungsphase Anforderungen an die (schlichte) Koproduktionsgemeinschaft stellt, die danach lediglich untergeordnete Hilfstätigkeiten für ihre Mitglieder erbringen darf. Dies scheint allerdings in einem gewissen Widerspruch zu den Tz. 13b ff. zu stehen, die zwar einerseits nach unten auf die Tz. 29a verweisen, inhaltlich aber gerade für die Herstellungsphase fordern, dass die Koproduktionsgemeinschaft als solche federführend das Projekt steuern muss, Inhaberin der Rechte zu sein hat etc. Trotz, der auch in Tz. 29a angesprochenen Vorstellung, dass es in der Herstellungsphase eine Mitunternehmerschaft in der Form der Produktionsgesellschaft geben kann und danach die Verwertung im Rahmen der (schlichten) Koproduktionsgemeinschaft fortgeführt wird, ergibt sich hier kein in sich stimmiges und widerspruchsfreies Bild.

Neben der Mitunternehmerschaft beschreibt das BMF nicht in völlige Übereinstimmung zu bringende Formen der von ihm so definierten Koproduktionsgemeinschaft; zum einen die durchaus intensiv und unmittelbar agierende Koproduktionsgemeinschaft i. S. der Tz. 13b ff. und dann die lediglich auf Hilfstätigkeiten zu beschränkende Koproduktionsgemeinschaft i. S. der Tz. 29a. Hier besteht für die Praxis, welche die Koproduktionsgemeinschaft ggf. zur Vermeidung der Betriebsstättenproblematik als Gestaltungsinstrument nutzen möchte, eine erhebliche Unsicherheit.

*Vorsicht:* Findet eine gemeinsame Vermarktung des Films statt, spricht dies nach Ansicht des BMF in jedem Fall gegen eine Koproduktionsgemeinschaft und für eine Mitunternehmerschaft. Dabei sind strenge Maßstäbe anzulegen und auf das

<sup>22</sup> Vgl. hierzu Zacher, IStR 1997, 408.

<sup>23</sup> Vgl. insoweit jüngst zur Einordnung schon der BGB-Gesellschaft, BGH v. 29. I. 2001, II ZR 331/00, ZIP 2001, 330 ff.; dazu Dauner-Lieb, DStR 2001, 356 ff.; die Mitunternehmerschaft ist zwar ertragssteuerlich kein förmliches Rechtsobjekt (anders etwa bei der USt), auch dort werden von dieser Begriffsähnlichkeit aber nach deutschem Recht bestimmte Folgen abgeleitet.

<sup>24</sup> Vgl. Lütje, (Fn. 8), § 94 Rn. 16 m. z. w. N.

## AUFSATZE

wirtschaftliche Ergebnis abzustellen. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ganz oder teilweise durch ergänzende Abmachungen zwischen den Koproduzenten über ihre vordergründig getrennt ausgeübten Verwertungsrechte faktisch eine gemeinsame Vermarktung herbeigeführt wird.

### 5. Gewinnerzielungsabsicht (Tz. 32 f)

Die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht eines Film- oder Fernsehfonds, die bei jedem Fonds sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf Ebene der Gesellschafter vorliegen muss, führt unweigerlich zur Problematik des mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999<sup>25</sup> in das EStG eingefügten § 2b.

Nach dieser neuen Regelung sollen nach Auffassung des Gesetzgebers negative Einkünfte auf Grund von Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden dürfen, wenn bei dem Erwerb oder der Begründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund stand.

Für Medienfonds hat diese Vorschrift vor allem deshalb eine besondere Bedeutung, weil auf Grund von § 5 Abs. 2 EStG, § 248 Abs. 2 HGB diejenigen Kosten, die mit der Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter, zu welchen die Filmrechte unstreitig gehören, nicht aktiviert werden dürfen. Folglich entstehen bei produzierenden Film- und Fernsehfonds geradezu zwangsläufig regelmäßig in der Phase der Filmproduktion erhebliche Verluste, die erst sehr viel später durch die Einnahmen aus den Verwertungsrechten ausgeglichen werden.

#### 5.1§2bESK3

§ 2b EStG gilt grundsätzlich nur für negative Einkünfte aus Verlustzuweisungsmodellen. Seine Anwendbarkeit setzt eine einkommensteuerlich relevante Tätigkeit voraus. Daher ist das Vorliegen einer Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht vorrangig zu prüfen. Ob ein Medienfonds darüber hinaus unter die Anwendbarkeit des § 2b fällt, ist nach den Regeln des Anwendungsschreibens zu § 2b EStG<sup>26</sup> wie folgt zu beurteilen:

##### 5.1.1 Nichtaufgriffsgrenze

Eine Verlustzuweisungsgesellschaft oder ähnliches Modell i. S. des § 2b EStG liegt regelmäßig nicht vor, wenn nach der Ergebnisvorschau das Verhältnis der kumulierten Verluste während der Verlustphase zur Höhe des gezeichneten und nach dem Betriebskonzept aufzubringenden Kapitals 50 % nicht übersteigt.

Auf Grund der oben skizzierten besonderen Umstände der Medienfonds ist dies in fast allen Fällen gegeben, so dass eine weitere Überprüfung der entscheidungsrelevanten Kriterien zu erfolgen hat.

##### 5.1.2 Vorliegen einer modellhaften Gestaltung

Eine modellhafte Gestaltung liegt vor bei:  
vorgefertigtem Konzept sowie

- gleichgerichteten Leistungsbeziehungen, die im Wesentlichen identisch sind.

Auch dieses Prüfkriterium wird im Regelfall von Medienfonds erfüllt.

25 BGBII 1999, 402.

26 BMF v. 5. 7. 2000, BStBl I 2000, 1148, DStR 2000, 1373.

### 5.1.3 Prüfung, ob ein steuerlicher Vorteil im Vordergrund steht

Die Prüfung erfolgt primär anhand zweier Regelbeispiele, die in § 2b Satz 3 EStG aufgeführt sind und im Anwendungsschreiben des BMF vom 5.7. 2000<sup>27</sup> interpretiert werden.

#### 5.1.3.1 Erstes Regelbeispiel

Das erste Regelbeispiel betrifft Fälle, in denen nach dem Betriebskonzept der Gesellschaft, Gemeinschaft oder des ähnlichen Modells die Rendite auf das einzusetzende Kapital nach Steuern (= Nachsteuerrendite) mehr als das Doppelte dieser Rendite vor Steuern (= Vorsteuerrendite) beträgt und die Betriebsführung überwiegend auf diesem Umstand beruht.

Zum ersten Regelbeispiel zeigt das Anwendungsschreiben ein detailliert aufgeführtes Beispiel für eine Beteiligung an einem Medienfonds mit 100 % Verlusten in der Anfangsphase und einer 20 %igen Refinanzierung des Eigenkapitals auf. Die im Beispiel aufgezeigte Überprüfung der Nachsteuerrendite führt unter den im Beispiel angenommenen Prämissen zu keiner Anwendung des § 2b EStG. Da das Beispiel als modellhaft für viele der derzeit angebotenen Medienfonds gelten kann, dürfte über dieses Prüfkriterium die Anwendung des § 2b für viele Medienfonds nicht in Frage kommen. Zukünftig soll dieses Beispiel allerdings dahingehend präzisiert werden, dass es auf das *tatsächlich eingezahlte* Kapital ankommen wird, so dass dann ggf. Gestaltungen mit „gestreckten“ Einzahlungsverpflichtungen problematisch sein könnten.

Darüber hinaus kann die von der Finanzverwaltung aufgestellte Vermutung, bei einem Medienfonds handle es sich um eine Verlustzuweisungsgesellschaft, vom Fonds nach dem Me-dienerlass unter anderem auch dadurch widerlegt werden, dass sich auf Grund einer realistischen und betriebswirtschaftlich nachvollziehbaren Erlösprognose oder auf Grund im vorhinein festgelegter Lizenzzahlungen unter Einschluss späterer Veräu. ßerungsgewinne steuerlich ein Totalgewinn ergibt. Hingegen ist es nicht ausreichend, wenn ein steuerlicher Totalgewinn nur unter Einbeziehung einer mit geringer Wahrscheinlichkeit eintretenden Mehrerlösbeteiligung entsteht.

#### 5.1.3.2 Zweites Regelbeispiel

Die Erzielung eines steuerlichen Vorteils steht auch dann im Vordergrund, wenn Kapitalanlegern Steuererminderungen durch Verlustzuweisungen in Aussicht gestellt werden. Das ist dann der Fall, wenn über die aus Gründen der Prospekthaftung bestehende Aufklärungspflicht hinaus auf die mögliche Steuerminderung infolge der anlagebedingten Verluste besonders hingewiesen wird. Hiervon ist insbesondere dann auszugehen, wenn eine werbemäßige Hervorhebung erfolgt. Die bloße Nennung der Steuerwirkungen und der Nachsteuerrendite (z. B. im Text oder in einer Tabelle) ist kein solcher besonderer Hinweis.

Dieses „Werbeverbot“ für Steuervorteile wird heute durchgängig bereits von nahezu allen Anbietern eingehalten, die sich zur Erfüllung der vom BGH zivilrechtlich geforderten umfassenden Aufklärungspflichten auf schlichte Darstellung der steuerrelevanten Umstände beschränken. Probleme könnten sich hier allerdings bei modellhaften Gestaltungen ergeben, bei denen zur Steueroptimierung Konzepte mit eingebauten Lebensversicherungstilgungen oder Aktienfondsansparplänen eingebaut werden. Solche Komplettangebote werden zukünftig

27 BStBl I 2000, 1148, DStR 2000, 1379.

## AUFSATZE

tig regelmäßig infolge ihrer steuerorientierten Ausrichtung von der Finanzverwaltung als steuerschädlich eingestuft werden. Generell dürfte also von den genannten Regelbeispielen von § 2b EStG keine größere Gefahr für die Medienfonds ausgehen.

**5.1.4 Grundtatbestand**

Schließlich ist noch der sog. Grund- bzw. Auffangtatbestand des § 2b EStG anzusprechen, da die vorbeschriebenen Regelbeispiele in §, 2b Satz 3 EStG durch die Wendung „insbesondere“ eingeleitet werden und demnach systematisch nur hervorgehobene Beispielfälle sind. Das Anwendungsschreiben zu § 2b EStG vertritt hierzu die Auffassung, dass dies immer dann der Fall wäre, wenn die kumulierten Verlustzuweisungen in der Anfangsphase mehr als 100 % des nach konzeptionsgemäß einzuzahlenden<sup>28</sup> nicht fremdfinanzierten Eigenkapitals betrügen. Sieht man einmal davon ab, dass gegen diese von der Exekutive aufgestellte und vom Gesetzeswortlaut nicht gestützte Fiktion erhebliche rechtliche Bedenken bestehen<sup>29</sup>, so ist trotz der bei Produktionsfonds zwangsläufig erheblichen Anfangsverluste zu gewärtigen, dass dieser Punkt in der Praxis wohl nur in Fällen mit erheblicher Finanzierungsquote relevant werden wird. Wer allerdings hier den Leverage-Effekt zur Optimierung der Rendite des eingesetzten Eigenkapitals (zu) stark optimieren möchte, könnte auch bei Medienfonds in den Anwendungsbereich des § 2b EStG —jedenfalls in der Auslegung durch die Finanzverwaltung— kommen.

**6. Betriebsstättenproblematik und § 2a EStG (Tz. 40-48)**

Nach dieser Vorschrift dürfen negative Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte nur mit positiven Einkünften dieser ausländischen Betriebsstätte (aus demselben Staat) ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 1 Öd abgezogen werden. Für Film- und Fernsehfonds, die Filme im Ausland selbst oder zusammen mit ausländischen Koproduzenten drehen, hat diese Vorschrift eine besondere und weitreichende Bedeutung. Da deutsche Produzenten im internationalen Filmgeschäft oft (noch) auf die Kooperation mit großen und erfahrenen Partnern aus dem englischsprachigen Raum angewiesen sind, geschieht dies meist durch Einschaltung von ausländischen Dienstleistern oder mittels ausländischer Koproduktionspartner.

**6.1 Einschaltung ausländischer Dienstleistungsunternehmen**

Sofern der Fonds zur Produktion seiner Filme im Ausland ausländische Produktionsdienstleister einsetzt, begründet er keine ausländische Betriebsstätte<sup>30</sup>, da er keine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage innehat, die der Tätigkeit seines Unternehmens dient. Er hat insbesondere keine Verfügungsgewalt über einen bestimmten abgegrenzten Teil der Erdoberfläche, und zwar auch nicht über die Räume eines selbstständig tätigen Vertreters<sup>31</sup>. Eine Betriebsstätte i. S. des Art. 5 OECD-MA liegt ebenfalls nicht vor, da eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit des Fonds ganz oder teilweise

ausgeübt wird (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA), nicht vorhanden ist. Die Tatbestandsmerkmale einer so genannten Vertreter-Betriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA sind ebenfalls nicht erfüllt, wenn das ausländische Subunternehmen nicht die Vollmacht des Fonds besitzt, in dessen Namen Verträge abzuschließen.

*Vorsicht:* Etwas anderes kann gelten, wenn der ausländische Produktionsdienstleister nicht unabhängig ist, sondern über wirtschaftliche/gesellschaftsrechtliche Verflechtungen eine verdeckte Mitunternehmerschaft entsteht<sup>32</sup>. Gemäß Tz. 12 a ff. des Medienerlasses müssen allerdings die ausländischen Dienstleister, insbesondere der (unechte) Auftragsproduzent, die Verträge mit rechtlicher und wirtschaftlicher Wirkung für den Fonds abschließen. Zur Vermeidung einer ausländischen Betriebsstätte dürfen sie dies aber nicht im Namen des Fonds tun. Es muss sich also im Ergebnis um eine Art verdeckte Stellvertretung bzw. Verträge zu Gunsten Dritter handeln. Diese Möglichkeit ist in den USA bzw. Kanada seit langem anerkannt, in Großbritannien aber erst seit 1999.

Zunächst ist zu differenzieren ob es sich bei den ausländischen Koproduktionen um Koproduktionsgesellschaften und damit Mitunternehmerschaften handelt, oder um — in der Diktion des BMF — bloße Koproduktionsgemeinschaften.

**6.1.1 Ausländische Koproduktionsgesellschaft**

Im ersten Fall muss weiterhin unterschieden werden, ob der Film im Rahmen einer inländischen oder ausländischen Koproduktion hergestellt wird. Für die steuerliche Behandlung der Koproduktionsgesellschaften bedeutet dies<sup>33</sup>:

*Inländische Koproduktion:*

Ausländische Beteiligte begründen bei Koproduktionen im Inland an der Koproduktion mit ihrem Mitunternehmeranteil eine Betriebsstätte im Inland.

*Ausländische Koproduktion:*

Umgekehrt begründen mit ihrem Mitunternehmeranteil inländische Beteiligte im ausländischen Staat eine Betriebsstätte. Der Unternehmensgewinn einer Koproduktionsgesellschaft im Ausland kann gemäß Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nur in dem ausländischen Staat besteuert werden.

Was gilt, -wenn eine Koproduktionsgesellschaft mit Sitz im Inland den Film ganz oder teilweise in einem anderen Staat herstellt bzw. herstellen lässt, und zwar von einem Beteiligten (Mitunternehmer) der Koproduktionsgesellschaft in dessen ausländischer Betriebsstätte oder wenn der ausländische Produktionsdienstleister verdeckter Mitunternehmer ist? Erbringt der ausländische Beteiligte die Filmherstellung auf Grund gesellschaftsrechtlicher Grundlage, unterhalten Koproduktionsgesellschaften am Sitz des ausländischen Koproduzenten i. d. R. eine Betriebsstätte, mit oben zitierten negativen Folgen für die Gewinn- und Verlustverrechnung, weil der auf diese Betriebsstätte entfallende Gewinn vom Betriebsstättenstaat besteuert werden kann. In besonders gelagerten Fällen könnte auch bei Vorhandensein einer gesellschaftsrechtlichen Verbindung die Leistung des Koproduzenten auf schuldrechtlicher Basis erbracht werden und damit würde keine ausländi-

28 Künftig wohl: „in der Verlustphase ... auch (tatsächlich) aufzubringenden“.

29 Vgl. deziert *Stöffing*, DB 2000, 2345.

30 A0§ 12 Satz 1.

31 Vgl. hierzu auch die Ausführungen in Ziffer 1.1.1.1 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v.

24. 12.1999, BStBl I 1999, 1076.

32 Vgl. oben 4.1 sowie H 138 EstR (Verdeckte Mitunternehmerschaft) mit Verweisen auf weitere hierzu ergangene BFH-Urteile.

33 Vgl. BFHv. 26. 2. 1992, BStBl II 1992, 937 sowie Ziff. 1.1.5.1 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076.

## AUFSATZE

sehe Betriebsstätte generiert. Im Allgemeinen wird dies aber nicht der Fall sein und der Erlass geht von einem weiten Verständnis des Merkmals der gesellschaftlichen Veranlassung aus.

### 6.1.2 Ausländische Koproduktionsgemeinschaft

Erbringt der ausländische Koproduktionspartner seine Leistungen allerdings nur in schlichter Koproduktionsgemeinschaft<sup>34</sup>, entsteht keine ausländische Betriebsstätte, sofern er nicht als verdeckter Mitunternehmer einzustufen ist. Welches der beiden Szenarien der steuerlichen Beurteilung zu Grunde zu legen ist, kann laut Medienerlass nur im Einzelfall unter Würdigung der rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse entschieden werden.

Generell ist festzustellen, dass auf Grund der strikten Anwendung der Betriebsstättenproblematik des § 2a EStG durch die fiskalische Exekutive, von der nach dem neuen Medienerlass auszugehen ist, Medienfonds davon abgeraten werden muss, ausländische Koproduktionen in der Form einer Koproduktionsgesellschaft einzugehen. Vielmehr kann dies zukünftig unter realistischer Einschätzung der Situation im internationalen Filmbusiness nur in Form von Joint ventures oder ähnlichen Konstruktionen sinnvoll und steuersicher erreicht werden.

Der *film- und fernsehproduzentenverband nrw e. V.* hat auf Grund dieser Problematik die Möglichkeit betriebsstättenloser Mitunternehmensformen propagiert, die - obwohl Mitunternehmensformen mit ausländischen Beteiligten nach deutschem Rechtsverständnis - keine ausländischen Betriebsstätten begründen und somit auch nicht § 2a EStG unterfallen. Dieser Vorstoß erscheint ebenso praxisgerecht wie sorgfältig begründet. Die Außensteuerreferenten der Länder sind gebeten worden, diesen Vorschlag auf ihrer Sitzung im August des Jahres mit einzubeziehen.

### 6.2 Geschäftsführung der Komplementär-GmbH vom Ausland aus

Sitzt die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH des Fonds im Ausland, hat dies zunächst auf die Einkünfte des Fonds keine Auswirkung. Die Beteiligten am Fonds erzielen jedenfalls Einkünfte aus einer inländischen Mitunternehmensform i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, sofern Gewinn-erzielungsabsicht vorliegt.

Für die Gehälter der GmbH-Geschäftsführer hat regelmäßig der Staat das Besteuerungsrecht, in dem diese tätig geworden sind<sup>35</sup>.

### 6.3 Auswirkungen bei Sitz des Vertriebsunternehmens im Ausland

Erfolgt der Vertrieb durch ein im Ausland ansässiges Unternehmen, so ist zu prüfen, ob es sich hierbei um ein verbundenes Unternehmen (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA) handelt. Ist dies der Fall, so ist zu prüfen, ob die zu zahlenden Entgelte nach dem „arms-length-Prinzip“ einem Fremdvergleich standhalten. Ggf. sind Gewinnberichtigungen vorzunehmen.

<sup>34</sup> Vgl. zur Abgrenzung oben 4.2.

<sup>35</sup> BFH v. 5. 10. 1994, I R 67/93, BStBl II 1995, 95; BMF v. 5. 7. 1995, BStBl II 1995, 373.

### 7. Gewinnabgrenzung (Tz. 34 - 37)

In der Filmbranche werden oft sämtliche mit der Filmherstellung im Zusammenhang stehenden Kosten, wie z. B. für die Auswahl des Filmstons, des Filmdrehbuchs, des Casting, die Budget-Planung, der Drehplan und die Filmfinanzierung, frühzeitig fällig. Die Bezahlung dieser im Rahmen der Budget-Planung ermittelten Produktionskosten erfolgt aus Vereinfachungsgründen meist in einer Summe noch vor Drehbeginn inkl. einer eventuellen Überschreitungsreserve.

Damit entstehen dem Fonds regelmäßig zum Jahresende hin hohe Ausgaben, die laut Medienerlass mit ihrer Bezahlung sofort abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen, soweit es sich nicht um Anzahlungen oder Zahlungen im Rahmen des § 42 AO handelt. Dies gilt auch für auf ein Anderkonto geleistete Produktionskosten, sofern das Anderkonto nicht zu Gunsten des Fonds verzinslich ist. Für die Budgetüberschreitungsreserve ist der sofortige Betriebsausgabenabzug gerechtfertigt, wenn die Inanspruchnahme sicher erscheint.

Soweit hinsichtlich der oben genannten Kosten Rückforderungsansprüche bestehen, sind diese laut Medienerlass zu aktivieren. Dies dürfte jedoch in der Praxis kaum der Fall sein, da zum Bilanzierungszeitpunkt die Filme regelmäßig noch nicht abgedreht und damit kaum Anhaltspunkte erkennbar sein werden, ob die Filmproduktion im Kostenrahmen bleibt oder aus anderen Gründen Rückforderungsansprüche bestehen. Im Übrigen werden in der Praxis solche Rückforderungsansprüche, soweit überhaupt bereits ein auf die Zusammenarbeit gerichtetes Vertragswerk besteht, in der Regel durch Vertragsklauseln bereits ausgeschlossen oder eingeschränkt. Schließlich ist im Hinblick auf Koproduktionen darauf hinzuweisen, dass jedenfalls nach den gesellschaftsrechtlichen Grundprinzipien des deutschen Rechtskreises fällige Leistungen eines Gesellschafters bzw. Gemeinschafters nicht deshalb zurückgehalten werden können, weil ein anderer Beteiligter seine Leistungen auch nicht bzw. nicht zeitgerecht erbringt. Selbst wenn entgegen der üblichen Praxis in internationalen Koproduktionsverträgen die Leistungszeitpunkte für die Budgetkosten (-anteile) nicht genau fixiert sein sollten, oder ein Koproduktionspartner mit seinen Zahlungsverpflichtungen in Verzug geraten würde, könnte der deutsche Medienfonds nicht unter Berufung hierauf getätigte (Vor-) Leistungen zurückfordern.

Die sofortige Realisierung der Anfangsverluste *wird* daher im Ergebnis durch den Erlass des BMF nur dort eingeschränkt, wo tatsächlich Zahlungen ohne hinreichend konkretisierte Vertragsgrundlage gleichsam „ins Blaue hinein“ geleistet werden, um noch kurz vor dem jeweiligen Periodenende einen entsprechenden Verlust realisieren zu können. Mit dieser Auslegung wird das BMF den spezifischen Anforderungen der Filmbranche in überraschender Deutlichkeit gerecht und erleichtert damit die Arbeit der Produktionsgesellschaften sehr.

### 8. AfA-Methode (Tz. 38 - 39)

Uneingeschränkt nutzbare Filmrechte sind nach § 7 Abs. 1 EStG über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer linear abzuschreiben. Diese legt der Medienerlass auf grundsätzlich 50 Jahre (§ 94 Abs. 3 UrhG) fest. Im Einzelfall kann unter Berücksichtigung zukünftiger Erlöserwartungen eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen werden. Insoweit ist zwar keine formelle, aber im Hinblick auf eine örtlich jedenfalls unterschiedliche Handhabung einzelner Finanzämter zum Teil eine faktische Verschärfung eingetreten. Im Hinblick auf einige ältere Verwaltungsanweisungen auf OFD-Ebene wurden zum Teil deutlich kürzere Abschreibungszeiträume zugelassen, insbesondere vor der Anhebung der Schutzdauer des Leistungsschutzrechtes des Filmherstellers in § 94 Abs. 3 UrhG auf 50 Jahre im Jahre 1995<sup>36</sup>. Wenn diese Zeitdauer nunmehr als Regelabschreibungszeitraum definiert wird, obliegt dem einzel-

## AUFSATZE

nen Medienfonds die konkrete Darlegung, warum auf Grund besonderer Umstände des Einzelfalles bei wirtschaftlicher Betrachtung ein kürzerer Zeitraum geboten erscheint.

Da Filmrechte immaterielle Wirtschaftsgüter darstellen, kommt weder eine Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung oder degressive Absetzungen in Betracht, da diese AfA-Methoden nur für bewegliche Wirtschaftsgüter zulässig sind (§ 7 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 2 EStG; R 31a Abs. 1 EStR). Der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist zulässig.

## 9. Übergangsregelung

Der als BMF-Schreiben verabschiedete Medienerlass ist von den Finanzämtern in allen Fällen anzuwenden, in denen ein bestandskräftiger Bescheid noch nicht vorliegt. Soweit sich allerdings bei Anwendung der Regelungen des Medienerlasses eine Verschärfung der Besteuerung gegenüber der bisher geltenden Verwaltungspraxis ergibt, ist dieses Schreiben nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige dem betreffenden Film- und Fernsehfonds bis 2 Monate nach Veröffentlichung des Medienerlasses als BMF-Schreiben im Bundessteuerblatt beigetreten ist oder der Außenvertrieb der Anteile an einem Film- und Fernsehfonds vor diesem Zeitpunkt begonnen hat.

Diese Veröffentlichung im Bundessteuerblatt ist am 27. 3. 2001 erfolgt, so dass er für Beitritte, die noch bis zum 28. 5. 2001 erfolgt sind, keine verschärfende Wirkung entfalten kann. Nach ersten Äußerungen der Verwaltung soll sich aber die Alternative des „Beginns des Außenvertriebes“ auf den Zeitpunkt der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt und *nicht* auf den Zeitpunkt 2 Monate danach beziehen. Dies erscheint sprachlich zweifelhaft, begründet aber eine zusätzliche Rechtsunsicherheit.

Aus heutiger Sicht kann eine klare Verschärfung der Besteuerung durch den Medienerlass nicht exakt definiert werden, weil zum einen die meisten Veranlagungen für Medienfonds lediglich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf Basis der eingereichten Steuererklärungen ergangen sind und zum anderen die bestehenden Rechtsgrundlagen bei der Veranlagung der Medienfonds nicht bundeseinheitlich ausgelegt wurden.

## 10. Zusammenfassung

Das durch den nunmehr vorliegenden Medienerlass komplettierte „Gesamtregelwerk“ für die steuerliche Beurteilung von Medienfonds schafft in vielen Fragen Klarheit und damit Rechtssicherheit im Hinblick auf die Verwaltungsauffassung.

Dank dem jedenfalls über weite Strecken intensiv geführten Dialog mit der Medienwirtschaft und ihren Beratern, insbesondere auch im Hinblick auf die zu beurteilende Rechtswirklichkeit im internationalen Bereich, sind vielfach sachgerechte und handhabbare Leitlinien entstanden. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass der Medienerlass primär keine „neue“

Gesetzeslage beschreibt oder kommentiert, sondern das Ziel hat, die gesamte Palette der ertragsteuerlichen Fragestellungen im Hinblick auf zum Teil bereits jahrzehntelang unverändert bestehende Rechtsnormen zusammenzufassen. Da insoweit — wohl zum Teil nicht unbeeinflusst durch die Bedeutung und jeweilige politische Haltung zur Medienwirtschaft - von Bundesland zu Bundesland und zum Teil auch zwischen einzelnen Finanzämtern recht große Unterschiede in der Anwendungspraxis bestanden, dient der Medienerlass der größeren Transparenz und gleichmäßigen Gesetzesanwendung. Diejenigen, welche oft schon über Jahre hinweg im Einvernehmen mit den örtlichen Finanzämtern recht praktikable Beurteilungsmaßstäbe erarbeitet hatten, werden den Medienerlass in einigen Bereichen als Verschärfung empfinden; Marktteilnehmer und ihre Berater, die erst in jüngerer Zeit oder gegenüber Finanzämtern ohne entsprechende feststehende Praxis die Besonderheiten von Medienfonds zu behandeln haben, werden die in Teilbereichen entstandene zusätzliche Rechtssicherheit besonders schätzen und je nach den bisherigen individuellen Verhältnissen sogar Erleichterungen in der Gesetzesanwendung konstatieren.

Eine echte Verschärfung mit teilweise nicht sachgerechten Prämissen und Schlussfolgerungen enthält der Medienerlass für alle diejenigen Marktteilnehmer, die im internationalen Bereich agieren. Auf Grund der tatsächlichen Marktverhältnisse, der Dominanz englischsprachiger Filme im kommerziellen Mediengeschäft und der Anzahl der im englischsprachigen Raum vorhandenen Studios betrifft dies die Mehrzahl gerade der wirklich gewinnorientierten Medienfonds. Die bisherigen, jedenfalls nach deutschem Verständnis am Leitbild der GbR orientierten Koproduktionsgestaltungen provozieren eine „ausländische Betriebsstätte“ und damit die Rechtsfolgen des § 2a EStG. Die im Medienerlass angesprochene Alternative der schlichten Koproduktionsgemeinschaft erscheint dort in ihren Voraussetzungen und Rechtsfolgen noch unklar und zum Teil widersprüchlich dargestellt, so dass hier weiterer Diskussionsstoff und damit Risikopotential für die zukünftige Gestaltung solcher Koproduktionsgemeinschaften mit internationalen Partnern besteht.

Auch die Alternative der Durchführung von Alleinproduktionen der Medienfonds lediglich unter Einschaltung externer (ausländischer) Dienstleister ist aus ähnlichen Gründen risikobehaftet, da der Medienerlass die Problematik zwischen „echter“ und „unechter“ Auftragsproduktion zwar erkennt, aber zum Teil unter zu starker Betonung von bloßen Begrimmlichkeiten und der Praxis nicht immer adäquaten Kriterien vornimmt. Insgesamt ist hier der Versuch, mit den Maßstäben deutscher Begriffe und Rechtsinstitute des Gesellschafts-, Urheber- und Steuerrechts internationale Zusammenhänge zu bewerten, nur eingeschränkt geglückt. Es wäre begrüßenswert gewesen, wenn man sich hier noch mehr von nationalen Rechtsvorstellungen und fiskalischen Überlegungen hinsichtlich des Steueraufkommens hätte lösen können und auch von steuerlicher Seite stärker den Schritt in die Internationalität gewagt hätte. Die Gesamtheit der Neuerungen zwingt damit die Medienfonds zwar nicht in Korsettstangen ein, der Gesellschaftsanzug für das große internationale Parkett wurde hierdurch jedoch auch nicht gerade geschaffen.

<sup>36</sup> Vgl. hierzu *Zacher*, DSiR 1999, 1838, 1841; z. T. wurde im süddeutschen Raum auch de facto eine Leistungs-AfA von der Finanzverwaltung toleriert.