

#### 4.3.3 Tatsächliche Ausübung der möglichen Einflussnahme erforderlich?

Nicht erforderlich ist es, dass es auch tatsächlich zur Ausübung der rechtlich und tatsächlich möglichen Einflussnahme durch die Gesellschafter kommt. Zwar ist es eher unwahrscheinlich, dass sich ein Filmprojekt bezüglich der wesentlichen „Konzeptbestandteile“ nach Beginn der Dreharbeiten nicht mehr verändert. Die Filmproduktion ist ein dynamischer Prozess, bei dem sich die Koordinaten laufend verschieben, auch wenn sie im Ausgangskonzept vorbestimmt waren. Kommt es nach Übernahme des Filmprojektes durch den Fonds wider Erwarten zu keinen wesentlichen Änderungen und bedarf es daher auch nicht der Ausübung der Einflussnahme durch die Gesellschafter (bzw. eines aus ihrer Mitte gewählten Beirats, siehe unten), darf dieser Umstand nicht dazu führen, dass dem Fonds die Herstellereigenschaft abgesprochen wird. Denn es kann nicht erforderlich sein, künstlich wirtschaftlich unsinnige Entscheidungssituationen zu schaffen. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass – wenn der Fonds Entscheidungen über wesentliche „Konzeptbestandteile“ zu treffen hat – die Gesellschafter oder der Beirat (siehe unten) diese Entscheidungen zumindest beeinflussen können müssen.

#### 4.4 Die Möglichkeit der Bildung eines Beirats

Die Gesellschafter dürfen nach Textziffer 10 Abs. 3 über die Einrichtung und Zusammensetzung eines Beirats oder eines vergleichbaren Gremiums entscheiden, der dann die Interessen der Gesellschafter wahrnimmt. Die Gesellschafter dürfen die Entscheidung jedoch frühestens zu einem Zeitpunkt treffen, in dem mindestens 50 % des prospektierten Kapitals eingezahlt sind.

Vor diesem Zeitpunkt muss gegebenenfalls die Gesellschafterversammlung in ihrer jeweiligen Zusammensetzung über wesentliche „Konzeptbestandteile“ entscheiden. Wird vor diesem Zeitpunkt über die Errichtung eines Beirats entschieden, so würde eine mögliche Mitwirkung durch einen erst nach Beitritt aller Gesellschafter gewählten Beirates wohl nicht für die Begründung der Herstellereigenschaft genügen. Dies gilt selbst dann, wenn der Beirat erst nach Beitritt aller Gesellschafter und Einzahlung der gesamten Einlagen gewählt wird. Nicht ausreichend wäre es erst recht, wenn auch die Mitglieder des Beirates zu einem früheren Zeitpunkt bestimmt würden. Maßgebliches Kapital ist das eingezahlte, nicht das gezeichnete Kapital, mit der Folge, dass auch bei 100 % gezeichnetem Kapital noch nicht über die Errichtung eines Beirats entschieden werden darf, wenn nicht wenigstens 50 % des Kapitals eingezahlt wurden.

Dem Beirat dürfen weder der Initiator noch Personen aus dessen Umfeld angehören; dem Beirat dürfen aber wohl fremde Dritte angehören, die die Initiatoren vorgeschlagen haben, sofern sie von diesen unabhängig sind und nur den Ge-

sellschaftern in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit verpflichtet sind.

#### 4.5 Dokumentationspflicht

Ein Aspekt wird zukünftig durch Initiatoren, deren Rechts- und Steuerberater sowie die Fondsgesellschaft und deren Gesellschafter besonders berücksichtigt werden müssen: die erhöhte Dokumentationspflicht. Die Finanzverwaltung führt hierzu in der neuen Textziffer 10 aus:

„Die Umsetzung der wesentlichen Konzeptbestandteile und Abweichungen hiervon sind durch geeignete Unterlagen vollständig zu dokumentieren.“

Dieses Erfordernis sollte ernst genommen werden. Die Unterlagen dienen der Finanzverwaltung bei späteren Betriebsprüfungen von Fondsgesellschaften. Aus der Dokumentation muss nachträglich ersichtlich sein, ob nach Übernahme des Filmprojektes durch den Fonds wesentliche Entscheidungen zu treffen waren, ob die Gesellschafter oder der von ihnen eingerichtete Beirat hierbei die Möglichkeit hatten, auf die Entscheidungen Einfluss zu nehmen und wie sie von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht haben. Die Einflussnahme der Gesellschafter und/oder deren Beirates sollte durch Protokolle zu Gesellschafterversammlungen, Geschäftsführersitzungen, Vertragsverhandlungen, Abstimmungen etc. aufgezeichnet werden.

#### 5. Zusammenfassung

Die tatsächlichen Ausführungen des IX. Senats in dessen Urteil vom 8. 5. 2001 und des IV. Senats in dessen Urteil vom 28. 6. 2001 tragen nicht die Auslegung, die die Finanzverwaltung mit dem BMF-Schreiben vom 5. 8. 2003 zu den Änderungen der Textziffern 9, 10 und 11 des Medienerlasses als geboten erachtet. Die Finanzverwaltung setzt sich – ohne dass die Rechtsprechung hierfür Anlass böte – über kodifizierte Grundsätze des deutschen Einkommensteuer- und Gesellschaftsrechts hinweg.

Unabhängig von den rechtlichen Bedenken, die gegen das neue BMF-Schreiben bestehen, wird die Praxis mit den neuen, geänderten Vorgaben leben müssen und auch leben können. Die Vorgaben an die Einflussnahmemöglichkeiten der Gesellschafter und die Dokumentationspflicht wurden erheblich verschärft, machen Publikumsfonds in Zukunft aber wohl nicht unmöglich. Beteiligungen an Medienfonds werden zukünftig jedoch zusätzliche Risiken für die Anleger bedeuten. Im Zeitpunkt des Beitrittes werden den Anlegern weder wie bisher das wirtschaftliche Konzept an sich noch eine konkrete Berechnung der Renditen präsentiert werden können. Das ist wirtschaftlich unsinnig; politisch kann das nicht gewollt sein.

## Von Mitunternehmern, Mitherstellern und anderen Kommanditisten – Zur Neufassung des Medienerlasses

Von Prof. Dr. Thomas Zacher, Köln\*

Der sog. Medienerlass des BMF vom 23. 2. 2001 hatte für Film- und sonstige Medienfonds Sonderregelungen eingeführt, welche nach Auffassung der Finanzverwaltung über die allgemeinen An-

forderungen an Mitunternehmerschaften i. S. des § 15 EStG hinaus zu beachten sind. Insbesondere wurden dort detaillierte Leitlinien entwickelt, unter denen ein geschlossener Medienfonds und seine Gesellschafter als Hersteller des Filmwerkes und damit die zur Filmherstellung getätigten Aufwendungen gemäß § 5 Abs. 2 EStG, § 248 Abs. 2 HGB als sofort abzugsfähige Betriebsausga-

ben anzusehen und nicht aktivierungspflichtig sind. Gerade die diesbezüglichen Regelungen, welche letztlich über die Möglichkeit anfänglicher Verlustzuweisungen von bis zu 100 % für die Gesellschafter entscheiden, wurden nun in wesentlichen Aspekten verschärft. Inhalt und Begründung dieser Neuregelungen sind nicht nur steuer- und rechtssystematisch angreifbar, sie stellen auch die Praxis vor neue Zweifelsfragen und Auslegungsprobleme.

## 1. Neugeregelter Teile des Medienerlasses

Der sog. Medienerlass gemäß BMF-Schreiben vom 23. 2. 2001<sup>1</sup>, der nach intensiver Diskussion zwischen Finanzverwaltung und Vertretern aus Fach- und Medienkreisen und nach mehrmaliger Verschiebung schließlich veröffentlicht wurde, stieß auf ein geteiltes Echo<sup>2</sup>. Während einerseits steuerfachliche Kritik im Hinblick auf systematische Bedenken, unklare bzw. unabgestimmte Begrifflichkeiten und zu anderen Punkten geübt wurde, waren auch Stimmen zu hören, die im Hinblick auf zeitweilig diskutierte mögliche Verschärfungen durchaus die Auffassung vertraten, dass man mit dem schließlich gefundenen Kompromiss in der Praxis „durchaus leben könne“.

Insbesondere galt dies für die in der Vertriebspraxis bei derartigen Beteiligungen offensichtlich nach wie vor bedeutende Frage, ob durch die Anerkennung der Herstellereigenschaft (vgl. § 94 Urheberrechtsgesetz) sowohl auf der Ebene der Fondsgesellschaft als auch jener der einzelnen Anlegergesellschaft die Zuweisung anfänglicher Verluste von (nahezu) 100 % zwar – wegen § 2b EStG – nicht besonders beworben, aber im Ergebnis doch durch entsprechende gesellschaftsrechtliche und vertragliche Konstruktionen für die Anlegergesellschaft gesichert werden konnte. Insoweit trafen die hauptsächlich einschlägigen Tz. 7 bis 13 des Medienerlasses – zusammengefasst – die Aussage, dass die Herstellereigenschaft zu bejahen sei, wenn die Fondsgesellschaft als Produzent (oder Koproduzent in Gemeinschaft mit anderen Beteiligten) sowohl inhaltlich als auch von der zeitlichen Dimension des Produktionsablaufes her substantiell auf die Entstehung und das spätere Ergebnis der jeweiligen Filmwerke Einfluss nehmen konnte und diese Einflussnahmemöglichkeiten auch nach den tatsächlichen Gegebenheiten wahrzunehmen in der Lage war. Dabei sollte es im Einklang mit den entsprechenden zivilrechtlichen Vorschriften für die jeweiligen Geschäftsführungsbefugnisse bei derartigen Gesellschaften – in aller Regel GmbH & Co. KG – ausreichend sein, wenn diese vertraglichen Rechte und ihre praktische Wahrnehmung durch die Geschäftsführung des jeweiligen Medienfonds, im Regelfall also durch die Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, ausgeübt wurden. Insoweit durfte sich die organschaftlich zuständige Geschäftsführung dienstvertraglich gebundener Geschäftsbesorger oder Produktionsdienstleister bedienen, soweit nicht hierdurch faktisch die Entscheidungszuständigkeit aus der Hand gegeben und die Grenze zwischen Hersteller und bloßem Finanzier dem tatsächlichen Erscheinungsbild nach überschritten wurde. Diese Grundregeln hat die – teilweise – Neufassung des Me-

dienerlasses gemäß BMF-Schreiben vom 5. 8. 2003<sup>3</sup> geändert und erheblich verschärft.

## 2. Die Kernaussagen der Neuregelung in der Einzelwürdigung

Konkret wurden die Tz. 9 bis 11 des bisherigen Medienerlasses geändert, teils durch geringfügige Zusätze, teils durch umfangreiche neue Formulierungen.

### 2.1 Bezugnahme auf die BFH-Rechtsprechung zu Eigenkapitalvermittlungsprovisionen

In Tz. 9 wurde unter Bezugnahme auf die beiden BFH-Urteile vom 8. 5. 2001 und 28. 6. 2001 zur Zuordnung der sog. weichen Kosten zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Fondsimmoblie bei geschlossenen Immobilienfonds<sup>4</sup> die Ergänzung angefügt, dass der Fonds dann nicht als Hersteller, sondern als Erwerber des Filmwerkes anzusehen sei, wenn der Initiator der Gesellschaft ein einheitliches Vertragswerk vorgebe und die Gesellschafter in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit hierauf keine wesentlichen Einflussmöglichkeiten besäßen.

Jedenfalls die zur Begründung herangezogene Kausalbeziehung zu den beiden genannten BFH-Urteilen muss Erstaunen hervorrufen. Wurde dort gerade erörtert, unter welchen Umständen die „weichen Kosten“ gleichsam steuerlich das Schicksal der Hauptinvestition teilen und dementsprechend abzuschreiben statt sofort abziehbar seien, soll die Frage des „einheitlichen Vertragswerkes“ nun auch für die Frage der Herstellereigenschaft von maßgeblicher Bedeutung sein. Soweit man die dort zu Immobilienfonds ergangene Rechtsprechung überhaupt auf Medienfonds übertragen kann<sup>5</sup>, würde sie doch auch hier zunächst lediglich dazu führen, dass die weichen Kosten entweder – so der Fonds Hersteller ist – entsprechend der Behandlung der Produktionsaufwendungen sofort abzugsfähig wären oder – so der Fonds als bloßer Erwerber des Filmwerkes anzusehen ist – der regelmäßigen Abschreibungsdauer von derivativ erworbenen Filmrechten von 50 Jahren unterliegen<sup>6</sup> würden. Als taugliches Kriterium zur Abgrenzung von Herstellereigenschaft gegenüber bloßem Erwerberstatus bei Filmproduktionen dürfte diese Rechtsprechung zu den weichen Kosten weder gedacht noch geeignet sein<sup>7</sup>.

Immerhin kann man durch Auslegung der neuen Tz. 9 zu dem Ergebnis kommen, dass allein das einheitliche Vertragswerk noch nicht zur Verneinung der Herstellereigenschaft führen soll, da dieses Merkmal durch den Begriff *und* mit dem Merkmal der Einflussnahmemöglichkeiten der Gesellschafter in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit verknüpft ist. Die Vorgabe eines einheitlichen Vertragswerkes erscheint danach als solche nicht „schädlich“, wenn dennoch wesentliche Einflussnahmemöglichkeiten „hierauf“ gegeben sind. Im Kontext mit den weiteren Änderungen des neuen BMF-Schreibens ergibt sich aber eine weitere Interpretationsunsicherheit. Die Wahrnehmung wesentlicher Einflussmöglichkeiten durch

\* Prof. Dr. Zacher, MBA, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, lehrt Wirtschaftsrecht, EU-Recht und Steuerrecht an der FHDW Bergisch Gladbach und ist Partner der Sozietät Zacher & Partner, Köln.

1 IV A 6 – 2241 – 8/01, DStR 2001, 436.

2 Vgl. z. B. Budeit/Borggreve, DB 2001, 887; Zacher/Müller, DStR 2001, 1185.

3 IV A 6 – 2241/81/03, DStR 2003, 1440.

4 DStR 2001, 1056, 1381.

5 Vgl. etwa kritisch von Wallis/Schumacher, DStR 2002, 1972; Lüdicke/Arndt, BB 2002, 598.

6 Zur Kritik hieran vgl. jüngst Radan, DStR 2003, 1278; hiergegen wiederum kritisch Hnuschka, DStR 2003, 1559.

7 Ebenso von Wallis/Schumacher, in diesem Heft S. 1857.

die Gesellschafter selbst zieht sich wie ein roter Faden durch die Neuregelung; sie bezieht sich im Folgenden aber auf inhaltliche Entscheidungen künstlerischer und filmwirtschaftliche Art. Diese müssen jedoch nicht (notwendigerweise) das Vertragswerk als „äußeres“ Gerüst umfassen. Es sind Vertragsgestaltungen denkbar, in denen im Rahmen eines einheitlichen und gleichartigen Vertragswerkes, welches als solches auch für eine gesamte Produktion und ggf. eine Vielzahl von Produktionen als „Prototyp“ herangezogen und insoweit dann auch weder durch die Geschäftsführung noch durch die Gesellschafterversammlung wesentlich abgeändert wird, durchaus ganz erhebliche künstlerische und wirtschaftliche Mitspracherechte für den Fonds und seine Anleger vorgesehen werden, die dann auch – entsprechend den neuen Vorgaben – tatsächlich wahrgenommen werden. Wenn also im Rahmen einer einheitlichen und auch im Nachhinein nicht mehr (wesentlich) beeinflussten Vertragsgrundkonstellation die Gesellschafter bis zur Toleranzgrenze der anderen Produktionsbeteiligten durch vielfache Einzelentscheidungen die konkreten Filmprojekte mitbestimmen würden, dies aber im Rahmen eines vorkonzipierten Vertragsgefüges stattfinden würde, müsste dies nach dem Wortlaut der Tz. 9 zur Verneinung der Herstellereigenschaft führen, obwohl es gerade dem übrigen Duktus der Neuregelungen entspräche.

Wenn im Medienerlass schon ein Bezug auf die beiden oben angesprochenen BFH-Urteile zu den weichen Kosten hergestellt wurde, wäre sicher statt der etwas unglücklichen Vermischung zweier Regelungsgegenstände eine klare und begründete Aussage dazu hilfreich gewesen, ob die zitierte Rechtsprechung in Bezug auf die weichen Kosten in Form der Eigenkapitalbeschaffungsprovisionen etc. überhaupt anwendbar ist. Teilweise wird dies schon dem Grunde nach wegen der Andersartigkeit der Investitionsgegenstände und der oben bereits skizzierten ohnehin bei „steuerlich gelungenen“ Filmproduktionsfonds bestehenden sofortigen Abzugsfähigkeit aller anfänglichen Aufwendungen verneint<sup>8</sup>, zum Teil wird diese Rechtsprechung ausdrücklich oder jedenfalls vorsorglich auch auf Medienfonds anwendbar erklärt und in diesem Zusammenhang der Praxishinweis gegeben, dass Filmproduktionsfonds nur noch als sog. „Blind Pools“ ausgestaltet werden dürfen, um die sofortige Absetzbarkeit der weichen Kosten zu erhalten. Dies stößt wiederum auf berechtigte Kritik der Anlegerschützer, die gerade die „Blind Pool“-Konstruktionen für noch gefährlicher als solche Gestaltungen halten, bei denen der Anleger konkret oder jedenfalls bestimmbar von vornherein erfährt, an welchen Filmprojekten er sich beteiligt.

## 2.2 Beteiligung der Anlegergesellschafter an filmwirtschaftlichen Einzelentscheidungen

Die wesentliche Änderung und zugleich Verschärfung der Verwaltungsauffassung findet sich in den insgesamt neugefassten Tz. 10 und 11 des Medienerlasses.

Zunächst findet sich eine Präzisierung in zeitlicher Hinsicht. Die – bereits bisher schon geforderten – vertraglichen und auch praktisch wahrnehmbaren Einflussnahmemöglichkeiten des Fonds auf die Durchführung des jeweiligen Filmprojekts müssen sich nunmehr ausdrücklich auch zeitlich über die gesamte Phase der Produktion vom Beginn der Dreharbeiten bis zur Nachbearbeitung des Filmwerks im Sinne der sog.

Post-Production erstrecken. Wenn man unterstellt, dass insoweit in der Vergangenheit Gestaltungen denkbar waren, in denen zum Zwecke der Darstellung einer zeitlich überwiegen den Mitgestaltung durch den entsprechenden Fonds an dem jeweiligen Filmprojekt Anfangstermine zweckentsprechend dargestellt oder Post-Production-Phasen entsprechend ausgeweitet wurden, wird man für eine derartige Präzisierung Verständnis aufbringen. Der Gedanke der Missbrauchsverhinderung sollte aber in der praktischen Anwendung im Vordergrund bleiben. Würde man nun schematisch fordern, dass sich die Beteiligung und Einflussnahme des Fonds in gleicher Intensität auf alle denkbaren Phasen einer Filmproduktion beziehen müsste, bestünde wohl umgekehrt eine „Missbrauchsgefahr“ durch die Finanzverwaltung, durch Einbeziehung vor- bzw. nachgelagerter Phasen, in denen der Fonds noch bzw. schon nicht mehr an Details mitgewirkt hat, beinahe jede Herstellereigenschaft in Frage stellen zu können. Dafür, dass dies nicht gemeint sein kann, spricht auch, dass z. B. Tz. 12 i Satz 2 des Ursprungserlasses nicht abgeändert wurde, womit sich bei sehr enger Auslegung der neugefassten Tz. 10 eigentlich ein Widerspruch ergeben müsste.

Den zentralen Punkt bildet jedoch die Änderung der bisherigen Tz. 10 und 11 insoweit, als die Wahrnehmung von (Mit-)Bestimmungs- und Entscheidungsrechten im Rahmen der Produktion durch die gesellschaftsrechtlich dazu berufene Geschäftsführung nun nicht mehr ausreichen soll, sondern in deutlicher Abkehr von der bisherigen Aussage der Eingangssequenz der Tz. 11 nunmehr gefordert wird, dass diese Rechte und Befugnisse von den Gesellschaftern selbst wahrgenommen werden. Grundsätzlich müssen diese – im gesellschaftsrechtlichen Sinne – Angelegenheiten der laufenden Verwaltung nun auch von der Gesellschafterversammlung statt der organschaftlichen Geschäftsführung wahrgenommen werden, um die steuerliche Anerkennung als Hersteller nicht zu gefährden. Da einerseits die Delegation auf vom Initiator gesteuerte Organe bzw. Gremien (z. B. Treuhänder und Beiräte) ausdrücklich angesprochen wird, es dabei aber schädlich sein soll, wenn diese Gremien mit dem Initiator oder „Personen aus dessen Umfeld“ besetzt werden, wird man den Rückschluss ziehen dürfen, dass jedenfalls die Delegation der in Rede stehenden filmwirtschaftlichen Entscheidungsbefugnisse auf einen „initiatorfreien“ Beirat zulässig sein soll. Allerdings darf auch ein solcher Beirat erst dann gewählt werden, wenn „mindestens 50 % des prospektierten Kapitals eingezahlt sind“.

Bedeutet auch diese „Kompromisslösung“ eine gegenüber der in der Praxis von Publikumsgesellschaften undurchführbaren Variante der Einberufung ständiger Gesellschaftsversammlungen (oder auch nur schriftlicher Abstimmungsverfahren) jedenfalls praxismähere Einschränkung, so findet sich im dritten Teilabsatz der Tz. 10 die Aussage, dass allein die Zustimmung der Gesellschafterversammlung oder des „initiatorfreien“ Gesellschaftsgremiums keine ausreichende Einflussnahme bedeuten würde. Die Gesellschafter müssten vielmehr über die wesentlichen Vertragsgestaltungen und deren Umsetzung tatsächlich selbst bestimmen können. Unklar bleibt, warum und unter welchen Bedingungen eine Zustimmung die als ausreichend angesehene Einflussnahmemöglichkeit einschränken soll. Wollte man hier nur naheliegende Missbrauchsmöglichkeiten einschränken, hätte es sicher keines so scharfen Verdiktes über die schlichte Zustimmung bedurft. Oder müssen Gesellschafter bzw. ihr Beirat auch vernünftigen Konzepten und Vertragsentwürfen mit gewisser Regelmäßig-

<sup>8</sup> Vgl. die oben in Fn. 5 genannten.

keit widersprechen, um nicht die Herstellereigenschaft zu verlieren?

Auch ergeben sich in der Gesamtsystematik der neuen und alten Teile des Medienerlasses gewisse Widersprüche. Kann schon grundsätzlich die Frage gestellt werden, was das „prospektierte Kapital“ im Sinne der neuen 50 %-Regel der Tz. 10 des Medienerlasses ist – man denke nur an die Unterscheidung von Pflichteinlage und Haftsumme bei der KG sowie an Gestaltungen mit rätierlichen Einzahlungen –, so sind doch in der insoweit unveränderten Passage der Tz. 11 zum nachträglichen Eintritt von Gesellschaftern und auch an anderen (alten) Stellen des Medienerlasses Regelungen enthalten, welche den späteren Einstieg in bereits angefangene Filmprojekte einschränken. Nimmt man die neue Fassung der Tz. 10 wörtlich, muss der Fonds ja bereits vor Beginn der Dreharbeiten seine Mitsprachemöglichkeiten bei jedem einzelnen Filmprojekt wahrgenommen haben. Initiator und Fondsgeschäftsführung sehen sich so in der Emissionsphase einem Dilemma ausgesetzt. Einerseits sehen sie sich zur Erhaltung der Herstellereigenschaft veranlasst, möglichst früh und von Anfang an in das jeweilige Filmprojekt „einzusteigen“, andererseits dürfen sie das entsprechende Gremium, welches diesen Einstieg begleiten soll, erst nach Einwerbung von 50 % des prospektierten Kapitals bilden. Wenn man berücksichtigt, dass erfahrungsgemäß das Hauptinvestitionskapital derartiger Fondsgesellschaften im vierten Jahresquartal zur Verfügung steht und manchmal sogar ursprünglich im Prospekt kalkulierte Eigenkapitalbeträge nicht – auch nicht zur Hälfte – erreicht werden, stellt sich die Frage, ob damit gleichsam ein zeitweiliges oder andauerndes Investitionsverbot verbunden sein soll, wenn nicht die Herstellereigenschaft gefährdet werden soll. Es ist nachvollziehbar, dass denkbaren Missbräuchen im Hinblick auf eine Bestellung eines entsprechenden Entscheidungsgremiums in einer sehr frühen Phase und damit doch einer gewissen Anfälligkeit für die Dominanz von mittelbar initiatorengesteuerten „Gründungs- und Frühgesellschaftern“ vorgebeugt werden soll; angesichts des ohnehin in Tz. 11 ausgesprochenen Verbotes einer solchen Einflussnahme hätte es einer derartig starren 50 %-Regelung jedoch nicht zusätzlich bedurft.

Tz. 10 bestimmt am Ende schließlich, dass die Umsetzungen der wesentlichen Konzeptionsbestandteile und die ja geradezu „zwingenden“ Abweichungen hiervon durch Gesellschafter- bzw. Beiratsbeschluss vollständig zu dokumentieren seien. Hierauf wird in der Praxis zu achten sein.

### 2.3 Behandlung später beitretender Gesellschafter

Schließlich findet sich in Tz. 11 noch ein weiterer neuer Aspekt. Wurde in Tz. 11 gerade bisher die Aussage getroffen, dass auf der Ebene der Gesellschaft die allgemeinen Mitwirkungs- und Kontrollrechte ausreichen, so wird nun auf die oben dargestellten Regelungen zu den filmwirtschaftlichen Entscheidungen auch auf der Ebene der Gesellschafter selbst Bezug genommen. Zugleich wird – wenn auch insoweit unverändert – darauf hingewiesen, dass nachträglich beigetretene Gesellschafter nur dann an entsprechenden Anfangsverlusten teilhaben könnten, wenn diese noch nach dem Zeitpunkt ihres Beitrittes erwirtschaftet würden, wobei die Vorabzuweisung im Rahmen von sogenannten Gleichstellungsklauseln (nach wie vor) zulässig sein soll.

Durch die neue Verknüpfung von Tz. 10 und 11 erhalten diese Regelungen aber eine deutlich verschärfte Bedeutung. Wenn Tz. 11 in ihrem Satz 1 zunächst auf „die oben genann-

ten Grundsätze“ verweist, könnte das bei wortgetreuer Auslegung auch bedeuten, dass das Erfordernis der Entscheidungsbegleitung jedes Filmprojekts von der Phase vor Beginn der Dreharbeiten an gemeint sein soll. Wäre dies so, wären – jedenfalls im Hinblick auf dieses Filmprojekt – alle später beitretenden Gesellschafter nur Erwerber und könnten die Herstellereigenschaft in keinem Fall mehr erwerben. Dies dürfte wohl nicht gemeint sein, da die Zulassung eines späteren Beitritts dann – außer bei verschiedenen nacheinander geschalteten Filmprojekten – keinen praktischen Anwendungsfall hätte, der nicht zugleich zum Verlust der Herstellereigenschaft und zur Einstufung des konkreten Gesellschafters als bloßer Erwerber führen würde. Aber auch im Übrigen ist zu bedenken, dass – jeweils bezogen auf das entsprechende Projekt – nach dem Duktus der Neuregelungen die allgemeinen Anforderungen an die Herstellereigenschaften nicht nur hinsichtlich der Fondsgesellschaft selbst, sondern auch in der Person des Fondsgesellschafters – jedenfalls in seiner gesamthänderischen Verbundenheit mit den übrigen Gesellschaftern – gewährleistet sein müssen. Wurde im Hinblick auf die bisherige Fassung des Medienerlasses in der Praxis vielfach die Aufteilung zwischen „Hersteller-Gesellschaftern“ mit der Folge hoher Anfangsverluste und „Erwerber-Gesellschaftern“ mit der Folge der Anwendung der Abschreibungsregeln beim gleichen Filmprojekt als noch eher theoretisch abgetan, erhält sie nun trotz im Wesentlichen gleichlautender Bestimmungen zum späteren Eintritt von Gesellschaftern durch die inhaltlich geänderten, in Bezug genommenen Regelungen und den Gesamtkontext eine neue Brisanz.

## 3. Grundlegende Fragen und Kritik

Die vorstehend skizzierten Neuregelungen des Medienfonds werfen neben den Einzelfragen und Interpretationsproblemen, die im jeweiligen Kontext bereits oben angesprochen wurden, einige grundsätzliche Fragen auf.

### 3.1 Norminterpretation oder Normkreation?

Steuergesetze sind heute kompliziert. Der Normanwender ist im Regelfall dankbar, wenn ihm die Verwaltung klare Regeln an die Hand gibt, wie komplexe und manchmal schwer verständliche Gesetzestatbestände, jedenfalls ihrer Auffassung nach, auszulegen sind. Die hierdurch gewonnene Rechtssicherheit wird gerade der kaufmännisch und langfristig denkende Unternehmer gerne hinnehmen, selbst wenn dabei materiell nicht immer die für ihn denkbar günstigste Norminterpretation gewählt wird. Dies gilt auch für die Medienindustrie und die Anbieter von Filmfonds, die gegenüber Anlegern und sonstigen Beteiligten ihr Unternehmenskonzept auf verlässlichen Grundlagen aufbauen müssen.

Betrachtet man jedoch die zu Grunde liegenden gesetzlichen Anknüpfungspunkte, die durch die Überarbeitung des Medienerlasses „interpretiert“ werden, so stellt sich heraus, dass die umfangreichen Regelungen letztlich nur den Begriff des Mitunternehmers i. S. des § 15 EStG und den im Steuerrecht unmittelbar nicht definierten, in § 94 Urheberrechtsgesetz aber eingeführten (wenn auch dort letztlich nicht definierten) Begriff des Herstellers betreffen. Beides sind überschaubare Begriffe, die überdies durch die Rechtsprechung schon seit langem eine gewisse Ausformung erhalten haben.

Aus volkswirtschaftlichen, ordnungspolitischen und/oder fiskalischen Gesichtspunkten mögen gegenüber Publikums-

personengesellschaften im Allgemeinen, geschlossenen Fonds im Speziellen und Medienfonds im ganz Besonderen unterschiedliche Einstellungen vertretbar sein. Der Gesetzgeber, dem das Instrument geschlossener Fonds z. B. für die Förderung des Ausbaus Ost in den 90er Jahren und – wenn auch regional verschieden – für die Entwicklung einer deutschen Medienindustrie jedenfalls von Zeit zu Zeit durchaus hilfreich erscheint, hat bislang trotz einer durchaus zu verzeichnenden Regelungsfreude etwa im Rahmen der § 2a, § 2b EStG keinen Anlass gesehen, auf legislativer Grundlage ein Sonderrecht für Medienfonds oder die – bislang zu den Grundfesten des deutschen Bilanzrechts zählenden – Normen der § 5 Abs. 2 EStG, § 248 Abs. 2 HGB zu schaffen. Ob die Verwaltung praeter legem ein verästeltes Sonderrecht schaffen sollte, ist eine Frage, die sich sicher nicht nur bei Medienfonds stellt, aber dort in einem besonderen Maße gestellt werden darf.

In der bisherigen Fassung des Medienerlasses hieß es noch „Da den Gesellschaftern über ihre Mitunternehmerstellung die Tätigkeiten des Fonds steuerlich zuzurechnen sind (sozusagen eine Herstellereigenschaft des Fonds auf die Gesellschafter durchschlägt), sind Einflussnahmemöglichkeiten der Gesellschafter unmittelbar auf den Produktionsprozess des Films für die Herstellereigenschaft nicht erforderlich“. Nunmehr wird in bemerkenswerter Offenheit die entgegengesetzte Aussage getroffen, es sei über den in § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG geforderten Rahmen hinaus „wegen der besonderen Konzeption der geschlossenen Fonds“ erforderlich, dass die Mitwirkungsrechte der Gesellschafter über die zur Anerkennung der allgemeinen Mitunternehmerschaft notwendigen Kriterien hinaus gehen müssten. Hier sei die Frage erlaubt, ob es Aufgabe der Firmenverwaltung ist, dies festzustellen und in einer sehr speziellen Weise umzusetzen. Ein Rechtssatz, dass Mitunternehmer i. S. von § 15 EStG im Falle eines Medienfonds nur sein kann, wer trotz unstrittig bestehender Produzenteneigenschaft auf der Ebene der Fondsgesellschaft unmittelbar in seiner gesamthänderischen Verbundenheit mit seinen Mitgesellschaftern die Durchführung der konkreten Geschäftstätigkeit in Form der Filmproduktionen überwacht, mitbeeinflusst und verantwortet hat und dabei höchstens von einem Beirat repräsentiert wurde, dem seinerseits weder der „Initiator“ noch Personen aus dessen Umfeld angehörten und der frühestens nach einer Einwerbung von 50 % des prospektierten Kapitals gebildet wurde, wobei wiederum eine bloße Zustimmung zu vom Initiator vorgelegten Konzepten und Vertragsentwürfen nicht ausreichend sein soll, findet sich in § 15 EStG nicht.

### 3.2 Einheitlichkeit der Rechtsordnung

Es wurde vorstehend darauf hingewiesen, dass sich gerade die jetzt überarbeitete Fassung des Medienerlasses bedenklich weit von der durch die bisherige Steuerrechtspraxis im Übrigen gefundenen Auslegung des § 15 EStG entfernt hat. Selbst wenn man die grundsätzlichen Bedenken gegen eine solche auf dem Erlasswege eingeleitete und nun verstärkte Entwicklung außer Betracht lässt, so wird doch durch die eingeleitete Entwicklung die Konkordanz der Rechtsordnung in Frage gestellt. Die nun – wenn auch offen als solche gekennzeichnete – „Sonderinterpretation“ des Mitunternehmerbegriffes für den Fall von Medienfonds entfernt sich nicht nur von den allgemeinen und anerkannten Regeln des Mitunternehmerbegriffes<sup>9</sup>, sondern auch von dem gesetzlich gerade vorausgesetzten Normfall des Kommanditisten. Für die GmbH & Co. KG, welche als zivilrechtliche Gesellschaftsform für beinahe alle

Medienfonds herangezogen wird, bestimmt § 164 HGB ausdrücklich: „Die Kommanditisten sind von der Führung der Geschäfte der Gesellschaft ausgeschlossen; sie können einer Handlung des persönlich haftenden Gesellschafters nicht widersprechen, es sei denn, dass die Handlung über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinaus geht.“ Durch dieses gesetzliche Leitbild kommt ein Verständnis zum Ausdruck, das schon für die klassische personalistische KG gilt, für eine Publikums-GmbH & Co. KG aber erst recht Geltung haben dürfte. Für die Kommanditisten steht die finanzielle Seite der Beteiligung im Vordergrund, wohingegen sie im Regelfall nicht professionellen Anforderungen an die Unternehmensführung entsprechen müssen und dementsprechend nur in Grundsatzfragen hinzuzuziehen sind.

Nun ist § 164 HGB abdingbar; die Stellung eines Kommanditisten kann in atypischer Ausgestaltung des gesetzlichen Regelfalls bis hin zum geschäftsführenden Kommanditisten ausgeweitet werden<sup>10</sup>. Aus dem Bereich der Immobilienfonds mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist dem Praktiker die Gestaltungsvariante des sog. geschäftsführenden Kommanditisten zur Vermeidung der Gewerblichkeit bekannt. Sind damit die von der Finanzverwaltung nunmehr im Medienerlass geforderten Gestaltungen zivilrechtlich nicht schlechthin unzulässig, so ist es doch bedenklich, wenn nunmehr als Anforderung zur Bejahung eines steuerlichen Regelfalls – nämlich dem, dass der Kommanditist als Mitunternehmer an der steuerlichen Behandlung seiner Kommanditgesellschaft teil hat<sup>11</sup> – von der Finanzverwaltung eine zivilrechtlich atypische Gestaltung gefordert wird, die bislang zum Repertoire der gerade noch tolerierten steuerlichen Gestaltungsmaßnahmen zur Vermeidung eines steuerlichen Regelfalls gehörte.

### 3.3 Praktische Bedenken

Die nunmehr geforderte Teilhabe der Anlegergesellschaft oder eines „initiatorfreien“ Beirates wirkt auch für die Praxis bedenkliche Fragen auf. Selbst wenn man insoweit die grundsätzlichen Bedenken zurückstellt, dass hier ein Sondertypus des „Mithersteller-Gesellschafters“ zwischen dem klassischen Mitunternehmer i. S. des § 15 EStG und dem geschäftsführenden Kommanditisten geschaffen wurde, so werden doch gerade auch den hierdurch formal aufgewerteten Kommanditisten zusätzliche Lasten auferlegt. Ein Beirat, welcher den Anforderungen des neuen Medienerlasses genügt, wird nicht nur weitreichende Rechte, sondern ebenso hohe Verantwortlichkeiten haben. Es wird schwierig sein, gerade unter diesen Bedingungen aus dem Kreis „einfacher“ Anleger fachlich geeignete Entscheidungsträger für einen Beirat oder ein ähnliches Gremium zu finden, die diese Verantwortung sinnvollerweise übernehmen können und bei realistischer Betrachtung der Haftungsfolgen gegenüber der Gesellschaft und ihren Mitgesellschaftern auch wollen. Es mag sich hier zum Teil um Risiken handeln, die wiederum versicherbar sind. Aber die diesbezüglichen Prämien und die dann geradezu zwangsweise im Vergleich zu derzeitigen „Repräsentationsbeiräten“ deutlich gestiegenen Vergütungen für seine Mitglieder steigern jedoch wiederum die weichen Kosten der Gesellschaft, die nicht für den eigentlichen Kernbereich der Investitionstätigkeit zur Ver-

9 Vgl. statt aller nur Ludwig Schmidt, EStG, 22. Aufl., § 15 Rz. 62 ff.

10 Baumbach/Hopt, HGB, 31. Aufl., § 164 Rz. 7 f.

11 So noch der bisherige Medienerlass unter Tz. 10.

fügung stehen. Dies alles, ohne eine strukturell verbesserte Entscheidungsqualität zu erreichen.

Schließlich ist es auch ein ständiges Petitem aller Anleger-schützer, dass – soweit bei derartigen unternehmerischen Beteiligungen überhaupt möglich – die spätere Investitionstätigkeit der Gesellschaft so vorhersehbar wie möglich dargestellt und gestaltet wird. Wenn nunmehr aber geradezu zwangsweise Entscheidungssysteme etabliert werden müssen, bei denen sich die Gesellschaft gleichsam von Entscheidung zu Entscheidung hangelt, dürfte dieser Gedanke nicht gerade befördert werden. Wird jedoch trotz entsprechender Einflussmöglichkeiten in der Praxis gleichförmig und stringent einem einheitlichen, vorbestimmten Konzept entsprechend gehandelt, hängt das Damoklesschwert der Tz. 10 der Neufassung des Medienerlasses über dem betreffenden Fonds, die eine schlechte Zustimmung zu bestehenden Konzepten ausdrücklich ablehnt.

Es gehört nicht viel Phantasie dazu, dass die Praxis aus unterschiedlichen Interessenlagen Wege suchen wird, diese Unzutraglichkeiten zu verhindern. Wenn auch der Beirat nach der Neufassung des Medienerlasses weder vom Initiator noch von Personen aus dessen Umfeld besetzt werden darf, so lassen sich doch vielfältige Gestaltungen wie professionelle „Berufsbeiräte“, über Kreuz oder gleichsam „ringförmig“ gestaltete Beiratsbesetzungen verschiedener Marktteilnehmer etc. denken.

#### 4. Zusammenfassung

Die nun vorliegende Überarbeitung verschärft den bestehenden Medienerlass insoweit, als künstlerische und filmwirtschaftliche Entscheidungen nunmehr nicht allein auf der organschaftlich dazu berufenen Ebene der Geschäftsführung, sondern auch auf der Ebene der einzelnen Anlegergesellschaften (mit-)vollzogen werden müssen. Hinzu kommen einige Präzisierungen insbesondere zum zeitlichen Rahmen, in dem sich die Fondsgesellschaft und der Anleger selbst bewegen müssen, um von der Finanzverwaltung als Filmhersteller akzeptiert zu werden.

Wenn auch Einzelheiten der Neuregelungen als Reaktion auf bestimmte Fehlentwicklungen des Marktes verständlich sind und als solche akzeptiert werden müssen, ist doch die Grundtendenz abzulehnen. Die zur Erhaltung der Hersteller-eigenschaft obligatorische Schaffung eines „Mitentscheidungskommanditisten“ über die gesetzlichen Anforderungen des § 15 EStG und den zivilrechtlichen Normfall des § 164 HGB hinaus überschreitet Zuständigkeit und Kompetenzen der Verwaltung im Rahmen der ihr zustehenden Normauslegung. Ohne Not wurden hier Sonderregelungen geschaffen, bei denen sich ein ohnehin von den Grundbegriffen der Mitunternehmenshaftung und Herstellereigenschaft bereits weit entferntes Regelungssystem in immer weiteren Verästelungen zu verlieren droht. Auch für die Praxis sind negative Auswirkungen zu befürchten. Nimmt man die Forderung nach einer echten Mitentscheidung in laufenden Geschäftsführungsfragen durch die Gesamtheit der Anlegergesellschaften ernst, ist eine Verschlechterung der Entscheidungsqualität und eine Erhöhung der Haftungsgefahren zu befürchten. Zudem ergeben sich wiederum Abgrenzungsschwierigkeiten zu naheliegenden Gestaltungen bzw. Umgehungsversuchen. Werden die Entscheidungszusammenhänge tatsächlich wie vorgesehen umgesetzt, wird wohl für deutsche Medienfonds in Zukunft eine Zusammenarbeit mit international bedeutenden Film-(Ko)-Produzenten sehr erschwert, da sich diese auf derartige Entscheidungsverfahren nicht einlassen werden. Auch die vorgesehene Übergangsregelung schafft dort kaum Abhilfe. Da sie an das vieldeutige Merkmal des bereits begonnenen Außenvertriebs „konkret bestimmbarer Fondsanteile“ vor dem 1. 9. 2002 anknüpft, sprechen Teile der Branche schon vom „Staat als Fallensteller“<sup>12</sup>.

12 So DFI-Getlach Report, Nr. 36/03, S. 1; vgl. auch Löwer, Cash 10/2003, S. 60: „Das ist blanker Unsinn“.

## Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens in 2002 durch Ausschüttungen über mehrere Stufen

Von Dr. Andreas Kramer, Freiburg i. Br.\*

Im November vergangenen Jahres wurden viele Unternehmen durch den Referentenentwurf des StVergAbG aufgeschreckt. Der Entwurf sah u. a. vor, dass Gewinnausschüttungen, die nach dem 20. 11. 2002 (Datum des Kabinettsbeschlusses über das StVergAbG) beschlossen werden, nur noch zu einer KSt-Minderung von 1/7 der Ausschüttung führen sollten (statt 1/6). Ferner sollte diese KSt-Minderung begrenzt sein auf die Hälfte der festgesetzten Körperschaftsteuer. Mit diesen Maßnahmen wollte die Bundesregierung dem Einbruch des KSt-Aufkommens entgegenwirken. Um der drohenden Schlechterstellung zuvorzukommen, haben viele Kapitalgesellschaften noch vor dem 21. 11. 2002

Ausschüttungen vorgenommen. Die steuerliche Beurteilung derartiger Ausschüttungen ist streitig, wenn nicht unmittelbar an natürliche Personen ausgeschüttet wurde, sondern zunächst an eine zwischengeschaltete Holding-GmbH und erst anschließend an die Gesellschafter der Holding-GmbH.

### 1. Gesetzliche Ausgangslage

Die mit dem StSenkG vom 23. 10. 2000<sup>1</sup> vorgenommene Umstellung vom KSt-Vollanrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren stellte den Gesetzgeber vor die Aufgabe, eine Regelung für die bis zum Umstellungszeitpunkt angesammelten KSt-Guthaben zu finden. Die gesetzliche Regelung des StSenkG<sup>2</sup> sah so aus, dass das bei der Systemumstellung vorhandene KSt-Guthaben ermittelt wurde, und zwar

\* Dr. Andreas Kramer ist Partner der Sozietät Schrade & Partner in Freiburg i. Br.

1 BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428.