

NÖRR STIEFENHOFER LUTZ

RECHTSANWÄLTE STEUERBERATER WIRTSCHAFTSPRÜFER

**Gutachterliche Stellungnahme
zur steuerlichen Behandlung
von internationalen
Koproduktionen**

*erstellt im Auftrag des
Bundesverbands Deutscher Fernsehproduzenten e.V.,
der Arbeitsgemeinschaft Neuer Deutscher Spielfilmproduzenten e.V.
und der FFA Filmförderungsanstalt Berlin*

BERLIN DRESDEN DÜSSELDORF FRANKFURT AM MAIN MÜNCHEN

BRÜSSEL BUDAPEST BUKAREST MOSKAU PRAG WARSCHAU

1. Problemstellung.....	4
2. Welche Befürchtungen äußert die Filmwirtschaft?	7
3. Die Behandlung internationaler Koproduktionen nach dem Medienerlaß.....	8
3.1. Gesellschaftsrechtliche Einordnung der Koproduktion nach dem Medienerlaß.....	8
3.2 Steuerrechtliche Einordnung der Koproduktion nach dem Medienerlaß.....	9
3.2.1. Differenzierung zwischen mitunternehmerischer Koproduktionsgesellschaft und Koproduktionsgemeinschaft nach Medienerlaß	9
3.2.2. Die Voraussetzungen der Koproduktions-GbR	9
3.2.3. Die Voraussetzungen der Koproduktionsgemeinschaft.....	10
3.3. Abgrenzung zwischen inländischer, ausländischer und grenzüberschreitender Koproduktion nach Medienerlaß	11
3.3.1. Koproduktion im Ausland	12
3.3.2. Koproduktion im Inland	12
3.3.3. Grenzüberschreitende Koproduktion.....	13
3.3.4. Betriebsstättenfragen bei der Koproduktion in Form der Koproduktionsgemeinschaft	14
4. Begründung von Betriebsstätten im Rahmen der internationalen Koproduktion von Filmen nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen.....	14
4.1. Notwendigkeit der Einkünftezuordnung zu Betriebsstätten.....	14
4.2. Grundsätze der Begründung von Betriebsstätten bei Koproduktionsgesellschaften.....	15
4.2.1. Betriebsstättenzurechnung bei mitunternehmerischer Koproduktion	15
4.2.2. Allgemeine Betriebsstättendefinition nach § 12 AO und Art. 5 OECD-MA.....	16
4.2.3. Grundtatbestand der Betriebsstätte: § 12 Satz 1 AO/Art. 5 Abs. 1 OECD-MA	17
(a) Begriff der festen Geschäftseinrichtung.....	17
(b) Verwirklichung des Tatbestandes durch die Koproduktionsgesellschaft als solche.....	19
4.2.4. Positivkatalog § 12 Satz 2 AO / Art. 5 Abs. 2 OECD-MA	20
4.2.4.1. Erfordernis einer festen Geschäftseinrichtung im Anwendungsbereich des § 12 Satz 2 AO	20
4.2.4.2. Geschäftsleitungsbetriebsstätte (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO/Art. 5 Abs. 2 Nr. 1 OECD-MA).....	22
4.2.4.3. Übrige Betriebsstättensachverhalte nach § 12 Satz 2 Nr. 2-7 AO	24
4.2.5. Zwischenfazit	25

4.3. Abkommensrechtliche Qualifikation der den Koproduzenten zuzurechnenden Einkünfte	26
4.3.1. Abkommensberechtigung der Koproduktionsgesellschaft	26
4.3.2. Qualifikation der Einkünfte nach OECD-MA	27
<i>(a) Koproduzent mit Ansässigkeit im Staat der Geschäftsleitungsbetriebsstätte</i>	29
<i>(b) Koproduzent mit Ansässigkeit in anderem Staat als dem Staat der Geschäftsleitungsbetriebsstätte</i>	30
5. Analyse und Kritik der Behandlung von internationalen Koproduktionen nach dem Medienerlaß	31
5.1. Abstellen lediglich auf das OECD-Musterabkommen	32
5.2. Keine Begründung von ausländischen Betriebsstätten bei Koproduktionsgemeinschaft	33
5.3. Qualifikation der Einkünfte nach Abkommensrecht	34
5.4. Begründung von Betriebsstätten der Koproduktionsgesellschaft und Ableitung der hieraus resultierende Steuerfolgen für die Koproduzenten	36
5.4.1. Fehlende Definition der Begriffe „Koproduktion im Ausland“ bzw. „Koproduktion im Inland“	36
5.4.2. Keine Betriebsstätte bei Filmherstellung durch ausländischen Koproduzenten	37
5.5. Billigkeitsmaßnahmen zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung im Einzelfall	40
5.6. Überlegungen de Lege Ferenda	42
6. Ergebnis	43

1. Problemstellung

Aufgrund einer zunehmenden Internationalisierung der Filmwirtschaft, exponentiell steigenden Kosten für Filmproduktionen, einer marktbeherrschenden Stellung der nordamerikanischen und kanadischen Filmindustrie, der wachsenden Tendenz, die Risiken einer Filmproduktion durch die Bildung internationaler Koproduktionen auf mehrere Partner zu verteilen und nicht zuletzt weil es auch kulturpolitisch gewünscht und gefördert wird, werden Filme regelmäßig in mehreren Staaten im Wege grenzüberschreitender Koproduktionen hergestellt. Die Bundesrepublik Deutschland hat mit einer Vielzahl von Staaten bilaterale Abkommen zur Behandlung „offizieller“ internationaler Koproduktionen abgeschlossen, die die Anerkennung einer Koproduktion als „offiziell“ stets davon abhängig machen, daß Produktionsleistungen in beiden beteiligten Staaten von den beteiligten Koproduzenten erbracht werden.

Auf nationaler Ebene regelt in Deutschland seit Anfang dieses Jahres außerdem das BMF-Schreiben über die ertragsteuerrechtliche Behandlung von Film- und Fernsehfonds (BMF v. 23.02.2001; BStBl I 2001, 175; im weiteren „Medienerlaß“) steuerliche Aspekte im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Koproduktionen. Die Regelungen im Medienerlaß zur steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Koproduktion werden von der Filmwirtschaft und Beratern in wesentlichen Bereichen als unzureichend oder unklar angesehen. Insbesondere hinsichtlich der Frage ob und unter welchen Voraussetzungen Koproduzenten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten Betriebsstätten begründen und welche konkreten steuerlichen Folgen sich daran anknüpfen, besteht in der deutschen Filmwirtschaft derzeit erhebliche Unsicherheit.

Diese Unsicherheit trifft zunächst die Regeladressaten des Medienerlasses, die Initiatoren sogenannter Film- und Fernsehfonds (nachfolgend kurz „Filmfonds“ oder „Fonds“ genannt), die zur Finanzierung von Kino- und Fernsehfilmen in den letzten Jahren zunehmende Bedeutung erlangt haben. Wie die am Markt plazierten Fondsvolumina zeigen, finden Investoren in den Medienfonds interessante wirtschaftliche und steuerliche Rahmenbedingungen vor. Auch die Filmwirtschaft profitiert von der Auflage von Filmfonds als wesentliche neue Finanzierungsquelle, die ihr eine große

Zahl potentieller Investoren zuführt, zu denen die Filmwirtschaft bislang keinen Zugang hatte. Eine große Anzahl von Filmfonds haben sich hierbei als Koproduzenten insbesondere mit nordamerikanischen und kanadischen Filmproduktionsunternehmen verbunden, und damit den Produktionsstandort Deutschland noch deutlicher in das Bewußtsein der ausländischen Filmwirtschaft gerückt. Soweit ersichtlich sind von deutschen Filmfonds seit Veröffentlichung des Medienerlasses allerdings kaum mehr internationale Koproduktionen realisiert worden. Zu unsicher ist die steuerliche Situation und zu hoch das damit verbundene Risiko sowohl für den deutschen als auch den ausländischen Koproduzenten.

Die Rechtsunsicherheit trifft nicht nur Filmfonds und deren Initiatoren, sondern auch diejenigen deutschen Filmproduzenten, die versuchen, außerhalb von Fondsgestaltungen internationale Koproduktionen zu realisieren. Es ist unbestritten, daß die Regelungsinhalte des Medienerlasses zur Betriebsstättenproblematik und zu § 2a EStG nicht auf Filmfonds beschränkt sind, sondern die Filmwirtschaft allgemein betreffen. Den „normalen“ Koproduzenten trifft die Koproduktionsproblematik dabei insofern noch härter, als er auf keine alternativen Strukturen, insbesondere nicht auf die Einschaltung von Produktionsdienstleistern ausweichen kann. Die allgemeine Unsicherheit über die steuerlichen Folgen, die sich aus der Beteiligung an internationalen Koproduktionen für die beteiligten Koproduzenten ergeben, haben daher auch im Bereich der nicht-fondsgebundenen internationalen Koproduktionen zu einer erheblichen Reduzierung der Produktionstätigkeit geführt, ein Ergebnis, das in eindeutigen Widerspruch zu den kulturpolitischen Zielsetzungen der Bundesregierung steht.

Ziel des Medienerlasses war es, die bisher in den einzelnen Bundesländern durchaus sehr unterschiedliche Handhabung der vielen steuerlichen Fragestellungen im Zusammenhang mit Film- und Fernsehfonds bundesweit zu vereinheitlichen. Finanzverwaltung und Filmwirtschaft sollte eine verlässliche Planungsbasis an die Hand gegeben werden, die kaum noch Zweifelsfragen offen läßt. Zum großen Teil wurde dieses Ziel rechtlich zutreffend und mit Augenmaß und Blick für die praktischen Bedürfnisse der Filmwirtschaft erfüllt. Für den Bereich der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Koproduktionen scheint dies jedoch nicht zu gelten. Aufgabe dieses Gutachtens ist es zu prüfen ob, und wenn ja, welche Defizite bestehen und wie diese beseitigt werden können.

Ausgangspunkt dieser Prüfung ist eine kurze Darstellung der in der Filmwirtschaft bestehenden Probleme und Befürchtungen. Hieran anschließend werden die Regelungen des Medienerlasses zur Abgrenzung zwischen mitunternehmerischen und nicht-mitunternehmerischen Koproduktionsgesellschaften sowie zur Betriebsstättenproblematik bei internationalen Koproduktionen für die beteiligten Unternehmen dargestellt. In einem nächsten Schritt werden die im Medienerlaß getroffenen Regelungen anhand der allgemeinen Besteuerungsprinzipien überprüft und dargelegt, in welchen Bereichen die Regelungsaussagen aus Sicht der Praxis nicht weitreichend bzw. nicht detailliert genug erscheinen und/oder andere Lösungsmöglichkeiten als diejenigen, die Aufnahme in den Medienerlaß gefunden haben, systemgerecht wären. Ausgehend davon werden konkrete Änderungs- bzw. Ergänzungsvorschläge zum bestehenden Medienerlaß sowie etwaige aus Sicht der Filmproduktionswirtschaft notwendige Änderungen der bestehenden Gesetzeslage aufgezeigt.

Das vorliegende Gutachten beschränkt sich ausdrücklich auf die vorgenannten Fragestellungen. Eine allgemeine Kritik an Regelungen des Medienerlasses ist nicht Gegenstand dieser Stellungnahme.

2. Welche Befürchtungen äußert die Filmwirtschaft?

Ohne der nachfolgenden Untersuchung vorzugreifen ist festzustellen, daß der Medienerlaß die konkreten Voraussetzungen für das Vorliegen einer ausländischen Betriebsstätte nicht ausreichend darstellt, insbesondere offen läßt, in welchem Umfang einer ausländischen Betriebsstätte Verluste zugeordnet werden können und welche Besteuerungsfolgen hieraus für die beteiligten Koproduzenten resultieren.

Je nach Ausrichtung des inländischen Koproduzenten sind mit der Unsicherheit über die Besteuerungsfolgen ausländischer Betriebsstättenverluste unterschiedliche Befürchtungen verbunden. Für deutsche Filmfonds wäre bereits das Entstehen ausländischer Verluste an sich nachteilig, da deren Konzept meist eine sofortige steuerlichen Berücksichtigung der entstehenden Produktionsaufwendungen in Deutschland beinhaltet. Wie ein Alb bedrückt die gesamte Filmwirtschaft jedoch die Befürchtung, die Finanzverwaltung könnte ausländische Betriebsstättenverluste in Deutschland nicht berücksichtigen, das Besteuerungsrecht für die erzielten Verwertungserlöse jedoch beanspruchen. Die hiermit verbundene Besteuerung der Erlöse aus der Filmverwertung „ab der ersten Mark“ ohne Berücksichtigung der Produktions- und Herausbringungskosten eines Filmes würde das Ende derartiger Koproduktionen bedeuten.

Wie groß die Befürchtungen und die Unsicherheit der Branche sind, zeigt sich an der Intensität der hierüber entbrannten Diskussion und am Fehlen einheitlicher Lösungsansätze (vgl. z.B. die Darstellung in *Blickpunkt Film* 35/2001, 22f.). Einigkeit besteht lediglich in der Auffassung darüber, was aus Sicht der Produzenten angemessen wäre: Eine Besteuerung jedes Koproduzenten mit seinem Ergebnisanteil aus der Koproduktion in seinem jeweiligen Sitzstaat.

3. Die Behandlung internationaler Koproduktionen nach dem Medienerlaß

3.1. Gesellschaftsrechtliche Einordnung der Koproduktion nach dem Medienerlaß

Ausgangspunkt für die steuerliche Qualifikation des Rechtsgebildes „Koproduktion“ ist deren zivilrechtliche Struktur. Die Koproduktion als solche ist gesetzlich nicht geregelt. Die zivilrechtliche Einordnung ist vielmehr vom Vertragswerk im Einzelfall und von der tatsächlichen Durchführung der Koproduktionsvereinbarung abhängig.

Der Erlaßgeber geht davon aus, daß mit Abschluß der Koproduktionsvereinbarung eine Koproduktionsgesellschaft entsteht, die im Regelfall eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) gemäß § 705 BGB ist (Medienerlaß, Tz. 5, 24). Nach dem Verständnis des Medienerlasses bringt bei einer Koproduktion unter Beteiligung eines Filmfonds letzterer seine zuvor erworbenen Rechte am Drehbuch in die Koproduktion ein. Dem Filmfonds werden im Innenverhältnis Mitsprache-, Kontroll-, Veto- und Weisungsrechte bei der Filmproduktion eingeräumt. Als weiteres Mitglied der Koproduktion ist/sind ein oder mehrere ausführender/ausführende Koproduzenten (Executive Producer) beteiligt, die die eigentliche Herstellung des Films übernehmen oder diese wiederum an Dienstleister vergeben. Zu einer Koproduktion unter Beteiligung zweier Koproduzenten, bei denen keiner der Koproduktionspartner ein Filmfonds ist, enthält der Medienerlaß keine besonderen Ausführungen.

In Tz. 5 deutet der Erlaßgeber an, daß bei Koproduktionen anstelle einer GbR auch eine sogenannte Koproduktionsgemeinschaft entstehen könne. Über die zivilrechtliche Natur dieser Koproduktionsgemeinschaft enthält der Medienerlaß keine weiteren Aussagen. Zur Kritik hieran vgl. unten.

Weitergehende Angaben zur zivilrechtlichen Natur der Koproduktionsgesellschaft macht der Medienerlaß nicht.

Der Medienerlaß unterscheidet also zwischen zwei Formen der Koproduktion, nämlich der Koproduktions-GbR und der Koproduktionsgemeinschaft. Die Unterscheidung erfolgt dabei, wie nachstehend unter Ziffer 1.1 ausführlich dargelegt, nicht nach zivilrechtlichen Kriterien zwischen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts gemäß §

705 BGB und einer Bruchteilsgemeinschaft nach § 741 BGB. Der Erlaßgeber definiert die Koproduktionsgemeinschaft vielmehr - aus einem steuerlichen Blickwinkel- als nichtmitunternehmerischen Zusammenschluß von Koproduzenten.

Beide Varianten der Koproduktion sind sowohl bei nationalen als auch bei internationalen Koproduktionen anzutreffen.

3.2 Steuerrechtliche Einordnung der Koproduktion nach dem Medienerlaß

3.2.1. Differenzierung zwischen mitunternehmerischer Koproduktionsgesellschaft und Koproduktionsgemeinschaft nach Medienerlaß

Wie in der vorstehenden Ziffer 1.1 dargestellt, unterscheidet der Medienerlaß zwei Typen von Koproduktionsgesellschaften, wobei die Unterscheidung nicht zivilrechtlich, sondern steuerrechtlich veranlaßt ist: Der im Medienerlaß als Koproduktions-GbR bezeichnete Typus ist eine Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, der als Koproduktionsgemeinschaft bezeichnete Typus hingegen ist keine Mitunternehmerschaft.

3.2.2. Die Voraussetzungen der Koproduktions-GbR

Der im Verständnis des Medienerlasses als Koproduktions-GbR bezeichnete Zusammenschluß von Koproduzenten ist nach dem Medienerlaß regelmäßig als Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG anzusehen. Eine Mitunternehmerschaft liegt nach Tz. 29 des Medienerlasses vor, wenn:

- die Beteiligten im Rahmen einer GbR handeln,
- die GbR-Gesellschafter gemeinsam die Produktion bestimmen,
- die Gesellschafter gemeinsam das Produktions- und Auswertungsrisiko tragen und
- Verträge im Namen der GbR abgeschlossen werden.

Diese Voraussetzungen sind nicht als eigenständige oder zusätzliche Tatbestandsmerkmale neben den allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen der Mitunternehmer-

schaft, dem Mitunternehmerrisiko und der Mitunternehmerinitiative zu verstehen, sondern stellen eine speziell auf die Verhältnisse einer Koproduktion zugeschnittene Interpretation des Vorliegens dieser allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen dar.

Aus der letzten der vorstehend aufgezählten Voraussetzungen wird ersichtlich, daß der Erlaßgeber implizit von einer Koproduktions-GbR in Form einer Außengesellschaft ausgeht.

In Tz. 29 wird ferner angedeutet, daß eine auf die Produktionsphase begrenzte Mitunternehmerschaft vorliegt, soweit die Auswertung von jedem einzelnen Koproduzenten jeweils für besondere Rechte vorgenommen wird. Wie im einzelnen die Abgrenzung dieser Erscheinungsform der Koproduktion von der Koproduktionsgemeinschaft i.S.d. Tz. 29a erfolgen soll und welches die Rechtsfolgen einer auf die Produktionsphase beschränkten Mitunternehmerschaft sind, läßt der Medienerlaß offen.

3.2.3. Die Voraussetzungen der Koproduktionsgemeinschaft

Neben der Vereinbarung einer Mitunternehmerschaft sieht der Medienerlaß die Möglichkeit vor, eine Koproduktion im Wege einer Koproduktionsgemeinschaft durchzuführen. Maßgebliches Merkmal der Koproduktionsgemeinschaft ist, daß sie keine steuerliche Mitunternehmerschaft darstellt. Die Koproduktionsgemeinschaft wird, z.B. wie eine Labor- oder Bürogemeinschaft, als Hilfsgesellschaft angesehen (vgl. Schmidt, EStG, § 15, Tz. 327). Eine Koproduktionsgesellschaft ist nach Tz. 29a des Medienerlasses als Koproduktionsgemeinschaft zu qualifizieren, wenn:

- die Koproduktionsgemeinschaft nur kostendeckend Leistungen für die beteiligten Koproduzenten erbringt und
- der Koproduktionsgemeinschaft als solcher nach Beendigung der Filmherstellung keinerlei Verwertungsrechte verbleiben.

Eine gemeinsame Vermarktung des Films im vorstehenden Sinne durch die Partner der Koproduktionsgemeinschaft wird auch dann angenommen, wenn diese, trotz rechtlicher Trennung der Verwertungsrechte, durch ergänzende Ab-

machungen zwischen den Koproduzenten im wirtschaftlichen Ergebnis dennoch herbeigeführt wird.

Weitere Erkenntnisse über die Koproduktionsgemeinschaft im Sinne des Erlaßgebers ergeben sich aus den Ausführungen des Medienerlasses zur Herstellereigenschaft (Tz. 13-13f). Dabei geht der Medienerlaß im Grundsatz davon aus, daß auch die Koproduktionsgemeinschaft und der einzelne Koproduzent (Mit-)Hersteller der Filmrechte sein kann. Hierzu ist allerdings notwendig, daß im Rahmen der Koproduktion jeder Koproduzent (zumindest derjenige, der die Herstellereigenschaft für sich in Anspruch nimmt) die für die Filmherstellung wesentlichen Tätigkeiten auf den Gebieten Organisation, Durchführung, Finanzierung sowie rechtliche Maßnahmen mitbestimmt (Tz. 13b). Eine ausreichende Mitwirkung im Sinne des Medienerlasses liegt vor, wenn:

- die durch die Koproduzenten abgeschlossenen Verträge gewährleisten, daß alle zur Herstellung und Auswertung des Films erforderlichen Rechte der Koproduktionsgemeinschaft zustehen,
- das Leistungsschutzrecht am Film und am fertigen Filmprodukt der Koproduktionsgemeinschaft zusteht,
- die wesentlichen Tätigkeiten der Filmherstellung fortlaufend mit dem Fonds als Koproduzent abgestimmt werden und
- der Fonds tatsächliche Einflußmöglichkeiten auf den Herstellungsprozeß hat.

3.3. Abgrenzung zwischen inländischer, ausländischer und grenzüberschreitender Koproduktion nach Medienerlaß

Qualifiziert sich die Koproduktionsgesellschaft als Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, so ist für die Ermittlung der mit dieser Qualifikation verbundenen Rechtsfolgen nach dem Verständnis des Medienerlasses in einem weiteren Prüfungsschritt zu unterscheiden, ob es sich um eine Koproduktion im Inland oder um eine Koproduktion im Ausland handelt (Medienerlaß, Tz. 43). Die ~~B-~~

Begriffe Koproduktion im Inland bzw. Koproduktion im Ausland werden hierbei als eigenständige Begriffe des Medienerlasses verwendet. Eine genaue Definition, nach welchen Kriterien eine Koproduktion als „im Inland“ oder als „im Ausland“ anzusehen ist, enthält der Medienerlaß nicht. Die Bestimmung der Begriffe „Koproduktion im Inland“ bzw. „Koproduktion im Ausland“ kann folglich nur über die in den Tz. 44-45c des Medienerlasses beschriebenen, an die Qualifikation als inländische bzw. ausländische Koproduktion anknüpfenden Rechtsfolgen erfolgen.

3.3.1. Koproduktion im Ausland

Nach Tz. 45a des Medienerlasses kann der Unternehmensgewinn einer Koproduktionsgesellschaft im Ausland nur in dem ausländischen Staat besteuert werden. Dies wird mit dem Verweis auf Artikel 7 Abs. 1 OECD-MA begründet. Der Medienerlaß setzt demnach voraus, daß zwischen den beteiligten Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht und daß die Koproduktionsgesellschaft Betriebsstätten nur in dem ausländischen Staat unterhält.

Koproduktionsgesellschaften, die diese Voraussetzung erfüllen, sind nach der hier vertretenen Auffassung „Koproduktionen im Ausland“ i.S.d. Tz. 45a des Medienerlasses.

3.3.2. Koproduktion im Inland

Hinsichtlich der „Koproduktion im Inland“ trifft der Medienerlaß – systematisch nicht recht verständlich – keine Aussagen zur Zuordnung des Besteuerungsrechtes. Tz. 45b führt lediglich aus, daß bei Koproduktionen im Inland ausländische Beteiligte an der Koproduktion mit ihrem Mitunternehmeranteil eine Betriebsstätte im Inland begründen. Tz. 45b kann wohl nur dahingehend verstanden werden, daß einem ausländischen Beteiligten einer „Koproduktion im Inland“ deren inländische Betriebsstätte(n) zuzurechnen ist/sind. Nun enthält Tz. 45b im Gegensatz zu Tz. 45a aber keine Aussage dahingehend, daß das Besteuerungsrecht am Unternehmensgewinn ausschließlich der Bundesrepublik Deutschland zusteht. Will man jedoch die „Koproduktion im Inland“ und „Koproduktion im Ausland“ als gegensätzliches Begriffspaar interpretieren (wie es das Wort „Umgekehrt“ in Tz. 45b andeutet), ist ein ausschließliches Besteuerungsrecht für die Bundesrepublik Deutschland zu unterstellen.

Eine Koproduktion im Inland wäre demnach eine Koproduktionsgesellschaft, die Betriebsstätten nur in Deutschland unterhält.

3.3.3. Grenzüberschreitende Koproduktion

Daneben sieht der Medienerlaß in Tz. 45c einen besonderen Fall der Besteuerung einer „Koproduktion mit Sitz im Inland“ vor (Medienerlaß, Tz 45c). Eine solche Koproduktion besteht, wenn :

- eine Koproduktionsgesellschaft mit Sitz im Inland
- einen Film ganz oder teilweise in einem anderen Staat herstellen läßt und
- die Herstellung durch einen Mitunternehmer der Koproduktionsgesellschaft in dessen ausländischer Betriebsstätte erfolgt.

In diesem Fall unterscheidet der Medienerlaß die steuerliche Behandlung danach, ob die Herstellung durch den Mitunternehmer im Rahmen seiner gesellschaftsrechtlichen Mitunternehmerstellung oder aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter erfolgt. Merkmale, anhand derer eine Überprüfung der gesellschaftsrechtlichen oder schuldrechtlichen Veranlassung der erbrachten Leistungen erfolgen kann, läßt der Medienerlaß vermissen. Die Unterscheidung soll vielmehr nur im Einzelfall und unter Würdigung der rechtlichen Verhältnisse erfolgen können.

Der Medienerlaß schränkt die freie Überprüfung der Verhältnisse aber selbst wieder durch eine Vermutung ein. Danach sind die Finanzbehörden gehalten, von einem weiten Verständnis des Merkmals der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auszugehen. Wird daher der Film in der Betriebsstätte eines ausländischen Gesellschafters hergestellt, so soll diese Betriebsstätte im Zweifel nicht dem Gesellschafter, sondern der Koproduktions-GbR zugerechnet werden. Folglich besteht nach Tz. 45c am Sitz des ausländischen Koproduzenten eine ausländische Betriebsstätte der Koproduktionsgesellschaft. Der auf diese Betriebsstätte entfallende Gewinn oder Verlust der inländischen und ausländischen Gesellschafter kann entsprechend der Regelung in dem jeweiligen DBA nur vom Betriebsstättenstaat besteuert werden.

Aussagen zu weiteren Fällen der grenzüberschreitenden Koproduktion enthält der Medienerlaß nicht.

3.3.4. Betriebsstättenfragen bei der Koproduktion in Form der Koproduktionsgemeinschaft

Die Frage der Betriebsstättenabgrenzung über die Grenze für die Koproduktionsgemeinschaft wird im Medienerlaß nicht behandelt.

4. Begründung von Betriebsstätten im Rahmen der internationalen Koproduktion von Filmen nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen

So weit die Regelungen des Medienerlasses. Wie aber sieht im Vergleich hierzu die steuerliche Behandlung von Koproduktionen nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen aus? Ziel der nachfolgenden Ausführungen ist es, losgelöst von den Regelungen des Medienerlasses zu untersuchen, unter welchen Voraussetzungen nach deutschem Recht überhaupt Betriebsstätten im Rahmen der Filmproduktion begründet werden. Danach wird beleuchtet, wie die von den Koproduzenten erzielten Einkünfte aus der Koproduktion abkommensrechtlich zu würdigen sind und welche Rechtsfolgen sich hieraus für den deutschen Koproduzenten ergeben. Hieran anschließend sollen die Besonderheiten der Betriebsstättenzurechnung und der Einkommensabgrenzung bei internationalen Koproduktionsgesellschaften erläutert werden.

4.1. Notwendigkeit der Einkünftezuordnung zu Betriebsstätten

Das Erfordernis internationaler Einkünftezuordnung bei Vorliegen von Betriebsstätten besteht sowohl nach deutschem Recht als auch – bei Vorliegen von Unternehmensgewinnen - auf Abkommensebene. Nach deutschem Steuerrecht sind Betriebsstätteneinkünfte für Zwecke der Einkommen- und Körperschaftsteuer Anknüpfungsmerkmale für die beschränkte Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG, §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG) sowie für unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und für Verlustausgleichsbeschränkungen (z.B. § 2a EStG). Abkommensrechtlich dient die Zuordnung der Gesamteinkünfte eines Unternehmens zu Betriebsstätten der Verteilung des Besteue-

rungsrechtes zwischen den Vertragsstaaten (vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Tz. 18.10 ff).

Nachfolgend wird zunächst untersucht, unter welchen Voraussetzungen eine Koproduktionsgesellschaft im Rahmen der Filmproduktion nach deutschem Recht ausländische Betriebsstätten begründet.

4.2. Grundsätze der Begründung von Betriebsstätten bei Koproduktionsgesellschaften

4.2.1. Betriebsstättenzurechnung bei mitunternehmerischer Koproduktion

Nach dem im deutschem Steuerrecht verankerten Mitunternehmerkonzept ist die Personengesellschaft (besser: die Mitunternehmerschaft) kein eigenständiges Steuerrechtssubjekt. Jedoch verwirklicht die Mitunternehmerschaft selbständig die Merkmale der Gewinnerzielung und -ermittlung. Das Mitunternehmerkonzept gilt sowohl für nach inländischem als auch für nach ausländischem Recht errichtete Personengesellschaften. Die Koproduktionsgesellschaft vermittelt daher als Mitunternehmerschaft mit einer durch sie begründeten Betriebsstätte grundsätzlich jedem ihrer Gesellschafter eine eigene Betriebsstätte (BFH vom 26.02.1992, BStBl II 1992, 937; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Tz. 18.53). Diese Auffassung wird vom Medienerlaß in Tz. 44 zutreffend geteilt. Die Einkünfte der Mitunternehmerschaft sind nach deutschem Steuerrecht stets Einkünfte der Gesellschafter. Die Gesellschafter haben deshalb im Fall der Begründung einer Betriebsstätte durch die Mitunternehmerschaft im Ausland ausländische Betriebsstätteneinkünfte (Schaumburg, a.a.O., S. 1197, RAe. 18.61).

Wie dargelegt, ist für die Frage der Besteuerung der Koproduzenten als Mitunternehmer einer Koproduktionsgesellschaft zu untersuchen, wo die Koproduktionsgesellschaft Betriebsstätten unterhält. Nachfolgend soll daher geprüft werden wodurch, ausgehend von den allgemeinen Betriebsstättendefinitionen des § 12 AO, bei den typischerweise mit der Filmproduktion verbundenen Tätigkeiten Betriebsstätten begründet werden können.

4.2.2. Allgemeine Betriebsstättendefinition nach § 12 AO und Art. 5 OECD-MA

§ 12 AO definiert für das deutsche Steuerrecht den Begriff der Betriebsstätte als jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Als Betriebsstätten sind insbesondere anzusehen:

- Die Stätte der Geschäftsleitung
- Zweigniederlassungen
- Geschäftsstellen
- Werkstätten
- Warenlager
- Bauausführungen oder Montagen bei Dauer von mehr als 6 Monaten.

Nach Art. 5 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Dies umfaßt nach Art 5 Abs. 2 insbesondere:

- einen Ort der Leitung
- Zweigniederlassung
- Fabrikationsstätte
- Werkstätte
- Bauausführung bei Dauer von mehr als 12 Monaten.

Anhand der Betriebsstättendefinition ist zu untersuchen, durch welche Anknüpfungsmerkmale im Rahmen der Filmproduktion typischerweise Betriebsstätten begründet werden können.

4.2.3. Grundtatbestand der Betriebsstätte: § 12 Satz 1 AO/Art. 5 Abs. 1 OECD-MA

(a) *Begriff der festen Geschäftseinrichtung*

Die Produktionstätigkeit im Rahmen einer Filmproduktion begründet im Regelfall keine Betriebsstätte im Sinne einer festen Geschäftseinrichtung nach § 12 Satz 1 AO bzw. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Die Geschäftseinrichtung muß sowohl nach § 12 Satz 1 AO als auch nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA „fest“ sein. Der Begriff "feste Geschäftseinrichtung" beinhaltet eine räumliche und eine zeitliche Komponente, die in einem Abhängigkeitsverhältnis zueinander stehen. Erste Voraussetzung ist, daß die Geschäftseinrichtung eine Beziehung zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche aufweist. Eine ständige örtliche Abgrenzung und feste Fixierung ist nicht erforderlich; es muß jedoch nach der Verkehrsauffassung ein bestimmbarer örtlicher Mittelpunkt vorhanden sein, von dem aus die dem Unternehmen dienende Tätigkeit ausgeübt wird. Wechselnde Tätigkeitsorte ohne einen solchen örtlichen Mittelpunkt bilden keine Betriebsstätte (z. B. Filmdreharbeiten an verschiedenen Orten im Inland ohne Geschäftsmittelpunkt). Die Betriebsstätte kann in gemieteten Räumen betrieben werden, wenn der Unternehmer darüber verfügen kann. Daneben erfordert der Betriebsstättenbegriff eine gewisse Stabilität, eine gewisse Dauer der Tätigkeit an dem festen Ort. Die Ausübung einer gelegentlichen oder von vornherein als vorübergehend gedachten Tätigkeit begründet grundsätzlich keine Betriebsstätte (FG München vom 11.12.1985, EFG 1986, 259, RFH-Urteil vom 8. Oktober 1941, RStBl 1941, 814).

Die Durchführung einer Filmproduktion in angemieteten Studios kann nur dann eine feste Geschäftseinrichtung und mithin eine Betriebsstätte des Produzenten begründen, wenn aufgrund der Dauer der Filmproduktion von einer gewissen Ständigkeit auszugehen ist. Mangels einer gesetzlichen Regelung ist allerdings unklar, welche zeitliche Grenze überschritten werden muß, damit von einer hinreichenden Dauerhaftigkeit

der Geschäftseinrichtung ausgegangen werden kann. Art. 5 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens setzt bei Bauausführungen und Montageleistungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte eine Dauer von mehr als zwölf Monaten voraus. Diese Regelung ist jedoch eine Sonderregelung für die Frage der Betriebsstättenbegründung bei Bauausführungs- und Montagetätigkeit, so daß die Mindestdauer für andere Betriebsstätten nicht zwingend daraus hergeleitet werden kann. Vielmehr sollen andere Betriebsstätten bereits dann auf Dauer angelegt sein, wenn sie länger als sechs Monate bestehen (BFH-Urteil vom 19.5.1993, BStBl II 1993, 655; BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I 1999 (nachfolgend kurz: Betriebsstättenerlaß), 1076, Tzn. 1.1.1.1, 1.2.1.1). Hierfür spricht auch, daß das nationale Recht ein Betriebsstätte bei Bauausführungen und Montagen bereits dann annimmt, wenn sie eine Dauer von nur sechs Monaten überschreiten (§ 12 Satz 2 Nr. 8 AO). Dem entsprechend hat das FG München für eine Filmproduktion im Inland entschieden, daß diese jedenfalls dann nicht zur Begründung einer Betriebsstätte für den ausländischen Produzenten führt, wenn bei der Produktionstätigkeit im Inland eine Dauer von mindestens sechs Monaten nicht überschritten wird (FG München vom 11.12.1985, a.a.O.).

Folglich wird eine Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO bzw. Art 5 Abs. 1 OECD-MA bei der Produktion eines Films jedenfalls dann nicht begründet, wenn die Produktionstätigkeit einschließlich wesentlicher Vorbereitungs- und Abwicklungsarbeiten eine Dauer von sechs Monaten nicht überschreitet. Unter den Begriff der Produktionstätigkeit sind dabei alle üblicherweise im Rahmen der Filmproduktion durchzuführenden Maßnahmen und Handlungen zu verstehen, d.h. Preproduction, Dreharbeiten (sowohl im Studio als auch Außendreharbeiten) sowie alle Maßnahmen der Post Production (Schnitt, Vertonung, Synchronisation, Spezialeffekte etc.). Im Einzelfall wird bei geringerer Intensität des Bezuges der Produktionstätigkeit zum jeweiligen Staat, z.B. bei reinen Außendreharbeiten an wechselnden Drehorten, auch eine längere Dauer

von bis zu zwölf Monaten nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führen.

(b) *Verwirklichung des Tatbestandes durch die Koproduktionsgesellschaft als solche*

Bei der Prüfung, ob eine Koproduktionsgesellschaft nach den o.g. Grundsätzen eine Betriebsstätte unterhält, ist stets zu beachten, daß die vorstehenden Tatbestandsmerkmale von der Koproduktionsgesellschaft selbst zu verwirklichen sind. Das Unternehmen der Koproduktionsgesellschaft selbst muß Betriebsstätten unterhalten, damit diese den Koproduzenten als Mitunternehmern anteilig zugerechnet werden können (vgl. Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Tz. 34 zu Art. 5 MA). Eine umgekehrte Zurechnung von Betriebsstätten der Mitunternehmer zur Mitunternehmerschaft gibt es grundsätzlich nicht.

Besonderheiten sind in dieser Frage bei zwei Fallkonstellationen zu beachten:

- Im Rahmen der Zuordnung einer **Geschäftsleitungsbetriebsstätte** hat der BFH (BFH vom 26.02.1992, BStBl II 1992, 937; BFH vom 02.12.1992, BStBl II 1993, 577) eine eigenständige Verfügungsmacht der Mitunternehmerschaft über die einem der Mitunternehmer gehörenden Räume für nicht notwendig erachtet. Diese Rechtsprechung ist allerdings nicht auf andere Betriebsstättensachverhalte übertragbar. Sie ist vielmehr dadurch begründet, daß die Geschäftsleitungsbetriebsstätte als Auffangtatbestand dient, wenn keine weiteren Betriebsstätten einer Mitunternehmerschaft vorhanden sind. Zum Zeitpunkt des Ergehens der o.g. Urteile war zumindest umstritten, ob eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte auch ohne eine feste Geschäftseinrichtung vorliegen kann (dieses Erfordernis wurde erst mit Urteil des BFH vom 28.07.1993 explizit aufgegeben; vgl. unten Ziffer 4.2.4.1.). Hätte der BFH eine eigene Verfügungsmacht

der Mitunternehmerschaft an einer festen Geschäftseinrichtung als Voraussetzung für das Vorliegen einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte gefordert, hätte dies zu dem steuersystematisch unerwünschten Ergebnis der Möglichkeit einer betriebsstättenlosen Mitunternehmerschaft geführt. Lediglich vor diesem Hintergrund ist das ansonsten systematisch unzutreffende Urteil zu verstehen. Damit bleibt aber kein Spielraum für eine analoge Anwendung dieser Rechtsprechung auf andere Betriebsstättenfälle, zumal nach der neueren Rechtsprechung des BFH immer zumindest eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte der Mitunternehmerschaft vorliegt (s.u.).

- Nach einer einzelnen Literaturlauffassung muß eine im **Sonderbetriebsvermögen** eines Mitunternehmers gehaltene Betriebsstätte den übrigen Mitunternehmern zugerechnet werden, soweit sie der Mitunternehmerschaft zur Nutzung überlassen wird (Debatin/Wassermeyer, Art. 5, OECD-MA, Tz. 44).

4.2.4. Positivkatalog § 12 Satz 2 AO / Art. 5 Abs. 2 OECD-MA

4.2.4.1. Erfordernis einer festen Geschäftseinrichtung im Anwendungsbereich des § 12 Satz 2 AO

Mit Urteil vom 28.07.1993 (BStBl II 1994, 148) entschied der BFH, daß nur § 12 Satz 1 AO als Grundtatbestand der Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung erfordere. Satz 2 enthalte insoweit eine erweiterte Betriebsstätten-Definition, die nicht notwendigerweise eine feste Geschäftseinrichtung voraussetze. Der BFH begründete seine Auffassung damit, daß z.B. die mehr als sechsmonatige Bauausführung i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO auch dann Betriebsstätte sei, wenn es an einer festen Geschäftseinrichtung fehle. Die Entscheidung des BFH erstreckte das fehlende Erfordernis einer festen Geschäftseinrichtung jedoch ausdrücklich nur auf die Geschäftsleitungsbetriebsstätte i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO. Ob das Erfordernis einer festen Geschäftseinrichtung auch in den Fällen des § 12 Satz 2 Nr. 2 bis 7 AO entbehrlich ist, ließ der BFH im Entscheidungsfall offen. Die steuerrechtliche Literatur hat diese Frage jedoch eindeutig beantwortet.

Starke Stimmen (vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 309) vertreten, gestützt auf den Wortlaut der Vorschrift („insbesondere“), entgegen dem Urteil des BFH vom 28.07.1993 weiterhin die Auffassung, daß auch im Anwendungsbereich des § 12 Satz 2 AO die allgemeinen Betriebsstättenvoraussetzungen des § 12 Satz 1 AO erfüllt sein müssen. Selbst diejenigen, die dieses engere Verständnis nicht teilen und sich der Auffassung des BFH anschließen, sehen nur für die Geschäftsleitungsbetriebsstätte und die Bauausführung (§ 12 Satz 2 Nr. 8 AO) das Merkmal der festen Geschäftseinrichtung nicht als zusätzliches Qualifikationsmerkmal an (vgl. Tipke/Kruse, Tz. 23 zu § 12 AO, Birk in Hepp/Hübschmann/Spitaler, Tz. 25 zu § 12 AO, Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Tz. 5.165). Dagegen finden sich in der Literatur keine Stimmen, die generell das Bestehen einer Betriebsstätte i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 2 bis 7 AO ohne eine festen Geschäftseinrichtung bejahen wollen.

Von diesem Verständnis geht wohl auch der Medienerlaß aus, wenn unter Tz. 40 ausgeführt wird: „[...] In all diesen Fällen liegt eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO nicht vor, da der Fonds keine feste Geschäftsreinrichtung oder Anlage innehat, [...]“. Der Erlaßgeber geht noch nicht einmal von einer Einschränkung der Notwendigkeit des Merkmals der festen Geschäftseinrichtung auf die Sachverhalte des Satz 1 des § 12 AO aus.

Soweit der Betriebsstättenerlaß im Widerspruch hierzu in Tz. 1.1.1.1 das Erfordernis der festen Geschäftseinrichtung für alle Tatbestände des § 12 Satz 2 Nr. 1 – 8 AO unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 28.07.1993 a.a.O. als nicht notwendig erachtet, entbehrt diese Auffassung jeder Rechtsgrundlage und ist folglich abzulehnen.

Unter systematischen Gesichtspunkten erscheint es also zutreffend, für den Fall der Geschäftsleitungsbetriebsstätte und für den Fall der Bauausführung eine Betriebsstätte auch ohne feste Geschäftseinrichtung anzunehmen. Dies ist insofern konsequent, als die Bauausführung ihrer Natur nach nicht ortsfest ist und der Ort der Geschäftsleitung eine Art Auffangfunktion in den Fällen erfüllt, in denen keine anderen betriebsstättenbegründenden Merkmale erfüllt werden. In den übrigen Betriebsstätten-sachverhalten des § 12 Satz 2 Nr. 2 bis Nr. 7 AO besteht jedoch kein Anlaß, von der Notwendigkeit der festen Geschäftseinrichtung abzuweichen, die ja kennzeichnendes Merkmal der Betriebsstätte ist. Dies ergibt sich, wie bereits ausgeführt, aus dem Cha-

rakter der entsprechenden Betriebsstättensachverhalte, die eine gewisse zeitliche und örtliche Fixierung erfordern (wie dies insbesondere bei Bergwerken oder Steinbrüchen i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 7 AO besonders deutlich wird), sowie aus dem Grundgedanken der Betriebsstätte, der als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung einen bestimmten Intensitätsgrad der geschäftlichen Bindung an den Betriebsstättenstaat erfordert.

Entsprechendes gilt für die abkommensrechtliche Betriebsstättendefinition, in der die Betriebsstättensachverhalte des Positivkataloges in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA zusätzlich erfordern, daß die allgemeine Betriebsstättendefinition des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erfüllt ist. Eine Subsumtion unter die im wesentlichen identischen Begriffe der Geschäftsstelle bzw. der Produktionsstätte (Art. 5 Abs. 2 lit. c und d OECD-MA) schließt also, im Unterschied zum deutschen Recht, die allgemeine Betriebsstättendefinition des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA ein. Der abkommensrechtliche Begriff der Geschäftsstelle bzw. der Fabrikationsstätte ist damit nur erfüllt, wenn das Merkmal der Einrichtung auf Dauer konkret vorliegt (vgl. Vogel, DBA, Tz. 47 zu Art. 5 MA). Selbst wenn also im Einzelfall aufgrund des Positivkataloges gemäß § 12 Satz 2 Nr. 2 bis 7 AO nach deutschem Steuerrecht Betriebsstätten im Ausland vorlägen, stellen diese abkommensrechtlich keine Betriebsstätten dar, soweit sie nicht feste Geschäftseinrichtungen im oben genannten Sinne sind (vgl. auch Betriebsstättenerlaß Tz. 1.2.1.1).

Im Ergebnis ist damit festzuhalten, daß es für die Sachverhalte des § 12 Satz 2 Nr. 2 bis 7 AO keinen ersichtlichen Grund gibt, vom Erfordernis einer festen Geschäftseinrichtung abzuweichen.

4.2.4.2 Geschäftsleitungsbetriebsstätte (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO/Art. 5 Abs. 2 Nr. 1 OECD-MA)

Der Begriff des Orts der Geschäftsleitung i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO ist identisch mit dem Begriff der Geschäftsleitung in § 10 AO. Nach der Rechtsprechung des BFH hat jede nichtnatürliche Person notwendigerweise eine Stätte der Geschäftsleitung (BFH vom 07.12.1994, BStBl II 1995, 175). Da für die Geschäftsleitungsbetriebsstätte – wie vorstehend ausgeführt – keine feste Geschäftseinrichtung notwen-

dig ist, hat jede nichtnatürliche Person zumindest am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte (Birk in Hepp/Hübschmann/Spitaler, Tz. 26 zu § 12 AO).

§ 10 AO stellt für den Ort der Geschäftsleitung auf den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ab. Nach deutschem Steuerrecht existiert nur eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte, und zwar dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird (vgl. Birk in Hepp/Hübschmann/Spitaler, Tz. 41 zu § 10 AO). Im Falle einer Mitunternehmerschaft bildet nach Auffassung des BFH der Ort der Geschäftsleitung eines der Mitunternehmer gleichzeitig eine Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft, soweit die Geschäftsleitung des Mitunternehmers auch dem Unternehmen der Mitunternehmerschaft dient. Es ist dabei nicht erforderlich, daß die feste Geschäftseinrichtung, in der ggf. die Geschäftsleitung des Mitunternehmers ausgeübt wird, auch der Mitunternehmerschaft gehört, bzw. diese Verfügungsmacht an der festen Geschäftseinrichtung besitzt. Die Mitunternehmerschaft muß sich im Fall der Geschäftsleitungsbetriebsstätte die Verfügungsmacht über die Räume des Mitunternehmers wie eine eigene zurechnen lassen (BFH vom 26.02.1992, a.a.O.; BFH vom 02.12.1992, a.a.O.).

Nach Auffassung des BFH im Urteil vom 26.02.1992 a.a.O. bildet der Ort der Geschäftsleitung des Mitunternehmers auch i.S.d. (dem insoweit Art 5 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA entsprechenden) Art. 5 Abs. 2 Buchst. a DBA Schweiz eine Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft. Die Geschäftsleitungsbetriebsstätte des die Geschäftsleitung der Mitunternehmerschaft von diesem Ort aus bestimmenden Mitunternehmers ist daher auch abkommensrechtlich als Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft anzusehen. Der Begriff „Ort der Leitung“ i.S.d. Art. 5 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA ist dabei weiter als der Begriff der „Stätte der Geschäftsleitung“ i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO, und zwar insofern, als mehrere Orte der Leitung denkbar sind. An der Stätte der Geschäftsleitung i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO ist daher zwingend immer auch ein Ort der Leitung i.S.d. Art. 5 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA (Vogel, DBA, Tz. 50 zu Art. 5 MA).

4.2.4.3. Übrige Betriebsstättensachverhalte nach § 12 Satz 2 Nr. 2-7 AO

Bei der Beurteilung der Frage, ob nach den Grundsätzen des § 12 Satz 2 Nr. 2 bis 7 AO Betriebsstätten der Koproduktionsgesellschaft vorliegen, ist zu berücksichtigen, daß bei Koproduktionen nur in den seltensten Fällen eine Notwendigkeit zum Betrieb gemeinschaftlicher Einrichtungen im Namen der Koproduktionsgesellschaft besteht. Vielmehr werden die Entscheidungen in der Regel per Telefon, Telefax, e-mail oder anderen Kommunikationsmitteln oder bei Besprechungen am Sitz der jeweiligen Partner getroffen. Selbst wenn während der Produktionsphase ein gemeinsames Büro vorhanden sein sollte, wird dieses bei Beendigung des Films aufgelöst. Während der Verwertungsphase besteht noch weniger Grund für ein gemeinsames Büro, da die üblicherweise über Vertriebspartner erfolgende Verwertung der gemeinsamen Rechte keine eigene Organisation rechtfertigt. Die wenigen erforderlichen Entscheidungen werden dann an wechselnden Orten oder am Sitz der jeweiligen Koproduzenten getroffen.

Selbst wenn die Koproduktionsgesellschaft in Ausnahmefällen gemeinschaftlich Sachmittel erwirbt oder Einrichtungen nutzt, wird dies regelmäßig nicht in einer Art und Weise geschehen, die eine feste Geschäftseinrichtung begründet (vgl. Ziffer 4.2.3. oben und 4.2.4.1. oben).

Denkbar ist lediglich, daß Studios und technische Geräte der Koproduktionsgesellschaft vorübergehend vom ausländischen Executive Producer zur Nutzung überlassen werden (vgl. den im Medienerlaß unter Tz. 45c unterstellten Sachverhalt). In diesem Fall verfügt nur der Executive Producer über die zur technischen Produktion notwendigen Einrichtungen, womit sich die Frage stellt, ob aus der Nutzungsüberlassung eine Betriebsstätte im Sonderbetriebsvermögen des Executive Producers entsteht, die der Mitunternehmerschaft dann u.U. zuzurechnen wäre (vgl. Ziffer 4.2.3. b) oben, zweiter Sonderfall).

Dies ist jedoch im Regelfall zu verneinen. Die Überlassung von zum Betriebsvermögen eines der Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgütern führt nur dann zur Begründung von notwendigem Sonderbetriebsvermögen, wenn eine nicht nur vorübergehende Nutzung von längerer Dauer angestrebt ist, wobei in der Literatur ein Jahr

als Grenze vorgeschlagen wird (vgl. L. Schmidt, 20. Auflage, Tz. 514 zu § 15 EStG m.w.N.). Die Überlassung von Räumlichkeiten und Gerät im Rahmen einer Koproduktion erfolgt gemäß dem zeitlich befristeten Charakter der Filmherstellung jedoch regelmäßig nur kurzfristig und ist niemals auf Dauer angelegt. Die der Koproduktionsgesellschaft vom Executive Producer überlassenen Wirtschaftsgüter stellen somit im Regelfall kein Sonderbetriebsvermögen des Executive Producers bei der Koproduktionsgesellschaft dar. Damit kann aber durch die Überlassung von Räumlichkeiten und technischen Geräten auch keine Betriebsstätte der Koproduktionsgesellschaft begründet werden.

Doch selbst wenn man eine Zurechnung der überlassenen Wirtschaftsgüter zum Sonderbetriebsvermögen des überlassenden Koproduzenten bei nur kurzfristiger Überlassung bejahen würde, ergäbe sich letztlich kein anderes Ergebnis. Denn auch in diesem Fall würde es aus Sicht der Mitunternehmerschaft immer noch keine Betriebsstätte vorliegen, da es hierfür aus deren Sicht an der festen Geschäftseinrichtung fehlen würde (vgl. Ziffer 4.2.3. a) oben).

4.2.5. Zwischenfazit

Eine Koproduktionsgesellschaft hat nach deutschem Steuerrecht notwendigerweise zumindest eine Betriebsstätte, nämlich die Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Diese Betriebsstätte wird am Ort der geschäftlichen Oberleitung der Produktionsgesellschaft begründet. Nach herrschender Lehre kann es nur einen Ort der geschäftlichen Oberleitung geben. Wo sich der Ort der Geschäftsleitung befindet, ist anhand der vertraglichen Regelungen und der tatsächlichen Vertragsdurchführung zu ermitteln.

Neben der Geschäftsleitungsbetriebsstätte wird eine Koproduktionsgesellschaft im Regelfall keine weiteren Betriebsstätten unterhalten. Dies liegt primär in dem temporären Charakter einer Koproduktion und darin begründet, daß eine Koproduktionsgesellschaft regelmäßig über keine festen Geschäftseinrichtungen verfügt, die die Voraussetzungen für das Vorhandensein weiterer Betriebsstätten erfüllen.

Eine Zurechnung von Betriebsstätten einzelner Koproduzenten zur Koproduktionsgesellschaft wäre nur denkbar, wenn sie steuerlich dem Sonderbetriebsvermögen einzelner Mitunternehmer zuzurechnen wären. Auch dies wird aber im Regelfall

nicht erfüllt sein, da die Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen eine nicht nur kurzfristige Nutzungsüberlassung an die Koproduktionsgesellschaft voraussetzt.

4.3. Abkommensrechtliche Qualifikation der den Koproduzenten zuzurechnenden Einkünfte

4.3.1. Abkommensberechtigung der Koproduktionsgesellschaft

Die nationalen Steuerrechtsordnungen der einzelnen Staaten unterscheiden sich in der Behandlung von Personengesellschaften z.T. erheblich. Hieraus ergeben sich bei der Behandlung von Personengesellschaften auf der Abkommensebene häufig Schwierigkeiten (vgl. hierzu auch den Bericht des Fiskalausschusses der OECD „Die Anwendung des OECD-Musterabkommens auf Personengesellschaften“). Dies gilt insbesondere für die Frage, ob die Personengesellschaft als Person im Sinne des DBA und somit als abkommensberechtigt, anzusehen ist. Hier bestehen von Staat zu Staat sehr unterschiedliche Ansätze. Die Abkommensberechtigung der Personengesellschaft richtet sich dabei regelmäßig nach der Behandlung im nationalen Steuerrecht der Vertragsstaaten.

Die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften hängt entscheidend von der steuerlichen Behandlung der Personengesellschaft als eigenständiges Steuersubjekt oder der steuerlichen Transparenz der Personengesellschaft nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht der beteiligten Vertragsstaaten ab und ist im Detail heftig umstritten (vgl. zum Stand der Diskussion Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Tz. 27ff. zu Art. 1 MA). Sofern der Medienerlaß in Tz. 45 davon ausgeht, daß Personengesellschaften im Abkommensrecht regelmäßig weder abkommensberechtigt noch Steuersubjekt sind, gilt dies einschränkend nur für den Fall, daß sie nach dem nationalen Steuerrecht beider beteiligter Vertragsstaaten als transparent zu behandeln sind.

Für Zwecke dieses Gutachtens wird nachfolgend im Einklang mit dem Medienerlaß davon ausgegangen, daß die Koproduktion auch im anderen Vertragsstaat nicht als abkommensberechtigt angesehen wird (die steuerliche Behandlung bei Bestehen von Qualifikationskonflikten wird hier nicht berücksichtigt). Das Unternehmen der Koproduktionsgesellschaft wird abkommensrechtlich als Unternehmen der Gesellschaft

ter behandelt, wobei jeweils so viele Unternehmen bestehen, wie Gesellschafter vorhanden sind (vgl. BFH vom 26.02.1992 ;a.O., Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Tz. 66 zu Art. 7 MA; Kluge, Das internationale Steuerrecht, S 74).

4.3.2. Qualifikation der Einkünfte nach OECD-MA

Zunächst ist zu klären, welche Art von Einkünften bei den Gesellschaftern der Koproduktionsgesellschaft zu erfassen sind. Bei den beteiligten Koproduzenten handelt es sich nach deutschem Steuerrecht definitionsgemäß um Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Daß die Erträge der Koproduktionsgesellschaft im wesentlichen aus der zeitlich beschränkten Überlassung von Nutzungsrechten an den geschaffenen Filmrechten herrühren, die bei isolierter Betrachtung eigentlich unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG fallen würden, ändert hieran nichts. Nach § 21 Abs. 3 EStG ist diese Einkunftsart subsidiär gegenüber den gewerblichen Einkünften, wenn die entsprechenden Rechte zu dem Betriebsvermögen einer gewerblichen Mitunternehmerschaft gehören.

Für Zwecke der Zurechnung der Einkünfte auf die Anwenderstaaten des DBA kennt das Doppelbesteuerungsrecht einen solchen allgemeinen Vorrang der Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA vor anderen Einkunftsarten, insbesondere den Lizenzgebühren i.S.d. Art. 12 OECD-MA, nicht. Werden Lizenzgebühren innerhalb eines Unternehmens erzielt, stellt sich die Frage, ob Art. 7 oder Art. 12 OECD-MA anwendbar ist (vgl. Debatin/Wassermeyer, Art. 12 OECD-MA, Tz. 5). Es ist daher zunächst zu klären, ob die Einkünfte aus der Koproduktion unter den Begriff der Einkünfte aus einem Unternehmen (Art. 7 OECD-MA) oder unter den Begriff der Einkünfte aus Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA) zu fassen sind.

Abkommensrechtlich gilt zunächst nach Art 7 Abs. 7 OECD-MA ein Vorrang der Spezialartikel gegenüber Art. 7 OECD-MA. Insoweit gilt Art. 12 OECD-MA als Spezialvorschrift gegenüber Art. 7 OECD-MA.

Art. 12 Abs. 3 OECD-MA verweist jedoch unter bestimmten Bedingungen zurück auf Art. 7. Konkret stellt Art 12 Abs. 3 damit einen Betriebsstättenvorbehalt für Einkünfte dar, die einerseits Lizenzgebühren, andererseits Unternehmensgewinne sind. Art. 12 Abs. 3 ist jedoch nur unter der Voraussetzung anzuwenden, daß

- der Gläubiger der Lizenzgebühr (= der Koproduzent) in einem Vertragsstaat ansässig ist, der nicht der Quellenstaat der Lizenzgebühren ist,
- die Lizenzgebühren aus dem Quellenstaat stammen,
- der Koproduzent dort eine Betriebsstätte unterhält und
- die Lizenzgebühren der Betriebsstätte zustehen.

Lizenzgebühren stehen der Betriebsstätte im Sinne der letztgenannten Voraussetzung dann zu, wenn das Stammrecht (d.h. im vorliegenden Fall die Filmrechte, die lizenziert werden) der betreffenden Betriebsstätte tatsächlich zuzurechnen sind (vgl. Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Tz. 102 zu Art. 12 MA). Um die abkommensrechtliche Zuordnung der Einkünfte vornehmen zu können, muß demnach als Vorfrage die Zuordnung der durch die Koproduktionsgesellschaft hergestellten Filmrechte geklärt werden.

Exkurs: Zurechnung der Wirtschaftsgüter zu Betriebsstätte und Stammhaus

Sollten im Ausnahmefall neben der Geschäftsleitungsbetriebsstätte weitere Filmproduktionsbetriebsstätten bestehen (dies ist in der Regel nicht der Fall, vgl. 4.2.5. oben), sind die zivilrechtlich der Koproduktionsgesellschaft gehörenden Wirtschaftsgüter für steuerliche Zwecke auf die Betriebsstätte(n) und das Stammhaus (d.h. die Betriebsstätte, bei der sich die geschäftliche Oberleitung des Unternehmens befindet, vgl. Betriebsstättenerlaß, Tz. 2.1) aufzuteilen. Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter wird in Tz. 2.4 des Betriebsstättenerlasses geregelt. Wirtschaftsgüter können danach nur der Betriebsstätte oder dem Stammhaus zugeordnet werden. Der Betriebsstätte sind die positiven und negativen Wirtschaftsgüter zuzurechnen, die der Erfüllung der Betriebsstättenfunktion dienen (BFH vom 29.07.1992, BStBl II 1993, 63). Dazu zählen vor allem die Wirtschaftsgüter, die zur ausschließlichen Verwertung und Nutzung durch die Betriebsstätte bestimmt sind. Daneben sind auch diejenigen Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte zuzurechnen, aus denen Einkünfte erzielt werden, zu deren Erzielung die Tätigkeit der Betriebsstätte überwiegend beigetragen hat. Dagegen sollen die Wirtschaftsgüter dem Stammhaus zuzurechnen sein, wenn die Wirtschaftsgüter

nur vorübergehend überlassen werden und die Überlassung unter Fremden aufgrund eines Miet-, Pacht- oder ähnlichen Rechtsverhältnisses erfolgt wäre.

Ausgehend von diesen allgemeinen Grundsätzen ist zu prüfen, ob die durch die Produktion entstehenden Filmrechte nach § 94 UrhG der Betriebsstätte oder dem Stammhaus (d.h. der Geschäftsleitungsbetriebsstätte) des Produzenten zuzuordnen sind.

Eine Zurechnung der Rechte am fertiggestellten Film zu einer Betriebsstätte kommt allenfalls unter dem Gesichtspunkt in Betracht, daß aus dem hergestellten Wirtschaftsgut „Filmrecht“ Einkünfte erzielt werden, zu deren Erzielung die Tätigkeit der Betriebsstätte beigetragen hat. Nach der hier vertretenen Auffassung kann der Beitrag einer (Produktions-)Betriebsstätte jedoch gegenüber dem Beitrag des Stammhauses bei der Filmproduktion nie „überwiegend“ im Sinne des Betriebsstättenerlasses sein. Das Filmrecht als solches entsteht nicht durch die körperliche Herstellung des Filmes. Die wesentlichen Maßnahmen der Filmproduktion sind vielmehr die in Tz 12 b des Medienerlasses genannten Tätigkeiten wie die Auswahl des Filmstoffes, des Filmdrehbuches, der Besetzung, die Kalkulation der anfallenden Kosten, der Drehplan, die Filmfinanzierung sowie die Bündelung der sich hieraus ergebenden Rechte. Der überwiegende Beitrag zur Herstellung des Filmrechtes wird also im Rahmen der Filmproduktion immer vom Stammhaus erbracht. Im Ergebnis läßt sich folglich festhalten, daß das selbstgeschaffene Filmrecht immer dem Stammhaus der Koproduktionsgesellschaft zuzurechnen ist.

Aus der Zurechnung des Filmrechtes zum Stammhaus (d.h. zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte) ergeben sich die nachstehenden Rechtsfolgen für die beteiligten Koproduzenten:

(a) *Koproduzent mit Ansässigkeit im Staat der Geschäftsleitungsbetriebsstätte*

Aufgrund der Zurechnung des Filmrechtes zum Stammhaus der Koproduktionsgesellschaft kommt eine Anwendung von § 12 Abs. 3 OECD-MA für denjenigen Koproduzenten nicht in Betracht, in dessen Ansässigkeitsstaat die Geschäftsleitungsbetriebsstätte liegt. Aus Sicht dieses Koproduzenten stellen Lizenzeinnahmen daher Lizenzgebühren i.S.d. Art. 12 Abs. 2

OECD-MA dar, für die das Besteuerungsrecht seinem Ansässigkeitsstaat zusteht. Betriebsstättenfragen spielen insofern keine Rolle. Eine Einschränkung muß allerdings für Sachverhalte mit Bezug zu den USA gemacht werden. Art. 12 Abs. 2 DBA USA nimmt Vergütungen für die Nutzung an kinematographischen Filmen und Werken auf Film, Tonband oder einem anderen Reproduktionsträger für Rundfunk- und Fernsehsendungen aus dem Lizenzgebührenbegriff ausdrücklich aus und ordnet sie den Unternehmensgewinnen zu (Wollf in Debatin/Wassermeyer, Tz. 75 zu Art. 12 DBA USA).

Damit ist die Frage der Zuordnung des Besteuerungsrechts aus Sicht dieses Koproduzenten jedoch noch nicht abschließend geregelt, da der Begriff der Lizenzgebühr i.S.d. Art. 12 OECD-MA nur die Einnahmen vor Abzug der mit ihnen im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben umfaßt (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Tz. 56 zu Art. 12 MA). Alle im Zusammenhang mit der Herstellung der Filmrechte stehenden Aufwendungen sowie die Herausbringungskosten und die weiteren mit der Verwertung der Filmrechte in Zusammenhang stehenden Aufwendungen stellen dagegen weiterhin (negative) Unternehmensgewinne im Sinne des Art. 7 OECD-MA dar.

Aus diesem Grunde ist auch bei Zuordnung der Einnahmen aus der Verwertung der Filme zu den Lizenzgebühren i.S.d. Art. 12 OECD-MA weiterhin die Frage der Aufteilung der Produktionsaufwendungen zu beantworten, falls in Ausnahmefällen neben dem Stammhaus ausländische Betriebsstätten existieren.

(b) *Koproduzent mit Ansässigkeit in anderem Staat als dem Staat der Geschäftsleitungsbetriebsstätte*

Aus Sicht des nicht im Staat der Geschäftsleitungsbetriebsstätte (= Stammhaus) ansässigen Koproduzenten ist hingegen zu differenzieren:

- Stammen die Lizenzgebühren aus dem Staat der Geschäftsleitungsbetriebsstätte (Quellenstaat), so ist § 12 Abs. 3 OECD-MA insoweit mit

der Folge anwendbar, daß die Lizenzgebühren bei ihm zu den Unternehmensgewinnen zählen.

- Stammen die Lizenzgebühren nicht aus dem Staat der Geschäftsbetriebsstätte (sondern z.B. aus seinem Wohnsitzstaat oder einem Drittstaat), so stellen die Lizenzgebühren aus Sicht des Koproduzenten andere Einkünfte i.S.d. Art. 21 OECD-MA dar. Das Besteuerungsrecht steht insoweit seinem Ansässigkeitsstaat zu (vgl. Vogel, DBA, Tz. 7 zu Art. 21 MA).

Die vorstehenden Aussagen sind im Einzelfall natürlich nur zutreffend, soweit das konkret anwendbare DBA in seinem Regelungsinhalt mit dem OECD-MA übereinstimmt.

Dies führt im Ergebnis dazu, daß der Koproduzent in der ersten Alternative mit seinem Ergebnisanteil im Staat der Geschäftsbetriebsstätte der Besteuerung unterliegt, da sowohl die Einnahmen aus der Verwertung der Filmrechte als auch die zugehörigen Aufwendungen (vgl. Ziffer 4.3.2. (a) oben) der Geschäftsbetriebsstätte zuzuordnen sind.

In der zweiten Alternative kommt es zu einem für den Koproduzenten äußerst nachteiligen Ergebnis. Während er mit den Einnahmen aus der Filmverwertung in seinem Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig ist, werden die zugehörigen Aufwendungen der Geschäftsbetriebsstätte zugeordnet und bleiben aufgrund der Zuordnung des Besteuerungsrechts zum Staat der Geschäftsbetriebsstätte in seinem Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung ausgeschlossen, soweit nicht eine unilaterale Regelung (analog § 2a Abs. 3 EStG a.F.) des Ansässigkeitsstaates den Abzug ausländischer Betriebsstättenverluste zuläßt.

5. Analyse und Kritik der Behandlung von internationalen Koproduktionen nach dem Medienerlaß

Ein Vergleich der unter Ziffer 3 dargestellten Regelungen des Medienerlasses mit den unter Ziffer 4 aus allgemeinen steuerlichen Grundsätzen abgeleiteten Ausführ-

rungen macht deutlich, daß der Medienerlaß in seiner bestehenden Form eine Reihe wichtiger Fragen zur Betriebsstättenproblematik nicht, nicht vollständig oder nach der hier vertretenen Auffassung nicht zutreffend beantwortet:

- Stellen sich Betriebsstättenfragen auch im Zusammenhang mit Koproduktionsgemeinschaften (vgl. Ziffer 3.3.4.)?
- Was versteht der Medienerlaß unter den Begriffen „Koproduktionsgesellschaft im Inland“ bzw. „Koproduktionsgesellschaft“ im Ausland (vgl. Ziffer 3.3.1. und 3.3.2. oben)?
- Unter welchen Umständen begründen die im Rahmen von Filmproduktionen typischerweise anfallenden Tätigkeiten überhaupt Betriebsstätten?
- Wem werden die entstehenden Wirtschaftsgüter (Filmrechte) beim Bestehen mehrerer Betriebsstätten zugerechnet?
- Welchen Staaten wird letztlich als Ergebnis der vorstehenden Überlegungen das Besteuerungsrecht an den positiven und negativen Ergebnissen der Koproduktion zugerechnet?

Zu den vorstehenden Fragen nimmt der Medienerlaß nicht oder nur äußerst begrenzt Stellung. Dies ist die Hauptursache für die unter Ziffer 1 dargestellte Unsicherheit der deutschen Filmwirtschaft über die Rechtsfolgen bei der Durchführung internationaler Koproduktionen.

Nachfolgend sollen die wichtigsten Kritikpunkte an den bestehenden Regelungsinhalten des Medienerlasses nach geltendem Recht dargestellt und ergänzende bzw. ändernde Formulierungen vorgeschlagen werden. Abschließend werden Überlegungen angestellt, welche Maßnahmen de lege ferenda notwendig erscheinen, um zu einem auch im Einzelfall gerechten Besteuerungsergebnis zu gelangen.

5.1. Abstellen lediglich auf das OECD-Musterabkommen

Der Medienerlaß stellt in seiner Ziffer VIII hinsichtlich der abkommensrechtlichen Beurteilung der dort abgehandelten Rechtsfragen auf die entsprechenden Regelungen

des OECD-MA ab. Dies ist sinnvoll, da eine Darstellung der einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen mit ihren jeweiligen Regelungsinhalten dem Umfang des Medienerlasses sprengen würde. Im konkreten Einzelfall kann das OECD-MA aber keine Wirkung entfalten. Hier ist vielmehr auf das jeweils einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen mit dem entsprechenden Vertragsstaat abzustellen. Entsprechen diese nicht dem OECD-MA, ist die ggf. abweichende Regelung des einschlägigen DBA für die steuerliche Beurteilung heranzuziehen. Besteht zu dem in Frage stehenden Staat kein DBA, ist allein auf die deutschen steuerlichen Regelungen abzustellen. Es wäre wünschenswert, daß dieses Grundverständnis, das vom Erlaßgeber sicher geteilt wird, klarstellend formuliert wird.

Ein entsprechender Passus könnte als allgemeiner Hinweis vor Ziffer VIII. 1 wie folgt als Tz. 39a eingefügt werden:

„Tz. 39a Hinsichtlich der Frage der Begründung von Betriebsstätten und der Qualifikation von Einkünften nach Doppelbesteuerungsrecht wird nachfolgend aus Vereinfachungsgründen auf die Regelungen des OECD-Musterabkommens abgestellt. Die Ausführungen sind daher nur entsprechend anwendbar, wenn die analogen Regelungen im jeweils konkret anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen mit dem ausländischen Staat inhaltlich den zitierten Regelungen des OECD-Musterabkommens entsprechen. Ist dies nicht der Fall, können sich abweichende Beurteilungen ergeben. Besteht zu dem ausländischen Staat kein Doppelbesteuerungsabkommen, sind lediglich die Vorschriften des deutschen Steuerrechts anwendbar.“

5.2. Keine Begründung von ausländischen Betriebsstätten bei Koproduktionsgemeinschaft

Der Medienerlaß enthält – wie dargestellt – keine Aussage zu Betriebsstättenfragen im Falle der Koproduktionsgemeinschaft. Dies ist insofern folgerichtig, als in diesem Fall die Tätigkeit der Koproduktionsgemeinschaft nach Tz. 29a des Medienerlasses zu den Hilfstätigkeiten der Koproduzenten gehört. Selbst wenn einer der beteiligten Koproduzenten im Rahmen seines Beitrages für die Koproduktion eine feste Ge-

schäftseinrichtung in einem anderen Staat als seinem Sitzstaat unterhalte (was regelmäßig ohnehin nicht der Fall sein wird, vgl. hierzu die nachstehenden Ausführungen), würde hierdurch abkommensrechtlich nach Art. 5 Abs. 4 Buchst. e OECD-MA bzw. der analogen Regelung im konkret anwendbaren DBA keine Betriebsstätte begründet.

Hieraus folgt, daß alle Aufwendungen der beteiligten Koproduzenten im Zusammenhang mit der Koproduktion im Grundsatz dem jeweiligen Koproduzenten bzw. der Betriebsstätte zuzuordnen sind, der die Filmrechte nach Fertigstellung der Produktion zugerechnet werden.

Aus Gründen der Klarheit sollten die oben genannten Rechtsfolgen in einer Tz. 43a im Medienerlaß dargestellt werden. Diese könnte wie folgt lauten:

„Tz. 43a Ist die Koproduktion eine Koproduktionsgemeinschaft, so gehört die Tätigkeit der Koproduktionsgemeinschaft zu den Hilfstätigkeiten der beteiligten Koproduzenten (vgl. Tz. 29a). Sofern die Koproduktionsgemeinschaft in Ausnahmefällen im Ausland eine feste Geschäftseinrichtung unterhält, liegt eine Betriebsstätte dennoch nicht vor, da feste Geschäftseinrichtungen zum Zwecke der Ausführung von Hilfstätigkeiten nach Art 5 Abs. 4 Buchst. e OECD-MA keine Betriebsstätten begründen.“

5.3. Qualifikation der Einkünfte nach Abkommensrecht

Nach Tz. 45 des Medienerlasses sind Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person aus einer in einem anderen Staat belegenen Mitunternehmerschaft den Unternehmensgewinnen i.S.d. Art. 7 OECD-MA zuzurechnen. Wie unter Ziffer 4.3.2. dargelegt, ist diese Aussage in dieser Allgemeinheit nicht zutreffend, da das Abkommensrecht keinen Vorrang der Unternehmensgewinne vor anderen Einkunftsarten kennt. Bei Filmproduktionen kann insbesondere eine Zuordnung der aus der Verwertung der Filmrechte entstehenden Lizenzgebühren zu den Einkünften gemäß Art. 12 OECD-MA vorzunehmen sein. Aus Sicht des einzelnen Koproduzenten kann eine derartige Einkünftezuordnung zu absolut unsachgemäßen Ergebnissen führen (vgl. Ziffer 5.5 unten), deren Problematik durch einen zusätzlichen Qualifikations-

konflikt zwischen dem deutschen und dem ausländischen Fiskus in Bezug auf das Besteuerungsrecht an den Lizenzeinnahmen weiter verschärft würde.

Die Einkünftequalifikation nach Abkommensrecht differenziert nach den Lizenzgebühren i.S.d. Art. 12 OECD-MA und den Unternehmensgewinnen i.S.d. Art. 7 OECD-MA. Diese Differenzierung muß auch vom Medienerlaß übernommen werden. Denkbar wäre hierzu eine Ergänzung der bisherigen Tz. 45. Der bisherige Satz 2 wäre danach zu streichen. Nach Satz 1 wären folgende Sätze einzufügen:

„Tz. 45 *Erzielt ein Koproduzent Gewinne aus einer in einem anderen Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft, so ist zunächst zu prüfen, welcher Einkunftsart die Gewinne abkommensrechtlich zuzuordnen sind. Dabei ist zu beachten, daß eine Zuordnung der im Rahmen der Verwertung von Filmrechten erzielten Lizenzeinnahmen zu den Lizenzgebühren nach Art. 12 OECD-MA grundsätzlich Vorrang gegenüber der Zuordnung zu den Unternehmensgewinnen i.S.d. Art. 7 OECD-MA hat. Unter Lizenzeinnahmen sind dabei abkommensrechtlich nur die (positiven) Einnahmen ohne Berücksichtigung der hiermit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben zu verstehen. Letztere sind zusammen mit weiteren positiven Ergebnisbeiträgen, die nicht unter Art. 12 OECD-MA fallen, den Unternehmensgewinnen i.S.d. Art. 7 OECD-MA zuzurechnen.*

Nach Art. 12 Abs. 3 OECD-MA sind Lizenzgebühren abweichend von dem vorstehenden Grundsatz den Unternehmensgewinnen nach Art. 7 OECD-MA zuzurechnen, wenn

- *der Gläubiger der Lizenzgebühr (= der Koproduzent) in einem Vertragsstaat ansässig ist, der nicht der Quellenstaat der Lizenzgebühren ist,*
- *die Lizenzgebühren aus dem Quellenstaat stammen,*

- *die Koproduktionsgesellschaft dort eine dem Koproduzenten nach Tz. 44 zuzurechnende Betriebsstätte unterhält und*
- *die Lizenzgebühren der Betriebsstätte zustehen.*

Die Lizenzgebühren stehen der Betriebsstätte zu, wenn das Filmrecht der Betriebsstätte zuzurechnen ist. Regelmäßig ist das fertige Filmrecht aber der Geschäftsleitungsbetriebsstätte (Tz. 45a) der Koproduktionsgesellschaft zuzurechnen.

Soweit nach den vorstehenden Grundsätzen Gewinne der Koproduzenten unter die Lizenzgebühren nach Art. 12 OECD-MA fallen, steht das ausschließliche Besteuerungsrecht hieran dem Sitzstaat des Koproduzenten zu. Sind die Gewinne den Unternehmensgewinnen nach Art. 7 OECD-MA zuzurechnen, steht das Besteuerungsrecht dem Staat der Betriebsstätte zu, der die Gewinne zuzurechnen sind. Gewinne in diesem Sinne ist als Oberbegriff für Gewinne und Verluste zu verstehen.“

5.4. Begründung von Betriebsstätten der Koproduktionsgesellschaft und Ableitung der hieraus resultierende Steuerfolgen für die Koproduzenten

5.4.1. Fehlende Definition der Begriffe „Koproduktion im Ausland“ bzw. „Koproduktion im Inland“

Die Unterscheidung des Medienerlasses zwischen Koproduktionen im Inland und Koproduktionen im Ausland läuft mangels einer eindeutigen Definition dieser Begriffe ins Leere. Wie Tz. 44 und 45 richtigerweise feststellen, sind Personengesellschaften regelmäßig weder abkommensberechtigt noch Steuersubjekt. Eine Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen Personengesellschaften ist daher ohne weitere Erläuterungen nicht möglich.

Eine Gesamtwürdigung der in den Tz. 45 bis 45c getroffenen Aussagen läßt vermuten, daß der Medienerlaß von folgenden Vorstellungen ausgeht:

- Die unter den Tzn. 45 a und 45 b beschriebenen Rechtsfolgen treten nur ein, wenn die Koproduktionsgesellschaften lediglich in einem Staat Betriebsstätten unterhalten. Der Begriff der Koproduktion im Inland bzw. Koproduktion im Ausland kann daher nur so verstanden werden, daß hiermit Koproduktionsgesellschaften gemeint sind, deren Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Inland bzw. im Ausland belegen ist.
- Der Medienerlaß ordnet den jeweiligen Belegenheitsstaaten der Geschäftsleitungsbetriebsstätte, mit Ausnahme der in Tz. 45c beschriebenen Fälle, das ausschließliche Besteuerungsrecht am Unternehmensgewinn zu. Mit Ausnahme der ausdrücklich als Besonderheit bezeichneten Fallkonstellation der Tz. 45c, trifft er auch keine weiteren Aussagen zur Begründung von Betriebsstätten durch die Koproduktion. Der Medienerlaß scheint daher das auch hier vertretene Grundverständnis zu teilen, daß von der Koproduktionsgesellschaft im Regelfall neben der Geschäftsleitungsbetriebsstätte keine weiteren Betriebsstätten begründet werden. Für den Rechtsanwender bleibt jedoch unklar, anhand welcher Kriterien der Ort der Geschäftsleitungsbetriebsstätte bestimmt werden soll. Hier sollte der Medienerlaß entsprechende Hinweise bzw. tatsächliche Vermutungen vorgeben.

Die vom Erlaßgeber gewählte Darstellungsform hat sich hier in der Praxis als mißverständlich erwiesen. Wir würden daher empfehlen, eine Klarstellung der Aussagen der Tz. 45a und Tz. 45b vorzunehmen. Dies sollte im Gesamtkontext mit den nachstehende Änderungsvorschlägen zu Tz. 45c geschehen. Ein Formulierungsvorschlag für eine Neuformulierung der in den Tzn. 45a bis c enthaltenen Regelungen wird daher nachstehend unter Ziffer 5.4.2. gemacht.

5.4.2. Keine Betriebsstätte bei Filmherstellung durch ausländischen Koproduzenten

Während hinsichtlich der beiden oben genannten Vorstellungen ein grundsätzlicher Einklang zwischen den Wertungen des Medienerlasses und den im Rahmen dieses Gutachtens abgeleiteten Ergebnissen besteht, kann der Auffassung des Erlaßgebers in Tz. 45c des Medienerlasses nicht gefolgt werden. Der Erlaßgeber geht in Tz. 45c davon aus, daß die Herstellung des Filmes in einer Betriebsstätte eines ausländischen

Mitunternehmers bei einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung dazu führt, daß die Koproduktionsgesellschaft am Sitz des Mitunternehmers eine Betriebsstätte begründet. Wie unter Ziffer 4.2.4.3. ausgeführt, ist dies nicht zutreffend.

Die vom Erlaßgeber gewählte Differenzierung zwischen schuldrechtlicher und gesellschaftsrechtlicher Veranlassung der Filmherstellung läßt vermuten, daß auf die Grundsätze der Qualifikation von Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmer als Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 HS 2 EStG Bezug genommen werden sollte. Sondervergütungen in diesem Sinne sind alle Vergütungen für Leistungen, die wirtschaftlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind. Lediglich bei Leistungen, bei denen ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Leistung und dem Gesellschaftsverhältnis ausgeschlossen erscheint (Bsp.: ein Kommanditist einer Publikums-KG wird in geringem Umfang im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit für die KG tätig), kann eine Vergütung nicht unter § 15 Abs. 1 Nr. 2 HS 2 EStG fallen (vgl. die ausführliche Darstellung bei L. Schmidt, 20. Auflage, Tz. 562 zu § 15 EStG m.w.N.). Bei Koproduktionen wird das Tätigwerden eines Koproduzenten für die Koproduktionsgesellschaft aber regelmäßig von den Beteiligten gewollt sein, so daß ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Gesellschaftsverhältnis im Regelfall gegeben ist.

Die vorstehenden Überlegungen in Bezug auf Leistungsvergütungen haben jedoch keinerlei Bedeutung für die Frage, ob bestimmte der Mitunternehmerschaft von einem Mitunternehmer zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen zu qualifizieren sind. Wie unter Ziffer 4.2.4.3. dargestellt, gelten hierfür eigene Kriterien, zu denen u.a. eine gewisse Dauer der Nutzungsüberlassung gehört. Dieses zeitliche Moment wird jedoch im Regelfall nicht erfüllt sein, so daß die überlassenen Wirtschaftsgüter kein Sonderbetriebsvermögen des ausländischen Koproduzenten bei der Koproduktionsgesellschaft werden. Da abgesehen von dem Fall der in einem Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Betriebsstätte eines Mitunternehmers aber keine Zurechnung von Betriebsstätten eines Mitunternehmers zu der Mitunternehmerschaft denkbar ist (vgl. Ziffer 4.2.3. (b) oben), bleibt kein Raum für die in Tz. 45c des Medienerlasses geäußerte Auffassung.

Die Kernaussage des Medienerlasses zu der Begründung von Betriebsstätten durch die Koproduktionsgesellschaft sollte folglich dahingehend geändert werden, daß eine Vermutung besteht, wonach eine Koproduktionsgesellschaft neben ihrer Geschäftsführungsbetriebsstätte im Regelfall keine weiteren Betriebsstätten unterhält.

Wir würden als Ergebnis der oben angestellten Überlegungen vorschlagen, die bisherigen Tz. 45a bis 45c des Medienerlasses zu streichen und durch folgende Formulierungen zu ersetzen.

„Tz. 45 *Die Koproduktionsgesellschaft unterhält im Regelfall eine Betriebsstätte nur am Ort der Geschäftsleitung i.S.d. § 10 AO, d.h. dem Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. In Bezug auf die Filmproduktion ist dies der Ort, wo die wesentlichen Maßnahmen der Filmproduktion i.S.d. Tzn. 12 b und 13 b getroffen werden. Hat einer der beteiligten Koproduzenten nach der zu Grunde liegenden Koproduktionsvereinbarung ein Letztentscheidungsrecht hinsichtlich der für die Filmproduktion wesentlichen Maßnahmen oder ist einer der Koproduzenten als federführender Koproduzent i.S.d. Tz. 9 anzusehen, so befindet sich die Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Zweifel am Sitz dieses Koproduzenten, soweit die wesentlichen Entscheidungen nicht nachweislich an einem anderen Ort getroffen werden. Sind beide oder alle Koproduzenten hinsichtlich der Entscheidung über die wesentlichen Maßnahmen gleichberechtigt, so ist davon auszugehen daß der Ort der geschäftlichen Oberleitung an dem Ort liegt, an dem die gemeinschaftliche Beschlußfassung über diese Maßnahmen nachweislich erfolgt. Ein derartiger Nachweis ist z.B. über entsprechende Besprechungsprotokolle ggf. mit zusätzlichen Unterlagen zu führen, die den Aufenthalt der entscheidungsbefugten Personen am jeweiligen Ort nachweisen können (Flugtickets, Hotelrechnungen o.a.).*

Tz. 45b *Sonstige Tätigkeiten im Rahmen einer Filmproduktion begründen eine Betriebsstätte nur, wenn sie in einer festen Geschäftseinrichtung i.S.d. § 12 Satz 1 AO ausgeübt werden. Dies ist nicht der Fall, sofern die einzelne Tätigkeit einschließlich wesentlicher Vorarbeiten und*

Abwicklungsarbeiten weniger als sechs Monate andauert. Bei einer Dauer von bis zu 12 Monaten ist das Vorliegen der Voraussetzungen einer festen Geschäftseinrichtung im Einzelfall zu prüfen.

Tz. 45c *Stellt die Koproduktionsgesellschaft den Film ganz oder teilweise unter Nutzung von Studioräumen, Aufbauten und technischen Anlagen her, die ihr von einem der Koproduzenten überlassen werden, wird hierdurch keine Betriebsstätte begründet, soweit die entsprechenden Wirtschaftsgüter für eine Dauer von weniger als 12 Monaten der Koproduktionsgesellschaft überlassen werden. Bei einer mehr als 12 Monate dauernden Nutzungsüberlassung ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Betriebsstätte der Koproduktionsgesellschaft vorliegen.*

5.5. Billigkeitsmaßnahmen zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung im Einzelfall

Auch auf Grundlage der vorgenannten Änderungsvorschläge kann es zu Situationen kommen, in denen eine Übermaßbesteuerung eintritt. Diese Situationen betreffen immer denjenigen Koproduzenten, der nicht im Belegenheitsstaat der Geschäftsbetriebsstätte ansässig ist. Sind die diesem Koproduzenten anteilig zustehenden Lizeinnahmen nicht den Unternehmensgewinnen nach Art 7 OECD-MA sondern den Lizenzgebühren nach Art. 12 OECD-MA zuzuordnen (vgl. Ziffer 4.3.2. (b) oben), die Aufwendungen aus der Filmproduktion und die Herausbringungskosten aber den Unternehmensgewinnen, dann hat dieser Koproduzent aus den gesamten Aufwendungen ausländische Betriebsstättenverluste, die nach DBA nur im ausländischen Betriebsstättenstaat zu berücksichtigen sind, während die Lizeinnahmen von seinem Sitzstaat besteuert werden könnten. Eine Berücksichtigung der ausländischen Betriebsstättenverluste in seinem Sitzstaat wäre nur aufgrund unilateraler Regelungen des Sitzstaates möglich.

Aus Sicht eines deutschen Koproduzenten tritt dieser Fall z.B. ein, wenn bei einer deutsch-kanadischen Koproduktion die Geschäftsleitungsbetriebsstätte am Sitz des kanadischen Koproduzenten liegt und die Verwertung der Filmrechte einer in den

USA ansässigen Verwertungsgesellschaft übertragen wird. Aus Sicht des DBA Kanada stammen die Lizenzgebühren in diesem Fall aus einem Drittstaat. Damit wird das Besteuerungsrecht nach Art. 21 DBA Kanada Deutschland als Sitzstaat zugewiesen. Die Produktions- und Herausbringungskosten wären der kanadischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen, nach Art. 7 DBA Kanada würde das Besteuerungsrecht insoweit Kanada zugeordnet. Nach der derzeit geltenden Fassung des § 2 a EStG wäre eine Berücksichtigung der kanadischen Betriebsstättenverluste im Inland nicht möglich. Der deutsche Fiskus hätte damit das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Lizenzeinnahmen ohne jeglichen Betriebsausgabenabzug.

Es liegt auf der Hand, daß dieses Ergebnis aus Sicht des betroffenen Koproduzenten betriebswirtschaftlich nicht tragbar ist. Eine Besteuerung lediglich der Lizenzeinnahmen ohne Berücksichtigung der Produktions- und Herausbringungskosten würde regelmäßig zu Effektivsteuersätzen von deutlich über 100% und damit zu einer Übermaßbesteuerung führen. Die Erwirtschaftung eines Überschusses nach Steuern wäre dann für den weitaus überwiegenden Teil der Produktionen nicht mehr möglich.

Auf Basis geltenden Rechts ist in diesen Fällen eine Billigkeitsmaßnahme erforderlich, um die Übermaßbesteuerung zu vermeiden. Die Begründung der sachlichen Unbilligkeit der Steuerfestsetzung als Tatbestandsvoraussetzung der Billigkeitsmaßnahme in den hier beschriebenen Fällen ergibt sich aus dem verfassungsrechtlichen Übermaßverbot (vgl. Tipke/Kruse, Tz. 77 zu § 227 AO). Sachgerecht wäre es dabei, den Zustand herzustellen, der bei einer Berücksichtigung der ausländischen Betriebsstättenverluste im Inland entstehen würde. Nach § 163 Absatz 1 Satz 1 AO wären folglich aufgrund sachlicher Unbilligkeit des Besteuerungsergebnisses in diesen Fällen die Lizenzeinnahmen im Inland in der Höhe bei der Festsetzung der Steuern nicht zu berücksichtigen, in der dem Koproduzenten im Inland nicht berücksichtigungsfähige ausländische Betriebsstättenverluste zugewiesen werden.

Der Medienerlaß sollte die Notwendigkeit einer derartigen Billigkeitsmaßnahme aufgrund der internen Bindungswirkung für die Finanzverwaltung (vgl. Tipke/Kruse, Tz. 10 zu § 163 AO) ausdrücklich anordnen. Dies könnte in einer Tz. 45d erfolgen:

„Tz. 45d In bestimmten Fallkonstellationen können die einem deutschen Koproduzenten anteilig zustehenden Lizenzeinnahmen nach den vorstehenden Grundsätzen nicht den Unternehmensgewinnen nach Art 7 OECD-MA sondern den Lizenzgebühren nach Art. 12 OECD-MA zuzuordnen sein, die Aufwendungen aus der Filmproduktion und die Herausbringungskosten aber den Unternehmensgewinnen im Sinne des Art. 7 OECD-MA. Sind die Aufwendungen in diesen Fällen einer ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzurechnen, so sind diese nach DBA nur im ausländischen Betriebsstättenstaat zu berücksichtigen, während das Besteuerungsrecht an den Lizenzeinnahmen Deutschland zusteht. Zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung in diesen Fällen sind die anteiligen Lizenzeinnahmen des Koproduzenten nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO im Billigkeitswege bis zu dem Betrag bei der Festsetzung ertragsabhängiger Steuern nicht zu berücksichtigen, der den anteiligen ausländischen Betriebsstättenverlusten entspricht, die dem deutschen Koproduzenten im Rahmen der Koproduktion zuzurechnen sind.“

5.6. Überlegungen de Lege Ferenda

Anhand der unter Ziffer 5.5 oben dargestellten Fallkonstellation zeigt sich, daß die generelle Nichtberücksichtigungsfähigkeit ausländischer Betriebsstättenverluste für – in der Praxis gar nicht so seltene – Fallgruppen zu nicht akzeptablen Besteuerungsergebnissen führt. In diesen Fallgruppen nur über Billigkeitsmaßnahmen zu wirtschaftlich vernünftigen Besteuerungsergebnissen zu gelangen, kann auf Dauer nicht befriedigen. Die hier evident werdenden Problemfälle können daher letztlich nur Anlaß zu einer Aufforderung an den Gesetzgeber sein, den § 2a Abs. 3 und Abs. 4 EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 1999 geltenden Form wieder einzuführen (zu den verfassungs- und europarechtlichen Bedenken gegen die Abschaffung vgl. statt aller: Zoll, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung bei gewerblichen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften, S. 105 ff.) und gleichzeitig in § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG die Überlassung von Filmrechten zur Nutzung durch den Hersteller als aktive Tätigkeit anzuerkennen.

6. Ergebnis

Die Regelungen des Medienerlasses zur steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Koproduktionen (vgl. die Ausführungen unter Ziffer 3. oben) werden von der Filmwirtschaft und ihren Beratern zu Recht als unzureichend und unklar angesehen. Eine Analyse der im Medienerlaß vorgenommenen Wertungen anhand allgemeiner steuerrechtlicher und abkommensrechtlicher Grundsätze (vgl. Ziffer 4. oben) macht deutlich, daß der Medienerlaß in seiner bestehenden Form eine Reihe wichtiger Fragen zur Betriebsstättenproblematik nicht, nicht vollständig oder sogar unzutreffend beantwortet (vgl. hierzu auch die Zusammenfassung in der Einleitung zu Ziffer 5. oben). Insbesondere die Kernaussage des Medienerlasses zur Begründung von Betriebsstätten in Tz 45 c, wonach die Herstellung des Films in einer Betriebsstätte des ausländischen Koproduzenten im Zweifel dazu führt, daß die Koproduktionsgesellschaft am Sitz dieses Koproduzenten eine Betriebsstätte begründet, ist falsch und erschwert die Durchführung grenzüberschreitender Koproduktionen erheblich. Die offenen Fragen lassen sich durch entsprechende Ergänzungen und Klarstellungen beantworten, die Fehler durch Änderungen korrigieren (vgl. hierzu die konkreten Formulierungsvorschläge in Ziffer 5. oben). Doch auch mit den notwendigen Änderungen und Ergänzungen kann es nach geltendem Recht im Einzelfall zu einer Übermaßbesteuerung kommen. Hier können nur Billigkeitsmaßnahmen für Abhilfe sorgen, idealerweise im Medienerlaß verankert (vgl. Ziffer 5.5 oben), oder, besser noch, eine Änderung des Einkommensteuergesetzes in Gestalt der ohnehin verfassungsrechtlich gebotenen Wiedereinführung des § 2 a Abs. 4 EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 1999 geltenden Fassung, verbunden mit einer Klarstellung in § 2 a Abs. 2 Satz 1 EStG, wonach die Überlassung von Filmrechten zur Nutzung durch den Hersteller eine aktive Tätigkeit darstellt (vgl. Ziffer 5.6 oben).

München/Berlin, 26.11.2001

Dr. Hans Radau
Rechtsanwalt

Dipl.-Kfm. Tim Dümichen
Steuerberater