Gutachten

zur Ausgestaltung eines steuerlichen Anreizmodells für die Filmwirtschaft

im Auftrag der

Beauftragten der Bundesregierung für Kultur und Medien

erstattet

von

Prof. Dr. Joachim Englisch

Inhaltsverzeichnis

A. Anlass der Begutachtung ... 3

B. Zu begutachtende Modellvarianten ... 5

C. Gutachtenauftrag ... 7

D. Gutachterliche Würdigung ... 9

I. Vollständige Überführung von DFFF / GMPF in eine steuerliche Förderung ... 9

1. Verfassungsrechtliche Vorgaben ... 9

a) Gesetzgebungskompetenz des Bundes ... 9

b) Vollständigkeit des Haushaltsplans, Art. 110 Abs. 1 GG ... 17

c) Verfassungskonforme Lastenaufteilung im Bund-Länder-Verhältnis ... 19

d) Mitwirkung des Bundesrats im Gesetzgebungsverfahren ... 23

2. EU-beihilferechtliche Würdigung ... 26

a) Qualifizierung als staatliche Beihilfe iSd Art. 107 Abs. 1 AEUV ... 28

b) Notifizierungspflicht ... 34

c) Genehmigungsfähigkeit ... 36

aa) Allgemeine Rechtfertigungsanforderungen ... 38

bb) Ermessenleitende Kriterien im Rahmen des Art. 107 Abs. 3 Buchst. (d) AEUV ... 47

3. Ausgestaltungsvarianten zwecks Sicherstellung positiver Liquiditätseffekte ... 50

a) Unterjährige Abrechnungszeiträume ... 51

b) Gesetzliche Bearbeitungs- und Auszahlungsfristen ... 52

c) Erleichterte Abtretungsmodalitäten ... 54

aa) Wirksame Abtretung schon vor Anspruchsentstehung ... 54

bb) Zulässigkeit einer Abtretung zwecks Vorfinanzierung ... 56

4. Förderbedingung hinreichenden Rechterückbehalts ... 58

5. Gesetzliche Ausgestaltung der Verwaltungskompetenzen ... 59

a) Bundesgesetzliche Anordnung der Verwaltung durch Landesfinanzbehörden ... 59

b) Möglichkeit von Zentralzuständigkeiten 60

c) Schlussprüfung 62

6. Fiskalische Auswirkungen im Vergleich zum status quo der Bundes-Filmförderung 65

II. Kombinationsmodell 67

1. Abweichungen bezüglich der zu begutachtenden Aspekte 68

2. Gleichheitsrechtliche Würdigung divergierender Förderinstrumente 70

a) Verfassungsgerichtliche Kontrollmaßstäbe 71

b) Anwendung auf das Kombinationsmodell 73

E. Zusammenfassung der Ergebnisse 82

A. Anlass der Begutachtung

In Deutschland existieren gegenwärtig auf Ebene von Bund und Ländern bestimmte Förderinstrumente, die die inländische Produktion von Filmen und Serien u.a. auch aus standortpolitischen Gründen fördern. Diese Direktsubventionen zielen darauf ab, Qualität und Vielfalt des Filmschaffens in Deutschland zu stärken und die Durchführung von Filmproduktionen im Inland zu ermöglichen bzw. attraktiver zu machen. Insbesondere sollen die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen der hiesigen Filmwirtschaft verbessert sowie die internationale Wettbewerbsfähigkeit der filmwirtschaftlichen Unternehmen in Deutschland erhöht werden. Diese Maßnahmen der Filmförderung haben damit sowohl eine kultur- als auch eine wirtschafts- und standortpolitische Dimension.

Auf Bundesebene dienen der Deutsche Filmförderfonds (DFFF) sowie der German Motion Picture Fund (GMPF) der Beauftragten der Bundesregierung für Kultur und Medien (BKM) insbesondere der wirtschafts- und standortpolitischen Förderung. Mit der administrativen Abwicklung der von der BKM beschlossenen Fördermaßnahmen wiederum ist die Filmförderungsanstalt (FFA) betraut. Die Modalitäten des jeweiligen Förderinstruments bestimmen sich nach den je einschlägigen Richtlinien der BKM in Verbindung mit den §§ 23, 44 BHO sowie den hierzu erlassenen allgemeinen Verwaltungsvorschriften.

Mit dem DFFF setzt der Bund Anreize für die Produktion von fiktionalen, dokumentarischen sowie animierten Kinofilmen in Deutschland. Es handelt sich um ein automatisches Förderinstrument, dessen Volumen jährlich neu vom Haushaltsgesetzgeber festgelegt wird. Für das Haushaltsjahr 2023 wird ein Gesamtfördervolumen von bis zu EUR 125 Millionen bereitgestellt. Diese Mittel verteilen sich seit 2017 auf zwei verschiedene Förderlinien. Im Rahmen des DFFF I werden Produzent/innen mit einer Förderung in Höhe von bis zu 20 % - 30 % ihrer deutschen Herstellungskosten gefördert, bis zu einer Höchstfördersumme von EUR 4 Millionen. Hingegen sind Antragsberechtigte nach dem DFFF II die Produktionsdienstleister für finanziell aufwendige Filmprojekte, deren deutsche Herstellungskosten mindestens EUR 8 Millionen und deren Gesamtherstellungskosten mindestens EUR 20 Millionen betragen. Gefördert werden bis zu 25 % der deutschen Herstellungskosten, bis zu einer Höchstfördersumme von EUR 25 Millionen. Diese zweite Förderkomponente trägt einerseits mit der abweichenden Antragsberechtigung dem Umstand Rechnung, dass es sich bei derartigen Großprojekten regelmäßig um internationale Produktionen handelt, die in Deutschland lediglich einen Produktionsdienstleister beauftragen und sich selber nicht für eine Förderung nach dem DFFF I qualifizieren würden; andererseits berücksichtigt die höhere

Förderhöchstsumme die intensivere internationale Wettbewerbssituation in diesem Segment der Filmbranche.

Flankiert wird der DFFF seit 2015 durch den mit gegenwärtig EUR 40,958 Millionen dotierten GMPF. Dieses automatische Förderinstrument unterstützt die Produktion von hochbudgetierten Filmen und Serien, die nicht im Kino ausgewertet werden. Antragsberechtigt sind die Produzent/innen bzw. Koproduzent/innen des Films bzw. der Serie. Die Förderung beläuft sich bei Serien auf 20 % bzw. 25 % der zuwendungsfähigen deutschen Herstellungskosten, maximal EUR 10 Millionen, und bei Filmen auf 20 % der deutschen Herstellungskosten bis zu EUR 2,5 Millionen.

Bemessungsgrundlage der Förderung sind damit stets die deutschen Herstellungskosten, die aber durch die Förderrichtlinien jeweils auf maximal 80 % der Gesamtherstellungskosten begrenzt werden. Für alle drei Förderlinien gilt, dass die Förderung über einen nicht rückzahlbaren Zuschuss als Anteilfinanzierung erfolgt. Die haushaltsrechtlich bewilligten Fördermittel werden dabei nach dem sog. Windhundprinzip entsprechend dem Eingangsdatum der Anträge bei der FFA vergeben. Ist ein Förderetat ausgeschöpft, kann einem Antragssteller somit für das jeweilige Haushaltsjahr ungeachtet der Erfüllung aller Förderungsbedingungen keine Förderung mehr bewilligt werden.

Basis für die Auszahlung der Förderung ist ein Zuwendungsbescheid der FFA, der nach positiver Prüfung aller Fördervoraussetzungen ergeht. Zu diesen zählen insbesondere der Nachweis förderfähiger Kosten durch einen detaillierten Kostenplan (Kalkulation) sowie ein kultureller Eigenschaftstest. Letzterer soll eine hinreichende deutsche oder zumindest europäische Prägung bzw. Verankerung des Filmprojekts sicherstellen. Die Auszahlung erfolgt nach den Richtlinien der BKM nach Fertigstellung der Nullkopie des Films sowie nach Vorlage des Verwendungsnachweises und Prüfung der Schlusskosten. Auf Antrag – der in der Praxis vor allem beim DFFF I regelmäßig gestellt wird – kann die Förderung vorgezogen und in bis zu vier Raten in Abhängigkeit vom Projektfortschritt ausgezahlt werden. Die erste Rate fließt dann üblicherweise bei Drehbeginn. Besonderer Sicherheiten (Fertigstellungsversicherung oder Bankbürgschaft) bedarf es dafür nur bei Zuwendungen von über EUR 2 Millionen. Der jeweilige Auszahlungsanspruch kann außerdem zum Zwecke der Zwischenfinanzierung an Banken oder sonstige Kreditinstitute abgetreten werden. Dies ist vor allem für kleine Produzent/innen zwecks Sicherstellung der Finanzierung des Filmprojekts von erheblicher praktischer Bedeutung.

Für eine detaillierte Darstellung der Bewilligungsvoraussetzungen, Schwellenwerte und Fördervolumina wird auf die Darlegungen in der Ausarbeitung der Wiss. Dienste des Deutschen Bundestags vom 29.8.2019 verwiesen[1].

Im Koalitionsvertrag 2021-2025 der Regierungskoalition aus SPD, Bündnis 90/Die Grünen sowie FDP ist vereinbart worden, u.a. die oben skizzierten Filmförderinstrumente des Bundes neu zu ordnen, zu vereinfachen und transparenter zu machen. Zu diesem Zweck soll auch die Einführung von steuerlichen Anreizmodellen geprüft werden[2]. Damit wird zum einen auf ein Anliegen der Filmbranche eingegangen, die sich von einem steuerlichen Anreizmodell ein größeres Maß an Planungssicherheit als bei einer Förderung durch Direktsubventionen verspricht. Denn eine steuerliche Förderung ist unterjährig nicht auf einen bestimmten Förderetat gedeckelt, und sie muss auch nicht jedes Jahr erneut bewilligt werden. Zum anderen könnte eine Umstellung der Förderung auf ein steuerliches Anreizmodell auch für den Bund administrativ weniger aufwendig und damit effizienter sein. Zugleich könnte mit einer verbesserten Planungssicherheit auch die Attraktivität des Standorts Deutschland insbes. für große internationale (Ko-)Produktionen gestärkt werden, bezüglich derer sich der internationale Förderwettbewerb in den vergangenen Jahrzehnten erheblich verschärft hat.

B. Zu begutachtende Modellvarianten

Der Unterzeichner ist vor diesem Hintergrund damit beauftragt worden, die zwei nachstehend beschriebenen und derzeit von der BKM näher geprüfte Varianten eines steuerlichen Anreizmodells einer rechtlichen Prüfung zu unterziehen.

(1) Eine erste Reformoption bestünde darin, die bislang über DFFF sowie GMPF durchgeführte Bundesförderung vollständig in ein steuerliches Anreizmodell zu überführen. Dessen von der BKM erwogenen Eckpunkte lassen sich wie folgt umreißen:

Der Kreis möglicher Antragsteller sowie Förderintensität und Förderbedingungen blieben grundsätzlich unverändert. Allerdings sollen letztere eventuell noch um weitere Anforderungen insbes. an die ökologische Nachhaltigkeit, faire Arbeitsbedingungen, Inklusion von Menschen mit Behinderungen, Diversität und ähnliche Kriterien ergänzt werden. Auch wird erwogen, die

[1] S. Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestags, Ausarbeitung zu den Kriterien der Filmförderung (DFFF I, DFFF II, German Motion Picture Fund) und EU-Beihilfekonformität, v. 29.8.2019, abrufbar unter https://www.bundestag.de/resource/blob/662046/5ccae5edac8b18f33e6c0e6dd1178d37/WD-10-057-19-pdf-data.pdf (zuletzt abgerufen am 21.12.2022), S. 15 ff.
[2] S. Koalitionsvertrag 2021-2025 zwischen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands (SPD), Bündnis 90 / Die Grünen und den Freien Demokraten (FDP), S. 98.

Förderintensität bei Erfüllung bestimmter neu aufzunehmender Kriterien moderat (etwa um fünf Prozentpunkte) zu erhöhen. Angedacht ist schließlich auch, die Förderung der Produzent/innen bei Auftragsproduktionen davon abhängig zu machen, dass dem Auftraggeber nur – zeitlich, räumlich und/oder nach Verwertungskanal – begrenzte Verwertungsrechte übertragen werden und im Übrigen bei den Produzent/innen verbleiben. Vorbild für eine solche Förderbedingung hinreichenden Rechterückbehalts könnte das dahingehende französische Förderermodell sein; alternativ käme auch eine Selbstregulierung durch die Filmindustrie in Betracht.

Die Förderfähigkeit des jeweiligen Film- bzw. Serienprojekts würde dem Grunde nach weiterhin von der FFA geprüft und ggf. durch Bescheinigung festgestellt. Die Förderung würde jedoch nicht mehr als Direktsubvention aus dem Bundeshaushalt, sondern als (hier sog.) Filmförderzulage aus den Einnahmen an Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer finanziert. Als steuerliches Förderinstrument würde diese Zulage von den Finanzbehörden verwaltet. Gewährt würde sie – ähnlich wie bspw. die frühere Investitionszulage[3] oder Eigenheimzulage[4] – als eigenständiger Anspruch analog zu einem Anspruch auf Steuervergütung. Die Auszahlung des Förderbetrags hinge damit anders als etwa bei der Forschungszulage[5] nicht von der vorherigen Festsetzung und ggf. Verrechnung mit Steuerschulden des Antragstellers ab. Die Förderung könnte stattdessen von den Förderberechtigten periodisch entsprechend dem Produktionsfortschritt bzw. entsprechend den bis zum Zeitpunkt der Antragstellung angefallenen förderfähigen Kosten beantragt werden und würde auf der Grundlage eines je gesonderten Bewilligungsbescheids des zuständigen Finanzamts ausgezahlt. Eine ratierlich vorgezogene Auszahlung schon zum Drehbeginn bzw. auf der Basis nur budgetierter Kosten schiede hingegen aus. Es wäre daher zu gewährleisten, dass der (noch nicht entstandene) Auszahlungsanspruch zum Zweck der Sicherung einer Zwischenfinanzierung an Banken oder sonstige Kreditinstitute abgetreten werden kann.

(2) Zweitens könnte der DFFF I begrenzt auf den bisherigen Kreis der in diesem Format förderberechtigten Produzent/innen und zu den bisherigen – oder auch modifizierten – Konditionen und Fördervolumina als Direktsubvention beibehalten werden. Parallel dazu würde ein steuerliches Anreizmodell mit den vorstehend unter (1) beschriebenen Charakteristika eingeführt.

[3] Vgl. § 10 InvZulG 2010.
[4] Vgl. § 11 Abs. 1 EigZulG.
[5] Vgl. § 10 FZulG; ähnlich auch die Mobilitätsprämie nach §§ 101 ff. EStG.

Hintergrund dieser Alternativkonzeption ist die Überlegung, dass die derzeit nach DFFF I förderfähigen – vergleichsweise kleineren – Produktionen häufig liquiditätsrestringiert sind und ihre Hersteller typischerweise auch nicht über finanzstarke Partner verfügen und darum vielfach in besonderem Maße auf eine rasche Auszahlung der Fördergelder angewiesen sind. Diese lässt sich im Rahmen der gegenwärtigen Förderpraxis einer ratierlich vorgezogenen Auszahlung auf der Basis nur budgetierter Kosten u.U. einfacher bzw. besser gewährleisten als in einem steuerlichen Anreizmodell, bei dem die nur nach Maßgabe bereits angefallener Kosten erfolgt. Demgegenüber handelt es sich bei den nach DFFF II bzw. GMPF förderfähigen, hochbudgetierten Projekten typischerweise um internationale Koproduktionen oder jedenfalls von finanzstarken Produzent/innen durchgeführte Vorhaben, deren Liquiditätsplanung nicht auf die möglichst frühzeitige Auszahlung staatlicher Förderung angewiesen ist.

Dieses Kombinationsmodell könnte den Zugang zur steuerlichen Filmförderzulage

(a) auf den Kreis der bisher nach DFFF II bzw. GMPF förderberechtigten Antragsteller und förderfähigen (hochbudgetierten) Film- und Serienprojekte begrenzen; oder

(b) auf Antrag auch für solche Produzent/innen öffnen, die sich für eine Förderung nach DFFF I qualifizieren, wobei mit der Ausübung der dahingehenden Option zugleich ein Verzicht auf die letztgenannte Direktsubvention verbunden wäre (Wahlfreiheit zwischen herkömmlicher und steuerlicher Förderung für kleinere Filmvorhaben).

In allen oben geschilderten Fördervarianten soll zudem grundsätzlich eine Kumulation mit weiteren Filmförderinstrumenten, insbesondere mit europäischen oder auf Landesebene existierenden Förderprogrammen, möglich sein. Würde eine solcherart kumulierte Förderung die EU-beihilferechtlich maximal zulässige Förderintensität überschreiten, soll die Förderung im steuerlichen Anreizmodell nachrangig sein, d.h. in entsprechendem Umfang reduziert werden.

C. Gutachtenauftrag

Die beiden unter B. skizzierten Varianten eines steuerlichen Anreizmodells sollen in diesem Gutachten auftragsgemäß unter folgenden Aspekten gewürdigt werden:

1) Vereinbarkeit mit verfassungsrechtlichen Vorgaben einschließlich einer Prüfung der Gesetzgebungskompetenz des Bundes;
2) Vereinbarkeit mit den Vorgaben des EU-Beihilfenrechts, einschließlich der Prüfung einer etwaigen Notifizierungspflicht;

3) Auswirkungen auf die Liquidität der Antragstellenden im Vergleich zum status quo und materiell-rechtliche und verfahrensrechtliche Möglichkeiten verbesserter Liquiditätseffekte der Förderung insbesondere für kleinere und mittlere Produzent/innen;
4) rechtliche Umsetzbarkeit einer Regelung zum Rechterückbehalt für Produktionsunternehmen im Rahmen des Steueranreizmodells
5) mögliche Varianten der Ausgestaltung von Verwaltungszuständigkeiten und -vollzug unter Berücksichtigung von Effizienzerwägungen bzgl. des Verwaltungsaufwands und des Aufwands für die Antragsteller; sowie
6) fiskalische Auswirkungen im Vergleich zum status quo der Förderung nach dem FFG.

Nicht Gegenstand dieser Begutachtung ist es demgegenüber, inwieweit die zu begutachtenden Varianten eines Steueranreizmodells die übergeordneten kultur- und wirtschaftspolitischen Zielsetzungen der Filmförderung erfüllen. Auf verfassungsrechtliche Vorgaben wird in diesem Gutachten zudem nur insoweit eingegangen, als sie in einem steuerlichen Anreizmodell bzw. Kombinationsmodell abweichend vom derzeitigen Förderkonzept bzw. von der Förderung durch Direktsubventionen zu beurteilen sein könnten.

D. Gutachterliche Würdigung

I. Vollständige Überführung von DFFF / GMPF in eine steuerliche Förderung

1. Verfassungsrechtliche Vorgaben

a) Gesetzgebungskompetenz des Bundes

Mit Blick auf die Gesetzgebungskompetenz ist allein fraglich, ob sich der Bund zur gesetzlichen Einführung einer aus dem Aufkommen von Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer zu finanzierenden Filmförderzulage auf die Steuergesetzgebungskompetenz des Art. 105 GG stützen könnte. In Betracht käme eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG betreffend die Einkommen- und Körperschaftsteuer, weil das Aufkommen dieser beiden Steuern nach Art. 106 Abs. 3 GG teilweise dem Bund zusteht. Die Inanspruchnahme dieser Kompetenzgrundlage hängt aber davon ab, ob das neu zu schaffende Anreizmodell als „Gesetzgebung über die Einkommen- und Körperschaftsteuer" qualifiziert werden kann. Dies ist gleichbedeutend mit der Fragestellung, ob das zu begutachtende Anreizmodell hinreichende inhaltliche Bezüge zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer aufweist, um es als dahingehende *steuergesetzliche* Regelung im finanzverfassungsrechtlichen Sinne einzustufen.

Die Ausgestaltung des Einkommen- und Körperschaftsteuertatbestands bzw. der gesetzlichen Bestimmungen zur Höhe der Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld lassen sich eindeutig der finanzverfassungsrechtlich in den Art. 105 ff. GG geregelten Materie des Steuerrechts zuordnen. Die Filmförderzulage würde allerdings in der Sache nur eine vergleichsweise lose Verknüpfung mit diesem Regelungskomplex herstellen. In materiell-rechtlicher Hinsicht bestünde diese Verbindung absehbar vor allem darin, dass der Kreis der Anspruchsberechtigten auf Personen beschränkt wäre, die im Inland entweder unbeschränkt körperschaftsteuer- bzw. einkommensteuerpflichtig sind oder die aufgrund einer inländischen Betriebsstätten mit den dort erzielten inländischen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Eine solche territoriale Eingrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs würde nämlich wie von der Auftraggeberin angestrebt im Ergebnis die gegenwärtige Förderpraxis fortführen, wonach förderberechtigt nur ist, wer im Inland über einen Wohnsitz, einen Geschäftssitz oder eine Niederlassung verfügt. Darüber hinaus würde sich die Aufteilung der Finanzierungslast der Förderung zwischen Bund und Ländern nach den für das jeweilige Steueraufkommen im Bund-Länder-Verhältnis geltenden Verteilungsmaßstäben bestimmen. Damit einhergehend sollen die

für die Filmförderzulage staatlicherseits aufgewendeten Finanzmittel formal als Minderung des Einkommen- bzw. Körperschaftsteueraufkommens behandelt werden; zu diesem Zweck ist vorgesehen, dass die Zulage „aus den Einnahmen an Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer“ gezahlt wird. Dementsprechend sollen die Vorschriften der Abgabenordnung betreffend Steuervergütungen analog auf die Filmförderzulage Anwendung finden. Anders als die von ihr zu ersetzenden Förderinstrumente wäre sie damit nicht mehr als budgetäre Ausgabenposition vorgesehen. Aufgrund der geplanten Eigenständigkeit des Anspruchs auf Auszahlung der Zulage hätte deren Regelung jedoch keinen Einfluss auf die Höhe und Festsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld des jeweiligen Anspruchstellers.

Ob die vorerwähnten materiell-rechtlichen und formellen Bezugspunkte einer Filmförderzulage zur Erhebung von Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Qualifizierung als steuergesetzliche Regelung im Sinne des Art. 105 GG ausreichen, hängt davon ab, wie streng man die daran anzulegenden Maßstäbe formuliert.

Die Gesetzgebungspraxis hat es traditionell für die Zuordnung zu einer Steuergesetzgebungskompetenz ausreichen lassen, wenn eine Zulage aus dem Aufkommen einer bestimmten Steuer zu finanzieren ist und auch nur Personen gewährt wird, die im Rahmen der betreffenden Steuerart steuerpflichtig sind. Das betraf konkret etwa die Investitionszulage nach dem InvZulG, die Eigenheimzulage nach dem EigZulG und die Arbeitnehmer-Sparzulage nach dem 5. VermBG. Der Bundesgesetzgeber ist hier ohne Weiteres davon ausgegangen, für diese Art von Zulagen aufgrund ihrer gesetzlich angeordneten Auszahlung „aus dem Aufkommen“ einer näher bezeichneten Gemeinschaftssteuer die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 GG beanspruchen zu können[6]. Nach diesem Maßstab hätte der Bund ohne Weiteres auch eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 Satz 2, 1. Alt. GG für eine an die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht geknüpfte und aus dem Aufkommen dieser beiden Steuern zu finanzierende Filmförderzulage.

In der Literatur ist dieser Rechtsstandpunkt allerdings kritisiert worden[7]. Die Berufung auf die Steuergesetzgebungskompetenz des Art. 105 Abs. 2 GG komme nur in Betracht, wenn die fragliche Regelung als Steuergesetzgebung im materiell-rechtlichen Sinne zu qualifizieren sei.

[6] Vgl. zum InvZulG die Erwägungen in BT-Drs. 16/10291, S. 12; zum EigenheimZulG diejenigen in BT-Drs. 18/1306, S. 12; sowie zur Arbeitnehmersparzulage diejenigen in BT-Drs. 16/9560.
[7] S. etwa *Heß/Martin*, InvZulG, 2009, Einl. Rz. 15.

Dies setze voraus, dass sie die Begründung oder Ausgestaltung eines Steueranspruchs im Verhältnis zwischen Staat und Bürger zum Gegenstand habe. Demgegenüber genüge eine bloße Auswirkung auf das Steueraufkommen nicht. Die betreffenden Zulagen oder Prämien seien daher keine Vergünstigungen auf steuerrechtlichem Gebiet, sondern verdeckte Direktsubventionen, für welche die allgemeine Kompetenzverteilung in den Art. 70 ff. GG einschlägig sei.

Wollte man sich den kritischen Literaturbeiträgen anschließen, wäre eine unabhängig von der Entstehung und Festsetzung einer Steuerschuld ausgezahlte Filmförderzulage nicht von der Steuergesetzgebungskompetenz des Art. 105 Abs. 2 GG gedeckt. Denn die geplante Zulage soll ebenso wenig wie ihre historischen Vorbilder (Investitionszulage etc.) erst nach Verrechnung mit festgesetzten Steuern ausgezahlt werden und würde sich daher nicht auf die Entstehung und Höhe eines staatlichen Steueranspruchs auswirken. Sie wäre somit auf der Grundlage der vorstehend wiedergegebenen kritischen Literaturansichten als verdeckte Direktsubvention zu klassifizieren.

Das BVerfG hat sich in diesem Meinungsstreit bislang nicht klar und einschlägig positioniert. Es hatte bei mehreren Anlässen zur Verfassungsmäßigkeit einzelner Regelungen steuerlicher Zulagen Stellung zu nehmen, insbesondere im Zusammenhang mit der Investitionszulage. Aus keinem dieser Anlässe hat das BVerfG die betreffenden steuerlichen Zulagen- oder Prämienregelungen als formell verfassungswidrig verworfen[8]. Allerdings stand dieser Aspekt auch in keinem der Verfahren in Streit, und das BVerfG hat sich deshalb auch nie explizit zur relevanten Kompetenzgrundlage geäußert. Zwar hat das BVerfG bei anderer Gelegenheit die verbleibenden Länderkompetenzen im Regelungsbereich bundesgesetzlicher Zulagenförderung problematisiert; es hat sich dabei aber nicht eindeutig zur Einordnung als steuergesetzliche oder fach- bzw. subventionsgesetzliche Materie geäußert[9]. In einer frühen Entscheidung zum Steuerabzug von Parteispenden aus 1958 wiederum hat das BVerfG gleichermaßen auf die tatbestandliche Verknüpfung der Begünstigung mit den Vorschriften zur Höhe der Steuerschuld als auch auf die Finanzierung aus dem Steueraufkommen abgestellt, um eine Steuergesetzgebungskompetenz für die Regelung zu begründen[10]. Offen blieb, ob der zweite Aspekt diese Würdigung auch schon alleine tragen könnte.

[8] Exemplarisch BVerfG v. 15.1.1979 – 1 BvR 1506/78, HFR 1979, 160 (zur Arbeitnehmer-Sparzulage) und BVerfG v. 30.9.1983 – 1 BvR 1272/83, HFR 1983, 592 (zur Investitionszulage).
[9] Vgl. BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343, Rz. 57.
[10] S. BVerfG v. 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (62).

Eine gewisse Nähe zur hier in Rede stehenden Problematik weist allerdings die erst jüngst veröffentlichte Entscheidung des BVerfG[11] zur Gesetzgebungskompetenz für das Kindergeld nach §§ 31, 62 ff. EStG auf. Dieser Beschluss des BVerfG nimmt einerseits Bezug auf die allgemeine Judikatur des BVerfG zur Kompetenzabgrenzung und konkretisiert diese andererseits im Kontext einer steuergesetzlich eingebetteten staatlichen Zuwendung.

Das BVerfG benennt zunächst unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung grundlegende Kriterien für die Zuordnung einer Regelung zu einem Kompetenztitel: Der unmittelbare Regelungsgegenstand, die Wirkungen der Regelung, ihre Adressaten, sowie der Normzweck[12]. Für die Feststellung des kompetenzbegründenden Regelungsgegenstandes wird – überzeugend – der sachliche Gehalt der Regelung als maßgeblich angesehen, nicht die vom Gesetzgeber gewählte Bezeichnung[13]. Entscheidend sei außerdem ggf. der spezielle Regelungszweck, wobei aber „die Regelung in ihrem - kompetenzbegründenden - (Gesamt-)Sachzusammenhang zu erfassen“ sei[14]. Dabei sprächen „[e]ine enge Verzahnung und ein geringer eigenständiger Regelungsgehalt der Teilregelung regelmäßig für ihre Zugehörigkeit zum Kompetenzbereich der Gesamtregelung“[15] Es genüge demgegenüber nicht, dass der Gegenstand eines Kompetenztitels lediglich reflexartig berührt oder als Annex behandelt werde[16]. Zwar hat das BVerfG diese Grundsätze für die Abgrenzung von Bundes- und Landeskompetenzen bei inhaltlichen Berührungspunkten der Regelungsmaterie zu verschiedenen Kompetenzbereichen formuliert. Es ist aber naheliegend, dass es sie auch im Verhältnis von steuergesetzlichen zu fachgesetzlichen Kompetenzen fruchtbar machen würde.

Speziell zur Kindergeldregelung stellt das BVerfG dann fest, dass allein deren gesetzestechnische Einbettung in das Einkommensteuergesetz noch keine steuerliche Gesetzgebungskompetenz des Bundes begründe. Vielmehr müsse es sich bei dem Kindergeld dafür auch materiell um eine steuerrechtliche Leistung handeln[17]. Anders als bei der

[11] BVerfG v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14, NVwZ 2022, 1452.
[12] S. BVerfG v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14, NVwZ 2022, 1452, Rz. 52, m.w.N.
[13] S. BVerfG v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14, NVwZ 2022, 1452, Rz. 53, unter Verweis auf BVerfG v. 29.10.1958 – 2 BvL 19/56, BVerfGE 8, 260 (296 f.); v. 25.3.2021 – 2 BvF 1/20, BVerfGE 157, 223 (262 f.); v. 7.12.2021 – 2 BvL 2/15, BVerfGE 160, 1, Rz. 66.
[14] S. BVerfG v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14, NVwZ 2022, 1452, Rz. 53, unter Verweis auf BVerfG v. 25.3.2021 – 2 BvF 1/20, BVerfGE 157, 223, Rz. 105; v. 7.12.2021 – 2 BvL 2/15, BVerfGE 160, 1, Rz. 66.
[15] S. BVerfG v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14, NVwZ 2022, 1452, Rz. 56, unter Verweis auf BVerfG v. 17.2.1998 – 1 BvF 1/91, BVerfGE 97, 228 (251 f.); v. 10.3.1998 – 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332 (342 f.).
[16] S. BVerfG v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14, NVwZ 2022, 1452, Rz. 53, unter Verweis auf BVerfG v. 18.3.1970 – 2 BvO 1/65, BVerfGE 28, 119 (146 f.); v. 25.3.2021 – 2 BvF 1/20, BVerfGE 157, 223, Rz. 105; v. 7.12.2021 – 2 BvL 2/15, BVerfGE 160, 1, Rz. 66.
[17] S. BVerfG v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14, NVwZ 2022, 1452, Rz. 59.

Parteispenden-Entscheidung aus 1958 nimmt das BVerfG demgegenüber an keiner Stelle seines ausführlich begründeten Kindergeldbeschlusses auf dessen Finanzierung aus dem Aufkommen der Einkommensteuer Bezug. Dies wird man als implizite Absage an die Verwendung dieses Merkmals als relevantes Zuordnungskriterium zu verstehen haben. Das BVerfG dürfte damit die oben erläuterte, traditionelle Argumentation des Bundesgesetzgebers zur Heranziehung steuergesetzlicher Kompetenztitel für vom Steuertatbestand losgelöste Zulagenregelungen nicht (mehr) mittragen.

Soweit das Kindergeld nicht – entsprechend § 31 Satz 1 EStG und den zugrundeliegenden verfassungsrechtlichen Erwägungen[18] – der Freistellung des steuerlichen Existenzminimum dient, sondern eine Sozialsubvention darstellt (vgl. § 31 Satz 2 EStG), hat das BVerfG die von ihm gleichwohl angenommene hinreichend enge Verzahnung mit dem materiellen Steuerrecht u.a. anhand folgender, auch für die Filmförderzulage potenziell erheblichen Aspekte konkretisiert und begründet: Zum einen knüpften die persönlichen Voraussetzungen der Kindergeldberechtigung nach dem EStG an die Merkmale einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht an[19]. Zum anderen werde das Kindergeld im laufenden Kalenderjahr wie eine Steuervergütung behandelt[20], d.h. auch auf die subventive Komponente findet das steuerverfahrensrechtliche Regelwerk Anwendung. Daneben ergebe sich der geforderte unmittelbare Zusammenhang auch aus „Gründen des praktischen Gesetzesvollzugs“, denn während der periodischen Auszahlung des Kindergeldes im Vorfeld der Steuerfestsetzung sei noch nicht absehbar, inwieweit es die spätere Steuerschuld mindern werde bzw. der Verschonung des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums diene[21]. Es ließe sich stattdessen auch formulieren, dass der Gesetzgeber die konkret angestrebte Art und Weise der sozialen Staffelung der subventiven Komponente des Kindergeldes nicht losgelöst von dessen genuin einkommensteuerlichen Entlastungswirkungen regeln konnte.

Ausgehend von den seitens des BVerfG entwickelten Leitlinien lassen sich einige Argumente dafür anführen, die gesetzliche Regelung der geplanten Filmförderzulage noch dem steuergesetzlichen Kompetenztitel des Art. 105 Abs. 2 Satz 2, 1. Alt. GG zuzuordnen. Allerdings könnte dafür nicht (länger) die Anordnung einer Finanzierung aus dem Einkommen- bzw. Körperschaftsteueraufkommen bemüht werden. Indes wäre die persönliche Förderberechtigung abhängig von einer spiegelbildlichen Qualifikation als Einkommen- oder

[18] Dazu statt aller *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 8.75 und 8.746.
[19] S. BVerfG v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14, NVwZ 2022, 1452, Rz. 62.
[20] S. BVerfG v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14, NVwZ 2022, 1452, Rz. 65.
[21] S. BVerfG v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14, NVwZ 2022, 1452, Rz. 64 f.

Körperschaftsteuersubjekt, sei es im Rahmen der unbeschränkten oder der beschränkten Steuerpflicht. Des Weiteren sollen auf die Förderzulage grundsätzlich die Vorschriften betreffend Steuervergütungen entsprechende Anwendung finden. Das hat nicht nur verfahrensrechtliche Folgewirkungen, sondern aufgrund der Anwendung des allgemeinen Steuerschuldrechts der Abgabenordnung (vgl. §§ 1 Abs. 1 Satz 1, 33 ff. AO) auch eine gewisse Verknüpfung mit der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld zur Folge. So könnten die betreffenden Steuerschulden etwa durch Aufrechnung mit dem festgesetzten Auszahlungsanspruch zum Erlöschen gebracht werden (vgl. § 226 AO), oder mit Blick auf eine zu erwartende Zulage nach § 222 AO gestundet werden[22]. Schließlich sind je nach Ausgestaltung der Verfahrensabläufe auch Synergien im praktischen Gesetzesvollzug zu erwarten. Insbesondere wenn das Verfahren der Zulagenauszahlung ab dem Zeitpunkt der (nach wie vor bei der FFA anzusiedelnden) Erteilung der Bescheinigung der Förderfähigkeit vollständig auf die Finanzbehörden übergeleitet würde, könnten der tatsächliche Anfall der geltend gemachten Aufwendungen sowohl für die Zwecke der Filmförderzulage als auch im Hinblick auf ihre steuerliche Abzugsfähigkeit – insbes. im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung – durch ein und dieselbe Stelle geprüft werden.

Im Übrigen wiese die Ausgestaltung der Filmförderzulage auch abgesehen von diesen steuerrechtlichen Modifikationen der Zulagengewährung im Verhältnis zur derzeitigen Förderung durch Zuschüsse nach DFFF und GMPF noch eine weitere wesentliche Anpassung auf, die im Wesentlichen der Einbettung in einen steuergesetzlichen Kontext geschuldet wären. Denn es wäre nicht länger eine vorgezogene (ratierliche) Auszahlung auf Basis bloß budgetierter Kosten vorgesehen, sondern nur noch eine Förderung entsprechend der im jeweiligen Förderzeitraum angefallenen, seitens der Finanzbehörden zu überprüfenden Ist-Kosten. Insgesamt wären damit nicht unerhebliche materiell-rechtliche wie auch verfahrensrechtliche Unterschiede zu den gegenwärtigen Förderinstrumenten nach DFFF und GMPF zu konstatieren. Damit würde sich die Regelung einer steuerlichen Filmförderzulage des hier zu prüfenden Zuschnitts auch nicht dem Vorwurf einer Umgehung der verfassungsrechtlichen Kompetenzordnung bzw. eines steuerlichen Formenmissbrauchs auszusetzen[23]. Der im Kern wirtschafts- und kulturpolitische Normzweck wiederum wäre kein

[22] Vgl. BMF, Erlass zur Investitionszulage v. 8.5.2008, BStBl. I 2008, 590.
[23] S. zum komptenzrechtlichen Verbot, unter Inanspruchnahme einer Steuergesetzgebungskompetenz die Zuordnung der sachlichen Legislativverantwortung nach Art. 70 ff. GG zu umgehen, indem materiell sachgesetzliche Regelungsinhalte im formalen Gewand des Steuergesetzes eingeführt werden, *Seiler*, in Dürig/Herzog/Scholz, GG (Stand: März 2022), Art. 105 Rz. 126.

durchschlagendes Gegenargument. Denn Steuern werden seit jeher zu lenkungspolitischen Zwecken eingesetzt, und diese einfachgesetzlich bzw. vorkonstitutionell vorfindliche Rechtslage hat der Steuerbegriff der Finanzverfassung rezipiert[24]. Eine Schwerpunktbetrachtung im Sinne einer Gewichtung der fiskalischen Dimension der Begünstigung und ihrer Verwurzelung in Steuergerechtigkeitserwägungen einerseits und ihrer extrafiskalischen Bedeutung andererseits ist deshalb nicht angezeigt; sie würde die gebotene historische Auslegung der Kompetenztitel der Finanzverfassung[25] vernachlässigen.

Rechtssicher lassen sich die obigen Schlussfolgerungen zur Zuordnung zum steuerrechtlichen Kompetenztitel des Art. 105 Abs. 2 Satz 2, 1. Alt. GG aber auf der Grundlage der bisherigen Judikatur des BVerfG nicht ziehen. Denn das BVerfG hat letztlich keine klar definierten Abgrenzungskriterien entwickelt, sondern verlangt eine wertende Gesamtbetrachtung. So könnte man vertretbar auch zu der Einschätzung gelangen, dass die vorstehend geschilderten Bezüge zum materiell-rechtlichen Steuerrecht lediglich mittelbarer Natur sind und die Zulage im Schwerpunkt nach wie vor als Maßnahme der gewährenden Verwaltung zu qualifizieren ist.

Dafür ließe sich insbesondere anführen, dass nach der geplanten und hier zu untersuchenden Modellvariante keine gesetzliche Auswirkung der Zulagenregelung auf die steuerliche Bemessungsgrundlage oder auf die Steuerschuld vorgesehen wäre. Ihre tatbestandliche Ausgestaltung würde auch nicht eng mit derjenigen des einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Tatbestands verknüpft. Die Filmförderzulage würde vielmehr grundsätzlich losgelöst von der Festsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld ausgezahlt. Sie wiese in diesem Sinne einen eher hohen „eigenständigen Regelungsgehalt“ auf. Dem könnte auch schwerlich entgegengehalten werden, dass die Kompetenzgrundlage des Art. 105 Abs. 2 GG schon in der Vergangenheit genutzt wurde, um vergleichbar eigenständige Zulagen (wie etwa die Investitionszulage; s.o.) zu regeln[26]. Denn eine dahingehende Auslegung dieser Kompetenznorm im Lichte der bisherigen Tradition der Zulagengesetzgebung kommt kaum in Betracht, wenn man mit der jüngeren Rechtsprechung des BVerfG die Prämissen der in Rede stehenden Staatspraxis (namentlich das Ausreichen einer bloßen Auswirkung auf das

[24] So explizit BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19/83, BVerfGE 67, 256 (282, Rz. 75). S. ferner bspw. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112); v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 124 ff.
[25] S. zur herausgehobenen Bedeutung der historischen Auslegung bei der Interpretation der verfassungsrechtlichen Vorschriften zur Komptenzverteilung s. bspw. BVerfG v. 25.3.2021 – 2 BvF 1/20, BVerfGE 157, 223, Rz. 100; *Seiler*, in Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 70 Rz. 15.
[26] Vgl. allgemein zu entsprechenden Erwägungen *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 327 f.

Steueraufkommen) für verfehlt und nicht von der Verfassung gedeckt hält. Zudem war und ist die geschilderte Praxis in der wissenschaftlichen Literatur auch seit jeher umstritten.

Letztlich kommt es aber für die Herleitung einer Kompetenz zur bundesgesetzlichen Regelung der geplanten Filmförderzulage nicht entscheidend auf die vorstehend erörterte Fragestellung an. Könnte nicht auf Art. 105 Abs. 2 GG zurückgegriffen werden, so wäre die Zuständigkeit des Bundes für die Filmförderzulage stattdessen auf eine konkurrierende Kompetenz nach den Art. 72 Abs. 2, 74 GG zu stützen. Einschlägig wäre hier die Kompetenz des Bundes gemäß Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG, Gesetze zum Recht der Wirtschaft zu erlassen.

Das BVerfG hat mit der herrschenden Meinung im Schrifttum die standort- und wirtschaftspolitischen Zielsetzungen der gegenwärtigen Filmförderung nach dem Filmförderungsgesetz für eine Zuordnung zu dieser Kompetenzmaterie ausreichen lassen[27]. Zwar werden mit den relevanten Förderhilfen der §§ 59 FFG zugleich kulturpolitische Zwecke verfolgt, deren gesetzliche Regelung bei isolierter Betrachtung den Ländern vorbehalten wäre. Das BVerfG hat eingehend begründet, warum die entsprechenden Förderinstrumente ihrem objektiven Regelungsgehalt nach gleichwohl im Schwerpunkt auf die Förderung der deutschen Filmwirtschaft ausgerichtet sind[28]. Es hat ferner auch nachvollziehbar die Erforderlichkeit einer bundeseinheitlichen Fördergesetzgebung im Sinne des Art. 72 Abs. 2 GG bejaht[29]. Die dahingehenden Feststellungen des BVerfG sind ebenso eindeutig wie für die hier in Rede stehende Filmförderung unmittelbar einschlägig. Im Rahmen dieses Rechtsgutachtens wird daher auf eine ausführliche und eigenständige Würdigung der Problemstellung und der von der Mindermeinung eingenommenen Gegenposition verzichtet; im Übrigen ist der Rechtsstandpunkt des BVerfG nach Ansicht des Unterzeichners jedenfalls gut vertretbar.

Würde man die geplante Filmförderzulage aus der Warte des Art. 105 Abs. 2 GG nicht als steuergesetzliche Vergünstigung einstufen, so wäre sie wie oben dargelegt für die Zwecke der Bestimmung der gesetzgeberischen Zuständigkeiten im Bund-Länder-Verhältnis als „eigenständige“ Subventionsleistung zu beurteilen. Sie würde sich in dieser Hinsicht dann nicht von den derzeitigen Förderkonzepten des FFG unterscheiden. Insbesondere würden die für die Beurteilung durch das BVerfG maßgeblichen Förderzwecke unverändert fortgeführt, was auch in Gesetzesbegründung und Normtext so zum Ausdruck kommen könnte. Die

[27] S. BVerfG v. 28.1.2014 – 2 BvR 1561/12, BVerfGE 135, 155, Rz. 100 ff., sowie die dortigen Nachweise zur h.M. und zur Gegegenauffassung, insbes. in Rz. 106.
[28] S. BVerfG v. 28.1.2014 – 2 BvR 1561/12, BVerfGE 135, 155, Rz. 107 f.
[29] S. BVerfG v. 28.1.2014 – 2 BvR 1561/12, BVerfGE 135, 155, Rz. 114 ff.

kompetenzrechtliche Einordnung der Filmförderung durch das FFG ließe sich daher auch auf ein steuerliches Anreizmodell in Gestalt der geplanten Filmförderzulage übertragen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Bund bei jeder Betrachtungsweise eine Gesetzgebungskompetenz für die Regelung einer steuerlichen Filmförderzulage beanspruchen könnte.

b) Vollständigkeit des Haushaltsplans, Art. 110 Abs. 1 GG

Die Verfassung bestimmt in Art. 110 Abs. 1 GG, dass alle Einnahmen und Ausgaben des Bundes in den Haushaltsplan einzustellen sind, und statuiert damit ein verfassungskräftiges Prinzip der Vollständigkeit des von Haushaltsgesetz und Haushaltsplan[30]. Eine breite und im Vordringen befindliche Ansicht entnimmt diesem Vollständigkeitsprinzip auch ein Bruttoprinzip, wonach um der haushaltsrechtlich angestrebten Transparenz willen Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich getrennt voneinander zu veranschlagen sind und eine Saldierung und Nettoveranschlagung regelmäßig ausgeschlossen sind[31]. Dem ist im Grundsatz auch zuzustimmen.

Hiervon ausgehend wird von zahlreichen Literaturstimmen geltend gemacht, eine Behandlung von „aus dem Steueraufkommen", aber unabhängig von einem staatlichen Steueranspruch ausgezahlten Zulagen als bloße Steuermindereinnahmen[32] verstoße gegen die Etatisierungspflicht des Art. 110 Abs. 1 GG[33]. Denn es handele sich materiell-rechtlich nicht um Steuerentlastungen, sondern um Staatsausgaben, die als solche explizit und in voller Höhe im Haushaltsplan ausgewiesen werden müssten. Sie dürften nicht entgegen dem Bruttoprinzip mit den dafür verwendeten Steuereinnahmen saldiert werden. Nach einer Mindermeinung

[30] S. bspw. BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (303); v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 u.a., BVerfGE 93, 319 (353); v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99 u.a., BVerfGE 108, 186, Rz. 121; v. 9.7.2007 – 2 BvF 1/04, BVerfGE 119, 96, Rz. 74 f.

[31] S. bspw. *Gröpl*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 110 (Stand: Sept. 2015) Rz. 111; *Heun*, in Dreier, GG, Bd. 3, 3. Aufl. 2018, Art. 110 Rz. 18; *Jarass*, in Jarass/Pieroth, GG, 17. Aufl. 2022, Art. 110 Rz. 4; *Heintzen*, in v Münch/Kunig, GG, Bd. 2, 7. Aufl. 2021, Art. 110 Rz. 18; *Siekmann*, in Sachs, GG, 9. Aufl. 2021, Art. 110 Rz. 49; *Kemmler*, in Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, 15. Aufl. 2022, Art. 110 Rz. 15. A.A. *Hillgruber/Drüen*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 110 Rz. 46 ff.: nur einfacher Gesetzesrang.

[32] Zur dahingehenden Staatspraxis s. eingehend *Puhl*, Budgetflucht und Haushaltsverfassung, 1996, S. 247 f.

[33] Dazu eingehend *Puhl*, Budgetflucht und Haushaltsverfassung, 1996, S. 271 ff. S. ferner etwa *Vogel*, DÖV 1977, 837 (843); *P. Kirchhof*, HStR Bd. 4, 1990, § 88 Rz. 24; *Gröpl*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 110 (Stand: Sept. 2015) Rz. 189; *Heun*, in Dreier, GG, Bd. 3, 3. Aufl. 2018, Art. 110 Rz. 18; *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG, Bd. 2, 7. Aufl. 2021, Art. 110 Rz. 18. Zumindest Bedenken äußert auch *Kube*, in Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 110 (Stand: Sept. 2022) Rz. 101.

könne diese Haushaltspraxis hingegen hingenommen werden; sie unterliege nur haushaltspolitischen, aber keinen verfassungsrechtlichen Bedenken[34].

Das Bundesverfassungsgericht hat auch zu dieser Problematik noch nicht Stellung genommen. Die dem unbestrittenen Vollständigkeitsprinzip wie auch dem daraus ggf. abzuleitenden Bruttoprinzip zugrundeliegenden Erwägungen demokratischer Transparenz und Rechenschaftspflicht sowie effektiver parlamentarischer Kontrolle der Haushaltsführung legen es aber nahe, dass die bloße Finanzierung von Zuwendungen aus dem Aufkommen einer bestimmten Steuerart noch keine hinreichende Rechtfertigung für einen unterlassenen Haushaltsansatz bietet. Nur wenn auch eine materiell-rechtliche Verknüpfung mit dem Tatbestand des Steueranspruchs besteht, ist angesichts der finanzverfassungsrechtlich rezipierten Tradition des Einsatzes der Besteuerung zu extrafiskalischen Lenkungszwecken (s.o.) eine Klassifizierung der Steuervergünstigung als Mindereinnahme ohne gesonderten Ausweis der staatlichen Einnahmeverluste hinzunehmen.

Bei der vorliegend zu untersuchenden Variante einer Filmförderzulage besteht zwar eine weitgehende Übereinstimmung hinsichtlich der persönlichen Zulagenberechtigung einerseits und der persönlichen Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht andererseits. Dies wirkt sich aber nicht auf die Entstehung und Höhe des Steueranspruchs oder der Zulage aus. Die Zulage würde allein auf der Basis eines von der FFA erlassenen Bescheinigung über die Förderfähigkeitund unabhängig von der Verwirklichung eines Besteuerungstatbestands oder einer persönlichen Steuerschuld entsprechend den angefallenen förderfähigen Kosten ausgezahlt. Es erscheint daher aus gutachterlicher Perspektive als verfassungsrechtlich zumindest bedenklich, die damit verbundenen Aufwendungen nicht gesondert im Haushaltsplan zu veranschlagen.

Dessen ungeachtet geht von Art. 110 Abs. 1 GG kein verfassungsrechtliches Risiko für die gesetzliche Regelung eines steuerlichen Anreizmodells in Gestalt der hier untersuchten Filmförderzulage aus. Zum einen ist es unwahrscheinlich, dass das BVerfG die Beibehaltung der bisherigen Haushaltspraxis, d.h. die Behandlung der Filmförderzulage als nicht gesondert ausgewiesene Steuerminderung, in absehbarer Zukunft als eine Missachtung des Bruttoprinzips beanstanden würde. Bislang hat es dazu in seiner jahrzehntelangen Rechtsprechungstätigkeit noch keine Veranlassung gesehen bzw. Gelegenheit erhalten. Mangels rechtserheblicher

[34] S. *Pünder*, in Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 110 (Stand Nov. 2008) Rz. 36. Unklar *Mahrenholz*, in Denninger u.a., AK-GG, 3. Aufl. 2001, Art. 110 Rz. 52.

Außenwirkung der entsprechenden Haushaltsansätze[35] könnte die gegenwärtige Praxis dem BVerfG auch nur im Wegen eines Normenkontrollantrags zur Beurteilung unterbreitet werden. Zum anderen und vor allem würde ggf. nicht die Filmförderzulage für verfassungswidrig erklärt, auch wenn das BVerfG die vorstehend dargelegten Bedenken teilen sollte, sondern allenfalls das Unterlassen eines diesbezüglichen gesonderten Ansatzes in Haushaltsgesetz und Haushaltsplan.

c) Verfassungskonforme Lastenaufteilung im Bund-Länder-Verhältnis

Die Aufteilung der mit dem Vollzug von Gesetzen verbundenen Kosten zwischen Bund und Ländern ist im Grundgesetz in Art. 104a GG geregelt. Im Ausgangspunkt statuiert Art. 104a Abs. 1 GG das Konnexitätsprinzip, wonach die Finanzierungslast der Aufgabenzuständigkeit folgt. Bund und Länder tragen grundsätzlich diejenigen Ausgaben, die sich aus der Wahrnehmung ihrer Aufgaben ergeben. Für die gesetzesakzessorische Verwaltung ist dabei nach der Rechtsprechung des BVerfG[36] und der h.M.[37] auf die Verantwortung für den Gesetzesvollzug und nicht für die Gesetzgebung abzustellen. Davon abweichend erlaubt es Art. 104a Abs. 3 GG bei Bundesgesetzen, die Geldleistungen gewähren und von den Ländern ausgeführt werden, vorzusehen, dass die Geldleistungen ganz oder zum Teil vom Bund getragen werden. Hingegen enthält Art. 104a GG keine Bestimmungen dazu, inwieweit die Kommunen an den Kosten des Gesetzesvollzugs zu beteiligen sind bzw. beteiligt werden können. Die Finanzverfassung des Grundgesetzes behandelt sie als Glieder der Länder; ihre Aufgaben und Ausgaben werden denen des jeweiligen Landes zugerechnet[38]. Regelungen zur Aufgabenverteilung und Lastentragung im Binnenverhältnis zwischen einem Land und seinen Gemeinden sind den Landesverfassungen und der Landesgesetzgebung vorbehalten. Für die Aufgabenzuweisung ergibt sich dies seit der Föderalismusreform 2006 auch ausdrücklich aus Art. 84 Abs. 1 Satz 7 und Art. 85 Abs. 1 Satz 2 GG.

Vor diesem Hintergrund werden von Teilen der Literatur verfassungsrechtliche Bedenken gegen „aus dem Aufkommen“ der Einkommensteuer finanzierte Zulagen geltend gemacht, wenn deren Auszahlung unabhängig von Entstehung und Höhe eines Einkommensteueranspruchs des Fiskus vorgesehen ist. Da unter dieser Prämisse keine

[35] S. dazu etwa BVerfG (K) v. 6.6.2012 – 1 BvR 503/09, n.v.
[36] Grundlegend BVerfG v. 15.7.1969 – 2 BvF 1/64, BVerfGE 26, 338 (390).
[37] Statt aller *Hellermann,* in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 104a Rz. 43 ff.; *Schwarz*, in Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 104a (Stand: Nov. 2018) Rz. 38 ff., jeweils m.w.N. auch zur Mindermeinung.
[38] S. BVerfG v. 27.5.1992 – 2 BvF 1/88, BVerfGE 86, 148, Rz. 264, m.w.N.

Steuerminderungen, sondern verdeckte Staatsausgaben in Rede stünden, sei für die Ausgabenverantwortung betreffend derartige Zulagen Art. 104a GG einschlägig[39]. Zwar könne ein Bundesgesetz auch dann für die Finanzierung der Zulagen gemäß Art. 104a Abs. 3 GG eine Kostenteilung zwischen Bund und Ländern vorsehen. Unzulässig sei aber die bundesgesetzliche Anordnung einer Kostenbeteiligung auch der Gemeinden; dies sei ggf. landesrechtlichen Ausführungsgesetzen vorbehalten. Bei einer bundesgesetzlich vorgesehenen Auszahlung der Zulage „aus dem Einkommensteueraufkommen" würden die Gemeinden aber entgegen dieser Maßgabe wegen Art. 106 Abs. 5 GG unmittelbar durch Bundesgesetz an der Finanzierung der Subvention beteiligt[40].

Die Gegenauffassung hält aus Gründen der Rechtssicherheit eine formale Betrachtung für angezeigt. Wenn der Gesetzgeber eine Zulage ihrer Bezeichnung und ihrer gesetzessystematischen Einbettung nach als Steuerbegünstigung qualifiziere, so schließe dies für die Zwecke des Art. 104a GG eine Umqualifizierung als Geldleistungsgesetz bzw. Staatsausgabe aus[41].

Richtigerweise sollten Geldleistungen im Sinne des Art. 104a Abs. 3 und 4 GG einerseits und davon nicht betroffene Steuerbegünstigungen andererseits parallel zur Abgrenzung der Gesetzgebungskompetenzen unterschieden werden[42]. Zwar sind steuerliche Verschonungssubventionen und budgetäre Direktsubventionen funktional weitgehend äquivalent. Wie oben unter (a) dargelegt wurde, entspricht es aber der historisch überkommenen und von der Finanzverfassung des Grundgesetzes rezipierten Staatspraxis, Steuergesetze auch zu lenkungspolitischen Zwecken einzusetzen. Diese Lenkung kann auch und gerade in Gestalt von Steuervergünstigungen erfolgen, die ein bestimmtes Verhalten mit einer Minderung der Steuerlast bzw. Steuererstattungen prämieren und spiegelbildlich dazu zu staatlichen Aufkommensminderungen führen. Es ist dieser Gesetzgebungspraxis inhärent und wird darum auch verfassungsrechtlich toleriert, dass diese Aufkommenseinbußen von den jeweiligen

[39] Siehe neben den in der nachfolgenden Fußnote Genannten dazu auch *Kment*, in Jarass/Pieroth, GG, 17. Aufl. 2022, Art. 104a Rz. 10.
[40] S. *Vogel*, DÖV 1977, 837 (841); *Tappe*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 104a (Stand: Mai 2017) Rz. 265; *Siekmann*, in Sachs, GG, 9. Aufl. 2021, Art. 104a Rz. 29, 187 und 190; ebenso wohl *P. Kirchhof*, HStR Bd. 4, 1990, § 88 Rz. 24.
[41] S. *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG, Bd. 2, 7. Aufl. 2021, Art. 104a Rz. 44; ähnlich *Kloepfer,* Finanzverfassungsrecht, 2014, § 3 Rz. 30; *Heun*, in Dreier, GG, Bd. 3, 3. Aufl. 2018, Art. 104a Rz. 27; wohl auch *Kube*, in BeckOK GG, Art. 104a (Stand: Nov. 2022), Rz. 35. Im Ergebnis ebenso, obschon ohne Problembewusstsein *Mahrenholz*, in Denninger u.a., AK-GG, 3. Aufl. 2001, Art. 110 Rz. 52. Nur haushaltspolitische, aber keine haushaltsrechtlichen Bedenken äußert *Pünder*, in Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 110 (Stand Nov. 2008) Rz. 36.
[42] So wohl auch *Hellermann*, in v. Mangold/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 3. Aufl. 2018, Art. 104a Rz. 83.

Steuergläubigern entsprechend ihrer Ertragshoheit zu tragen sind und darum u.a. bei der Einkommensteuer auch Kommunen treffen können. Die Interessen und Belange der Gemeinden werden in diesem Fall außerdem auch nicht schutzlos gestellt, sondern mittelbar durch ihr jeweiliges Bundesland im Bundesrat vertreten. Dessen Zustimmung zu – auch: begünstigenden – Steuergesetzen ist nach Art. 105 Abs. 3 GG immer dann erforderlich, wenn das Steueraufkommen ganz oder teilweise den Ländern *oder den Gemeinden* zufließt. Wird hingegen durch Bundesgesetz eine Zuwendung gewährt, die ihre Kompetenzgrundlage nicht in Art. 105 GG hat, sondern sich auf einen der allgemeinen Kompetenztitel der Art. 73 f. GG stützt, so greifen die vorstehenden Erwägungen sämtlich nicht ein. Es liegt dann eine Staatsausgabe vor, für welche die allgemeinen Regelungen zur Ausgabenverantwortung und zur Wahrung der Rechte der Länder greifen, wie sie in Art. 104a Abs. 3 und 4 GG niedergelegt sind. Auf die äußere Bezeichnung der Vergünstigung oder ggf. ihre äußere Verbindung mit einem Steuergesetz kann es insoweit nicht ankommen, weil der einfache Gesetzgeber ansonsten über die Anwendbarkeit verfassungsrechtlicher Bestimmungen nach Belieben disponieren könnte.

Damit kommt es nach hier vertretener Ansicht zwar nicht für die Gesetzgebungskompetenz des Bundes, wohl aber für die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Vorgabe einer Finanzierung „aus dem Einkommensteueraufkommen“ darauf an, ob sich der Bund zur Regelung der geplanten Filmförderzulage auf Art. 105 Abs. 2 Satz 2, 1. Alt. GG stützen könnte. Wie oben unter (a) dargelegt wurde, entspräche dies der bisherigen Staatspraxis. Deren Prämissen werden allerdings vom BVerfG offenbar nicht (länger) geteilt. Ob die stattdessen in der jüngeren Rechtsprechung des BVerfG entwickelten Kriterien der Kompetenzabgrenzung im Ergebnis gleichwohl noch eine Zulagengesetzgebung auf der Grundlage des Art. 105 Abs. 2 GG tragen würden, lässt sich entsprechend den unter (a) angestellten Erwägungen nicht eindeutig beantworten. Der Bundesgesetzgeber könnte dafür einige stichhaltige Argumente anführen. Damit ließe sich dann begründen, warum wie bei den historischen Vorbildern einer Filmförderzulage auch für diese in verfassungskonformer Weise eine Finanzierung u.a. „aus dem Aufkommen der Einkommensteuer“ vorgesehen ist.

Ein solches Vorgehen wäre allerdings mit einem gewissen Risiko behaftet, einer verfassungsrechtlichen Überprüfung durch das BVerfG nicht standzuhalten. Wollte man dieses Risiko weiter reduzieren bzw. vermeiden, so müsste die Ausgestaltung der hier zu untersuchenden Variante eines steuerlichen Anreizmodells modifiziert werden. Der Gesetzgeber könnte dabei an zwei Parametern ansetzen:

Zum einen könnte eine stärkere materiell-rechtliche Koppelung von Filmförderzulage und dem Einkommen- bzw. Körperschaftsteuertatbestand vorgesehen werden, um die Voraussetzungen für die Beanspruchung der Steuergesetzgebungskompetenz des Art. 105 Abs. 2 Satz 2, 1. Alt. GG mit einem höheren Maß an Rechtssicherheit zu erfüllen und sich damit von den Vorgaben des Art. 104a GG zu lösen. Denkbar wäre hier insbesondere, die Filmförderzulage erst nach vorheriger Verrechnung mit der für den Antragsteller im jeweiligen Förderzeitraum festzusetzenden Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld auszuzahlen. Die Zulage würde sich damit unmittelbar auf die Steuerschuld auswirken, was nach dem BVerfG ein wesentliches Kriterium für die Zuordnung zum Kompetenztitel des Art. 105 Abs. 2 GG ist. Mit der Forschungszulage nach dem FZulG bestünde dafür auch schon ein Vorbild. Allerdings wären dann auch weitere Vorkehrungen zu treffen, um die ungünstigeren Liquiditätswirkungen einer solchen Konzeption auszugleichen. Als niederschwelligere und darum auch weniger eindeutige, aber gleichwohl relevante Maßnahme könnte eine materiell-rechtliche Verknüpfung von Filmförderzulage und Einkommensteuertatbestand dergestalt vorgesehen werden, dass nur solche Aufwendungen förderfähig sind, die sich als Betriebsausgaben bzw. betrieblicher Aufwand des Steuerpflichtigen qualifizieren und die nicht nach § 4 Abs. 5 EStG von einer steuerlichen Geltendmachung ausgeschlossen sind. Die Auszahlung der Zulage hinge damit zwar nicht von der Höhe der festzusetzenden Steuerschuld des Antragstellers ab, noch würde sich die Zulage auf letztere auswirken. Durch die stärkere Kongruenz von förderfähigen und steuerlich abziehbaren Aufwendungen würden beide Konzept gleichwohl materiell-rechtlich stärker verzahnt, und es könnten die vom BVerfG für beachtlich erklärten „Gründe des praktischen Gesetzesvollzugs“ – namentlich in der Beurteilung der geltend gemachten Kosten durch die zuständigen Finanzbehörden – für eine einheitliche, auf Art. 105 Abs. 2 GG gestützte Gesetzgebungskompetenz geltend gemacht werden.

Als Alternative könnte man zum anderen auch die Finanzierungsregelung der Filmförderzulage vorsorglich mit den Anforderungen des Art. 104a GG kompatibel machen. Dies würde – lediglich – voraussetzen, die Gemeinden aus ihrer Finanzierungsverantwortung zu entlassen, wie sie nach den derzeitigen Planungen bei einer Finanzierung „aus dem Aufkommen der Einkommensteuer“ in Art. 106 Abs. 5 GG angelegt ist. Bewerkstelligen ließe sich dies etwa durch eine Regelung dahingehend, dass die Filmförderzulage „aus den Anteilen von Bund und Ländern an der Einkommensteuer“ ausgezahlt wird. Soweit die Finanzierung aus dem Aufkommen der Körperschaftsteuer erfolgt, besteht ohnehin keine vergleichbare Problematik, weil am Körperschaftsteueraufkommen gemäß Art. 106 Abs. 3 GG nur Bund und Länder (je

hälftig) partizipieren. Unterstellt man, es sei Art. 104a GG auf die Filmförderzulage anwendbar, würde diese bei einer solchen Lösung zugleich für ESt- und KSt-Subjekte einheitlich gemäß Art. 104a Abs. 3 Satz 2 GG im Auftrag des Bundes verwaltet. Denn der Anteil des Bundes am Einkommensteueraufkommen entspricht dem Länderanteil, vgl. Art. 106 Abs. 3 Satz 2 GG. Fiskalisch dürften sich die Auswirkungen einer solchen Modifikationen in einem überschaubaren Rahmen halten. Eine Auswertung der durch DFFF und GMPF geförderten Filme[43] ergibt, dass der ganz überwiegende Teil der förderberechtigten Unternehmen in der Rechtsform einer körperschaftsteuerpflichtigen GmbH geführt wird. Nur in deutlich geringerer Zahl sind die Begünstigten Personengesellschaften, an denen möglicherweise Einkommensteuersubjekte beteiligt sind, und nur selten einkommensteuerpflichtige natürliche Personen selbst.

d) Mitwirkung des Bundesrats im Gesetzgebungsverfahren

Der Bundesrat wirkt gemäß Art. 77 Abs. 2 bis 5 GG am Verfahren der Bundesgesetzgebung mit. Ausweislich der Art. 77 Abs. 2a und 3 GG hat der Bundesrat dabei ein Vetorecht (nur) dann, wenn das Grundgesetz die Verabschiedung des jeweiligen Gesetzes aufgrund der darin geregelten Materien von der Zustimmung des Bundesrats abhängig macht. Anderenfalls handelt es sich lediglich um sog. Einspruchsgesetze im Sinne des Art. 77 Abs. 3 GG.

Bei Steuergesetzen, die vom Bundestag in Wahrnehmung der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 GG beschlossen werden, regelt Art. 105 Abs. 3 GG einen Zustimmungsvorbehalt zugunsten des Bundesrats. Danach bedürfen Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) ganz oder zum Teil zufließt, der Zustimmung des Bundesrates. Geht man davon aus, dass es sich bei der hier zu untersuchenden Variante eines steuerlichen Anreizmodells um Steuergesetzgebung im Sinne des Art. 105 GG handelt, könnte der Bund wie oben unter (a) dargelegt eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz auf der Grundlage des Art. 105 Abs. 2 Satz 2, 1. Alt. GG beanspruchen. Geregelt würden Materien der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer. Ausweislich des Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG steht das Aufkommen aus diesen Steuern anteilig auch den Ländern zu. Am Einkommensteueraufkommen partizipieren darüber hinaus wie oben schon erörtert kraft Art. 106 Abs. 5 GG auch die Gemeinden. Dementsprechend bedürfte die gesetzliche Regelung der Filmförderzulage der Zustimmung des Bundesrats. Dies entspricht

[43] S. https://dfff-ffa.de/foerderzusagen.html und https://www.ffa.de/german-motion-picture-fund-gmpf.html (dort der Reiter „Förderentscheidungen“.

auch der bisherigen Gesetzgebungspraxis bei vergleichbaren steuerlichen Vergünstigungen wie beispielsweise der Investitionszulage.

Letztlich nicht anders dürfte es sich aber auch dann verhalten, wenn man die hier zu prüfende Variante einer Filmförderzulage unbeschadet ihrer steuergesetzlichen Einbettung als eine genuine („verdeckte") Staatsausgabe qualifiziert, für deren Regelung die steuerlichen Kompetenztitel der Finanzverfassung nicht einschlägig sind. Auf der Grundlage dieser Rechtsauffassung würde dem Bund dann wie oben unter (a) erörtert eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG zuerkannt. Für Gesetze, die unter Beanspruchung dieses Kompetenztitels beschlossen werden, sieht die Verfassung zwar grundsätzlich keinen Zustimmungsvorbehalt des Bundesrats vor (vgl. Art. 74 Abs. 2 GG). Handelt es sich um ein Geldleistungsgesetz im Sinne des Art. 104a Abs. 3 GG, bei dem der Bund die Kosten der Zuwendung nicht vollumfänglich trägt, kann sich ein Zustimmungserfordernis jedoch aus Art. 104a Abs. 4 GG ergeben. Im vorliegenden Fall wäre es wie oben unter (c) dargelegt naheliegend, eine solche Alternativität anzunehmen: Ist die Zuwendung in Gestalt der Filmförderzulage nicht als steuergesetzliche Regelung zu klassifizieren, sondern als eine eigenständige Form der Staatsausgabe, dann sollten auf sie die Art. 104a Abs. 3 und 4 GG Anwendung finden. Zudem würde der Bund bei einer Auszahlung der Zulage aus dem Aufkommen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer nicht allein für die Geldleistung aufkommen.

Damit müsste der Bundesrat dem Gesetz nach Art. 104a Abs. 4 GG zustimmen, sofern es von den Ländern als eigene Angelegenheit oder nach Art. 104a Abs. 3 Satz 2 GG im Auftrag des Bundes ausgeführt wird. Soweit die Finanzierung der Filmförderzulage aus dem Körperschaftsteueraufkommen in Rede stünde, würde die Geldleistung wegen Art. 106 Abs. 3 Satz 2 GG hälftig vom Bund getragen und es läge damit ein Fall des Art. 104a Abs. 3 Satz 2 GG vor. Bei der Finanzierung aus dem Aufkommen der Einkommensteuer wäre dies zwar wegen des Vorabanteils der Gemeinden nach Art. 106 Abs. 5 Satz 1 GG nicht der Fall[44]. Ein Zustimmungserfordernis bestünde aber gleichwohl wegen der dann gemäß Art. 83 GG anzunehmenden Verwaltung durch die Länder als eigene Angelegenheit, da in diesem Fall für eine Bundesauftragsverwaltung (jenseits von Art. 104 Abs. 3 Satz 2 GG) oder eine bundeseigene Verwaltung keine Grundlage in der Verfassung ersichtlich ist.

[44] Der Anteil der Kommunen am Einkommensteueraufkommen wird vorrangig vor der Aufteilung auf Bund und Länder nach Art. 106 Abs. 3 berechnet und speist sich nicht lediglich aus dem Länderanteil, vgl. § 1 GemFinRefG sowie *Siekmann*, in Sachs, GG, 9. Aufl. 2021, Art. 106 Rz. 32.

Somit wäre letztlich nach beiden Sichtweisen eine Bundesratszustimmung erforderlich. Nicht zu überzeugen vermögen vor diesem Hintergrund die in der Literatur vereinzelt geäußerten grundlegenden Bedenken gegen die Form der Mitwirkung des Bundesrats bei – nach dieser Ansicht: fehlerhafter – Klassifizierung von Zulagenregelungen als Steuergesetzgebung. Diese Ansicht wendet ein, der Bundesrat nehme bei Zuwendungen, die als Steuervergünstigungen behandelt würden aber tatsächlich als budgetäre Direktsubventionen einzustufen seien, wegen der Zuerkennung eines Zustimmungserfordernisses über Art. 105 Abs. 3 GG einen verfassungswidrigen Einfluss auf die Haushaltswirtschaft des Bundes[45]. Davon kann aber keine Rede sein, wenn auch bei der – nach dieser Sichtweise: korrekten – Einstufung als wirtschaftsrechtliche Gesetzgebung ein Zustimmungserfordernis besteht.

Zu abweichenden Ergebnissen könnte man nur gelangen, wenn man zwar die Steuergesetzgebungskompetenz verneinen wollte, wegen der formalen gesetzgeberischen Klassifizierung der Zulage als steuerliche Begünstigung aber auch Art. 104a Abs. 3 GG nicht für einschlägig hielte. Sofern man dieser oben bei (c) geschilderten (und nach hier vertretener Ansicht nicht überzeugenden) Auffassung im Gesetzgebungsverfahren Rechnung tragen und damit die (nach hiesiger Ansicht fernliegende) Möglichkeit eines bloßen Einspruchsgesetzes berücksichtigen wollte, sollte das Gesetzesvorhaben gleichwohl entsprechend der bisherigen Gesetzgebungstradition als zustimmungsbedürftige (Steuer-)Gesetzgebung behandelt werden. Erklärt der Bundesrat dann im Gesetzgebungsverfahren seine Zustimmung und erweist sich die Qualifikation als zustimmungsbedürftiges Gesetz auch als zutreffend, ist das Gesetz ohne Weiteres nach Art. 78, 1. Alt. GG zustande gekommen. Würde das Gesetz stattdessen nachträglich als Einspruchsgesetz eingestuft, läge die erforderliche Mitwirkung des Bundesrats bei einer solchen Handhabung ebenfalls vor. Denn auch bei Einspruchsgesetzen bleibt es dem Bundesrat unbenommen, seine ausdrückliche Zustimmung zum Gesetz zu erklären. Diese kann dann dahingehend gedeutet werden, dass der Bundesrat keine Einberufung des Vermittlungsausschusses hinsichtlich des Einspruchsgesetzes verlangt (Art. 77 Abs. 2 S. 1 GG) und auch keinen Einspruch gegen das Gesetz einlegen möchte (Art. 77 Abs. 3 S. 1 GG)[46]. Das Gesetz wäre damit nach Art. 78, 2. Alt. GG zustande gekommen.

[45] So *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 323.
[46] S. *Kokott*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 78 (Stand: Mai 2014) Rz. 18; *Risse*, v. Mangoldt/Klein/Starck/Masing, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 78 Rz. 6; *Bryde*, in v. Münch/Kunig, GG, 7. Aufl. 2021, Art. 78 Rz. 3; *Mann*, in Sachs, GG, 9. Aufl. 2021, Art. 78 Rz. 3; *Kersten*, in Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 78 (Stand: Jan. 2021), Rz. 8;

Sollte der Bundesrat Änderungsbedarf an dem Gesetz in der vom Bundestag beschlossenen Fassung sehen, könnte er seine Mitwirkungsrechte bei einer solchen Vorgehensweise ebenfalls hinlänglich wahren. Zwar kommt es nicht in Betracht, eine verweigerte Zustimmung als Einspruchseinlegung umzudeuten, sollte tatsächlich nur ein Einspruchsgesetz vorliegen[47]. Das Gesetzgebungsverfahren ist aus rechtsstaatlichen Gründen und namentlich aus solchen der Rechtssicherheit auf Formenstrenge hin angelegt[48]. Der Bundesrat könnte für diesen Fall aber neben der Verweigerung der Zustimmung gleichzeitig für den Fall, dass das Gesetz nicht zustimmungsbedürftig sein sollte, dagegen vorsorglich Einspruch einzulegen[49].

2. EU-beihilferechtliche Würdigung

Vom deutschen Staat gewährte Subventionen unterliegen potenziell der Beihilfenkontrolle durch die EU-Kommission nach den Art. 107 f. AEUV. Die materiell-rechtliche Grundlage dafür bildet Art. 107 Abs. 1 AEUV, wonach die wettbewerbsverfälschende Unterstützung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige durch staatliche Beihilfen grundsätzlich verboten ist, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt. Beihilfen, die von diesem grundsätzlichen Verbot betroffen sind, können allerdings von der EU-Kommission u.a. nach Maßgabe des Art. 107 Abs. 3 AEUV für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt und genehmigt werden. Zu diesem Zweck prüft die EU-Kommission, ob das in Rede stehende Förderinstrument die Kriterien einer staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt, und ob die Maßnahme ggf. auf der Grundlage einer der in Art. 107 Abs. 3 aufgeführten Ermessenstatbestände für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden kann.

Die dahingehende Beihilfenkontrolle wird durch die Notifizierungspflichten der Mitgliedstaaten und die Prüfungsbefugnisse der EU-Kommission nach Art. 108 AEUV verfahrensrechtlich effektuiert. Danach sind beihilfeverdächtige Maßnahmen der EU-Kommission mitzuteilen. Diese untersucht dann in einem bis zu zweistufigen Verfahren, ob eine Beihilfe vorliegt und ob diese ggf. genehmigt wird. Bis zum Abschluss dieses Verfahrens darf eine (tatsächliche) Beihilfe vom Mitgliedstaat nicht gewährt werden; dieses in Art. 108

[47] S. BVerfG v. 25.6.1974 – 2 BvF 2/73, BVerfGE 37, 363, Rz. 104 f.; *Kersten*, in Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 77 (Stand: Jan. 2021), Rz. 97.
[48] S. dazu auch BVerfG v. 13.9.2005 – 2 BvF 2/03, BVerfGE 114, 196.
[49] S. BVerfG v. 25.6.1974 – 2 BvF 2/73, BVerfGE 37, 363, Rz. 105; *Mann*, in Sachs, GG, 9. Aufl. 2021, Art. 77 Rz. 35.

Abs. 3 Satz 3 AEUV niedergelegte Durchführungsverbot ist in den Mitgliedstaaten unmittelbar und vorrangig geltendes Recht[50].

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für sog. Fiskalbeihilfen in Gestalt von Steuervergünstigungen u.ä., und zwar unbeschadet der fortbestehenden Steuerautonomie der Mitgliedstaaten in unionsrechtlich nicht harmonisierten Bereichen des Steuerrechts. Die Mitgliedstaaten dürfen daher keine steuerliche Maßnahme erlassen, die eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellen kann[51]. Es existiert entgegen einer vereinzelten Gegenmeinung[52] auch keine Bereichsausnahme für aus kulturellen Motiven gewährte Beihilfen[53]. Dagegen spricht nicht nur in systematischer Hinsicht der in Art. 107 Abs. 3 Buchst. d AEUV statuierte Genehmigungsvorbehalt für „Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes“. Darüber hinaus ist nach der gefestigten – und überzeugenden – Rechtsprechung des EuGH die beihilferechtliche Prüfung einer begünstigenden Regelung nach deren objektiven Wirkungen vorzunehmen und somit unabhängig von der gesetzlichen Zielsetzung.[54]

Im Folgenden ist daher zu prüfen, ob die Filmförderzulage als staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren wäre. Bejahendenfalls unterläge sie grds. einer Notifizierungspflicht und damit verbunden einem vorläufigen Durchführungsverbot, solange die EU-Kommission nicht abschließend über ihre Vereinbarung mit dem Binnenmarkt entschieden hat. Es müsste folglich das Inkrafttreten gesetzlich von einer dahingehenden Genehmigung abhängig gemacht und bis dahin hinausgeschoben werden. Von diesem Regelverfahren sind im Unionsrecht aber Ausnahmen für bestimmte Kategorien von Beihilfen vorgesehen, die ggf. zu erörtern sind. Sollten sie nicht eingreifen, wird außerdem zu

[50] St. Rspr. des EuGH, s. bspw. EuGH v. 11.12.1973 – 120/73 – Lorenz GmbH/Bundesrepublik Deutschland u.a., Slg. 1973, 1471 Rz. 8; v. 21.11.1991 – C-354/90 – FCNE u.a./Frankreich, ECLI:EU:C:1991:440, Rz. 11; v. 8.11.2001 – C-143/99 – Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, Rz. 26; v. 5.3.2019 – C-349/17 – Eesti Pagar, ECLI:EU:C:2019:172 Rz. 88.

[51] St. Rspr. des EuGH; s. bspw. EuGH v. 8.9.2011 – C-78/08 bis C-80/08, Paint Graphos u.a., ECLI:EU:C:2011:550, Rz. 45; v. 24.1.2013 – C-73/11 P, Frucona Košice, ECLI:EU:C:2013:32 Rz. 69; v. 27.6.2017 – C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496 Rz. 66; v. 16.3.2021 – C-562/19 P, Kommission/Polen, ECLI:EU:C:2021:201, Rz. 26, m.w.N.; v. 8.11.2022 – C-885/19 P und C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859, Rz. 65.

[52] S. *Schaefer/Kreile/Gerlach*, ZUM 2002, 182, 183 f.

[53] Zutreffend *Gundel*, in: Gersdorf/Paal, BeckOK Informations- und Medienrecht, 24. Aufl. (Stand: 1.5.2019), Art. 107 AEUV Rz. 5.

[54] S. beispielsweise EuGH v. 22.12.2008 – C-487/06 P, British Aggregates/Kommission, ECLI:EU:C:2008:757, Rz. 85; v. 9.6.2011 – C-71/09 P u.a., Comitato „Venezia vuole vivere“ u.a./Kommission, ECLI:EU:C:2011:368, Rz. 94. S. auch die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 AEUV, KOM (2016/C 262/2), ABl. C 262 v. 19.7.2016, Rz. 67 u. 129.

untersuchen sein, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen mit einer Genehmigung durch die EU-Kommission zu rechnen ist.

a) Qualifizierung als staatliche Beihilfe iSd Art. 107 Abs. 1 AEUV

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verlangt die Einstufung einer nationalen Maßnahme als „staatliche Beihilfe" im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV, dass alle nachstehend genannten Voraussetzungen erfüllt sind[55]. Erstens muss einem oder mehreren Unternehmen durch die Maßnahme ein finanzieller Vorteil verschafft werden. Dieser darf zweitens nur bestimmten Unternehmen gewährt werden; es muss sich also um eine selektive Begünstigung in Abgrenzung zu einer allgemein allen Unternehmen gleichermaßen zugutekommenden Maßnahme handeln. Drittens muss es sich um eine dem Staat zurechenbare und unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel gewährte Begünstigung handeln. Viertens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Schließlich muss sie außerdem fünftens den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Die Kommission praktiziert in der Sache ebenfalls diese mehrstufige Prüfung[56].

(1) Beihilferechtlich relevant ist nur die Begünstigung von Unternehmen. Steuerliche Entlastungen sind daher nur an Art. 107 Abs. 1 AEUV zu messen, soweit sie natürlichen oder juristischen Personen oder Personenvereinigungen in deren Eigenschaft als Unternehmer zugutekommen. Auch Begünstigungen öffentlicher Unternehmen unterliegen ausweislich des Art. 106 Abs. 1 AEUV grundsätzlich der Beihilfenkontrolle, soweit diese keine hoheitlichen Befugnisse sondern wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben.[57]

Von der Filmförderzulage würden Produzent/innen und Produktionsdienstleistungsfirmen profitieren. Dabei handelt es sich regelmäßig um am Markt (für Film- und Serienproduktionen) tätige Unternehmen. Dies gilt auch, soweit die Zuwendungsempfänger ausnahmsweise öffentlich-rechtlich verfasst sein sollten, soweit auch diese Anbieter die geförderte Produktion entgeltlich verwerten. Letztlich spielt deren Einstufung als Unternehmen für die

[55] S. dazu beispielsweise EuGH v. 29.3.2012 – C-417/10, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, Rz. 37; EUGH v. 26.4.2018 – C-236/16 und C-237/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:291, Rz. 25; v. 28.6.2018 – C-203/16 P, Andres („Heitkamp Bauholding"), ECLI:EU:C:2018:505, Rz. 82; v. 6.10.2021 – C-51/19 P und C-64/19 P, World Duty Free Group und Spanien/Kommission, EU:C:2021:793, Rz. 30; v. 8.11.2022 – C-885/19 P und C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859, Rz. 66.

[56] S. etwa EU-Kommission v. 30.8.2016 – C(2016) 5605 final, Apple Ireland, Rz. 220; v. 5.2.2021 – C(2021) 754 final – Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay – extension, Rz. 19.

[57] S. EuG v. 12.9.2013 – T-347/09 – Deutschland/Kommission, EU:T:2013:418, Rz. 26 ff. m.w.N.; EU-Kommission v. 9.7.2014, C(2014) 4480 final, The Netherlands – Corporate tax exemption for public undertakings, Rz. 30. So auch die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 AEUV, KOM (2016/C 262/2), ABl. C 262 v. 19.7.2016, Rz. 8.

beihilferechtliche Beurteilung der Zulagenregelung als solcher aber ohnehin keine Rolle, weil sie jedenfalls auch (und primär) privatwirtschaftlich agierende Filmschaffende fördern soll.

Die Filmförderzulage müsste ferner als beihilferelevanter Vorteil bzw. – in der Diktion des Art. 107 Abs. 1 AEUV – als eine „Begünstigung" zu qualifizieren sein. Dieses Konzept wird in Rechtsprechung und Kommissionspraxis entsprechend dem wettbewerbsrechtlichen Zweck der Beihilfekontrolle weit verstanden. Der Begriff umfasst jede wirtschaftliche Vergünstigung, die ein Unternehmen unter normalen Marktbedingungen, d. h. ohne Eingreifen des Staates, nicht erhalten könnte[58]. Bei steuerlichen Maßnahmen ist ein solcher Vorteil nach der Rechtsprechung des EuGH regelmäßig dann zu bejahen, wenn ein Unternehmen durch eine bestimmte steuerliche Entlastung finanziell besser gestellt wird als andere Unternehmen, die sich hierfür nicht qualifizieren[59].

Die bisherigen Direktsubventionen, die auf der Grundlage des DFFF sowie des GMPF ausgezahlt werden, sind als nicht rückzahlbarer Zuschuss ausgestaltet. Sie verschaffen ihren Empfängern eine Vergünstigung, die sie von Marktteilnehmern nicht erhalten könnten. Es handelt sich bei ihnen damit eindeutig um einen beihilferechtlich relevanten Vorteil; dies entspricht auch der rechtlichen Einschätzung der EU-Kommission[60]. Wollte man sich auf den Standpunkt stellen, dass die hier zu begutachtende Variante einer steuerlichen Filmförderzulage unbeschadet ihrer Finanzierung aus dem Steueraufkommen und ihrer Verwaltung durch die Finanzbehörden beihilferechtlich gleichwohl noch als Direktsubvention und nicht als Steuerermäßigung einzustufen ist, wäre an dieser rechtlichen Würdigung unverändert festzuhalten. Nichts Anderes gilt aber letztlich auch, wenn man die Filmförderzulage aufgrund ihrer Aufkommenswirksamkeit und steuerverfahrensrechtlichen Einbettung auch für Beihilfezwecke als steuerliche Entlastung qualifizieren würde. Denn die Filmförderzulage würde die begünstigten Empfänger besserstellen als andere steuerpflichtige Unternehmen, die nicht in ihren Genuss kommen können.

(2) Die Filmförderzulage müsste zudem sowohl aus staatlichen Mitteln finanziert als auch eine „staatliche" Beihilfe, d.h. Deutschland als EU-Mitgliedstaat zurechenbar sein. Nach der

[58] S. beispielsweise EuGH v. 11.7.1996 – C-39/94, SFEI, ECLI:EU:C:1996:285, Rz. 60; Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 AEUV, KOM (2016/C 262/2), ABl. C 262 v. 19.7.2016, Rz. 66.
[59] S. beispielsweise EuGH v. 15.3.1994 – C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, Rz. 14; v. 15.11.2011 – C-106/09 P u. C-107/09 P, Kommission und Spanien/Gibraltar u.a., ECLI:EU:C:2011:732, Rz. 72.
[60] Vgl. zuletzt EU-Kommission v. 7.1.2022 – C(2022) 86 final, German Motion Picture Fund, Rz. 20; bzw. EU-Kommission v. 10.7.2018 – C(2018) 4581 final, Änderung der Beihilferegelung Deutscher Filmförderfonds (DFFF), Rz. 18.

ständigen Rechtsprechung des EuGH handelt es sich dabei entgegen dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht um ein alternatives, sondern um ein kumulatives Erfordernis[61]. Auch die EU-Kommission prüft beide Kriterien je eigenständig[62].

Steuerliche Beihilfen werden regelmäßig aus staatlichen Mitteln, nämlich durch einen Verzicht auf Steueraufkommen finanziert[63]. Eben so verhielte es sich auch bei der Filmförderzulage, deren Auszahlung aus den Einnahmen an Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer bestritten werden soll. Dem ließe sich auch nicht entgegenhalten, dass sich Bundesregierung bzw. Gesetzgeber von der Förderung Wachstumsimpulse versprechen, die letztlich ein das Fördervolumen übersteigendes Steueraufkommen generieren könnten. Eine Saldierung der Aufkommenseinbußen mit erwarteten Steuermehreinnahmen infolge der von einer Steuervergünstigung ausgehenden Investitionsanreize ist nämlich nach Sinn und Zweck des Art. 107 Abs. 1 AEUV unzulässig[64].

Bei der Filmförderzulage würde es sich wie bei den derzeit gewährten Direktsubventionen um eine automatische Förderung handeln, die bei Erfüllung der Förderbedingungen unmittelbar kraft Gesetzes beansprucht werden könnte. Sie ist daher ohne weiteres auch als staatlicherseits gewährte Beihilfe zu klassifizieren. Auch die EU-Kommission hat wiederholt dahingehende Feststellungen zu einer das Steueraufkommen vermindernden Filmförderung getroffen[65].

(3) Die Voraussetzung des selektiven Vorteils erfordert die Feststellung, dass die in Rede stehende nationale Maßnahme geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen.

Bei steuerlichen Maßnahmen leitet der EuGH hieraus die Notwendigkeit einer dreistufigen Prüfung ab: In einem ersten Schritt ist die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende „normale“

[61] Grundlegend EuGH v. 16.5.2002 – C-482/99, Frankreich/Kommission, ECLI:EU:C:2002:294, Rz. 24; und speziell in steuerrechtlichem Kontext beispielsweise EuGH v. 15.12.2005 – C-182/03 u. C-217/03, Belgien und Forum 187/Kommission, ECLI:EU:C:2006:416, Rz. 127; v. 27.6.2017 – C-74/16 – Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rz. 74.

[62] S. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 AEUV, KOM (2016/C 262/2), ABl. C 262 v. 19.7.2016, Rz. 38.

[63] S. beispielsweise EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:C:2000:467, Rz. 25 ff.; Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 AEUV, KOM (2016/C 262/2), ABl. C 262 v. 19.7.2016, Rz. 51.

[64] S. EuGH v. 26.6.2003 – C-182/03 u. C-217/03, Belgien und Forum 187/Kommission, ECLI:EU:C:2006:416, Rz. 128 f.; EuG v. 23.10.2002 – T-269/99 u.a., Diputación Foral de Guipúzcoa u.a./Kommission, ECLI:EU:T:2002:258, Rz. 64; Umsetzungsbericht der Kommission v. 9.2.2004, C(2004)434, 7.

[65] S. beispielsweise EU-Kommission v. 14.12.2015 – C(2015) 9341 final – Modification of Spanish scheme for tax deductions in cinema and audiovisual productions, Rz. 8; v. 22.12.2020 – C(2020) 9379 final, Modification of Spanish tax deduction scheme for cinematographic and audio-visual productions, Rz. 26; v. 5.2.2021 – C(2021) 754 final – Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay – extension, Rz. 20.

Steuerregelung zu ermitteln, um zu prüfen, ob die den Vorteil begründende steuerliche Begünstigung von diesem Referenzrahmen abweicht[66]. Werden infolge einer solchen Abweichung außerdem zweitens verschiedene Gruppen von Steuerpflichtigen unterschiedlich behandelt, die sich im Hinblick auf die maßgeblichen Grundwertungen der jeweiligen Steuer in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, ist die Maßnahme als *a priori* selektiv einzustufen[67]. Der die Vergünstigung gewährende Mitgliedstaat kann jedoch drittens nachweisen, dass die unterschiedliche Behandlung „aus der Natur oder dem Aufbau" des betreffenden Steuersystems gerechtfertigt ist. Gelingt der Nachweis, so liegt nach Ansicht des EuGH keine verbotene selektive Beihilfe vor[68]. Hingegen vermögen „externe" Zielsetzungen, die dem jeweiligen steuerlichen Referenzsystems nicht als Leitmaximen zugrunde liegen, sondern dieses zum Zwecke der Verhaltenslenkung instrumentalisieren oder wirtschaftspolitische Motive widerspiegeln, eine Ungleichbehandlung jedenfalls bei Fiskalzwecksteuern[69] nicht zu rechtfertigen. Sie können von der Kommission allenfalls im Rahmen der Art. 107 Abs. 2 u. Abs. 3 AEUV berücksichtigt werden[70].

Die Filmförderzulage würde entsprechend den Förderbedingungen der gegenwärtigen Förderinstrumente (DFFF und GMPF) nur Produzent/innen bzw. Produktionsdienstleistungsfirmen gewährt, die bestimmte Kategorien von Filmen oder Serien herstellen. Einen Antrag kann zudem nur stellen, wer im steuerlichen Sinne über einen Sitz bzw. eine Geschäftsleitung im Inland oder eine inländische Betriebsstätte verfügt und deshalb in Deutschland einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist. Es liegt auf der Hand, dass der

[66] S. beispielsweise EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, Rz. 41; v. 6.9.2006 – C-88/03, Portugal/Kommission, ECLI:EU:C:2006:511, Rz. 54 und 56; v. 22.12.2008 – C-487/06 P, British Aggregates, ECLI:EU:C:2008:757, Rz. 82; v. 18.7.2013 – C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, Rz. 19; v. 8.11.2022 – C-885/19 P und C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859, Rz. 68. S. auch die Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, KOM (98/C 384/03), ABl. C 384 v. 10.12.1998, 3, Rz. 9 und 16.

[67] S. beispielsweise EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, Rz. 41; v. 3.3.2005 – C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, Rz. 40; v. 11.9.2008 – C-428/06 bis C-434/06, UGT Rioja u.a., ECLI:EU:C:2008:488, Rz. 46; v. 22.12.2008 – C-487/06 P, British Aggregates, ECLI:EU:C:2008:757, Rz. 82 f.; v. 15.11.2011 – C-106/09 P u. C-107/09 P, Kommission u. Spanien/Gibraltar u.a., ECLI:EU:C:2011:732, Rz. 75; v. 8.11.2022 – C-885/19 P und C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859, Rz. 68.

[68] Grundlegend EuGH v. 2.7.1974 – 173/73, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:1974:71, Rz. 33–35. Seither st. Rspr., s. beispielsweise EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, Rz. 42; v. 18.7.2013 – C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525 Rz. 22; v. 19.12.2018, C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, Rz. 49, m.w.N.; v. 8.11.2022 – C-885/19 P und C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859, Rz. 68.

[69] Bei Lenkungsteuern hingegen bildet deren Lenkungszweck gerade den relevanten Maßstab der Prüfung, ob die Beihilfe „aus der Natur" des Referenzregimes zu rechtfertigen ist.

[70] S. EuGH v. 6.9.2006 – C-88/03, Portugal/Kommission, ECLI:EU:C:2006:511, Rz. 82 f.; v. 19.12.2018, C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, Rz. 48; EuG v. 9.9.2009 – T-227/01 u.a., Deputación Foral de Álava und Gobierno Vasco/Kommission, ECLI:EU:T:2009:315, Rz. 184.

Kreis möglicher Begünstigter damit auf einen bestimmten Wirtschaftszweig beschränkt wäre, wobei sich außerdem nur bestimmte branchenangehörige Unternehmen für die Zulage qualifizieren würden. Verstünde man die hier zu begutachtende Variante einer steuerlichen Filmförderzulage für beihilferechtliche Zwecke weiterhin als Direktsubvention, so wäre sie damit ohne weiteres als selektiv anzusehen. Auch die EU-Kommission hat bei ihrer Beurteilung von DFFF und GMPF auf die vorstehend genannten Einschränkungen des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs der Fördermaßnahme verwiesen, um diese als selektiv einzustufen[71].

Ähnlich knapp pflegt die EU-Kommission ferner auch die Selektivität steuerlicher Maßnahmen der Filmförderung zu begründen[72]. Letztlich gelangt man aber auch bei einer vollständigen, dreistufigen Prüfung der zu begutachtenden Filmförderzulage anhand der vom EuGH für die Selektivität von steuerlichen Begünstigungen entwickelten Kriterien zu keinem anderen Ergebnis. Deshalb kann hier auch dahinstehen, ob eine solche Zulage auch nach EU-beihilferechtlichen Maßstäben eine Fiskalbeihilfe darstellen würde. Denn die geplante Filmförderzulage würde erstens eine finanzielle Entlastung der begünstigten Beihilfeempfänger bewirken, die sich nicht anhand der systemkonstituierenden Prinzipien des Einkommen- und Körperschafsteuerrechts begründen ließe. Sie wiche in diesem Sinne von der normalen Steuerregelung ab. Infolgedessen würde sie zweitens die begünstigten Filmschaffenden einerseits und andere, nicht begünstigte Steuerpflichtige unterschiedlich behandeln, auch soweit sich die Mitglieder dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen im Hinblick auf ihre steuerliche Leistungsfähigkeit – als dem systemkonstituierenden Leitprinzip der Einkommen- und Körperschaftsteuer[73] – in einer vergleichbaren Situation befänden. Drittens schließlich wäre die Filmförderzulage auch nicht „aus der Natur oder dem Aufbau“ der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu rechtfertigen. Nicht anders als die gegenwärtigen Förderinstrumente würde sie in erster Linie dazu dienen, kultur- und standortpolitisch motivierte Anreize für die Durchführung von Film- und Serienprojekten in Deutschland zu setzen. Dabei handelt es sich

[71] S. EU-Kommission v. 7.1.2022 – C(2022) 86 final, German Motion Picture Fund, Rz. 21; EU-Kommission v. 10.7.2018 – C(2018) 4581 final, Änderung der Beihilferegelung Deutscher Filmförderfonds (DFFF), Rz. 19.
[72] Vgl. EU-Kommission v. 14.12.2015 – C(2015) 9341 final – Modification of Spanish scheme for tax deductions in cinema and audiovisual productions, Rz. 10; EU-Kommission v. 22.12.2020 – C(2020) 9379 final, Modification of Spanish tax deduction scheme for cinematographic and audio-visual productions, Rz. 28; v. 5.2.2021 – C(2021) 754 final – Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay – extension, Rz. 22.
[73] S. dazu statt aller BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rz. 99; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, Rz. 117 ff.

aber nicht um eine dem Einkommen- bzw. Körperschaftsteuersystem inhärente, systemprägende Zielsetzung, sondern um externe, extrafiskalische Lenkungsziele.

(4) Die weiteren Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV betreffend eine tatsächliche oder drohende Wettbewerbsverfälschung sowie Handelsbeeinträchtigung im Binnenmarkt werden von EuGH und Kommission regelmäßig nach einem sehr niederschwelligen Maßstab geprüft[74]. Eine zumindest potenzielle Wettbewerbsverfälschung wird schon dann bejaht, wenn die begünstigten Unternehmen auf einem liberalisierten Markt tätig sind, auf dem eine nicht nur theoretische Möglichkeit einer Wettbewerbssituation mit begünstigten Konkurrenten bestehen kann.[75] Der innergemeinschaftliche Handel wiederum wird nach Ansicht des EuGH durch eine Beihilfe beeinflusst, wenn selbige die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern in diesem Handel stärkt[76]. Dabei genügt es, dass der Wettbewerbsvorteil die grenzüberschreitende Markterschließung durch andere, nicht begünstigte Unternehmen erschweren kann[77]. Damit ist auch dieses Kriterium auf liberalisierten Märkten regelmäßig zu bejahen[78].

Die derzeit nach dem DFFF bzw. GMPF förderfähigen Filme und Fernsehserien sind regelmäßig kommerzielle Produktionen, die für Kinobetreiber, Fernsehveranstalter, Streamingdienste u.ä. Abnehmer – oder im Falle der nach DFFF2 geförderten Produktionsdienstleister für die auftraggebenden (Ko-)Produzent/innen selbst – hergestellt werden. Die entsprechenden Rechteüberlassungen bzw. Dienstleistungen werden in einem durch intensiven internationalen Wettbewerb gekennzeichneten Markt gehandelt. Die EU-Kommission hat vor diesem Hintergrund konsequent festgestellt, dass die durch besagte Filmförderinstrumente begünstigten Beihilfeempfänger Wettbewerber von anderen Unternehmen sind, die ebenfalls audiovisuelle Werke produzieren aber keine Förderung im Rahmen der Regelung erhalten. Daher verfälsche die Förderung nach DFFF bzw. GMPF den

[74] Vgl. auch GA *Trstenjak*, Schlussanträge v. 9.6.2011 – C-71/09 P u.a., Comitato „Venezia vuole vivere" u.a./Kommission, ECLI:EU:C:2010:771, Rz. 162: „Die Anforderungen … sind … nicht sehr hoch."
[75] S. beispielsweise EuGH v. 15.12.2005 – C-148/04, Unicredito Italiano, ECLI:EU:C:2005:774, Rz. 57; Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 AEUV, KOM (2016/C 262/2), ABl. C 262 v. 19.7.2016, Rz. 187.
[76] S. beispielsweise EuGH v. 10.1.2006 – C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, ECLI:EU:C:2006:8, Rz. 141; v. 30.4.2009 – C-494/06 P – Kommission/Italien, ECLI:EU:C:2009:272, Rz. 52.
[77] S. beispielsweise EuGH v. 15.12.2005 – C-66/02, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2005:768, Rz. 115; v. 15.6.2006 – C-393/04, Air Liquide Industries Belgium, ECLI:EU:C:2006:403, Rz. 35; v. 27.6.2017 – C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rz. 79.
[78] S. EuGH v. 15.12.2005 – C-148/04, Unicredito Italiano, ECLI:EU:C:2005:774, Rz. 57; v. 30.4.2009 – C-494/06 P, Kommission/Italien, ECLI:EU:C:2009:272, Rz. 53.

Wettbewerb oder drohe ihn zumindest zu verfälschen[79]. Außerdem stünden die geförderten – und jedenfalls im Umfang der förderfähigen Kosten in Deutschland hergestellten – Filme und Fernsehserien weltweit mit Filmen aus anderen Mitgliedstaaten im Wettbewerb, weshalb die derzeitigen Förderinstrumente den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen[80]. Darüber hinaus ist die EU-Kommission auch im Falle von steuerlichen Maßnahmen der Filmförderung eines anderen Mitgliedstaats wiederholt zu diesem Ergebnis gelangt[81].

Es ist offensichtlich, dass bei einer Umstellung des gegenwärtigen Förderkonzepts auf eine hinsichtlich der Antragsberechtigten und der förderfähigen Projekte im Wesentlichen übereinstimmende steuerliche Anreizlösung in Gestalt der hier zu begutachtenden steuerlichen Filmförderzulage keine andere Beurteilung in Betracht kommt.

Folglich ist die geplante steuerliche Filmförderzulage als staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV einzustufen.

b) Notifizierungspflicht

Infolgedessen unterläge die Filmförderzulage grundsätzlich einer beihilferechtlichen Notifizierungspflicht gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV. Das Unionsrecht kennt allerdings auch Ausnahmen von dieser Verpflichtung, von denen hier zwei näher zu prüfen sind.

aa) Gemäß Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013[82] unterliegen sogenannte De Minimis-Beihilfen keiner Notifizierungspflicht, weil unwiderlegbar vermutet wird, dass sie keine relevanten Auswirkungen auf Handel und Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten haben. Dies setzt gemäß Art. 3 Abs. 2 der De-Minimis-VO voraus, dass die dem jeweiligen Unternehmen gewährte Beihilfe den Betrag von EUR 200.000 in drei Steuerjahren nicht überschreitet. Wie in Erwägungsgrund 14 der Präambel zur De-Minimis-VO hervorgehoben wird, kann dies speziell bei steuerlichen u.ä. Beihilfen regelmäßig nur durch die gesetzliche Festlegung einer dahingehenden Obergrenze der Steuerbegünstigung bzw. -entlastung

[79] S. EU-Kommission v. 10.7.2018 – C(2018) 4581 final, Änderung der Beihilferegelung Deutscher Filmförderfonds (DFFF), Rz. 19; v. 7.1.2022 – C(2022) 86 final, German Motion Picture Fund, Rz. 22.
[80] S. EU-Kommission v. 10.7.2018 – C(2018) 4581 final, Änderung der Beihilferegelung Deutscher Filmförderfonds (DFFF), Rz. 20; v. 7.1.2022 – C(2022) 86 final, German Motion Picture Fund, Rz. 23.
[81] S. EU-Kommission EU-Kommission v. 15.7.2015 – C(2015) 5032 final, Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay, Rz. 27; v. 14.12.2015 – C(2015) 9341 final – Modification of Spanish scheme for tax deductions in cinema and audiovisual productions, Rz. 11; v. 22.12.2020 – C(2020) 9379 final, Modification of Spanish tax deduction scheme for cinematographic and audio-visual productions, Rz. 29; v. 5.2.2021 – C(2021) 754 final – Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay – extension, Rz. 23.
[82] Europäische Kommission, Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen, (im Folgenden: De-Minimis-VO), ABL: L 352 vom 24. Dezember 2013.

sichergestellt werden. Zu diesem Zweck sind nicht als Zuschuss gewährte steuerliche Vergünstigungen außerdem nach Art. 4 der De-Minimis-VO in sog. Bruttosubventionsäquivalente umzurechnen, vgl. Art. 3 Abs. 6 De-Minimis-VO.

Die steuerliche Filmförderzulage soll von einzelnen Berechtigten grds. in derselben Höhe beansprucht werden können wie die bisherige Förderung durch Direktsubventionen nach DFFF bzw. GMPF. Deren Höchstfördersummen belaufen sich auf EUR 4 Millionen (DFFF1), EUR 25 Millionen (DFFF2) bzw. EUR 10 Millionen (GMPF). Damit kann die gegenwärtige Beihilferegelung insgesamt nicht als De-Minimis-Beihilfe eingestuft werden, selbst wenn sich in Einzelfällen der auf dieser Basis ausgezahlte Zuschuss – bei kleineren Projekten – auf nicht mehr als EUR 200.000 in drei Steuerjahren beläuft. Sofern sich auch die Filmförderzulage an diesen Größenordnungen orientieren sollte, fiele sie deshalb ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich der De-Minimis-Richtlinie.

bb) Gestützt auf Art. 108 Abs. 4 AEUV und die Verordnung (EG) Nr. 994/98 des Rates hat die Kommission die sog. Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO)[83] erlassen. Durch Art. 3 AGVO werden bestimmte Kategorien von Beihilferegelungen im Sinne des Art. 107 Abs. 2 oder 3 AEUV unter weiteren in der AGVO festgelegten Voraussetzungen ohne einzelfallbezogene Prüfung für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt; sie sind daher von der Notifizierungspflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV freigestellt. Zu den potenziell privilegierten Gruppen von staatlichen Beihilfen zählen gemäß Art. 1 Abs. 1 Buchst. (j) AGVO auch Beihilfen für Kultur und die Erhaltung des kulturellen Erbes. Das schließt ausweislich des Art. 54 AEUV auch Beihilferegelungen für audiovisuelle Werke mit ein. Um eine solche würde es sich bei der geplanten Filmförderzulage handeln[84].

Eine Freistellung von der Notifizierungspflicht greift für solche Beihilfen nach Art. 54 Abs. 1 AGVO allerdings nur unter den in diesem Artikel sowie den in Kapitel I der AGVO niedergelegten Voraussetzungen. Auf eine detaillierte Prüfung der Vorgaben des Art. 54 AGVO kann dabei verzichtet werden, wenn die geplante Filmförderzulage schon die grundlegenden Anforderungen des ersten Kapitels nicht erfüllt. Denn Art. 4 AGVO sieht für die relevanten Beihilfekategorien je spezifische Schwellenwerte vor, die nicht überschritten werden dürfen. Speziell bei steuerlichen Vorschriften muss dabei gemäß Art. 5 Abs. 2 AGVO durch eine Obergrenze sichergestellt sein, dass die geltenden Schwellenwerte nicht

[83] Europäische Kommission, Verordnung (EU) Nr. 651/2014 vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, (im Folgenden: AGVO), ABL: L 187 vom 26. Juni 2014.
[84] Vgl. zu entsprechenden Beihilfen auch *Lind*, Intertax 2023, 170 (173 f.).

überschritten werden. Diese liegen bei Beihilfen für audiovisuelle Werke bei EUR 50 Millionen pro Regelung und Jahr, vgl. Art. 4 Abs. 1 Buchst. (aa).

DFFF und GMPF sind derzeit mit einem kombinierten Fördervolumen von EUR 165,958 Millionen jährlich dotiert. Bei einer Umstellung auf eine steuerliche Förderung ist tendenziell mit einer Ausweitung der Förderung zu rechnen. Denn einer der Hauptgründe für die geplante Ersetzung von DFFF und GMPF durch ein aus dem Steueraufkommen finanziertes Förderinstrument ist gerade die Vermeidung einer unterjährigen vorzeitigen Erschöpfung der für die Förderung veranschlagten Haushaltsmittel. Damit würde eine steuerliche Filmförderzulage absehbar den Schwellenwert des Art. 4 Abs. 1 Buchst. (aa) überschreiten. Vor allem aber ist eine gesetzliche Deckelung des Fördervolumens – zumal auf dem vergleichsweise niedrigen Niveau von EUR 50 Millionen – zwecks verbesserter Anreizwirkungen der Förderung im steuerlichen Anreizmodell gerade nicht mehr gewünscht. Infolgedessen wird dann aber auch den Transparenzanforderungen des Art. 5 Abs. 2 AGVO nicht genügt. Eine Befreiung von der Notifizierungs- und Genehmigungspflicht des Art. 108 Abs. 3 AEUV nach Art. 3 AGVO käme somit selbst dann nicht in Betracht, wenn der Umfang der steuerlichen Förderung absehbar oder tatsächlich unter dem Schwellenwert von EUR 50 Millionen läge. Dementsprechend hat die EU-Kommission steuerliche Filmförderregelungen selbst dann einer Einzelfallprüfung unterzogen, wenn die veranschlagten Steueraufkommenseinbußen bei unter EUR 1 Million lagen, aber formal keine gesetzliche Obergrenze der Inanspruchnahme vorgesehen war[85].

Die geplante Filmförderzulage wäre folglich notifizierungs- und genehmigungspflichtig.

c) Genehmigungsfähigkeit

Damit ist im Folgenden zu untersuchen, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen mit einer Genehmigung der steuerlichen Filmförderzulage durch die Kommission zu rechnen wäre.

Gemäß Art. 107 Abs. 3 AEUV kann die Kommission bestimmte Arten von Beihilfen als mit dem Binnenmarkt vereinbar erachten. Für die Filmförderzulage kommt insbesondere eine Genehmigung nach Art. 107 Abs. 3 Buchst. (d) AEUV betreffend „Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes“ in Betracht. Auf diese Bestimmung stützen

[85] S. EU-Kommission . 15.7.2015 – C(2015) 5032 final, Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay, Rz. 13; v. 5.2.2021 – C(2021) 754 final – Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay – extension, Rz. 10;

sich auch die bisherigen Genehmigungen von mitgliedstaatlichen Maßnahmen zur Förderung der Filmwirtschaft[86].

Die Kommission verfügt grundsätzlich über einen weiten Spielraum bei der Ausübung ihres Genehmigungsermessens[87]. Sie hat die ihre dafür maßgeblichen Kriterien allerdings in einigen Bereichen durch Leitlinien, Mitteilungen u.ä. konkretisiert und ihre Genehmigungspraxis dadurch vorstrukturiert und verstetigt; diese Vorgehensweise ist vergleichbar mit dem Erlass ermessensleitenden Verwaltungsvorschriften durch nationale Behörden. Im vorliegenden Kontext ist die Mitteilung zur Filmwirtschaft vom 15.11.2013 von Bedeutung[88]. Die Mitteilung enthält spezielle Regeln für die beihilferechtliche Würdigung von Beihilfen für Filme und andere audiovisuelle Werke auf der Grundlage des Artikels 107 Absatz 3 Buchstabe d AEUV. Nach hier vertretener Rechtsauffassung hat diese Mitteilung in Verbindung mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 20 EU-Grundrechtecharta eine außenrechtswirksame, d.h. im Rechtswege durchsetzbare Selbstbindung der EU-Kommission bewirkt, so dass davon nur in atypischen Fällen abgewichen werden dürfte[89]. Letztlich kann dies aber dahinstehen. Denn die Kommission hat jedenfalls faktisch sämtliche ihr zur Kenntnis gebrachten oder gelangten Beihilfen für audiovisuelle Werke seit dem Erlass der Mitteilung zur Filmwirtschaft nach deren Maßgaben geprüft. Dies hat die EU-Kommission auch wiederholt allgemein so festgehalten[90]. Es ist daher damit zu rechnen, dass auch die geplante steuerliche Filmförderzulage – nur dann – genehmigt würde, wenn sie mit den Vorgaben dieser Mitteilung kompatibel ist[91].

---

[86] S. bspw. EU-Kommission v. 5.2.2021 – C(2021) 754 final – Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay – extension; v. 7.1.2022 – C(2022) 86 final, German Motion Picture Fund.

[87] S. beispielsweise EuGH v. 14.2.1990 – C-301/87, Frankreich/Kommission, ECLI:EU:C:1990:67, Rz. 15; v. 29.4.2004 – C-372/97, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2004:234, Rz. 83; v. 13.2.2003 – C-409/00, Spanien/Kommission, ECLI:EU:C:2003:92, Rz. 93.

[88] EU-Kommission, Mitteilung über staatliche Beihilfen für Filme und andere audiovisuelle Werke, v. 15.11.2013 (2013/C 332/01).

[89] Vgl. auch EuGH v. 5.10.2000 – C-288/96, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:C:2000:537, Rz. 62 m.w.N. S. ferner *Dobratz* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rz. 173 m.w.N. A.A. wohl *Gundel* in BeckOK InfoMedienR, 24. Aufl. 2019, AEUV Art. 107 Rz. 34.

[90] S. etwa EU-Kommission v. 15.7.2015 – C(2015) 5032 final, Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay, Rz. 31; v. 28.6.2017 – C(2017) 4566 final, Italy – Tax credit for film production companies – modifications, Rz. 16; v. 25.11.2020 – C(2020) 8241 final, Italy – Tax credit for the production of cinematographic and audiovisual works – modifications, Rz. 34; v. 5.2.2021 – C(2021) 754 final – Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay – extension, Rz. 25; v. 7.1.2022 – C(2022) 86 final, German Motion Picture Fund, Rz. 25.

[91] Vgl. auch den Überblick der EU-Kommission zur Anwendung der Mitteilung zur Filmwirtschaft, zuletzt aktualisiert am 16.11.2022, abrufbar unter https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2022-11/stateaid_audiovisual_decisions.pdf.

Die Prüfung und ggf. Genehmigung von Beihilfen anhand der Mitteilung zur Filmwirtschaft erfolgt dabei zweistufig[92]: Erstens darf die fragliche Beihilferegelung den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts nicht zuwiderlaufen; sie muss namentlich den Anforderungen der unionsrechtlichen Diskriminierungsverbote genügen. Zweitens muss die Beihilferegelung alle in Abschnitt 5 der Mitteilung zur Filmwirtschaft dargelegten Kriterien erfüllen, welche die spezifischen Erwägungen und Abwägungen der Kommission zu Art. 107 Abs. 3 Buchst. (d) AEUV widerspiegeln.

aa) Allgemeine Rechtfertigungsanforderungen

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH darf ein Beihilfegenehmigungsverfahren nicht zu einem Ergebnis führen, das zu den übrigen Vorschriften des AEUV im Widerspruch steht. Daher darf eine staatliche Beihilfe, die wegen einer ihrer Modalitäten andere Bestimmungen des Vertrages verletzt, nicht von der Kommission als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar erklärt werden[93]. Insbesondere darf die Beihilfe nicht zu einer Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit (Art. 18 AEUV)[94] oder einer ungerechtfertigten Beschränkung der Grundfreiheiten des Art. 26 AEUV (namentlich die Verkehrsfreiheiten der Art. 34, 36, 45, 49, 56 und 63 AEUV) führen[95]. Es ist allerdings nicht zu verlangen, dass die zu untersuchende Beihilfe keinerlei beschränkende Effekte aufweist. Selbige stehen der Genehmigungsfähigkeit dann nicht entgegen, wenn sie durch legitime Zielsetzungen gerechtfertigt und verhältnismäßig sind[96].

(1) Die Antragsberechtigung für die steuerliche Filmförderzulage wäre nicht auf inländische Staatsangehörige bzw. auf nach deutschem Recht gegründete Gesellschaften beschränkt. Eine unmittelbare Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit wäre mit ihrer Einführung daher

[92] S. dazu und zum Folgenden etwa EU-Kommission v. 15.7.2015 – C(2015) 5032 final, Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay, Rz. 31; v. 25.11.2020 – C(2020) 8241 final, Italy – Tax credit for the production of cinematographic and audiovisual works – modifications, Rz. 34; v. 2.2.2021 – C(2021) 321 final, Deutscher Filmförderfonds – Stärkung der Filmproduktion, Rz. 26; v. 7.1.2022 – C(2022) 86 final, German Motion Picture Fund, Rz. 26.

[93] S. etwa EuGH v. 21.5.1980 – 73/79, Kommission/Italien, ECLI:EU:C:1980:129, Rz. 11; v. 20.3.1990 – C-21/88, Du Pont de Nemours Italiana, ECLI:EU:C:1990:121, Rz. 20; v. 3.5.2001 – C-204/97, Portugal/Kommission, ECLI:EU:C:2001:233, Rz. 41.

[94] So auch explizit EU-Kommission v. 15.7.2015 – C(2015) 5032 final, Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay, Rz. 33; v. 5.2.2021 – C(2021) 754 final – Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay – extension, Rz. 26.

[95] Dies entspricht auch dem Standpunkt der EU-Kommission speziell in den Verfahren betreffend audiovisuelle Beihilfen, s. die Mitteilung der EU-Kommission v. 15.11.2013 (Fn. 88), Rz. 48, sowie bspw. EU-Kommission v. 15.7.2014 – C(2014) 5120 final, France – Crédit d'impôt pour les oeuvres cinématographiques et audiovisuelles étrangères – modifications, Rz. 21; v. 15.7.2015 – C(2015) 5032 final, Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay, Rz. 32.

[96] S. EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:C:2000:467, Rz. 86 f. Dazu näher *Englisch*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 9.52 f.

nicht verbunden. Der Kreis der Begünstigten wäre allerdings auf Personen begrenzt, die in Deutschland entweder unbeschränkt steuerpflichtig oder aufgrund einer inländischen Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig sind. Eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht besteht, wenn eine natürliche Person ihren Wohnsitz iSd. § 8 AO oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt iSd § 9 AO im Inland hat (vgl. § 1 Abs. 1 EStG); die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht setzt gemäß § 1 Abs. 1 KStG eine Geschäftsleitung iSd § 10 AO oder einen Sitz iSd. § 11 AO im Inland voraus. Nicht in den Genuss der Förderung kämen damit insbesondere Produzent/innen oder Produktionsfirmen, die weder eines dieser Ansässigkeitsmerkmale erfüllen noch über eine feste Niederlassung in Deutschland verfügen. Damit wäre eine Benachteiligung von Produktionen bzw. Produktionsdienstleistungen verbunden, die von auslandsansässigen Marktteilnehmern ohne inländische Niederlassung grenzüberschreitend in Deutschland durchgeführt bzw. erbracht werden. Sie würden schlechter gestellt als vergleichbare inländische Aktivitäten von inlandsansässigen Filmschaffenden. Dies ist als Beschränkung des durch Art. Art. 56, 62, 64 AEUV garantierten freien Dienstleistungsverkehrs zu qualifizieren.

Die Kommission beanstandet derartige Begrenzungen des persönlichen Anwendungsbereichs von Instrumenten der – klassischen oder steuerlichen - Filmförderung gleichwohl nicht. Sowohl in ihrer Beihilfemitteilung betreffend audiovisuelle Werke[97] als auch in ihrer Entscheidungspraxis[98] wird es explizit für ausreichend erachtet, wenn auslandsansässige Anbieter zumindest dann in den Genuss der Förderung kommen können, wenn sie über eine inländische Betriebsstätte oder Niederlassung verfügen und dies auch erst im Zeitpunkt der Auszahlung der Beihilfe der Fall sein muss. Insbesondere sind auch die derzeitigen Förderinstrumente nach DFFF und GMPF unter besagter Prämisse genehmigt worden[99].

Dieser Standpunkt wird von der Kommission nicht näher begründet. Eine Rechtfertigung der Beschränkung kann insbesondere nicht darin gesehen werden, dass grds. auch nur bei entsprechenden territorialen Anknüpfungspunkten eine inländische Einkommen- bzw.

[97] S. die Mitteilung der EU-Kommission v. 15.11.2013 (Fn. 88), Rz. 49.
[98] S. bspw. EU-Kommission v. 15.7.2015 – C(2015) 5032 final, Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay, Rz. 36; v. 22.12.2020 – C(2020) 9379 final, Modification of Spanish tax deduction scheme for cinematographic and audio-visual productions, Rz. 6; v. 5.2.2021 – C(2021) 754 final – Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay – extension, Rz. 27; sowie sehr deutlich EU-Kommission v. 18.12.2017 – C(2017) 8722 final, Italy – Tax incentives for the production of cinematographic and audiovisual works – modifications, Rz. 10.
[99] S. EU-Kommission v. 10.7.2018 – C(2018) 4581 final, Änderung der Beihilferegelung Deutscher Filmförderfonds (DFFF), Rz. 26; v. 7.1.2022 – C(2022) 86 final, German Motion Picture Fund, Rz. 29.

Körperschaftsteuerpflicht besteht und damit die Begünstigung durch die steuerliche Filmförderzulage lediglich entsprechende Besteuerungsnachteile kompensiert. Derartigen Kohärenzerwägungen[100] ist der Gerichtshof bislang nur nahegetreten, wenn die auszugleichenden Vor- und Nachteile exakt aufeinander abgestimmt sind und in diesem Sinne ein „unmittelbarer Zusammenhang" zwischen der grundfreiheitsbeschränkenden Entlastung und einer damit korrespondierenden steuerlichen Mehrbelastung besteht, die sich ebenfalls nur im Inlandssachverhalt materialisiert. Eine exakte „Neutralisierung" von steuerlichen Mehr- und Minderbelastungen der durch die steuerliche Filmförderzulage Begünstigten wäre jedoch nicht gewährleistet, wenn diese – wie vorgesehen – unabhängig von einer etwaigen inländischen Steuerschuld ausgezahlt wird; nichts Anderes gälte im Übrigen, wenn ein nach vorheriger Verrechnung mit etwaigen Steuerschulden verbleibender überschießender Zulagenbetrag von den Finanzämtern ausgezahlt würde.

Im Ergebnis ist die Rechtsauffassung der EU-Kommission gleichwohl gut vertretbar. Denn entsprechende Maßnahmen der Filmförderung zielen regelmäßig darauf ab, die Qualität und Vielfalt des inländischen Filmschaffens zu stärken und zu diesem Zweck die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen speziell der im Inland ansässigen oder niedergelassenen Filmwirtschaft zu verbessern. Eben so verhält es sich auch bei den gegenwärtigen Förderinstrumenten DFFF und GMPF, und die steuerliche Filmförderzulage würde diese Zielsetzung – wenn auch mit modifizierter Förderkonzeption – unverändert fortsetzen. Dabei handelt es sich um eine kulturpolitische Zielsetzung, die schon wegen Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4, 167 AEUV sowie Art. 22 EU-GrCh auch unionsrechtlich beachtlich ist. Sie bildet damit einen „zwingenden Grund des Allgemeininteresses", der Grundfreiheitsbeschränkungen rechtfertigen kann; dies ist auch vom EuGH anerkannt[101]. Die Begrenzung auf Filmschaffende mit einer dauerhaften unternehmerischen Verwurzelung im Inland dürfte außerdem auch erforderlich zur Erreichung des Ziels sein, das Angebot audiovisueller Werke zur Wiedergabe und Verbreitung der nationalen Kultur *nachhaltig* zu verbreitern. Denn die Förderung setzt zu diesem Zweck angebotsseitig an und zielt auf den Erhalt einer „kritischen Masse an inländischer Filmproduktionsinfrastruktur" ab[102]; daher würde ein bloßes Abstellen auf den nationale

[100] Zum Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz s. eingehend *Kokott*, Das Steuerrecht der EU, 2018, § 5 Rz. 82 ff.; *Englisch*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 7.279 ff.
[101] S. bspw. EuGH v. 18.12.2014 – C-87/13, „X", ECLI:EU:C:2014:2459, Rz. 29 ff.; v. 4.7.2019 – C-377/17, Kommission / Deutschland, ECLI:EU:C:2019:562, Rz. 71, m.w.N.; v. 3.2.2021 – C-555/19, Fussl Modestraße Mayr, ECLI:EU:C:2021:89, Rz. 53 ff.
[102] So die EU-Kommission, wenn auch in anderem Zusammenhang (mit den nachfolgend noch zu erörternden Vorgaben zur Territorialisierung von förderfähigen Ausgaben) in ihrer Mitteilung v. 15.11.2013 (Fn. 88), Rz. 30.

kulturelle Inhalte des jeweiligen Filmprojekts auch kein milderes, weniger beschränkendes Mittel zur Erreichung dieses Zwecks darstellen[103].

(2) Darüber hinaus würde die steuerliche Filmförderzulage – bei der angestrebten Fortführung der dahingehenden Kriterien für eine Förderung nach DFFF und GMPF – auch mit Blick auf die verlangte Territorialisierung von Ausgaben die unionsprimärrechtliche Dienstleistungsfreiheit beschränken. Denn zum einen sind nur in Deutschland verausgabte bzw. angefallene Kosten für die Herstellung des jeweiligen Films oder der jeweiligen Serie förderfähig. Zum anderen qualifizieren sich von vornherein nur solche Projekte für eine Förderung, deren deutsche Herstellungskosten bestimmte Schwellenwerte überschreiten. So muss derzeit beim DFFF I mindestens ein Anteil von 25 % der Kosten in Deutschland ausgegeben werden. Beim DFFF II wird ein fixer Mindestbetrag deutscher Herstellungskosten von EUR 8 Mio. vorausgesetzt, was bei der Mindestschwelle an Gesamtherstellungskosten von EUR 20 Mio. einem Prozentsatz von 40 % entspricht. Beim GMPF gilt generell ein solcher Mindestprozentsatz, sofern die deutschen Herstellungskosten sich nicht auf mindestens EUR 13 Mio. belaufen. Sowohl für die Förderung dem Grunde nach wie auch der Höhe nach werden damit Territorialisierungsanforderungen vorgesehen, die einen Anreiz zur Verlagerung der Produktion nach Deutschland setzen und damit den freien Dienstleistungsverkehr im europäischen Binnenmarkt beschränken. Dies entspricht auch der rechtlichen Bewertung vergleichbarer Erfordernisse durch die EU-Kommission in ihrer Mitteilung zu Beihilfen für audiovisuelle Werke[104].

Zugleich gibt die Kommission in der betreffenden Mitteilung wie auch in ihrer Genehmigungspraxis aber zu erkennen, dass sie solche Beschränkungen in gewissen Grenzen für gerechtfertigt und damit nicht für ein Genehmigungshindernis hält. Denn die „besonderen Eigenschaften der Filmindustrie, insbesondere die außerordentliche Mobilität der Produktionen und die Förderung der kulturellen Vielfalt, der nationalen Kultur und der Landessprachen können einen […] zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen, der eine Beschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigt […] [D]erartige Voraussetzungen [können] in gewissem Umfang notwendig sein, um in den beihilfegewährenden Mitgliedstaaten oder

[103] Insofern dürfte auch keine Vergleichbarkeit bestehen zu den Entscheidungen des EuGH betreffend den Zugang ausländischer Anbieter zu Übertragungsmöglichkeiten für kulturpolitisch relevanten Fernsehprogrammen, in denen der EuGH ein Niederlassungserfordernis für unverhältnismäßig erklärt hat; s. bspw. EuGH v. 13.12.2007 – C-250/06, United Pan-Europe Communications Belgium u.a., ECLI:EU:2007:783, Rz. 48, m.w.N.
[104] S. Mitteilung v. 15.11.2013 (Fn. 88), Rz. 28.

Regionen eine kritische Masse an Filmproduktionsinfrastruktur zu erhalten."[105] Konkret sollen die Mitgliedstaaten bestimmen dürfen, dass Filmvorhaben nur dann für Beihilfen in Frage kommen, wenn ein bestimmter Teil der Produktionstätigkeiten in ihrem Hoheitsgebiet durchgeführt wird. Dieser Mindestanteil darf jedoch nach Auffassung der Kommission nicht mehr als 50 % des gesamten Produktionsbudgets betragen. Zudem dürfe die territoriale Bindung in keinem Fall 80 % des gesamten Produktionsbudgets übersteigen[106]. Die derzeitigen Förderinstrumente überschreiten den Schwellenwert von 50 % des Gesamtbudgets wie oben dargelegt nicht; dies hat die Kommission auch explizit im Rahmen ihrer beihilferechtlichen Überprüfung so festgestellt[107]. Ebenso ist durch die Vergaberichtlinien für DFFF und GMPF gewährleistet, dass die Bemessungsgrundlage für die Förderung maximal 80 % der Gesamtherstellungskosten beträgt und dementsprechend darüber hinaus keine territoriale Bindung der Herstellungskosten vorausgesetzt oder angereizt wird. Würden diese Regelungen im Rahmen einer künftigen steuerlichen Filmförderzulage fortgeführt, würde die Kommission dies folglich absehbar erneut nicht beanstanden.

Der Rechtsstandpunkt der Kommission basiert auf einer Abwägung und einem darauf fußenden Ausgleich des europäischen Binnenmarktideals einerseits und der kulturpolitischen Interessen der Mitgliedstaaten andererseits. Dass letztere einen „zwingenden Grund des Allgemeininteresses" und damit grds. einen legitimen Rechtfertigungsgrund für eine Grundfreiheitsbeschränkung darstellen, ist oben zu (1) bereits dargelegt worden. Aus den dort genannten Gründen kann man mit der Kommission die Begrenzung der Förderung auf im Inland angefallene Herstellungskosten zudem auch für erforderlich und damit verhältnismäßig erachten, um eine „kritische Masse" an inländischer Produktionsinfrastruktur zu erhalten. Das von der Kommission ebenfalls gebilligte Erfordernis eines bestimmten Mindestprozentsatzes an inländischen Herstellungskosten in Bezug auf das Produktionsbudget insgesamt lässt sich

[105] S. Mitteilung v. 15.11.2013 (Fn. 88), Rz. 30; und zur Inbezugnahme in den beihilferechtlichen Genehmigungsverfahren bspw. EU-Kommission v. 14.12.2015 – C(2015) 9341 final – Modification of Spanish scheme for tax deductions in cinema and audiovisual productions, Rz. 14; v. 28.6.2019 – C(2019) 4605 final, Irish Film Tax Relief Support Scheme (modification), Rz. 28; v. 15.7.2014 – C(2014) 5120 final, France – Crédit d'impôt pour les oeuvres cinématographiques et audiovisuelles étrangères – modifications, Rz. 22.

[106] S. Mitteilung v. 15.11.2013 (Fn. 88), Rz. 50; ferner etwa EU-Kommission v. 15.7.2014 – C(2014) 5120 final, France – Crédit d'impôt pour les oeuvres cinématographiques et audiovisuelles étrangères – modifications, Rz. 26; v. 14.12.2015 – C(2015) 9341 final – Modification of Spanish scheme for tax deductions in cinema and audiovisual productions, Rz. 15; v. 28.6.2019 – C(2019) 4605 final, Irish Film Tax Relief Support Scheme (modification), Rz. 32; v. 26.10.2021 – C(2021) 7723 final, France - Crédit d'impôt audiovisuel – modifications, Rz. 19.

[107] S. EU-Kommission v. 2.2.2021 – C(2021) 321 final, Deutscher Filmförderfonds – Stärkung der Filmproduktion, Rz. 29 ff.; v. 7.1.2022 – C(2022) 86 final, German Motion Picture Fund, Rz. 31 ff.

hingegen eher als Typisierung eines bestimmten Mindestmaßes an nationaler kultureller Verbundenheit des Filmprojekts, d.h. als inhaltliche Anforderung an das zu fördernde audiovisuelle Vorhaben einordnen und rechtfertigen. Die Kommission geht offenbar davon aus, dass die nationale Vorgabe eines Mindestanteils von (bis zu) 50 % an inländischen Herstellungskosten am Gesamtbudget noch als erforderliche Typisierung angesehen werden kann, die einen verhältnismäßigen Ausgleich zwischen nationalen kulturpolitischen Zielen und europäischen Binnenmarktinteressen bewirkt. Das ist jedenfalls vertretbar.

Ob sich im Streitfall auch der EuGH dieser Wertung anschließen würde, hinsichtlich derer der Kommission kein Ermessen zukommt[108], lässt sich auf Basis der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht rechtssicher vorhersagen. Dessen ungeachtet würde die Kommission im Lichte ihrer Mitteilung und ihrer bisherigen Entscheidungspraxis jedenfalls unter diesem Aspekt absehbar keine Bedenken gegen die geplante steuerliche Filmförderzulage erheben.

(3) Ferner darf auch der kulturelle Eigenschaftstest, der maßgeblich über die Förderfähigkeit eines Film- oder Serienprojekts entscheidet, keine grundfreiheitsbeschränkenden Elemente enthalten, oder aber letztere müssen ggf. gerechtfertigt sein.

Grundsätzlich soll der gegenwärtige Eigenschaftstest auch für die steuerliche Filmförderzulage weiter Verwendung finden. Nach dem für den DFFF geltenden Katalog würden bei Projekten, die keine internationalen Koproduktionen iSd § 13 Abs. 4 der DFFF-Richtlinie[109] sind, Punkte u.a. für die Erfüllung folgender Kriterien mit Inlandsbezug vergeben:

- Film spielt hauptsächlich in Deutschland bzw. im deutschen Kulturkreis;
- Film verwendet deutsche Motive;
- Film verwendet deutsche Drehorte;
- Hauptperson der Stoffvorlage ist/war deutsch;
- Handlung oder Stoffvorlage ist deutsch;
- Endfassung ist in deutscher Sprache;
- herausgehobene Filmkünstler/in kommt aus Deutschland;
- überwiegender Teil der Gesamtkosten der Dreharbeiten wird in Deutschland verausgabt;
- ganz überwiegender Teil der Kosten bestimmter Produktionsschritte im Rahmen der Dreharbeiten wird in Deutschland verausgabt.

---

[108] S. dazu *Rossi-Maccanico*, EC Tax Review 2013, 19 (25 f.).

[109] Richtlinie der BKM zum Deutschen Filmförderfonds DFFF, abrufbar unter file:///C:/Users/Englisch/Downloads/210826_DFFF_Guidelines_DE-2.pdf.

Für den GMPF sind ähnliche Kriterien vorgesehen. Allerdings genügt dort hinsichtlich der Inhalte und der mitwirkenden Kreativen meist auch ein entsprechender Bezug zu einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat. Im Kontext des DFFF sind für einen solchen europäischen – aber nicht deutschen – Bezug hingegen vielfach gesonderte Punktekategorien vorgesehen. Auch die GMPF-Richtlinien setzen aber ein gewisses Mindestmaß an in Deutschland vollzogenen Herstellungsschritten (Studioaufnahmen, VFX-Tätigkeiten, Musikaufnahmen, usw.) voraus.

Würden diese Kriterien fortgeführt, so wäre hinsichtlich der rein national gefassten Punktekategorien eine teils direkte, teils indirekte Bevorzugung von Dienstleistungsanbietern aus Deutschland gegenüber den Anbietern vergleichbarer Dienste aus dem EU- bzw. EWR-Ausland zu konstatieren. Für diese Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit käme erneut – nur – eine Rechtfertigung aus kulturpolitischen Gründen in Betracht.

Dies hat die EU-Kommission speziell für das Kriterium einer Produktion in einer bestimmten – inländischen – Sprache in ihrer Mitteilung zu Beihilfen für audiovisuelle Werke auch explizit anerkannt und auch dessen Verhältnismäßigkeit angenommen[110]. Im Übrigen toleriert sie in ihrer ständigen Genehmigungspraxis eine „territorialisierte“ sowie auf die Projektbeteiligung eigener Staatsangehöriger bezogene Punktevergabe bei kulturellen Eigenschaftstests, wenn die erforderliche Mindestpunktzahl vom Antragsteller auch anderweitig, d.h. ohne Erfüllung der Kriterien mit striktem Inlandsbezug erreicht werden kann[111]. Dem dürfte implizit die Wertung zugrunde liegen, dass unter diesen Voraussetzungen die mit dem Kriterienkatalog verfolgte und insoweit rein national konzipierte kulturpolitische Zielsetzung nicht das der Dienstleistungsfreiheit zugrundeliegende Binnenmarktideal nicht unverhältnismäßig einschränkt. In einer Entscheidung betreffend die ungarische Filmförderung hat die Kommission außerdem – konsequent – zu erkennen gegeben, dass der kulturelle Eigenschaftstest auch kein indirektes Erfordernis einer Territorialisierung von Ausgaben jenseits der in der Mitteilung zu Beihilfen für audiovisuelle Werke niedergelegten Schwellenwerte etablieren dürfe[112].

[110] S. Mitteilung v. 15.11.2013 (Fn. 88), Rz. 26. Darauf wird auch in der Genehmigungspraxis Bezug genommen, s. bspw. EU-Kommission v. 26.10.2021 – C(2021) 7723 final, France - Crédit d'impôt audiovisuel – modifications, Rz. 20.
[111] S. bspw. EU-Kommission v. 18.12.2017 – C(2017) 8722 final, Italy – Tax incentives for the production of cinematographic and audiovisual works – modifications, Rz. 15 ff.; v. 25.11.2020 – C(2020) 8241 final, Italy – Tax credit for the production of cinematographic and audiovisual works – modifications, Rz. 40;
[112] S. EU-Kommission v. 24.6.2014 – C(2014) 4340 final, Amendment of the Hungarian film support scheme, Rz. 20.

Den von der Kommission aufgestellten Maßstäben genügt derzeit zumindest der für die Förderung nach dem DFFF relevante kulturelle Eigenschaftstest nicht uneingeschränkt. Förderfähig sind danach insbes. Spielfilme nur, wenn sie mindestens die Hälfte der maximal möglichen Punkte im Eigenschaftstest erreichen und außerdem auch jeweils Punkte in den zwei maßgeblichen Kategorien („Blöcken") „Kultureller Inhalt und kreative Talente" sowie „Herstellung" erzielen. Allerdings wird bei den Kriterien betreffend den deutschen Herstellungsort keine Verausgabung von mehr als 50 % des Gesamtbudgets in Deutschland vorausgesetzt. Dies wird vielmehr nur für einzelne der jeweils adressierten Produktionsschritte gefordert. Das dürfte die von der Kommission aufgestellten Territorialisierungsgrenzen noch wahren, auch wenn dies letztlich nicht ganz eindeutig ist. Außer bei internationalen Koproduktionen entfällt jedoch – wenn auch nur geringfügig – mehr als die Hälfte der Gesamtpunktzahl auf Kriterien, die einen territorialen oder personalen Bezug zu Deutschland voraussetzen. Darüber hinaus und vor allem sind sämtliche Kriterien der Kategorie „Herstellung" territorialisiert, d.h. es wird das Erreichen bestimmter Schwellenwert für einen deutschen Herstellungsort prämiert. Ohne Erfüllung bestimmter inlandsbezogener Merkmale ist der kulturelle Eigenschaftstest demnach nicht zu bestehen und der Film nicht förderfähig. Das gilt in puncto Herstellungsort auch für die Förderung nach dem GMPF.

Nach hier vertretener Auffassung sind allerdings die Anforderungen der Kommission an die Rechtfertigung territorialer bzw. inlandsbezogener Elemente im kulturellen Eigenschaftstest zu streng. Richtigerweise wäre zwischen den verschiedenartigen Punktekategorien zu differenzieren: Hinsichtlich der Anforderungen an den kulturellen Inhalt des Films bzw. der Serie wären keine Einschränkungen des Inlandsbezugs vorzusehen. Da insoweit die Förderung der nationalen kulturellen Identität im Vordergrund steht, ist nach der Wertung der Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4, 167 AEUV sowie Art. 22 EU-GrCh auch eine Förderung allein von „inländischen" Werken verhältnismäßig. Das hat in vergleichbar gelagerten Konstellationen (der Förderung nationaler Kulturdenkmäler) auch der EuGH so entschieden[113]. Soweit hingegen Punkte für die Einbindung von dem nationalen Kulturkreis entstammender „Kreativer" sowie für einen inländischen Herstellungsort vergeben werden, zielt dies eher auf die Stärkung einer „kritischen Masse an inländischer Filmproduktionsinfrastruktur" ab. Dazu gilt das oben unter (1) und (2) Gesagte, d.h. hier mag man mit der EU-Kommission wegen des nur mittelbaren Effekts zugunsten des Erhalts des nationalen kulturellen Erbes einerseits und

[113] Vgl. EuGH v. 18.12.2014 – C-87/13, „X", ECLI:EU:C:2014:2459, Rz. 29 ff.; v. 18.12.2014 – C-133/13, „Q", ECLI:EU:C:2014:2460, Rz. 27 f.

dem intensiveren Konflikt mit dem Ideal eines einheitlichen Binnenmarktes andererseits eine Territorialiserungsverpflichtung nur innerhalb bestimmter Grenzen für verhältnismäßig halten. Ausgehend von solcherart modifizierten Maßstäben wäre der gegenwärtige Eigenschaftstest für die Förderung nach dem DFFF wohl – noch – als grundfreiheitskompatibel einzustufen. Denn hinsichtlich des mitwirkenden Personals werden ganz überwiegend Punkte auch für solches aus anderen EU- und EWR-Mitgliedstaaten vergeben. Die vorausgesetzte Territorialisierung der Herstellung bzw. Herstellungskosten wiederum wahrt wohl wie vorstehend erörtert noch die von der Kommission vertretbar aufgestellten Grenzen.

Tatsächlich scheint auch die Kommission ihre selbst aufgestellten Vorgaben in ihrer Genehmigungspraxis nicht stringent einzufordern. Denn sie hat den kulturellen Eigenschaftstest für die Förderung nach DFFF und GMPF im jeweiligen Beihilfeverfahren in Kenntnis der je geforderten Inlandsbezüge nicht näher problematisiert und im Ergebnis gebilligt[114]. Es liegt daher nach, dass die Kommission auch im Beihilfekontrollverfahren betreffend eine steuerliche Filmförderzulage, welche die bestehenden Eigenschaftstests weiterhin heranzieht, keine dahingehenden Bedenken äußern würde.

Um in diesem Punkt ein größeres Maß an Rechtssicherheit zu gewinnen, müsste der kulturelle Eigenschaftstest anlässlich der Umstellung auf eine steuerliche Filmförderung modifiziert werden. Insbesondere müsste die Gewichtung eines deutschen Herstellungsortes reduziert werden, und die dahingehenden Kriterien dürften nicht mehr unverzichtbar sein.

(4) Schließlich wäre gesetzlich sicherzustellen, dass die Filmförderzulage nicht an Unternehmen ausgezahlt wird, die zur Erstattung anderweitig und von der Kommission als rechtswidrig eingestufter Beihilfen aufgefordert worden sind und der Rückzahlungsverfügung noch nicht nachgekommen sind (sog. Deggendorf-Prinzip[115])[116]. Bislang finden sich die entsprechenden Regelungen in den Vergaberichtlinien von DFFF und GMPF.

---

[114] S. EU-Kommission v. 2.2.2021 – C(2021) 321 final, Deutscher Filmförderfonds – Stärkung der Filmproduktion; v. 7.1.2022 – C(2022) 86 final, German Motion Picture Fund.

[115] Benannt nach der Billigung der dahingehenden Kommissionspraxis durch EuGH v. 15.5.1997 – C-355/95 P, Textilwerke Deggendorf, ECLI:EU:C:1997:241.

[116] Vgl. bspw. EU-Kommission v. 22.12.2020 – C(2020) 9379 final, Modification of Spanish tax deduction scheme for cinematographic and audio-visual productions, Rz. 22; v. 25.11.2020 – C(2020) 8241 final, Italy – Tax credit for the production of cinematographic and audiovisual works – modifications, Rz. 47.

bb) Ermessenleitende Kriterien im Rahmen des Art. 107 Abs. 3 Buchst. (d) AEUV

In ihrer Mitteilung zu Beihilfen für audiovisuelle Werke hat die Kommission außerdem die folgenden Voraussetzungen für eine positive Ermessensausübung im Rahmen des Art. 107 Abs. 3 Buchst. (d) AEUV[117] formuliert[118]: Die Beihilfe muss erstens zugunsten eines kulturellen Produkts gewährt werden, sie ist zweitens grundsätzlich auf 50 % des Produktionsbudgets zu begrenzen, sie darf drittens grundsätzlich nicht für spezifische Produktionstätigkeiten, sondern nur als Zuschuss zum Gesamtbudget geleistet werden, und schließlich muss die Beihilfe viertens in transparenter Weise gewährt werden.

(1) Zwecks Sicherstellung einer zielgerichteten Kulturförderung verlangt die Kommission vom subventionierenden Mitgliedstaaten ein wirksames Überprüfungsverfahren hinsichtlich des kulturellen Inhalts des geförderten Projekts, wobei die Kommission den Mitgliedstaaten zutreffend ein weites Ermessen bzgl. der Festlegung der dafür maßgeblichen Kriterien belässt[119]. Das Verfahren kann namentlich durch einen fachkundigen Ausschuss, anhand einer Liste kultureller Kriterien oder auf der Basis einer Kombination beider Elemente durchgeführt werden[120].

Derzeit ist ein solches Auswahlverfahren sowohl für die Förderung durch den DFFF als auch beim GMPF vorgesehen. Die Prüfung des Vorhabens durch die FFA anhand der im kulturellen Eigenschaftstest spezifizierten Kriterien kombiniert institutionelle Vorkehrungen mit einem Katalog objektiver Merkmale. Dies genügt den vorstehend dargelegten Anforderungen, wie die Kommission im jeweiligen Beihilfekontrollverfahren auch explizit festgestellt hat[121]. Da diese Art der Vorprüfung des zu fördernden audiovisuellen Werks auch für die steuerliche

[117] S. zur entsprechenden Einordnung dieser Kriterien auch EU-Kommission v. 7.1.2022 – C(2022) 86 final, German Motion Picture Fund, vor Rz. 34.
[118] S. EU-Kommission, Mitteilung v. 15.11.2013 (Fn. 88), Rz. 52.
[119] S. dazu auch EU-Kommission v. 15.7.2015 – C(2015) 5032 final, Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay, Rz. 37; v. 5.2.2021 – C(2021) 754 final – Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay – extension, Rz. 28.
[120] S. EU-Kommission, Mitteilung v. 15.11.2013 (Fn. 88), Rz. 52 Nr. 1.
[121] S. EU-Kommission v. 10.7.2018 – C(2018) 4581 final, Änderung der Beihilferegelung Deutscher Filmförderfonds (DFFF), Rz. 32 ff.; v. 2.2.2021 – C(2021) 321 final, Deutscher Filmförderfonds – Stärkung der Filmproduktion, Rz. 33; v. 7.1.2022 – C(2022) 86 final, German Motion Picture Fund, Rz. 35 ff. S. auch schon zuvor die dahingehende Einschätzung der Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestags, Ausarbeitung zu den Kriterien der Filmförderung (DFFF I, DFFF II, German Motion Picture Fund) und EU-Beihilfekonformität, v. 29.8.2019, abrufbar unter https://www.bundestag.de/resource/blob/662046/5ccae5edac8b18f33e6c0e6dd1178d37/WD-10-057-19-pdf-data.pdf (zuletzt abgerufen am 21.12.2022), S. 20.

Filmförderzulage fortgeführt werden soll, würde auch sie den Vorgaben der Kommission genügen.

(2) Die Kommission verlangt ferner, die Beihilfeintensität grundsätzlich auf 50 % des Produktionsbudgets zu beschränken[122]. Bei grenzübergreifenden Produktionen, die durch mehr als einen Mitgliedstaat finanziert werden und an denen Produzenten aus mehr als einem Mitgliedstaat beteiligt sind, kann die Beihilfeintensität bis zu 60 % des Produktionsbudgets betragen. „Schwierige" audiovisuelle Werke sind von diesen Grenzen ausgenommen, wobei den Mitgliedstaaten bei der Definition dieses Konzepts ein weites förderpolitisches Ermessen eingeräumt wird. Bislang sind u.a. folgende Kriterien von der Kommission akzeptiert worden[123]:

- Kurzfilme;
- Dokumentarfilme;
- Erstlingswerke und zweite Werke von Regisseuren;
- Werke junger Drehbuchautoren;
- Werke mit geringen Produktionskosten (als Schwellenwert wurden EUR 2,5 Millionen akzeptiert);
- Werke, die aufgrund ihrer Eigenschaften schwer zu vermarkten sind;
- Werke, die nur in der Sprache einer nationalen Minderheit produziert wurden;
- Werke mit einer weiblichen Regisseurin;
- Werke, die sich nicht für eine Finanzierung durch den privaten Sektor eignen;
- Koproduktionen mit Partnern aus Entwicklungsländern im Sinne der DAC-Liste der OECD.

Wie die EU-Kommission bereits im Zuge der jeweiligen Beihilfekontrollverfahren festgestellt hat, liegt die Beihilfeintensität nach DFFF und GMPF innerhalb der vorgegebenen Grenzwerte[124]. Tatsächlich liegt sie regulär zwischen 20 % und 25 % der förderfähigen deutschen Herstellungskosten und damit deutlich unterhalb der von der EU-Kommission tolerierten 50 %. Erwogen wird allerdings eine Modifikation für die steuerliche Filmförderzulage dahingehend, dass für die Erfüllung bestimmter zusätzlicher Kriterien (wie ökologische Nachhaltigkeit, faire Arbeitsbedingungen etc.) ein zusätzlicher Anreiz in Gestalt

[122] S. dazu und zum Folgenden EU-Kommission, Mitteilung v. 15.11.2013 (Fn. 88), Rz. 52 Nr. 2.
[123] Vgl. EU-Kommission v. 25.11.2020 – C(2020) 8241 final, Italy – Tax credit for the production of cinematographic and audiovisual works – modifications, Rz. 21; v. 22.12.2020 – C(2020) 9379 final, Modification of Spanish tax deduction scheme for cinematographic and audio-visual productions; v. 5.2.2021 – C(2021) 754 final – Tax deduction for film and audiovisual productions in the Province of Biscay – extension, Rz. 29 und 13.
[124] S. EU-Kommission v. 2.2.2021 – C(2021) 321 final, Deutscher Filmförderfonds – Stärkung der Filmproduktion, Rz. 35 ff.; v. 7.1.2022 – C(2022) 86 final, German Motion Picture Fund, Rz. 39 f.

einer moderat erhöhten Förderintensität gesetzt würde. Auch dann läge letztere aber absehbar noch innerhalb der von der EU-Kommission gesteckten Schwellenwerte.

Von Bedeutung sind die vorerwähnten Schwellenwerte der EU-Kommission allerdings nicht nur für die Filmförderung durch den Bund, sondern auch für die Gesamtheit der zugunsten eines bestimmten Projekts gewährten Beihilfen. Die kumulierte Beihilfeintensität darf ebenfalls nicht über 50 % bzw. 60 % liegen; eine Ausnahme gilt nur für „schwierige" Werke. Dies ist derzeit für DFFF und GMPF durch die Vergaberichtlinien sichergestellt und müsste auch bei der gesetzlichen Ausgestaltung der steuerlichen Filmförderzulage gewährleistet sein. So könnte etwa vorgesehen werden, die steuerliche Filmförderzulage nur nachrangig auszuzahlen, soweit es infolgedessen nicht zu einer Überschreitung der relevanten Schwellenwerte kommt, bzw. sie anderenfalls ganz oder anteilig zurückzufordern. Die bisher für DFFF und GMPF verwendete Definition für „schwierige" audiovisuelle Werke nebst Listen mit Regelbeispielen[125] hält sich im Übrigen im Rahmen der bislang in der Genehmigungspraxis der Kommission akzeptierten Kategorien. Sie könnte daher auch für die steuerliche Filmförderzulage fortgeführt werden.

(3) Die Kommissionsmitteilung sieht ferner vor, dass die Beihilfe für das audiovisuelle Werk nicht auf einzelne Teile der Wertschöpfungskette der Filmproduktion beschränkt werden darf[126]. Ausnahmen sind lediglich für Drehbuchgestaltung, Entwicklung und Promotion vorgesehen. Die derzeitigen Förderbedingungen für DFFF und GMPF entsprechen diesen Vorgaben, weil die Förderung sich nach den gesamten förderfähigen deutschen Herstellungskosten des Films bzw. der Serie bemisst. Dies wird auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass im kulturellen Eigenschaftstest für einen hohen Anteil deutscher Herstellungskosten in bestimmten Herstellungsschritten Punkte erzielt werden können, welche die Förderfähigkeit des Projekts dem Grunde nach (mit) zu begründen geeignet sind. Denn keines dieser Kriterien muss zwingend erfüllt werden und sie bilden außerdem in ihrer Gesamtheit den gesamten Herstellungsprozess ab; zudem ist die Förderung des jeweiligen Werks ggf. auch nicht auf die betreffenden Herstellungskosten begrenzt[127].

Damit können die bisherigen Regelungen für eine steuerliche Filmförderzulage entsprechend fortgeführt werden.

---

[125] S. bspw. § 4 Abs. 7 der Richtlinie der BKM zum Deutschen Filmförderfonds.
[126] S. hierzu und zum Folgenden EU-Kommission, Mitteilung v. 15.11.2013 (Fn. 88), Rz. 52 Nr. 5.
[127] S. betreffend die Förderung nach dem DFFF die EU-Kommission v. 10.7.2018 – C(2018) 4581 final, Änderung der Beihilferegelung Deutscher Filmförderfonds (DFFF), Rz. 47 ff.

(4) Nach der Mitteilung der Kommission betreffend Beihilfen für audiovisuelle Werke muss die Behilfengewährung bestimmten Transparenzanforderungen genügen[128]. Diese sind im Folgejahr durch eine weitere Mitteilung der Kommission nochmals modifiziert worden[129]. Gefordert wird die Publikation bestimmter Angaben zu den jeweiligen Einzelbeihilfen auf einer „ausführlichen Beihilfe-Website".

Derzeit geschieht dies auf den Homepages von DFFF bzw. GMPF. Entsprechendes wäre für die Filmförderzulage gesetzlich vorzusehen und umzusetzen.

3. Ausgestaltungsvarianten zwecks Sicherstellung positiver Liquiditätseffekte

Vor allem für zahlreiche kleinere und mittlere Produzent/innen, die sich derzeit für eine Förderung nach dem DFFF1 qualifizieren, ist der Zuschuss für die Liquiditätsplanung des Filmprojekts von entscheidender Bedeutung. Dies zeigt sich zum einen daran, dass diese Personengruppe regelmäßig von der Möglichkeit einer vorgezogenen ratierlichen Auszahlung Gebrauch macht. Die ersten beiden Raten – bei Drehbeginn und bei Fertigstellung des Rohschnitts – sind dabei für den Cash-Flow der betreffenden Unternehmen meist essentiell. Zum anderen haben viele dieser Produzent/innen auch darüber hinaus Bedarf für eine Überbrückungsfinanzierung, weil sie nicht über laufende Kreditlinien o.ä. verfügen. Als Sicherheit verwenden sie dann regelmäßig ihren Anspruch auf Auszahlung des DFFF-Zuschusses, um die Kreditkonditionen zu verbessern. Auch bei einer etwaigen Zwischenfinanzierung durch einen an der späteren Ausstrahlung des Werks interessierten Sender ist diese Vorgehensweise üblich.

Im Rahmen des Gutachtenauftrags soll auch untersucht werden, wie sich diese positiven Liquiditätseffekte der gegenwärtigen Direktsubventionen möglichst weitgehend auch im Kontext eines steuerlichen Anreizmodells in der hier zu begutachtenden Variante abbilden ließen. Insbesondere soll es darum gehen, die negativen Cash-Flow-Implikationen der Umstellung von einer Förderung auf Basis budgetierter Kosten hin zu einer Förderung nach Maßgabe bereits angefallener (Ist-)Kosten abzumildern. Denn die steuerliche Filmförderzulage würde grundsätzlich auf der Basis der im jeweiligen Förderzeitraum bereits entstandenen Kosten ausgezahlt und wäre damit für die Berechtigten nicht schon von Beginn der Dreharbeiten an ratierlich verfügbar. Außerdem wären bei der vorgesehenen Anordnung einer

[128] EU-Kommission, Mitteilung v. 15.11.2013 (Fn. 88), Rz. 52 Nr. 7.
[129] S. Mitteilung der Kommission zur Änderung der Mitteilungen der Kommission für die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen … [u.a.] für Filme und andere audiovisuelle Werke, v. 27.6.2014 (2014/C 198/02).

analogen Anwendung der Regeln für Steuervergütungen auch die besonderen Bestimmungen für Forderungsabtretungen nach § 46 AO zu beachten. Die gegenwärtig verbreitete Praxis einer Abtretung vor Entstehung des Auszahlungsanspruchs zwecks Erlangung einer Zwischenfinanzierung bzw. günstiger Kreditkonditionen wäre dann aber aufgrund der in den Absätzen 2 und 4 des § 46 AO vorgesehenen Einschränkungen nicht mehr zu realisieren. Im Folgenden werden Optionen für eine gesetzliche Ausgestaltung der Filmförderzulage erörtert, die diese beiden negativen Cash-Flow-Effekte abmildern bzw. beseitigen könnten.

a) Unterjährige Abrechnungszeiträume

Eine signifikante Verbesserung der Liquiditätseffekte im Sinne einer Annäherung an den status quo der Förderung durch ratierlich ausgezahlte Zuschüsse des DFFF bzw. GMPF ließe sich zunächst durch die Festlegung kurzer, unterjähriger Abrechnungszeiträume erreichen. Da eine vorrangige Verrechnung der Filmförderzulage mit den für den jeweiligen Förderzeitraum veranlagten bzw. festgesetzten Steuern gerade nicht vorgesehen ist, besteht keine materiell-rechtliche Notwendigkeit einer lediglich einmaligen Auszahlung je Kalenderjahr. Auch die historischen Vorbilder der hier zu untersuchenden Variante einer Filmförderzulage wurden zwar üblicherweise, aber nicht ausnahmslos in jährlichen Abrechnungszeiträumen ausgezahlt. Namentlich die Bergmannsprämie wurden gemäß § 3 BergmPG im Lohnabrechnungszeitraum (seitens des Arbeitgebers) bzw. im Lohnsteueranmeldungszeitraum (bei einer Erstattung an den Arbeitgeber durch das Finanzamt) und damit grds. monatlich ausgezahlt. Denkbar wäre es daher etwa vorzusehen, dass Förderberechtigte ab Erhalt des Zuwendungsbescheids der FFA für das je abgelaufene Quartal, d.h. vierteljährlich auf Basis der angefallenen Kosten eine Auszahlung durch das Finanzamt beantragen können.

Damit einher ginge allerdings ein gewisses Maß an erhöhtem Vollzugsaufwand seitens der zuständigen Finanzbehörden. Förderanträge würden tendenziell mit einer häufigeren Frequenz eingehen und zur Bearbeitung anstehen. Jedoch handelt es sich beim Gros der bislang geförderten Projekte um kleine und mittlere audiovisuelle Produktionen, bei denen der Produktionszeitraum deutlich weniger als ein Jahr beträgt. Es wäre daher selbst bei einer vierteljährlichen Auszahlungsperiode nicht mit einem signifikanten Anstieg der Auszahlungsanträge im Vergleich zu einer nur einmaligen Auszahlung je Kalenderjahr zu rechnen. Auch davon abgesehen dürfte sich die Mehrbelastung infolge kürzerer Prüf- und Abrechnungszeiträume in engen Grenzen halten. Denn die Förderfähigkeit des Projekts dem Grunde nach stünde aufgrund der Bescheinigung der FFA fest, und relevante Abweichungen in

der Durchführung des Projekts sind regelmäßig nicht zu erwarten und darum jedenfalls nicht systematisch zu prüfen. Die Förderfähigkeit der geltend gemachten Herstellungskosten wiederum müsste ohnehin je Kostenposition und damit unabhängig vom Auszahlungszeitraum jeweils einmalig festgestellt werden. Eine etwaige eingehende Überprüfung der den Förderanträgen zugrundeliegenden Verhältnisse wird ohnehin typischerweise einer einmaligen nachträglichen Kontrolle vorbehalten bleiben, und zwar grundsätzlich im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung (vgl. 5.).

b) Gesetzliche Bearbeitungs- und Auszahlungsfristen

Auch verkürzte, unterjährige Auszahlungsperioden lassen allerdings nur dann eine signifikante Annäherung an die Liquiditätseffekte der gegenwärtigen Förderinstrumente erwarten, wenn auch die Bearbeitung der eingehenden Anträge zeitnah erfolgt. Eine Möglichkeit der Verfahrensbeschleunigung bieten dabei gesetzliche Fristen für die Bearbeitung von Förderanträgen.

Eine erste Variante stellt dabei die Anordnung einer Bearbeitungsfrist ohne unmittelbare „Sanktionswirkung“ dar. Naheliegend wäre dann die Formulierung als Soll-Vorschrift, die bei atypischen Fallgestaltungen – namentlich bei komplexen bzw. besonders umfangreichen Anträgen – der zuständigen Finanzbehörde die Möglichkeit eröffnen würde, auch eine längere Bearbeitungsdauer zu begründen. Ein gesetzliches Vorbild hierfür bietet beispielsweise die Regelung des § 31 Abs. 4 Satz 3 TKG a.F. (2021). Alternativ dazu könnte eine reguläre Bearbeitungsfrist mit einmaliger Verlängerungsmöglichkeit bei besonders aufwendiger Bearbeitung, bei durch die Antragsteller veranlasste Nachfragen o.ä. vorgesehen werden, wie etwa im Verfahren nach § 10 Abs. 6a BImSchG. In Betracht kommen dürfte als Regelfrist jeweils ein Zeitraum zwischen ein und drei Monaten, wobei in die gesetzliche Festlegung auch die bisherigen Erfahrungen der Antragsbearbeitung seitens der FFA einfließen könnten. Dabei wäre ggf. zu berücksichtigen, dass die Finanzbehörden nur noch über die Förderberechtigung der Höhe nach entscheiden müssten, d.h. die Förderfähigkeit der geltend gemachten Herstellungskosten prüfen müssten, wohingegen die Förderfähigkeit des Filmprojekts dem Grunde nach bereits durch den Zuwendungsbescheid der FFA positiv beschieden worden ist.

Der Effekt einer solchen gesetzlich vorgegebenen Regel-Bearbeitungsfrist bestünde zum vornehmlich, dass die Anträge auf Auszahlung der Filmförderzulage seitens der zuständigen Finanzbehörde absehbar priorisiert werden dürften. Darüber hinaus könnte seitens der Förderberechtigten schneller als üblich, nämlich im Regelfall schon mit Fristablauf ein

Untätigkeitseinspruch im Sinne des § 347 Abs. 1 Satz 2 AO eingelegt bzw. eine Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 1 AO erhoben werden. Denn die gesetzliche Soll-Bearbeitungsfrist konkretisiert das in den genannten Vorschriften verwendete Kriterium der „angemessenen Frist“ bzw. der „wegen besonderer Umstände des Falles“ gebotenen Frist[130]. Allerdings hat der vorgezogene Zugang zum Rechtsbehelfsverfahren bei Untätigkeit der Behörde noch keine unmittelbare Auswirkung auf die Liquiditätssituation der Betroffenen. Eine rasche Auszahlung der beantragten Förderung wird damit letztlich durch „sanktionslose“ Regel-Bearbeitungsfristen nur – allerdings absehbar auch signifikant – gefördert, aber nicht sichergestellt. Damit erhielten die betroffenen Antragstellenden auch nur in begrenztem Maß Planungssicherheit hinsichtlich der Ausgestaltung ihrer Zwischenfinanzierung.

Als zweite Variante könnte daher alternativ auch eine gesetzliche Bearbeitungsfrist erwogen werden, an deren ergebnisloses Verstreichen die Fiktion einer Bewilligung der geltend gemachten Fördersumme geknüpft ist. Dabei handelt es sich ausweislich des § 42a VwVfG um ein gängiges Instrument der Verfahrensbeschleunigung bei Genehmigungsverfahren[131], das aber auch dem Steuerverfahren bei der Festsetzung von Steuerschulden, Steuererstattungen oder Steuervergütungen nicht fremd ist. Anwendung findet es dort immer dann, wenn gesetzlich eine Steuererklärung in Form einer Steueranmeldung im Sinne des § 150 Abs. 1 Satz 3 AO vorgeschrieben ist. Diese hat gemäß § 168 AO die Wirkung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung; zugunsten des Steuerpflichtigen freilich erst nach der keiner Fristvorgabe unterliegenden Zustimmung der Finanzbehörde. Da bei der Filmförderzulage gerade die beschleunigte Zustimmung – ggf. mit den notwenigen Korrekturen – zum Antrag auf Auszahlung der Zulage in Rede steht, sollte ggf. keine analoge Anwendung des Anmeldeverfahrens, sondern eine eigenständige Bewilligungsfiktion vorgesehen werden. Zur gesetzlichen Fristbestimmung kann auf die obigen Ausführungen zur Regel-Bearbeitungsfrist verwiesen werden; im Übrigen könnte sich die nähere Ausgestaltung einer solchen Fiktion an § 42a VwVfG orientieren.

In organisatorischer Hinsicht könnte die Einführung einer gesetzlichen Fristvorgabe flankiert werden durch die Anordnung einer Zuständigkeitskonzentration für die Bearbeitung der Auszahlungsanträge. Denn damit wäre tendenziell eine größere Expertise und Routine der mit

[130] Vgl. zur Parallelregelung des § 75 VwGO BverwG v. 22.3.2018 – 7 C 21/16, NVwZ 2018, 1229, Rz. 13; *Schenke*, in: Kopp/Schenke, VwGO, 28. Aufl. 2022, § 75 Rz. 12; Porsch, in Schoch/Schneider, VwGO, § 75 (Stand: Feb. 2019) Rz. 6.
[131] S. zu Einzelfällen die Auflistung bei *Stelkens*, in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 10. Aufl. 2022, § 42a Rz. 33 f.

der Bearbeitung befassten Finanzbehörde verbunden. Die Möglichkeit der Schaffung von solchen Spezialzuständigkeiten, die auch losgelöst von etwaigen gesetzlichen Bearbeitungsfristen in Betracht zu ziehen sein dürfte, wird noch gesondert unter (5.) erörtert.

Unabhängig von den obigen Erwägungen sollte jedenfalls eine kurze Frist für die Auszahlung nach – tatsächlicher oder fingierter – Bewilligung des jeweiligen Förderantrags in das Gesetz zur Filmförderzulage aufgenommen werden. Üblich ist hier bei anderen, vergleichbaren Zulagen eine einmonatige Frist.

c) Erleichterte Abtretungsmodalitäten

Daneben könnten auch die indirekten Liquiditätseffekte der hier zu untersuchenden Variante eines steuerlichen Anreizmodells optimiert werden, indem die Fortführung der gegenwärtigen Praxis einer Überbrückungs- bzw. Vorfinanzierung unter Abtretung des künftigen Auszahlungsanspruchs ermöglicht wird.

Da der Anspruch auf Auszahlung der Filmförderzulage nach Grund und Höhe nicht aus einer erst noch festzusetzenden Steuerschuld des Antragstellers abzuleiten wäre, sondern unabhängig davon entstünde, würde es sich um einen eigenständigen und damit grundsätzlich abtretungsfähigen Anspruch handeln. Da auf ihn die auf Steuervergütungen anwendbaren Vorschriften der Abgabenordnung entsprechende Anwendung finden sollen, wäre auch die Abtretungen betreffende besondere Vorschrift des § 46 AO analog anwendbar[132]. Sie würde allerdings für die Filmförderzulage ausweislich ihres Absatz 1 kein generelles Abtretungshindernis begründen. So ist etwa auch für die insoweit ihrer Konzeption nach vergleichbare Investitionszulage seitens der Finanzverwaltung die Möglichkeit einer Abtretung anerkannt[133].

aa) Wirksame Abtretung schon vor Anspruchsentstehung

Allerdings wird eine Abtretung gemäß § 46 Abs. 2 AO erst wirksam, wenn sie der zuständigen Finanzbehörde angezeigt worden ist. Dies wiederum ist nach dieser Vorschrift erst nach Anspruchsentstehung möglich. Der Anspruch auf Auszahlung der Filmförderzulage entstünde aber erst mit Ablauf der jeweiligen Förder- bzw. Auszahlungsperiode, also bspw. nach Ablauf des jeweiligen Kalendervierteljahres für die in diesem Zeitraum angefallenen förderfähigen Aufwendungen. Damit wäre es vorbehaltlich abweichender gesetzlicher Anordnungen nicht

[132] Vgl. zur Anwendung des § 46 AO auf vergleichbare Zulagen generell *Horn*, in Schwarz/Pahlke, AO, 2022, § 46 Rz. 23.
[133] S. BMF v. 8.5.2008, BSBl. I 2008, 590, Rz. 274.

mehr möglich, den Anspruch auf Auszahlung der Filmförderzulage schon vor Drehbeginn bzw. vor dem tatsächlichen Anfall von Herstellungskosten zwecks Erlangung einer Vor- bzw. Zwischenfinanzierung wirksam an einen Fremdkapitalgeber abzutreten.

Die zeitliche Einschränkung der Abtretbarkeit von Ansprüchen aus dem Steuerverhältnis auf die Zeit nach Anspruchsentstehung ist erst mit der Neufassung der Abgabenordnung 1977 Gesetz geworden. In der Vorläuferbestimmung des § 159 RAO war sie noch nicht enthalten. Zur Begründung hat der Gesetzgeber seinerzeit verwaltungsökonomische Gründe angeführt[134]. Die Finanzbehörden sollen sich nicht schon zu einer Zeit mit der Abtretung befassen müssen, in der ein zur Auszahlung führendes Steuerverfahren noch gar nicht beantragt bzw. eingeleitet worden ist. Den Anstoß für die Neuregelung gaben demnach allein Effizienzerwägungen; es bestanden keine grundlegenden, gesetzessystematischen oder gar verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Vorläuferregelung. Dementsprechend wäre es dem Gesetzgeber unbenommen, von dieser Einschränkung für den Sonderfall des Anspruchs auf Auszahlung der Filmförderzulage wieder abzusehen. Dies könnte gesetzestechnisch als Ausnahme von der generellen Anwendbarkeit der Vorschriften der AO betreffend Steuervergütungen auf die Filmförderzulage formuliert werden. Zweckmäßigerweise wäre dann allerdings vorzusehen, dass die Abtretung erst nach Erlass des Zuwendungsbescheids der FFA (als Grundvoraussetzung eines Auszahlungsanspruchs) den Finanzbehörden gegenüber angezeigt und damit wirksam vollzogen werden kann.

Würde entsprechend verfahren, könnten die Anspruchsberechtigten den erst künftig noch entstehenden Auszahlungsanspruch grundsätzlich wie derzeit, d.h. schon im Vorfeld der eigentlichen Förderung zwecks Erlangung einer Vorfinanzierung bzw. Überbrückungsfinanzierung abtreten. Allerdings wäre abweichend von der gegenwärtigen Förderpraxis zu einem solchen Zeitpunkt der Auszahlungsanspruch zwar dem Grunde nach aufgrund des Zuwendungsbescheids der FFA hinreichend bestimmt; die Höhe des Auszahlungsanspruchs für den jeweiligen Abrechnungszeitraum stünde aber noch nicht fest, da sie vom Fortschritt des Herstellungsprozesses und dem damit verbundenen Anfall förderfähiger Kosten abhinge. Eine wirksame Abtretung des jeweiligen Anspruchs wäre dessen ungeachtet möglich. Denn der künftige Anspruch muss bei der Abtretung nur soweit konkretisiert werden bzw. bestimmbar sein, dass im Zeitpunkt der Entstehung die genaue Höhe des abgetretenen

[134] S. BT-Drs. 6/1982, S. 171.

Betrags berechnet werden kann[135]. Dazu ist eine Bezifferung schon bei Abtretung nicht notwendig[136]; stattdessen genügen Angaben wie „in voller Höhe des zu vergütenden Betrags" o.ä. Die potenziellen Abtretungsempfänger wiederum können die ungefähre Höhe des Auszahlungsanspruchs anhand der budgetierten Kosten und der zeitlichen Planung der Filmproduktion abschätzen, die Produzent/innen regelmäßig ohnehin kalkulieren bzw. erstellen müssen. Sie müssten allerdings auch in größerem Maße als bislang Vorkehrungen treffen, um dem Risiko einer Aufrechnung gegen die abgetretene Forderung – und zwar dann seitens des Fiskus mit Ansprüchen aus einem Steuerschuldverhältnis mit dem Zedenten – Rechnung zu tragen (vgl. §§ 226 Abs. 1 AO, 406 BGB analog[137]).

Gleichheitsrechtlich ließe sich eine solche Ausnahme ohne Weiteres unter Verweis auf die Notwendigkeit einer frühzeitigen Abtretungsmöglichkeit für die Erreichung des Förderzwecks rechtfertigen. Beihilferechtlich wäre eine solche steuerschuldrechtliche Ausnahmeregelung gemeinsam mit den materiell-rechtlichen Vorschriften des steuerlichen Anreizmodells zu notifizieren, weil sie einen zusätzlichen selektiven Vorteil gewähren würde. Auf die Genehmigungsfähigkeit der Regelung sollte dies aber keine Auswirkungen haben.

bb) Zulässigkeit einer Abtretung zwecks Vorfinanzierung

Darüber hinaus bedürfte es absehbar auch einer Lockerung der strengen Vorgaben des § 46 Abs. 4 AO betreffend den geschäftsmäßigen Erwerb von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen zum Zweck der Einziehung oder sonstigen Verwertung auf eigene Rechnung.

Die für die Realisierung kleiner und mittlerer Filmprojekte häufig notwendige Vor- bzw. Zwischenfinanzierung der Produktionskosten wird typischerweise von Finanzinstituten bzw. Kreditgebern bereitgestellt, die entsprechende Tätigkeiten nachhaltig und damit „geschäftsmäßig" im Sinne des § 46 Abs. 4 AO[138] ausführen. Die Abtretung des Auszahlungsanspruchs von Produzent/innen ist für diese Finanziers außerdem nur von Interesse, wenn sie diese Forderung anstelle der Darlehensrückzahlung bzw. bei deren Ausfall

[135] S. *Horn*, in Schwarz/Pahlke, AO, 2022, § 46 Rz. 24.
[136] So auch explizit BFH v. 16.11.1993 – VII R 23/93, BFH/NV 1994, 598, Rz. 22, m.w.N. Siehe dazu aus dem Schrifttum statt aller *Boeker*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 46 AO (Stand: März 2013) Rz. 36; *Blesinger*, in Kühn, AO, 21. Aufl. 2015, § 46 Rz. 3.
[137] Siehe dazu BFH v. 6.2.1990 – VII R 86/88, BStBl. II 1990, 523, Rz. 29, m.w.N.
[138] S. zur dahingehenden Definition des Begriffs der „Geschäftsmäßigkeit" etwa BFH v. 23.10.1985 – VII R 196/82, BStBl. II 1986, 124; v. 4.2.2005 – VII R 54/04, BStBl. II 2006, 348, Rz. 8; *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 46 AO Rz. 44.

auf eigene Rechnung verwerten können. Ein solcher geschäftsmäßiger Forderungserwerb wird von § 46 Abs. 4 AO aber nur im Fall einer bloßen Sicherungsabtretung gestattet. Die h.M. und namentlich die höchstrichterliche Rechtsprechung[139] versteht § 46 Abs. 4 Satz 3 AO dabei – zutreffend – so, dass selbst insoweit nur Unternehmen mit Banklizenz tätig werden dürfen. In der Rechtsprechung wird außerdem der Begriff der „Sicherheitsabtretung" tendenziell streng verstanden. Grundsätzlich wird gefordert, dass der Sicherungszweck der Abtretung im Verhältnis zu etwaigen sonstigen Zwecken dominieren muss[140]; es darf nicht von vornherein die Verwertung der Forderung durch den Zessionar angestrebt sein. Außerdem dürfe der Zedent dem Abtretungsempfänger keine ins Gewicht fallende Einwirkungsmöglichkeiten auf den Erstattungs- oder Vergütungsanspruch einräumen, sondern müsse weiterhin selbst über dessen – ggf. gerichtliche – Durchsetzung disponieren können[141]. So soll etwa nach einer Entscheidung des FG Berlin[142] keine Sicherheitsabtretung mehr vorliegen, wenn „nach den gesamten Umständen der Geschäftsbeziehung der Erstattungsanspruch an die Bank ‚verkauft' wurde", um einen Steuererstattungsanspruch vorzufinanzieren[143].

Nach dem Kenntnisstand des Unterzeichners kann nicht davon ausgegangen werden, dass gegenwärtig die Abtretung von Auszahlungsansprüchen auf Zuschüssen nach DFFF und GMPF strikt auf Sicherungszwecke im o.g. Sinne begrenzt ist und in diesem Sinne nur vorläufigen Charakter hat. Auch erfolgt die Vorfinanzierung kleinerer und mittlerer Filmprojekte nicht stets nur durch Kreditinstitute; teilweise betätigen sich wohl auch an der Verwertung des audiovisuellen Werks interessierte Sender u.ä. als Geldgeber.

Soll den Förderberechtigten auch im Rahmen eines steuerlichen Anreizmodells eine Vorfinanzierung der Förderung durch Abtretung ihres Auszahlungsanspruchs im bisherigen Umfang und entsprechend den bisherigen Gepflogenheiten ermöglicht werden, so dürfte sich daher die gesetzliche Anordnung einer bereichsspezifischen Ausnahme von § 46 Abs. 4 AO empfehlen. Nach der Gesetzesbegründung[144] dient diese Vorschrift vor allem dem Schutz der Anspruchsinhaber vor Übervorteilung durch Dritte. Insbesondere Lohnsteuerpflichtigen und unter ihnen vor allem „Gastarbeiter" sollen davor geschützt werden, dass sie ihre Ansprüche

[139] S. BFH v. 23.10.1985 – VII R 196/82, BStBl. II 1986, 124, m.w.N. auch zur Gegenauffassung. S. ferner bspw. *Blesinger*, in Kühn, AO, 21. Aufl. 2015, § 46 Rz. 17; *Koenig*, in ders., AO, 4. Aufl. 2021, § 46 Rz. 36; *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 46 AO Rz. 48. Weitere Nachweise bei *Horn*, in Schwarz/Pahlke, AO, 2022, § 46 Rz. 53.
[140] S. BFH v. 3.2.1984 – VII R 72/82, BStBl. II 1984, 411.
[141] S. BFH v. 3.2.1984 – VII R 72/82, BStBl. II 1984, 411.
[142] S. FG Berlin v. 13.1.1997 - IV 242/95, EFG 1997, 1160.
[143] Zu weiteren Einzelheiten s. *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 46 AO Rz. 47 f.
[144] S. BT-Drs. 7/2852, S. 47.

aus dem Lohnsteuer-Jahresausgleich unter Wert oder an unseriöse "Kreditgeber" abtreten. Daneben dient die Vorschrift auch dem Schutz der Finanzbehörden vor der Geltendmachung manipulierter und überhöhter Auszahlungsansprüche durch geschäftsmäßige und betrügerische Zessionare. Beide Gesichtspunkte greifen jedoch bei der hier in Rede stehenden Filmförderung nicht durch, da sich solche Risiken im Rahmen der bisherigen Förderpraxis – wo sie theoretisch ebenfalls bestehen – erkennbar nicht manifestiert haben.

Steuersystematisch und gleichheitsrechtlich bestünden gegen eine Ausnahme vom Anwendungsbereich des § 46 Abs. 4 AO daher keine Bedenken. Im Übrigen existiert mit § 37 Abs. 5 Satz 10 KStG ein Vorbild, das aus ähnlichen Erwägungen heraus – Verbesserung der Liquiditätssituation – eine dahingehende Ausnahme geschaffen hat[145]. Beihilferechtlich gälte für eine solche begünstigende Sonderregelung das oben unter (aa) zur Ausnahme von den zeitlichen Einschränkungen des § 46 AO Gesagte.

4. Förderbedingung hinreichenden Rechterückbehalts

Wie eingangs unter B. dargelegt, wird seitens der BKM erwogen, bei Auftragsproduktionen künftig einen hinreichenden Rechterückbehalt zugunsten der Produzent/innen als Voraussetzung für deren Förderberechtigung vorzuschreiben. Diese Bedingung soll ggf. unabhängig von der Beibehaltung des bisherigen Förderkonzepts oder seiner Umstellung auf ein steuerliches Anreizmodell als neues Förderkriterium vorgesehen werden.

Je nach der konkreten Ausgestaltung der Vorgaben zum Rechterückbehalt und insbesondere in Abhängigkeit von der Entscheidung zwischen einer gesetzlichen Begrenzung der Übertragung auf den Auftraggeber einerseits und einer Selbstregulierung der Filmwirtschaft andererseits wirft ein solches Förderkriterium in unterschiedlichem Maße Fragen hinsichtlich seiner Verfassungskonformität und evtl. auch hinsichtlich seiner Unionsrechtskompatibilität auf. Im Vordergrund dürfte dabei die Wahrung der Grundrechte des GG und der Grundfreiheiten des AEUV stehen. Diese Fragestellungen bedürfen einer eigenständigen, eingehenden Begutachtung; sie werfen jedoch keine speziell mit dem steuerlichen Anreizmodell verbundenen Probleme auf. Es ist nicht ersichtlich, dass eine mit höherrangigem Recht vereinbare Lösung für die gegenwärtige Förderkonzeption nicht ebenso als zulässige Bedingung für die Auszahlung einer als steuerliches Anreizmodell konzipierten Filmförderzulage vorgesehen werden könnte.

[145] S. dazu *Horn*, in Schwarz/Pahlke, AO, 2022, § 46 Rz. 3.

5. Gesetzliche Ausgestaltung der Verwaltungskompetenzen

Die geplante Filmförderzulage soll durch die Landesfinanzbehörden verwaltet werden. In der dahingehenden gesetzlichen Regelung soll außerdem auch die für den Antrag jeweils zuständige Finanzbehörde konkretisiert werden.

a) Bundesgesetzliche Anordnung der Verwaltung durch Landesfinanzbehörden

Ordnet man die Regelung der Filmförderzulage wie ihre historischen Vorbilder (Investitionszulage, Eigenheimzulage, etc.) als Steuergesetzgebung im Sinne des Art. 105 Abs. 2 GG ein[146], so folgt die Zuständigkeit der Landesbehörden bei einer Finanzierung „aus dem Aufkommen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer“ ohne Weiteres aus Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG. Da das Aufkommen aus diesen Steuern teilweise dem Bund zufließt (Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG), würden die Landesfinanzbehörden dabei gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 1 im Auftrag des Bundes tätig. Diese wären sowohl für die Bescheidung der Anträge auf Filmförderzulage und die anschließende Auszahlung zuständig als auch für die nachträgliche Kontrolle der geltend gemachten Kosten. Letztere würde regelmäßig im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung nach § 193 ff. AO erfolgen.

Wollte man hingegen die bundesgesetzliche Regelung der Filmförderzulage auf Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG stützen, wären die Art. 83 ff. GG für die Aufteilung der Verwaltungskompetenzen und die Zuweisung von Behördenzuständigkeiten einschlägig. Ginge man ferner davon aus, dass in diesem Fall ein Geldleistungsgesetz im Sinne des Art. 104a Abs. 3 GG vorläge, so wäre dessen verfassungskonforme Ausgestaltung nur so möglich, dass der Bund jeweils die Hälfte der Ausgaben (über seine Beteiligung am Einkommen- bzw. Körperschaftsteueraufkommen) trüge[147]. Damit wäre nach Art. 104a Abs. 4 GG ebenfalls Bundesauftragsverwaltung gegeben, so dass sich die Verwaltungskompetenzen nach Art. 85 GG richten würden. Gemäß Art. 85 Abs. 1 Satz 1 können Bundesgesetze in diesem Fall mit Zustimmung des Bundesrates die Einrichtung der zuständigen Behörden regeln. Zur Behörden“einrichtung“ zählt dabei auch die Zuweisung von Aufgaben und Befugnissen[148]. Eine entsprechende Bundesratszustimmung vorausgesetzt, könnte daher auch auf dieser Grundlage eine Verwaltung der Filmförderzulage durch die Landesfinanzbehörden bundesgesetzlich angeordnet werden.

---

[146] Siehe zur Diskussion des für die Bundesgesetzgebung einschlägigen Kompetenztitels oben bei 1.a).
[147] Siehe dazu eingehend oben bei 1.c).
[148] S. BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 909/82, BVerfGE 75, 108, Rz. 103; *Suerbaum*, in BeckOK, GG, Art. 85 Rz. 12 iVm. Art. 84 Rz. 24, m.w.N.

Lediglich wenn man – nach hier vertretener Ansicht nicht überzeugend[149] – weder Art. 105 Abs. 2 GG noch Art. 104 Abs. 3 GG auf die Filmförderzulage für anwendbar hielte, würden die Länder die Zulage als eigene Angelegenheit im Sinne des Art. 84 GG verwalten. Selbst dann könnte allerdings kraft Art. 84 Abs. 1 Satz 2 GG durch Bundesgesetz eine Verwaltung durch die Landesfinanzbehörden angeordnet werden. Die Länder könnten allerdings davon abweichende Regelungen treffen, sofern nicht ausnahmsweise ein besonderes Bedürfnis nach bundeseinheitlicher Regelung geltend gemacht werden könnte (siehe dazu Art. 84 Abs. 1 Satz 5 GG).

b) Möglichkeit von Zentralzuständigkeiten

Zulagen, bei denen die Anspruchsberechtigung von der persönlichen Steuerpflicht im Rahmen einer Steuer vom Einkommen (Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer) abhängt und die aus dem Aufkommen dieser Steuer finanziert werden, werden üblicherweise von den Finanzämtern als örtlichen Behörden der Landesfinanzverwaltung (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 4 FVG) verwaltet. So war bzw. ist etwa in § 7 Abs. 1 InvZulG 2010, § 11 Abs. 1 Satz 1 EigZulG und § 5 Abs. 1 FZulG die Zuständigkeit des für die Besteuerung des Anspruchsberechtigten nach dem Einkommen zuständigen Finanzamts vorgesehen. Ist eine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (im Wesentlichen Personengesellschaften und Gemeinschaften) Anspruchsberechtigter, so ist der Antrag regelmäßig bei dem Finanzamt zu stellen, das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständig ist. Entsprechendes könnte auch für die Verwaltung der Filmförderzulage angeordnet werden. Die anspruchsberechtigten Unternehmen hätten damit einen ortsnahen Ansprechpartner für ihre Anträge. Innerhalb der Finanzverwaltung wiederum würde dann dieselbe Stelle die vom Anspruchsteller geltend gemachten Kosten sowohl hinsichtlich ihrer Förderfähigkeit als auch hinsichtlich ihrer steuerlichen Auswirkungen prüfen.

Diesen möglichen Synergieeffekten stünden allerdings absehbar auch Effizienzverluste einer dezentralen Verwaltung der Filmförderzulage gegenüber. Es müssten potenziell in jedem Wohnsitz- bzw. Unternehmenssitzfinanzamt personelle Ressourcen zum Erwerb und zur Pflege des nötigen Fachwissens insbes. betreffend die Kriterien für die Förderfähigkeit von geltend gemachten Filmproduktionskosten vorgehalten werden. Außer bei den Finanzämtern, die für große Produktionsdienstleister zuständig sind (wie bspw. das Studio Babelsberg u.ä.) wären die entsprechend geschulten Mitarbeiter/innen mit dieser Aufgabe aber regelmäßig nicht

[149] Siehe dazu oben bei 1.c).

ausgelastet. Damit besteht zugleich die Gefahr, dass Anträge auf Auszahlung der Zulage mangels hinreichender Routine und Kapazitäten erst nach längerer Bearbeitungsdauer beschieden werden. Das könnte zu Verzögerungen in der Auszahlung und damit bei einigen betroffenen Antragstellern – insbesondere kleinen und mittleren Produzent/innen – zu kritischen Liquiditätsnachteilen führen. Vor diesem Hintergrund könnte es sich anbieten, für jedes Bundesland oder länderübergreifend eine zentral für die Auszahlung der Filmförderzulage zuständige Stelle innerhalb der Landesfinanzbehörden vorzusehen.

Grundsätzlich wäre die Schaffung eventueller Zentralzuständigkeiten innerhalb eines Bundeslands den jeweiligen Ländern überlassen. Klassifiziert man die Verwaltung der Filmförderzulage als Aufgabe der Finanzverwaltung, wäre dafür die bundesgesetzliche Ermächtigung in § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG einschlägig. Gemäß dessen zweiter Alternative kann die zuständige Landesregierung durch Rechtsverordnung u.a. einem Finanzamt oder einer besonderen Landesfinanzbehörde Zuständigkeiten für die Bezirke mehrerer Finanzämter übertragen. Dies wäre die Rechtsgrundlage für die Zentralisierung der Bearbeitung von Förderanträgen bei einem einzigen Finanzamt im Gebiet des jeweiligen Landes. Stattdessen könnte auch nach der ersten Alternative des § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG ein Spezialfinanzamt errichtet werden, das sich ausschließlich mit Anträgen auf Auszahlung der Filmförderzulage befassen würde[150]. Letzteres empföhle sich aber allenfalls, wenn in einem Bundesland besonders viele Anträge und auch solche zu großvolumigen Projekten eingingen. Ansonsten dürfte die niederschwellige Maßnahme der Ansiedlung einer Zentralzuständigkeit bei einem bereits bestehenden Finanzamt die effizientere Lösung darstellen. Im Übrigen ist zwar für die Inanspruchnahme der Befugnis zur Zentralisierung der Zuständigkeit innerhalb des jeweiligen Bundeslandes nach § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG Voraussetzung, dass dadurch der Vollzug der in Rede stehenden Aufgabe verbessert oder erleichtert wird. Insoweit genügen aber Zweckmäßigkeitserwägungen, wobei der Finanzverwaltung nach zutreffender Auffassung ein Beurteilungsspielraum zukommt[151]. Die im vorherigen Absatz genannten Effizienzerwägungen sollten dafür jedenfalls ausreichen.

Die Bundesländer hätten außerdem gemäß § 17 Abs. 4 FVG die Möglichkeit, durch Staatsvertrag eine länderübergreifende Zentralzuständigkeit oder Zentralstelle für die

[150] Vgl. zur Möglichkeit der Errichtung von Finanzämtern, die nur eine einzige Aufgabe wahrnehmen, *Krumm*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 17 FVG (Stand: Juni 2020) Rz. 5; *Schmieszek*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 17 FVG Rz. 23; *Schwan*, in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, 2022, § 17 FVG Rz. 8.
[151] S. *Krumm*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 17 FVG (Stand: Juni 2020) Rz. 5a; *Schmieszek*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 17 FVG Rz. 27.

Verwaltung der Filmförderzulage zu begründen. Alternativ dazu kann auch das Bundesministerium der Finanzen auf Antrag von und im Einvernehmen mit allen unmittelbar betroffenen Ländern Entsprechendes verordnen, sofern der Bundesrat zustimmt. Dies ergibt sich aus § 17 Abs. 5 FVG, der wiederum verfassungsrechtlich durch Art. 108 Abs. 4a GG gedeckt ist.

Soll die Entscheidung über die Einrichtung zentraler Zuständigkeiten an die Bundesländer delegiert werden, so sollte dementsprechend auf die Anwendbarkeit des § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG und ggf. auch des § 17 Abs. 4 und 5 FVG verwiesen werden. Nimmt man an, dass die Regelung der Zulage noch der Steuergesetzgebungskompetenz unterfällt und ihre Verwaltung darum eine genuine Aufgabe der Finanzverwaltung darstellt, so hätte der Verweis im Wesentlichen klarstellenden Charakter. Er würde sicherstellen, dass die Zuständigkeitsregelung im Gesetz über die Filmförderzulage keine Spezialregelung im Verhältnis zu § 17 FVG begründet. Wollte man hingegen als Kompetenztitel nur Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG heranziehen und die Filmförderzulage als nichtsteuerliche Staatsausgabe bzw. Direktsubvention einstufen, hätte der Verweis auf die – dann: entsprechende – Anwendbarkeit des § 17 FVG konstitutiven Charakter. Unter jeder dieser Prämissen könnte die länderverantwortliche Schaffung von Zentralzuständigkeiten außerdem auch noch stärker akzentuiert werden, indem vorgegeben würde, dass die Länder von der entsprechenden Befugnis Gebrauch machen „sollen“.

Der Bundesgesetzgeber könnte stattdessen auch unmittelbar selbst durch Bundesgesetz anordnen, dass jedes Bundesland generell oder unter bestimmten Bedingungen eine entsprechende Zentralzuständigkeit vorsehen muss. Auch die Zuweisung von Kompetenzen an bestimmte Behörden im Aufbau der Landesverwaltung ist nach zutreffender Ansicht von der Organisationsgewalt des Bundes nach Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG bzw. Art. 85 Abs. 1 Satz 1 GG gedeckt[152].

c) Schlussprüfung

Im derzeitigen Modell der Bundesfilmförderung durch Direktsubventionen des DFFF bzw. des GMPF wird bei jedem geförderten Filmvorhaben abschließend geprüft, ob die gewährten Förderhilfen zweckentsprechend verwendet wurden. Der Schlussprüfer wird von der FFA bestimmt; derzeit sind damit privatwirtschaftliche Anbieter betraut. Geprüft wird vor allem, ob die geltend gemachten Kosten tatsächlich angefallen bzw. belegt sind. Darüber hinaus ist

[152] Vgl. zu Art. 108 GG *Siekmann*, in Sachs, GG, 9. Aufl. 2021, Art. 108 Rz. 18 und 21; zu Art. 85 Abs. 1 Satz 1 GG s. *Suerbaum*, in Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 85 Rz. 12 iVm. Art. 84 Rz. 24, m.w.N.

Gegenstand der Prüfung, ob der Film wie im Antrag vorgesehen erstellt wurde und ob er die für die Förderung maßgeblichen Voraussetzungen und insbes. den kulturellen Eigenschaftstest auch tatsächlich erfüllt.

In einem Modell steuerlicher Anreizförderung würden auf die Filmförderzulage grds. die Vorschriften der Abgabenordnung entsprechende Anwendung finden. In den §§ 193 ff. AO ist die Möglichkeit einer Ermittlung der „steuerlichen Verhältnisse" (vgl. § 194 Abs. 1 Satz 1 AO) u.a. bei gewerblich tätigen Steuerpflichtigen vorgesehen. Unter „steuerlichen Verhältnissen" sind die Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 199 Abs. 1 AO, d.h. die „für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse" zu verstehen[153]. Bei analoger Anwendung dieser Vorschrift könnte eine Außenprüfung dementsprechend zwecks Überprüfung der für die Festsetzung der Filmförderzulage maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse angeordnet werden. Dazu würde namentlich eine Überprüfung einzelner geltend gemachter Kostenpositionen ebenso zählen wie die Erfüllung der rechtlichen Anforderungen an die Förderfähigkeit des Films. Dabei könnte die Filmförderzulage entsprechend § 194 Abs. 1 Satz 1 AO entweder eigenständig geprüft werden oder als Bestandteil einer Außenprüfung betreffend die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer für einen oder mehrere Besteuerungszeiträume des steuerpflichtigen Antragstellers.

Ob eine Außenprüfung hinsichtlich des geförderten Filmprojekts stattfindet, stünde bei unmodifiziertem Verweis auf die Vorschriften der Abgabenordnung allerdings – anders als im derzeitigen Fördersystem – im Ermessen der zuständigen (Finanz-)Behörde. Gemäß § 88 Abs. 2 AO bestimmt diese Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit; dabei können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden. In der Praxis würde die Anordnung einer Außenprüfung damit vornehmlich von Umsatz- und Gewinnkennzahlen des geförderten Steuerpflichtigen sowie evtl. ergänzend von dessen steuerlichem Risikoprofil abhängen[154]. Sollten den Finanzbehörden Erkenntnisse spezifisch zum Risiko einer unberechtigten Inanspruchnahme der Förderung vorliegen, würden diese absehbar ebenfalls berücksichtigt. Sofern politisch eine engmaschigere Kontrolle oder gar wie im gegenwärtigen Fördersystem eine lückenlose „Schlussprüfung" gewünscht wäre, müsste das finanzbehördliche Ermessen

[153] Vgl. *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 194 Rz. 1 iVm. § 199 Rz. 3 AO.
[154] Dazu statt aller *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 21.232 ff.

bzgl. der Anordnung einer Außenprüfung durch dahingehende gesetzliche Vorgaben reduziert bzw. ausgeschlossen werden.

Im Übrigen könnte es sich unter Effizienzerwägungen anbieten, Aufgaben im Rahmen der Schlussprüfung weiterhin der FFA gesetzlich zuzuweisen und diese ggf. auch zu ermächtigen, zu diesem Zweck wie bisher externe Dienstleister als Prüfer zu bestellen. Da nämlich die FFA weiterhin über die generelle Förderfähigkeit des jeweiligen Filmprojekts entscheiden würde, müsste sie ohnehin personelle Ressourcen mit entsprechenden Fachkenntnissen vorhalten, die auch für die Schlussprüfung der Förderfähigkeit anhand des tatsächlich hergestellten Films herangezogen werden könnten. Bei den Finanzbehörden müssten hingegen den Außenprüfern entsprechende Fachkenntnisse zwecks Beurteilung der Förderfähigkeit erst noch vermittelt werden, was sich effizient nur durch die Schaffung von Zentralzuständigkeiten verwirklichen ließe und selbst dann noch einen administrativen Mehraufwand implizieren würde.

Unproblematisch wäre eine vollständige Übertragung der Zuständigkeit für die Schlussprüfung auf die FFA allerdings nur unter der Prämisse, dass es sich bei der Filmförderzulage unbeschadet ihrer Finanzierung aus dem Aufkommen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer nicht um ein genuin steuerliches Förderinstrument handelt, auf das deshalb die Art. 105 ff. GG keine Anwendung finden.

Stellt man sich hingegen mit der traditionellen Sichtweise auf den Standpunkt, dass eine steuerliche Filmförderzulage auf der Grundlage der Steuergesetzgebungskompetenz des Art. 105 Abs. 2 GG eingeführt würde (vgl. dazu oben bei 1.a), sind einer Zuständigkeitsübertragung durch Art. 108 GG Grenzen gesetzt. Denn nach Art. 108 GG ist die Verwaltung von Steuern den Finanzbehörden vorbehalten. Unter den in Art. 108 Abs. 4, 4a GG genannten Voraussetzungen können dabei zwar Bundes- und Landesfinanzbehörden zusammenwirken oder auch Zuständigkeiten untereinander übertragen. Nach ganz h.M. verbietet die Verfassung aber eine Auslagerung auf Einrichtungen der mittelbaren (Bundes-)Verwaltung oder gar auf private Dienstleister[155]. Zur Verwaltung der Steuern zählt dabei unzweifelhaft auch die Ermittlung der maßgeblichen steuerlichen Verhältnisse. Daher könnte die FFA als außerhalb der Finanzverwaltung angesiedelte Einrichtung der mittelbaren Bundesverwaltung nicht generell mit der Schlussprüfung der – unter der genannten Prämisse als steuerliche Maßnahme einzustufenden – Filmförderzulage betraut werden, und erst recht kein von ihr benannter privatwirtschaftlicher Prüfer. Denn die Schlussprüfung dient gerade der Ermittlung und

[155] S. *Schwarz*, in Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 108 Rz. 13, m.w.N.

Verifizierung der Berechtigung zur Inanspruchnahme der Filmförderzulage nach Grund und Höhe.

Die gesetzliche Anordnung einer Einbeziehung der FFA in die Schlussprüfung ließe sich dann vielmehr nur in dem Maße vertreten, in dem diese Prüfung Anlass zur Änderung oder Aufhebung der in den Zuständigkeitsbereich der FFA fallenden Bescheinigung über die Förderfähigkeit des Filmprojekts geben könnte. Insoweit ließe sich nämlich argumentieren, dass es sich um eine Prüfung der Voraussetzungen für den Erlass eines der eigentlichen steuerlichen Filmförderung vorgelagerten Grundlagenbescheids handelt, der deshalb in den Zuständigkeitsbereich der FFA als Erlassbehörde fallen können muss. Konkret dürfte der FFA daher die Zuständigkeit für die abschließende Prüfung der Förderfähigkeit des Filmprojekts dem Grunde nach – auf der Grundlage von dessen tatsächlicher Durchführung – übertragen werden, und zwar anhand derjenigen Kriterien bzw. derjenigen Angaben des Antragsstellers, die auch maßgeblich für die ursprüngliche Bescheinigung waren. Die Kontrolle einzelner geltend gemachter Kostenpositionen wäre hingegen den Finanzbehörden vorzubehalten.

6. Fiskalische Auswirkungen im Vergleich zum status quo der Bundes-Filmförderung

In fiskalischer Hinsicht wäre eine Umstellung von der bisherigen Förderung durch Zuschüsse im Rahmen des DFFF und GMPF auf die hier begutachtete Variante eines steuerlichen Anreizmodells im Wesentlichen mit folgenden Effekten verbunden:

(a) Für die Kosten der Filmförderung durch DFFF I, DFFF II und GMPF, kommt allein der Bund auf. Dies geschieht durch entsprechende Budgetansätze im Bundeshaushaltsplan. Im steuerlichen Anreizmodell würde die Filmförderzulage „aus dem Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer“ finanziert. Die Finanzierungsbeiträge würden dementsprechend neben dem Bund auch noch von weiteren Gebietskörperschaften analog zu der in Art. 106 GG vorgegebenen Aufkommensberechtigung aus diesen Steuern geleistet. Konkret würden Bund und Länder bei körperschaftsteuerpflichtigen Förderberechtigten wegen Art. 106 Abs. 3 Satz 2 GG je hälftig für die Kosten der Zulage aufkommen. Sind stattdessen Einkommensteuersubjekte förderberechtigt, so wären zudem auch die Gemeinden entsprechend ihrem Anteil an der Einkommensteuer, d.h. zu 15 % (vgl. Art. 106 Abs. 5 GG iVm. § 1 GemFinRefG) an den Kosten beteiligt. Die übrigen 85 % würden erneut je hälftig von Bund und Ländern aus ihren Aufkommensanteilen bestritten. Sollte der Gesetzgeber vorsehen, dass der Gemeindeanteil nicht zur Finanzierung herangezogen wird (s. dazu oben unter 1.c), würde das steuerliche Anreizmodell insgesamt je zur Hälfte (nur) von Bund und Ländern finanziert.

(b) Im gegenwärtigen System einer Förderung durch Zuschüsse, die seitens des DFFF oder des GMPF geleistet werden, ist das Fördervolumen auf die Haushaltsmittel für das jeweilige Haushaltsjahr begrenzt. Die BKM und die in ihrem Auftrag tätige FFA können daher Zuschüsse grds. nur in dem Umfang bewilligen, in dem sie in den jeweiligen Haushaltsplan des Bundes betragsmäßig eingestellt worden sind. Die ausgewiesenen Summen dürfen grds. nicht überschritten werden, sofern kein Nachtragshaushalt erstellt wird[156]; das folgt implizit aus Art. 112 GG sowie auf einfachrechtlicher Ebene aus dem – verfassungskräftigen[157] – Grundsatz der Einzelveranschlagung nach § 12 Abs. 4 HGrG.

Demgegenüber greift beim steuerlichen Anreizmodell keine solche Begrenzung des Fördervolumens, weil die entsprechenden Aufwendungen – jedenfalls bei der traditionellen Behandlung vergleichbarer Zulagen[158] – als Aufkommensminderungen qualifiziert werden und darum keiner betragsmäßig begrenzten Ausgabenposition im Haushaltsplan zugewiesen werden. Sollte die Filmförderzulage in stärkerem Maße nachgefragt werden als die bisherigen Haushaltsansätze für die Förderung nach dem DFFF und GMPF, würde sich das bisherige Fördervolumen auf diese Weise automatisch erhöhen. Die Kosten dafür würden allerdings entsprechend den obigen Ausführungen auch nicht länger allein vom Bund getragen. Daneben erübrigt sich durch die abweichende haushaltsrechtliche Behandlung auch die bisherige Notwendigkeit einer betragsmäßigen Abgrenzung und ggf. nachträglichen Umschichtung der Fördervolumina für DFFF I, DFFF II und GMPF.

(c) Wie oben unter 3. dargelegt wurde, würde die Filmförderzulage an die antragstellenden Unternehmen (Produzent/innen und Produktionsdienstleistungsunternehmen) regelmäßig erst zu einem späteren Zeitpunkt als die erste Rate nach DFFF bzw. GMPF ausgezahlt. Dies führt bei den betroffenen Unternehmen zu Liquiditätsnachteilen, deren genaues Ausmaß auch von der Ausgestaltung der Rahmenbedingungen der Filmförderzulage abhinge (s. dazu ebenfalls oben unter 3.). Spiegelbildlich dazu ergäben sich für den Fiskus Liquiditätsvorteile.

(d) Andererseits müssen im derzeitigen Modell einer Zuschussförderung durch DFFF und GMPF die beantragenden Produzent/innen und Produktionsdienstleistungsfirmen für die Kosten der abschließenden Prüfung ihrer Schlusskosten aufkommen[159]. Demgegenüber würden

[156] S. BVerfG v. 25.5.1977 – 2 BvE 1/74, BVerfGE 45, 1 (34); *Kube*, in Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 110 (Stand: Dez. 2013) Rz. 65.
[157] S. *Heintzen*, in v Münch/Kunig, GG, Bd. 2, 7. Aufl. 2021, Art. 110 Rz. 22, m.w.N.
[158] Siehe zur Rechtsunsicherheit hinsichtlich der dahingehenden Einstufung der Filmförderzulage in Gestalt der hier zu begutachtenden Variante oben unter 1.b).
[159] S. etwa für den DFFF § 19 Abs. 3 und § 30 Abs. 3 der Richtlinien der BKM.

die als förderfähig geltend gemachten Aufwendungen im steuerlichen Anreizmodell vorbehaltlich einer Sonderregelung allenfalls im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung nach den §§ 193 ff. AO geprüft. Damit gingen zwar grds. Effizienzgewinne einher, weil nur noch eine einzige Prüfung sowohl für Förderzwecke als auch für genuin steuerliche Zwecke vorgesehen wäre. Soweit solche Außenprüfungen zwecks Kontrolle der Berechtigung zum Bezug der Filmförderzulage allerdings engmaschiger bzw. häufiger stattfinden sollen als reguläre Außenprüfungen zwecks Ermittlung der regulären steuerlichen Verhältnisse der Antragstellenden, entstünde dadurch *verwaltungsseitig* ein Mehraufwand, dessen Kosten nicht auf die Förderberechtigten abwälzbar wären. Dieser wäre hinsichtlich der damit zusammenhängenden allgemeinen Verwaltungskosten von den Ländern, hinsichtlich der spezifisch durch die Außenprüfung verursachten Zweckausgaben hingegen wegen der Bundesauftragsverwaltung (siehe dazu oben unter 5.a) gemäß Art. 104a Abs. 2 GG vom Bund zu tragen[160].

II. Kombinationsmodell

Wie eingangs unter B. dargelegt, wird seitens der BKM alternativ zu einer vollständigen Überführung des gegenwärtigen Förderkonzepts in ein steuerliches Anreizmodell auch erwogen, die gegenwärtige Zuschussförderung nur für den Kreis der bisher nach DFFF II bzw. GMPF förderberechtigten Antragstellenden durch eine steuerliche Filmförderzulage zu ersetzen. Demgegenüber könnten kleinere und mittlere Produzent/innen bzw. Film- und Serienprojekte mit vergleichsweise geringem Budget innerhalb der derzeitigen Schwellenwerte weiterhin eine Förderung nach dem DFFF I, d.h. durch Zuschüsse aus dem Bundeshaushalt beanspruchen. Mit einer solchen Lösung würde dem typischerweise größeren Liquiditätsbedarf kleiner und mittlerer Produktionen Rechnung getragen, dem durch die gegenwärtigen Förderinstrumente tendenziell in stärkerem Maße Rechnung getragen werden kann als im steuerlichen Anreizmodell (wie oben unter 3. erörtert). Dieses Kombinationsmodell könnte dabei entweder den zwingenden Ausschluss der nach DFFF I Förderberechtigten aus dem steuerlichen Anreizmodell vorsehen oder dieser Personengruppe die Entscheidung für eines der beiden Förderinstrumente zur Wahl stellen.

[160] Zur Unterscheidung zwischen allgemeinen Verwaltungskosten und aufgabenspezifischen Zweckausgaben im Rahmen des Art. 104a Abs. 2 GG s. BVerwG v. 24.7.2008 – 7 A 2/07, NVwZ 2009, 599, Rz. 11.

1. Abweichungen bezüglich der zu begutachtenden Aspekte

Zentrale Aspekte der vom Gutachtenauftrag umfassten Fragestellungen wären bei einem Kombinationsmodell nicht anders zu beurteilen als bei dem unter I. erörterten Grundmodell einer (vollständigen) Umstellung auf steuerliche Anreize in Gestalt einer Filmförderzulage. Insbesondere bestünde auch für ein seinem Anwendungsbereich nach reduziertes steuerliches Anreizmodell unter denselben Gesichtspunkten eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes, wie sie oben unter I.1.a erörtert worden sind. Auch die beihilferechtliche Würdigung einer solchen Neuregelung wäre hinsichtlich der relevanten Prüfungspunkte wie auch im Ergebnis unverändert. Dasselbe gälte für die Streitfragen im Zusammenhang mit der Verpflichtung zum gesonderten Ausweis auch einer als steuerliches Anreizmodell konzipierten Filmförderzulage im Haushaltsplan (s. oben bei I.1.b) und der Einstufung als staatliche Ausgabengesetzgebung (s. oben bei I.1.c). Namentlich wären ausgehend von der traditionellen Handhabung, die sich mit guten Argumenten vertreten ließe, nach wie vor von einer Anwendung der Vorgaben der Art. 110, 104a Abs. 3 GG abzusehen. Des Weiteren wäre auch für eine teilweise Umstellung auf ein steuerliches Anreizmodell aus den unter I.1.d erörterten Gründen eine Bundesratszustimmung erforderlich. Der Gesetzgeber könnte schließlich nach wie vor unter den oben unter 3. bis 5. erörterten Detailvarianten einer Ausgestaltung der Filmförderzulage wählen.

Relevante Abweichungen sind aus rechtlicher Perspektive daher nicht zu konstatieren. Allerdings würden sich die rechtspraktischen Auswirkungen einiger der oben unter I. diskutierten Arrangements bzw. Ausgestaltungsoptionen deutlich verändern. Dies wäre im politischen Entscheidungsprozess in Bezug auf die oben erörterten gesetzgeberischen Gestaltungsoptionen zu berücksichtigen. Im Einzelnen betrifft dies vornehmlich die folgenden Punkte:

(a) Die oben unter I.1.c erörterte Möglichkeit einer Finanzierung der Filmförderzulage allein aus den Bundes- und Länderanteilen an der Einkommen- und Körperschaftsteuer, d.h. der Verzicht auf eine Beteiligung auch der Gemeinden an den Kosten der Zulage, wäre fiskalisch von geringerer Tragweite. Denn sie betrifft wegen Art. 106 Abs. 5 GG nur diejenigen Zulagen, die aus dem Einkommensteueraufkommen ausgezahlt werden, und nicht die ohnehin nur von Bund und Länder zu tragenden Aufkommenseinbußen bei körperschaftsteuerpflichtigen Antragstellenden. Werden kleine und mittlere Produktionen weiterhin durch den DFFF I gefördert, dürfte sich aber die Zahl einkommensteuerpflichtiger Antragstellender deutlich reduzieren. Das gälte erst recht, wenn das steuerliche Anreizmodell allein den Produktionen

mit großen Budgets vorbehalten bliebe, die bislang nach DFFF II bzw. GMPF gefördert werden. Denn eine erhebliche Zahl der unter den DFFF I fallenden Filmprojekte werden von einkommensteuerpflichtigen Produzent/innen realisiert, wohingegen großvolumige Projekte in der Praxis überwiegend von Kapitalgesellschaften bzw. Körperschaftsteuersubjekten realisiert werden.

(b) Eine zuverlässige Prognose des Haushaltsansatzes für die fortdauernde Zuschussförderung nach dem DFFF I wäre von größerer Bedeutung als bislang, weil nachträgliche Mittelumschichtungen zu bzw. von den bisherigen beiden anderen Fördertöpfen (DFFF II und GMPF) nicht länger möglich wären. Im Kombinationsmodell mit Option zur steuerlichen Anreizförderung auch für DFFF I-Berechtigte wäre die Abschätzung des Haushaltsansatzes außerdem vor allem in den ersten Jahren nach der Umstellung mit größeren Unwägbarkeiten verbunden, weil nicht auszuschließen wäre, dass sich einige Antragsberechtigte für die Förderung im steuerlichen Anreizmodell statt durch den DFFF I entscheiden.

(c) Die oben unter I.3. erörterten Maßnahmen zur Verbesserung der Liquiditätswirkungen der Filmförderzulage wären weniger dringlich. Die im Ausgangspunkt aus Sicht der antragsberechtigten Unternehmen deutlich besseren Cash-Flow-Eigenschaften der gegenwärtigen Zuschüsse nach DFFF und GMPF blieben den kleinen und mittleren Produzent/innen im Kombinationsmodell gerade erhalten. Es ist aber im Wesentlichen diese Gruppe von Unternehmen, bei denen die Produktion förderfähiger Filmprojekte liquiditätsrestringiert ist und die darum in besonderem Maße auf die rasche Bereitstellung von Liquidität möglichst bis zum oder mindestens in zeitlicher Nähe zum Drehbeginn angewiesen sind. Bei den nach dem derzeit nach dem DFFF II förderberechtigten Produktionsdienstleistungsfirmen und den durch den GMPF geförderten Filmschaffenden hingegen steht der kostendämpfende Effekt der Förderung im Vordergrund, während Liquiditätsaspekte regelmäßig von untergeordneter Bedeutung sind. Vor allem Abtretungen des Anspruchs auf Auszahlung der Förderung zwecks deren Vorfinanzierung bzw. Zwischenfinanzierung sind bei dieser Unternehmergruppe die Ausnahme. Dementsprechend kommt es im Kombinationsmodell eher in Betracht, auf einzelne oder auch auf alle der unter I.3. (a) bis (c) erörterten Maßnahmen zur Verbesserung der Liquiditätswirkungen des steuerlichen Anreizmodells zu verzichten.

(d) Angesichts der im Kombinationsmodell deutlich verminderten Zahl von Antragstellenden, die eine Förderung durch Auszahlung einer Filmförderzulage beantragen würden, fiele eine Effizienzsteigerung durch die Schaffung von Zentralzuständigkeiten bei den jeweiligen

Landesfinanzbehörden absehbar deutlich geringer aus als im Grundmodell. Dies gälte insbesondere in der Variante des Kombinationsmodells, in der kleine und mittlere Produktionen weiterhin ausschließlich nach dem DFFF I gefördert würden und nicht für die Filmförderzulage optieren könnten. Im Übrigen würden sich im Kombinationsmodell dann faktische Zuständigkeitsschwerpunkte an den Unternehmenssitzen der großen Produktions- bzw. Produktionsdienstleistungsunternehmen ergeben.

Daraus folgt zugleich, dass der FFA in größerem Maße personelle Ressourcen erhalten bleiben müssten als im Grundmodell; spiegelbildlich dazu könnte der personelle Aufwuchs bei den Finanzbehörden geringer ausfallen.

(e) Am bedeutsamsten wären die Unterschiede zum Grundmodell hinsichtlich der fiskalischen Auswirkungen des Übergangs zu einem steuerlichen Anreizmodell. Denn für die Zuschüsse nach dem DFFF I hätte weiterhin ausschließlich der Bund aufzukommen. Nur im Übrigen, d.h. vor allem hinsichtlich der Kosten der bisherigen Förderung nach DFFF II und GMPF käme es zu einer Kostenteilung zwischen Bund und Ländern (nebst einer eventuellen, dann absehbar sehr geringfügigen Beteiligung der Gemeinden an der Finanzierung). Außerdem wäre jedenfalls in der Variante eines zwingenden Ausschlusses kleiner und mittlerer Produktionen vom steuerlichen Anreizmodell das für diese zur Verfügung stehende Fördervolumen nach wie vor durch den entsprechenden Haushaltsansatz (für die Dotierung des DFFF I) „gedeckelt“.

2. Gleichheitsrechtliche Würdigung divergierender Förderinstrumente

Näherer Prüfung in rechtlicher Hinsicht bedarf allerdings speziell im Kombinationsmodell die Ungleichbehandlung zwischen kleineren und mittleren Kinofilmproduktionen, die sich innerhalb der für die Förderung nach dem DFFF I maßgeblichen Schwellenwerte bewegen und darum nach wie vor direkte Zuschüsse beanspruchen könnten, einerseits und den aufwendigeren Kinofilmproduktionen, die derzeit durch den DFFF II und künftig nur noch im Rahmen des steuerlichen Anreizmodells gefördert würden. Film- und Serienproduktionen, die nicht in erster Linie im Kino verwertet werden sollen (im Wesentlichen also Produktionen für Streaming-Dienste) werden schon jetzt nur im Segment relativ kostenaufwendiger Produktionen durch den GMPF gefördert und würden nach einer etwaigen Reform einheitlich in das steuerliche Anreizmodell überführt. Eine Ungleichbehandlung im Verhältnis zu von der Förderung ausgeschlossenen kleineren Produktionen würde damit nicht neu begründet, sondern lediglich in veränderter Form fortgeführt und ist darum nicht Gegenstand dieser Begutachtung.

a) Verfassungsgerichtliche Kontrollmaßstäbe

Verfassungsrechtlicher Beurteilungsmaßstab für die im Kombinationsmodell angelegte Ungleichbehandlung der Produktionen im Kinofilmsektor ist der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Dazu ist vorab anzumerken, dass die Dogmatik der gleichheitsrechtlichen Prüfung im wissenschaftlichen Schrifttum sehr umstritten ist[161]. Der Unterzeichner selbst vertritt hierzu einen Ansatz, der in einigen wesentlichen Punkten von demjenigen der höchstrichterlichen Rechtsprechung wie auch von der Mehrheitsmeinung im Schrifttum abweicht[162]. Da das vorliegende Gutachten der Vorbereitung eines Gesetzesvorhabens dient, wird der nachfolgenden Analyse gleichwohl der Prüfungsansatz des BVerfG zugrunde gelegt, an dem sich der Gesetzgeber in der Staatspraxis zu orientieren hat.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG gebietet der allgemeine Gleichheitssatz dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt in diesem Sinne für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen[163]. Art. 3 Abs. 1 GG ist daher verletzt, „wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten.“[164] Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind[165]. Zugleich wird damit die Vergleichbarkeitsprüfung im Wesentlichen auf der Rechtfertigungsebene angesiedelt und geht tendenziell im Erfordernis hinreichen gewichtiger Unterschiede zwischen den ungleich behandelten Sachverhalten oder Personengruppen mit auf[166]. Das BVerfG prüft daher die Vergleichbarkeit nur eher ausnahmsweise noch als gesonderten, zweiten Prüfungspunkt neben dem Vorliegen einer Ungleichbehandlung und

[161] Für einen Überblick s. statt aller *Wollenschläger*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 3 Abs. 1 Rz. 47 ff.
[162] S. dazu im Einzelnen *Englisch*, in Stern/Becker, Grundrechte, 3. Aufl. 2019, Art. 3 GG Rz. 9 ff.
[163] S. bspw. BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rz. 98; v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14, BVerfGE 158, 282, Rz. 110; v. 30.6.2022 – 2 BvR 737/20, NVwZ 2022, 1722, Rz. 101; jeweils m.w.N.
[164] St. Rspr. seit BVerfG v. 7.10.1980 – 1 BvL 50/79 u.a., BVerfGE 55, 72 (88); s. bspw. auch BVerfG v. 30.5.1990 – 1 BvL 2/83 u.a., BVerfGE 82, 126 (146); v. 27.2.2007 – 1 BvL 10/00, BVerfGE 117, 272 (300 f.); v. 18.12.2012 – 1 BvL 8/11 u.a., BVerfGE 132, 372 (388); jeweils m.w.N.
[165] S. bspw. BVerfG v. 26.3.2019 – 1 BvR 673/17, BVerfGE 151, 101, Rz. 64; BVerfG v. 7.4.2022 – 1 BvL 3/18, NJW 2022, 2169, Rz. 239.
[166] Exemplarisch BVerfG v. 26.3.2019 – 1 BvR 673/17, BVerfGE 151, 101, Rz. 126.

deren Rechtfertigung, und beschränkt sich insoweit auf die Feststellung „wesentlicher“ (Un-)Vergleichbarkeit[167].

Nach der sog. Neuen Formel des BVerfG variiert sodann die Kontrolldichte der verfassungsgerichtlichen Prüfung hinlänglicher Rechtfertigungsgründe für eine Ungleichbehandlung im Sinne eines „stufenlosen, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs“, die „vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit reichen.“ [168] Neben den beiden Extremen kann insbesondere auch ein mittlerer Prüfungsmaßstab Anwendung finden: Es genügt dann zwar laut BVerfG nicht jeder sachlich einleuchtende Grund für eine Differenzierung den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG, wohl aber reichen hinreichend sachbezogene, nach Art und Gewicht vertretbare Gründe aus[169].

Das BVerfG orientiert sich inzwischen vor allem an zwei Kriterien, um den Prüfungsmaßstab kontextspezifisch zu bestimmen. Von Bedeutung ist erstens, inwieweit das vom Gesetzgeber gewählte Differenzierungskriterien einen Bezug zur Person der Betroffenen aufweist[170]. Dieses Kriterium ist in der jüngeren Rechtsprechung des BVerfG noch nachgeschärft bzw. modifiziert worden. So werden auch sachbezogene Differenzierungskriterien nach einem strengeren Maßstab geprüft, wenn sich die sachliche Ungleichbehandlung zugleich als mittelbare Ungleichbehandlung von Personen darstellt[171]. Der erste Senat des BVerfG ist in seiner Rechtsprechung der letzten Jahre sogar noch einen Schritt weitergegangen und hat sich weitgehend von der Differenzierung nach sach- und personenbezogenen Regeln gelöst. Vielmehr verschärfen sich danach die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind

[167] Beispiele hierfür sind BVerfG v. 19.12.2012 – 1 BvL 18/11, BVerfGE 133, 1 (21); BVerfG v. 7.3.2017 – 1 BvR 1314/12, BVerfGE 145, 20, Rz. 172.
[168] S. bspw. BVerfG v. 26.1.1993 – 1 BvL 38/92 u.a., BVerfGE 88, 87 (96 f.); v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00 u.a., BVerfGE 110, 274 (291); v. 9.12.2008 – 1 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (230 f.); v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (119 f.); v. 23.5.2017 – 2 BvR 883/14 u.a., BVerfGE 145, 304, Rz. 82 f.; v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147, Rz. 94; v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14, NVwZ 2022, 1452, Rz. 70.
[169] Vgl. bspw. BVerfG v. 14.12.1994 – 1 BvR 720/90, BVerfGE 91, 346 (364); v. 2.3.1999 – 1 BvL 2/91, BVerfGE 99, 367 (390); v. 28.4.2022 – 1 BvL 12/20, NJW 2022, 2465 Rz. 19 f.
[170] S. bspw. BVerfG v. 26.1.1993 – 1 BvL 38/92 u.a., BVerfGE 88, 87 (96 f.); v. 22.2.1994 – 1 BvL 21/85 u.a., BVerfGE 90, 46 (56); v. 2.2.1999 – 1 BvL 8/97, BVerfGE 100, 195 (205); v. 13.6.2006 – 1 BvR 1160/03, BVerfGE 116, 135 (161).
[171] S. BVerfG v. 26.1.1993 – 1 BvL 38/92 u.a., BVerfGE 88, 87 (96); v. 8.6.1993 – 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (22); v. 11.1.1995 – 1 BvR 892/88, BVerfGE 92, 53 (69); v. 2.3.1999 – 1 BvL 2/91, BVerfGE 99, 367 (388); v. 14.7.1999 – 1 BvR 995/95 u.a., BVerfGE 101, 54 (101); v. 9.4.2003 – 1 BvL 1/01 u.a., BVerfGE 108, 52 (68); v. 13.3.2007 – 1 BvF 1/05, BVerfGE 118, 79 (100 f.).

oder je mehr sie sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern[172]. Der zweite Senat des BVerfG hat sich jüngst ebenfalls offen für diesen Ansatz gezeigt[173]. Daneben sind dem Gesetzgeber zweitens umso engere Grenzen hinsichtlich einer tatbestandlichen Differenzierung gesetzt, je stärker sich die Ungleichbehandlung auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann[174]. Dabei differenziert das BVerfG auch nach dem Gewicht des betroffenen Grundrechts und dem Grad seiner Betroffenheit[175]. Schließlich hat das BVerfG vor allem bei der gleichheitsrechtlichen Beurteilung steuerrechtlicher Differenzierungen erkennen lassen, dass auch das Ausmaß bzw. die Intensität der mit einer Verschonungsregelung bewirkten Ungleichbehandlung zu einer strengeren Kontrolle durch das BVerfG Anlass geben kann[176].

b) Anwendung auf das Kombinationsmodell

Das Kombinationsmodell würde eine Ungleichbehandlung von Kinofilmproduktionen mit kleinem oder mittleren Budget – innerhalb der für den DFFF I maßgeblichen Schwellenwerte – einerseits und Kinofilmproduktionen mit vergleichsweise hohem finanziellen Herstellungskostenaufwand andererseits bewirken. Erstere würden sich nach wie vor für eine Förderung durch direkte Zuschüsse nach dem derzeitigen Förderkonzept des DFFF qualifizieren, während letztere stattdessen in den Genuss einer steuerlichen Filmförderzulage kämen.

Diese Ungleichbehandlung wäre auch nicht bloß verfahrenstechnischer Natur, sondern hätte unter bestimmten Aspekten eine materielle Besser- oder Schlechterstellung der je unterschiedlich geförderten Projekte zur Folge. Primär wäre damit eine Bevorzugung von kleineren und mittleren Produktionen verbunden, die auf diese Weise von einer schnelleren

---

[172] S. bspw. BVerfG v. 7.2.2012 – 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, 240 (254); v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 u.a., 139, 285 (309); v. 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16 u.a., BVerfGE 149, 222, Rz. 64; v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14 u.a., BVerfGE 158, 282, Rz. 111; v. 22.3.2022 – 1 BvR 2868/15 u.a., HFR 2022, 676, Rz. 123; v. 7.4.2022 – 1 BvL 3/18, Rz. 279. S. dazu auch *Britz*, NJW 2014, 346.

[173] S. BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41, Rz. 54; v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14, HFR 2022, 872, Rz. 72.

[174] S. BVerfG v. 18.11.1986 – 1 BvL 29/83, BVerfGE 74, 9 (24); v. 2.12.1992 – 1 BvR 296/88, BVerfGE 88, 5 (12); v. 8.6.1993 – 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (22 f.); v. 22.2.1994 – 1 BvL 21/85 u.a., BVerfGE 90, 46 (56); v. 18.2.1998 – 1 BvR 1318/86 u.a., BVerfGE 97, 271 (290 f.); v. 19.1.1999 – 1 BvR 2161/94, BVerfGE 99, 341 (355 f.); v. 3.4.2001 – 1 BvR 1629/94, BVerfGE 103, 242 (258); v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (110 f.); v. 11.1.2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 (174); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (230); v. 14.4.2010 – 1 BvL 8/08, BVerfGE 126, 29 (48); v. 26.3.2019 – 1 BvR 673/17, BVerfGE 151, 101, Rz.. 64; v. 8.12.2021 – 2 BvL 13, Rz. 54; v. 7.4.2022 – 1 BvL 3/18, Rz. 279; v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14, Rz. 72; v. 21.7.2022 – 1 BvR 469/20, Rz. 156.

[175] Exemplarisch BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz. 116; v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274, Rz. 121.

[176] Siehe BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 126; v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147, Rz. 96; v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz. 117; v. 22.3.2022 – 1 BvR 2868/15, Rz. 124. Siehe dazu auch *Eichberger*, in: FS BFH, 2018, 501 (510 f.).

Bereitstellung von Liquidität durch den DFFF profitieren würden. Damit sänken zugleich der Bedarf an, und ggf. die Kosten von, Zwischenfinanzierungen der förderberechtigten Produzent/innen. Allerdings gingen für diese zumindest potenziell auch Nachteile im Vergleich zu den in ein steuerliches Anreizmodell überführten Großprojekten einher. Am bedeutsamsten ist dabei der Umstand, dass nur letztere nicht von einer Begrenzung des Fördervolumens betroffen wären, wenn die für kleinere und mittlere Vorhaben förderberechtigten Produzent/innen nicht alternativ zur Förderung nach dem DFFF I auch für das steuerliche Anreizmodell optieren könnten. Daneben können sich je nach Ausgestaltung der verfahrensrechtlichen Abwicklung der Filmförderzulage die mit der Beantragung, Durchführung und Kontrolle der Förderung für die Antragstellenden verbundenen Kosten erhöhen, insbesondere mit Blick auf nur im steuerlichen Anreizmodell zu realisierende Synergieeffekte mit der Erfüllung genuin steuerverfahrensrechtlicher Deklarationspflichten sowie auch im Hinblick auf die Schlusskostenprüfungen (vgl. dazu oben bei 6.).

Soweit das BVerfG dies überhaupt eigenständig prüfen würde, dürfte auch von einer „wesentlichen“ Vergleichbarkeit der durch die unterschiedlichen Förderinstrumente adressierten Filmvorhaben auszugehen sein. Ihnen ist gemeinsam, dass es sich um aus kulturellen und standortpolitischen Gründen geförderte Kinofilmproduktionen handelt. Hinsichtlich der potenziell an der Produktion Beteiligten, den Verwertungskanälen, und dem Zielpublikum bestehen keine signifikanten Unterschiede oder doch zumindest fließende Übergänge. Die geförderten Kategorien von audiovisuellen Werken sind formal gesehen deckungsgleich. Faktisch werden allerdings Dokumentarfilme aufgrund ihres regelmäßig geringeren Budgets so gut wie ausschließlich durch den DFFF I gefördert; bei Spielfilmen und Animationsfilmen überlappen sich aber auch rechtstatsächlich die Anwendungsbereiche der verschiedenen Förderlinien. Allerdings sind im DFFF I die Produzent/innen selbst antragsberechtigt, wohingegen bei zwingend dem steuerlichen Anreizmodell zugeordneten großen Filmvorhaben entsprechend den Förderbedingungen des DFFF II die Produktionsdienstleistungsfirmen förderberechtigt sein sollen. Wie eingangs unter A. dargelegt, ist diese unterschiedliche Ausgestaltung des persönlichen Anwendungsbereichs der Förderinstrumente aber vor allem dem Bestreben geschuldet, bei großformatigeren internationalen Produktionen auch die in Deutschland ansässigen Produktionsdienstleister, die von ausländischen Produzent/innen mit der Produktion des Films oder eines Teils davon beauftragt sind, in den Genuss der Förderung kommen zu lassen. Diese wären selbst mangels inländischem Unternehmenssitz oder -niederlassung nicht förderfähig, profitieren aber davon,

dass die beauftragten Produktionsdienstleistungsfirmen mit subventionierten und dementsprechend niedrigeren Herstellungskosten kalkulieren können. Dementsprechend können auch rein deutsche Produktionen die Förderung nach DFFF II in Anspruch nehmen; die Produzent/innen müssen zu diesem Zweck lediglich eine Produktionsdienstleistungsgesellschaft gründen und diese formal mit der Produktion beauftragen. Letztlich geht es daher stets darum, die inländische Produktion audiovisueller Werke mit kulturellem Bezug zu Deutschland wirtschaftlich zu ermöglichen oder zumindest attraktiver zu machen.

Damit würde das Kombinationsmodell zu einer Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem führen. Es bedarf daher einer gutachterlichen Einschätzung, welche gesetzgeberischen Gestaltungsspielräume diesbezüglich anzuerkennen sind bzw. welche Anforderungen an eine Rechtfertigung das BVerfG ggf. stellen würde.

In der hier zu begutachtenden Konstellation würde die Differenzierung zwischen den verschiedenen Förderkonzepten im Kombinationsmodell an die Höhe der Herstellungskosten des jeweiligen Films anknüpfen. Dabei handelt es sich um eine sachbezogene Differenzierung[177]. Bis zu einem gewissen Grad ist damit aber mittelbar auch eine Ungleichbehandlung von Personen verbunden. Allerdings lässt sich der Kreis an Filmschaffenden bzw. Unternehmern, die nach dem DFFF I förderfähige kleine und mittlere Produktionsvorhaben realisieren, nicht trennscharf von den Antragstellenden im DFFF II abgrenzen. So qualifizierten sich in den letzten Jahren einzelne Antragsteller mit verschiedenen Projekten sowohl für eine Förderung nach DFFF I als auch nach DFFF II. Jedoch werden die nach dem DFFF II – und damit künftig (nur noch) im steuerlichen Anreizmodell – förderberechtigten Produktionsdienstleistungsfirmen bei den danach förderfähigen, finanziell aufwendigen Filmproduktionen fast ausschließlich für internationale Koproduktionen tätig, die wie oben dargelegt indirekt von dieser Förderung begünstigt werden. Demgegenüber machte der Anteil internationaler Koproduktionen unter den nach dem DFFF I geförderten Projekten in den letzten fünf Jahren nur etwas mehr als ein Drittel aus. Damit würde die Ausdifferenzierung der Förderwege im Kombinationsmodell tendenziell zu einer – allerdings nur sehr mittelbaren und auch nicht eindeutigen – Ungleichbehandlung von heimischen Produzent/innen einerseits und auslandsansässigen Koproduzent/innen, die im Verbund mit

[177] Vgl. zur insoweit vergleichbaren Differenzierung der subjektiven Rechtsschutzmöglichkeiten im Vergaberecht in Abhängigkeit eines bestimmten Schwellenwertes des zu vergebenden Auftrags BVerfG v. 13.6.2006 – 1 BvR 1160/03, BVerfGE 116, 135, Rz. 88.

deutschen Partnern agieren, andererseits führen. Das könnte das BVerfG dazu veranlassen, leicht über einem bloßen Willkürverbot liegende Anforderungen an die sachliche Begründung und Angemessenheit der Ungleichbehandlung zu stellen.

Darüber hinaus sind die Größenmerkmale, an welche die Differenzierung im Kombinationsmodell anknüpfen würde, für die einzelnen Antragstellenden nicht ohne weiteres verfügbar. Insbesondere Dokumentarfilme, die in den Jahren 2018 bis 2022 mehr als ein Viertel der im DFFF I geförderten Projekte ausmachten, wiesen in diesem Zeitraum so gut wie ausnahmslos ein Produktionskostenbudget von unter EUR 1 Million auf. Das liegt weit unterhalb der Schwellenwerte für den DFFF II und läge damit auch deutlich unterhalb der Schwelle für eine etwaige Regelförderung durch eine steuerliche Filmförderzulage im Kombinationsmodell. Wer einen Dokumentarfilm üblichen Zuschnitts drehen will, könnte daher erkennbar nicht ohne Weiteres zwischen den beiden Förderinstrumenten wählen, sondern wäre auf den DFFF I verwiesen. Dasselbe gälte für Produzent/innen von kleineren Spielfilmen und Animationen. Nach der jüngsten Rechtsprechung zumindest des ersten Senats des BVerfG könnte dieser Umstand ebenfalls eine verfassungsgerichtliche Kontrolldichte nahelegen, die zumindest etwas über ein bloßes Willkürverbot hinausgeht. Das gilt freilich nur für den Fall, dass den Produzent/innen kleiner und mittlerer Filmvorhaben keine Option zum steuerlichen Anreizmodell eingeräumt wird.

Hingegen dürfte unter dem Aspekt der Auswirkung der Differenzierung auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten keine verschärfte Kontrolldichte angezeigt sein. Bei den Zuschüssen des DFFF handelt es sich um eine kultur- und wirtschaftspolitisch motivierte staatliche Zuwendung. Dieser subventive Effekt bliebe auch bei einer Transformation der Förderung nach dem DFFF II in ein steuerliches Anreizmodell erhalten. In beiden Fördervarianten ist mit der finanziellen Unterstützung der förderfähigen Filmprojekte kein Eingriff in ein Freiheitsgrundrecht der Art. 2 ff. GG verbunden. Stattdessen werden die finanziellen und damit auch die beruflichen Handlungsspielräume der Förderberechtigten erweitert. In einer unterschiedlich vorteilhaften Förderung oder auch im Ausschluss einzelner Projekte von dieser Förderung wegen Mittelknappheit (etwa bei der Vergabe von Zuschüssen aus dem DFFF I nach dem „Windhundprinzip“) liegt aber kein funktionelles Äquivalent zu einem Grundrechtseingriff. Auch ist keine grundrechtliche Schutzpflicht berührt, denn eine solche kann dem Grundrechtskatalog mit Blick auf die Förderung der inländischen Filmwirtschaft nicht entnommen werden. Das BVerfG hat aber zu erkennen gegeben, dass es Ungleichbehandlungen hinsichtlich einer verfassungsrechtlich nicht gebotenen Optimierung

der faktischen Möglichkeiten zur Grundrechtsausübung nicht zum Anlass für eine strengere gleichheitsrechtliche Prüfung nimmt[178].

Was schließlich das Ausmaß der Ungleichbehandlung anbelangt, das sich durch die Überführung (nur) des DFFF II in ein steuerliches Anreizmodell ergäbe, so ist selbiges als relativ geringfügig einzustufen. In der Variante des Kombinationsmodells mit Option zur steuerlichen Filmförderzulage auch für kleinere und mittlere Produktionen beschränkt es sich im Wesentlichen auf die unterschiedlichen Liquiditätseffekte sowie evtl. auf kleine Differenzen hinsichtlich der Kosten des Förderverfahrens. Die Förderintensitäten blieben hingegen im Verhältnis zum status quo unverändert. Dies dürfte für sich genommen keine über eine Willkürprüfung hinausgehende Kontrolle der unterschiedlichen Durchführungswege rechtfertigen. Stellt man hingegen auf die kumulierten Effekte aus den bereits bestehenden Divergenzen hinsichtlich der Förderintensitäten einerseits und den durch die nur teilweise Einführung eines steuerlichen Anreizmodells neu hinzutretenden Unterschieden andererseits ab, so ergibt sich erst recht kein anderes Bild. Denn die Vorteile aus der besseren Liquiditätsbereitstellung bei der Zuschussförderung nach DFFF und GMPF würden dann durch die Nachteile einer leicht geringeren Förderintensität (20 % statt 25 %) bei kleineren Produktionen (mit einem Budget von unter EUR 8 Millionen) partiell neutralisiert.

Würde den Produzent/innen kleinerer und mittlerer Filmvorhaben hingegen nicht die Wahl zwischen DFFF I-Zuschüssen und einer steuerlichen Filmförderzulage belassen, könnten einzelne von ihnen wegen einer unterjährigen Erschöpfung der im Haushaltsplan für die Förderung nach DFFF I veranschlagten Mittel trotz Förderberechtigung zumindest temporär von jeglicher Förderung ausgeschlossen sein. Das beträfe zwar nach den bisherigen Erfahrungen absehbar nur wenige Projekte, würde aber eine gravierende Ungleichbehandlung im Vergleich zu den finanziell aufwendigeren Produktionen bewirken, die in den Genuss einer ihrem Volumen nach quasi unbegrenzten Förderung durch die steuerliche Filmförderzulage kämen. Das könnte das BVerfG – vor allem in einem entsprechenden Anlassfall – zu einer über eine bloße Willkürprüfung hinausgehenden, wenn auch noch nicht strikten Verhältnismäßigkeitsprüfung veranlassen.

Zusammenfassend ist Folgendes festzuhalten: Räumt das Kombinationsmodell auch den weiterhin nach DFFF I Förderberechtigten die Alternative einer Förderung im steuerlichen Anreizmodell ein, dürfte die hier zu beurteilende Ungleichbehandlung lediglich am Maßstab

[178] S. BVerfG v. 13.6.2006 – 1 BvR 1160/03, BVerfGE 116, 135, insbes. Rz. 88.

des Willkürverbots zu beurteilen sein. Bei einem Ausschluss der durch den DFFF I geförderten Filmprojekte vom steuerlichen Anreizmodell hingegen könnte ein mittlerer Prüfungsmaßstab Anwendung finden, d.h. es müssten hinreichend sachbezogene, nach Art und Gewicht vertretbare Gründe für die Ungleichbehandlung angeführt werden können.

Damit bedarf es für beide Varianten zunächst jedenfalls eines sachlich einleuchtenden, legitimen Grundes für die in Rede stehende Ungleichbehandlung. Dieser besteht vornehmlich darin, dass bei kleineren und mittleren Produktionen die rasche Bereitstellung von nicht zurückzuzahlender Liquidität oftmals entscheidend für die Realisierung des Filmvorhabens überhaupt ist. Die Filmförderung schafft hier also häufig einen Anreiz bzw. die wirtschaftliche Möglichkeit für die Beteiligten, überhaupt in die Realisierung eines kulturell wertvollen audiovisuellen Werks zu investieren. Demgegenüber hängt die Durchführung von Vorhaben, die im Kombinationsmodell wegen ihres hohen Herstellungskostenbudgets nur im Rahmen des steuerlichen Anreizmodells förderfähig wären, regelmäßig nicht von den positiven Cash-Flow-Effekten der Förderung ab. Im Vordergrund steht die Reduktion der Produktionskosten, die aber meist auch nicht primär ausschlaggebend für die Durchführung des Projekts überhaupt ist, sondern insbesondere von standortpolitischer Bedeutung, d.h. für die Entscheidung zugunsten eines deutschen Produktionsstandorts. Diese in kultur- wie wirtschaftspolitischer Hinsicht unterschiedliche Relevanz der Liquiditätseffekte der Förderung stellt einen legitimen Grund für die Differenzierung dar. Sie lässt sich außerdem auch empirisch gut belegen. Soweit damit zugleich bei typisierender Betrachtung eine besondere Förderung von kleinen Produzent/innen angestrebt würde, wäre auch das damit verbundene Ziel der Erhaltung kultureller Vielfalt der inländischen Filmwirtschaft eine taugliche Rechtfertigung[179]. Die mit einer solchen Argumentation einhergehende typisierende Betrachtungsweise wiederum wäre gleichheitsrechtlich ebenfalls legitim, wie das BVerfG in ständiger Rechtsprechung festgestellt hat[180]. Insbesondere würde sie sich auch wie geboten am typischen Fall orientieren.

Ein Kombinationsmodell mit Optionsmöglichkeit dürfte bereits aufgrund der vorstehenden Erwägungen als sachlich begründete, willkürfreie Differenzierung gleichheitsrechtlich gerechtfertigt werden können. Bei der beide Förderzweige strenger abgrenzenden Variante eines Kombinationsmodells ohne Optionsmöglichkeit müssten die Differenzierungen hingegen auch noch im Lichte zusätzlicher Verhältnismäßigkeitserwägungen bestehen können, wobei

[179] Vgl. dazu auch mit ähnlichen Erwägungen BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 138.
[180] S. statt aller *Eichberger*, in: FS BFH, 2018, 501 (514 f.), m.w.N. zur Rspr. des BVerfG.

daran entsprechend den obigen Ausführungen allerdings keine hohen Anforderungen zu stellen wären.

Die Beibehaltung der Förderung durch Zuschüsse nach dem DFFF I wäre ohne Weiteres geeignet, die legitimen Ziele einer Förderung der Produktion kleinerer und kulturell wertvoller Produktionen und des Erhalts der Vielfalt der deutschen Filmbranche zu erreichen. Das verfassungsrechtliche Geeignetheitsgebot verlangt keine vollständige Zielerreichung durch die in Frage stehende Regelung oder Maßnahme, die zu der beanstandeten Ungleichbehandlung führt, sondern lediglich eine gewisse Eignung zur Förderung des Ziels[181]. Davon ist auszugehen, wenn Fördermittel für solche Produktionen zeitnaher bzw. rascher zur Verfügung gestellt werden als im steuerlichen Anreizmodell.

Erforderlich ist die Differenzierung, wenn kein anderes Mittel zur Verfügung steht, mit dem der Gesetzgeber unter Bewirkung geringerer Ungleichheiten das angestrebte Regelungsziel gleich wirksam erreichen oder fördern kann[182]. Dabei verfügt der Gesetzgeber generell über einen weiten Einschätzungs- und Prognosespielraum[183]; dies gilt erst recht bei der hier zu erwartenden, nur geringen verfassungsgerichtlichen Kontrolldichte. Dient die Ungleichbehandlung der Liquiditätsverbesserung, so genügt es daher, wenn der Gesetzgeber eine ernsthafte Gefahr von Liquiditätsproblemen „vertretbar und plausibel diagnostiziert“[184] und nicht offensichtlich ist, dass ihnen ebenso effektiv auch durch eine geringere Abweichung vom rechtlichen Standardregime Rechnung getragen werden kann. Dabei muss sich der Gesetzgeber allerdings nicht darauf verweisen lassen, dass er anstelle einer Differenzierung entsprechend der unterschiedlichen Relevanz von Liquiditätsaspekten alternativ auch einheitlich die günstigere Lösung als Standardregime vorsehen könnte, jedenfalls wenn die insoweit ungünstigere Behandlung der Vergleichsgruppe ihrerseits legitimen Zwecken dient[185].

Gemessen an diesen Vorgaben wäre die Ungleichbehandlung von Filmproduktionen in Abhängigkeit von bestimmten Größenklassen der Produktion auch erforderlich. Weniger weitgehende Differenzierungen, wie etwa verkürzte Abrechnungsperioden im steuerlichen Anreizmodell, würden auch nur in geringerem Maße den besonderen Liquiditätsbedarf berücksichtigen, wie er typischerweise vor allem bei Produktionen mit einem geringen Budget

[181] S. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 139.
[182] S. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 142, m.w.N.
[183] Vgl. etwa BVerfG v. 12.12.2006 – 1 BvR 2576/04, BVerfGE 117, 163 (189); v. 30.7.2008 – 1 BvR 3262/07 u.a., BVerfGE 121, 317 (354).
[184] So BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 144, selbst für eine eher „strengere“ Verhältnismäßigkeitsprüfung (vgl. dazu BVerfG a.a.O., Rz. 130 f.).
[185] Vgl. auch dazu BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 140 ff.

und ohne kapitalkräftige Auftraggeber vielfach besteht. Sie wären zudem u.U. auch noch administrativ aufwendiger und daher auch unter diesem Aspekt keine gleichermaßen geeignete Alternative. Im Übrigen dürfte der Gesetzgeber im Rahmen seines Einschätzungsspielraums angesichts der vorhandenen Datenlage plausibel von einer typischerweise erhöhten Bedeutung von Liquiditätsaspekten bei nach dem DFFF I förderfähigen Filmvorhaben ausgehen, wie oben schon dargelegt wurde. Auf eine einheitliche Beibehaltung des gegenwärtigen Förderkonzepts unter vollständigem Verzicht auf ein steuerliches Anreizmodell wiederum müsste er sich nicht verweisen lassen, weil für die zumindest teilweise Umstellung auf ein solches Modell legitime Gründe (insbesondere eine Erhöhung der Standortattraktivität durch größere Planungssicherheit sowie ggf. auch Verwaltungskosteneinsparungen, siehe oben unter A.) vorgetragen werden können.

Die Differenzierung zwischen weiterhin (nur) nach dem DFFF I förderfähigen Projekten und solchen, die sich (nur) für das steuerliche Anreizmodell qualifizieren, müsste schließlich auch angemessen sein. Bei den hier absehbar anzulegenden geringen Maßstäben an eine hinreichende Rechtfertigung sollte es dabei genügen, dass sie nicht offensichtlich unangemessen ist. Dabei kommt es vornehmlich auf Ausmaß und Intensität der Ungleichbehandlung einerseits und die Bedeutung des mit der Differenzierung verfolgten Ziels sowie das Ausmaß und den Grad der Zielerreichung andererseits an[186].

Im Kombinationsmodell wäre auch bei Fehlen eines Wahlrechts zwischen DFFF I und steuerlichem Anreizmodell die Ungleichbehandlung der unterschiedlichen Filmprojekte eher gering. Denn die Förderintensität würde wie schon oben erörtert jeweils nur geringfügig oder auch gar nicht voneinander abweichen, und die positiven Cash-Flow-Effekte einer Förderung durch direkte Zuschüsse würde deren Barwert gegenüber einer gleich hohen, aber erst später ausgezahlten steuerlichen Filmförderzulage nicht signifikant erhöhen. Zwar würde sich spiegelbildlich dazu auch die Liquiditätslage der kleineren und mittleren Produktionen nur moderat verbessern; wegen der typischerweise restringierten Liquiditätslage solcher Projekte dürfte der Gesetzgeber dies aber gleichwohl als von besonderer Bedeutung für die Erreichung seiner Förderziele ansehen. Damit wäre die Differenzierung an sich auch angemessen.

Fraglich ist allein, ob dies auch hinsichtlich des Ausschlusses von einer Option zum steuerlichen Anreizmodell selbst in denjenigen Fällen gelten kann, in denen wegen Erschöpfung der im Haushalt dafür angesetzten Mittel (zumindest vorübergehend) für ein

[186] Vgl. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 140.

bestimmtes Projekt keine Förderung nach dem DFFF I mehr möglich ist. In diesen Fällen wird der Förderzweck klar verfehlt. Es ließe sich auch nicht ohne Weiteres argumentieren, dass an der Förderung kleinerer und mittlerer Produktionen nur ein begrenztes staatliches Interesse besteht, wohingegen große Produktionen in unbegrenzter Höhe gefördert werden sollen. Dafür wäre mindestens darzulegen, warum letzteren eine vergleichsweise größere kulturelle oder standortpolitische Bedeutung zukommt, was u.U. auch politisch nur schwer vermittelbar wäre. Zugleich stünde insoweit mit der Optionslösung eine Alternative bereit, die solche negativen Effekte vermeiden würde. Diese würde zwar auch gewisse Nachteile im Vergleich zu einer strikten Trennung aufweisen, namentlich eine insbesondere in den Anfangsjahren erhöhte Unsicherheit bzgl. der erforderlichen finanziellen Ausstattung und personellen Ressourcen für die jeweils zur Wahl stehenden Förderinstrumente. Angesichts der typischerweise bestehenden Vorzüge des DFFF I und der damit zu erwartenden bevorzugten Antragstellung in diesem Programm, solange hinreichende Mittel verfügbar sind, dürfte das verminderte Maß an Planungssicherheit aber administrativ gut beherrschbar sein und wäre damit wohl kein durchschlagendes Argument. Damit besteht ein gewisses verfassungsrechtliches Risiko, dass die Versagung jeglicher Wahlmöglichkeiten auch für den Fall, dass ein nach DFFF I förderfähiges Projekt wegen Erschöpfung der finanziellen Ausstattung dieses Fonds nicht mehr gefördert werden kann, als unangemessen zu beurteilen wäre.

E. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Der Bund hat eine Gesetzgebungskompetenz für die Schaffung eines steuerlichen Anreizmodells in Gestalt einer (hier sog.) Filmförderzulage anstelle der bisherigen Direktsubventionen nach DFFF und GMPF. Ausgehend von der bisherigen Staatspraxis gründet sich diese Kompetenz auf die Befugnis des Bundes zur Steuergesetzgebung nach Art. 105 Abs. 2 GG. Die dafür maßgeblichen Erwägungen werden zwar durch die jüngste Rechtsprechung des BVerfG in Frage gestellt. Indes lässt sich auch auf der Grundlage der seitens des BVerfG entwickelten Kriterien argumentieren, dass die Regelung einer Filmförderzulage dem Kompetenztitel des Art. 105 Abs. 2 GG zuzuordnen ist. Dies ist zwar auch nicht zweifelsfrei. Wollte man sich einer dahingehenden Rechtsauffassung nicht länger anschließen, könnte sich der Bund aber stattdessen auf die Kompetenzgrundlage des Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG stützen.

2. Es ist nicht damit zu rechnen, dass die gesetzliche Regelung einer Filmförderzulage in der hier zu begutachtenden Konzeption wegen eines Verstoßes gegen das in Art. 110 Abs. 1 GG niedergelegte Gebot der Vollständigkeit von Haushaltsgesetz und Haushaltsplan beanstandet würde. Es entspräche der bisherigen Praxis, eine aus dem Aufkommen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer zu finanzierende Filmförderzulage als nicht gesondert ausgewiesene Steuerminderung zu behandeln. Es ist unwahrscheinlich, dass das BVerfG diese Praxis in absehbarer Zukunft für verfassungswidrig erklären wird. Dessen ungeachtet bestehen allerdings aus der wissenschaftlichen Perspektive des Unterzeichners Zweifel an der Verfassungskonformität der bisherigen haushaltsrechtlichen Praxis. Auch sie hätten allerdings nicht die Verfassungswidrigkeit der Filmförderzulage selbst zur Folge.

3. Für die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Vorgabe einer Finanzierung u.a. „aus dem Einkommensteueraufkommen“ kommt es darauf an, ob sich der Bund zur gesetzlichen Regelung der geplanten Filmförderzulage auf Art. 105 Abs. 2 GG stützen könnte. Bejahendenfalls wären die auf Geldleistungsgesetze bezogenen Vorgaben des Art. 104a GG zur Lastenteilung zwischen Bund und Ländern im Einklang mit der bisherigen Staatspraxis nicht einschlägig. Hielte man hingegen Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG für die richtige Kompetenzgrundlage, stünde die mit der vorbezeichneten gesetzlichen Finanzierungsregelung einhergehende Heranziehung auch der Gemeinden nicht im Einklang mit den Vorgaben des Art. 104a GG. Es besteht daher ein gewisses Risiko der Verfassungswidrigkeit einer dahingehenden Regelung. Soll dieses Risiko reduziert oder

vermieden werden, so müsste die Ausgestaltung der hier zu untersuchenden Variante eines steuerlichen Anreizmodells modifiziert werden.

4. Nach jeder der für die Begründung der Bundesgesetzgebungskompetenz vertretbaren Sichtweisen bedürfte es für das Zustandekommen des Gesetzes einer Zustimmung des Bundesrats.

5. Die geplante steuerliche Filmförderzulage wäre als staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV einzustufen. Da die AGVO auf sie nicht anwendbar wäre, müsste die Zulagenregelung vor ihrem Inkrafttreten der EU-Kommission notifiziert werden und es müsste zunächst ihre Genehmigung abgewartet werden. Im Lichte der Genehmigungspraxis der EU-Kommission und der diese anleitenden Mitteilung zur Filmwirtschaft ist auch davon auszugehen, dass die geplante Filmförderzulage ebenso genehmigt würde wie schon bisher der DFFF und der GMPF. Gewisse Bedenken, denen die Kommission allerdings bislang nicht nähergetreten ist, bestehen nur hinsichtlich der Grundfreiheitskompatibilität des derzeit für den DFFF verwendeten kulturellen Eigenschaftstests. Um in diesem Punkt ein größeres Maß an Rechtssicherheit zu gewinnen, könnte der Eigenschaftstest anlässlich der Umstellung auf eine steuerliche Filmförderung modifiziert werden.

6. Die Umstellung auf ein steuerliches Anreizmodell wäre im Vergleich zum status quo der Förderinstrumente mit einer gewissen Verschlechterung der Liquiditätseffekte der Förderung für die anspruchstellenden Filmschaffenden verbunden. Es kommen im Wesentlichen drei Maßnahmen in Betracht, um diese Folge der Umstellung für die betroffenen Unternehmen abzumildern.

   (a) Eine signifikante Verbesserung der Liquiditätseffekte ließe sich zunächst durch die Festlegung kurzer, unterjähriger Abrechnungszeiträume erreichen.

   (b) Eine weitere Möglichkeit zur Beschleunigung der Auszahlung böten gesetzliche Fristen für die Bearbeitung von Förderanträgen. Neben Vorgaben ohne unmittelbare „Sanktionswirkung“ könnte auch erwogen werden, an das ergebnislose Verstreichen der Bearbeitungsfrist die Fiktion einer Bewilligung der geltend gemachten Fördersumme zu knüpfen.

   (c) Daneben könnten auch die indirekten Liquiditätseffekte des steuerlichen Anreizmodells optimiert werden, indem die Fortführung der gegenwärtigen Praxis einer Überbrückungs- bzw. Vorfinanzierung unter Abtretung des künftigen Auszahlungsanspruchs ermöglicht wird. Die Vorschrift des § 46 AO dürfte dann nur

mit gewissen Modifikationen für analog auf die Filmförderzulage anwendbar erklärt werden.

7. Seitens der BKM wird erwogen, bei Auftragsproduktionen künftig einen hinreichenden Rechterückbehalt zugunsten der Produzent/innen zur Voraussetzung für deren Förderberechtigung zu machen. Die Umstellung der Förderung auf ein steuerliches Anreizmodell würde mit Blick auf eine dahingehende Förderbedingung keine besonderen bzw. weitergehenden rechtlichen Probleme aufwerfen.

8. Die Filmförderzulage soll durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden, was der Bund verfassungskonform anordnen kann. Diese würde regelmäßig durch die für den Wohnsitz oder Unternehmenssitz der jeweiligen Antragstellenden zuständigen Finanzämter erledigt. Den Bundesländern stünde es allerdings frei, aus Gründen der Verwaltungseffizienz für die Verwaltung der Filmförderzulage Zentralzuständigkeiten zu schaffen. Der Bund könnte dies den Ländern gesetzlich auch verpflichtend vorgeben. Die maßgeblichen Effizienzerwägungen hängen im Übrigen vornehmlich von der konkreten materiell-rechtlichen Ausgestaltung der Filmförderzulage ab.

9. Aus fiskalischer Warte würde sich ein steuerliches Anreizmodell vor allem dadurch von der gegenwärtigen Förderung durch Zuschüsse von DFFF und GMPF unterscheiden, dass die Länder und evtl. auch die Gemeinden einen erheblichen Beitrag zur Finanzierung der Filmförderzulage leisten würden. Außerdem wäre für deren Auszahlung keine betragsmäßige Obergrenze vorgesehen; hierdurch könnte es zu einer Ausweitung des zu finanzierenden Fördervolumens kommen.

10. Alternativ zu einer vollständigen Umstellung der Förderung auf ein steuerliches Anreizmodell käme auch eine teilweise Beibehaltung der bisherigen Förderinstrumente in Betracht. Namentlich könnte für kleine und mittlere Produktionen um der rascheren Bereitstellung von Liquidität willen weiterhin eine Förderung durch Zuschüsse nach dem DFFF I vorgesehen werden. In einem solchen Kombinationsmodell wären nur die bislang nach dem DFFF II bzw. dem GMPF förderfähigen Filmvorhaben auf die steuerliche Filmförderzulage verwiesen. Relevante Abweichungen der rechtlichen Rahmenbedingungen des – dann seinem Anwendungsbereich nach reduzierten – steuerlichen Anreizmodells wären damit nicht verbunden. Allerdings würden sich die rechtspraktischen Auswirkungen einiger der in diesem Gutachten diskutierten Ausgestaltungsoptionen und damit auch die Parameter der diesbezüglich erforderlichen

politischen Entscheidungen deutlich verändern. Außerdem bliebe der Finanzierungsanteil des Bundes an der Förderung der Filmwirtschaft vergleichsweise höher.

11. Gegen die mit einem solchen Kombinationsmodell einhergehende Zweiteilung der Förderinstrumente bestünden im Ergebnis keine generellen gleichheitsrechtlichen Bedenken. Mit einem gewissen verfassungsrechtlichen Risiko behaftet wäre lediglich eine Ausgestaltungsvariante, die einen Zugang zur steuerlichen Filmförderzulage auch für den Fall ausschlösse, dass ein nach DFFF I förderfähiges Projekt wegen Erschöpfung der finanziellen Ausstattung des DFFF nicht mehr gefördert werden kann.

Münster, 20. März 2023

Prof. Dr. Joachim Englisch