

So geht's...

Besteuerung von Unternehmen in Brasilien

7. Auflage

Rödl & Partner

Herausgeber:



The German Chamber Network



Deutsch-Brasilianische
Industrie- und Handelskammer
Câmara de Comércio e Indústria
Brasil-Alemanha



Stand November 2019

Die Deutsch-Brasilianische Industrie- und Handelskammer São Paulo
dankt **Rödl & Partner** für die Zusammenarbeit und die
Schirmherrschaft bei dieser Publikation

Herausgegeben von der
Deutsch-Brasilianischen Industrie- und Handelskammer São Paulo



INHALTSVERZEICHNIS

I. VORWORT	2
II. UNTERNEHMENSBESTEUERUNG	3
1. DIREKTE STEUERN	3
2. INDIREKTE STEUERN	7
III. AUSGEWÄHLTE THEMEN UND PROBLEMFELDER	12
1. VEREINFACHTE GEWINNERMITTLUNG – LUCRO PRESUMIDO	12
2. STEUERVORAUSSAZHLUNGEN	14
3. TILGUNG VON AUSLANDSVERBINDLICHKEITEN	14
4. EIGENKAPITALVERZINSUNG	15
5. LIZENZZAHLUNGEN, KNOW-HOW-TRANSFER, TECHNISCHE DIENSTLEISTUNGEN UND KONZERNUMLAGEN	17
6. VERRECHNUNGSPREISE – DIE WICHTIGSTEN ASPEKTE	21
7. BETEILIGUNG AN AUSLÄNDISCHEN GESELLSCHAFTEN	29
IV. ANHANG	30

I. VORWORT

Brasilien ist auf dem Weg OECD Mitglied zu werden und sein Steuersystem an internationale Regeln anzunähern. Eine umfangreiche Steuerreform mit dem Ziel deutliche Vereinfachungen zu bringen, wird zur Zeit heftig diskutiert. Das brasilianische Steuersystem ist komplex. Es gibt rund 90 Steuern, Abgaben sowie Sozial- und andere Beiträge. Hinzu kommt eine extrem hohe Steuerbelastung, die bei rund 65% inkl. Steuern und Lohnkosten liegt (gem. Studie Weltbank/data.worldbank.org). Im Vergleich liegt Deutschland bei 48,8%.

Die diversen Steuern werden auf Bundes-, Länder- und Kommunalebene mit einer hohen und zunehmenden Regelungsdichte erlassen. Insbesondere letztere macht die Kenntnis und kontinuierliche Verwaltung der steuerlichen Angelegenheiten unerlässlich, um die steuerlichen Pflichten einzuhalten und die Steuerlast zu optimieren.

Gemäß einer Studie der Weltbank gibt es kein anderes Land der Welt, in dem Gesellschaften so viele Stunden aufbringen müssen, um Steuern zu verwalten wie in Brasilien („time to pay taxes“). Erfreulicherweise ist die Tendenz der letzten Jahre jedoch deutlich fallend. Dies ist eine wichtige Erkenntnis für Investoren, da ein höherer Aufwand für die Steuerverwaltung als vergleichsweise in anderen Ländern einkalkuliert werden sollte.

Aus Unternehmenssicht sind dabei folgende Steuern und Abgaben besonders relevant:

- Körperschaftsteuer (IRPJ),
- Sozialbeitrag auf den Gewinn (CSSL),
- Sozialbeitrag auf den (Brutto-)Umsatz,
- Landesumsatzsteuer (ICMS),
- Bundes-Produktionsteuer (IPI),
- Dienstleistungssteuer (ISS) und
- Sozialabgaben (INSS und FGTS).

Der unternehmerische Aufgabenkreis umfasst hierbei die Betriebsprüfung zu Steuern und Abgaben, insbesondere im Hinblick auf die

Besteuerungsgrundlage, aber auch Empfehlungen und Gestaltungsmöglichkeiten von im Jahresverlauf auftretenden Abweichungen.

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und zur Sicherung des Steueraufkommens sind viele Steuern, selbst bei Transaktionen innerhalb Brasiliens, als Quellensteuern ausgestaltet. Weiterhin sind viele Steuerarten als indirekte, d. h. gewinnunabhängige Steuern ausgestaltet. Diese machen den Großteil des Steueraufkommens aus. Bei Nichteinhaltung von Zahlungs- oder Erklärungsterminen fallen hohe Zinsen und Verspätungszuschläge an.

Bedingt durch die wirtschaftspolitische Förderung der brasilianischen Exporte finden sich viele Steuerbefreiungen und -anreize im Zusammenhang mit Exporten. Aber auch die Schaffung von Arbeitsplätzen – beispielsweise im Norden und Nordosten des Landes – wird durch Steuerprogramme unterstützt.

Die vorliegende Publikation bietet einen ersten Einblick in die Herausforderungen des brasilianischen Steuerrechts. Es werden einige relevante Themen vorgestellt, deren Behandlung signifikant vom deutschen Steuerrecht abweicht und/oder Gestaltungsmöglichkeiten bietet. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten empfiehlt sich eine umfassende einzelfallbezogene Analyse sowohl durch brasilianische als auch durch deutsche (ausländische) Steuerexperten. Auf besondere Steuervergünstigungen für ausgewählte Regionen, Branchen oder Transaktionen wird in dieser Darstellung nur in speziellen Einzelfällen eingegangen.

II. UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

1. DIREKTE STEUERN

In Brasilien ansässige Unternehmen unterliegen mit ihren Welteinkünften der Körperschaftsteuer (IRPJ – *Imposto de Renda da Pessoa Juridica*) sowie der Sozialabgabe auf den Gewinn (CSLL – *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*), deren Bemessungsgrundlage der etwas modifizierte körperschaftsteuerpflichtige Gewinn ist.

Die Besteuerung der Unternehmen in Brasilien findet weitgehend rechtsformneutral statt. Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Einzelunternehmen, zu denen auch das Äquivalent der

deutschen Ein-Mann-GmbH, die brasilianische E.I.R.E.L.I. (*empresa individual com responsabilidade limitada*), zählt, werden ab einer bestimmten Größe zur Körperschaftsteuer und der Sozialabgabe auf den Gewinn herangezogen.

In der Praxis ist die Gründung einer brasilianischen Betriebsstätte durch ein ausländisches Stammhaus faktisch unmöglich, da u.a. der brasilianische Präsident sowie der Finanzminister dem Antrag zustimmen müssen.

Ausländische Gesellschafter müssen sich in Brasilien unter einer Steuernummer registrieren lassen, juristische Personen per CNPJ, natürliche Personen per CPF. In beiden Fällen muss ein Bevollmächtigter benannt werden. Der sogenannte „*Procurador*“ muss kein Brasilianer sein, aber über einen Wohnsitz in Brasilien verfügen.

Solange nur die Beteiligung an einem brasilianischen Unternehmen gehalten wird, ergeben sich aus der steuerlichen Registrierung des ausländischen Gesellschafters keine besonderen Steuererklärungs-pflichten in Brasilien.

Die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens beruht im Normalfall auf dem bilanziell ermittelten Ergebnis, korrigiert um steuerliche Hinzurechnungen oder Kürzungen. Diese Anpassungen erfolgen in speziellen steuerlichen Aufzeichnungen, genannt LALUR (*Livro de Apuração do Lucro Real*), was in Deutschland in etwa der Aufstellung einer aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanz entspricht. Hierbei sind einige Besonderheiten zu beachten. So sind z.B. bestimmte nicht notwendige Ausgaben nicht von der Berechnungsgrundlage abziehbar.

Seit dem Jahr 2004 bildet auch die Veräußerung von Beteiligungen an brasilianischen Kapitalgesellschaften durch einen ausländischen Gesellschafter einen steuerpflichtigen Tatbestand in Brasilien.

Verlustvorträge sind zeitlich unbegrenzt vortragsfähig, können jedoch nur bis zu 30% des Gewinns im jeweiligen Folgejahr geltend gemacht werden. Verluste aus Beteiligungsverkäufen innerhalb Brasiliens werden gesondert vorgetragen. Im Jahr der Verlustentstehung können sie bis zur Höhe des operativen Gewinns genutzt, in Folgejahren zeitlich unbegrenzt nur mit Gewinnen aus Beteiligungsverkäufen verrechnet werden.

Der Steuersatz (Körperschaftsteuer – KSt) beträgt 15% bis zu einem steuerlichen Jahresgewinn von BRL 240.000. Jahresgewinne ab BRL 240.000 werden mit einem Steuerzuschlag von 10% belastet. Die Sozialabgabe vom Gewinn (CSLL), die von der Methodik ebenfalls einer gewinnabhängigen Steuer entspricht, beträgt einheitlich 9%. Der Sozialbeitrag (CSLL) stellt bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns für Körperschaftsteuerzwecke eine nichtabzugsfähige Betriebsausgabe dar.

Die Gesamtbelastung mit Ertragsteuern beträgt somit 24% für Gewinne bis BRL 240.000 p. a. und 34% für Gewinne ab BRL 240.000 p. a.

Berechnungsbeispiel:

	BRL	BRL
Ergebnis laut Handelsbilanz ^(a)		1.000.000
Zuzüglich nichtabzugsfähige Betriebsausgaben		
Steuerstrafen wegen verspäteter Zahlung / Abgabe von Steuererklärungen	40.055	
Sozialbeitrag (CSLL)	98.901	138.956
Abzüglich steuerfreie Einkünfte		
Dividenden		-77.000
= Steuerpflichtiges Einkommen		1.061.956
Verlustvortrag (max. 30% des steuerpflichtigen Einkommens)		<u>-318.586</u>
Steuerpflichtiges Einkommen nach Verlustvortrag		743.369
Basissteuersatz KSt (IRPJ) i. H. v. 15%		111.505
Zuschlag auf steuerpflichtiges Einkommen > BRL 240.000 i. H. v 10%		<u>50.337</u>
KSt Gesamt		161.842
Anrechenbare Quellensteuer		<u>-6.000</u>
Zahllast (ohne Berücksichtigung unterjähriger Vorauszahlungen)		155.842

^(a) Ergebnis nach Zahlung Sozialbeitrag, vor Zahlung KSt (IRPJ)

Gewinn vor Sozialbeitrag	BRL 1.098.901
Sozialbeitrag	BRL <u>98.901</u>
Gewinn nach Sozialbeitrag	BRL <u>1.000.000</u>

Dividendenzahlungen

Eine ausschüttende Körperschaft muss keine Quellensteuer auf die Dividenden einbehalten, unabhängig davon, ob der Gesellschafter in Brasilien ansässig ist oder nicht. Eine Dividendenausschüttung nach Deutschland unterliegt keinen devisa-rechtlichen Restriktionen, sofern das Eigenkapital ordnungsgemäß bei der Zentralbank registriert und vollständig einbezahlt ist. Aktiengesellschaften müssen 5% des Netto-Jahresüberschusses in eine gesetzliche Rücklage einstellen, bis maximal 20% des Grundkapitals erreicht sind. Diese Rücklage ist nicht ausschüttungsfähig. Die Dividende ist in Deutschland unabhängig von der Kündigung des Doppelbesteuerungsabkommens körperschaftsteuerfrei gemäß § 8b KStG, in Höhe von 5% der Dividende greift das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 5 KStG. Eine Gewerbesteuerbefreiung hängt insbesondere vom Aktivitätsvorbehalt und der Beteiligungsquote ab (§§ 8 Nr. 5 und 9 Nr. 7 GewStG).

Zinszahlungen

Angemessene Zinszahlungen an einen ausländischen Darlehensgeber sind problemlos möglich. Gezahlte Zinsen sind in Brasilien grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Darlehen sind bei der Zentralbank zu registrieren. Die brasilianische Zentralbank schreibt heute keinen zulässigen Höchstzinssatz mehr vor. Es müssen jedoch die komplizierten brasilianischen Verrechnungspreisregeln beachtet werden. Die brasilianische Hausbank verlangt bei Anweisung der Auslandsüberweisung den Zahlungsbeleg über die fällige Quellensteuer in Höhe von 15%. In Deutschland kann seit dem Wegfall des Doppelbesteuerungsabkommens zum 1. Januar 2006 nur noch die tatsächlich einbehaltene Quellensteuer angerechnet werden, wenn die Voraussetzungen dafür gemäß deutschem Steuerrecht erfüllt sind (§ 34c EStG, bei deutschen Kapitalgesellschaften in Verbindung mit § 26 KStG).

„Thin Capitalisation“-Regeln

Die brasilianischen „*thin capitalisation*“-Regeln lassen Zinszahlungen einer brasilianischen Gesellschaft an verbundene Unternehmen

(natürliche oder juristische Person) im Ausland, die nicht in einem Steuerparadies oder Niedrigbesteuerungsland ansässig sind, nur dann als abzugsfähige Betriebsausgaben zu, wenn der Darlehensbetrag nicht das Doppelte des Eigenkapitals der brasilianischen Gesellschaft übersteigt, wobei sowohl direkte als auch indirekte Beteiligungen berücksichtigt werden (2:1 ratio). Ist der Darlehensgeber in einem Steuerparadies oder Niedrigbesteuerungsland ansässig, beträgt das Verhältnis 0,3:1.

Steuerzahlungen

Das brasilianische Steuersystem ist in seinem Wesen als Monatssystem ausgestaltet. Die monatlichen Vorauszahlungen sollen in der Regel der späteren endgültigen Jahressteuerbelastung entsprechen. Die Jahressteuererklärung dient lediglich der Vornahme von notwendigen Anpassungen oder Korrekturen auf Jahresbasis. Das Kalenderjahr ist zwingend auch das Steuerjahr. Die Unternehmen können für Zwecke der Steuervorauszahlungen wählen, ob die Bemessungsgrundlage aufgrund

- monatlicher Abschlüsse auf Basis der Finanzbuchhaltung erstellt werden, oder ob
- ein vereinfachtes Vorauszahlungssystem gewählt wird.

Bei der letztgenannten Variante wird eine bestimmte Gewinnmarge vom Umsatz unterstellt. Die monatlichen Steuervorauszahlungen werden auf der Grundlage dieser Schätzwerte ermittelt.

Die Jahressteuererklärung ist in der Regel bis zum 30. Juni des Folgejahres einzureichen.

In Brasilien gibt es keine Konsolidierung von Gesellschaften, die zur gleichen Gruppe gehören, d.h. wenn Gesellschaften einer Gruppe Gewinne haben, während andere Verluste einfahren, können diese nicht verrechnet werden.

2. INDIREKTE STEUERN

Es gibt verschiedene Umsatzsteuern auf Bundes-, Landes- und Gemeindeebene.

IPI

Die bundesstaatliche Umsatzsteuer (IPI – *Imposto sobre Produtos Industrializados*) ist eine Mehrwertsteuer auf die Wertschöpfung bei Be- und Weiterverarbeitung sowie auf den Import von Produkten. Sie fällt lediglich auf der Herstellerstufe an und wird daher auch „Industrieproduktsteuer“ genannt. In der Regel betragen die Steuersätze zwischen 10% und 15%. Für Luxusprodukte bestehen teilweise höhere Steuersätze, die bis zu 300% gehen können. Exporte sind steuerbefreit bei gleichzeitigem Vorsteuerabzug. Der Vorsteuerabzug ist auf Rohstoffe für die Produktion beschränkt. Der Erwerb von Anlagevermögen geriert keinen Vorsteuerabzug.

ICMS

Die Bundesländer erheben einzelstaatliche Umsatzsteuern (ICMS – *Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços*) auf Umsätze mit körperlichen Wirtschaftsgütern, Importe sowie Transporte zwischen den Bundesstaaten und Gemeinden und Kommunikationsdienste. Die Bemessungsgrundlage für die ICMS auf Importe berechnet sich aus dem Zollwert zuzüglich Importabgaben, IPI, PIS, COFINS und ICMS („gross up“).

Die ICMS ist als Netto-Allphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug ausgestaltet. Der Vorsteuerabzug ist beschränkt auf den Erwerb von Produkten, die unmittelbar dem operativen Geschäft der Gesellschaft dienen. Er ist grundsätzlich auch zugelassen, wenn die Vorsteuer in einem anderen Bundesstaat entrichtet wurde. Exporte von Industriegütern sind steuerfrei mit Vorsteuerabzug. Vorsteuerguthaben bei der ICMS sind nicht mit Bundessteuern verrechenbar. Dagegen besteht die Möglichkeit, ICMS-Vorsteuerguthaben unter bestimmten Voraussetzungen und nur mit Genehmigung des Finanzamts an andere Unternehmen entgeltlich zu übertragen, in der Regel allerdings mit einem Abschlag vom Nominalbetrag des Guthabens. Die Steuersätze bei der ICMS betragen zwischen 7% und 25%. In São Paulo beträgt der Regelsteuersatz 18% für Lieferungen innerhalb des Bundesstaates.

Bei Transaktionen, die den Wiederverkauf von importierten Produkten oder Industrieprodukten mit einem importierten Anteil

von über 40% beinhalten, gilt ein Steuersatz von 4% auf Transaktionen zwischen Bundesstaaten.

ISS

Die Gemeinden erheben eine Dienstleistungssteuer (ISS – *Imposto sobre Serviços*) auf Dienstleistungen gewerblicher und kommerzieller Art, soweit diese nicht der ICMS unterliegen. Die Steuersätze hängen von der Gemeinde sowie der Art der Dienstleistung ab und betragen zwischen 2% und 5%. Ein Vorsteuerabzug ist nicht möglich. Seit 2004 wird ISS auch auf importierte Dienstleistungen erhoben. Aus Brasilien exportierte Dienstleistungen sind in der Regel steuerfrei.

PIS, COFINS

Der Bund erhebt zwei umsatzabhängige Sozialabgaben, die der Finanzierung von sozialen Entwicklungsprogrammen dienen. Die Sozialintegrationsabgabe PIS (*Programa de Integração Social*) beträgt seit dem 1. Dezember 2002 1,65% vom Bruttoumsatz, ausgenommen sind Finanzerträge oder Wechselkursgewinne.

Die Sozialfinanzierungsabgabe COFINS (*Contribuição para Financiamento da Seguridade Social*) beträgt 7,6% vom Bruttoumsatz. Auch Importe von Waren oder Dienstleistungen unterliegen der PIS bzw. COFINS. Die Abführungsverpflichtung liegt beim brasilianischen Empfänger, wobei der ausländische Vertragspartner gesamtschuldnerisch haftet.

Mit den Gesetzen Nr. 10.637/2002 und 10.833/2003 wurde die Systematik der Vorsteueranrechnung (*Regime não cumulativo*) bei der Erhebung von PIS und COFINS eingeführt. Mit der neuen Systematik wurden die Steuersätze auf 1,65% bzw. 7,6% angehoben. Im Gegenzug haben juristische Personen, die dieser Systematik unterliegen, nunmehr das Recht, den Vorsteuerabzug auch bei PIS und COFINS für bestimmte Erwerbe geltend zu machen. Der Vorsteuerabzug bei PIS und COFINS ist im Detail extrem kompliziert und deshalb Quelle vieler Zweifel und Unsicherheiten. Innerhalb der Verjährungsfrist von 5 Jahren kann und sollte überprüft werden, ob wirklich alle PIS und COFINS-Guthaben genutzt wurden.

Exporte von Waren oder Dienstleistungen sind generell von PIS und COFINS befreit, wobei der Vorsteuerabzug bestehen bleibt. Im Fall des Exports von Dienstleistungen hängt die Steuerbefreiung von einem Devisenzufluss in Brasilien ab. Lieferungen eines brasilianischen Zulieferers in spezielle Zollgebiete, die dem anschließenden Export der Produkte dienen, sind ebenfalls von Abgaben befreit. Gleiches gilt für Umsätze aus der Veräußerung von Anlagevermögen. Importe sind steuerbefreit, wenn die Ware in spezielle Zollgebiete zwecks Weiterverarbeitung und anschließendem Re-Export geliefert wird. Transitware oder zurück gesandte Fehllieferungen unterliegen nicht der PIS und der COFINS. Die effektiven Steuersätze beim Import von Dienstleistungen sind höher als der nominale kombinierte Steuersatz von 9,25%, da andere Steuern und die Einbeziehung von PIS/COFINS die Bemessungsgrundlage erhöhen. Die Bemessungsgrundlage bei importierten Waren entspricht dem Zollwert. Bei importierten Dienstleistungen bildet der Rechnungsbetrag einschließlich ISS, PIS und COFINS („*gross up*“) die Bemessungsgrundlage.

Parallel zur Grundregel bestehen allerdings weiterhin unterschiedliche Spezialregelungen, in denen für bestimmte Branchen abweichende Steuersätze zur Anwendung kommen.

Für Gesellschaften, die die vereinfachte Gewinnermittlungsmethode *Lucro Presumido* anwenden, bleibt es bei der kumulativen Regelung von PIS und COFINS, der Abzug von Vorsteuern ist damit ausgeschlossen. Die Steuersätze betragen in diesem Fall 0,65% bzw. 3,0% auf den Bruttoumsatz.

Für bestimmte Geschäftszweige (z. B. Finanzinstitute oder Versicherungen) bestehen Sonderregelungen.

CIDE

CIDE ist eine Sonderabgabe für wirtschaftliche Intervention (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*) und fällt an auf Zahlungen ins Ausland von *Royalties* und Dienstleistungen in

Höhe von 10%. Steuerpflichtig ist die brasilianische Gesellschaft, die die Zahlung anweist. Es gibt keine Anrechnungsmöglichkeit, sodass CIDE Kosten darstellt.

IOF

Auf gewisse Transaktionen im Finanz-, Kredit- und Versicherungsbereich wird eine Kapitalverkehrssteuer (IOF) erhoben. Börsenumsatz- oder Gesellschaftsteuern werden nicht erhoben. Bei Darlehen innerhalb eines Unternehmens (*inter-company*) gilt ein Steuersatz von 0 - 6 %, bei Direktinvestitionen beträgt er 0,38%. Die Bestimmung bedarf im Einzelfall einer Analyse.

Importzoll

Die Höhe des Importzolls (II – *Imposto de Importação*) hängt von zollrechtlichen Klassifikationen (NCM – *Nomenclatura Comum do Mercosul*) des importierten Produkts ab und beträgt normalerweise zwischen 10% und 20%. Es gibt jedoch viele Ausnahmefälle mit wesentlich höheren Steuersätzen. Berechnungsgrundlage sind die Importkosten inklusive Versicherung und Fracht (CIF).

Aufgrund der verschiedenen indirekten Steuern und der unterschiedlichen Ausgestaltung in Bezug auf die Berechnungsgrundlage und Vorsteueranrechenbarkeit haben diese auch Einfluss auf die Preisgestaltung und stellen nicht etwa nur einen durchlaufenden Posten dar.

Insgesamt lässt sich festhalten, dass die indirekten Steuern in Brasilien sowohl einzeln als auch in ihrem Zusammenspiel komplex sind, da es viele Ausnahmeregelungen / Steuervergünstigungen gibt. Die Zolltarife und die Steuersätze der Industrieproduktsteuer IPI unterliegen häufigen Änderungen. In Einzelfällen können Unternehmen sowohl bei den Bundessteuern (PIS/Cofins/IPI/Zollabgaben) als auch bei den Landessteuern (ICMS) und Gemeindesteuern (ISS) spezielle Verständigungs- bzw. Einigungsverfahren (sog. *Rulings*) mit den jeweiligen Finanzbehörden erzielen.

III. AUSGEWÄHLTE THEMEN UND PROBLEMFELDER

1. VEREINFACHTE GEWINNERMITTLUNG – *LUCRO PRESUMIDO*

Einer in Brasilien unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern stehen grundsätzlich zwei Verfahren der steuerlichen Gewinnermittlung zur Auswahl. Bei der Gewinnermittlungsmethode *Lucro Real* erfolgt die Gewinnermittlung für Zwecke der Einkommenssteuer auf der Grundlage eines Systems der doppelten Buchführung und einem daraus abgeleiteten zu versteuernden Einkommen. Unternehmen mit einem Vorjahresumsatz (Kalenderjahr) bis BRL 78 Mio. können stattdessen die Anwendung der Gewinnermittlungsmethode *Lucro Presumido* wählen, bei der das zu versteuernde Einkommen nicht auf der Grundlage einer doppelten Buchführung, sondern vereinfachend auf der Grundlage des fakturierten Umsatzes des Steuerpflichtigen ermittelt wird. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung entfällt dadurch allerdings nicht. Die Bemessungsgrundlage ist quartalsweise zu erklären, Steuervorauszahlungen sind ebenfalls vierteljährlich zu leisten. Das Wahlrecht ist bereits zu Beginn des laufenden Steuerjahres (= Kalenderjahr) mit der ersten Vorauszahlung anhand der auf dem Überweisungsträger anzugebenden Codenummer unwiderruflich für das gesamte Jahr auszuüben. Daher ist eine gewisse Planungssicherheit bezüglich des Geschäftsverlaufs erforderlich.

Das Wahlrecht zur Anwendung der Besteuerungsmethode *Lucro Presumido* kann von einem Unternehmen, bei dem die Voraussetzungen hierfür vorliegen, für jedes Kalenderjahr einzeln und gesondert ausgeübt werden. Die Verpflichtung zur Erstellung einer vollständigen doppelten Buchführung als Grundlage der Besteuerung entfällt damit. Es sind lediglich vereinfachte steuerliche Aufzeichnungen (Kassenbuch, Wareneingangs- und ausgangsbuch, etc.) vorzuhalten.

Das Wahlrecht zur Gewinnermittlung auf Umsatzbasis *Lucro Presumido* kann grundsätzlich von allen Industrie-, Handels- oder

Dienstleistungsunternehmen in Anspruch genommen werden. Ausgenommen sind:

- Finanzdienstleister (Banken, Versicherungen, Makler u.ä.);
- Unternehmen, die Einkünfte aus dem Ausland beziehen (sofern die Auslandseinkünfte durch Direktexporte oder durch direkte Dienstleistungen im Ausland erzielt werden, kann von dem Wahlrecht hingegen Gebrauch gemacht werden);
- Unternehmen, die bestimmte Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen.

Bei unterjährig Änderungen bzw. Wegfall des Vorliegens der Voraussetzungen der Inanspruchnahme kann bzw. muss die Gewinnermittlungsmethode geändert werden. Hierbei sind detaillierte Überleitungsrechnungen zu erstellen.

Die anzuwendenden Gewinnmargen sind gesetzlich vorgegeben. Für Körperschaftsteuerzwecke (IRPJ) beträgt der Regelsatz bei Produktions- und Handelsunternehmen 8% des Bruttoumsatzes. Branchenabhängig können andere Sätze zur Anwendung kommen, die zwischen 1,6% und 32% variieren. Der Regelsatz bei Dienstleistungsunternehmen beträgt 32% vom Bruttoumsatz. Für Zwecke der Sozialabgabe vom Gewinn (CSLL) beträgt der Regelsatz einheitlich 12% vom Bruttoumsatz.

Bei Anwendung der Gewinnermittlungsmethode *Lucro Presumido* sind die Sozialabgaben PIS und COFINS zwingend gemäß der „kumulativen Methode“ zu ermitteln. Damit geht die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs bei diesen beiden Abgaben verloren. Allerdings betragen die Steuersätze auf die Ausgangsumsätze in diesem Fall nur 0,65% bzw. 3,0%.

Die Ausübung des Wahlrechts ist für hochprofitable Unternehmen tendenziell vorteilhaft. Sofern in der Gründungsphase Anlaufverluste erwartet werden, sollte allerdings die Gewinnermittlungsmethode *Lucro Real* gewählt werden, um die Steuerbelastung zu senken bzw. steuerlich nutzbare Verlustvorträge generieren zu können.

Sofern die Gewinnermittlungsmethode *Lucro Presumido* angewendet wird, kann es dennoch sinnvoll sein, eine doppelte Buchführung

vorzuhalten, um einen handelsrechtlich ermittelten Bilanzgewinn als Dividende an die Anteilseigner ausschütten zu können. Hierzu ist unter anderem ein Beschluss der Gesellschafter auf der Grundlage einer festgestellten Handelsbilanz erforderlich.

2. STEUERVORAUSZAHLUNGEN

Sofern Steuervorauszahlungen aufgrund von Monatsabschlüssen berechnet werden, ist ein Verlustrücktrag für Zwecke der Ermittlung der Vorauszahlungen während des laufenden Jahres nicht möglich. Kumulierte Verluste im laufenden Jahr können jedoch in voller Höhe mit Gewinnen aus späteren Ermittlungsperioden des gleichen Kalenderjahres verrechnet werden. Verlustvorträge aus Vorjahren können mit bis zu 30% des Gewinns der jeweiligen Ermittlungsperiode verrechnet werden.

Die unterjährigen Vorauszahlungen können auch dann, wenn der Gewinn gemäß der Methode *Lucro Real* ermittelt wird, anhand gesetzlich fixierter, umsatzbezogener Gewinnmargen berechnet werden. Die Ermittlung der Vorauszahlungen gleicht dann stark der umsatzabhängigen Gewinnermittlungsmethode *Lucro Presumido*.

Es besteht das Wahlrecht, die Berechnungsmethode für Zwecke der Vorauszahlungsberechnung monatlich zu wechseln.

Im Rahmen der Jahressteuererklärung (ECF – *Escrituração Contábil Fiscal*) wird ermittelt, ob unterjährig zu hohe Steuervorauszahlungen geleistet wurden, die – anders als in Deutschland – nicht ohne Weiteres nach Einreichung der Jahressteuererklärung zurückerstattet werden. In der Praxis können Vorauszahlungsguthaben eines Jahres nur in künftigen Perioden mit Zahllasten aus Bundessteuern und -abgaben (z. B. Körperschaftsteuer, CSLL, PIS, COFINS) verrechnet werden.

3. TILGUNG VON AUSLANDSVERBINDLICHKEITEN

Eine Verrechnung von Auslandsverbindlichkeiten mit Auslandsforderungen wird von der Zentralbank nicht zugelassen. Dies bedeutet, dass die betreffenden Beträge zwangsläufig gezahlt werden müssen. Die Zentralbank kann Strafen bis zu 200% der aufgerechneten Beträge festsetzen.

Gemäß den aktuellen Vorschriften müssen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die von ausländischen Lieferanten, einschließlich verbundener Unternehmen, bezogen und nach Brasilien importiert werden, als Finanzierungsinstrumente (ROF) bzw. als Darlehen durch den Schuldner bei der brasilianischen Zentralbank registriert werden, wenn das Zahlungsziel den Zeitraum von 360 Tagen überschreitet.

4. EIGENKAPITALVERZINSUNG

Neben der Ausschüttung des Bilanzgewinns in Form von Dividenden können brasilianische Kapitalgesellschaften ihren in- und ausländischen Gesellschaftern auch Zinsen auf das Eigenkapital (JCP – *Juros sobre Capital Próprio*) bezahlen. Im Gegensatz zur klassischen Dividende werden Zinsen auf das Eigenkapital in steuerlicher Hinsicht innerhalb eines gesetzlich bestimmten Rahmens als abzugsfähige Betriebsausgaben qualifiziert.

Wie bei der Ausschüttung einer Dividende ist zur Zahlung von Eigenkapitalzinsen unter anderem ein entsprechender Beschluss der Gesellschafter erforderlich, der auf der Grundlage einer zuvor festgestellten Zwischen- oder Jahresbilanz erfolgt.

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Eigenkapitalzinsen ist in mehrfacher Hinsicht eingeschränkt:

- Der Eigenkapitalzins ist der Höhe nach beschränkt auf den Zinssatz langfristiger brasilianischer Anleihen (TJLP – *Taxa de Juros de Longo Prazo*), der von der brasilianischen Zentralbank monatlich bekannt gegeben wird, multipliziert mit dem entsprechend modifizierten Eigenkapital der Tochtergesellschaft zum 31.12. des Vorjahres.
- Eigenkapitalzinsen dürfen nur insoweit ausbezahlt werden, als ausreichende Gewinne vorliegen. In Betracht kommt hierfür entweder (a) der Jahresüberschuss oder (b) der Bilanzgewinn (Gewinnvortrag plus Gewinnrücklagen) auf der Grundlage der Vorjahresbilanz. Der höhere Betrag aus 50% des Jahresüberschusses (vor Ertragsteuern und Zinszahlung, aber nach Abzug der Sozialabgabe vom Gewinn) oder 50% des Bilanzgewinns kann als Eigenkapitalzins ausbezahlt werden.

Der Eigenkapitalzins wird zunächst als Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter erfasst. Die Verbindlichkeit kann an die Gesellschafter ausbezahlt oder in Eigenkapital umgewandelt werden. Beide Möglichkeiten erlauben den Betriebsausgabenabzug des Zinsaufwands.

Das Eigenkapital wird definiert als gezeichnetes Kapital zuzüglich bestimmter Rücklagen plus Gewinnvortrag abzüglich Verlustvortrag. Eventuell noch vorhandene Neubewertungsrücklagen (*Reserva de reavaliação*) oder Geldwertanpassungsrücklagen (*Reserva de Correção Monetária Especial*) dürfen nicht in die Ermittlung des maßgeblichen Eigenkapitals einbezogen werden.

Zinszahlungen auf das Eigenkapital können auch unterjährig beschlossen werden. Sofern die unterjährig gezahlten Eigenkapitalzinsen den zu Ende des Geschäftsjahres (31.12.) zulässigen Höchstbetrag übersteigen, ist der übersteigende Betrag allerdings als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln.

Der aktuellen steuerlichen Rechtsprechung zufolge ist die Zahlung von Eigenkapitalzinsen auch mit Rückwirkung für bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre möglich. Die brasilianische Finanzverwaltung vertritt mitunter allerdings eine hiervon abweichende Auffassung.

Im Gegensatz zu Dividenden unterliegt die Zahlung von Eigenkapitalzinsen der Quellenbesteuerung mit einem Satz von 15% des Bruttobetrags. Die Steuerbelastung des brasilianischen Unternehmens kann somit gegenüber einer Dividendenausschüttung, die mit 34% KSt (IRPJ) bzw. Sozialbeitrag (CSLL) vorbelastet ist, um 19 Prozentpunkte gesenkt werden. Sofern eine brasilianische natürliche Person Anteilseigner der Kapitalgesellschaft ist, stellt diese 15%ige Quellensteuer eine Abgeltungssteuer dar, sodass im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung keine Hochschleusung auf den individuellen Steuersatz stattfindet.

Sollen die Zinsen nicht sofort gezahlt werden, bestehen grundsätzlich drei Handlungsalternativen:

- (1) Erfassung als Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter,
- (2) Nutzung zur Kapitalerhöhung (Gezeichnetes Kapital),

(3) Einstellung in eine gesonderte Kapitalrücklage (nur bei brasilianischen Aktiengesellschaften – S.A.).

Die Varianten (2) und (3) bieten den Vorteil, dass die Bemessungsgrundlage für die Zinszahlung des Folgejahres erhöht wird. Variante (2) bietet zudem den Vorteil, dass die Kapitalerhöhung umgehend bei der Zentralbank registriert werden kann. Die Kapitalrücklage der Variante (3) unterliegt Wechselkursrisiken, da der Gegenwert in Euro erst bei Anmeldung der Zahlung ins Ausland bei der Zentralbank ermittelt wird. Quellensteuer fällt bei allen drei Varianten an.

5. LIZENZZAHLUNGEN, KNOW-HOW-TRANSFER, TECHNISCHE DIENSTLEISTUNGEN UND KONZERNUMLAGEN

In vielen Fällen muss das deutsche Stammhaus aufgrund der Vorschriften des deutschen Steuerrechts, insbesondere § 1 AStG, Entwicklungskosten und Technologietransfer an die brasilianische Tochtergesellschaft im Rahmen von Lizenzverträgen oder Konzernumlagen weiterbelasten. In diesem Zusammenhang stößt man häufig auf das Dilemma, dass das deutsche Stammhaus aus steuerlichen Verrechnungspreisgrundsätzen bestimmte Aufwendungen, im Einzelfall sogar mit Gewinnaufschlag, den Tochterunternehmen in Rechnung stellen muss, die brasilianische Steuergesetzgebung auf diese Vergütungen aber Quellensteuern und Abgaben erhebt oder, wie im Fall reiner Konzernumlagen, die in Rechnung gestellten Aufwendungen nicht als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben des Tochterunternehmens anerkennt.

Lizenzverträge oder technische Dienstleistungsverträge, die einen Technologietransfer beinhalten, müssen zunächst beim brasilianischen Marken- und Patentamt (INPI) registriert werden, um mit steuerlicher Wirksamkeit gezahlt werden zu können. Das INPI überprüft die Komplexität des Technologiestandards, der zur Verfügung gestellt wird, und kann die vertraglich festgelegten Vergütungen im Einzelfall reduzieren.

Das brasilianische Steuergesetz bestimmt für Lizenzverträge folgende Höchstsätze als abzugsfähige Betriebsausgaben:

- Lizenzen für die Nutzung von Warenzeichen: 1% der Netto-Außenumsätze mit Dritten,
- Lizenzen für die Nutzung von technischem *Know-how*: 5% der Netto-Außenumsätze mit Dritten, die auf dieser Technologie basieren.

Ein Vertrag ohne Technologietransfer (z. B. die bloße Gewährung von Nutzungsrechten an EDV-Programmen ohne Übertragung der Quellcodes) muss weder beim INPI noch bei der Zentralbank registriert werden. In der Praxis hat es sich allerdings als durchaus hilfreich erwiesen, einen Registrierungsversuch zu unternehmen, selbst wenn die Registrierung – mangels Technologietransfers – nicht zu erwarten war. Die Vorlage der ausgestellten Negativ-Bescheinigung des INPI im Zusammenhang mit dem zugrundeliegenden Vertrag hat die Zahlungsanweisung bei der Hausbank und die Festlegung von Art und Umfang der Quellenbesteuerung in derartigen Fällen häufig erleichtert.

Bei Kostenumlageverträgen (Entwicklungskosten, Marketing, administrative Dienstleistungen etc.), die nicht beim INPI eingetragen sind, nimmt die brasilianische Finanzverwaltung in der Regel eine sehr restriktive Haltung ein, da eine vermeintliche Gewinnverlagerung zugunsten des ausländischen Stammhauses unterstellt wird. Es ist davon auszugehen, dass derartige Umlagevereinbarungen mit ausländischen verbundenen Unternehmen sehr genau untersucht werden. Eine steuerliche Abzugsfähigkeit setzt Folgendes voraus:

- (1) Nachweis, dass die Leistungen durch das ausländische Unternehmen tatsächlich erbracht wurden,
- (2) Nachweis der Angemessenheit des in Rechnung gestellten Betrages (Verrechnungspreis),
- (3) Nachweis, dass die bezogenen Leistungen für das brasilianische Unternehmen betriebsnotwendig sind.
- (4) Bei Lizenzvergütungen: Nachweis, dass Entwicklungskosten nicht bereits über Kostenumlagen belastet werden.

Auf sämtliche vorgenannten Leistungen erhebt Brasilien hohe Quellensteuern und Abgaben:

- Quellensteuer IRRF (*Imposto de Renda Retido na Fonte*):
15% der Bruttovergütung bei Technologietransfer,
25% der Bruttovergütung in allen anderen Fällen,
- Sonderabgabe CIDE – bei Technologietransfer:
10% der Bruttovergütung,
- Sozialabgaben vom Umsatz PIS/COFINS:
zusammen 9,25% der Bruttovergütung,
- Dienstleistungssteuer ISS 2%-5%.

Die Hausbank darf Überweisungen ins Ausland nur ausführen, wenn Zahlungsbelege (DARF) zum Nachweis der Entrichtung der Quellensteuern und anderen Abgaben vorgelegt werden.

Die Sonderabgabe CIDE (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*) wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2001 eingeführt. Sie sollte die Entwicklung brasilianischer Technologie durch enge Zusammenarbeit zwischen Universitäten und brasilianischer Industrie fördern und stellt steuerlich abzugsfähige Zusatzkosten für den brasilianischen Käufer ausländischer Technologien dar. Obwohl sie als Quellensteuer ausgestaltet ist, ist der brasilianische Leistungsempfänger (und nicht der ausländische Leistungserbringer) Steuerschuldner der CIDE.

Die Erhebung der CIDE-Abgabe wird bis heute kontrovers diskutiert und mehrheitlich als nicht verfassungsgemäß eingestuft.

Von den vorgenannten Quellensteuern und Abgaben ist nur die Quellen-Einkommensteuer IRRF grundsätzlich in Deutschland anrechenbar bzw. abzugsfähig. Die Sonderabgabe CIDE ist in wirtschaftlicher Hinsicht als Aufwand der brasilianischen Gesellschaft zu werten. Sie ist keine Quellensteuer i. S. d. § 34c EStG, schon weil der brasilianische Leistungsempfänger und nicht die deutsche Gesellschaft Steuerschuldner der Abgabe ist. Es besteht daher keine Anrechnungsmöglichkeit in Deutschland. Auch die Sozialabgaben vom Umsatz PIS/COFINS und die Dienstleistungssteuer ISS sind in Deutschland weder anrechenbar noch abzugsfähig.

Die Gesamtbelastung mit Quellensteuern und Abgaben für Dienstleistungen technischer Art, die von einem in Deutschland

ansässigen Unternehmen an ein brasilianisches (Tochter-) Unternehmen erbracht werden, ist nachfolgend in tabellarischer Form dargestellt. Aus Vereinfachungsgründen wird unterstellt, dass ein Betrag von BRL 100 ins Ausland überwiesen werden soll. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass eine Hochrechnung (*gross up*) auf einen Bruttobetrag vor Steuerabzug durchzuführen ist und die Sozialabgaben vom Umsatz PIS/COFINS dabei in ihre eigene Bemessungsgrundlage einfließen, sind die effektiven Steuersätze höher als die nominalen Steuersätze von 15% (Quellensteuer), 10% (CIDE), 1,65% (PIS), 7,6% (COFINS) und 5% (ISS). Das Berechnungsbeispiel unterstellt den Anfall von CIDE, also eine Dienstleistung, die Technologietransfer involviert.

Dienstleistungspreis (BRL)			100,00
Steuer	Steuersatz	Berechnungsgrundlage	Tatsächlicher Steuersatz
ISS	5%	100,00	5,00
PIS	3%	117,45	3,52
COFINS	7,60%	117,45	8,93
CIDE	10%	100,00	10,00
IRRF (WHT)	15%	100,00	15,00
IOF	0,38%	85,00	0,32
Steuern Total			42,77
Kosten für die Gesellschaft			27,77
Kosten für die Muttergesellschaft			15,00

Bezogen auf die Bruttovergütung beträgt die Gesamtsteuerbelastung in der vorstehenden Beispielsrechnung rund 40%. Dabei bleibt allerdings unberücksichtigt, dass PIS/COFINS je nach Einzelfall und nach Gewinnermittlungssystem beim brasilianischen Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden kann. Im Übrigen sind die Quellensteuern und Abgaben beim Leistungsempfänger als Betriebsausgaben zusammen mit der zugrundeliegenden Vergütung abzugsfähig.

Das Beispiel zeigt, dass die Steuerbelastung auf Konzernumlagen sehr hoch ist. In Deutschland ist lediglich die Quellensteuer IRRF dem Grunde nach anrechenbar. Aus Konzernsicht könnte es daher vorteilhafter sein, auf Konzernumlagen zu verzichten und stattdessen eine entsprechende Einkommenszurechnung in Deutschland vorzunehmen (verdeckte Einlage).

Vor Abschluss von Lizenz-/Umlageverträgen ist eine exakte Analyse der weiterbelasteten Leistungen, der Angemessenheit der Vergütung und der steuerlichen Auswirkungen sowie der Möglichkeit von Gestaltungsalternativen dringend zu empfehlen.

SISCOSERV

Brasilianische Gesellschaften müssen sowohl den Einkauf vom Ausland als auch den Verkauf von Dienstleistungen ins Ausland in einem System des Bundes registrieren (sog. SISCOSERV), sodass die Behörden den In- und Export von Dienstleistungen kontrollieren können.

6. VERRECHNUNGSPREISE – DIE WICHTIGSTEN ASPEKTE

Methoden zur Bestimmung von Verrechnungspreisen

Die brasilianischen Steuergesetze erkennen nur die Methoden an, die im Bundesgesetz 9.430/1996 aufgeführt sind. Diese stellen spezielle Variationen der transaktionsbasierten Standardmethoden dar, aufgeteilt in Import- und Exportgeschäfte.

Für Importgeschäfte sieht die Gesetzgebung ihre eigene Ausgestaltung der Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode und Kostenaufschlagsmethode vor. Brasilianische Unternehmen können zwischen diesen Methoden wählen und sich für den vorteilhaftesten Bewertungsmaßstab entscheiden. Aufgrund des einfacheren Zugriffs auf Informationen und auf die für die Berechnung benötigten dokumentierten Nachweise, ist die Wiederverkaufspreismethode die mit Abstand am häufigsten verwendete Methode. Darüber hinaus gibt es auch die sog. Import-Kurspreis-Methode, die ausschließlich und zwingend bei Rohstoffimporten zur Anwendung kommt.

Für Exportgeschäfte gibt es fünf verschiedene anerkannte Methoden, namentlich eine angepasste Wiederverkaufspreismethode, zwei Variationen der Preisvergleichsmethode (die sich in Großhandels- oder Einzelhandelsmärkte als Basis unterscheiden), Kostenaufschlagsmethode und die sog. Export-Kurspreis-Methode, die ausschließlich und zwingend bei Rohstoffexporten zur Anwendung kommt.

Brasilianische Unternehmen können die auf Exportgeschäfte bezogenen Verrechnungspreisregeln vermeiden, wenn sie eine „*safe harbor*“-Kenngröße erfüllen. Dies gilt, soweit die Preise bei internationalen Verkäufen an nahestehende Personen größer oder gleich 90% der lokalen Durchschnittspreise desselben Produkts sind. Diese Regel ist auf Rohstoffe allerdings nicht anwendbar. Die Anwendung von „*safe harbor*“-Regeln wird möglich, wenn der Nettoumsatz der Exporte an nahestehenden Personen im brasilianischen Unternehmen 20% des Nettoumsatzes der gesamten Exporte nicht überschreitet.

Für den Fall, dass der Nettoumsatz an Exporten im Wirtschaftsjahr nicht mehr als 5% des gesamten Nettoumsatzes beträgt, ist es ebenfalls nicht notwendig, eine Verrechnungspreisdokumentation jeglicher Art zu erstellen.

Der Begriff „verbundene Unternehmen“ wird dabei vergleichsweise weit ausgelegt und umfasst beispielsweise auch unabhängige Vertriebspartner mit Exklusivrechten. Darüber hinaus unterliegt auch der Liefer- und Leistungsverkehr mit fremden Drittunternehmen, die in sogenannten „Steuroasen“ ansässig sind, den steuerlichen Transferpreisregelungen. Zu den Steuroasen werden auch Länder gerechnet, die dem brasilianischen Fiskus keinen Zugang zu Informationen betreffend den Gesellschaftern und deren Zusammensetzung, die Eigentumsverhältnisse am Vermögen der Gesellschaft oder deren tatsächlich realisierte wirtschaftliche Aktivitäten gewähren.

Teilweise entsprechen die einzelnen Methoden zur Bestimmung der steuerlichen Zulässigkeit von Verrechnungspreisen denjenigen der OECD-Richtlinie. Es ist auch zu beachten, dass die brasilianischen

Verrechnungspreisregeln nicht auf dem Fremdvergleichspreis-Prinzip („*arm's length-principle*“) beruhen. In krassem Gegensatz dazu schreiben die brasilianischen Bestimmungen für die meisten der anzuwendenden Preisvergleichsmethoden aber prozentual bestimmte Mindestmargen bzw. Gewinnmargen vor, die in vielen Fällen zu derart unrealistischen Ergebnissen führen, dass den Unternehmen die Vereinbarung steuerlich zulässiger Transferpreise praktisch unmöglich gemacht wird.

Die Gesellschaft ist frei die Methode zu wählen, die zu den niedrigsten Steueranpassungen führen. Eine Ausnahme gilt lediglich für „*commodities*“, die speziellen Methoden unterliegen.

Zudem ist die Bestimmung der steuerlichen Vergleichsgrößen für Transferpreise zwischen verbundenen Unternehmen (einzel-)produktbezogen anzuwenden. Die gerade im Leistungsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen durchaus übliche „Mischkalkulation“ ist somit nicht zulässig.

Die Verrechnungspreisregelungen finden Anwendung auf den grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehr, d. h. auf Importe, Exporte, die Veräußerung von Vermögensgegenständen, ferner auf Dienstleistungen sowie die Gewährung von Rechten. Sie finden keine Anwendung auf Zahlungen von *Royalties*, technische Assistenzleistungen sowie wissenschaftliche und administrative Leistungen. Deren steuerliche Abzugsfähigkeit richtet sich nach den hierfür geltenden nationalen steuerlichen Grundsätzen („Notwendigkeit, Nutzen und Angemessenheit“) hinsichtlich der Leistungen und Zahlungen. Lizenzverträge und Verträge über technische Assistenzleistungen im grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehr müssen zuvor vom brasilianischen Marken- und Patentamt (INPI) genehmigt und nachfolgend bei der brasilianischen Zentralbank registriert werden, um die steuerliche Abzugsfähigkeit zu gewährleisten.

Im Übrigen sehen die brasilianischen Regelungen keine unterschiedliche Behandlung von materiellen und immateriellen Vermögensgegenständen sowie von Dienstleistungen und Rechten vor.

Verrechnungsmethoden bei Importgeschäften

Zur Bestimmung der steuerlichen Verrechnungspreise für Importgeschäfte gibt es vier Methoden, die den Höchstpreis für importierte Güter bestimmen. Wird der Höchstpreis überschritten, so ist der darüberhinausgehende Preisteil steuerlich nicht abziehbar.

VERFAHREN	BESCHREIBUNG
Preisvergleichsmethode – PIC	Die Preisvergleichsmethode bestimmt als angemessenen Preis den Durchschnitt von Vergleichspreisen für gleiche oder ähnliche Güter, Dienstleistungen oder Rechte, die mit Drittunternehmen im nationalen oder internationalen Markt unter vergleichbaren Zahlungskonditionen bei Kauf- oder Verkaufaktionen praktiziert werden.
Wiederverkaufspreis minus Gewinnmarge – PRL	Die Methode des Wiederverkaufspreises bestimmt als angemessenen Preis den Durchschnitt der Wiederverkaufspreise für Güter, Dienstleistungen oder Rechte abzüglich handelsüblicher Rabatte, umsatzabhängiger Steuern und Abgaben, Kommissionen und abzüglich einer Gewinnmarge vom Wiederverkaufspreis von mindestens: <ul style="list-style-type: none"> • 40%: für pharmazeutische und pharmachemische Produkte; Tabak; optische, fotografische, und kinematografische Ausrüstung und Instrumente; dentale und medizinische Maschinen sowie Krankeneinrichtungen; Geräte und Ausrüstungen; Erdöl- und Gas-Gewinnung und erdölbezogene Produkte • 30% für chemische Produkte, für Glas und Glasprodukte; Pappe, Papier und Papierprodukte und Metallverarbeitung; und • 20%: für alle anderen Bereiche
Produktionskosten-Methode plus Gewinn von bis 20% – CPL	Die Produktionskostenmethode bestimmt als angemessenen Preis den Durchschnitt der Herstellungskosten für identische oder vergleichbare Produkte, Leistungen oder Rechte im Ursprungsland zuzüglich Steuern und Abgaben beim Export aus dem Ursprungsland zuzüglich eines Aufschlags von bis zu 20% auf die Herstellungskosten.
Börsenpreis bei Import von "commodities" – PCI	Die PCI Methode ist 2012 eingeführt worden und ist zwingend anwendbar auf den Import von "commodities", für die es eine international anerkannte Börsennotierung gibt. Gemäß dieser Methode wird ein Mittelpreis aus Preis, Anzahl und Börsenpreis ermittelt.

Die am häufigsten angewandte Methode der brasilianischen Unternehmen ist PRL, da sie auf der Grundlage sofort verfügbarer unternehmensinterner Daten vorgenommen werden kann. Jedoch führt diese Methode oftmals zu signifikanten steuerlichen Anpassungen, da die von der brasilianischen Gesetzgebung bestimmten Gewinnmargen nur schwer zu erreichen sind.

In der Praxis hat sich die Anwendung der Transferpreismethode PIC als günstigste Variante herausgestellt. Demnach können die Preise der von einem verbundenen Unternehmen im Ausland erworbenen Produkte, Dienstleistungen oder Rechte mit den Preisen identischer oder ähnlicher Produkte, Dienstleistungen oder Rechte verglichen werden, die

- von einem gleichen Exportunternehmen an nicht verbundene juristische Personen mit Sitz im In- oder Ausland verkauft werden,
- von einem gleichen Importunternehmen von nicht verbundenen juristischen Personen mit Sitz im In- oder Ausland erworben werden,
- bei Kauf und Verkäufen zwischen Dritten, nicht verbundenen juristischen Personen mit Sitz im In- oder Ausland durchgeführt werden.

Es hat sich andererseits aber herausgestellt, dass die Komplexität des Nachweisverfahrens, insbesondere die Kosten im Ursprungsland betreffend, die Anwendung dieser Methode wesentlich erschwert.

Verrechnungspreismethoden bei Exportgeschäften

Als Grundregel gelten Vereinfachungs- und Ausnahmeregeln für Exportgeschäfte (*Safe Harbor Provisionen*).

Primärer Safe Harbor: Auf Exportumsätze, die von verbundenen Unternehmen stammen, muss nur dann eine der vier Verrechnungspreismethoden angewandt werden, wenn der durchschnittliche Verrechnungspreis der exportierten Güter, Dienstleistungen oder Rechte weniger als 90% des durchschnittlichen Preises vergleichbarer Güter, Dienstleistungen oder Rechte mit nicht verbundenen Unternehmen im brasilianischen Markt während des gleichen Zeitraums und zu vergleichbaren Bedingungen beträgt.

Sekundärer Safe Harbor: Wenn eine der folgenden zwei Bedingungen gegeben ist, muss ebenfalls keine Verrechnungspreisberechnung vorgenommen werden:

- Nettoexportumsätze betragen nicht mehr als 5% des Nettogesamtumsatzes des Jahres; oder
- Eine Mindestgewinnmarge von 10% bei den Exporten des laufenden Jahres sowie der zwei vorhergehenden Jahre ist gegeben. Diese Befreiung ist nur gegeben, wenn die Umsätze an verbundene Unternehmen nicht mehr als 20% des gesamten Nettoexportumsatzes betragen.

Gelangen die vorstehend dargestellten Grundsatz-, Vereinfachungs- und Ausnahmeregelungen nicht zur Anwendung, stehen die fünf nachfolgend dargestellten Berechnungsmethoden zur Auswahl, um den steuerlich angemessenen Verrechnungspreis zu bestimmen.

VERFAHREN	BESCHREIBUNG
Preisvergleichsmethode – PVEx	Die Preisvergleichsmethode bestimmt als angemessenen Preis den Durchschnitt der Exportpreise für identische oder gleichartige Güter, Leistungen oder Rechte des eigenen Unternehmens an Drittunternehmen oder anderer brasilianischer Exporteure während derselben Steuerperiode unter vergleichbaren Zahlungsbedingungen.
Großhandelspreismethode, abzüglich des Gewinns von 15% – PVA	Die Großhandelspreismethode bestimmt als angemessenen Preis den Durchschnitt der Preise identischer oder gleichartiger Güter, Leistungen oder Rechte, die auf dem Großhandelsmarkt im Bestimmungsland unter vergleichbaren Zahlungskonditionen erzielt werden, abzüglich der im Preis des Bestimmungslandes enthaltenen Steuern und Abgaben und abzüglich einer Gewinnmarge von 15% auf den Brutto-Großhandelspreis.
Einzelhandelspreismethode, abzüglich des Gewinns von 30% – PVV	Die Einzelhandelspreismethode bestimmt als angemessenen Preis den Durchschnitt der Preise identischer oder gleichartiger Güter, Leistungen oder Rechte, welche auf dem Einzelhandelsmarkt im Bestimmungsland unter vergleichbaren Zahlungskonditionen erzielt werden, abzüglich der im Preis des Bestimmungslandes enthaltenen Steuern und Abgaben und abzüglich einer Gewinnmarge von 30% auf den Brutto-Einzelhandelspreis.

Erwerbs- oder Produktionskostenmethode zuzüglich Steuern und Gewinn – CAP	Die Erwerbs- oder Produktionskostenmethode bestimmt als angemessenen Preis den Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für exportierte Güter, Dienstleistungen oder Rechte zuzüglich der in Brasilien entrichteten Steuern und Abgaben und zuzüglich einer Gewinnmarge von 15%.
Börsenpreis bei Export von "commodities" – PECEX	Die PECEX-Methode wurde ebenfalls 2012 eingeführt und ist zwingend anwendbar auf den Import von "commodities", für die es eine international anerkannte Börsennotierung gibt. Gemäß dieser Methode wird ein Mittelpreis aus Preis, Anzahl und Börsenpreis ermittelt.

Wie bei den Importen ist dem Steuerzahler die Wahl der günstigsten Methode freigestellt, das heißt diejenige, bei der die geringste steuerliche Anpassung anfällt.

Die CAP-Methode ist die am häufigsten angewandte Methode, da die Ermittlung der Transferpreise nur von internen Daten abhängt. Jedoch sind die PVV/PVA-Methoden in der Regel die günstigeren Alternativen für den Steuerpflichtigen.

Die im brasilianischen Gesetz festgelegten Margen können insbesondere in Bezug auf die Methoden CPL, PRL, CAP, PVV und PVA

- durch Beschluss des Finanzministeriums oder
- auf Antrag einer Branchenvereinigung oder
- auf Antrag der betroffenen Gesellschaft selbst geändert werden.

In der Praxis wurde von dieser Möglichkeit aufgrund der Komplexität der notwendigen Dokumentation bislang so gut wie kein Gebrauch gemacht.

Verfahrenspraxis

In der Steuererklärung der Unternehmen (ECF) müssen detaillierte Informationen über Transaktionen des Unternehmens mit verbundenen Unternehmen und die Transferpreisberechnung für die 49 wichtigsten Operationen erklärt werden. Es werden unter anderem Informationen zu verbundenen Lieferanten und Kunden, die gewählten Methoden und die steuerlichen Anpassungen gefordert.

Der brasilianische Fiskus legte in den letzten Jahren ein besonderes Augenmerk auf die internationale Besteuerung. In diesem Zusammenhang wurde 1998 ein Dezernat für Internationale Angelegenheiten (DEAIN) eingerichtet und 2001 eine Spezialeinheit zur Prüfung von Verrechnungspreisen.

Seitdem intensiviert der Fiskus die Prüfung der Verrechnungspreise, ohne dass dabei eine Konzentration auf bestimmte Branchen oder Auswahlkriterien festgestellt werden kann. Geprüft werden Geschäftsvorfälle innerhalb der steuerlichen Verjährungsfrist von fünf Jahren.

Der Prüfungsprozess ist für die betroffenen Unternehmen lang und aufwendig. Im Allgemeinen werden folgende Dokumente in einem ersten Schritt angefordert:

- Abstimmung der eigenen Verfahrensdaten mit dem Außenhandelsystem SISCOMEX,
- Aufstellung der weltweit verbundenen Unternehmen,
- Anfangs- und Endsaldo pro Produkt, gemäß Inventur,
- Rückgaben aus Importen,
- Warenbestandsbewegungen (Rohstoffe, Zwischenprodukte, Produkte in Herstellung und Endprodukte),
- Realisierte Verkäufe (Vertrieb),
- Datenbanken,
- Angabe der angewandten Methoden und Beweisführung des Nichtbestehens oder Berechnung steuerlicher Anpassungen.

Werden die Verrechnungspreisberechnungen und -analysen vom Steuerpflichtigen nicht vorgelegt, wenden die Steuerprüfer üblicherweise die PRL-Methode zur Berechnung an, da deren Anwendung aufgrund ausschließlich unternehmensinterner, sofort verfügbarer Daten möglich ist. Dies resultiert dann meist in steuerlichen Anpassungen.

Der Steuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, während der Prüfung die Berechnung nachzuholen, sollte sie noch nicht oder nur

lückenhaft vorbereitet sein. Der Fiskus muss die vom Steuerpflichtigen gewählte Methode dann berücksichtigen.

Erfahrungsgemäß bereitet das Thema Verrechnungspreise allen größeren internationalen Unternehmen in Brasilien Kopfschmerzen, insbesondere, wenn sich unternehmens- oder branchenspezifische Tätigkeiten nicht in die starren brasilianischen Regeln einfügen lassen bzw. (aus Sicht der Betroffenen) zu unrealistischen Konsequenzen führen.

7. BETEILIGUNG AN AUSLÄNDISCHEN GESELLSCHAFTEN

2014 wurden neue Regeln für die Behandlung von ausländischen Beteiligungen an kontrollierten und verbundenen Gesellschaften eingeführt.

Bei kontrollierten Gesellschaften sind die Regeln sowohl auf direkte als auch indirekte Beteiligungen anwendbar („*top down look through approach*“). Beteiligungen an ausländischen kontrollierten Gesellschaften müssen demnach jährlich bewertet und angepasst werden, um die Gewinn- bzw. Verlustauswirkungen der ausländischen Beteiligungen zu erfassen. Dabei wird die Veränderung im Verhältnis der Beteiligung am Kapital anerkannt. Gewinne unterliegen somit der brasilianischen Körperschaftsteuer (IRPJ und CSLL). Positive und negative Anpassungen können jedoch bis 2022 unter bestimmten Bedingungen kompensiert werden (gilt z.B. nicht für Beteiligungen in Niedrigbesteuerungsländern).

Bei ausländischen Beteiligungen an verbundenen Unternehmen sieht das Gesetz keine Anpassung in den Büchern der brasilianischen Gesellschaft vor, sondern stellt auf die Gewinnausschüttung ab. Gewinne müssen folglich bei der brasilianischen Muttergesellschaft erfasst und versteuert werden, wenn sie ausbezahlt oder sonst wie gutgeschrieben werden.

Diese Regeln sind nicht anwendbar auf Öl- und Gasförderungen in Brasilien.

IV. ANHANG

Tabellarischer Überblick über die wichtigsten Steuerarten:

Steuerart	Steuersatz / Bemessungsgrundlage	Erhebungszeitraum	Fälligkeit
IRPJ Körperschaftsteuer	15% zzgl. Zusatzsteuer von 10% für steuerpflichtige Gewinne größer BRL 240.000 pro Jahr	jährlich, mit monatlichen Vorauszahlungen, evtl. Quartal	Vorauszahlungen am letzten Werktag des Folgemonats; Nachzahlung aufgrund Steuererklärung am 31.1. oder 31.3. des Folgejahres
CSSL Sozialbeitrag auf Gewinn	9% des steuerpflichtigen Gewinns vor Körperschaftsteuer	jährlich, mit monatlichen Vorauszahlungen, evtl. Quartal	Vorauszahlungen am letzten Werktag des Folgemonats; Nachzahlung aufgrund Steuererklärung am 31.1. oder 31.3. des Folgejahres
PIS	1,65% der Umsatzerlöse	monatlich	15. Tag des Folgemonats bzw. letzter vorangegangener Werktag
COFINS	7,60% der Umsatzerlöse	monatlich	15. Tag des Folgemonats bzw. letzter vorangegangener Werktag
ICMS – Landes-USt	18% auf Importe und Umsätze mit körperlichen Wirtschaftsgütern im Bundesstaat São Paulo	monatlich	10. Tag des Folgemonats bzw. letzter vorangegangener Werktag
	12% im Südosten und Süden	monatlich	
	7% im Norden, Nordosten, Mittelwesten und im Bundesstaat Espírito Santo	monatlich	
	4% zwischen Bundesstaaten	monatlich	

ISS – städtische Dienstleistungssteuer	2% bis 5%. In São Paulo und Rio de Janeiro i.d.R. 5%	monatlich	3. Tag des Folgemonats
IPI – Bundes- „Produktionssteuer“	0% bis 365% auf Importe und Industrieprodukte	10 Tages-Basis	10. Tag des Folgemonats bzw. letzter vorangegangener Werktag
II - Importzoll	0% bis 70%	Zollabfertigung	bei Zollabfertigung
FGTS	8% auf Bruttogehalt (A)	monatlich	9. Tag des Folgemonats
INSS – Sozialabgaben auf Arbeitslohn	28,8% auf Bruttogehalt (A)	monatlich	2. Tag des Folgemonats
INSS – Geschäftsführer	20% der Vergütung	monatlich	2. Tag des Folgemonats
IOF – Kapitalverkehrssteuer auf bestimmte Bank- und Versicherungsgeschäfte	0% bis 25%	in Abhängigkeit von der Finanztransaktion	in Abhängigkeit von der Finanztransaktion
Quellensteuer bei Inlandsleistungen	1,5%	Zahlung der Rechnung durch ein Unternehmen an ein anderes Unternehmen	bei Zahlung der Rechnung durch ein Unternehmen an ein anderes Unternehmen
Quellensteuer auf vom Ausland bezogene Leistungen	15%	Überweisung des Rechnungsbetrags ins Ausland	bei Überweisung des Rechnungsbetrags ins Ausland
CIDE – Sonderabgabe wirtschaftlicher Intervention	10%; Lizenzzahlungen, technische Dienstleistungsverträge, Konzernumlagen im Allgemeinen	Überweisung des Rechnungsbetrags ins Ausland	15. Tag des Folgemonats, brasilianische Gesellschaft ist Steuerschuldner

RÖDL & PARTNER

Rödl & Partner ist als integrierte Beratungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft an 111 eigenen Standorten in 50 Ländern vertreten. Unseren dynamischen Erfolg in den Geschäftsfeldern Rechtsberatung, Steuerberatung, Steuerdeklaration und Business Process Outsourcing, Unternehmens- und IT-Beratung sowie Wirtschaftsprüfung verdanken wir 4.200 unternehmerisch denkenden Partnern und Mitarbeitern.

Dabei basiert unser Erfolg seit jeher auf dem Erfolg unserer Mandanten: Rödl & Partner ist immer dort vor Ort, wo Mandanten Potenzial für ihr wirtschaftliches Engagement sehen. Statt auf Netzwerke oder Franchise-Systeme setzen wir auf die enge, fach- und grenzüberschreitende Zusammenarbeit im unmittelbaren Kollegenkreis. So steht Rödl & Partner für internationale Expertise aus einer Hand.

Wir in Brasilien

Rödl & Partner Brasilien verfügt in São Paulo, Curitiba und in Campinas über stark wachsende eigene Standorte mit mehr als 100 Beratern und Wirtschaftsprüfern, die insbesondere deutsche Unternehmen beraten. Unser interdisziplinäres und marktführendes German Desk Experten-Team in Brasilien begleitet deutsche Unternehmen aller Branchen in sämtlichen Fragen der Wirtschaftsprüfung, Buchhaltung, Steuer- und Unternehmensberatung auf Deutsch, Englisch, Spanisch und Portugiesisch. Zusätzlich koordiniert unsere Niederlassung São Paulo Südamerika-Anliegen gemeinsam mit unseren German Desk Kooperationspartnern in Südamerika.



Rödl & Partner

Ihre Ansprechpartner

Philipp Klose-Morero

Tel.: +55 (11) 5094 – 6060 | Ext. 1010

E-Mail: philipp.klose-morero@roedl.com

Karen Steuer

Tel.: +55 (11) 5094 – 6060 | Ext. 1080

E-Mail: karen.steuer@roedl.com

Rödl & Partner South America

Audit • BPO • Business Advisory • Tax

São Paulo • Curitiba • Campinas

South America Coordination

Transaction & Restructuring Services | LatAm-Region

www.roedl.de/brasilien

Die Reihe "So geht's ..." soll deutschen Unternehmen den Einstieg in den brasilianischen Markt erleichtern. Sie ist mit Unterstützung des Kammer-Arbeitskreises "Kleine und Mittlere Unternehmen" entstanden und soll erste Informationen über verschiedene Bereiche des brasilianischen Wirtschaftsalltags vermitteln. Die Themen wurden von Fachleuten vor Ort in Zusammenarbeit mit der Deutsch-Brasilianischen Industrie- und Handelskammer bearbeitet.

Die Deutsch-Brasilianische Industrie- und Handelskammer ist die größte deutsche Auslandshandelskammer in Lateinamerika. Sie kann auf eine 100 jährige Tradition zurückblicken. Mit ihren Abteilungen Außenwirtschaft, Messen, Berufsbildung, Umwelt, Recht, Öffentlichkeitsarbeit und Innovation ist sie der zentrale Anlaufpunkt für alle deutschen Unternehmen, die auf dem brasilianischen Markt aktiv sind oder sein wollen.



Deutsch-Brasilianische
Industrie- und Handelskammer
Câmara de Comércio e Indústria
Brasil-Alemanha

Deutsch-Brasilianische Industrie- und Handelskammer São Paulo
Rua Verbo Divino 1488 | BR 04719-904 | São Paulo-SP
Tel.: (55 11) 5187-5100 | Fax: (55 11) 5181-7013
E-mail: juridico@ahkbrasil.com
www.ahkbrasil.com