

So geht's ...

---

# Besteuerung von Unternehmen in Brasilien

**1. Auflage**

**AHK**

**CÂMARA  
BRASIL  
ALEMANHA**

 **ERNST & YOUNG**  
*Quality In Everything We Do*

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

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

# INHALTSVERZEICHNIS

---

Vorwort	3
Unternehmensbesteuerung	4
Direkte Steuern	4
Indirekte Steuern	8
Ausgewählte Themen und Problemfelder	10
Vereinfachte Gewinnermittlungsmethoden (Lucro Presumido)	10
Kassenprinzip (Princípio de Caixa)	11
Steuervorauszahlungen	12
Zinszahlung auf Eigenkapital (Juros sobre o Capital Próprio)	13
Lizenzzahlungen, Know-how-transfer, Technische Dienstleistungen und Konzernumlagen	14
Verrechnungspreise	18
Wechselkursschwankungen	23
Abschreibung Good-will	26
Anhang	26



Das brasilianische Steuerrecht ist sehr komplex und verfügt über mindestens 64 verschiedene Steuer- und Abgabenarten und verschiedene Steuerkompetenzen. Die Abgabenquote betrug im ersten Quartal 2003 ca. 41% (Deutschland ca. 42%) des Bruttoinlandsprodukts.

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und zur Sicherung des Steueraufkommens sind viele Steuern als **Quellensteuern** ausgestaltet. Weiterhin sind viele Steuerarten als indirekte, also gewinnunabhängige Steuern ausgestaltet, die den Großteil des Steueraufkommens ausmachen. Bei Nichteinhaltung von Zahlungs- oder Erklärungsterminen fallen hohe Zinsen bzw. Verspätungszuschläge an.

Die Historie Brasiliens, die geprägt ist durch eine starke Abschottung des heimischen Marktes, einen hohen Bürokratisierungsgrad sowie Hochinflation, hat bis heute einen starken Einfluss auf die Steuergesetzgebung, so dass bspw. die steuerliche Abzugsfähigkeit (von) der Betriebsausgaben von der Einhaltung von Meldepflichten bei der Zentralbank oder beim Patentregister abhängig ist.

Die vorliegende Publikation kann lediglich einen kurzen Einblick in das brasilianische Steuerrecht und kurze Hinweise zum deutschen Steuerrecht bieten, insbesondere sollen einige relevante Themen vorgestellt werden, deren Behandlung signifikant vom deutschen Steuerrecht abweicht und/oder Gestaltungsmöglichkeiten bietet. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist eine einzelfallbezogene Analyse sowohl durch deutsche als auch durch brasilianische Steuerexperten dringend anzuraten. Auf brasilianische Steuervergünstigungen für bestimmte Fördergebiete, Branchen, Transaktionen oder die Exportförderung wird in dieser Darstellung nur am Rande eingegangen.

# UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

---

## DIREKTE STEUERN

In Brasilien ansässige Unternehmen unterliegen mit ihren Welteinkünften der **Körperschaftsteuer** (IRPJ = Imposto de Renda da Pessoa Juridica) sowie einem **Sozialbeitrag** des Unternehmens (CSLL = Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), dessen Bemessungsgrundlage i.d.R. ebenfalls der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn darstellt.

Die Besteuerung der Unternehmen in Brasilien findet weitgehend **rechtsformneutral** statt, so dass sowohl Kapitalgesellschaften (AG, GmbH) als auch Betriebsstätten, unselbständige Zweigstellen ausländischer Stammhäuser und Einzelunternehmen, die einen gewissen Umfang überschreiten, zur Körperschaftsteuer herangezogen werden. Ausnahmen bestehen bei nicht gewerblichen, freiberuflichen Berufen.

Im Fall von ausländischen Einkünften gewähren die abgeschlossenen **Doppelbesteuerungsabkommen** (z.B. DBA Deutschland-Brasilien) einen Schutz vor Doppelbesteuerung. Es kommt grundsätzlich die Anrechnungsmethode mit den üblichen Anrechnungshöchstbeträgen zur Anwendung.

Ausländische Gesellschafter müssen sich in Brasilien unter einer **Steuernummer** registrieren lassen, juristische Personen unter einer CNPJ, natürliche Personen unter einer CPF.

Die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens beruht im Normalfall auf dem bilanziell ermittelten Ergebnis, korrigiert um steuerliche Hinzurechnungen oder Kürzungen. Miet-, Lizenz- oder Zinseinkünfte unterliegen dem Regelsteuersatz. Sofern vom Leistungsempfänger Quellensteuern einbehalten werden mussten, können diese auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet werden. Dividendenerträge aus brasilianischen Beteiligungen sind generell steuerfrei. Dividendenerträge aus ausländischen Beteiligungen sind generell steuerpflichtig. Bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens kommt entweder die **Anrechnungsmethode** (z.B. Deutschland), in einigen Fällen auch die **Freistellungsmethode** zur Anwendung. Veräußerungsgewinne aus in- und ausländischen Beteiligungsverkäufen unterliegen dem Regelsteuersatz.

Im Falle kleiner Unternehmen besteht i.d.R. die Möglichkeit, anstelle der bilanziellen Gewinnermittlung die Körperschaftsteuer durch Pauschalversteuerung der Bruttoerlöse und sonstigen betrieblichen Erträge vorzunehmen (weitere Ausführungen hierzu siehe unten).

Die **Veräußerung** von Anteilen an brasilianischen Kapitalgesellschaften durch einen ausländischen Gesellschafter löst keinen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Brasilien aus, sofern der Käufer ebenfalls nicht in Brasilien ansässig ist. In diesem Fall sind allerdings Registrierungsspflichten (Steuernummer CNPJ, evtl. Handelsregister) zu beachten.

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

Wesentliche Beteiligungen (i.d.R. ab 20% Kapitalbeteiligung) sind nach der **Equity- Methode** zu bewerten. Gewinne oder Verluste aus dieser Equity- Bewertung sind steuerfrei bzw. steuerlich nicht abzugsfähig. Dividendenzahlungen der inländischen Tochtergesellschaft werden bei dieser Bewertungsmethode erfolgsneutral als Beteiligungsabgang gebucht. Sofern Auslandsbeteiligungen gehalten werden, müssen für die steuerliche Behandlung der Equity-Methode bzw. von Dividendenausschüttungen die maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen herangezogen werden.

Der **Steuersatz** (KSt) beträgt 15% bis zu einem steuerlichen Jahresgewinn von R\$ 240.000. Jahresgewinne ab R\$ 240.000 werden mit einem Steuerzuschlag von 10% belastet. Der **Sozialbeitrag** des Unternehmens (CSLL), der von der Methodik ebenfalls einer gewinnabhängigen Steuer entspricht, beträgt linear 9%. Der Sozialbeitrag (CSLL) stellt bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns für Körperschaftsteuerzwecke eine nichtabzugsfähige Betriebsausgabe dar.

Die Gesamtbelastung beträgt somit 24% für Gewinne bis R\$ 240.000 p.a. und 34% für Gewinne ab R\$ 240.000 p.a..

## Berechnungsbeispiel:

	R\$	R\$
Ergebnis laut Handelsbilanz <sup>a)</sup>		1.000.000
zuzüglich nichtabzugsfähige Betriebsausgaben	40.055	
Strafe auf unbezahlte Steuern	98.901	138.956
Sozialbeitrag (CSLL)		
abzüglich steuerfreie Einkünfte		
Dividenden		-77.000
Steuerpflichtiges Einkommen		1.061.956
Verlustvortrag (max. 30% des steuerpfl. Einkommens)		-318.568
Steuerpflichtiges Einkommen nach Verlustvortrag		743.369
Basissteuersatz KSt (IRPJ) i.H.v. 15%		111.505
Zuschlag auf Einkünfte > R\$ 240.000 i.H.v. 10%		50.337
KSt total		161.842
Anrechenbare Quellensteuer		-6.000
Zahllast (ohne Berücks. unterjähriger Vorauszahlungen)		155.842

<sup>a)</sup> Ergebnis nach Zahlung Sozialbeitrag, vor Zahlung KSt (IRPJ)

Gewinn vor Sozialbeitrag		R\$ 1.098.901
9% Sozialbeitrag	R\$	98.901
Gewinn nach Sozialbeitrag		R\$ 1.000.000

Eine ausschüttende Körperschaft muss keine Quellensteuer einbehalten, unabhängig davon, ob der Gesellschafter in Brasilien ansässig ist oder nicht. Eine Dividendenausschüttung nach Deutschland unterliegt keinerlei devisenrechtlichen Restriktionen, sofern das Eigenkapital ordnungsgemäß

bei der Zentralbank registriert ist. Aktiengesellschaften müssen 5% des Netto-Jahresüberschusses in eine gesetzliche Rücklage einstellen (max. 20% des Gesellschaftskapitals). Diese Rücklage ist nicht ausschüttungsfähig. Die Dividende ist in Deutschland Körperschaftsteuerfrei gem. § 8b KStG, in Höhe von 5% der Dividende greift das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 5 KStG. Eine Gewerbesteuerbefreiung hängt insbesondere vom Aktivitätsvorbehalt ab (§§ 8 Nr. 5 und 9 Nr. 7 GewStG).

Angemessene Zinszahlungen an einen ausländischen Darlehensgeber sind problemlos möglich. Die **Darlehen** sollten bei der Zentralbank **registriert** sein, um den Überweisungsvorgang bei der Hausbank zu erleichtern und in den Genuss des günstigeren Wechselkurses (taxa comercial) zu gelangen. Die Hausbank wird bei Anweisung der Auslandsüberweisung den Zahlungsbeleg über die fällige Quellensteuer in Höhe von 15% verlangen. In Deutschland können fiktiv 20% Quellensteuer auf die deutsche Körperschaftsteuerschuld angerechnet werden (Art. 11 i.V.m. Art. 24 Nr. 3 b) DBA Deutschland – Brasilien) bzw. die tatsächlich in Brasilien gezahlte 15%ige Quellensteuer als Betriebsausgabe abgezogen werden, sofern keine deutsche Körperschaftsteuerschuld im Jahr der Zinszahlung besteht. Sofern überfällige Forderungen der brasilianischen Gesellschaft gegenüber dem Stammhaus bestehen, kann die steuerliche Abzugsfähigkeit von Darlehenszinsen, die das Stammhaus in Rechnung stellt, versagt werden, da der Zinsaufwand insoweit als nicht betriebsnotwendige Betriebsausgabe klassifiziert werden kann.

Sofern Darlehensverträge nicht bei der Zentralbank registriert sind, ist die Zinszahlung maximal bis zu der Höhe abzugsfähig, die dem LIBOR-Satz für 6 Monate (London Interbank Offer Rate) plus 3% entspricht.

Das brasilianische Steuerrecht kennt keine Restriktionen bezüglich Gesellschafterfremdfinanzierung (Thin-capitalization).

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. Die Unternehmen können für Zwecke der Steuervorauszahlungen wählen, ob die

## Bemessungsgrundlage aufgrund

- monatlicher Abschlüsse (lucro real) erstellt werden oder
- ein vereinfachtes Vorauszahlungssystem gewählt wird. Bei dieser Variante wird eine bestimmte Gewinnmarge unterstellt (Regelfall für Industrieunternehmen: zu versteuernder Gewinn = 8% vom Umsatz). Die monatlichen Steuervorauszahlungen sind auf diese Schätzgröße zu beziehen.

Die Jahressteuererklärung ist **bis zum 30.06.** des Folgejahres einzureichen. Daraus resultierende Steuernachzahlungen sind je nach Gewinnermittlungs- bzw. Vorauszahlungsmethode bis 31.01. oder 31.03. des Folgejahres zu leisten.

## INDIREKTE STEUERN

Brasilien verfügt über eine bundesstaatliche und einzelstaatliche Umsatzsteuer. Die bundesstaatliche Umsatzsteuer (IPI) ist eine **Mehrwertsteuer** auf die Wertschöpfung bei Be- und Weiterverarbeitung sowie auf Importe vieler Produkte. Sie fällt lediglich auf der Herstellerstufe an und wird daher auch „**Industrieproduktsteuer**“ genannt. Die Steuersätze variieren stark und betragen zwischen 0 und 36,5%. Exporte sind steuerbefreit bei gleichzeitigem Vorsteuerabzug. Der Vorsteuerabzug ist auf den Materialeinkauf und Anlagenkauf für die Produktion beschränkt. Im Fall der Anschaffung von Sachanlagen für den Verwaltungs- oder Vertriebsbereich ist z.B. kein Vorsteuerabzug möglich.

Die Bundesstaaten erheben einzelstaatliche Umsatzsteuern (ICMS) auf Umsätze mit körperlichen Wirtschaftsgütern, Importe sowie innerstaatliche Transporte und Kommunikationsdienste. Die ICMS-Steuer ist als **Netto-Allphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug** ausgestaltet. Der Vorsteuerabzug unterliegt ähnlichen Restriktionen wie bei der Industrieproduktsteuer IPI. Der Vorsteuerabzug ist auch zugelassen, wenn die Vorsteuer in einem anderen Bundesstaat entrichtet wurde. Exporte von Industriegütern sind steuerfrei mit Vorsteuerabzug. Die Steuersätze betragen 7- 25%. In São Paulo beträgt der Regelsteuersatz 18% für Lieferungen innerhalb des Bundesstaates.

Die Gemeinden erheben eine Dienstleistungssteuer (ISS) auf

Dienstleistungen gewerblicher und kommerzieller Art, soweit diese nicht der ICMS-Steuer unterliegen. Die Steuersätze variieren in Abhängigkeit von Gemeinde und Art der Dienstleistung, in der Regel beträgt der Steuersatz in Großstädten 5%. Ein Vorsteuerabzug ist nicht möglich.

Der Bund erhebt zwei umsatzabhängige **Sozialabgaben**, die der Finanzierung von sozialen Entwicklungsprogrammen dienen. Die Sozialintegrationsabgabe PIS beträgt 1,65% vom Bruttoumsatz ohne IPI und ICMS. Die Sozialfinanzierungsabgabe COFINS beträgt 3% vom Bruttoumsatz ohne IPI und ICMS. Die PIS-Abgabe ist mit beschränkter Vorsteuerabzugsmöglichkeit ähnlich der IPI ausgestaltet, die COFINS-Abgabe nicht.

Auf gewisse Transaktionen im Finanz-, Kredit- und Versicherungsbereich wird eine Kapitalverkehrssteuer (IOF) erhoben. Börsenumsatz- oder Gesellschaftsteuern werden nicht erhoben.

Die „Schecksteuer“ (CPMF) wird auf alle Kontoabgänge in Höhe von 0,38% des Kontoabgangs erhoben, mit Ausnahme von Transfers zwischen Girokonten des gleichen Unternehmens oder Börsentransaktionen.

Der Importzoll beträgt zwischen 0% und 70%, in Abhängigkeit vom importierten Gut beziehungsweise vom Fertigungsgrad.

Insgesamt lässt sich festhalten, dass die indirekten Steuern in Brasilien sehr komplex sind, da es sehr viele Ausnahmeregelungen und Steuervergünstigungen gibt. Bei mehrstufigem Konzernaufbau können die Steuern kumulativ anfallen, sofern keine Vorsteuerabzugsmöglichkeit gegeben ist. In Brasilien besteht zudem teilweise die Möglichkeit, Vorsteuerüberhänge an andere Unternehmen zu übertragen. Die Zolltarife und die Steuersätze der Industrieproduktsteuer IPI unterliegen häufigen Änderungen.

# AUSGEWÄHLTE THEMEN UND PROBLEMFELDER

## VEREINFACHTE GEWINNERMITTLUNGSMETHODEN (Lucro Presumido)

Unternehmen mit einem Vorjahres- (Kalenderjahres-) Umsatz bis R\$ 48,0 Mio. besitzen das **Wahlrecht**, die Berechnung der Körperschaftsteuerlichen **Bemessungsgrundlage** (IRPJ) sowie des Sozialbeitrags (CSLL) anhand gesetzlich fixierter, umsatzbezogener Gewinnmargen vorzunehmen. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung entfällt dadurch nicht. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist quartalsweise (Kalenderjahr) festgelegt. Die Vorauszahlungen sind monatlich zu leisten. Die Option wird mit der Zahlung der ersten Vorauszahlung anhand der auf dem Überweisungsträger anzugebenden Codenummer unwiderruflich für das laufende Kalenderjahr ausgeübt. Jedes Jahr besteht ein Wahlrecht, ob die **Gewinnermittlung** auf Basis des buchhalterisch ermittelten **Gewinnes** (lucro real) oder aufgrund des **Schätzverfahrens** (lucro presumido) ermittelt wird. Die Verpflichtung zur Erstellung einer vollständigen Buchführung und einer Anlagenbuchhaltung entfällt durch die Ausübung dieses steuerlichen Wahlrechts. Es ist lediglich eine vereinfachte Buchführung vorzuhalten, die natürlich auch zu Kosteneinsparungen in der Verwaltung führt. Bei Wechsel der Gewinnermittlungsmethode sind bestimmte Überleitungsrechnungen zu erstellen.

Das Wahlrecht zur Gewinnermittlung auf Schätzbasis kann prinzipiell von allen Industrie-, Handels- oder Dienstleistungsunternehmen in Anspruch genommen werden. **Ausgenommen sind:**

- Finanzdienstleister,
- 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 Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen.

Bei unterjährigen Änderungen bezgl. des Vorliegens der Voraussetzungen der Inanspruchnahme kann bzw. muss die Gewinnermittlungsmethode geändert werden.

Die anzuwendenden Gewinnmargen sind gesetzlich vorgegeben. Für

Körperschaftsteuerzwecke (IRPJ) beträgt der Regelsatz 8% der Bruttoumsätze. Branchenabhängig können andere Sätze zur Anwendung kommen, die zwischen 1,6 und 32% variieren können. Für Zwecke des Sozialbeitrags (CSLL) beträgt der Regelsteuersatz 12%, für Dienstleistungsunternehmen 32%.

Die Ausübung des Wahlrechts ist offensichtlich für hochprofitable Unternehmen vorteilhaft. Die Verwaltungskosten für eine vollständige Buchhaltung können zudem reduziert werden. Sofern in der Gründungsphase Anlaufverluste erwartet werden, sollte die buchhalterische Gewinnermittlungsmethode gewählt werden, um die Steuerbelastung zu senken bzw. steuerlich nutzbare Verlustvorträge generieren zu können. Hinsichtlich der Ausübung des Wahlrechts ist eine gewisse Planungssicherheit bezüglich des Geschäftsverlaufs hilfreich. Durch Implementierung mehrerer rechtlich selbständiger Einheiten können weitere Vorteile erzielt werden.

Sofern die steuerliche Gewinnermittlung anhand des Schätzverfahrens vorgenommen wird, kann es dennoch Sinn machen, eine vollständige Buchhaltung vorzuhalten, da der tatsächliche Gewinn, der die gesetzlich vorgegebene Gewinnmarge übersteigt, problemlos als steuerfreie Dividende an die Anteilseigner ausgeschüttet werden kann.

Bei Ausübung des Wahlrechts zugunsten lucro presumido geht der Vorsteuerabzug bei der PIS-Steuer verloren, allerdings beträgt der Steuersatz in diesem Fall analog der Alt-Regelung lediglich 0,65%.

## **KASSENPRINZIP (Princípio de Caixa)**

Brasilianische Unternehmen besitzen bei Wahl des vereinfachten Gewinnermittlungsverfahrens (lucro presumido) grundsätzlich das Wahlrecht, zahlungswirksame Vorgänge erst bei tatsächlicher Realisierung (Zufluss-, Abflussprinzip) zu berücksichtigen oder aufgrund des wirtschaftlichen Verursachungsprinzips (Forderungen und Verbindlichkeiten). In der Buchhaltung muss hierzu ein System installiert werden, das die Kontrolle bezüglich des Zahlungszeitpunkts der Einnahmen und Ausgaben ermöglicht. Das Wahlrecht kann für jedes Kalenderjahr neu ausgeübt werden. Die steuerliche Gewinnermittlung ist für alle Bundessteuern bindend.

Im Falle der Gewinnermittlung mittels Bilanz (lucro real) besteht das Wahlrecht, Wechselkursverluste und –gewinne steuerlich nach dem Kassenprinzip zu berücksichtigen. Die Ausübung dieses Wahlrechts ist für alle Bundessteuern bindend. Des Weiteren besteht das Wahlrecht, den Rohertrag (Umsatz abzgl. Kosten der verkauften Produkte) aus Geschäften mit Einrichtungen der brasilianischen öffentlichen Hand erst bei Zahlungseingang zu versteuern (vgl. auch Wechselkursschwankungen, Seite 15).

Bei Kleinunternehmen werden weitere Steuererleichterungen gewährt. Die Ausübung des Wahlrechts „lucro presumido“ bei Kleinunternehmen führt zu Steuererleichterungen bei indirekten Steuern und Arbeitgeberanteilen zur Sozialversicherung.

## STEUERVORAUSZAHLUNGEN

Sofern Steuervorauszahlungen aufgrund von Monatsabschlüssen berechnet werden, ist ein Verlustrücktrag für Zwecke der Vorauszahlungsberechnung im laufenden Jahr 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.

Sofern der Gewinn auf Basis des buchhalterisch ermittelten Gewinns ermittelt wird (Lucro Real), können die Vorauszahlungen anhand gesetzlich fixierter, umsatzbezogener Gewinnmargen berechnet werden. Die Vorauszahlungsberechnung ähnelt stark der umsatzabhängigen Gewinnermittlungsmethode (Lucro Presumido).

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

Im Rahmen der Jahressteuererklärung 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 werden Vorauszahlungsguthaben eines Jahres häufig in zukünftigen Perioden gegen Zahllasten aus anderen Bundessteuern (z.B. Körperschaftsteuer, PIS, COFINS) verrechnet. Es sollte

daher auf eine vernünftige Vorauszahlungsplanung geachtet werden.

## ZINSAHLUNG AUF EIGENKAPITAL (Juros sobre o Capital Próprio)

Brasilianischen Kapitalgesellschaften steht im Rahmen eines Gesellschafterbeschlusses das **Wahlrecht** zu, an die Anteilseigner entweder **Dividenden** auszuschütten oder innerhalb gewisser Restriktionen eine (steuerlich abzugsfähige) **Zinszahlung auf das Eigenkapital** am Beginn des laufenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen.

Der anzuwendende Zinssatz für langfristige Zinsen (TJLP = Taxa de Juros de Longo Prazo) wird von der Zentralbank vierteljährlich veröffentlicht und beträgt ca. 10% p.a.

Die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zinszahlung ist limitiert auf

- 50% des Bilanzgewinns vor Zinszahlung auf Eigenkapital und vor KSt (IRPJ) oder
- 50% des laufenden Jahresüberschusses vor Zinszahlung auf Eigenkapital und vor KSt (IRPJ).

Die Zinszahlungen können auch unterjährig vorgenommen werden. Sofern die unterjährig gezahlten Zinsen die zum Wirtschaftsjahresende bestehenden Restriktionen übersteigt, ist der übersteigende Teil als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln.

Die Zinszahlung unterliegt einer Quellensteuer i.H.v. 15%. Die **Steuerbelastung** kann somit gegenüber einer Dividendenausschüttung, die mit 34% KSt (IRPJ) bzw. Sozialbeitrag (CSLL) vorbelastet ist, um 19% gesenkt werden. Sofern eine brasilianische natürliche Person Anteilseigner der Kapitalgesellschaft ist, stellt diese 15%ige Quellensteuer eine Abgeltungssteuer dar, so dass im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung keine Hochschleusung auf den individuellen Steuersatz stattfindet.

Sofern eine deutsche Kapitalgesellschaft Anteilseigner der brasilianischen Kapitalgesellschaft ist, ist die Zinszahlung an den deutschen Anteilseigner ebenfalls günstiger als eine Dividendenausschüttung der brasilianischen Tochtergesellschaft. Die Zinszahlung kann auch zu einer Kapitalerhöhung verwendet werden, wobei in Deutschland und Brasilien die gleichen

steuerlichen Folgen wie bei tatsächlicher Zinszahlung eintreten. Die Behandlung entspricht einer Ausschüttung mit gleichzeitiger Wiedereinlage.

## LIZENZZAHLUNGEN, KNOW-HOW-TRANSFER, TECHNISCHE DIENSTLEISTUNGEN UND KONZERNUMLAGEN

In vielen Fällen muss das deutsche Stammhaus gem. § 1 AStG Entwicklungskosten und Technologietransfer an die brasilianische Tochtergesellschaft im Rahmen von Lizenzverträgen oder Konzernumlagen weiterbelasten. In diesem Zusammenhang stösst man häufig auf das Spannungsfeld, dass das deutsche Stammhaus aus Verrechnungspreisgrundsätzen Rechnungen stellen muss, die brasilianische Steuergesetzgebung jedoch (teilweise abkommenswidrige) Quellensteuern bzw. Abgaben erhebt, da dem brasilianischen Fiskus vermeintlich das Besteuerungsrecht entzogen wird.

Lizenzverträge oder technische Dienstleistungsverträge, die einen Technologietransfer beinhalten, müssen zunächst beim **brasilianischen Patentregister** (INPI) und anschliessend bei der **Zentralbank** eingetragen werden, um mit steuerlicher Wirksamkeit gezahlt werden zu können. Das Patentregister überprüft die Komplexität des Technologiestandards, der zur Verfügung gestellt wird, und kann die vertraglich festgelegten Vergütungen im Einzelfall reduzieren. Ein Versäumnis der **Registrierungspflichten** kann ebenfalls dazu führen, dass die Hausbank die angewiesene Überweisung entweder nicht durchführt oder nicht zu dem günstigeren Wechselkurs (*curso comercial*), der lediglich gewährt wird, wenn der zugrundeliegende Vertrag bei der Zentralbank registriert ist.

Das brasilianische Steuerrecht akzeptiert im Rahmen von Lizenzverträgen folgende **Höchstsätze**, die steuerlich abzugsfähig sind:

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

Ein **Vertrag ohne Technologietransfer** muss weder beim Patentregister (INPI) noch bei der Zentralbank registriert werden. In der Praxis hat es sich schon als hilfreich erwiesen, einen Registrierungsversuch beim Patentregister zu unternehmen, selbst wenn eine Registrierung –mangels Technologietransfer-

nicht unbedingt zu erwarten ist. Die Vorlage der ausgestellten Negativ-Bescheinigung im Zusammenhang mit dem zugrundeliegenden Vertrag könnte die Zahlungsanweisung bei der Hausbank erleichtern.

Bei Kostenumlageverträgen (Entwicklungskosten, Marketing, administrative Dienstleistungen etc.), die nicht beim Patentregister eingetragen sind, nimmt die brasilianische Finanzverwaltung zuweilen eine sehr restriktive Haltung ein, da eine vermeintliche Gewinnverlagerung zugunsten des ausländischen Stammhauses unterstellt wird. Es sollte daher davon ausgegangen werden, dass eine Betriebsprüfung die Kostenumlagen/Rechnungen genauestens untersuchen wird:

- Nachweis, dass die Leistungen im Ausland tatsächlich erbracht wurden,
- Angemessenheit des in Rechnung gestellten Betrages (Verrechnungspreis),
- Nachweis, dass die bezogenen Leistungen aus dem Ausland betriebsnotwendig waren,
- mögliche Diskussion bezüglich Lizenzvergütungen, da Entwicklungskosten vermeintlich bereits über Kostenumlagen belastet werden.

Auf sämtliche o.g. genannte Überweisungen erhebt Brasilien hohe Quellensteuern/Abgaben:

- 10% ige CIDE-Abgabe,
- 15% ige Quellensteuer.

Die Hausbank führt **Überweisungen ins Ausland** nur aus, sofern die Zahlungsbelege betreffend dieser Abgaben vorgelegt werden.

Die **CIDE-Abgabe** (Contribuição de Intervenção no Domínio Económico) wurde mit Wirkung zum **01.01.2001** 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. Im Fall von Lizenzzahlungen für die Benutzung von Patenten oder Warenzeichen ist es möglich, dass aufgrund einer Übergangsregelung bis zum Jahr 2013 eine geringere Abgabe gezahlt werden kann. Aufgrund einer Gesetzesverschärfung mit Wirkung zum 01.01.2002 sind aktuell alle aus dem Ausland bezogenen Leistungen von

dieser **Sonderabgabe** betroffen, selbst wenn keinerlei Technologietransfer involviert ist. Die Erhebung der CIDE-Abgabe wird bis heute kontrovers diskutiert und mehrheitlich als nicht verfassungsgemäss eingestuft.

Bezüglich der steuerlichen Behandlung in Deutschland ist im Einzelfall zu untersuchen, ob die 15%ige brasilianische Quellensteuer auf die deutsche Körperschaftsteuer anrechenbar ist. Die CIDE-Abgabe stellt lediglich Zusatzkosten für die brasilianische Gesellschaft und keine Quellensteuer i.S.d. DBA Deutschland-Brasilien dar, weil die deutsche Gesellschaft nicht Steuerschuldner der Abgabe ist. Es besteht daher keine Anrechnungsmöglichkeit in Deutschland.

Art. 12 DBA Deutschland–Brasilien und das Protokoll Abschn. 4 zu Art. 12 zum DBA weisen Brasilien das Recht zu, Quellensteuern auf angemessene Zahlungen einzubehalten, die für Lizenzgebühren bzw. technische Unterstützung und technische Dienstleistungen von einer deutschen Gesellschaft in Rechnung gestellt werden.

Der **Lizenzbegriff** des Art. 12 Abs. 3 DBA umfasst:

- Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Urheberrechten, Patenten und Warenzeichen,
- Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Mustern und Modellen,
- Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren (Know-how im engeren Sinne),
- Vergütungen für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen (Know-how im weiteren Sinne).

Im Rahmen des Know-how-transfers wird es aus deutscher Sicht entscheidend darauf ankommen, ob Kenntnisse und Erfahrungen zugänglich gemacht werden, die die brasilianische Tochtergesellschaft für eigene Zwecke verwerten kann.

An einer Übertragung von Know-how im Sinne von Art. 12 DBA fehlt es immer dann, wenn der Auftraggeber nur ein fertiges Produkt erhält und nicht in die Lage versetzt wird, das Wissen des Auftragnehmers eigenständig zu nutzen, also bei reinen Beratungsverträgen, bei denen im Sinne eines Werkvertrages der Erfolg geschuldet wird.

Bei Dienstleistungsverträgen wird nach der Kommentierung von Debatin/Wassermeyer (Art. 12 Rz. 25) darauf abzustellen sein, „ob der Dienstleistende oder sein Personal die Leistung aufgrund einer technisch-handwerklichen oder ingenieurwissenschaftlichen Vorbildung ausübt, z.B. technische Planung, Überwachung, Bauausführung oder Montage, Erstellung Computerprogramm selbst wenn dies z.B. kaufmännischen Zwecken dient“. Diese deutsche Sichtweise knüpft nicht an eine Registrierung eines Technologietransfers beim brasilianischen Patentregister an. In der Praxis dürfte die deutsche Definition des Technologietransfers deutlich weiter auszulegen sein als die Definition des brasilianischen Patentregisters (INPI).

Aufgrund einer Konzession Deutschlands gegenüber dem Entwicklungsland Brasilien bei Abschluss des DBAs im Jahr 1976 muss der deutsche Fiskus gem. Art. 24 Nr. 3 c) DBA (fiktiv) 20% Quellensteuer auf die deutsche Körperschaftsteuerschuld anrechnen, sofern Brasilien die Quellensteuern abkommenskonform erhebt.

Sofern andere Leistungen in Rechnung gestellt werden, besteht das Risiko, dass die deutsche Finanzverwaltung die Erhebung der brasilianischen Quellensteuer als Treaty-overriding auslegt und eine Steueranrechnung versagt. Die Leistungen werden zwangsläufig doppelt besteuert. Ein Betriebsausgabenabzug in Deutschland scheidet ebenfalls aus (§ 26 (6) KStG und § 34c (6) S.3 EStG). Die Chancen, innerhalb eines Verständigungsverfahrens mit den brasilianischen Finanzbehörden zu einer anderen steuerlichen Behandlung zu gelangen, sind in der Praxis als nahezu unmöglich einzuschätzen.

Selbst wenn die Leistungen unter den Begriff der Lizenzen oder der technischen Dienstleistung subsumiert werden können, ist eine volle Steueranrechnung (fiktiv 20%) in Deutschland nur gegeben, wenn die deutsche Gesellschaft Körperschaftsteuer zahlt und das Projekt eine gewisse Gewinnmarge aufweist (also z.B. keine 1:1-Weiterbelastung).

Die **buchungstechnische Behandlung** in Brasilien lässt sich anhand eines einfachen Zahlenbeispiels wie folgt darstellen:

- Rechnungsbetrag: 100
- CIDE: <10>
- Quellensteuer: <15>
- Überweisung nach Deutschland: 85
- Kosten in Brasilien (abzugsfähige Betriebsausgaben): 110

Sofern in Deutschland Kosten in Höhe von 50 angefallen sind, entfällt auf die fakturierte Leistung eine deutsche Körperschaftsteuer i.H.v. 12,5.

- Rechnungsbetrag: 100
- Kosten: <50>
- Gewinn: 50
- Körperschaftsteuer: 12,5 (25%)

Da die Gewinnspanne nicht ausreichend ist, kommt es zu einem **Anrechnungsüberhang**. Es können lediglich 12,5 brasilianische Quellensteuern auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet werden. Die fiktive Anrechnung in Höhe von 20% läuft leer. Sofern andere brasilianische Einkünfte vorliegen, könnten sich die Anrechnungsmöglichkeiten in Deutschland im Rahmen der Per-country-limitation möglicherweise noch verbessern.

Der o.g. **Kostenbegriff** bezieht sich neuerdings nicht nur auf unmittelbare Kosten, sondern auf in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Kosten (Gemeinkosten, Teilwertabschreibungen etc.), so dass das Entstehen von Anrechnungsüberhängen wahrscheinlicher geworden ist.

Sofern eine sehr geringe Gewinnmarge vorhanden ist oder in Deutschland keine Körperschaftsteuer geschuldet wird, kann wahlweise gem. § 34c Abs. 2 und § 34c Abs. 6 S. 2 EStG der Abzug der tatsächlich gezahlten brasilianischen 15% igen Quellensteuer vom zu versteuernden deutschen Einkommen vorgenommen werden (Betriebsausgabenabzug in Deutschland).

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

## VERRECHNUNGSPREISE

Seit 1997 verfügt Brasilien über gesetzliche Regelungen hinsichtlich internationaler Verrechnungspreise, zur Zeit geregelt durch IN Nr. 243 vom 11. November 2002 und IN Nr. 321 vom 14. April 2003.

Die Regelungen sollen internationale Gewinnverschiebungen zwischen

verbundenen Unternehmen verhindern, wobei die Definition der verbundenen Unternehmen weit ausgelegt wird und z.B. auch unabhängige Vertriebspartner mit Exklusivrechten umfasst. Ebenso unterliegt der Leistungsverkehr mit nicht verbundenen Unternehmen in Fiskalparadiesen den Verrechnungspreisbestimmungen.

Im Grundsatz stellt die Gesetzgebung **verschiedene Verrechnungspreis-Berechnungsmethoden** optional zur Auswahl, die an die OECD-Richtlinien angelehnt sind. Abweichend von dem OECD-Muster, das auf dem Fremdvergleich („Arm´s-length“) basiert, werden jedoch bei einigen Verfahren gesetzlich fixierte Mindestmargen verlangt, die in Einzelfällen unrealistisch sein können und im Geschäftsverkehr unter fremden Dritten keine Anwendung finden würden. Zudem sind die brasilianischen Regelungen **produktbezogen** anzuwenden; eine „Mischkalkulation“ ist nicht zugelassen.

Bei Importgeschäften stehen **drei Berechnungsmethoden** zur Auswahl:

- Preisvergleichsmethode (PIC),
- Wiederverkaufspreismethode abzüglich Gewinn (PRL),
- Produktionskostenmethode zuzüglich Gewinn (CPL).

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. In der Praxis stösst diese Methode auf Probleme, wenn die Handelspreise unabhängiger Unternehmen ermittelt werden müssen. Bei Massenware oder Gütern, die an Handelsbörsen gehandelt werden, bestehen die grössten Chancen, einen vergleichbaren Fremdpreis zur Bestimmung des angemessenen Verrechnungspreises heranziehen zu können.

Die Wiederverkaufspreismethode 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 von:

- 20% vom Wiederverkaufspreis oder
- 60% vom Wiederverkaufspreis, der vorher um o.g. Abzüge und um die in Brasilien erfolgte Wertschöpfung gekürzt wurde.

Die hohen Margen führen in der Praxis vielfach zu Problemen, wenn z.B. bei Wechselkursschwankungen die hohen Einkaufspreise nicht an den brasilianischen Markt weitergegeben werden können.

Die Produktionskostenmethode bestimmt als angemessenen Preis den **Durchschnitt der durchschnittlichen Herstellungskosten** für identische oder vergleichbare Produkte, Leistungen oder Rechte im Ursprungsland zuzüglich Steuern und Abgaben beim Export aus dem Ursprungsland zuzüglich eines Aufschlags von 20% auf die Herstellungskosten.

Der höchste nach den o.g. Methoden berechnete Wert stellt die Grenze für die steuerliche Abzugsfähigkeit der vom verbundenen Unternehmen gestellten Rechnung dar. Die Berechnung muss für jedes Produkt vorgenommen werden.

Bei Exportgeschäften werden die Verrechnungspreise generell akzeptiert, sofern eine brasilianische Gesellschaft ihre Produkte, Dienstleistungen und Rechte an ein nahestehendes Unternehmen im Ausland exportiert und der Preis hierfür mindestens 90% des durchschnittlichen Preises für Verkäufe von vergleichbaren Produkten, Dienstleistungen und Rechten unter vergleichbaren Zahlungskonditionen im brasilianischen Markt beträgt. Sofern keine Geschäfte im brasilianischen Markt getätigt werden, können die Preise von anderen Unternehmen herangezogen werden, die vergleichbare Produkte auf dem brasilianischen Markt anbieten. Diese 90%-Regel findet auch bei Exporten in Fiskalparadiese Anwendung.

Sofern der o.g. Nachweis nicht erbracht werden kann, stehen folgende **Berechnungsmethoden** zur Auswahl, um den angemessenen Verrechnungspreis zu ermitteln:

- Preisvergleichsmethode (PVE<sub>x</sub>),
- Grosshandelspreismethode abzüglich Gewinn (PVA),
- Einzelhandelspreismethode abzüglich Gewinn (PVV),
- Erwerbs- oder Produktionskostenmethode zuzüglich Steuern und Gewinn (CAP).

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.

Die Großhandelspreismethode bestimmt als angemessenen Preis den **Durchschnitt der Preise** identischer oder gleichartiger Güter, Leistungen oder Rechte, welche 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.

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.

Die Erwerbs- oder Produktionskostenmethode bestimmt als angemessenen Preis den **Durchschnitt der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten** für exportierte Güter, Dienstleistungen oder Rechte zuzüglich der in Brasilien entrichteten Steuern und Abgaben und zuzüglich einer Gewinnmarge von 15%.

Der geringste nach den o.g. Methoden berechnete Wert stellt die Untergrenze für die steuerliche Akzeptanz des dem verbundenen Unternehmen in Rechnung gestellten Preises dar. Die Berechnung muss für jedes Produkt vorgenommen werden. Sofern tatsächlich höhere Margen erzielt werden, sind Gewinnverlagerungen ins Ausland möglich.

Bei Exportgeschäften sind zudem **Vereinfachungs- und Ausnahmeregeln** zu den o.g. vier Berechnungsmethoden zu beachten:

- Sofern der Reingewinn vor Körperschaftsteuer (IRPJ) und Sozialbeitrag (CSLL) aus den Exporten an nahestehende Unternehmen mindestens 5% der Einnahmen aus denselben beträgt, wird keine Anpassung der Verrechnungspreise vorgenommen. Diese Ausnahmeregelung gilt nicht bei Exporten in Fiskalparadiese.
- Eine Befreiung von einer Anpassung der Verrechnungspreise ist ebenfalls vorgesehen, wenn der Anteil der Einnahmen aus den Exporten innerhalb eines Kalenderjahres geringer ist als 5% der Gesamteinnahmen innerhalb derselben Periode. Diese Ausnahmeregelung gilt nicht bei Exporten in Fiskalparadiese.
- Sofern im Exportgeschäft Markterschließungsstrategien verfolgt werden, wird innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums akzeptiert, dass eine

brasilianische Gesellschaft ihre Produkte, Dienstleistungen und Rechte an ein nahestehendes Unternehmen im Ausland, das seinen Sitz nicht in einem Fiskalparadies hat, exportiert und der Preis hierfür weniger als 90% des durchschnittlichen Preises für Verkäufe von vergleichbaren Produkten, Dienstleistungen und Rechten unter vergleichbaren Zahlungskonditionen im brasilianischen Markt beträgt. Der Markterschließungsplan muss von der Regierung genehmigt sein, zudem muss nachgewiesen werden, dass das verbundene Unternehmen im Ausland keinen Gewinn ausweist, sofern für das brasilianische Unternehmen Verluste aus der Verrechnungspreisgestaltung vorhersehbar sind.

Sofern **Einkommenskorrekturen** vorgenommen werden müssen, da die tatsächlich verrechneten Preise nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprechen, sind die Anpassungen lediglich bei der **Bemessungsgrundlage** für die Körperschaftsteuer (IRPJ) und den Sozialbeitrag (CSLL) vorzunehmen. Bei Einkommenskorrekturen im Rahmen von Importgeschäften wird weiterhin die Bemessungsgrundlage für die maximal steuerlich abzugsfähige Zinszahlung auf Eigenkapital (*juros sobre o capital próprio*) gekürzt.

Sofern bei Anwendung der zulässigen Methoden zur Ermittlung der korrekten Verrechnungspreise eine Differenz von maximal 5% zu den im Unternehmen praktizierten Verrechnungspreisen besteht, ist keine Einkommenskorrektur vorzunehmen (Nichtaufgriffsgrenze). Sofern die Differenz größer als 5% ist, muss die Einkommenskorrektur in voller Höhe der Differenz vorgenommen werden.

Einzelfallregelungen mit der zuständigen Steuerbehörde sind vom Gesetz vorgesehen und beziehen sich auf eine Abweichung von den gesetzlich fixierten Margen. In der Praxis machen Steuerpflichtige selten von dieser Regelung Gebrauch.

Die brasilianischen Bestimmungen zu Verrechnungspreisen umfassen weder Lizenzverträge oder technische Dienstleistungsleistungsverträge noch Darlehensverträge.

Sofern Darlehensverträge nicht bei der Zentralbank registriert sind, ist die Zinszahlung steuerlich maximal bis zu der Höhe abzugsfähig, die dem LIBOR-Satz für 6 Monate (London Interbank Offer Rate) plus 3% entspricht. In der Praxis achtet die Zentralbank bei Registrierung der Darlehensverträge auf eine angemessene, marktübliche Verzinsung.

Im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung sind detaillierte Angaben hinsichtlich des Geschäftsverkehrs mit verbundenen Unternehmen aufzuführen, u.a. die Namen der verbundenen Unternehmen, die angewandte Verrechnungspreismethode, vorgenommene Einkommenskorrekturen. Die 49 bedeutendsten Import- und Exportgeschäfte sind sehr detailliert aufzuführen, die übrigen Geschäfte lediglich in aggregierter Form.

## WECHSELKURSSCHWANKUNGEN

In den Jahren 2001 und 2002 unterlag der brasilianische Real einem starken Wechselkursverfall gegenüber dem Euro bzw. USD. Die Wechselkursentwicklung war zudem durch eine hohe Volatilität gekennzeichnet.

	31.12.2001	31.12.2002
1 USD	2,32	3,53
1 EURO	2,06	3,70

Sofern eine brasilianische Gesellschaft ihr steuerliches Ergebnis anhand von Monatsabschlüssen ermittelt (lucro real), werden Wechselkursschwankungen sofort ergebniswirksam, da die Fremdwährungsforderungen bzw. –verbindlichkeiten mit dem Stichtagskurs in Real umgerechnet werden. Ein fallender Real führt zu einem Wechselkursgewinn bei Fremdwährungsforderungen und zu einem Wechselkursverlust bei Fremdwährungsverbindlichkeiten. Ein steigender Real führt zu einem Wechselkursverlust bei Fremdwährungsforderungen und zu einem Wechselkursgewinn bei Fremdwährungsdarlehen.

Die Wechselkursgewinne unterliegen als sonstige Umsätze zwei verschiedenen umsatzabhängigen Steuern: PIS (1,65%) und COFINS (3%). Die Gesamtbelastung mit umsatzabhängigen Steuern beträgt also 4,65% auf den Wechselkursgewinn. Bei starken Wechselkursschwankungen kann es somit zu hohen (mehrfachen) Belastungen mit umsatzabhängigen Steuern kommen.

Das brasilianische Steuerrecht sieht das **Wahlrecht** vor, zahlungswirksame Vorgänge erst bei tatsächlicher Realisierung (**Kassenprinzip**, vgl. oben S.

11) zu berücksichtigen. In diesem Fall werden Wechselkursergebnisse nur bei Zahlung oder Vereinnahmung der Fremdwährungsverbindlichkeit bzw. Fremdwährungsforderung steuerlich wirksam. Der mehrfache Anfall von PIS und COFINS bei Wechselkursschwankungen kann vermieden werden. Die steuerliche Gewinnermittlung ist für alle Bundessteuern bindend. Im Ertragsteuerbereich wird es zu Periodenverschiebungen bei der Aufwands- und Ertragserfassung kommen.

Sofern brasilianische Gesellschaften langfristige Fremdwährungsverbindlichkeiten aufgenommen haben, besteht das Problem, dass sich der Rückzahlungsbetrag in Real teilweise mehr als verdoppelt hat. Vor diesem Hintergrund stehen viele Gesellschaften vor einem akuten Überschuldungsproblem. Bei Fremdfinanzierung durch die deutsche Muttergesellschaft wird üblicherweise versucht werden, die Eigenkapitalsituation der brasilianischen Tochtergesellschaft durch einen Forderungsverzicht oder Umwandlung der Verbindlichkeit in Eigenkapital zu stärken.

Aus brasilianischer Sicht ist der Forderungsverzicht eines Gesellschafters als steuerpflichtiger Ertrag auszuweisen. Dieser außerordentliche Ertrag kann mit dem laufenden Verlust des Jahres in voller Höhe verrechnet werden. Verlustvorträge sind zeitlich unbegrenzt nutzbar, die Verrechnung ist jedoch auf 30% des laufenden steuerlichen Ergebnisses beschränkt.

Darüber hinaus betrachtet das brasilianische Steuerrecht den Ertrag aus dem Forderungsverzicht i.d.R. als sonstigen Umsatz. Auf den Gesamtbetrag des Forderungsverzichts sind zusätzlich 4,65% umsatzabhängige Steuern (PIS und COFINS) zu entrichten.

Die schlichte Umwandlung von Verbindlichkeiten in Eigenkapital lösen in Brasilien grundsätzlich keine ertragsteuerlichen Konsequenzen aus. Ebenso wie beim Forderungsverzicht ist es aus brasilianischer Sicht unerheblich, ob die Forderung werthaltig war oder nicht.

Sofern in den Verbindlichkeiten kumulierte, bislang nicht gezahlte Zinsbestandteile enthalten sind, ist auf den Zinsanteil eine 15%ige Quellensteuer zu entrichten. In Deutschland kann diese Quellensteuer innerhalb der Anrechnungshöchstgrenzen mit 20% (fiktive Quellensteueranrechnung) auf die deutsche Körperschaftsteuerschuld angerechnet werden (Art. 24 (3)c DBA Deutschland–Brasilien). Sofern in Deutschland keine Körperschaftsteuer geschuldet wird, kann wahlweise gem. § 34c Abs. 2 und § 34c Abs. 6 S. 2 EStG der Abzug der tatsächlich

gezahlten brasilianischen 15%igen Quellensteuer vom zu versteuernden deutschen Einkommen vorgenommen werden (Betriebsausgabenabzug in Deutschland).

Es sollte beachtet werden, dass die brasilianische **Quellensteuer** auf Zinszahlungen (15%) nicht bei tatsächlicher Zahlung, sondern bereits **bei Gutschrift** auf dem Gesellschafterkonto anfällt. In Deutschland ist die Anrechnung der brasilianischen Quellensteuer auf die Zinseinkünfte des betreffenden Jahres beschränkt (§ 34c Abs.1 letzter Satz).

Zusätzlich löst die Umwandlung der Verbindlichkeit in Eigenkapital nach der derzeit geltenden Rechtslage in Brasilien eine sogenannte **Schecksteuer** ("CPMF") aus, da eine Kontobewegung fingiert wird. Die Schecksteuer beträgt 0,38 % des umgewandelten Betrages.

Die steuerliche Behandlung des Forderungsverzichts beim deutschen Gesellschafter ist abhängig von der Werthaltigkeit der Forderung im Zeitpunkt des Forderungsverzichts. Ein Forderungsverzicht führt auch steuerlich zu einem Aufwand, wenn bzw. soweit die Forderung im Zeitpunkt der Berichtigung nicht mehr werthaltig ist. Sofern bzw. soweit die Forderung noch werthaltig ist, würde der Verzicht als sogenannte verdeckte Einlage qualifiziert.

Sofern in der Vergangenheit Forderungsabschreibungen vorgenommen wurden, ist zudem zu beachten, dass für steuerliche Zwecke hierfür eine dauernde Wertminderung dokumentierbar sein muss. Zudem ist sowohl für die Handels- als auch für die Steuerbilanz eine Wertberichtigung wieder rückgängig zu machen, sobald der Grund hierfür entfallen ist (Wertaufholung).

Die Umwandlung der Forderung des deutschen Stammhauses gegenüber der brasilianischen Tochtergesellschaft führt auf Ebene der deutschen Muttergesellschaft zur Ausbuchung der Forderung und gleichzeitigen Erhöhung des Beteiligungsansatzes an der Tochtergesellschaft Brasilien.

Sofern in der Vergangenheit in der Steuerbilanz Wertberichtigungen auf die Forderungen vorgenommen worden sein sollten, wären diese ergebniserhöhend zu stornieren. Eine anschließende Wertberichtigung des Beteiligungsansatzes ist für steuerliche Zwecke ebenfalls ausgeschlossen. Im Ergebnis würden bei dieser Vorgehensweise die in Vorperioden steuerlich wirksam vorgenommenen Wertberichtigungen auf die Forderungen wieder rückgängig gemacht.

Eine geringe Ausstattung mit ausländischen Fremdkapital kann u.U. auch vor dem Hintergrund Sinn machen, dass eine Wechselkursaufwertung des brasilianischen Reals zu einem künftigen Stichtag bei der brasilianischen Gesellschaft einkommenssteuerlich als Ertrag gewertet wird. Der in den Vorperioden geltend gemachte Wechselkursverlust (Verlustvortrag) kann jedoch maximal mit 30% des steuerlichen Einkommens verrechnet werden. Ein Wechselkursgewinn würde zudem als sonstiger Umsatz betrachtet und 4,65% PIS und COFINS-Steuern auslösen.

## ABSCHREIBUNG GOOD-WILL

Bei Kauf von brasilianischen Gesellschaften oder Unternehmensumstrukturierungen kommen diverse Gestaltungsinstrumente in Betracht, um einen Good-will in Brasilien steuerlich wirksam abzuschreiben.

## ANHANG

Tabellarischer Überblick über die wichtigsten Steuerarten:

Steuerart	Steuersatz/ Bemessungsgrundlage	Erhebungszeitraum	Fälligkeit
1) IRPJ Körperschaftsteuer	15% zzgl. Zusatzsteuer von 10% für steuerpflichtige Gewinne grösser R\$ 240,000.00 pro Jahr	jährlich, mit monatlichen Vorauszahlungen	Vorauszahlungen am letzten Werktag des Folgemonats; Nachzahlung aufgrund Steuererklärung am 31.01. oder 30.03. des Folgejahres
2) CSSL Sozialbeitrag auf Gewinn	9% des steuerpflichtigen Gewinns vor Körperschaftsteuer	jährlich, mit monatlichen Vorauszahlungen	Vorauszahlungen am letzten Werktag des Folgemonats; Nachzahlung aufgrund Steuererklärung am 31.01. oder 30.03. des Folgejahres

3) PIS	1.65% der Umsatzerlöse	monatlich	15. Tag des Folgemonats bzw. letzter vorangegangener Werktag
4) COFINS	3,00% der Umsatzerlöse	monatlich	15. Tag des Folgemonats bzw. letzter vorangegangener Werktag
5) 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 Espirito Santo.	monatlich	
6) ISS – städtische Dienstleistungssteuer	0% bis 5%. In São Paulo und Rio de Janeiro i.d.R. 5%	monatlich	3. Tag des Folgemonats
7) IPI – Bundes- "Produktionssteuer"	0% bis 365% auf Importe und Industrieprodukte	10 Tages-Basis	10. Tag des Folgemonats bzw. letzter vorangegangener Werktag
8) Importzoll	0% bis 70%	Zollabfertigung	Bei Zollabfertigung
9) FGTS	8,5% auf Bruttogehalt (A)	monatlich	9. Tag des Folgemonats

10) INSS – Sozialabgaben auf Arbeitslohn	28.80% auf Bruttogehalt (A)	monatlich	2. Tag des Folgemonats
11) INSS - Geschäftsführer	20% der Vergütung	monatlich	2. Tag des Folgemonats
12) IOF-Kapitalverkehrssteuer auf bestimmte Bank- und Versicherungsgeschäfte	0% bis 25%	In Abhängigkeit von der Finanztransaktion	In Abhängigkeit von der Finanztransaktion
13) CPMF – „Schecksteuer“ auf Konto-transaktionen	0.38%	grundsätzlich bei Kontoabgang	grundsätzlich bei Kontoabgang
14) Quellensteuer	1.5%	Zahlung der Rechnung durch ein Unternehmen an ein anderes Unternehmen	Bei Zahlung der Rechnung durch ein Unternehmen an ein anderes Unternehmen
15) Quellensteuer auf vom Ausland bezogene Leistungen	15%	Überweisung des Rechnungsbetrages ins Ausland	Bei Überweisung des Rechnungsbetrages ins Ausland
16) CIDE – Sonderabgabe wirtschaftliche Intervention	10%; Lizenzzahlungen, technische Dienstleistungsverträge, Konzernumlagen im Allgemeinen, credit bei Lizenzzahlungen für Patente oder Warenzeichen: 100% bis 31.12.2003 70% vom 01.01.2004 bis 31.12.2008 30% vom 01.01.2005 bis 31.12.2013	Überweisung des Rechnungsbetrages ins Ausland	15. Tag des Folgemonats, brasilianische Gesellschaft ist Steuerschuldner

(A) Gewisse Gehaltsbestandteile werden nicht in die Bemessungsgrundlage für FGTS and INSS einbezogen.

## UNSERE SPONSOREN

---

**ERNST & YOUNG** Brasilien verfügt über 11 Büros, die eine optimale geographische Abdeckung innerhalb Brasiliens ermöglichen. In den Büros sind über 1.000 Mitarbeiter beschäftigt, die Spezialwissen in folgenden Bereichen anbieten:

- Wirtschaftsprüfung (external audit)
- Interne Revision (internal audit)
- Due Diligence
- IT-Beratung
- Corporate Finance (Merger & Aquisition)
- Steuerberatung
- Rechtsberatung

Seit Juli 2002 besteht zudem ein German Business Center in São Paulo, das speziell auf die Bedürfnisse von deutschen Investoren in Brasilien ausgerichtet ist. Die in diesem Bereich beschäftigten deutschen Mitarbeiter verfügen über deutsche Berufsexamina und begleiten alle Prüfungs- oder Beratungsaufträge, in Abhängigkeit von den Wünschen der deutschen Mandanten.

### **ERNST & YOUNG**

Condomínio São Luiz | Torre I – 7º andar  
Av. Pres. Juscelino Kubitschek, 1830 | 04543-900 São Paulo/SP  
Pabx: (55 11) 3165 5200  
[www.ey.com.br](http://www.ey.com.br)

Ansprechpartner des German Business Centers:  
Hans-Georg Schneider (audit): [hans-georg.schneider@br.ey.com](mailto:hans-georg.schneider@br.ey.com),  
Tel.: (55 11) 3165 5550  
Michael Kemper (tax): [michael.kemper@br.ey.com](mailto:michael.kemper@br.ey.com),  
Tel.: (55 11) 3165 5442

---

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 São Paulo bearbeitet.

Die Deutsch-Brasilianische Industrie- und Handelskammer in São Paulo ist die größte deutsche Auslandshandelskammer in Lateinamerika. Sie kann auf eine über 80 jährige Tradition zurückblicken. Mit ihren Abteilungen Außenwirtschaft, Messen, Berufsbildung, Volkswirtschaft, Recht und Öffentlichkeitsarbeit ist sie der zentrale Anlaufpunkt für alle deutschen Unternehmen, die auf dem brasilianischen Markt aktiv sind oder sein wollen.

**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: [ahkbrasil@ahkbrasil.com](mailto:ahkbrasil@ahkbrasil.com)

[www.ahkbrasil.com](http://www.ahkbrasil.com)