So geht´s...

im Internationalen Steuerrecht Brasiliens (zu)

2. Auflage

Mit freundlicher Unterstützung:

ROTHMANN ADVOGADOS

Herausgeber:

DE INTERNATIONAL
The German Chamber Network

AHK MERCOSUL
CÂMARA BRASIL ALEMANHA

INHALTSÜBERSICHT

I. Vorbemerkung 2

II. Überblick über die brasilianische Steuerrechtsordnung 3
1. Steuergesetzgebung 3
2. Steuerverfassung 5
3. Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerunghoheit 8
4. Aufteilung der Steuergüter 12
5. Internationales Steuerrecht Brasiliens (Abkommens- und Außensteuerrecht) 13

III. Besonderheiten des Einkommensteuer- und Beitragsrechts 15
1. Einkommensteuer der natürlichen Person 15
2. Einkommen der juristischen Person (Körperschaftsteuer) 16
3. Der Chaos der Sozial- und Sonderbeiträge 18

IV. Besteuerung der wichtigsten Einkunftsarten nach brasilianischem Recht 19
1. Dividenden 19
2. Zinsen 19
3. Lizenzgebühren und Zahlungen für Technologietransfer, technische Unterstützung und technische Dienstleistung 21
4. Quellensteuer auf sonstige Dienstleistungen 21
5. Veräußerungsgewinne 22

V. Vermeidung der Doppelbesteuerung 22
1. Außensteuerrecht 22
2. Doppelbesteuerungsabkommen 23

VI. Brasilianische Abkommenspraxis 24
1. Anwendung der DBA 24
2. Neue Tendenzen in der brasilianische Abkommenspraxis 26

VII. Aktuelle Themen des internationalen Steuerrechts Brasiliens 28

1. Besteuerung von technischen und sonstigen Dienstleistungen 28
2. Verrechnungspreise 30
3. CFC-Gesetzgebung 33
4. Unterkapitalisierung 36
5. Veräußerungsgewinne 38
6. Internationale Steuerplanung 41

VIII. Besteuerung deutscher Expatriates in Brasilien 45

1. Steuerpflicht in Brasilien 45
2. Beginn der Steuerpflicht 46
3. Gehalt 47
4. Kapitaleinkünfte und Veräußerungsgewinne 47
5. Nebenpflichten 48

IX. Besteuerung des Außenhandels 49

1. Import von Waren 49
2. Import von Dienstleistungen 51
3. Export von Waren und Dienstleistungen 52

X. Schlussbemerkung 52

XI. Anhang (Tabellen) 53

XII. Fußnoten 60

XIII. Literaturhinweise 62

XIV. Unsere Sponsoren 64

Stand Mai 2012
Die Deutsch-Brasilianische Industrie- und Handelskammer São Paulo
dankt ROTHMANN SPERLING PADOVAN ADVOGADOS
für die Zusammenarbeit und die Schirmherrschaft bei dieser Publikation

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

I. VORBEMERKUNG

Der Titel dieser Darstellung des Internationalen Steuerrechts in Brasilien deutet auf eine komplizierte Steuergesetzgebung hin. Der brasilianische Steuerdschungel wird im internationalen Vergleich nur noch von dem im deutschen Steuersystem herrschenden Chaos übertroffen. Deshalb hat das World Economic Forum 2003 nach einer Umfrage über die Effizienz von 102 Steuersystemen Deutschland auf den letzten und Brasilien auf den vorletzten Platz gesetzt[1].

Diese Einstufung der Effizienz der Steuersysteme Brasiliens und Deutschlands lässt darauf schließen, dass zwischen den beiden Ländern zumindest im Ergebnis viele Gemeinsamkeiten auf dem Gebiet des Steuerrechts bestehen. Trostspendend bemerkt die Abteilung für Wirtschaft, Unternehmensgründung und Steuern in einem Rundschreiben vom 14.8.2008, „zum Glück ist das Steuerrecht Brasiliens nicht ganz so kompliziert wie in Deutschland" und weist auf Reformbestrebungen (Reduzierung der Anzahl der Steuern und Vereinfachung des Steuersystems) hin[2].

Hauptgrund des Steuerchaos ist auch in Brasilien die Normenflut. Durchschnittlich ergehen 35 Steuernormen pro Wochentag. Seit der Verkündung der brasilianischen Verfassung im Jahr 1988 sind bereits 70 Verfassungsänderungsgesetze, 141 Verfassungsergänzungsgesetze (Rahmengesetze) und unzählige ordentliche Gesetze sowie Verwaltungsverordnungen ergangen[3].

Durch die Kündigung des rangmäßig den einfachen Bundesgesetzen übergeordneten Doppelbesteuerungsabkommens Brasilien-Deutschland („DBA"), ist der Steuerzahler bei seinen internationalen Transaktionen dieser ständig agierenden Steuergesetzgebung ausgeliefert und läuft die Gefahr, zum Opfer einer Dummensteuer zu werden. Selbst Steuerexperten sind häufig überfordert, wenn sie ihre Mandanten bei der Steuerplanung beraten sollen.

Die vorliegende Darstellung kann also nur als eine Art Kompass auf dem Weg durch den Steuerdschungel dazu dienen, einen kurzen Überblick über die brasilianische Steuerrechtsordnung, die Besteu-

erung der wichtigsten Einkunftsarten nach brasilianischem Recht, die Vermeidung der Doppelbesteuerung, die brasilianische Abkommenspraxis, die Besteuerung deutscher Expatriates in Brasilien sowie des Außenhandels geben und die aktuellsten Sonderthemen des Internationalen Steuerrechts Brasiliens aufzeigen.

II. ÜBERBLICK ÜBER DIE BRASILIANISCHE STEUERRECHTSORDNUNG

Zum besseren Verständnis des internationalen Steuerrechts Brasiliens und seiner Problematik ist ein kurzer Überblick über die brasilianische Steuerrechtsordnung erforderlich.

1. Steuergesetzgebung

Die brasilianische Bundesverfassung von 1988 ist mit 25 Artikeln wohl die ausführlichste Verfassung auf dem Gebiet des Steuer- und Haushaltsrechts (Artikel 145 bis 169). Im Kapitel über das nationale Steuersystem regelt sie unter den Verfassungsgrundsätzen der Besteuerung insbesondere die verfassungsrechtlichen Schranken der Besteuerung und die Aufteilung der Steuergüter im brasilianischen Bundesstaat.

Das wohl größte grundsätzliche Problem, das nicht nur zur derzeitigen Komplexität des brasilianischen Steuersystems geführt hat, sondern auch jede Reformbestrebung stark beeinträchtigt, ist die Tatsache, dass in Brasilien, anders als in Deutschland, alle drei Gebietskörperschaften volle Steuerhoheit genießen. Bund, Länder (Bundesdistrikt) und Gemeinden haben also auf dem Gebiet der Steuern Gesetzgebungshoheit, Verwaltungshoheit und Ertragshoheit. Das bedeutet, dass die Steuergesetzgebung in Brasilien von den Gesetzgebern des Bundes, der 27 Ländern (inkl. Bundesdistrikt) und der mehr als 5.000 Gemeinden ständig angeheizt wird. Dazu kommen noch die entsprechenden Verwaltungsverordnun-

gen und, "last but not least", die Steuerrechtsprechung. Dies führt zwangsläufig zu dem bestehenden Steuerdschungel.

Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass es in Brasilien Rahmengesetze als sog. nationale Verfassungsergänzungsgesetze gibt, die von den ordentlichen Gesetzgebern des Bundes, der Länder und der Gemeinden beachtet werden müssen. Mit ihnen werden allgemeine Besteuerungsgrundsätze und die Beschreibung des Tatbestands der einzelnen Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern geregelt.

Das wichtigste Rahmengesetz ist zweifellos das brasilianische Steuergesetzbuch (Gesetz Nr. 5.172 vom 25.10.1966, nachfolgend „CTN" genannt), das von der deutschen Abgabenordnung (AO) in seiner ursprünglichen Fassung von 1919 stark beeinflusst worden ist. In seinem ersten Buch behandelt es ausführlich das brasilianische Steuersystem unter Anführung der Tatbestandsmerkmale der einzelnen Abgabenarten und sämtlicher, dem Bund, Gemeinden und Ländern zugeteilten Steuerarten. Die allgemeinen Normen des Steuerrechts sind im zweiten Buch angeführt. Jedoch ist auch dieses Gesetzbuch nach 44 Jahren stark reformbedürftig. Es ist zu empfehlen, dass bei seiner Reform die neue deutsche Abgabenordnung aus dem Jahre 1977 und die mit ihr bereits gemachte Erfahrung berücksichtigt werden.

Ein weiteres Problem auf dem Gebiet der Steuergesetzgebung, das maßgeblich zu der jetzigen desolaten Situation beiträgt, sind die dem italienischen Rechtssystem nachempfundenen "Provisorischen Maßnahmen mit Gesetzeskraft" („Medida Provisória com força de lei - MP"), die allein dem Bundesgesetzgeber zur Verfügung stehen (Art. 62 der Bundesverfassung). In relevanten und dringenden Angelegenheiten (zu denen natürlich auch die Steuern gehören) kann der Präsident Brasiliens Neuregelungen auf dem Gebiet der Abgaben mit sofortiger Wirkung mit dieser provisorischen Maßnahme einführen. Diese muss zwar innerhalb von 60 Tagen vom Kongress (Abgeordnetenkammer und Senat) bestätigt, d. h. in ein ordentliches Gesetz umgewandelt werden, diese Frist kann aber aus verschiedenen Gründen verlängert werden. Sehr oft wird im Kongress die Umwandlung überhaupt nicht diskutiert und abgestimmt, sondern erfolgt durch übereilte Abstimmung der Fraktionsführer.

Dank des Verfassungsänderungsgesetzes Nr. 32 vom 11.9.2001 ist es dem Präsidenten der Bundesregierung als "Oberster Fiskus" nun nicht mehr möglich, die Provisorischen Maßnahmen, solange über sie im Kongress nicht abgestimmt wird, monatelang "neu aufzulegen" und bei jeder Auflage neue Änderungen hinzuzufügen. So sind wahre Omnibusgesetze entstanden, bei denen nicht nur die Dummen, sondern selbst die Fachleute kaum mehr durchblicken konnten.

Ferner tritt jetzt die Provisorische Maßnahme über die Einführung oder Erhöhung von Steuern – mit Ausnahme von Lenkungssteuern – nicht mehr sofort mit ihrer Veröffentlichung in Kraft, sondern gemäß dem Annuitätsprinzip erst in dem auf ihre Umwandlung in ein ordentliches Gesetz folgenden Kalenderjahr. Dies gilt aber nicht für die von der Bundesregierung in immer stärkeren Maße erhobenen Beiträge, bei denen nur eine Anteriorität von 90 Tagen eingehalten werden muss.

2. Steuerverfassung

Die brasilianische Verfassung (Art. 145) gewährt allen Gebietskörperschaften – Bund, Ländern (Bundesdistrikt), und den Gemeinden – die Kompetenz, die folgenden Abgaben zu schaffen:

I. Steuern;
II. Gebühren, als Gegenleistung für öffentliche Dienstleistung;
III. Wertzuwachsbeitrag als Gegenleistung für durch öffentliche Bauten bewirkte Wertsteigerung von Immobilien.

Außer den allen genannten Gebietskörperschaften zustehenden Abgabenarten - Steuern, Gebühren und Wertzuwachsbeitrag - sieht die Verfassung noch folgenden Abgaben bzw. abgabenähnliche Zwangsleistungen vor, die jedoch ausschließlich vom Bund erhoben werden können:

a) Zwangsanleihen (Artikel 148):
Durch Ergänzungsgesetz kann der Bund Zwangsanleihen einrichten zur Deckung außergewöhnlicher Kosten, die sich aus

öffentlichem Notstand, einem Krieg mit fremden Mächten oder seinem Bevorstehen ergeben (Ziffer I), sowie im Falle von öffentlichen Investitionen dringenden Charakters und von besonderem Interesse für die Nation (Ziffer II).

b) Sonderbeiträge (Artikel 149):
   Der Bund kann ferner drei Arten von Sonderbeiträgen einrichten:
   a) Sozialbeiträge (wie z.B. Beiträge an die Sozialversicherung);
   b) Beiträge zur staatlichen Intervention in die Wirtschaft „CIDE" (wie z.B. Beitrag an das Institut für Zucker und Alkohol);
   c) Beiträge im Interesse von Berufs- und Wirtschaftsklassen (wie z.B. die Gewerkschaftsbeiträge).

Bestimmte Arten von Sozialbeiträgen sind in dem Kapitel über Sozialwesen geregelt (Artikel 195). Aus diesem Standort kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass die in Artikel 195 der Verfassung geregelten Sozialbeiträge keinen Abgabencharakter haben, wie viele Steueranwälte irrtümlich angenommen haben.

Der Artikel 195 sieht folgenden Sozialbeiträge vor:

a) Beiträge der Arbeitsgeber, die über die Lohn- und Gehaltsliste, den Umsatz und den Gewinn erhoben werden (hierunter ist der Beitrag zum Sozialfonds PIS, der Beitrag zur Finanzierung des Gesundheitswesens, der Sozialversicherung und Sozialarbeit COFINS und der Beitrag auf den Nettogewinn juristischer Personen CSLL einzuordnen);
b) Beiträge der Arbeitnehmer;
c) Beiträge über Lotterie-Einnahmen;
d) Beiträge PIS und COFINS des Importeurs auf die Einfuhr von Waren und Dienstleistungen.

In seinem § 6 bestimmt der Artikel 195, dass die von ihm vorgesehenen Sozialbeiträge erst nach Ablauf einer Frist von 90 Tagen, gerechnet ab Veröffentlichung des betreffenden Gesetzes, erhoben werden dürfen, und schließt ausdrücklich die Anwendung des in Artikel 150, III, „b" enthaltenen Prinzips der Annuität aus. Diese Hinweise auf die Bestimmungen der Steuerverfassung bestätigen, dass auch die Sozialbeiträge des Artikels 195 Abgabencharakter haben.

Diese Überzeugung wird durch den Inhalt des Artikels 149 verstärkt, in dem es heißt, dass die allgemeinen Bestimmungen für die Sonderbeiträge in Verfassungsergänzungsgesetzen erlassen werden und dass sie ferner dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, dem Rückwirkungsverbot und dem Grundsatz der die Anteriorität von 90 Tagen eingehalten werden müssen.

Länder, Bundesdistrikt und Gemeinden können nur Sozialbeiträge von ihren jeweiligen Beamten zur Finanzierung der für diese bestimmten sozialen Einrichtungen verlangen (Artikel 159, Einziger Paragraph).

Der Artikel 145 der Verfassung enthält noch zwei wichtige Bestimmungen, die an die Gesetzgeber des Bundes, der Länder (Bundesdistrikt) und der Gemeinden gerichtet sind:

a) Immer wenn es möglich ist, sollen die Steuern persönlichen Charakter haben und nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abgestuft werden, wobei es der Steuerverwaltung gestattet wird, insbesondere um diesen Zielsetzungen Wirksamkeit zu verleihen, das Vermögen, das Einkommen und die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zu identifizieren, unter Beachtung der Grundrechte und auf Gesetzesgrundlage (Artikel 145, § 1).

   Die Verfassung von 1988 hat also wieder das in brasilianischen Verfassungen bis zur Verfassung von 1946 ausdrücklich angeführte Leistungsfähigkeitsprinzip aufgenommen und durch eine Genehmigung an die Steuerverwaltung ergänzt. Damit ist die alte Streitfrage aufgelebt, ob diese Vorschrift rein programmatischen Charakter hat oder ob es sich um eine für den Gesetzgeber zwingende Norm handelt. Die Formulierung „immer wenn es möglich ist" deutet in die Richtung einer programmatischen Bestimmung, einer reinen Empfehlung an den Gesetzgeber.

b) Die Gebühren dürfen nicht die gleiche Bemessungsgrundlage haben wie Steuern. Damit soll die Möglichkeit der Doppelbesteuerung unterbunden und der Steuerpflichtige vor neuen, un-

ter dem Deckmantel der Gebühr erhobenen Steuern geschützt werden.

Die drei Funktionen des Verfassungsergänzungsgesetzes, das als nationales Gesetz die Gesetzgeber aller Gebietskörperschaften bindet, sind in Artikel 146 festgelegt:

a) Verhinderung von Konflikten zwischen Bund, Ländern, Bundesdistrikt und Gemeinden bezüglich der Steuerkompetenz;
b) Regelung der verfassungsrechtlichen Schranken der Steuergewalt;
c) Erlass von allgemeinen Bestimmungen der Steuergesetzgebung, insbesondere über:
   - Definition der Abgaben und der einzelnen Abgabenarten; bezüglich der Steuern, die in der Verfassung aufgezählt sind, werden auch die entsprechenden Tatbestände, Bemessungsgrundlagen und Steuerpflichtigen durch Ergänzungsgesetz definiert;
   - Steuerschuldverhältnis, Steuerveranlagung, Steuerforderung und Verjährung;
   - steuerliche Behandlung der Tätigkeit von Genossenschaften.

Das weiterhin wichtigste Verfassungsergänzungsgesetz ist das brasilianische Steuergesetzbuch von 1966 („Código Tributário Nacional - CTN").

3. Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerungshoheit

Unbeschadet anderer Garantien stellt der Artikel 150 der Verfassung die folgenden Grundsätze zum Schutz der Steuerpflichtigen auf:

a) Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung: keine Abgabe - also Steuern, Gebühren, Wertzuwachsbeitrag, Zwangsanleihen und Sondernbeiträge - darf ohne Gesetz erhoben oder erhöht werden.

Diese Bestimmung stellt eine Spezifizierung des allgemeinen Gesetzesvorbehaltes dar, der im Kapitel der Grundrechte in Artikel 5, Ziffer II angeführt ist. Unter Gesetz ist das förmliche, von der Legislative erlassene Gesetz zu verstehen, das jedoch insbesondere auf dem Gebiet der Besteuerung seinen Ursprung in einer Provisorischen Maßnahme mit Gesetzeskraft haben kann.

b) Grundsatz der Gleichbehandlung: es ist verboten, Steuerpflichtige ungleich zu behandeln, die sich in äquivalenter Situation befinden; insbesondere sind Unterschiede aus Gründen der beruflichen Tätigkeit oder Funktion des Steuerpflichtigen untersagt, unabhängig von der rechtlichen Bezeichnung der Einkünfte, Titel oder Rechte.

   Auch dieses Prinzip ist der Ausfluss eines allgemeinen Verfassungsgrundsatzes, des in Artikel 5 angeführte Gleichheitssatzes. Ebenso wie das Leistungsfähigkeitsprinzip, soll diese Bestimmung die Steuergerechtigkeit gewährleisten. In der Theorie wird es allgemein als Gerechtigkeitsprinzip anerkannt. In der Praxis ergeben sich jedoch große Schwierigkeiten bei seiner Anwendung. Es ist die oft unlösbare Frage zu klären, was die Ausdrücke „ungleich" und „äquivalent" bedeuten.

c) Rückwirkungsverbot: es dürfen keine Abgaben erhoben werden auf Tatbestände, die vor Beginn der Gültigkeit des Gesetzes liegen, das sie geschaffen oder erhöht hat.

   Ein generelles Rückwirkungsverbot der Gesetze ist bereits unter den Grundrechten des Artikels 5 unter der Ziffer XXXVI enthalten.

d) Grundsatz der Annuität: die Abgaben dürfen nicht im gleichen Haushaltsjahr (Kalenderjahr) erhoben werden, in dem das Gesetz veröffentlicht worden ist, das sie geschaffen oder erhöht hat.

   Der Grundsatz der Annuität findet, wie bereits ausgeführt, keine Anwendung auf die Sozialbeiträge des Artikels 195, der ausdrücklich vorsieht, dass diese 90 Tage nach der Veröffentlichung des Gesetzes erhoben werden können. Ferner unterliegen ihm

nicht die folgenden Bundessteuern: Import- und Exportsteuer, Steuer auf Industrieprodukte, Steuern auf Kredit-, Währungs- und Versicherungsoperationen sowie auf Wertpapiere und die außerordentliche Kriegsteuer. Bei der Kriegsteuer ergibt sich die Ausnahmeregelung aus der Natur der Sache, ebenso wie bei der Zwangsanleihe wegen öffentlichem Notstand und Krieg. Bei den übrigen Steuern erklärt sich die Nichtanwendung des Annuitätsprinzips aus der Tatsache, dass die genannten Bundessteuern nicht nur Fiskalzwecken dienen, sondern auch der Wirtschaftslenkung:

e) Enteignungsverbot: die Abgaben dürfen nicht mit der Wirkung einer Enteignung verwendet werden.

   Dieses Prinzip stellt einen Ausfluss der in Artikel 5, XXII als Grundrecht gewährleisteten Eigentumsgarantie dar.

f) Verbot der Beschränkung des Personen- und Warenverkehrs durch Erhebung von Abgaben zwischen den Ländern oder den Gemeinden: von diesem Verbot ausgenommen ist die Straßenbenutzungsgebühr („pedágio").

g) Immunitäten (Artikel 150, VI): es dürfen keine Steuern (die übrigen Abgabenarten sind gestattet!) erhoben werden auf:
   - Vermögen, Einkommen oder Dienstleistungen anderer Gebietskörperschaften: diese sogenannte gegenseitige Immunität erstreckt sich auch auf öffentliche Anstalten und Stiftungen, soweit es sich um Vermögen, Einkommen und Dienstleistungen handelt, die mit ihren wesentlichen Zielsetzungen zusammenhängen, nicht aber wenn sie sich auf die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeit beziehen, die den auf Privatunternehmen anwendbaren Vorschriften unterliegen oder für die sie eine Gegenleistung vom Benutzer erhalten. Außerdem befreit die Immunität nicht den privaten Käufer eines öffentlichen Gebäudes von der Pflicht, die entsprechende Steuer zu zahlen. Mit dieser Befreiung von Steuern soll verhindert werden, dass eine Gebietskörperschaft die Steuer als politisches Druckmittel gegen eine andere Ge-

bietskörperschaft einsetzt. Die Ausnahmeregelung soll vor allem die Wettbewerbsneutralität gegenüber den Privatunternehmen gewährleisten.

- Kultstätten aller Religionsarten: damit soll die in Artikel 5, VI eingeräumte Religionsfreiheit gewährleistet werden. Zu beachten ist, dass sich die Steuerfreiheit nur auf Vermögen, Einkommen und Dienstleistungen bezieht, die in Verbindung mit den wesentlichen Zwecken der Kultstätten stehen.
- Vermögen, Einkommen und Dienstleistungen von politischen Parteien, einschließlich ihrer Stiftungen, von Gewerkschaften der Arbeitnehmer sowie von Institutionen für Erziehung und Sozialhilfe, vorausgesetzt, dass sie keine Gewinnabsicht haben und die gesetzlich festgelegten Voraussetzungen beachten.
- Bücher, Zeitungen, Zeitschriften und das zu ihrem Druck verwendete Papier: hier geht es um den Schutz der Meinungsfreiheit und der Pressefreiheit (Artikel 5, IX). Eine Entscheidung des Obersten Bundesgerichtshofs darüber, ob diese Steuerfreiheit auch für elektronische Bücher gilt, steht noch aus.

Als Ausfluss des in Artikel 5, XXXII vorgesehenen Verbraucherschutzes kann die Bestimmung des § 5 des Artikels 150 angesehen werden, gemäß dem durch Gesetz Maßnahmen eingeführt werden sollen, die dem Verbraucher deutlich machen, welche Steuern die Waren und Dienstleistungen belasten. Die Praktikabilität dieser Vorschrift darf bezweifelt werden.

Außer den in Artikel 150 angeführten Garantien sind für das Steuerrecht noch die folgenden Verfassungsgrundsätze von Bedeutung:

a) Grundsatz der Berufsfreiheit (Artikel 5, XIII);
b) Wettbewerbsfreiheit (Art. 170, IV)
c) Zugang zur ordentlichen Gerichtsbarkeit (Artikel 5, XXXV);
d) Verfahren der sog. Sicherheitsmaßnahme (mandado de segurança) gegen – bei der Besteuerung in Brasilien leider sehr häufige – ungesetzliche Handlungeh oder Machtmissbräuche durch die öffentlichen Instanzen (Artikel 5, LXIX);

Der Artikel 151 richtet sich ausschließlich an den Bund, und verbietet ihm:

a) die Einführung von Abgaben, die nicht gleichmäßig im gesamten Bundesgebiet gelten oder Unterschiede oder Präferenzen unter den Ländern Bundesdistrikt oder den Gemeinden herstellen; die Gewährung von Steuervergünstigungen zur ausgeglichenen wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung der verschiedenen Regionen des Landes ist jedoch ausdrücklich erlaubt;
b) die Besteuerung von Einnahmen aus öffentlichen Schuldverschreibungen der Länder, des Bundesdistrikts und der Gemeinden, sowie der Vergütung und Bezüge der jeweiligen öffentlichen Agenten zu höheren Sätzen, als für die eigenen Schuldverschreibungen und Agenten vorgesehen;
c) die Gewährung von Befreiungen bezüglich Abgaben, die unter der Kompetenz der Länder, des Bundesdistrikts oder der Gemeinden stehen. Dieses Verbot erstreckt sich jedoch nicht auf die Befreiung von Landes- und Gemeindesteuer im Rahmen völkerrechtlicher Abkommen (z.B. GATT).

Ein ausschließlich an Länder, Bundesdistrikt und Gemeinden gerichtetes Verbot enthält der Artikel 152. Danach ist es diesen Gebietskörperschaften verboten, steuerliche Unterscheidungen zu treffen zwischen den Gütern und Dienstleistungen aller Art aufgrund ihrer Herkunft oder ihrer Bestimmung.

4. Aufteilung der Steuergüter

In der brasilianischen Verfassung (Art. 153 bis 156) werden die einzelnen Steuerarten ausschließlich einer der drei Gebietskörperschaften zugeteilt, und zwar:

- dem Bund stehen sechs verschiedene Steuern zu: Importsteuer, Exportsteuer, Einkommensteuer der natürlichen und der juristischen Personen, Steuer auf Industrieerzeugnisse, Steuer auf Kredit-, Versicherungs-, Währungs- und Finanzoperation, Grund-

steuer auf ländliche Anwesen, Steuer auf große Vermögen (die jedoch vom Bund noch nicht eingeführt worden ist);
- den Ländern sind drei Steuern zugeteilt: Steuer auf die Übertragung von Gegenständen und Rechten aller Art im Todesfall (causa mortis) oder durch Schenkung, Steuer auf Warenverkehr sowie zwischenstaatlichen und zwischenkommunalen Transport und Kommunikationsdienstleistungen, Kraftfahrzeugsteuer;
- die Gemeinden können die folgenden drei Steuern erheben: Grund- und Gebäudesteuer in städtischen Gebieten, Steuer auf die entgeltliche Übertragung inter vivos von Immobilien und dinglichen Rechten, Dienstleistungen aller Art (mit Ausnahme der dem Bund zugeteilten Dienstleistungen).

5. Internationales Steuerrecht Brasiliens (Abkommens- und Außensteuerrecht)

Zur Förderung des internationalen Verkehrs von Waren, Dienstleistungen, Kapital und Personen beschränkt Brasilien seine Steuerhoheit durch:

a) völkerrechtliche Verträge auf dem Gebiet der direkten Steuern (z.B. Doppelbesteuerungsabkommen, s. unten (VI) und der indirekten Steuern (z.B. GATT und GATS, s. unten IX);
b) unilaterale Normen der internen, nationalen Gesetzgebung, häufig geknüpft an das Gegenseitigkeitsprinzip (Außensteuerrecht, s. unten IV und V).

Sowohl im Abkommensrecht als auch im Außensteuerrecht gelten in Brasilien die international anerkannten Besteuerungsprinzipien:

a) Welteinkommensprinzip bei den direkten Steuern;
b) Bestimmungslandprinzip bei den indirekten Steuern (Verbrauchsteuern).

Die Einkommensteuer der juristischen Personen (Körperschaftsteuer der Kapital- und Personengesellschaft) mit Sitz in Brasilien und der hier ansässigen natürlichen Personen wird also nicht nur auf

Einkünfte in Brasilien sondern auch aus dem Ausland stammende Einkünfte erhoben.

Sofern die Aufteilung der Besteuerungsrechte nicht in einem DBA geregelt ist, wird die somit entstehende Doppelbesteuerung dadurch vermieden, dass die Einkommensteuer, die in Deutschland auf die Einkünfte einer brasilianischen Gesellschaft erhoben wird, nach der nationalen Gesetzgebung auf die brasilianische Steuer angerechnet werden kann (s. Artikel 395 der Durchführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz, Dekret Nr. 3000 vom 26.3.1999, nachfolgend RIR genannt).

Das gleiche gilt für die in Brasilien ansässige natürliche Person. Da im vorliegenden Fall Reziprozität (Gegenseitigkeit) besteht, kann die in Deutschland auf Einkünfte der in Brasilien wohnhaften natürlichen Person gezahlte Steuer von der in Brasilien geschuldeten Steuer abgezogen werden (Artikel 103 RIR).

Mit 33 Ländern hat Brasilien jedoch DBA abgeschlossen, um die internationale Besteuerung auf eine rechtssichere Grundlage zu stellen, von denen 29 bereits ratifiziert sind. Obwohl das bereits 1975 zwischen Brasilien und Deutschland abgeschlossene DBA zum 30.6.2005 von Deutschland gekündigt worden ist, sollen hier nicht nur die Bestimmungen des internen brasilianischen Steuerrechts dargestellt werden, sondern auch die brasilianische Abkommenspraxis, denn:

a) die Investitionen deutscher Unternehmer können in einer legitimen Form des treaty shopping über eine Tochtergesellschaft mit Sitz in einem der Länder abgeschlossen werden, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, und
b) es sind Bestrebungen im Gange, ein neues DBA Brasilien-Deutschland zu verhandeln, um eine größere Rechtssicherheit zu gewährleisten und insbesondere auch die Doppelbesteuerung der „Expatriates“ zu vermeiden (s. unten VIII).

III. BESONDERHEITEN DES EINKOMMENSTEUER- UND BEITRAGSRECHTS

Zur weiteren Erläuterung der Problematik, mit der sich die Steuerpflichtigen auseinandersetzen müssen, sollen nachfolgend die Besonderheiten des brasilianischen Einkommensteuer- und Beitragsrechts dargestellt werden.

1. Einkommensteuer der natürlichen Person

Dieser Steuer unterliegen alle in Brasilien wohnhaften Personen mit ihrem Welteinkommen (Universalitätsprinzip), was natürlich zu internationaler Doppelbesteuerung führen kann, die nach der internen brasilianischen Steuergesetzgebung bei Vorliegen der Gegenseitigkeit durch Anrechnung der ausländischen Steuer oder aber durch Doppelbesteuerungsabkommen vermieden oder gemildert wird.

Die Verfassung selbst sieht die Progression der Einkommensteuer vor, die jedoch einen recht flachen Verlauf hat:

Progressionstabelle der ESt Bemessungsgrundlage in EUR/ jährlich	ESt Tari%	kalkulatorischer Abzug (EUR)
bis 7.858,13	Freibetrag	-
von 7.858,14 bis 11.776,80	7,5	589,36
von 11.776,81 bis 15.702,63	15	1.472,62
von 15.702,64 bis 19.620,72	22,5	2.650,32
ab 19.620,73	27,5	3.631,35

1 EUR = R$ 2,50

Progressionstabelle der ESt Bemessungsgrundlage in EUR/ monatlich	ESt Tari%	kalkulatorischer Abzug (EUR)
bis 654,84	Freibetrag	-
von 654,85 bis 981,40	7,5	49,11
von 981,41 bis 1.308,55	15	122,72
von 1.308,56 bis 1.635,06	22,5	220,86
ab 1.635,07	27,5	302,61

1 EUR = R$ 2,50

Nur etwa 22 Millionen der 192 Millionen Einwohner Brasiliens geben jährlich eine Einkommensteuererklärung ab. Die meisten Einkunftsarten, insbesondere Gehälter, unterliegen einem monatlichen Quellensteuerabzug als Vorauszahlung auf die jährliche Einkommensteuer oder aber als einmalige Abgeltungssteuer (z.B. Erträge aus Geldanlagen).

Es gilt also grundsätzlich das Prinzip des "pay as you earn". Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird in Form von zahlreichen Steuerbefreiungen und -vergünstigungen aller Art berücksichtigt.

2. Einkommensteuer der juristischen Person (Körperschaftsteuer)

Im Vergleich zu Deutschland, wo eine der wichtigsten Reformbestrebungen in der Einführung einer von der Unternehmensform unabhängigen Besteuerung besteht, ist in Brasilien das Einkommensteuersystem wesentlich einfacher, denn alle Gesellschaftsformen und selbst Einzelkaufleute und Grundstückshändler werden für die Zwecke der Einkommensteuer als juristische Personen behandelt. Außerdem ist die früher bestehende Doppelbelastung des Gewinns der juristischen Person bei der Gesellschaft und des ausgeschütteten Gewinns (Dividenden) beim Anteilseigner abgeschafft worden, indem Dividenden nicht mehr versteuert werden.

Seit 1996 unterliegen auch die juristischen Personen dem Welteinkommensprinzip, was zu besonderen Schwierigkeiten und ständigen Diskussionen geführt hat.

Der Reingewinn der brasilianischen juristischen Person unterliegt einer monatlich, vierteljährlich bzw. jährlich abzuführenden proportionalen Einkommensteuer von 15%. Bei einem monatlichen Gewinn von mehr als R$ 20.000,00 = EUR 8.000,00 (bzw. R$ 240.000,00 p.a.= EUR 96.000,00 - REAL/EUR 2,50) wird auf den überschüssigen Betrag eine Zusatzsteuer von 10% erhoben. Jedoch wird in Brasilien zusätzlich noch ein sog. Beitrag auf den Nettogewinn (CSLL) in Höhe von 9% geschuldet, sodass die Gesamtbelastung des Gewinns sich auf 24% bzw. 34% erhöht.

Zur Vereinfachung der Einkommensteuer der juristischen Person sind in den letzten Jahren folgende Maßnahmen getroffen worden:

a) Besteuerung nach dem sog. pauschalierten Gewinn („lucro presumido")
   Juristische Personen, deren monatlicher Umsatz R$ 4.000.000,00 (EUR 1.600.000,00 REAL/EUR 2,50) nicht übersteigt, können auf Wahl nach dem pauschalierten Gewinn besteuert werden. Je nach Unternehmensbranche beträgt die Berechnungsgrundlage zwischen 8% und 32% des Nettoumsatzes. Diese Form der Einkommenbesteuerung ist selbstverständlich nur für Unternehmen mit relativ geringen Ausgaben bei hohen Einnahmen von Interesse.

b) Besteuerung von Mikro- und Kleinunternehmen
   Das Verfassungsänderungsgesetz Nr. 42 vom 19.12.2003 hat dem Art. 146 der brasilianischen Bundesverfassung einen einzigen Paragraphen hinzugefügt, auf dessen Grundlage mit Verfassungsergänzungsgesetz Nr. 123 vom 14.12.2006 der sog. "Simples Nacional" eingeführt worden ist. Somit ist für die Mikro- und Kleinunternehmen ein einziges Regime zur Erhebung von Steuern und Beiträgen des Bundes, der Länder und der Gemeinden geschaffen worden.

Damit sollen Millionen von natürlichen Personen, die in der Schattenwirtschaft arbeiten und überhaupt keine Steuern zahlen, ihre Tätigkeit offiziell ausüben können. Neun Steuern und Beiträge werden zusammengefasst, Formvorschriften vereinfacht und die Unternehmen werden bei öffentlichen Ausschreibungen bevorzugt behandelt.

3. Das Chaos der Sozial- und Sonderbeiträge

Die Sozialbeiträge des Bundes werden auf Gehälter der Angestellten sowie auf Umsatz und auf Gewinn der Unternehmen, seit dem Verfassungsänderungsgesetz Nr. 42/2003 auch auf den Import von Waren und Dienstleistungen, erhoben (Art. 194 und 195 der brasilianischen Verfassung).

In den letzten Jahren hat der Bundesgesetzgeber immer stärker von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, insbesondere weil Länder und Gemeinden, anders als bei anderen Bundessteuern, nicht am Aufkommen dieser Beiträge beteiligt sind. Es handelt sich zwar um Zweckabgaben, aber die Bundeskasse verfügt über 20% der Einnahmen aus diesen Beiträgen praktisch wie über Steuermittel.

Als markante Beispiele seien genannt:

a) "provisorische" Scheckssteuer (CPMF) in Höhe von 0,38%, die von 1999 bis 2007 erhoben worden ist und deren Wiedereinführung heftig diskutiert wird;

b) Beitrag auf den Nettogewinn (CSLL), der den Charakter einer Einkommensteuer der juristischen Person hat und mit 9% auf den Nettogewinn der Unternehmen erhoben wird (anstelle einer Erhöhung des Steuersatzes der Körperschaftsteuer);

c) Beitrag auf die Intervention im wirtschaftlichen Bereich (CIDE), der in Höhe von 10% auf die Vergütung von Marken- und Patentlizenzen, Technologietransfer, technische und andere Dienstleistungen erhoben wird: mit der CIDE hat der brasiliani-

sche Bund nicht nur die Länder (die Quellensteuer von 25% ist auf 15% reduziert worden), sondern auch die Staaten benachteiligt, mit denen Brasilien ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat (die Gesamtbelastung ist abkommenswidrig von 15% auf 25% erhöht worden);

d) Beiträge auf den Umsatz PIS und COFINS haben besondere rechtliche und wirtschaftliche Probleme erzeugt. Abgesehen davon, dass sie eine Mehrbelastung des Verbrauchs mit sich bringen (es gibt ja bereits drei Verbrauchsteuern: die Bundessteuer auf Industrieerzeugnisse IPI, die Landessteuer auf Warenverkehr, Transport und Kommunikationsdienstleistungen ICMS und die Dienstleistungssteuer der Gemeinden ISS), haben sich schwierige rechtliche Probleme dadurch ergeben, dass die Beiträge auf den Umsatz kumulativ, also keine Nettoallphasensteuer sind. Um diesen Nachteil auszugleichen, ist wahlweise ein nicht kumulatives System eingeführt worden, das die Komplexität dieser Beiträge, die auch auf den Import von Waren und Dienstleistungen erhoben werden, noch weiter erhöht hat.

IV. BESTEUERUNG DER WICHTIGSTEN EINKUNFTSARTEN NACH BRASILIANISCHEM RECHT

1. Dividenden

Diese Quellensteuer wird in Brasilien seit 1996 nicht mehr erhoben.

2. Zinsen

Beträgt nach brasilianischem internen Steuerrecht 15%. Im DBA Brasilien – Deutschland war jedoch ein herabgesetzter Steuersatz von 10% für Darlehen deutscher Banken vorgesehen. Ferner war die Verzinsung auf Darlehen von öffentlichen deutschen Kreditanstalten steuerfrei.

Der Quellensteuersatz für Stammhausdarlehen (intercompany-loans) hatte nach dem DBA 15% betragen, jedoch war im DBA die Gewährung eines matching credit von 5% vorgesehen. Es handelt sich um die Anrechnung einer fiktiven brasilianischen Steuer: in Brasilien sind zwar nur 15% Quellensteuer gezahlt worden, der deutsche Fiskus hat jedoch die Anrechnung von 20% auf die deutsche Steuer zugelassen.

Durch die Kündigung des DBA sind der herabgesetzte Steuersatz von 10%, die Steuerbefreiung und der matching credit entfallen. Die Zinsen aller Darlehensmodalitäten unterliegen ab 1. Januar 2006 dem normalen Steuersatz von 15%. Die dadurch entstehende Erhöhung der Finanzierungskosten von Maschinen, Anlagen etc. kann sich natürlich negativ auf Investitionsprojekte auswirken.

Mit Notenaustausch vom 14.9.2011 zwischen dem deutschen Botschafter in Brasilien und dem brasilianischen Außenminister ist jedoch bestätigt worden, dass der Kreditanstalt für Wiederaufbau und der DEG - Deutsche Investitions- und Entwicklungsgesellschaft mbH Steuerfreiheit auf Gegenseitigeit gewährt wird, da auch Deutschland Einkünfte einer brasilianischen Staatsbank aus Zinszahlungen, zinsähnlichen Zahlungen sowie Provisionen und andere Nebenkosten gemäss § 50 Absatz 7 Einkommensteuergesetz einseitig von Steuern auf das Einkommen befreit.

Gegenseitige Voraussetzungen dazu sind:

a) es muss sich um eine 100%-ige Staatsbank handeln;
b) die Staatsbank muss im Rahmen international vereinbarter Förderprogramme oder entwicklungspolitischer Zusammenarbeit tätig werden;
c) die Zahlungen müssen in unmittelbarem Zusammenhang mit der öffentlichen Aufgabe/Auftrag stehen.

Die Bestätigung der Steuerbefreiung nach dem Gegenseitigkeitsprinzip ist natürlich positiv zu bewerten, sie bestätigt aber die Befürchtung, dass zumindest kurzfristig nicht mit einem neuen Doppelbesteuerungsabkommen Brasilien-Deutschland gerechnet werden kann.

3. Lizenzgebühren und Zahlungen für Technologietransfer, technische Unterstützung und technische Dienstleistung

Die Quellensteuer auf diese Einkünfte ist im internen Steuerrecht von 25% auf 15% gesenkt worden, sodass hier bereits der gleiche Steuersatz angewandt wird, der z.B. vor der Kündigung als maximaler Steuersatz im DBA Brasilien – Deutschland vorgesehen war. Unter diesem Aspekt stellt die Kündigung des DBA keine Verschlechterung dar, es entfällt jedoch auch hier der oben genannte, von der Bundesrepublik bei der Anrechnung der brasilianischen Steuer gewährte zusätzliche matching credit von 5%.

Ferner ist die CIDE zu erwähnen, die aber nicht unter die Bestimmungen des DBA fällt, sondern zusätzlich zu der maximalen Quellensteuer von 15% erhoben wird (s. unten VII. 1.).

Mit der Erhöhung der Gesamtbelastung auf 25% hat der brasilianische Fiskus die DBA eindeutig unterlaufen (und außerdem die brasilianischen Länder und Gemeinden umgangen, die, anders als bei der Einkommensteuer, nicht am Aufkommen aus diesem Beitrag beteiligt sind).

4. Quellensteuer auf sonstige Dienstleistungen

Einkünfte aus nicht technischen Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einem Technologie-Transfer erbracht werden, wie z.B. auf den Gebieten Verwaltung, Informatik, Marketing, Verkauf etc., unterliegen nach brasilianischem internen Steuerrecht der Quellensteuer von 15% zuzüglich CIDE von 10%. Bei sonstigen Dienstleistungen, die nicht der CIDE unterliegen, beträgt der Quellensteuersatz 25%. Der brasilianische Fiskus tendiert jedoch dazu, Verwaltungs- und ähnliche Dienstleistungen auch ohne Technologie-Transfer der CIDE zu unterwerfen. Jeder Einzelfall muss also anhand der Verwaltungspraxis überprüft werden.

Gemäß Artikel 7 (Unternehmensgewinne) des DBA mit Brasilien hatte jedoch ausschließlich der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht. Der brasilianische Fiskus besteuert diese Einkünfte jedoch auf der Grundlage des Artikels (Art. 21 des Musterabkommens der OECD „OECD-MA") mit 15% an der Quelle, was einen eindeutigen Verstoß gegen die Bestimmungen der DBA darstellte (s. unten VII. 1.)

Da diese Quellensteuer von 25% gegen das DBA verstößt, ist der Wohnsitzstaat nicht verpflichtet, die abkommenwidrige brasilianischen Quellensteuer auf seine eigene Steuer anzurechnen. Der Wegfall des DBA Brasilien-Deutschland hat dazu geführt, dass ab 1. Januar 2006 die nunmehr nicht abkommenswidrige Quellensteuer von 15% (nicht aber der CIDE) vom deutschen Fiskus auf der Grundlage der Reziprozität angerechnet wird. Insofern hat die Kündigung des DBA zu einer Verbesserung der vorherigen Situation zur Folge.

5. Veräußerungsgewinne

Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen entspricht weitgehend der Besteuerung der laufenden Gewinne der juristischen Person. Bei natürlichen Personen und auch bei juristischen Personen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland unterliegen sie einer Abgeltungssteuer von 15%. Bei unbeweglichem Vermögen gilt das Belegenheitsprinzip, d.h. die Besteuerungskompetenz steht dem Lande zu, in dem sich die Immobilie befindet (s. unten VII. 5.).

V. VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

1. Außensteuerrecht

Bei Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens wird die Mehrfachbesteuerung durch einseitige Maßnahmen des internen Steuerrechts beseitigt oder gemildert. Dabei bedient sich die Gesetzgebung grundsätzlich der folgenden Methoden:

a) Freistellungsmethode
Einkünfte aus dem Ausland werden ganz oder teilweise von der inländischen Einkommen-/Körperschaftsteuer befreit. Bei der Einkommensteuer der natürlichen Personen kann der sog. Progressionsvorbehalt angewandt werden, d.h. bei der Ermittlung des progressiven Steuersatzes wird das aus dem Ausland bezogene Einkommen berücksichtigt. Der höhere Steuersatz findet jedoch nicht auf das Einkommen aus brasilianischen Quellen Anwendung.

b) Anrechnungsmethode
Unter Vorbehalt der Gegenseitigkeit (Reziprozitätsprinzip)[4] gestattet die brasilianische Gesetzgebung die Berechnung der im Quellenstaat bereits gezahlten Steuer auf die in Brasilien nach dem Welteinkommensprinzip geschuldete Steuer[5]. Dies ist die übliche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Um Missbräuche zu vermeiden, ist sie an rigorose Nachweispflichten gebunden. Die Unterlagen über die im Ausland abgeführten Steuern müssen vom zuständigen brasilianischen Konsulat beglaubigt und der brasilianischen Steuerverwaltung vorgelegt werden.

2. Doppelbesteuerungsabkommen

In den 33 bisher von Brasilien abgeschlossenen DBA, sind gemäß OECD-MA die gleichen Methoden der Befreiung und Anrechnung, vorgesehen.

In verschiedenen DBA (Japan, Mexiko, Peru, Phillipinen, Portugal, Südkorea) ist dagegen eine sog. indirekte Steuergutschrift vorgesehen, die darin besteht, dass die in Brasilien abgeführte Körperschaftsteuer sowie der Beitrag auf den Nettogewinn auf die im Wohnsitzstaat geschuldete Steuer auf Dividenden angerechnet werden können. Damit wird die (wirtschaftliche) Doppelbelastung des Gewinns vermieden.

VI. BRASILIANISCHE ABKOMMENSPRAXIS

1. Anwendung der DBA

Obwohl brasilianische Unternehmen in stark zunehmenden Maße Tochtergesellschaften im Ausland eingerichtet haben und Brasilien insofern auch die Position des Wohnsitzstaats einnimmt, soll hier vorwiegend die Stellung Brasiliens als Quellenstaat behandelt werden, die die brasilianischen DBA und deren Anwendung und Auslegung durch die brasilianische Steuerverwaltung bisher geprägt hat.

1.1. Qualifikationskonflikte und Auslegungsdivergenzen

Bei Auslegung und Anwendung der brasilianischen DBA weicht die brasilianische Steuerverwaltung stark von den Regeln der international anerkannten Rechtslehre und den Kommentaren der OECD ab, obwohl das OECD-MA mit den bei Entwicklungsländern üblichen Varianten all ihren DBA zugrunde liegt.

Die Hauptursache von Divergenzen zwischen Brasilien und ihren Vetragspartnern besteht darin, dass die brasilianische Steuerverwaltung den Art. 7, 1. Teil des OECD-MA, mit dem bei Fehlen einer Betriebsstätte in Brasilien, das Besteuerungsrecht gewerblicher Einkünfte ausschließlich dem Wohnsitzstaat zugeteilt wird, nicht als Generalklausel anerkennt.

Unter Außerachtlassung der Abkommensstruktur ordnet sie alle gewerblichen Einkünfte, die nicht in Artikeln 8 und 10 bis 20 ausdrücklich erwähnt sind, dem Artikel 21 (Sonstige Einkünfte) unter. Abweichend vom OECD-MA steht Brasilien nach dieser Klausel nämlich ein unbeschränktes Recht zur Erhebung einer Quellensteuer zu, die z. Zt. 15% bis 25 % beträgt. Beispiele:

a) Dienstleistungen
   Der Preis technischer Dienstleistungen mit Technologietransfer

wird unter Art. 12 als Lizenzgebühren bzw. unter Art. 14 als Einkunft von Freiberuflern besteuert. Alle sonstigen Dienstleistungen werden grundsätzlich unter Art. 21 eingeordnet (s. unten VII. 1.).

b) Rückversicherungsprämien
Der brasilianische Fiskus betrachtet Rückversicherungsprämien als Einkünfte und besteuert sie gemäß Art. 21 mit einer auf 8 % der Prämie herabgesetzten Besteuerungsgrundlage.

Organe der Steuerverwaltung (s. Auslegungserlasse der Einkommensteuerbehörde Nr. 27/2007 und Nr. 4/2009) und die brasilianische Gerichtsbarkeit erkennen jedoch in immer stärkeren Maße die Wohnsitzbesteuerung nach Art. 7 OECD-MA an.

In einigen DBA ist jedoch eine Betriebstättenbesteuerung vorgesehen, wenn ein in Brasilien ansässiger Vertreter des ausländischen Versicherungsunternehmers Prämien in Empfang nimmt oder Versicherungen abschließt (s. DBA mit Argentinien, Belgien, Dänemark, Ecuador, Frankreich, Italien, Kanada, Luxemburg, Österreich, Philippinen, Schweden, Spanien).

1.2. Treaty Overriding

Art. 98 des CTN räumt völkerrechtlichen Verträgen und Abkommen Vorrang vor der internen Steuergesetzgebung ein. Nach Meinung des brasilianischen Fiskus sowie der herrschenden Rechtsprechung ist diese Bestimmung verfassungswidrig. Danach stellen die DBA keine Barriere gegen ein treaty overriding durch die sich ständig ändernde ordentliche Gesetzgebung dar. Diese Meinung wird von der Rechtslehre angefochten. Beispiele des treaty overriding:

a) Beiträge auf Import von Dienstleistungen
Mit der Schaffung der als Beiträge verkleideten Steuern CIDE, PIS und COFINS ist die Regelung der DBA über die Besteuerung von Dienstleistungen unterlaufen worden (s. unten VII. 1.).

b) Verrechnungspreise

Umstritten ist, ob die brasilianische Gesetzgebung über Verrechnungspreise gegen das arm's-length Principle des Art. 9 OECD-MA verstößt oder nicht. Tatsächlich weicht die brasilianische Gesetzgebung in mehreren Aspekten von diesem Prinzip ab, so wie es normalerweise in der vergleichenden Rechtslehre verstanden wird: Erweiterung des Anwendungsbereiches, Handelsspannen, Beweislastumkehr etc.. (s. unten VII.2.).

Trotzdem kann man grundsätzlich davon ausgehen, dass das arm's-length Principle gewahrt ist, vorausgesetzt, dass die in der Gesetzgebung vorgesehene Möglichkeit der Änderung der fixen Handelsspannen, von Amts wegen oder auf Antrag des Steuerzahlers in der Praxis durchgesetzt werden kann. Dies ist z.Zt. leider noch nicht der Fall.

In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass die von Brasilien abgeschlossenen DBA den § 2 des Art. 9 OECD-MA nicht aufgenommen haben. Es besteht also keine Pflicht des Sitzstaats zur Gegenanpassung der Steuer auf Einnahmen aus Lieferungen und Leistungen an die brasilianische verbundene Gesellschaft[6].

2. Neue Tendenzen in der brasilianischen Abkommenspraxis

Die von Brasilien in den vergangenenen 10 Jahren abgeschlossenen DBA enthalten eine Reihe von Neuerungen bzw. Änderungen, die sie vom gekündigten DBA Brasilien-Deutschland des Jahres 1975 unterscheiden und die bei Verhandlungen über ein neues DBA Brasilien-Deutschland zu beachten sind:

a) Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereiches (Art. 2 OECD-MA)

Es ist davon auszugehen, dass der Sozialbeitrag auf den Nettogewinn CSLL zumindest für bestimmte Zwecke der Körperschaftsteuer künftig in stärkeren Maße ausdrücklich gleichgestellt und

wie in den DBA mit Belgien, Portugal, Trindad und Tobago[7] in künftige DBA aufgenommen wird.

Solange die verfassungswidrigen Sozialbeiträge auf die Einfuhr von Dienstleistungen CIDE, PIS und COFINS noch erhoben werden, müssten auch diese in die DBA aufgenommen werden.

Von der in der Verfassung vorgesehenen Vermögensteuer ist zu hoffen, dass sie überhaupt nicht eingeführt wird. Die DBA Brasiliens mit Chile und Venezuela[8] sehen aber seine Aufnahme in das DBA bereits ausdrücklich vor.

b) Maßnahmen gegen das treaty shopping

Der zur Unterbindung des treaty shopping eingeführte Begriff des beneficial owners von Dividenden, Zinsen und royalties ist in den DBA mit Israel, Russland[9], Venezuela[10] und Peru bereits durch eine Klausel zur Begrenzung der Abkommensvorteile (Limitation of benefits - LOB) ergänzt worden.

Die DBA mit Chile und Portugal sehen besondere Bestimmungen gegen den Missbrauch der DBA vor.

Solange kein neues DBA zwischen Brasilien und Deutschland abgeschlossen wird, kann es nicht als missbräuchliches treaty shopping betrachtet werden, wenn Lieferungen und Leistungen nicht von der deutschen Muttergesellschaft sondern von einer aktiven, operativen Schwestergesellschaft mit Sitz in einem Staat erbracht werden, das ein DBA mit Brasilien hat (z.B. Österreich oder die Niederlande). Dies ist als durchaus legitime Steuerplanung zu bewerten.

c) Diskriminierungsverbot

Die Protokolle zu den DBA Brasiliens stellen klar, dass die folgenden brasilianischen Bestimmungen nicht gegen das Diskriminierungsverbot des Artikels 24 DBA verstoßen:

(i) Unterkapitalisierung oder Überschuldung (z.B. DBA mit Chile, Israel, Mexiko, Peru, Portugal, Russland[11], Südafrika, Venezuela[12]).
(ii) CFC - Gesetzgebung (z.B. DBA mit Peru, Russland[13], Südafrika, Venezuela[14]).

VII. AKTUELLE THEMEN DES INTERNATIONALEN STEUERRECHTS BRASILIENS

1. Besteuerung von technischen und sonstigen Dienstleistungen

Wie oben bereits ausgeführt, besteuert Brasilien den Preis ausländischer Dienstleistungen im gemeinsamen Einvernehmen mit den Vertragspartnern als royalties (Art. 12), Einkünfte von Freiberuflern (Art. 14) oder aber abkommenswidrig und folglich verfassungswidrig als Sonstige Einkünfte (Art. 21), anstatt sie generell als gewerbliche Einkünfte dem Art. 7 (Unternehmensgewinne) unterzuordnen und somit dem Wohnsitzstaat zuzuteilen.

Aber auch ohne Bestehen eines DBA ist die Einbehaltung der Quellensteuer auf den Preis der importierten Dienstleistung (Bruttoertrag) verfassungswidrig. Die brasilianische Verfassung gewährt, wie bereits erwähnt, den Gemeinden die ausschließliche Kompetenz zur Besteuerung von Dienstleistungen, inklusive derjenigen Dienstleistungen, die von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht, also „importiert" werden (ISS), bzw. den Bundesländern, sofern es sich um den Transport zwischen Gemeinden und Ländern oder Kommunikationsdienstleistungen handelt (ICMS). Die vom Bund erhobene Einkommen-/Quellensteuer auf den Import von Dienstleistungen hat den gleichen Tatbestand und die gleiche Bemessungsgrundlage (Bruttoertrag und nicht Nettoertrag), stellt also eine verfassungswidrige interne Doppelbesteuerung und Verletzung der Steuerhoheit der Gemeinden bzw. der Länder dar.

Außer der verfassungswidrigen Einkommen-/Quellensteuer von 15% bis 25 % erhebt der Bund noch als Beiträge die Steuern CIDE, PIS und COFINS, in Höhe von 10 %, 1,65% bzw. 7,60% des Preises der Dienstleistung, die ebenfalls gegen das in der brasilianischen Verfassung verankerte Steuersystem verstoßen.

Diese verfassungswidrig erhobenen Bundessteuern auf den Bruttoertrag belasten die Dienstleistungen mit insgesamt 34,25 % des Preises der Dienstleistung, was fast genau der brasilianischen Körperschaftsteuer plus Beitrag auf den Nettogewinn CSLL entspricht.

Ferner wird die Überweisung der Preise der Dienstleistungen noch von der (verfassungskonformen) Währungssteuer (IOF) von z. Zt. 0,38% erfasst.

Mit der Erhebung der allgemeinen Dienstleistungsteuer der Gemeinden ISS von 2% bis 5% ergibt sich eine Gesamtbelastung der Einfuhr von Dienstleistungen in Höhe von 37,77% bis 41,07% des Preises.

Diese außerordentlich hohe steuerliche Belastung erschwert die Einfuhr von in Brasilien oft nicht zu Verfügung stehenden Dienstleistungen und widerspricht somit nicht nur dem Interesse der Unternehmer, sondern auch den übergeordneten Interessen Brasiliens selbst. Es sind deshalb Bestrebungen im Gange, diese Steuerlast, insbesondere durch Beseitigung der verfassungswidrigen Steuern/Beiträge drastisch herabzusetzen.

Solange die erforderlichen gesetzlichen Maßnahmen nicht getroffen werden, haben Steuerpflichtige die Möglichkeit, sich mit einer präventiven Klage, der sog. Sicherheitsmaßnahme (mandado de segurança), gegen die verfassungswidrigen Abgaben zu wehren. Die Erhebung einer solchen Klage muss allerdings eingehend auf ihre Zweckmäßigkeit sowie eventuell damit verbundene Risiken und deren Absicherung überprüft werden.

2. Verrechnungspreise

Das erste brasilianische Gesetz über Verrechnungspreise wurde 1996 mit Wirkung ab dem 01.01.1997 erlassen[15]. Obgleich in diesem Gesetz der sog. arm's-length-Standard als Leitprinzip beachtet wird und Einflüsse der OECD-Guidelines zu spüren sind, stimmen die darin vorgesehenen Methoden nicht genau mit denen der OECD überein. Sie stellen vielmehr eine Anpassung der OECD-Vorschläge dar und haben als eines der Hauptmerkmale die Festsetzung fester Gewinnmargen, die für alle Marktsektoren gelten und keine Rücksicht auf Produkt- und Transaktionsbesonderheiten nehmen. Dies ist z.B. der Fall bei der Methode der Ermittlung des Wiederverkaufspreises abzüglich des Gewinnes (método do preço de revenda menos lucro – PRL) bei Importtransaktionen, die feste Gewinnmargen von 20% und bzw. 60% vorsieht, je nachdem, ob das importierte Gut direkt wiederverkauft oder in einem Herstellungsprozess verwendet wird[16].

Es ist deshalb umstritten, ob die brasilianische Gesetzgebung über Verrechnungspreise gegen das Arm's-length Principle des Artikel 9 OECDMA verstößt oder nicht (s. oben VI. 1.2. b).

Die Anwendung der zwanzigprozentigen Gewinnmarge auf den Wiederverkaufspreis von Gütern, die ohne nationale Wertschöpfung weiterverkauft werden, bereitet zwar keine großen Schwierigkeiten. Auf dem Prüfstand steht zurzeit jedoch die Berechnungsweise des Verrechnungspreises von im Produktionsverfahren verwendeten Importgütern, weil die 2002 erlassene Steueranweisung (IN 243/02)[17] die Grenzen der Gesetzesregulierung überschritten und praktisch eine neue Methode eingeführt hat[18], die für den Steuerzahler belastender ist als die gesetzlich vorgesehene[19].

Die umstrittene Steuerrichtlinie wurde geschaffen, um eine andere zu ersetzen[20], deren Anwendung zu Ergebnissen führte, die nach Meinung der Steuerbehörden das Gesetz Nr. 9.430/96 verzerrt haben und die konsequenterweise korrigiert werden musste. Dem Gesetz[21] und der vorangegangenen Steuerrichtlinie[22] zufolge war die Gewinnmarge von 60% auf den Wiederverkaufspreis nach Ab-

zug des inländischen Mehrwertes anzuwenden, was zur Folge hatte, dass die vom Wiederverkaufspreis abzuziehende Handelsspanne desto niedriger war, je größer der in Brasilien geschaffene Mehrwert war, so dass Unternehmen mit grosser Wertschöpfung nur unwesentliche oder überhaupt keine Preiskorrekturen vornehmen mussten. Diese Bevorzugung der Wertschöpfung durch die brasilianischen Importeure wurde in der Literatur als begrüßenswerter Lenkungszweck der Norm zur Förderung der Industrialisierung in Brasilien angesehen[23].

Genau diese Lenkungswirkung ist durch die umstrittene Steuerrichtlinie vereitelt worden, die sich von dem Gesetz in zwei Punkten unterscheidet: erstens schreibt sie vor, dass die Gewinnmarge (Handelsspanne) nicht (mehr) auf den gesamten Wiederverkaufspreis nach Abzug des inländischen Mehrwertes anzuwenden ist, sondern lediglich auf die Rohstoffbeteiligung am Produktendpreis[24]. Zweitens ordnet die Anweisung an, dass zur Ermittlung des Parameterpreises allein von der Beteiligung des Importguts am Produktendpreis ausgegangen werden soll und nicht, wie gesetzlich vorgesehen, vom gesamten Wiederverkaufspreis[25].

Die durch die Steuerrichtlinie herbeigeführte Methodenänderung hat für die betroffenen Unternehmen praktisch die Vergrößerung der Bemessungsgrundlage sowohl der Körperschaftsteuer (IRPJ) als auch der Sozialabgabe auf den Nettogewinn (CSLL) zur Folge, was einer Erhöhung der zu entrichtenden Steuer und Abgabe gleichkommt. Da die Bundesverfassung für eine solche Erhöhung ein formelles Gesetz voraussetzt[26], gehen die Steuerpflichtigen in der Regel davon aus, dass sie an diese umstrittene Steuerrichtlinie nicht gebunden sind.

Ferner war und ist für die Steuerpflichtigen im allgemeinen diese neue Gewinnmarge von 60% auf die Rohstoffbeteiligung am Produktendpreis zu groß und dadurch unrealistisch[27].

In Anbetracht der geschilderten Lage haben viele Steuerpflichtige die Steuerrichtlinie einfach ignoriert und ihre Berechnungen allein nach dem Gesetz durchgeführt. Die Steuerbehörden haben in ver-

schiedenen Fällen die Berechnungen zurückgewiesen und Bußgeld verlangt, wogegen die Steuerpflichtigen sowohl im Verwaltungsverfahren als auch gerichtlich vorgegangen sind. Andere Steuerpflichtige haben vorsichtiger gehandelt und einstweilige Entscheidungen der ordentlichen Gerichtsbarkeit beantragt, bevor sie von der Steuerrichtlinie abgewichen sind.

Mit der Medida Provisória Nr. 563 vom 3. April 2012 (MP 543/2012) hat die brasilianische Regierung wesentliche Änderungen eingeführt.

1) Für die Wiederverkaufspreis-Methode gilt generell die Handelsspanne von 20%, unabhängig von der Wertschöpfung, mit Ausnahme von bestimmten Wirtschaftszweigen, bei denen eine Handelsspanne von 40% bzw. 30% angewandt wird, und zwar:

40%		
	Tätigkeit	**Produkte**
a.	Herstellung	Pharma- und Pharma-Chemie-Erzeugnisse
b.	Herstellung	Tabakwaren
c.	Herstellung	optische, photographische und Kino-ausrüstungen
d.	Handel	zahnärztliche, medizinische und Krankenhaus-Ausstattung
e.	Förderung	Erdöl und Naturgas
f.	Herstellung	Petrochemische Produkte

30%		
	Tätigkeit	**Produkte**
a.	Herstellung	Chemikalien
b.	Herstellung	Glas und dessen Produkte

c.	Herstellung	Zellulose, Papier und deren Produkte
d.	Metallurgie	-

2) Der umstrittenen Steueranweisung IN SRF Nr. 243/2002 wird eine gesetzliche Grundlage geschaffen. Damit werden die Diskussionen um die Berechnungsformen gegenstandslos.
3) Bei der Ermittlung des Verrechnungspreises werden Transport-, Versicherungs- und Zollabwicklungskosten ausgeschlossen.
4) Die Anwendung der Preisvergleichsmethode setzt voraus, dass mindestens 5% der zum Preisvergleich angeführten Importe vom Steuerplichtigen selbst während des Veranlagungsperiode durchgeführt worden sind.
5) Die MP 563/2012 hat neue Verrechnungspreismethoden für den Import und Export von commodities eingeführt.
6) Zinsen für Gesellschafterdarlehen sind nur bis zur Höhe des LIBOR für 6 Monate zuzüglich eines jährlichen spread, der vom Finanzminister nach durchschnittlichen Zinssätzen des Finanzmarkts bestimmt wird, steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben. Bisher hat der spread 3% betragen.

Die MP 563/2012 kann im Rahmen ihrer Umwandlung in ein ordentliches Gesetz noch Änderungen durch den brasilianischen Kongress erfahren. Grundsätzlich sollen die Bestimmungen ab 1. Januar 2013 gelten. Dem Steuerzahler soll aber die Option eingeräumt werden, die neuen Regeln bereits auf Transaktionen anzuwenden, die ab Januar 2012 durchgeführt werden.

3. CFC-Gesetzgebung

Nach der Einführung der Besteuerung des Welteinkommens der juristischen Personen mit Sitz in Brasilien (Gesetz Nr. 9.249 vom 26.12.1995) sind widersprüchliche Normen bezüglich des Zeitpunkts ergangen, zu dem die von ausländischen Tochter- bzw. Beteiligungsgesellschaften erzielten Gewinne der brasilianischen Gesellschaft steuerwirksam zugerechnet werden.

Das Verfassungsergänzungsgesetz Nr. 104 vom 10.1.2001 hat deshalb den Art. 43 CTN durch einen § 2 dahingehend ergänzt, dass der Zeitpunkt, zu dem der im Ausland erzielte Ertrag von der brasilianischen Körperschaftsteuer erfasst werden kann, durch ordentliches Gesetz bestimmt werden kann. Auf der Basis dieser Rahmenbestimmung hat der brasilianische Fiskus die Provisorische Maßnahme Nr. 2.158 erlassen, die in Art. 74 ihrer 35. Version (MP Nr. 2.158-35!) bestimmt, dass „unter Beachtung des RIR die von einem beherrschten oder verbundenen Unternehmen im Ausland erzielten Gewinne beim beherrschenden oder verbundenen Unternehmen in Brasilien zum Stichtag der Jahresbilanz als verfügbar betrachtet werden, in der sie ermittelt worden sind".

Mit dieser vollkommen von Rechtslehre und internationaler Gesetzgebung abweichenden Regelung hat der brasilianische Gesetzgeber wieder einmal „das Kind mit dem Bade ausgeschüttet". Bekanntlich besteht der Zweck der Gesetzgebung über die steuerliche Behandlung des Gewinns ausländischer Tochter- und Beteiligungsgesellschaften („controlled foreign companies - CFC") in der Bekämpfung der missbräuchlichen Steuerplanung und Steuerhinterziehung durch Zwischenschalten von „Postfachgesellschaften" mit Sitz im Steueroasen, nicht aber in der vorzeitigen, fiktiven Besteuerung der vom beherrschenden brasilianischen Unternehmen noch nicht vereinahmten Gewinne einer ausländischen Tochter- oder Beteiligungsgesellschaft, die aktive Tätigkeiten (Herstellung, Handel, Dienstleistungen) ausübt.

In der brasilianischen Rechtslehre und Rechtsprechung wird deshalb die Verfassungsmäßigkeit des Art. 74 der MP Nr. 2.158-35/2001 diskutiert. Die Interessenvertreter der Steuerzahler machen folgende Argumente geltend:

a) Es ist nicht eindeutig, worin die Besteuerungsgrundlage nach der brasilianischen Gesetzgebung besteht: ein vermutlicher Gewinn der ausländischen Gesellschaft vor Abzug der lokalen Körperschaftsteuer, gesetzlichen Rücklagen und sonstigen Rücklagen, die vor der Ausschüttung von Dividenden abgezogen werden, oder fiktive Dividenden.

Bei Bestehen eines DBA ist diese Frage von entscheidender Bedeutung für die Bestimmung der Steuerkompetenz: wenn es sich um den vermutlichen Gewinn handelt, ist dieser unter Art. 7 OECD-MA einzuordnen und kann nur vom Sitzstaat besteuert werden.

Eine Besteuerung des vermutlichen Gewinns in Brasilien, vor der tatsächlichen Ausschüttung ist nicht möglich, es sei denn es liegt Steuerhinterziehung, „treaty shopping" oder ein sonstiger Missbrauch eines DBA vor.

Falls der Ertrag als fiktive Dividende betrachtet wird, steht der Art. 10 OECD-MA einer Besteuerung in Brasilien entgegen, der sich wörtlich auf die Zahlung von Dividenden bezieht. Selbst bei der weitesten Auslegung können fiktive Dividenden nicht als tatsächlich gezahlt der brasilianischen Körperschaftsteuer unterworfen werden.

b) Auch die interne brasilianische Gesetzgebung verbietet eine Besteuerung fiktiver Dividenden. Art. 43 CTN setzt zur Besteuerung des Einkommens der natürlichen und der juristischen Person den Erwerb seiner wirtschaftlichen oder rechtlichen Verfügbarkeit voraus. Der neu hinzugefügte § 2 des Art. 43 CTN sieht zwar vor, dass der Zeitpunkt der Verfügbarkeit ausländischer Einkommen und Erträge durch ordentliches Gesetz bestimmt werden kann, daraus kann aber nicht das Recht zur Besteuerung fiktiver Erträge abgeleitet werden. Nach herrschender Rechtslehre kann das ordentliche Gesetz lediglich den Zeitpunkt der Erfassung tatsächlich verfügbarer Einkommen aus dem Ausland festsetzen.

Die Verfassungsmäßigkeit des Art. 74 der MP Nr. 2.158-35/2001 liegt dem brasilianischen Obersten Bundesgerichtshof (STF) zur Entscheidung vor (Verfassungswidrigkeitsklage „ADIN Nr. 2.588"). Die Verfassungsbeschwerde ist seit 11 Jahren anhängig. Beim Stand von 4 Stimmen gegen und 5 Stimmen für die Verfassungsmässigkeit bei einer Gesamtzahl von 11 möglichen Stimmen, hat der STF in einem ausserordentlichem Rekurs (RE 611.586 Paraná) entschieden, dass der Gegenstand der Klage über das Interesse

der Parteien hinausgeht. Es sei deshalb eine abstrakte Normenkontrolle erforderlich, in deren Rahmen die Verfassungsmässigkeit des Artikels 74 der MP Nr. 2.158/35 generell und alle brasilianischen Gerichte bindend geklärt werden muss. Wann dieses Grundsatzurteil ergehen wird, ist noch nicht abzusehen.

4. Unterkapitalisierung

Die brasilianische Steuergesetzgebung hat zwei wesentliche Maßnahmen gegen die Unterkapitalisierung brasilianischer Gesellschaften eingeführt: die Eigenkapitalverzinsung und die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen des verbundenen Unternehmens mit Sitz im Ausland. Dabei sind wesentliche Unterschiede zu beachten:

a) die Eigenkapitalverzinsung, nach der die brasilianische Gesellschaft statt der Ausschüttung des Bilanzgewinns in Form von Dividenden abzugsfähige Zinsen auf das Eigenkapital bezahlt, ist eine an verschiedene Bedingungen geknüpfte Option, die auf die Zahlung an in- und ausländische Gesellschafter Anwendung findet;

b) die Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen im Falle einer gesetzlich definierten Unterkapitalisierung ist dagegen eine zwingende Vorschrift, die nur auf die Zahlung an ausländische Gesellschafter Anwendung findet.

Beide Maßnahmen haben ihren Ursprung in der steuerlichen Begünstigung der Zinszahlung gegenüber der Gewinnauschüttung: als abzugsfähige Betriebsausgaben unterliegen Zinsen nicht der Körperschaftsteuer von 25% und dem Beitrag auf den Nettogewinn von 9%. Die Steuereinsparung bei Zahlung als Eigenkapitalverzinsung statt als Dividenden beträgt jedoch nicht 34%, sondern nur 19%, da auf Zinsen eine Quellensteuer von 15% erhoben wird, die Dividendenausschüttung dagegen steuerfrei ist[28].

Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen bei Unterkapitalisierung ist mit Art. 24 und 25 der MP Nr. 472 vom 16.12.2009 eingeführt worden,

die in das Gesetz Nr. 12.249 vom 11.6.2010 umgewandelt worden ist. Dieses Gesetz begrenzt die Abzugsfähigkeit der an verbundene Unternehmen mit Sitz im Ausland gezahlten Zinsen auf Darlehen und Kredite aller Art. Mit der Normativen Verordnung RFB Nr. 1.154 vom 12.5.2011 hat die Bundessteuerbehörde Durchführungsbestimmungen zum Gesetz Nr. 12.249/2010 erlassen.

Falls der Darlehens- oder Kreditgeber an dem Darlehens- oder Kreditnehmer eine Kapitalbeteiligung hält und seinen Sitz/Wohnsitz in einem nicht als Steueroase betrachteten Land hat, entspricht die Verschuldungsgrenze für die Zwecke der Abzugsfähigkeit der Zinsen dem doppelten Wert der Beteiligung des ausländischen Kreditgebers am Nettovermögen (Eigenkapital) des brasilianischen Kreditnehmers.

Auch ohne Kapitalbeteiligung werden Kreditgeber und -nehmer unter bestimmten Voraussetzungen als verbundene Unternehmen betrachtet (z.B. Konzernzugehörigkeit, Konsortium, Exklusivhändler etc.). In diesem Fall entspricht die Verschuldungsgrenze dem doppelten Eigenkapital.

Bei Sitz des Kreditgebers in einem Land mit begünstigter Besteuerung („Steueroase"), ist die Grenze in allen Fällen auf 30% des Nettovermögens des brasilianischen Kreditnehmers reduziert.

Maßgeblich ist der Verschuldungsgrad zum Zeitpunkt der Zinszahlung. Der die genannten Grenzen übersteigende Betrag ist nicht abzugsfähig, unterliegt also der Gewinnbesteuerung von insgesamt 34%. Diese Besteuerung kann dadurch vermieden werden, dass der die Begrenzung übersteigende Kreditbetrag vor einer Zinszahlung vorzeitig gezahlt (z.B. Lieferkredite) bzw. zurückerstattet (Darlehen) oder aber dem Gesellschaftskapital der brasilianischen Gesellschaft zugeführt wird. Auf die Kapitalisierung von Darlehen werden keine Steuern erhoben.

Gemäß Art. 60, I, d) sind die Bestimmungen der MP Nr. 472/09 mit ihrer Veröffentlichung am 16.12.2009 in Kraft getreten und folglich ab 1.1.2010 anwendbar. Dies ist jedoch als verfassungswidrig zu be-

trachten. Nach Art. 62, § 2 der bras. Verfassung finden MP über die Einführung oder Erhöhung von Steuern nämlich erst in dem Kalenderjahr Anwendung, das auf das Jahr folgt, in dem die MP in ein ordentliches Gesetz umgewandelt worden ist. Die Umwandlung in das Gesetz Nr. 12.249 ist aber erst am 11.6.2010 erfolgt, sodass die Bestimmungen über die Unterkapitalisierung erst ab 1.1.2011 angewandt werden können, zumindest was die Körperschaftsteuer betrifft (25%).

Bezüglich des Beitrags auf den Nettogewinn (CSLL 9%) muss eine Anteriorität von 90 Tagen beachtet werden (Art. 195, § 6 der bras. Verfassung), wonach die neuen Bestimmungen ab 17.3.2010 Anwendung finden. Diese unterschiedliche Wirksamkeit ist wirtschaftlich nicht gerechtfertigt und substantiell als verfassungswidrig zu betrachten. Wie oben bereits ausgeführt, ist die CSLL nämlich eine als Beitrag verkleidete Steuer, die den gleichen Verfassungsgrundsätzen unterliegen müsste, wie die Körperschaftsteuer.

Die Begrenzung der Abzugsfähigkeit der Zinsen bei Unterkapitalisierung findet also grundsätzlich für die Zwecke der Körperschaftsteuer erst ab 1.1.2011 und der CSLL bereits ab 17.3.2011 Anwendung. Der entgegengesetzten Aufassung des Fiskus kann mit der Einlegung der Sicherheitsmaßnahme „Mandado de Segurança" widersprochen werden.

In den jüngsten DBA Brasiliens wird im Protokoll ausdrücklich klargestellt, dass die Bestimmungen der brasilianischen Gesetzgebung über Unterkapitalisierung keinen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot der Klausel 24 des DBA darstellen (DBA mit Chile, Israel, Mexiko, Peru, Portugal, Russland, Venezuela). Fehlt eine entsprechende Vereinbarung, könnte die brasilianische Gesetzgebung vom Abkommenspartner als abkommenswidrig angefochten werden.

5. Veräußerungsgewinne

Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen ist sowohl im internen Recht als auch im Abkommensrecht Brasiliens dem Staat zuge-

teilt, in dem sich der einem im Ausland Ansässigen gehörende Vermögengegenstand befindet (Prinzip der lex rei sitae) bzw. in einem öffentlichen Register eingetragen ist (z.B. Immobilien, Aktien oder Gesellschaftsanteile an brasilianischen Gesellschaften, Flugzeuge, Boote und Automobile).

In einem sog. definitiven Besteuerungsverfahren ist die Steuer von 15 % auf den Veräußerungsgewinn von dem in Brasilien ansässigen Erwerber des Vermögensgegenstands zu ermitteln und an den brasilianischen Fiskus abzuführen (Art. 18 des Gesetzes Nr. 9.249 vom 26.12.1995, Art. 117 ff. RIR). Falls der Erwerber die zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns erforderlichen Anschaffungskosten nicht festellen kann, wird die Einkommenensteuer auf die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und der bei der brasilianischen Zentralbank registrierten Auslandsinvestition erhoben.

Falls jedoch auch der Erwerber des Vermögensgegenstands im Ausland ansässig ist, fehlt ein Steuerentrichtungspflichtiger in Brasilien. Diese Lücke wollte der brasilianische Fiskus mit Art. 26 und 47 der MP Nr. 135 vom 30.11.2003, die in das Gesetz Nr. 10.833 vom 29.12.2003 umgewandelt worden ist, schließen. Diese Artikel bestimmen, dass der Bevollmächtigte mit Wohnsitz in Brasilien persönlich für die Entrichtung der Steuer haftet. Falls der Begüngstigte des Veräußerungsgewinns seinen Sitz oder Wohnsitz in einem Land mit begünstigter Besteuerung hat, erhöht sich der Steuersatz von 15% auf 25%. Dabei stützt sich das Gesetz auf den vom bereits genannten Verfassungsergänzungsgesetz Nr. 104/2001 dem Art. 43 CTN hinzugefügten § 1, nach dem die Erhebung der Steuer von Ort und Herkunft des Ertrags oder der Einkünfte unabhängig ist[29].

Ort und Herkunft (Entstehungsquelle) liegen zwar in Brasilien, dies reicht aber nicht aus, denn normalerweise (Ausnahme: Besteuerung von Dienstleistungen) muss gleichzeitig auch die Zahlung der Einkünfte von Brasilien aus vorgenomen werden (Zahlungsquelle). Nur dann könnte der Bevollmächtigte des Veräußerers oder des Erwerbers, der gemäß Art. 128 CTN mit der Tatbestandsverwirklichung verknüpft sein muss, zur Abführung der brasilianischen Steuer verpflichtet werden.

In einem leading case wird die Besteuerung auf den Veräußerungsgewinn angefochten, der bei der Veräußerung von Anteilen an einer brasilianischen Gesellschaft entstanden ist. Sowohl Veräußerer als auch Erwerber haben ihren Sitz in Deutschland, wo auch der Verkaufsvertrag abgeschlossen und der Verkaufspreis gezahlt worden sind. Es besteht also kein ausreichender Anknüpfungspunkt für die Erhebung der Steuer in Brasilien. Außerdem fehlt ein Steuersubjekt in Brasilien, da hier kein an der Tatbestandsverwirklichung beteiligter Bevollmächtigter vorhanden war. Folglich kann ein Veräußerungsgewinn nur in Deutschland bei dem dort ansässigen Veräußerer der Anteile besteuert werden.

Der Einzelrichter der Bundesgerichtsbarkeit in São Paulo hat diese Argumente in der Sicherheitsmaßnahme (Mandado de segurança) verworfen und entschieden, dass der in Deutschland realisierte Veräußerungsgewinn in Brasilien steuerpflichtig ist und der Bevollmächtigte des Erwerbers (nach Meinung des Fiskus des Veräußerers!) persönlich für die Entrichtung in Brasilien haftet. Die Bedingung, dass der in Brasilien ansässige Bevollmächtigte mit der Tatbestandverwirklichung verknüpft sein muss, sieht der Richter als erfüllt an, indem er einen Ersatztatbestand schafft: der Tatbestand des Veräußerungsgewinns kann erst als erfüllt betrachtet werden, wenn die Veräußerung der Anteile an der brasilianischen Gesellschaft vom zuständigen Handelsregister auf Antrag des Bevollmächtigten registriert worden ist.

Mit dieser Auffassung verwandelt der Richter die Steuer auf den Veräußerungsgewinn von einer Ertragsteuer in eine Verkehrsteuer und macht eine Person entrichtungspflichtig und persönlich haftbar, der die Existenz eines vor ihrer Tätigkeit eventuell im Ausland erzielten Veräußerungsgewinns überhaupt nicht bekannt zu sein braucht. Damit übertrifft der Richter selbst die Bundessteuerbehörde, deren Vertreterin klargestellt hat, dass der Bevollmächtige (des Veräußerers!) mit der Tatbestandsverwirklichung der Ertragsteuer verknüpft sein muss, und nicht persönlich mit seinen Privateigentum haftet[30].

Es ist zu hoffen, dass das Regionale Bundesgericht der 2. Region in São Paulo dieses Urteil als Berufungsinstanz widerruft und die An-

wendung der verfassungswidrigen Bestimmungen des Art. 26 und 47 des Gesetzes Nr. 10.833/2003 im leading case zurückweist.

Solange die Verfassungswidrigkeit nicht vom Obersten Bundesgerichtshof erklärt worden ist, kann der Fiskus die Steuer auf den Veräußerungsgewinn weiterhin vom Bevollmächtigten (?) verlangen. Dies hat zur Folge, dass bereits mehrere namhafte Anwälte in Brasilien es ablehnen, das Mandat eines ausländischen Erwerbers brasilianischer Gesellschaftsanteile zu übernehmen, falls dieser nicht bereit ist, die für ihn bestimmt überraschende Steuer auf den Veräußerungsgewinn abzuführen.

Alternative: Einlegung einer präventiven Sicherheitsmaßnahme durch den Bevollmächtigten, mit Hinterlegung des verfassungswidrig erhobenen Steuerbetrags, der im Falle des Obsiegens verzinst und wertberichtigt an den Kläger zurückgezahlt wird.

6. Internationale Steuerplanung

6.1. Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten

Das brasilianische Steuersystem mit seiner komplizierten Steuergesetzgebung und hohen Gesamtsteuerlast von ca. 35% des Bruttosozialprodukts erfordert eine sorgfältige Steuerplanung, um in legaler Form durch Auslegung der Steuergesetze und Ausarbeitung eines Steuerplans die steuerliche Belastung zu mindern[31]. Die auf Verfassungsgrundsätze bauende legitime Steuereinsparung (in Brasilien „elisão fiscal" genannt) ist von der illegitimen, missbräuchlichen Steuervermeidung („evasão fiscal/"tax avoidance") und kriminellen Steuerhinterziehung („sonegação", „tax evasion" oder Verbrechen gegen die Steuerordnung - Gesetz Nr .8.137 vom 27.12.1990) zu unterscheiden.

Die interne und internationale Steuervermeidung wird auch in Brasilien durch entsprechende Maßnahmen gegen eine missbräuchliche Steuerplanung und die sog. „harmful tax competition" bekämpft. In der brasilianischen Steuergesetzgebung fehlt aber bisher eine

mit § 42 AO (Missbrauch der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten) vergleichbare allgemeine Anti-Missbrauchsklausel. Auch die in Nordamerika erarbeitete Doktrin des „substance over form" hat nach herrschender Rechtslehre in Brasilien noch keine gesetzliche Grundlage. Der durch das bereits mehrmals erwähnte Verfassungsergänzungsgesetz Nr. 104/2001 dem Art. 116 CTN hinzugefügte einzige Paragraph stellt lediglich eine Maßnahme gegen Simulation dar.

Neben der Simulation muss der brasilianische Fiskus deshalb noch auf andere allgemeine Rechtsinstitute des brasilianischen Zivilgesetzbuchs zurückgreifen, um die missbräuchliche Steuerplanung zu bekämpfen: „fraus legis", Rechtsmissbrauch und Durchgriffshaftung. Ferner enthält die brasilianische Gesetzgebung die bereits angeführten spezifischen Missbrauchsregeln der CFC-Gesetzgebung der MP Nr. 2.158-35/2001 sowie des Artikels 26 des Gesetzes Nr. 10.833/2003 bezüglich der Besteuerung des Veräußerungsgewinns.

Auf internationaler Ebene werden Maßnahmen wie Verlagerung von Wohnsitz, Sitz oder Kapital in Steueroasen, treaty und rule shopping durch die Aufnahme spezifischer Klauseln in die DBA bekämpft, wobei die Klausel des tatsächlich Begünstigten (beneficial ownership) zur Besteuerung von Dividenden, Zinsen und royalties und die Klausel über die Beschränkung der abkommensrechtlichen Vergünstigungen (limitation on benefits provision - LOB) hervorzuheben sind (s. z.B. Artikel 10, 11 und 12 bzw. Artikel 25 der DBA Brasilien-Israel).

Schließlich ist noch der in allen DBA Brasiliens enthaltene Artikel über den Austausch von Informationen zur Bekämpfung der missbräuchlichen Steuervermeidung zu erwähnen (Art. 26 OECD-MA).

6.2. Steueroasen

Der Begriff der Länder oder Gebietskörperschaften mit begünstigter Besteuerung und privilegierten Steuerregimen ist im Gesetz über Verrechnungspreise definiert (Art. 24 und 24-A des Gesetzes Nr. 9.430 vom 27.12.1996). Erfasst werden gemäß Art. 24-A Länder:

a) mit einem Höchststeuersatz von weniger als 20%;
b) die nicht ansässigen natürlichen und juristichen Personen einen Steuervorteil gewähren, ohne die Ausübung einer substantiellen wirtschaftlichen Tätigkeit im Land zu fordern bzw. die Nichtausübung zur Bedingung machen;
c) außerhalb ihres Territoriums erzielte Einkünfte nicht besteuern oder einem Steuersatz von weniger als 20% unterwerfen;
d) den Zugang zu Informationen über Beteiligungsverhältnisse, Eigentum von Vermögensgegenständen, Rechte oder wirtschaftliche Vorgänge nicht gestatten.

Der von Artikel 22 des Gesetzes Nr. 11.727 vom 23.6.2008 eingeführte Art. 24-A wird ergänzt durch den von Art. 23 des gleichen Gesetzes hinzugefügten Artikel 24-B, der die Exekutive dazu ermächtigt, die in Art. 24 und 24-A genannten Prozentsätze herab- oder wieder heraufzusetzen. Diese Möglichkeit kann auch in außergewöhnlicher und beschränkter Form auf Länder angewandt werden, die zu Wirtschaftsblöcken gehören, an denen Brasilien beteiligt ist (z.B. MERCOSUL).

Mit der Normativen Instruktion Nr. 1037 vom 4.6.2010 hat die Bundeseinkommensteuerbehörde eine Liste der nach Art. 24-A des Gesetzes Nr. 9.430/1996 (in der Fassung des Gesetzes Nr. 11.727/2008) als Länder mit begünstigter Besteuerung zu betrachtenden Länder veröffentlicht (s. Anlage). Zu den 65 darin angeführten Ländern gehört neben bekannten Steueroasen wie die Bahamas, Zypern und Liechtenstein, auch die Schweiz. Diese Klassifizierung hat heftige Proteste der Schweizer Regierung ausgelöst, die den Ausschluss der Schweiz aus der Liste beantragt hat. Daraufhin hat die Steuerbehörde die Behandlung der Schweiz als Steueroase vorläufig suspendiert, eine endgültige Entscheidung steht noch aus.

Ferner enthält Artikel 2 der Normativen Instruktion eine Aufstellung der Länder, die über privilegierte Steuerregime verfügen:

a) Luxemburg, Dänemark und die Niederlande, aufgrund ihrer Gesetzgebung über Holdinggesellschaften, vorausgesetzt, dass diese keine echten Wirtschaftsaktivitäten haben;

b) Island und Malta, wegen der auf International Trading Companies (ITC) anwendbaren Sondergesetzgebung;

c) Uruguay, Ungarn und Spanien, aufgrund der begünstigten Besteuerung von Finanzanlagengesellschaften („Safis"), offshore KFT bzw. der spanischen Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (E.T.V.E.);

d) Vereinigte Staaten, im Hinblick auf das Sonderregime der nach Landesrecht (z.B. Delaware) gegründeten Limited Liability Company (LLC), deren Anteile von nicht ansässigen Gesellschaftern gehalten werden, die nicht der Bundeseinkommensteuer unterliegen.

Die Bundessteuerbehörde hat mit der Normativen Instruktion Nr. 1.045 vom 27.6.2010 verfügt, dass alle in der Normativen Instruktion Nr. 1.317 angeführten Länder ihren Ausschluss aus der Liste beantragen können.

Luxemburg, die Niederlande und Spanien haben gegen ihre Einbeziehung als Länder mit privilegiertem Steuerregime protestiert, sodass der bras. Fiskus die entsprechende Einbeziehung vorläufig suspendiert hat.

Eine endgültige Entscheidung bzgl. des Falles Luxemburg ist bereits erschienen. Die Steuerbehörde hat sich für ihren Ausschluss aus der Liste entschlossen.

Die steuerlichen Konsequenzen der Einbeziehung und späteren Ausschlusses aus der Liste müssen im konkreten Fall sorgfältig überprüft werden.

Ein Vergleich der steuerlichen Behandlung von wirtschaftlichen Vorgängen bei Einschalten einer Steueroase, eines Landes mit privilegiertem Steuerregime oder mit Deutschland zeigt:

	Deutschland nicht verbundene Unternehmen	Deutschland verbundene Unternehmen	Steuer-oase	Privile-gierte Steuerre-gime
Quellen-steuer auf Einkünfte aller Art	15%	15%	25%	15%
Regeln bzgl. Unterkapita-lisierung	Nicht anwend-bar	Verschul-dungsgrad 2 x Eigenkapital	Verschul-dungs-grad 30% Eigenka-pital	Verschul-dungsgrad 30% Ei-genkapital
Regeln bzgl. Verrech-nungspreise	Nicht anwend-bar	Anwendbar	Anwend-bar	Anwend-bar
Abzugsfä-higkeit der Zahlungen aller Art (KStSatz: 34%)	Falls notwen-dige Betriebs-ausgaben	Falls notwen-dige Betriebs-ausgaben	Grds. nicht an-wendbar	Grds. nicht anwend-bar

VIII. BESTEUERUNG DEUTSCHER EXPATRIATES IN BRASILIEN

1. Steuerpflicht in Brasilien

Von der Steuerbelastung her gesehen hat die Kündigung des DBA Brasilien-Deutschland die natürlichen Personen am meisten betroffen. Durch den Wegfall der sog. tie-breaker-rule des Artikels 4, § 2 des DBA besteht die Möglichkeit des Doppelwohnsitzes oder Doppelansässigkeit deutscher Expatriates und folglich der Doppelbesteuerung ihrer Einkünfte. Diese Gefahr ist besonders akut, da der deutsche Fiskus sich nach dem sog. Pantoffelprinzip richtet: die natürliche Person hat dort ihren Wohnsitz, wo sie ein Paar Pantoffel stehen hat!

Eine Doppelbesteuerung wird zwar durch das auch in der deutschen Gesetzgebung verankerte Gegenseitigkeitsprinzip vermieden, das eine Anrechnung der in Brasilien gezahlten Steuer auf die deutsche Steuerschuld gestattet. Aufgrund der höheren Progression des Einkommensteuersatzes in Deutschland (Höchstsatz 45% gegenüber 27,5% in Brasilien) erfolgt jedoch ein „Hochschleusen" der Steuerlast des Expatriates.

In Anbetracht der höheren Lebenshaltungskosten, die zum großen Teil durch das Fehlen adäquater öffentlicher Dienstleistungen wie Schule, Gesundheitswesen, Sicherheit, Transport, etc. hervorgerufen werden, ist die zusätzliche Steuerbelastung in Deutschland unzumutbar und verstößt eindeutig gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Abhilfe durch entsprechende Änderung der deutschen Gesetzgebung oder den Abschluss eines neuen DBA Brasilien-Deutschland ist dringend erforderlich.

2. Beginn der Steuerpflicht

Der Beginn der unbeschränkten brasilianischen Steuerpflicht ist von der Art der Aufenthaltsgenehmigung (temporär oder permanent) und auch davon abhängig, von wem das Gehalt gezahlt wird. Bei temporärem Visum und Gehaltsweiterzahlung durch den deutschen Arbeitsgeber (z.B. im Rahmen eines Vertrags über Technologietransfer) beginnt die Steuerpflicht in Brasilien erst nach vollendeten 183 Anwesenheitstagen innerhalb eines (kalenderjahrunabhängigen) Zwölfmonatszeitraums.

Wird das Gehalt dagegen im Rahmen eines Anstellungsvertrags oder Dienstleistungsvertrags (z.B. Geschäftsführungsvertrags) von einer brasilianischen Gesellschaft gezahlt, so ist dieses vom ersten Tag des Aufenthalts des Expatriate in Brasilien voll steuerpflichtig, unabhängig von der Art des Visums.

3. Gehalt

Das in Deutschland gezahlte Gehalt unterliegt der progressiven Einkommensteuer, gemäß der oben unter III. 1. angeführten Tabelle.

Diese Steuer ist monatlich, und zwar bis zum letzten Arbeitstag des Folgemonats in Form von Vorauszahlungen („Carnê-Leão") abzuführen. Dabei können monatliche Grundbeträge von der Berechnungsgrundlage abgezogen werden. Fernen können bestimmte Abzugsbeträge geltend gemacht werden (wie z.B. gerichtlich auferlegte Unterhaltszahlungen, Abhängige).

Nach dem Welteinkommensprinzip sind grundsätzlich alle in Brasilien und im Ausland erziehlten Einkünfte während des Aufenthaltes in Brasilien steuerpflichtig, Das in Brasilien gezahlte Gehalt unterliegt z.B. einer Quellensteuer zu den gleichen Sätzen der obigen Tabelle. Sie wird vom Arbeitgeber einbehalten und abgeführt.

Da die in der jährlichen Steuererklärung gestatteten Abzugsmöglichkeiten (Arztkosten, Ausbildungskosten usw.) größer sind, als die im monatlichen „Carnê-Leão" oder Quellensteuer zugelassenen Abzüge, kommt es bei der jährlichen Einkommensteuererklärung (Abgabetermin 30.4. des Folgejahres) normalerweise zu einer Steuerrückzahlung.

4. Kapitaleinkünfte und Veräußerungsgewinne

a) Kapitaleinkünfte aus brasilianischen Quellen
   Zinseinkünfte unterliegen generell einer Quellensteuer (Abgeltungssteuer), sofern sie von brasilianischen Finanzinstitutionen ausgezahlt werden.

   Diese Einkünfte aus brasilianischen Quellen unterliegen bei Doppelwohnsitz voll der deutschen Besteuerung, was zu einer Hochschleusung auf ein höheres deutsches Einkommensteuerniveau führen kann.

b) Kapitaleinkünfte aus deutschen Quellen
Zins- und Dividendeneinkünfte aus Deutschland unterliegen der brasilianischen Besteuerung. Veräußerungsgewinne in Deutschland unterliegen der brasilianischen Abgeltungssteuer von 15%.

Für Kapitaleinkünfte aus deutschen Quellen gibt es auch im brasilianischen Steuerrecht spezifische Steuerbefreiungen oder Steuerfreibeträge für bestimmte Einkunftsarten. Generell sind sie aber in Brasilien in voller Höhe zu versteuern, wobei die in Deutschland gezahlte Steuer auf die brasilianische Steuerschuld angerechnet werden kann. Die Anrechnung darf die in Brasilien auf die betreffenden Kapitaleinkünfte geschuldete Steuer nicht übersteigen (Art. 2 des „Ato Declaratório Interpretativo „SRF" Nr. 16 vom 22.11.2005).

5. Nebenpflichten

Im Zusammenhang mit der Besteuerung sind folgende Nebenpflichten zu beachten:

a) Anforderung eines brasilianischen Bundessteuerausweises („CPF"), ohne den der Expatriate keine Verträge abschließen und Bankkonten eröffnen kann;

b) Abgabe der jährlichen Einkommensteuererklärung (30.4. eines jeden Kalenderjahres), wobei es sehr wichtig ist, in die erste jährliche Erklärung eine Aufstellung über die in Deutschland vorhandenen Vermögensgegenstände aufzunehmen (Vermögensaufstellung). Die in der brasilianischen Verfassung vorgesehene Vermögensteuer ist noch nicht eingeführt worden. Die Vermögensaufstellung dient also nur Kontrollzwecken (plausibles Verhältnis der jährlichen Vermögensentwicklung zu den erklärten Einkünften);

c) Zentralbankerklärung über das Vermögen im Ausland (Immobilien, Fahrzeuge, Bankkonten usw.), die bis zum 31. Mai des auf die Anreise folgenden Jahres abgegeben werden muss;

d) Abgabe einer Abschlusserklärung bis zum Ausreisetag, da anderenfalls die brasilianische Steuerpflicht noch 12 Monate nach Ausreise andauert.

IX. BESTEUERUNG DES AUßENHANDELS

1. Import von Waren

Der Import von Waren unterliegt nach dem Bestimmungslandsprinzip den folgenden, oben unter Ziffer II. 3. angeführten Verbrauchsteuern:

a) Importsteuer mit einem Steuersatz ad valorem von 0% bis ca. 70% bzw. einem nach bestimmten Einheiten (m, m2, kg, etc.) bemessenen spezifischen Steuersatz;
b) Steuer auf Industrieerzeugnisse IPI, deren Steuersatz sich zwischen 0% und ca. 330% bewegt;
c) Sozialbeiträge PIS von 1,65% und COFINS von 7,6%[32] bzw. 1% und 4,6%;
d) Warenverkehrsteuer (ICMS) der Bundesländer, deren Steuersatz zwischen 17% und 19% schwankt.

Die umfgangreiche Gesetzgebung der von a) bis c) genannten Bundessteuern wird von Zeit zu Zeit in einer sog. Zollordnung (Regulamento Aduaneiro) konsolidiert, zuletzt durch Dekret Nr. 6.759 vom 5.2.2009, das auch die Steuern und Beiträge auf den Export von Waren regelt.

In Bezug auf den internationalen Warenverkehr richtet sich die Landessteuer ICMS ausschliesslich nach dem Bestimmungslandprinzip, so dass Exporte steuerfrei und Importe steuerpflichtig sind. Die Befugnis zur Steuererhebung steht beim Import dem Ansässigkeitsbundesstaat des Adressaten zu (domicílio ou estabelecimento do destinatário)[33].

Die nationalen Rahmengesetze zeigen sich jedoch immer wieder als nicht ausreichend, um den Steuerkrieg zwischen den Bundesstaaten zu vermeiden. Insbesondere zwei Arten schädlichen Wettbewerbs sind hervorzuheben: zum einen die Praxis einzelner Bundesstaaten, einseitig, d.h. ohne die von Verfassung und Rahmengesetz Nr. 24/75 verlangte einstimmige Genehmigung durch alle Bundesländer (convênio) Steuervergünstigungen etwa in Form der Herabsetzung von Steuersatz und/oder Berechnungsgrundlage, Stundung der Steuerschuld und fiktiven Steuergutschriften oder staatliche Finanzierungen zu gewähren, mit dem Ziel, Investitionen anzulocken.

Um solche verfassungswidrigen Steuervergünstigungen wirkungslos zu machen, haben diejenigen Bundesstaaten, die sich durch diese Wettbewerbsmechanismen benachteiligt sehen, i.d.R. Landesgesetze geschaffen, wonach von den in ihrem Gebiet ansässigen Empfängern der Ware die Stornierung der Differenz zwischen der von diesen verbuchten Vorsteuergutschrift nach dem verfassungsmäßigen und durch den Senat festgelegten Steuersatz und der im Ursprungsland in Folge der Vergünstigung tatsächlich entrichteten niedrigeren Steuer gefordert wird. Gesetz- und Verfassungsmäßigkeit sowohl der einseitigen Steuervergünstigungen als auch der ebenfalls einseitigen Maßnahmen zur Neutralisierung solcher Vergünstigungen sind Gegenstand unzähliger Gerichtsverfahren.

Die zweite Art schädlichen Wettbewerbs, der auf dem Prüfstand der Gerichte steht, stand ist die Gewährung von Vergünstigungen durch die Bundesstaaten beim Import von Waren, die Raum für Steuerplanungen geschaffen haben, die auf die Verlagerung der Steuerkompetenz von dem Ansässigkeitsbundesstaat des tatsächlichen Importeurs auf einen bestimmten, steuervergünstigungsgewährenden Bundesstaates abzielen. Als Verteidigungsmaßnahme haben die benachteiligten Bundesländer i.d.R. die Steuerplanung für unwirksam erklärt und die ICMS in der in ihren Gesetzen vorgeschriebenen Höhe unter Herabsetzung der Vorsteuergutschrift erhoben.

Um diesen Hafenkrieg zu beenden, hat der brasilianische Senat im Rahmen seiner bundesweiten Kompetenz, die Steuersätze der Lan-

dessteuer ICMS festzusetzen, mit Beschluss Nr. 13 vom 25.4.2012, neue Steuersätze für den zwischenstaatlichen Verkehr von importierten Waren und von brasilianischen Erzeugnissen mit einem Importanteil von mehr als 40% verkündet.

Anstelle des Steuersatzes für zwischenstaatliche Operationen von 7% bzw. 12%, setzt der Senatsbeschluss einen Höchststeuersatz von 4% fest. Damit werden die Steuervergünstigungen der Hafenländer unterlaufen, die normalerweise ihre innenstaatliche Besteuerung auf 3% bis 4% herabsetzen. Die Differenz von 3% bis 8% zu den üblichen Steuersätzen von 7% bis 12% kann also nicht mehr gegenüber den Bestimmungsländern als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Über die Verfassungsmässigkeit dieser Regelung werden die Gerichte zu befinden haben.

Neben der innerstaatlichen Gesetzgebung sind auch die steuerlichen Bestimmungen völlkerrechtlicher Abkommen zu beachten, denen Brasilien beigetreten ist. Besondere Bedeutung kommt dem General Agreement on Tarifs and Trade - GATT/WTO von 1947 und in geringerem Maße den Vereinbarungen des MERCOSUL zu.

Ferner ist daran zu erinnern, dass außer den genannten Steuern auch Gebühren werden, wie z.B. die Frachtgebühr (25% auf die Frachtkosten).

2. Import von Dienstleistungen

Wie oben unter VII. 1. bereits angeführt, erhebt der Bund verfassungswidrig die folgenden Steuern auf die Einfuhr von Dienstleistungen: Quellensteuer von 15%, PIS und COFINS zu den oben genannten Steuersätzen sowie die CIDE von 10% und IOF von 0,38%. Der laut Verfassung von 1988 einzige Steuerberechtigte sind jedoch die Gemeinden, die die Dienstleistungsteuer ISS von 2 bis 5% auf den Preis der Dienstleistungen erheben können.

Auf Dienstleistungen finden auch die völkerrechtlichen Abkommen der Welthandelsorganisation General Agreement on Trade of Services – GATS/WTO von 1995, sowie des MERCOSUL Anwendung.

3. Export von Waren und Dienstleistungen

Die dem Bund zustehende Exportsteuer wird nur auf sehr wenige Waren (z.B. Zigaretten und Waffen) erhoben und hat praktisch nur in ihrer Funktion als Ordnungssteuer Bedeutung. Die Erhebung der IPI, der Sozialbeiträge PIS und COFINS sowie der ICMS der Länder auf den Warenexport ist gemäß der brasilianischen Verfassung ausdrücklich verboten. Das gleiche gilt für den Export von Dienstleistungen, die ebenfalls von ISS, PIS und COFINS befreit sind.

Es ist darauf hinzuweisen, dass völkerrechtliche Abkommen wie GATT und GATS Vorrang vor der ordentlichen Gesetzgebung haben (Art. 98 CTN). Außerdem gilt im Rahmen völkerrechtliche Vereinbarungen nicht das nur auf bundesstaatlicher Ebene intern geltende Verbot der sog. heterogenen Steuerbefreiung des Art. 151, III der bras. Verfassung. Folglich kann der Bund als Vertreter des brasilianischen Bundesstaats in Erfüllung völkerrechtliche getroffener Vereinbarungen den internationalen Waren- und Dienstleistungsverkehr auch von den Ländern (ICMS) und Gemeinden (ISS) zustehenden Steuern befreien.

X. SCHLUSSBEMERKUNG

Der vorliegende Überblick zeigt wohl eindringlich, dass in Brasilien ebenso wie in Deutschland eine professionelle Steuerberatung erforderlich ist, um einen geeigneten Pfad durch den Steuerdschungel zu finden. Anderenfalls ist die Gefahr sehr groß, dass das positive Ergebnis deutscher Unternehmen und Expatriates aus Investitionen, Handel, Dienstleistungen und Anstellungsverhältnissen durch eine Dummensteuer drastisch reduziert wird.

XI. ANHANG (TABELLEN)

Tabelle 1 – Liste der bras. DBA und die entsprechenden Quellensteuersätze

Staat	Dividenden %	Zinsen %
Argentinien	0	15
Belgien	0	15
Chile	0	15
China	0	15
Dänemark	0	15
Equador	0	15
Finnland	0	15
Frankreich	0	15
Indien	0	15
Israel	0	15
Italien	0	15
Japan	0	12,5
Kanada	0	15
Luxemburg	0	15
Mexiko	0	15
Niederlande	0	15
Norwegen	0	15
Österreich	0	15
Paraguay*	0	15
Philippinen	0	15
Peru	0	15
Portugal	0	15
Russland*	0	15
Slowakei	0	15
Spanien	0	15
Schweden	0	15

Südafrika	0	15
Südkorea	0	15
Trinidad und Tobago*	0	15
Tschechische Republik	0	15
Ukraine	0	15
Ungarn	0	15
Venezuela*	0	15
Ohne DBA	0	15

*Noch nicht in Kraft

Staat	Lizenzgebühren %			
	Urheber-rechte	Filme	Marken	Sonstige (z.B. Patente, Know-how)
Argentinien	15	15	15	15
Belgien	10	10	15	15
Chile	15	15	15	15
China	15	15	15	15
Dänemark	15	15	15	15
Equador	15	15	15	15
Finnland	15	15	15	15
Frankreich	10	10	15	15
Indien	15	15	15	15
Israel	10	10	15	10
Italien	15	15	15	15
Japan	12,5	15	15	12,5
Kanada	15	15	15	15
Luxemburg	15	15	15	15
Mexiko	10	15	15	15
Niederlande	15	15	15	15
Norwegen	15	15	15	15

Österreich	10	15	15	15
Paraguay*	15	15	15	15
Philippinen	15	15	15	15
Peru	15	15	15	15
Portugal	15	15	15	15
Russland*	15	15	15	15
Slowakei	15	15	15	15
Spanien	10	10	15	15
Schweden	15	15	15	15
Südafrika	10	15	15	10
Südkorea	10	15	15	15
Trinidad und Tobago*	15	15	15	15
Tschechische Republik	15	15	15	15
Ukraine	15	15	15	15
Ungarn	15	15	15	15
Venezuela*	15	15	15	15
Ohne DBA	15	15	15	15

*Noch nicht in Kraft

Anmerkungen:

a. Falls die DBA über die Quellensteuersätze nicht bestimmen, werden die im internen bras. Recht vorgesehenen Sätze angewandt.
b. Zinsen an öffentliche Kreditinstitute des anderen Staates sind steuerfrei. Ausnahmen: China, Chile und Peru.
c. Im Falle von langfristigen Darlehen (7 – 10 Jahre) für die Finanzierung von Anlagevermögen, wird der Quellensteuersatz für Zinsen auf 10% gesenkt: DBA Niederlande, Südkorea, Ungarn, Tschechische Republik, Slowakei, Kanada, Spanien, Belgien und Frankreich.

Tabelle 2 – Überblick über die wichtigsten bras. Abgaben

Abgabensart	Satz	Bemessungs-grundlage
IRPJ – Körperschaftsteuer	15% (+10% falls stpfl. Gewinn größer als R$240.000 p.a.)	Stpfl. Nettoge-winn
CSLL – Sozialbeitrag auf Nettogewinn	9%	Stpfl. Nettoge-winn vor IRPJ
PIS – Sozialbeitrag*	1,65%	Umsatzerlös / Zollwert
COFINS – Sozialbeitrag	7,6%	Umsatzerlös / Zollwert
ICMS – Landes-Umsatz-steuer auf Waren und Dienstleistungen, inner-staatliche Transporte und Kommunikation	17%-25%	Vertragspreis
IPI – Bundessteuer auf Industrieprodukte	0%-365%	Preis/Zollwert
ISS – Gemeindesteuer auf Dienstleistungen	2%-5%	Preis
II – Steuer auf Import	0%-70%	Zollwert
IOF -Steuer auf Wechsel/ Kredit/Versicherung	0%-25%	div.
CIDE-Beitrag auf Lizenz-gebühren, Technolo-gietransfer, technische Dienstleistung, tech-nische Unterstützung und sonst. Verwaltungs-beratungen.	10%	Preis

IRRF – Einkommensteuer/Quellensteuer im grenzüberschreitenden Zahlungsverkehr	15% (meistens)	Zahlungsbetrag

* Erhöhung auf 8,6% - s. FN 32

Anmerkung:
Bei Import werden IPI auf Zollwert + II; PIS/COFINS auf Zollwert + PIS/COFINS und ICMS; ICMS auf Zollwert + II + IPI + PIS/COFINS + ICMS berechnet.

Tabelle 3 – Liste der Steueroasen und privilegierten Steuerregime (Normative Instruktion Nr. 1.037 vom 4.6.2010 der Bundeseinkommensteuerbehörde).

Steueroasen	privilegierte Steuerregime
Amerikanische Jungferninseln	Luxemburg[2]
Amerikanische Samoa-Inseln	Uruguay
Andorra	Dänemark[3]
Anguilla	Niederlande[4]
Aruba	Island
Ascension	Ungarn
Bahamas	USA
Bahrain	Spanien[5]
Barbados	Malta
Belize	
Bermudas	
Britische Jungferninseln	
Brunei Darussalam	
Campione D'Italia	
Cookinseln	
Costa Rica	
Dschibuti	

Dominica
Fanzösische Polynesie
Gibraltar
Grenada
Hong Kong
Kaimaninseln
Kiribati
Labuan
Libanon
Liberia
Liechtenstein
Inseln Antigua und Barbuda
Isle of Man
Macau
Madeirainseln
Malediven
Marshallinseln
Mauritius
Monaco
Montserrat
Nauru
Niederländische Antillen
Niue
Normannische Inseln
Norfolkinsel
Oman
Panama
Pitcairninsel
Queshm
Samoa
San Marino
St. Helena
St. Lucia
Saint Kitts and Nevis

Saint-Pierre und Miquelon
St. Vincent und die Grenadinen
Schweiz[1]
Seychellen
Singapur
Swasiland
Tonga
Tristão da Cunha
Turks- und Caicosinseln
Vanuatu
Vereinigte Arabischen Emirate
Zypern

Anmerkungen:

1 s. Verwaltungsakt der Bundessteuerbehörde RFB Nr. 11 vom 24.6.2011.

2 Ausschluss gem. Verwaltungsakt der Bundessteuerbehörde RFB Nr. 3 vom 25.3.2011.

3 s. Normative Instruktion RFB Nr. 1.045 vom 23.6.2011.

4 s. Normative Instruktion RFB Nr. 1.045 vom 23.6.2011 und Verwaltungsakt der Bundessteuerbehörde RFB Nr. 10 vom 24.6.2011.

5 s. Verwaltungsakt der Bundessteuerbehörde RFB Nr. 22 vom 30.11.2010.

XII. FUßNOTEN

1 World Economic Fórum, Global Competitiveness Report 2003/2004.

2 http://brasilianischebotschaft.de/wirtschaftunternehmens-gründung/Steuern/(14.08.08).

3 Der brasilianische Steueranwalt Vinícius Leôncio arbeitet seit zwei Jahrzehnten daran, die gesamte Steuergesetzgebung des Bundes, der 27 Gliedstaaten und mehr als 5.000 Gemeinden in einem Buch zu vereinigen. Bisheriges Ergebnis: 27.000 Seiten im Format 2,2 m x 1,4 m. Das fertige Buch, das er bereits für den Guinness World of Records angemeldet hat, wird voraussichtlich 43.216 Seiten umfassen, die aneinandergereiht 95 km erreichen und 6,2 Tonnen wiegen. Quelle: Tageszeitung O Estado de São Paulo vom 6.2.2011, Seite B14 Economia.

4 Deklaratorische Verordnung Nr. 16 vom 22.12.2005.

5 Anrechenbar ist die tatsächlich im Vertragsstaat abgeführte Steuer, mit oder ohne Progressionsvorbehalt (direkte Steuergutschrift). Bis 1995 (DBA Brasilien-Niederlande) ist Brasilien in den DBA außerdem ein matching credit in Höhe von 5 % bis 10 % gewährt worden. In den darauffolgenden DBA hat Brasilien entsprechend der OECD-Empfehlung und auch der aktuellen Vertragspraxis Deutschlands auf einen matching credit verzichtet.

6 S. ROTHMANN, Gerd Willi, O Método do Preço de Revenda e a Produção Local, in SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveria (Hrsg), Tributos e Preços de Transferência, 2. Band, São Paulo, Dialética, 1999. ROTHMANN, Gerd Willi, Preços de Transferência, Método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+ II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento, in Revista Dialética de Direito Tributário n. 165, São Paulo, Dialética, Junho/2009, p. 37 ss.

7 - 14 Noch nicht in Kraft.

15 Art. 18 bis 21 Gesetz 9430/96, DOU 30.12.1996.

16 Art. 18 II Gesetz 9430/96 (DOU 30.12.1996) i.d.F. des Gesetzes 9959/00 (DOU 28.01.2000).

17 Instrução normativa SRF 243/02, DOU 13.11.2002.

18 Art. 12 Instrução normativa SRF 243/02, DOU 13.11.2002.

19 G. W. Rothmann, Preços de transferência – método do preço de revenda menos lucro: Base CIF (+ II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento, Revista Dialética de Direito Tributário vol. 165, 2009, S. 37 (54).

20 Art. 12 Instrução normativa SRF 32/01, DOU 03.04.2001.

21 Art. 18 II Gesetz 9430/96 (DOU 30.12.1996) i.d.F. des Gesetzes 9959/00 (DOU 28.01.2000), gemäß Übersetzung von N. Dagnese: „(…) das arithmetische Mittel der Wiederverkaufspreise von Gütern, Dienstleistungen und Rechten abzüglich: (…) d) Einer Gewinnmarge von: 60 Prozent, errechnet auf Basis des Wiederverkaufspreises nach Abzug der oben erwähnten Leistungsgegenstände sowie des inländischen Mehrwertes für Fälle von Importgütern, die in der Produktion eingesetzt werden; (…)". (N. Dagnese, Verrechnungspreise und die Aufzeichnungspflicht im brasilianischen und deutschen Steuerrecht, Frankfurt am Main: Peter Lang, 2008, S. 55).

22 Art. 12 § 11 II Instrução normativa SRF 32/01, DOU 03.04.2001.

23 L. E. Schoueri, Preços de transferência no direito tributário brasileiro, 2ª. Ed., São Paulo: Dialética, 2006, S. 160, § 7.6.1.3.5.

24 Art. 12 § 11 IV Instrução normativa SRF 243/02, DOU 13.11.2002.

25 Art. 12 § 11 V Instrução normativa SRF 243/02, DOU 13.11.2002.

26 Art. 150 I Bundesverfassung.

27 Berechungen, die zeigen, wie unrealistisch diese Gewinnmarge ist, sind zu finden bei: N. Dagnese, Verrechnungspreise und die Aufzeichnungspflicht im brasilianischen und deutschen Steuerrecht, Frankfurt am Main: Peter Lang, 2008, S. 58.

28 Weitere Einzelheiten zur Eigenkapitalverzinsung s. AHK - Deutsche-Brasilianische Industrie- und Handelskammer São Paulo, So geht's... Besteuerung von Unternehmen in Brasilien, 4. Auflage, São Paulo, März/2010, S. 17 ff und auch DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira, A Bitributação Econômica do Lucro Empresarial, Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor, 2011, S. 109 ff.

29 ROTHMANN, Gerd Willi, Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma Nova Modalidade do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital? in ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Grandes Questões de Direito Tributário, 10. vol., São Paulo, Dialética, 2006.

30 ROTHMANN, Gerd Willi, Tributação dos ganhos de capital nas relações internacionais: sujeito passivo fazendário, judicial ou

legal? in Revista de Direito Tributário Internacional, Ano 3 - Nº 8 São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2008.

31 Zur Steuerplanung und konkreten Beispielen s. ROTHMANN, Gerd Willi, Einleitung in CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Hrsg.), Planejamento Tributário – Análise de Casos, São Paulo, MP Editora, 2010.

32 Die Medida Provisória Nr. 563 vom 3.4.2012 hat in ihrem Artikel 43 den Steuersatz vom 7,6% für verschiedene Produkte (Textilien, Konfektion, Lederwaren, Schuhe, Plastik, Elektromaterial, Mechanische Anlagen, Omnibusse, Automobilteile, Schiffs- und Flugzeugteile, Möbel) bis zum 31.12.2014 auf 8,6% erhöht.

33 Art. 155 § 2º IX "a" und Art. 155 § 2º X "a" Bundesverfassung.

XIII. LITERATURHINWEISE

AHK - Deutsche-Brasilianische Industrie- und Handelskammer São Paulo, So geht's... Besteuerung von Unternehmen in Brasilien, 5. Auflage, São Paulo, Mai/2012.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira, A Bitributação Econômica do Lucro Empresarial, Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor, 2011.

ROTHMANN, Gerd Willi, A Denúncia do Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha e suas Conseqüências, in ROCHA, Valdir de Oliveria (Coord.), Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 9. Vol., São Paulo, Dialética, 2005.

ROTHMANN, Gerd Willi, O Método do Preço de Revenda e a Produção Local, in SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveria (Hrsg), Tributos e Preços de Transferência, 2. Band, São Paulo, Dialética, 1999.

ROTHMANN, Gerd Willi, Preços de Transferência, Método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+ II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento, in Revista Dialética de Direito Tributário n. 165, São Paulo, Dialética, Junho/2009, p. 37 ss.

ROTHMANN, Gerd Willi, Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma Nova Modalidade do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital? in ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Grandes Questões de Direito Tributário, 10. vol., São Paulo, Dialética, 2006.

ROTHMANN, Gerd Willi, Tributação dos ganhos de capital nas relações internacionais: sujeito passivo fazendário, judicial ou legal? in Revista de Direito Tributário Internacional, Ano 3 - Nº 8, São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2008.

ROTHMANN, Gerd Willi, Einleitung in CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Hrsg.), Planejamento Tributário – Análise de Casos, São Paulo, MP Editora, 2010.

ROTHMANN, Gerd Willi, Nationales und internationales Steuerrecht, Euroforum-Lehrgang, Erfolgreiche Geschäfte in Brasilien - Lektion 4, 2. Auflage, EUROFORUM VERLAG, Düsseldorf, 2012.

XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional do Brasil, 7. Aufl., Rio de Janeiro, Forense, 2010.

XIV. UNSERE SPONSOREN

ROTHMANN SPERLING PADOVAN ADVOGADOS ist aus der Wirtschaftskanzlei ADVOCACIA ROTHMANN hervorgegangen, die sich seit 41 Jahren der individuellen Beratung vorwiegend deutscher Unternehmen und ihrer brasilianischen Tochtergesellschaften auf allen Bereichen des Wirtschaftsrechts widmet.

Ihr Gründer, Prof. Dr. Gerd Willi Rothmann, wird vom Magazin CHAMBERS GLOBAL 2011 als führender Anwalt in den Kategorien Tax Brazil – Notable Practitioner und Tax-Regional Experts angegeben. (www.chambersandpartners.com/UK/Editorial/42489#onp). Ferner wird seine besondere Stellung als Wirtschaftsanwalt in den Fachmagazinen LATIN LAWYER und BEST LAWYERS hervorgehoben.

Die mehrsprachigen Fachanwälte mit Pos-Graduate-Studium, insbesondere in Deutschland und USA, setzen ihre umfassenden Kenntnisse bei der Rechtsberatung und der Prozessführung für die Mandanten auf Vertrauensbasis ein.

Die Kanzlei verfügt über ein internationales Netz von Korrespondenzanwälten, die eine effektive Beratung auch in Deutschland und den wichtigsten anderen Industrieländern sowie in ganz Lateinamerika gewährleisten.

Zu ihren Mandanten gehören neben führenden Großunternehmen insbesondere auch Unternehmen aus dem Bereich Familienunternehmen und Mittelstand, denen eine maßgeschneiderte Rechtsberatung gegeben wird.

ROTHMANN
ROTHMANN SPERLING PADOVAN

Av. Nove de Julho, 4.939 – 6º andar
01407-200 – Jardim Paulista – São Paulo – SP – Brasil
E-mail: rothmann@rothmann.com.br
www.rothmann.com.br

Kontakte (portugiesisch, deutsch und englisch):

Dr. Gerd Willi Rothmann
Tel.: (+55 11) 3704-0788
E-mail: rothmann@rothmann.com.br

Marcio Carneiro Sperling
Tel.: (+55 11) 3704-0788
E-mail: msperling@rothmann.com.br

Paulo César Teixeira Duarte Filho, LL.M
Tel.: (+55 11) 3704-0788
E-mail: pduarte@rothmann.com.br

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 über 90 jährige Tradition zurückblicken. Mit ihren Abteilungen Außenwirtschaft, Messen, Berufsbildung, Umwelt, Recht und Öffentlichkeitsarbeit ist sie der zentrale Anlaufpunkt für alle deutschen Unternehmen, die auf dem brasilianischen Markt aktiv sind oder sein wollen.

AHK CÂMARA 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