

So geht's...

Dienstleistungen in Brasilien

2. Auflage

STOCHE FORBES

A D V O G A D O S

Herausgeber:

Gefördert durch:



Bundesministerium
für Wirtschaft
und Klimaschutz



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

aufgrund eines Beschlusses
des Deutschen Bundestages



Stand April 2025

Die Deutsch-Brasilianische Industrie- und Handelskammer
São Paulo dankt **STOCHE FORBES** für die Zusammenarbeit
und die Schirmherrschaft bei dieser Publikation

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



ÜBERSICHT

1.	EINLEITUNG	2
2.	DIENSTLEISTUNGSSEKTOR IN BRASILIEN	3
3.	BESTEUERUNG IMPORTIERTER DIENSTLEISTUNGEN	9
4.	KOSTENUMLAGEVEREINBARUNGEN	38
5.	VERRECHNUNGSPREISE	41
6.	STEUERLICHE BETRIEBSSTÄTTE	42
7.	STEUERREFORM	45
8.	STOCHE FORBES ADVOGADOS	48

1. EINLEITUNG

Die wirtschaftliche Entwicklung eines Landes hängt von der Effizienz ab, mit der Unternehmen die Nachfrage der Bevölkerung nach Dienstleistungen befriedigen, und davon, wie Innovationen in der Wirtschaft vorangetrieben werden. Dienstleistungen sind zunehmend wissensintensiv und daher für die Bereitstellung von Inputs für Produktionsinnovationen verantwortlich. Der Sektor spielt als wichtiger Lieferant von Betriebsmitteln für Industrie, Handel und andere Dienstleistungen eine wichtige Rolle für das Wirtschaftswachstum und die Schaffung von Arbeitsplätzen.

In einer zunehmend vernetzten Welt werden diese Servicebeziehungen immer internationaler. Multinationale Unternehmen, ob deutsche oder brasilianische, sind in verschiedenen Ländern präsent, um den heimischen oder regionalen Markt zu bedienen, näher am Kunden zu sein oder um hinsichtlich der Kosten wettbewerbsfähiger vor Ort zu sein.

Der Dienstleistungssektor spielt für die Schaffung von Wohlstand und Arbeitsplätzen in Brasilien eine wichtige Rolle. Allerdings mangelt es dem Land immer noch an anspruchsvollen Dienstleistungen, insbesondere im technologischen Bereich und in den B2B-Beziehungen.

Dieser Mangel hat dazu geführt, dass Brasilien seit vielen Jahren eine breite Palette von Dienstleistungen importiert, insbesondere technische Dienstleistungen und solche, die mit dem Technologietransfer verbunden sind. Deutschland als wichtiger brasilianischer Wirtschaftspartner und führender Akteur bei der Entwicklung dieser Art von Dienstleistungen gewinnt im Fluss der Dienstleistungsimporte nach Brasilien an Bedeutung.

Brasilien bietet deutschen Investoren und Dienstleistern ein solides Rechts- und Justizsystem, obwohl es komplex ist und gelegentlich langsam sein kann. Das brasilianische Zivilrecht ist dem deutschen sehr ähnlich. Das Steuersystem ist jedoch verschieden, komplex und mit einer hohen Transaktionslast verbunden, was

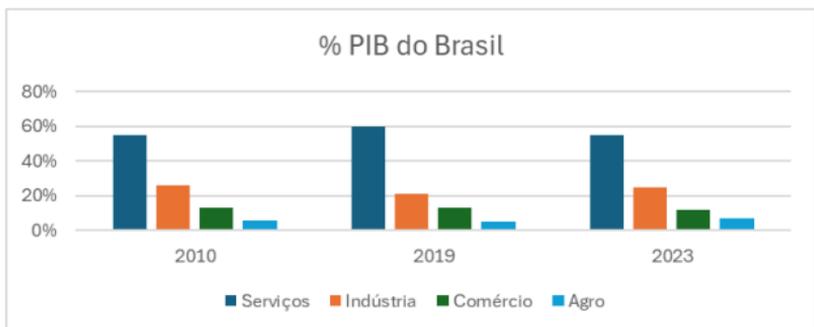
eine Herausforderung für das Wachstum und die Entwicklung der Geschäftsbeziehungen zwischen Brasilien und Deutschland darstellt. Eine umfassende Beratung und Planung ist die Grundlage eines erfolgreichen Tätigwerdens in diesem Bereich.

Die vorliegende Publikation thematisiert die wichtigsten praktischen Aspekte, insbesondere die steuerlichen und rechtlichen Auswirkungen im Zusammenhang mit Dienstleistungen deutscher Unternehmen für Dienstnehmer in Brasilien.

2. DIENSTLEISTUNGSSEKTOR IN BRASIL IEN

2.1 ALLGEMEINE ASPEKTE

Der Dienstleistungssektor nimmt nach einem historischen Wachstumstrend an der Gesamtproduktivität der Wirtschaft eine herausragende Stellung in der heutigen brasilianischen Wirtschaft ein. Momentan hat der Dienstleistungssektor die größte Beteiligung am Bruttoinlandsprodukt und der Beschäftigung in Brasilien, trotz eines leichten Rückgangs in den letzten Jahren.



Quelle: Brasilianisches Statistikamt IBGE Stand 7.2.2025

Insbesondere Informations- und Kommunikationstechnologien haben zu einer Industrialisierung von Dienstleistungen, zu organisatorischen Innovationen und zu neuen Formen der Kommerzialisierung dieser Aktivitäten geführt, was neue Modalitäten oder modifizierte Formen von Dienstleistungen zur Folge hatte.

Diese Mischung aus Technologie und Dienstleistungen, insbesondere in den internationalen Beziehungen, ist jedoch häufig ein

komplizierter Faktor bei der Regulierung und Besteuerung, da unterschiedliche Registrierungen, Steuerbelastungen und Zahlungsgrenzen einschlägig sein können.

2.2 IMPORTE VON DIENSTLEISTUNGEN

Der Import von Waren bezieht sich eher auf eine Frage der geografischen Position, die leicht zu erkennen ist. Für den internationalen Handel mit Dienstleistungen ist dieser Ausgangspunkt jedoch nicht geeignet. Die Dienstleistungsbilanz berechnet die Einnahmen und Ausgaben für ausländische Dienstleistungen, die sich auf das Eigentum und nicht auf die Territorialität beziehen.

Im Gegensatz zu Waren können Dienstleistungen im Hoheitsgebiet des Verbrauchers erbracht werden; sie können im Land des Herstellers konsumiert werden und gemäß dem Allgemeinen Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen mit vier verschiedenen Modi grenzüberschreitend sein - GATS :

Modus 1	Modus 2	Modus 3	Modus 4
Grenzüberschreitende Leistungen. In diesem Fall bleiben sowohl der Anbieter als auch der Verbraucher in ihren Ländern. Beispiel: Transport, internationale Telefonanrufe.	Konsum im Ausland. Der Verbraucher geht in das Land, in dem die Dienstleistung erbracht wird. Beispiel: Tourismus.	Kommerzielle Präsenz. Der ausländische Anbieter öffnet eine Filiale oder Repräsentanz im Land des Verbrauchers. Beispiel: eine Bankfiliale.	Physische Präsenz des Anbieters. Der Verbraucher verlangt die physische Anwesenheit des Dienstleisters, der unbedingt in das Verbraucherland reisen muss. Beispiel: Wenn ein Künstler in ein anderes Land geht, um ein Konzert oder eine Show zu geben, persönliche Beratung etc.

Von diesen genannten Formen der Leistungserbringung importiert Brasilien größtenteils aus Modus 1, gefolgt von Modus 4 und Modus 2.

¹ WTO, GATS - Allgemeines Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen, Anhang 1B der Uruguay-Rundenvereinbarungen, Artikel I (2) - a bis d; verfügbar in: https://www.wto.org/English/docs_e/legal_e/26-gats_01_e.htm Zugriff am: 11. Mai 2021.

Modus	Wert (USD)	Dienstnehmer in Brasilien
1 - Grenzüberschreitende Leistungen	29.641.026.913,-	17.473
4 - Physische Präsenz des Anbieters	11.085.333.862,-	3.452
2 - Konsum im Ausland	2.163.479.538,-	1.483
Summe	42.889.840.314,-	-

Somit kann der Import von Dienstleistungen nach Brasilien erfolgen und rechtliche und steuerliche Auswirkungen haben, selbst wenn ihre Bereitstellung (oder „Erzeugung“) im Inland erfolgt. Es reicht aus, dass die wirtschaftliche Transaktion in Bezug auf die Erbringung dieser Dienstleistung zwischen einem gebietsansässigen und einem gebietsfremden Unternehmen, wie einem in Deutschland ansässigen Unternehmen durchgeführt wird. Wenn ein Unternehmen in Deutschland für ein Unternehmen in Brasilien Ingenieurdienstleistungen erbringt, wird die Zahlung für diese Dienstleistung als Aufwand auf dem Kontokorrentkonto erfasst, was die Übermittlung von Fremdwährungen nach Deutschland, dem Herkunftsland der erbrachten Dienstleistung, erfordert und damit Auswirkungen auf die Zahlungsbilanz hat.

Für Brasilien stammt das größte wertmäßige Importvolumen an Dienstleistungen aktuell aus den USA. Deutschland steht, nach den Niederlanden und Großbritannien, auf Platz vier der Liste der wichtigsten Länder für Dienstleistungsimporte für Brasilien (Stand 2020).

Der Hauptimporteur von Dienstleistungen aus Deutschland ist der Bundesstaat São Paulo, gefolgt vom Bundesstaat Rio de Janeiro.

In folgenden die 10 größten :

² Finanzministerium, Siscoserv, Daten vom 2024. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-servicos/a-secretaria-de-comercio-e-servicos-scs-13> Zugang am: 3.1.2025.

Land		Wert (USD)	Dienstnehmer in Brasilien
1.	São Paulo	1.113.492.286,-	2569
2.	Rio de Janeiro	274.116.652,-	337
3.	Paraná	77.903.908,-	462
4.	Santa Catarina	66.271.049,-	604
5.	Bahia	51.512.784,-	92
6.	Rio Grande do Sul	43.423.378,-	567
7.	Minas Gerais	37.634.087,-	319
8.	Pernambuco	14.867.299,-	53
9.	Espirito Santo	9.690.831,-	79
10.	Mato Grosso do Sul	8.690.959,-	32

2.3 VERTRAGLICHE ASPEKTE

Das brasilianische Zivilgesetzbuch regelt die Beziehungen zur Erbringung von Dienstleistungen, die dem deutschen Bürgerlichen Gesetzbuch sehr ähnlich sind, und sieht vor, dass der Dienstleistungsvertrag von Natur aus gegenseitig, entgeltlich und formfrei ist.

Umfasst ist dabei jede Art von rechtmäßiger, materieller oder immaterieller Tätigkeit oder Arbeit, die gegen Entgelt vertraglich vereinbart wurde. Ausgenommen davon sind jedoch Arbeitsverhältnisse und andere Dienstleistungen, die durch spezifische Gesetze geregelt sind, z. B. Verträge mit Verbrauchern.

Die gesetzliche Regelung sieht auch vor, dass die Vergütung durch Festlegung nach billigem Ermessen gemäß der Gewohnheit des Ortes, der Dauer des Dienstes und seiner Qualität erfolgt, falls die

Parteien keine Vereinbarung getroffen oder keine Einigung erzielt haben. Die Gebühr wird nach Erbringung der Dienstleistung gezahlt, falls sie gemäß Vereinbarung oder Sitte nicht im Voraus oder in Raten gezahlt wird.

Gesetzlich ist zudem kein formeller Vertrag oder eine Registrierung für einen wirksamen Vertragsschluss erforderlich.

Auch wenn keine Vertragsform erforderlich ist, wird jedoch empfohlen, diesen schriftlich festzuhalten und vorzugsweise von zwei Zeugen unterzeichnen zu lassen. Zudem sind die wichtigsten Bedingungen vertraglich festzuhalten, wie z. B.: Bestimmung der Parteien, Vertragsgegenstand, Leistungsform, Zahlungsbedingungen und eventuelle Geldstrafe wegen Nichteinhaltung, Gerichtstandsklausel usw.

Darüber hinaus sind die Eindeutigkeit und Bestimmtheit der Vereinbarung für steuerliche Zwecke wichtig, um Probleme bei Zahlungen und bei der Überprüfung durch Steuerbehörden zu vermeiden:

- Festlegung einer Klausel hinsichtlich der Verteilung der Steuerbelastung im Innenverhältnis;
- Klare und objektive Beschreibung der Dienstleistungen unter Verwendung von Begriffen, die keinen Raum für Interpretationen bieten (z.B.: verwenden Sie keine „Servicegebühren“ für Verträge, die nur Rechte betreffen). In Brasilien kann die Steuerbelastung für Zahlungen für Einfuhrdienstleistungen je nach Art der Dienstleistung variieren.

Verträge, die einen Technologietransfer beinhalten, wie z. B. über Know-how-Transfer, müssen nicht mehr beim Nationalen Institut für gewerbliches Eigentum INPI, und anschließend bei der brasilianischen Zentralbank BACEN registriert werden, um die entsprechenden Lizenzgebühreneinzahlungen zu ermöglichen³ oder die Aufwendungen von der KSt abziehbar zu machen.

³ Gesetz Nr. 14.286/2021; Normative Anweisung RFB Nr. 2161/2023

Sollten Unternehmen den Vertrag dennoch beim INPI registrieren lassen, beispielsweise zu Zwecken des Schutzes gegen Dritte, benötigen diese Verträge eine Apostille im Herkunftsland, die ihre Unterschriften anerkennt, und eine Übersetzung ins Portugiesische. Bei diesen Verträgen handelt es sich um Verträge, deren Hauptziel darin besteht, einen endgültigen oder sogar vorübergehenden Zugang zu technologischem Wissen und immateriell-rechtlichen Vermögenswerten zu erhalten, die durch das Recht des gewerblichen Eigentums geschützt sind und von Unternehmen genutzt werden können.

In Bezug auf die Konzepte von technischen Dienstleistungen und Unterstützung werden diese wie folgt gesetzlich definiert:

Technische Dienstleistungen	Dienstleistungen, die von technischen Fachkenntnissen abhängen oder die administrative Unterstützung oder Beratung umfassen, die von unabhängigen Fachleuten oder mit einem Arbeitsverhältnis durchgeführt werden oder die sich auch aus Strukturen automatisiert mit klarem technologischem Inhalt ergeben.
Technische Unterstützung und dauerhafte Beratung	Unterstützung durch den Prozessanbieter oder die geheime Formel für den Annehmer durch Techniker, Zeichnungen, Studien, Anweisungen an das Land und andere ähnliche Dienste, die die effektive Nutzung des abgetretenen Prozesses oder der abgetretenen Formel ermöglichen.

Die brasilianische Steuerbehörde interpretiert die Regeln selbst noch weiter. Die Steuerbehörden haben bereits mehrfach klargestellt, dass eine technische Dienstleistung von dem Fachmann, der sie erbringt, eine spezielle fachliche Qualifikation erfordert, unabhängig vom Umfang: diejenigen, die aufgrund ihrer technischen Bedingungen nur von einem Experten ausgeführt werden können, wie von Ärzten, Ingenieuren, Anwälten, Architekten usw.; aber auch solche, die von Kunsthandwerkern angeboten werden, wie zum Beispiel Mechaniker oder Maurer.

Zur Beurteilung, welche Verträge im Einzelfall vom INPI registriert werden, empfehlen wir die Unterstützung durch einen entsprechenden Berater. Weitere Informationen können Sie dem So geht's Gewerblicher Rechtsschutz in Brasilien entnehmen.

Alle notwendigen Registrierungsprozesse müssen vom Dienstnehmer in Brasilien durchgeführt werden. Es empfiehlt sich, diesen Punkt mit dem lokalen Geschäftspartner bei Vertragsschluss mit zu besprechen.

Einer steuer- und zollrechtlichen Bewertung im Einzelfall bedarf es auch bei der Lieferung von montierten Maschinen und Anlagen, sowie der zusätzlichen Erbringung von Dienstleistungen durch denselben Lieferanten. Im Allgemeinen sehen die einschlägigen Abkommen (Zoll- und Handelsabkommen – GATT, dem Übereinkommen über die Umsetzung von Artikel VII des GATT, und das Allgemeine Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen – GATS) die Trennung der einzelnen Leistungen bzw. Lieferungen und die Einzelerfassung der Beträge vor. Darüber hinaus können so zusätzlich eventuelle andere praktische Probleme vermieden werden, wie der Aufenthalt von Technikern in Brasilien zur Durchführung von Montagen. Nach der getrennten und individualisierten Erfassung werden Beträge für die Durchführung von Montageleistungen an Maschinen und Anlagen nach ihrer Zollfreigabe nicht in den Zollwert dieser Maschinen und Anlagen zur Berechnung der Einfuhrsteuern einbezogen. Diese Dienstleistungen unterfallen vielmehr der Besteuerung technischer Dienstleistungen, die in den nächsten Kapiteln näher erläutert wird. Sollten die Dienstleistungen nicht vertraglich getrennt beschrieben werden, und die Zahlungen im Preis der Maschinen und Anlagen enthalten sein, wird der Gesamtwert für die Berechnung und Erhebung der Einfuhrsteuern herangezogen.

3. BESTEUERUNG IMPORTIERTER DIENSTLEISTUNGEN

3.1 ALLGEMEINE ASPEKTE

Die Besteuerung von Dienstleistungen, die Ausländer in Brasilien oder für brasilianische Dienstnehmer erbringen, hängt von einer Reihe von Faktoren ab:

- a. Art der erbrachten Dienstleistung (technisch oder nicht-technisch);
- b. Sitz des Dienstnehmers und Ort, an dem die Dienstleistung erbracht wurde;
- c. Sitz des Dienstleisters;
- d. Bestehen oder Nichtbestehen eines Technologietransfers im Zusammenhang mit der Dienstleistung;
- e. Form der Erbringung von Dienstleistungen: Entsendung von Personen in das Land, Dauer und Gestaltungsformen;
- f. Bestehen oder Nichtbestehen einer Verbindung zwischen dem Dienstleister im Ausland und einer Person mit Wohnsitz in Brasilien zur Erbringung dieser Dienste.

Im Folgenden werden die Merkmale jeder möglichen Abgabe auf Dienstleistungen aufgezeigt.

3.2 ABGABEN AUF IMPORTIERTE DIENSTLEISTUNGEN

Bei der Besteuerung der Einfuhr von Dienstleistungen können bis zu sechs verschiedene Arten von Abgaben anfallen:

- die Einkommensteuer als Quellensteuer (IRRF)
- der Beitrag zur Intervention im wirtschaftlichen Bereich (CIDE)
- der Sozialbeitrag zum Programm für soziale Integration (PIS)
- der Beitrag zur Finanzierung der sozialen Versicherung (COFINS)
- die Steuer auf Dienstleistungen jeglicher Art (ISS) und
- die Steuer auf Kredit-, Wechsel- und Versicherungsgeschäfte oder im Zusammenhang mit Anleihen oder Wertpapieren (IOF), auch Finanztransaktions- oder Wechselsteuer genannt.

Diese werden nachstehend aufgeführt:

3.2.1 EINKOMMENSTEUER ALS QUELLENSTEUER (IRRF)

IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) ist eine Bundessteuer, die auf die Vergütung für den Import von Dienstleistungen fällig wird und folgende Merkmale aufweist:

Steuertatbestand	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Zahlung	Steuerpflichtiger	
				Steuerträger	Steuerschuldner
Zahlung, Überweisung, Kredit, Beschäftigung, Lieferung an Bewohner im Ausland	Bruttovergütungswert (Rechnungswert)	15%: technische Dienstleistung; technische, administrative und ähnliche Unterstützung; 25%: sonstige Dienstleistungen; Überweisungen an Steueroasen und in einigen Fällen Begünstigte privilegierter Steuerregelungen 0%: Sonderfälle	Einbehaltung an der Quelle. Zahlung am Tag der Begründung des Steuertatbestandes (z.B. Zahlung)	Begünstigter im Ausland (Dienstleister)	Zahlungsquelle (Dienstleistungsempfänger)

a. Steuertatbestand:

Der Steuertatbestand ist der Moment der rechtlichen und wirtschaftlichen Verfügbarkeit des Betrages für den im Ausland ansässigen Dienstleister, sei es durch Zahlung, Überweisung, Kredit, Beschäftigung oder Lieferung.

Umstritten ist, ob das bloße buchhalterische Guthaben als steuerpflichtiger Tatbestand angesehen werden kann. Dies entspricht dem Verständnis der Steuerbehörde. Die brasilianische Rechtsprechung hat sich dahingehend etabliert, dass die Verfügbarkeit konfiguriert wird, wenn der Betrag vertraglich fällig und zahlbar ist, unabhängig davon, ob dieser Betrag überwiesen oder dem Begünstigten zur Verfügung gestellt wird.

Daher empfiehlt sich, bei Einstellung der Forderung am Tag der Fälligkeit der Zahlung den Tag als Datum des Steuertatbestands zu betrachten, an dem der Betrag zu zahlen und dementsprechend die Gutschrift in die Buchhaltung einzufügen ist.

Das heißt, die Registrierung der Verbindlichkeit in der Buchhaltung selbst verursacht keinen Tatbestand der IRRF, aber doch nur die Fälligkeit des zu zahlenden Wertes, immer wenn die Summe wirtschaftlich noch nicht verfügbar ist.

b. Bemessungsgrundlage:

Bemessungsgrundlage ist der Bruttobetrag der Vergütung (Rechnungswert) ohne Abzüge.

Der Steuerzahler ist der Dienstleister im Ausland, während der Dienstnehmer nur verantwortlich für die Einbehaltung und das Abführen der Steuer an das Finanzamt ist. Aufgrund dessen sollte der Dienstleister folgende Maßnahme ergreifen, wenn er sicherstellen möchte, den vollständig in Rechnung gestellten Betrag ohne Abzug zu erhalten:

- Festlegung im Vertrag oder in der Rechnung (“net of taxes – all taxes due in Brazil shall be borne by the payer”); oder
- Einbeziehung der anfallenden Steuern und Abgaben in der eigenen Preiskalkulation

In diesem Fall muss der Dienstnehmer die Bemessungsgrundlage neu anpassen, um den Betrag der gezahlten Steuer einzuschließen. Der Grund dafür ist, dass der vom Dienstnehmer geschuldete Betrag den Rechnungsbetrag zuzüglich des Steuerbetrags umfasst.

Um die Anpassung vorzunehmen, kann folgende Formel angewendet werden:

Neu angepasster Betrag = Rechnungsbetrag / [(1 - Steuersatz%) / 100]

Wie nachstehend unter 3.2.4 angegeben, ist auch die Dienstleistungssteuer ISS eine vom Dienstleister geschuldete Steuer. Daher ist bei dieser Steuer dasselbe System anzuwenden, um den Erhalt des gesamten Rechnungsbetrages sicherzustellen.

Zwei Ausnahmen der Regel, dass die Bemessungsgrundlage der Bruttobetrag der Vergütung ist, sind die folgenden Fälle:

- Rückversicherungsprämie, bei der die Steuerbemessungsgrundlage 8% des Zahlungsbetrags entspricht;

- Finanzierungs-Leasing, bei dem eine Nichtberücksichtigung der Beträge der einzelnen Raten bei der Bemessungsgrundlage zugelassen wird, die der Abschreibung des geleasteten Vermögenswerts entsprechen; dies ist vertraglich nachzuweisen.

c. Steuersätze:

Der Steuersatz variiert zwischen 0%, 15% und 25%.

(1) Steuersatz von 15%

Die meisten Dienstleistungen, die Unternehmen in Deutschland für in Brasilien ansässige Dienstnehmer erbringen, sind technischer Natur und unterliegen daher einem Steuersatz von 15%.

Die Software-Nutzungslizenz wird, obwohl es sich um einen Betrieb mit Rechten und nicht mit Dienstleistungen handelt, von der brasilianischen Regierung in den meisten Fällen nur dann als Rechte behandelt und daher in Form von Lizenzgebühren (Royalties) vergütet⁴, wenn sie nicht mit Dienstleistungen verbunden ist. Daher ist es wichtig, die einzelnen Beträge, sowohl in den Verträgen als auch den Rechnungen stets ordnungsgemäß zu trennen⁵.

Denn die Besteuerung der Lizenz zur Nutzung von Software ohne Technologietransfer (ohne Öffnen des Quellcodes) weist eine wesentlich geringere Besteuerung auf als die Besteuerung auf Dienstleistungen und auf Technologietransfer. Wenn diese Beträge nicht getrennt werden und eine eventuelle Prüfung der Steuerbehörden zu einer Feststellung von verbundenen Dienstleistungen führt, würde damit gleichzeitig eine Besteuerung des Gesamtbetrags der Dienstleistungen ohne jegliche Trennung erfolgen.

Weitere steuerlichen Unterschiede gibt es auch abhängig von den einzelnen Abgaben: für PIS/COFINS hält das Bundesfinanzamt alle Arten von Software-Lizenzen als Dienstleistungen für steuerbar, mit Ausnahme der Lizenz zum Softwarevertrieb⁶. Bezüglich IRRF (Quellensteuer) und CIDE⁷ wird dies andersbetrachtet – soweit keine zugehörige Dienstleistung geleistet wird, wie z.B. technische

⁴ Sofern nicht an den Schöpfer des Werkes gezahlt.

⁵ Solução de Consulta COSIT nº 107/2023.

⁶ Solução de Consulta COSIT nº 177/2024.

⁷ A não ser quando pagos ao criador da obra.

Unterstützung, sondern reine Lizenz zur Nutzung, handelt es sich um Royalties.

Obwohl diese Trennung auch wichtig für Cloud Computing – IaaS, PaaS, SaaS usw. – ist, sieht die brasilianische Steuerbehörde für den Fall von Zahlungen ins Ausland für die Fernnutzung von Data Center eine Vergütung für Dienstleistungen, die als solche besteuert werden.

In Bezug auf Zahlungen für Leasingverträge von Investitionsgütern, ob finanziell oder operativ, unterliegen diese einem Satz von 15%, auch wenn die Leasinggesellschaft ihren Sitz in einem Land mit begünstigter Besteuerung hat. Für finanzielle Leasingverträge ist der Abzug des Amortisierungswerts aus der Bemessungsgrundlage erlaubt.

Zahlungen an juristische Personen im Ausland zur Beantragung, Erlangung und Aufrechterhaltung von gewerblichen Schutzrechten im Ausland unterliegen ebenfalls einem Satz von 15%⁸.

(2) Steuersatz von 25%

Die 25%-Satz gilt für drei Fälle:

- Einkünfte aus Arbeit, selbständig oder unselbständig, einschließlich Rente, ziviler oder militärischer Pension;
 - Dienstleistungen im Allgemeinen, die als „nicht-technisch“ angesehen werden;
 - Einkünfte aus jeglichen Transaktionen, bei denen der Begünstigte in einem/einer Niedrigsteuerland oder -region ansässig ist, oder in bestimmten Fällen ein privilegiertes Steuersystem genießt⁹
- Deutschland gehört nicht zu dieser Kategorie.

Nachstehend folgen einige spezielle Fälle, in denen der Satz von 25% im Hinblick auf einen Vertrag mit einer Person angewendet wird, die ein privilegiertes Steuersystem genießt:

⁸ Zahlungen an ein Land oder ein Gebiet mit bevorzugter Besteuerung unterliegen einem Steuersatz von 25%.

⁹ Liste der Länder ist in der Artikel 1, der Normativen Anweisung RFB-Nr. 1.037/2010.

<p>i. Fracht, Charter, Vermietung oder Leasing von See- oder Flussschiffen oder ausländischen Flugzeugen oder Triebwerken ausländischer Flugzeuge, die von Unternehmen hergestellt wurden, sofern diese von den zuständigen Behörden genehmigt wurden, sowie Zahlungen für die Vermietung von Containern, Zuschlägen und anderen damit zusammenhängenden Gegenständen zur Nutzung von Hafenanlagen.</p>	<p>ii. Vertrag über das Chartern oder Leasing von Seeschiffen und Vertrag über die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Transport-, Verbringungs-, Transfer- und Lageraktivitäten sowie der Wiederverdampfung von Flüssigerdgas, der Exploration und Förderung von Öl oder Erdgas.</p>	<p>iii. Dienstleistungen im Zusammenhang mit Konformitätsbewertungsprozessen, Messtechnik, Normung, Hygiene- und Pflanzenschutz-inspektion, Homologation, Aufzeichnungen und anderen Verfahren, die das Einfuhrland unter dem Schutz von Vereinbarungen über Hygiene- und Pflanzenschutzmaßnahmen (SPS) und über technische Handelshemmnisse (TBT) verlangt; beide im Rahmen der Welthandelsorganisation (WTO).</p>
---	---	---

Dienstleistungen im Allgemeinen werden in Abgrenzung zur Definition für technische Dienstleistungen (Punkt 3.1, genau da gehört die Definition auch hin) und für Arbeitstätigkeiten im Ausschlussprinzip definiert: Was keine technische Dienstleistung und Arbeitstätigkeit ist und auch nicht als eine Ausnahme qualifiziert wird, wird als Dienstleistung eingeordnet. Diese Kategorie umfasst beispielsweise Erträge aus Geschäftsvermittlung (ausgenommen sind Operationen an Warenbörsen), Rückversicherungsprämien¹⁰, Zahlungen für Überfluggebühren im Luftraum anderer Länder, Erlaubnis zum Zugriff auf die Datenbanken, Dienstleistungen der Organisation, Promotion und Durchführung von Veranstaltungen, Ausstellungen, Kongressen und Tagungen, Verkauf von Werbeflächen in Katalogen, Handbüchern, Einladungen, Internet Webseiten, Listen und andere regulierte Informations- und Kommunikationsmedien eigener Veröffentlichungen oder Veröffentlichungen Dritter.

¹⁰ Nach dem Verständnis des brasilianischen Bundesfinanzamts (Antwort auf Konsultation Nr. 91/2018).

Kommunikationsmedien eigener Veröffentlichungen oder Veröffentlichungen Dritter.

(3) Steuersatz 0%

Schließlich ist die Vergütung für bestimmte Dienstleistungen von der Einkommensteuer an der Quelle befreit oder hat einen Nullsatz, wie zum Beispiel:

- Zahlungen an natürliche Personen mit Wohnsitz im Ausland durch Behörden oder Ämter der brasilianischen Regierung im Ausland für erbrachte Dienstleistungen;
- Zahlungen für Fracht, Charter, Vermietung oder Leasing von See- oder Flussschiffen oder ausländischen Flugzeugen oder Triebwerken ausländischer Flugzeuge, die von Unternehmen geleistet wurden, sofern diese von den zuständigen Behörden genehmigt wurden, sowie Zahlungen für die Vermietung von Containern, Zuschlägen und anderen damit verbundenen Kosten die Nutzung von Hafenanlagen:
 - Bei gleichzeitiger Ausführung eines Vertrags über die Erbringung von Explorations- und Produktionsdienstleistungen für Öl und Erdgas, der von miteinander verbundenen juristischen Personen geschlossen wurde, ist die Reduzierung auf 0% der IRRF auf den Anteil beschränkt, der mit der Verpachtung oder Vermietung in Zusammenhang steht. Dieser wird unter Anwendung der folgenden Prozentsätze im Hinblick auf den Gesamtwert der Verträge berechnet: 85% für Schiffe mit schwimmenden Produktions-, Lager- oder Entladesystemen; 80% für Schiffe mit einem Bohrturm-System zum Bohren, Fertigstellen und Warten von Bohrlöchern; und 65% in Bezug auf die anderen Schiffstypen¹¹;
 - Bei gleichzeitiger Ausführung eines Vertrags über die Bereitstellung von Transport, Übertragung, Speicherung und Wiederverdampfung von Flüssigerdgas, der zwischen miteinander verbundenen juristischen Personen geschlossen wird, ist die Reduzierung

¹¹ Zahlungen über den Grenzen unterliegen einem Satz von 15%; Für Zahlungen an ein Land oder Gebiet mit Niedrigbesteuerung oder wenn der Verpächter, Vermieter oder Leasinggeber eines Seeschiffs der Begünstigte eines privilegierten Steuersystems ist, beträgt der Steuersatz 25% des Gesamtbetrags - ohne Anwendung des Steuersatzes von 0%.

der IRRF auf 0% auf den im Zusammenhang mit der Fracht oder Miete stehenden Anteil begrenzt, der mit einem Prozentsatz von 60% des Gesamtwerts der Verträge berechnet wird¹².

- Provisionen, die von Exporteuren in Brasilien an ihre im Ausland ansässigen Agenten (juristische Personen mit Sitz im Ausland) gesendet werden¹³. Dabei müssen die Transaktionen im Siscomex registriert, und Zahlungen von Instituten geleistet werden, die befugt sind, auf dem Devisenmarkt in Brasilien tätig zu sein;
- Provisionen und Aufwendungen, die an juristische Personen im Ausland für Transaktionen der Platzierung von Aktien öffentlicher Unternehmen im Ausland mit Sitz in Brasilien gezahlt werden, sind sofern steuerfrei (unterliegen dem Satz von 0%), wenn sie von der brasilianischen Zentralbank und der brasilianischen Wertpapier- und Börsenkommission genehmigt worden sind¹⁴.
- Zahlungen für Ausgaben mit Marktforschung sowie Vermietung und Verpachtung von Ständen und Plätzen für Ausstellungen, Messen oder Ähnliches, einschließlich Werbung und Aktionen im Rahmen dieser Veranstaltungen für brasilianische Produkte und Dienstleistungen sowie für die Förderung brasilianischer Reiseziele¹⁵;
- Zahlungen von Organen der brasilianischen Regierung im Zusammenhang mit der Beauftragung von Dienstleistungen zur Förderung Brasiliens im Ausland¹⁶;

¹² Zahlungen über den Grenzen unterliegen einem Satz von 15%; Für Zahlungen an ein Land oder Gebiet mit Niedrigbesteuerung oder wenn der Verpächter, Vermieter oder Leasinggeber eines Seeschiffs der Begünstigte eines privilegierten Steuersystems ist, beträgt der Steuersatz 25% des Gesamtbetrags - ohne Anwendung des Steuersatzes von 0%.

¹³ Zahlungen an ein Land oder Gebiet mit Niedrigbesteuerung unterliegen einem Steuersatz von 25%.

¹⁴ Zahlungen an ein Land oder eine Niederlassung mit bevorzugter Besteuerung unterliegen einem Steuersatz von 25%.

¹⁵ Transaktionen mit einem Satz von 0% müssen im Siscomex registriert werden. Zahlungen an ein Land oder Gebiet mit Niedrigbesteuerung unterliegen einem Steuersatz von 25%.

¹⁶ Transaktionen mit einem Satz von 0% müssen im Siscomex registriert werden. Zahlungen an ein Land oder Gebiet mit Niedrigbesteuerung unterliegen einem Steuersatz von 25%.

- Zahlungen im Ausland für Konformitätsbewertungsdienste, Messtechnik, Normung, Hygiene- und Pflanzenschutzinspektion, Homologation, Aufzeichnungen und andere vom Einfuhrland geforderte Verfahren unter dem Schutz von Vereinbarungen über Hygiene- und Pflanzenschutzmaßnahmen (SPS) und über technische Handelshemmnisse (TBT) beide im Rahmen der Welthandelsorganisation (WTO), wobei diese Reduzierung gilt auch für CIDE (siehe nachstehend Punkt 3.2.2)¹⁷.

d. Zahlung:

Die Steuer wird grundsätzlich an der Quelle einbehalten werden, wodurch sich der effektiv an den Dienstleister gezahlte Betrag im Verhältnis zu dem in Rechnung gestellten Betrag im Verhältnis zur einbehaltenen Steuer verringert. Die Abfuhr / Einbehaltung muss am Tag des Steuertatbestands erfolgen (z. B. Zahlung).

Finanzinstitute in Brasilien, die für den Kauf und Verkauf von Währungen zur Überweisung oder Zahlung verantwortlich sind, sind auch gemeinsam mit den.

Dienstnehmern für die Einbehaltung der IRRF verantwortlich. Daher werden sie die Operation nur nach vorheriger Vorlage eines Zahlungsnachweises der IRRF durchführen. Dieser Nachweis kann durch gezahltes DARF-Formular oder durch Steueranrechnungsverfahren mit bereits bestehenden Bundessteuergutschriften erfolgen (PER/DCOMP).

e. Steuerpflichtiger: Steuerschuldner und Steuerträger

Der IRRF-Steuerpflichtige, der die Steuerbelastung trägt, ist der im Ausland ansässige Dienstleister.

Der in Brasilien ansässige Dienstnehmer ist aufgrund seiner Ansässigkeit in Brasilien und damit innerhalb der Steueraufsicht der brasilianischen Steuerbehörde Receita Federal, sowie der Eigenschaft als Zahlungsquelle vom Gesetz als Verantwortlicher für die Einbehaltung der IRRF und deren Abfuhr an die Steuerbehörden eingestuft: Steuerschuldner.

¹⁷ Zahlungen an ein Land oder Gebiet mit Niedrigbesteuerung sowie an Personen, die von einem privilegierten Steuersystem profitieren, unterliegen dem IRRF-Satz von 25%, und in Bezug auf CIDE gibt es keine Reduzierung auf Null.

f. Steuererleichterung: Anrechnung brasilianischer IRRF in Deutschland

Obwohl zwischen Brasilien und Deutschland seit 2006 kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mehr besteht, erlaubt die deutsche Gesetzgebung¹⁸ unter bestimmten Voraussetzungen die Gutschrift der in Brasilien einbehaltenen und gezahlten Quellensteuer bzw. die Anrechnung bei der Berechnungsgrundlage der in Deutschland geschuldeten Körperschaftsteuer¹⁹:

- Die im Ausland gezahlte Steuer (z. B. Brasilien) muss mit der Einkommensteuer in Deutschland vereinbar sein: Dies ist bei der IRRF der Fall;
- Die aus Brasilien erhaltenen Einkünfte fallen unter eine der Einkommenshypothesen des § 34d EStG: Die Erbringung von Dienstleistungen kann je nach Einzelfall als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus nicht selbständiger Arbeit eingestuft werden;
- Die Aktivitäten werden im Ausland "ausgeübt oder verwertet" (verwertet werden z.B. Autorenrechte).

Daher muss die Möglichkeit für den in Deutschland ansässigen Dienstleister, eine Anrechnung von in Brasilien gezahlter IRRF in Anspruch zu nehmen, von Fall zu Fall geprüft werden, insbesondere hinsichtlich der letztgenannten Voraussetzung.

In Fällen, in denen der Dienstnehmer die Steuerbelastung trägt (z.B. laut Vertrag), kann er der IRRF von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftbesteuerung in Brasilien bzw. IRPJ/CSLL als abzugsfähige Betriebsausgabe abziehen, sofern die Kosten der erbrachten Dienstleistung gemäß den gesetzlich festgelegten Bedingungen (erforderlich, normal, üblich) ebenfalls abzugsfähig sind.

¹⁸ § 26 KStG iVm §§ 34c und 34d EStG.

¹⁹ Brasilien erkennt die Gegenseitigkeit der steuerlichen Behandlung an, gemäß Deklaratorischer Interpretativer Akt SRF Nr. 16/2005, der sich auf Regeln bezieht, die für das Einkommen von natürlichen Personen gelten; Darüber hinaus lässt das brasilianische innerstaatliche Recht selbst die Steuergutschrift zu, die im Ausland für die Erbringung von Dienstleistungen durch in Brasilien ansässige juristische Personen gezahlt wird (Gesetz Nr. 9249/1995, Art. 26; Gesetz Nr. 9430/1996, Art. 15.)

Wenn es sich bei der Dienstleistung um einen Technologietransfer handelt, ist IRRF gemäß den in Thema 3.2.6 erläuterten Bedingungen für die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe abzugsfähig.

3.2.2 BEITRAG ZUR INTERVENTION IM WIRTSCHAFTLICHEN BEREICH (CIDE)

CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) ist eine Sonderabgabe auf Bundesebene, die mit dem Ziel ins Leben gerufen wurde, das Programm zur Förderung der Interaktion zwischen Universitäten und Unternehmen zur Unterstützung von Innovationen zu fördern. Ihr Hauptziel besteht darin, sowohl den produktiven Sektor als auch die technologische Entwicklung Brasiliens durch kooperative, wissenschaftliche und technologische Forschungsprogramme zwischen Universitäten und Forschungszentren zu fördern.

Obwohl ursprünglich geplant war, nur Transaktionen im Hinblick auf Lizenzen zur Nutzung oder zum Erwerb von technologischem Wissen zu erfassen, wurde die Gesetzgebung später geändert, um auch die Vergütung für technische Dienstleistungen und die Erbringung von technischer Assistenz einzubeziehen.

CIDE hat folgende Eigenschaften:

Steueratbestand	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Zahlung	Steuerpflichtiger	
				Steuerträger	Steuerschuldner
Vergütung für Transaktionen mit Transfer oder Lizenz zur Nutzung von Technologien, technischen Dienstleistungen, technischer, administrativer Unterstützung und Ähnliches an im Ausland ansässige Vertragspartner	Bruttovergütungswert (Rechnungswert)	10%	Bis zum letzten Werktag der ersten 14 Tage des Monats nach dem Monat des Eintritts des Abgabebestandes (z.B. Zahlung)	Juristische Person, Erwerber der Lizenz oder der Technologie, sowie der Dienstnehmer	Zahlungsquelle (Leistungsnehmer)

a. Steuertatbestand:

CIDE ist von der in Brasilien ansässigen juristischen Person (Steuerpflichtiger) zu zahlen, die den im Ausland ansässigen Dienstleister vergütet für:

- Technologielieferung (Lizenz oder Übertragung);
- alle anderen Verträge, die Technologietransfer beinhalten²⁰;
- Technischer Service;
- Technische Assistenz;
- Verwaltungsunterstützung und Ähnliches;
- Übertragung und Lizenz zur Nutzung von Marken und
- Übertragung und Lizenz zur Nutzung von Patenten.

Dabei fällt die Abgabe über die Beträge an, die gezahlt, gutgeschrieben, übermittelt und überwiesen oder verwendet wurden. Darüber hinaus ist gesetzlich festgelegt, dass CIDE bei der Zahlung von Lizenzgebühren (Royalties) jeglicher Art anfällt.

Bei einem Technologietransfervertrag sind häufig damit verbundene Dienstleistungen erforderlich. Oftmals bilden sie die Plattform für den Transfer von Know-how. Diese Dienste sind jedoch eng und untrennbar mit diesem Technologietransfer verbunden: technische Unterstützung oder ständige Beratung durch den Prozessanbieter oder eine geheime Formel für den Empfänger durch entsandte Techniker und übermittelte Zeichnungen, Studien, Anweisungen und andere ähnliche Dienste, welche die effektive Verwendung des übertragenen Verfahrens oder Formel ermöglichen.

Das brasilianische Recht ist jedoch weiter gefasst und erweiterte die Abgabe auf verschiedene Dienstleistungen, die nicht mit einem Technologietransfer verbunden sind.

²⁰ „Technologietransferverträge“ sind Verträge über die Verwertung von Patenten oder die Verwendung

Das Konzept der technischen Dienstleistungen und Assistenz ist daher sehr weit gefasst, wie wir in Punkt 3.1 gesehen haben. Daher unterliegt ein großer Teil der Dienstleistungen, die bei internationalen Transaktionen mit Brasilien erbracht werden, der CIDE, hauptsächlich im Hinblick auf den Begriff „Verwaltungsunterstützung und Ähnliches.“

Beispiele dafür sind die Vergütung für die Erbringung von Laboranalysediensten, um die physikalisch-chemischen, biologischen, bakteriologischen oder Restmerkmale von gemeinsamen oder isolierten Pestiziden zu bewerten; die Wartung und/oder Reparaturen in Flugzeug; die kontinuierliche Bereitstellung von Anwalts- und Beratungsdiensten; die Dienstleistungen der Pressearbeit (wie Bereitstellung von Mailinglisten für Medien, Kontakt mit Journalisten, Verbreitung von Informationsmaterial und Organisation von Interviews mit ausländischen Journalisten); das Abonnement von Bildinhalten in einer „Bilddatenbank“; für die Installation und Wartung von Geräten, die eine Infrastruktur in einer kontrollierten Umgebung erfordern; die Bereitstellung von Servern, sowie mechanische und künstlerische Dienstleistungen.

Einige Dienstleistungen fallen jedoch nicht in den Geltungsbereich des CIDE. Beispielsweise schließt das Gesetz ausdrücklich solche Beträge aus, die für die Nutzungslizenz oder die Rechte zum Handel oder Verbreitung von Computerprogrammen fällig sind. Eine Rückausnahme liegt jedoch dann vor, wenn die Nutzungslizenz die Übertragung der entsprechenden Technologie (Öffnen des Quellcodes) beinhaltet. Wenn diese Lizenz jedoch mit verschiedenen Dienstleistungen wie Installation, Wartung, Helpdesk usw. verbunden ist und diese sowie die entsprechende Vergütung nicht individualisiert sind, klassifizieren die brasilianischen Steuerbehörden ihre Gesamtvergütung als erbrachte Dienstleistungen. Aus diesem Grund ist es sehr wichtig, dass in einem Vertrag solche Elemente ordnungsgemäß getrennt und die für die Lizenz und die zugehörigen Dienstleistungen fällige Preisverteilung entsprechend aufgeteilt werden.

In den folgenden weiteren Situationen fällt CIDE nicht an, da diese nicht in die Kategorien spezialisierter technischer Dienste oder administrativer Unterstützung und dergleichen passen:

- Zahlungen als Überfluggebühr im Luftraum anderer Länder sowie für die Zugangsberechtigung zu Datenbanken;
- Dienstleistungen der Organisation, Promotion und Durchführung von Veranstaltungen, Ausstellungen, Kongressen und Tagungen, Verkauf von Werbeflächen in Katalogen, Handbüchern, Einladungen, Internet (Webseiten), Listen und andere regulierte Informations- und Kommunikationsmedien eigener Veröffentlichungen oder Veröffentlichungen Dritter;
- Agenturleistungen, die in der Identifizierung, Vermittlung und Einstellung von Ausstellern und/oder Teilnehmern an Veranstaltungen bestehen.

Schließlich fällt CIDE nicht an, wenn der Dienstnehmer ein Organ oder eine Einrichtung der direkten Verwaltung auf Bundes-, Landes- oder Gemeindeebene ist und der Dienstleister eine im Ausland ansässige Lehr- oder Forschungseinrichtung ist und die Dienstleistungen das Angebot eines Kurses oder einer Aktivität zur Ausbildung oder beruflichen Qualifikation für zivile oder militärische Bedienstete der jeweiligen staatlichen Einrichtung vorsieht.

Es ist auch wichtig klarzustellen, dass bloße "Rückerstattung von Kosten" oder sogenannte "*notas de débito*" (Lastschriften und Belastungsanzeigen) dem Dienstnehmer in Brasilien nicht dienen, um Steuern zu vermeiden. Im Gegenteil, diese Art von Operation ist aus steuerlicher Sicht im Allgemeinen die teurere. Im Fall von Cost Sharing (siehe Punkt 4) sind besondere Anforderungen einzuhalten, um unnötige Kosten und Ausgaben zu vermeiden.

b. Bemessungsgrundlage:

Bemessungsgrundlage ist der Bruttobetrag der Vergütung (*Rechnungswert*) ohne Abzug, wie er für die IRRF (siehe Punkt 3.2.1) gilt.

Wenn der Vertrag vorsieht, dass die IRRF vom Dienst- oder Lizenznehmer getragen wird, muss die für die IRRF angepasste neue Bemessungsgrundlage auch für die CIDE verwendet werden. Der Wert der CIDE selbst geht nicht in die Bemessungsgrundlage ein, da es sich nicht um eine vom Dienstleister geschuldete Abgabe handelt.

c. Satz:

Der CIDE-Satz beträgt pauschal 10%.

d. Zahlung:

Im Gegensatz zur IRRF, die am Tag der Zahlung des Dienstleistungspreises gezahlt werden muss, muss CIDE bis zum letzten Werktag der ersten vierzehn Tage nach dem Monat bezahlt werden, in dem der steuerpflichtige Tatbestand eintritt (z.B. Zahlung).

Es ist keine Abgabe, deren Zahlung die Geschäftsbank vom Dienstnehmer verlangt, um die Überweisung ins Ausland vorzunehmen.

e. Steuerpflichtiger: Steuerschuldner und Steuerträger

Der CIDE-Steuerschuldner und -träger ist die juristische Person, die die Lizenz besitzt, die Technologie erwirbt oder die Dienstleistung empfängt.

f. Steuererleichterungen – Abzugsfähigkeit:

CIDE ist als Betriebskosten von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer (IRPJ) und des Sozialbeitrags auf Nettogewinn (CSLL) der zahlenden juristischen Person abziehbar, sofern der Preis der erbrachten Dienstleistung nach den gesetzlich festgelegten Bedingungen (notwendig, normal oder üblich) ebenfalls abzugsfähig ist.

Wenn es sich bei der Dienstleistung um einen Technologietransfer handelt, kann CIDE gemäß den in Thema 3.2.6 erläuterten Bedingungen der Abzugsfähigkeit abgezogen werden.

3.2.3 SOZIALBEITRÄGE PIS UND COFINS AUF IMPORTE VON DIENSTLEISTUNGEN (PIS/COFINS-IMPORTE)

PIS/COFINS-Importe sind zwei Sozialbeiträge des Bundes, die auf den Import von Dienstleistungen jeglicher Art anfallen, unabhängig davon, ob es sich um technische Dienstleistungen handelt oder nicht. Wie bereits zuvor erwähnt, unterliegt die Vergütung für die Lizenz zur Vermarktung von Software nicht der PIS/COFINS-Importsteuer, da sie als Royalty betrachtet wird. Hingegen unterliegt die Vergütung für die Nutzungslizenz von Software der PIS/COFINS-Importsteuer, da sie nach Auffassung der Bundessteuerbehörde als Dienstleistung eingestuft wird.

Da sie sich auf reine Dienstleistungen konzentrieren, müssen Verträge, die sowohl Lizenzrechte als auch Dienstleistungen vorsehen, so geschlossen werden, dass die jeweiligen Leistungen und die entsprechenden Vergütungen voneinander getrennt werden. Damit wird vermieden, dass die brasilianische Steuerbehörde die Gesamtheit der Vergütung als Dienstleistung betrachtet und darauf PIS und COFINS verlangt.

PIS/COFINS-Importe von Importdiensten weisen folgende Merkmale auf:

Steuertatbestand	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Zahlung	Steuerpflichtiger	
				Steuerträger	Steuerschuldner
Vergütungen ²¹ an im Ausland ansässigen Personen für geleistete Dienste	Bruttovergütungswert, vor dem Abzug der IRRF, zuzüglich Beträge von PIS/COFINS selbst	9,25% (1,65% + 7,6%)	Datum der Zahlung, Gutschrift, Übermittlung, Überweisung oder Verwendung	Dienstnehmer (natürliche oder juristische Person)	Dienstnehmer (Zahlungsquelle)

a. Steuertatbestand:

PIS und COFINS werden auf Dienstleistungen aus dem Ausland erhoben, die von einer im Ausland ansässigen natürlichen oder juristischen Person erbracht werden, und: (i) in Brasilien erbracht werden; oder (ii) im Ausland ausgeführt werden und deren Ergebnis in Brasilien verwertet wird.

Das Ergebnis der Dienstleistung umfasst die Wirkung, die Konsequenz, die Auswirkungen oder den Nutzen, die sich aus der menschlichen Anstrengung des Dienstleisters zugunsten des Dienstnehmers ergeben, d.h. die Möglichkeit der Verwendung des aus der Erbringung der Dienstleistung resultierenden „Produktes“ durch den in Brasilien ansässigen Dienstnehmer, die jedoch nicht mit der Fertigstellung der Dienstleistung zu verwechseln ist.

Wenn die Dienstleistung im Ausland erbracht und genutzt wird und ihre Nutzung sich im Ausland erschöpft, dann werden ihre Ergebnisse dort verwertet, ohne eine Erhebung dieser Beiträge.

Der immaterielle Charakter von Dienstleistungen, ohne physischer Präsenz, macht es schwierig, ihre Einfuhr zu identifizieren.

Es gibt Ausnahmefälle, in denen PIS/COFINS-Importe nicht anfallen, ausgesetzt sind oder einer Befreiung unterliegen. Dazu gehören beispielsweise Importe von Dienstleistungen durch die öffentliche Hand, internationale oder konsularische Einrichtungen.

Darüber hinaus hat die brasilianische Bundessteuerbehörde festgelegt, dass die Provisionszahlungen brasilianischer Exporteure an einen im Ausland ansässigen Handelsvertreter oder Agenten für die Dienstleistungen zur Erfassung und Vermittlung von Geschäften, die dort ausgeführt werden, nicht den Auswirkungen von PIS/COFINS-Importen unterliegen, da in Brasilien weder eine Dienstleistung erbracht wird noch deren Ergebnis hier erfolgt²².

²¹ Zahlung, Gutschrift, Übermittlung, Überweisung oder Verwendung.

²² Bundesfinanzamt Antwort auf Konsultation Cosit Nr. 76/2018; Cosit-Divergenzlösung Nr. 3/2020.

b. Bemessungsgrundlage:

Laut dem heutigen Gesetz ist die Bemessungsgrundlage der Betrag, der im Ausland gezahlt, gutgeschrieben, übermittelt, verwendet oder überwiesen wird, bevor die IRRF einbehalten wird, zuzüglich der Dienstleistungssteuer („ISS“) und des Werts der PIS- und COFINS-Beiträge, die bei der Einfuhr erhoben werden:

COFINS-Importe	=	$d \times V \times Z$
PIS-Importe	=	$c \times V \times Z$
Z	=	$1 + f$ $(1 - c - d)$
<p>V = der Betrag, der im Ausland gezahlt, gutgeschrieben, übermittelt, verwendet oder überwiesen wurde, bevor die IRRF einbehalten wurde c = Satz% PIS-Importe d = Satz% COFINS-Importe f = Satz% ISS</p>		

Nichtdestotrotz hat das Bundesverfassungsgericht bereits entschieden, dass die Werte von ISS, PIS und COFINS die Bemessungsgrundlage von PIS/COFINS nicht beinhalten sollen. Von daher es ist wichtig dem Importeur in Brasilien solche Entscheidung mitzuteilen, so dass die Preisbildung solche Extrakosten nicht trägt.

Die Bemessungsgrundlage der Beiträge, die auf im Ausland zugewiesene Rückversicherungsprämien erhoben werden, beträgt 8% des gezahlten, gutgeschriebenen, übermittelten, verwendeten oder überwiesenen Betrags.

c. Steuersätze:

Der Satz von PIS-Importe beträgt 1,65% und von COFINS-Import 7,6%, was zu einem nominalen Gesamtsatz von 9,25% führt.

Die PIS/COFINS-Import-Sätze für Beträge, die an natürliche oder juristische Personen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland gezahlt werden, sind auf 0 % reduziert, sofern es sich um Miet- und Leasingentgelte für Maschinen und Ausrüstungen, Schiffe und Flugzeuge handelt, die in der Geschäftstätigkeit des Unternehmens verwendet werden.

Eine Ausnahme hiervon besteht jedoch für die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Frachtbeförderung, Charter, Leasing oder Miete von See- oder Binnenschiffen, die für den Transport von Personen zu touristischen Zwecken bestimmt sind. In diesen Fällen unterliegen die Beiträge dem kombinierten Steuersatz von 9,25 %, einschließlich der Fälle, in denen das Schiff für gemischte Tätigkeiten im Transport von Gütern und Personen zu touristischen Zwecken genutzt wird, unabhängig vom jeweiligen Tätigkeitsschwerpunkt.

d. Zahlung:

PIS/COFINS-Importe müssen zum Zeitpunkt der Zahlung, Zurverfügungstellung, Einwendung oder Ausschüttung des Dienstleistungspreises abgeführt werden.

Es ist keine Abgabe, deren Zahlung die Geschäftsbank vom Dienstnehmer verlangt, um die Überweisung ins Ausland vorzunehmen.

e. Steuerpflichtiger: Steuerschuldner und Steuerträger

Die Steuerpflichtigen von PIS/COFINS-Importen sind: (i) die in Brasilien ansässigen natürlichen oder juristischen Person, die im Ausland ansässige Personen mit einer Dienstleistung beauftragen; (ii) der Leistungsempfänger für den Fall, dass der Auftraggeber auch im Ausland ansässig ist.

Darüber hinaus sind folgende Personen gemeinsam verantwortlich: (i) der Beförderer beim Transport von Waren aus dem Ausland oder unter Zollkontrolle, auch auf dem Inlandsweg; (ii) der Vertreter des ausländischen Luftfahrtunternehmens im Land; (iii) die Verwahrstelle (jede Person, die für die Verwahrung von Waren unter Zollkontrolle verantwortlich ist); und (iv) der Versender, der multimodale Transportunternehmer oder Subunternehmer.

f. Steuererleichterungen – Abzugsfähigkeit:

Juristische Personen, die der Berechnung von PIS/COFINS nach dem nicht kumulativen Regime unterliegen, können in bestimmten Fällen Gutschriften in Bezug auf Importe in Anspruch nehmen. Dies erfordert eine Einzelfall- und Beweisanalyse.

In Fällen, in denen keine Gutschriften generiert werden, können Beiträge von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftbesteuerung (IRPJ/CSLL) abgezogen werden, sofern der Preis der erbrachten Dienstleistung gemäß den gesetzlich festgelegten Bedingungen ebenfalls abzugsfähig ist.

Wenn es sich bei der Dienstleistung um einen Technologietransfer handelt, können PIS und COFINS gemäß den in Abschnitt 3.2.6 erläuterten Bedingungen für die Abzugsfähigkeitsgrenzen abzugsfähig sein.

3.2.4 STEUER AUF DIENSTLEISTUNGEN (ISS)

ISS (Imposto sobre Serviços) ist eine Steuer im Zuständigkeitsbereich der Gemeinden und des Bundesdistrikts und wird auf die Erbringung von abschließend festgelegten Dienstleistungen erhoben.

Die ISS für den Import von Dienstleistungen weist folgende Merkmale auf:

Steuertatbestand	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Zahlung	Steuerpflichtiger	
				Steuerträger	Steuerschuldner
Erbringung von im Gesetz Nr. 116/2033 gelisteten Dienstleistungen aus dem Ausland oder dass die Leistungen im Ausland begonnen wurden.	Preis der Dienstleistung, einschließlich ISS selbst.	2% bis 5% (abhängig von der Art der Dienstleistung und der jeweiligen Gemeinde).	Beispielhaft São Paulo: Bis zum 10. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Dienstleistung erbracht, genommen oder vermittelt wurde.	Dienstleister	Dienstnehmer oder Vermittler

a. Steuertatbestand:

Die ISS konzentriert sich auf die Erbringung von Dienstleistungen, unabhängig von der Bezeichnung der erbrachten Dienstleistung, dem Bestehen einer festen Betriebsstätte, der Erfüllung etwaiger gesetzlicher, behördlicher oder administrativer Anforderungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit und unbeschadet der geltenden

Bestimmungen, des erzielten Ergebnisses und der Bezahlung der erbrachten Dienstleistungen.

In Anbetracht der Tatsache, dass es sich bei der ISS um eine Gemeindesteuer handelt und dass es in Brasilien 5.570 Gemeinden gibt, hat der Bundesgesetzgeber ein nationales Gesetz, das Ergänzungsgesetz Nr. 116/2003, für die Vereinheitlichung und die Festlegung allgemeiner Regeln erlassen. Dieses ist von den verschiedenen Gemeinden bei der Einführung der ISS einzuhalten.

ISS fällt in den folgenden Konstellationen nicht an:

i.	Exporte von Dienstleistungen ins Ausland;
ii.	die Erbringung von Dienstleistungen in Bezug auf Beschäftigung, unabhängige Arbeitnehmer, Direktoren und Mitglieder des Beirats oder des Finanzrates von Unternehmen und Stiftungen sowie die geschäftsführenden Gesellschafter und die delegierten Manager;
iii.	den auf dem Markt für Anleihen und Wertpapiere vermittelten Wert, den Wert der Bankeinlagen, den Kapital-, Zins- und Zahlungsverzug im Zusammenhang mit Kreditgeschäften von Finanzinstituten;
iv.	die Dienstleistungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden und des Bundesdistrikts sowie der von der öffentlichen Macht eingerichteten und unterhaltenen Körperschaften und Stiftungen, sofern diese Dienstleistungen mit ihren wesentlichen Zwecken verbunden sind oder sich aus ihnen ergeben ²³ ;
v.	die von den politischen Parteien erbrachten Dienstleistungen, einschließlich ihrer Stiftungen, Gewerkschaftsverbände, gemeinnützigen Bildungs- und Sozialhilfeeinrichtungen, entsprechen den gesetzlichen Anforderungen.

Darüber hinaus können die Gemeinden in der eigenen Gesetzgebung Einzelfälle vorsehen, in denen die ISS nicht fällig wird.

Es ist nicht notwendig, dass die Dienstleistungen die Haupttätigkeit des Dienstleisters darstellen. Auch die Bezeichnung der Dienstleistung ist unabhängig für das Anfallen der Steuer.

²³ Die Freistellung erstreckt sich nicht auf Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Nutzung wirtschaftlicher Aktivitäten, die den für private Unternehmen geltenden Vorschriften unterliegen oder bei denen der Nutzer Preise oder Tarife berücksichtigt oder zahlt.

Die Steuer wird auch auf die Einfuhr von Dienstleistungen erhoben. Daraus folgt, dass Dienstleistungen von der ISS umfasst sind, die aus dem Ausland kommen, oder deren Erbringung außerhalb des Landes begonnen hat.

Bei Importen gilt die Dienstleistung als erbracht und die Steuer als am Ort der Betriebsstätte des Dienstnehmers oder Vermittlers der Dienstleistung oder, in Abwesenheit einer Betriebsstätte, am Ort seines Wohnsitzes, fällig.

Die in Brasilien entwickelten Dienstleistungen gelten nicht als exportiert im Sinn des Punktes „i.“, wenn sich dessen Ergebnis in Brasilien feststellen lässt. Dies gilt selbst dann, wenn die Zahlung von einer im Ausland ansässigen Person erfolgt.

Um ISS-steuerpflichtige Dienstleistungen von denjenigen Aktivitäten abzugrenzen, die mit anderen Steuern besteuert werden (z.B. IPI – Steuer auf Industrieprodukte; ICMS – Steuer auf den Warenverkehr sowie zwischenstaatliche und interkommunale Transport- und Kommunikationsdienste), und um die für jede dieser Dienstleistungen geltenden Steuersätze zu bestimmen, hat der Gesetzgeber eine Liste der Dienstleistungen erstellt, die im Anhang zum Ergänzungsgesetz Nr. 116/2003 aufgelistet sind. Die Liste enthält neben mehreren Unterelementen insgesamt 40 Elemente.

Bei der Strukturierung komplexerer Sachverhalte, welche die Zollabfertigung von industrialisierten Waren beinhalten sowie die Notwendigkeit des Einsatzes von Monteuren und die Erbringung von Dienstleistungen unterschiedlicher Natur über einen längeren Zeitraum, wird die genaue Bestimmung der korrekt anfallenden Steuer besonders sichtbar und sollten vorab mit dem Dienstleistungsempfänger geklärt werden.

b. Bemessungsgrundlage:

Die Bemessungsgrundlage ist der Preis der Dienstleistung, der als entsprechender Bruttoumsatz ohne Abzug betrachtet wird. Ausgenommen davon sind bedingungslos gewährte Rabatte oder Ermäßigungen. Im Falle des Imports von Dienstleistungen wäre es daher der Rechnungswert ohne Abzug, einschließlich der ISS selbst.

Da der Steuerträger der Dienstleister im Ausland ist und der Dienstnehmer der Steuerschuldner, sollte der Dienstleister Folgendes beachten, falls er Interesse daran hat, den gesamten Rechnungsbetrag ohne Abzug zu erhalten. Das Vorgehen dafür ist das Gleiche, wie im Fall der IRRF vorstehend erläutert:

- Festlegung im Vertrag oder in der Rechnung (“net of taxes – all taxes due in Brazil shall be borne by the payer”); oder
- Einbeziehung der anfallenden Steuern und Abgaben in der eigenen Preiskalkulation.

Falls der Dienstleister genau den in Rechnung gestellten Betrag erhalten möchte, muss die Bemessungsgrundlage neu angepasst werden, um den gezahlten Steuerbetrag einzuschließen. Der Grund dafür ist, dass der vom Dienstnehmer geschuldete Betrag den Rechnungsbetrag zuzüglich des Steuerbetrags umfasst. Um die Anpassung vorzunehmen, kann vereinfacht die folgende Formel angewendet werden:

Neu angepasste Basis = Rechnungsbetrag / [(1 - Rate%) / 100].

Sollte die Vereinbarung zwischen den Parteien auf den Erhalt des Rechnungsbetrags ohne jegliche Abzüge gerichtet sein – weder IRRF noch ISS -, würde die Formel wie folgt lauten (unter Berücksichtigung einer IRRF von 15% und einer ISS von 5%):

Neu angepasste Basis = Rechnungsbetrag / [(1 - 15% - 5%) / 100].

c. Steuersätze:

Für den Import von Dienstleistungen variiert der ISS-Satz je nach Art der Dienstleistung und der Gemeinde, in der sich der Dienstnehmer der importierten Dienstleistung befindet.

Im Allgemeinen variieren die Sätze zwischen 2% und 5%. In der Gemeinde São Paulo beträgt der allgemeine Satz, mit einigen Ausnahmen, 5%.

Viele Gemeinden, insbesondere im Landesinneren und in der Nähe der Landeshauptstädte, senken den ISS-Satz auf das maximal mögliche Maß von 2%, um Investitionen und Unternehmen anzuziehen.

d. Zahlung:

Die ISS auf die Einfuhr von Dienstleistungen muss im Allgemeinen bis zu dem 10. Tag des Monats erhoben werden, der auf den Monat folgt, in dem die Dienste geleistet, genommen oder von einem Dritten vermittelt wurden (z.B. São Paulo). Jede Gemeinde bestimmt jedoch das Abführdatum selbst.

Es ist keine Steuer, für die die Geschäftsbank einen Zahlungsnachweis benötigt, um den Rechnungsbetrag ins Ausland zu überweisen.

e. Steuerpflichtiger: Steuerschuldner und Steuerträger

Der ISS-Steuerträger ist der Dienstleister im Ausland. Die Person, die für die Berechnung, Einbehaltung und Bezahlung der ISS verantwortlich ist (Steuerschuldner), ist der Dienstnehmer oder der in Brasilien ansässige Vermittler der Dienstleistung.

f. Steuererleichterungen – Abzugsfähigkeit:

Die ISS ist nicht neutral und generiert keine Gutschrift an den Dienstleister oder Dienstnehmer. Wenn jedoch festgelegt ist, dass der Dienstnehmer die Steuerbelastung trägt, kann diese von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftbesteuerung von „IRPJ/CSLL“ abgezogen werden, wenn die erbrachte Leistung gemäß den gesetzlich festgelegten Bedingungen ebenfalls abzugsfähig ist.

Brasilien hat kürzlich die OECD-Richtlinien zu Verrechnungspreisen zu ihrer Gesetzgebung eingeführt, die seit 1.1.2024 verpflichtend sind. Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen soll diesen neuen Regelungen folgen.

Wenn es sich bei der Dienstleistung um einen Technologietransfer handelt, kann die ISS-Steuer gemäß den in Thema 3.2.6 erläuterten Bedingungen für die Abzugsfähigkeit abgezogen werden.

3.2.5 WECHSELSTEUER (IOF)

Der IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) ist auf die Devisentransaktion zu zahlen, die für Überweisungen in das Ausland erforderlich ist.

Die IOF auf Überweisungen für den Import von Dienstleistungen weist folgende Merkmale auf:

Steuertatbestand	Bemessungsgrundlage	Steuer-satz	Zahlung	Steuerpflichtiger	
				Steuer-träger	Steuer-schuldner
Devisen- / Geldwechseltransaktion	Erworbener Wert der Fremdwährung (Nettobetrag überwiesen)	0,38%	Abwicklung des Devisengeschäfts	Käufer der Fremdwährung zur Überweisung (Dienstnehmer)	Finanzinstitute, die zu Wechseltransaktionen autorisiert sind

Die IOF ist nicht neutral (keine Gutschrift) und stellt einen Transaktionsaufwand dar, der von der IRPJ/CSLL-Bemessungsgrundlage abziehbar ist, wenn die erbrachte Leistung gemäß den von festgelegten gesetzlichen Bedingungen ebenfalls abzugsfähig ist (siehe nachstehend).

3.2.6 ABZUGSFÄHIGKEIT UND ZAHLUNGEN FÜR TECHNISCHE DIENSTLEISTUNGEN UND TECHNISCHE UNTERSTÜTZUNG

Im Allgemeinen sind abzugsfähige Betriebsausgaben diejenigen, die nicht in den Kosten enthalten sind, die für die Tätigkeit des Unternehmens und die Aufrechterhaltung der jeweiligen Produktionsquelle erforderlich sind, also diejenigen, die für die Durchführung der für die Tätigkeit des Unternehmens erforderlichen Transaktionen oder Vorgänge gezahlt werden oder angefallen sind, die in der Tätigkeit des Unternehmens üblich oder normal sind.

Die Steuergesetzgebung verlangt auch, dass die Ausgaben ordnungsgemäß durch qualifizierte und geeignete Dokumente (wie Rechnungen, Quittungen und Verträge) bescheinigt werden, um ihre Art, die Identität des Begünstigten, die Menge, den Wert des Vorgangs und die anderen mit der Transaktion verbundenen Merkmale nachzuweisen.

Wie bereits erwähnt, hat Brasilien vor kurzem die OECD-Richtlinien zu Verrechnungspreisen zu ihrer Gesetzgebung eingeführt, die seit 1.1.2024 verpflichtend sind. Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen soll diesen neuen Regelungen folgen, so dass alle Zahlungen die nach diesen Regelungen den sogenannten Marktwert übersteigen, nicht abziehbar sind.

In Fällen des Technologietransfers, in denen die Vergütung für technische Dienstleistungen und die damit verbundene technische, wissenschaftliche und administrative Unterstützung nach brasilianischem Recht getrennt behandelt wird, war die Abziehbarkeit lange Zeit weiter begrenzt²⁴. Diese befolgten spezifische Rechtsvorschriften, die einen Höchstwert von bis zu 5% festlegen, der auf den Nettoumsatzerlösen der mit der übertragenen Technologie hergestellten Produkte berechnet wird und je nach Wirtschaftszweig des Dienstnehmers variiert.

Viele Verträge zwischen deutschem Dienst/Lizenzgeber und brasilianischem Dienst/Lizenznehmer wurden nach dieser Gesetzbegrenzung geschlossen, so dass der Wert von Royalties begrenzt war. Nach den neuen Vorschriften können die Vertragspartner die früheren Verträge eventuell neu verhandeln.

²⁴ Beschränkungen gelten nur für IRPJ, ohne CSLL, die den allgemeinen Regeln für die Abzugsfähigkeit entsprechen.

Es ist noch umstritten, ob, um abzugsfähig zu sein, diese Verträge beim Nationalen Institut für Gewerbliches Eigentum – INPI und anschließend bei der brasilianischen Zentralbank – BACEN registriert werden müssen. Unserer Meinung nach sind solche Voraussetzungen von der neuen Verrechnungspreisregulierung widerrufen. Gleichwohl, um Probleme zu vermeiden bis zum Erlass einer klaren Positionierung des Finanzamts und um die Abzugsfähigkeit zu gewährleisten, ist es empfehlenswert, den Vertrag sowohl beim INPI als auch beim Bacen registrieren zu lassen.

Die Abzugsfähigkeit von Ausgaben für Leistungen technischer, wissenschaftlicher, administrativer und ähnlicher Unterstützung ist zeitlich begrenzt und unterliegt in bestimmten Fällen besonderen Regeln. Aus diesem Grund empfiehlt sich in diesen Fällen vorab eine genauere Analyse des jeweiligen Einzelfalles.

3.2.7 BEISPIELE

3.2.7.1 IMPORT VON TECHNISCHEN DIENSTLEISTUNGEN

	Tatbestand	Bemessungsgrundlage	Steuerzahler	Steuersatz	Gutschrift?
WHT *	Zahlung für Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt	Dienstleister	15%	✗ ✓*
CIDE **	Einfuhr von technischer Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt	Dienstnehmer	10%	✗
PIS/COFINS-Import	Einfuhr von Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt + ISS + PIS + COFINS	Dienstnehmer	9,25%	✓***
ISS-Import	Einfuhr von Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt	Dienstleister	Abhängig von Dienstleistungsart und Gemeinde (2% zu 5%)	✗
IOF	Wechsel	Nettobetrag bezahlt	Dienstnehmer	0,38%	✗

*Gutschrift möglich

** Keine CIDE falls Dienstleistung im Allgemeinen (WHT ist 25%)

*** Abhängig von der Dienstleistungsart, Aktivität des Importeurs und Steuermodus des Importeurs

Wichtig: Bemessungsgrundlage von PIS/COFINS nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts beinhaltet ISS, PIS und COFINS nicht!

3.2.7.2 IMPORT VON DIENSTLEISTUNGEN IM ALLGEMEINEN (NICHT TECHNISCH)

	TATBESTAND	BEMESSUNGSGRUNDLAGE	STEUERZÄHLER	STEUERSATZ	GUTSCHRIFT?
WHT *	Zahlung für Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt	Dienstleister	15%	✗ ✓*
PIS/COFINS-Import	Einfuhr von Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt + ISS + PIS + COFINS	Dienstnehmer	9,25%	✓***
ISS-Import	Einfuhr von Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt	Dienstleister	Abhängig von Dienstleistungsart und Gemeinde (2% zu 5%)	✗
IOF	Wechsel	Nettobetrag gezahlt	Dienstnehmer	0,38%	✗

*Gutschrift möglich

** Keine CIDE falls Dienstleistung im Allgemeinen (WHT ist 25%)

*** Abhängig von der Dienstleistungsart, Aktivität des Importeurs und Steuermodus des Importeurs

Wichtig: Bemessungsgrundlage von PIS/COFINS nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts beinhaltet ISS, PIS und COFINS nicht!

3.2.7.3 SOFTWARE-NUTZUNGLIZENZ (OHNE ÜBERTRAGUNG DES QUELLCODES)

	Tatbestand	Bemessungsgrundlage	Steuerzahler	Steuersatz	Gutschrift?
WHT *	Zahlung für Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt	Dienstleister	15%	✗ ✓*
CIDE **	Einfuhr von technischer Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt	Dienstnehmer	10%	✗
PIS/COFINS-Import	Einfuhr von Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt + ISS + PIS + COFINS	Dienstnehmer	9,25%	✓***
ISS-Import	Einfuhr von Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt	Dienstleister	Abhängig von Dienstleistungsart und Gemeinde (2% zu 5%)	✗
IOF	Wechsel	Nettobetrag gezahlt	Dienstnehmer	0,38%	✗

*Gutschrift möglich

** Keine CIDE falls Dienstleistung im Allgemeinen (WHT ist 25%)

*** Abhängig von der Dienstleistungsart, Aktivität des Importeurs und Steuermodus des Importeurs

Wichtig: Bemessungsgrundlage von PIS/COFINS nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts beinhaltet ISS, PIS und COFINS nicht!

3.2.7.4 SOFTWARE-NUTZUNGSLIZENZ (MIT ÜBERTRAGUNG DES QUELLCODES)

	Tatbestand	Bemessungsgrundlage	Steuerzahler	Steuersatz	Gutschrift?
WHT *	Zahlung für Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt	Dienstleister	15%	  *
CIDE **	Einfuhr von technischer Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt	Dienstnehmer	10%	
PIS/COFINS-Import	Einfuhr von Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt + ISS + PIS + COFINS	Dienstnehmer	9,25%	 ***
ISS-Import	Einfuhr von Dienstleistung	Bruttobetrag gezahlt	Dienstleister	Abhängig von Dienstleistungsart und Gemeinde (2% zu 5%)	
IOF	Wechsel	Nettobetrag bezahlt	Dienstnehmer	0,38%	

*Gutschrift möglich

** Keine CIDE falls Dienstleistung im Allgemeinen (WHT ist 25%)

*** Abhängig von der Dienstleistungsart, Aktivität des Importeurs und Steuermodus des Importeurs

Wichtig: Bemessungsgrundlage von PIS/COFINS nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts beinhaltet ISS, PIS und COFINS nicht!

4. KOSTENUMLAGEVEREINBARUNGEN

4.1 ALLGEMEINE ASPEKTE

Aktivitäten, die im Rahmen von Kostenumlagevereinbarungen (sogenannte Cost-Sharing-Agreements) durchgeführt werden, sollten grundsätzlich keine steuerpflichtigen Dienstleistungen beinhalten, sofern (i) objektive Kriterien für die Kostenverteilung eingehalten werden; (ii) kein Aufschlag berechnet wird; (iii) und die Erstattung nicht das Kerngeschäft darstellt, sondern Backoffice- oder Verwaltungsangelegenheiten umfasst.

Das brasilianische Bundesfinanzamt hat dargelegt, dass Kosten und Aufwendungen, die zugunsten einem verbundenen Vertragspartner anfallen, ohne steuerliche Konsequenzen erstattet werden können²⁵, sofern folgende Voraussetzungen eingehalten sind:

- Die Kosten/Aufwendungen fallen tatsächlich an und sind von gemeinsamem Interesse der Unternehmen;

²⁵ Bundesfinanzamt Antwort auf Konsultation Cosit Nr. 23/2013.

- b. Die Kosten/Aufwendungen stehen nicht im Zusammenhang mit den Kernaktivitäten des Unternehmens, dem Kosten/Aufwendungen erstattet werden;
- c. Die Kostenverteilung erfolgt anhand angemessener und objektiver Kriterien, die im Voraus angepasst und von den Parteien in einer ordnungsgemäßen Vereinbarung formalisiert wurden;
- d. Übereinstimmung zwischen dem Beitrag jedes Unternehmens und den erwarteten oder effektiv erzielten Vorteilen;
- e. Identifizierung des Nutzens für jedes spezifische Unternehmen;
- f. Beschränkung der Erstattung auf die entsprechenden Kosten/Aufwendungen ohne Vergütung oder Aufschlag des Unternehmens, welches diese Kosten/Aufwendungen zentralisiert hat; und
- g. Vorteile, die allen an der Cost-Sharing-Vereinbarung beteiligten Unternehmen gewährt werden.

Sobald die Anforderungen von den Parteien eingehalten wurden, gelten die Beträge, die im Rahmen der Kostenteilungsvereinbarung eingehen, nicht mehr als steuerpflichtige Einnahmen des Unternehmens, das die Auszahlungen zentralisiert hat. Dies bedeutet, dass:

- a. IRPJ/CSLL werden nicht für die erhaltene Erstattung belastet (neutrale Effekte, da das brasilianische Unternehmen, das als Kostenstelle fungiert, die entsprechenden Kosten nicht abzieht);
- b. PIS/COFINS werden nicht erhoben (ähnlich wie bei einem Export von Dienstleistungen);
- c. Es würde keine ISS erhoben, was wiederum die größte Steuerersparnis im Vergleich zu einer regelmäßigen Ausfuhr von Dienstleistungen bedeuten würde (bis zu 5% des Bruttobetrag für die entwickelten Aktivitäten).

4.2 BESONDERHEITEN UND RISIKEN IM RAHMEN EINER KOSTENUMLAGEVEREINBARUNG

Überweisungen von brasilianischen Unternehmen ins Ausland im Rahmen einer Kostenumlagevereinbarung sind aus steuerlicher Sicht kontroverser.

Bei der Analyse der steuerlichen Behandlung der entsprechenden Überweisungen zugunsten ausländischer Unternehmen sind deshalb zwei Konstellationen zu berücksichtigen:

- a. Erstattung von Kosten/Aufwendungen, die ausschließlich im Namen Dritter anfallen, bei denen das ausländische Unternehmen nur auf Anordnung des Begünstigten handelt; oder
- b. Erstattung von Kosten/Aufwendungen im Rahmen von Kostenumlagevereinbarungen, bei denen dem ausländischen Unternehmen Kosten/Aufwendungen zugunsten aller Unternehmen entstehen.

Zu der ersten Konstellation: Sobald das ausländische Unternehmen keine Beziehung zu den Kosten/Aufwendungen hätte, wäre die steuerliche Behandlung der Überweisungen dieselbe, als ob die Kosten/Aufwendungen direkt dem brasilianischen Unternehmen entstanden wären. Wenn die Zahlungen in Brasilien besteuert würden, würden die Überweisungen den PIS/COFINS-Import mit 9,25%, der IRRF mit 15% oder 25%, CIDE mit 10% je nach Art der Zahlung, der IOF mit 0,38% und ISS mit 2% bis 5% je nach Art der Dienstleistung unterliegen.

Zu der zweiten Konstellation: Sobald alle Unternehmen die Kosten/Aufwendungen und Vorteile teilen und das ausländische Unternehmen kein bloßer Vermittler ist, sollte die Überweisung des brasilianischen Unternehmens nicht einer direkten Zahlung für den Import von Dienstleistungen entsprechen und daher aus einer steuerlichen Perspektive neutral sein. Die einzige Steuer, die erhoben würde, wäre der IOF mit einem Satz von 0,38%.

Ungeachtet dessen ist es wichtig, eine jüngste Entscheidung des brasilianischen Verwaltungsrats für Steuerbeschwerden ("CARF") zu beachten²⁶. In dieser wurde festgestellt, dass Überweisungen

für die Erstattung des ausländischen Unternehmens der IRRF zu entwerfen sind. Es ist jedoch noch nicht konkretisiert, ob der von CARF analysierte Fall eine Erstattung von Kosten/Aufwendungen umfasste, die ausschließlich im Namen Dritter entstanden sind, oder eine Erstattung von Kosten/Aufwendungen im Rahmen von Kostenumlagevereinbarungen.

Selbst wenn die brasilianischen Steuerbehörden die steuerliche Behandlung von reinen Kostenumlagevereinbarungen offenbar enger auslegen, entsprechen nach unserer Ansicht Kostenumlagevereinbarungen jedoch nicht den „normalen“ Dienstleistungskonstellationen. Voraussetzung dafür ist aber, dass sie keine finanzielle Vergütung beinhalten und nur eine gemeinsame Anstrengung der Unternehmen darstellen, Kosten/Aufwendungen zu teilen, die nicht mit ihrem Kerngeschäft zusammenhängen.

Wenn daher die formalen und materiellen Anforderungen für die Kostenumlagevereinbarungen ordnungsgemäß eingehalten werden, können diese Vereinbarungen nach unserem Verständnis die aus Brasilien getätigten Überweisungen steuerneutral abdecken.

5. VERRECHNUNGSPREISE

Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen mit Gütern, Rechten und Dienstleistungen unterliegen den Verrechnungspreisregelungen in Brasilien. Das heißt, dass der brasilianische Importeur von Dienstleistungen aus einem verbundenen Unternehmen in Deutschland, dem Finanzamt durch die Anwendung einer der Verrechnungspreisemethoden nachweisen muss, ob seine Preise dem Marktwert entsprechen.

Falls die Importpreise höher als der durch die Verrechnungspreisemethoden bestimmte Marktwert sind, muss der Importeur den übersteigenden Teil des Preises in die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage hinzufügen und versteuern (Effekte: 34%). Die Berücksichtigung von Verrechnungspreisen ist jährlich durchzuführen und muss in die Körperschaftsteuererklärung eingefügt werden.

²⁶ Entscheidung Nr. 1401-004.049 vom Januar 2020.

Das brasilianische Verrechnungspreisgesetz stellte, bis 2023, eine modifizierte Version der OECD- Guidelines dar und hatte als eine der Hauptmaßnahmen die Festsetzung fester Handelsspannen, die für alle Marktsektoren gelten und keine Rücksicht auf Transaktionsbesonderheiten nehmen.

Brasilien hat die Mitgliedschaft in der OECD beantragt, was bereits Auswirkungen auf die brasilianischen Verrechnungspreisregeln hatte. Seit 1.1.2024, sind die OECD-Verrechnungspreiserichtlinien in großen Maßen in die brasilianische Gesetzgebung eingeführt, so dass die zwischen verbundenen Unternehmen erfolgten Transaktionen nach Marktwert sein sollen, um von der KSt-Grundlage abziehbar zu werden.

Das gilt für alle Arten von Transaktionen, insbesondere mit Dienstleistungen.

6. STEUERLICHE BETRIEBSSTÄTTE

6.1 ALLGEMEINE ASPEKTE

Brasilien verfügt nicht über spezifische Regelungen bezüglich Betriebsstätten, wie dies in anderen Ländern, insbesondere OECD-Mitgliedern, der Fall ist. Rechtsprechung gibt es kaum und den Finanzbehörden mangelt es noch an Expertise, solche Situationen zu identifizieren.

Brasilien hat aber Regelungen über die Besteuerung von Einkünften nicht ansässiger Personen, die in Brasilien einen abhängigen Agenten anstellen (e.g. **Agency-PE**).

In solchen Fällen gibt es diese drei Möglichkeiten eine Betriebsstätte ausländischer Unternehmen in Brasilien steuerlich zu erfassen:

Formelle Betriebsstätte

✓ Nicht ansässige Person übt ihre Aktivitäten und Geschäftszwecke durch eine formelle Niederlassung aus

Informelle Betriebsstätte

✓ Das Geschäft ist durchgeführt, ohne eine formelle Niederlassung zu gründen

Abhängiger Agent

✓ "Agency-PE" nach bras. KStG:
(i) Aktivitäten einer nicht-ansässigen Person werden durch commissionaires oder Bevollmächtigten durchgeführt, oder (ii) Verkäufe werden durch in Brasilien ansässige Agenten gemacht

6.2 ARTEN VON BETRIEBSSTÄTTEN UND IHRE EIGENSCHAFTEN

a. Formelle feste Einrichtung: Niederlassungen, Büros usw.

Aufgrund der bürokratischen Hürden bei der Eröffnung einer Niederlassung eines ausländischen Unternehmens in Brasilien (z.B. hängt die Eröffnung einer Niederlassung eines ausländischen Unternehmens von einem Präsidialdekret ab), gibt es in Brasilien äußerst wenige Unternehmen, die über Niederlassungen, oder ähnlich feste Geschäftseinrichtungen tätig sind, die die Besteuerung einer Betriebsstätte auslösen würden. Ausnahmen bilden beispielsweise ausländische Fluggesellschaften, einige Handelsbüros ausländischer Banken.

b. Informelle feste Einrichtung: als De-Facto-Unternehmen (nicht rechtsfähige Gesellschaft)

Eine "informelle feste Einrichtung" von ausländischen Unternehmen in Brasilien ist ungewöhnlich. Es handelt sich hierbei um Grenzfälle, in denen Unternehmen in erheblichem Umfang geschäftliche Aktivitäten auf und von brasilianischem Boden aus betreiben. Brasilianische Behörden (Fiskus, Arbeitsbehörden usw.) können in einem solchen Fall ein Unternehmen, das in Brasilien Geschäfte tätigt, indem es konkrete Ressourcen zuteilt – mit einer physisch eingerichteten Adresse, Personal, das vor Ort dafür arbeitet, tägliche wirtschaftliche Aktivitäten ausführt – als De-facto-Unternehmen betrachten, d.h. als Unternehmen ohne formelle Registrierung in Brasilien. Dies wiederum führt zu verschiedenen Konsequenzen, da das Unternehmen ohne Einhaltung der zwingenden gesetzlichen Anforderungen (Unternehmens-, Steuer-, Arbeits-, Regulierungs- usw.) operiert.

c. Abhängiger Vertreter

- Aktivitäten eines ausländischen Unternehmens, die von Kommissionär oder Stellvertreter durchgeführt werden

Die Gewinne, die Auftraggeber im Ausland durch Kommissionär oder Stellvertreter in Brasilien erzielen, unterliegen in Brasilien der Besteuerung.

Diese Regel gilt für Gewinne, die von Auftraggebern im Ausland erzielt werden, wenn Waren als Sendung an Kommissionär oder Stellvertreter in Brasilien versandt werden, damit diese die Waren in Brasilien im Namen und auf Rechnung des Auftraggebers verkaufen können.

In diesem Fall muss der brasilianische Kommissionär oder Stellvertreter die Gewinne des Auftraggebers in Brasilien separat bilanzieren und die entsprechenden Steuererklärungen abgeben.

- Direktvertrieb über Agenten

Transaktionen über einen lokalen Agenten/Vertreter können problematisch sein in dem Fall, dass sie den sogenannten „Direktvertrieb über Agenten“ konfigurieren, wobei der lokale Agent als vom ausländischen Unternehmen abhängig angesehen wird.

Für die Konfiguration des Direktvertriebs über den Agenten sollte der Verkauf direkt vom ausländischen Unternehmen in Rechnung gestellt werden, während er in Brasilien vom lokalen Agenten abgeschlossen wird. In diesem Fall wäre die Transaktion in Brasilien steuerpflichtig, mit einer als steuerpflichtig erachteten Grundlage von 9,6% des Bruttoumsatzes (Rechnungswert).

Sowohl für die internen Körperschaftsteuervorschriften, die von Brasilien abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, als auch für die Position der Steuerbehörden ist der wichtigste Aspekt, um die PE-Konfiguration zu vermeiden, die Befugnis des brasilianischen Vertreters, Kaufverträge im Namen der ausländischen Firma zu unterzeichnen oder/abzuschließen.

Das Problem der Betriebsstätte wird vermieden, wenn sich die Tätigkeit des Vermittlers auf Supportleistungen oder die Vermittlung von Verkäufen beschränkt, einschließlich der Erlangung und Weiterleitung von Bestellungen oder Angeboten, selbst wenn diese Leistungen in Form einer prozentualen Provision vergütet werden, sofern der Agent nicht befugt ist, den Auftraggeber vertraglich zu binden.

Auch die Tatsache, dass von dem Dienstleister gesammelt eingereichte Bestellungen routinemäßig vom Auftraggeber genehmigt werden, führt laut brasilianischem Recht (anders als im OECD-Kommentar festgestellt) nicht zu der Begründung einer Betriebsstätte. Darüber hinaus darf der lokale Vertreter auch Kundendienstleistungen erbringen, ohne dass dies zwangsläufig zu einer Qualifizierung als Betriebsstätte führt.

7. SCHLUSSBEMERKUNGEN

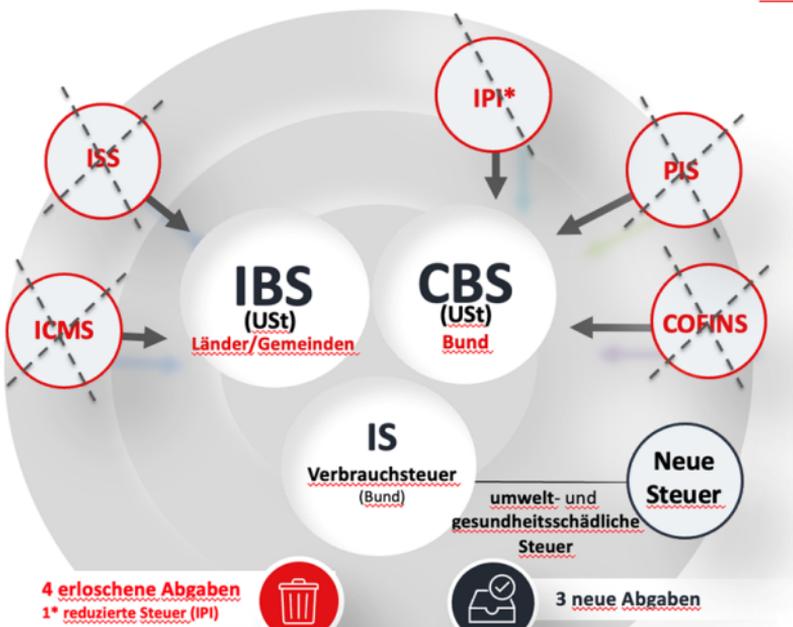
Brasilien hat eine Reform der Abgaben auf Konsum endlich geschaffen. Diese zielt darauf, das komplexe Steuersystem zu vereinfachen, indem fünf bestehende Steuern durch zwei neue ersetzt werden. Diese Reform betrifft sowohl den Waren- als auch den Dienstleistungssektor.

Die wichtigsten Merkmale:



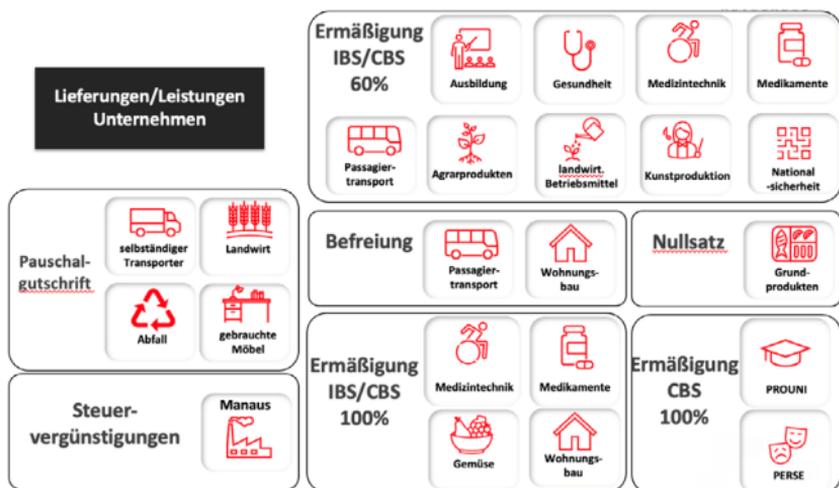
Was Dienstleistungen betrifft, werden ISS, PIS und COFINS (noch weitere ICMS und IPI, die Waren belasten) erlöscht und durch insbesondere zwei neue ersetzt:

- CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços): Ein Bundesbeitrag, der PIS und COFINS ersetzt;
- IBS (Imposto sobre Bens e Serviços): Eine von Ländern und Gemeinden erhobene Steuer, die ICMS und ISS ablöst.

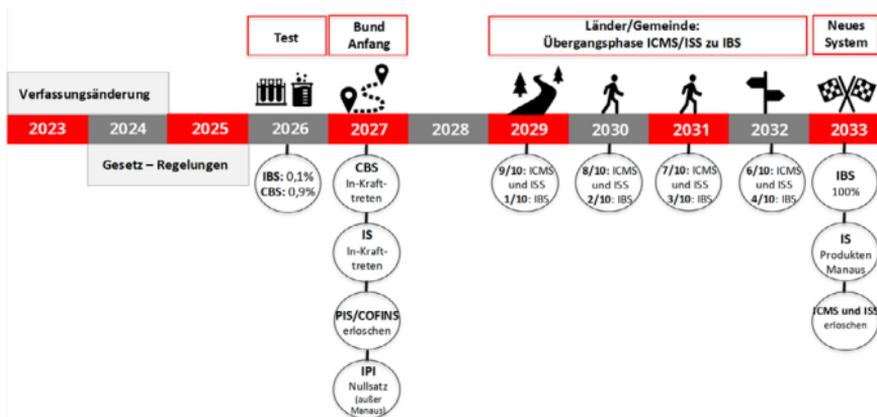


Eine Erhöhung der nominalen Steuerbelastung für Dienstleistungsimporte ist zu erwarten, da heute ISS, PIS, COFINS rund 15% bedeuten und der IBS/CBS-Satz bei 28% liegen soll. Andererseits sind die alten Abgaben für viele Unternehmen ein Kostenfaktor, während IBS/CBS durch Vorsteuerabzug völlig neutral sind.

Einige Dienstleistungen (und Waren) werden vergünstigt:



Die Umsetzung der Steuerreform erfolgt schrittweise über einen Zeitraum beginnend im Jahr 2026 und voraussichtlich abgeschlossen im Jahr 2032. Während dieser Übergangsphase werden die alten und neuen Abgaben gleichzeitig existieren, was für Unternehmen eine sorgfältige Steuerplanung erfordert.



Unternehmen, die Dienstleistungen nach Brasilien importieren, sollten die Entwicklungen der Steuerreform aufmerksam verfolgen und ihre Geschäftsstrategien entsprechend anpassen, um mögliche steuerliche Auswirkungen zu vermeiden.

8. STOCHE FORBES ADVOGADOS

Stocche Forbes ist eine führende Full-Service-Anwaltskanzlei Brasiliens, gegründet von einer hoch erfahrenen Gruppe von Experten, die an den Standorten in São Paulo, Rio de Janeiro, Brasília, Belo Horizonte und Ribeirão Preto brasilianische und ausländische Unternehmen aus allen Wirtschaftsgebieten in der Gesamtheit ihrer komplexen und anspruchsvollen Geschäfte rechtlich und steuerlich beraten.

Auch die Beratung deutscher Unternehmen ist ein Teil unserer Tätigkeit: viele unserer Anwälte haben in Deutschland studiert oder deutsche Schulen in Brasilien besucht. Wir sind Mitglied der AHK São Paulo und anderer deutschsprachiger Institutionen, haben enge Beziehungen zu mehreren Anwaltskanzleien in Deutschland und sind oft an Geschäftsveranstaltungen als Vortragende oder Sponsoren beteiligt.

Paulo Duarte ist Partner der Kanzlei Stocche Forbes Advogados in São Paulo, Doktor im Wirtschaftsrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien (Österreich), LL.M im deutschen Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München (Deutschland) und LL.B der Rechtswissenschaft an der Bundesuniversität Minas Gerais (Brasilien).



STOCHE FORBES

A D V O G A D O S

STOCHE FORBES ADVOGADOS

Av. Brigadeiro Faria Lima, 4100 - 10º andar

04538-132 - São Paulo / SP - Brasil

Tel.: +55 (11) 3755-5400 | +55 (11) 3185-2600

www.stoccheforbes.com.br

Kontakt:

Dr. Paulo César Teixeira Duarte Filho

pduarte@stoccheforbes.com.br

+55 (11) 3755-5419

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

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



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

Deutsch-Brasilianische Industrie- und Handelskammer São Paulo

Rua Verbo Divino 1488 | BR 04719-904 | São Paulo-SP

Tel.: (55 11) 5187-5100 | Fax: (55 11) 5181-7013

E-mail: juridico@ahkbrasil.com

www.ahkbrasil.com