

## Brasilien: Behandlung von Kostenumlagen und Transaktionen mit immateriellen Wirtschaftsgütern

Im Folgenden wird ein Überblick über die Regularien zu konzerninternen Transaktionen unter Einbeziehung immaterieller Wirtschaftsgüter in Brasilien gegeben. Ferner wird die Möglichkeit einer Umsetzung von konzernweiten Kostenumlagen nach brasilianischen Verrechnungspreisregularien aufgezeigt.

### Konzerninterne Transaktionen mit immateriellen Wirtschaftsgütern

Die Regularien für die Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter bestehen bereits seit 1958 im brasilianischen Recht. Die Gestaltung ist weitgehend unabhängig vom Steuerrecht, allerdings ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von Lizenzzahlungen jeglicher Art an die Vorgaben der brasilianischen Patentbehörde (INPI) gekoppelt. Hierbei gibt es grundsätzlich keine Sonderregelungen in den brasilianischen Verrechnungspreisregularien für „Royalties“. Dies bedeutet, dass aus brasilianischer Sicht Lizenzzahlungen streng genommen keine für Verrechnungspreiszwecke relevante Transaktion darstellen.

Generell fallen alle Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, die immaterielle Wirtschaftsgüter beinhalten, unter die Vorgaben INPI, welche jegliche Zahlung ins Ausland aufgrund der Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern genehmigen muss. Hierzu wurden industriespezifische Obergrenzen festgelegt; als Faustregel kann festgehalten werden, dass jegliche „Royalties“, Technologielizenzen oder Markenlizenzen kombiniert insgesamt einen Wert von 5% des Umsatzes der lokalen Gesellschaft nicht überschreiten dürfen mit Ausnahme von Fällen, die von expliziten Steueranreizen gedeckt sind. Im Falle von reinen Markenlizenzen sind Lizenzzahlungen generell auf 1% der Nettoumsatzerlöse begrenzt.

Die folgende Tabelle listet die unterschiedlichen, gesetzlich fixierten (Maximal-)Sätze auf (vgl. Richtlinie 436, vom 30. Dezember 1958):

Gruppe 1 - Primärsektor	Maximaler Prozentsatz
Elektrische Energie	5%
Kraftstoffe (Rohöl und Koppelprodukte)	5%
Transportsektor (Kraftfahrzeuge und Bestandteile, Reifen und Räder)	5%
Kommunikationssektor	5%
Düngemittelindustrie	5%
Chemikalien (Basisstoffe)	5%
Schwermetall/Schwerindustrie	5%
Elektrische Erzeugnisse	5%
Schiffbauindustrie	5%
Diverses (Landwirtschaft und landwirtschaftliche Maschinen, Werkzeuge/Werkzeugbau)	5%
Gruppe 2 – Sekundärsektor, verarbeitende Industrie	Maximaler Prozentsatz
Verpackungsindustrie	4%
Lebensmittelindustrie	4%
Chemiesektor und Pharmaindustrie	4%
Textilindustrie	4%
Schuhindustrie	4%
Verarbeitung von Metallprodukten	3,5%
Verarbeitung von Zement und Asbest	3,5%
Verarbeitung von Elektroartikeln	3,5%
Anwendungs- und Haushaltswaren	3%
Plastik- und Gummiartikel	2%
Hygieneartikel	2%
Andere verarbeitende Industrie	1%

Die Zuordnung bzw. Klassifizierung in eine der oben genannten Gruppen wird vom INPI vorgenommen. Die Patentbehörde entscheidet auch über die generelle Möglichkeit einer

Zahlung sowie über die gültige Dauer des Vertragsverhältnisses, d.h. über die resultierende Abzugsfähigkeit der Lizenzzahlung. Hierzu muss die Transaktion dem Grunde und der Höhe nach genehmigt werden und im Vorhinein vertraglich vereinbart sein. In der Regel werden solche Royalty-Verträge beim INPI über fünf Jahre fixiert und können dann regelmäßig um weitere fünf Jahre verlängert werden. Um darüber hinaus weiterhin eine Royalty beim INPI registrieren und die Zahlung gewährleisten zu können, muss eine Modifikation oder Erneuerung bspw. der zugrundeliegenden Technologie nachgewiesen werden. Ansonsten gilt das immaterielle Wirtschaftsgut als nicht mehr lizenzierungsfähig, da das zur Verfügung gestellte Know-how bzw. Bündel immaterieller Wirtschaftsgüter als an die brasilianische Gesellschaft übergegangen angesehen wird.

Ist eine Gesellschaft in mehreren der oben genannten Sektoren tätig, gilt insgesamt trotzdem die Obergrenze von fünf Prozent für die Zahlung von Technologie- und Markenlizenzen. In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass Lizenzen höher als 5% vom INPI mit höchster Wahrscheinlichkeit erst gar nicht registriert werden, so dass ein Zahlungsfluss aus Brasilien heraus nicht möglich ist bzw. dessen Abzugsfähigkeit negiert wird. Diese Obergrenze gilt jeweils kombiniert für Marke und Technologie. Aus praktischer Sicht, bspw. bei vorhandenen Vergleichsstudien für eine Markenlizenz und eine Technologielizenz, dürfen diese also kombiniert maximal 5% ergeben.

Sind Technologie- und Markenlizenz einmal registriert, sind diese Transaktionen nicht mehr Bestandteil der Verrechnungspreisprüfung und unterliegen nicht mehr den Verrechnungspreisregularien.

Die zusätzliche steuerliche Belastung, die bei Lizenzzahlungen aus Brasilien heraus anfällt, ist im Folgenden zusammenfassend dargestellt:

• Quellensteuer (IRRF) auf ausgehende Zahlungen:

Jeder Zahlungsfluss, der von einem brasilianischen Steuerzahler auf eine natürliche oder juristische Person mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland erfolgt, unterliegt einer Quellensteuer in Höhe von 25% auf das zu versteuernde Einkommen. Ausgenommen sind Lizenzgebühren oder technische Dienstleistungen, bei welchen der Steuersatz auf 15% reduziert wird, soweit sich der Zahlungsempfänger nicht in einer von den brasilianischen Behörden auf die Liste der sog. „Steuroasen“ gesetzten Jurisdiktion befindet.

• Zusatzabgabe aufgrund der Intervention in die lokale Wirtschaft (CIDE):

Die Entrichtung von Gebühren für technische Dienstleistungen und Lizenzen unterliegen der CIDE in Höhe von 10%. Die CIDE wird auf die zugrundeliegenden Kosten der lokalen Gesellschaft erhoben.

• Kommunale Steuern auf erbrachte Dienstleistungen (ISS):

In Abhängigkeit von der Art der Transaktion mit dem ausländischen Zahlungsempfänger kann eine Zahlung oder Gutschrift unter eine der „Dienstleistungen“ fallen, die mit der ISS zu besteuern sind. Hierzu gehört die Nutzung von Handelsmarken oder Software, nicht jedoch die Lizenzierung von Patenten oder Urheberrechten. Die zu versteuernden Dienstleistungen werden im Annex des ISS National Law 116/03 aufgelistet. Die Besteuerungsgrundlage ist grundsätzlich der Preis, der für die Dienstleistung bezahlt wurde. Die ISS Steuerrate liegt je nach Bundesstaat zwischen 2% und 5%.

### **Behandlung von Kostenumlagen**

In Anbetracht der starren und vergleichsweise simplen Verrechnungspreisregularien in Brasilien, ist die Behandlung von Kostenumlagen entgegen dem OECD-Standard nicht auf die Angemessenheit der angewandten Verteilungsschlüssel begründet. Es werden vielmehr die üblichen Standard-Verrechnungspreismethoden angewendet (siehe auch [Deloitte Tax-News](#)). Trotz freier Auswahlmöglichkeit der Verrechnungspreismethode für die Steuerpflichtigen, heißt dies de facto, dass eine Kostenumlage als Dienstleistungstransaktion angesehen wird und in der Praxis folgende Verrechnungspreismethoden potentiell Anwendung finden:

- Kostenaufschlagmethode für Import-Transaktionen mit einem gesetzlich fixierten (maximalen) Kostenaufschlag von 20%;
- Preisvergleichsmethode.

Entscheidend ist hierbei die Ermittlung der zugrundeliegenden Kostenbasis. Da der Kostenaufschlag gesetzlich vorgegeben ist, führt die Bewertung der Fremdüblichkeit der Höhe nach nicht zu Kontroversen. Die Bewertung der Fremdüblichkeit der Kostenbasis allerdings, ist regelmäßig strittig. Grundsätzlich sollten folgende Kosten aus brasilianischer Verrechnungspreissicht akzeptabel sein:

- Direkt einer bestimmten Leistung zuordenbare Kosten;
- Kosten die in keinem Zusammenhang mit Leistungen stehen, welche einer Gesellschaft, die nicht die brasilianische Gruppengesellschaft ist, zum Vorteil sind (bspw. Gesellschafteraufwand);
- Kosten, die nachgewiesenermaßen dem Grunde und der Höhe nach zum Vorteil der brasilianischen Gesellschaft erbracht wurden.

Hierbei kommt es vor Allem darauf an, ob die verrechneten Kosten bzw. empfangenen „Dienstleistungen“ in vergleichbarer Art, vergleichbarem Umfang und zu einem vergleichbaren Preis auch lokal verfügbar gewesen wären. Ist dies der Fall, bleibt zu erläutern, ob die empfangenen Leistungen trotz lokaler Verfügbarkeit einen Mehrwert für die brasilianische Gesellschaft gebracht haben. Dies ist vergleichbar mit dem sog. „Benefit Test“ im OECD-Wortlaut. Als Veranschaulichungsbeispiel wird häufig die Verrechnung von zentralen Aufwendungen für eine zentrale Rechtsabteilung verwendet:

Ferner ist zu beachten, dass die Definition von Kosten und Aufwendungen nach brasilianischen Rechnungslegungsstandards häufig stark von internationalen Standards abweicht, so dass bei der Verrechnung von zentralen Kostenumlagen bereits im Vorhinein auf eine entsprechende Ausgestaltung aus lokaler Sicht geachtet werden sollte, um den Verrechnungspreis dem Grunde und der Höhe nach zu substantiieren.

Die Bereitstellung von Dienstleistungen im Inbound-Fall unterliegt in Brasilien einer verhältnismäßig hohen Besteuerung. Der Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland unterliegt im Allgemeinen einer Vielzahl unterschiedlicher Steuern und Abgaben, die entweder der Dienstleistungserbringer oder der Dienstleistungsempfänger zu tragen hat. Die verschiedenen Steuern und Abgaben sind untenstehend zusammenfassend dargestellt:

- PIS/COFINS-Import:

Die sozialen Abgaben PIS-Import und Cofins-Import liegen für Import-Transaktionen zwischen 1,65 und 7,6%. Der Besteuerungsgegenstand für diese Abgaben ist die eingehende Erbringung dieser Dienstleistungen selbst.

- ISS, IRRF und CIDE sind auf konzerninterne Dienstleistungstransaktionen gleichermaßen anzuwenden wie für Transaktionen mit immateriellen Wirtschaftsgütern (s.o.).

#### **Literatur**

- Natale und Nicacio in Brazil – Transfer Pricing & Dispute Resolution, IBFD Publikation, 2015
-

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.