



## RECHNUNGSLEGUNG FÜR DEN DEUTSCHEN MITTELSTAND IN BRASILIEN

JUNI 2014

# Inhaltsverzeichnis

▶ <b>Abbildungsverzeichnis</b>	<b>6</b>		
▶ <b>Abkürzungsverzeichnis</b>	<b>7</b>		
▶ <b>Rechnungslegung für den deutschen Mittelstand in Brasilien</b>	<b>10</b>		
<b>1 Einführung</b>	<b>10</b>		
<b>2 Rechtliche Rahmenbedingungen</b>	<b>11</b>		
2.1 Harmonisierung mit internationalem Recht	11		
2.1.1 Umsetzung internationaler Rechnungslegung	11		
2.1.2 Rechnungslegung für kleine und mittlere Unternehmen	12		
2.2 Steuerrechtliche Gewinnermittlung als Spiegelbild der handelsrechtlichen Buchführung	13		
<b>3 Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens</b>	<b>14</b>		
3.1 Das Buchführungskonzept des Steuerrechts und tatsächlicher Gewinn ( <i>lucro real</i> )	14		
3.2 Vermuteter Gewinn ( <i>lucro presumido</i> )	16		
3.3 Vereinfachte Gewinnermittlung ( <i>simples nacional</i> ) und geschätzter Gewinn ( <i>lucro arbitrado</i> )	18		
3.4 Übergangsbesteuerung nach dem RTT und Gesetz Nr. 12.973/14	18		
3.5 Tatsächlicher Gewinn ( <i>lucro real</i> ) als Ausgangspunkt für weitere Betrachtungen	19		
<b>4 Elektronische Buchhaltung (<i>Sistema Público de Escrituração Digital – SPED</i>)</b>	<b>19</b>		
4.1 Technische Modernisierung der Finanzbehörden	19		
4.2 Elektronische handelsrechtliche Buchhaltung ECD ( <i>Escrituração Contábil Digital</i> )	20		
4.3 Elektronische Fiskalbuchhaltung EFD ( <i>Escrituração Fiscal Digital</i> )	21		
4.4 Elektronische Rechnung NF-e ( <i>Nota Fiscal Eletrônica</i> )	21		
4.5 Weitere Teilprojekte des SPED	22		
<b>5 Handelsrechtlicher Jahresabschluss</b>	<b>23</b>		
5.1 Aufstellung	23		
5.2 Prüfung	23		
5.3 Offenlegung	24		
5.4 Bestandteile des Jahresabschlusses	25		
5.5 Rechnungslegungs-, Ansatz- und Bewertungsgrundsätze	25		
5.6 Bilanz	27		
5.6.1 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	27		
5.6.2 Vorräte	30		
5.6.3 Steuerguthaben	32		
5.6.4 Beteiligungen	43		
5.6.5 Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögenswerte	45		
5.6.6 Aktive und passive latente Steuern	47		
5.6.7 Arbeitsrechtliche Verbindlichkeiten	49		
5.6.8 Verbindlichkeiten aus Steuern	52		
5.6.9 Prozessrückstellungen	54		
5.6.10 Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber nahestehenden Unternehmen und Personen	57		
5.6.11 Verlustvortrag im Eigenkapital	60		
5.7 Gewinn- und Verlustrechnung	61		
5.7.1 Umsatzerlöse	62		
5.7.2 Umsatzkosten	63		
5.7.3 Verwaltungsaufwendungen	64		
5.7.4 Vertriebskosten	64		
5.7.5 Finanzergebnis	64		
5.7.6 Sonstiges betriebliches Ergebnis	64		
5.7.7 Ertragssteuern IRPJ und Sozialbeitrag CSLL	65		
5.7.8 Eigenkapitalverzinsung ( <i>juros sobre o capital próprio</i> )	65		
<b>6 Beispiel zur Übergangsbesteuerung im Lalur nach dem RTT (<i>regime tributário de transição</i>)</b>	<b>67</b>		
<b>7 Gesetz Nr. 12.973/14 - Überblick</b>	<b>70</b>		
<b>8 Fazit zur Rechnungslegung</b>	<b>71</b>		
<b>9 Organisation der Buchhaltung</b>	<b>72</b>		
9.1 Buchführung, internes und externes Reporting	73		
9.2 Steuererklärungspflichten	74		
9.3 Personal- und Sozialversicherungswesen	74		
9.4 Verwaltung des Zahlungsverkehrs	75		
9.5 Unterstützung durch externe Buchhaltungsfirmen	76		
▶ <b>Anhang: Verlautbarungen des CPC bis zum 31.12.2013</b>	<b>77</b>		
▶ <b>Quellenverzeichnis</b>	<b>81</b>		

## Vorwort

Liebe Leserinnen und Leser,

wir freuen uns, Ihnen die Erstausgabe unserer Broschüre Rechnungslegung für den deutschen Mittelstand in Brasilien vorzulegen.

Seit 2008 hat die Rechnungslegung Brasiliens tiefgreifende Änderungen durchlaufen. Neben der Einführung der Internationalen Rechnungslegung und des SPED ist vor allem das am 13.05.2014 in Kraft getretene Gesetz Nr. 12.973 zur Reform der Unternehmensbesteuerung zu nennen.

Ausländische Investoren mit brasilianischen Tochtergesellschaften verfolgen diese Entwicklung in Brasilien aufmerksam, um die neuen Vorschriften rechtzeitig in ihrem Tagesgeschäft umsetzen zu können. Der International Desk und der German Desk der BDO Brasilien unterstützen internationale Investoren hierbei.

Die vorliegende Broschüre richtet sich in erster Linie an deutsche und deutschsprachige Investoren in Brasilien. Rund 1.500 Unternehmen mit deutschem Hintergrund beschäftigen in Brasilien ca. 250.000 Menschen und generieren rund 17 Prozent des Bruttoinlandsproduktes Brasiliens.

Der German Desk der BDO Brasilien berät deutsche Mandanten. Entsprechend den jeweiligen Aufgabenstellungen und Bedürfnissen unserer Mandanten stellen wir unsere Projektteams aus deutschen und brasilianischen Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern zusammen. Zu den Dienstleistungen, die wir auch länderübergreifend in Zusammenarbeit mit dem internationalen BDO Netzwerk anbieten, gehören unter anderem Jahresabschlussprüfungen nach brasilianischem Recht und hierauf aufbauend Prüfungen von Reporting Packages (nach HGB und IFRS) für den deutschen Konzernabschluss, Due-Diligence-Prüfungen, nationale und internationale grenzüberschreitende Steuerberatung einschl. Beratung von Expatriates sowie Outsourcing der Buchhaltung einschl. der Lohnbuchhaltung und Erfüllung aller steuerlichen Erklärungspflichten.

In der vorliegenden Broschüre werden einige Themengebiete vorgestellt, mit denen sich Unternehmen in der brasilianischen Rechnungslegungspraxis regelmäßig beschäftigen müssen.



Wir hoffen, dass Ihnen unsere Broschüre als Einführung in die Rechnungslegung in Brasilien hilfreich sein wird.

Ich wünsche Ihnen eine angenehme Lektüre!

**Raul Corrêa da Silva**  
Präsident der BDO RCS



## Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Ermittlung von Körperschaftssteuer und Sozialbeitrag nach lucro real.....	16
Abb.2: Bilanz .....	27
Abb. 3: Pauschalabwertung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen .....	29
Abb. 4: Pauschalabwertung der Vorräte .....	31
Abb. 5: Ermittlung ICMS .....	34
Abb. 6: Ermittlung ICMS, Zahlenbeispiel.....	34
Abb 7: ICMS bei innerstaatlicher Lieferung (Fall 1) .....	36
Abb. 8: ICMS bei innerstaatlicher Lieferung (Fall 1), Buchungssätze .....	36
Abb. 9: ICMS/ST bei innerstaatlicher Lieferung, (Fall 2) .....	39
Abb. 10: ICMS bei zwischenstaatlicher Lieferung (Fall 3) .....	40
Abb. 11: ICMS bei Export, (Fall 4) .....	41
Abb. 12: Abschreibung des Sachanlagevermögens.....	45
Abb. 13: Verlustvortrag und latente Steuern .....	48
Abb. 14: Verlustvortrag und latente Steuern, Buchungssätze.....	48
Abb. 15: Lohn- und Gehalt .....	51
Abb. 16: Lohn- und Gehalt, Buchungssätze.....	51
Abb. 17: IRPJ/CSLL bei quartalsweiser Gewinnermittlung .....	53
Abb. 18: IRPJ/CSLL bei jährlicher Gewinnermittlung.....	54
Abb. 19: Anrechnung steuerlicher Verlustvorträge .....	61
Abb. 20: Gewinn- und Verlustrechnung.....	62
Abb. 21: Gewinn- und Verlustrechnung - Handelsrecht .....	68
Abb. 22: Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses - Steuerrecht.....	69
Abb. 23: Ergebnisvergleich Handelsrecht/Steuerrecht .....	69
Abb. 24: Lalur – Ermittlung IRPJ/CSLL.....	69

## Abkürzungsverzeichnis

Abkürzung	Ausgeschrieben	Deutsche Entsprechung
Art.	n.a.	Artikel
BACEN	Banco Central do Brasil	brasilianische Zentralbank
BilMoG	n.a.	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMG	n.a.	Bemessungsgrundlage
BR-GAAP	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos no Brasil	Prinzipien der anerkannten Buchhaltung in Brasilien
BRL	n.a.	brasilianischer Real
CF	Constituição Federal	brasilianische Bundesverfassung
CFC	Conselho Federal de Contabilidade	Bundesberufsorganisation der Buchhalter
CF-e	Cupom Fiscal Eletrônico	elektronischer Kassenbon
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	Sozialfinanzierungsbeitrag auf Importe
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis / Pronunciamento Técnico	Standardsetter-Komitee / Rechnungslegungsstandard
CPC PME	Pronunciamento Técnico PME – "Contabilidade para pequenas e médias empresas"	Rechnungslegungsstandard für kleine und mittlere Unternehmen
CPC (R)	Pronunciamento Técnico Revisado	überarbeiteter Rechnungslegungsstandard
CSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido	Sozialbeitrag auf das Nettoeinkommen
CT-e	Conhecimento de Transporte eletrônico	elektronischer Transportauftrag
CVM	Comissão de Valores Mobiliários	brasilianische Börsenaufsichtsbehörde
DIPJ	Declaração de Informações econômico-fiscais da Pessoa Jurídica	jährliche Körperschaftsteuererklärung
DIRF	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte	Erklärung der einbehaltenen Quellensteuer auf gezahlte Dienstleistungshonorare
DRE	Demonstrativo do resultado do exercício	Gewinn- und Verlustrechnung
ECD	Escrituração Contábil Digital; Sped contábil	elektronische handelsrechtliche Buchhaltung
ECF	Escrituração Contábil Fiscal	steuerliche Buchhaltung
EFD-Social	Escrituração Fiscal Digital Social	elektronische Sozialbuchhaltung
EFD	Escrituração Fiscal Digital; auch Sped fiscal	elektronische Fiskalbuchhaltung
EFD-Contribuições	Programa Validador da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita	Programm zur Authentifizierung von digitalen Sozialdaten
e-Lacs	Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL	elektronische Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Sozialbeitrags CSLL

Abkürzung	Ausgeschrieben	Deutsche Entsprechung
e-Lalur	Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real	elektronischer Lalur
Fcont	Controle Fiscal Contábil de Transição	Kontrolle der steuerlichen Übergangsbuchhaltung
FIFO / PEPS	primeiro a entrar, primeiro a sair	first in - first out
FINAME	Fundo de Financiamento para Aquisição de Máquinas e Equipamentos Industriais	Finanzierungsfond für die Anschaffung von Maschinen und Industrialausrüstung
FLuL	contas a receber	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
grds.	n.a.	Grundsätzlich
HGB	n.a.	Handelsgesetzbuch
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação	Warenumsatzsteuer bzw. Umsatzsteuer, die auf Länderebene erhoben wird
ICMS/ST	ICMS Substituição Tributária	ICMS Steuerersetzung
ICPC	Interpretações Técnicas	Interpretationen der Rechnungslegungsstandards
IFRS	International Financial Reporting Standards	internationaler Rechnungsstandard
IFRS SME	International Financial Reporting Standards for Small- and Medium-sized Entities	internationaler Rechnungsstandard für kleine und mittlere Unternehmen
IN	Instrução Normativa	Verwaltungsnorm
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras	Kapitalverkehrsteuer
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados	Industrieproduktsteuer
IPU	Imposto sobre Propriedade predial e Territorial Urbana	Grundsteuer auf städtische Immobilien
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos automotores	Kraftfahrzeugsteuer
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física	Einkommensteuer natürlicher Personen
IRPJ	Imposto de Renda Pessoas Jurídicas	Körperschaftssteuer
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte	Quellensteuer
ISS	Imposto Sobre Serviços	Dienstleistungsmehrwertsteuer
I.V.m.	n.a.	In Verbindung mit
JCP	juros sobre capital próprio	Eigenkapitalverzinsung
LIFO / UEPS	último a entrar, primeiro a sair	last in - first out
Ltda.	sociedade limitada	Rechtsform einer brasilianischen Gesellschaft mbH
MP	Medida Provisoria	provisorische Maßnahme mit Gesetzesrang
n.a.	n.a.	nicht anwendbar
NDF	non-deliverable forward	Bezeichnung für Devisentermingeschäft

Abkürzung	Ausgeschrieben	Deutsche Entsprechung
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica	elektronische Rechnung NF-e
NFS-e	Nota Fiscal de Serviço Eletrônica	elektronische Rechnung bei Dienstleistungen NF-e
OCPC	Orientações Técnicas	Richtlinien zu den Rechnungslegungsstandards
PCLD	provisão para créditos de liquidação duvidosa	Wertberichtigung (Abschreibung) auf zweifelhafte (uneinbringliche) Forderungen
PIS	Programa de Integração Social	Steuer für Programm zur sozialen Integration
PVA	Programa Validador e Assinador	DV-Programm des SPED der Finanzverwaltung
RFB	Receita Federal do Brasil	brasilianische Bundesoberbehörde für Steuern
RIR	Regulamento do Imposto de Renda	Einkommensteuerregulierung
RTT	Regime Tributário de Transição	Regime der Übergangsbesteuerung
S.A.	Sociedade Anônima	Rechtsform einer Aktiengesellschaft
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital	elektronische Buchhaltung
SRF	Secretaria da Receita Federal	Bundesfinanzamt (in der früheren Fassung)
TJLP	Taxa de Juros de Longo Prazo	langfristiger Zinssatz gem. Zentralbank
z.B.	n.a.	zum Beispiel
zzgl.	n.a.	zuzüglich

# Rechnungslegung für den deutschen Mittelstand in Brasilien

## 1 Einführung

Mittelständische Unternehmen, die ihre Buchhaltung in Brasilien einrichten, müssen sich mit einer Vielzahl von Fragestellungen befassen. Die Buchhaltung muss so organisiert sein, dass sie die jeweiligen Geschäftsvorfälle zeitnah verarbeiten kann. Dabei sind mehrere Ziele zu berücksichtigen:

Primäres Ziel ist die Erfüllung aller steuerlichen Pflichten. Daneben steht die handelsrechtliche Zielsetzung, unter Anwendung der lokalen Rechnungslegungsvorschriften angemessen und verständlich über die Entwicklung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu berichten.

Neben den lokalen Buchführungsvorschriften müssen brasilianische Tochtergesellschaften deutscher Konzerne die internen und externen Reportingvorgaben ihrer Muttergesellschaft einhalten. Weitere Ziele sind deshalb die Erfüllung des speziellen Handelsbilanz II-Reportings für den Konzernabschluss sowie die Einhaltung der vom Konzerncontrolling für Steuerungszwecke und Ergebniscontrolling gestellten Anforderungen.

Um bei der Firmenstrategie für den Standort Brasilien die richtigen Entscheidungen zur Organisation der Buchhaltung treffen zu können, müssen die vielfältigen Besonderheiten des brasilianischen Rechts und der Buchführungspraxis beachtet werden. In diesem Kapitel werden einige dieser Besonderheiten vorgestellt.

Wie im folgenden Abschnitt 2.1 ausgeführt, wurden seit 2008 die internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS weitgehend in brasilianisches Handelsrecht transformiert. Angenehme Folge hieraus ist, dass auch deutsche IFRS-Fachliteratur bei der Arbeit mit brasilianischer Rechnungslegung unterstützend herangezogen werden kann.

Soweit brasilianische Rechnungslegungsstandards (sogenannte *pronunciamentos técnicos-CPC*) heute mit den IFRS übereinstimmen, wird in der nachfolgenden Darstellung deshalb weitestgehend auf lange Ausführungen zu Ansatz- und Bewertungsvorschriften der Rechnungslegungsstandards verzichtet.

Stattdessen werden neben Konzepten der brasilianischen Buchführung im Handels- und Steuerrecht, deren Kenntnis für die Organisation der Buchhaltung wichtig ist, einige Themengebiete der Rechnungslegung vorgestellt, mit denen sich Unternehmen in der brasilianischen Rechnungslegungspraxis regelmäßig beschäftigen müssen.

## 2 Rechtliche Rahmenbedingungen

### 2.1 Harmonisierung mit internationalem Recht

#### 2.1.1 Umsetzung internationaler Rechnungslegung

In Brasilien wurde eine Vielzahl gesetzgeberischer Maßnahmen zur Anpassung der lokalen Buchführungsregeln an die internationale Rechnungslegung getroffen.

Zum einen trat am 01.01.2008 das Gesetz Nr. 11.638/07 in Kraft, mit welchem die rechtliche Grundlage für die Konvergenz der brasilianischen Rechnungslegung (BR-GAAP) in Richtung IFRS geschaffen wurde. Das Gesetz schreibt den brasilianischen Standardsettern vor, Rechnungslegungsvorschriften für den Einzelabschluss (*demonstrações separadas*) und den Konzernabschluss (*demonstrações consolidadas*) zu verabschieden, die im Einklang mit den IFRS sind.

Zum anderen wurden börsennotierte Aktiengesellschaften (*Sociedades Anônimas – S.A.*), Gesellschaften, deren Schuldtitel auf öffentlichen Märkten gehandelt werden, Kreditinstitute und Versicherungen ab 2010 zur unmittelbaren Aufstellung eines IFRS-Konzernabschlusses verpflichtet.

Zur Umsetzung der Vorgaben des Gesetzes Nr. 11.638/07 wurde bereits im Jahr 2005 von der brasilianischen Berufsorganisation der Buchhalter (*Conselho Federal de Contabilidade-CFC*) ein Standardsetter-Komitee (*Comitê de Pronunciamentos Contábeis-CPC*) gebildet. Die Mitglieder des Standardsetter-Komitees sind neben dem CFC u.a. Vertreter der brasilianischen Zentralbank (*Banco Central do Brasil-BACEN*) und der brasilianischen Börsenaufsichtsbehörde (*Comissão de Valores Mobiliários-CVM*). Das Standardsetter-Komitee hat bis Ende 2010 ein CPC-Regelwerk mit rund 40 Rechnungslegungsstandards (*Pronunciamentos Técnicos –CPC*) mit dazugehörigen Auslegungsregeln (*Interpretações Técnicas-ICPC*) und Richtlinien zu den Rechnungslegungsstandards (*Orientações Técnicas-OCPC*) veröffentlicht.

Dieses CPC-Regelwerk ist für die Geschäftsjahre seit dem 01.01.2010 von allen Großunternehmen (Bilanz-Aktiva größer als 240 Mio. BRL oder Bruttoumsatzerlöse über 300 Mio. BRL) zur Erstellung ihrer Einzelabschlüsse vollumfänglich anzuwenden, also auch von börsennotierten Unternehmen, Kreditinstituten und Versicherungen, die einen IFRS-Konzernabschluss aufstellen müssen.

Weiterhin gilt das CPC-Regelwerk für Konzernabschlüsse, soweit keine Verpflichtung zur unmittelbaren Aufstellung eines IFRS-Konzernabschlusses besteht.

Das CPC-Regelwerk ist im Wesentlichen eine Übersetzung des IFRS-Regelwerks. Die Mehrzahl der CPC-Regeln ist in Gliederung und Wortlaut mit den als Vorlage dienenden IFRS fast identisch. Soweit Besonderheiten des brasilianischen Rechts zu berück-

sichtigen waren, wurden diese in CPC-Verlautbarungen (z.B. CPC 13) geregelt, welche die internationalen Regeln ergänzen.

Im Ergebnis werden in Brasilien heute – anders als in Deutschland – auch im Einzelabschluss Rechnungslegungsvorschriften angewendet, die weitestgehend mit IFRS übereinstimmen.

Nachdem das Standardsetter-Komitee bis Ende 2010 die bis dahin geltenden IFRS durch intensive Arbeit weitgehend in brasilianische Rechnungslegungsnormen umgesetzt hatte, ist es seit 2011 u.a. damit beschäftigt, die neueren IFRS-Standards umzusetzen und die bereits bestehenden Standards zu überarbeiten.

Die synoptische Darstellung im Anhang zeigt, in welche CPC-Regeln das IFRS-Regelwerk bis zum 31.12.2013 transformiert wurde.

### 2.1.2 Rechnungslegung für kleine und mittlere Unternehmen

Das Standardsetter-Komitee hat am 16.12.2009 einen Rechnungslegungsstandard für kleine und mittlere Unternehmen veröffentlicht (*Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para pequenas e médias empresas – CPC PME*). Gesellschaften, die keine Großunternehmen nach dem Gesetz Nr. 11.638/07 sind, haben für Geschäftsjahre erstmalig beginnend am 01.01.2010, ein Wahlrecht zur Anwendung der Vollversion des CPC-Regelwerks oder des CPC PME im Einzel- und Konzernabschluss. Dies gilt für Unternehmen in der Rechtsform der Limitada, also dem bei ausländischen Investoren besonders beliebten Äquivalent zur deutschen GmbH, und in der Rechtsform einer nicht börsennotierten Aktiengesellschaft.

Zur Begründung des CPC PME hat sich das Standardsetter-Komitee eng an die Begründung des International Accounting Standards Board zum International Financial Reporting Standards for Small- and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) angelehnt. Hiernach soll der CPC PME aufgrund seines geringeren Umfangs und einiger Erleichterungen im Vergleich zur CPC-Vollversion die Abschlusskosten für den Mittelstand reduzieren.

Im April 2011 wurde eine im Wesentlichen nur redaktionell überarbeitete Version der CPC PME (R1) veröffentlicht, die auf Geschäftsjahre, die ab dem 01.01.2011 beginnen, anzuwenden ist.

Die wesentlichen – hier nicht abschließend aufgezählten – Unterschiede im CPC PME (R1) im Vergleich zur Vollversion des CPC-Regelwerks sind:

- ▶ Es besteht ein Aktivierungsverbot für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände. Entwicklungskosten dürfen selbst dann nicht aktiviert werden, wenn sich Forschungs- und Entwicklungsphase klar trennen lassen und die Kriterien des CPC 16 (R1) 04.57 (z.B. technische Realisierbarkeit der Fertigstellung) erfüllt sind.

- ▶ Für das Sachanlagevermögen müssen die Restnutzungsdauern und Abschreibungsmethoden nicht jährlich überprüft werden (CPC 27 und ICPC 10), sondern nur bei konkreten Hinweisen auf diesbezügliche Änderungen.
- ▶ Ein Geschäfts- oder Firmenwert ist über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Ist die Schätzung der Nutzungsdauer nicht möglich, ist von einer Nutzungsdauer von zehn Jahren auszugehen. Der Impairment-Only-Ansatz des CPC 15 (R1) ist nicht anzuwenden.
- ▶ Eine Segmentberichterstattung mit Angaben zu Produkten und Kunden (CPC 22) ist nicht erforderlich.

#### PRAXISTIPP

##### CPC-Vollversion oder CPC PME (R1)

*In der brasilianischen Tochtergesellschaft sollte geprüft werden, ob durch die Anwendung des CPC PME (R1) im Vergleich zur Anwendung der Vollversion des CPC-Regelwerks die Kosten der Buchhaltung und Abschlusserstellung reduziert werden können.*

Der CPC PME (R1) wird heute von vielen kleinen und mittleren Unternehmen, zu denen ca. 98 % der brasilianischen Gesellschaften zählen, angewendet.

### 2.2 Steuerrechtliche Gewinnermittlung als Spiegelbild der handelsrechtlichen Buchführung

Im Fokus der Buchhaltung des brasilianischen Mittelstands stand von jeher die Erfüllung der steuerlichen Pflichten. Vor dem 01.01.2008 wurde von mittelständischen Unternehmen eine vorwiegend an den steuerlichen Anforderungen orientierte Buchführung durchgeführt. Ein handelsrechtlicher Jahresabschluss, der ungeachtet steuerlicher Überlegungen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermitteln soll (*verdadeira e adequada – true and fair view*) stand nicht im Vordergrund. Seit 2008 muss der brasilianische Mittelstand neben der Buchführung für steuerliche Zwecke einen qualitativ den internationalen Standards genügenden handelsrechtlichen Abschluss erstellen.

Die vielfältigen Verflechtungen der handels-, steuer- und abgabenrechtlichen Vorschriften Brasiliens sind bei der Verarbeitung der Geschäftsvorfälle in der Buchführung und den darauf basierenden Steuererklärungen und Berichterstattungen zu berücksichtigen.

In den folgenden Abschnitten 3 und 4 werden das Buchführungskonzept und die Gewinnermittlungsmethoden des Steuerrechts sowie die Anforderungen der Finanzbehörden an die Organisation der Buchhaltung erläutert, bevor in Abschnitt 5 ausgewählte

Bestimmungen zur handelsrechtlichen Rechnungslegung weiter vertieft werden. Der brasilianische Gesetzgeber verpflichtete Unternehmen seit dem 01.01.2010 durch das sogenannte Regime der Übergangbesteuerung (*regime tributário de transição – RTT*), die Ergebniseffekte der seit 2008 gültigen handelsrechtlichen Rechnungslegung in der steuerlichen Gewinnermittlung zu eliminieren. Mit der sogenannten provisorischen Maßnahme Nr. 627/13 (*medida provisória – MP*) vom 11.11.2013 hat der Fiskus schliesslich grundlegende Bestimmungen zur Besteuerung der Unternehmen neu geregelt. MP 627/13 wurde am 13.05.2014 in Gesetz Nr. 12.973/14 umgewandelt. Die Bestimmungen des Gesetzes Nr. 12.973/14 beenden das RTT und werden ab dem 01.01.2015 voll rechtskräftig. Durch die Anwendung des RTT und des Gesetzes Nr. 12.973/14, welche in den Abschnitten 3.4, 6 und 7 vorgestellt werden, schließt sich der Kreis zwischen handels- und steuerrechtlicher Buchführung. Die Auswirkungen des Gesetzes Nr. 12.973/14 werden im Rahmen dieser Erstausgabe unserer Broschüre jedoch nicht ausführlich dargestellt.

## 3 Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens

### 3.1 Das Buchführungskonzept des Steuerrechts und tatsächlicher Gewinn (*lucro real*)

Vom Unternehmensgewinn werden in Brasilien zwei Abgaben erhoben, und zwar zum einen die Ertrags- bzw. Körperschaftssteuer IRPJ (*Imposto de Renda Pessoa Jurídica*) und zum anderen der Sozialbeitrag auf das Nettoeinkommen (*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL*). Obgleich der CSLL verfassungsrechtlich der Finanzierung der Sozialfürsorge dient (Art. 195 I c der brasilianischen Bundesverfassung, Constituição Federal – CF), stellen IRPJ und CSLL eine einheitliche körperschaftssteuerliche Belastung dar. Die Regeln für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen von IRPJ und CSLL sind bis auf wenige Ausnahmen identisch.

Brasilianische Kapitalgesellschaften, deren Vorjahresumsatz pro Kalenderjahr 78 Mio. BRL überschreitet, müssen ihren steuerpflichtigen Gewinn (*lucro tributável*) mittels nach kaufmännischen Grundsätzen eingerichteter doppelter Buchführung nach dem sogenannten Regime des *lucro real* ermitteln (*Regulamento do Imposto de Renda vom 26.03.1999 – RIR/99*).

Die Buchführung muss die Handels- und Steuergesetze einhalten und alle für die steuerliche Gewinnermittlung relevanten Transaktionen im In- und Ausland (Welteinkommensprinzip) berücksichtigen.

Zur sachgerechten Organisation der kaufmännischen Buchführung verpflichtet der Gesetzgeber brasilianische Unternehmen insbesondere zur Führung der folgenden vier Rechenwerke und Aufzeichnungen (Art. 258f. RIR/99) :

- ▶ *Livro diário*: In diesem Buch werden täglich alle relevanten Buchungen unter Einhaltung aller erforderlichen Buchführungsvorschriften aufgezeichnet.

- ▶ *Livro razão*: In diesem Buch werden für jedes Konto oder Unterkonto chronologisch alle Buchungen aufgezeichnet, summiert und zusammengefasst.

*Livro razão* und *Livro diário* müssen miteinander abstimmbare sein.

- ▶ *Livro registro de inventário*: In diesem sind die Vorratsbestände zu erfassen, um den Bestand zum Ende jedes Veranlagungszeitraums nachweisen und bewerten zu können.
- ▶ *Livro de apuração do lucro real (Lalur)*: In diesen außerhalb der Buchführung gesondert geführten Aufzeichnungen werden IRPJ und CSLL ermittelt.

*Livro diário* und *livro razão*, in denen sämtliche buchungspflichtigen Sachverhalte im Unternehmen chronologisch erfasst werden, sind auch Grundlage für den handelsrechtlichen Jahresabschluss.

Nach dem Regime des *lucro real* wird basierend auf der kaufmännischen Buchführung für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns vom buchhalterischen Ergebnis (*lucro contábil*) des Geschäftsjahres ausgegangen. Hierbei wird das buchhalterische Ergebnis ggf. um steuerliche Hinzurechnungen (nicht abzugsfähige Betriebsausgaben) und Kürzungen korrigiert, um zum steuerpflichtigen Einkommen der Kapitalgesellschaft zu gelangen. Die Hinzurechnungen und Kürzungen erfolgen im Lalur. Steuerliche Verlustvorträge (*prejuizos fiscais*) können nach aktueller Rechtslage nur bis in Höhe von 30% des Gewinnes je Veranlagungsjahr angerechnet werden (siehe Abschnitt 5.6.11).

Auf den so ermittelten steuerpflichtigen Gewinn bis zu 240.000 BRL p.a. wird IRPJ i.H.v. 15 % erhoben. Darüber hinausgehende Gewinne werden mit weiteren 10 % besteuert, sodass sich die IRPJ auf 15 % bzw. 25 % beläuft. Hinzu kommt der CSLL, der immer mit 9 % auf den Nettogewinn, also ohne Staffelung nach dessen absoluter Höhe, erhoben wird. IRPJ und CSLL summieren sich somit je nach Größenordnung des Gewinns auf max. 24 % bzw. 34 %.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für IRPJ und CSLL dürfen Aufwendungen als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- ▶ Die Aufwendungen müssen im Geschäftsjahr tatsächlich zu Ausgaben in Form einer Auszahlung geführt haben und üblich und gewöhnlich für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens sein.
- ▶ Es bestand eine betriebliche Notwendigkeit für die Aufwendungen.
- ▶ Der jeweilige Sachverhalt, der zur Betriebsausgabe geführt hat, ist ausreichend dokumentiert.

Vom Gesetzgeber werden Beispiele für nicht abzugsfähige Betriebsausgaben aufgeführt (Gesetz Nr. 9.249/95 i.V.m. IN SRF 11/96). Die wichtigsten hiervon sind:

- ▶ Rückstellungen allgemeiner Art,



- ▶ Rückstellungen für Ausfallrisiken bei zweifelhaften Forderungen,
- ▶ Ausgaben für Vermietung und Verpachtung, soweit diese nicht betriebsnotwendig sind,
- ▶ Ausgaben, die das bewegliche und unbewegliche Vermögen betreffen, soweit sie sich nicht auf die unternehmerische Tätigkeit beziehen.

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens im Lalur sind für die Hinzurechnungen und Kürzungen eine Vielzahl von Vorschriften mit teilweise besonderen Regeln zu bestimmten Sachverhalten zu berücksichtigen. Zum Beispiel besteht ein Wahlrecht hinsichtlich der Versteuerung von Wechselkursgewinnen und -verlusten. Wird das sogenannte Regime der Zahlungen (*regime de caixa*) gewählt, erfolgt die Besteuerung von Wechselkursgewinnen und -verlusten im Zeitpunkt der Abwicklung der zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle. Bei Wahl des sogenannten Regime der Rechnungsabgrenzung (*regime de competência*) erfolgt die Besteuerung entsprechend der Rechnungsabgrenzung in der Buchführung. Wählt ein Unternehmen das Regime der Zahlungen, muss es unrealisierte Gewinne und Verluste im Lalur kürzen bzw. hinzuzurechnen.

Die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens aus dem buchhalterischen Ergebnis im Lalur ist vergleichbar mit der Aufstellung einer aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanz in Deutschland; zur Veranschaulichung dient folgendes Beispiel.

Operatives Ergebnis (handelsrechtlich) vor IRPJ und CSLL:	BRL 1.000.000	Resultado operacional (antes da CSLL e IRPJ)
<b>(+) Hinzurechnungen nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben</b>		<b>(+) Adições</b>
Rückstellungen für Prozessrisiken, zweifelhafte Forderungen	150.000	Provisões não dedutíveis
Geldstrafen	25.000	Multas não dedutíveis
Zwischensumme	175.000	
<b>(-) Kürzungen steuerfreier Betriebseinnahmen:</b>		<b>(-) Exclusões</b>
Auflösung von Rückstellungen für Prozessrisiken u.a.	(85.000)	Provisões
Dividenden	(140.000)	Dividendos
Zwischensumme	(225.000)	
<b>= Steuerpflichtiges Einkommen vor Verrechnung mit Verlustvortrag</b>	<b>950.000</b>	<b>(=) Lucro tributável antes da compensação do prejuízo fiscal</b>
(-) Verrechnung eines Verlustvortrags (30% von 950.000 BRL)	(285.000)	(-) Compensação do prejuízo fiscal
<b>= Bemessungsgrundlage für IRPJ und CSLL</b>	<b>665.000</b>	<b>(=) Lucro tributável</b>
<b>Berechnung der Körperschaftsteuer IRPJ</b>		
15% auf Bemessungsgrundlage	99.750	IRPJ (15%)
10% auf Differenz zwischen Bemessungsgrundlage und 240.000 BRL	42.500	IRPJ (10%)
<b>= Abzuführende Körperschaftsteuer IRPJ</b>	<b>142.250</b>	<b>= IRPJ a pagar</b>
<b>Berechnung des Sozialbeitrages CSLL</b>		
9% auf Bemessungsgrundlage (665.000 BRL)	59.850	CSLL (9%)
<b>= Abzuführender Sozialbeitrag CSLL</b>	<b>59.850</b>	<b>= CSLL a pagar</b>

Abb. 1: Ermittlung von Körperschaftsteuer und Sozialbeitrag nach lucro real

### 3.2 Vermuteter Gewinn (*lucro presumido*)

Ein Wahlrecht auf eine Gewinnermittlung nach dem sogenannten *regime do lucro presumido* haben Unternehmen, deren Vorjahresbruttoumsatz (Kalenderjahr) 78 Mio. BRL oder – im Falle des Beginns der Geschäftstätigkeit im betrachteten Kalenderjahr – 6,5 Mio. BRL multipliziert mit der Anzahl der Monate der Geschäftstätigkeit nicht überschreitet (Gesetz Nr. 12.814/13). Bei dieser Methode wird das zu versteuernde Einkommen vereinfachend auf Basis des im Vorjahr fakturierten Umsatzes ermittelt. Bei

Wahl des *lucro presumido* ist das Unternehmen nicht verpflichtet, eine doppelte Buchführung als Grundlage für die Besteuerung vorzuhalten. Vereinfachte steuerliche Aufzeichnungen zur Dokumentation der wesentlichen Geschäftsvorfälle (wie z.B. Eintragungen im Kassenbuch, Registrierung von Warenein- und -ausgang) sind ausreichend.

Die anzuwendenden Gewinnmargen vom Bruttoumsatz sind beim *lucro presumido* abhängig von der ausgeübten Tätigkeit gesetzlich vorgeschrieben. So wird vermutet, dass der Gewinn aus Produktion und Handel 8 % und für Dienstleistungen sowie Verwaltung, Vermietung und Verpachtung 32 % des Bruttoumsatzes beträgt. Auf den vermuteten Gewinn wird IRPJ in Höhe von 15 % erhoben. Die IRPJ erhöht sich, analog zur Besteuerung nach lucro real, um weitere 10 %, soweit der auf Quartalsbasis ermittelte vermutete Gewinn 60.000 BRL übersteigt.

Beim *lucro presumido* beträgt der Regelsatz für die Bemessungsgrundlage des CSLL 12 % vom Bruttoumsatz, jedoch sind für einige Tätigkeiten auch höhere CSLL-Abgabensätze (z.B. 32 % für Dienstleistungen) festgesetzt. CSLL wird wie beim *lucro real* mit 9 % auf die Bemessungsgrundlage erhoben.

Die zur Anwendung kommenden Steuersätze für IPRJ von 15 % bzw. 25 % und CSLL von 9 % auf die jeweiligen Bemessungsgrundlagen bleiben also unverändert, unabhängig von der gewählten Gewinnermittlungsmethode *lucro real* oder *lucro presumido*.

## HINWEIS

### Ausübung des Wahlrechts lucro real vs. lucro presumido

Unternehmen, die die o.a. Bruttoumsatzgrenze nicht überschreiten, dürfen zu Beginn jedes Veranlagungszeitraums die Einkommensermittlung nach dem Regime des *lucro presumido* wählen. *Lucro presumido* vereinfacht den Verwaltungsaufwand für die Steuerklärungspflichten und kann für sehr profitable Unternehmen zunächst zu einer Steuerersparnis führen. Es ist jedoch zu beachten, dass bestimmte Einkünfte und Verlustvorträge von *lucro presumido* ausgeschlossen sind. Mittelständische Unternehmen haben in Brasilien jedoch häufig in den ersten Jahren ihrer Geschäftstätigkeit Anlaufverluste. Durch Wahl von *lucro real* können in der Gründungszeit die Steuerbelastung gesenkt und nutzbare steuerliche Verlustvorträge für zukünftige Veranlagungszeiträume generiert werden. Auf ein System der doppelten Buchführung wird aufgrund der in Brasilien geltenden handelsrechtlichen Vorschriften und der vom deutschen Mutterhaus gesetzten Anforderungen an das Konzernreporting der Tochtergesellschaft auch bei Wahl des *lucro presumido* für gewöhnlich nicht verzichtet werden können.

### 3.3 Vereinfachte Gewinnermittlung (*simples nacional*) und geschätzter Gewinn (*lucro arbitrado*)

Als zwei weitere Gewinnermittlungsmethoden sieht das brasilianische Steuerrecht die sogenannten *Regime des simples nacional* und des *lucro arbitrado* vor. Nach dem *Regime des simples nacional* kann von kleinen Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 2,4 Mio. BRL eine vereinfachte Gewinnermittlung gewählt werden, um umfangreiche und mit hohen Kosten verbundene Steuererklärungen zu vermeiden.

Schließlich kann das steuerpflichtige Einkommen nach dem *Regime des lucro arbitrado* geschätzt werden, falls das steuerpflichtige Unternehmen die gesetzlich vorgeschriebenen Buchführungspflichten nicht erfüllt oder zu Unrecht für *lucro presumido* optiert. Bei Anwendung des *lucro arbitrado* ermitteln die Finanzbehörden den steuerpflichtigen Gewinn mittels gesetzlich vorgeschriebener Prozentsätze auf den Bruttoumsatz.

Die Methoden des *simples nacional* und des *lucro arbitrado* sind in der Unternehmenspraxis brasilianischer Tochtergesellschaften deutscher Konzerne kaum vorzufinden und werden hier nicht weiter vertieft.

### 3.4 Übergangbesteuerung nach dem RTT (*regime tributário de transição*) und Gesetz Nr. 12.973/14

Der brasilianische Gesetzgeber will vermeiden, dass sich die seit 2008 eingeführten Regeln der internationalen Rechnungslegung auf die betragliche Höhe des steuerlichen Gewinns auswirken.

Deshalb wurde in Art. 15 bis 24 Gesetz Nr. 11.941/09 das RTT (*regime tributário de transição* siehe Abschnitt 6) aufgenommen.

Für Veranlagungszeiträume seit dem 01.01.2010 sind alle Unternehmen, die nach *lucro real*, *lucro presumido* oder *lucro arbitrado* besteuert werden, zur Einhaltung des RTT verpflichtet.

Nach den Vorschriften des RTT ist das zu versteuernde Einkommen nach den hierfür zum 31.12.2007 geltenden steuerlichen Buchführungsregeln zu ermitteln. D.h. alle Buchführungsregeln mit dem Stand 31.12.2007 sind für die steuerliche Gewinnermittlung weiterhin unverändert gültig. Mit anderen Worten: Auswirkungen, die die Rechnungslegungsreform seit 2008 in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung hat, werden durch die Anwendung des RTT in der steuerlichen Gewinnermittlung eliminiert (siehe Abschnitt 6).

Beim RTT handelte es sich um eine Übergangsregel, die solange in Kraft bleiben sollte, bis vom Gesetzgeber endgültige gesetzliche Regelungen geschaffen werden, die die

Auswirkungen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften mit dem brasilianischen Unternehmenssteuerrecht abstimmen.

Mit der MP 627/13 vom 11.11.2013, welche am 13.05.2014 in Gesetz Nr. 12.973/14 umgewandelt wurde, hat der Fiskus schliesslich grundlegende Bestimmungen zur Besteuerung der Unternehmen neu geregelt.

### 3.5 Tatsächlicher Gewinn (*lucro real*) als Ausgangspunkt für weitere Betrachtungen

Im weiteren Verlauf der Darstellungen wird nur noch die steuerliche Gewinnermittlung nach *lucro real* mittels nach kaufmännischen Grundsätzen eingerichteter doppelter Buchführung betrachtet.

## 4 Elektronische Buchhaltung (*Sistema Público de Escrituração Digital – SPED*)

### 4.1 Technische Modernisierung der Finanzbehörden

Eine besondere Herausforderung für den Mittelstand stellt die 2008 von der brasilianischen Finanzverwaltung begonnene technische Modernisierung der Verfahren zur Erhebung und Prüfung steuerlich relevanter Unternehmensdaten dar. Brasilianische Unternehmen sind heute dazu verpflichtet, den Finanzbehörden fast alle Buchhaltungsdaten und Steuererklärungen in elektronischer Form zur Verfügung zu stellen. Art und Umfang der elektronischen Erklärungspflichten sind weitreichender als in den deutschen Besteuerungsverfahren. Deshalb mussten sich deutsche Mittelständler in Brasilien seit 2008 unvorhergesehen mit umfangreichen administrativen Aufgabenstellungen zur Erfüllung von immer wieder neuen Anforderungen an die elektronischen Buchführungs- und Steuererklärungspflichten befassen.

Mit Verordnung (*Decreto*) Nr. 6.022/07 hat der brasilianische Gesetzgeber die rechtliche Voraussetzung für die Einführung des Projektes SPED (*Sistema Público de Escrituração Digital*) der brasilianischen Finanzverwaltung geschaffen. Durch dieses Projekt, dessen Bezeichnung in etwa als „Öffentliches System der elektronischen Buchhaltung“ übersetzt werden kann, wird der elektronische Datenaustausch zwischen Unternehmen und Finanzbehörden schrittweise vollständig digitalisiert.

So müssen seit dem 01.01.2009 alle Unternehmen, die nach *lucro real* besteuert werden, den Finanzbehörden u.a. alle im Rahmen der Buchhaltung geführten Bücher elektronisch übermitteln. Dabei sind Buchhaltung und Datenübermittlung in einer Form einzurichten, die auf die Zwecke der Finanzbehörden im Besteuerungsprozess ausge-

richtet ist. Die in den Datenbanken der Finanzverwaltung gespeicherten Daten dienen dieser faktisch zur Prüfung aller steuerlich relevanten Daten auf Bundes-, Länder- und Gemeindeebene.

Nach der Begründung des Gesetzgebers ist SPED ein Instrument, das die Aktivitäten des Eingangs, der Validierung und Authentifizierung sowie der Aufbewahrung aller Bücher und Dokumente, die die handels- und steuerrechtliche Buchführung betreffen, durch einen einheitlichen und IT-gestützten Informationsfluss bei der Finanzbehörden vereinheitlicht.

Das Projekt der elektronischen Buchhaltung bestand zunächst aus drei Teilen:

- ▶ Elektronische handelsrechtliche Buchhaltung ECD (*Escrituração Contábil Digital*; auch Sped contábil)
- ▶ Elektronische Fiskalbuchhaltung EFD (*Escrituração Fiscal Digital*; auch Sped fiscal)
- ▶ Elektronische Rechnung NF-e (*Nota Fiscal Eletrônica*)

#### 4.2 Elektronische handelsrechtliche Buchhaltung ECD (*Escrituração Contábil Digital*)

Der Gesetzgeber hat alle Unternehmen, die nach *Lucro Real* besteuert werden, seit 2009 zur Einhaltung der Regelungen der ECD verpflichtet. Hiernach sind den Finanzbehörden sämtliche im *livro diário* und *livro razão* verarbeiteten Buchhaltungsdaten elektronisch zu übertragen. Dabei sind die Vorgaben und Formate der Finanzverwaltung sowie ein Kontenplan der Finanzverwaltung zu benutzen. Zur Datenübertragung sind die Programme PVA (*Programa Validador e Assinador*) und Receitanet – SPED der Finanzverwaltung zu verwenden.

#### HINWEIS

##### Zur Auswahl von Software und Kontenplänen

*In Brasilien gibt es für die handelsrechtliche Buchführung keine Verpflichtung, einen fest vorgegebenen Kontenplan zu verwenden. Die Unternehmen sollten einen Kontenplan anwenden, der für Ihre Geschäftstätigkeit am besten geeignet ist. ECD hat grds. keinen Einfluss auf den handelsrechtlichen Kontenplan des Unternehmens. Allerdings ist es sinnvoll, sich bei Einrichtung der Buchhaltung mit den Korrelationen und Schnittstellen zwischen dem handelsrechtlichen Kontenplan und dem Kontenplan der Finanzverwaltung zu befassen, um die Erfüllung der ECD-Anforderungen mittels Übersendung der elektronischen Buchhaltungsdaten zu gewährleisten.*

*Bei Auswahl der Software, der zu verwendenden Kontenpläne und der Datenparametrisierung ist darauf zu achten, dass auch die Anforderungen des SPED erfüllt werden. Auch vor der Auswahl einer externen Buchhaltungsfirma, auf die Aufgaben des Rechnungswesens übertragen werden sollen, muss geklärt werden, wie mit deren Unterstützung die Anforderungen der Finanzbehörden erfüllt werden können.*

#### 4.3 Elektronische Fiskalbuchhaltung EFD (*Escrituração Fiscal Digital*)

Der Gesetzgeber verpflichtete stufenweise seit 2009 bis zum 01.01.2014 – z.T. differenziert nach Bundesstaaten – alle buchführungspflichtigen Unternehmen zur Einführung der EFD. Hiernach sind monatlich die steuerlich zu führenden Bücher zu Vorratsbestand und -entwicklung und zu den ermittelten Umsatzsteuern, ICMS und IPI (siehe zu diesen Steuern Abschnitt 5.6.3), den Finanzbehörden elektronisch zu übermitteln.

#### WARNUNG

##### Geldstrafen bei Nichtbeachtung des SPED Vorgaben

*Verspätungen bei digitalen Übertragungen der von SPED geforderten Erklärungen werden mit hohen Geldstrafen geahndet. Zum Beispiel muss ECD bis zum 30. Juni des Folgejahres übertragen werden. Die verspätete Übertragung des ECD wird mit 5.000 BRL pro Kalendermonat bestraft.*

#### 4.4 Elektronische Rechnung NF-e (*Nota Fiscal Eletrônica*)

Der Gesetzgeber verpflichtete Unternehmen wirtschaftszweigabhängig in zwei Schritten seit 2008 (ICMS-Protokoll 10/07) bzw. seit 2010 (ICMS-Protokoll 42/09) zur Ausstellung der sogenannten elektronischen Rechnung NF-e (*Nota Fiscal Eletrônica*). Hiervon nicht betroffene Unternehmen können sich freiwillig dem System der elektronischen Rechnung anschließen. Durch dieses System ist es der Finanzverwaltung möglich, die Umsätze lückenlos mittels elektronischer Datenverarbeitung zu prüfen. Das liefernde Unternehmen überträgt hierbei die elektronische Rechnung zunächst an die Finanzverwaltung. Erst im zweiten Schritt wird die Rechnung nach formaler systemunterstützter Prüfung von der Finanzbehörde an den Rechnungsempfänger (Abnehmer) übertragen. Heute sind praktisch alle brasilianischen Tochtergesellschaften deutscher Konzerne dem System der elektronischen Rechnung angeschlossen.

## HINWEIS

### Bearbeitung der elektronischen Rechnung bindet Ressourcen

*Obgleich die brasilianische Rechnung stark standardisiert ist, gibt es in der Praxis teilweise Kompatibilitätsprobleme zwischen den Programmen der Unternehmen und der Finanzverwaltung, was immer wieder zu Fehlern bei der Erfassung und Übertragung der Datensätze führt. Hinzu kommen Verbindungsabbrüche bei den Datenübertragungen. Unternehmen sollten sich bei der Organisation ihrer Buchhaltung darauf einstellen, dass die Bearbeitung solcher Probleme zeitaufwändig sein kann.*

Nach dem die zu SPED gehörenden Prozesse des Datenaustauschs mittlerweile bereits ein paar Jahre angewendet werden, hat sich die Häufigkeit dieser Probleme mit der Zeit jedoch reduziert.

## 4.5 Weitere Teilprojekte des SPED

Unter dem Großprojekt SPED sind seit Initiierung der ersten drei Teilprojekte in 2008 mittlerweile andere Teilprojekte mit weiteren Inhalten zur laufenden, monatlichen und jährlichen elektronischen Berichterstattung an die brasilianischen Finanzbehörden hinzugekommen:

- ▶ Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e) – elektronischer Transportauftrag,
- ▶ Controle Fiscal Contábil de Transição (Fcont) – Kontrolle der steuerlichen Übergangsbuchhaltung,
- ▶ Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e) – elektronische Rechnung bei Dienstleistungen,
- ▶ EFD-Contribuições– Programm zur Authentifizierung von digitalen Sozialdaten,
- ▶ Escrituração Contábil Fiscal (ECF) – steuerliche Buchhaltung,
- ▶ eSocial.

Durch das Projekt der steuerlichen Buchhaltung ECF werden Unternehmen dazu verpflichtet, ab 2014 alle die Körperschaftssteuer IRPJ und den Sozialbeitrag CSLL betreffenden Informationen des Wirtschaftsjahres bis Ende Juni des Folgejahres direkt über SPED bei der Finanzbehörde einzureichen. Die bis 2013 einzureichende Jahressteuererklärung DIPJ wird durch ECF ersetzt. Zukünftig sind Lalur und CSLL in elektronischer Form mittels DV-Anwendungen (e-Lalur und e-Lacs) im SPED zu erstellen.

Nach dem umfangreichen Projekt eSocial, müssen Unternehmen, die nach *Lucro Real* besteuert werden, ab Juni 2014, alle die Arbeitsverhältnisse einschl. die Renten und Sozialversicherung betreffenden Informationen elektronisch an den Fiskus und die Sozialversicherungsträger melden. Unternehmen, die nach *lucro presumido* besteu-

ert werden, müssen eSocial ab Dezember 2014 anwenden. Durch eSocial werden die bisherigen Erklärungen (wie z.B. die Erklärung der in der Gehaltsliste ausgewiesenen Lohnsteuer DIRF (*Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte*) zum Personal- und Sozialversicherungswesen der Unternehmen in 2014 und 2015 schrittweise ersetzt (siehe Abschnitt 9.3).

## HINWEIS

### SPED-Anforderungen laufend beobachten

*Mit den SPED-Anforderungen muss man sich fortlaufend befassen, um rechtzeitig erforderliche Maßnahmen zu deren Einhaltung im eigenen Unternehmen zu treffen. Aufwendige Maßnahmen zur Umsetzung, die neben dem Personalbereich viele andere Unternehmensbereiche betreffen, erfordert im Geschäftsjahr 2014 z.B. das Projekt eSocial. Bis zum Abschluss des SPED sind noch Änderungen in den Anforderungen zu erwarten. Die Initiierung weiterer Teilprojekte ist ebenfalls möglich. Die Internetseite der Finanzverwaltung, die Auskunft über alle Projekte und die neuesten Entwicklungen des SPED gibt, ist unter [www1.receita.fazenda.gov.br/sped](http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped) abrufbar.*

## 5 Handelsrechtlicher Jahresabschluss

### 5.1 Aufstellung

In Brasilien besteht für alle Kapitalgesellschaften in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft oder einer *Limitada* die Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses auf der Grundlage der handelsrechtlichen Buchführung. Enge Befreiungsvorschriften von der Buchführungspflicht bestehen lediglich für Kleinstgesellschaften (*microempresas*, mit einem Jahresumsatz bis 240.000 BRL) und kleine Unternehmen (mit einem Jahresumsatz zwischen 240.000 BRL und 2,4 Mio. BRL) sowie für Unternehmen, die *lucro presumido* für die steuerliche Gewinnermittlung gewählt haben.

Brasilianische Tochtergesellschaften des deutschen Mittelstands überschreiten regelmäßig die Größenordnungen für Kleinst- und Kleingesellschaften, auf die im Folgenden nicht mehr eingegangen wird.

### 5.2 Prüfung

Mit Verabschiedung des Gesetzes Nr. 11.638/07 hat die brasilianische Regierung erstmals Bestimmungen zur Prüfungs- und Offenlegungspflicht des Jahresabschlusses

auch für nicht börsennotierte Kapitalgesellschaften geschaffen. Damit sind Unternehmen, die bestimmte Größenmerkmale überschreiten, ab dem Geschäftsjahr 2008 verpflichtet, den statuarischen, also den nach brasilianischem Recht aufgestellten Jahresabschluss, von einem unabhängigen in Brasilien zugelassenen Wirtschaftsprüfer prüfen zu lassen. Die im Gesetz genannten Kriterien zur Definition eines prüfungspflichtigen Unternehmens („Großunternehmen“) sind:

- ▶ Bilanz-Aktiva größer als 240 Mio. BRL (ca. 92,3 Mio. €)
- ▶ Bruttoumsatzerlöse über 300 Mio. BRL (ca. 115,4 Mio. €)

Die Qualifizierung als Großunternehmen tritt bereits ein, wenn eines der beiden vorgenannten Kriterien erfüllt ist. Die Rechtsform des Unternehmens ist irrelevant, so dass neben Aktiengesellschaften insbesondere auch Limitadas unter die Prüfungspflicht fallen.

In den Bruttoumsatzerlösen (*faturamento bruto*) sind die auf die Umsatztätigkeit erhobenen Verkehrssteuern und Abgaben enthalten. Zu diesen gehören

- ▶ IPI (*Imposto sobre Produtos Industrializados*)
- ▶ PIS (*Programa de Integração Social*)
- ▶ COFINS (*Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social*)
- ▶ ICMS (*Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação*)
- ▶ ISS (*Imposto Sobre Serviços*),

deren Charakter in Abschnitt 5.6.3 erläutert wird. Die erhobenen Steuer- und Abgabensätze können abhängig vom brasilianischen Bundesstaat (Bundesland) variieren.

Der Schwellenwert der Bruttoumsatzerlöse von 301 Mio. BRL kann - bei einer Verkehrssteuerbelastung der Umsatzerlöse von durchschnittlich bis zu 40 % - bereits bei einem Jahres-Nettoumsatz von ca. 215 Mio. BRL erreicht werden.

### 5.3 Offenlegung

Die Bestimmungen zur Prüfung und Offenlegung waren erstmals auf den Jahresabschluss des Geschäftsjahres 2008 von Großunternehmen anzuwenden. Dem Wortlaut des Gesetzes Nr. 11.638/07 zufolge sind nach wie vor nur börsennotierte Aktiengesellschaften und Gesellschaften, deren Schuldtitel auf öffentlichen Märkten gehandelt werden, zur Offenlegung des Jahresabschlusses verpflichtet. Demnach müssen diese Gesellschaften die Offenlegung des Jahresabschlusses nach den Vorschriften der Börsenaufsichtsbehörde CVM vornehmen, die Jahresabschlüsse zum Handelsregister hinterlegen und der Öffentlichkeit bekanntmachen.

Nach Art. 1.078 des Bürgerlichen Gesetzbuches (*Código Civil Brasileiro*) muss der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der Limitada in den ersten vier Monaten des folgenden Geschäftsjahres durch die Gesellschafterversammlung festgestellt werden. Nach Feststellung in der Gesellschafterversammlung muss die Limitada den Feststellungsbeschluss innerhalb von 30 Tagen zum Handelsregister einreichen. Eine Verpflichtung, den Jahresabschluss zum Handelsregister oder in einem anderem öffentlich zugänglichen Register zu hinterlegen oder der Öffentlichkeit in anderer Form bekannt zu machen, besteht auch für große Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der Limitada hingegen nicht.

Dessen ungeachtet kann es zu anlassbezogenen Offenlegungspflichten z.B. bei öffentlichen Ausschreibungen kommen, bei denen spezifische Anforderungen von dem an der Ausschreibung teilnehmenden Unternehmen erfüllt werden müssen. So wird in brasilianischen Ausschreibungsunterlagen z.B. oft um die Einreichung der Jahres- und Quartalsabschlüsse der letzten drei Geschäftsjahre gebeten.

### 5.4 Bestandteile des Jahresabschlusses

Der brasilianische Jahresabschluss besteht nach CPC 26 (R1) aus folgenden Bestandteilen:

- ▶ Bilanz (*balanço patrimonial*)
- ▶ Gewinn- und Verlustrechnung (*demonstração do resultado do exercício*)
- ▶ Gesamtergebnisrechnung (*demonstração do resultado abrangente*)
- ▶ Eigenkapitalveränderungsrechnung (*demonstração da mutação do patrimônio líquido*)
- ▶ Kapitalflussrechnung für das an diesem Stichtag endende Geschäftsjahr (*demonstração de fluxo de caixa*)
- ▶ Anhangsangaben des Managements (*notas explicativas às demonstrações contábeis*)

Das brasilianische Recht folgt für die Gesamterfolgsrechnung in der Gewinn- und Verlustrechnung dem two-statement approach. Hiernach ist neben der traditionellen Gewinn- und Verlustrechnung gesondert die Gesamtergebnisrechnung darzustellen, die mit dem Periodenergebnis beginnt und in der die direkt im Eigenkapital erfassten Erträge und Aufwendungen (*outros resultados abrangentes*) dargestellt werden.

### 5.5 Rechnungslegungs-, Ansatz- und Bewertungsgrundsätze

Die konzeptionellen Grundlagen der internationalen Rechnungslegung sowie Ansatz- und Bewertungsvorschriften sind seit 2008 weitestgehend wörtlich aus den IFRS in die CPC übernommen worden. So finden sich z.B. die grundlegenden Ansatzvorschriften

und Erläuterungen der zu verwendenden Wertmaßstäbe nach IFRS, wie Anschaffungs- oder Herstellungskosten (*custo histórico*), Tageswert (*custo corrente*), Veräußerungswert (*valor realizável*), Barwert (*valor presente*) etc. im CPC 00 (R1) wieder, da dieser in wesentlichen Teilen eine Übersetzung des IFRS-Frameworks darstellt. Alle speziellen Vorschriften zu Ansatz und Bewertung einzelner Bilanzpositionen nach IFRS wurden ebenfalls in das jeweilige CPC-Pendant aufgenommen (siehe Anhang). Das Konzept zum Ansatz von Vermögenswerten und Schulden zum Barwert wurde in CPC 12 (*ajuste a valor presente*) geregelt. Nur soweit Besonderheiten des brasilianischen Rechts zu berücksichtigen waren, wurden diese in ergänzenden CPC-Verlautbarungen (z.B. CPC 13) geregelt, zu denen es keinen entsprechenden IFRS gibt.

Für das Studium der ins brasilianische Recht übernommenen Rechnungslegungsprinzipien sowie der Ansatz- und Bewertungsvorschriften und deren detailliertem Vergleich mit dem deutschen Handelsrecht wird, wie einführend bereits erwähnt, auf einschlägige Fachliteratur verwiesen. In der Darstellung einiger Positionen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung in den folgenden Abschnitten 5.6 und 5.7 wird deshalb nur kurz auf die jeweils einschlägigen CPC hingewiesen.

Für das Verständnis der Veränderungen in Brasilien seit 2008 sei hier darauf hingewiesen, dass der internationale Rechnungslegungsgrundsatz „substance over form“ (*essência sobre a forma*) die Anforderungen an die Abbildung verschiedener Geschäftsvorfälle in der brasilianischen handelsrechtlichen Buchführung (wie z.B. das Finanzierungsleasing) grundlegend verändert hat. Die internationalen Grundsätze erfordern u.a. auch ein massives Umdenken brasilianischer Unternehmen hinsichtlich des handelsrechtlich gewählten Gewinnrealisierungszeitpunktes (siehe Abschnitt 5.7.1).

In einer Resolution zu Klarstellungen zum Jahresabschluss 2008 (*Resolução CFC Nr. 1.157/09 “Comunicado Técnico CTG 02 – Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008*) vom 13.02.2009 hat der CFC einige grds. Standpunkte zu Ansatz und Bewertung von Vermögenswerten in der neuen brasilianischen Rechnungslegung wiedergegeben.

Insbesondere fordert die Resolution, dass ohne Ausnahme periodisch für alle Vermögenswerte die Werthaltigkeit zu prüfen ist. Die Resolution verweist auf die bereits im Gesetz Nr. 11.638/07 getroffenen Regelungen, z.B. zur Berücksichtigung von Wertberichtigungen für zweifelhafte Forderungen. Weiterhin wird auf die aus der internationalen Rechnungslegung bekannten Konzepte zur Prüfung von Vermögenswerten auf Wertminderung eingegangen.

In der Resolution wird explizit darauf hingewiesen, dass die bilanzielle Erfassung von Vermögenswerten mit höheren Wertansätzen als den Cash flows, welche diese durch deren Nutzung oder Verkauf für das Unternehmen generieren können, seit 2008 nicht mehr zulässig ist.

## 5.6 Bilanz

Die Bilanz ist nach dem Wortlaut des Gesetzes Nr. 11.638/07 nach abnehmender Fristigkeit strukturiert. Zur Veranschaulichung dient folgende Übersicht.

Aktiva	Ativo	Passiva	Passivo
<b>Umlaufvermögen</b> Zahlungsmittel und Zahlungsmittelaquiv. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (FLuL) Nahestehende Unternehmen (FLuL) Vorräte Sonstige Forderungen (Rechte) Steuerguthaben Geleistete Anzahlungen Rechnungsabgrenzungsposten	<b>Circulante</b> Caixa e equivalentes de caixa Contas a receber  Contas a receber (partes relacionadas) Estoque Diretos a receber Tributos a recuperar Adiantamento a clientes Despesas antecipadas	<b>Kurzfristige Verbindlichkeiten</b> Lieferanten (Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (VLuL)) Nahestehende Unternehmen (VLuL)  Bankverbindlichkeiten Arbeitsrechtliche Verbindlichkeiten Verbindlichkeiten aus Steuern Erhaltene Anzahlungen Rückstellung für Jahresbonus Andere Verbindlichkeiten	<b>Circulante</b> Fornecedores  Fornecedores (partes relacionadas)  Empréstimos Obrigações trabalhistas Obrigações tributárias Adiantamento de clientes Provisão para bônus anuais Outros débitos
<b>Anlagevermögen</b> Forderungen langfristig Forderungen ggü. nahesteh. Personen Festgeld (bei Gericht hinterlegt) Steuerguthaben Beteiligungen Sachanlagevermögen Immaterielle Vermögenswerte Latente Steuern (IRPJ und CSSL)  Rechnungsabgrenzungsposten	<b>Não circulante</b> Ativo realizável a longo prazo Partes relacionadas Depósitos judiciais Tributos a recuperar Investimentos Imobilizado Intangível Imposto de renda e contribuição Social diferidos Despesas antecipadas	<b>Langfristige Verbindlichkeiten</b> Bankverbindlichkeiten (Darlehen) Verbindlichkeiten aus Steuern Verbindlichkeiten ggü. nahestehenden Unternehmen (und Personen) Latente Steuern (IRPJ und CSSL) Prozessrückstellungen  Rechnungsabgrenzungsposten (- Kosten)	<b>Não circulante</b> Empréstimos Tributos a recolher Empréstimos (partes relacionadas)  IRPJ e CSSL diferidos Provisões para contingências Trabalhistas, fiscais e cíveis Receitas diferidas (- Custos das receitas diferidas)
		<b>Eigenkapital</b> Stammkapital Kapitalrücklagen Neubewertungsrücklage Gewinnrücklagen Verlustvortrag (akkumuliert)	<b>Patrimônio líquido</b> Capital social Reservas de capital Ajustes de avaliação patrimonial Reservas de lucros (Prejuízos acumulados)

Abb.2: Bilanz

Auf einige für mittelständische Unternehmen wichtige Positionen der brasilianischen Handelsbilanz und der weiter unten dargestellten Gewinn- und Verlustrechnung wird nachfolgend eingegangen.

Falls das brasilianische Steuerrecht von der handelsrechtlichen Behandlung der nachfolgend vorgestellten Themen abweicht, wird dies zusätzlich erläutert. Schließlich werden, soweit dies angebracht erscheint, Anmerkungen dazu gemacht, wie die besprochenen Sachverhalte in dem für Zwecke des deutschen Konzernabschlusses zu erstellenden Handelsbilanz II-Reporting in der Praxis behandelt werden.

### 5.6.1 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

#### Brasilianisches Handelsrecht

Vorschriften zu Ansatz und Bewertung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

gen (FLuL, *contas a receber*) befinden sich in CPC 00 (R1), CPC 26 (R1), CPC 38 und CPC 40 (R1).

Nach CPC 38 ist für alle finanziellen Vermögenswerte periodisch zu ermitteln, ob es objektive Hinweise auf deren Wertminderung (*perda no valor recuperável*) gibt. Gibt es einen objektiven Hinweis auf eine Wertminderung, so ist der Buchwert der Forderungen entweder direkt oder unter Verwendung eines Wertberichtigungskontos zu reduzieren. Der Verlustbetrag ist ergebniswirksam zu erfassen.

Bei der Bewertung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen steht die qualitative Bonitätsanalyse im Vordergrund.

Für die Beurteilung des Ausfallrisikos werden die Dauer der Geschäftsbeziehung mit dem jeweiligen Schuldner und die hierbei gemachten Erfahrungen zu dessen bisherigem Zahlungsverhalten berücksichtigt. Bei der Entscheidung über die Forderungsabwertung sind auch Maßnahmen des Forderungsmanagements zur Forderungseintreibung, wie eingeleitete Mahnverfahren, zu berücksichtigen. Für die handelsrechtliche Forderungsabschreibung müssen objektive Nachweise vorliegen, dass der Schuldner in Zahlungsschwierigkeiten geraten ist. Allerdings besteht ein nicht unerheblicher Ermessensspielraum bei der Festlegung des erforderlichen Wertberichtigungsbedarfs. Für Schuldner, über die das Insolvenzverfahren eröffnet ist, kommt man handelsrechtlich bereits aufgrund der qualitativen Bonitätsanalyse zu Bewertungsergebnissen, die mit den nachfolgend dargestellten steuerrechtlichen Regelungen vergleichbar sind.

### Brasilianisches Steuerrecht

Die steuerlichen Regelungen geben starrere Regelungen für die Anerkennung von Forderungsabwertungen als Betriebsausgabe vor. Sie schränken den handelsrechtlichen Ermessensspielraum ein.

Für steuerliche Zwecke müssen die zum 31.12.2007 gültigen Regeln berücksichtigt werden. Nach den zum 31.12.2007 gültigen Regeln sind Verluste aus uneinbringlichen Forderungen (*provisão para créditos de liquidação duvidosa – PCLD*) als Betriebsausgabe von der Bemessungsgrundlage der Steuern- und Sozialabgaben in folgenden Fällen abziehbar:

- ▶ Im Falle eines gerichtlich abgeschlossenen Insolvenzverfahrens jeder noch ausstehende Forderungsbetrag.
- ▶ Nicht gesicherte Forderungen,
  - ▶ bis zu 5.000 BRL pro Geschäftsvorfall, soweit diese seit mehr als sechs Monaten überfällig sind, unabhängig davon, ob rechtliche Schritte zu deren Beitreibung eingeleitet wurden,
  - ▶ über 5.000 BRL bis zu 30.000 BRL pro Geschäftsvorfall, soweit diese seit mehr als einem Jahr überfällig sind, unabhängig davon, ob rechtliche Schritte zu deren Beitreibung ein-

geleitet wurden, jedoch muss die Eintreibung der Forderung durch die Geschäftsleitung weiterverfolgt werden,

- ▶ über 30.000 BRL pro Geschäftsvorfall, soweit diese seit mehr als einem Jahr überfällig ist, vorausgesetzt dass rechtliche Schritte zu deren Beitreibung eingeleitet wurden und weiterverfolgt werden.
- ▶ Gesicherte Forderungen, soweit diese seit mehr als zwei Jahren überfällig sind und vorausgesetzt, dass rechtliche Schritte zu deren Beitreibung oder zur Pfändung von Sicherheiten eingeleitet wurden und weiterverfolgt werden.
- ▶ Bei Forderungen an Schuldner, die Insolvenz erklärt haben, der Anteil der Forderungen, welcher vom Schuldner nicht mehr bedient wird.

In die betroffenen Forderungswerte sind aufgelaufene Zinsen einzubeziehen (Art. 340 bis 343 RIR/99 und Art. 24 IN SRF 93/97).

Da im Ergebnis die handelsrechtlich zulässige Wertberichtigung für Forderungen oft höher ist, als es die steuerrechtlichen Regelungen zulassen, kommt es in der Praxis nach Anpassungen gem. RTT (siehe Abschnitt 6) häufig zu Unterschieden zwischen handelsrechtlichem und steuerlichem Ergebnis.

### Deutsches Handelsrecht

Die Einzelabwertung wird mittels Bonitätsanalysen der jeweiligen Schuldner, entsprechend der Vorgehensweise wie für das brasilianische Handelsrecht dargestellt, durchgeführt.

Zur Ergänzung der Einzelabwertung sehen die Bilanzierungsrichtlinien deutscher Konzerne regelmäßig eine Pauschalabwertung des Forderungsbestands ohne konkrete Hinweise auf Zahlungsschwierigkeiten einzelner Schuldner für die Handelsbilanz II vor. Die Pauschalabwertung ist nach brasilianischem Recht nicht zugelassen. Abb 3. zeigt, wie die Pauschalabwertung in der Praxis ermittelt werden kann.

<b>Pauschalabwertung im Reporting Package</b>	
1.	FLuL zum Geschäftsjahresende
2.	abzüglich der FLuL, für die Einzelabwertungen, die im brasilianischen Jahresabschluss gebildet wurden
3.	abzüglich value added taxes
4. = (1. – 2. – 3.)	FLuL, die der Pauschalabwertung für die HB II unterliegen
5.	Pauschalabwertung (z.B.10%) auf 4.
6. = 4. x 5.	Pauschalabwertung auf FLuL zum Jahresende für die HB II

Abb. 3: Pauschalabwertung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

## 5.6.2 Vorräte

### Brasilianisches Handelsrecht

Vorschriften zu Ansatz und Bewertung der Vorräte (*estoque*) befinden sich in CPC 00 (R1), CPC 16 (R1) und CPC 26 (R1).

Rohstoffe (*matéria-prima*) werden zu gewogenen durchschnittlichen Anschaffungskosten (*custo médio ponderado*) abzüglich Steuern, die Steuerguthaben generieren, angesetzt. Die first in - first out-Methode (FIFO bzw. PEPS – *primeiro a entrar, primeiro a sair*) ist im Gegensatz zur last in - first out-Methode (LIFO bzw. UEPS – *último a entrar, primeiro a sair*), ebenfalls zugelassen. Die Bestände an halbfertigen Produkten (*produtos em elaboração*) und Fertigprodukten (*produtos acabados*) werden zu den tatsächlich während der Produktion angefallenen Herstellungskosten angesetzt.

Abschreibungen auf Vorräte können nach CPC 16 (R1) (entsprechend IAS 2) vorgenommen werden. Nach dem Niederstwertprinzip muss der Nettoveräußerungswert (*valor realizável líquido*) angesetzt werden, wenn er niedriger als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist. Pauschalabwertungen des Vorratsbestands sind unzulässig.

### Brasilianisches Steuerrecht

Die Bewertung der Vorräte erfolgt auch im Steuerrecht nach dem Niederstwertprinzip.

Damit die Ist-Kosten als Grundlage der Bewertung des Vorratsvermögens steuerlich anerkannt werden, muss das Unternehmen über eine in die Finanzbuchhaltung integrierte Kostenrechnung verfügen (*sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração*). Das Kostenrechnungssystem muss neben den Fertigungseinzelkosten auch die in der Produktion angefallenen Fertigungsgemeinkosten sachgerecht ermitteln und diese für Zwecke der Buchführung angemessen auf die gefertigten Produkte verteilen können.

Auch nach dem Steuerrecht können Unternehmen ihren Vorratsbestand entweder zu gewogenen durchschnittlichen Anschaffungskosten oder nach FIFO (LIFO ist unzulässig) bewerten (Art. 295 RIR/99). Die Verwendung von Standardkostensystemen ist erlaubt. Voraussetzung ist jedoch, dass Abweichungen von den tatsächlichen Kosten in jeder Periode durch Buchungen angepasst werden. Hierdurch wird gewährleistet, dass in jeder Periode die tatsächlich angefallenen Kosten in vollem Umfang in der Kostenrechnung berücksichtigt werden.

Ist im Unternehmen kein in die Finanzbuchhaltung integriertes Kostenrechnungssystem eingerichtet, müssen die Wertansätze der halbfertigen Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse für Zwecke der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens wie folgt geschätzt werden:

- ▶ Fertigerzeugnisse werden mit 70 % des höchsten Verkaufspreises während des Geschäftsjahres angesetzt.
- ▶ Halbfertige Erzeugnisse werden entweder mit dem eineinhalbfachen der höchsten Kosten für Rohstoffe, die im Geschäftsjahr gekauft wurden, oder mit 80 % des für die Fertigerzeugnisse im Schätzverfahren ermittelten Wertes bewertet. Hierbei darf der Steuerpflichtige für die halbfertigen Erzeugnisse die von ihm bevorzugte Schätzmethode wählen.

Den Bemessungsgrundlagen der IRPJ und des CSLL sind die Abschreibungen nach CPC 16 (R1) jedoch wieder hinzuzurechnen. Abschreibungen und Pauschalabwertungen sind steuerlich grds. nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig (Art. 298 RIR/99).

Nur bei Erfüllung der strengen Vorgaben des Art. 291 f. RIR/99 wird der Abschreibungsaufwand für einen überalterten und beschädigten Vorratsbestand steuerlich anerkannt. Hierfür müssen technische Gutachten den Wertverlust im Vorratsbestand substantiiert darstellen und die betroffenen Vorräte müssen tatsächlich entsorgt werden.

Da die handelsrechtlich zulässige Wertberichtigung für Vorräte von den steuerrechtlichen Vorgaben abweicht, kann es in der Praxis zu Unterschieden zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Ergebnis kommen, die im RTT (siehe Abschnitt 6) zu berücksichtigen sind.

### Deutsches Handelsrecht

Bei Wahl des Umsatzkostenverfahrens können Ansatz und Bewertung der Vorräte nach brasilianischem Handelsrecht grds. in die Handelsbilanz II (Reporting Package) übernommen werden. Neben der Einzelabwertung nehmen deutsche Konzerne regelmäßig Pauschalabwertungen des Vorratsbestands in der Handelsbilanz II vor. Dabei richtet sich die prozentuale Höhe der Pauschalabwertungen zumeist nach der Umschlaghäufigkeit der Vorräte pro Geschäftsjahr.

Auf die Summe des Vorratsbestands, bestehend aus Handelsware, Fertigerzeugnissen, halbfertigen Erzeugnissen und Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, kann unter Berücksichtigung der Umschlaghäufigkeit des Vorratsbestands eine Pauschalabwertung zum Jahresende z.B. wie folgt gebildet werden.

Umschlaghäufigkeit pro Geschäftsjahr	Pauschalabwertung in Prozent
0 bis 5	20
5 bis 10	15
10 bis 15	10
15 bis 20	5
mehr als 20	0

Abb. 4: Pauschalabwertung der Vorräte



Die Umschlagshäufigkeit des Vorratsbestands pro Geschäftsjahr kann hierbei aus dem Verhältnis der Nettoverkäufe zum durchschnittlichen Vorratsbestand des jeweiligen Geschäftsjahres ermittelt werden.

### 5.6.3 Steuerguthaben

Unternehmen sammeln in Brasilien v.a. aufgrund der Vielzahl der auf Umsätze mit Waren und Dienstleistungen erhobenen indirekten Steuern oft beträchtliche Steuerguthaben (*tributos a recuperar*) an.

Während man in Deutschland auf ein einheitliches, auf Bundesebene geregeltes und EU-konformes Umsatzsteuersystem trifft, existieren im brasilianischen Umsatzsteuersystem eine Vielzahl unterschiedlicher Ebenen mit jeweils eigenen Regelungen. So bestehen sowohl auf Bundesebene als auch auf der Ebene der 27 brasilianischen Bundesstaaten (Bundesländer) sowie der Gemeindeebene eine Vielzahl unterschiedlicher Umsatzsteuergesetze. Die Gesetzgebungskompetenz und Steuerhoheit für die verschiedenen Umsatzsteuern verteilen sich entsprechend auf den Bund, die Bundesstaaten und die Gemeinden.

Brasilianische Abgaben auf Umsätze mit Waren und Dienstleistungen sind hiernach die

- ▶ IPI als Bundessteuer, die die Wertschöpfung bei der Be- und Weiterbearbeitung und auf den Import von Produkten besteuert;
- ▶ die Sozialabgaben PIS und COFINS, die vom Bund auch auf alle Importvorgänge erhoben werden;
- ▶ ICMS als Warenumlaufsteuer, für die die Gesetzgebungskompetenz und Steuerhoheit den brasilianischen Bundesstaaten obliegt;
- ▶ ISS, die von Gemeinden auf alle Dienstleistungen, einschließlich importierter, erhoben wird, soweit die Dienstleistungen nicht der ICMS unterliegen.

Ein Teil der Steuerarten auf den Umsatz betrifft den größten Teil aller Unternehmen und deren Einnahmen unabhängig von der Branche, in der die Unternehmen tätig sind. Zu diesen Steuern gehören z.B. PIS und COFINS. In anderen Fällen wird die Steuer auf Einnahmen aus bestimmten Tätigkeiten erhoben, was z.B. auf ICMS, IPI und ISS zutrifft.

Die Systematik der Entstehung und Nutzung der Steuerguthaben ist für die indirekten Steuern mit dem deutschen Umsatzsteuersystem vergleichbar. In diesem entrichtet der Unternehmer beim Einkauf von Waren und Dienstleistungen zunächst die Vorsteuer und darf beim Verkauf das durch Bezug der Eingangsleistungen entstandene Steuerguthaben von der Ausgangsumsatzsteuerschuld abziehen.

IPI, ICMS sowie die vom Bund erhobenen Sozialabgaben werden nach einem hiermit

vergleichbaren Mehrwertsystem (Allphasennettobesteuerung) erhoben. Sie sind nicht kumulativ, d.h. der Unternehmer hat ein Recht auf Anrechnung bezahlter Vorsteuern auf bezogene Leistungen.

Lediglich bei der Erhebung der ISS handelt es sich um eine Allphasenbruttobesteuerung, die keine Anrechnung geleisteter Vorsteuer auf bezogene Leistungen zulässt.

Für die Warenumlaufsteuer ICMS im Bundesstaat São Paulo werden nachfolgend die Systematik der Besteuerung und die Logik der Steuerguthaben sowie die damit für Buchführung und Jahresabschluss verbundenen Ansatz- und Bewertungsprobleme für indirekte Steuern erläutert.

Tatsächlich ist die ICMS nicht nur die Steuerart mit dem höchsten Steueraufkommen sondern auch die indirekte Steuer, die dem deutschen Mittelstand in der Praxis am häufigsten Schwierigkeiten bereitet.

ICMS wird auf sämtliche unternehmerische Warenumsätze einschließlich Wareneinfuhren (Import) aus dem Ausland sowie einige Dienstleistungen erhoben. Jeder Bundesstaat legt seinen ICMS-Steuertarif unabhängig vom Bund und den anderen Bundesstaaten fest.

Dies führt in Brasilien zu einem Wettbewerb der Bundesstaaten. So haben einige Bundesstaaten zur Förderung von Investitionen in den letzten Jahren zeitlich begrenzt immer wieder ihre ICMS-Steuertarife reduziert oder Unternehmen von der ICMS befreit. Jedoch gibt es sogenannte *convênios* und Protokolle, in denen die Bundesstaaten einstimmig und zwischenstaatlich über Einzelheiten der ICMS-Besteuerung, wie Tarifbefreiungen, Vorsteuerabzüge etc. beschließen.

Dennoch existieren zum einen in den 27 Bundesstaaten teilweise unterschiedliche ICMS-Steuersätze. Zum anderen sind auf zwischenstaatliche Lieferungen andere ICMS-Steuersätze als auf Lieferungen innerhalb der jeweiligen Bundesstaaten anzuwenden.

Zur Vereinfachung wird in den nachfolgenden Erläuterungen die ICMS isoliert von allen anderen Steuern betrachtet. Es wird somit davon ausgegangen, dass neben der betrachteten ICMS keine weiteren Steuern auf Kauf- und Verkaufstransaktionen anfallen.

Der Gesetzgeber geht bei der ICMS-Besteuerung grds. davon aus, dass der Unternehmer die auf Eingangsleistungen geleistete ICMS-Vorsteuer mit der auf Warenlieferungen erhobenen ICMS-Umsatzsteuer verrechnen kann.

Jedoch gibt es im brasilianischen Steuerrecht für alle Steuerarten eine Vielzahl von Sonderregelungen, die z.B. die Steuerbefreiung oder Nichtsteuerbarkeit von Lieferungen abhängig vom Liefergegenstand (Warengruppen) und Lieferort vorsehen.

Solche Sonderregelungen führen dazu, dass der Unternehmer ICMS-Vorsteuerguthaben nicht mit der bei Lieferung entstehenden Umsatzsteuerschuld verrechnen kann. Hierdurch entstehen sogenannte akkumulierte Steuerkredite (*crédito acumulado*), die zunächst ungenutzt im Unternehmen verbleiben und abhängig vom operativen Geschäft des Unternehmens mit der Zeit immer größer werden können.

Die Gesetzgebung im Bundesstaat São Paulo erläutert, in welchen Fällen akkumulierte Steuerkredite entstehen:

- ▶ Anwendung unterschiedlicher ICMS-Steuerquoten auf Ein- und Ausgangsleistungen im Waren- und Dienstleistungsverkehr (siehe Fall 3 im Beispiel unten).
- ▶ Ausgangsleistungen im Waren- und Dienstleistungsverkehr, für die reduzierte Bemessungsgrundlagen für die ICMS-Besteuerung zur Anwendung kommen und bei deren Erbringen das Gesetz zulässt, dass der Unternehmer (dadurch nicht genutzte) ICMS-Vorsteuerkredite behält.
- ▶ Ausgangsleistungen im Waren- und Dienstleistungsverkehr, die steuerbefreit oder nicht steuerbar sind und bei deren Erbringen das Gesetz zulässt, dass der Unternehmer (dadurch nicht genutzte) ICMS-Vorsteuerkredite behält (siehe ICMS bei Export–Fall 4 im Beispiel unten).
- ▶ Ausgangsleistungen im Waren- und Dienstleistungsverkehr, die dem sogenannten Regime der Substituição Tributaria mit vorweggenommener Steuerabführung unterliegen, und bei deren Erbringen das Gesetz zulässt, dass der Unternehmer (dadurch nicht genutzte) ICMS-Vorsteuerkredite behält (siehe Fall 3 im Beispiel unten).

Die akkumulierten Steuerkredite entstehen also v.a. deshalb, weil die vom Unternehmer getätigten Ausgangsleistungen besondere Tatbestände erfüllen, für die das Steuerrecht eine Nutzung des vom Unternehmer erworbenen ICMS-Vorsteuerguthabens nicht zulässt.

Rechnerisch ermittelt sich die ICMS als

$$\frac{\text{Nettoverkaufspreis vor ICMS}}{1 - \text{ICMS-Steuersatz}}$$

Abb. 5: Ermittlung ICMS

$$\frac{82}{1 - 0,18} = 100$$

Abb. 6: Ermittlung ICMS, Zahlenbeispiel

## Brasilianisches Handelsrecht

Vorschriften zu Ansatz und Bewertung der Steuerguthaben (*tributos a recuperar*) befinden sich in CPC 00 (R1), CPC 01 (R1), CPC 26 (R1) und CPC 32.

Steuerguthaben aus entrichteter nicht verrechneter Vorsteuer oder vorausbezahlter Einkommenssteuer können hiernach nur dann im Jahresabschluss aktiviert werden, wenn, wie bei anderen Vermögenswerten, ein zukünftiger Nutzenzufluss wahrscheinlich ist und verlässlich bewertet werden kann.

## ICMS Operação Própria

Die Grundform der ICMS-Besteuerung nennt sich ICMS Operação Própria, übersetzt in etwa „ICMS aus eigener Tätigkeit“. Die auf die *ICMS Operação Própria* erhobene ICMS-Steuer wird kurz als ICMS Próprio bezeichnet. Bei der ICMS Operação Própria ist eine Verrechnung des ICMS-Vorsteuerguthabens mit der anfallenden ICMS-Umsatzsteuer möglich.

Bei dieser Grundform ist *ICMS Próprio* sowohl bei Eingangs- als auch Ausgangsleistungen vom jeweiligen Lieferanten immer in dem Bundesstaat abzuführen, in dem er ansässig ist. Bezieht ein Unternehmer Eingangsleistungen, so erhöht die ICMS folglich den ihm von seinem Lieferanten in Rechnung gestellten Kaufpreis.

Zur Veranschaulichung dient folgendes Beispiel (Fall 1) :

### PRAXISBEISPIEL

#### ICMS bei innerstaatlicher Lieferung (Fall 1)

Angenommen werden Geschäftsvorfälle ausschließlich im Bundesstaat São Paulo, in dem ein ICMS-Steuersatz von 18 % zur Anwendung kommt. Der Unternehmer importiert Eingangsleistungen (Waren) zum Nettoeinkaufspreis von 82 BRL und legt den Nettoverkaufspreis der Ausgangsleistung mit 123 BRL fest. Von der Darstellung weiterer Aufwendungen, die in der Praxis in die Bemessungsgrundlage für die ICMS eingehen, wie Fracht und IPI wird zur Vereinfachung abgesehen. Bei innerstaatlichem Verkauf der Produkte ist das ICMS-Vorsteuerguthaben aus dem Import grds. auf die ICMS-Umsatzsteuer aus dem Produktverkauf anrechenbar. Das ICMS-Vorsteuerguthaben in Höhe von 18 BRL kann somit von der ICMS-Umsatzsteuer in Höhe von 27 BRL abgezogen werden. Nach Anrechnung des ICMS-Vorsteuerguthabens verbleibt im Fall 1 eine Steuerverbindlichkeit (Zahllast) von 9 BRL, die an die Finanzbehörden in São Paulo abzuführen ist.

Ein- und Ausgangsleistungen innerstaatlich (São Paulo)		
ICMS-Steuersatz São Paulo: 18%		
	ICMS-Quote	BRL
<b>Einkauf Waren (São Paulo)</b>		
		Nettoeinkaufspreis (Bemessungsgrundlage ICMS Próprio)
+ 1.	18%	ICMS Próprio (Vorsteuerguthaben)
=		Bruttoeinkaufspreis
<b>Verkauf Waren (São Paulo)</b>		
		Nettoverkaufspreis (Bemessungsgrundlage ICMS Próprio)
+ 2.	18%	ICMS Próprio (Umsatzsteuer)
=		Bruttoverkaufspreis
<b>3. Steuerverbindlichkeiten (São Paulo)</b>		
		nach Verrechnung ICMS-Umsatzsteuer mit ICMS-Vorsteuer (Saldierung von anteilig 2. mit 1.)
		ICMS Próprio
		4. Verbleibendes ICMS-Vorsteuerguthaben in São Paulo

Abb 7: ICMS bei innerstaatlicher Lieferung (Fall 1)

Die dazugehörigen Buchungssätze lauten wie folgt:

Beträge in BRL				
<b>EINKAUF</b>				
<b>1. Kauf der Rohstoffe als Eingangsleistung mit zu zahlender ICMS-Vorsteuer in São Paulo in Höhe von 18%:</b>				
Rohstoffe	82	an	Lieferanten (Verbindlichkeiten aus	100
ICMS-Steuer Guthaben	18			
<b>VERKAUF</b>				
<b>2. Verkauf von produzierten Leistungen in São Paulo (Nettoverkaufspreis: 123, darauf ICMS von 18%: 27):</b>				
Forderungen an Kunden	150	an	Bruttoumsatzerlöse	150
<b>3. Erfassung der ICMS-Steuerverbindlichkeiten:</b>				
ICMS-Umsatzsteuer	27	an	ICMS-Steuerverbindlichkeiten	27
<b>4. Ermittlung der ICMS-Zahllast (Verrechnung ICMS-Steuer Guthaben mit ICMS-Steuerverbindlichkeiten):</b>				
ICMS-Steuerverbindlichkeiten	18	an	ICMS-Steuer Guthaben	18
<b>5. Abführung der ICMS-Zahllast an die Finanzbehörde in São Paulo:</b>				
ICMS-Steuerverbindlichkeiten	9	an	Bank	9
<b>6. Ermittlung der Nettoumsatzerlöse (Ausgleich des Kontos ICMS-Umsatzsteuer):</b>				
Bruttoumsatzerlöse	27	an	ICMS-Umsatzsteuer	27

Abb. 8: ICMS bei innerstaatlicher Lieferung (Fall 1), Buchungssätze

In der ICMS-Gesetzgebung gibt es neben der ICMS Operação Própria noch ein zweites Regime der sogenannten ICMS Substituição Tributária.

## ICMS Substituição Tributária

Die ICMS Substituição Tributária – übersetzt in etwa „ICMS Steuerersetzung“ – ist in verschiedenen Formen ausgestaltet. Die auf die ICMS Substituição Tributária erhobene ICMS-Steuer wird als ICMS/ST bezeichnet. Die Substituição Tributária hat in ihrer Wirkungsweise Ähnlichkeiten mit dem europäischen Reverse-Charge-Verfahren. In ihrer als Vorwegbesteuerung ausgestalteten Form muss der Lieferant (Produzent oder Großhändler) bei Lieferung an den Einzelhändler nicht nur die ICMS auf den Wert der eigenen Leistung (der operação própria) an die Finanzbehörden abführen. Vielmehr muss der Lieferant zusätzlich zur ICMS auf die eigene Leistung bereits die Umsatzsteuer in Form einer Vorwegbesteuerung für den Einzelhändler abführen. Diese fällt tatsächlich erst durch die spätere Warenlieferung vom Einzelhändler zum Konsumenten an. Mit anderen Worten: Der Tatbestand, der die ICMS/ST-Steuerpflicht auslöst, nämlich der tatsächliche Verkauf an den Konsumenten, ist im Zeitpunkt der Besteuerung noch nicht erfüllt.

Bemessungsgrundlage für diese Vorwegbesteuerung ist der Verkaufspreis, den der Einzelhändler dem Konsumenten voraussichtlich in Rechnung stellt. Da dieser Verkaufspreis im Zeitpunkt der Besteuerung i.d.R. zumindest den Finanzbehörden noch nicht bekannt ist, wird dieser geschätzt.

Die Schätzung des Verkaufspreises erfolgt, indem auf den Nettoverkaufspreis des Großhändlers eine gesetzlich vorgeschriebene Gewinnmarge (margem de valor agregado, MVA) aufgeschlagen wird. Der so ermittelte zukünftige Verkaufspreis dient als Bemessungsgrundlage für die vom Großhändler abzuführende ICMS/ST.

Die ICMS/ST ist vom Großhändler an die Finanzbehörde in dem Bundesland abzuführen, in welches die Lieferung erfolgt, womit die Steuerschuldnerschaft vom Einzelhändler auf den Großhändler übertragen wird. Die Lieferung des Einzelhändlers an den Konsumenten ist dafür steuerbefreit.

Welche Produkte unter das Regime der ICMS/ST fallen, wird von jedem Bundesstaat grds. unabhängig von den anderen Bundesstaaten festgelegt. Folglich bestimmen eine Vielzahl von Gesetzen, Protokollen und convênios auch zwischenstaatlich, welche Liefergegenstände (Produktgruppen) der ICMS/ST-Besteuerung unterliegen. Weiterhin werden die für die Ermittlung der ICMS/ST-Bemessungsgrundlage zu berücksichtigenden Gewinnmargen in Protokollen und convênios vereinbart.

Unterliegen Produkte der ICMS/ST, sind für die Besteuerung sowohl ICMS Próprio auf den Nettoverkaufspreis vor Gewinnmarge als auch ICMS/ST auf die Gewinnmarge zu berücksichtigen.

## ICMS/ST bei innerstaatlicher Lieferung

Werden Eingangs- und Ausgangsleistungen innerstaatlich erbracht, ist für die Grundform der ICMS/ST-Besteuerung eine noch verhältnismäßig überschaubare Darstellung anhand eines Zahlenbeispiels möglich.

### PRAXISBEISPIEL

#### ICMS/ST, innerstaatliche Lieferung (Fall 2)

In Abwandlung von Fall 1 wird nunmehr im Fall 2 angenommen, dass die Warenlieferung vom Groß- zum Einzelhändler der ICMS/ST unterliegt und die laut convênio vorgeschriebene MVA für die betrachtete Ware 30% beträgt. Bei innerstaatlichem Verkauf der Produkte ist, soweit ICMS Operação Própria betroffen ist, das ICMS-Vorsteuerguthaben aus dem Einkauf grds. auf die ICMS-Umsatzsteuer aus dem Produktverkauf anrechenbar.

Ein Steuerguthaben kann insoweit grds. genutzt werden. Im Fall 2 kann wie im Fall 1 für die ICMS Operação Própria das ICMS-Vorsteuerguthaben in Höhe von 18 BRL von der ICMS-Umsatzsteuer in Höhe von 27 BRL abgezogen werden.

ICMS-Vorsteuerguthaben aus ICMS Operação Própria sind jedoch nicht auf zu zahlende ICMS ST anrechenbar, sodass neben den 9 BRL die die ICMS/ST betreffenden 15,80 BRL (42,80 - 27,00 BRL) an die Finanzbehörden in São Paulo abzuführen sind. Dies ändert sich auch nicht, falls das liefernde Unternehmen, anders als im hier dargestellten Beispiel, über ein hohes ICMS-Vorsteuerguthaben aus Eingangsleistungen verfügt.

Die Bemessungsgrundlagen für die ICMS-Besteuerung und die hiernach abzuführenden ICMS Próprio und ICMS/ST ergeben sich im Fall 2 wie folgt:

Ein- und Ausgangsleistungen innerstaatlich (São Paulo)		
ICMS-Steuersatz São Paulo: 18%		
	ICMS-Quote	BRL
<b>Einkauf Waren (São Paulo)</b>		
Nettoeinkaufspreis (Bemessungsgrundlage ICMS Próprio)		82,00
<b>1. ICMS Próprio =</b>		
+ Vorsteuerguthaben in São Paulo	18%	18,00
= Bruttoeinkaufswert		100,00
<b>Verkauf Waren (São Paulo)</b>		
Nettoverkaufspreis (Bemessungsgrundlage ICMS Próprio)		123,00
<b>+ 2. ICMS Próprio</b>	<b>18%</b>	<b>27,00</b>
= Zwischensumme		<b>150,00</b>
<b>Verkauf an Konsument in São Paulo (Vorwegbesteuerung)</b>		
+ Gewinnmarge lt. convênio (beispielhaft)	30%	45,00
= Zukünftiger Verkaufspreis in São Paulo (geschätzt)		
= Bemessungsgrundlage ICMS/ST		195,00
ICMS/ST (rechnerisch)	18%	42,80
- 2. (-) ICMS Próprio in São Paulo		(27,00)
<b>= 3. ICMS/ST</b>		<b>15,80</b>
<b>4. Steuerverbindlichkeiten (São Paulo)</b>		
nach Verrechnung ICMS-Umsatzsteuer mit ICMS-Vorsteuer (Saldierung von anteilig 2. mit 1.)	27,00 - 18,00	
4.1 ICMS Próprio	=	<b>9,00</b>
4.2 ICMS/ST		<b>15,80</b>
<b>5. Verbleibendes ICMS-Vorsteuerguthaben in São Paulo</b>	18,00 - 18,00	<b>0,00</b>

Abb. 9: ICMS/ST bei innerstaatlicher Lieferung, (Fall 2)

## ICMS bei zwischenstaatlicher Lieferung oder bei Export

Bei zwischenstaatlichen Lieferungen oder bei Export, werden die Darstellungen komplizierter, weil eine Vielzahl von unterschiedlichen Regelungen zu berücksichtigen ist. Zum einen kommen unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung. Zum anderen gibt es Sonderregelungen für bestimmte Liefergegenstände (Warengruppen), die z.B. nicht steuerbar sind oder von der Umsatzsteuer befreit sein können.

Auch bei Lieferungen in andere Bundesländer ist die hierauf erhobene ICMS aus *Operação Própria* vom Unternehmer im Bundesstaat, in dem er seinen Sitz hat, abzuführen. Der Unternehmer kann sein ICMS-Vorsteuerguthaben auf die im selben Bundesstaat (hier São Paulo) anfallende Umsatzsteuer aus *ICMS Operação Própria* anrechnen.

## PRAXISBEISPIEL

### ICMS, zwischentaatliche Lieferung (Fall 3)

In Abwandlung von Fall 2 wird im Fall 3 angenommen, dass die Warenlieferung vom Groß- zum Einzelhändler von São Paulo nach Bahia erfolgt. Für die hierauf in São Paulo erhobene ICMS Próprio komme der Steuersatz für zwischenstaatliche Lieferungen von importierten Waren von 4% zur Anwendung. In São Paulo kann folglich das Vorsteuerguthaben von 18 BRL nicht vollständig genutzt sondern nur anteilig mit der Umsatzsteuer von 5,13 BRL verrechnet werden. Durch ungenutzte Vorsteuerguthaben entsteht im Unternehmen mit der Zeit ein akkumulierter Steuerkredit.

	ICMS-Quote	BRL
<b>Eingangsleistung (São Paulo)</b>		
<b>Ausgangsleistung (Bahia)</b>		
ICMS-Steuersatz São Paulo: 18%		
ICMS-Steuersatz zwischenstaatlich (bei importierten Waren): 4%		
ICMS-Steuersatz Bahia: 17%		
<u>Einkauf Waren (São Paulo)</u>		
		Nettoeinkaufspreis (Bemessungsgrundlage ICMS Próprio) 82,00
<b>1. ICMS Próprio =</b>		
+ Vorsteuerguthaben in São Paulo	18%	18,00
= Bruttoeinkaufswert		100,00
<u>Verkauf Waren (zwischenstaatlich)</u>		
		Nettoverkaufspreis (Bemessungsgrundlage ICMS Próprio) 123,00
<b>2. ICMS Próprio in São Paulo</b>	4%	5,13
= Zwischensumme		128,13
<u>Verkauf an Konsument in Bahia (Vorwegbesteuerung)</u>		
		Gewinnmarge lt. convênio (beispielhaft) 30% 38,44
		Zukünftiger Verkaufspreis in Bahia (geschätzt)
= Bemessungsgrundlage ICMS/ST (Bahia)		166,56
		ICMS/ST (rechnerisch) 17% 18,98
- 2. (-) ICMS Próprio in São Paulo		(5,13)
= <b>3. ICMS ST</b>		<b>13,85</b>
<b>4. Steuerverbindlichkeiten</b>		
		abzuführen in São Paulo (ICMS Próprio) 0,00
		Verrechnung ICMS-Vorsteuer mit ICMS-Umsatzsteuer (Saldierung von 2. mit anteilig 1.) 5,13 – 5,13
= <b>3. abzuführen in Bahia (ICMS/ST)</b>		<b>13,85</b>
<b>5. Verbleibendes ICMS-Vorsteuerguthaben in São Paulo</b>		
		(anteiliger Restbetrag von 1.) 18,00 – 5,13

Abb. 10: ICMS bei zwischenstaatlicher Lieferung (Fall 3)

Wie oben angesprochen, gibt es im brasilianischen Steuerrecht für bestimmte Tatbestände Sonderregelungen, die vorsehen, dass Lieferungen steuerbefreit oder nicht steuerbar (*não incidência*) sind.

Nicht steuerbar ist der Export (Art. 155, X, a CF/1988). Ein Unternehmer, der Produkte nach Argentinien exportiert, kann deshalb Vorsteuer aus ICMS *Operação Própria* nicht zur Verrechnung nutzen, da bei Lieferung durch Export keine Umsatzsteuer anfällt.

## PRAXISBEISPIEL

### ICMS bei Export (Fall 4)

In Abwandlung von Fall 3 wird in Fall 4 angenommen, dass die Warenlieferung vom Groß- zum Einzelhändler nach Buenos Aires erfolgt. Da dieser Export nicht steuerbar ist, kann das Vorsteuerguthaben von 18 BRL nicht genutzt werden. Durch das ungenutzte Vorsteuerguthaben entsteht im Unternehmen mit der Zeit ein akkumulierter Steuerkredit.

	ICMS-Quote	BRL
<b>Eingangsleistung (São Paulo)</b>		
<b>Ausgangsleistung (Buenos Aires)</b>		
ICMS-Steuersatz São Paulo: 18%		
<u>Einkauf Waren (São Paulo)</u>		
		Nettoeinkaufspreis (Bemessungsgrundlage ICMS Próprio) 82,00
<b>1. ICMS Próprio =</b>		
+ Vorsteuerguthaben in São Paulo	18%	18,00
= Bruttoeinkaufswert		100,00
<u>Verkauf Waren nach Buenos Aires</u>		
		Nettoverkaufspreis (Bemessungsgrundlage ICMS Próprio) 123,00
<b>2. ICMS Próprio in São Paulo</b>		entfällt, da nicht steuerbare Ausgangsleistung -
<b>3. Steuerverbindlichkeiten</b>		
		abzuführen in São Paulo (ICMS Próprio) -
		Verrechnung ICMS-Vorsteuer mit ICMS-Umsatzsteuer entfällt 18,00 – 0,00
<b>4. Verbleibendes ICMS-Vorsteuerguthaben in São Paulo</b>		<b>18,00</b>
		(ungenutzt aus 1.)

Abb. 11: ICMS bei Export, (Fall 4)

Um einen akkumulierten Steuerkredit, den der Unternehmer im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit nicht mit Steuerverbindlichkeiten verrechnen kann, doch noch gel-

tend machen zu können, muss der Unternehmer in ein Verwaltungsverfahren, mit den Finanzbehörden zur Anerkennung (*apropriação e homologação do crédito acumulado*) des akkumulierten Steuerkredits eintreten.

Dabei sind umfangreiche Anforderungen der Finanzbehörden zu erfüllen. Neben einer Vielzahl von unternehmensbezogenen Registrierungsdaten sind detaillierte Nachweise zur Entstehung des Steuerkredits zu erbringen. Ergänzend ist die Höhe des anzuerkennenden Steuerkredits zu ermitteln und zu begründen, warum der Steuerkredit nicht im eigenen Unternehmen genutzt werden kann. (Art. 15 Portaria CAT 26/10 - Verordnung). Zu den Voraussetzungen für die Anerkennung von akkumulierten Steuerkrediten gehört auch, dass das Unternehmen die Vorgaben des SPED EFD ordnungsgemäß erfüllt.

Nach Prüfung der Nachweise und Angaben erfolgt die Anerkennung von akkumulierten Steuerkrediten durch ausdrückliche Genehmigung und Bekanntgabe (in Form eines Verwaltungsakts) durch die Finanzverwaltung.

Nach Anerkennung des akkumulierten Steuerkredits kann dieser wie folgt genutzt werden (Art. 73 RICMS/SP – Verordnung zur Regulierung der ICMS im Bundesstaat São Paulo):

- ▶ Übertragung des Steuerkredits auf einen anderen Betrieb desselben Unternehmens oder
- ▶ Übertragung des Steuerkredits auf ein drittes (also ein vom Unternehmen unabhängiges) Unternehmen.

In diesen Fällen kann der akkumulierte Steuerkredit nach Übertragung zur Verrechnung mit den ICMS-Steuerverbindlichkeiten des anderen Betriebs oder des dritten Unternehmens genutzt werden.

Weitere Nutzungsmöglichkeiten sind:

- ▶ Übertragung des Steuerkredits des produzierenden Unternehmens auf seinen Lieferanten beim Einkauf von Rohstoffen oder Maschinen und Anlagen oder
- ▶ Erfüllung von anderen die ICMS betreffenden Steuerschulden gegenüber dem Bundesstaat São Paulo (z.B. beim Import im Rahmen der Zollabfertigung zu zahlende Steuern), wobei der Steuerkredit in diesen Fällen auch zur Verrechnung mit Strafen und Zinsen verwendet werden kann.

Aus den vorangegangenen Darstellungen ist zu folgern, dass ein Ansatz der ICMS-Vorsteuerguthaben im Jahresabschluss nur zulässig ist, wenn wahrscheinlich ist, dass diese in absehbarer Zukunft zur Verrechnung mit auf Ausgangsleistungen erhobener ICMS-Umsatzsteuer genutzt werden können. Außerdem muss der Unternehmer die betragsmäßige Höhe des nutzbaren Steuerguthabens bemessen können.

Wie anhand der Beispiele zur ICMS gezeigt wurde, ist abhängig von der Geschäftstätigkeit des Unternehmens die Nutzung von Steuerguthaben in der Praxis nicht ohne

Weiteres möglich. Dies ist bei der Beurteilung der Werthaltigkeit vorhandener Steuerguthaben im Jahresabschluss zu beachten.

Zu berücksichtigen ist hierbei auch, dass die Verjährungsfrist des brasilianischen Steuerrechts fünf Jahre beträgt. Diese zeitliche Frist gilt auch für eine mögliche Nutzung der Steuerguthaben. Der Eintritt in ein Verwaltungsverfahren zur Anerkennung von Steuerkrediten hemmt jedoch i.d.R. die Verjährungsfrist. Je nach Steuerart sind teilweise hohe Anforderungen der Finanzbehörden zu erfüllen, damit Vorsteuerguthaben zur Verrechnung genutzt werden können oder als akkumulierte Steuerkredite anerkannt werden.

Die internen Aufzeichnungen des Unternehmens sollten aufzeigen, wie und in welchem Zeitraum die Steuerguthaben zukünftig genutzt werden können. Ist die Werthaltigkeit der Steuerguthaben zum Jahresende fraglich, sind Wertminderungen nach den Regeln des CPC 01 (R1) vorzunehmen.

Für die indirekten Steuern wurde stellvertretend die ICMS besprochen.

Neben den Umsatzsteuerguthaben entstehen im Zusammenhang mit der Gewinnbesteuerung auch IRPJ- und CSLL-Steuerguthaben, auf die in diesem Beitrag nicht weiter eingegangen wird (siehe jedoch Abschnitt 5.6.8 zu IRPJ/CSLL-Steuerverbindlichkeiten).

## Deutsches Handelsrecht

Die in dem lokalen Abschluss aktivierten Steuerguthaben können im HB II-Reporting i.d.R. ohne Anpassung in die sonstigen Vermögensgegenstände übernommen werden.

### 5.6.4 Beteiligungen

#### Brasilianisches Handelsrecht

Vorschriften zu Ansatz und Bewertung von Beteiligungen (*investimentos*) befinden sich v.a. in CPC 00 (R1), CPC 15 (R1), CPC 18 (R2), CPC 19 (R2), CPC 26 (R1), CPC 35 (R2), CPC 36 (R3), CPC 38 f., CPC 40 (R1) und CPC 45.

Eine Besonderheit der brasilianischen Rechnungslegung im Vergleich zu IFRS und den deutschen Buchführungsregeln ist, dass assoziierte Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und Tochterunternehmen auch im Einzelabschluss nach der Equity-Methode (*método de equivalência patrimonial*) zu bewerten sind. Die Anwendung der Equity-Methode ist in Deutschland und nach IFRS nur im Konzernabschluss zulässig. Vorgehensweise und Buchungssystematik bei der Bewertung von Anteilen at equity entsprechen grds. der international üblichen Vorgehensweise. Der Wert des Beteiligungsansatzes beim Eigentümer bzw. beim Mutterunternehmen muss entsprechend

der Entwicklung des anteiligen Eigenkapitals des Beteiligungsunternehmens bzw. des Tochterunternehmens fortgeschrieben und in die Bilanz des Eigentümers übernommen werden.

Unwesentliche Beteiligungen werden zu Anschaffungskosten ggf. vermindert um Wertminderungen bewertet, überprüft durch einen periodisch durchzuführenden Wertminderungstest.

### Brasilianisches Steuerrecht

Das Ergebnis aus der Equity-Bewertung wird für die steuerliche Gewinnermittlung der Beteiligungsgesellschaft nicht berücksichtigt. Der Bewertungsgewinn und empfangene Dividenden sind im Lalur (siehe Abschnitt 6) von der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu kürzen, da sie bereits bei der Tochtergesellschaft besteuert werden. Der Bewertungsverlust ist folglich hinzuzurechnen, da er bereits auf Ebene der Tochtergesellschaft das steuerliche Ergebnis gekürzt hat.

Dies gilt auch für Dividenden von unwesentlichen Beteiligungen, die zu Anschaffungskosten bewertet werden. Werden von der zu Anschaffungskosten bewerteten Gesellschaft bis zu sechs Monate nach dem Erwerb der Beteiligung Dividenden an den Anteilseigner ausgeschüttet, reduzieren diese die Anschaffungskosten der Beteiligung.

### PRAXISBEISPIEL

#### Anschaffungskosten bei Dividendenausüttung

Unternehmen A kauft 3 % der Anteile von Unternehmen B im Januar 201x für 150.000 BRL. Die Beteiligung an B wird zu Anschaffungskosten bewertet. Wenn B im Mai 201x (desselben Jahres) 10.000 BRL Dividenden ausschüttet, reduzieren diese ergebnisneutral den Beteiligungsbuchwert (Art. 380 RIR/99).

### Deutsches Handelsrecht

Die Bewertungsergebnisse für at equity bewertete wesentliche Beteiligungen, die nach dem HGB zu Anschaffungskosten zu bewerten sind, müssen in der HB II rückgängig gemacht werden. In den Konzernabschluss nach HGB dürfen diese Beteiligungen nur zu Anschaffungskosten ggf. gemindert um außerplanmäßige Abschreibungen eingehen.

Nach brasilianischem Recht zu Anschaffungskosten bewertete Beteiligungen können grds. ohne Umbewertung ins HB II-Reporting mit ihrem (ggf. wertgeminderten) Buchwert aus dem lokalen Abschluss übernommen werden.

## 5.6.5 Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögenswerte

### Brasilianisches Handelsrecht

Vorschriften zu Ansatz und Bewertung des Sachanlagevermögens (*imobilizado*) befinden sich in CPC 00 (R1), CPC 01 (R1), CPC 26 (R1) und CPC 27 und zu immateriellen Vermögenswerten (intangível) in CPC 00 (R1), CPC 01 (R1), CPC 04 (R1) und CPC 26 (R1).

Die Vorschriften entsprechen weitestgehend den IFRS.

Die wirtschaftlichen Nutzungsdauern (*vida útil*) des Sachanlagevermögens sind zu schätzen und die Restnutzungsdauern und Abschreibungsmethoden jährlich zu überprüfen (CPC 27 und ICPC 10).

Der Test auf Wertminderung des Sachanlagevermögens, immaterieller Vermögenswerte und anderer Aktiva, ist mindestens einmal jährlich durchzuführen, falls es Anhaltspunkte hierfür gibt. Das Kriterium der „Dauerhaftigkeit“ der Wertminderung muss in der brasilianischen Rechnungslegung nicht für eine außerplanmäßige Abschreibung erfüllt sein. Immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer werden unabhängig von Anhaltspunkten einmal jährlich auf Wertminderung getestet. Wenn ein Nachweis für eine Wertminderung identifiziert wird und der erzielbare Betrag (*valor recuperável*) geringer ist als der Buchwert (*valor contábil*), ist eine Rückstellung für Wertminderungen durch Verringerung des Buchwerts auf seinen erzielbaren Betrag vorzunehmen.

### Brasilianisches Steuerrecht

Die Finanzbehörden haben für das Sachanlagevermögen steuerlich anerkannte Abschreibungssätze (*critério fiscal*) definiert, die z.B. wie folgt von der Abschreibung nach CPC 27 abweichen können:

Sachanlagevermögen Kategorie	Abschreibung in Prozent p.a.	Steuerlich anerkannte Nutzungsdauer Steuerrecht zum 31.12.2007	Abschreibung in Prozent p.a.	Wirtschaftliche Nutzungsdauer CPC 27
Gebäude	4%	25 Jahre	2,5%	40 Jahre
Maschinen, technische Anlagen	10%	10 Jahre	6%	16 Jahre
Betriebs- und Geschäftsausstattung	10%	10 Jahre	10%	10 Jahre
Kraftfahrzeuge	20%	5 Jahre	20%	5 Jahre
EDV-Hardware	20%	5 Jahre	25%	4 Jahre

Abb. 12: Abschreibung des Sachanlagevermögens

Vermögensgegenstände mit einer Nutzungsdauer von höchstens einem Jahr oder Anschaffungskosten von max. 326,61 BRL gelten als „geringwertige Wirtschaftsgüter, die im Jahr der Anschaffung vollständig abgeschrieben werden können (Art. 301 RIR/99). Außerplanmäßige Wertminderungen des Sachanlagevermögens oder immaterieller

Vermögenswerte auf den niedrigeren Zeitwert sind steuerlich nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Der handelsrechtlich als Aufwand erfasste außerplanmäßige Wertminderungsbetrag ist eine Hinzurechnung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für IRPJ und CSLL.

## Deutsches Handelsrecht

Die Bilanzierungsrichtlinien der deutschen Muttergesellschaft geben regelmässig Nutzungsdauern bzw. Sätze für planmässige Abschreibung vor, die konzernweit einheitlich auf das Sachanlagevermögen anzuwenden sind.

### PRAXISTIPP

#### Entwicklung des Sachanlagevermögens

*Die Arbeit mit unterschiedlichen Abschreibungssätzen für die planmäßige Wertminderung des Sachanlagevermögens zur Erfüllung unterschiedlicher Rechnungslegungszwecke (Steuern, Einzelabschluss und Konzernabschluss) kann zu erheblichem Kontrollaufwand in der Anlagenbuchhaltung führen. Soweit es aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse vertretbar ist, sollte deshalb angestrebt werden, die wirtschaftlichen Nutzungsdauern im Einzel- und Konzernabschluss in Übereinstimmung mit den steuerlich anerkannten Nutzungsdauern zu schätzen. Dies ist jedoch damit abzuwägen, dass der handelsrechtliche Ansatz längerer wirtschaftlicher Nutzungsdauern zur Verbesserung der operativen Ergebnisse führt.*

Durch das deutsche Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG wurde das Verbot der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens durch ein Wahlrecht zur Aktivierung der in der Entwicklungsphase anfallenden Herstellungskosten ersetzt. Auch bei Erfüllung der in IFRS und CPC aufgeführten Ansatzkriterien (CPC 16 (R1) 04.57, z.B. technische Realisierbarkeit der Fertigstellung) gibt es im deutschen Recht also keine Pflicht zur Aktivierung dieser selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände.

Sachanlagevermögen ist nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung abzuschreiben. Bei vorübergehender Wertminderung besteht ein Abschreibungsverbot. Für konzeptionelle Unterschiede zwischen der deutschen Buchführung und den Regelungen der IFRS/CPC bei der Durchführung des Tests auf Wertminderung und der Ermittlung des Wertminderungsbedarfs wird auf die vorliegende Fachliteratur verwiesen. Anzumerken ist jedoch, dass Zuführungen oder Auflösungen außerplanmäßiger Wertberichtigungen im HB II-Reporting, im Vergleich zur Bewertung im brasilianischen Jahresabschluss, in der Buchhaltungspraxis des Mittelstands für gewöhnlich nicht vorzufinden sind.

## 5.6.6 Aktive und passive latente Steuern

### Brasilianisches Handelsrecht

Vorschriften zu Ansatz und Bewertung latenter Steuern (*impostos de renda e contribuição social diferidos*) befinden sich in CPC 00 (R1), CPC 26 (R1) und CPC 32 (R1).

Hiernach sind latente Steueransprüche die Beträge an Körperschaftssteuer IRPJ und Sozialbeitrag CSLL, die in zukünftigen Perioden erstattungsfähig sind und aus abzugsfähigen temporären Differenzen sowie dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und Gewinne resultieren. Temporäre Differenzen sind die Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswertes oder einer Schuld in der Bilanz und seinem Steuerwert.

Latente Steueransprüche sind nur in dem Maße zu bilanzieren, wie es wahrscheinlich ist, dass zukünftig ein zu versteuerndes Ergebnis verfügbar sein wird, gegen das die temporären Differenzen verwendet werden können. Dies muss aus einer fundierten Steuerplanung hervorgehen.

Bestehen zum Bilanzstichtag aktive und passive latente Steuern (*ativos e passivos fiscais diferidos*), so ist entsprechend internationaler Rechnungslegung der Bruttoausweis zu wählen, eine Saldierung von aktiven und passiven Steuern ist also unzulässig.

Die IRPJ und CSLL betreffenden aktiven und passiven latenten Steuern sind als langfristige (*não circulante*) auszuweisen, auch wenn die Erwartung der kurzfristigen Realisierung besteht.

Um eine Mindestbesteuerung sicherzustellen, können nach brasilianischer Gesetzgebung steuerliche Verlustvorträge, die zeitlich unbegrenzt vortragsfähig sind, jedoch nur bis zur Höhe von 30 % des Gewinns im jeweiligen Folgejahr geltend gemacht werden.

### PRAXISBEISPIEL

#### Verlustvortrag und latente Steuern

*Im folgenden Beispiel wird ein steuerlicher Verlust zum 31.12.201x von 55.000 BRL angenommen, der in das Folgejahr 201xf vorgetragen wird. Aus der Unternehmens- und Steuerplanung gehen steuerliche Gewinne für 201xf hervor. Es ist somit wahrscheinlich, dass das Unternehmen in 201xf anteilig eine Verrechnung der zukünftigen Gewinne mit dem Vorjahresverlust vornehmen kann. Zum 31.12.201x sind folglich aktive latente Steuern von 13.200 BRL (9 % CSLL und 15 % IRPJ auf 55.000 BRL) in Höhe der zukünftigen Steuerentlastung anzusetzen. Da der steuerliche Gewinn zum 31.12.20xf 177.000 BRL beträgt und von diesem nur 30 % verrechnet werden können, kann der Verlustvortrag nur anteilig mit 53.100 BRL verrechnet werden. Zusammengefasst ergibt sich folgendes Bild:*



	31.12.201x in BRL	31.12.201xf in BRL	
<b>Operatives Ergebnis (handelsrechtlich) vor IRPJ und CSLL:</b>	(64.000)	147.000	<b>Resultado operacional (antes da CSLL e IRPJ)</b>
<b>Lalur:</b>			<b>Lalur:</b>
Periodenergebnis (handelsrechtlich) vor IRPJ und CSLL	(64.000)	147.000	Resultado operacional (antes da CSLL e IRPJ)
(+) Hinzurechnungen	12.000	39.000	(+) Adições
(-) Kürzungen	(3.000)	(9.000)	(-) Exclusões
<b>(=) Lucro real vor Verrechnung mit Verlustvortrag</b>	<b>(55.000)</b>	<b>177.000</b>	<b>(=) Lucro real antes da compensação do prejuízo fiscal</b>
(-) Verrechnung eines Verlustvortrags	-	(53.100)	(-) Compensação do prejuízo fiscal
<b>(=) Lucro real</b>	<b>(55.000)</b>	<b>123.900</b>	<b>(=) Lucro real</b>
Körperschaftsteuer IRPJ (15%) und Sozialbeitrag (9%)	-	29.736	IRPJ (15%) e CSLL (9%)
verbleibender Verlustvortrag	(55.000)	(1.900)	Prejuízo fiscal (restante)
<b>Gewinn- und Verlustrechnung:</b>			<b>Demonstração do resultado:</b>
<b>Operatives Ergebnis (handelsrechtlich) vor IRPJ und CSLL</b>	<b>(64.000)</b>	<b>147.000</b>	<b>Resultado operacional (antes da CSLL e IRPJ)</b>
(-/+ ) Körperschaftsteuer IRPJ (15%) und Sozialbeitrag CSLL (9%)	13.200	(42.936)	(-/+ ) IRPJ (15%) e CSLL (9%)
<b>Jahresergebnis</b>	<b>(50.800)</b>	<b>104.064</b>	<b>Lucro líquido do exercício</b>

Abb. 13: Verlustvortrag und latente Steuern

Die Abschlussbuchungen zum 31.12.201x und 31.12.201xf lauten wie folgt:

Aktive latente Steuern	BRL		BRL
<b>31.12.201x</b>			
Aktive latente Steuern (Verlustvortrag)	13.200	an	Körperschaftsteuer (IRPJ) und Sozialbeitrag (CSLL)
			13.200
<b>31.12.201xf</b>			
Körperschaftsteuer (IRPJ) und Sozialbeitrag (CSLL)	42.936	an	Aktive latente Steuern (Verlustvortrag)
			13.200
			Verbindlichkeiten aus Steuern
			29.736

Abb. 14: Verlustvortrag und latente Steuern, Buchungssätze

## Deutsches Handelsrecht

Sowohl Brutto- als auch Nettoausweis latenter Steuern sind zulässig. Für zu erwartende Steuerbelastungen aus dem zukünftigen Abbau temporärer Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren Steuerwerten besteht eine Ansatzpflicht passiver latenter Steuern. Ist aus verschiedenen Sachverhalten per Saldo eine zukünftige Steuerentlastung zu erwarten, besteht hingegen ein Wahlrecht zum Ansatz aktiver latenter Steuern. Für steuerliche Verlustvorträge begrenzt § 274 Abs. 1 HGB den Prognosezeitraum für zukünftige Gewinne auf fünf Jahre. Auf die Bewertungsanpassungen in der Handelsbilanz II ist § 274 HGB ebenfalls anzuwenden. Viele deutsche Mittelstandsunternehmen üben das Wahlrecht zum Ansatz aktiver latenter Steuern im Einzelabschluss nicht aus, sodass im Falle zukünftiger Steuerentlastungen auf einen Ausweis von latenten Steuern im HB II-Reporting häufig ganz verzichtet wird.

## 5.6.7 Arbeitsrechtliche Verbindlichkeiten

Zu den arbeitsrechtlichen Verbindlichkeiten (*obrigações trabalhistas*) gehören hauptsächlich die aus der Lohn- und Gehaltsabrechnung resultierenden Verbindlichkeiten einschließlich aller im Personalbereich zu berücksichtigenden Lohnnebenkosten, für deren ordnungsgemäße Ermittlung und Zahlung das Unternehmen verantwortlich ist.

Die Lohn- und Gehaltsabrechnungen in Brasilien umfassen die mit den Arbeitnehmern vereinbarten Bruttolöhne. Basierend auf der Höhe der Bruttolöhne werden zusätzlich weitere Lohn- und Gehaltsbestandteile, wie Überstunden und ggf. geldwerte Vorteile berechnet; hinzukommen können Prämien und Boni.

Der Arbeitgeber muss zusätzlich zu den Bruttolöhnen den Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Kranken-, Renten- und Sozialversicherung beim INSS (*Instituto Nacional do Seguro Social*) und den monatlichen Beitrag beim FGTS (*Fundo de Garantia do Tempo de Serviço*) bezahlen.

Träger der gesetzlichen Sozialversicherung ist das Ministerium für Soziales (*Ministério da Previdência Social* oder kurz *Previdência Social*), welches die Verwaltung der gesetzlichen Kranken-, Renten- und Sozialversicherung der Bundesbehörde INSS übertragen hat.

Bei dem FGTS handelt es sich um einen Arbeitslosen- und Rentenfonds. Die in diesem Fonds auf einem Sonderkonto des Arbeitnehmers im Laufe des Beschäftigungsverhältnisses angesparten FGTS-Beiträge kann der Arbeitnehmer in im Gesetz abschließend aufgeführten Fällen, wie z.B. Entlassung ohne Kündigungsgrund und Eintritt in den Ruhestand, abheben.

Die vom Arbeitgeber zu bezahlenden Beiträge betragen für das INSS 20% und für den FGTS 8% des Bruttolohns.

Weitere vom Arbeitgeber zusätzlich zum Bruttolohn zu zahlende Sozialleistungen sind Familiengehaltszuschüsse (*salário-família*) und Mutterschaftsgeld (*salário-maternidade*)

Seit dem 01.01.2010 wird der Familiengehaltszuschuss an sozialversicherte Arbeitnehmer mit Kindern bis zum 14 Lebensjahr oder im Falle von Behinderungen ohne Altersbeschränkung gewährt, soweit das Monatsgehalt des Arbeitnehmers 810,18 BRL nicht überschreitet. Für Einzelheiten hinsichtlich der Anspruchsvoraussetzungen und der Zuschusshöhe wird auf die Verordnung MPS / MF Nr. 333/10 verwiesen.

Arbeitnehmerinnen, die Sozialbeiträge an die Previdência Social bezahlen, haben für einen Zeitraum vor und nach der Entbindung das Recht auf Mutterschaftsgeld. Für die Anspruchsvoraussetzungen, die Höhe und die Zahlungszeiträume wird auf die Regelungen zum Mutterarbeiterschutz (*proteção ao trabalho da mulher e do menor*) in Art. 391 bis 400 des brasilianischen Arbeitsgesetzes (*Consolidação das Leis do Trabalho – CLT i.V.m. Art. 7 XVIII CF*) verwiesen.

## HINWEIS

### Familienzuschuss und Mutterschaftsgeld

Der Familienzuschuss und das Mutterschaftsgeld werden von der Previdência Social gewährt. Mindestbeitragszeiträume müssen für den Rechtsanspruch nicht eingehalten werden. Das Unternehmen zahlt den Familienzuschuss und das Mutterschaftsgeld nach den Regeln der Previdência Social. Für die Zahlung dieser Sozialleistungen erwirbt das Unternehmen einen Erstattungsanspruch bei der Previdência Social, der auch mit anderen Verbindlichkeiten aus abzuführenden Sozialbeiträgen gegenüber der Previdência Social verrechnet werden kann.

Überstunden werden grds. in das Gehalt integriert und erhöhen damit die Berechnungsgrundlage für das Urlaubsgeld, das 13. Gehalt und die Sozialabgaben.

Schließlich ist eine gesetzliche Arbeitsunfallversicherung SAT (*Seguro Acidente de Trabalho*) vom Unternehmen zu zahlen, die je nach gesetzlich vorgegebener Gefahrenkategorie zwischen 1 % und 3 % des Bruttogehalts ausmacht.

Der Arbeitgeber hat die gesetzliche Verpflichtung von den Bruttolöhnen die Lohnsteuer IRPF (*Imposto de Renda da Pessoa Física*) und den Arbeitnehmeranteil für das INSS in Höhe von 11 % einzubehalten. Die Abgaben für das INSS betragen somit insgesamt 31 %.

Hinzuweisen ist jedoch darauf, dass im August 2012 das Gesetz Nr. 12.546/11 in Kraft trat, nach dem für Unternehmen bestimmter Branchen die Bemessungsgrundlage für die INSS-Beiträge nicht mehr die Lohnabrechnung ist. Von dieser Neuregelung betroffene Gesellschaften bezahlen seither einen INSS-Beitragsatz von ihren Bruttoeinnahmen, was für diese Gesellschaften zur Verminderung der INSS-Abgabenlast führt. Motivation des brasilianischen Gesetzgebers, den INSS an die Bruttoeinnahmen zu koppeln war u.a. das Bestreben, Scheinselbstständigkeiten von Arbeitnehmern in brasilianischen Unternehmen zu reduzieren (siehe Abschnitt 5.6.9).

Eine der deutschen Kirchensteuer vergleichbare Abgabe gibt es in Brasilien nicht.

Zur Veranschaulichung der Behandlung in der lokalen Buchführung dient folgendes Beispiel. Angenommen wird die Lohn- und Gehaltsabrechnung für einen beliebigen Monat x und summiert für alle Beschäftigten.

Gehaltsabrechnung für den Gesamtbetrieb im Monat x:			in BRL
Bruttolohn			150.000
Zuschuss Familie			7.000
Mutterschaftsgeld			3.000
Arbeitgeberanteil INSS	20%		30.000
Arbeitnehmeranteil INSS	11%		16.500
FGTS	8%		12.000
IRPF	10%		15.000
Pension			6.000
Krankenversicherung			5.000
Urlaubsrückstellung (im Monat)			21.333
Rückstellung 13. Gehalt (im Monat)			16.000
<b>Berechnung monatliche Urlaubsrückstellung:</b>			
Bruttolohn			150.000
Arbeitgeberanteil INSS			30.000
FGTS			12.000
Basis			192.000
davon monatlich 1/12	16.000		
zusätzlich 1/3 auf den Monatsbetrag	5.333		
monatlicher Rückstellungsbetrag			21.333
<b>Berechnung des 13. Gehalts:</b>			
Bruttolohn			150.000
Arbeitgeberanteil INSS			30.000
FGTS			12.000
Basis			192.000
davon monatlich 1/12 entspricht	16.000		
monatlicher Rückstellungsbetrag			16.000

Abb. 15: Lohn- und Gehalt

Die dazugehörigen Buchungssätze lauten wie folgt:

Beträge in BRL			
<b>Bruttolohn und Sozialleistungen:</b>			
1. Gehaltsaufwand	150.000	an	Verbindlichkeiten (Gehalt)
Familienzuschuss (verrechenbar)	7.000		
Mutterschaftsgeld (verrechenbar)	3.000		
<b>2. Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge AN-Anteil:</b>			
Verbindlichkeiten (Gehalt)	42.500	an	Verbindlichkeiten aus
			Lohnsteuer (IRPF)
			INSS
			Rente
			Krankenversicherung
			15.000
			16.500
			6.000
			5.000
<b>3. Sozialversicherungsbeiträge AG-Anteil:</b>			
Aufwand Sozialversicherung	42.000		Verbindlichkeiten aus
			INSS
			FGTS
			30.000
			12.000
<b>4. Urlaub</b>			
Aufwand Urlaub	21.333	an	Rückstellung für Urlaub
			180.000
<b>5. 13. Gehalt</b>			
Aufwand 13. Gehalt	16.000	an	Rückstellung 13. Gehalt
			16.000

Abb. 16: Lohn- und Gehalt, Buchungssätze

## 5.6.8 Verbindlichkeiten aus Steuern

### Brasilianisches Handelsrecht

Vorschriften zu Ansatz und Bewertung der Verbindlichkeiten aus Steuern (*obrigações tributárias*) befinden sich in CPC 00 (R1), CPC 26 (R1) und CPC 32.

Verbindlichkeiten aus Steuern entstehen aus den im operativen Geschäft getätigten Umsätzen. Wie oben bei den Steuerguthaben erläutert, betreffen die Umsatzsteuern den größten Teil aller Unternehmen und deren Einnahmen. PIS und COFINS sind unabhängig von der Branche, während ICMS, IPI und ISS abhängig von der Branche auf bestimmte Einnahmen erhoben werden. Auf den Verkauf eines hergestellten Produkts werden PIS, COFINS, IPI, ICMS gleichzeitig erhoben. Falls das Unternehmen für die verkauften Produkte daneben technische Unterstützung in Form von bezahlten Dienstleistungen erbringt, werden auf diese IPI, ICMS und ISS erhoben. Die zu zahlenden Steuerverbindlichkeiten werden grds. nach Verrechnung mit hierzu geeigneten Steuerguthaben ausgewiesen. In den Steuerverbindlichkeiten sind neben den Umsatzsteuerverbindlichkeiten auch zu zahlende Einkommenssteuer und der zugehörige Sozialbeitrag ausgewiesen.

Der Gesetzgeber gewährt den Unternehmen ein Wahlrecht, die Einkommenssteuer nach *lucro real* oder *lucro presumido* vierteljährlich oder jährlich zu ermitteln.

Bei quartalsweiser Ermittlung muss der Steuerpflichtige die Steuer, abhängig von der tatsächlichen Höhe der Steuer, auf einmal oder in bis zu drei Raten zahlen.

Bei jährlicher Ermittlung muss das Unternehmen monatliche Vorauszahlungen auf die Einkommenssteuer leisten, welche auf die Jahressteuerschuld angerechnet werden.

IRRF-Quellensteuern (*Imposto de Renda Retido na Fonte*), welche von den Erträgen einbehalten wurden, sind ebenfalls auf die Jahressteuerschuld anrechenbar.

### PRAXISBEISPIEL

#### Körperschaftssteuerverbindlichkeit (IRPJ/CSLL)

Ein Unternehmen, welches nach *lucro real* besteuert wird, hat im ersten Geschäftsjahr 201x seiner unternehmerischen Tätigkeit einen steuerlichen Gewinn von 150.000 BRL der dem dritten Quartal mit 55.000 BRL und dem vierten Quartal mit 95.000 BRL zuzurechnen sei.

Bei Wahl der quartalsweisen Gewinnermittlung ergeben sich folgende Berechnungen und Buchungssätze:

3. Quartal 201x:					
			Steuersatz		in BRL
<b>Steuerlicher Gewinn:</b>					
IRPJ			15%		8.250
CSLL			9%		4.950
<b>Buchungssätze (Beträge in BRL):</b>					
Körperschaftssteuer (IRPJ)	8.250	an		Verbindlichkeiten aus Steuern	13.200
Sozialbeitrag (CSLL)	4.950				
Verbindlichkeiten aus Steuern	13.200	an		Bank	13.200
4. Quartal 201x:					
			Steuersatz		in BRL
<b>Steuerlicher Gewinn:</b>					
IRPJ			15%		14.250
IRPJ, auf den Gewinn, der BRL 60.000 übersteigt			10%		3.500
Summe IRPJ					17.750
CSLL			9%		8.550
<b>Buchungssätze (Beträge in BRL):</b>					
Körperschaftssteuer (IRPJ)	17.750	an		Verbindlichkeiten aus Steuern	26.300
Sozialbeitrag (CSLL)	8.550				
Verbindlichkeiten aus Steuern	26.300	an		Bank	26.300

Abb. 17: IRPJ/CSLL bei quartalsweiser Gewinnermittlung

Bei der Wahl der jährlichen Gewinnermittlung ergeben sich folgende Berechnungen und Buchungssätze:

Vorauszahlungen auf Körperschaftssteuer und Sozialbeitrag				
			IRPJ in BRL	CSLL in BRL
Juli			1.500	800
August			3.000	1.200
September			3.500	2.100
Oktober			4.000	2.200
November			4.500	2.800
Dezember			5.500	3.300
<b>Summe</b>			<b>22.000</b>	<b>12.400</b>
<b>Buchungssätze (Beträge in BRL):</b>				
<b>für Juli</b>				
Körperschaftssteuer (IRPJ)	1.500	an	Verbindlichkeiten aus Steuern	2.300
Sozialbeitrag (CSLL)	800			
Vorauszahlung (IRPJ/CSLL)	2.300	an	Bank	2.300
<b>für August</b>				
Körperschaftssteuer (IRPJ)	3.000	an	Verbindlichkeiten aus Steuern	4.200
Sozialbeitrag (CSLL)	1.200			
Vorauszahlung (IRPJ/CSLL)	4.200	an	Bank	4.200
<b>akkumuliert</b>				
Körperschaftssteuer (IRPJ)	22.000	an	Verbindlichkeiten aus Steuern	34.400
Sozialbeitrag (CSLL)	12.400			
Vorauszahlung (IRPJ/CSLL)	34.400	an	Bank	34.400
<b>Ermittlung der Jahressteuerschuld IRPJ und CSLL</b>				
	<b>Steuersatz</b>		<b>in BRL</b>	
<b>Steuerlicher Gewinn:</b>			<b>150.000</b>	
IRPJ	15%		22.500	
IRPJ auf den Gewinn, der BRL 120.000 übersteigt	10%		3.000	
Summe IRPJ			25.500	
CSLL	9%		13.500	
<b>Buchungssätze (Beträge in BRL):</b>				
Körperschaftssteuer (IRPJ)	25.500	an	Verbindlichkeiten aus Steuern	39.000
Sozialbeitrag (CSLL)	13.500			
Verbindlichkeiten aus Steuern	39.000	an	Vorauszahlung (IRPJ/CSLL)	34.400
			Bank	4.600

Abb. 18: IRPJ/CSLL bei jährlicher Gewinnermittlung

## Deutsches Handelsrecht

Die Steuerverbindlichkeiten sind im HB II-Reporting in den sonstigen Verbindlichkeiten (davon aus Steuern) auszuweisen.

### 5.6.9 Prozessrückstellungen

#### Brasilianisches Handelsrecht

Vorschriften zu Ansatz und Bewertung von Rückstellungen (*provisões*) befinden sich in CPC 00 (R1), CPC 25 und CPC 26 (R1).

Prozessrückstellungen (*provisões para contingências trabalhistas, fiscais e cíveis*) werden für laufende Zivilprozesse (*processos cíveis*), Arbeitsprozesse (*processos trabalhistas*) und Steuerprozesse (*processos fiscais*) gebildet.

Mittelständische Unternehmen legen bei der Entscheidung über den Ansatz und die Höhe von Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten im Jahresabschluss regelmäßig die Einschätzung der Rechtsanwälte zugrunde, die den anhängigen Prozess betreuen. Falls eine eigene Rechtsabteilung vorhanden ist, wird diese den Entscheidungsprozess maßgeblich bestimmen.

Zur Beurteilung der Prozesse sind in regelmäßigen zeitlichen Abständen Gespräche mit den jeweils betrauten Rechtsanwälten zu führen, in denen diese die aktuelle Entwicklung der Prozesse erläutern. Für Unternehmen, deren Jahresabschluss von einem Abschlussprüfer geprüft wird, erstellen die Anwälte auf Anforderung zum Jahresende sogenannte Rechtsanwaltsbestätigungen.

Die Rechtsanwaltsbestätigungen sind meist recht ausführliche Anwaltsschreiben, in denen alle vom jeweiligen Rechtsanwalt betreuten Prozesse einzeln aufgelistet und inhaltlich beschrieben werden. Aufgeführt werden alle erforderlichen Informationen zu Prozessgegenstand und -beteiligten, zum Streitwert, zum Verlauf und gegenwärtigen Stand jedes betreuten Verfahrens einschließlich der Angabe, in welcher Rechtsinstanz sich das Verfahren zum Jahresende befindet. Basierend hierauf geben die Rechtsanwälte Einschätzungen zur Wahrscheinlichkeit der Niederlage und einer damit verbundenen Inanspruchnahme für jeden Prozess ab. In der Praxis werden für die Wahrscheinlichkeitseinschätzung üblicherweise die auch in der internationalen Rechnungslegung (IAS 37; CPC 25) bekannten drei Abstufungen verwendet:

- ▶ Die Niederlage ist „wahrscheinlich“ (*provável*) – es spricht mehr dafür, dass der Prozess verloren geht, als dagegen (auch „more likely than not“).
- ▶ Die Niederlage ist „möglich“ (*possível*) – eine Niederlage ist etwa gleichwahrscheinlich wie ein Obsiegen im Prozess
- ▶ Die Niederlage ist „unwahrscheinlich“ (*remota*) – es kann eher mit einem Obsiegen als mit einer Niederlage im Prozess gerechnet werden.

Die Einschätzung der Wahrscheinlichkeit der Niederlage in den laufenden Prozessen entscheidet über den Ansatz einer Rückstellung.

Rückstellungen werden im Jahresabschluss für jeden einzelnen Prozess nur dann angesetzt, wenn der Rechtsanwalt für den Prozess das Risiko der Niederlage vor Gericht als „wahrscheinlich“ bewertet.

Neben der Einschätzung zur Wahrscheinlichkeit für ein Prozessurteil zugunsten des Unternehmens geben der Rechtsanwalt oder die eigene Rechtsabteilung für den Jahresabschluss eine bestmögliche Schätzung des mit einer evtl. Niederlage verbundenen Verlustbetrages und damit den erwarteten Abfluss finanzieller Mittel in BRL ab (CPC 25.36 f.).

Im Zusammenhang mit der Jahresabschlusserstellung werden in der Praxis häufig Risiken im Arbeitsrecht diskutiert, die aus Scheinselbstständigkeiten von Arbeitnehmern in brasilianischen Unternehmen entstehen. Da die Lohnnebenkosten (INSS, FTGS, Ur-

laubsgehalt, 13. Gehalt etc.) hoch sind, versuchen Arbeitgeber die direkte Anstellung von Mitarbeitern zu vermeiden. Hierzu werden Verträge nicht mit den Mitarbeitern, sondern mit von diesen gegründeten Unternehmen geschlossen. Solche Konstruktionen finden sich in brasilianischen Unternehmen auf allen Ebenen, bei der Beschäftigung von Fachkräften bis in Geschäftsführerpositionen. Die Vertragsverhältnisse zwischen dem Unternehmen und den beschäftigten Fachkräften sind dabei als Dienstleistungsverträge ausgestaltet. Hierbei tritt jedoch an die Stelle der Fachkraft eine juristische Person, die der Fachkraft gehört, in das Vertragsverhältnis ein. Der Fall, dass eine Fachkraft als natürliche Person eine Einmanngesellschaft (*peessoa jurídica*) gründet und mit dieser Dienstleistungen für eine andere Gesellschaft erbringt, wird von den brasilianischen Arbeitsgerichten unter bestimmten Umständen als Gestaltungsmissbrauch ausgelegt. Die *peessoa jurídica* wird nach dieser Auslegung nur deshalb als Vertragspartner eingesetzt, um die Sozialabgabepflicht eines Angestelltenverhältnisses zu umgehen. Wenn die Fachkraft faktisch ausschließlich für das Unternehmen als Auftraggeber tätig ist und die Tätigkeit in unmittelbarer Verbindung mit dem Unternehmenszweck steht, besteht die Gefahr, dass die Arbeitsgerichte ein Angestelltenverhältnis feststellen. In diesem Fall ist das Unternehmen zur Nachzahlung aller Lohnnebenkosten zzgl. Strafen und Steuern ab dem Zeitpunkt des Beginns des Vertragsverhältnisses verpflichtet.

## HINWEIS

### Rückstellungsbildung wegen Risiken aus Scheinselbstständigkeit

*Viele brasilianische Unternehmen haben Risiken aufgrund von Vertragsverhältnissen, die faktisch eine Scheinselbstständigkeit darstellen. Auf Basis der oben dargestellten Risikoeinschätzung ist auch für diese Vertragsverhältnisse zu entscheiden, ob die Bildung von Rückstellungen im Jahresabschluss erforderlich ist. Rückstellungen sollten in jedem Fall dann gebildet werden, wenn Verfahren vor den Arbeitsgerichten anhängig sind.*

## Brasilianisches Steuerrecht

Rückstellungen, die in der Handelsbilanz gebildet wurden, sind für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens i.d.R. nicht abzugsfähig. Sie werden im Latur als steuerlich nicht abzugsfähige Betriebsausgabe der Bemessungsgrundlage für das steuerpflichtige Einkommen wieder hinzugerechnet. Dies gilt grds. für alle in der brasilianischen Handelsbilanz passivierten Rückstellungen einschließlich aller Prozessrückstellungen und der Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung finanzieller Mittel, weil z.B. ein Rechtsstreit verloren wurde, kann steuerlich eine Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

Steuerlich anerkannt sind lediglich die Aufwendungen für Rückstellungen im Personalbereich, zu denen Urlaubsrückstellungen und Rückstellungen für das 13. Gehalt bzw. für Weihnachtsgeld gehören. Nicht abzugsfähig sind i.d.R. Rückstellungen für gesetzlich nicht geschuldete Leistungen, wie z.B. Jubiläumsgewährungen.

## Deutsches Handelsrecht

Die für Prozessrückstellungen im brasilianischen Jahresabschluss verwendeten Ansatzkriterien sowie deren Bewertung (Schätzung) sind auch nach HGB akzeptabel. Die Rückstellungen sollten deshalb grds. ohne Bewertungsanpassungen in das HB II-Reporting übernommen werden.

### 5.6.10 Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber nahestehenden Unternehmen und Personen

Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber nahestehenden Unternehmen und Personen (*partes relacionadas*) können sowohl das Umlaufvermögen als auch das Anlagevermögen und langfristige Verbindlichkeiten betreffen.

Verbindlichkeiten werden grds. mit ihrem Rückzahlungsbetrag unter Berücksichtigung der bis zum Bilanzstichtag aufgelaufenen Zinsen und - soweit vereinbart - Geldwertanpassungen angesetzt. Verbindlichkeiten in Fremdwährung werden mit dem am Bilanzstichtag geltenden Briefkurs bewertet.

Ansatz und Bewertung richten sich grds. nach den für die jeweiligen Sachverhalte und Bilanz- und GuV-Positionen anzuwendenden CPCs. Bei der Beurteilung, ob Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen und Personen vorliegen, ist besonders CPC 05 (R1) zu beachten, der nahestehende Unternehmen und Personen definiert.

Praxisrelevant für brasilianische Tochtergesellschaften sind v.a. Auslandsforderungen und -verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (*contas a receber/forneceedores*) einschließlich erhaltener und geleisteter Anzahlungen (*adiantamentos/adiantamentos de clientes*).

Hinzu kommen als übliche Finanzierungsformen des Mittelstandes langfristige Auslandsverbindlichkeiten in Form von Gesellschafterdarlehen (*empréstimos*), die von der Muttergesellschaft gewährt werden sowie Kapitalerhöhungen (*aumento do capital*).

Die eingesetzten Investitions- und Finanzierungsmittel werden per Banküberweisung nach Brasilien übertragen. Der Kapitalverkehr Brasiliens mit dem Ausland wird von der brasilianischen Zentralbank streng kontrolliert. Die Zentralbank qualifiziert als Auslandskapital sowohl Bar- als auch Sachmittel, die mit wirtschaftlicher Zielsetzung in Brasilien investiert werden.

Kapital aus dem Ausland wird bei der Zentralbank als Auslandskapital jeweils in der Währung, in der es überwiesen wurde, registriert.

## WARNUNG

### Registrierung von Auslandskapital bei der Zentralbank

*Fehlerhafte oder unterlassene Registrierungen von Auslandskapital bei der brasilianischen Zentralbank können zur späteren Versagung der Rückführung und des daraus erwirtschafteten Gewinns (Zinsen oder Dividenden) nach Deutschland führen. Bei der ordnungsgemäßen Registrierung von finanziellen Mitteln aus Deutschland, die durch Auslandsüberweisung als Darlehen oder zur Kapitalerhöhung der Tochtergesellschaft bereitgestellt werden, leistet die brasilianische Korrespondenzbank Unterstützung.*

In den Büchern der Tochtergesellschaft werden die finanziellen Mittel jedoch in BRL ausgewiesen. Bei vertraglich in € denominierten Forderungen- und Verbindlichkeiten ist für die Ertrags- und Cash-Flow-Planung der Tochtergesellschaft deshalb stets auch die Wechselkursentwicklung €/BRL zu verfolgen und zu berücksichtigen.

Dies gilt in der Praxis v.a. für Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und für Gesellschafterdarlehen, für die von der brasilianischen Tochter neben den Zinszahlungen oft auch Tilgungsleistungen nach einem festen Zahlungsplan zu erbringen sind.

## PRAXISBEISPIEL

### Verbindlichkeiten in Fremdwährung

*Eine brasilianische Tochtergesellschaft erhält von ihrer deutschen Muttergesellschaft ein Gesellschafterdarlehen mit Valuta 07.03.201x (€/BRL -Briefkurs vom 07.03.201x: 2,3219) in Höhe von 500.000 €, welches es mit 1.160.950 BRL passiviert. Zins- und Tilgungsleistungen sind erst im Folgejahr zu erbringen. Weiterhin importiert die Tochtergesellschaft von seiner deutschen Mutter Vorprodukte für den Einsatz in der Produktion. Das Zahlungsziel im Konzern beträgt 90 Tage. Anfang September 201x sind Vorprodukte im Gesamtwert von 900.000 € bei der Tochtergesellschaft eingegangen. Die dazugehörigen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der Mutter sind mit Wertstellung 06.09.201x (€/BRL-Briefkurs vom 06.09.201x: 2,5739) in Höhe von 2.316.510 BRL passiviert und am 06.12.201x (€/BRL-Briefkurs vom 06.12.201x: 2,7099) mit 2.438.910 BRL bezahlt worden. Aufgrund einer Abwertung des BRL gegenüber dem € beträgt der €/BRL-Briefkurs zum 31.12.201x: 2,6954.*

Im Jahresabschluss sind die Verbindlichkeiten aus Gesellschafterdarlehen auf 1.347.700 BRL zu erhöhen. Im Finanzergebnis (*resultado financeiro*, siehe Abschnitt 5.7.5) sind realisierte Wechselkursverluste in Höhe von 122.400 BRL und nicht realisierte Wechselkursverlust in Höhe von 186.750 BRL zu erfassen.

Für die Besteuerung von Wechselkursgewinnen und -verlusten habe das Unternehmen das Regime der Zahlungen (*regime de caixa*, siehe Abschnitt 3.1) gewählt.

Da nach dem Regime der Zahlungen die Besteuerung von Wechselkursgewinnen und -verlusten im Zeitpunkt der Abwicklung der zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle und nicht entsprechend der Rechnungsabgrenzung in der Buchführung erfolgt, ist der unrealisierte Wechselkursverlust von 186.750 BRL im Latur der Bemessungsgrundlage für den lucro real wieder hinzuzurechnen.

## PRAXISTIPP

### Absicherung des Wechselkurses

*Abhängig vom Umfang des Geschäfts in Fremdwährung kann es sinnvoll sein, das Wechselkursrisiko durch den Einsatz von Devisentermingeschäften zu reduzieren. Für gewöhnlich werden hierfür in der Praxis sogenannte non-deliverable forwards (NDFs) auf die in Zukunft benötigten Währungen abgeschlossen. Währungsterminkontrakte dieser Art werden von allen Banken angeboten.*

Für Gesellschafterdarlehen ist zwischen brasilianischer Tochter und deutscher Mutter die zu zahlende Darlehensverzinsung zu vereinbaren. Dabei sind die steuerlichen Auswirkungen der Vergabe des Gesellschafterdarlehens zu berücksichtigen.

Die von der Tochtergesellschaft gezahlten Darlehenszinsen sind als operativer Finanzaufwand grds. steuerlich als Betriebsausgabe anerkannt. Allerdings gibt es Einschränkungen und Höchstgrenzen.

- ▶ Im Rahmen der derzeit gültigen Transferpreisbestimmungen sind konzernintern vereinbarte Zinsen, die über dem Sechs-Monats-Libor zzgl. eines „spreads“ von 3 % liegen, steuerlich nicht als Betriebsausgabe anerkannt.
- ▶ Es bestehen konzeptionell mit den deutschen Regeln vergleichbare Regeln zur Unterkapitalisierung (sogenannte thin capitalization rules). Hiernach kann ein Gesellschafterdarlehen bei geringem Eigenkapital der Tochter als kapitalersetzendes Darlehen umqualifiziert werden, was zur Folge hat, dass Zinszahlungen nicht mehr abzugsfähig sind.

Seit Wegfall des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Brasilien sind auf die Darlehenszinsen 15 % Quellensteuer IRRF (*Imposto de Renda Retido na Fonte*) im grenzüberschreitenden Zahlungsverkehr zu zahlen.

Bei normalem Geschäftsgang der Tochter kann das Gesellschafterdarlehen zu einem späteren Zeitpunkt ohne ertragssteuerliche Folgen problemlos in Eigenkapital umgewandelt werden. Hierzu bedarf es jedoch eines Gesellschafterbeschlusses.

Lediglich in besonderen Fällen, wie z.B. Insolvenz mit bereits eröffnetem Insolvenzverfahren wäre dies anders. In solchen Verfahren gelten besondere Regeln, wie z.B. die Verwaltung der Gesellschaft durch einen Insolvenzverwalter, wodurch die Beschlussfassung durch die Gesellschafter eingeschränkt wird.

Häufig stellt sich für brasilianische Unternehmen die Frage, ob Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen im Ausland durch wechselseitige Aufrechnungserklärung miteinander verrechnet werden können. Obwohl eine Verrechnung gesetzlich nicht unzulässig ist, stehen die umfangreichen Bestimmungen zur Registrierung und Kontrolle des grenzüberschreitenden Zahlungs- und Kapitalverkehrs einer einfachen Aufrechnung durch Erklärung in der Praxis im Wege.

### 5.6.11 Verlustvortrag im Eigenkapital

#### Brasilianisches Handelsrecht

Vorschriften zum Eigenkapital (*patrimônio líquido*) finden sich in CPC 00 (R1), CPC 02 (R2), CPC 07 (R1), CPC 08 (R1), CPC 10 (R1), CPC 20 (R1), CPC 26 (R1), und CPC 38.

Nach brasilianischem Recht löst die Aufzehrung des Stammkapitals in Höhe von 50 %, anders als im deutschen Gesellschaftsrecht, keinen Insolvenztatbestand aus. Unternehmen können auch bei bilanzieller Überschuldung (*passivo à descoberto*) ihre Geschäftstätigkeit fortführen.

#### Brasilianisches Steuerrecht

Steuerliche Verlustvorträge (*prejuizos fiscais*) können nach aktueller Rechtslage nur bis in Höhe von 30 % des Gewinnes je Veranlagungsjahr angerechnet werden. Dafür gibt es keine Begrenzung für die Vortragsfähigkeit verbleibender steuerlicher Verlustvorträge, sodass diese zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden können.

Zur Veranschaulichung dient folgendes Beispiel:

Geschäftsjahr	2006 BRL	2007 BRL	2008 BRL	2009 BRL	2010 BRL	2011 BRL	2012 BRL	2013 BRL
<b>BMGStvV</b>	(15.000)	10.000	3.000	(4.000)	9.000	19.000	26.000	28.000
<b>V</b>	-	(3.000)	(900)	-	(2.700)	(5.700)	(6.700)	-
<b>BMGSt</b>	(15.000)	7.000	2.100	(4.000)	6.300	13.300	19.300	28.000
<b>CSLL (9%)</b>	-	630	189	-	567	1.197	1.737	2.520
<b>IRPJ (15%)</b>	-	1.050	315	-	945	1.995	2.895	4.200
<b>SV</b>	(15.000)	(12.000)	(11.100)	(15.100)	(12.400)	(6.700)	-	-
<b>BMGStvV: Bemessungsgrundlage Steuer vor Verlustvortrag</b> <b>V: Verlustvortrag</b> <b>BMGSt: Bemessungsgrundlage Steuer</b> <b>SV: Saldo verbleibender Verlustvortrag</b>								

Abb. 19: Anrechnung steuerlicher Verlustvorträge

Die Verrechnung von Verlusten aus späteren Veranlagungszeiträumen mit Gewinnen früherer Perioden durch Verlustrücktrag ist unzulässig. Verluste, die den nicht operativen Bereich des Unternehmens betreffen, dürfen nur mit nicht-operativem Gewinn verrechnet werden.

#### HINWEIS

##### Steuerliche Nutzung von Verlustvorträgen bei Veränderung der Beteiligungsverhältnisse

*Ändert sich die Beteiligungsstruktur der Verlustgesellschaft nach der Entstehung des steuerlichen Verlustvortrags, so ist dies für dessen spätere Verrechnung grds. unschädlich, es sei denn es ändern sich durch Umstrukturierung die Unternehmenskontrolle und die Geschäftstätigkeit (Branche). Wird die Verlustgesellschaft verschmolzen, so können deren steuerliche Verlustverträge nicht auf die aufnehmende Gesellschaft übertragen werden.*

### 5.7 Gewinn- und Verlustrechnung

Nach CPC 26 (R1) richten sich die Gliederungskriterien für den in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Aufwand entweder nach der Art der Aufwendungen oder nach deren Funktion innerhalb des Unternehmens. Jedoch weist CPC 26 (R1) ergänzend darauf hin, dass die Gliederung den gesetzlichen Anforderungen entsprechen muss. Art. 187 des Gesetzes Nr. 11.638/07 spezifiziert, dass die Umsatzkosten in der Gewinn- und Verlustrechnung nach den Brutto- und Nettoeinnahmen aus Lieferungen und Leistungen darzustellen sind. Das Gliederungsschema entsprechend dem Gesamtkostenverfahren ist deshalb in brasilianischen Abschlüssen nicht zulässig.

Nach CPC 26 (R1) hat das Unternehmen in der Gesamtergebnisrechnung und der Gewinn- und Verlustrechnung zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen einzufügen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Erfolgslage des Unternehmens relevant ist. Unter Berücksichtigung der vom Unternehmen gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bestehen auch hinsichtlich der Zuordnung von Aufwand und Ertrag zu den Verwaltungsaufwendungen, dem Finanzergebnis oder dem sonstigen betrieblichen Ergebnis teilweise alternative Erfassungsmöglichkeiten. Die Darstellung von außerordentlichen Posten in den Ergebnisrechnungen oder im Anhang ist unzulässig.

Nach geltendem brasilianischen Gesellschaftsrecht hat die Gewinn- und Verlustrechnung (*demonstrativo do resultado do exercício – DRE*) folgendes Format (Gesetze Nr. 11.638/07 und Nr. 11.941/09):

1.	<b>Bruttoeinnahmen aus Produktverkauf und aus Dienstleistungen (DL) vor IPI</b>	<b>Faturamento bruto (Receita bruto + IPI)</b>
2.	- IPI	IPI
3.	= <b>Bruttoeinnahmen aus dem Produktverkauf und aus DL</b>	<b>Receita bruta de venda ou serviços</b>
4.	<b>Abzüge vom Umsatz</b>	<b>Deduções da receita</b>
4.1	- Rücksendungen oder Storno von Verkäufen	Devoluções ou cancelamentos de vendas
4.2	- Skonti/Rabatte	Descontos e abatimentos
4.3	- Steuern auf den Produktverkauf und auf Dienstleistungen	Impostos sobre as vendas ou serviços
5.	= <b>Nettoumsatzerlöse aus den Verkäufen</b>	<b>Receita líquida</b>
6.	- Umsatzkosten	Custos das vendas ou serviços ou produtos
7.	= <b>Bruttoergebnis</b>	<b>Lucro bruto</b>
8.	- Verwaltungsaufwendungen	Despesas administrativas
9.	- Allgemeine Betriebsausgaben	Despesas comerciais
10.	- <b>Finanzergebnis</b>	<b>Resultado financeiro</b>
10.1	- Finanzaufwendungen	Despesas financeiras
10.2	+ Finanzerträge	Receitas financeiras
11.	<b>Sontiges betriebliches Ergebnis</b>	<b>Outras receitas/despesas</b>
11.1	+ Mietertrag aus Immobilien	Receita de aluguel de um imóvel de propriedade da empresa locada a terceiros
11.2	+ Dividendenerträge aus Beteiligungen	Receita de dividendos de investimento em capital de outras empresas
11.3	(+/-) Gewinne und Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen	Ganhos ou perdas com alienação de imobilizado
11.4	(+/-) Sonstige Gewinne und Verluste	Outras ganhos ou perdas
12.	= <b>Operatives Ergebnis</b>	<b>Resultado operacional</b>
13.	- Ertragssteuern (IRPJ) und Sozialbeitrag (CSLL)	Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro
14.	- Beteiligungen	Participações societárias
15.	= <b>Jahresergebnis</b>	<b>Lucro líquido do exercício</b>
16.	Jahresergebnis pro Aktie	Lucro líquido por ação

Abb. 20: Gewinn- und Verlustrechnung

### 5.7.1 Umsatzerlöse

Die Bruttoeinnahmen aus dem Produktverkauf und aus Dienstleistungen sind die Bar-einnahmen und die Verkäufe mit Zahlungsziel, die sich auf die Haupttätigkeit des Unternehmens beziehen. IPI besteuert die Wertschöpfung bei Be- und Weiterbearbeitung und wird prozentual auf den Umsatz von Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes

(Industrialisierung) erhoben. Die IPI ist somit nicht Bestandteil der Bruttoeinnahmen eines reinen Handelsunternehmens.

Die Umsatzerlöse werden durch Multiplikation der Verkaufsmengen mit den Stückpreisen bzw. dem Preis pro Einheit an Serviceleistung ermittelt. Zu den Abzügen vom Umsatz gehören Warenrücksendungen und Auftragsstornierungen durch Kunden.

Skonti und Rabatte sind Kürzungen auf die Preise, die zu verschiedenen Zeiten gewährt werden. Die Skonti werden zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung gewährt, während Rabatte nach Rechnungsausstellung eingeräumt werden, um die Rückgabe eines Verkaufs zu verhindern.

Nach Abzug der umsatzabhängigen Steuern auf den Verkauf von Produkten und Dienstleistungen, welche im Bruttoumsatzerlös enthalten sind, gelangt man zu den Nettoumsatzerlösen aus den Verkäufen, welche mit den Umsatzerlösen des deutschen Handelsrechts vergleichbar sind. Die Steuern aus dem Verkauf enthalten die oben dargestellten IPI, PIS und COFINS, ICMS sowie ISS, wobei das liefernde Unternehmen die Steuern vom Bruttoerlös einzubehalten und an die Steuerbehörden abzuführen hat (siehe Abschnitt 5.6.3).

### HINWEIS

#### Handelsrechtliche Ertragsentstehung

*Obgleich seit Einführung des CPC-Regelwerks mittlerweile bereits eine gewisse Zeit vergangen ist, bereiten die Regeln des CPC 30 (R1) zur Gewinnrealisierung einigen Unternehmen weiterhin erhebliche Probleme. Während nach dem brasilianischen Steuerrecht ein steuerpflichtiger Umsatz zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung entsteht, muss der Verkäufer handelsrechtlich die wesentlichen Risiken und Chancen auf den Käufer übertragen haben und darf keine Verfügungsgewalt mehr besitzen. Der Ertrag in der Handelsbilanz entsteht regelmäßig erst mit der Übergabe der Sache bzw. im Zeitpunkt, in dem der Käufer die Lieferungen und Leistungen abnimmt. Um nicht gegen die Regeln zur handelsrechtlichen Gewinnrealisierung zu verstoßen, muss im Jahresabschluss evtl. ein Anteil der steuerlich im Zeitpunkt der Rechnungsstellung bereits realisierten Umsätze wieder storniert werden.*

### 5.7.2 Umsatzkosten

Die Umsatzkosten der verkauften Waren und Dienstleistungen (*custos das vendas ou serviços ou produtos*) beinhalten die Material-, Arbeits- und weiteren Kosten der Herstellung der Produkte und zur Erbringung der Dienstleistungen.



Möchte man für die Berichterstattung im Konzern ein Gesamtkostenverfahren anwenden, bei dem die angefallenen Kosten nach deren Art darzustellen sind, so muss man die Kosten ausgehend vom brasilianischen Kontenplan der Tochtergesellschaft für die Konzernberichterstattung entsprechend umgliedern. Im Gesamtkostenverfahren werden Materialaufwand, Personalaufwand (einschließlich 13. Gehalt und Urlaub), Abschreibungen sowie verschiedene sonstige betriebliche Aufwendungen, die im Umsatzkostenverfahren in den Umsatzkosten enthalten sind separat gezeigt.

### 5.7.3 Verwaltungsaufwendungen

Zu den Verwaltungsaufwendungen (*despesas administrativas*) zählen alle Aufwendungen im Zusammenhang mit der operativen Unternehmensführung bezogen auf alle Phasen der Geschäftstätigkeit des Unternehmens, insbesondere Löhne und Gehälter, Urlaubsgeld, 13. Gehalt, Sozialabgaben (INSS, FGTS), Krankenversicherung, Versicherungen, Mieten, Energie, Telefon, Büromaterial, Reinigungsmaterial, Rechtsberatung, Gebühren Abschlussprüfung, Unternehmensberatung, sonstige Steuern (IOF, IPTU, IPVA, Gemeindesteuern), Rückstellungen und bestimmte Wertberichtigungen.

### 5.7.4 Vertriebskosten

Zu den Vertriebskosten (*despesas comerciais*) gehören die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Verkauf der Produkte und Dienstleistungen des Unternehmens anfallen, z.B. Werbung und Reklame, Marktuntersuchungen, Provisionen, Verpackung.

### 5.7.5 Finanzergebnis

Im Finanzergebnis (*resultado financeiro*) werden die Erträge- und Aufwendungen aus der Anlage- und Finanzierungstätigkeit gezeigt. Die brasilianischen Rechnungslegungsstandards geben nicht vor, welche Positionen im Finanzergebnis darzustellen sind. In der Praxis werden von mittelständischen Unternehmen in Brasilien u.a. jede Art von Zinsertrag und Zinsaufwand, gewährte und erhaltene Rabatte – soweit diese Finanzierungscharakter haben, Bankgebühren, realisierte und nicht realisierte Wechselkursgewinne und -verluste berücksichtigt.

### 5.7.6 Sonstiges betriebliches Ergebnis

Das sonstige betriebliche Ergebnis (*outras receitas/despesas*) enthält den Gewinn- und Verlust aus dem Verkauf von Anlagevermögen, Dividendenerträge, Mieterträge, Zuwendungen der öffentlichen Hand, Wertberichtigungen auf Forderungen. Der Ausweis der Wertberichtigungen ist unter Berücksichtigung der Anforderungen des CPC 40 (R1) auch im Finanzergebnis möglich.

### 5.7.7 Ertragssteuern IRPJ und Sozialbeitrag CSLL

In den Ertragssteuern IRPJ und dem Sozialbeitrag CSLL werden die Aufwendungen für die Steuern und Abgaben auf den Unternehmensgewinn erfasst. In diese Position gehen auch die Aufwendungen und Erträge aus der Auflösung und Bildung der latenten Steuern (siehe Abschnitte 5.6.6 und 5.6.8) ein.

### 5.7.8 Eigenkapitalverzinsung (*juros sobre o capital próprio*)

Mit dem Gesetz Nr. 9.249/95 wurde eine Eigenkapitalverzinsung (*juros sobre capital próprio - JCP*) als operativer Finanzaufwand steuerlich anerkannt. Seit 1996 sind hier nach Zinszahlungen auf das Eigenkapital an die Gesellschafter im Rahmen fest vorgegebener Grenzen steuerlich als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Gesellschaftsrechtlich und buchhalterisch ist die Zahlung der Eigenkapitalzinsen wie eine Dividendenausschüttung (ggf. als Vorabdividende) zu behandeln (ICPC 08 (R1)). Die Zinszahlung hat auf Grundlage eines von den Gesellschaftern festgestellten Zwischen- oder Jahresabschlusses zu erfolgen und erfordert einen Gesellschafterbeschluss.

Die Abzugsfähigkeit von Eigenkapitalzinsen von den Bemessungsgrundlagen für IRPJ und CSLL ist nach Art. 29 des Gesetzes Nr. 9.249/95 für Unternehmen, die nach *lucro real* auf Jahresbasis besteuert werden, beschränkt auf den höheren Betrag, der sich aus folgendem Vergleich ergibt.

- ▶ 50 % des Jahresüberschusses vor IRPJ und vor Abzug der Eigenkapitalzinsen aber nach Abzug der CSLL und
- ▶ 50 % des Bilanzgewinns des Vorjahres bzw. zu Beginn des laufenden Geschäftsjahres (Gewinnvortrag und alle Gewinnrücklagen, d.h. der Jahresüberschuss des laufenden Geschäftsjahres, ist nicht zu berücksichtigen)

Die vorgenannten Kriterien zeigen, dass Voraussetzung für die Zahlung von steuerlich anerkannten Eigenkapitalzinsen somit ist, dass die Gesellschaft über ausschüttungsfähige Gewinne verfügt. Falls handelsrechtliche Verlustvorträge bestehen, ist die Zahlung von Eigenkapitalzinsen unzulässig.

Grundsätzlich kann jener Zinssatz gewählt werden, den das Unternehmen am adäquatesten für die Vergütung des Eigenkapitals hält. Jedoch darf der gewählte Zinssatz nicht den Zinssatz TJLP (*Taxa de Juros de Longo Prazo*) für langfristige brasilianische Schuldverschreibungen überschreiten. Der TJLP ist ein Jahreszinssatz der vierteljährlich festgelegt und von der brasilianischen Zentralbank bekanntgegeben wird.

Der Höchstbetrag der zu berücksichtigenden Eigenkapitalzinsen wird durch Multiplikation des gewählten Zinssatzes bzw. des TJLP mit dem um Neubewertungsrücklagen

(*reserva de reavaliação*) und Geldwertanpassungsrücklagen (*reserva de correção monetária especial*) gekürzten Eigenkapital zum Geschäftsjahresbeginn ermittelt.

Die aufgeführten Grundsätze gelten auch für Unternehmen, die nach *lucro real* auf Quartalsbasis besteuert werden. Zu beachten ist jedoch, dass diese für die Ermittlung der Eigenkapitalverzinsung das Eigenkapital zum Ende des unmittelbar vorangegangenen Quartals zugrundelegen können.

## PRAXISBEISPIEL

### Eigenkapitalverzinsung (JCP)

Ein Unternehmen verfügt zu Beginn des Geschäftsjahres 201x über ein Stammkapital von 100.000 BRL und Gewinnrücklagen von 20.000 BRL. Der Jahresüberschuss vor IRPJ beträgt 10.000 BRL. Der TJLP beträgt 9 %.

Zu ermitteln ist zunächst der Höchstbetrag der im Rahmen des Konzepts möglichen Eigenkapitalzinsen, in dem das Eigenkapital von 120.000 BRL mit dem TJLP multipliziert wird. Der so ermittelte Höchstbetrag beträgt 10.800 BRL.

Im zweiten Schritt ist zu ermitteln, bis zu welcher Höhe die möglichen Eigenkapitalzinsen als Betriebsausgabe abzugsfähig sind:

- ▶ 50 % des Jahresüberschuss vor IRPJ: 10.000 BRL x 50 %, somit 5.000 BRL oder alternativ
- ▶ 50 % des Bilanzgewinns des Vorjahres: 20.000 BRL x 50 %, somit 10.000 BRL.

Der Höchstbetrag der als abziehbare Betriebsausgabe anerkannten Eigenkapitalverzinsung beträgt somit 10.000 BRL.

Von den Eigenkapitalzinsen werden die Quellensteuer IRRF von 15 % im Gutschrifts- oder Zahlungszeitpunkt an die in- oder ausländischen Gesellschafter abgeführt, was die Steuerbelastung gegenüber einer Dividendenausschüttung, die der normalen Ertragsbesteuerung unterliegt, reduziert.

## HINWEIS

### Steuerliche Vorteile durch Eigenkapitalverzinsung (JCP)

Die Ausschüttung von JCP ist in der Praxis sehr häufig genutztes Verfahren. JCP können zu erheblichen Vorteilen bei der steuerlichen Belastung der brasilianischen Unternehmensgewinne führen. Es empfiehlt sich die Möglichkeiten für eine Eigenkapitalverzinsung und die evtl. damit einhergehende Steuerersparnis jährlich genau zu prüfen.

## Brasilianisches Handelsrecht

Handelsrechtlich vermindert die Eigenkapitalverzinsung das operative Ergebnis nicht (Entscheidung der CVM 207/96).

Die steuerlich als Betriebsausgabe behandelte Verzinsung ist handelsrechtlich mit gefasstem Gesellschafterbeschluss als Gewinnverwendung zu interpretieren und wird somit in der Eigenkapitalveränderungsrechnung dargestellt. Die Verzinsung wird zunächst analog einer beschlossenen Dividendenausschüttung als Verbindlichkeit gegenüber den Gesellschaftern ausgewiesen. Sie kann schliesslich an die Gesellschafter ausbezahlt oder in Eigenkapital umgewandelt werden.

## Deutsches Handelsrecht

Auch im HBII-Reporting ist die Eigenkapitalverzinsung entsprechend dem brasilianischen Handelsrecht als Gewinnverwendung wie eine Dividendenzahlung zu behandeln.

## 6 Beispiel zur Übergangsbesteuerung im Lalur nach dem RTT (*regime tributário de transição*)

Zwar wird das RTT mit Gesetz Nr. 12.973/14 beendet. In der brasilianischen Unternehmenspraxis ist die Kenntnis des grds. bis Ende 2014 anzuwendenden RTT jedoch Voraussetzung für das Verständnis und die Anwendung der in Gesetz Nr. 12.973/14 enthaltenen Neuregelungen.

Im folgenden Beispiel werden die Anpassungen im Rahmen des RTT (siehe Abschnitt 3.4) zur Eliminierung der Effekte der neuen Rechnungslegung aufgezeigt. Die Anpassungen erfolgen im Lalur.

Hierfür muss das Unternehmen zwei Ermittlungen des Periodenergebnisses vornehmen (Art. 3 *Instrução Normativa RFB 949/09*) :

- ▶ handelsrechtliches Periodenergebnis (Erfassung im livro diário)
- ▶ steuerlicher Gewinn nach den Regeln zum 31.12.2007 (Erfassung im sog. digitalen Fcont - *controle fiscal contábil de transição, livro digital Fcont*)
- ▶ und schließlich: Vergleich und Ermittlung der Unterschiede zwischen der zwei Gewinnermittlungen

In der handelsrechtlichen Ergebnisermittlung sind zum 31.12.2013 folgende Geschäftsvorfälle abweichend von der nach den Regeln zum 31.12.2007 i.V.m. RTT steuerlich zulässigen Gewinnermittlung wie folgt behandelt worden:

► **Finanzierungsleasing (CPC 06 (R1))**: Der Leasingnehmer hat das Finanzierungs-Leasingverhältnis nach CPC 6 (R1) zu Beginn von dessen Laufzeit als Vermögenswerte und Schulden in gleicher Höhe zum beizulegenden Zeitwert in seiner Bilanz zum 31.12.2013 angesetzt. Planmäßige Abschreibungen zzgl. Zinsaufwand in Höhe von 16.000 BRL p.a. wurden ergebniswirksam erfasst. Nach den steuerlichen Regelungen sind die Leasingraten (Leasingaufwendungen) von 32.000 BRL abzugsfähige Betriebsausgaben, sofern es sich um gewöhnlichen im Rechnungswesen erfassten Betriebsaufwand des Leasingnehmers handelt. Ferner muss der Leasinggegenstand in untrennbarem Zusammenhang mit dem originären Geschäftsbetrieb (Produktion oder Vermarktung von Waren und Dienstleistungen) des Leasingnehmers stehen (Art. 356 RIR/99). Steuerlich nicht anerkannt sind jedoch die Abschreibungen und der Zinsaufwand.

► **Effekt aus der Barwertermittlung von Forderungen (CPC 12)**: Ein Unternehmen verkauft zum 31.12.2013 das gleiche Produkt an zwei verschiedene Kunden. Während der erste Kunde 72.000 BRL als Barzahlung leistet, wird mit dem zweiten Kunden ein Preis von 90.000 BRL mit Zahlungsziel von einem Jahr vereinbart. Da dem Barzahler ein Preisnachlass von 20 % eingeräumt wurde, ist die Forderungen gegen den zweiten Kunden zum 31.12.2013 handelsrechtlich mit deren Barwert von 72.000 BRL zu bilanzieren. Unter vereinfachter Annahme einer einfachen Verzinsung sind die abgegrenzten Zinsen von 18.000 BRL im Folgejahr anteilig über 12 Monate im Zinsertrag erfasst. Steuerlich ist der Effekt aus der Barwertermittlung zu eliminieren.

► **Impairment (CPC 1 (R1)) von Sachanlagevermögen**: Die Prüfung auf Wertminderung (Impairment test) des Sachanlagevermögens zum 31.12.2013 ergibt einen Wertberichtigungsbedarf von 40.000 BRL. Die Wertberichtigung mindert das steuerliche Ergebnis nicht.

Die Unterschiede werden je nach Sachverhalt im Lalur hinzugerechnet oder gekürzt, um die Bemessungsgrundlage für die IRPJ/CSLL-Besteuerung nach *lucro real* zu ermitteln.

Handelsrechtliches Periodenergebnis unter Berücksichtigung der neuen Rechnungslegung (Gesetz Nr. 11.638/07 und Nr. 11.941/09):

in BRL		
<b>Bruttoeinnahmen aus dem Produktverkauf und aus DL</b>	<b>260.000</b>	<b>Receita bruta de venda ou serviços</b>
(-) Steuern auf den Produktverkauf und auf DL	(52.000)	(-) Impostos sobre as vendas ou serviços
<b>Nettoumsatzerlöse</b>	<b>312.000</b>	<b>Receita líquida</b>
(-) Umsatzkosten	(76.000)	(-) Custos das vendas ou serviços ou produtos
<b>Bruttoergebnis</b>	<b>236.000</b>	<b>Lucro bruto</b>
(+) Betriebliche Erträge	50.000	(+) Receitas operacionais
(-) Betriebliche Aufwendungen	(70.000)	(-) Despesas operacionais
(-) Leasingraten (Finanzierungsleasing) CPC 06(R1)	<b>Effekte</b> -	(-) Arrendamento mercantil financeiro (prestações)
(-) Abschreibung/Zinsaufwand (Finanz.leas.) CPC 06(R1)	<b>Gesetz</b> (16.000)	(-) Deprec./desp. fin. do arrendamento financeiro
(-) Effekt aus Barwertermittlung Forderungen - CPC 12	<b>11.638</b> (18.000)	(-) Ajuste ao valor presente (AVP)
(-) Wertberichtigung Anlagevermögen CPC 01(R1)	(40.000)	(-) Ajuste ao valor recuperável do imobilizado
<b>Ergebnis (vor CSLL und IRPJ)</b>	<b>142.000</b>	<b>Resultado operacional (antes da CSLL e IRPJ)</b>

Abb. 21: Gewinn- und Verlustrechnung - Handelsrecht

Steuerliches Ergebnis nach den nach den für steuerliche Zwecke geltenden Buchführungsregeln zum 31.12.2007 (Erfassung im *livro digital Fcont*):

in BRL		
<b>Bruttoeinnahmen aus dem Produktverkauf und aus DL</b>	<b>260.000</b>	<b>Receita bruta de venda ou serviços</b>
(-) Steuern auf den Produktverkauf und auf DL	(52.000)	(-) Impostos sobre as vendas ou serviços
<b>Nettoumsatzerlöse</b>	<b>312.000</b>	<b>Receita líquida</b>
(-) Umsatzkosten	(76.000)	(-) Custos das vendas ou serviços ou produtos
<b>Bruttoergebnis</b>	<b>236.000</b>	<b>Lucro bruto</b>
(+) Betriebliche Erträge	50.000	(+) Receitas operacionais
(-) Betriebliche Aufwendungen	(70.000)	(-) Despesas operacionais
(-) Leasingraten (Finanzierungsleasing) CPC 06(R1)	<b>Effekte</b> (32.000)	(-) Arrendamento mercantil financeiro (prestações)
(-) Abschreibung/Zinsaufwand (Finanz.leas.) CPC 06(R1)	<b>Gesetz</b> -	(-) Deprec./desp. fin. do arrendamento financeiro
(-) Effekt aus Barwertermittlung Forderungen - CPC 12	<b>11.638</b> -	(-) Ajuste ao valor presente (AVP)
(-) Wertberichtigung Anlagevermögen CPC 01(R1)	-	(-) Ajuste ao valor recuperável do imobilizado
<b>Steuerliches Ergebnis (vor CSLL und IRPJ)</b>	<b>184.000</b>	<b>Lucro tributável (antes da CSLL e IRPJ)</b>

Abb. 22: Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses - Steuerrecht

Vergleich und Ermittlung der Unterschiede zwischen der zwei Gewinnermittlungen (Erfassung im *livro digital Fcont*):

	BRL
Periodenergebnis (handelsrechtlich)	142.000
Periodenergebnis (steuerrechtlich)	184.000
<b>RTT Anpassung im Lalur</b>	<b>(42.000)</b>

Abb. 23: Ergebnisvergleich Handelsrecht/Steuerrecht

Anpassungen im Lalur basierend auf dem handelsrechtlichen Gewinn und Ermittlung der IRPJ und CSLL:

	Darstellung CSLL 2013	Darstellung Lucro real 2013
	<b>in BRL</b>	<b>in BRL</b>
<b>Periodenergebnis (handelsrechtlich)</b>	142.000	
<b>Periodenergebnis (handelsrechtlich nach CSLL vor IRPJ)</b>		125.440
(+/-) RTT Anpassungen		
(-) Leasingraten (Finanzierungsleasing) CPC 06(R1)	(32.000)	(32.000)
(+) Abschreibung/Zinsaufwand (Finanz.leas.) CPC 06(R1)	16.000	16.000
(+) Effekt aus Barwertermittlung Forderungen - CPC 12	18.000	18.000
(+) Wertberichtigung Anlagevermögen CPC 01(R1)	40.000	40.000
<b>Bemessungsgrundlage BMG für IRPJ und CSLL</b>	<b>184.000</b>	<b>184.000</b>
	<b>Berechnung CSLL 201x</b>	<b>Berechnung Lucro real 201x</b>
	<b>in BRL</b>	<b>in BRL</b>
(-) Laufende Körperschaftsteuer IRPJ (15% der BMG)		27.600
(-) Sozialbeitrag CSLL (9% der BMG)	16.560	

Abb. 24: Lalur - Ermittlung IRPJ/CSLL

## 7 Gesetz Nr. 12.973/14 - Überblick

Mit Gesetz Nr. 12.973/14 verfolgt der brasilianische Fiskus v.a. das Ziel, die Steuergesetzgebung zur Körperschaftsteuer IRPJ und zum Sozialbeitrag CSSL zu ändern und mit den seit 2008 in Brasilien geltenden handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften abzustimmen. Hiermit einhergehend sollen die Folgen der internationalen Rechnungslegung für die steuerliche Buchführung und den steuerlichen Gewinn endgültig geregelt werden. Folgerichtig beendet Gesetz Nr. 12.973/14 das RTT.

Gesetz Nr. 12.973/14 enthält eine Vielzahl von grundlegenden Änderungen in der Unternehmensbesteuerung.

Das aus 119 Artikeln bestehende Regelwerk enthält neben Bestimmungen zur Beendigung des RTT, u.a. wesentliche Neuregelungen zu Dividendenzahlungen, zur Eigenkapitalverzinsung (JCP), zur steuerlichen Goodwill-Abschreibung, zur Neubewertung (Step-up) von immateriellen Vermögenswerten und Sachanlagen, zur Restrukturierung (z.B. durch Fusionen, spin-offs etc.), zur Besteuerung von Auslandseinkünften, zur Bemessungsgrundlage für PIS/COFINS (nach dem Konzept des Bruttoeinkommens), zum Leasing (Abschreibungen und Zahlung der Leasingraten), zu Investitionszuschüssen und CAPEX, zu Wertminderungen (Impairment), zum Marktwert der Vermögenswerte und Schulden und zu steuerlichen Nebenpflichten.

Die Bestimmungen des Gesetzes Nr. 12.973/14 werden ab dem 01.01.2015 rechtswirksam. Jedoch können Unternehmen auf vorzeitige Anwendung der Bestimmungen in 2014 optieren. Zur Anwendung eines Teils der im Gesetz Nr. 12.973/14 enthaltenen Neuregelungen besteht erheblicher Klärungsbedarf.

Trotz der vielen Fragen, die das Gesetz Nr. 12.973/14 zurzeit in der Praxis aufwirft, führt es zu tiefgreifenden Änderungen in der brasilianischen Unternehmensbesteuerung.

Ein erheblicher Teil der Neuregelungen, insbesondere zur Besteuerung von Auslandseinkünften, betrifft nicht vorwiegend brasilianische Tochtergesellschaften des deutschen Mittelstands; betroffen sind in erster Linie multinationale brasilianische Unternehmen mit Tochtergesellschaften im Ausland. Dennoch muss sich auch der Mittelstand intensiv mit den Neuregelungen und deren Umsetzung in die Rechnungslegungspraxis befassen.

## 8 Fazit zur Rechnungslegung

Wie wenig Unterschiede heute noch zwischen der brasilianischen Rechnungslegung insbesondere auch im Einzelabschluss und den IFRS bestehen und die erhebliche Bedeutung, die das RTT bis Ende 2013 und zukünftig das Gesetz Nr. 12.973/14 in der brasilianischen Rechnungslegung haben, wird anhand eines Auszugs aus den Anhangsangaben vom 20. März 2014 zu den veröffentlichten Jahresabschlüssen zum 31.12.2013 und 2012 der börsennotierten JBS S.A. deutlich.

Die JBS S.A. hat auf ihrer homepage (<http://www.jbs.com.br>) ihre IFRS-Konzernabschlüsse zusammen mit ihren nach brasilianischen CPC-Rechnungslegungsstandards erstellten Einzelabschlüssen zum 31.12.2013 und 2012 veröffentlicht. Anhangsangabe 2a. (Entsprechungserklärung) legt u.a. Unterschiede und Besonderheiten der CPC-Einzelabschlüsse im Vergleich zu IFRS wie folgt offen:

*... "The individual financial statements were prepared in accordance with accounting practices adopted in Brazil, in compliance with the Law of joint stock companies (Lei das sociedades por ações - Leis das SA's), considering the amendments made by Brazilian Laws 11.638/07 and 11.941/09 and pronouncements, interpretations and orientations of Brazilian Accounting Pronouncements Committee (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) – CPC approved by resolutions of the Brazilian Federal Accounting Council (Conselho Federal de Contabilidade) – CFC, and requirements of the Brazilian Securities Commission – CVM.*

*The individual financial statements present the evaluation of investments in associates, subsidiaries and joint ventures by the equity method, according to Brazilian legislation. Thereby the financial statements are not in accordance with the IFRS, which requires the evaluation of these investments in the individual company's financial statements measured at their fair value or at cost."*...

In Anhangsangabe 2b. werden zum RTT weiterhin die folgenden Angaben gemacht:

*... "Transitional Tax Regime (Regime Tributário Transitório - RTT) - The amounts presented in financial statements as of December 31, 2012 are considering the adoption of the Tax Regime Transition (RTT) by the Company as allowed by Law n° 11.941/09, which aims to maintain neutrality tax changes in the Brazilian corporate law, introduced by Law n° 11.638/07 and by the Law n° 11.941/09."*

Anhangsangabe 2c. erläutert zur MP 627/13, die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der Anhangsangaben vom 20. März 2014 noch nicht in Gesetz Nr. 12.973/14 umgewandelt war, wie folgt:

*"In 2013 the Normative Statements (Instrução Normativa – IN) n° 1.397 and the Provisory Measure (Medida Provisória – MP) n° 627 were published, bringing relevant changes for the federal tax rules,"*...

*... "The provisions of Provisory Measure take effect from 2015, however the Provisory Measure allows that the taxpayer opts for anticipating the effects for 2014"...*

*... "The Company, oriented by its legal advisors, decided not to recognize any possible effects of these regulations, once up to this date the Internal Revenue Service of Brazil did not regulate the form and date to exercise this option, in addition the Provisory Measure itself has been the subject of several amendments, which make it impractical for the Company's Management to take any decision to compliance with those changes."...*

Die Anhangsangabe 2a. macht damit deutlich, dass die nach dem lokalen CPC-Regelwerk erstellten Jahresabschlüsse lediglich hinsichtlich der unterschiedlichen Bewertung der wesentlichen Beteiligungen von den IFRS abweichen.

Daneben wird in Anhangsangabe 2b. die für Abschlussadressaten wichtige Information zum Einfluss des RTT auf die veröffentlichten Jahresabschlüsse offengelegt. In Anhangsangabe 2c. wird schliesslich auf MP 627/13 (seit 13.05.2014 umgewandelt in Gesetz Nr. 12.973/14) und deutlich auf die Rechtsunsicherheit hinsichtlich deren Anwendung hingewiesen.

Wie weitreichend die Veränderungen der brasilianischen Unternehmensbesteuerung durch Gesetz Nr. 12.973/14 sein werden, wird sich in Zukunft zeigen.

## 9 Organisation der Buchhaltung

Betrachtet werden nun einige Aspekte zur Organisation der Buchhaltung. Für die Organisation der Buchhaltung wird davon ausgegangen, dass es sich bei der deutschen Muttergesellschaft um eine mittelständische GmbH handelt, die in Brasilien tätig wird. Die häufigsten Formen des Markteintritts des deutschen Mittelstands in Brasilien sind die Gründung einer eigenen Tochtergesellschaft in der Rechtsform der Limitada oder der Kauf einer bereits bestehenden brasilianischen Limitada (nach vorangegangener Due-Diligence-Prüfung). Beim Kauf eines bereits bestehenden Unternehmens handelt es sich manchmal um einen brasilianischen Partner, mit dem das deutsche Unternehmen bereits einige Jahre, z.B. als Vertriebsbüro in Brasilien, zusammengearbeitet hat.

Mit dem Markteintritt und dem Beginn der Aktivitäten der brasilianischen Tochtergesellschaft ist aus deutscher Sicht der Umfang der benötigten Berichterstattung festzulegen. Wie bereits ausgeführt, muss sich das Unternehmen sowohl auf die Anforderungen des handelsrechtlichen Rechnungswesens als auch der Steuergesetzgebung einrichten. Hinzu kommt das Erfordernis der Erstellung von Reportingzahlen für die Handelsbilanz II, welche als Grundlage für den Einbezug der Tochter in den

Konzernabschluss dienen. Gängige Praxis ist eine hierüber hinausgehende interne Berichterstattung. Diese wird u.a. um im externen Rechnungswesen nicht berücksichtigte kalkulatorische Werte ergänzt. Diese dienen dazu, für interne Steuerungszwecke den Ergebnisbeitrag der Tochter im Konzern präziser zu ermitteln.

Einige wesentliche Aufgaben der Buchhaltung in der Praxis werden in diesem Abschnitt ohne Anspruch auf Vollständigkeit aufgezählt. Zu beachten ist, dass einige der Aufgaben die Unterstützung der gesamten Finanzabteilung und des Personalbereichs erfordern.

### 9.1 Buchführung, internes und externes Reporting

Zu den Aufgaben gehören die Durchführung der Buchführung unter Einsatz der elektronischen Buchführungssysteme und auch die Klassifizierung und buchhalterische Fortschreibung der Finanzbewegungen, die nicht unmittelbar aus dem von der Gesellschaft verwendeten Datenverarbeitungssystemen stammen, wie z.B. die Gehaltsabrechnungen und deren Zusammenstellung, Abschreibungen und Rückstellungen. Zu den Schwerpunkten der Tätigkeit zählen v.a. die

- ▶ Erstellung und Aktualisierung des Business Plans einschließlich der Steuerplanung
- ▶ Erstellung der unterjährigen Cash-Flow-Rechnung und Durchführung des Cash-Flow-Managements (auch Verwaltung des Zahlungsverkehrs)
- ▶ monatliche Analyse der buchhalterischen Operationen, die durch das DV-System erzeugt werden
- ▶ monatliche Abstimmung der zur Vermögensbilanz gehörenden Konten
- ▶ Erstellung von Zwischenbilanzen und Monatsabschlüssen
- ▶ Erstellung der monatlichen Wirtschaftsberichte an das Mutterhaus (monatliches Reporting Package)
- ▶ Erstellung der Bilanz zum Jahresabschluss, der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren (vorwiegend für deutsche mittelständische Unternehmen) oder Umsatzkostenverfahren für das beendete Geschäftsjahr
- ▶ Darstellung von Veränderungen im Eigenkapital, der jährlichen Cash Flow-Rechnung und der erläuternden Anmerkungen und Anhangsangaben sowie evtl. die Erstellung des Geschäftsberichts
- ▶ Erstellung eines jährlichen Reporting Packages mit HB-II-Zahlen, welches als Grundlage für den Einbezug der Tochtergesellschaft in den Konzernabschluss der Muttergesellschaft dient.
- ▶ Vorbereitung und Durchführung der Jahresabschlussbesprechungen mit der deutschen Muttergesellschaft und dem lokalen (brasilianischen) Wirtschaftsprüfer.

## 9.2 Steuererklärungspflichten

Zu den Aufgaben im Bereich der Steuern zählen die sachgerechte und vollständige Anwendung der auf Bundes-, Landes- und Gemeindeebene bestehenden gesetzlichen Richtlinien. Hierzu gehört die Erfüllung aller Deklarationspflichten hinsichtlich der direkten und indirekten Steuern und aller steuerlichen Nebenpflichten.

Zu den Schwerpunkten der Tätigkeit zählen v.a. die

- ▶ Überprüfung der aus Ausgangs- und Dienstleistungsrechnungen erfolgten Registrierungen sowie die Registrierung der Eingangsrechnungen in den Steuerbüchern des Unternehmens
- ▶ Erstellung der Beitragsnachweise zur Abführung der aus dem Unternehmensumsatz erzeugten Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern
- ▶ Ermittlung des zu versteuernden Einkommens
- ▶ Ermittlung der Transfer-Preise für „Intercompany“-Geschäfte und die Erstellung der entsprechenden Nachweise und Verzeichnisse
- ▶ Erstellung aller Steuererklärungen (Vorbereitung und Übertragung der entsprechenden Erklärungsformulare an die Finanzbehörden) :
- ▶ Erfüllung aller SPED-Anforderungen
- ▶ Erklärung aller Steuervoranmeldungen
- ▶ jährliche Körperschaftssteuererklärung unter Vorbereitung aller damit zusammenhängenden Unterlagen (Erklärung zum Ergebnis aus der Geschäftstätigkeit und zum Jahresergebnis DIPJ –declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica). Ab 2014 wird die u.a. jährliche Körperschaftssteuererklärung durch SPED ECF ersetzt.
- ▶ Beitragsnachweis für die Umsatzsteuer ICMS (GIA–guia de informação e apuração do ICMS)
- ▶ Erklärung der Aufgliederung der Bundessteuerverrechnung (DCTF– (declaração de débitos e créditos tributários federais)
- ▶ Erklärung zur Abführung der Bundessteuern (DARF– documento de arrecadação de tributos federais)
- ▶ Erklärung der einbehaltenen Quellensteuer auf gezahlte Dienstleistungshonorare (DIRF– declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte)
- ▶ Erklärung der Sozialabgabenermittlung (DACON – demonstrativo de apuração de contribuições sociais).

## 9.3 Personal- und Sozialversicherungswesen

Zu den Aufgaben im Bereich Personal- und Sozialversicherungswesen gehört die sachgerechte und vollständige Anwendung der bestehenden gesetzlichen Regelungen. Ins-

besondere sind die Vorschriften zur Arbeitsgesetzgebung und zur Sozialversicherung (INSS) sowie des gesetzlichen Kündigungs- und Abfindungsfonds der Belegschaftsangehörigen (FGTS) zu berücksichtigen.

:Zu den Schwerpunkten der Tätigkeit zählen v.a. die

- ▶ Datenadministration und -verarbeitung im Personalbereich
- ▶ Pflege der Angestellteneintragung und der sonstigen das Beschäftigungsverhältnis betreffenden Aufgaben
- ▶ Verwaltung und Kontrolle der geleisteten Stunden der Mitarbeiter
- ▶ Verwaltung von Verpflegungszuschüssen (*vale refeição*) und Transportzuschüssen (*vale transporte*)
- ▶ Erstellung der Lohn- und Gehaltsabrechnungen und deren Einbindung in die Gehaltsliste
- ▶ Verwaltung und Kontrolle der 13. Gehälter und Bonuszahlungen sowie Buchhaltung der zugehörigen Rückstellungen im Jahresabschluss.
- ▶ Ausfertigung von Beitragsnachweisen für die Abführung der Sozialabgaben und der im Personalbereich anfallenden Steuern und Erstellung der gesetzlich vorgeschriebenen Meldeformulare der Personalabteilung
- ▶ Meldung zu Beschäftigten und Arbeitslosen (CAGED - Cadastro Geral de Empregados e Desempregados)
- ▶ jährlich vorgeschriebene Meldung der Daten zum Beschäftigungsstand (RAIS – Relação Anual de Informações Sociais)
- ▶ Erklärung der in der Gehaltsliste ausgewiesenen Lohnsteuer (DIRF –Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte)
- ▶ Monatliche Erstellung und Erklärung des FGTS Beitragsnachweis (GFIP –Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social),
- ▶ Erstellung der Einkommensmeldungen der Belegschaft

Aufbereitung und Weiterleitung aller erforderlichen Meldedaten im SPED eSocial (eSocial ersetzt ab 2014 GFIP und ab 2015 u.a. CAGED, DIRF, RAIS).

## 9.4 Verwaltung des Zahlungsverkehrs

Die Aufgaben beziehen sich in erster Linie auf das Cash Flow Management und die Abwicklung der Bankgeschäfte.

Zu den Schwerpunkten der Tätigkeit zählen v.a. die

- ▶ Administration der Kassenberichte mit den dazu gehörenden Unterlagen
- ▶ Administration der Kontoauszüge von allen bestehenden Bankkonten einschließlich der Geldmarktanlagen und aller daraus stammenden Buchungsbelege (z.B. Bankeinlagen, Scheckdurchschläge, Inkassoverzeichnis, Einlösungen, Darlehensverträge, Gutschriften, Belastungsbelege etc.)

- ▶ Verwaltung und Kontrolle von Warenbezugsrechnungen (Wareneingang), Warenabsatzrechnungen (Warenausgang) und die Mitteilung über eventuelle Stornos
- ▶ Anwesenheitskontrolle der Mitarbeiter, eventuelle Mitteilung über Urlaubsgewährung, MitarbeiterEinstellung oder -entlassung sowie evtl. spontane Gehaltsanpassungen.

## 9.5 Unterstützung durch externe Buchhaltungsfirmen

Das Unternehmen muss zunächst entscheiden, ob die Buchführung im eigenen Hause durchgeführt oder an eine externe Buchhaltungsfirma vergeben werden soll.

Wenn das Unternehmen in der Anfangsphase keine eigene Produktion unterhält, es sich also z.B. in der ersten Zeit oder auch längerfristig um eine Vertriebsseinheit handelt, wird oft eine externe Buchhaltungsgesellschaft für die Abwicklung der Buchhaltung beauftragt. Aufgrund der hohen Investitionen für eine eigene Buchhaltung (IT-Systeme und qualifiziertes Personal) lohnt sich bei geringem Geschäftsumfang eine eigene Buchhaltungsabteilung zunächst oft nicht.

Die Erfüllung der in diesem Abschnitt 9 aufgeführten Aufgaben der Buchhaltung wird auch von externen Buchhaltungsgesellschaften angeboten. Gegen Beauftragung bieten diese im Wege des Outsourcings die handelsrechtliche Buchführung einschließlich der Personalbuchhaltung sowie die Abwicklung aller steuerlichen Pflichten bis hin zur Steuerplanung im Paket an. Größere Buchhaltungsfirmen setzen dabei Standardsoftwareprogramme (z.B. von Microsiga) ein, mittels derer sie die Buchhaltung für ihre mittelständischen Mandanten durchführen. Durch den Einsatz der Standardsoftware können alle derzeitigen Anforderungen des brasilianischen Handels- und Steuerrechts einschließlich der Vorgaben des SPED erfüllt werden. Zugriffsrechte verschiedener Ausgestaltung auf die Buchhaltungsprogramme können jederzeit für den Mandanten eingerichtet werden. Aus den Buchhaltungsprogrammen können Daten einfach und sicher für den Mandanten kopiert bzw. extrahiert und in andere Formate konvertiert werden.

Dies ermöglicht es dem Mandanten, mit den angefertigten Buchhaltungsdaten nach seinen Bedürfnissen und entsprechend den Anforderungen an die interne und externe Berichterstattung seiner im Ausland sitzenden Muttergesellschaft weiterzuarbeiten.

## ANHANG: VERLAUTBARUNGEN DES CPC BIS ZUM 31.12.2013

CPC-Verlautbarung	Als Vorlage dienende IASB Verlautbarung	Deutscher Titel der Verlautbarung ( <i>Titel in kursiv sind vom Autor frei ins Deutsche übersetzt worden.</i> )	Brasilianischer Titel der Verlautbarung	CFC-Billigung durch Verordnung - Resolução (R Nummer/ Jahr)
CPC 00 (R1)	Rahmenkonzept	Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen	Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual	R 1.374/11
CPC 01 (R1)	IAS 36	Wertminderung von Vermögenswerten	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	R 1.292/10
CPC 02 (R2)	IAS 21	Auswirkungen von Wechselkursänderungen	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis	R 1.295/10
CPC 03 (R2)	IAS 7	Kapitalflussrechnungen	Demonstrações dos Fluxos de Caixa	R 1.296/10
CPC 04 (R1)	IAS 38	Immaterielle Vermögenswerte	Ativo Intangível	R 1.303/10
CPC 05 (R1)	IAS 24	Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen	Divulgação sobre Partes Relacionadas	R 1.297/10
CPC 06 (R1)	IAS 17	Leasingverhältnisse	Operações de Arrendamento Mercantil	R 1.304/10
CPC 07 (R1)	IAS 20	Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand	Subvenção e Assistência Governamentais	R 1.305/10
CPC 08 (R1)	IAS 32/39 - anteilig	Finanzinstrumente: Darstellung und Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	R 1.313/10
CPC 09	-	<i>Darstellung des Wertzuwachs</i>	Demonstração do Valor Adicionado - DVA	R 1.138/08 und 1.162/09
CPC 10 (R1)	IFRS 2	Anteilsbasierte Vergütung	Pagamento Baseado em ações	R 1.314/10
CPC 11	IFRS 4	Versicherungsverträge	Contrato de Seguro	R 1.150/09
CPC 12	-	<i>Barwert</i>	Ajuste a Valor Presente	R 1.151/09
CPC 13	-	<i>Erstmalige Anwendung des Gesetzes 11.638 und der provisorischen Maßnahme 449/08</i>	Adoção Inicial da Lei no. 11.638 e da Medida Provisória no. 449/08	R 1.152/09
CPC 15 (R1)	IFRS 3	Unternehmenszusammenschlüsse	Combinação de Negócios	R 1.350/11
CPC 16 (R1)	IAS 2	Vorräte	Estoques	R 1.170/09 und 1.273/10
CPC 17 (R1)	IAS 11	Fertigungsaufträge	Contratos de Construção	R 1.411/12
CPC 18 (R2)	IAS 28	Anteile an assoziierten Unternehmen	Investimento em Coligada	R 1.424/13
CPC 19 (R2)	IFRS 11	Anteile an Gemeinschaftsunternehmen	Negócios em Conjunto	R 1.415/12
CPC 20 (R1)	IAS 23	Fremdkapitalkosten	Custos de Empréstimos	R 1.172/09 und 1.359/11

CPC-Verlautbarung	Als Vorlage dienende IASB Verlautbarung	Deutscher Titel der Verlautbarung ( <i>Titel in kursiv sind vom Autor frei ins Deutsche übersetzt worden.</i> )	Brasilianischer Titel der Verlautbarung	CFC-Billigung durch Verordnung - Resolução (R Nummer/ Jahr)
CPC 21 (R1)	IAS 34	Zwischenberichterstattung	Demonstração Intermediária	R 1.174/09 und 1.359/11
CPC 22	IFRS 8	Geschäftssegmente	Informações por Segmento	R 1.176/09
CPC 23	IAS 8	Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	R 1.179/09
CPC 24	IAS 10	Ereignisse nach der Berichtsperiode	Evento Subsequente	R 1.184/09
CPC 25	IAS 37	Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen	Provisão e Passivo e Ativo Contingentes	R 1.180/09
CPC 26 (R1)	IAS 1	Darstellung des Abschlusses	Apresentação das Demonstrações Contábeis	R 1.376/11 und 1.185/09
CPC 27	IAS 16	Sachanlagen	Ativo Imobilizado	R 1.177/09
CPC 28	IAS 40	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	Propriedade para Investimento	R 1.178/09
CPC 29	IAS 41	Landwirtschaft	Ativo Biológico e Produto Agrícola	R 1.186/09
CPC 30 (R1)	IAS 18	Umsatzerlöse	Receitas	R 1.412/12
CPC 31	IFRS 5	Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche	Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	R 1.188/09
CPC 32	IAS 12	Ertragsteuern	Tributos sobre Lucro	R 1.189/09
CPC 33 (R1)	IAS 19	Leistungen an Arbeitnehmer	Benefícios a Empregados	R 1.425/13
CPC 35 (R2)	IAS 27	Einzelabschlüsse	Demonstrações Separadas	R 1.413/12
CPC 36 (R3)	IFRS 10	Konzernabschlüsse	Demonstrações Consolidadas	R 1.426/13
CPC 37 (R1)	IFRS 1	Erstmalige Anwendung der IFRS	Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	R 1.306/10
CPC 38	IAS 39	Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	R 1.196/09
CPC 39	IAS 32	Finanzinstrumente: Darstellung	Instrumentos Financeiros: Apresentação	R 1.197/09
CPC 40 (R1)	IFRS 7	Finanzinstrumente: Angaben	Instrumentos Financeiros: Evidenciação	R 1.198/09 und 1.399/12
CPC 41	IAS 33	Ergebnis je Aktie	Resultado por Ação	R 1.287/10
CPC 43 (R1)	Referenz auf IFRS 1	Erstmalige Anwendung der Verlautbarungen CPC 15 und 41	Adoção Inicial dos CPCs 15 e 41	R 1.315/10

CPC-Verlautbarung	Als Vorlage dienende IASB Verlautbarung	Deutscher Titel der Verlautbarung ( <i>Titel in kursiv sind vom Autor frei ins Deutsche übersetzt worden.</i> )	Brasilianischer Titel der Verlautbarung	CFC-Billigung durch Verordnung - Resolução (R Nummer/ Jahr)
CPC 44	-	Konsolidierte Abschlüsse	Demonstrações Combinadas	R: NBC TG 44/13
CPC 45	IFRS 12	Angaben zu Beteiligungen an anderen Unternehmen	Divulgação de Participações em Outras Entidades	R 1.427/13
CPC 46	IFRS 13	Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts	Mensuração do Valor Justo	R 1.428/13
CPC PME (R1)	IFRS - SMEs	IFRS für kleine und mittlere Unternehmen	Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs) (R1)	R 1.255/09, 1.285/10, 1.319/10, 1.324/12
ICPC 01 (R1)	IFRIC 12	Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen	Contratos de Concessão	R 1.261/11 und 1.376/11
ICPC 02	IFRIC 15	Verträge über die Errichtung von Immobilien	Contrato de Construção do Setor Imobiliário	R 1.266/09
ICPC 03	Referenz auf IFRIC 4, SIC- 15 und SIC-27	IFRIC 4 Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält, SIC-15 Operating-Leasingverhältnisse - Anreizvereinbarungen und SIC-27 Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen	Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil	R 1.256/09
ICPC 06	IFRIC 16	Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb	Hedges de Investimentos Líquidos em uma Operação no Exterior	R 1.259/09
ICPC 07	IFRIC 17	Sachdividenden an Eigentümer	Distribuição de Dividendos in Natura	R 1.260/09
ICPC 08 (R1)	-	<i>Bilanzierung des Dividendenvorschlags</i>	Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos	R 1.398/12
ICPC 09 (R1)	-	<i>Einzelabschlüsse, Konzernabschlüsse und die Anwendung der Equity-Methode</i>	Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial	R 1.262/09 und 1.408/12
ICPC 10	-	<i>Klarstellungen zu CPC 27 - Sachanlagen und CPC 28 - Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien</i>	Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43	R 1.263/09
ICPC 11	IFRIC 18	Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden	Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes	R 1.264/09



CPC-Verlautbarung	Als Vorlage dienende IASB Verlautbarung	Deutscher Titel der Verlautbarung ( <i>Titel in kursiv sind vom Autor frei ins Deutsche übersetzt worden.</i> )	Brasilianischer Titel der Verlautbarung	CFC-Billigung durch Verordnung - Resolução (R Nummer/Jahr)
ICPC 12	IFRIC 1	Änderungen bestehender Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnlicher Schulden	Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares	R 1.265/09
ICPC 13	IFRIC 5	Rechte auf Anteile an Fonds für Entsorgung, Wiederherstellung und Umweltsanierung	Direitos a Participações Decorrentes de Fundos de Desativação, Restauração e Reabilitação Ambiental	R 1.288/10
ICPC 14	IFRIC 02	Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente	Cotas de Coperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares	
ICPC 15	IFRIC 06	Verbindlichkeiten, die sich aus einer Teilnahme an einem spezifischen Markt ergeben - Elektro- und Elektronik-Altgeräte	Passivo Decorrente de Participação em um Mercado Específico - Resíduos de Equipamentos Eletroeletrônicos	R 1.289/10
ICPC 16	IFRIC 19	Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente	Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais	R 1.316/10
ICPC 17	SIC 29	Angaben - Vereinbarungen über Dienstleistungskonzessionen	Contratos de Concessão Evidenciação	R 1.375/11
ICPC 18	IFRIC 20	Abraumkosten in der Produktionsphase einer über Tagebau erschlossenen Mine	Custos de Remoção de Estéril (Stripping) de Mina Superfície na Fase de Produção	ITG 18
OCPC 01 (R1)	-	<i>Immobilien-gesellschaften</i>	Entidades de Incorporação Imobiliária	R 1.154/09 und 1.273/10
OCPC 02	-	<i>Klarstellungen zum Jahresabschluss für 2008</i>	Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008	R 1.157/09
OCPC 03	Referenz auf IAS 32, IAS 39 und IFRS 7	Finanzinstrumente: Ansatz, Bewertung und Angaben	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	R 1.199/09
OCPC 04	-	<i>Anwendung der ICPC 02 auf Immobilien-gesellschaften</i>	Apliação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras	R 1.317/10
OCPC 05	-	<i>Konzessionsverträge</i>	Contrato de Concessão	R 1.318/10
OCPC 06	-	<i>Darstellung von Pro-Forma-Finanzinformationen</i>	Apresentação de Informações Financeiras Pro Forma	CTG 06

## Quellenverzeichnis

**Azevedo, Osmar Reis:** Comentários às Novas Regras Contábeis, 6. Edição, São Paulo 2012.

**Azevedo, Osmar Reis/Mariano,** Paulo Antônio: SPED, 5. Edição, São Paulo 2013.

**Baetge/Wollmert et al. (Hrsg.),** Rechnungslegung nach IFRS, Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts, Loseblattwerk, 2. Auflage.

**BDO Brasilien (Hrsg.),** Guia Para as Demonstrações Contábeis 2009-2010.

**BDO Brasilien (Hrsg.),** Business Environment and Opportunities in Brazil, Overview/May 2011.

**Castiglioni, José Antonio de Mattos:** Assistente de Contabilidade: Guia Prático, 1. Edição, São Paulo 2012.

**Chaves, Francisco Courinho/Muniz, Érika Gadêlha:** Contabilidade Tributária na Prática, 1. Edição, São Paulo 2010.

**C.H. Beck Stämpfli (Hrsg.),** Beck'sches IFRS-Handbuch Kommentierung der IFRS/IAS, 4. Auflage, 2012.

**C.H. Beck (Hrsg.),** Beck'scher Bilanzkommentar Handelsbilanz/Steuerbilanz, 9., neubearbeitete Auflage 2014.

**Dagnese, Napoleão/Schoueri, Luis Eduardo:** Brasilien, in Mennel/Förster (Hrsg.), Steuern in Europa, Amerika und Asien, Stand November 2013.

**Deutsch-Brasilianische Industrie- und Handelskammer (Hrsg.),** Publikationsreihe "So geht's...".

**Gonçalves Neto, Alfredo de Assis:** Direito de empresa, 3. Edição, São Paulo 2010. Higuchi, Hiromi/Higuchi, Fábio Hiroshi et al.: Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática, 37. Edição, São Paulo 2012.

**Heuser, Paul J./Theile, Carsten (Hrsg.),** IFRS-Handbuch: Einzel- und Konzernabschluss, 5. Auflage 2012.

**Hoffmann, Wolf-Dieter (Hrsg.)/Lüdenbach Norbert (Hrsg.),** IFRS-Kommentar, 11. Auflage, 2013.

**Hoffmann, Wolf-Dieter (Hrsg.)/Lüdenbach Norbert (Hrsg.),** NWB Kommentar Bilanzierung, 4. Auflage, 2013.

**IDW (Hrsg.),** Wirtschaftsgesetze, IDW Textausgabe 29., aktualisierte Auflage, 2013.

**IDW (Hrsg.),** International Financial Reporting Standards IFRS, 7., aktualisierte Auflage, 2013.

**Küting/Pfitzer/Weber (Hrsg.),** Handbuch der Rechnungslegung - Einzelabschluss (Loseblattsammlung), Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, 5. aktualisierte und erweiterte Auflage, 2013.

**Mariano, Paulo Antonio/Werneck, Raphael/Bezerra, Sandra Regina Alencar:** Substituição Tributária no ICMS, 6. Edição, São Paulo 2013.

**Montoto, Eugenio:** Contabilidade geral esquematizado, 1. Edição, São Paulo 2011.

**Oliveira, Gustavo Pedro de:** Contabilidade Tributária, 3. Edição, São Paulo 2009.

**Pêgas, Paulo Henrique:** Manual de Contabilidade Tributária, 7. Edição, Rio de Janeiro 2011.

**Peres, Adriana Manni/Mariano, Paulo Antonio:** ICMS e IPI no dia a dia das Empresas, 7. Edição, São Paulo 2012.

**Peters, Marcos:** Comentários à Lei n. 11.638, 1. Edição, São Paulo 2008.

**Rezende, Amaury José/Pereira, Carlos Alberto et al.:** Contabilidade Tributária, 1. Edição, São Paulo 2010.

**Ribeiro, Osni Moura:** Contabilidade geral fácil, 5. Edição, São Paulo 2009.

**Rodrigues, Ortiz Aldenir/Busch, Cleber Marcel et al.:** IRPJ/CSLL 2013, 7. Edição, São Paulo 2013.

**Silva, Lourivaldo Lopes da:** Contabilidade avançada e tributária, 3. Edição, São Paulo 2011.

**Santos, Cleônimo dos/Barros, Sidney Ferro:** Imposto de Renda Pessoa Jurídica para Contadores, 7. Edição, São Paulo 2012.

**Szuster, Natan/Cardoso, Ricardo Lopes et al.:** Contabilidade Geral: Introdução à Contabilidade Societária, 4. Edição, São Paulo 2013.

## Verantwortlicher für die Broschüre



Joachim Vaih

Verantwortlicher Partner des German Desk und Partner des International Desk bei BDO Brasilien.

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Diplom-Kaufmann, Mitglied des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., der Wirtschaftsprüferkammer (WPK), und der Steuerberaterkammer Hamburg. Er hat 18 Jahre Erfahrung in der Prüfung und Beratung von deutschen und internationalen Unternehmen. Seit sechs Jahren ist er in Brasilien. Er begleitet Jahresabschlussprüfungen und Due-Diligence-Prüfungen, Projekte zum Risikomanagement und zur internen Revision, Unternehmensbewertungen sowie Buchhaltungs- und Steuerberatungsleistungen.

e-mail: joachim.vaih@bdobrazil.com.br

Diese Publikation wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Sie ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO RCS, BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und BDO International, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben. Diese Publikation und deren Inhalte sind Eigentum der BDO RCS. Eine Verwertung bedarf der vorherigen Genehmigung des Autors und der BDO RCS.

## CONTATO

### **Brazil**

[contato@bdobrazil.com.br](mailto:contato@bdobrazil.com.br)  
[www.bdobrazil.com.br](http://www.bdobrazil.com.br)

### **Latin America**

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

### **World**

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

BDO RCS Auditores Independentes, uma empresa brasileira de sociedade simples, é membro da BDO International Limited, uma companhia limitada por garantia do Reino Unido, e faz parte da rede internacional BDO de firmas membro independentes. BDO é o nome comercial para a rede BDO e cada uma das firmas membro BDO.