

Dr. Luis Eduardo Schoueri

KONZERNSTEUERRECHT IN BRASILIEN

A. EINFÜHRUNG

B. DER KONZERN (*GRUPO*)

C. FORMEN DER UNTERNEHMENS BETEILIGUNGEN

D. DAS *JOINT VENTURE (CONSÓRCIO)*

E. *SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO*

F. *PLANEJAMENTO FISCAL-COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS*

G. *PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA*

A. EINFÜHRUNG

1. Die Unternehmenskonzentration ist ein wirtschaftliches Phänomen, das in unserer heutigen Zeit verstärkt auftritt und besonders durch die immensen technologischen Fortschritte insbesondere im Bereich des Transportes und der Telekommunikation begünstigt wird. Die Tendenzen hin zu einem globalen Markt haben dazu beigetragen, daß sich Unternehmenskonzentrationen nicht mehr auf ein Land oder einen Kontinent beschränken, sondern Unternehmensaufkäufe und -zusammenschlüsse erfolgen mehr und mehr über alle Kontinente hinweg ohne Rücksicht auf Staatsgrenzen oder politische Systeme.

2. Unternehmenszusammenschlüsse vollzogen sich ursprünglich durch Eingliederung eines Unternehmens (*incorporação*) oder der Fusion (*fusão*) mit einem anderen Unternehmen. Diese Form der Unternehmenskonzentration halten viele inzwischen für antiquiert, wenn nicht für überholt. Als Alternative bietet sich die Beteiligung an einem

Unternehmen an, wodurch Unternehmensverbände (*sociedades coligadas*) entstehen. Das eine Unternehmen kontrolliert (*controladora*), das andere wird kontrolliert (*controlada*), es bleiben jedoch die Unternehmen als selbständige juristische Personen bestehen.

3. Trotz sehr spärlicher gesetzlicher Regelungen auf diesem Gebiet, vollziehen sich immer mehr Unternehmenszusammenschlüsse, werden Aktienmehrheiten gekauft und Kontrolle über andere Unternehmen ausgeübt.

4. Zusammenschlüsse und Kontrolle über andere Gesellschaften haben das Ziel, den Einflußbereich in einem bestimmten Marktsegment oder auch marktübergreifend zu stärken, bzw. das Engagement auf einem Markt zu koordinieren. Diese Ziele wurden insbesondere durch die Konstruktion der *Holding* bzw. durch einen pyramidenförmigen Aufbau in der Unternehmenshierarchie, wobei das Unternehmen an der Spitze der Pyramide direkt oder indirekt die untergeordneten Gesellschaften kontrolliert, erreicht.

5. Die rechtliche Grundlage für Beteiligungen einer juristischen Person an der anderen findet sich geregelt in den Art. 243 ff. (*sociedades coligadas, controladas e controladoras*), Art. 265 ff. (*grupos de sociedades*) und Art. 278 f. (*consórcio*) des brasilianischen Aktiengesetzes (Lei nº 6.404 de 15.12.1976).

6. Im folgenden sollen kurz die einzelnen Formen der Unternehmenszusammenschlüsse sowie ihre steuerrechtliche Behandlung dargestellt werden. Die Ausführungen behandeln die hier hauptsächlich interessierende Körperschaftssteuer.

B. DER KONZERN (*GRUPO*)

1. Gemäß Art. 265 ff. des brasilianischen Aktiengesetzes können die kontrollierende Gesellschaft und die kontrollierten Gesellschaft(en) einen Konzern bilden (*grupo de sociedades*). Die kontrollierende Gesellschaft bzw. die Gesellschaft, die die Konzernleitung übernimmt, muß ein brasilianisches Unternehmen sein und direkt oder indirekt, nicht nur vorübergehend, die Kontrolle über alle Konzerngesellschaften ausüben.

2. Die brasilianische Regelung basiert auf dem Konzept der Subordination, d.h. eine Gesellschaft beherrscht die anderen Gesellschaften, die diesem herrschenden Unternehmen untergeordnet sind. Entscheidend ist jedoch, daß alle Gesellschaften ihre eigene Rechtspersönlichkeit bewahren.

3. Was einen Konzern im Sinne des brasilianischen Aktienrechts also charakterisiert ist die Tatsache, daß die Unternehmen juristisch selbständig, aber wirtschaftlich vereint sind. Die Unternehmen treffen eine Übereinkunft (*convenção*) in der sie sich verpflichten, finanzielle, technische und organisatorische Mittel zur Erreichung gemeinsamer Ziele zu bündeln. Dabei übt ein Unternehmen die Kontrolle über alle anderen aus, indem sie die zu erreichenden Ziele vorgibt und die untergeordneten Unternehmen diese Vorgaben zu erfüllen verpflichtet sind. Der Gesellschaftszweck der untergeordneten Gesellschaft richtet sich daher nach den Zielen des Konzerns, vorgegeben vom herrschenden Unternehmen, jedoch stets die vertraglichen Vereinbarungen mit den untergeordneten Unternehmen beachtend. Diese Konzernform hat die Bezeichnung *grupo de direito*. Dieser Konzern ist eingetragen im Handelsregister. Um einen faktischen Konzern (*grupo de fato*) handelt es sich, wenn oben beschriebene Konstruktion zwischen den Unternehmen nicht festgelegt wurde, die Unternehmen zwar ihre Tätigkeiten koordinieren, jeder jedoch tatsächlich seinen eigenen Interessen folgt, ein gemeinsamer Zweck also nicht gegeben ist.

4. Das brasilianische Steuerrecht knüpft jedoch seine Steuertatbestände, insbesondere die Körperschaftssteuer, nicht direkt am Konzern an. Steuerrechtlich relevant ist vielmehr die Frage nach der Beteiligung am Vermögen einer anderen Gesellschaft. Das Gesetz verwendet die Bezeichnungen “*coligação*” und “*controle*”. Eine *coligação* liegt vor, wenn ein Unternehmen mit mindestens 10% an einem anderen beteiligt ist, ohne Kontrollrechte innezuhaben. *Controle* ist gegeben, wenn ein Unternehmen mehr als 50 % an einem anderen beteiligt ist und Kontrollrechte hat (liegt z.B. eine Beteiligung über 50 % ohne Stimmberechtigung vor, ist lediglich eine *coligação* gegeben).

C. FORMEN DER UNTERNEHMENS BETEILIGUNG

I. Sociedades coligadas, controladoras e controladas

1. Arten der Investition

1.1. Investitionen in Unternehmensanteilen sind grundsätzlich möglich durch Kauf von Aktien oder Gesellschaftsanteilen oder durch Kapitalerhöhung.

1.2. Man unterscheidet zwei Arten von Investitionen:

(1) Kurzfristige Investitionen.

Gesellschaftsanteile werden zum Zwecke von Gewinnmitnahmen gekauft. Das Geschäft hat spekulativen Charakter. Die Anteile werden bereits mit dem Ziel des Wiederverkaufs angeschafft, sie sollen nicht langfristig gehalten werden. Die Anteile fallen unter das Umlaufvermögen (*Ativo Circulante - AC*).

(2) Langfristige Investitionen.

Gesellschaftsanteile werden mit dem Ziel gekauft, die eigene wirtschaftliche Tätigkeit auszudehnen. Die Investition erfolgt mit dem Ziel, Einfluß auf bestimmte Bereiche zu nehmen, der Wert der Gesellschaftsanteile ist zweitrangig. Die Anteile fallen unter das Anlagevermögen (*Ativo Permanente-AP*).

2. Bewertung der Investitionen

(1) Kurzfristige Investitionen werden mit dem Ankaufspreis bewertet (Gesetz Nr. 9.249/95)

(2) Langfristige Investitionen können entweder mit dem Ankaufspreis oder nach der Methode der *Equivalência patrimonial-MEP*) bewertet werden.

2.1. Die Methode der *Equivalência Patrimonial-MEP*

2.1.1. Art. 21 Gesetzesdekret-Nr. 1.598/77 in Verbindung mit Art. 248 brasilianisches Aktiengesetz bestimmt, daß die steuerpflichtige Gesellschaft in ihrer Bilanz die Investition mit dem Prozentanteil am Eigenkapital der Gesellschaft, in die investiert wurde, ausweist.

2.1.2. Dies gilt für alle juristische Personen, die auf Basis des Realgewinns besteuert werden und die Investition relevant oder von Einfluß ist (*relevante ou influente-s.unten*).

2.1.3. Demnach definiert sich die *EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL* als die Änderung des buchmäßigen Wertes der Investitionen im Anlagevermögen (*ativo permanente*) beim Investor entsprechend der Erhöhung oder Herabsetzung des Eigenkapitals (*patrimônio Líquido*) beim Unternehmen in das investiert wurde.

2.1.4. Folgende Bilanzposten sind davon betroffen:

Unternehmen, in das investiert wurde (Kapital) EIGENKAPITAL	Investorunternehmen (Gesellschaftsanteile) ANLAGEVERMÖGEN
---	---

2.1.5. Für Investitionen, die als “relevant” oder “beeinflußend” im Sinne des Aktienrechts (siehe dazu unten Punkt. 5) bei verbundenen und

kontrollierten Unternehmen gelten, ist die Methode der EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL verpflichtend. In den anderen Fällen wird die Ankaufspreismethode herangezogen.

2.1.6. Die Gesellschaft, die ihre Investitionen durch den anteiligen Wert am Eigenkapital der anderen Gesellschaft ausweist, hat gem. Art. 329 RIR/94 und Art. 20 Gesetzesdekret Nr. 1.598/77 die Anschaffungskosten aufzugliedern in:

- (1) Wert des Eigenkapitalanteils der Gesellschaft, in die investiert wurde zum Zeitpunkt des Kaufes;
- (2) Agio oder Disagio bei Ankauf, das die Differenz zwischen den Anschaffungskosten (der tatsächliche Wert der Beteiligungen) und dem Buchwert der Eigenkapitalanteile.

2.1.7. Der Wert des Eigenkapitalanteiles und des Agio/Disagio werden auf getrennten Konten verbucht.

2.1.8. Durch die Buchung des Agio/Disagio kann

- der Marktwert der Güter des Anlagevermögens der Gesellschaft in die investiert wurde mit dem Buchwert verglichen werden;
- die Rentabilität in Bezug auf zukünftige Gewinne der Gesellschaft ermittelt werden.
- der Geschäftswert (Lage, Kundenstamm, guter Ruf) ermittelt werden (*fundo de comércio*).

2.1.9. Buchung der Dividenden nach der Methode der *equivalência patrimonial*

Die Buchung soll anhand folgenden Beispiels veranschaulicht werden:

Das Unternehmen A ist mit 50% am Kapital des Unternehmens B beteiligt. Das Eigenkapital der B beträgt R\$ 50.000,-. Auf dem Konto "Beteiligungen" der A sind demnach R\$ 25.000,- verbucht. Erhöht oder vermindert sich das Eigenkapital der B erhöht oder vermindert sich der

Wert der Beteiligung bei der A entsprechend dem Beteiligungsverhältnisses.

B erzielt einen Gewinn von R\$ 12.000,-, das Eigenkapital erhöht sich auf R\$ 62.000,-. Wird der Gewinn in Form von Dividenden ausgeschüttet, erhält A R\$ 6.000,-. Dieser Betrag wird auf das Konto "Beteiligungen" gebucht und erhöht die Beteiligung auf R\$ 31.000,-.

Durch die Ausschüttung vermindert sich jedoch das Eigenkapital der B auf R\$ 50.000,-. Gleichzeitig muß jedoch das Konto "Beteiligungen" der A korrigiert werden, da sie nur 50% hält und R\$ 31.000,- nicht 50% der Beteiligung darstellen.

Diese Korrektur erfolgt dadurch, daß der Dividendenanteil von R\$ 6.000,- vom Konto wieder abgebucht wird und auf das Konto "Kasse" oder "Bank" übertragen wird.

Damit stellt die Dividendenzahlung an beteiligte Unternehmen nichts anderes dar, als der Tausch von Investitionen in Geld

2.2. Methode der Berechnung durch die Anschaffungskosten

2.2.1. Gewinne und Dividenden werden als Einnahmen gebucht, die nicht zum Realgewinn hinzugerechnet werden.

2.2.2. Gewinne und Dividenden die im Zusammenhang mit Beteiligungen gemacht werden und mit dem Wert der Anschaffungskosten bebucht werden, sind, wenn die Gewinnrealisierung innerhalb von 6 Monaten vor Anschaffung der Beteiligungen erfolgt, durch den Steuerpflichtigen als Verringerung der Anschaffungskosten zu buchen und beeinflussen nicht die Bilanzergebnisse, Art. 2 Gesetzesdekret Nr. 2.072/83.

2.2.3. Aktien oder Gesellschaftsanteile anstelle von Gewinnauszahlungen in Geld ändern den Betrag der Investition nicht und werden nicht zur Realgewinnermittlung herangezogen, Art. 326 RIR/94.

2.2.4. Die Buchung des Wertes der Aktien und Gesellschaftsanteile, die anstelle von Gewinnausschüttungen geleistet werden, werden weder zur Ermittlung des Realgewinns herangezogen noch dienen sie als Bemessungsgrundlage für die Sozialbesteuerung (*contribuição social*).

2.2.5. Der Gewinn oder Verlust der Anschaffung oder Verkauf der Investition wird auf Basis des Buchwertes ermittelt, abzüglich der Rückstellungen für Verluste, die bei der Berechnung des Realgewinns hinzugerechnet wurden, Art. 375 RIR/94.

3. Kontrollierendes und kontrolliertes Unternehmen

3.1. Gemäß Art. 243 § 2 Gesetz Nr. 6.404/76 liegt ein kontrollierendes Unternehmen vor, wenn es direkt oder indirekt mehr als 50% des stimmberechtigten Kapitals der Gesellschaft, in das investiert wurde hält (beherrschtes Unternehmen).

3.2. Es ergibt sich folgende Formel:

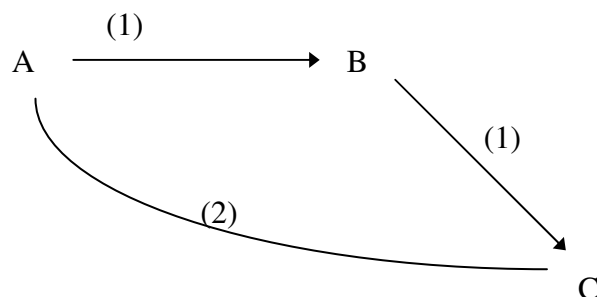
$$\frac{\text{Stimmberechtigte Gesellschaftsanteile des Investors}}{\text{Gesamtheit der stimmberechtigten Gesellschaftsanteile}} \times 100 = + 50\% \Rightarrow \text{Konrolle}$$

3.3. Die Kontrolle kann direkt oder indirekt ausgeübt werden:

3.3.1. Direkte Kontrolle liegt vor, wenn der Investor in seinem eigenen Namen mehr als 50% des stimmberechtigten Kapitals an der Gesellschaft, in der investiert wurde, hält.

3.3.2. Indirekte Kontrolle liegt vor, wenn der Investor die Kontrolle mittelbar über eine andere Gesellschaft ausübt. Der Investor hat die Kontrolle über eine Gesellschaft, die ihrerseits die Kontrolle über das Unternehmen, in das investiert wurde, hält.

3.3.3. Graphik:



(1) Gesellschaft A (Investor) kontrolliert B (direkt). B wiederum kontrolliert C (direkt).

(2) Kontrolliert A die B und B die C, so kontrolliert auch A die C (indirekt).

Hält also Gesellschaft A an der Gesellschaft B 51% und hält B an der Gesellschaft C ebenfalls 51%, kontrolliert A die Gesellschaft C indirekt.

oder

Hält A an B 51% und an C 11%, B wiederum an C 40%, so kontrolliert A die C ebenfalls indirekt (11%+40%=51%).

4. Verbundene Unternehmen (*sociedades coligadas*)

4.1. Gemäß Art. 243 § 1 Gesetz Nr. 6.404/76 liegen verbundene Unternehmen vor, wenn ein Unternehmen am anderen mit mindestens 10% beteiligt ist, ohne Kontrollrechte innezuhaben.

4.2. Formel:

Anteile des Investors am anderen Unternehmen ----- x 100 = + 10% => <i>Coligação</i> Gesamtheit des Gesellschaftskapitals des anderen Unternehmens

4.3. Zu beachten ist, daß der Verbund stets direkt ist und nie indirekt gegeben sein kann. Erwirbt der Investor mehr als 50% an der Gesellschaft, wird aus dem Verbund Kontrolle.

4.4. Die Resolution Nr. 484 der brasilianischen Zentralbank und die IN CVM Nr. 247/96 der *Comissão de Valores Mobiliários* enthalten Regelungen zur Anwendung des Art. 248 des Aktiengesetzes. Danach sind bei Finanzdienstleistungsunternehmen und offenen Gesellschaften (*companias abertas*) die Investitionen in einem anderen Unternehmen mit der Methode der *equivalência patrimonial* zu ermitteln, unabhängig davon, ob und wie hoch der Investitionsanteil ist, d.h. unabhängig davon, ob die Investition relevant ist oder nicht. Diese Regelungen stehen im Widerspruch zum Wortlaut des Art. 248 Aktiengesetz.

4.5. Der Gesetzgeber ist bei Art. 248 Aktiengesetz davon ausgegangen, daß eine Investition in einem anderen Unternehmen, die nicht relevant ist, nicht die Bilanz des Investorunternehmens beeinflußt und somit diese Methode nicht angewendet werden muß.

4.6. Die Regeln der Zentralbank und Art. 248 Aktiengesetz sind jedoch miteinander vereinbar. Das LALUR wurde genau aus diesem Grund eingeführt, um einen Ausgleich zwischen den Regeln des Steuerrechts und den Normen des Gesellschaftsrechts herbeizuführen, da es keinen Grund gibt die Steuergesetzgebung anderen Regelungen unterzuordnen. Das bedeutet, daß die von der Zentralbank und der *Comissão de Valores Mobiliários* aufgestellten, vom Gesellschaftsrecht abweichenden Steuerregelungen, durch das LALUR ausgeglichen werden. Anders wäre eine steuerliche Gleichbehandlung nicht möglich.

5. Relevanz bzw. Einfluß

5.1. Relevanz (Relevância)

5.1.1. Gemäß Art. 247 Gesetz Nr. 6.404/76 ist eine Beteiligung relevant, wenn

(1) der in das verbundene oder kontrollierte Unternehmen investierte Betrag, **isoliert** betrachtet, gleich oder größer ist als 10% des Eigenkapitals des Investorunternehmens

oder

(2) der **Gesamtbetrag** der Investitionen in verbundene oder kontrollierte Unternehmen gleich oder größer ist, als 15% des Eigenkapitals des Investorunternehmens.

5.1.2. Beispiel 1:

Hat das Investorunternehmen EK {Eigenkapital} 500.000,- und investiert es in das Unternehmen B 50.000,- ist die Investition relevant, da sie 10% des EK des Investorunternehmens darstellt. Eine Investition in das Unternehmen C in Höhe von 20.000,- ist nicht relevant, da sie nur 4% des EK darstellt. auch die Summe der Investitionen führt nicht zu einer Relevanz, da die Gesamtsumme beider Investitionen 14% des EK darstellt (die Investition in Unternehmen B (10% des EK) bleibt relevant).

5.1.3. Beispiel 2:

Hat das Investorunternehmen EK 500.000,- und investiert es in das Unternehmen B 20.000,- (4% des EK), in das Unternehmen C 25.000,- (5% des EK) und in das Unternehmen D 30.000,- (6% des EK) sind die Investitionen für sich betrachtet nicht relevant, die Gesamtsumme der Investitionen (4%+5%+6%=15%) erreicht jedoch das Minimum von 15% des EK des Investors mit der Folge, daß alle Investitionen relevant werden.

5.2. Einfluß (influência)

5.2.1. Einfluß i.d.S. haben Investitionen gem. Art. 328 RIR/94 und PN CST n° 78/78, wenn

(1) bei einem verbundenen Unternehmen der Investor über die Geschäftsleitung Einfluß üben kann, d.h. mindestens eine Person in die Geschäftsführung berufen kann;

(2) bei einem verbundenen Unternehmen der Investor mit mindestens 20% am Gesellschaftskapital beteiligt ist;

(3) das Unternehmen kontrolliert wird.

5.2.2. Daraus folgt, daß relevante Investitionen bei verbundenen Gesellschaften (*coligadas*) bei der die Investorgesellschaft weniger als 20% hält und auf die Leitung der Gesellschaft keinen Einfluß hat, nicht mit der Methode der *Equivalência patrimonial* bewertet werden. Gemäß PN-CST 78/78 sind Investitionen in nicht verbundene oder kontrollierte Gesellschaften nicht relevant.

6. Zeitpunkt und Berechnung der Bewertungsmethode durch das Eigenkapital und steuerliche Behandlung

6.1. Zeitpunkt

Die erste *Equivalência patrimonial* ist bei Ankauf der Gesellschaftsanteile, d.h im Moment der Investition durchzuführen, um ein mögliches Agio oder Desagio zu berechnen. Ferner bei Erstellung der Finanznachweise (*demonstrações financeiras*).

6.2. Berechnung

6.2.1. Der Wert der Anteile des Investors wird über den Prozentanteil des Eigenkapitals des Unternehmens, in das investiert wurde berechnet. Bei

einem 40%-Anteil des Investors und einem Eigenkapital in Höhe von 500.000,- liegt die wertmäßige Beteiligung des Investors bei 200.000,-.

6.2.2. Ist der tatsächliche Wert der Beteiligung höher als der bilanziell festgelegte Wert, ist dieser Wert als nicht zu versteuernder operativer Gewinn zu bewerten. D.h. liegt eine effektive Beteiligung bei R\$ 200.000,- und ist diese Beteiligung in der Bilanz nur in Höhe von R\$ 170.000,- ausgewiesen, liegt ein nicht zu versteuernder operativer Gewinn in Höhe von R\$ 30.000,- vor.

Graphik:

nicht steuerbarer operativer Gewinn	Beteiligung am Eigenkapital	Buchwert der Beteiligung
30.000,-	200.000,-	170.000,-

6.2.3. Dagegen liegt ein nicht abziehbarer operativer Verlust vor, wenn der tatsächliche Wert der Beteiligung geringer ist als in der Bilanz ausgewiesen.

Graphik:

nicht abziehbarer operativer Verlust	Beteiligung am Eigenkapital	Buchwert der Beteiligung
40.000,-	200.000,-	240.000,-

7. Nicht realisierte Gewinne

7.1. Nicht realisierte Gewinne der kontrollierten oder verbundenen Gesellschaft durch Geschäftstätigkeit mit der Investorgesellschaft oder mit einer anderen verbundenen oder kontrollierten Gesellschaft werden bei der Ermittlung des Eigenkapitals nicht berücksichtigt, Art. 248 Abs. 1 Aktiengesetz. Das Gesetz regelt jedoch nicht die Berechnungsform dieser nicht realisierten Gewinne. Die Berechnung dieses Betrages ist allerdings fast unmöglich, wenn die Gewinne aus Geschäften mit abschreibungsfähigen Immobilien des Anlagevermögens stammen, da die Realisierung sich entweder aus der Abschreibung oder der Veräußerung ergibt. Im Falle von Gütern des Umlaufvermögens, ist die Berechnung in Bezug auf indirekte Kosten ebenfalls nicht einfach.

7.2. Es ist jedoch im Falle von nicht realisierten Gewinnen durch die Geschäftstätigkeit der verbundenen oder kontrollierten Gesellschaft mit der Investorgesellschaft oder mit anderen mit der Investorgesellschaft verbundenen oder von der Investorgesellschaft kontrollierten Gesellschaften davon auszugehen, daß diese Ergebnisse vom Eigenkapital des Unternehmens, in das investiert wurde, zum Zwecke der Bestimmung der *Equivalência patrimonial* ausgenommen werden.

7.3. Beispiel:

7.3.1. Die A-AG kontrolliert die B-AG. Die A hat in ihrem Vorratslager zum Wiederverkauf an Dritte Produkte im Wert von R\$ 80.000,-, die sie von der B gekauft hat. Die B erzielte durch den Verkauf dieser Güter an A einen Gewinn von R\$ 16.000,-. Dieser Gewinn erhöhte das Eigenkapital der A.

7.3.2. Folge: Die A hat für die Berechnung des Eigenkapitalanteils an der B den Gewinn in Höhe von R\$ 16.000,- vom Eigenkapital der B abzuziehen. Für die A werden diese Gewinne erst mit dem Verkauf an Dritte realisiert.

8. Gewinn- und Dividendenerträge durch Investitionen

Die Bewertung erfolgt entweder über das Eigenkapital oder über die Anschaffungskosten.

8.1. Bewertung über das Eigenkapital, Art. 324 § 2 RIR

8.1.1. Die Bewertung hat auf demselben Konto zu erfolgen, auf dem die Beteiligung der Gesellschaft gebucht ist.

8.1.2. Das durch die Gewinnausschüttung oder Dividendenzahlung verringerte Eigenkapital der Gesellschaft, in die investiert wurde, bleibt als Bewertungsmaßstab für den damit verringerten Investitionsbetrag an der Gesellschaft bestehen. In diesem Fall ist ein Ausgleich für die Gewinnermittlung (des *lucro real*) nicht erforderlich.

8.2. Bewertung über die Anschaffungskosten, Art. 325 RIR

8.2.1. Erhält der Investor die Gewinne oder Dividenden innerhalb von 6 Monaten nach erfolgter Investition, haben sie den Effekt der Verringerung des Investitionswertes, ohne Einfluß auf die Ergebnisse des Rechnungsjahres.

8.2.2. Grund dafür ist, daß der Wert einer Aktie vor Dividendenausschüttung höher ist als nach der Ausschüttung. Wird also eine Aktie vor Dividendenausschüttung erworben, ist sie sozusagen "voll", nach Ausschüttung dagegen "leer" und mit einem geringeren Notierungswert an der Börse. Deshalb sind Dividenden wie als Verringerung des Investitionswertes in den Aktiva des Investorunternehmens zu bewerten.

8.2.3. Fließen die Gewinne und Dividenden später als 6 Monate nach Ankauf zu, werden diese Gewinne und Dividenden dem operativen Ergebnis zugerechnet, werden jedoch nicht im Teil A des LALUR zur Berechnung des realen Gewinns (*lucro real*) aufgeführt, da diese der Gewinnbesteuerung bei der ausschüttenden Gesellschaft bereits unterworfen waren.

9. Agio (*ágio*) und Disagio (*deságio*)

9.1. Das durch die Methode des Eigenkapitalausgleichs (*Equivalência Patrimonial*) zur Bewertung seiner Beteiligungen an verbundenen und kontrollierten Gesellschaften verpflichtete Unternehmen hat die Gesamtkosten für die Anschaffung der Beteiligung aufzuteilen in:

- (1) Wert des Eigenkapitals des verbundenen oder kontrollierten Unternehmens entsprechend des Gesellschaftsanteils;
- (2) darüberliegender gezahlter Betrag (Agio) oder darunterliegender gezahlter Betrag (Disagio).

9.2. Beispiel

9.2.1. Unternehmen A und B, in die investiert werden soll, haben ein Eigenkapital von je R\$ 3.000.000,-. Das Investorunternehmen C kauft je 20% der Anteile an A und B und zahlt dafür einen Preis von R\$ 700.000,- für die Aktien der A und R\$ 550.000,- für die Aktien von B.

9.2.2. Die Konten der C weisen diese Investitionen wie folgt aus:

• Unternehmensbeteiligung an A:	600.000,-
• Agio Beteiligung an A:	100.000,-
	700.000,-
• Unternehmensbeteiligung an B:	600.000,-
• Disagio Beteiligung an B:	050.000,-
	550.000,-

9.2.3. Das Agio stellt eine nicht abziehbare (operative) Betriebsausgabe dar, das Disagio eine nicht steuerbare Betriebseinnahme. Ist das Investorunternehmen eine offene Gesellschaft (*Cia. aberta*), müssen Agio und Disagio eine wirtschaftliche Grundlage haben, wie z.B. eine

Differenz zwischen Marktwert des Anlagevermögens und dessen Buchwert oder zukünftige Gewinnaussichten usw.

10. Schwankung der prozentualen Anteile an der Gesellschaft

10.1. Übernimmt die Investorgesellschaft von der Gesellschaft, in die bereits investiert wurde, neu ausgegebene Aktien über oder unter dem der Beteiligung entsprechenden Wert, folgt daraus eine Veränderung der Beteiligungquote, die nichtoperative Kapitalgewinne oder -verluste zur Folge haben kann.

10.2. Zur Berechnung des Realgewinns (*lucro real*) ist der Kapitalverlust mit dem Reingewinn zu verrechnen, der Kapitalgewinn von Reingewinn abzuziehen (Teil A des LALUR).

10.3. Beispiel

10.3.1. Die Unternehmen A und B halten an der C folgende Anteile:

A	= 60%
B	= 40%
ges.	<u>=100%</u>

10.3.2. Das Unternehmen C erhöht sein Kapital um R\$ 100.000,-. Das Eigenkapital (*patrimônio líquido*) der C setzt sich wie folgt zusammen:

Konten	Vor	Erhöhung	nach
Kapital	100.000,-	100.000,-	200.000,-
Reserven	060.000,-	0	060.000,-

Gewinne	080.000,-	0	080.000,-
Gesamt	240.000,-		340.000,-

10.3.3. Die neuen Aktien der C wurden zu 100% von der A übernommen. Dieser Umstand führt zu einem unterschiedlichen Beteiligungsverhältnis zwischen A und B.

10.3.4. Graphisch dargestellt:

BETEILIGUNG AM STAMMKAPITAL/GRUNDKAPITAL (*CAPITAL SOCIAL*) DES UNTERNEHMENS, IN DAS INVESTIERT WURDE

Investor- unternehmen	vor Kapitalerhöhung		nach Kapitalerhöhung	
	%	R\$	%	R\$
A	60%	060.000	80%	160.000
B	40%	040.000	20%	040.000
Gesamt	100%	100.000	100%	200.000

BETEILIGUNG DER INVESTORUNTERNEHMEN AM EIGENKAPITAL (*PATRIMÔNIO LÍUIDO*) DES UNTERNEHMENS, IN DAS INVESTIERT WURDE

Investor- unternehmen	vor Kapitalerhöhung		nach Kapitalerhöhung	
	%	R\$	%	R\$

	%	R\$	%	R\$
A	60%	144.000	80%	272.000
B	40%	096.000	20%	068.000
Gesamt	100%	240.000	100%	340.000

10.3.5. Kapitalgewinne bzw. -verluste werden wie folgt errechnet:

(1) Das Unternehmen A:

Anteil am Eigenkapital der C vor Kapitalerhöhung: Kapitalerhöhung bei der C	144.000,- 100.000,-
gebuchter Anteil am Eigenkapital der C nach Kapitalerhöhung:	244.000,-
Investitionswert ermittelt durch die Methode der <i>equivalência patrimonial</i>	272.000,-
gebuchter Anteil am Eigenkapital der C nach Kapitalerhöhung:	244.000,-
Kapitalgewinn	028.000,-

(2) Das Unternehmen B:

Anteil am Eigenkapital der C vor Kapitalerhöhung: Kapitalerhöhung bei der C	96.000,- 0,-

gebuchter Anteil am Eigenkapital der C nach Kapitalerhöhung:	96.000,-
---	----------

Investitionswert ermittelt durch die Methode der <i>equivalência patrimonial</i>	68.000,-
---	----------

gebuchter Anteil am Eigenkapital der C nach Kapitalerhöhung:	96000,-
---	---------

Kapitalverlust	028.000,-
-----------------------	------------------

12. Wechselseitige Beteiligung

12.1. Eine wechselseitige Beteiligung liegt vor, wenn die Gesellschaft, in die investiert wurde, selbst an der Investorgesellschaft beteiligt ist.

12.2. Art. 244 Gesetz Nr. 6.404/76 verbietet grundsätzlich die wechselseitige Beteiligung zwischen der Gesellschaft und den verbundenen und kontrollierten Unternehmen. Ausnahme ist, wenn die gegenseitige Beteiligung im Rahmen einer Eingliederung (*incorporação*), Fusion (*fusão*) oder Gesellschaftsspaltung (*cisão*) erfolgt.

12.3. Beispiel:

Die Gesellschaft A hält Anteile an der Gesellschaft B. Die B gliedert die C ein. Anteilseigner der C ist jedoch die A. Daraus folgt, daß die A und die B wechselseitige Beteiligungen halten. In diesem Fall gelten dieselben Kriterien wie sie die für die sonstigen verbundenen und kontrollierten Gesellschaften gelten, sowohl für den Wert der Beteiligungen beim Unternehmen, in das investiert wurde, als auch für das Investorunternehmen.

13. Erhöhung der Investitionen durch Neubewertung (*reavaliação*) der Aktiva beim verbundenen oder kontrollierten Unternehmen

13.1. Bewertet das Unternehmen, in das investiert worden ist sein Anlagevermögen neu, hat das Investorunternehmen zur Durchführung eines Angleiches des Eigenkapitals die Regelungen des Art. 333 RIR/94 zu beachten.

13.2. Die Gegenbuchung des Angleichs durch die Werterhöhung des Eigenkapitals wegen Neubewertung des Anlagevermögens erfolgt über eine Herabsetzung des Agios, das bei der Investition gebucht wurde unter Heranziehung des aktuellen Marktwertes der Güter.

13.3. Der Ausgleich durch Erhöhung des Investitionswertes beim Eigenkapital wird wie folgt steuerlich behandelt:

13.3.1. Wurde der Marktwert der neu bewerteten Anlagegüter für die Zahlung des Agio bei Anschaffung der Aktien oder Gesellschaftsanteilen verwendet, wird der Ausgleich durch ein Senken des Agio erreicht, wodurch das operative Ergebnis nicht beeinflusst wird und damit auch nicht den Realgewinn der Investorgesellschaft.

13.3.2. Beispiel:

13.3.2.1. Die A-AG kauft 60% der Aktien der B-AG, zu einem Preis von R\$ 104.000,-. Der Betrag von R\$ 80.000,- entspricht dem Wert der Aktien (entsprechend dem Wert des Eigenkapitals). R\$ 24.000,- zahlt die A-AG als Agio für die unterbewerteten Güter des Anlagevermögens.

13.3.2.2. Die B-AG führt einige Monate später eine Neubewertung der Güter durch, wobei R\$ 40.000,- frei werden. Die entsprechende Erhöhung der Investitionen bei der A-AG beträgt R\$ 24.000,-, entsprechend der 60%igen Beteiligung der A-AG an der B-AG.

13.3.3. Wurde bei der Investition kein Agio bezahlt oder wurde die Neubewertung mit anderen als den Anlagegütern durchgeführt, die als Grundlage für die Berechnung des Agio dienen oder die Neubewertung wurde mit höheren Werten als diejenigen, die ein Agio rechtfertigen würden durchgeführt, wird der Ausgleich (*ajuste*) beim Investor zum

Realgewinn hinzugerechnet, außer wenn der Gegenwert des *ajuste* als *reserva de reavaliação* ausgewiesen wurde.

13.3.4. Beispiel:

Die A-AG kauft Aktien der B-AG für R\$ 80.000,-, was genau dem Wert des Eigenkapitals entspricht. Nach Durchführung der Neubewertung in Höhe von R\$ 40.000,- durch die B, registriert die A eine Erhöhung des Investitionswertes in Höhe von R\$ 24.000,- bei der B. Dieser Wert wird auf einem Konto “Reserven durch Neubewertung” bei der A gegengebucht.

13.4. Die Beträge des Kontos “*Reserva de reavaliação*” beim Unternehmen A wegen Neubewertung der Anlagegüter wird dem Realgewinn in dem Zeitpunkt hinzugerechnet, indem die Investition liquidiert wird oder die Reserven zur Kapitalerhöhung verwendet werden.

13.5. Beispiel:

Die A-AG verwendet die Reserven, die durch eine Neubewertung in Höhe von R\$ 24.000,- entstanden sind, zur Anhebung ihres Eigenkapitals. Die Reserven werden mit dem Wert der Investitionen verrechnet und nicht dem Realgewinn hinzugerechnet:

- (1) in dem Veranlagungszeitraum, in dem das kontrollierte oder verbundene Unternehmen diese Reserven der Gewinnermittlung seines Realgewinns hinzurechnet;
- (2) in dem Veranlagungszeitraum, in dem das kontrollierte oder verbundene Unternehmen diese Reserven zur Kompensierung seiner Bilanzverluste verwendet.

II. Die Eingliederung, Fusion, Spaltung, Umwandlung und Löschung von Gesellschaften - Gesellschaftsrechtliche Einführung

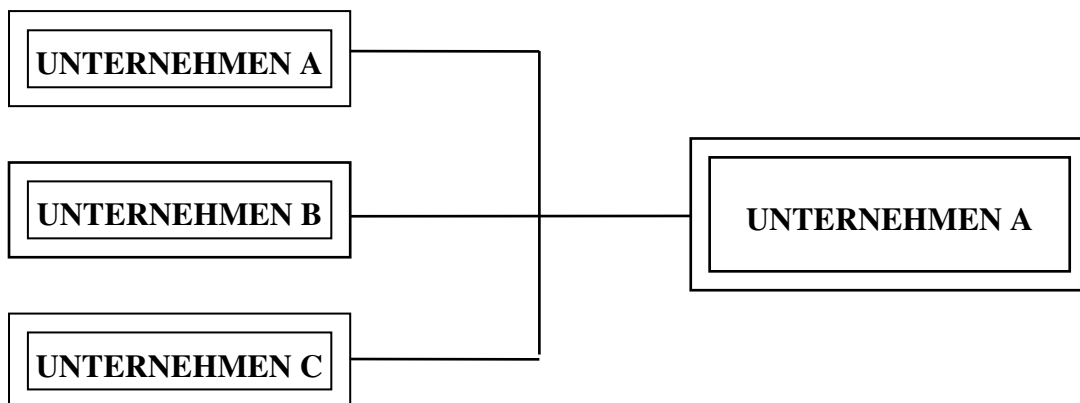
1. Die Eingliederung (incorporação)

1.1. Die Eingliederung ist geregelt im Art. 227 Gesetz n° 6.404/76 (Gesetz über Aktiengesellschaften).

1.2. Die Eingliederung im Sinne des Art. 227 Gesetz n° 6.404/76 ist gleichbedeutend mit einer *Verschmelzung durch Aufnahme* im Sinne des deutschen Aktiengesetzes. Die Vermögen von mindestens zwei Kapitalgesellschaften werden in der Weise miteinander vereinigt, daß mindestens eine von ihnen erlischt, eine Gesellschaft jedoch weiterexistieren soll. Die eine (übertragende) Gesellschaft überträgt ihr gesamtes Vermögen an die andere (übernehmende) Gesellschaft.

1.3. Die übertragende Gesellschaft erlischt, die übernehmende Gesellschaft besteht weiter und hat zur Durchführung der Eingliederung das Kapital zu erhöhen.

1.4. Es ergibt sich folgende graphische Darstellung:

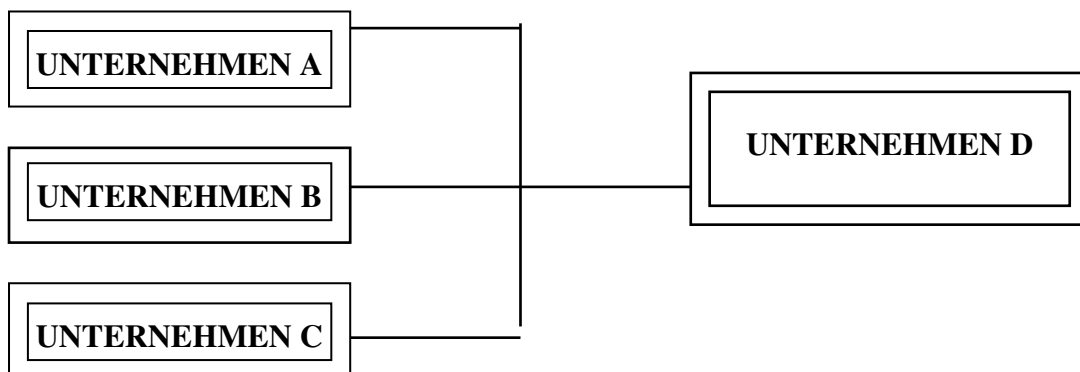


2. Die Fusion (*fusão*)

2.1. Die Fusion ist im Art. 228 Lei n° 6.404/76 (Gesetz über Aktiengesellschaften) geregelt und entspricht der *Verschmelzung durch Neubildung* im Sinne des deutschen Aktiengesetzes.

2.2. Bei der Fusion in diesem Sinne wird eine neue Gesellschaft gegründet, in dem die sich vereinigenden Gesellschaften ihr Vermögen als Ganzes auf die neue Gesellschaft übertragen. Im wesentlichen gilt das Gleiche wie für die Eingliederung, wobei jede der sich vereinigenden Gesellschaften als die übertragende und die neue Gesellschaft als die übernehmende gilt.

2.3. Es ergibt sich folgende graphische Darstellung:



2.4. Die Unternehmen A, B und C verlieren ihre Rechtspersönlichkeit und gehen vollständig im Unternehmen D auf. Die Aktiva und Passiva der Unternehmen A, B und C werden auf das Unternehmen D übertragen.

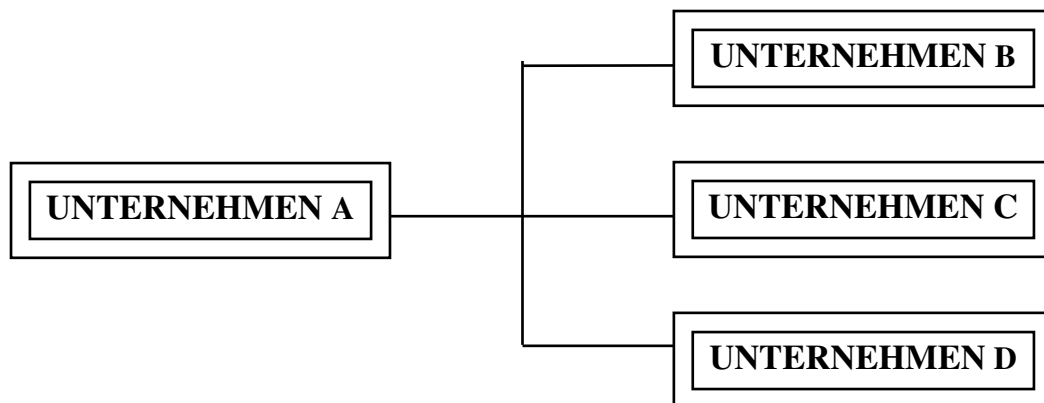
2.5. Entscheidendes Merkmal der Eingliederung wie auch der Fusion ist, daß mindestens eine Gesellschaft ihre Rechtspersönlichkeit verliert und in einer anderen aufgeht bzw. eine neue Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit entsteht.

3. Die Spaltung (*cisão*)

3.1. Die vollständige Spaltung (*cisão total*)

3.1.1. Die vollständige Spaltung ist im Art. 229 Aktiengesetz geregelt. Sie liegt vor, wenn ein Unternehmen sein ganzes Eigenkapital auf ein oder mehrere Unternehmen, die bereits existieren oder aus diesem Anlaß neu gegründet wurden, überträgt.

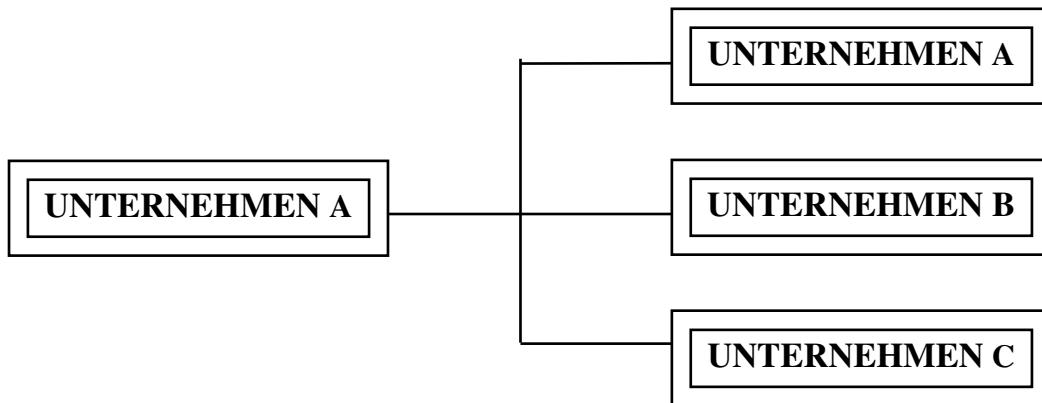
3.1.2. Graphisch dargestellt ergibt sich folgendes Bild:



3.2. Die teilweise Spaltung (*cisão parcial*)

3.2.1. Die teilweise Spaltung ist ebenfalls im Art. 229 Aktiengesetz geregelt. Eine teilweise Spaltung liegt vor, wenn ein Unternehmen Teile seines Eigenkapitals auf ein oder mehrere Unternehmen, die bereits existieren oder aus diesem Anlaß neu gegründet wurden, überträgt.

3.2.2. Graphisch dargestellt ergibt sich folgendes Bild:



3.2.3. Das PN CST Nr. 21/87 definiert, daß keine andere steuerliche Bewertung erfolgt, wenn aus der Spaltung eine anderen gesellschaftliche Zusammensetzung hervorgeht. Dies bedeutet, daß eine Gesellschaft X mit ihren Gesellschaftern A, B, C und D in z.B. zwei Gesellschaften Y und Z aufgespalten werden kann, in denen z.B. A und B die Gesellschafter der Y, und C und D die Gesellschafter der Z werden. Dabei ist jede Gesellschafterzusammensetzung denkbar. Es ist also nicht nötig, daß an beiden neuen Gesellschaften Y und Z alle Gesellschafter gleichzeitig beteiligt sein müssen.

3.2.4. Diese Festlegung hat Auswirkungen auf die Körperschaftsbesteuerung, da, falls einer der Gesellschafter bei der Spaltung ausscheidet, also an keiner der aus der Spaltung hervorgegangenen Gesellschaften mehr beteiligt ist, eine Spaltung in diesem Sinne nicht vorliegt, mit weitreichenden steuerlichen Konsequenzen.

III. Steuerliche Behandlung

1. Wert der Eingliederung, Fusion und Spaltung

1.1. Die der Eingliederung, Fusion oder Spaltung zugrundezulegende Wertermittlungsmethode war lange Zeit nicht geregelt. Nach einer Ansicht war der durch ein Gutachten zu ermittelnde Marktwert der Güter anzusetzen, während nach anderer Ansicht der Buchwert der Güter -ohne steuerliche Auswirkung- heranzuziehen ist.

1.2. Seit 01.01.96 bestimmt Art. 21 Gesetz Nr. 9.249/95, daß die Berechnung der Güter und Rechte entweder durch den Marktwert oder ihren Buchwert erfolgt. Die an einer Eingliederung, Fusion oder Spaltung beteiligte Gesellschaft hat zur Durchführung eine gesonderte Bilanz aufzustellen, in der die Güter und Rechte entweder mit ihrem Marktwert oder mit ihrem Buchwert anzusetzen sind.

1.3. Wird bei einer Eingliederung für das Anlagevermögen ein höherer Wert als der Buchwert angesetzt, z.B. der Marktwert, liegt eine Neubewertung (*reavaliação*) des Anlagevermögens vor. Diese Differenz zwischen Wert durch Neubewertung und ursprünglicher Buchwert wird nicht dem Realgewinn hinzugerechnet, sondern als Reserven durch Neubewertung verbucht, Art. 388 RIR/94. Diese so gebildeten Reserven werden dem Realgewinn in dem Veranlagungszeitraum hinzugerechnet, wenn

- die Reserven zu einer Kapitalerhöhung verwendet werden;
- wenn die Güter
 - ◊ verkauft werden,
 - ◊ untergehen oder einen sonstigen Wertverlust erleiden,
 - ◊ vom Anlagevermögen in das Umlaufvermögen gebucht werden.

2. Gewinne oder Verluste vor Eingliederung, Fusion oder Spaltung

2.1. Steuerverluste bei fusionierten, eingegliederten oder aufgespaltenen Unternehmen dürfen nicht mit Gewinnen der Nachfolgeunternehmen verrechnet werden, obwohl sie die Rechtsnachfolger dieser

Gesellschaften sind. Dies folgt aus Art. 33 Gesetzesdekret Nr. 2.341/87. Bei einer teilweisen Spaltung darf das aufgespaltene Unternehmen seine eigenen Verluste mit Gewinnen nachfolgender Veranlagungszeiträume, proportional zum verbleibenden Anteil an der Gesellschaft verrechnen. Auch in diesem Fall ist die Verrechnung der Verluste nur bis maximal 30% des Unternehmensgewinns erlaubt.

2.2. Diese Regelung setzte der Möglichkeit ein Ende, ein gewinnbringendes Unternehmen aufzuspalten und die Gewinn auf ein Unternehmen zu übertragen, das die Gewinn mit ihren Verlusten verrechnete.

2.3. Eine andere Variante war: Gesellschaft A, mit Verlusten, gliederte Gesellschaft B, mit Gewinnen, ein. Die Gesellschaft A änderte daraufhin ihren Namen und bezeichnete sich B, da, wenn B eingegliedert würde, die A ihre Verluste nicht verrechnen dürfte. Auch dies ist nicht mehr möglich.

Näheres dazu im Kapitel PLANEJAMENTO FISCAL - PREJUÍZOS FISCAIS unten.

3. Reserven durch Neubewertung (*reservas de reavaliação*)

Art. 389 RIR/94 bestimmt, daß Reserven, die im Wege der Eingliederung, Fusion oder Spaltung beim Nachfolgeunternehmen steuerlich wie beim Vorgängerunternehmen behandelt werden. Dies bedeutet, daß diese Reserven mit Eingliederung, Fusion oder Spaltung nicht realisiert werden.

D. *JOINT VENTURES* - KONSORTIEN ZWISCHEN GESELLSCHAFTEN (*CONSÓRCIO ENTRE EMPRESAS*)

I. Gesellschaftsrechtliche Aspekte

1. *Joint venture*-Vertrag ist die meist (zeitlich begrenzte) Beteilligung an einem Unternehmen oder auch nur an einem bestimmten Projekt. Die Beteiligung kann durch Kapital (*venture capital* - Beteiligung), durch Investitionsgüter oder den Tranfer von *know how* erfolgen. Charakteristisch ist die (Mit-) Übernahme des Realisierungsrisikos.

2. Der Vertrag beinhaltet folgende Pnkte:

- Name des *joint ventures* (nicht zwingend);
- die Unternehmung, für die das *joint venture* begründet wurde;
- Dauer des Vetrages, Anschrift und Gerichtsstand;
- Festlegung der Verpflichtungen und der Haftung jedes einzelnen Unternehmens, das am *joint venture* teilnimmt, sowie der zu leistenden Beiträge;
- Regeln über die Verwaltung, Bilanzierung und Vertretung;

- Regeln über die Beschlußfassung;
- Aufteilung der Kosten und Ausgaben.

3. Der *joint venture*-Vertrag und dessen Änderungen werden beim Handelsregister des Ortes, an dem das *joint venture* seinen Sitz hat, aufbewahrt.

4. Das *joint venture* hat grundsätzlich keine eigenständige Rechtspersönlichkeit (kann jedoch als juristische Person errichtet werden) und die beteiligten Unternehmen verpflichten sich nur im Umfang ihrer vertraglich festgelegten Pflichten. Der Konkurs eines Unternehmens wirkt sich nicht auf die übrigen aus, die verbleibenden Unternehmen nehmen den Platz des ausgeschiedenen Unternehmens ein.

II. Steuerliche Aspekte

1. Die Art. 22 und 23 des Dekrets Nr. 73.140/73 beinhalten Regeln für den Fall, daß die beteiligten Unternehmen für das *joint venture* Vorhaben keine gesonderte juristische Person errichten, keinen eigenen Namen geben, bzw. sich dieser nicht von den Unternehmensnamen unterscheidet und eine gemeinschaftliche Haftung aller Beteiligten vereinbart wird.

2. Jedes Unternehmen, das an dem *joint venture*-Vertrag beteiligt ist, wird gesondert mit seinen Einnahmen und Ausgaben jeweils in Höhe seiner Beteiligungsquote am *joint venture* veranlagt und ist als Steuerpflichtiger verpflichtet, da das *joint venture* nicht als juristische Person im steuerrechtlichen Sinne gilt. Ein *joint venture*, das Einnahmen verzeichnet, die einer Quellenbesteuerung unterfallen, hat sich im *Cadastro Geral de Contribuintes - CGC* (Steuerregister für juristische Personen) einzutragen.

E. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP)

I. Die stille Gesellschaft (*Sociedade em Conta de Participação* 325 Ccom) - Gesellschaftsrechtliche Aspekte

1. Allgemeines

1.1. Die stille Gesellschaft ist in den Art. 325 ff. des CCom geregelt. Um eine stille Gesellschaft handelt es sich, wenn sich zwei oder mehrere Personen, von denen mindestens einer, nämlich der tätige Teilhaber (*sócio ostensivo* oder *operador*), Kaufmann sein muß, zum Zwecke der Gewinnerzielung zusammenschließen, um in einer oder mehreren Handelstätigkeiten tätig zu werden.

1.2. Die stille Gesellschaft ist echte Gesellschaft, obwohl ihr ein eigenes Gesellschaftsvermögen, eine eigene Firma und die sonst üblichen Errichtungsvoraussetzungen fehlen. Sie ist eine reine Innengesellschaft. Nur der tätige Teilhaber tritt nach außen hin auf und schließt alle

Rechtsgeschäfte im eigenen Namen ab. Der Stille (*sócio oculto* oder *participante*) wie auch die stille Gesellschaft werden nicht in das Handelsregister eingetragen, nur der tätige Teilhaber ist Kaufmann. Die stille Gesellschaft betreibt auch kein Handelsgewerbe, es bestehen lediglich im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern schuldrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen.

2. Errichtung

2.1. Die Errichtung kann formlos erfolgen. Der stille Gesellschafter verpflichtet sich Geldmittel oder Güter an den tätigen Teilhaber zu übertragen, mit dem Ziel, daß dieser das Geld ziel- und zweckbestimmt verwendet. Der tätige Gesellschafter verpflichtet sich die zur Verfügung gestellten Geldmittel entsprechend der vertraglichen Vereinbarung einzusetzen.

2.2. Um Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, kann es ratsam sein trotz fehlender Eintragungspflicht, die Beteiligung gem. Art. 32 Absatz 2 lit.e des Gesetzes Nr. 8.934/94 in das Handelsregister eintragen zu lassen. Ohne schriftlich niedergelegten Vertrag und ohne Eintrag in das Handelsregister kann der stille Gesellschafter mit einem Gesellschafter einer sog. *sociedade irregular* verwechselt werden, mit der Folge eine unbeschränkter Haftung seitens des Stillen.

2.3. Exkurs: Die *sociedade irregular* oder *sociedade de fato* (die irreguläre oder faktische¹ Gesellschaft)

2.3.1. Um eine irreguläre Gesellschaft handelt es sich dann, wenn der Gesellschaftsvertrag nicht schriftlich niedergelegt wurde und die Gesellschaft nicht in ein Register² eingetragen wurde. Die irregulären

¹ Die Bezeichnung "faktische Gesellschaft" wird an dieser Stelle vermieden, um eine Verwechslung mit der faktischen Gesellschaft nach deutschem Gesellschaftsrecht zu vermeiden.

² Zivilrechtliche Gesellschaften sind in das Zivilregister für juristische Personen (*Registro Civil de Pessoas Jurídicas*) einzutragen, Art. 114 des Gesetzes Nr. 6.015/73, während Handelsgesellschaften in das Handelsregister (*Registro do Comércio*), Art. 10 Nr. 2 Ccom i.V.m. Gesetz Nr. 8.934/94 i.V.m. Dekret Nr. 1.800/96 einzutragen sind.

Gesellschaften sind rechtmäßige juristische Personen (hM)³ mit rechtsgültigem Gesellschaftsvertrag, es werden jedoch rechtliche Einschränkungen gemacht. So ist eine Klage der Gesellschafter untereinander oder gegen Dritte, die sich auf die Existenz der Gesellschaft stützt, nur zulässig wenn die Existenz mit den zugelassenen Beweismitteln bewiesen wird (schriftlicher Gesellschaftsvertrag bzw. notarielle beurkundung oder Registereintrag) Art. 1.366 CC Art. 300 Ccom

2.3.2. Irreguläre Gesellschaften können zwar verklagt werden, jedoch nicht im eigenen Namen klagen, sie sind nicht aktivlegitimiert. Alle Gesellschafter haften solidarisch und unbeschränkt. Dies gilt gem. Art. 305 a.E. Ccom explizit auch für die stillen Gesellschafter.

3. Innen- und Außenverhältnis

3.1. Innenverhältnis

Die Geschäftsführung liegt ausschließlich in den Händen des tätigen Teilhabers. Dieser ist dem stillen Gesellschafter zur Erfüllung der im Vertrag festgelegten Handlungen verpflichtet. Der stille Gesellschafter hat keine Weisungsbefugnis und kein Widerspruchsrecht. Die Hauptpflicht des Stillen besteht ausschließlich in der Leistung seiner Einlage. Die Einlage wird in das Vermögen des tätigen Teilhabers übertragen und auf ein eigens dafür angelegtes Bilanzkonto gebucht. Bei mehreren stillen Teilhabern werden für jeden ein eigenes Konto eröffnet. Es existieren so viele stille Gesellschaften wie stille Gesellschafter vorhanden sind.

3.2. Außenverhältnis

³ siehe João Eunápio Borges, “Curso de Direito Comercial Terrestre”, S. 278 und J.X. Carvalho de Mendonça, “Tratado de Direito Comercial Brasileiro”-Vol. III, S. 92; a.A. Rubens Requião, “Curso de Direito Comercial”, S. 268, der einer irregulären Gesellschaft eine eigene Rechtspersönlichkeit abspricht.

Der tätige Teilhaber tritt allein nach außen hin auf. Er verfügt im eigenen Namen. Nur er wird berechtigt und verpflichtet.

II. Steuerrechtliche Behandlung

1. Die Besteuerung stiller Gesellschaften ist kaum gesetzlich geregelt. Grundsätzlich gelten für die stille Gesellschaft die gleichen Regeln der Besteuerung, wie sie für die anderen juristischen Personen auch gelten, Art. 7 Gesetzesdekret Nr. 2.303/86. Die stille Gesellschaft muß nicht ins Steuerregister für juristische Personen (CGC) eingetragen werden, Art. 177 RIR NOTA 367 N° 2.15. Vielmehr ist der tätige Teilhaber für die Gewinnermittlung, die Formalitäten und die Abführung der Steuern verantwortlich.

1.1. Von der stillen Gesellschaft erzielte Gewinne werden nur auf Seiten des tätigen Teilhabers versteuert. Die Buchführungspflichten trifft den tätigen Gesellschafter

1.2. Steuerverluste einer stillen Gesellschaft können nur mit Gewinne derselben stillen Gesellschaft ausgeglichen werden.

1.3. Alle Steuern werden im Namen des tätigen Gesellschafters abgeführt, dabei wird das CGC der Gesellschaft des tätigen Gesellschafters angegeben.

2. Die zwischen 1989 und 1992 erzielten Gewinne einer stillen Gesellschaft wurden mit 8% besteuert, unabhängig davon, ob die Gewinne ausgeschüttet wurden oder nicht, Art. 35 Gesetz Nr. 7.713/88. Art. 2 Gesetz Nr. 8.849/94 hob die Steuer auf Gewinne und Dividenden, die an natürliche oder juristische Personen mit Sitz in Brasilien ausgeschüttet werden auf 15% an. Ab 1.1.196 werden ausgeschüttete Gewinne nicht besteuert, dies gilt sowohl für Ausschüttungen an inländische wie auch an ausländische natürliche und juristische Personen, Art. 10 Gesetz Nr. 9.249/95.

3. Da der stillen Gesellschaft eine eigene Rechtspersönlichkeit fehlt, kann sie weder aufgespalten noch eingliedert werden. Das Vermögen der Gesellschaft kann vom tätigen aber auch vom stillen Gesellschafter erworben werden und bei Auflösung entsprechend der Anteilsquote verteilt werden. Die Bewertung des Vermögens erfolgt über den Marktpreis.

F. PLANEJAMENTO FISCAL-COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

I. Verrechnung steuerlicher Verluste bei Fusion, Eingliederung oder Spaltung.

Steuerverluste bei fusionierten, eingliederten oder aufgespaltenen Unternehmen dürfen nicht mit Gewinnen der Nachfolgeunternehmen verrechnet werden, obwohl sie die Rechtsnachfolger dieser Gesellschaften sind. Dies folgt aus Art. 33 Gesetzesdekret Nr. 2.341/87. Bei einer teilweisen Spaltung darf das aufgespaltene Unternehmen seine eigenen Verluste mit Gewinnen nachfolgender Veranlagungszeiträume, proportional zum verbleibenden Anteil an der Gesellschaft verrechnen. Auch in diesem Fall ist die Verrechnung der Verluste nur bis maximal 30% des Unternehmensgewinns erlaubt.

II - Übernahme eines gewinnbringenden Unternehmenszweiges

1. Grundsätzliches

1.1. Eine sinnvolle Form Verluste eines Unternehmens zu verwenden ist das Einbringen von Fremdgewinn in das Unternehmen. Es bietet sich an, einen gewinnbringenden Teil eines Unternehmens in das Unternehmen, das Verluste ausweist einzubringen.

1.2. Zu beachten sind bei Übernahme eines gewinnbringenden Unternehmenszweigs die Art. 508 und 509 des Dekrets 1.041/94 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR).

1.3.a. Art. 508 RIR hat folgenden Wortlaut:

“Art. 508. Eine juristische Person darf ihre eigenen Verluste nicht verrechnen, wenn sich zwischen dem Zeitpunkt der Ermittlung der Verluste und dem der Verlustverrechnung, kumulativ, die Stimmenverhältnisse der die Gesellschaft kontrollierenden Mehrheit (modificação de seu controle societário) und der Rahmen der Betätigung (ramo de atividade) geändert haben”.
(Art. 32 des Decr.-Lei 2.341/87)

1.3.b. Art. 509 RIR hat folgenden Inhalt:

“Art. 509. Eine juristische Person, die aus einer Eingliederung, Fusion oder Spaltung hervorgegangen ist, darf die Verluste ihrer Vorgängergesellschaften nicht verrechnen.
Parágrafo único. Im Falle einer teilweisen Spaltung kann die abgespaltene Gesellschaft ihre eigenen Verluste entsprechend der Höhe ihres verbleibenden Eigenkapitals verrechnen.”

1.4. Vor näherer Betrachtung der sich bietenden Möglichkeiten werden folgende Überlegungen angestellt:

1.5. Der zu übertragende Unternehmensteil sollte in einem gewissen Zusammenhang mit der Tätigkeit des Verlustunternehmens stehen. Dies ist jedoch nicht zwingend. Es kommt vorzugsweise ein Unternehmen in Betracht, dessen Gesellschaftszweck dem Gesellschaftszweck des Verlustunternehmens im wesentlichen entspricht. Näheres dazu unten.

1.6. Wichtig ist, daß die juristische Person, die die Verluste erlitten hat, als juristische Person bestehen bleibt und weiterhin tätig ist.

2. Durchführung - 1. ALTERNATIVE:

Unternehmensaufspaltung und Eingliederung in das Verlustunternehmen

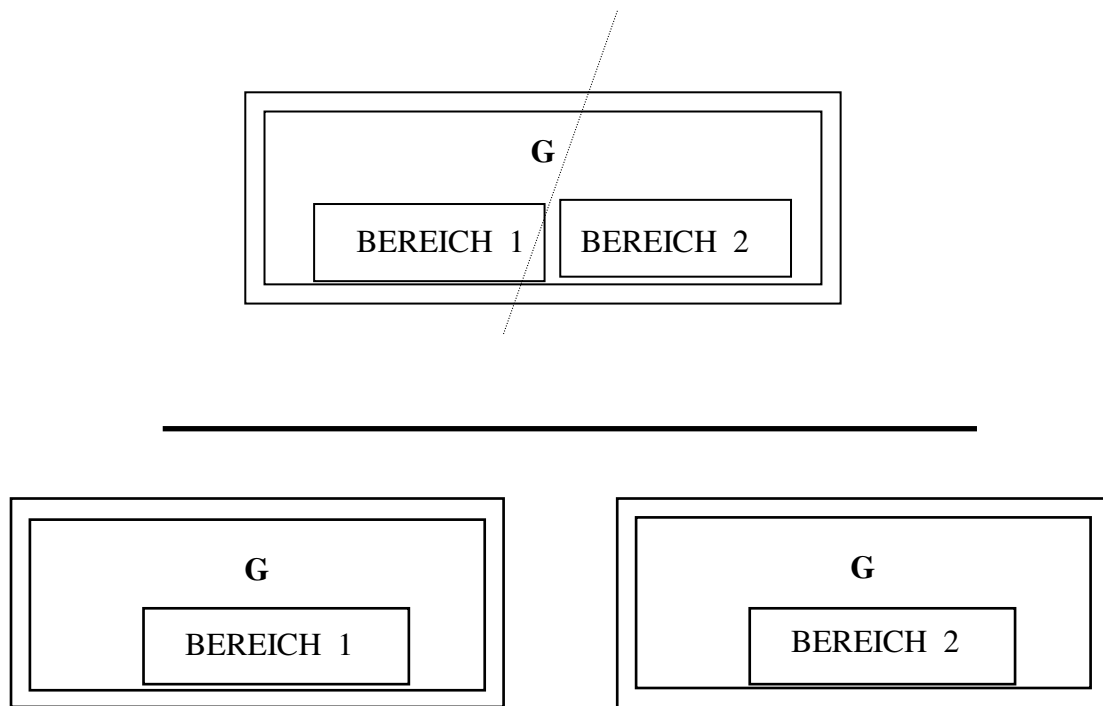
2.1. Aus Vereinfachungsgründen wird das aufzuspaltende Unternehmen, dessen gewinnbringender Teilbereich in das Verlustunternehmen eingebracht wird, G (Gewinn) bezeichnet. Das Verlustunternehmen wird V (Verlust) bezeichnet.

2.2. Die G zwei Tätigkeitsbereiche, die mit BEREICH 1 und BEREICH 2 bezeichnet werden. Der BEREICH 2 soll aus der G ausgegliedert werden und in die V eingegliedert werden.

Stufe 1: Aufspaltung der G

2.3. In der ersten Stufe wird die G mit dem Ziel aufgespalten, deren Tätigkeitsbereiche zu trennen.

Aufspaltung

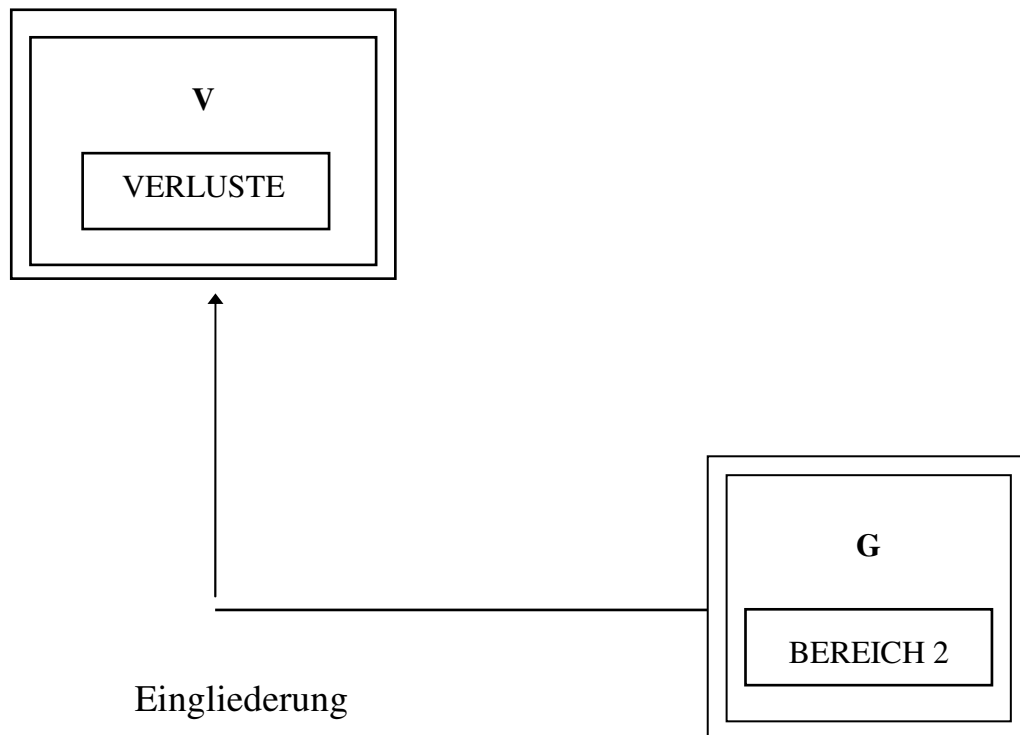


Stufe 2: Eingliederung der G (BEREICH 2)

2.4. In der zweiten Stufe wird der gewinnbringende BEREICH 2 der G in die V eingegliedert.

2.5. Die Eingliederung erfolgt dabei durch Übertragung der Aktiva und Passiva des betreffenden Teilbereichs auf die V. Die Aktiva und Passiva werden auf ein Konto "Eingliederung" (*Conta de Incorporação*) gebucht und abgeschlossen. Über dieses Konto werden die einzelnen Posten in die Bilanz der V gebucht.

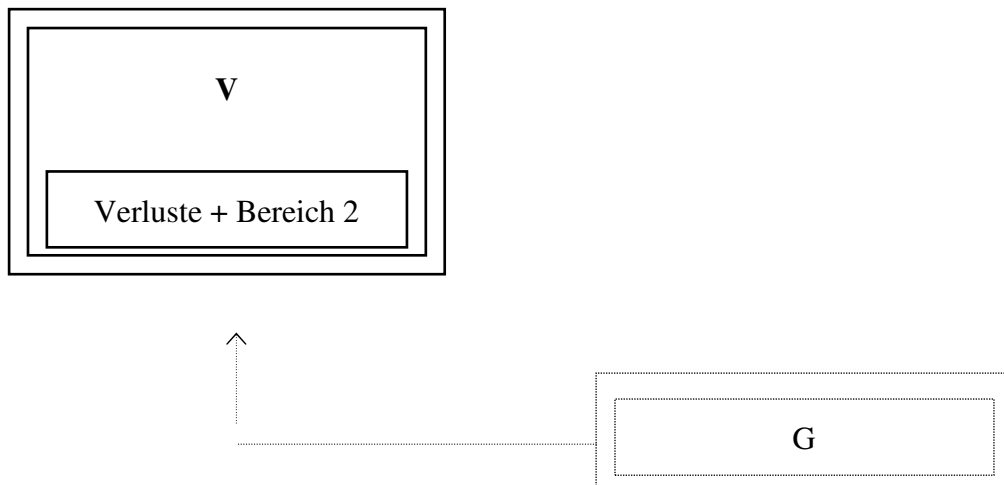
2.6. In schematischer Darstellung ergibt sich folgendes Bild:



2.7. Nach Abschluß der Stufe 2 ist der gewinnbringende BEREICH 2 der G in die V eingegliedert worden. Gleichzeitig geht der BEREICH 2 mit Eingliederung in der V vollständig auf.

2.8. Damit ist das Ziel der Umstrukturierung erreicht: Die V besitzt nun einen Tätigkeitsbereich, der ausreichend Gewinn erzielt um die entstandenen Verluste der V zu verrechnen.

2.9. Abschließend ergibt sich folgendes Bild:



3. Durchführung- 2. ALTERNATIVE:

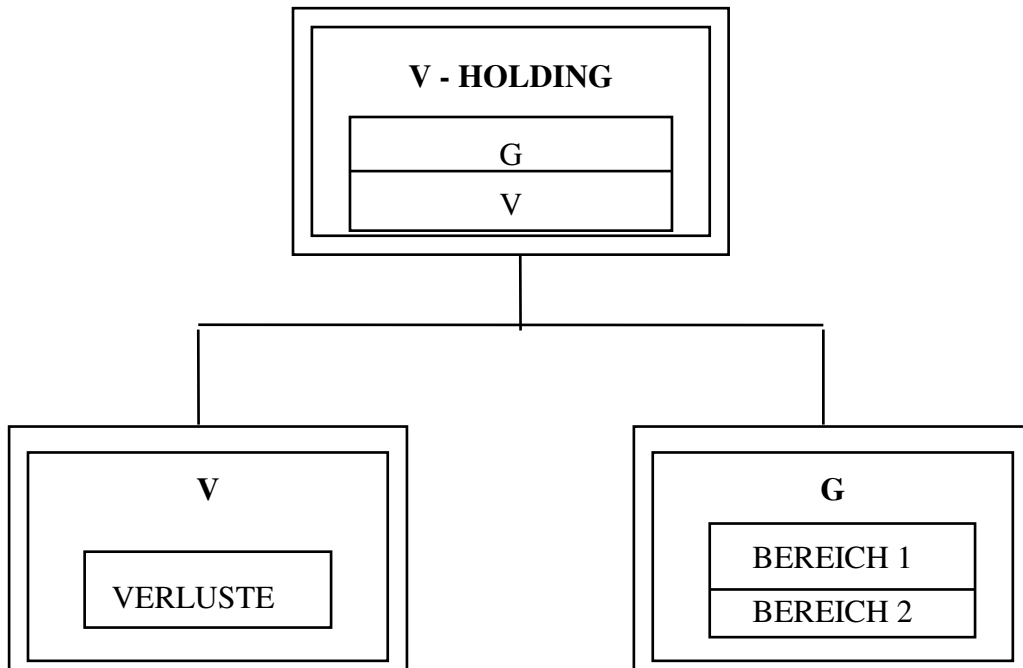
Reduzierung und Erhöhung des Eigenkapitals

3.1. Im Folgenden werden wiederum die einzelnen Abschnitte graphisch dargestellt. Es werden die oben bereits verwendeten Namen beibehalten. Darüberhinaus wird eine dritte Bezeichnung verwendet, V-HOLDING, die die Mehrheit an den Unternehmen V und G halten soll.

3.2. Eine weitere Methode den gewinnbringenden Teilbereich eines Unternehmens aus dem V Konzern in die V einzugliedern, ist die Verringerung des Eigenkapitals der G, in dem Aktiva (G = BEREICH 2) entnommen werden (Reduzierung des Eigenkapitals) und in die V eingebracht werden (Erhöhung des Eigenkapitals).

3.3. Die Reduzierung und Erhöhung des Eigenkapitals erfolgt unter Kontrolle der V HOLDING.

3.4. Es ergibt sich folgendes Bild:



Stufe 1: Verringerung des Eigenkapitals der G (Bereich 2)

3.5. Zunächst wird das Eigenkapital der G die V HOLDING verringert. Dies geschieht im Wege einer Übernahme der Güter des Anlagevermögens des gewinnbringenden BEREICHS 2 der G.

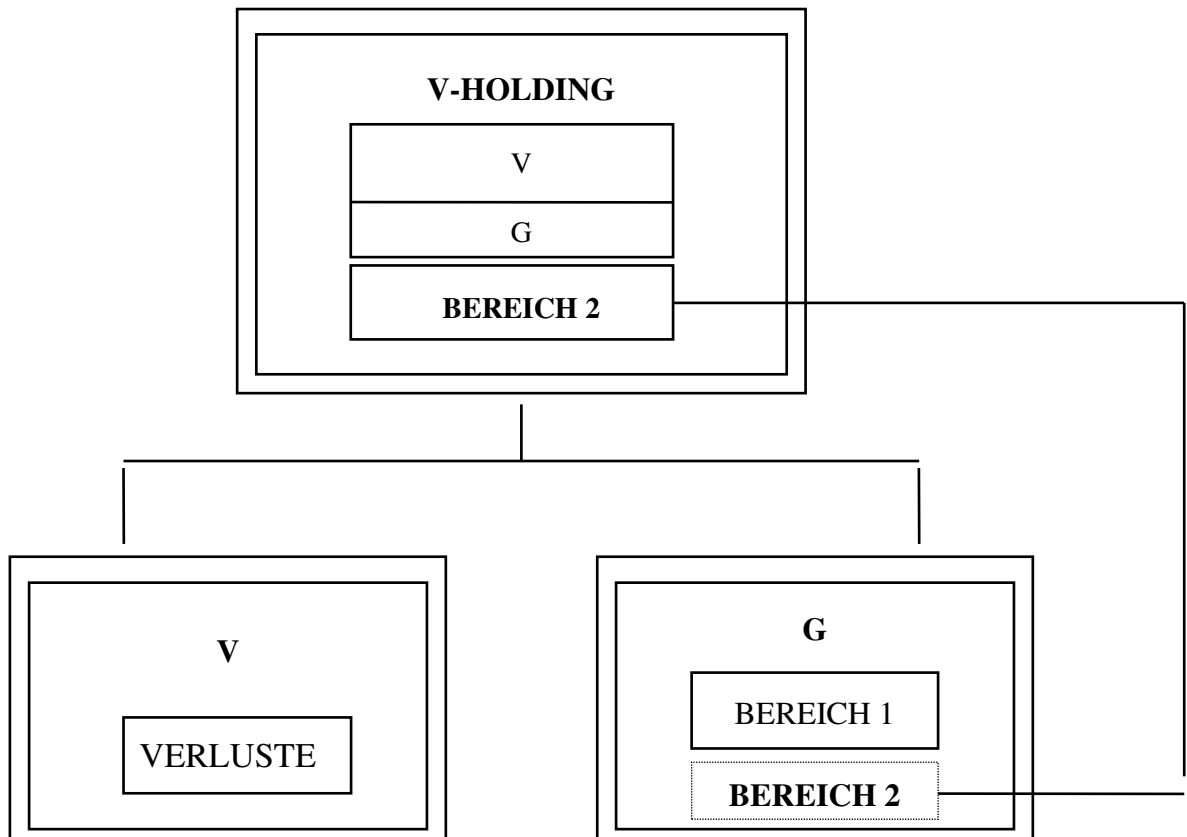
3.6. Gemäß Art. 22 des Gesetzes 9.249/95 hat die Verringerung des Kapitals durch Herausnahme des Anlagevermögens nicht die Offenlegung stiller Reserven zur Folge.

3.7. Art. 22 Gesetz 9.249/95 besagt:

“Art. 22. Güter und Rechte des Aktivvermögens einer juristischen Person, die von einem Inhaber, Partner oder Aktionär eingebracht wurden, können bei Herausnahme aus dem Gesellschaftsvermögen zur Rückübertragung mit dem Buchwert oder dem Marktwert bewertet werden”.

3.8. Die V - HOLDING reduziert damit ihre Investitionen bei der G, gleichzeitig erhöht sie ihr Anlagevermögen durch die Reduzierung des Kapitals bei der G im Bereich 2.

3.9. Schematisch dargestellt ergibt sich folgendes Bild:

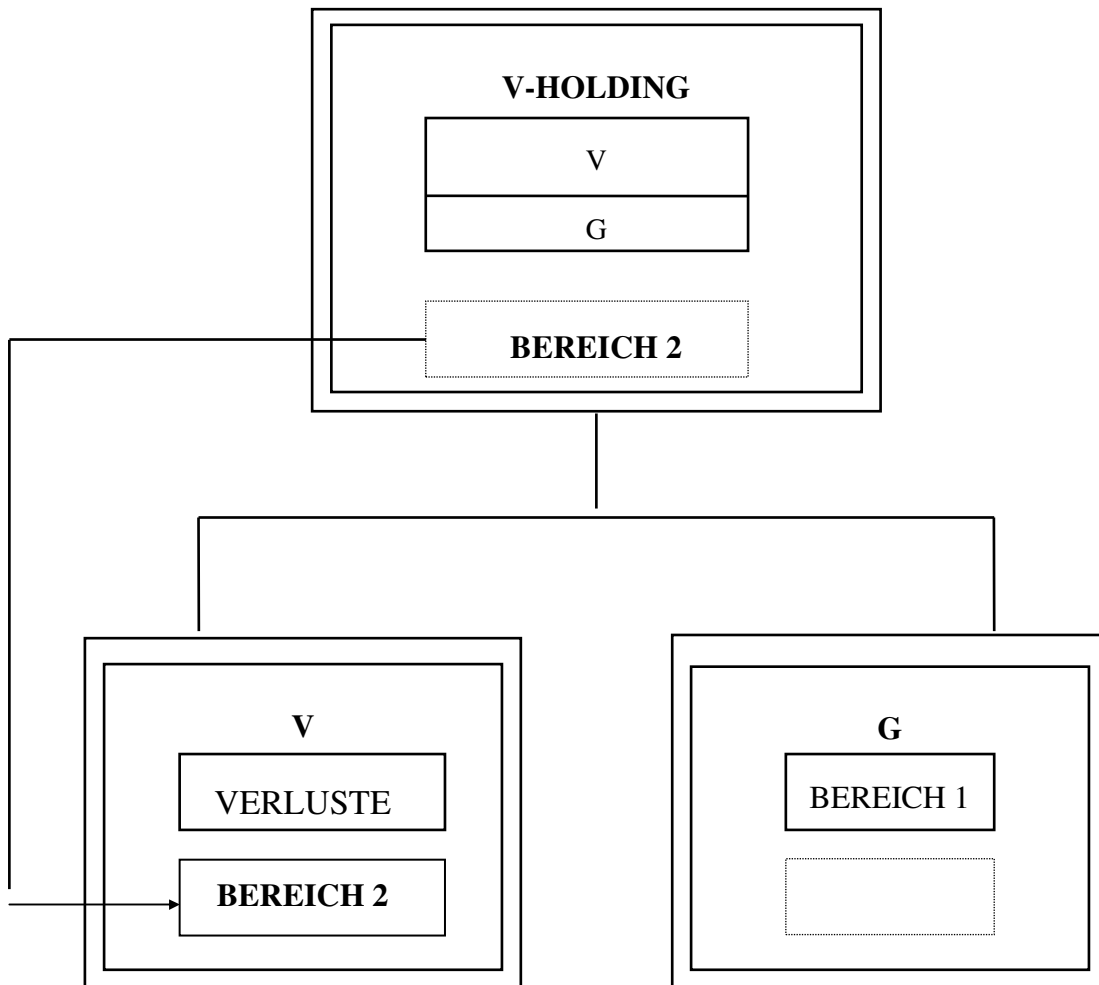


Stufe 2: Einbringen des Anlagevermögens in die V

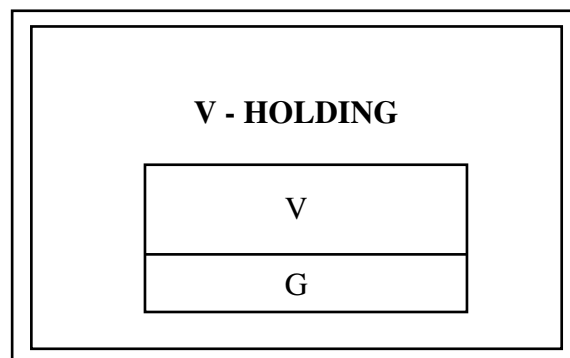
3.10. In der zweiten Stufe erhöht die V-HOLDING ihre Beteiligung bei der V durch Einbringen des Anlagevermögens in das Betriebsvermögen der V.

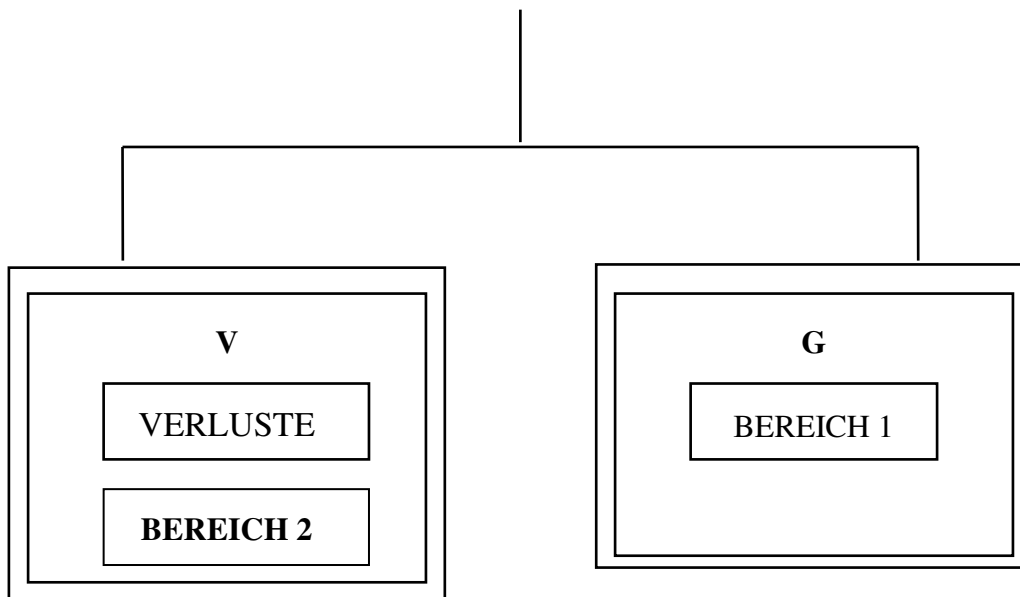
3.11. Auch in diesem Fall wird das Anlagevermögen zu Buchwerten übertragen. Stille Reserven werden nicht aufgedeckt.

3.12. Es ergibt sich folgende schematische Darstellung:



3.13. Mit Abschluß der Stufe 2 wurde der gewinnbringende BEREICH 2 der G auf die V übertragen. Die Konzernstruktur von V wurde dabei wiederum nicht verändert, wie die Graphik auf der nächsten Seite zeigt.





4.- Gesetzmäßigkeit der Steuerplanung

Im Folgenden soll die Durchführbarkeit und Gesetzmäßigkeit der vorgestellten Modelle untersucht werden.

4.1. Entscheidend für die Durchführbarkeit des oben dargestellten ist, daß das brasilianische Steuerrecht eine dem deutschen § 42 AO (Abgabenordnung) vergleichbare Regelung nicht kennt.

4.2. § 42 AO besagt:

*“Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten.
Durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts, kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Mißbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht”.*

4.3. § 42 AO beinhaltet das Prinzip der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Unter diesem Prinzip wird die Berücksichtigung des wirtschaftlichen Zwecks bei der Auslegung von Steuergesetzen verstanden. Sie ist demnach eine der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dienende Betrachtungsweise. Mit anderen Worten, die wirtschaftliche Betrachtungsweise wirkt der steuersparenden Zivilrechtsgestaltung entgegen. Das Prinzip des *“Ius civile scriptum est vigilantibus”* gilt daher im Steuerrecht nicht.

4.4. Ihre eigentliche Bedeutung hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise dort, wo Steuergesetze Begriffe verwenden, die dem Zivilrecht entnommen sind (so im vorliegenden Fall z. B. die Fusion oder die Eingliederung; siehe unten). Es wird geprüft, ob der Gesetzesausdruck, der synonym mit einem Begriff des Zivilrechts ist, nicht ein vom Zivilrecht abweichender wirtschaftlicher Sinn beizumessen ist.

4.5. Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des deutschen Rechtskreises (Bundesrepublik Deutschland, Österreich, Schweiz) entspricht die *Regel “substance over form”* des amerikanischen Rechtskreises.

4.6. Wie bereits erwähnt kennt das brasilianische Steuerrecht eine wirtschaftliche Normauslegung nicht. Die Frage der Zulässigkeit einer zivilrechtlichen Konstruktion wird allein anhand ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit gemessen, d.h. gestattet das Zivilrecht diese Möglichkeit, hat sie auch für das Steuerrecht Gültigkeit. Ist die Konstruktion zivilrechtlich verboten, ist sie auch steuerrechtlich nicht verwertbar.

4.7. Ob eine zivilrechtliche Konstruktion auch steuerrechtlich standhält, ist darüberhinaus an den allgemein gültigen Rechtsgrundsätzen zu messen.

4.8. Die Umgehung von Steuergesetzen durch Mißbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten ist ein Unterfall der Gesetzesumgehung. Die

Gesetzesumgehung besteht darin, daß jemand sich so verhält, daß das Gesetz (in Anbetracht der Begrenzung der Auslegung durch den möglichen Wortsinn) nicht anwendbar ist, da sein Verhalten dem Zweck des Gesetzes widerspricht.

4.9. Was unter Mißbrauch zu verstehen ist, läßt sich nur unter Betrachtung des Einzelfalles deuten. Mißbräuchlich ist eine zivilrechtliche Gestaltung, die den wirtschaftlichen Vorgängen (oder Zuständen) entsprechend nicht gewollt ist. Eine zivilrechtliche Gestaltung ist in der Regel dann nicht gewollt, wenn die Parteien zur Erreichung des erstrebten wirtschaftlichen Ziels einen Weg wählen, den sie unter "normalen Umständen" nicht gewählt haben würden. Hinweis dafür sind abwegige Kniffe und Schliche. Angemessene Rechtsgestaltungen pflegen das Ziel auf einem mehr oder minder geraden Weg zu verfolgen; sie pflegen einfach, zweckmäßig und übersichtlich zu sein.

4.10. Unangemessene Rechtsgestaltungen benutzen nicht selten Umwege; sie sind oft umständlich, kompliziert, schwerfällig, unökonomisch, gekünstelt, unnatürlich, undurchsichtig, widersinnig, wenig effektiv oder gar überflüssig. In der englischsprachigen Literatur findet man Ausdrücke wie: *artificial, unusual, unnatural, not commensurate, economically meaningless, complicated, complex*.

4.11. Komplexe wirtschaftliche Vorgänge können allerdings auch eine komplizierte rechtliche Gestaltung erfordern.

4.12. Eine rechtliche Gestaltung ist nicht deshalb unangemessen, weil sie aus steuerlichen Gründen gewählt worden ist. Das wirtschaftliche oder sonstige Motiv für die Wahl der Rechtsgestaltung ist unerheblich; es kommt allein auf die Unangemessenheit der Rechtsgestaltung gegenüber den erstrebten und erreichten wirtschaftlichen Vorgängen oder Zuständen an. Sein wirtschaftliches Verhalten kann der Steuerpflichtige im Rahmen der Wirtschaftsordnung frei wählen und gestalten; das Steuerrecht schränkt diese wirtschaftliche Freiheit nicht ein, es respektiert sie und knüpft an sie an.

4.13. Im Lichte dieser Prinzipien sind die Art. 508 und 509 des Dekrets 1.041/94 (RIR) auszulegen. Im Folgenden soll untersucht werden, ob die oben aufgezeigten Gestaltungsmöglichkeiten der Art. 508 und 509 RIR standhalten.

4.14. Art. 508 RIR lautet:

“Art. 508. Eine juristische Person darf ihre eigenen Verluste nicht verrechnen, wenn sich zwischen dem Zeitpunkt der Ermittlung der Verluste und dem der Verlustverrechnung, kumulativ, die Stimmenverhältnisse der die Gesellschaft kontrollierenden Mehrheit (modificação de seu controle societário) und der Rahmen der Betätigung (ramo de atividade) geändert haben” (Art. 32 des Decr.-Lei 2.341/87).

4.15. Zunächst ist zu beachten, daß beide Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen. Der Zeitpunkt der Ermittlung der Verluste in diesem Sinne ist die Eintragung der Verluste im LALUR (*Livro de Apuração do Lucro Real*).

4.16. Sinn und Zweck des Art. 508 RIR ist die Vermeidung der Verlustverwendung sogenannter “*shell companies*”. *Shell companies* sind Unternehmen ohne realer Unternehmenstätigkeit. Sie stellen nur eine “Hülle” dar und weisen in der Regel Bilanzverluste aus, die für die übernehmenden Unternehmen verwertbar sind.

Wird eine *shell company* übernommen, dann ändert sich die Gesellschaftskontrolle und der Rahmen der Aktivität dieser *shell company*, da das übernehmende Unternehmen ja eine Tätigkeit ausübt.

4.16.a. Änderung der Stimmenverhältnisse der die Gesellschaft kontrollierenden Mehrheit (*modificação de seu controle societário*)

Eine Änderung der Stimmenverhältnisse der die Gesellschaft kontrollierenden Mehrheit liegt vor, wenn sich die Beteiligungsverhältnisse in einer Gesellschaft so verändert haben, daß die Kontrolle faktisch von einer anderen natürlichen oder juristischen

Person ausgeübt wird. Wann eine Änderung der Mehrheitsverhältnisse vorliegt, kann im vorliegenden Fall offen bleiben, da beide oben vorgestellten Modelle keinen Einfluß auf die Mehrheitsverhältnisse haben. Die Aufnahme eines neuen Tätigkeitsbereichs bzw. eine Kapitalerhöhung verändert die Beteiligungsverhältnisse bei der aufnehmenden Gesellschaft, hier die V, nicht.

4.16.b. Rahmen der Betätigung (*ramo de atividade*)

Zusätzlich zur ersten Voraussetzung darf sich das Tätigkeitsfeld der juristischen Person nicht ändern. Wenn keine Änderung der Stimmenverhältnisse der die Gesellschaft kontrollierenden Mehrheit erfolgt, muß der *ramo de atividade* nicht mehr eingehalten werden. Vollständigkeitshalber sollen einige Ausführungen dazu gemacht werden. Der *ramo da atividade* wird nicht verlassen, wenn der ursprüngliche Bereich unverändert fortgeführt wird und zum anderen die neue Tätigkeit mit der ursprünglichen in einem gewissen Zusammenhang steht. Es muß plausibel nachvollziehbar sein, daß die V die Aufnahme eines neuen Tätigkeitsbereichs Vorteile entstehen. Dies können Vorteile technisch-innovativer Art sein, in dem der neue Bereich für den bisherigen Bereich Vorteile etwa bei der Entwicklung oder Fertigung bietet, aber auch wirtschaftliche Vorteile, die zu einer besseren Marktstellung führen. Oft ist es ein großer Vorteil, eine Vielfalt von Produkten “aus einer Hand” anbieten zu können, die eine Ergänzung zum eigentlichen Hauptprodukt darstellen.

4.17. Beispielhaft soll ein Car-Hifi-System erwähnt werden. Der Hersteller von Autoradios bietet neben den Autoradios zusätzlich CD-Spieler, Vor-und Endverstärker, sowie Lautsprecher für das Auto an. Es entstehen Konkurrenzvorteile wenn der Kunde ein in sich kompatibles Paket von einem Hersteller kaufen kann.

4.18. Eine weitere zu beachtende Norm ist Art. 509 RIR.

Art. 509 RIR lautet:

“Art. 509. Eine juristische Person, die aus einer Eingliederung, Fusion oder Spaltung hervorgegangen ist, darf die Verluste ihrer Vorgängergesellschaften nicht verrechnen.

Parágrafo único. Im Falle einer teilweisen Spaltung kann die abgespaltene Gesellschaft ihre eigenen Verluste entsprechend der Höhe ihres verbleibenden Eigenkapitals verrechnen.”

4.19. Die Empfehlung unsererseits, nur einen Teilbereich eines anderen Unternehmens und nicht das ganze Unternehmen in die V einzugliedern ist nicht zwingend, es könnte auch ein ganzes Unternehmen eingegliedert werden. In beiden Fällen sollte jedoch der eingegliederte Bereich nicht größer als die V selbst sein.

4.20. Auf die Eingliederung der G (als ganzes Unternehmen oder nur ein Teilbereich) findet Art. 509 RIR grundsätzlich keine Anwendung, da Art. 509 RIR lediglich den Fall betrifft, daß das einzugliedernde Unternehmen Verluste aufweist, nicht jedoch, wie hier, Gewinne. Wichtig ist in diesem Zusammenhang jedoch, daß die V sowohl als juristische Person weiterexistiert, als auch ihre Haupttätigkeit fortsetzt. Andernfalls liegt im Sinne des Art. 509 RIR ein Nachfolgeunternehmen der V vor (“*sucecida*”), da nun ein neuer Tätigkeitsschwerpunkt und damit ein neuer Gesellschaftszweck gegeben ist.

4.21 Tritt ein neues Unternehmen an die Stelle der V, kann dieses Nachfolgeunternehmen die Verluste der Vorgängergesellschaft, also der V nicht mehr verwenden.

4.22. Um dies zu vermeiden, muß der Tätigkeitsschwerpunkt der V bei der bisher ausgeübten Tätigkeit bleiben. Die ursprüngliche Tätigkeit muß als Tätigkeitsschwerpunkt erhalten bleiben, der neue Bereich diesem untergeordnet sein.

4.23. Damit wird kommentiert, daß die V als solche weiterbestehen bleibt, es sich daher nicht um ein neues Unternehmen im Sinne eines Nachfolgeunternehmens handelt.

4.24. Mit der Übertragung eines Teilbereiches liegt weder eine Eingliederung, noch eine Fusion im Sinne des Art. 509 RIR vor.

4.25. Entscheidendes Merkmal der Eingliederung wie auch der Fusion ist, daß mindestens eine Gesellschaft ihre Rechtspersönlichkeit verliert und in einer anderen aufgeht bzw. eine neue Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit entsteht.

4.26. Wird, nur ein Teilbereich eines Unternehmens des V - Konzerns ausgegliedert und in die V eingegliedert, so verliert kein Unternehmen ihre Rechtspersönlichkeit und es bleibt darüberhinaus die Unternehmensstruktur des Konzerns gewahrt.

4.27. Wird ein ganzes Unternehmen eingegliedert, verliert dieses seine Rechtspersönlichkeit, eine Eingliederung im Sinne des Art. 509 RIR liegt vor. Dies ist jedoch insoweit unschädlich, als Art. 509 RIR nur Unternehmen betrifft, die Verluste ausweisen. Die Eingliederung eines gewinnbringenden Unternehmens wird dagegen von Art. 509 RIR nicht erfaßt.

4.28. Wichtig ist in beiden Fällen, daß die V als juristische Person weiterbesteht und aus der Eingliederung kein Unternehmen mit neuem Tätigkeitsschwerpunkt entsteht. Daher ist zu beachten, daß der einzugliedernde Bereich dem ursprünglichen Bereich der Federnproduktion untergeordnet ist.

Unter Beachtung dieser Vorgaben findet Art. 509 RIR ebenfalls keine Anwendung.

4.29. Die teilweise Spaltung gem. Art. 509. Parágrafo único RIR

Art. 509. Parágrafo único RIR lautet:

“Art. 509. Parágrafo único. Im Falle einer teilweisen Spaltung kann die gespaltene Gesellschaft ihre eigenen Verluste nur entsprechend der Höhe ihres verbleibenden Eigenkapitals verrechnen.”

4.30. Im Falle der V ist Art. 509 Parágrafo único RIR nicht anzuwenden, so daß eine nähere Untersuchung dieser Regelung unterbleiben kann, denn Art. 509 Parágrafo único RIR regelt den umgekehrten Fall d.h. die Frage einer Verlustverrechnung bei dem teilweise aufzuspaltenden Unternehmen. Dagegen liegen die Verluste im vorliegenden Fall bei der V, also dem den neuen Teilbereich übernehmenden Unternehmen.

4.31. Ebenso verstoßen die oben dargestellten Lösungen nicht gegen die allgemeinen Prinzipien des Mißbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch Scheingeschäft.

4.32. Die oben dargestellte Übertragung eines Unternehmenszweigs auf die V erfolgt nicht mißbräuchlich. Die Übertragung erfolgt tatsächlich und unter Beachtung zivilrechtlicher und buchhalterischer Regeln.

4.33. Es werden keine abwegigen Kniffe und Schliche angewandt, die oben dargestellten Gestaltungsmöglichkeiten sind weder umständlich, verwirrend oder undurchsichtig. Es wird nichts verborgen oder umgangen. Die Übertragung eines Geschäftszweiges auf die V tatsächlich von den Parteien gewollt und wird nicht nur zum Schein durchgeführt.

Die zulässige zivilrechtliche Konstruktion ist damit auch steuerrechtlich beachtlich, so daß eine mißbräuchliche Konstruktion nicht vorliegt.

G. TRANSFER-PRICING

1. Grundsätzliches

1.1. Ziel der Tranferpreisregelung, in den Art. 18 bis 24 Gesetz Nr. 9.430/96 gesetzlich niedergelegt, ist die Verhinderung des Kapitalrückflusses an Personen im Ausland, die mit inländischen Personenverbunden sind, ohne vorherige Besteuerung. Es gibt zwei grundsätzliche Methoden, die Besteuerung zu umgehen:

(1) Überbewertung der Importe

(2) Unterbewertung der Exporte

1.2. Liegt ein überbewerteter Import vor, wird der sich aus der Überbewertung ergebende Wertunterschied zum Reingewinn hinzugerechnet und versteuert. Bei Unterbewertung der Exporte wird der Betrag, um den der Gewinn der brasilianischen Gesellschaft geschmälert wurde, fiktiv angerechnet.

1.3. Beispiel Überbewertung:

- Anschaffungskosten bei Import:	01.600,-
- übliche Anschaffungskosten	01.400,-
- Reingewinn der importierenden Gesellschaft	85.000,-
- tatsächlicher Reingewinn (ermittelt durch die Regeln der Transferpreise):	85.200,-
[85.000,- + (1.600,- ./ 1.400,-) = 85.200,-]	

Somit werden die ins Ausland transferierten 200,- im Inland der Körperschaftssteuer unterworfen.

1.4. Beispiel Unterbewertung:

- gewöhnlicher Exportpreis:	02.000,-
- Exportpreis an die verbundene Gesellschaft im Ausland	01.850,-
- Reingewinn der exportierenden Gesellschaft	50.000,-
- tatsächlicher Reingewinn (ermittelt durch die Regeln der Transferpreise):	50.150,-
[50.000,- + (2.000,- ./ 1.850,-) = 50.150,-]	

1.5. Mit Gesetz Nr. 9.430/96 wurde ebenfalls festgelegt, daß die Transferpreisregeln auch bei Transaktionen mit Gesellschaften anzuwenden sind, die ihren Sitz in sog. "Steuerparadiesen" haben. Ein Land ist dann als "Steuerparadies" zu qualifizieren, wenn die Unternehmensbesteuerung günstiger ausfällt als in Brasilien.

2. Verbundene Unternehmen

Nach brasilianischem Recht ist ein Unternehmen mit einem in Brasilien ansässigen Unternehmen verbunden, wenn u.a.

- das Mutterunternehmen mit ihren Sitz im Ausland hat;
- die Tochter ihren Sitz im Ausland hat;
- eine natürliche oder juristische Person mit Sitz im Ausland das Unternehmen entweder gem. Art. 243 Aktiengesetz kontrolliert (*controladora*) oder mit diesem verbunden (*coligada*) ist;
- wenn die Unternehmen im Ausland und in Brasilien unter gemeinsamer Führung oder Verwaltung stehen oder wenn mindestens 10% jedes Unternehmens in den Händen einer natürlichen oder juristischen Person ist;
- die Unternehmen im Ausland und in Brasilien gemeinsam an einer dritten Gesellschaft beteiligt sind und beide Beteiligungen zusammengerechnet ausreichend sind, entweder um Kontrolle (*controladoras*) auszuüben oder einen Verbund darstellen (*coligadas*), entsprechend Art. 243 Aktiengesetz;

- das Unternehmen im Ausland und das brasilianische Unternehmen einen *joint venture*-Vertrag vereinbart haben. Dies gilt jedoch nur solange, wie der *joint venture*-Vertrag besteht.

3. Güter, Dienstleistungen und Rechte aus dem Ausland

3.1. Die Kosten für Güter, Dienstleistungen und Rechte, die in den entsprechenden Importunterlagen ausgewiesen sind und mit im Ausland verbundenen Unternehmen durchgeführt wurden, sind nur bis zur Grenze einer der folgenden Methoden zu berichtigen:

(1) Preisvergleichsmethode (*método dos preços independentes comparados -PIC bzw. comparable uncontrolled price method*)

Bei dieser Methode wird auf den Marktpreis für die erbrachten Leistungen abgestellt. Das kann entweder dadurch erfolgen, daß untersucht wird, welche Preise fremde Dritte, nicht verbundene Unternehmen miteinander vereinbaren (äußerer Preisvergleich) oder dadurch, daß untersucht wird, welche Preise das konkrete Unternehmen mit einem fremden Dritten für eine vergleichbare Leistung vereinbart (innerer Preisvergleich).

(2) Wiederverkaufs-/Absatzpreismethode (*método do preço de revenda menos lucro-PRL bzw. resale price method*)

Diese Methode setzt Leistungsketten voraus: eines der verbundenen Unternehmen (2. Glied) bezieht Leistungen von einem anderen (1. Glied) und erbringt Leistungen seinerseits an einem unabhängigen Dritten (3. Glied). Ausgangspunkt der Prüfung ist der von dem Dritten gezahlte Preis. Dieser wird um die branchenüblichen Aufschläge korrigiert, um den marktüblichen Einstandspreis für das 2. Glied zu ermitteln.

(3) Kostenaufschlagsmethode (*método do custo de produção mais lucro CPL bzw. cost plus method*)

Ausgangspunkt dieser Methode sind die durch eine Leistung entstandenen Kosten. Auf diese Kosten wird ein üblicher Aufschlag vorgenommen (*mark up*) Der so ermittelte Preis gilt als marktüblich.

3.2. Wird mehr als eine Methode angewandt, ist der höhere Wert, der durch eine Methode ermittelt wurde, heranzuziehen. Der ermittelte überschießende Betrag wird dem Reingewinn hinzugerechnet.

3.3. Bei Anwendung der Preisvergleichsmethode (PIC) sind nur Leistungen heranzuziehen, die für einem unabhängigen Dritten erbracht wurden. Bei der Wiederverkaufs- und Absatzpreismethode (PRL) werden nur die Preise berücksichtigt, die mit einem unabhängigen Dritten vereinbart wurden.

3.4. Die Transferpreismethoden gelten nicht für Entgelte für “Royalties” und technische, wissenschaftliche, organisatorische oder sonstige Unterstützung.

3.5. Beispiel:

- Importkosten FOB (free on board)	120.000,-
- Preisvergleichsmethode	108.000,-
- Wiederverkaufs-/Absatzpreismethode	115.000,-
- Kostenaufschlagsmethode	110.000,-

Heranzuziehender Wert (höchster Wert) 115.000,-

Zum Reingewinn wird demnach 120.000,- ./ 115.000,- = 5.000,- hinzugerechnet.

4. Einnahmen aus Exporten an das Ausland

4.1 Einnahmen, die aus Leistungen stammen, die an ein verbundenes Unternehmen im Ausland erbracht wurden, unterliegen keiner Korrektur, sofern die Entgelte nicht mehr als 10% von denen abweichen, wie sie unter den gleichen Bedingungen auf dem einheimischen Markt erhoben werden.

4.2. Hat ein Unternehmen keine Einnahmen aus dem einheimischen Markt, werden Vergleichszahlen von anderen Unternehmen herangezogen, soweit diese eine vergleichbare Tätigkeit ausüben.

4.3. Wird festgestellt, daß die Preise die 10% Toleranzgrenze überschreiten, also weniger als 90% der sonst üblichen Preise berechnet werden, werden folgende Methoden zur Preiskorrektur herangezogen:

(1) *Método do Preço de Venda nas Exportações - PVEx*

Bei dieser Methode wird auf die Exportverkaufspreise abgestellt, wie sie bei anderen Kunden oder durch einen anderen heimischen Exporteur erhoben werden.

(2) *Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA*

Diese Methode setzt beim im Exportland erhobenen Großhandelspreis an. Von diesem Preis werden im Preis enthaltene Steuern, die in diesem Land erhoben werden, abgezogen und eine Gewinnmarge von 15% angesetzt.

(3) *Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVV*

Diese Methode setzt beim im Exportland erhobenen Einzelhandelspreis an. Von diesem Preis werden im Preis enthaltene Steuern, die in diesem

Land erhoben werden, abgezogen und eine Gewinnmarge von 30% angesetzt.

(4) Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP

Ausgangspunkt dieser Methode sind die durch eine Leistung entstandenen anschaffungs- oder Produktionskosten. Auf diese Kosten werden die in Brasilien erhobenen Steuern und Sozialabgaben hinzugerechnet und eine Gewinnmarge von 15% über die Kosten inklusive aller Steuern angesetzt.

4.4. Wird mehr als eine Methode angewandt, ist der niedrigste Wert, der durch eine Methode ermittelt wurde, heranzuziehen. Ist der Exportpreis höher als der durch eine Methode ermittelte Wert, wird letzterer zur Gewinnberechnung herangezogen. Der überschießende Betrag wird dem Reingewinn hinzugerechnet.

4.5. Beispiel:

- Exportpreis FOB	600,-
- Preis auf dem heimischen Markt	700,-

In diesem Fall wird die Toleranzgrenze von 10% überschritten:
(90% x 700,- = 630,- > 600,-). Es sind daher oben beschriebene Methoden heranzuziehen. Z.B.:

- PVEx	630,-
- PVA	615,-

In diesem Fall ist die PVA-Methode anzuwenden, da sie den niedrigeren Wert darstellt. Der Differenzbetrag von 15,- zum tatsächlichen Preis ist dem Reingewinn hinzuzurechnen und in den Teil A des LALUR einzutragen.
