

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts
Rua Cláudio Rossi, 573 – 01547-000 São Paulo – S.P.
Tel. (0xx11) 2215-1008
merkelconsulting@gmail.com
www.klausmerkel.com

**Brasilianische
Einkommensteuererklärung
natuerlicher Personen**

Leitfaden fuer Auslaender

16. Auflage
Stand: Mai 2017

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Inhaltsverzeichnis

Einfuehrung

1. Wann ist man in Brasilien als Auslaender steuerpflichtig?
 2. Wer muss eine Steuererklaerung abgeben?
 3. Wie und bis zu welchem Termin gebe ich die Steuererklaerung ab?
 4. Gibt es in Brasilien das Ehegattensplitting?
 5. Welches sind die brasilianischen Einkunftsarten?
 - 5.1. Einkuenfte, die nach der progressiven Sprungtabelle zu versteuern sind.
 - 5.2. Einkuenfte, die einer Pauschalversteuerung/ Abgeltungssteuer unterliegen
 - 5.3. Steuerfreie Einkuenfte
 - 5.4. Sonderregelung fuer Einkuenfte aus Beteiligungen ab 2014
 6. Welche Ausgaben sind steuerlich abzugsfaehig?
 7. Zusatzangaben, die zu Kontrollzwecken dienen
 - 7.1. Vermoegens- und Schuldenliste
 - 7.2. Liste bestimmter Ausgaben
 8. Punkte, auf die man achten sollte
 - 8.1. Verjaehrung
 - 8.2. Abschlusserklaerung bei endgueltigem Verlassen des Landes
 - 8.3. Vollstaendigkeit
 - 8.4. Vertraulichkeit Ihrer Steuererklaerung
 - 8.5. Beachtung devisenrechtlicher Bestimmungen
 9. Aenderungen aufgrund der Beendigung des DBA seit Januar 2006
 10. Besonderheiten fuer Oesterreicher
 11. Steuerplanung
 12. Besondere zusaetzliche Erklaerungen
 - 12.1. Zentralbankerklaerung ueber Auslandsvermoegen
 - 12.2. SISCOSEV
 - 12.3. DEREV
 13. Auswirkungen des deutsch- brasilianischen Sozialversicherungsabkommens
 - 13.1. Freistellung von Abgaben zur Sozialversicherung
 - 13.2. Anrechnung von Rentenzeiten
 14. Beispiele steuerlicher Datenkreuzung in Brasilien
- Haftungsausschluss
Der Autor
So koennen Sie mich erreichen

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Einleitung

Bei Entsandten besteht vielfach erhebliche Unsicherheit, wie in Brasilien die Steuererklärung anzufertigen und abzugeben ist, was überhaupt steuerpflichtiges Einkommen ist und worauf man achten sollte. Insbesondere kann man feststellen, dass in den seltensten Fällen bereits zu Beginn einer Tätigkeit in Brasilien eine persönliche steuerliche Planung vorgenommen wird. Einerseits ist das verständlich. Auch ich kam einmal als Entsandter nach Brasilien und hatte in der ersten Zeit andere Sorgen, als sich um die Einkommensteuer zu kümmern. Auf der anderen Seite sollte man jedoch nicht allzu lange mit einer Organisation der persönlichen steuerlichen Angelegenheiten warten, denn die Besteuerung ist in Brasilien sehr von der aus Deutschland gewohnten verschieden. Das beginnt mit Terminen von Steuervorauszahlungen und endet mit der Abgabe der Steuererklärung per Internet, was hier in Brasilien schon seit vielen Jahren gut funktioniert.

Die vorliegende Broschüre soll einen Überblick über die Einkommensteuer natürlicher Personen in Brasilien geben. Sie ist nicht dazu gedacht, eine steuerliche Beurteilung in jedem Einzelfall zu ermöglichen.

Die freie Weitergabe, der Ausdruck, das Kopieren oder Versendung per E-Mail dieser Broschüre sind gerne gestattet, jedoch nur in vollständiger und unveränderter Form.

1. Wann ist man in Brasilien als Auslaender steuerpflichtig?

Unbeschraenkt, also mit dem weltweiten Einkommen steuerpflichtig, sind Auslaender mit permanentem Visum oder zeitlich befristetem Visum mit Arbeitserlaubnis (2- Jahres- Visum) vom Tag der physischen Einreise bis zum Tag der Ausreise. Diplomaten bleiben in Deutschland steuerpflichtig, sofern sie nicht ueber wesentliche oder bestimmte brasilianische Einkuenfte verfuegen, was nachfolgend aber nicht weiter vertieft wird, da es sich um Sonderregelungen fuer einen sehr kleinen Personenkreis handelt. Auslaender mit sogenanntem "Montagevisum" werden in Brasilien steuerpflichtig, sobald sie innerhalb eines laufenden 12-Monats-Zeitraums mindestens 183 Tage hier anwesend waren. Die Steuerpflicht beginnt in diesem Falle mit dem 183. Tag (keine Rueckwirkung).

Andere als die oben genannten Personen sind in Brasilien beschraenkt steuerpflichtig, d.h. nur ihre brasilianischen Einkuenfte unterliegen der Einkommensteuer.

2. Wer muss eine Steuererklaerung abgeben?

Vom Grundsatz her muss jeder, der unbeschraenkt steuerpflichtig ist, eine Einkommensteuererklaerung abgeben. Die folgenden Ausfuehrungen behandeln stets Personen, die in Brasilien unbeschraenkt steuerpflichtig sind.

Personen mit Einkuenften von weniger als R\$ 28.559,70 (Kalenderjahr 2016), die nach der Sprungprogressionstabelle zu versteuern sind (siehe "Einkommensarten") sind von der Abgabe der normalen jaehrlichen Steuererklaerung befreit. Die Finanzbehoerde kann weitgehend ueber Datenkreuzung feststellen, ob jemand voraussichtlich zur Abgabe einer Steuererklaerung verpflichtet ist. Es liegen jedoch noch keine Erfahrungen darueber vor, inwieweit in diesen Faellen Aufforderungen zur Abgabe von Steuererklaerungen erfolgen.

Fuer Personen mit einem Vermoegen von mehr als R\$ 300.000,00, fuer Anteilseigner an geschaeftstaetigen Unternehmen (gemeint sind Unternehmen, die nicht an der Boerse notiert sind und die nicht operativ als ruhend gelten) und im Falle von mehr als R\$ 40.000,00 an steuerfreien Einkuenften oder Einkuenften, die einer Pauschalversteuerung unterliegen, muss ebenfalls eine Steuererklaerung abgegeben werden. Des weiteren besteht Pflicht zur Abgabe einer Steuererklaerung fuer das Jahr der Einreise nach Brasilien.

Personen, die in Brasilien nur beschraenkt steuerpflichtig sind, brauchen unabhaengig vom Einkommen keine Steuererklaerung abgeben und sollten das auch nicht machen! Es kommt naemlich dabei immer wieder zu Fehlern. Beispielsweise kommt es manchmal vor, dass ein Buchhalter oder Anwalt fuer seinen im Ausland ansaessigen Mandanten im Jahr nach der

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Abschlussklärung (siehe Kapitel 8.2) eine Steuerklärung unter brasilianischer Adresse einreicht. Mangels eines brasilianischen allgemeinen Melderegisters führt dies rechtlich dazu, dass der Steuerpflichtige gegenüber der Steuerbehörde erklärt, wieder in Brasilien zu leben!

3. Wie und bis zu welchem Termin gebe ich die Steuerklärung ab?

Steuerklärungen werden in Brasilien ausnahmslos per Internet abgegeben. Die Programme hierzu sind einfach zu handhaben und stehen auf der Website der brasilianischen Bundesfinanzbehörde zum kostenlosen Download zur Verfügung. Hierbei ist zu beachten, dass die Jahresbezeichnung der Programme sich nach dem Jahr der Abgabe der Steuerklärung richtet, nicht nach dem vorherigen Kalenderjahr, auf das sich die Steuerklärung bezieht. Die Bezeichnung der Steuerklärung natürlicher Personen für das Kalenderjahr 2016 lautet somit "Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física 2017". Die Steuerklärung ist bis zum 30. April 2017 abzugeben. Für verspätete Abgabe, und sei es nur um einen Tag, werden Verspätungsstrafen fällig, die sich nach der Höhe der jährlichen Gesamt-Einkommensteuerschuld richten. Es gibt keinerlei Möglichkeiten einer Fristverlängerung, auch nicht bei Unfall oder höherer Gewalt! Der Strafbescheid wird bei verspäteter Einreichung vom Steuerprogramm automatisch erstellt und gilt damit als zugestellt. Ohne besondere Aufforderung des Finanzamts sind keine Belege einzureichen.

In Brasilien gilt das Prinzip der Selbstveranlagung, d.h. der Steuerpflichtige rechnet selber sein Einkommen und die abzuführende Steuer aus und führt die Steuerschuld ab. Der Fiskus prüft nicht die Belege jeder einzelnen Steuerklärung, sondern nimmt zu einem umfangreichen Abstimmungen per EDV vor. So werden z.B. angegebenes Lohn Einkommen und Lohnsteuerabzug mit Meldedaten des Arbeitgebers abgeglichen, Angaben zu Immobiliengeschäften mit Meldedaten der Grundbuchämter etc. Zum anderen verfügt der Fiskus über Prüfprogramme, welche Steuerklärungen mit bestimmten auffälligen Merkmalen aussortieren. Hierbei handelt es sich um die sogenannte "Malha Fina".

Die sogenannte "Malha Fina" ("feinmaschiges Netz")

Hierbei handelt es sich um das Verfahren, mit dem diejenigen Steuerklärungen aussortiert werden, bei denen eine Belegprüfung vorgenommen wird. Die Auswahl erfasst weniger besonders hohe Einkommen, als mehr solche Steuerklärungen, bei denen z.B. der Vermögensanstieg des Steuerpflichtigen in einem Missverhältnis zu den Gesamteinkünften steht, besonders überdurchschnittlich hohe abzugsfähige Aufwendungen vorliegen, der Datenabgleich mit anderen

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Quellen (Arbeitgeber, Grundbuchämter) Differenzen aufzeigt u.ä. Grob gesagt, handelt es sich im wesentlichen um Steuererklärungen, bei denen Indizien fuer Fehler oder Unvollständigkeiten vorliegen. Die entsprechenden Steuerpflichtigen werden vom Finanzamt nicht unbedingt schriftlich aufgefordert, die Belege fuer ihre Steuererklärung einzureichen und gegebenenfalls zusätzliche Erläuterungen abzugeben. Man kann allerdings per Internet checken, ob die Steuererklärung beanregelt wurde.

In allen anderen Fällen erstellt die Finanzbehörde elektronisch einen Steuerbescheid aufgrund der Daten der Steuererklärung. Die Steuerbescheide werden bis etwa zum Jahresende bearbeitet, ein Erstattungsbetrag wird jeweils etwa zur Rückzahlung verzinst auf das Konto des Steuerpflichtigen ueberwiesen, das in der Steuererklärung angegeben ist.

Der Steuerbescheid wird nicht mehr zugeschickt, sondern kann im Internet abgerufen werden. Hierzu ist neben der Steuernummer (CPF) auch die Quittungsnummer anzugeben, die bei Abgabe der Steuererklärung erteilt wurde.

4. Gibt es in Brasilien das Ehegattensplitting?

Nein. In Brasilien kann man lediglich fuer den Ehegatten sowie fuer wirtschaftlich abhaengige Kinder relativ niedrige Freibetraege sowie bestimmte abzugsfaehige Ausgaben fuer sie geltend machen. In diesen Fällen sind die Einkuenfte sowie das Vermoegen dieser Abhaengigen in der eigenen Steuererklärung mit aufzunehmen. Sofern der Ehegatte also berufstaetig ist, kann es vorteilhaft sein, getrennte Steuererklärungen abzugeben. Steuerpflichtige koennen mit Abgabe der Steuererklärung(en) die Wahl ausueben, getrennt oder zusammen veranlagt zu werden. Die Veranlagungsmethode kann ohne Angabe von Gruenden jaehrlich gewechselt werden. Es kann von daher sinnvoll sein, getrennte Steuererklärungen abzugeben, um den Grundfreibetrag zweimal zu nutzen.

5. Welches sind die brasilianischen Einkunftsarten?

Man unterscheidet in Brasilien drei Einkunftsarten nach der Art ihrer Besteuerung:

5.1. Einkuenfte, die nach der progressiven Sprungtabelle zu versteuern sind.

Hierunter fallen inlaendisches Gehalt, auslaendisches Gehalt, in- und auslaendische Einkuenfte aus selbstaendiger Taetigkeit, in- und auslaendische Einkuenfte aus Vermietung und Verpachtung, auslaendische Dividendeneinkuenfte, in- und auslaendische Renteneinkuenfte.

Die Steuerschuld dieser Einkunftsart wird in der jaehrlichen Steuererklaerung ermittelt. Die Einkuenfte der anderen beiden Einkunftsarten sind zwar auch anzugeben, jedoch nur zum Zwecke der Plausibilitaetskontrolle.

Bei auslaendischen Einkuenften ist auf das Umrechnungsverfahren zu achten: Einkuenfte in Euro oder einer anderen Waehrung als dem US-Dollar sind zum Ankaufskurs des Zahlungstages (Ankaufskurs laut brasilianischer Zentralbank) in US-Dollar umzurechnen und der sich ergebende US-Betrag ist in brasilianische Reais zum Kurs des 15. des Vormonats umzurechnen (ebenfalls Ankaufskurs lt. brasilianischer Zentralbank).

Beispiel: Gehaltszahlung in Euro am 31. Mai
Umrechnung von Euro in US-Dollar zum Kurs vom 31. Mai
Umrechnung von US-Dollar in Reais zum Kurs vom 15. April
Abfuhrung der Einkommensteuer bis 30. Juni

“Auslaendisches Einkommen” liegt dann vor, wenn die Einkommensquelle (z.B. das zahlende Unternehmen) im Ausland liegt. Es kommt nicht darauf an, wo die Taetigkeit fuer dieses Einkommen ausgeuebt wird.

Die Sprungtabelle umfasst fuef Steuersaetze, naemlich null, 7,5%, 15%, 22,5% und 27,5%.

Wichtig: Bestimmte deutsche Einkuenfte (z.B. Sozialversicherungsrenten, Mieteinkuenfte, Einkuenfte aus Gewerbebetrieb) sind auch in Deutschland steuerpflichtig. In diesen Faellen versteuert man in Brasilien nochmals die entsprechenden Bruttoeinkuenfte, rechnet aber die effektiv gezahlte deutsche Einkommensteuer einschliesslich Solidaritaetszuschlag an. Das Timing ist hier wichtig: Die Steuerzahlungen sollten im Monat der Rentenzahlung oder vorher, dann aber im gleichen Kalenderjahr erfolgen.

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

5.2. Einkuenfte, die einer Pauschalversteuerung/ Abgeltungssteuer unterliegen

Alle Zinsertraege aus brasilianischen Geldanlagefonds und Schuldtiteln des Finanzmarktes unterliegen einer pauschalierten Quellensteuer, die von den Geldinstituten einzubehalten und abzufuehren ist. Der Steuerpflichtige bekommt bis Ende Februar des Folgejahres von seinem Geldinstitut eine Steuerbescheinigung, aus der die Kontostaende zum Jahresende sowie die entsprechenden Kapitaleinkuenfte nach Abzug der Quellensteuer hervorgehen. Diese Angaben sind in die Steuererklaerung zu uebernehmen, und fuer den Steuerpflichtigen ist damit der Fall erledigt, soweit diese Kapitaleinkuenfte betroffen sind. Eine Ausnahme besteht bei Goldzertifikaten und Aktien, wo der Steuerpflichtige selber bei Verkauf den Gewinn zu ermitteln und die Steuer abzufuehren hat.

Auch auslaendische Zinsertraege und Fondsertraege (nicht aber echte Dividenden) sind pauschal zu versteuern, wobei hierfuer das Programm fuer auslaendische Veraeusserungsgewinne als Vehikel fuer die Erfassung der Daten benutzt wird.

Des weiteren unterliegt das inlaendische 13. Gehalt der Pauschalversteuerung. Aufgrund der Inflationsvergangenheit wird in Brasilien das 13. Gehalt so versteuert, als gaebe es einen 13. Monat. Das entsprechende Nettogehalt ist in der Jahressteuerbescheinigung aufgefuehrt, die der Arbeitgeber bis zum 28. Februar des Folgejahres an den Arbeitnehmer auszuhaendigen hat.

Gewinnbeteiligungen der Arbeitnehmer unterliegen der Pauschalbesteuerung, wobei die ersten R\$ 6.677,55 steuerfrei sind und fuer hoehere Betraege die Abgeltungssteuer gestaffelt bis 27,5% steigt. Wichtig ist, dass es sich hierbei nicht um irgendwelche Managementboni handelt, sondern um eine Gewinnbeteiligung, die i.d.R. aufgrund von Tarifvertraegen an alle Mitarbeiter ausgezahlt wird.

Ebenfalls einer Pauschalversteuerung unterliegen Gewinn aus dem Verkauf von inlaendischen und auslaendischen Vermoegensgegenstaenden des Steuerpflichtigen. In diesem Falle hat der Steuerpflichtige den Gewinn aus dem Verkauf fuer die Monate zu ermitteln und abzufuehren, in denen der Verkaufserloes R\$ 35.000 ueberstieg (inlaendische OTC-Geschaefte mit Aktien: R\$ 20.000). Wichtig: Die Steuer faellt auf den Verkaufsgewinn an, die Geringfuehrigkeitsgrenze richtet sich nach dem Verkaufserloes pro Monat!

Auch sogenannte inlaendische "Spekulationsgewinne", also Gewinne aus Wertpapiergeschaeften, unterliegen der Pauschalversteuerung, und zwar inlaendische und auslaendische. Auslaendische Spekulationsgewinne werden jedoch wie normale Veraeusserungsgewinne versteuert, so dass Gewinne nicht mit Verlusten verrechenbar sind.

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Lottogewinne unterliegen ebenfalls der Pauschalversteuerung. Hier erfolgt bei inländischen Lotterien jedoch bereits der Steuerabzug an der Quelle.

Sofern der Steuerpflichtige selbst die pauschale Einkommensteuer zu ermitteln und abzuführen hat, ist dies bis zum letzten Tag des Monats nach Einkommenszufluss durchzuführen. "Einkommenszufluss" bedeutet die effektive Zahlung auf ein Bankkonto oder Barzahlung. Eine Verrechnung mit Verbindlichkeiten steht der Zahlung gleich.

In der jährlichen Steuererklärung sind in jedem der unter (b) genannten Fälle die Nettoeinkommen anzugeben.

5.3. Steuerfreie Einkünfte

Steuerfrei sind:

- a.) Zinsen auf inländische Sparguthaben,
- b.) Erlöse aus Freigabe des FGTS,
- c.) Währungsgewinne auf ausländische Bankkonten und Geldanlagen, sofern diese aus einer ausländischen Einkommensquelle stammen und soweit es den Währungsgewinn des US\$ gegenüber dem R\$ betrifft.
Bei unverzinslichen Girokonten ist ein Währungsgewinn ohne Umweg über den US\$-Kurs komplett steuerfrei.
- d.) Erbschaften, wobei der Wert geerbter Vermögensgegenstände nur bis zur Höhe der Anschaffungskosten des Erblassers steuerfrei ist. Die Anschaffungskosten aus dessen Steuererklärung sind vom Erben fortzuführen. In diesem Falle ist also bei späterem Verkauf der Gewinn auf Grundlage der ursprünglichen Anschaffungskosten des Erblassers zu ermitteln. Alternativ kann der Erbe sofort einen höheren Marktwert mittels Wertgutachten belegen und die Differenz bei Erbschaft versteuern. Für ausländische Erbschaften gelten besondere Regeln.
- e.) Geschenke. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass beim späteren Weiterverkauf von Sachgeschenken in bestimmten Fällen die Anschaffungskosten mit null anzusetzen sind und in der Folge bei einem Verkauf der gesamte Erlös als steuerpflichtiger Kapitalgewinn gilt, sofern die Freigrenze überschritten wird.

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

- f.) Veräußerungsgewinne aus Vermögensgegenständen, welche der Steuerpflichtige bereits vor Zuzug nach Brasilien besessen hat, und zwar unabhängig von der Höhe des Erlöses oder Gewinnes. Hierdurch wird insbesondere das Problem gemindert, dass häufig die entsprechenden historischen Anschaffungskosten nicht mehr ermittelt werden können. Für ausländische Finanzanlagen existieren hierzu besondere Bestimmungen, die zu Einschränkungen der Steuerfreiheit führen.
- g.) Veräußerungsgewinne aus geringwertigen Vermögensgegenständen, die nach Zuzug erworben wurden, sofern der Veräußerungserlös R\$ 35.000 nicht übersteigt. Bei mehreren Verkäufen gilt die genannte Erlösgrenze für die Summe der Erlöse im gegebenen Monat. Im Falle inländischer Börsengeschäfte beträgt die Freigrenze R\$ 20.000.
- h.) Veräußerungsgewinne aus Immobilien bei Erfüllung bestimmter Kriterien.

Wichtige Anmerkung: Geschenke und Erbschaften sind zwar von der Einkommensteuer befreit, aber fast alle Bundesstaaten erheben eine Erbschaft- und Schenkungssteuer von i.d.R. 4% (aber z.B. Bahia 8%). In allen Bundesstaaten besteht eine Vereinbarung zum Datenabgleich mit dem Bundesfiskus: Gibt jemand in seiner Steuererklärung steuerfreie Einkünfte aus Geschenken oder Erbschaften an, so wird der Betrag und die Personaldaten dieses Steuerpflichtigen an die bundesstaatliche Steuerbehörde weitergeleitet, welche einen Abgleich mit den Daten über gezahlte Erbschaft- und Schenkungssteuer vornimmt. Liegt nichts vor, treibt der Bundesfiskus diese Steuer mit Strafzuschlägen bei.

5. Welche Ausgaben sind steuerlich abzugsfähig?

In Brasilien sind generell erheblich weniger Ausgaben steuerlich abzugsfähig als in Deutschland. So sind z.B. Kosten für Fahrten zum Arbeitsplatz, privat gekaufte Arbeitsmittel u.ä. für einen Angestellten nicht abzugsfähig. Für einen Entsandten ist darüber hinaus wichtig zu wissen, dass Ausgaben für doppelte Haushaltsführung oder sonstige Mehrkosten, die aufgrund der Entsendung anfallen, nicht abzugsfähig sind. Für brasilianische Zwecke gilt, dass der Entsandte hier in Brasilien seinen Hauptwohnsitz hat und von daher z.B. alle Zulagen, besondere Benefits (Schulgeld, Miete etc.) oder Aufwandspauschalen, die vom Arbeitgeber eventuell gezahlt werden, steuerpflichtiges Gehalt darstellen.

Auch können im Falle von Mieteinkünften beispielsweise keine Abschreibungen auf das vermietete Haus/Wohnung geltend gemacht werden.

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Inwieweit in der Jahressteuererklärung Ausgaben geltend gemacht werden können, hängt von der Art der Steuererklärung ab. Bei Abgabe der vereinfachten Steuererklärung sind alle abzugsfähigen Ausgaben in einem Betrag pauschaliert (20% des Bruttoeinkommens, maximal R\$ 16.754,34 für das Kalenderjahr 2016) und somit können keine weiteren Ausgaben geltend gemacht werden.

Bei Abgabe der sogenannten "kompletten Steuererklärung" erfolgt keine Pauschalierung von abzugsfähigen Ausgaben, sondern es können folgende Posten abgesetzt werden:

- Pauschaler Freibetrag für wirtschaftlich abhängige Familienmitglieder, die in der Steuererklärung aufgeführt werden (für 2016: R\$ 2.275,08 pro Abhängigen)
- Arztkosten und Krankenhauskosten, die der Steuerpflichtige für sich und seine Familie aufwandt, in unbegrenzter Höhe. Familienangehörige sind diejenigen Personen, die in der Steuererklärung als wirtschaftlich abhängig angegeben werden.

Wichtig: Fahrtkosten zum Arzt und Medikamente sind nicht abzugsfähig. Alle angesetzten Arzt- und Krankenhauskosten sind durch Quittungen nachzuweisen. Die entsprechenden Kosten müssen auch, nach Empfänger gegliedert, in der Liste bestimmter Ausgaben enthalten sein, die Bestandteil der Steuererklärung ist. Diese Liste dient der Steuerbehörde zu Zwecken der Datenkreuzung. Bei Erstattungen durch eine private Krankenversicherung ist der gezahlte Betrag und der erstattete Betrag gesondert anzugeben, die Differenz ist steuerlich abzugsfähig.

- Private Schulkosten und sonstige Ausbildungskosten sind bis zu einem relativ niedrigen Höchstbetrag abzugsfähig (für 2016: R\$ 3.561,50). Dieser Höchstbetrag gilt pro Steuerpflichtigen und Abhängigen. Mehraufwand für einen kann nicht mit Minderaufwand für einen anderen verrechnet werden. Es gilt Belegpflicht.
- Vom Gehalt einbehaltene Beiträge zur brasilianischen gesetzlichen Sozialversicherung (INSS) in voller Höhe.
- Beiträge zu einem brasilianischen privaten Rentenfonds (Fundo de Pensão Privada) bis zu 12% des nach Sprungtabelle zu versteuernden Bruttoeinkommens. Hier zählt als Bemessungsgrenze nur das Bruttoeinkommen, das der Sprungprogression unterliegt, nicht jedoch steuerfreie Einkünfte oder pauschal versteuerte Einkünfte. Entnahmen/Rückzahlungen aus einem derartigen Fonds gelten als steuerpflichtiges Einkommen, und zwar unabhängig davon, ob zuvor die Einzahlung

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

tatsächlich von der Steuer abgesetzt wurde oder nicht. Die entsprechenden Träger- Versicherungsgesellschaften leiten automatisch Kontrollmitteilungen über Abhebungen an die Finanzverwaltung weiter.

- Spenden an inländische Institutionen, die steuerlich als gemeinnützig anerkannt sind, jedoch bis zu bestimmten Höchstbeträgen, insgesamt bis zu 6% der Jahres- ESt.
- Beiträge zur deutschen Sozialversicherung oder deutschen privaten Krankenversicherungen sind nicht absetzbar!

7. Zusatzangaben, die zu Kontrollzwecken dienen

7.1. Vermögens- und Schuldenliste

Inhalt:

In dieser Liste sind alle inländischen und ausländischen Bankkonten mit Jahresendbeständen über R\$ 140, was nicht nur Girokonten, sondern auch sonstige Geldanlagen betrifft. Wertpapiere sollten nicht insgesamt pro Depot angegeben werden, sondern jeder Depotposten einzeln. Daneben sind alle KFZ, eventuell vorhandene Schiffe oder Boote sowie Immobilien unabhängig von der Höhe ihrer Anschaffungskosten anzugeben. Sonstige Gegenstände sind anzugeben, sofern die Anschaffungskosten im Einzelfall R\$ 5.000 übersteigen.

Schulden sind mit ihrem Restbetrag (bei Fremdwährung: zum ursprünglichen Wechselkurs umgerechnet) zum Jahresende anzugeben.

Wichtig ist, alle Vermögensgegenstände durch Dokumente belegen zu können. Dies kann zu Problemen führen, wenn z.B. ein Einwanderer im Heimatland ein Haus besitzt, das vor so langer Zeit gebaut wurde, dass keine Dokumente mehr vorhanden sind oder wenn Dokumente nicht aufgehoben wurden, weil dies für deutsche Zwecke nicht notwendig war.

Bewertung:

Im Falle brasilianischer Geldanlagen erfolgt die Angabe zu den Werten entsprechend der Jahresbescheinigung, die von jedem Geldinstitut auszustellen ist.

Ausländische Guthaben auf Girokonten oder Sparkonten sind mit dem Wechselkurs zum Jahresende umzurechnen. Bei allen anderen ausländischen Geldanlagen sind die R\$- Werte entsprechend der ursprünglichen Anschaffung beizubehalten. Auch alle sachlichen

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Vermögensgegenstände sind zu ursprünglichen R\$- Werten fortzuführen.

Zweck der Liste

Zum einen kann ueber die Veraenderung des Gesamt- Reinvermoegens abgestimmt werden, ob die Gesamteinkuenfte plausibel sind. Wenn z.B. der Anstieg des Reinvermoegens so hoch war, dass von der Summe aller erklaerten Einkunfte nach Abzug der angegebenen Ausgaben rechnerisch weniger als 15% fuer Konsumzwecke verwandt wurden, kann man mit einer Einladung zu naeheren Auskuenften seitens der Finanzverwaltung rechnen.

Weiterhin dient die Liste dazu, um zu pruefen, ob moeglicherweise Gewinne aus dem Verkauf von Vermoegensgegenstaenden unterschlagen wurden.

Datenkreuzung: Bei Immobiliengeschaeften erfolgt ein Datenabgleich zwischen Grundbuchamt (Cartorio) sowie der Steuererklaerung des Verkaeufers. Ein System von Kontrollmitteilungen der KFZ- Behoerde befindet sich im Aufbau. Ebenfalls im Aufbau befindet sich eine Datenkreuzung mit einem Zentralregister brasilianischer Bankkonten der Zentralbank.

Wichtig im Falle auslaendischer Einkuenfte: Auslaendische Einkuenfte fließen i.d.R. auf ein Bankkonto im Ausland. Man sollte dieses daher in der Steuererklaerung nicht vergessen. Ebenso wenig sollte man vergessen, neben dem Auslandsgehalt auch sonstige auslaendische Einkunefte anzugeben, da die brasilianische Finanzverwaltung die lueckenlose Vorlage der auslaendischen Kontoauszuege verlangen kann. Jede Gutschrift in einem solchen Girokonto sollte belegt sein, da die Finanzverwaltung im Falle einer Dokumentenpruefung ansonsten hinterzogenes Einkommen annehmen kann.

7.2. Liste bestimmter Ausgaben

Diese Liste dient im wesentlichen dazu, bei Ausgaben feststellen zu koennen, ob der Empfaenger die entsprechenden Einnahmen versteuert hat. Aus diesem Grunde sind auch z.B. die Arztkosten getrennt nach Ausgabebetrag und Versicherungserstattung anzugeben. Auch bei Schulkosten ist z.B. der volle Betrag des Schulgeldes anzugeben und nicht lediglich der Betrag, der steuerlich absetzbar ist.

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Aufgrund des Kontrollzweckes dieser Liste ist nicht jeder Kassenzettel aus dem Supermarkt aufzufuehren, sondern im wesentlichen folgende Posten, und zwar unabhaengig davon, ob die Ausgabe steuerlich abzugsfaehig ist:

- Zahlungen an Aerzte und Krankenhaeuser (siehe abzugsfaehige Ausgaben!)
- Zahlungen an sonstige Freiberufler
- getaetigte Geldgeschenke und Spenden (obwohl nicht steuerpflichtig beim Empfaenger)
- Schulgelder
- Zahlungen an bestimmte Pensionsfonds

8. Punkte, auf die man achten sollte

8.1. Verjaehrung

Steueransprueche und Pruefungsmoeglichkeiten verjaehren nach fuehnf Jahren, gerechnet ab dem 31. Dezember des Jahres, fuer das die Steuererklaerung abgegeben werden muesste. Frueher begann die Verjaehrungsfrist nich am Ende des Basisjahres, sondern am Ende des Jahres, in dem die Steuererklaerung abgegeben werden musste. Diese verlaengerte Frist gilt nach derzeitiger Rechtsprechung nur fuer Faelle steuerfreier Einkuenfte, wo also der Fiskus bis zur Abgabe der Steuererklaerung ueberhaupt keine Informationen bekommen konnte.

Waehrend dieser Frist sollte man die Steuererklaerung und alle relevanten Belege aufbewahren. Belege ueber die Anschaffung von Vermoegensgegenstaenden, die den Regeln der Versteuerung von Veraeuserungsgewinnen unterliegen, sollte man solange aufheben, bis die Steuererklaerung des Jahres des Verkaufs verjaehrt ist. Die o.g. Frist kommt daher, dass im Gesetz steht, die Verjaehrungsfrist beginne am Ende des jahres, in dem der Fiskus erstmalig eine Strafe ausstellen koenne, also eine der beruechtigten unklaren brasilianischen Definitionen. Inzwischen geht jedoch auch der Fiskus selber davon aus, dass die fuehnfjaehrige Verjaehrungsfrist bereits am Ende des Bezugsjahres beginnt und nicht ein Jahr spaeter.

8.2. Abschlusserklaerung bei endgueltigem Verlassen des Landes

Wer das Land endgueltig verlaesst, also z.B. als Endsandter ins Heimatland zurueckgeht, muss fuer das letzte Jahr eine Abschlusssteuererklaerung abgeben, welche den Zeitraum vom 1. Januar bis zum Tag der Ausreise umfasst. Wird diese nicht abgegeben, besteht weitere 12 Monate lang unbegrenzte Steuerpflicht.

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Dieser Abschlusserklärung geht eine formelle Vorankündigung voran ("Comunicado de Saida Definitiva"), in welcher lediglich auf die Ausreise hingewiesen wird, welche aber selber noch keine Erklärung von Einkünften enthält. Sie wird on-line erstellt und abgegeben.

Bei einer eventuellen Rückkehr nach Brasilien kann es dazu kommen, dass der Steuerpflichtige zur Abgabe von Steuererklärungen für die ausstehenden Jahre aufgefordert wird, wenn keine Abschlusserklärung eingereicht wurde. Wegen der zunehmenden Datenkreuzung sollten Expats der Pflicht zur Abgabe einer Abschlusserklärung nachkommen.

Bedeutsam ist auch, dass die Abschlusserklärung automatisch eine Belegprüfung aller noch nicht verjährten Steuererklärungen auslöst. Man sollte also von Anfang an auf eine qualitativ gute Dokumentation achten.

Die o.g. Vorankündigung ist per Internet im Zeitraum vom Ausreisetag bis zum 28. Februar des Folgejahres einzureichen. Die eigentliche Abschlusserklärung ist innerhalb der Fristen der normalen jährlichen Steuererklärung einzureichen, also zwischen 1. März und 30. April des Folgejahres. Wichtig: Diese Frist wurde in den letzten Jahren immer wieder geändert, so dass man sich im Ausreisejahr über die aktuelle Frist informieren sollte.

8.3. Vollständigkeit

Es passiert immer wieder, dass Ausländer zwar ihre Einkünfte versteuern, in der Steuererklärung aber ihre ausländischen Bankkonten oder andere ausländische Vermögensgegenstände nicht in der Vermögensaufstellung angeben. Insbesondere bei den Bankkonten sollte man jedoch vorsichtig sein, denn bei einer Prüfung der Steuererklärung ist offensichtlich, dass erklärtes Auslandseinkommen im Normalfall auf ein Bankkonto eingezahlt wurde. Vergessene Konten können also zu Unrecht zu dem Verdacht führen, dass absichtlich keine Angabe erfolgte, um weitere Einkünfte zu verschweigen. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass der Fiskus die lückenlose Vorlage der Kontoauszüge verlangen kann. Man sollte also darauf achten, dass sämtliche Banktransaktionen erklärbar sind. Entsendete überweisen nicht selten Ersparnisse ins Heimatland. In diesen Fällen sollten auch die brasilianischen Überweisungsbelege (Kursschlussvertrag etc.) aufgehoben werden, um darlegen zu können, dass es sich um einen Transfer entsprechend der brasilianischen Devisenbestimmungen handelte.

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Vom Grundsatz her gilt: Ist die Herkunft einer Einzahlung im Konto nicht nachweisbar, nimmt der brasilianische Fiskus bei Entdeckung hinterzogene Einkuenfte an.

8.4. Vertraulichkeit Ihrer Steuererklaerung

Die persoenliche Einkommensteuererklaerung sollten Sie im hoechstmoeglichen Umfang vertraulich behandeln. Es gibt immer wieder Faelle, wo Entsandte sich die Steuererklaerung von Mitarbeitern aus der brasilianischen Niederlassung anfertigen lassen. In der Regel wird der Buchhalter eines Unternehmens gerne bereit sein, dem Geschaefsfuehrer die persoenliche Steuererklaerung anzufertigen. Er erfahrt damit nicht nur die persoenlichen Vermoegensverhaeltnisse des Geschaefsfuehrers. Nicht selten kommt es vor, dass der Buchhalter auslaendische Einkuenfte und auslaendisches Vermoegen nach dem Motto "Das geht den Fiskus gar nichts an" einfach nicht angibt. In Brasilien wird vom Fiskus einzig und alleine der jeweilige Steuerpflichtige zur Rechenschaft gezogen. Es interessiert nicht, ob Sie einem anderen vertraut haben. Stellen Sie sich nun einmal das Risiko vor, den entsprechenden Mitarbeiter eines Tages zu entlassen und dieser zeigt Sie an! Mein Ratschlag besteht darin, dass Sie einen professionellen Steuerberater mit internationalem Background kontraktieren. Vielfach sind die auslaendischen Unternehmen heute bereit, fuer Ihre Entsandten die Honorare der persoenlichen Steuerberatung zu uebernehmen.

8.5. Beachtung devisaenrechtlicher Bestimmungen

Die frueher sehr engen devisaenrechtlichen Bestimmungen wurden in den vergangenen Jahren immer staerker dahingehend gelockert, dass Meldepflichten an die Stelle von Genehmigungen traten. Im Unterschied zu Deutschland findet bei Auslandsueberweisungen jedoch noch immer keine automatische Belastung oder Gutschrift auf dem Girokonto statt, sondern es ist unter Einschaltung eines Devisenbrokers ein formeller Kursschlussvertrag ueber Verkauf oder Ankauf von Devisen abzuschliessen. Den eingangs genannten Meldepflichten kommen die Geschaefsbanken durch elektronische Uebertragung der Daten des Kursschlussvertrags nach. Dieses Verfahren fuehrt zu relativ hohen Kosten fuer Devisengeschaeft und ist wegen der zu unterschreibenden ausgedruckten Kursschlussvertraege zeitraubend. Aus diesen Gruenden und wegen eines z.T. etwas guenstigeren Wechselkurses nehmen Auslaender vielfach derartige Transaktionen ueber Haendler des grauen Devisenmarktes (sog. "Doleiros") vor. Eine andere Variante ist der Geldumtausch mit Kollegen oder Bekannten, wobei der eine hier in Brasilien einen Betrag in Landeswaehrung auszahlt und vom anderen in Deutschland den Gegenwert in Euro auf sein Konto ueberwiesen bekommt. Man sollte jedoch beachten, dass die beiden letztgenannten Varianten in Brasilien Devisaenvergehen darstellen (unerlaubte Bankgeschaefte). Sofern

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

derartige Transaktionen anlässlich einer Steuerprüfung bekannt werden, kommt es zu einer devisarechtlichen Anzeige durch die Steuerbehörde und in der Folge zu Strafen durch die Zentralbank oder zu einem devisarechtlichen Strafprozess. Dies sollte insbesondere vor dem Hintergrund der zunehmenden Fahndungsmassnahmen der Polizei gegen "Doleiros" beachtet werden, da im Zuge derartiger Fahndungen aufgefundene Kundenlisten i.d.R. von Zentralbank und Steuerbehörde ausgewertet werden.

Für Exporterlöse besteht keine Verpflichtung mehr, diese nach Brasilien zu überweisen. Für ausländische Gehälter, Erbschaften oder sonstige Einnahmen besteht ebenfalls kein Transferzwang.

Der Steuerpflichtige sollte alle Kursschlussverträge aufheben, um gegebenenfalls gegenüber der Steuerbehörde nachweisen zu können, dass es sich bei einer Gutschrift um einen Vermögenstransfer und nicht um Einkommen handelt.

9. Änderungen aufgrund der Beendigung des DBA seit Januar 2006

Das DBA zwischen Deutschland und Brasilien endete wegen Kündigung durch Deutschland zum 31.12.2005. Änderungen ergaben sich jedoch im wesentlichen nur für folgende Personen für Einkünfte:

- Beziehende deutscher öffentlicher Renten: Der frühere Freibetrag von umgerechnet DM 12.000,00 nach DBA entfällt. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass in Brasilien die gesamte Rente nach der Sprungtabelle zu versteuern ist.
- Dienstbezüge deutscher Mitarbeiter der öffentlichen Hand (z.B. entsandte Beamte) sind in Brasilien steuerpflichtig.
- Der deutsche Fiskus veranlagt alle Personen mit weltweitem Einkommen zur Einkommensteuer, welche in Brasilien leben, jedoch in Deutschland einen Wohnsitz aufrecht erhalten.

Deutsche Einkommensteuer ist auch nach Auslaufen des DBAs in Brasilien anrechenbar. Die Anrechnung ist unverändert auf die Höhe der Steuer beschränkt, die für das entsprechende Einkommen in Brasilien anfällt. So kann z.B. nicht eine übersteigende deutsche Einkommensteuer gegen brasilianische Einkommensteuer auf brasilianische Einkünfte aufgerechnet werden.

In Deutschland wird eine Veranlagung zur Einkommensteuer und entsprechenden Pflichten zur Einbehaltung von Lohnsteuer seit 2007 dann

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

vorgenommen, wenn ein Wohnsitz beibehalten wird. Hierbei bestehen jedoch Ausnahmen fuer bestimmte Taetigkeiten.

Mit dem Ende des DBA entfallen auch steuerliche Kontrollmitteilungen zwischen deutschem und brasilianischem Fiskus, soweit es Zeitraeume ab 01.01.2006 betrifft. Es wird jedoch ab 2018 zum Austausch von Informationen ueber Bankkonten nach dem OECD-Abkommen kommen, dem Brasilien beigetreten ist.

10. Besonderheiten fuer Oesterreicher

Im Gegensatz zu Deutschland besteht mit Oesterreich weiterhin ein DBA. Oesterreicher geniessen aufgrund dieses Doppelbesteuerungsabkommens im wesentlichen folgende Vorteile:

- Zinsen auf Anleihen oder sonstige Schuldverschreibungen der oesterreichischen oeffentlichen Hand sind in Brasilien steuerfrei.
- Pensions- und Rentenzahlungen aus oesterreichischen oeffentlich-rechtlichen Kassen sind in Brasilien steuerfrei.
- Bezuege von Beamten oder Angestellten der oesterreichischen oeffentlichen Hand sind in Brasilien ebenfalls steuerfrei.

Die o.g. Einkuenfte unterliegen gegebenenfalls in Oesterreich der Besteuerung.

Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die o.g. brasilianischen Steuerbefreiungen nur diese jeweiligen Einkuenfte betreffen. Ein entsandter Beamter ist also in Brasilien hinsichtlich seiner Beamtenbeziege von der brasilianischen Einkommensteuer befreit, nicht jedoch seine eventuellen anderen Einkuenfte.

11. Hinweise zur persoelichen Steuerplanung

11.1. Strukturierung und Dokumentation von Einkuenften und Vermoegen

Einkuenfte und Vermoegen sollten uebersichtlich strukturiert sowie lueckenlos und eindeutig dokumentiert sein. Wer also z.B. ueber Internet an auslaendischen Boersen spekulieren moechte, sollte rechtzeitig darauf achten, dass jeder Verkauf die Berechnung eines Veraeusserungsgewinnes notwendig machen kann. Eine hohe Anzahl von Spekulationsgeschaeften kann also u.U. zu erheblichem Aufwand bei der Steuerberechnung fuehren. Des weiteren sollte wegen der monatlich abzufuehrenden Einkommensteuer darauf geachtet werden, dass alle notwendigen Informationen rechtzeitig, also kurzfristig zur Verfuegung stehen.

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Sofern in der Steuererklärung Einkünfte und Vermögen aus Schenkungen erfasst werden, sollte auch hier auf eine Dokumentation geachtet werden. Ohne Dokumentation wird davon ausgegangen, dass der Erwerb aus hinterzogenen steuerpflichtigen Einkünften stammt. Der Steuerpflichtige kann diese Annahmen natürlich auch im nachhinein durch Dokumente widerlegen. Die Erfahrung zeigt jedoch, dass die Beschaffung von Dokumenten umso schwieriger wird, je länger ein Vorfall zurückliegt. Allgemein gilt: Je komplizierter ausländische Einkünfte und ausländisches Vermögen strukturiert sind, umso notwendiger ist es, auf eine klare Dokumentation achten, da ansonsten die Gefahr besteht, dass der Fiskus bei einer Belegprüfung schlicht und einfach Steuerhinterziehung annimmt.

Bei Überweisungen von Brasilien ins Ausland zum Zwecke der Geldanlage empfiehlt es sich, getrennte Bankkonten einzurichten. Der Grund liegt darin, dass Veräußerungserlöse unterschiedlich besteuert werden, je nachdem, ob die Quelle der Mittel zur vorherigen Anschaffung im Ausland oder in Brasilien liegt.

11.2. Berücksichtigung der Art der zukünftigen Einkünfte

In Deutschland fallen bei festverzinslichen Anleihen üblicherweise nur normal zu versteuernde Zinsen an. Wer in Brasilien lebt, muss jedoch auch berücksichtigen, dass bei Verkauf oder Tilgung einer Anleihe ein Veräußerungsgewinn in US-Dollar zu ermitteln ist. Bei Währungsschwankungen zwischen Dollar und Euro kann dies also in Brasilien zu steuerpflichtigen Scheingewinnen führen.

Aus diesem Grunde kann es sich also lohnen, von kurzfristigen Anlagen freier Mittel auf Termingeldkonten abzusehen. In Zeiten niedriger ausländischer Zinssätze sollte man also bei Anlageentscheidungen den Zusatzertrag sowie das Risiko einer Steuerbelastung von Scheingewinnen und den zusätzlichen Verwaltungsaufwand gegeneinander abwägen. Auf der anderen Seite kann es sich lohnen, Gelder in Zerobonds anzulegen, da in diesem Falle lediglich bei Veräußerung ein Veräußerungsgewinn mit 15% zu versteuern ist, nicht jedoch jährlich die kumulierten rechnerischen Zinserträge. Eine Planung kann sich auch bei Bruttoeinkünften lohnen, die zum Teil Kostenersatz beinhalten, also z.B. Mieteinnahmen: Zahlt der Mieter Heizkosten und andere Umlagen direkt, kommen diese also nicht auf das Konto des in Brasilien ansässigen Vermieters, stellt sich erst gar nicht die Frage, ob es sich nach brasilianischem Recht um abzugsfähige Positionen handelt.

11.3. Abschied nehmen von steuerlich absetzbaren Ausgaben

In Deutschland ist der Steuerpflichtige üblicherweise mit einem hohen nominellen Steuersatz und umfangreichen, jedoch zunehmend schrumpfenden Möglichkeiten zur Geltendmachung von Werbungskosten konfrontiert. In Brasilien sind die nominellen Steuersätze niedriger, dafür jedoch Werbungskosten nur sehr eingeschränkt zugelassen. Man sollte also grundsätzlich von der Idee Abschied nehmen, die Steuerbelastung durch Werbungskosten oder andere absetzbare Ausgaben wesentlich zu senken. Stattdessen sollte die Planung darauf zielen, die steuerpflichtigen Bruttoeinkünfte während des Aufenthalts in Brasilien möglichst niedrig zu halten.

Ganz erheblich können diese Unterschiede Steuerpflichtige treffen, die in Deutschland ihr steuerpflichtiges Einkommen durch Abschreibungen oder durch negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb reduzieren. Diese beiden letztgenannten Posten kann man z.B. für brasilianische Zwecke streichen!

11.4. Wahl der Form der Steuererklärung

Wer ausländische Einkommensteuer auf die brasilianische Einkommensteuer anrechnen möchte, muss die sogenannte komplette Form der Steuererklärung abgeben. Ansonsten kann unabhängig von der Höhe des Einkommens die vereinfachte Steuererklärung mit pauschalierten absetzbaren Ausgaben abgegeben werden. Die Form der Steuererklärung kann zwar jedes Jahr nach Belieben gewechselt werden. Ist jedoch einmal die Steuererklärung abgegeben, kann für dieses betreffende Jahr nach der Abgabefrist (30. April) kein Wechsel mehr vorgenommen werden.

11.5. Gründung einer Gesellschaft

Bei angemessener Gestaltung kann die Besteuerung von Einkünften wesentlich niedriger sein, wenn diese über eine Gesellschaft als Leistungen fakturiert und die Gewinne nach Steuer als Dividenden ausgeschüttet werden. Wegen des Aufwands für Gründung und laufende Buchhaltung sollte jedoch im Vorfeld eine genaue Analyse vorgenommen werden, ob sich dies unter dem Strich lohnt.

11.6. Weiterbelastung von Gehältern nach Brasilien

Eine Weiterbelastung von Gehältern nach Brasilien führt dazu, dass von der hiesigen Gesellschaft Sozialabgaben (ca. 36%) auf das Auslandsgehalt abzuführen sind. Hinzu kommt, dass bei Überweisung der erhaltenen Belastung durch die hiesige Tochtergesellschaft Quellensteuern abzuführen

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

sind, die in Deutschland nicht in vollem Umfang angerechnet werden können. Es empfiehlt sich also eine genauere Analyse, bevor derartige Weiterbelastungen vorgenommen werden.

In Brasilien existiert keine Norm, die ausdrücklich die Sozialversicherungspflicht ausländischer Gehälter regelt. Die Sozialversicherungsbehörde INSS unterstellt, dass die hiesige Gesellschaft in der Berechnung des Arbeitgeberanteils den im Ausland von ihrer Muttergesellschaft gezahlten Gehaltsanteil berücksichtigen muss, weil es sich um Entgelt für eine in Brasilien ausgeübte Tätigkeit als Arbeitnehmer handelt. Verschiedene Fälle wurden bereits anhängig vor Gericht, und man kann eine Tendenz zugunsten des INSS erkennen.

11.7. Boni oder ähnliche außerordentliche Gratifikationen für Geschäftsführer

Eine der rationell nicht nachvollziehbaren Regeln des brasilianischen Körperschaftsteuerrechts bestimmt, dass bei Geschäftsführern nur die laufenden monatlichen Gehälter, Benefits und Gehaltsnebenkosten als Betriebsausgabe abzugsfähig sind. Außerordentliche Tantiemen, Boni oder sonstige Sonderzahlungen sind nicht abzugsfähig und zwar völlig unabhängig davon, dass beim begünstigten Geschäftsführer die volle Belastung mit Steuern und Sozialabgaben anfällt.

Rein aus steuerlicher Sicht empfiehlt es sich also, außerordentliche Gehaltszahlungen möglichst weitgehend zugunsten eines Festgehalts zu reduzieren.

12. Besondere zusätzliche Erklärungen

12.1. Erklärung des Auslandsvermögens bei der Zentralbank

Unabhängig von der Steuererklärung müssen alle in Brasilien ansässigen juristischen und natürlichen Personen per Internet bei der brasilianischen Zentralbank jährlich eine Erklärung über ihr ausländisches Vermögen abgeben. Im Unterschied zur Vermögensliste in der Steuererklärung erfolgt die Bewertung im genannten Zentralbankregister in Fremdwährung. Hierbei sind, abhängig von der Art des Vermögensgegenstands, die Anschaffungskosten oder der Marktwert zum 31. Dezember und die jeweiligen jährlichen Erträge anzugeben. Die Erklärung des Auslandsvermögens bei der Zentralbank ist nur dann erforderlich, wenn das gesamte Auslandsvermögen den Gegenwert von US\$ 100.000,00 übersteigt. Die Frist für diese Erklärung per 31.12.2016 endet am 05. April 2017. Wird diese Erklärung nicht abgegeben und dieser Umstand von der Zentralbank oder von der Steuerbehörde aufgedeckt,

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

kommt es pro nicht abgegebener Erklärung zu einer Strafe von 5% des Wertes des Auslandsvermögens, höchstens R\$ 250.000,00. Bei freiwilliger Nachklärung oder sonstwie verspäteter Erklärung liegt die Strafe bei 0,5% des Vermögens, maximal R\$ 25.000,00. Die Verjährungsfrist für diese Zentralbankklärung ist jedoch nicht geklärt. Die Zentralbank verlangt nach eigener Auskunft die Erklärungen rückwirkend bis 2007.

Bei verspäteter Abgabe der Zentralbankklärung stellt die Zentralbank die Strafe inzwischen innerhalb mehrerer Wochen zu.

12.2. SISCOSEV

Wer sogenannte Einkünfte aus Dienstleistungsexporten bezieht, muss monatlich eine besondere Erklärung, die sogenannten SISCOSEV, abgeben. Die Frist beträgt jeweils sechs Monate, gerechnet ab dem Ende des Monats, in dem die Dienstleistung erbracht bzw. fakturiert wird. Die Erklärung Siscosev ist auch abzugeben, wenn Auslandstantiemen o.ä. Einkünfte aus Urheberrechten bezogen werden. Die Abgabe der Erklärung erfolgt per Internet mittels elektronischer Unterschrift. Es kommt nicht darauf an, ob diese Einkünfte nach Brasilien überwiesen oder auf einem ausländischen Bankkonto gutgeschrieben werden. Die SISCOSEV ist zwar bei der Bundessteuerbehörde einzureichen, die aber insoweit Interessen der Zentralbank wahrnimmt. Die Erklärung SISCOSEV dient nämlich der Datenerfassung für Zwecke der Außenhandelsstatistik. Gleichwohl wird damit gerechnet, dass diese Erklärung auch für steuerliche Prüfzwecke genutzt werden wird (Datenkreuzung). Die Rechtsverordnung der SISCOSEV enthält eine Liste der Dienstleistungen und weiteren Einkünfte, für welche diese Erklärung abzugeben ist. Diese Liste ist jedoch nicht abschließend, sondern der Steuerpflichtige ist in Zweifelsfällen aufgefordert, eine formelle Anfrage über die Erklärungspflicht an die Finanzbehörde zu richten. Da die Regelungen zur SISCOSEV erst im Jahr 2012 erlassen und, wie üblich, danach in Details mehrfach geändert wurden, dient diese Regel einer Anfrage dazu, der Steuerbehörde den Ausbau der genannten Liste mit Einkünften zu ermöglichen.

Von der Erklärung befreit sind natürliche Personen, die fallweise eigentlich meldepflichtige Einkünfte von bis zu monatlich R\$ 30.000,00 haben und sofern diese Einkünfte nicht aus einer regelmäßig ausgeübten beruflichen Tätigkeit stammen. Wer die Erklärung nicht oder verspätet einreicht, erhält eine Strafe von R\$ 100,00 pro Monatserklärung und Verspätungsmonat. Diese fällt kumulativ an: Wer drei Erklärungen mit jeweils drei Monaten Verspätung einreicht, sieht also z.B. einer Strafe von R\$ 900,00 entgegen.

Die Erklärung SISCOSEV fällt auch bei Importen von Dienstleistungen an, denn es handelt sich vom Aufbau her um eine Erklärung über Exporte

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

und Importe. Hierbei dürfte natürliche Personen wohl i.d.R. die Wertgrenze von R\$ 30.000,00 vor Problemen schützen. Je nach eigenem Vermögensumfang sollte der Steuerpflichtige jedoch auf Fälle achten, in denen diese Grenze durchbrochen werden könnte. Als Beispiel seien Notarkosten bei deutschen Immobiliengeschäften genannt.

12.3. DEREX

Bei der DEREX handelt es sich um eine jährlich einzureichende Erklärung über ausländische Bankkonten, auf denen Einkünfte für Dienstleistungsexporte bezogen werden. Die Erklärung erfolgt nicht in brasilianischer Währung, sondern in der Währung des jeweiligen Bankkontos und ist mittels elektronischer Unterschrift bis zum 30. Juni des Folgejahres über Internet einzureichen. Auch hier handelt es sich um eine Erklärung, die von der Bundessteuerbehörde für Zwecke der Zentralbank eingefordert wird. In dieser Erklärung wird die Bewegung der Auslandskonten in monatlicher Aufteilung dargestellt. Die Einkünfte, die insoweit als Dienstleistungsexport gelten, sind nicht identisch mit der Liste der o.g. Erklärung SISCOSERV, da letztere z.B. auch Entgelte für Urheberrechte enthält. Die Strafe für verspätete Abgabe oder fehlende Abgabe - letzteres, wenn die Finanzverwaltung das Fehlen der Erklärung feststellt - berechnet sich prozentual auf den Bestand der nicht gemeldeten Guthaben.

Die obigen drei Erklärungen fallen zusätzlich zur jährlichen Einkommensteuererklärung an.

13. Auswirkungen des deutsch-brasilianischen Sozialversicherungsabkommens

Am 1. Mai 2013 ist das deutsch-brasilianische Sozialversicherungsabkommen in Kraft getreten. Folgende Regelungen können sich im Einzelfall wesentlich auswirken:

13.1. Freistellung von Abgaben zur Sozialversicherung

Ein Gesandter eines deutschen Unternehmens ist während der ersten beiden Jahre weiterhin in Deutschland sozialversicherungspflichtig und in Brasilien freigestellt. Diese Regelung gilt jedoch nur in Fällen, wo kein Arbeitsverhältnis mit einem brasilianischen Arbeitgeber eingegangen wird. Im hiesigen Normalfall, wo also ein Gesandter der deutschen Muttergesellschaft bei deren brasilianischer Tochtergesellschaft als Angestellter registriert wird, greift diese Regelung nicht. Daneben existieren

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

einige weitere Einschränkungen, die letztendlich Missbrauch verhindern sollen.

13.2. Anrechnungen fuer Zwecke der Sozialversicherungsrente

Das Abkommen hat keinen Einfluss auf betriebliche Altersversorgungen, sondern ausschliesslich auf Renten im Rahmen der jeweiligen gesetzlichen Sozialversicherungen. Auch bezahlt die deutsche Rentenversicherung keine Rente fuer Beitrage, die in Brasilien geleistet wurden und die brasilianische Sozialversicherung (INSS) keine Renten fuer Beitrage, die an die deutsche Rentenversicherung geleistet wurden. Berücksichtigt werden allerdings Versicherungszeiten in der gesetzlichen Rentenversicherung des jeweils anderen Landes, und zwar nur für die Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen auf die jeweilige Rentenart. Die Berechnung der Rente erfolgt ausschließlich nach innerstaatlichem Recht, entweder nach deutschen oder brasilianischen Rechtsvorschriften. Dabei zahlt jedes Land die Teilrente, die auf seinen in seinem System zurückgelegten Versicherungszeiten beruht (anteilige Rente). Wenn in beiden Ländern Versicherungszeiten erworben wurden, zahlen sowohl Deutschland als auch Brasilien Teilrenten.

Die Beitragszeiten im jeweilig anderen Land werden bei der Rentenberechnung des Landes, das die entsprechende Teilrente zu zahlen hat, nicht berücksichtigt.

Berechnung in Deutschland: Hier werden nur die in Deutschland zurückgelegten Jahre an Versicherungszeiten mit den jeweiligen Monatsbeitragen beruecksichtigt. Die sich so ergebende Teilrente wird proportional ausgezahlt. Die brasilianischen Beitragszeiten sind also insbesondere dann wichtig, wenn ohne sie z.B. Mindestbeitragszeiten in der deutschen Rentenversicherung nicht erreicht wuerden.

In Brasilien werden ebenfalls die deutschen Versicherungszeiten für die Anspruchsprüfung beruecksichtigt. Brasilien zahlt eine Teilrente nur aus den in Brasilien zurückgelegten Versicherungszeiten. Die sich hieraus ergebende Rente wird anders als in Deutschland berechnet, so dass der finanzielle Vorteil sehr vom Einzelfall abhaengt. Die deutschen Beitragszeiten sind hier jedoch insoweit wichtig, als sich die Rentenansprueche nach einer Formel berechnen, die sich aus Versicherungsjahren und Alter zusammensetzt. Die Rentenhoehe bemisst sich dann nach den 80% hoechsten Beitragen seit der letzten Waehrungsreform.

Des weiteren sei darauf hingewiesen, dass Bezieher deutscher Sozialversicherungsrente in Deutschland jaehrlich als beschraenkt Steuerpflichtige eine Steuererklaerung abgeben muessen. Wird dem nicht nachgekommen, kann es dazu führen, dass die Deutsche Rentenversicherung auch bei niedrigen Renten pauschale Abzuege vorzunehmen hat.

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Eine sehr gut ausgearbeitete Broschuere zum Thema Rentenversicherung im Zusammenhang mit Brasilien finden Sie unter www.deutsche-rentenversicherung.de

14. Beispiele steuerlicher Datenkreuzung in Brasilien

Wie oben dargestellt, werden in Brasilien alle steuerlichen Erklärungen seit vielen Jahren elektronisch eingereicht. Um dem Leser einen Eindruck zu vermitteln, stelle ich nachfolgend die für natürliche Personen wichtigsten Datenkreuzungen vor. Die Liste ist aufgrund der Kreativität der brasilianischen Behörden allerdings ohne Anspruch auf Vollständigkeit.

Plausibilitätschecks innerhalb der Steuererklärung

Es wird getestet, ob der Vermögensanstieg laut Vermögensliste gedeckt ist durch den Gesamtbetrag aller erklärten Einkünfte minus aller aufgeführten Ausgaben.

Von inländischen juristischen Personen bezogene steuerpflichtige, pauschalversteuerte und steuerfreie Einkünfte

Die Systeme der Steuerverwaltung testen lückenlos, ob sich diese Einkünfte mit den entsprechenden Meldungen dieser juristischen Personen decken, also z.B. deren Erklärung über getätigte Quellenabzüge. Bei Dividendenerträgen erfolgt eine Abstimmung mit den Dividendenzahlungen, die nachrichtlich in der Steuererklärung des zahlenden Unternehmens aufzuführen sind.

Inländische Erbschaften

Es erfolgen zwei Datenkreuzungen, nämlich einmal mit den Meldungen der Notariate (Cartorios) und Gerichte über Erbschaften und einmal mit den Erklärungen über die (Landes-) Erbschafts- und Schenkungssteuer. Bei inländischen Schenkungen erfolgt die Datenkreuzung mit der Ausgabenliste in der Steuererklärung des Schenkers und wiederum mit der Erklärung über die Landes-Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Banken und Kreditkarteninstitute

Banken und Kreditkarteninstitute informieren wöchentliche Kontoumsätze von über R\$ 5.000,00 unter Angabe der jeweiligen Steuernummer an die Bundessteuerbehörde. Der Nutzen dieser Information für Plausibilitätskontrollen oder spätere dokumentarische Prüfungen dürfte klar sein.

Private Altersvorsorge

In Brasilien existieren besondere Sparpläne ("Planos de Previdência Privada") von Banken und Versicherungsunternehmen, die man grob als Kapitallebensversicherung ohne Versicherungsanteil bezeichnen kann. Die Rückzahlungen werden von den entsprechenden Instituten an den Fiskus gemeldet und dieser führt eine automatische Datenkreuzung mit den individuellen Jahressteuererklärungen durch.

Immobilienkäufe

In Brasilien werden bei Immobiliengeschäften keine vorherigen Unbedenklichkeitsbescheinigungen eingeholt, sondern die Grundbuch-Notariate informieren alle getätigten Übertragungen unter Angabe der Steuernummern und Namen der Beteiligten an den Bundesfiskus. Diese Daten werden mit den nachfolgenden jährlichen Steuererklärungen der Beteiligten gekreuzt.

Arztkosten

Alle Freiberufler und juristischen Personen (Krankenhäuser, Labore), die im Gesundheitssektor Leistungen erbringen, müssen jährlich eine besondere zusätzliche Steuererklärung abgeben, aus der namentlich hervorgeht, wer Leistungen bezahlt hat und für wen (z.B. Mutter zahlt Zahnarzthonorar für Kind). Die Daten dieser Erklärung werden lückenlos gekreuzt mit den Ausgaben für derartige Leistungen in den persönlichen Steuererklärungen.

Wo bislang keine Datenkreuzungen stattfinden

Bislang finden keine Datenkreuzungen statt zwischen der persönlichen Steuererklärung und der Zentralbankerklärung über Auslandsvermögen sowie mit den Erklärungen SISCOSERV und DEREK (siehe Abschnitt 12). Bei der Zentralbankerklärung liegt es daran, dass dort zum einen alle Vermögenswerte in Fremdwährung und überwiegend zu aktuellen Werten aufgeführt werden, während die Wertangaben in der Steuererklärung überwiegend zu historischen Werten und in brasilianischer Landeswährung erfolgen. Des Weiteren unterscheiden sich die Gliederungen der Vermögensarten zwischen beiden Erklärungen. Im Falle des SISCOSERV scheitert eine automatische Datenkreuzung bislang daran, dass in der jährlichen Steuererklärung die nach SISCOSERV meldepflichtigen Auslandseinkünfte nicht gesondert von nicht meldepflichtigen Auslandseinkünften aufgeführt werden. Die Kreuzung der DEREK mit der jährlichen Steuererklärung scheitert ebenfalls daran, dass in der Steuererklärung alle ausländischen Bankkonten und

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Vermögensgegenstände aufzuführen sind, die DEREX jedoch nur Konten mit geparkten Exporterlösen dient. Zudem werden in der DEREX alle Werte ausschließlich in Fremdwährung aufgeführt.

Haftungsausschluss

Die Angaben in dieser Broschüre erfolgen nach bestem Wissen. Die Broschüre ist dafür gedacht, eine Übersicht zu geben. Aufgrund der umfangreichen Spezialvorschriften und der häufigen Änderungen der brasilianischen Steuergesetzgebung kann jedoch keine Gewähr gegeben werden für die Verwendbarkeit dieser Broschüre zur Lösung individueller steuerlicher Fragen. Zur steuerlichen Beurteilung konkreter Sachverhalte unter Berücksichtigung der jeweiligen spezifischen Gegebenheiten der vorliegenden Einkünfte bzw. Transaktionen stehe ich gerne zur Verfügung.

Dipl-Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Zur Person:

Ich bin gebürtiger Deutscher mit Abschluss als Diplom-Kaufmann von der Justus-Liebig-Universität Giessen und lebe seit 1989 in Brasilien. Zuvor begann ich meine Laufbahn bei einer der grossen deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Frankfurt.

Von Mitte 1989 bis Ende 1994 war ich bei einer mittelständischen internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in São Paulo und Frankfurt tätig. In dieser Zeit absolvierte ich u.a. ein Aufbaustudium in Controlling unter Hochinflation an der renommierten Stiftung Getúlio Vargas. Mitte 1995 nahm ich eine Stellung als Controller und Finanzchef bei der Tochtergesellschaft eines deutschen Messgeräatherstellers im Innern des Bundesstaats São Paulo an.

Anfang 1997 wechselte ich als Senior Manager Audit zur Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Arthur Andersen nach São Paulo. Neben der Prüfung von Jahresabschlüssen nach deutschen und brasilianischem Handelsrecht, US- GAAP und IAS/IFRS wurde ich insbesondere als Spezialist für Due Diligence- Prüfungen im Rahmen von Unternehmenskäufen tätig.

Im Jahre 2002 wechselte ich zu Roland Berger Strategy Consultants. Im Jahr darauf erhielt ich die Berufszulassung als Contador (vereidigter Buchhalter/ Steuerberater brasilianischen Rechts) und wurde neben meiner Stellung bei Roland Berger auch selbstständig tätig.

Seit November 2004 bin ich ausschliesslich selbstständig tätig. Ich verfüge über die brasilianischen beruflichen Zulassungen als vereidigter Buchhalter/ Steuerberater (Contador – CRC) und Wirtschaftsprüfer (Auditor Independente – CNAI/CFC).

Anschrift:

Rua Cláudio Rossi, 573
01547-000 São Paulo – S.P.
Tel. 0055-11-2215-1008
E-Mail: merkelconsulting@gmail.com
Internet: www.klausmerkel.com