



LETTRE BIMESTRIELLE D'INFORMATION SUR L'ACTUALITÉ JURIDIQUE ET FISCALE ALLEMANDE

LETTRE ALLEMAGNE

FISCALITÉ _____ **2**

1. Réforme de l'imposition des fonds de placement **2**
2. Sursis d'imposition en cas d'apport d'établissement stable étranger dans une société de capitaux étrangère **2**
3. Dépôt des déclarations fiscales pour 2017 **2**
4. Retenue à la source sur dividendes distribués à une société non résidente **2**
5. Fiscalité des avantages accordés par une GmbH à des personnes proches des associés **3**
6. Frais déductibles des revenus non imposés en Allemagne **3**
7. Délimitation jurisprudentielle entre revenu locatif et commercial **3**

DROIT DES AFFAIRES _____ **4**

1. Majorité requise pour la vente des actifs d'une KG **4**
2. Responsabilité du gérant et insolvabilité de la GmbH **4**
3. Responsabilité du gérant - non associé - de la GmbH commanditée **5**

DROIT DU TRAVAIL _____ **6**

1. Résiliation d'une clause de non-concurrence **6**
2. Enregistrement illicite d'entretien **6**
3. Légalité formelle d'un certificat de travail **6**
4. Réforme de la loi relative au congé maternité **6**
5. Convention collective pionnière dans le secteur de la métallurgie et de l'électrotechnique **7**

IMMOBILIER _____ **7**

1. Décompte des charges et charge de la preuve **7**
2. Fiscalité de la GmbH & Co KG administrateur de patrimoine immobilier **8**

FISCALITÉ

1. Réforme de l'imposition des fonds de placement

Une réforme modifiant la loi sur la fiscalité des fonds de placement (*Investmentbesteuerungsgesetz*) est entrée en vigueur au 01.01.2018. Jusqu'à présent, seuls les revenus distribués par les fonds étaient imposés au niveau du contribuable au taux fixe et forfaitaire de 25 % + surtaxe, soit 26,37 % en tout.

Dorénavant, les fonds, qu'ils distribuent ou thésaurisent, seront soumis à un impôt sur les sociétés de 15 % sur leurs revenus, même thésaurisés.

En cas de distribution, afin de prendre en considération l'impôt de 15 %, les contribuables continuent de subir un impôt de 25 % (+ surtaxe) mais bénéficient d'une franchise en fonction de la composition du fond :

- franchise de 30 % pour les fonds composés d'au moins 51 % d'actions;
- franchise de 15 % pour les fonds mixtes composés d'au moins 25 % d'actions
- franchise de 60 % pour les fonds immobiliers et de 80 % pour les fonds immobiliers à prévalence étrangère.

Ces nouvelles dispositions sont applicables de façon uniforme à tous les types de fonds, qu'ils soient allemands ou étrangers. Les banques de dépôt sont ainsi désormais en charge de calculer et de prélever l'impôt à la source.

2. Sursis d'imposition en cas d'apport d'établissement stable étranger dans une société de capitaux étrangère

La Cour de Justice européenne (CJUE) a jugé dans un arrêt du 23.11.2017 (C-292/16, A Oy) qu'une société de capitaux qui apporte son établissement stable situé dans un pays de l'UE dans une société de capitaux étrangère (UE) contre remise de parts sociales doit pouvoir bénéficier, dans l'État de

son siège, d'un sursis d'impôt pour cette opération. En effet, l'article 10 al. 2 de la Directive sur les fusions (2009/133) prévoit que l'État du siège de la société apporteuse est en droit d'imposer une plus-value d'apport sur la base d'un bénéficiaire fictif, contre imputation de l'impôt fictif étranger. Dans ce contexte, la CJUE considère que l'État du siège doit permettre à la société de bénéficier d'un sursis d'imposition, faute de quoi il est en contravention avec le principe de la liberté d'établissement. C'est partiellement le cas des dispositions fiscales allemandes (cf. § 20 UmwStG) vis-à-vis des États avec lesquels les conventions fiscales prévoient un mécanisme d'imputation et non pas un mécanisme d'exonération.

3. Dépôt des déclarations fiscales pour 2017

En application d'une instruction fiscale du 02.01.2018, les liasses annuelles 2017 relatives à l'impôt sur les sociétés, la taxe professionnelle et la TVA ainsi que les déclarations IRPP doivent être déposées au plus tard le 31.05.2018. Les entreprises et particuliers représentés par un conseil fiscal ou un avocat bénéficient d'une prolongation de délai jusqu'au 31.12.2018. L'administration fiscale se réserve cependant le droit d'exiger le dépôt d'une déclaration avant cette date.

4. Retenue à la source sur dividendes distribués à une société non résidente

La Cour de Justice européenne (CJUE) a jugé dans un arrêt du 20.12.2017 (C-504/16, C-613/16, Juhler Holding) que les dispositions de l'art. 50d al. 3 EStG (loi allemande relative à l'impôt sur le revenu) dans leur version 2007-2012 étaient contraires au droit européen (directive mère-fille, liberté d'établissement). Cet article régit les conditions du remboursement de la retenue à la source prélevée en cas de distribution de dividendes à une société mère non résidente. Selon ces dispositions, ce remboursement prévu par la directive mère-fille était refusé dans les cas où (1ère condition) il aurait

été refusé si les associés de la mère avaient été directement associés à la filiale allemande et (2ème condition) lorsque l'une des trois conditions alternatives suivantes est remplie: (1) la maison mère étrangère ne peut pas présenter de motifs économiques ou autres justifiant son interposition entre ses propres associés et la filiale allemande; (2) la mère n'a pas d'activité économique propre et substantielle; (3) la mère ne présente pas une organisation commerciale lui permettant de faire face à son objet social (nombre de salariés etc.). La CJUE a en conséquence débouté l'Office fédéral central allemand des impôts (OFCI) qui refusait un remboursement de retenue à la source à une holding étrangère. Certes, cette disposition a été remodifiée depuis, mais des doutes continuent à subsister sur la légalité de sa version actuelle et le tribunal des finances de Cologne a renvoyé à la Cour une nouvelle question préjudicielle sur cette question.

5. Fiscalité des avantages accordés par une GmbH à des personnes proches des associés

La Cour fédérale des finances (BFH) a eu à juger dans plusieurs arrêts du 24.01.2018 (II R 54/15 et II R 32/16) du traitement fiscal de surpris accordés par une GmbH à des personnes proches de ses associés (frère, époux...). En l'occurrence, il s'agissait de loyers payés par la GmbH à des personnes proches des associés et supérieurs à ceux pratiqués sur le marché. Il s'agissait également d'actions achetées par la GmbH, également à des prix majorés. Le BFH a considéré d'une part que les opérations devaient être traitées en partie comme des distributions occultes de dividendes de la GmbH aux associés concernés. Il a d'autre part considéré, au niveau de la fiscalité des donations, qu'il ne s'agissait pas d'une donation de la GmbH au tiers en question mais d'une donation de l'associé au tiers (la personne proche de l'associé), tout au moins lorsque l'associé participe directement ou indirectement à l'opération (par exemple parce qu'il l'approuve ou l'initie).

6. Frais déductibles des revenus non imposés en Allemagne

La Cour de justice de l'Union Européenne (CJUE) a eu à se prononcer, par une décision du 22.06.2017 (C-20/16) sur la déductibilité des cotisations sociales dans le cadre de la prise en compte d'un revenu salarial non imposable en Allemagne, mais impactant le taux d'imposition appliqué aux autres revenus (système du taux effectif). En effet, le droit allemand prévoit que les revenus salariaux étrangers, non imposables en Allemagne, notamment en raison des dispositions d'une convention fiscale, sont pris en compte dans le cadre du calcul du taux d'imposition applicable aux autres revenus imposables en Allemagne. Le § 10 EStG prévoyait que les cotisations sociales payées à l'étranger, en relation avec le revenu salarial étranger, ne sont pas déductibles de celui-ci.

La CJUE, sur question préjudicielle, a considéré que ces dispositions portent atteinte à la libre circulation des personnes, dans la mesure où elles sont discriminatoires. En effet, pour les contribuables ayant des revenus imposables en Allemagne, les cotisations sociales sont déductibles.

Par une instruction fiscale du 11.12.2017, l'administration fiscale s'est soumise à cette décision. Désormais, les cotisations sociales versées en relation directe avec un revenu étranger non imposables en Allemagne sont déductibles de ce revenu. Cela aura pour effet de diminuer le taux effectif applicable aux autres revenus imposables.

7. Délimitation jurisprudentielle entre revenu locatif et commercial

Les revenus de biens immobiliers peuvent être qualifiés de deux manières : soit revenus locatifs, dans le cadre de la gestion de patrimoine, soit revenus commerciaux lorsque le cadre de la simple gestion de patrimoine est dépassé. Dans une affaire jugée par la Cour fédérale des finances (BFH 28.09.2017 IV R 50/15), une société civile était propriétaire de plusieurs immeubles, mis en location.

Les revenus étaient déclarés en tant que revenus locatifs. Sur les terrains, loués par une ville, le locataire avait édifié un bâtiment soumis à un bail emphytéotique (*Erbbaurecht*). Ce bail prévoyait dès sa signature le versement d'une indemnité à échéance et la cession du terrain au locataire.

À échéance du bail et paiement de l'indemnité, l'administration fiscale a considéré que cela dépassait le cadre de la simple gestion de patrimoine et a imposé ces revenus en tant que revenus commerciaux. La Cour fédérale considère que l'activité du propriétaire des terrains peut être qualifiée d'activité commerciale, et ainsi dépasser la simple gestion de patrimoine, dès lors que le concept de gestion prévoyait dès le départ une vente du terrain à échéance du bail. Le seul fait que la location du bien n'est pas rentable durant le bail ne suffit pas à exclure la qualification de revenus commerciaux. Le critère à examiner est celui de la relation entre les loyers et l'indemnité de fin de contrat. Si le concept de gestion du bien est justifié seulement par l'indemnité de fin de contrat, la Cour considère que les revenus - locatifs et d'indemnisation - doivent être qualifiés de revenus commerciaux, ce qui a une incidence notamment au niveau de la taxe professionnelle et pour l'imposition des plus-values de cessions du bien.

* * *

DROIT DES AFFAIRES

1. Majorité requise pour la vente des actifs d'une KG

Dans un arrêt du 23.11.2017 (I-6 U 225/16), la Cour d'appel de Düsseldorf a décidé quelle était la majorité des voix requise pour autoriser la vente du seul immeuble détenu par une KG (société en commandite).

En l'espèce, une KG qui avait des difficultés financières a obtenu une résolution des associés portant vente du seul immeuble détenu par la société. Les statuts ne contenaient pas de disposition directement applicable à ce sujet. La résolution était votée à la majorité simple (plus de 50 % des voix).

La Cour d'appel a pourtant décidé qu'il s'agit ici de la vente de la quasi-totalité des actifs de la société et que la vente est donc soumise à une autorisation des $\frac{3}{4}$ des associés, en application de manière analogue de l'article 179a AktG (code des sociétés par actions).

Dans les circonstances concrètes, l'associé qui avait voté contre la vente était de plus obligé, en vertu de son devoir de fidélité envers la société, d'autoriser la vente. Cela résultait de la situation économique instable de la société qui justifiait des mesures urgentes pour éviter son insolvabilité.

2. Responsabilité du gérant et insolvabilité de la GmbH

Le gérant engage sa responsabilité personnelle envers la GmbH pour les versements effectués en état d'insolvabilité de celle-ci, conformément à l'article 64 GmbHG.

Pour déterminer si la GmbH est insolvable, le gérant doit établir un bilan des liquidités. Pour cela, il doit prendre en compte les liquidités immédiatement disponibles (« actifs I ») et les liquidités qui seront disponibles dans un délai de trois semaines (« actifs II »). Celles-ci doivent être comparées avec les dettes qui sont exigibles (« passifs I »).

Par un arrêt du 19.12.2017 (II ZR 88/16), la Cour fédérale de justice (BGH) a décidé que le « passifs II » doit également être pris en compte. Il s'agit des dettes devenant exigibles dans un délai de trois semaines.

3. Responsabilité du gérant - non associé - de la GmbH commanditée

Par un arrêt du 19.12.2017 (II ZR 255/16), la Cour fédérale de justice (BGH) a rappelé les principes applicables à la revendication de dommages et intérêts au sein d'une société en commandite à responsabilité limitée (GmbH & Co. KG).

Une GmbH & Co. KG est une société en commandite composée d'au moins un associé commanditaire et un associé commandité sous forme de GmbH. La GmbH & Co. KG est obligatoirement représentée vis-à-vis des tiers par cette GmbH, celle-ci étant à son tour représentée par son gérant. Le gérant de la GmbH n'est pas nécessairement lui-même associé de la KG, il peut aussi être un gérant non associé.

Lorsque ce gérant viole ses obligations et cause ainsi un dommage à la KG, il lui appartient de faire valoir les droits de la KG et donc de réclamer à lui-même le paiement de dommages et intérêts. Une telle revendication du gérant contre lui-même est cependant source de conflit d'intérêt. La question se pose donc de savoir si un associé commanditaire peut être amené à agir en justice de son propre chef pour revendiquer des dommages et intérêts contre le gérant.

Dans son arrêt, la Cour rappelle que le commanditaire peut engager ce qu'on appelle une « actio pro socio ». Une « actio pro socio » permet à l'associé d'une société de revendiquer de son coassocié au nom de la société une prestation à fournir à celle-ci, il peut donc p.ex. réclamer le paiement de dommages et intérêts à la société.

Or, ce mécanisme est réservé aux relations entre associés et ne doit pas, selon la Cour, être

étendu aux relations entre un commanditaire et le gérant - non associé - de la GmbH. Le commanditaire ne peut en conséquence pas engager une « actio pro socio » pour agir directement contre le gérant de la GmbH.

Le commanditaire doit au contraire se diriger contre son coassocié, la GmbH commanditée qui doit assumer selon la Cour la responsabilité pour les actes de son gérant qui viole simultanément ses obligations envers la GmbH et envers la KG (article 31 BGB). La KG a de ce fait le droit de réclamer des dommages et intérêts de la GmbH qui pourra, de son côté, se faire dédommager par le gérant, conformément à l'article 43 alinéa 2 GmbHG.

Le commanditaire doit donc faire valoir ces droits de la KG envers la GmbH par une « actio pro socio » (un associé agissant contre son coassocié). Lorsqu'il obtient au nom de la KG un titre contre la GmbH, il peut s'en servir pour faire valoir les droits que la GmbH a contre son propre gérant (qui refuse de les faire valoir lui-même).

* * *

DROIT DU TRAVAIL

1. Résiliation d'une clause de non-concurrence

Par un arrêt du 31.01.2018 (10 AZR 392/17), la Cour fédérale du travail (BAG) a admis la résiliation d'une clause de non-concurrence par un salarié lorsque les conditions d'une telle résiliation (§§ 323 ff. BGB) sont remplies. La Cour qualifie une telle clause (§§ 74 ss HGB) de contrat bilatéral au sens des §§ 320 ss BGB, consistant au paiement d'une indemnité de non-concurrence contre omission de toute activité concurrentielle post-contractuelle. Lorsqu'une partie ne respecte pas ses obligations découlant de ce contrat - en l'espèce l'employeur n'avait pas versé l'indemnité due - l'autre partie serait fondée à résilier la clause. Une telle résiliation aurait pour conséquence d'annuler les obligations mutuelles découlant de la clause à partir de la réception de la déclaration de résiliation. Outre la renonciation de l'employeur et le refus du salarié de respecter la clause en cas de démission pour faute de l'employeur, le BAG admet par son arrêt une autre possibilité de se désengager d'une telle clause de non-concurrence, non réglée dans la loi.

Autre particularité de l'affaire jugée: La Cour reconnaît la validité d'une déclaration de résiliation « irréfléchie » par le salarié qui avait envoyé un email à son employeur pour lui faire part de son mécontentement avec le non versement de l'indemnité de non-concurrence.

2. Enregistrement illicite d'entretien

Dans un arrêt du 23.08.2017 (6 Sa 137/17), le Tribunal régional du travail du Land de Hesse (LAG Hessen) a reconnu licite le licenciement extraordinaire d'un salarié qui avait enregistré secrètement un entretien. Cet enregistrement clandestin porte atteinte aux droits généraux de la personne des autres interlocuteurs, notamment le droit à la protection de la libre parole (v. art. 2 al. 1 et art. 1 al. 2 de la Loi fondamentale). Le salarié aurait au moins

dû annoncer l'enregistrement de l'entretien. L'enregistrement clandestin n'était pas justifiable.

3. Légalité formelle d'un certificat de travail

Par arrêt du 09.11.2017 (5 Sa 314/17), le tribunal régional du travail de Rhénanie-Palatinat a rejeté la demande d'un salarié de recevoir un certificat de travail non plié et non agrafé, lorsque le salarié peut en faire de photocopies sans que les plis soient visibles sur la copie. Le fait d'être agrafé ne constitue pas de signe secret interdit pour signaler le mécontentement de l'employeur malgré le contenu positif du certificat. En l'espèce, le salarié avait attaqué l'employeur pour avoir délivré un certificat de travail agrafé et plié deux fois afin de le faire rentrer dans une enveloppe « normale ».

4. Réforme de la loi relative au congé maternité

La loi réformée relative au congé maternité est entrée en vigueur le 01.01.2018.

Les plus importantes modifications sont les suivantes :

- prolongation du congé de maternité après l'accouchement pour les mères d'un enfant handicapé à 12 semaines ;
- protection contre le licenciement en cas de fausse couche après la 12ème semaine de grossesse ;
- extension de la loi à des femmes non salariées, comme celles en formation professionnelle et aux étudiantes ainsi qu'aux femmes travailleurs « similaires aux travailleurs salariés » ;
- précision dans la loi même des obligations de l'employeur relatives à l'aménagement de la place de travail; une interdiction de travailler pour des raisons de sécurité ne doit être prononcée qu'en dernier ressort; une interdiction de travailler la nuit ou le dimanche ne sera possible qu'avec l'accord de la salariée.

Restent sans changement les règles relatives à la subvention par l'employeur à l'allocation de maternité, au maintien du salaire pendant une interdiction de travailler et au remboursement de ces charges financières par le système de répartition prévu à la Loi AAG.

5. Convention collective pionnière dans le secteur de la métallurgie et de l'électrotechnique

Le 06.02.2018, les partenaires tarifaires du secteur de la métallurgie et de l'électrotechnique au Bade-Wurtemberg ont signé une nouvelle convention collective qui prévoit à partir du 01.04.2018 une augmentation des salaires de 4,3 % ainsi que divers versements uniques. Une nouveauté importante est la possibilité pour les salariés de réduire leur temps de travail pendant 24 mois jusqu'à 28h/semaines, sans compensation salariale. A partir de 2019, les salariés recevront un supplément tarifaire annuel à hauteur de 27,5 % d'un salaire mensuel; les salariés avec enfants ou d'autres personnes dépendantes, ainsi que les travailleurs postés pourront choisir entre le versement de ce supplément et 8 jours de congés supplémentaires. La convention collective répond ainsi à une des demandes clé des syndicats d'augmenter la flexibilité du temps de travail.

La convention collective restera en vigueur jusqu'au 31.03.2020 et servira probablement de modèle pour d'autres négociations tarifaires.

* * *

IMMOBILIER

1. Décompte des charges et charge de la preuve

Par arrêt du 07.02.2018 (VIII ZR 189/17), la Cour fédérale de justice (BGH) a précisé quelle était la charge de la preuve du bailleur en cas de discussion sur le décompte des charges dans le cadre d'un bail d'habitation, ainsi que l'obligation du bailleur de donner accès au locataire aux documents relatives à ce décompte.

En l'espèce, le bailleur avait fait valoir une revendication supplémentaire de frais de chauffage de plus de 5.000,00 Euro pour les années 2013 et 2014. Cette demande avait été rejetée par les locataires, d'un côté parce que la relation entre les frais facturés à eux par rapport aux frais totaux de chauffage de l'immeuble n'était pas cohérente à celle de la surface louée par eux par rapport à la surface totale de l'immeuble; d'un autre côté, les frais facturés pour les années concernées étaient exorbitants par rapport aux frais des années précédentes. Enfin, le bailleur leur avait refusé l'accès aux relevés de compteurs les autres locataires, les locataires en l'espèce n'étaient donc pas en mesure de vérifier et de comparer leurs frais avec ceux facturés aux autres locataires de l'immeuble.

Dans son arrêt, le BGH précise que la charge de la preuve en cas de revendication supplémentaire de charges repose sur le bailleur; celui doit non seulement établir un décompte correct et compréhensible, mais également prouver la saisie correcte des données relatives aux frais de chauffage, en mettant à la disposition du locataire et à sa demande tout document relatif à cette saisie. Font notamment partie de ces documents les relevés de compteurs les autres locataires, sans que le locataire soit obligé de justifier un « intérêt particulier » pour prendre connaissance de ces documents, l'intérêt de contrôler la bonne gestion de l'immeuble par le bailleur suffira.

Le refus d'accès à ces documents suspend l'obligation de paiement du locataire, raison pour laquelle la demande de paiement a été rejetée comme étant infondée.

2. Fiscalité de la GmbH & Co KG administrateur de patrimoine immobilier

La Direction supérieure des finances (DSF) de Francfort a publié une directive en date du 08.11.2017 prenant position sur l'application du § 15a EStG aux sociétés en commandites gestionnaires de patrimoine immobilier. Cette disposition

limite, pour les sociétés de personnes ayant une activité commerciale, la possibilité de compenser les pertes attribuées à l'associé avec d'autres revenus positifs. Selon la DSF de Francfort, ces dispositions s'appliquent aussi aux GmbH & Co KG gestionnaires de patrimoine immobilier, alors qu'elles sont reconnues avoir une activité purement « civile » non commerciale, ce qui d'ailleurs les exonère par exemple de la taxe professionnelle sur les revenus commerciaux.

Nous sommes un cabinet d'avocats franco-allemand implanté à Berlin dont la vocation est le conseil juridique et fiscal aux entreprises et particuliers français ou francophones sur le marché allemand.

Nous sommes membre de LEXUNION, réseau international de notaires, avocats et fiscalistes.

Avertissement légal

Cette lettre diffuse des informations juridiques et fiscales à caractère général destinées à aider les entreprises françaises et francophones sur le marché allemand. Nous nous efforçons de présenter des informations correctes et corrigerons, le cas échéant, les éventuelles erreurs qui pourraient nous être signalées. Toutefois, les informations contenues dans cette lettre ne constituent en aucune manière un conseil personnalisé susceptible d'engager, de quelque manière que ce soit, la responsabilité de l'auteur.

Titularité des droits

Cette lettre d'information est la propriété du Cabinet. Toute reproduction et/ou diffusion, en tout ou partie, par quelque moyen que ce soit est interdite sans autorisation préalable. Toute infraction constitue un acte de contrefaçon engageant les responsabilités civile et pénale de leur auteur.

Abonnement / Téléchargement

Vous pouvez télécharger cette lettre ainsi que consulter nos archives gratuitement depuis notre site Internet www.avolegal.de sous publications/Lettre Allemagne. Vous trouverez y également un formulaire d'inscription sur notre liste de distribution.

Directeur de la publication

Hugues LAINÉ
