



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

LETTRE ALLEMAGNE

FISCALITÉ DES ENTREPRISES	2
1. Réforme de la loi sur les investissements	2
2. Réforme fiscale du report déficitaire des entreprises	2
3. Limitation de la déductibilité de la TVA d'amont pour les créateurs d'entreprises	2
4. Caractéristiques du revenu imposable	3
DROIT DES AFFAIRES	3
1. Transformation d'une SARL française en GmbH allemande	3
2. Revirement de jurisprudence concernant le droit de l'achat de biens de consommation	3
3. Annulation de la part sociale d'un associé - Responsabilité des associés restants	4
4. Droit de l'associé de se faire représenter ou accompagner lors d'une assemblée	4
5. Obligation de voter pour une résolution d'une GmbH	5
6. Indemnité de l'agent commercial : Précision du terme « nouveaux clients »	5
7. Droit d'information du commanditaire	5
FISCALITÉ SUCCESSORALE	6
- Réforme de la loi sur l'impôt sur les successions d'entreprises	6
FISCALITÉ IMMOBILIÈRE	7
1. Option pour la TVA	7
2. Clé de répartition de la TVA	7
3. Droits de mutations immobilières	7

FISCALITÉ DES ENTREPRISES

1. Réforme de la loi sur les investissements

La loi fiscale portant réforme de la fiscalité des investissements (*Investmentsteuerreformgesetz*) a été votée par le Parlement allemand et promulguée le 26.07.16. Elle entrera en vigueur au 01.01.18 et remplacera à cette date la loi actuellement existante en la matière. Cette nouvelle loi réforme l'imposition des fonds d'investissement, en simplifie l'imposition et tend à limiter les montages fiscaux. Cette loi étend le champ d'application de la loi sur les investissements aux fonds à un investisseur, aux sociétés de capitaux qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les bénéfices et aux fonds de placements des entreprises.

La loi prévoit désormais deux types d'imposition différente pour les fonds d'investissements et les fonds d'investissement spéciaux. Les fonds d'investissements spéciaux sont des fonds devant remplir les conditions des fonds d'investissement, mais être en outre exonérés de l'impôt sur les revenus commerciaux (*Gewerbesteuerbefreiung*).

- Pour les fonds d'investissement classiques, le fonds est soumis à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur les revenus commerciaux. Au niveau de l'investisseur, les distributions du fonds ainsi que les plus-values de cession sont imposables en totalité (§ 3 Nr. 40 EstG et § 8b KStG ne sont pas applicables).
- Les fonds spéciaux sont imposés au même titre que les fonds classiques, mais peuvent faire valoir une "option de transparence". L'exercice de cette option permet au fonds d'échapper à l'imposition au niveau du fonds et les bénéfices sont considérés comme étant directement perçus par les investisseurs. Les investisseurs sont ainsi imposables sur ces revenus en fonction de leur propre régime d'imposition.

La loi prévoit enfin des dispositions pour limiter les "*dividend stripping*" (Cum/cum Geschäfte). Le *dividend stripping* est une pratique selon laquelle une action est vendue peu avant la distribution de dividendes et rachetée après la distribution de dividendes. Cela a mené en pratique à des remboursements d'impôts alors que le prélèvement à la source sur les capitaux n'avait été effectué qu'une seule fois.

2. Réforme fiscale du report déficitaire des entreprises

En cas de cession de participations dans une société (au moins 25%) soumise à l'impôt sur les sociétés, une partie voire la totalité des reports déficitaires de l'entreprise peuvent être perdus (§ 8c KStG).

La proposition de loi (Ref : *E. eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, XQ1215764*) prévoit l'introduction d'un § 8d KStG selon lequel les reports déficitaires sont, sous certaines conditions, conservés, malgré une cession de participations préjudiciable selon le § 8c KStG.

Nous recommandons d'examiner les dispositions actuelles et proposées dans le projet de loi avant la cession de tout ou partie du capital d'une société de capitaux afin d'optimiser la fiscalité applicable.

3. Limitation de la déductibilité de la TVA d'amont pour les créateurs d'entreprises

La Cour fédérale des finances a précisé, dans un arrêt du 11.11.2015 (V R 8/15, publié le 16.03.16, les conditions dans lesquelles une personne physique peut faire valoir la TVA d'amont, dans le cadre de la création d'une société. En l'espèce, une personne physique avait supporté des frais d'avocat et de conseiller fiscal en vue de la création d'une société commerciale. La création de la société n'avait cependant finalement pas eu lieu. La Cour a considéré que la personne physique n'étant pas habilitée, à titre personnel, à faire valoir la TVA d'amont et

en l'absence d'existence juridique de la société, la déductibilité de la TVA d'amont n'est pas possible.

4. Caractéristiques du revenu imposable

La loi sur l'impôt sur le revenu fixe 7 types de revenus (revenus agricoles, commerciaux, du travail indépendant, salariés, du capital, fonciers et revenus particuliers du § 22 de la loi sur l'impôt sur le revenu). En principe, seuls ces revenus sont imposables.

Dans l'affaire présentée au tribunal des finances du Baden-Württemberg, ayant donné lieu à la décision du 15.01.2016 (13 K 1813/14), un contribuable avait perçu des versements d'une assurance retraite privée au-delà de la période contractuellement prévue. Malgré le fait que le contribuable avait restitué les sommes à la caisse d'assurance, le centre des impôts avait procédé à l'imposition de ces sommes. Le tribunal a suivi la position du centre des impôts, considérant que les versements de la caisse d'assurance retraite, même sans fondement juridique ou contractuel, sont des revenus particuliers, imposables. Cette décision est définitive.

* * *

DROIT DES AFFAIRES

1. Transformation d'une SARL française en GmbH allemande

Une SARL de droit français avait voté par l'intermédiaire de son associé unique le transfert de son siège de Paris à Berlin et voté à cette occasion de nouveaux statuts de droit allemand. Les résolutions correspondantes avaient bien été notifiées et enregistrées au RCS de Paris. Du côté de l'Allemagne, l'associé vota une résolution de transformation de la forme de la SARL en GmbH conformément aux dispositions de la loi allemande sur les transformations

d'entreprise, *Umwandlungsgesetz*). Le RCS allemand refusa pourtant l'immatriculation de la nouvelle société au motif que le droit allemand n'intègre pas la SARL de droit français dans son catalogue de sociétés transformables. Sur recours, la Cour d'appel de Berlin a jugé dans une ordonnance du 21.03.2016 (22 W 64/15) que le RCS allemand n'était pas fondé à rejeter la notification d'inscription de la GmbH. La Cour souligne que la jurisprudence de la CJUE autorise la transformation d'une SARL française en GmbH allemande et que la loi nationale allemande doit donc être interprétée à la lumière de la jurisprudence européenne, et donc que l'immatriculation de la nouvelle GmbH est légale.

2. Revirement de jurisprudence concernant le droit de l'achat de biens de consommation

La Cour fédérale de justice allemande (BGH) a effectué, par une décision datant du 12.10.2016 (VIII ZR 103/15), un revirement de jurisprudence en matière de droit de la vente de biens de consommation. Ce revirement de jurisprudence fait suite à un arrêt rendu, le 04.06.2015, par la Cour de justice de l'Union européenne (C-497/13).

En l'espèce, le litige portait sur une voiture d'occasion. Cinq mois après l'achat, la boîte vitesse automatique n'a plus fonctionné normalement.

L'article 476 du code civil allemand (BGB) dispose que, lorsque qu'un défaut apparaît sur un bien de consommation dans les six mois suivant l'achat, il est présumé que le bien était déjà défectueux au moment de son achat.

D'après une expertise, le dysfonctionnement de la boîte vitesse automatique pouvait soit être lié à un défaut mécanique, déjà présent au moment de l'achat, du convertisseur de couple, soit à une utilisation anormale par le consommateur.

Selon les arrêts rendus auparavant par le BGH, la présomption de l'article 476 BGB n'avait

d'effet que lorsque le consommateur réussissait à déterminer la raison de la non-conformité contractuelle et à prouver que cette dernière relevait effectivement de la responsabilité du vendeur. L'acheteur de la voiture en question n'aurait donc pas pu faire valoir ses droits car il n'a pas prouvé un défaut mécanique déjà présent au moment de l'achat.

Depuis l'arrêt du BGH du 12.10.2016, le consommateur est libéré de ces obligations. Pour faire valoir ses droits (échange, remboursement, demande de dommages-intérêts) le consommateur doit uniquement démontrer que le bien ne correspond pas au standards de qualité et d'utilisation auxquels il peut raisonnablement s'attendre. Il est dès lors présumé que le défaut du bien était déjà présent, «à l'état embryonnaire», dans le bien lors de la livraison et qu'il relève de la responsabilité du vendeur.

Le vendeur a néanmoins la possibilité de renverser cette présomption en apportant la preuve contraire. Le vendeur doit donc démontrer que le défaut est apparu après l'achat et qu'il n'en est pas responsable.

3. Annulation de la part sociale d'un associé - Responsabilité des associés restants

Depuis un arrêt de la Cour fédérale de justice (BGH) du 24.01.2012, il est établi que l'annulation de la part sociale d'un associé d'une GmbH prend effet au moment où il en est informé.

L'annulation prend immédiatement effet, indépendamment du versement (ou non) à l'associé de l'indemnité qui lui est due et qui est censée compenser la perte de la part sociale.

Il est également établi que les associés restants ont en principe une responsabilité personnelle - au prorata de leurs parts sociales - pour le paiement de cette indemnité. C'est notamment le cas quand la société n'est pas en mesure de financer ce paiement sans violer les règles protégeant son capital social (art. 34 alinéa 3, art. 30 GmbHG).

Par un arrêt du 10.05.2016 (II ZR 342/14), la Cour fédérale de justice (BGH) a précisé les conditions de cette responsabilité des associés restants.

Les associés restants ne peuvent pas légitimement refuser le paiement de l'indemnité au motif de la protection du capital social de la GmbH sans pour autant essayer de financer le paiement de l'indemnité autrement.

La responsabilité personnelle des associés restants ne survient que dès lors qu'il serait déloyal - de leur part - de continuer l'activité de la société sans mettre en œuvre le financement de l'indemnité. La responsabilité apparaît notamment lorsque les associés refusent de dissoudre la société ou de prendre les mesures nécessaires pour demander l'ouverture d'une procédure d'insolvabilité.

La responsabilité des associés restants est néanmoins limitée au montant que l'associé sortant aurait obtenu si la société avait effectivement été dissoute.

4. Droit de l'associé de se faire représenter ou accompagner lors d'une assemblée

Le Tribunal de grande instance de Dresde, par un jugement du 25.08.2016 (8 U 347/16), rappelle les principes jurisprudentiels concernant le droit d'un associé d'une GmbH de se faire représenter ou accompagner lors d'une assemblée des associés. Même à défaut d'une règle statutaire en ce sens, l'associé a toujours le droit de se faire représenter.

Sous certaines conditions, il a également le droit de se faire accompagner par un conseiller, p.ex. son avocat. C'est notamment le cas lorsqu'il s'agit de prendre des décisions hautement importantes alors que l'associé n'a pas les connaissances nécessaires en la matière.

Il est très difficile pour les autres associés de valablement refuser le représentant et/ou le conseiller choisi par un associé. Selon le jugement du 25.08.2016, même le fait de démontrer

que ce représentant et/ou conseiller avait dans le passé menti sous serment ou qu'il avait illégalement enregistré les propos d'une assemblée précédente ne constituerait pas un motif de refus suffisant.

5. Obligation de voter pour une résolution d'une GmbH

Par un arrêt du 23.06.2016 (23 U 4531/15), le Tribunal de grande instance de Munich précise sous quelles conditions l'associé d'une GmbH peut - ou ne peut pas - être obligé de voter pour une résolution de l'assemblée des associés.

Pour que l'associé soit obligé de voter pour l'adoption d'une résolution, il ne suffit pas que la mesure envisagée soit dans l'intérêt de la société, qu'elle promeuve les objectifs de la société et que l'adoption de la résolution soit en principe acceptable pour l'associé en question.

L'associé peut seulement être contraint de voter pour l'adoption d'une résolution si la mesure envisagée est objectivement et effectivement nécessaire pour la sauvegarde de valeurs essentielles créées par les associés ou pour éviter des pertes considérables que la société est susceptible de subir si la mesure n'est pas prise.

Lorsqu'un associé n'est pas tenu par une obligation de loyauté de voter pour l'adoption d'une mesure proposée, il peut refuser d'exercer son droit de vote en faveur de la mesure, alors même que ses motifs paraissent inappropriés et incompréhensibles.

6. Indemnité de l'agent commercial : Précision du terme « nouveaux clients »

En fin de contrat, l'agent commercial reçoit une indemnité pour les « nouveaux clients » qu'il a acquis pour le mandant.

Après renvoi à la Cour de justice de l'Union européenne (voir Lettre Allemagne 04/2015), le BGH a décidé comme suit par un arrêt du 06.10.2016 (VII ZR 328/12):

Le terme « nouveaux clients » peut en principe comprendre les clients avec lesquels le mandant avait déjà une relation commerciale, même relative aux produits de la branche en question (en l'espèce : la vente des lunettes), mais qui n'avaient pas, avant l'intervention de l'agent commercial, commandé les produits du segment spécial en question (la collection de lunettes dont l'agent était uniquement chargé).

Dans de telles circonstances, pour que le client soit considéré comme étant « nouveau », il faut que la vente des marchandises ait nécessité – de la part de l'agent commercial – des efforts de négociation et une stratégie de vente particuliers en vue de la mise en place d'une relation d'affaires spécifique entre le client et le mandant.

7. Droit d'information du commanditaire

Par une décision du 14.06.2016 (II ZB 10/15) la Cour fédérale de justice (BGH) apporte une précision concernant l'étendue du droit d'information du commanditaire d'une société en commandite.

D'après l'article 166 alinéa 1 du code de commerce allemand (HGB), le commanditaire est autorisé à demander une copie des comptes annuels et de vérifier leur exactitude en examinant les livres comptables et les documents de la société.

En son alinéa 2, l'article 166 HGB prévoit cependant que le commanditaire n'a pas en principe le droit de s'informer personnellement à tout moment des affaires de la société.

En présence d'un motif important, le commanditaire dispose pourtant d'un droit extraordinaire d'information en vertu de l'article 166 alinéa 3 HGB.

Selon les termes de la loi, le tribunal peut ordonner, sur demande du commanditaire, qu'un bilan et les comptes annuels ou d'autres éclaircissements lui soient communiqués. Le tribunal peut également ordonner la présenta-

tion des livres comptables et d'autres documents.

Par sa décision du 14.06.2016, le BGH précise que ce droit extraordinaire d'information n'est pas limité aux informations utiles pour l'examen et la compréhension des comptes annuels. Au contraire, en présence d'un motif important, le droit d'information s'étend aux informations concernant de manière générale la gérance du commandité et aux documents de la société relatifs à cette gérance.

Au cours de l'instance précédente, la Cour d'appel d'Oldenburg partait du principe que les « autres informations » (visées à l'article 166 alinéa 3 HGB) étaient limitées à des questions patrimoniales en relation avec les comptes annuels.

* * *

FISCALITÉ SUCCESSORALE

- Réforme de la loi sur l'impôt sur les successions d'entreprises

La réforme de la loi sur l'imposition des successions fait suite à la décision du Conseil constitutionnel du 17.12.2014 (1BvL 21/12) qui avait jugé que certains allègements fiscaux offerts dans le cadre de la transmission patrimoniale des entreprises sont inconstitutionnels et avait appelé à distinguer entre les petites et les moyennes entreprises d'une part et les grandes entreprises d'autre part (dispositions des §§ 13a et 13b ErbStG).

Le projet de loi de réforme de la loi sur l'imposition des successions (BR-Drs. 353/15) a été voté le 29.09.2016 par le Bundestag et le 14.10.2016 par le Bundesrat et doit encore être enregistrée et publiée par le gouvernement.

La nouvelle loi prévoit, comme jusqu'à présent, une imposition préférentielle du patrimoine d'une exploitation agricole, du patri-

moine, situé en Allemagne, d'une société, de participations dans une société de personnes et sous certaines conditions de participations dans une société de capitaux. L'abattement accordé pourra s'élever à 85% ou à 100% selon les cas.

Les dispositions applicables au patrimoine administratif ont été modifiées. Est désormais qualifié de patrimoine administratif non seulement la location et gestion immobilière, mais aussi les vieilles voitures, yachts, planeurs et autres objets typiquement considérés comme des investissements privés. Les anciennes dispositions, selon lesquelles un patrimoine administratif (notamment gestion immobilière) bénéficiait aussi d'une imposition préférentielle lorsqu'il représentait moins de 50% du patrimoine total, a été modifié. Désormais, un abattement de 100% n'est octroyé que si le patrimoine administratif (détenu depuis plus de 2 ans pas l'entreprise) représente moins de 10%.

La nouvelle loi prévoit en outre des dispositions relatives à la transmission d'entreprises familiales permettant, sous certaines conditions, un abattement allant jusqu'à 30%. Pour les plus grandes entreprises, des incitations fiscales sont prévues et visent notamment le maintien de la masse salariale. Une telle disposition était applicable aux entreprises ayant au moins 20 salariés et avait été critiquée par le Conseil Constitutionnel. Elle s'applique désormais aux entreprises ayant plus de 5 salariés, avec des dispositions particulières pour les entreprises ayant entre 6 et 15 salariés.

Enfin, la loi sur l'évaluation (*Bewertungsgesetz*) prévoit de nouvelles dispositions concernant l'évaluation de la valeur d'une société.

La nouvelle loi devrait être applicable rétroactivement à compter du 01.07.16 (ou du 01.01.2016 concernant les dispositions relatives à l'évaluation de la valeur d'une société).

Les nouvelles dispositions de la loi sur l'impôt sur les successions sont complexes et nécessitent de préparer, en amont, la succession.

FISCALITÉ IMMOBILIÈRE**1. Option pour la TVA**

Le BFH (Cour fédérale des finances) a rendu un arrêt du 21.10.2015 (XI R 40/13, BFH/NV 2016, 353) jugeant que l'option du vendeur d'immeubles d'opter pour soumettre la vente à la TVA (§ 9 UStG) devait être exercée dans l'acte de vente notarié et ne pouvait pas être exercé à une date ultérieure, contrairement à ce que prévoyait jusque-là l'administration fiscale.

2. Clé de répartition de la TVA

La CJUE a rendu un arrêt du 09.06.2016 (C-332/14) disposant que la clé de répartition permettant de calculer le montant de la TVA d'amont récupérable doit être calculée prioritairement en fonction du ratio du chiffre d'affaires (CA) des opérations réalisées soumises à TVA sur le CA des opérations exonérées. Cette jurisprudence rend illégale la législation allemande (§ 15 al. 4 UStG) qui interdit en principe de

prendre le CA comme base de référence et exige de prendre uniquement en considération le prorata entre surfaces louées avec TVA et surfaces louées hors TVA.

3. Droits de mutations immobilières

Un héritier qui reçoit à l'occasion d'un partage successoral une part sociale dans une société de personne ou une société de capitaux est redevable des droits de mutation immobilière lorsqu'il atteint la quote-part de détention du capital social prévue par la loi, génératrice des droits de mutations, conformément à l'article alinéa 3 GrErwStG. Cette quote-part, en général 95%, survient le cas échéant en raison des parts qu'il détenait déjà dans la société. L'exonération prévue à l'article 3 n°3 GrErwStG, applicable uniquement en cas d'héritage d'un immeuble détenu directement, ne s'applique pas (arrêt du BFH du 25.11.2015, II R 35/14).

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