

L E T T R E
ALLEMAGNE

Lettre bimestrielle d'information sur l'actualité juridique et fiscale allemande

LAINÉ & C^{ie} est un cabinet d'avocats franco-allemand implanté à Berlin dont la vocation est le conseil juridique et fiscal aux entreprises françaises sur le marché allemand

DROIT FISCAL _____ **2**

1. Déductibilité des dons à associations non allemandes reconnues d'utilité publique 2
2. Fiscalité de l'associé-gérant de GmbH 2
3. Traitement fiscal du véhicule de fonction utilisé à titre privé 2
4. Echange d'informations bancaires par la Suisse 3

DROIT DES AFFAIRES _____ **3**

1. Principe de loyauté de l'actionnaire 3
2. Déclaration de subordination de rang 4
3. Intégration fiscale: adaptation nécessaire des contrats de transfert de résultats 5

TRANSACTIONS IMMOBILIÈRES _____ **6**

1. Contrat d'acquisition et des baux :
Régime de la clause de purge des vices de forme écrite 6
2. Critères de l'établissement stable 6

DROIT DES SUCCESSIONS _____ **7**

1. Indivision successorale 7
2. Règlement européen en matière successorale
et testaments conjonctifs entre couples mixtes 7

DROIT FISCAL

1 Déductibilité des dons à associations non allemandes reconnues d'utilité publique

La Cour fédérale des finances (BFH) a jugé dans un arrêt du 17.9.2013 (I R 16/12) que les dons faits à des associations ayant leur siège dans l'UE était reconnus fiscalement en Allemagne lorsque l'association bénéficiaire remplissait les conditions du droit allemand. Ainsi, le don est fiscalement déductible pour le donateur notamment lorsque les statuts de l'association bénéficiaire garantissent que son patrimoine, en cas de dissolution, continuera à être employé dans des buts fiscalement reconnus (par le droit fiscal allemand) ou transféré à une association de même nature. Dans cet arrêt, le BFH a jugé insuffisant le fait que la donation soit employée – il s'agissait en l'occurrence de l'Italie – aux fins de construire une église et enseigner la religion russe-orthodoxe dans la mesure où les statuts de l'association en question ne prévoyaient pas précisément comment seraient employés ses fonds en cas de dissolution. La CJUE a jugé il y a quelques années (27.1.2009 – C-318/07) qu'il ne suffit pas, au regard de la liberté de circulation des capitaux, qu'une donation soit déductible dans l'État du bénéficiaire pour qu'elle puisse l'être dans l'État membre du donateur.

Il est donc recommandé à tout donateur de bien examiner les statuts de l'association étrangère bénéficiaire au regard du droit allemand avant de réaliser un don, faute de quoi celui-ci risque de ne pas être déductible en Allemagne, alors même que l'association serait reconnue d'utilité publique dans son pays.

2. Fiscalité de l'associé-gérant de GmbH

La Cour fédérale des finances (BFH) a jugé dans un arrêt du 11.9.2013 (I R 28/13) que l'octroi d'une pension de retraite par une GmbH à son associé-gérant constitue une distribution occulte de dividendes (*verdeckte Gewinnausschüttung* – vGA) dès lors qu'un gérant non associé n'aurait pas bénéficié du même avantage. Une distribution occulte de dividendes se présente également lorsqu'une GmbH transforme « spontanément » une pension de retraite en capital. La même Cour rappelle dans ce contexte que, en toute hypothèse, une garantie de pension de retraite donnée par une GmbH à son associé-gérant ne peut être fiscalement reconnue que lorsque le gérant doit encore attendre au moins 10 ans avant de pouvoir partir à la retraite et bénéficier de sa pension (BFH – 27.11.2013 – I R 17/13).

3. Traitement fiscal du véhicule de fonction utilisé à titre privé

Dans son arrêt du 6 février 2014 (BFH-Urteil - VI R 39/13), la Cour fédérale allemande des finances a rappelé le traitement fiscal d'un véhicule prêté pour les besoins professionnels du salarié, mais utilisé aussi à des fins privées. Selon la Cour, le véhicule de fonction (*Dienstwagen*) octroyé à un salarié, à titre gratuit ou à prix réduit constitue un avantage en nature (*Geldwerter Vorteil*) qui doit être déclaré au titre de l'impôt sur le revenu (*Lohnsteuer*). En l'absence de déclaration par le contribuable, il revient au centre des impôts de déterminer dans quelle mesure le véhicule est utilisé à titre privé. En l'espèce, le fait qu'un témoin ait informé le centre des impôts qu'il avait été convenu oralement avec le salarié que le véhicule de fonction ne devait pas, « en règle générale », être utilisé à des fins privées n'a pas été considéré par le tribunal comme une interdiction générale d'utiliser le véhicule à des fins

privées. Le salarié n'avait pas non plus apporté d'autres preuves appuyant sa déclaration selon laquelle il n'utilisait le véhicule qu'à des fins professionnelles. Le salarié a donc dû imposer l'utilisation privée du véhicule.

L'imposition de cet avantage en nature se fait soit selon la méthode du carnet de route (*Fahrtenbuchmethode*), ou, en l'absence de celui-ci, en application de la règle de 1%. Le carnet de route doit répertorier l'ensemble des trajets effectués à titre professionnel, ainsi que la destination et la raison professionnelle de ceux-ci. Les trajets à titre privé doivent être reportés avec indication du moment et du nombre de kilomètres en début et en fin de parcours. Le carnet de route doit être rempli minutieusement car le fisc le vérifie dans les détails.

La règle d'imposition à 1% revient en général plus chère car elle se base sur le prix officiel du véhicule neuf, TVA incluse, lors de son achat auquel on ajoute le prix des équipements optionnels. Le revenu du salarié est alors augmenté mensuellement de 1% du prix du véhicule.

4. Echange d'informations bancaires par la Suisse

Dans la lutte contre la fraude fiscale internationale, de nouveaux développements ont eu lieu: sous l'impulsion de l'OCDE et du G20, la Suisse a accepté le 7.05.2014 de se rallier à la déclaration des ministres des finances du G5 (Allemagne, France, Grande-Bretagne, Italie et Espagne), intervenue le 19.03.2014, relative au calendrier de la mise en place de l'échange automatique de données bancaires à des fins fiscales, d'Etat à Etat. Ce faisant, la Suisse rejoint un groupe de 39 Etats participant au développement anticipé d'un système unifié d'échange d'informations bancaires, initié par le G5. Comme le précise Dr. Michael

Meister, le secrétaire d'Etat parlementaire auprès du ministère des Finances allemand, il ne sera désormais plus possible de cacher au fisc allemand des revenus du capital issus de ces pays. Cela devrait être le cas à partir de 2017, date à laquelle le mode d'échange automatique de données bancaires devrait remplacer le système actuel d'échange d'informations qui s'applique au cas par cas, en fonction des enquêtes du fisc, des requêtes officielles d'Etat à Etat et de la bonne volonté des Etats. Les échanges d'informations concerneront alors des données collectées à partir du 31 décembre 2015.



DROIT DES AFFAIRES

1. Principe de loyauté de l'actionnaire

La Cour d'appel de Munich a confirmé dans son ordonnance du 16.01.2014 (23 AktG 3/13) qu'un devoir d'approbation ou d'abstention de l'actionnaire en cas de réduction du capital ne s'applique que dans des conditions très précises.

Dans le cas présent, une société par actions allemande (SA) a décidé par une résolution de l'assemblée générale pour permettre l'assainissement de la société de réduire dans un premier temps le capital social avant de réinjecter ensuite des capitaux frais grâce à

une nouvelle augmentation du capital social de la société.

Dans le litige qui a suivi quant à la validité de la résolution, la Cour d'appel de Munich a expliqué qu'en principe l'actionnaire serait bien obligé, conformément à son devoir de loyauté envers la SA dans certains types de cas exceptionnels, de ne pas s'opposer aux opérations sur capital nécessaires à un assainissement. Toutefois, la condition pour un devoir d'approbation ou d'abstention visant à permettre la mise en œuvre d'une mesure d'assainissement appropriée serait qu'en cas d'échec de celle-ci, la faillite de la société est inévitable, la position de l'actionnaire est moins favorable en cas de faillite que s'il vend les actions, l'application de la mesure garantit durablement la réalisation des objectifs de la société et aucune autre mesure moins radicale n'est possible.

La présentation de ces conditions nécessiterait au moins un plan d'assainissement durable qui n'existait pas dans le cas présent. L'opération sur le capital en tant que telle ne constitue pas un concept. Les actionnaires n'étaient donc pas tenus de s'abstenir afin que l'opération sur le capital ait lieu.

L'arrêt précise qu'il convient d'appliquer aux exigences du devoir de loyauté des actionnaires envers la SA des critères stricts qu'il n'est possible d'invoquer que dans des cas très exceptionnels.

2. Déclaration de subordination de rang

En application d'une décision de la Cour fédérale de justice (BGH) du 20.02.2014 (IX ZR 137/13), une créance de remboursement de prêt de rang inférieur au sens de l'art. 39 al. 2 de la loi sur l'insolvabilité (InsO) peut être convenue valablement par un contrat de prêt stipulé par des Conditions Générales de Vente (CGV).

En l'espèce, les parents des écoliers d'une école privée avaient dû accorder à celle-ci un prêt sans intérêts de rang inférieur afin de financer l'établissement. Par la suite, l'école, une association enregistrée, s'est retrouvée en situation d'insolvabilité. Dans la procédure d'insolvabilité en question, un couple de parents a contesté la subordination de leur droit de remboursement.

Dans le litige qui en a découlé, la Cour de cassation a décidé qu'une convention de subordination de rang concernant le droit de remboursement issu d'un prêt comportant la mention « prêt subordonné » avait été valablement conclue. Le terme de subordination renverrait clairement au droit de remboursement, ce que même un profane du droit aurait dû savoir. Aucune explication juridique n'aurait donc été nécessaire.

Selon la Cour, la clause ne devait pas être considérée comme « inattendue » au sens de l'art. 305c al. 1 BGB puisque l'emprunteur, dans son courrier aux parents joint au contrat de prêt, avait expressément demandé l'octroi d'un prêt subordonné et donné à travers l'intitulé en gras « Prêt subordonné sans intérêt » une indication sans laquelle la clause aurait alors été classée comme inattendue.

La Cour ajoute que, selon l'art. 307 al. 2 n°1 BGB également, une telle clause de subordination n'entraîne pas un déséquilibre significatif au détriment de la partie opposée à l'utilisateur des CGV. En effet dans le cas présent, ce dernier n'a pas voulu faire valoir ses propres intérêts au détriment du partenaire contractuel mais avait besoin d'une participation aux risques de la part des parents sous forme d'octroi d'un prêt subordonné dans la phase de lancement d'un projet d'école privée.

La décision montre qu'un prêt subordonné peut également être valablement convenu vis-à-vis d'un consommateur par le biais de CGV, dans la mesure où celles-ci mentionnent ex-

pressément la subordination et où l'utilisateur ne souhaite pas uniquement faire valoir ses propres intérêts par les dispositions contractuelles mais vise également la promotion des intérêts de la partie opposée à l'utilisateur des CGV.

3. Intégration fiscale: adaptation nécessaire des contrats de transfert de résultats

L'article 17 phrase 2 n° 2 de la loi allemande relative à l'impôt sur les sociétés (*Körperschaftsteuergesetz* – KStG) prévoit, pour pouvoir continuer à bénéficier de la reconnaissance fiscale, de nouvelles règles de reprise des pertes dans les contrats de transfert des bénéfices impliquant une GmbH en tant que filiale.

Désormais, l'ensemble des règles relatives à la couverture des pertes par la société mère doivent intégrer une référence dynamique à l'art. 302 de la loi allemande sur les sociétés anonymes (*Aktiengesetz* – AktG), c'est-à-dire une référence à l'art. 302 AktG dans sa version en vigueur. Cela concerne tous les contrats conclus après le 26.02.2013. Pour les anciens contrats, l'art. 34 al. 10b KStG prévoit une réglementation transitoire selon laquelle les contrats qui ont été conclus valablement selon l'ancien droit au sens de l'art. 17 phrase 2 n° 2 KStG (ancienne version) ne doivent pas être modifiés. Les contrats qui contenaient déjà une réglementation invalide selon l'ancien droit peuvent, également avec effet rétroactif, être corrigés si une couverture des pertes a effectivement existé par le passé et si le contrat correspond désormais à la nouvelle réglementation. Une telle adaptation doit être effectuée avant le 31.12.2014 et ne vaut pas, selon la disposition transitoire, comme une révision du contrat, si bien que la durée minimale de 5 ans n'est pas interrompue et ne recommence pas à zéro.

Un ancien contrat était considéré valide soit s'il contenait une référence statique à l'art. 302 AktG (c.-à-d. sans mention de la version respective) soit s'il reproduisait entièrement le texte de l'art. 302 AktG. Les contrats qui comportent une telle réglementation relative à la couverture des pertes, ne devraient par conséquent pas rencontrer de problèmes en matière d'agrément fiscal d'après la nouvelle réglementation. Néanmoins, la formulation de la disposition transitoire prête à confusion. Le texte de loi affirme que seuls les anciens contrats qui contenaient une référence valide à l'art. 302 AktG selon l'ancien droit seront fiscalement reconnus. Même si l'ancienne réglementation ne prévoyait pas impérativement de référence, mais exigeait seulement un règlement relatif à la couverture des pertes conformément aux dispositions de l'art. 302 AktG, la formulation suggère que seuls les anciens contrats qui contenaient exclusivement une référence statique à l'art. 302 AktG ne requièrent pas d'adaptation à la nouvelle situation juridique, et non pas ceux qui reproduisaient le texte de l'art. 302 AktG ou complétaient une référence statique par une reproduction partielle du texte.

Il est donc fortement conseillé de contrôler soigneusement les anciens contrats sur la formulation de la clause de couverture des pertes et, le cas échéant, de les modifier en conséquence avant le 31.12.2014 pour ne pas courir le risque d'une non-reconnaissance fiscale rétroactive.



TRANSACTIONS IMMOBILIÈRES

1. Contrat d'acquisition et des baux : Régime de la clause de purge des vices de forme écrite

Les contrats de bail contiennent souvent une clause de purge des vices de forme écrite (*Schriftformheilungsklausel*) qui a pour objet d'empêcher une partie de se prévaloir ultérieurement d'un vice de forme pour invoquer le fait que la version écrite du contrat est devenue sans valeur et pouvoir ainsi bénéficier du seul préavis légal de résiliation pour mettre fin plus rapidement au contrat.

Une telle clause est inopposable à l'acquéreur du bien immobilier, dont on sait qu'il succède juridiquement au bailleur-vendeur en application du § 566 du BGB. Tel en a jugé la Cour fédérale de justice (*BGH – Bundesgerichtshof*) dans un arrêt du 22.1.2014 (XII ZR 68/10).

Ainsi, en cas de cession du bien, l'acquéreur qui reprend normalement le contrat de bail en qualité de successeur du vendeur en application du § 566 BGB ne sera pas tenu par les délais contractuels de résiliation si le contrat est affecté d'un vice de forme, alors que le vendeur aurait lui été tenu des délais contractuels de résiliation convenus en présence d'une clause de purge.

Rappelons dans ce contexte que le contrat de bail qui souffre d'un vice de forme est réputé inexistant dans sa forme écrite. Les parties ne sont alors tenues que par les dispositions légales régissant le contrat. Or, un tel vice se rencontre assez fréquemment en pratique. Par exemple, la non rédaction d'un avenant écrit (les parties se seront contentées d'un échange d'emails) sur une modification essentielle du contrat, telle que l'augmentation du loyer, constitue un vice de forme. De même, le défaut de signature d'un des mandataires sociaux ou d'un des associés de GbR

représentant une des parties au contrat peut constituer également un vice de forme.

Cette jurisprudence nouvelle vient donc à propos pour l'acquéreur qui pourra plus facilement mettre fin au contrat, mais affaibli la position du locataire qui lui restera tenu par la clause en question.

2. Critères de l'établissement stable

Une société ayant soit son siège social soit un organe de direction en Allemagne est en principe assujettie de manière illimitée à l'impôt allemand sur les sociétés (§ 1 *Körperschaftsteuergesetz* - KStG, loi allemande relative à l'impôt sur les sociétés) tandis qu'une société ayant en Allemagne une activité commerciale et un établissement stable sera également assujettie à la taxe professionnelle (§ 2 *Gewerbesteuergesetz* - GewStG, loi allemande relative à la taxe professionnelle). L'assujettissement à la taxe professionnelle peut donc être évité lorsque l'objet de la société n'est pas commercial ou lorsqu'elle ne dispose pas d'un établissement stable en Allemagne. Selon le § 12 AO (*Abgabeordnung* - loi fiscale générale), un établissement stable correspond à toute installation fixe de l'entreprise servant son activité. Il peut s'agir d'un siège de direction, d'une succursale, d'un lieu de fabrication, d'un entrepôt, d'un magasin ou encore d'un chantier durant au moins 6 mois, cette liste n'étant pas exhaustive.

Le fait qu'une société étrangère soit propriétaire d'un immeuble en Allemagne, destiné à être loué à des tiers, ne constitue pas un établissement stable. En revanche, la présence d'un siège de direction de la société étrangère en Allemagne est de nature à constituer un établissement stable. En pratique, il peut arriver que la présence régulière en Allemagne d'un gérant de l'entreprise étrangère y constitue un siège de direction si ce gérant

prend des décisions importantes depuis l'Allemagne. Le type ainsi que l'étendue de l'activité de ce représentant permanent n'a pas d'importance, il peut s'agir aussi bien d'activité administrative que technique pour le compte de l'entreprise.

Ainsi lorsque la société étrangère ne dispose pas de locaux d'entreprise en Allemagne, mais que l'un des gérants, par exemple, habite à titre privé en Allemagne et prend, à partir de son domicile, de façon régulière, des décisions qui concernent directement l'entreprise, le domicile du gérant peut être alors qualifié par le fisc allemand d'établissement stable. Dans ce cas, la société sera redevable de la taxe professionnelle du lieu où se trouve le domicile privé du gérant.

Il est donc recommandé aux sociétés étrangères détenant des immeubles loués en Allemagne de se prémunir de ce risque par toute mesure appropriée.



DROIT DES SUCCESSIONS

1. Indivision successorale

Une indivision successorale peut être titulaire de droits au sens de la loi relative à l'impôt sur les mutations immobilières (*Grund-erwerbsteuergesetz, GrEStG*). Ceci résulte d'un arrêt de la Cour fédérale des finances (*Bundesfinanzhof, BFH*) rendu le 12.02.2014 (II R 46/12).

L'affaire jugée par le BHF n'avait pas pour l'objet l'acquisition d'un bien immobilier mais concernait un régime spécifique de la loi relative à l'impôt sur les mutations immobilières (§ 1 Abs. 3 GrEStG). Ce régime spécifique prend en considération les opérations juridiques relevant du droit des sociétés, mais ayant des effets économiques comparables à une acquisition d'un bien immobilier visée par le GrEStG et qui sont par voie de conséquence traitées de la même manière. Lorsqu'un acquéreur obtient au moins 95% de parts sociales d'une société propriétaire de biens immobiliers, l'acquéreur est traité d'un point de vue du droit fiscal comme s'il aurait acquis le bien immobilier directement de la société.

Par analogie, lorsqu'une indivision successorale acquiert désormais plus de 95 % de parts sociales d'une société avec patrimoine foncier, l'indivision successorale est traitée comme si elle aurait acquis le bien immobilier directement de la société (§ 1 Abs. 3 GrEStG).

La participation individuelle des différents héritiers n'est pas déterminante, seulement la participation totale de l'indivision successorale, parce que seule cette dernière est la personne titulaire de droits dans le cadre de la loi relative à l'impôt sur les mutations immobilières.

2. Règlement européen en matière successorale et testaments conjonctifs entre couples mixtes

Il arrive fréquemment que des époux ayant leur domicile habituel en Allemagne souhaitent rédiger un testament conjoint ou un pacte successoral et qu'ils souhaitent être liés par ses dispositions réciproques. L'effet contraignant d'une disposition de dernière volonté empêche le conjoint survivant de modifier cette disposition après le décès du premier conjoint et permet ainsi une sécurité quant à l'exécution du testament ou du pacte.

Toutefois, des problèmes peuvent se produire si uniquement un des deux époux a la nationalité allemande. Lorsque le droit international privé de l'Etat de l'autre conjoint suit, comme c'est le cas du droit international privé allemand, le principe de la nationalité (qui prévoit que la succession est régie par la loi nationale, donc la loi de l'Etat duquel le défunt était ressortissant, voir art. 25 EGBGB), il peut arriver que le droit des successions de cet autre Etat interdise des dispositions d'effet contraignant telles que testaments conjonctifs. Ceci a pour conséquence que les dispositions prises par les époux ne peuvent pas produire l'effet souhaité (par ex. une disposition prévoyant l'institution mutuelle des époux comme héritiers et prévoyant que l'enfant hérite après le décès du deuxième époux ne produit pas un effet contraignant après le décès d'un des époux ; ceci a pour conséquence que le conjoint survivant n'est pas lié à cette disposition, il peut instituer une autre personne comme héritier de l'ensemble.)

Le nouveau règlement européen en matière successorale et s'appliquant aux ouvertures de successions à partir du 16.08.2015 prévoit un régime particulier: Il permet aux époux de choisir la loi allemande comme loi successorale commune régissant l'admissibilité et la validité matérielle et ainsi également la validité d'effets contraignants du testament conjonctif ou du pacte successoral.

Bien que le règlement européen s'applique aux ouvertures de successions à partir du 16.08.2015, il permet de choisir dès maintenant la loi successorale future.

Dans le cadre de l'organisation d'une succession future par des époux de nationalité différente, les testateurs devraient par conséquent prendre en considération ce régime particulier du règlement européen et discuter les possibilités juridiques correspondantes avec leur conseil.



LAINÉ & C^{ie} est 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 LAINÉ & C^{ie}. 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

Lettre ALLEMAGNE n° 2014-02

LAINÉ & C^{ie}
AVOCATS • RECHTSANWÄLTE



Südwestkorso 1 | D-12161 Berlin
Tel.: +49 (0) 30 88 92 74 30
Fax: +49 (0) 30 88 92 74 40
E-mail: bouet@avolegal.de
Internet: www.avolegal.de