



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

LETTRE ALLEMAGNE

FISCAL - IMMOBILIER

FISCALITÉ	2
1. Fiscalité des revenus de capitaux au sein de sociétés en commandites	2
2. Une donation réalisée par une fondation suisse n'est pas soumise en Allemagne aux droits de donations	2
3. Abolition de la surtaxe de solidarité à compter de 2021	3
4. Vote de la réforme de la taxe foncière	3
5. Obligation de révélation des schémas fiscaux internationaux	3
6. TVA sur opérations de ventes en ligne	3
7. Nouvelle réglementation des droits de mutations immobilières	4
8. Fiscalité successorale de la résidence principale	4
LIMITATION DU NIVEAU DES LOYERS D'HABITATION À BERLIN	4
1. Gel des loyers existants	4
2. Instauration d'un plafond légal	5
3. Intervention de la municipalité en cas de dépassement de plus de 20 %	5
4. Cas de modernisation	5
5. Obligations de communication	5
6. Dérogations	5
7. Amendes	5
8. Perspectives	6

FISCALITÉ

1. Fiscalité des revenus de capitaux au sein de sociétés en commandites

Le tribunal des finances de Brême a jugé dans un jugement du 15.5.2019 que les intérêts versés par une GmbH & Co KG à une autre GmbH & Co KG sont certes déductibles du revenu imposable pour la première mais doivent être qualifiés de revenus de capitaux pour la seconde et imposés au taux normal (taux personnel des associés) sans pouvoir bénéficier du tarif spécial forfaitaire de 25%, conformément au § 32d al. 2 n°1 EStG, dès lors que les deux sociétés – créancier et débiteur - sont des sociétés sœurs, dominées par la même personne physique. Pour déterminer si un associé est dominant, il importe de déterminer s'il dispose de la majorité simple des voix au sein des assemblées respectives, directement ou indirectement (FG Bremen du 15.5.2019 (1 K 59/18)).

2. Une donation réalisée par une fondation suisse n'est pas soumise en Allemagne aux droits de donations

La « donation » réalisée par une fondation de droit étranger à un résident allemand n'est imposable en Allemagne aux droits de donations que si elle est manifestement contraire aux statuts de la fondation. Tel en a jugé la Cour fédérale des finances allemande (BFH) dans un arrêt du 03.07.2019 (II R 6/16).

En l'occurrence, une fondation familiale de droit suisse était constituée dans l'objet de soutenir les jeunes membres d'une famille. Le Conseil de la fondation était responsable de décider à sa discrétion si, quand, à qui et combien la fondation donnait, sans qu'aucun membre de la famille ne puisse lui réclamer quelque chose.

Dans l'affaire, une donation de plusieurs millions réalisée au profit d'un résident fiscal allemand âgé de 29 ans était en cause.

La fondation notifia la donation au centre des impôts allemand mais précisa que, selon elle, la donation était non imposable aux droits

de donation, ne tombant sous le coup d'aucun article du droit fiscal des donations. Le fisc allemand en décida autrement et fixa l'impôt sur les donations selon le barème de la classe III qui peut aller jusqu'à 50%. La fondation contesta et l'affaire fût portée devant le tribunal des finances qui confirma la décision du fisc, qualifiant la donation de « donation entre vivants » au sens du § 7 al. 1 n°1 et n°7 ErbStG.

Appelée en cassation, la Cour fédérale des finances constata que ces dispositions n'étaient pas applicables en l'espèce, la fondation s'étant conformée à ses statuts. Si la Cour rappelle qu'une donation peut parfaitement intervenir entre personnes morales, elle insista sur le fait que toute donation, pour pouvoir être qualifiée comme telle, doit satisfaire à une condition subjective qui est de se faire sans obligation, en dehors de toute contrepartie et sans lien avec un objet social. Or, une contribution fournie dans le cadre d'un objet social ne peut être une donation dit la Cour, rappelant qu'une donation ne peut en principe jamais intervenir dans les rapports entre une société et ses associés. Ce faisant, la Cour constate qu'une contribution fournie par une fondation ne sera une donation que si elle viole manifestement son objet social, rappelant au passage que les organes de la fondation ont un pouvoir discrétionnaire non soumis au contrôle du juge pour déterminer s'ils agissent dans le cadre de leur objet social, et que le juge ne peut sanctionner que des cas de violation manifeste.

La haute Cour rappelle à ce titre que législation fiscale des donations applicable aux trusts (§ 7 al. 1 n° 9, § 3 ErbStG) est également non applicable aux fondations au motif que le bénéficiaire d'une contribution faite par une fondation ne pouvait sous aucun angle être considéré comme un créancier, contrairement au bénéficiaire d'un trust.

Note : les « donations » réalisées dans le cadre de l'objet social d'une fondation sont par contre imposables chez le bénéficiaire à l'impôt sur le revenu au titre de revenus de capitaux au taux réduit de 25%. En l'occurrence, le fisc allemand s'était trompé et a dû admettre, en fin de

parcours, que l'avis d'impôt sur le revenu du bénéficiaire était devenu depuis longtemps définitif et que ses droits étaient prescrits. Ni la fondation, ni le bénéficiaire ne durent payer quelque chose.

3. Abolition de la surtaxe de solidarité à compter de 2021

Le Parlement allemand a voté le 14.11.2019 une loi portant abolition pour les personnes physiques de la surtaxe de solidarité (*Solidaritätszuschlag*) à compter de 2021. Cette surtaxe a été introduite en 1991 pour financer la réunification allemande. Selon la loi, cet impôt (surtaxe) qui est égal à 5,5% de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ne sera aboli dans un premier temps que pour les bas et moyens revenus des personnes physiques, en ce sens qu'il ne sera plus prélevé qu'à partir d'un impôt sur le revenu de 16.956 € (célibataires) ou 33.912 € (couples), au lieu de 972 € / 1.944 € actuellement. Cela correspond pour ces tranches limites à un gain de pouvoir d'achat pouvant aller jusqu'à 1.865 € (célibataires) ou 3.730 € (couples). La loi ne s'applique pas par contre aux sociétés, de sorte que cette surtaxe continuera à être prélevée sur l'impôt sur les sociétés.

4. Vote de la réforme de la taxe foncière

Le Parlement allemand a voté le 18.10.2019 une loi portant réforme de la taxe foncière (*Grundsteuer*), les nouvelles mesures entrant en vigueur à compter du 01.01.2025 sur l'ensemble du territoire allemand. La taxe foncière est un impôt communal qui frappe la détention d'immeubles et dont les propriétaires sont redevables annuellement. Il est répercutable sur les locataires. Cette réforme avait été exigée dans son arrêt du 18 avril 2018 par la Cour constitutionnelle fédérale au motif que les bases d'évaluation des immeubles, gelée depuis 1964, n'étaient plus depuis longtemps en accord avec la réalité. Cette réforme conduira dans beaucoup de cas à une augmentation du montant de la taxe foncière.

5. Obligation de révélation des schémas fiscaux internationaux

Le gouvernement a déposé le 09.10.2019 un projet de loi obligeant banques, avocats, experts comptables, conseils fiscaux à révéler à l'Office fédéral des finances (*Bundeszentralamt für Steuern*) dans les 30 jours de leur mise en service opérationnel les schémas fiscaux internationaux qu'ils conçoivent, organisent ou vendent, ainsi que les bénéficiaires de ces schémas.

Ce projet de loi a pour but de permettre à l'administration fiscale d'identifier et de comprendre le plus en amont possible les constructions fiscales destinées à éviter l'impôt ou à transférer des bénéfices à l'étranger. Il intègre dans le droit national les dispositions de la directive UE 2018/822.

6. TVA sur opérations de ventes en ligne

L'hébergeur de ventes en ligne (Amazon et autres) est, depuis l'entrée en vigueur le 01.01.2019 d'une loi du 11.12.2018 (BGBl I 2018, 2338), tenu d'obligations de documentation quant aux livraisons de marchandises réalisées par des entreprises par l'intermédiaire du site qu'il héberge (§ 22f UStG – loi allemande relative à la TVA). Cette réglementation fait l'objet d'instructions fiscales d'application en date du 28.01.2019 et du 07.10.2019 (BMF-Schreiben, III C 5 S 7429/19/10002). L'hébergeur doit notamment documenter les noms et adresses des entreprises, leurs numéros fiscaux inclus les numéros d'identification intracommunautaires s'ils existent, les dates de validité des certificats fiscaux (voir ci-après), les lieux de départ et d'arrivée des livraisons ainsi que le montant des transactions. Les premières de ces informations sont documentées par un certificat, valable jusqu'à trois ans, remis à l'hébergeur par les entreprises qu'il héberge. Dans ce contexte, l'hébergeur se doit de vérifier régulièrement les dates de validité des certificats d'enregistrement à la TVA des entreprises qu'il héberge. À défaut de production de ce certificat, l'hébergeur sera responsable de la TVA non reversée pour les livraisons de marchandises réalisées par des entreprises par l'intermédiaire du site qu'il hé-

berge, conformément à l'article 25e UStG, dès lors que les livraisons partent d'Allemagne ou y arrivent.

7. Nouvelle réglementation des droits de mutations immobilières

Le gouvernement allemand avait déposé le 31.07.2019 un projet de loi portant modification de certaines dispositions importantes concernant l'exigibilité des droits de mutations immobilières (DMI) en cas de cession de parts sociales de sociétés détenant des actifs immobiliers. Selon le projet, la loi devait entrer en vigueur au 01.01.2020. Le Parlement a décidé fin octobre 2019 d'allonger les débats parlementaires sur ce projet, de sorte que le vote de la loi est repoussé de plusieurs mois. Elle n'entrera donc pas en vigueur comme prévu au 01.01.2020 mais probablement plus tard au cours de l'année 2020.

Cette réforme vise à gommer une niche permettant d'éviter l'impôt. Sont visées par cette réforme les sociétés de capitaux mais aussi les sociétés de personnes. Une des dispositions phare de ce projet est d'abaisser le niveau de participation de 95 à 90%, à compter duquel les DMI sont exigibles, et de prolonger la période de détention de 5 à 10 voire 15 ans, retenue pour examiner les quotités de participations. Les DMI deviendraient ainsi exigibles en cas de réunion en une main de 90% ou plus du capital social ou en cas de changement de main, directement ou indirectement, de 90% du capital en l'espace de 10 ans.

8. Fiscalité successorale de la résidence principale

L'exonération de droits de succession pour le conjoint survivant au titre de la résidence principale (§ 13 al. 1 n° 4b EStG) n'est pas accordée et disparaît rétroactivement lorsque le conjoint revend la résidence principale avant l'expiration d'un délai de 10 ans, alors même qu'il se réserve un usufruit à vie sur cette propriété et alors même que l'acquéreur serait un de ses enfants. Selon la plus haute juridiction

allemande, l'exonération légale ne peut être accordée que lorsque le conjoint survivant continue à vivre dans le bien immobilier en question et à la condition qu'il en reste le propriétaire. Tel en a jugé la Cour fédérale des finances (BFH) dans un arrêt du 11.7.2019, publié le 29.11.2019 (BFH II R 38/16).

* * *

LIMITATION DU NIVEAU DES LOYERS D'HABITATION À BERLIN

Le gouvernement du Land de Berlin (*Senat*) a déposé un projet de loi (le « Projet »), le 22.10.2019/26.11.2019, vivement critiqué, visant, s'il est approuvé par le Parlement berlinois (*Abgeordnetenhaus*), à plafonner pendant une période de 5 ans (= jusqu'au 31.12.2024) le niveau des loyers d'habitation dans toute la ville de Berlin. Ces dispositions n'ont donc pas vocation à s'appliquer en matière commerciale.

Dans le cadre de ce Projet, le loyer visé s'entend du loyer net hors charges et hors chauffage, inclus les suppléments pour meubles et aménagements.

1. Gel des loyers existants

D'après le Projet qui ne s'applique qu'aux appartements ayant été livrés pour la première fois avant le 01.01.2014, un bailleur aura l'interdiction d'exiger un loyer supérieur au loyer valablement convenu à la date du 18.06.2019 (Date), sauf le cas où ce loyer ne dépasse pas le plafond légal instauré par le Projet (voir ci-après, point n°2). Au cas où le contrat de bail prévoit une indexation, celle-ci devient non applicable en ce qu'elle dépasserait le niveau existant au 18.06.2019. Pour le cas où l'appartement n'était pas loué à la Date, on prendra pour référence le dernier loyer applicable avant la Date. Le plafond ainsi prévu est applicable jusqu'au 31.12.2021 puis augmente de maximum 1,3 % par an dans la limite des plafonds légaux visés aux articles 5 et 6 du Projet.

Comme indiqué, si le loyer existant ne dépasse pas le plafond légal instauré par le Projet (voir ci-après), le gel ne s'applique pas et seul le plafond légal s'applique.

Important : le projet ne s'applique pas aux appartements ayant été livrés à compter du 01.01.2014.

2. Instauration d'un plafond légal

Ceci est la mesure phare du projet. Le Projet publie un tableau des plafonds locatifs maximums à ne pas dépasser en fonction de la date de construction et de l'équipement. Ces plafonds correspondent au niveau moyen des loyers selon le barème officiel de 2013 (*Mietspiegel*). Les plafonds autorisés oscillent, pour ce qui est des appartements équipés d'un chauffage central et d'une cuisine, de 5,95 €/m² (construction de 1965 à 1972) à 9,80 €/m² (constructions entre 2003 et 2013). Des diminutions (de 0,28 €/m² pour des quartiers simples) ou augmentations (de 0,74 €/m² pour des zones résidentielles dites confortables ; de 1 €/m² si l'appartement est équipé de plusieurs équipements modernes prévus dans le Projet) sont applicables.

Le tableau sera réactualisé tous les deux ans en fonction du niveau des salaires à Berlin.

3. Intervention de la municipalité en cas de dépassement de plus de 20 %

Tout locataire pourra, 9 mois après l'entrée en vigueur de la loi, demander à la municipalité de l'assister pour faire appliquer le plafond en cas de dépassement non autorisé de plus de 20 %. Dans ce cas, le plafond s'appliquera à compter du mois suivant sa demande. Il semble que, pour des dépassements inférieurs, le locataire devra recourir aux tribunaux s'il veut faire appliquer une diminution.

4. Cas de modernisation

Lorsque les bailleurs envisagent légalement de répercuter sur les locataires des coûts de modernisation, c'est-à-dire sans que le loyer ne soit augmenté de plus de 1 € par m² et sans que

le plafond légal ne soit dépassé de plus de 1 €, cette augmentation sera valable mais ils doivent communiquer l'information à la Banque d'Investissement de Berlin. Au-delà, le Projet interdit de répercuter les coûts de modernisation sur le locataire.

5. Obligations de communication

Les bailleurs ont l'obligation de communiquer d'office, aux nouveaux locataires et, sur demande, aux autorités, le montant du loyer qu'ils réclamaient du locataire précédent ainsi que, aux locataires existants, le mode de calcul qu'ils retiennent pour le loyer sur la base des restrictions apportées par le Projet.

Pour les habitations revenant sur le marché après la Date, il est fait interdiction aux bailleurs de réclamer un loyer qui dépasse le plafond légal (voir ci-dessus n° 2).

6. Dérogations

Le Projet prévoit que le bailleur peut demander une dérogation à la Banque d'Investissement de Berlin dans des cas exceptionnels, notamment au cas où le loyer ainsi fixé par le Projet conduirait à des pertes continues chez le bailleur ou à une mise en danger de l'immeuble.

En cas de dérogation, le Projet prévoit un mécanisme de subvention des locataires destiné à pallier la différence entre le loyer pratiqué et le plafond légal.

7. Amendes

Les services municipaux et la Banque d'Investissement de Berlin seront en charge de faire appliquer la loi et donc de superviser sa bonne application. Ils seront investis du pouvoir d'enjoindre un bailleur à baisser son loyer. Bailleurs et locataires sont investis d'une obligation de coopération dans ces domaines.

Le non-respect des limitations légales, le manquement aux obligations de coopérer avec les services publics peut conduire au cas particulier à des amendes pouvant aller jusqu'à 500.000 €.

8. Perspectives

Le Projet doit encore faire l'objet d'un débat au Parlement de Berlin en décembre 2019. Même si le Parlement, de par sa majorité politique de gauche, est rangé globalement à la cause du gouvernement berlinois, des modifications substantielles sont encore possibles. Une fois le Projet voté – il le sera semble-t-il, dans une version ou une autre, au 1er trimestre 2020 – il entrera en vigueur (probablement en février 2020) mais ne fait pas de doute qu'il sera vite attaqué de toutes parts (défendant les intérêts des bailleurs et autres investisseurs) en constitutionnalité. Un des reproches essentiels faits à ce projet est que le Land de Berlin n'a pas le pou-

voir constitutionnel pour bloquer de la sorte les loyers à Berlin, ce pouvoir serait réservé par la Constitution fédérale au législateur fédéral. Il est donc possible que cette loi ne trouve à s'appliquer, au maximum, que le temps nécessaire à faire reconnaître son inconstitutionnalité. C'est ainsi que l'ancien Président de la Cour Constitutionnelle fédérale, le Professeur Hans-Jürgen Papier, a conclu sans ambiguïté à l'inconstitutionnalité du Projet dans son expertise juridique (commandée par la Fédération des Entreprises du Bâtiment – Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. – GdW) publiée en septembre 2019. On peut penser que, dans un délai de 2 ans, nous serons fixés sur sa pérennité.

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.

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