



LETTRE D'INFORMATION SUR L'ACTUALITÉ JURIDIQUE ET FISCALE PATRIMONIALE

# LETTRE ALLEMAGNE PATRIMOINE

<b>FISCALITÉ PATRIMONIALE EN 2022</b>	<b>2</b>
1. Fiscalité des donations et successions en 2022	2
2. Abattements successoraux 2022	2
<b>LÉGISLATION</b>	<b>2</b>
1. Les sociétés de personnes peuvent opter pour l'impôt sur les sociétés	2
2. Réforme du droit des sociétés de personnes	3
<b>JURISPRUDENCE</b>	<b>4</b>
1. Droit anglais, l'absence de réserve héréditaire est contraire à l'ordre public allemand	4
2. La donation d'un bien immobilier suivie immédiatement de sa revente n'est pas un abus	4
<b>REGARDS PRATIQUES</b>	<b>4</b>
1. Délai de notification d'une succession à l'administration fiscale	4
2. Renonciation à héritage et réserve	4
3. Revendre un bien immobilier en exonération de plus-value	4
4. Intérêt de prévoir un exécuteur testamentaire	5
5. Représentation d'un mineur en cas de donation immobilière avec réserve d'usufruit	5
6. Que faire lorsqu'un héritier est inconnu ?	5

## FISCALITÉ PATRIMONIALE EN 2022

### 1. Fiscalité des donations et successions en 2022

Les droits de succession et de donation sont dus en Allemagne à raison de l'ensemble du patrimoine situé en Allemagne et à l'étranger lorsque l'une de ces conditions est remplie :

- le défunt ou le donateur était résident en Allemagne au moment du décès ou de la donation ;
- l'héritier ou le donataire est résident en Allemagne au moment du décès ou de la donation. À défaut, les droits sont dus à raison uniquement de certains éléments patrimoniaux situés en Allemagne, notamment les immeubles.

Le barème 2022 est échelonné selon les degrés de parenté entre les héritiers / défunt et donateurs / donataires : la loi prévoit ici trois catégories fiscales. Le taux d'imposition est croissant en fonction du degré de parenté et progressif sans jamais dépasser 50 %. Un mécanisme existe pour limiter l'effet de levier lorsque l'on passe d'une tranche à une autre.

Montant de la part nette imposable (en €)	CLASSE I	CLASSE II	CLASSE III
	Taux	Taux	Taux
jusqu'à 75 000 €	7 %	15 %	30 %
jusqu'à 300 000 €	11 %	20 %	30 %
jusqu'à 600 000 €	15 %	25 %	30 %
jusqu'à 6 000 000 €	19 %	30 %	30 %
jusqu'à 13 000 000 €	23 %	35 %	50 %
jusqu'à 26 000 000 €	27 %	40 %	50 %
au-delà de 26 000 000	30 %	43 %	50 %

*Classe Fiscale I : Conjoint non divorcé, enfants légitimes ou naturels, petits-enfants (donations et successions); parents et grands-parents (succession uniquement)*

*Classe Fiscale II : Parents et grands-parents (donations uniquement); collatéraux, neveux et nièces, beaux-parents, conjoint divorcé (successions et donations)*

*Classe Fiscale III : Autres bénéficiaires (successions et donations)*

### 2. Abattements successoraux 2022

Un même abattement est prévu pour les donations et successions afin de diminuer la base imposable. Pour les donations, l'abattement applicable est renouvelé tous les 10 ans. En matière successorale, les donations intervenues au cours des 10 années précédant le décès sont réintégrées pour le calcul de l'impôt, de sorte que l'abattement n'est accordé qu'une fois par période de 10 ans.

Degré de parenté	Abattement (en €)
Époux	500.000 €
Enfants	400.000 €
Petits-enfants	200.000 €
Parents et grands-parents lors d'une succession	100.000 €
Personne de la classe II	20.000 €
Personnes de la classe III	20.000 €

Notons que le conjoint survivant bénéficie d'un abattement supplémentaire de 256.000 €, qui est toutefois réduit progressivement en fonction des pensions dont celui-ci pourrait bénéficier.

Lorsqu'aucun résident fiscal (en Allemagne) ne participe à la donation ou à la succession, l'abattement se réduit au prorata de la masse imposable en Allemagne sur la totalité de la valeur de la succession au niveau mondial (§ 16 al. 2 ErbStG). Cette restriction a été jugée conforme au droit européen par la CJUE dans son arrêt du 21.12.2021 (C-394-20).

## LÉGISLATION

### 1. Les sociétés de personnes peuvent opter pour l'impôt sur les sociétés

Une loi du 25.06.2021 (« Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts ») entrée en vigueur le 01.01.2022 permet aux sociétés de personnes d'opter dorénavant pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés (*Körperschaftsteuer*) et la taxe professionnelle (*Gewerbesteuer*). Son application fait l'objet d'une instruction du ministère fédéral des finances du 10.11.2021.

L'option est irrévocable et concerne les exercices commençant en 2022. La société peut néan-

moins, pour un exercice ultérieur, sans rétroactivité, exercer l'option inverse et retourner dans son régime antérieur.

L'option est en particulier ouverte aux sociétés de personnes gérant un patrimoine immobilier du type GmbH & Co KG mais reste inaccessible aux sociétés de droit civil (*Gesellschaft bürgerlichen Rechts*) et aux indivisions successorales (*Erbengemeinschaften*).

Les sociétés étrangères n'ayant en Allemagne qu'un établissement stable sont éligibles à l'option. En revanche, l'option n'est accordée qu'à la condition qu'elles soient soumises à un impôt équivalent à l'IS dans l'État du siège de leur direction (§ 1a (1) KStG).

## 2. Réforme du droit des sociétés de personnes

Une loi du 10.08.2021 (« *Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts* ») qui entrera en vigueur le **01.01.2024** réforme substantiellement le droit des sociétés de personnes (GbR, OHG, KG...), codifié principalement dans le BGB (code civil) et le HGB (code de commerce). Nous en présentons quelques grandes lignes ci-après, en particulier les dispositions relatives aux successions. La mention citée « nV » signifie « nouvelle version ».

Les sociétés civiles (« GbR ») accèdent officiellement à la **personnalité juridique** lorsqu'elles ne sont pas occultes (§ 705 nV BGB). Elles sont titulaires de droits et contractent des obligations propres. Leur siège se trouvent au lieu de direction administrative ou, en cas d'immatriculation, au lieu du siège social (§ 707 nV BGB). Les GbR auront dorénavant la faculté (option) de se faire immatriculer dans un **registre des sociétés** (*Gesellschaftsregister*) qui renseignera notamment sur le nom et la nature des associés, leurs pouvoirs de représentation et tout changement les concernant (§ 707 nV BGB). Les GbR pourront être à **responsabilité limitée**, lorsqu'aucune personne physique n'en est associée. Leur dénomination sociale devra mentionner cette limitation.

En cas de **décès d'un associé**, une GbR ou une OHG se poursuivra sans liquidation avec les autres associés (à condition qu'il en reste deux minimum),

sans les héritiers du défunt (exception au principe de la succession universelle du § 1922 BGB), alors qu'une KG se poursuit avec les héritiers d'un commanditaire décédé (§ 723 nV BGB ; 177 HGB). Les statuts d'une GbR ou OHG peuvent prévoir que celle-ci se poursuit également avec les héritiers du défunt (clause successorale, *Nachfolgeklausel*). Dans ce cas, chaque héritier reçoit une part sociale correspondant à sa quote-part, sans qu'il y ait indivision successorale (§ 711 nV BGB).

En cas de départ d'un associé, lorsque la société se poursuit avec les autres associés, la part de l'associé sortant se divise entre les autres associés au prorata de leurs participations.

Lorsqu'une société subsiste avec un seul associé, elle disparaît sans liquidation et son patrimoine se transmet par voie de transmission universelle au dernier associé (§ 712a nV BGB). Un associé mineur peut toujours quitter la société dans la limite d'un délai de 3 mois suivant la date de sa majorité (§ 725 nV BGB).

Les statuts de la société peuvent sélectionner quelles personnes, parmi les héritiers, lui succéderont comme associés (§ 711 nV BGB).

L'héritier entrant dans une GbR ou OHG est **responsable** indéfiniment et personnellement des dettes sociales constituées avant son entrée (§ 721a nV BGB). Sous certaines conditions, un héritier pourra demander aux autres associés, dans un délai de trois mois, que la société soit transformée en commandite et qu'il reçoive le statut d'associé commanditaire (§ 724 BGB nV, 131 HGB nV). En cas de refus des autres associés, cet associé pourra quitter la société sans préavis et bénéficier d'une limitation de sa responsabilité pour les dettes sociales (§ 724 nV BGB).

Les décisions dans les GbR sont prises à l'unanimité, sauf disposition contraire des statuts (§ 714 BGB). Chaque associé gère la société. Une résolution de tous les associés est obligatoire pour valider les actes excédant le cadre normal de gestion. La société est, par contre, représentée valablement par l'ensemble de ses associés, sauf disposition contraire des statuts. Vis-à-vis des tiers, le pouvoir de représentation est illimité.

## JURISPRUDENCE

### 1. Droit anglais, l'absence de réserve héréditaire est contraire à l'ordre public allemand

Le droit anglais qui n'accorde pas de droits réservataires aux héritiers déshérités a été jugé, sur le fondement de l'art. 35 du règlement européen 650/2012 et de la Constitution allemande, contraire à l'ordre public allemand par la Cour d'appel de Cologne (22.04.2021, 24 U 77/20), dans une affaire où le défunt avait valablement choisi le droit anglais applicable à sa succession, alors qu'il résidait depuis longtemps en Allemagne. En conséquence, l'héritier déshérité a été reconnu habilité à faire valoir sa créance réservataire envers l'héritier institué par testament.

### 2. La donation d'un bien immobilier suivie immédiatement de sa revente n'est pas un abus

La plus haute juridiction fiscale a jugé que la donation d'un bien immobilier à ses enfants majeurs suivie de la revente immédiate de ce bien par ces enfants à un tiers, planifiée avec le donateur, ne constituait pas un abus de droit sanctionné par le § 42 AO, alors même que l'imposition de la plus-value sur la tête des enfants faisait considérablement baisser le montant de l'impôt en raison de la baisse du taux moyen d'imposition (BFH 23.04.2021, IX R 8/20).

## REGARDS PRATIQUES

### 1. Délai de notification d'une succession à l'administration fiscale

La déclaration d'une succession commence par une simple notification de celle-ci à l'administration fiscale allemande dans un délai maximum de trois mois à compter de la date à laquelle le bénéficiaire apprend la succession. L'administration fiscale décide ensuite, en fonction des informations transmises, si et dans quel nouveau délai une déclaration fiscale plus complète doit être déposée (§ 30 ErbStG). Sur la base de cette déclaration, elle établit ensuite un avis d'imposition prévoyant le règlement

des droits de succession dans un nouveau délai qui ne peut être inférieur à un mois. Les intérêts de retard ne courent qu'à compter du dépassement de la date d'exigibilité, sans rétroactivité.

### 2. Renonciation à héritage et réserve

Le délai pour renoncer à un héritage est extrêmement court en droit allemand : 6 semaines à compter du décès et de la connaissance de sa qualité d'héritier. Toutefois, lorsque le défunt résidait à l'étranger ou lorsque l'héritier se trouvait à l'étranger au moment du décès, ce délai est porté à 6 mois (§ 1943 BGB). Mais attention : en cas de renonciation, la personne n'est pas habilitée à exiger un droit à réserve, ce droit n'étant garanti qu'au cas où la personne aurait été déshéritée par disposition de dernière volonté (§ 2303 BGB).

### 3. Revendre un bien immobilier en exonération de plus-value

En fiscalité allemande, les cessions d'immeubles détenus dans le patrimoine privé sont exonérées de plus-value lorsque la revente se fait après plus de 10 ans suivant l'acquisition. Par exception, pendant le délai de 10 ans, la plus-value est exonérée lorsque le bien était utilisé à des fins d'habitation personnelles l'année de revente et les deux années qui précèdent (§ 23 EStG). Selon la plus haute jurisprudence allemande, suivie par l'administration fiscale, il suffit pour cela que le contribuable ait habité personnellement le bien au moins 1 jour de l'année de revente N, toute l'année précédente N-1 et un jour l'année N-2, alors même que le bien aurait ensuite été mis en location au cours de l'année N (BFH 03.09.2019, IX R 10/19 + BMF 17.06.2020).

Cette situation s'applique non seulement à la résidence principale mais aussi également à toute résidence secondaire (BFH 27.06.2017 IX R 37/16). Il en résulte qu'un moyen de bénéficier de l'exonération est de transformer son appartement mis en location en résidence secondaire et d'attendre 12 à 24 mois suivant les situations.

#### 4. Intérêt de prévoir un exécuteur testamentaire

Le droit successoral allemand permet de recourir à l'exécution testamentaire, à condition de le spécifier dans le testament (§ 2198 BGB). Les missions de l'exécuteur testamentaire peuvent être de natures très différentes. L'exécuteur peut être toute personne qualifiée pour la mission en question, choisie parmi les proches ou un professionnel tel qu'un avocat ou un notaire. Une mission peut être par exemple de garantir que le legs soit correctement et rapidement transmis au légataire par l'héritier. Une autre mission pourrait être de liquider et répartir la succession entre les héritiers en respectant les dispositions testamentaires. Certaines missions peuvent d'autre part consister à administrer tout ou partie (par exemple une part sociale) de la succession pendant de nombreuses années, jusqu'à ce qu'un événement spécifique intervienne (majorité d'un enfant, décès d'un premier héritier etc.). Ce faisant, l'exécuteur testamentaire est là pour garantir que la volonté du défunt soit respectée jusqu'au bout, protéger et assister éventuellement les héritiers mais aussi le cas échéant limiter le tempérament de l'un dans l'intérêt des autres.

#### 5. Représentation d'un mineur en cas de donation immobilière avec réserve d'usufruit

Un mineur est valablement représenté par ses deux parents pour accepter une donation immobilière sans contrepartie, alors même qu'elle serait constituée avec réserve d'usufruit et clause de retour. En principe, une autorisation judiciaire n'est pas nécessaire. Par exception, le grand-parent qui souhaite procéder à une donation d'immeuble à son petit-enfant doit préalablement obtenir une autorisation judiciaire, en raison du fait que les parents ne sont pas habilités à représenter leur enfant dans des actes conclus avec des parents en ligne directe (§ 1795, 1909 BGB).

#### 6. Que faire lorsqu'un héritier est inconnu ?

Lorsqu'un héritier est inconnu ou en l'absence d'information sur son acceptation de la succession, le tribunal d'instance fera nommer sur demande un administrateur (*Nachlasspfleger*) habilité à prendre des mesures conservatoires et à représenter l'absent dans des demandes se dirigeant contre la succession (§ 1960 BGB).

5

.....

Nous sommes un cabinet d'avocats franco-allemand implanté à Berlin dont la vocation est l'assistance et le conseil juridique et fiscal en matière patrimoniale.

Nous vous accompagnons dans vos projets de transmissions familiales, la préparation et le règlement de successions dans un contexte national ou international en prenant en considération vos besoins personnels, mais également au titre d'une optimisation fiscale, notamment s'il existe du patrimoine dans différents pays.

#### Avertissement légal

Cette lettre diffuse des informations juridiques et fiscales à caractère général. 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](http://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

.....