

## Bemærkninger til lovforslaget

### Almindelige bemærkninger

#### 1. Indledning

Lovforslaget er led i en løbende tilpasning og modernisering af indkomstskatteloven særligt i forhold til erhvervsbeskatning og værneregler.

Internationalt er der stor fokus på international skattespekulation. Dette sker blandt andet i regi af OECD og G20 under projektet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). BEPS omfatter forskellige strategier, der udnytter huller og forskelle i landenes skattesystemer til at flytte overskud fra lande med høj skat til lande med lav eller ingen skat. BEPS projektet har givet anledning til en handleplan, der indeholder et antal konkrete handlepunkter, heriblandt forslag der kan indarbejdes i national lovgivning for at imødegå grænseoverskridende skattespekulation. Dette lovforslag følger blandt andet op på dette arbejde, samt indeholder andre forslag til lovændringer møntet på at beskytte skattebasen. Desuden indeholder lovforslaget andre elementer, hvor skatteforvaltningen i forbindelse med dets daglige arbejde har konstateret, at der kan være behov for ændringer og præciseringer. Dette lovforslag bidrager overordnet til at sikre, at Grønland har et opdateret og mere robust skatteregelsæt, for dermed at sikre skattebasen.

Forslaget forventes at blive fulgt op med lovforslag til de kommende samlinger, der har som formål at skabe bedre rammevilkår for erhvervslivet i Grønland. Dette arbejde beskrives nærmere i den Politisk Økonomiske Beretning 2017.

Lovforslaget indeholder følgende hovedelementer:

- Præcisering af fuld skattepligt for aktie- og anpartsselskaber, hvis ledelsens sæde er i Grønland.
- Præcisering af at begrænset skattepligt omfatter indtægter fra salg af fast ejendom
- I overensstemmelse med de forpligtelser Grønland har påtaget sig ved den nyligt tiltrådte konvention om bistand i tilfælde af nukleare ulykker eller radiologiske nødstilfælde, undtages fremmede staters personel m.v. der er i Grønland på Selvstyrets anmodning for at yde bistand i et nødstilfælde.
- Beskatning ved optagelse af ulovlige aktionærlån, idet aktionærlånene dermed skattemæssigt sidestilles med løn eller udbytte.
- Anti-misbrugsregel, der skaber hjemmel til at tilsidesætte dispositioner, handler m.v., der er gennemført med det hovedformål at opnå en uretmæssig skattefordel i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.
- Fastsættelse af, at indeholdelsespligten ved arbejdsudleje overgår til den virksomhed som indlejer arbejdskraften. Arbejdsudleje omfatter tilfælde, hvor personer ansat i et

udenlandsk selskab, udlejes til at udføre arbejde for en virksomhed, der er hjemmehørende i Grønland.

- Præcisering af, at personer udsendt til tjeneste uden for riget af Selvstyret, en kommune m.v. er skattepligtige til Grønland.
- Der indføres en undtagelse til beskattning ved utidig ophævelse af pensionsopsparinger, hvorefter opsparinger under 10.000 kan hæves i utide, uden at dette udløser en afgift efter § 46. I stedet undergives udbetalingen indkomstskat.

## **2. Hovedpunkter i forslaget**

*Fuld skattepligt for aktie- og anpartsselskaber, hvis ledelse har sæde i Grønland*

Aktie og anpartsselskaber er i dag fuldt skattepligtige til Grønland, hvis selskabet er registreret i selskabsregisteret som hjemmehørende i Grønland. I nogle tilfælde kan ejerne af et selskab se fordele i at lade et selskab registrere med hjemsted uden for Grønland, selv om selskabets aktiviteter foregår i Grønland og ledelsen befinder sig her. Aktiviteterne vil som udgangspunkt blive anset for at udgøre et fast driftssted. Overskud i et fast driftssted i Grønland beskattes som selskabsskat. Derimod skal der ikke betales udbytteskat ved overførsel af overskud til det udenlandske selskab, selv om de egentlige ejere af dette selskab bor i Grønland. Dette er uhensigtsmæssigt og kan give anledning til skattetænkning.

Det foreslås derfor præciseret, at foruden selskaber, der er registreret som hjemmehørende i Grønland, er selskaber også fuldt skattepligtige, hvis ledelsens sæde ligger i Grønland.

*Kildebeskatning af indtægter fra salg af fast ejendom*

Fysiske og juridiske personer, der ikke er fuldt skattepligtige til Grønland, er begrænset skattepligtige af indtægter, der er erhvervet fra eje af fast ejendom i Grønland, jf. lovens § 2, nr. 15. Den nuværende ordlyd af bestemmelsen kan dog give anledning til tvivl om, hvorvidt dette også omfatter avancer fra salget af fast ejendom i Grønland.

Affatningen af bestemmelsen foreslås derfor ændret for at præcisere, at en avance ligeledes er omfattet af den begrænsede skattepligt.

En avance fra et salg er dog fortsat ikke skattepligtigt for fysiske personer medmindre ejendommen er erhvervet som led i næring eller spekulation, jf. § 34, stk. 1, nr. 2. For juridiske personer, dvs. aktie- og anpartsselskaber m.v., er en avance skattepligtig indkomst.

*Undtagelse af bistandsydende stats personel efter konventionen om bistand i tilfælde af nukleare ulykker eller radiologiske nødstilfælde*

Grønland har tiltrådt det Internationale Atomenergiagenturs konvention om bistand i tilfælde af nukleare ulykker eller radiologiske nødstilfælde. Konventionen har til formål at sikre, at de kontraherende stater har adgang til at indhente bistand fra en hvilken som helst af de konventionskontraherende stater i tilfælde af nukleare ulykker eller radiologiske nødstilfælde.

Efter konventionen er de kontraherende stater forpligtet til at fritage en bistandsydende stats personel og det personel, der arbejder på vegne af den bistandsydende stat, fra beskatning.

Lovforslaget har derfor til formål, at ændre indkomstskatteloven, så Grønland kan leve op til sine forpligtelser ved at undtage disse personer, der på Grønlands Selvstyres anmodning udfører en vigtig bistandsopgave.

#### *Anti-misbrugsregel*

Det foreslås, at der indføres en international anti-misbrugsregel, der kan anvendes af skatteforvaltningen til at tilsidesætte transaktioner eller handler m.v., såfremt hovedformålet er at opnå en skattefordel efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Hovedformålet med dobbeltbeskatningsoverenskomster er at fjerne international dobbeltbeskatning og dermed fremme udvekslingen af varer, tjenesteydelser, kapital samt fysiske og juridiske personers bevægelighed.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne bør imidlertid ikke give anledning til dobbelt ikke-beskatning. Et andet formål med dobbeltbeskatningsoverenskomster er derfor at hindre, at overenskomsterne giver anledning til skatteundgåelse og skatteunddragelse.

Der er enighed blandt OECD-landene om, at stater ikke er forpligtede til at indrømme fordele i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst ved deltagelse i arrangementer, der indebærer misbrug af overenskomstens bestemmelser. Fordele i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal således ikke indrømmes i tilfælde, hvor et hovedformål med at deltage i visse transaktioner eller arrangementer har været at sikre en gunstigere skattemæssig position, og hvor det at opnå en gunstigere behandling vil være i strid med formålet og hensigten med de relevante bestemmelser. Til at imødegå dette kan staterne anvende anti-misbrugsbestemmelser i national lovgivning, og indsætte specifikke anti-misbrugsbestemmelser i overenskomsterne.

OECD har udarbejdet en model for dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor det fremgår, hvordan staterne på en ensartet måde kan løse de fleste af de generelle problemer, der opstår inden for området af international dobbeltbeskatning. OECD-modellen er udarbejdet som en anbefaling til udformningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Modellen er kun en anbefaling, og er derfor ikke bindende for staterne.

Der findes i gældende ret ikke en generel lovbestemt regel om bekæmpelse af misbrug i grønlandsk skattelovgivning. Efter grønlandsk (rets)praksis sker beskatningen efter der er foretaget en samlet bedømmelse af, hvad der faktisk er sket. Det betyder, at tomme og kunstige skattebetingede dispositioner kan tilsidesættes således, at beskatningen i stedet foretages i forhold til den modstående realitet. Grønlandsk skatteret er altså grundlæggende helt på linje med internationalt gældende principper om ”substance over form”.

Med den foreslåede affatning af en anti-misbrugsregel er der lagt vægt på en formulering, der tilstræbes at svare til fremtidige klausuler i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i overensstemmelse med OECD's anbefalinger.

Anti-misbrugsregelen har et generelt formål for øje, og kan anvendes af skatteforvaltningen over for alle former for transaktioner, handler, planer, aftaler m.v., hvis hovedformålet med disse er at opnå en skattefordel.

Den foreslåede bestemmelse supplerer de detaljerede værnsregler, der findes i skatte Lovgivningen, der f.eks. retter sig mod transaktioner mellem interesseforbundne parter (transfer pricing) eller tynd kapitaliseringen af selskaber. De detaljerede værnsregler er dog ikke tilstrækkelige, da de metoder, som selskaberne anvender for at undgå skat, er under konstant udvikling.

#### *Aktionærlån*

Lovforslaget vil indføre en hjemmel til beskatning af ulovlige aktionærlån, som udbytte eller løn. Skatteforvaltningen har konstateret nogle tilfælde, hvor selskaber yder lån m.v. til hovedanpartshaver eller aktionær. Aktionærlån kan opstå på mange forskellige måder, f.eks. hvis et selskab betaler hovedaktionærens private udgifter, eller en hovedaktionær har foretaget hævninger i selskabet, der overstiger et tilgodehavende.

I henhold til anordning om ikrafttræden for Grønland af lov om aktieselskaber (§ 115) og anordning om ikrafttræden for Grønland af lov om anpartsselskaber (§ 49) er det forbudt for selskaber at yde lån m.v. til aktionærer og anpartshavere.

Der forefindes ikke i dag en klar skatteretlig praksis for beskatningen af aktionærlån. Et sådant lån vil efter omstændighederne kunne beskattes efter lovens § 18 om indløsning m.v. af fordringer, hvis lånet ikke opfylder bestemmelsens mindste rentekrav. I dette tilfælde vil de skattemæssige konsekvenser af ulovlige aktionærlån være begrænset til korrektioner af lånene. Skatteforvaltningen kan endvidere i nogle tilfælde ud fra en samlet kvalificering af dispositionen behandle dispositionen, som en maskeret udlodning til hovedaktionæren m.v., hvis betingelserne er opfyldt. Dette forudsætter dog en konkret vurdering, af om der er tale om en usædvanlig forretningsmæssig disposition, samt om dispositionen kan anses for opnået i kraft af den kontrollerede indflydelse på selskabet m.v.

Lån fra selskab til hovedaktionær anvendes i nogle tilfælde til at finansiere privat forbrug, hvor det ikke har været hovedaktionærens hensigt at tilbagebetale lånene. Der opnås derved en skattemæssig fordel, idet lånene ikke beskattes, som det lånene i realiteten træder i stedet for, nemlig udbytter eller løn.

Lovforslaget har til hensigt, at lån til hovedaktionærer m.v. skal beskattes som enten udbytter eller løn, hvilket i mange tilfælde vil medføre en højere beskatning end i dag, hvor aktionæren som udgangspunkt kun beskattes af en eventuel rentefordel. Forslaget afskærer endvidere en væsentlig del af den konkrete skønsmæssige vurdering forbundet med vurderingen af om der foreligger maskeret udlodning.

Lovforslaget omfatter kun hovedanpartshavere og hovedaktionærer som fastsat i lovens § 86, stk. 3. Dette betyder, at der skal være tale om en aktionær m.v., der har en kontrollerende indflydelse enten gennem direkte ejerskab af aktiekapital eller indirekte, hvis aktionæren m.v. sammen med nærtstående besidder en kontrollerende indflydelse.

Lån til aktionærer, der ikke har en kontrollerende indflydelse, er således ikke omfattet af bestemmelsen. Desuden er lån der ydes på normale vilkår til en hovedaktionær m.v. ikke omfattet af lovforslaget. Dette kan være lån fra et pengeinstitut eller ved et kreditkøb på sædvanlige vilkår i sin egen forretning.

Bestemmelsen omfatter endvidere ikke lån der ydes af bestyrelsen m.v. til en aktionær eller anpartshaver som medgår til erhvervelsen af aktier i selskabet. Disse lån er lovlige efter lov om aktieselskaber og lov om anpartsselskaber.

#### *Indeholdelsespligt ved arbejdsudleje*

Endvidere har lovforslaget til hensigt at præcisere, hvem der er indeholdelsespligtige for A-skat i tilfælde af arbejdsudleje.

Arbejdsudleje omfatter tilfælde, hvor en virksomhed i udlandet, udlejer personer, der typisk ikke har bopæl i Grønland, til at udføre et arbejde i Grønland. Arbejdsudleje er bl.a. udbredt i bygge- og anlægsbranchen, men anvendes også meget i sundhedsvæsnet.

Formålet med lovforslaget på dette punkt er flersidet. Det skal sikre effektiv A-skattebetaling til Grønland, modvirke at udenlandske virksomheder bliver brugt til at unddrage sig betaling af A-skat i Grønland og modvirke social dumping. Sidstnævnte kan være situationer, hvor grønlandsk arbejdskraft bliver stillet dårligere i beskæftigelsesmæssige sammenhænge som en følge af, at udenlandsk arbejdskraft, som en følge af manglende effektiv betaling af skatter, kan gøre det billigere.

Skatteforvaltningen har konstateret, at de nuværende bestemmelser om indeholdelsespligt er uhensigtsmæssige, idet reglerne fører til, at det er den udenlandske virksomhed, der udlejer personerne, der skal foretage indeholdelsen af A-skat i indkomsten. Dette giver anledning til vanskeligheder, hvis den udenlandske virksomhed ikke sætter sig ind i og efterlever de grønlandske regler om regnskabsførelse, indeholdelse og indbetaling af A-skatter.

Det foreslås derfor fastsat, at det er den virksomhed eller person, der lejer personalet, der skal sørge for at regnskabsføre, indeholde og indbetale A-skat af vederlagene til det lejede personale.

Bestemmelsen indebærer, at der må foretages en vurdering af om der foreligger arbejdsudleje eller en selvstændig aktivitet m.v. Denne vurdering er baseret på de reelle forhold og ikke på, hvad aftalen mellem virksomhederne kaldes.

Hvis aktiviteten ikke er en integreret del af en grønlandsk virksomheds eller persons forretningsområde, eller hvis aktiviteten er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed, vil dette betyde, at der ikke er tale om arbejdsudleje.

For at afklare om der er tale om arbejdsudleje, må der bl.a. ses på

- Hvilken virksomhed har instruktionsbeføjelsen over for personen.
- Hvilken virksomhed der har kontrol og tilsynsbeføjelsen.
- For hvis regning og risiko aktiviteten sker.

Hvis det konstateres, at der er tale om arbejdsudleje, anses den grønlandske virksomhed m.v. i skattemæssig henseende for den reelle arbejdsgiver. Dette har også betydning for, hvornår skattepligten til Grønland efter indkomstskattelovens § 2, nr. 1, udløses for de indlejede arbejdstagere.

#### *Præcisering af skattepligt for personer udsendt til tjeneste uden for riget*

Bestemmelsen har til hensigt at præcisere skattepligten for en række personer. Efter Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser, er udsendte diplomatiske repræsentanter fritaget for beskatning i modtagerstaten for alle former for indkomst fra Grønland. Tilsvarende skattemæssige begunstigelser for udsendte personer findes også i andre konventioner.

Skattepraksis er, at udsendte personer beskattes i Grønland, da de ikke anses for at have opgivet deres bopæl i Grønland. Det er dog fundet ønskeligt at præcisere bestemmelsen. Bestemmelsen omfatter medrejsende samlevende ægtefæller og hjemmeboende børn, der ikke er fyldt 18 år. Bestemmelsen modsvarer således bedre den personkreds, der, som udsendte, er undtaget fra modtagerlandets beskatning efter Wienerkonventionen.

#### *Mindste grænse ved utidig ophævelse af pensionsopsparinger*

Hvis en person ophæver sin pensionsopsparing i utide, skal der svares en afgift på 55 pct. Afgiften har til formål, at skabe et incitament for ikke hæve en pensionsordning i utide, da pensionsordningen netop har til formål, at sikre personens forsørgelse gennem hele pensionsalderen.

Med henblik på at mindske de administrative byrder for pensions- og livsforsikringsselskaber samt pengeinstitutter foreslås, at der ikke skal opkræves en afgift for ophævelse i utide, hvis der ikke har været indbetalt til en persons pensionsordning i de foregående 23 måneder og hvor værdien af ordningen er under 10.000. kr.

En minimumsgrænse var oprindeligt en del af ændringsforslaget til indkomstskatteloven, der blev fremlagt som pkt. 22 på Inatsisartuts efterårssamling 2016. Bestemmelsen udgik dog af lovforslaget ved en fejl i forbindelse med fremsættelsen af et ændringsforslag til tredje behandlingen.

<b>Lovforslaget sammenholdt med gældende lov</b>	
<i>Gældende formulering</i>	<i>Lovforslaget</i>
	§ 1 I landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat, som blandt andet ændret ved Inatsisartutlov nr. 3 af 30. november 2009, Inatsisartutlov nr. 20 af 18. november 2010, Inatsisartutlov nr. 37 af 9. december 2015, Inatsisartutlov nr. 7 af 6. juni 2016 og som senest ændret ved Inatsisartutlov nr. 29 af 28. november 2016, foretages følgende ændringer:
<b>§ 1</b> 3) aktie- og anpartsselskaber, der er registreret som hjemmehørende i Grønland,	<b>1.</b> § 1, stk. 1, nr. 3, affattes således: ”3) aktie- og anpartsselskaber, der er registeret som hjemmehørende i Grønland, eller hvis ledelse har sæde i Grønland,”
	<b>2.</b> Efter § 1, stk. 3, indsættes som stk. 4: ” Stk. 4. Fuld skattepligt påhviler danske statsborgere som, uden at være omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, er udsendt til tjeneste uden for riget af selvstyret, kommunerne eller andre offentlige institutioner m.v. og som i henhold til en international konvention er fritaget for beskatning i opholdslandet. Skattepligten efter 1. pkt. omfatter endvidere de med disse personer samlevende ægtefæller og de hos dem hjemmeværende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågældende ægtefæller og børn er danske statsborgere, og de ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter

	reglerne for derboende personer.”
<b>§ 2</b> 15) ejer fast ejendom i Grønland eller nyder indtægter af samme, eller	<b>3.</b> § 2, stk. 1, nr. 15, affattes således: ”15) ejer fast ejendom i Grønland eller nyder indtægter af samme, herunder ved salg, eller”
	<b>4.</b> Efter § 3, stk. 1 nr. 8 indsættes som nr. 9: ”9) Personer, der udfører bistandsopgaver i henhold til Konvention om bistand i tilfælde af nukleare ulykker eller radiologiske nødstilfælde, medmindre de pågældende personer er omfattet af lovens § 1, stk. 1 nr. 1-2.”
	<b>5.</b> Efter § 16 indsættes: ” § 16 a. Hvis et selskab m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 3 eller 4, samt tilsvarende selskaber m.v. hjemmehørende i udlandet direkte eller indirekte stiller midler til rådighed for, yder lån til eller stiller sikkerhed for en fysisk person, behandles lånet efter indkomstskattelovens almindelige regler som hævninger uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattet af § 86, stk. 3. 1. pkt. finder ikke anvendelse for lån m.v., der ydes m.v. som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, eller for sædvanlige lån fra penge- og kreditinstitutter. 1. pkt. finder endvidere ikke anvendelse på lån efter § 115 a i anordning om ikrafttræden for Grønland af lov om aktieselskaber og § 50 i anordning om ikrafttræden for Grønland af lov om anpartsselskaber. Stk. 2. Ved tilbagebetaling af lån, der er beskattet efter stk. 1, medregnes det tilbagebetalte beløb ikke ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.”
	<b>6.</b> Efter § 46, stk. 6 indsættes som stk. 7: ” Stk. 7. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse, hvis der i mere end 23 måneder ikke er indbetalt til en pensions- eller livsforsikringsordning eller en opsparing i



	pensionsøjemed og værdien af ordningen eller opsparingen på ophævelsestidspunktet udgør mindre end 10.000 kr.”
	<p><b>7.</b> Efter § 69 indsættes:</p> <p>” § 69 a. Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.”</p>
	<p><b>8.</b> Efter § 75, stk. 1, nr. 2, indsættes som nr. 3:</p> <p>”3) Udbetalinger efter § 46, stk. 7.”</p>
<p><b>§ 75</b></p> <p>2) dødsboer, foreninger eller almennyttige eller alment velgørende institutioner, der ikke har hjemting i Grønland, jf. dog § 76, stk. 4.</p>	<p><b>9.</b> I § 75, stk. 3, nr. 2, ændres ”76, stk. 4” til: ”76, stk. 5”.</p>
<p><b>§ 76</b></p> <p><i>Stk. 4.</i> Når den, for hvis regning den pågældende indkomst udbetales, ikke har hjemting i Grønland, og udbetalingen foretages af en dertil befuldmægtiget, der har hjemting i Grønland, påhviler det den befuldmægtigede at foretage indeholdelse.</p> <p><i>Stk. 5.</i> Naalakkersuisut kan fastsætte regler om, at der ved den indeholdelsespligtiges beregning af A-skat skal ske nedrunding af det beløb, hvoraf skatten beregnes, til det nærmeste med 10 delelige kronebeløb.</p> <p><i>Stk. 6.</i> Naalakkersuisut kan fastsætte mindstegrænsen for indeholdelse af A-skat.</p>	<p><b>10.</b> Efter § 76, stk. 3 indsættes som nyt <i>stk. 4:</i></p> <p>” <i>Stk. 4.</i> Indeholdelsespligten ved udbetaling af vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet, påhviler den, for hvem arbejdet udføres. Dette gælder dog kun, hvis arbejdet udgør en integreret del af virksomheden her i landet. Undlader en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet, at afgive dokumentation for en persons A-indkomst og øvrige oplysninger af betydning for indberetning, indeholdelse og indbetaling af den pågældendes A-skat, skal den, for hvem arbejdet udføres, beregne A-skatten af fakturasummen. 1. pkt. gælder ikke, hvis virksomheden er hjemmehørende i et land, hvormed Grønlands Selvstyre har en</p>

	<p>gensidig aftale om at indeholde kildeskat på hinandens vegne, jf. § 114, stk. 2, nr. 3.”</p> <p>Stk. 4-6 bliver herefter stk. 5-7.</p>
	<p style="text-align: center;"><b>§ 2</b></p> <p><i>Stk. 1.</i> Loven træder i kraft den 1. juli 2017.</p> <p><i>Stk. 2.</i> § 1, nr. 1, 3, 4 og 7, har virkning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i indkomståret 2017.</p> <p><i>Stk. 3.</i> § 1, nr. 5, har virkning for lån, der ydes fra og med den 1. februar 2017.</p> <p><i>Stk. 4.</i> § 1, nr. 10, har virkning fra og med 1. januar 2018.</p>

### **3. Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige**

Beskatningen af aktionærlån skønnes at give et provenu på ca. 5 mio. kr. årligt.

Skatteprovenuet forventes at komme i form af beskatning af sådanne lån som enten udbytter eller løn. Desuden forventes lovforslaget at medføre bedre regeloverholdelse, og dermed højere udbytte- eller lønbeskatning fra hovedaktionærer, da mulighederne for at mindske beskatning ved at anvende ulovlige aktionærlån minimeres.

De øvrige ændringer, særligt ændringen i forhold til arbejdsudleje og præciseringer af skattepligt af provenuet fra salg af fast ejendom, er svære at fastslå et provenu af præcist. Det skønnes dog at disse elementer samlet set vil indbringe ca. 5 mio. kr. i provenu. Provenuet kan dog variere væsentligt fra år til år.

Lovforslaget forventes ikke, at medføre væsentlige administrative konsekvenser for det offentlige.

### **4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet**

Lovforslagets bestemmelser om indeholdelsespligtigt, vil medføre at virksomheder m.v. i Grønland skal indeholde A-skat af løn (hyre m.v.), der udbetales til personer, der er udlejet fra en virksomhed i udlandet. Dette vil i begrænset omfang medføre en øget administrativ byrde for virksomheder i Grønland.

Forslaget om en anti-misbrugsregel, forventes ikke at have væsentlige økonomiske eller administrative konsekvenser for erhvervslivet. Som bestemmelsen er affattet, kan den kun anvendes i sjældne tilfælde, hvor et arrangement m.v. har som hovedformål, at opnå en utilsigtet skattefordel efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Forslagets bestemmelser om aktionærlån, forventes at medføre en højere beskatning af sådanne aktionærlån i de tilfælde, hvor en hovedaktionær m.v. har optaget lån i virksomheden. Lovforslaget vil dog på dette punkt ikke have væsentlige konsekvenser for erhvervslivet, idet selskaberne kan fratække udgifterne til løn eller udbytter, som driftsudgifter.

Lovforslaget forventes derudover ikke at have væsentlige administrative eller økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

### **5. Konsekvenser for miljø, natur og folkesundhed**

Lovforslaget vurderes ikke at have miljø, natur eller folkesundhedsmæssige konsekvenser.

### **6. Konsekvenser for borgerne**

Lovforslagets bestemmelser om indeholdelsespligt, vil medføre, at personer m.v. skal indeholde A-skat af løn (hyre m.v.), der udbetales til personer, der er udlejet fra en virksomhed i udlandet. Dette forventes kun at blive aktuelt i meget få tilfælde.

Reglerne om aktionærlån vil medføre en højere beskatning for hovedanpartshavere og hovedaktionærer, der har ulovlige lån i deres selskab. Med de nuværende regler, beskattes hovedaktionæren m.v. typisk kun af en eventuel rentefordel. Efter lovforslaget vil sådanne lån blive beskattet som udbytte eller løn. I overensstemmelse med denne skattemæssige behandling vil en hovedaktionær desuden i dette tilfælde miste rentefradrag.

Lovforslaget vurderes derudover ikke at have væsentlige konsekvenser for borgerne.

### **7. Andre væsentlige konsekvenser**

Lovforslaget vurderes ikke at have andre væsentlige konsekvenser.

### **8. Høring af myndigheder og organisationer mv.**

Lovforslaget blev den 13. januar 2017 sendt til kommentering på dansk til KANUKOKA, Kommuneqarfik Sermersooq og Grønlands erhverv m.fl.

Forslaget blev sendt i offentlig høring d. 30. januar 2017 med høringsfrist d. 15. februar. Kommunerne og KANUKOKA har dog fået forlænget høringsfristen til d. 7. marts. Eventuelle høringssvar, der indkommer efter lovforslaget er afleveret til Inatsisartut, vil i relevant omfang blive indarbejdet ved rettelsesblad.

Forslaget har været på høringsportalen i perioden 31. januar til 15. februar. Forslaget blev fremsendt til følgende interessenter:

SIK, Grønlands Erhverv (GE), Deloitte, Grønlands Revisionskontor, BDO, NUSUKA, KANUKOKA, Kommuneqarfik Sermersooq, Formandens Departement, Departementet for Erhverv, Arbejdsmarked, Handel og Energi, GrønlandsBANKEN og BankNordik.

Der er indkommet hørings svar fra KANUKOKA, Deloitte, Grønlands Erhverv, Departementet for Råstoffer og Nunatsinni Advokatit.

Nedenfor er hovedpunkterne i høringsparternes bemærkninger gengivet i en redigeret og forkortet udgave med almindelig skrift, mens kommentarerne fra Naalakkersuisut er anført med kursiv.

Hørings svarene har givet anledning til følgende:

### KANUKOKA

KANUKOKA bemærker, at nærværende lovforslag vil være den 11. ændring af indkomstskatteloven og noterer sig samtidigt, at det af bemærkningerne til lovforslaget fremgår, at der vil fremkomme yderligere lovforslag til de kommende samlinger.

KANUKOKA udtrykker betænkelighed ved den tendens som udviklingen i skattelovgivning er udtryk for. Flere og flere ændringslove gør det vanskeligt for borgere, erhvervslivet og myndigheder, som skal anvende lovgivning, at sætte sig korrekt ind i reglerne. Dette skaber en afhængighed af skatteeksperter, som landet ikke råder over. Endvidere kan dette skabe en situation, hvor Skattestyrelsen har monopol på fortolkningen af reglerne.

KANUKOKA opfordrer Naalakkersuisoq for Finanser til at overveje, hvorledes denne tendens kan bremses. Dette kan efter KANUKOKAs vurdering ske ved at planlægge lovændringerne bedre og således samle lovændringerne, så de gennemføres i større pakker for derved at sikre en større sammenhæng i skattereglerne.

*Bemærkningen ses ikke være rettet mod det konkrete indhold i lovforslaget.*

*Naalakkersuisuts fokus er at arbejde med lovgivningen, således, at den passer til det samfund, som den skal virke i. Dette gælder specielt for skattelovgivning, der er et område, der er under konstant udvikling og hvor det er centralt, at lovgivningen så vidt muligt er tidssvarende. Lovforslag kan gå ud på at lukke huller i skattelovgivning, men også at øge forudseeligheden og dermed retssikkerheden for landets borgere og erhvervsliv. Arbejde med skattelovgivning er en vedvarende proces, der aldrig bliver færdig. Det er næppe hensigtsmæssigt at samle lovforslag i større pakker, da det kan medføre, at vigtige lovændringer bliver forsinket, samt at lovforslagene bliver større og mere komplekse.*

KANUKOKA opfordrer til, at i det omfang Naalakkersuisut ønsker at gennemføre regler af et indhold som nøje svarer til danske regler, at dette fremhæves i lovforslagets bemærkninger.

*Naalakkersuisut vil i det omfang det har betydning f.eks. ved fortolkningen af en lovbestemmelse m.v. søge at angive, hvis et forslag er baseret på tilsvarende bestemmelser fra udenlandsk ret.*

KANUKOKA støtter grundlæggende tanken bag lovforslaget om at beskytte skattebasen. KANUKOKA mener imidlertid, at der ved indførelsen af nye regler med dette formål løbende må have sig for øje, at der ikke samtidigt skabes skattemæssige hindringer for samarbejde mellem grønlandske virksomheder og myndigheder med samarbejdspartnere i Danmark og udlandet.

*Der er ved udarbejdelsen af lovforslag på skatteområdet stor fokus på at sikre, at lovforslagene er operationelle og ikke skaber barrierer for samarbejde med virksomheder m.v. i andre lande. Dette søges endvidere tilsikret ved høring af relevante interessenter.*

KANUKOKA foreslår at forslaget til § 1, stk. 4, vedr. ”udsendt til tjeneste udenfor riget” forklares nærmere i lovforslagets bemærkninger. Bestemmelsen kan skabe usikkerhed om den skattemæssige retsstilling for grønlandsk personale, som udsendes til og forretter tjeneste på og samtidig bor på danske ambassader i udlandet. KANUKOKA mener dernæst at begrebet ”udsendt” bør forklares nærmere, i det der efter KANUKOKA’s vurdering kan være visse gråzoner, herunder for eksempel for ansatte, som har orlov uden løn til at arbejde i udlandet.

*Delvist imødekommet. Begrebet ”udsendte” er præciseret med eksempler i bemærkningerne til bestemmelsen. Som bestemmelsen er affattet, ses den ikke at give anledning til afklaringsproblemer, idet bestemmelsen afgrænses til kun at omfatte personer, der er undtaget fra beskatning i det land, som personen er udsendt til. I det omfang en udsendt person ikke er undtaget fra beskatning i udsendelseslandet, vil personen ikke være skattepligtig til Grønland efter den foreslåede bestemmelse.*

KANUKOKA mener endvidere at begreberne ”selvstyret, kommunerne eller andre offentlige institutioner m.v.” bør præciseres med henblik på at afklare, hvorvidt nettostyrede virksomheder falder ind under lovbestemmelsen.

*Nettostyrende virksomheder er en del af selvstyret og omfattes af begrebet ”selvstyret, kommunerne og andre offentlige institutioner m.v.*

Vedr. forslaget til § 2, nr. 15, om fast ejendom, ønsker KANUKOKA afklaret, om præciseringen skal forstås således, at salgsindtægter fra fast ejendom medfører begrænset skattepligt af salgsprovenuet. Hvis dette er tilfældet, synes der at være et muligt problem i, at salg af ikke afskrivningsberettigede aktiver, normalt ikke udløser beskatning, og hvis den begrænsede skattepligt alene udløses af ejerskab af en fast ejendom, forekommer det vanskeligt at forstå hensigten med en præcisering.

*Bemærkningen giver ikke anledning til ændringer. Bestemmelsen er en regel om subjektiv skattepligt. Efter lovens § 34, nr. 2, er fysiske personers salg af ejendele undtaget fra beskatning, medmindre der er tale om salg af afskrivningsberettigede aktiver eller ejendele, der er erhvervet i den skattepligtiges næringsvej eller i spekulationsøjemed. Den foreslåede bestemmelse ændrer ikke dette. Der henvises endvidere til bemærkningerne ovenfor under punkt 2.*

KANUKOKA mener, at den foreslåede § 69 a vedr. den internationale anti-misbrugsregel, anbefales omformuleret, så den mere præcist dækker formålet: Således foreslås indledningen ”skattepligtige har ikke fordel af” ændret til ”Skattepligtige kan ikke drage fordel af”. Forslaget skyldes at lovregler der kan læses således, at loven tager stilling til, hvad der subjektivt er til fordel for borgerne, bør undgås, idet borgerne altid er nærmest til selv at vurdere, hvad der er til deres fordel.

*Bemærkningen er ikke indarbejdet. KANUKOKAs begrundelse for ændringen har ikke noget at gøre med bestemmelsens indhold og den foreslåede ændring ses ikke at have materiel betydning. Bestemmelsens nuværende formulering, er udarbejdet med henblik på at læne sig tæt op af en anbefaling fra OECD om formulering af en anti-misbrugsregel.*

#### Deloitte

Vedr. forslaget til § 16 a vedr. aktionærlån. Deloitte bemærker, at det er en meget fin kopi af den danske ligningslovs § 16 e med de tilpasninger, der følger af den grønlandske indkomstskattelov, og har ikke bemærkninger til selve lovteksten.

Deloitte finder det imidlertid relevant af få oplyst, hvorvidt en skatteyder i Grønland kan støtte ret på den danske ligningsvejledning (Den juridiske vejledning), der i udgave 2017-1 i afsnit C.B.3.5.3.3 har en længere vejledning i forståelsen af reglerne, herunder eksempelvis præciseringer af, hvorledes hovedaktionæren skal forholde sig ved fejlekspeditioner, brug af firmakreditkort eksempelvis på forretningsrejser/nødsituationer, hvor det private kreditkort ikke fungerer, og hævnning af tilgodehavende o.l.

*I det omfang der i Danmark og Grønland er ens eller næsten ens lovbestemmelser vil ikke mindst dansk retspraksis kunne være relevant ved fortolkningen af indkomstskattelovens bestemmelser. SKAT i Danmark udgiver løbende en Juridisk Vejledning (ofte omtalt som Ligningsvejledningen). Juridisk Vejledning er udtryk for de danske skattemyndigheders fortolkning af de i Danmark gældende skatteregler. Vejledningen er bindende for de danske skattemyndigheder, medmindre vejledningens indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder.*

*Vejledningen er derimod ikke bindende for de grønlandske skattemyndigheder og er ikke en retskilde ved fortolkningen af grønlandsk skatteret. I praksis henter medarbejdere i*

*skatteforvaltningen nogle gange inspiration i SKATs Juridisk Vejledning, når der er tvivl om fortolkningen af de grønlandske skatteregler. Dette hænger bl.a. sammen med den meget ofte gode faglige kvalitet af teksterne i Juridisk Vejledning, hvilket bl.a. skyldes, at vejledningen er skrevet af specialister inden for de enkelte områder.*

Deloitte finder det væsentligt, at det eksplicit fremgår af bemærkningerne, at hovedaktionæren, der kan konstatere en bogholderibevægelse, der klassificeres som et ulovligt lån, og således beskattes efter de foreslåede regler, kan få foretaget en korrektion i regnskabet, hvorved at lånet udgiftsføres som løn eller udbytte, forudsat at betingelserne herfor i øvrigt er fulgt, uden at det har yderligere skattemæssige konsekvenser for hovedaktionæren eller for selskabet.

I ovennævnte ligningsvejledning er dette formuleret således:

”Hvis fordringen selskabsretligt udloddes til den ansatte hovedaktionær, er der således ikke skatteretligt udloddet en fordring. Den ansatte hovedaktionær er derfor ikke skattepligtig af en selskabsretlig udlodning af fordringen.

Hvis den ansatte hovedaktionær selskabsretligt udlodder fordringen til sig selv, bliver han derfor kun beskattet af lånebeløbet én gang. Det er dog en betingelse, at der selskabsretligt kan ske udlodning af fordringen og at selskabet iagttager de almindelige bestemmelser om udlodning af andre aktiver end likvider.

Det samme gælder, hvis fordringen overføres til den ansatte hovedaktionær som løn.”

Deloitte anfører videre, at vejledningens bestemmelse er en reparationsregel, der giver hovedaktionæren en mulighed for at undgå en reel dobbeltbeskatning. Da Deloitte ikke forventer at Skattestyrelsen vil udsende en særlig vejledning, foreslår vi at bemærkningerne inkludere denne bestemmelse.

*Kommentaren er delvist imødekømt. Den citerede formulering er ikke indarbejdet, men de specielle bemærkninger er uddybet for bedre at beskrive problemstillingen. Det centrale er, at såfremt et lån er beskattet efter § 16 a, vil dette blive lagt til grund for den skatteretlige behandling af dispositionen i alle skattemæssige sammenhænge.*

Deloitte mener at ikrafttrædelsestidspunktet d. 1. januar 2017 for reglen vedr. aktionærlån er særdeles bekymrende ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt. Efter Deloitte's opfattelse må det være sådan i en retsstat, at en borger kan vide hvilke konsekvens en given handling har. En hovedaktionær kan jo være kommet i en situation, hvor hovedaktionæren vælger at optage et ulovligt kapitalejerlån.

Med lovforslaget bliver skatteyderen påført en konsekvens, som skatteyderen på ingen måde kunne forudse. Skatteyderen vil ikke have mulighed for, at foretage en korrigerende

handling, der eliminere lovforslagets virkning for hovedaktionærlån. En hovedaktionær kan have optaget et ulovligt aktionærlån i januar og tilbagebetalt det inden lovforslagets fremsættelse, hvorved skatteyderen reelt kommer i en situation, hvor der kan forekomme dobbeltbeskatning uden mulighed for reparation som beskrevet ovenfor.

*Bemærkningen er forsøgt imødekommet. Det foreslås at bestemmelsen om hovedaktionærlån sættes i kraft for lån ydet fra og med den 1. februar 2017. Der er her henset til, at lovforslaget blev sendt i offentlig høring d. 31. januar 2017. Der er også henset til, at der er tale om allerede ulovlige lån, samt behovet for ikke at åbne op for misbrugssituationer.*

Den foreslåede § 76, stk. 2, mener Deloitte er særdeles vidtgående og savner at få belyst en række praktiske og juridiske forhold.

*Det skal bemærkes, at den foreslåede § 76, stk. 2, er blevet ændret til § 76, stk. 4. Ændringen har ikke nogen materiel betydning. Ændringen skyldes, at en placering som stk. 2, ville have afstedkommet et behov for flere konsekvensrettelser, da der i loven er en række henvisninger til den gældende lovs 76, stk. 2-3. Desuden passede indholdet af bestemmelsen bedre ind som stk. 4, grundet bestemmelsens opbygning.*

Deloitte mener, at der er tale om en markant ændring, og der er således ikke tale om en præcisering af, hvem der er indeholdelsespligt, som det fremgår i bemærkningerne.

Deloitte stiller spørgsmålstegn ved problemets omfang. Deloitte foreslår, som et alternativ til den foreslåede regel, at Skattestyrelsen udarbejder vejledninger på engelsk til de udenlandske virksomheder. Dette kan hjælpe udenlandske virksomheder med at overholde reglerne.

I Deloitte's daglige arbejde med disse virksomheder, er det ikke deres oplevelse, at udenlandske virksomheder, der driver arbejdsudleje, har mere vanskeligt ved at forstå og overholde reglerne end de udenlandske virksomheder, der har et fast driftssted. Vi finder derfor, at det vil være på sin plads, at Skattestyrelsen underbygger det fremførte med statistik, der kan underbygge det reelle behov, og formentligt også kaste lys over bedre alternativer, end dette vidtgående regelsæt.

*Der forefindes ikke statistik på området, og det vil svært at dokumentere omfanget af manglende indeholdelse af skat fra udenlandske virksomheder. Der er et nyligt, konkret eksempel på manglende indeholdelse af A-skat vedr. arbejdsudleje inden for byggebranchen, hvor den manglende skattebetaling udgjorde et millionbeløb.*

*Ved vurderingen af, hvornår der foreligger arbejdsudleje, er der lagt vægt på kriterier, der anvendes internationalt efter OECDs modeloverenskomst og anbefalinger på området. Der er endvidere tale om en ordning, der også anvendes i Danmark.*



*Det skal fremhæves, at arbejdsudleje ikke omfatter tilfælde, hvor der er tale om et tjenesteforhold (ansættelsesforhold) til en virksomhed i Grønland eller tilfælde, hvor der reelt er tale om, at en udenlandsk virksomhed selvstændigt løser en opgave for en grønlandsk virksomhed, f.eks. som underentreprenør m.v. Arbejdsudleje omfatter udleje af personer fra en udenlandsk virksomhed til en grønlandsk virksomhed, hvor det udlejede personel løser opgaver, der er en integreret del af den grønlandske virksomhed og, hvor den grønlandske virksomhed har ansvaret for opgavens løsning m.v.*

Den foreslåede regel overfører reelt Skattestyrelsens arbejde med kontrol af A-skatter mv. til den grønlandske virksomhed, der indgår en kontrakt om arbejdsudleje, men uden at der overføres de magt og kontrolbeføjelser, som Skattestyrelsen har til rådighed for at sikre sig, at de oplysninger mv. som modtages, er korrekte.

Den grønlandske virksomhed har alene den indgåede kontrakt med den udenlandske virksomhed som middel til at definere, hvad den grønlandske virksomhed skal modtage og hvilke kontrolprocedurer den grønlandske virksomhed kan/skal foretage. Det skal derfor være fuldstændig entydigt, hvilket materiale Skattestyrelsen vil have til rådighed, ved en eventuel senere kontrol, således at den grønlandske virksomhed kan indføre dette i sin kontrakt med den udenlandske virksomhed. Hvis en sådan fuldstændig liste ikke lovfæstes, vil den grønlandske virksomhed fanges i en uløselig situation, hvor det ikke kan opfylde oplysningsforpligtelsen overfor Skattestyrelsen, og samtidig ikke har nogen magtmidler i forhold til den udenlandske kontraktpart.

Risikoen og de dermed forbundne omkostninger, der pålægges de grønlandske virksomheder ses ikke belyst i bemærkningerne til lovforslaget.

*Bemærkningen er delvist imødekommet. Det foreslås at ikrafttrædelsen af bestemmelsen udskydes med et år til den 1. januar 2018. Formålet er at give grønlandske virksomheder m.v. mulighed for, at indarbejde konsekvenserne af lovforslaget i forhold til deres udenlandske aftaleparter.*

*Det skal dog bemærkes, at lovforslaget ændrer, hvem der har indeholdelsespligten, når der er tale om arbejdsudleje. Lovforslaget medfører som udgangspunkt ikke en højere beskatning end i dag, medmindre den udenlandske virksomhed ikke afgiver de nødvendige oplysninger eller ikke har afregnet A-skat til Grønland.*

*Grønlandske arbejdsgivere skal i dag indeholde A-skat for deres egne ansatte. At pligten udvides til at omfatte indlejede arbejdstagere, vil påføre virksomhederne en meromkostning til administration. I langt de fleste tilfælde vil der være tale om velkendte og allerede indarbejdede arbejdsprocesser, idet den indlejede arbejdskraft skattemæssigt skal behandles på samme måde som egne ansatte.*

*De indeholdelsespligtige virksomheder, skal bruge de oplysninger fra deres udenlandske samarbejdspartere, der er almindeligvis er nødvendige for at foretage indeholdelsen af A-skat. Dette er søgt præciseret i de særlige bemærkninger til bestemmelsen.*

#### Nunatsinni Advokatit, Grønlandske Advokater (NA)

NA mener den foreslåede § 76, stk. 2 er særdeles vidtgående, da det vil være uforholdsmæssigt byrdefuldt for de grønlandske virksomheder, hvis de skal indhente de nødvendige oplysninger vedrørende de pågældende medarbejde med henblik på at indeholde A-skatten.

NA mener der vil være en betydelig risiko for, at de grønlandske virksomheder indeholder A-skat på et ufuldstændigt og fejlagtigt grundlag. Det er ikke rimeligt, at det i denne situation er den grønlandske virksomhed, der skal tage risikoen for, om de oplysninger, de får fra deres samarbejdspartnere, er korrekt og fyldestgørende.

NA mener at forslaget er udtryk for, at skattemyndighederne placerer en myndighedsopgave hos de grønlandske virksomheder, dog uden at de grønlandske virksomheder har de fornødne midler og beføjelser til at håndhæve reglerne om indeholdelse af A-skat eller kontrollere, at oplysningerne er korrekte.

*Der henvises til kommentarerne til Deloittes høringssvar vedr. samme emne.*

NA fremfører at den eneste måde, hvorpå de grønlandske virksomheder kan regulere forholdet, er via den samarbejdsaftale, de har med den udenlandske virksomhed. I den situation at den udenlandske virksomhed ikke lever op til kontraktens vilkår om at udlevere oplysninger, vil ”sanktionen” i sidste ende være et ophør af samarbejdet, hvilket på ingen måde er i den grønlandske virksomheds interesse pga. manglen på arbejdskraft. Derudover vil den grønlandske virksomhed hæfte for A-skatten og påtager sig dermed risikoen for, om de kan indhente de nødvendige oplysninger og også om disse oplysninger er korrekte. Dette er ikke rimeligt.

NA mener, at uanset at Skattemyndigheden finder det besværligt at håndhæve reglerne om indeholdelsespligt overfor udenlandske virksomheder, så findes dette ikke at udgøre et sagligt grundlag for at vælte en økonomisk byrde over på grønlandske virksomheder, der samarbejder med udenlandske virksomheder. Skattemyndigheden må i denne situation anvende de beføjelser, de har i skattelovgivningen til at sikre, at reglerne overholdes, og hvis de grønlandske virksomheder i den forbindelse skal bidrage med oplysninger, så må dette begrænses til at vedrøre kontaktoplysninger om de virksomheder, de samarbejder med om arbejdsleje, således at Skattemyndigheden kan identificere de udenlandske virksomheder.

*Det skal hertil bemærkes, at forslaget ikke er fremsat fordi det er besværligt for skatteforvaltningen at håndhæve de eksisterende regler, men fordi de nuværende regler rummer en reel risiko for, at en udenlandsk indeholdelsespligtig ikke efterlever sine forpligtelser i Grønland og f.eks. undlader at indeholde og indbetale A-skat til Grønland. En sådan situation må anses for uacceptabel for samfundet i almindelighed, men nok i særdeleshed for konkurrerende grønlandske virksomheder og grønlandsk arbejdskraft, der risikerer at blive fravalgt som følge af ulige konkurrenceforhold. I andre lande har der været betydelig fokus på at stramme reglerne på dette område, fordi man har været stærkt bekymret for, om arbejdsudleje kunne resultere i såkaldt social dumping.*

NA har ingen bemærkninger i forhold til de øvrige foreslåede ændringer.

### Grenlands Erhverv (GE)

Til den foreslåede § 76, stk. 2. GE finder det uholdbart, at en grønlandsk virksomhed skal kompromittere sin forretningsmæssige relationer til en udenlandsk virksomhed ved i yderste konsekvens at skulle indeholde A-skat for hele det vederlag, der skal erlægges til den udenlandske virksomhed, hvis det ikke kan dokumenteres, hvor stor en andel af vederlaget, der skal anses for vedlag til arbejdstageren, jf. bemærkningerne til bestemmelsen.

*Bemærkningen er ikke indarbejdet. Med loven vil den grønlandske virksomhed, der har indlejet personer, blive indeholdelsespligtig. I det omfang, at virksomheden ikke er bekendt med størrelsen på den løn, der udbetales til de indlejede personer, må der tages udgangspunkt i hele vederlaget, da der ikke foreligger andre oplysninger. Virksomheden vil dog ved at fremlægge dokumentation for den udbetalte løn m.v. kunne nøjes med at indeholde og indbetale den faktiske A-skat.*

Når man så samtidigt begrundet undtagelsen i bestemmelsens 2. punktum med, at de grønlandske myndigheder har en gensidig aftale om indeholdelse af A-indkomst, så er denne begrundelse efter GEs vurdering fejlagtig eller i bedste fald selvmodsigende.

*Grønland har i dag en sådan aftale om gensidig indeholdelse med Danmark, men ikke med andre lande. Hovedreglen i den foreslåede bestemmelse vedrører de tilfælde, hvor der ikke foreligger en sådan gensidig forpligtelse.*

GE mener, at I det omfang, at den grønlandske virksomhed orienterer de grønlandske skattemyndigheder om aftalen med den udenlandske virksomhed, så er det ud fra såvel ressourcemæssige som forretningsmæssigt synspunkter usagligt at pålægge de grønlandske virksomheder indeholdelsespligten.

*Grønlandske virksomheder er ikke i dag forpligtet til at indrapportere aftaler om indleje af arbejdskraft til skatteforvaltningen. En sådan løsning ville endvidere ikke løse de*

*udfordringer, der i dag er med at sikre indeholdelse, indberetning og indbetaling af A-skatter for indlejet arbejdskraft.*

GE påpeger, at da indholdet i kontrakter om arbejdsudleje ikke nødvendigvis er ens, og da aftalen om hvilket honorar, der skal udbetales til den udlejede arbejdskraft, er indgået mellem den udenlandske virksomhed og den udlejede arbejdskraft, vil det altid være den udenlandske virksomhed, der skal være den indeholdelsespligtige part.

En sådan intern aftale, er den udenlandske virksomhed ikke forpligtet til at oplyse den grønlandske virksomhed om.

*Bemærkningerne giver ikke anledning til ændringer. Med den foreslåede lovbestemmelse, vil den grønlandske virksomhed have behov for disse oplysninger fra en kontraktpart, for at kunne foretage indeholdelsen af A-skat for indlejede personer.*

Netop de tilfælde, hvor man ikke måtte have en ”velfungerende ordning, hvorefter landende gensidigt indeholder A-indkomst på hinandens vegne”, begrundet derfor en manglende ordning af den nævnte slags, at det skal være den udenlandske virksomhed, der er den indeholdelsespligtige part – dette såvel ud fra et rimelighedssynspunkt, som en relativ betragtning.

Ansvar herfor skal ikke lægges på den grønlandske virksomhed.

*Det skal igen bemærkes, at Grønland kun har en aftale om gensidig indeholdelse af A-skat med Danmark. Der ses i en række tilfælde, at blive anvendt indlejet arbejdskraft fra andre lande end Danmark. Dette skaber et behov for, at få skærpet lovgivningen for at mindske risikoen for manglende indbetaling af A-skat.*

## **Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser**

### *Til § 1*

Til nr. 1

Det foreslås, at aktie- og anpartsselskaber anses som hjemmehørende i Grønland, hvis ledelsens sæde befinder sig i Grønland, eller hvis selskabet er indregistreret som værende hjemmehørende i Grønland.

Afgørelsen af om ledelsens sæde er her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges der først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet.

Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Grønland, når direktionen har sæde eller når selskabets hovedsæde er beliggende her i landet.

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle daglige ledelse af selskabet, er stedet for bestyrelsens sæde af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Grønland.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende i Grønland. Den blotte aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted dog indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet.

Til nr. 2

Det foreslås med § 1, stk. 4, at det præciseres, at fuld skattepligt påhviler personer, der er udsendt af selvstyret m.v. til tjeneste udenfor riget. Bestemmelsens hovedformål er, at sikre beskatningen af personer, der efter Wienerkonventionen eller andre internationale konventioner er fritaget for beskatning i opholdslandet. Bestemmelsen omfatter udsendte fra selvstyret og grønlandske kommuner og institutioner m.v. For at være skattepligtig efter bestemmelsen, er det væsentligt, at personen skal være udsendt af en institution omfattet af bestemmelsen, og de udsendte skal endvidere være fritaget for beskatning i udsendelseslandet.

Udsendte er eksempelvis diplomatiske repræsentant. Desuden kan det administrative og tekniske personale m.v. tilknyttet en repræsentation være omfattet.

Desuden omfattes medrejsende ægtefæller og børn under 18 år af skattepligten. Disse er dog ikke omfattet af fuld skattepligt, såfremt personerne er omfattet af skattepligt til en fremmed stat. Efter Wienerkonventionen vil medrejsende ægtefæller og børn som udgangspunkt være fritaget for beskatning i udsendelseslandet.

Personer, der er danske statsborgere, og som allerede ved ansættelsesforholdets begyndelse var bosiddende i udlandet, og som lokalt f.eks. opnår ansættelse på en grønlandsk repræsentation i bopælslandet, bliver ikke skattepligtige efter bestemmelsen, da de typisk vil være skattepligtige efter reglerne i det land, de er bosiddende i.

Til nr. 3

Det foreslås, at affatningen af § 2, stk. 1, nr. 15 præciseres for at fastslå, at indtægter fra fast ejendom også omfatter indtægter fra salget af en ejendom.

Til nr. 4

Den foreslåede § 3, stk. 1, nr. 9, har til formål at indarbejde Grønlands forpligtelser i henhold til konventionen om bistand i tilfælde af nukleare ulykker eller radiologiske nødstilfælde i skattelovgivning.

Med den foreslåede bestemmelse er personer, der er udsendt af en medkontraherende stat for at yde bistandsopgaver i Grønland, undtaget for beskatning. Personen bevarer dog skattepligt til Grønland, hvis personen i forvejen er fuldt skattepligtig til Grønland efter lovens § 1, stk. 1, nr. 1-2.

Til nr. 5

Det foreslås med § 16 a, at hovedaktionærer m.v. beskattes af lån, sikkerhedsstillelse eller kaution m.v. de modtager fra deres selskab. Beskatningen sker efter skattelovgivningens almindelige regler, som enten løn eller udbytte. For at en aktionær m.v. beskattes efter § 16 a er det dog en betingelse, at der er et forhold mellem aktionæren m.v. og det långivende selskab, som er omfattet af § 86, stk. 3 om bestemmende indflydelse. Forslaget medfører, at aktionærlånet beskattes allerede på udbetalingstidspunktet.

Hvis låntageren er nærtstående – f.eks. ægtefælle - til en aktionær med bestemmende indflydelse, kan låntageren blive omfattet i kraft af henvisningen til indkomstskattelovens § 86, stk. 3. I dette tilfælde skal der efter forslaget ske beskatning på samme måde, som hvis låntageren modtager en udbetaling fra selskabet uden tilbagebetalingspligt. Er en nærtstående ikke selv aktionær m.v., kan der ske beskatning efter § 16 a, såfremt långivningen er ydet på hovedaktionærens foranledning, idet selskabets ydede lån anses for at have passeret hovedaktionærens økonomi.

Spørgsmål om udbetalingen beskattes som løn eller udbytte må afgøres efter de almindelige skatteretlige regler. Hvis aktionæren m.v. er ansat, må der ses på, hvorvidt hævningen kan anses som en rimelig aflønning for en personlig arbejdsforpligtelse for aktionæren m.v. Hvis dette ikke er tilfældet, må en hævning anses som udbytte. Sondringen har dog ikke væsentlig betydning, idet løn og udbytter beskattes ens for modtageren. For selskabet er løn og udbytte som udgangspunkt begge fradragsberettigede udgifter.

Hvis et lån omfattes af den foreslåede bestemmelse i § 16 a, vil det i alle skattemæssige relationer blive lagt til grund, at der hverken hos långiver eller låntager foreligger et lån. Låntager vil således ikke kunne fradrage renteudgifter i sin skattepligtige indkomst.

Det, at et lån behandles som en hævning i selskabet uden tilbagebetalingspligt, medfører endvidere, at de gældende regler om indeholdelse af A-skat eller udbytteskat i beløbet og

reglerne om indberetning til Skatteforvaltningen om udbetaling m.v. af løn og udbytte finder anvendelse.

Selvom om der civilretligt fortsat kan være tale om et ulovligt aktionærlån, der skal tilbagebetales, vil en tilbagebetaling af det ulovlige lån ikke føre til en genoptagelse af beskatningen af lånet hos aktionæren. Dette svarer til, at det ikke er muligt at ophæve beskatningen ved tilbagebetaling af løn eller udbytte. Tilsvarende vil det som udgangspunkt ikke udløse ny beskatning, hvis en hovedaktionær, der er blevet beskattet af et lån efter § 16 a, af selskabet efterfølgende får eftergivet lånet eller selskabet tilbagelevere fordringen til hovedaktionæren.

Der kan i et omfang være adgang til omgørelse efter landstingslov om skatteforvaltning § 50, hvis betingelserne i bestemmelsen er opfyldt. Bestemmelsen skaber mulighed for, at en efterfølgende ændring af privatretlige dispositioner kan tillægges virkning for ansættelsen af indkomstkatten.

Bestemmelsen omfatter ikke lån fra selskaber, der er ydet på sædvanlige markedsmæssige vilkår. Et lån er ikke sædvanligt, blot fordi det f.eks. er bogført på mellemregningskontoen. Der skal foretages en konkret vurdering af hvert enkelt lån. Ved vurderingen lægges bl.a. vægt på om lånet tilbagebetales inden for forholdsvis kort tid, f.eks. 3-6 måneder, og omstændighederne omkring lånet, f.eks. at der er tale om udlæg for køb i forbindelse med en forretningsrejse eller lånet er sket i forbindelse med køb af varer m.v. Lån uden modydelse, dvs. egentlige lån m.m., er kun undtaget fra beskatning efter § 16 a, hvis de er sædvanlige lån ydet fra et pengeinstitut eller ydet i henhold til anparts- eller aktieselskabslovgivningen.

Forslaget omfatter desuden ikke sædvanlige lån i et pengeinstitut. En aktionær med en bestemmende aktiepost i et pengeinstitut kan derfor uden at blive omfattet af bestemmelsen optage et sædvanligt banklån i dette pengeinstitut.

Endvidere omfatter bestemmelsen ikke lovlige lån til hovedaktionær m.v., som der er mulighed for i henhold til anordning om ikrafttræden for Grønland af lov om anpartsselskaber og anordning ikrafttræden for Grønland af lov om aktieselskaber.

Til § 16 a, stk. 2.

Bestemmelsen har til hensigt at undgå en dobbeltbeskatning, der ellers ville opstå hvis et lån, der beskattes efter den foreslåede § 16 a, tilbagebetales. Skattemæssigt vil en tilbagebetaling på et lån i dette tilfælde, skulle behandles som et tilskud til selskabet.

Stk. 2, fastsætter derfor, at lån, der er beskattet af stk. 1, ikke fører til, at virksomheden beskattes af en indtægt fra låntageren.

Til nr. 6

Bestemmelsen vedrører beskatningen ved en hævnning af pensionsordning i utide.

Det foreslås med § 46, stk. 7, at der ikke skal opkræves en afgift for ophævelse i utide, såfremt der i de forudgående 23 måneder ikke er foretaget indbetaling til en pensions- eller livsforsikringsordning eller en opsparing i pensionsøjemed. Det er dog en betingelse, at værdien af ordningen eller opsparingen på ophævelsestidspunktet er mindre end 10.000 kr. Udbetalinger af sådanne beløb vil være skattepligtige for modtageren, og der skal indeholdes A-skat heri.

Til nr. 7

Det foreslås med § 69 a, at der indføres en international anti-misbrugs klausul, der kan anvendes af skatteforvaltningen.

Efter bestemmelsen bortfalder en skatteydere fordele ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

Det vil påhvile skatteforvaltningen at fastslå, under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål med arrangementet eller transaktionen, som direkte eller indirekte medfører fordelene. Skulle dette være tilfældet, påhviler det den skattepligtige at godtgøre, at indrømmelsen af fordelene er i overensstemmelse med indholdet og formålet med overenskomsten.

De nævnte ”fordele” omfatter alle fordele forbundet med overenskomsten, såsom skattefritagelse, skatteudskydelse eller andre godtgørelser.

Vendingen ”ethvert arrangement eller enhver transaktion” skal fortolkes bredt og omfatter enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serie af transaktioner, uanset om man kan støtte ret på dem eller ej. Dette omfatter særligt enhver stiftelse, overdragelse, erhvervelse eller overførsel af indkomst, formue eller rettighed i relation til indkomstkabelsen. Vendingen omfatter endvidere arrangementer vedrørende etablering og kvalifikation.

Det påhviler skattemyndighederne at foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder ved vurderingen af, hvorvidt et arrangement eller en transaktion er foretaget med henblik på at opnå en fordel ved overenskomsten. Ved vurderingen af, om hovedformålet med en transaktion var at opnå en fordel efter en overenskomst, kan der bl.a.



lægges vægt på, hvorvidt transaktionen eller arrangementet er udtryk for reel økonomisk aktivitet.

Anti-misbrugsregelen har virkning for dobbeltbeskatningsoverenskomster, uanset hvornår overenskomsterne er trådt kraft, dvs. også for allerede eksisterende overenskomster.

Til nr. 8

Den foreslåede bestemmelse medfører, at udbetalinger efter den foreslåede § 46, stk. 7, fra mindre pensionsordninger eller livsforsikringer, der ophæves i utide, er A-indkomst for modtageren. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med at disse udbetalinger efter § 46, stk. 7, er undtaget fra afgiften ved ophævelse i utide efter § 46, stk.1-2.

Til nr. 9

Den foreslåede ændring er en konsekvensrettelse, som en følge af den foreslåede § 76, stk. 4, medfører at den nuværende § 76, stk. 4, herefter bliver til stk. 5.

Til nr. 10

Den foreslåede § 76, stk. 4, fastsætter hvem der er indeholdelsespligtig i tilfælde af arbejdsleje fra udlandet. Efter bestemmelsen er det den virksomhed, der har hjemsted eller fast driftssted i Grønland, der skal indeholde A-skat i forbindelse med aftaler om arbejdsleje, når den, der udlejer arbejdskraften, ikke har hjemsted eller fast driftssted i Grønland.

Det er en betingelse for beskatning efter reglerne om arbejdsudleje, at arbejdet er udført i Grønland.

Reglen om arbejdsudleje gælder inden for alle brancher. Bestemmelsen kan bl.a. finde anvendelse ved arbejdsudleje indenfor en koncern.

Bestemmelsen finder ikke anvendelse, hvis den udenlandske arbejdsgiver, som stiller arbejdskraft til rådighed, har fast driftssted her i landet.

Bestemmelsen finder ikke anvendelse, hvis der er tale om en grønlandsk virksomhed køber arbejdsydelse af en eller flere udenlandske enkeltmandsvirksomheder, da arbejdstageren i dette tilfælde ikke har en udenlandsk arbejdsgiver. Arbejdstageren kan i et sådan tilfælde være en lønmodtager i et tjenesteforhold eller en selvstændig erhvervsdrivende evt. med fast driftssted i Grønland.

#### *Arbejdsudlejevurderingen*

Afgørelsen af om der foreligger arbejdsudleje efter bestemmelsen må afgøres ud fra skatteretlige principper, herunder hensyn til hvem, der reelt skal anses for arbejdsgiver for de tjenesteydelser, der udføres for en grønlandsk virksomhed.

Det er afgørende, om den pågældende arbejdstager, ud fra en konkret bedømmelse, reelt arbejder som lønmodtager for en grønlandsk virksomhed eller indgår i arbejdet for en selvstændig udenlandsk virksomhed. Hvis der er tale om en udenlandsk virksomhed, der udfører en opgave for egen regning og risiko for en grønlandsk virksomhed, vil der som udgangspunkt ikke være tale om arbejdsudleje.

Der er tale om arbejdsudleje, når en person erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en *integreret* del af den grønlandske virksomheds forretningsområde / -aktiviteter, eller ikke på en anden måde er *udskilt* fra virksomheden.

Den udenlandske arbejdstager er ikke omfattet af bestemmelsen om arbejdsudleje, når arbejdet;

- a) ikke er integreret i virksomhedens forretningsområde, eller
- b) er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

Ad a) Arbejdet udgør en integreret del, hvis karakteren af det arbejde, der leveres af den udenlandske virksomheds ansatte, i hovedsagen er den samme som den grønlandske virksomheds forretningsområde/aktivitet. Får en grønlandsk entreprenørvirksomhed, der driver erhverv med at opføre huse, udført byggearbejde i form af beton- eller tømmerarbejde, vil disse ydelser som udgangspunkt være integrerede i entreprenørens forretningsområde og derfor arbejdsudleje. Ved vurderingen er det væsentligt at få afklaret, om det er den grønlandske virksomhed, der bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet.

Ad b) Det må her ud fra skatteretlige principper vurderes, i hvilken af virksomhederne opgaven skal anses for integreret i. Det vil her være nødvendigt at se på karakteren af den opgave, der løses af de ansatte i den udenlandske virksomhed og hvor afgrænset den udenlandske virksomheds ydelser er fra den grønlandske virksomheds. Endvidere må der ses på, hvem der vil bære den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde. Dette kan f.eks. være i form af garantistillelse eller dagsbøder i forbindelse med arbejdet. Det må endvidere tillægges stor betydning, om den grønlandske virksomhed direkte eller indirekte fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres.

Vurderingen af om der foreligger arbejdsudleje skal efter skatteretligt praksis ske baseret på de faktiske forhold og ikke på de givne forudsætninger i form af formelle aftaler m.v. Det er således ikke tilstrækkeligt, at der er indgået en kontrakt, hvorefter den udenlandske arbejdsgiver formelt opfylder betingelserne for selvstændig erhvervsvirksomhed.

*Indeholdelsespligten ved arbejdsudleje*

Den grønlandske virksomhed er efter bestemmelsen forpligtet til at indeholde A-skat af vederlaget til de arbejdstagere, der er skattepligtige til Grønland, f.eks. begrænset skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1.

Den virksomhed m.v., der har indlejet en person, skal indhente de oplysninger, der følger af landstingslov om skatteforvaltning § 30, stk. 1. nr. 1-6, fra sin udenlandske aftalepart med henblik på, at den grønlandske virksomhed kan foretage indeholdelse, indberetning og indbetaling af A-skat.

Virksomheden må i den forbindelse, ved opgørelsen af trækgrundlaget, skaffe oplysninger om, hvor stor en del af vederlaget til udlejer, der skal anses for vederlag til den udlejede arbejdstager. Opgørelsen af indkomst, herunder adgang til fradrag, beskatning af fri goder, m.v. følger indkomstskattelovens almindelige regler for begrænset skattepligtige.

Det følger af bestemmelsens 3. pkt., at i det omfang den indeholdelsespligtige ikke i fornødent omfang kan dokumentere, hvor stor en andel af vederlaget, der skal anses for vederlag til arbejdstageren, er udgangspunktet at der skal indeholdes A-skat af hele vederlaget (hele fakturasummen).

For personer, der udfører arbejde inden for råstofsektoren og visse projekterings- og byggeprojekter uden for eksisterende byer og bygder, skal virksomheden indeholde en bruttoskat efter lovens § 72 a og § 72 b.

Bestemmelsens 4. pkt. fastsætter en undtagelse til reglen om arbejdsudleje, hvis den udenlandske udlejer har hjemsted i et land, med hvilket Grønland har en aftale om gensidig indeholdelse af A-indkomst på hinandens vegne.

Undtagelsen er primært begrundet i, at Danmark og Grønland i dag har en velfungerende ordning, hvorefter landene gensidigt indeholder A-indkomst på hinandens vegne. Loven har således ikke til hensigt at ændre på denne ordning.

De eksisterende § 76, stk. 4-6 bliver herefter som en konsekvens til stk. 5-7.

## *Til § 2*

Til stk. 1

Det foreslås, at lovforslaget træder i kraft d. 1. juli 2017.

Til stk. 2

Det foreslås dog at § 1, nr. 1, 3, 4 og 7 har virkning for indkomståret 2017. Dette omfatter bl.a. lovforslagets bestemmelser om præcisering af fuld skattepligt for selskaber, hvis ledelses sæde er i Grønland, præcisering af, at avancen fra salg af ejendomme i Grønland er omfattet

af kildebeskatning efter lovens § 2 og anti-misbrugsreglen. Dermed tillægges bestemmelserne materielt tilbagevirkende kraft.

Formålet med dette er, at mindske risikoen for at skatteydere benytter sig af en usikkerhed om fortolkningen af gældende skattelovgivning m.v. til at unddrage sig beskatning eller opnå en utilsigtet skattefordel.

Til stk. 3

I forhold til § 16 a vedr. aktionærlån foreslås det, at bestemmelsen har virkning for ulovlige aktionærlån ydet fra og med den 1. februar 2017. Dermed tillægges bestemmelsen materielt tilbagevirkende kraft.

Formålet med dette er at forbygge misbrug, der ellers kan opstå, idet hovedaktionærer m.v. vil have en fordel i at stifte ulovlige aktionærlån forud for skærpelsen af beskatningen træder i kraft og derved opnå at blive lempeligere beskattet af lånene.

Til stk. 4.

Det foreslås, at den foreslåede § 76, stk. 4, om indeholdelsespligt ved arbejdsleje træder i kraft fra og med d. 1. januar 2018.

Dette er med henblik på, at sikre de indeholdelsespligtige grønlandske virksomheder m.v., der har aftaler om arbejdsleje med en udenlandsk aftalepart, tilstrækkelig tid til at forberede sig på, at indhente de fornødne oplysninger fra aftaleparten til brug for indeholdelse, indberetning og indbetaling af A-skat.