

## Ændringsforslag

til

**Forslag til: Inatsisartutlov nr. xx af xx 2017 om ændring af Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat.**

Fremsat af Naalakkersuisut til 3. behandlingen.

## Til § 1

1. I § 1, indsættes som nyt nr. 01:

” 01. § 36 a, stk. 1-2, affattes som følger:

”§ 36 a. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, skal skattepligtige, der

- 1) kontrolleres af fysiske eller juridiske personer, eller
- 2) kontrollerer juridiske personer, eller
- 3) er koncernforbundne med en juridisk person, eller
- 4) har et fast driftssted beliggende i udlandet, eller
- 5) er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Grønland, jf. § 2, stk. 1, nr. 10-12,

anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte fysiske og juridiske personer og faste driftssteder med videre i eller uden for Grønland (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 4 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter grønlandske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.

*Stk. 2.* Ved kontrol forstås her ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 procent af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 procent af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have kontrol over en juridisk person, eller om der udøves kontrol over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes:

- 1) aktier eller stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 4,
- 2) aktier og stemmerettigheder, som indehaves af personlige aktionærer og deres nærtstående,
- 3) aktier eller stemmerettigheder, som indehaves af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående med videre, eller af fonde eller truster stiftet af disse,
- 4) ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af kontrol, og
- 5) ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af § 1 i fællesskab med nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. ””

2. I § 1, indsættes som nyt nr. 02:

” 02. § 63, stk. 2, affattes således:

” Stk. 2. Naalakkersuisut fastsætter under en samling i første halvdel af året forud for det pågældende kalenderår udskrivningsprocenten for den fælleskommunale skat efter høring af kommunerne.””

### **Almindelige bemærkninger**

Formålet med ændringsforslaget er at få lovfæstet, at også interesseforbundne parter i Grønland ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for deres transaktioner, der svarer til de priser uafhængige parter vil fastsætte for tilsvarende transaktioner (armslængde princippet).

Den praksis, der har dannet sig omkring den gældende § 36 a, har været, at bestemmelsen har sigte på transaktioner mellem Grønland og udlandet, og at bestemmelsen derfor ikke finder anvendelse for transaktioner mellem parter, der begge befinder sig i Grønland.

Denne afgrænsning af anvendelsesområdet for § 36 a hvilede på den opfattelse, at der allerede i medfør af de almindelige skatteretlige principper er mulighed for skattemyndighederne til ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst at korrigere transaktioner mellem interesseforbundne parter, hvis vilkårene afviger fra armslængde vilkår.

Det følger således af indkomstskattelovens § 13-14, at en skattepligtig kun skal beskattes af sine egne indtægter, men til gengæld skal beskattes af alle sine skattepligtige indtægter. Ved låneforhold mellem interesseforbundne parter, hvor renten afviger fra, hvad der ville have været fastsat mellem to uafhængige parter, skal der således ske en korrektion af denne rente. Dette sker ud fra en betragtning om, at personen har en indkomst - i form af en sparet renteudgift.

Imidlertid er Naalakkersuisut i forbindelse med arbejdet med forslag til beskatning af ulovlige hovedaktionærlån blevet opmærksom på, at der foreligger en højesteretsdom, der rejser tvivl om mulighederne for at fikserer en rente af et tilgodehavende i sådanne tilfælde (HD af 11. februar 1998, gengivet i Tfs 1998.199). Dommen vedrører særligt den danske statsskattelovs § 4, der i sit indhold svarer til §§ 13-14 i landstingslov om indkomstskat.

Sagen vedrørte spørgsmålet, om der kunne fastsættes en fikseret rente af et tilgodehavende, som skatteyderen havde opnået ved salg af en række udlejningsejendomme til anpartsselskaber, hvis anparter tilhørte et af skatteyderen ejet aktieselskab. Rækkevidden af dommen er tvivlsom.

Dommen har imidlertid givet anledning til, at Skatterådet i to ikke offentliggjorte afgørelser fra henholdsvis 2004 og 2011 har truffet afgørelse om, at beskatning af fiktive renter på udlån fra hovedaktionærer til selskab ikke har hjemmel i lov eller praksis.

Der henvises i Skatterådets begrundelse til følgende citat fra Højesteretsdommen: ”at der ikke i statskatteloven eller i anden lovgivning er taget stilling til, under hvilke omstændigheder aftaler om rentefrihed skattemæssigt kan tilsidesættes, hvorfor beskatning hos långiver af en fikseret rente må forudsætte, at der er tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen.”

I Danmark gav Højesteretsdommen anledning til indføjelser af ligningslovens § 2 (Lov nr. 432 af 26/06/1998), hvis indhold modsvarer § 36 a i landstingslov om indkomstskat, som Grønland indførte i 2007 (Landstingslov nr. 11 af 15. november 2007 om ændring af landstingslov om indkomstskat). Men § 36 a er som førnævnt i grønlandsk skatteretlig praksis kun blevet anset for anvendelig ved grænseoverskridende transaktioner.

Som nævnt er det tvivlsomt, hvilken rækkevidde Højesteretsdommen har for korrektioner af priser og vilkår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for transaktioner mellem interesseforbundne parter.

Ændringsforslaget vil imidlertid - ved at lovfæste armlængde princippet - fjerne denne usikkerhed med hensyn til skatteforvaltningens adgang til at foretage korrektioner af priser og vilkår ved transaktioner mellem interesseforbundne parter.

Der fremsættes derfor et forslag om ændring af den gældende § 36 a, for at lovfæste, at § 36 a også omfatter indenlandske handler m.v.

Bestemmelsen har primært til formål at modvirke vilkårlig flytning af skattetilsvaret fra Grønland til udlandet. Bestemmelsen har imidlertid også til hensigt at undgå, at der forekommer uhensigtsmæssige transaktioner mellem en hovedaktionær og dennes selskab. Formålet med de foreslåede regler er at øge skattemyndighedernes mulighed for at sikre korrekt prisansættelse og dermed korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst ved koncerninterne transaktioner både internt i Grønland og imellem Grønland og udlandet.

Affatningen af § 36 a er stort set identisk med den gældende § 36 a. Det er præciseret, at bestemmelsen gælder handler i og uden for Grønland. Lovteksten er desuden ændret lidt af hensyn til læsbarheden, og der er rettet en mindre henvisningsfejl.

Desuden indeholder ændringsforslaget en konsekvensrettelse, som en følge af Kommuneqarfiq Sermersooq har meldt sig ud af KANUKOKA.

## **Høring**

Ændringsforslaget har været fremsendt i høring fra d. 2. maj 2017 til d. 4. maj til følgende høringsparter:

Grønlands Erhverv, Deloitte, Grønlands Revisionskontor og Nunatsinni Advokatit (Grønlandske Advokater).

Der indkom høringssvar fra Grønlands Erhverv.

I det følgende er høringssvaret gengivet i en forkortet udgave. Kommentarerne fra Naalakkersuisut fremgår i kursiv.

#### Grønlands Erhverv

Det er umiddelbart GE's vurdering, at ændringen af § 36 a, stk. 1 og 2 er overflødig, da det allerede fremgår af aktieselskabsloven, at nærtstående selskaber skal holde armslængdeprincippet i alle sammenhænge.

Endvidere er det en bestemmelse, som Skattestyrelsen må formodes at få meget svært ved at håndhæve, hvis ikke der afsættes de nødvendige ressourcer.

GE skal anbefale, at bestemmelsen udgår.

*Det skal bemærkes, at selskabs og skattelovgivning er to separate love med forskellige formål og anvendelsesområder. Skatteforvaltningens bemyndigelse til at tilsidesætte handler mellem interesseforbundne parter, der ikke er på markedsmæssige vilkår, er reguleret i landstingslov om indkomstskat.*

Grønlands Erhverv ser ingen saglig grund til at ændre formuleringen fra "efter forhandling med" til "efter høring af", idet det vel er rimeligt, at kommunerne har en vis indflydelse på fastsættelse af den fælleskommunale skat.

*Bemærkninger giver ikke anledning til ændringer. Bestemmelsen mindsker ikke den indflydelse, som kommunerne i dag udøver overfor fastsættelsen af niveauet for den fælleskommunale skatteprocent. Den foreslåede affatning af bestemmelsen afspejler den praksis, der har dannet sig omkring fastsættelsen af den fælleskommunale skat.*

Høringen af lovforslaget sker som en hastehøring med kun to dages høringsfrist, hvilket ikke på en rimelig måde tilgodeser høringsparternes behov for at gennemføre en grundigere vurdering af forslaget.

*Det skal heroverfor bemærkes, at der grundet de meget korte tidsfrister for udarbejdelse af ændringsforslag under en samling, i mange tilfælde ikke foretages en høring af ændringsforslag. At der med dette ændringsforlag har været foretaget en høring, skyldes*

*ønsket, om at få høringsparternes vurdering af indholdet. Ændringsforslaget er begrundet i den skatterådspraksis for fikseringen af renter, som Naalakkersuisut er blevet opmærksom på i forbindelse med lovforslaget.*

## **Bemærkninger til ændringsforslagets enkelte bestemmelser**

*Til nr. 1 (lovens § 36 a, stk. 1- 2)*

Til nr. 01

Bestemmelsens indhold svarer til den gældende § 36 a.

Dog er det præciseret at bestemmelsen også omfatter rent indenlandske transaktioner mellem interesseforbundne parter.

Til stk. 1

Kravet om anvendelse af pris og vilkår for de kontrollerede transaktioner ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med, hvad der kunne have været opnået, hvis transaktionen var afsluttet mellem uafhængige parter, omfatter skattepligtige, der:

- 1) kontrolleres af fysiske eller juridiske personer eller
- 2) kontrollerer juridiske personer, eller
- 3) er koncernforbundet med en juridisk person, eller
- 4) har fast driftssted i udlandet, eller
- 5) er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med fast driftssted i Grønland.

Omfattet af bestemmelsen er både fysiske og juridiske personer. Dette vil sige, at såvel fysiske personer, der er aktionærer eller anpartshavere, som fysiske personer, der driver personligt ejet virksomhed, er omfattet. Tilsvarende gælder, at interessenter og kommanditister er omfattet, da hver interessent og kommanditist beskattes af sin andel af resultatet. For så vidt angår juridiske personer drejer det sig om aktie-, anparts- og andelsselskaber samt foreninger, fonde med videre.

Den angivne kreds tilsigter at omfatte alle de generelle interessefællesskaber inden for erhvervsforhold. Der kan imidlertid være konkrete situationer, hvor eksempelvis en værdiansættelse mellem 2 parter, der ikke har skattemæssigt modstridende interesser, også kan have et interessefællesskab uagtet, at dette ikke omfattes af nr. 1-5. Ifølge praksis kan skattemyndighederne i sådanne situationer korrigere eksempelvis en værdiansættelse, der er begrundet i parternes konkrete interessesammenfald, eller en fordeling af en

overdragelsessum begrundet i parternes konkrete interessesammenfald. Det er ikke hensigten med lovforslaget at ændre denne praksis.

De i bestemmelsen omhandlede kontrollerede transaktioner omfatter alle forbindelser mellem parterne. Til eksempel kan nævnes levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed med videre.

For så vidt angår transaktioner mellem et fast driftssted i Grønland og et hovedkontor i udlandet eller et fast driftssted i udlandet og et grønlandsk hovedkontor, vil alene de transaktioner, som skal ske på armslængdevilkår, være omfattet.

Såfremt der mellem 2 interesseforbundne parter er etableret et rentefrit lån, der ikke ville have været etableret på tilsvarende vilkår, såfremt parterne havde været uafhængige, vil skattemyndighederne kunne fastsætte en rente svarende til markedsrenten. Långiver vil derefter blive beskattet af den pågældende renteindtægt og låntager vil få et tilsvarende rentefradrag. Låntager har imidlertid modtaget en rentefordel ved ikke at skulle betale rente. Såfremt der eksempelvis er tale om et låneforhold mellem 2 selskaber, hvor moderselskabet er långiver, vil denne rentefordel være at betragte som et skattepligtigt tilskud.

Selskaber, foreninger og fonde med videre, der efter grønlandske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller er foreningsvedtægt, sidestilles med juridiske personer.

Formålet med bestemmelsen er, at sammenslutninger, der over for omverdenen fremtræder som en samlet enhed, skal være omfattet af bestemmelserne. Bestemmelserne skal derimod ikke omfatte situationer, hvor uafhængige parter i fællesskab (sameje) ejer en juridisk person, når parterne optræder hver for sig i forhold til omverden og den enkelte partner direkte er medejer af andelene i den juridiske person.

Ved selskabsretlige regler menes såvel lovregler, såsom aktieselskabslovens regler om kommanditaktieselskaber (partnerselskab), som deklatoriske regler formuleret af den juridiske teori på grundlag af domspraksis, for eksempel reglerne om kommanditselskaber og interessentskaber. Selskabsretlige regler kan tillige være udenlandske lovregler, som for eksempel den engelske lov "The Limited Partnerships Act 1907", som fastlægger rammerne for et Limited Partnership, der på mange måder minder om et kommanditselskab i dansk ret.

På de områder, hvor der ikke er selskabsretlig lovgivning, er selskabsaftalen og foreningsvedtægten grundlaget for den løbende regulering af selskabsdeltagernes indbyrdes forhold. Det er normalt også det afgørende retsgrundlag i forhold til omverdenen, medkontrahenter og myndigheder.

Selskabet med videre vil være omfattet af bestemmelsen, uanset om selskabsaftalen er skriftlig eller mundtlig. Der stilles således ingen formkrav til selskabsaftalen. Bestemmelsen medfører, at partnerselskaber, kommanditselskaber og interessentskaber samt lignende grønlandske eller udenlandske selskaber omfattes af bestemmelsen, selvom selskaberne ikke anses for at være selvstændige skattesubjekter. Foreninger, som ikke er selvstændige skattesubjekter, vil ligeledes blive omfattet af bestemmelserne, når foreningen har kontrol med juridiske personer.

Til stk. 2

Det er en betingelse, at den skattepligtige enten kontrolleres af fysiske eller juridiske personer eller kontrollerer juridiske personer. Ved kontrol forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder.

Et moderselskab anses for at kontrollere et datterselskab, hvis det enten direkte eller indirekte ejer mere end 50 procent af aktiekapitalen eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 procent af stemmerne. Det er således uden betydning, om det er moderselskabet selv, der ejer aktiekapitalen i det pågældende datterselskab. Kontrolbetingelsen kan være opfyldt, selvom der i en koncern er indskudt et eller flere selskaber mellem moderselskabet og datterselskabet. Ved bedømmelsen af, om moderselskabet anses for at kontrollere datterselskabet, medregnes også aktie- og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber (herunder søsterselskaber), af personlige aktionærer og deres nærtstående eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående med videre eller af fonde eller truster stiftet af disse.

Det er kun aktie- og stemmerettigheder fra personlige aktionærer, som alene eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af disse personer eller en fond eller trust stiftet af førstnævnte fond kontrollerer det pågældende moderselskab, der skal medregnes ved afgørelsen af, om selskabet kontrollerer det pågældende datterselskab. Som nærtstående anses den personlige aktionærs ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtskabsforhold.

Der foreligger kontrol med et datterselskab, D1, på baggrund af moderselskabets, M, ejerandel, hvis M alene eller i fællesskab med et andet datterselskab, D2, ejer mere end 50 procent af aktiekapitalen i D1.

Der skal alene tages hensyn til den del af datterselskabets aktier, som det ikke selv besidder. Det vil sige, at der skal ses bort fra datterselskabets beholdning af egne aktier. Hvis ikke M ejer hele aktiekapitalen i D2, er det den forholdsmæssige del af D2's aktier i D1, der svarer til M's ejerandel, der skal medregnes. Det vil sige, at hvis M ejer 80 procent af aktiekapitalen i D2, og D2 ejer 80 procent af aktiekapitalen i D1, så vil M blive anset for at

have kontrol med D1 på baggrund af 64 procent (80 procent af 80 procent) af aktiekapitalen i D1.

Hvis M ejer 70 procent af aktiekapitalen i D2, og D2 ejer 70 procent af aktiekapitalen i D1, så vil M ikke blive anset for at have kontrol med D1 på baggrund af ejerandelen, idet 70 procent af 70 procent udgør 49 procent.

Kontrol på baggrund af stemmerne foreligger i tilfælde, hvor moderselskabet enten alene eller gennem kontrollerede selskaber eller sammen med andre kontrollerede selskaber råder over mere end 50 procent af stemmerne.

I tilfælde, hvor M besidder stemmeretterne i D1 indirekte, det vil sige tilfælde, hvor der mellem M og D1 er indskudt et yderligere datterselskab D2, er det afgørende, om M kontrollerer D2 og derved kan bestemme, hvordan D2 anvender sine stemmeretter i D1. Råder M over mere end 50 procent af stemmerne i D2, så medregnes alle D2's stemmeretter ved bedømmelsen af, om M kontrollerer D1.

I tilfælde, hvor M råder over 70 procent af stemmerne i D2, og D2 råder over 70 procent af stemmerne i D1, vil M blive anset for at opfylde kontrolbetingelsen på baggrund af stemmeretter i forhold til D1.

Der skal tages hensyn til eventuelle begrænsninger i andre aktionærers adgang til at anvende stemmerne. Hvis der for eksempel er indgået en aktionæroverenskomst, der begrænser visse aktionærers muligheder for at udnytte deres stemmeretter, eller hvis stemmeretten knyttet til visse aktier er suspenderet, skal dette indgå i vurderingen af, om M råder over mere end 50 procent af stemmerne i D1.

Hvis eksempelvis M i henhold til stemmeværdien, jf. D1's vedtægter, kun råder over 45 procent af stemmerne, og én eller flere af de øvrige aktionærer i D1 helt eller delvis via en aktionæroverenskomst har afstået fra at gøre deres stemmeretter gældende, så kan M anses for at have kontrol med D1. Det er således andelen af aktive stemmeretter, der er afgørende.

Med indirekte er angivet, at aktieandele og stemmerettigheder ejet gennem grønlandske eller udenlandske selskaber også indgår i vurderingen af, om der er tale om kontrol.

Bestemmelsen skal finde anvendelse, selv om eksempelvis kapitalfonde administreres af forskellige administratorer, når administratorerne har lavet en aftale om fælles ledelse af et fællesejet selskab. Det foreslås derfor, at når det skal bedømmes, om en kapitalfond har kontrol med et selskab, medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere med hvem, kapitalfonden har en aftale om udøvelse af kontrol. Samtidig foreslås det, at bestemmelsen ligeledes skal gælde for selvstændige skattesubjekter så som



aktieselskaber. Transfer Pricing reglerne vil derfor få virkning, hvis to selskaber har aftalt fælles kontrol med et selskab, som de ejer (50/50).

Det vil bero på en konkret vurdering af den foreliggende aftale om der foreligger udøvelse af fælles kontrol. I denne vurdering kan indgå, om aftalen medfører:

- fælles råden over flertallet af stemmerettigheder,
  - fælles udnævnelse eller afsættelse af et flertal af medlemmerne i selskabets øverste ledelsesorgan eller
  - fælles kontrol over selskabets driftsmæssige og finansielle ledelse.
- Deltagerne i en fælles investering vil typisk aftale fælles retningslinier på en række områder, for eksempel i form af en aktionæroverenskomst. Dette kan eksempelvis være:
- Krav om minimumsinvestering/ejerandel og eventuelt om deltagelse i fremtidige kapitalforhøjelser for at finansiere yderligere opkøb.
  - Ret til at kunne kræve at sælge på samme vilkår som en sælgende aktionær og pligt til at skulle sælge på samme vilkår som en sælgende aktionær (såkaldt along & drag along).
  - Enighed om den fælles strategi med investeringen (investeringshorisont, eventuel foretrukken exit-måde).
  - Aftale om fælles udpegning af bestyrelsesmedlemmer og bestyrelsens virke (bestemmelser, som typisk forekommer i bestyrelsens forretningsorden om møder, quorum, flertalsregler, krav til kvalificerede flertal i visse beslutninger med videre).

En aktionæroverenskomst er ikke i sig selv tilstrækkelig til at fastslå, at der er indgået en aftale om udøvelse af fælles kontrol. Visse aktionæroverenskomster indeholder eksempelvis bestemmelser om forkøbsret ved salg og begrænsninger i pantsætningsadgangen. Sådanne bestemmelser medfører ikke i sig selv, at der udøves fælles kontrol.

*Til nr. 2 (lovens § 63, stk. 2)*

Til nr. 02

Bestemmelsen vedrører proceduren for fastsættelsen af den fælleskommunale skat. Ændringsforslaget er en konsekvens af Kommuneqarfik Sermersooqs udmeldelse af KANUKOKA.

Desuden foreslås det at formuleringen af bestemmelsen ændres fra ”efter forhandling med” ændret til ”efter høring af”. Ændringen bringer bestemmelsens formulering i overensstemmelse med den praksis, som har udviklet sig på området.