

pligtige. USA lægger overordentlig stor vægt på at søge at undgå misbrug af sine dobbeltbeskatningsoverenskomster (treaty shopping). Samtidig er USA interesseret i at tilskynde andre lande til at indgå overenskomster med USA, og udbyggede LOB-bestemmelser fremmer denne proces. Alle nyere overenskomster, som USA har indgået, indeholder derfor omfattende LOB-bestemmelser. OECD-modellen indeholder ikke en tilsvarende bestemmelse, men i OECD's kommentarer til modeloverenskomstens artikel 1 er muligheden for at aftale sådanne bestemmelser beskrevet.

I danske dobbeltbeskatningsoverenskomster forekommer LOB-bestemmelser i øvrigt kun i begrænset omfang. Dette hænger navnlig sammen med de danske interne regler om begrænset skattepligt af udbytte og renter. Udbytte er således skattefrit i moder/datterselskabsforhold, og renteindkomst er kun i meget begrænset omfang omfattet af skattepligt.

Kernen i treaty shopping er, at en person, der er hjemmehørende i et tredjeland, etablerer et selskab i den ene af to overenskomststater for at opnå en indkomst, der efter overenskomsten behandles gunstigere end efter interne regler i kildestaten, uden at selskabets aktivitet har andet formål end at minimere skatten.

Et klassisk eksempel på treaty shopping er situationen, hvor en person, der er hjemmehørende i land X, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med A, vil investere i aktier i A. Foretages investeringen direkte fra X, beskattes udbyttet på aktierne med den almindelige interne sats, f.eks. 25 pct. Etablerer personen derimod et selskab i land B, der har en overenskomst med A, og foretager investeringen gennem dette selskab, vil selskabet principielt blive omfattet af den gunstige sats for udbytteskatter, der er aftalt mellem A og B. Det kan f.eks. være 10 pct. Har B tilsvarende aftalt en lav sats for udbytteskat med X, vil udbyttet kunne hjemtages til X via selskabet i B til en lavere skat ved at investere gennem et selskab i B end ved direkte investering. Her kan en LOB-bestemmelse i overenskomsten mellem A og B afskære overenskomstbeskyttelsen for selskabet i B.

Treaty shopping begrænser sig ikke til at udnytte forskelle i skattesatser på vigtige indkomsttyper, men vedrører alle områder, hvor en forskel fører til forskellig beskatning. Det kan f.eks. også være forskelle i definitioner, f.eks. med hensyn til, hvorledes centrale begreber som fast driftssted eller royalties defineres, eller forskelle med hensyn til udveksling af oplysninger.

Det afgørende for, om der foreligger misbrug af en overenskomst, er reelt skatteyderens hensigt med sine

dispositioner. Da det imidlertid ikke ville være nødvendigt eller praktisk muligt at vurdere den subjektive hensigt i hvert enkelt tilfælde, er grundlaget for LOB-bestemmelser et sæt af objektive kriterier (tests). Der opstilles en række kriterier med det formål at afgrænse situationer, hvor der er sandsynlighed for, at de ikke alene er båret af skattemæssige hensyn. Udgangspunktet er således, at de, der opfylder kriterierne, er beskyttet af overenskomsten. Der kan være tale om fuld eller begrænset beskyttelse. Fuld beskyttelse betyder adgang til samtlige overenskomstens fordele, mens begrænset beskyttelse indebærer adgang til beskyttelse i henseende til enkelte indkomsttyper hver for sig.

De tests, der skal udføres, indeholder kriterier, hvor der fokuseres på tilknytning til den anden stat, ydre kendetegn på seriøs virksomhed som f.eks. børsnotering, ingen urimelig udhuling af skattegrundlaget gennem særlige fradragsberettigede betalingsstrømme samt på reel erhvervmæssig aktivitet. I nogle sammenhænge er det en forudsætning, at flere kriterier er opfyldt på én gang.

En LOB-bestemmelse er principielt opbygget som en kæde af tests, således at den, der ikke opfylder kravene i én test, f.eks. de formelle krav vedrørende ejerforhold og børsnotering (stykke 2, litra c)), går videre til de næste led i kæden, der vedrører betalingsstrømme (stykke 2, litra f)) og aktiv erhvervsudøvelse (stykke 3).

For skibs- og luftfartsvirksomhed i international trafik findes en særlig bestemmelse. Den betyder, at selv om beskyttelse ikke kan opnås efter de øvrige kriterier, kan beskyttelse alligevel opnås, hvis særlige ejerkrav er opfyldt.

Da det erkendes, at objektive tests ikke i alle tilfælde kan sikre et rigtigt og rimeligt resultat, er der åbnet mulighed for, at den kompetente myndighed i kildestaten skønsmæssigt kan beslutte, at en person, der ikke opfylder kriterierne i øvrigt, alligevel kan få adgang til overenskomstfordele.

Centrale elementer, hvoraf nogle går igen i flere tests, skal kort omtales her. Spørgsmålet om børsnotering anses for et bærende kriterium. Baggrunden er, at selskaber, der er børsnoterede, og hvis aktier omsættes i et vist omfang, på forhånd antages at drive seriøs virksomhed. Ejerforhold i selskaber mv. spiller også en vigtig rolle. Her kræves det f.eks., at en vis andel af aktierne i et selskab, typisk mindst 50 pct., ejes af personer, der anses for særligt kvalificerede via deres tilknytning til overenskomstlandene.

Et meget væsentligt aspekt er, om en virksomhed antages at ville udhule skattegrundlaget (base erosi-