

УДК 34**Анализ антиуклонительных правил в комментариях к
Модельной конвенции ООН об избежании двойного
налогообложения****Рождественская Татьяна Эдуардовна**

Доктор юридических наук,
профессор кафедры финансового права,
Московский государственный юридический
университет им. О.Е. Кутафина,
125993, Российская Федерация, Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9;
e-mail: tatiana_rojd@mail.ru

Карташов Александр Викторович

Кандидат юридических наук,
доцент кафедры финансового права
Московский государственный юридический
университет им. О.Е. Кутафина,
125993, Российская Федерация, Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9;
e-mail: avkartashov@msal.ru

Прокопенко Дмитрий Станиславович

Младший юрист,
Меллинг, Войтишкин и Партнеры,
магистр права,
Московский государственный юридический
университет им. О.Е. Кутафина,
125993, Российская Федерация, Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9;
e-mail: s2016366@edu.msal.ru

Аннотация

В данной статье анализируется развитие международных антиуклонительных правил в рамках Модельной конвенции ООН об избежании двойного налогообложения, с особым акцентом на их эволюцию после внедрения инициативы BEPS и проекта Многосторонней конвенции (MLI). Проведенное исследование позволяет авторам сделать вывод о постепенной выработке на межстрановом уровне дополнительных мер против размывания налоговой базы и уклонения от уплаты налогов, по сравнению с ранее существовавшими международными налоговыми нормами и стандартами, которые, будучи разработанными преимущественно в первой половине XX века, не были рассчитаны на вызовы современной экономики. Особое внимание уделяется анализу правил ограничений льгот (LOB) и теста основной цели (PPT), а также их интерпретационным аспектам. В статье сделан вывод о

том, что Модельная конвенция выступает инструментом мягкого права, ее принятие и последующая корректировка обеспечивает выработку единообразных подходов к налогообложению. Результаты исследования актуализируют необходимость дальнейшего анализа правоприменительной практики и взаимодействия новых глобальных инициатив с существующими международными стандартами.

Для цитирования в научных исследованиях

Рождественская Т.Э., Карташов А.В., Прокопенко Д.С. Анализ антиуклонительных правил в комментариях к Модельной конвенции ООН об избежании двойного налогообложения // Вопросы российского и международного права. 2025. Том 15. № 7А. С. 88-97.

Ключевые слова

Международное налоговое право, антиуклонительные правила, ограничение льгот (LOB), тест основной цели (PPT), трансграничное налогообложение, уклонение от уплаты налогов.

Введение

В условиях развития международных, региональных экономических связей, а также цифровизации мировой экономики потребность противодействия уклонению от уплаты налогов приобрела первостепенное значение для обеспечения фискального суверенитета государств и справедливого распределения налогового бремени. Международное налоговое планирование, нередко переходящее в агрессивные формы минимизации налоговых обязательств, стало системным вызовом для фискального суверенитета и налоговых систем государств, ответом на который послужила инициатива Организации экономического сотрудничества и развития (в тексте – ОЭСР) по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). Наряду с активным участием ОЭСР, важную роль в рамках процесса выработки стандартов в налоговой сфере занимает Организация Объединенных Наций (в тексте – ООН). Следует учитывать, что выработанная ООН Модельная конвенция об избежании двойного налогообложения (далее – Модельная конвенция ООН, МК ООН) [Типовая конвенция ООН, 2013] в настоящее время является одним из базовых документов, на который ориентируются те страны, которые не придерживаются стандартов ОЭСР в процессе выработки своей налоговой политики. Именно в рамках этого документа и, что особенно важно, в официальных Комментариях к ней, более подробно детализируются те положения, которые адаптированы к потребностям именно развивающихся стран.

Основная часть

Комментарии к Модельной конвенции ООН, формально являясь актом «мягкого права» (soft law), на практике рассматриваются как основной инструмент интерпретации положений налоговых соглашений [Thuroni, 2023, 119]. Их эволюция, особенно в части антиуклонительных правил, отражает не только принятие подходов ОЭСР, но и выработку собственных, уникальных позиций. Уместно также подчеркнуть, что для Российской Федерации, имеющей разветвленную сеть соглашений об избежании двойного

налогообложения как со странами ОЭСР, так и с развивающимися государствами, анализ подходов ООН представляет значительный практический интерес. Понимание логики, заложенной в Комментариях, способствует более точному применению положений Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (MLI) [Многосторонняя конвенция, 2016], а также формированию обоснованной позиции при заключении и пересмотре двусторонних договоров.

Антиуклонительные правила носят комплексный характер и направлены на противодействие неправомерному избежанию налогообложения, их формирование и эволюция неразрывно связаны с трансформацией глобальной экономики, изменением характера международных экономических отношений и развитием налоговых систем государств. С точки зрения зарождения и эволюции антиуклонительных правил в контексте международных налоговых отношений, стоит отметить, что до девятнадцатого столетия международное двойное налогообложение не было проблемой в основном из-за относительно ограниченного объема международной торговли и преобладания налогов, не связанных с извлечением дохода. Со временем ситуация стала меняться под воздействием экономических и политических причин, обусловленных возрастающей ролью капитала в мировой экономике.

В 1963 году Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) опубликовала свою первую Модельную конвенцию об избежании двойного налогообложения доходов и капитала [Draft Double Convention, 1963]. Данный документ заложил фундамент для формирования единообразного подхода к регулированию трансграничных налоговых отношений.

Одновременно с подготовкой конвенции ОЭСР, в августе 1967 года ЭКОСОС ООН принял резолюцию 1273 (XLIII), в которой была отмечена целесообразность заключения двусторонних налоговых соглашений между развитыми и развивающимися государствами. В 1980 году была опубликована Модельная конвенция ООН об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами [Типовая конвенция ООН, 2013].

Новый этап развития международных отношений в контексте противодействия размыванию налоговой базы наступил с принятием в 2013 году Плана действий ОЭСР по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (План BEPS) [OECD, 2013, www]. План BEPS представляет собой наиболее амбициозную и комплексную инициативу в истории международного налогового сотрудничества, направленную на системное решение проблемы агрессивного налогового планирования.

Одним из ключевых достижений в рамках реализации Плана BEPS стало подписание в 2016 году Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (MLI) [Многосторонняя конвенция, 2016]. Конвенция MLI позволила модифицировать тысячи двусторонних налоговых соглашений без необходимости проведения двусторонних переговоров.

Противодействие уклонению от уплаты налогов происходит через применение механизмов GAAR – General Anti-Avoidance Rules (общие правила) и SAAR – Specific Anti-Avoidance Rules (специальные правила). GAAR является одним из краеугольных камней борьбы со злоупотреблениями законодательства о налогах и сборах, это весьма универсальный инструмент, призванный пресечь неприемлемые действия, которые не входят в сферу регулирования специальными правилами. Международными GAAR обычно является одна из

статей двусторонней конвенции об избежании двойного налогообложения, называемой «Право на льготы».

Антиуклонительные нормы специального характера включаются в условия договоров для предотвращения определённых видов злоупотреблений соглашениями об избежании двойного налогообложения: трансфертного ценообразования, тонкой капитализации, налогообложения контролируемых иностранных компаний и фактического права на доход [Винницкий, 2022, [www](#)]. Данные правила обладают большей правовой определенностью по сравнению с общими, поскольку четко определяют условия их применения и правовые последствия [Khavanova, 2016]. Модельная конвенция ООН содержит ряд таких правил [OECD, 2013, [www](#)].

В обновлении Модельных конвенций ОЭСР/ООН 2017 года были включены формулировки, содержащиеся в проекте BEPS Action Plan, направленные на предотвращение неправомерного получения налоговых льгот, борьбу с размыванием налоговой базы и сокрытием прибыли [Венская конвенция, 1969, [www](#)]. В частности, были включены новые правила по борьбе со злоупотреблениями и пересмотрены преамбулы, в которых подчеркнуто, что налоговые соглашения не предназначены для создания возможностей для уклонения от уплаты налогов. Как отмечается в пункте 3 Введения к Модельной конвенции ООН 2017 года: «Преамбула теперь прямо указывает, что целью Конвенции является устранение двойного налогообложения без создания возможностей для неналогообложения или пониженного налогообложения посредством уклонения от налогов или избегания налогообложения».

Данное изменение соответствует рекомендациям, разработанным в рамках Плана действий ОЭСР по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (BEPS), в частности, Действию 6 «Предотвращение злоупотреблений положениями договоров об устранении двойного налогообложения».

МК ООН была дополнена двумя важными положениями:

1) Оговорка о прозрачном для целей налогообложения лице (пункт 2 статьи 1), согласно которой доход, полученный через организацию или образование, которые рассматриваются как полностью или частично прозрачные для целей налогообложения согласно налоговому законодательству любого из договаривающихся государств, считается доходом резидента договаривающегося государства, но только в той мере, в какой доход рассматривается для целей налогообложения этим государством как доход резидента этого государства.

2) Исключающая оговорка (пункт 3 статьи 1), которая разъясняет, что положения Конвенции не затрагивают налогообложение договаривающимся государством своих резидентов, за исключением льгот, предоставляемых в соответствии с пунктом 3 статьи 7, пунктом 2 статьи 9 и статьями 19, 20, 23A, 23B, 24 и 25.

Положения направлены на устранение неопределенности в отношении применения налоговых соглашений к гибридным организациям и подтверждение принципа, что налоговые соглашения, как правило, не ограничивают право государства облагать налогом своих собственных резидентов.

Одним из изменений в Модельной конвенции ООН 2017 года стало введение новой статьи 29, содержащей положения, касающиеся права на льготы по договору и включающей три основных правила:

Правило ограничения льгот (пункты 1-7 статьи 29), которое представляет собой объективный тест для определения правомочности налогоплательщика на получение договорных преимуществ. Согласно начальным положениям, льготы предоставляются резиденту договаривающегося государства исключительно при условии, что он соответствует

критериям «квалифицированного лица». Пункты 3-7 предусматривают дополнительные условия и исключения, включая тест «активной предпринимательской деятельности» (пункт 3) и дискреционные полномочия компетентных органов (пункт 5). Данные критерии направлены на противодействие так называемому «*treaty shopping*» – практике, при которой лица искусственно структурируют свои операции через юрисдикции с благоприятным налоговым режимом;

Правило постоянного представительства в третьем государстве (пункт 8 статьи 29) – специфическое антиуклонительное положение, касающееся постоянных представительств в третьих странах. Цель этого положения – противодействовать использованию структур с постоянными представительствами в низконалоговых юрисдикциях. Согласно данному пункту, льготы не применяются к доходу при следующих условиях: (i) компания из одного договаривающегося государства получает доход из другой страны-участницы; (ii) этот доход связан с постоянным представительством в третьем государстве; и (iii) налогообложение прибыли постоянного представительства в третьем государстве составляет менее 60% от налога, который применялся бы в первом договаривающемся государстве.

Пункт 9 статьи 29 содержит общее правило против злоупотреблений (*Principal Purpose Test*, *PPT*), которое представляет собой субъективный тест, основанный на анализе основной цели сделки или структуры. Согласно данному положению, льготы по соглашению не предоставляются в отношении объекта дохода, если «разумно заключить, с учетом всех соответствующих фактов и обстоятельств, что получение этой льготы было одной из основных целей любой структуры или сделки, которые прямо или косвенно привели к этой льготе». Важно отметить, что пункт 9 также содержит исключение для случаев, когда предоставление льготы соответствует объекту и цели соответствующих положений соглашения. Введение статьи 29 в Модельную конвенцию ООН 2017 года отражает глобальную тенденцию к усилению мер против размывания налоговой базы и перемещения прибыли (*BEPS*) и представляет собой значительный шаг в направлении гармонизации международного налогового права [Danon, 2017, 214].

Правила интерпретации международных договоров систематизированы в рамках Венской конвенции о праве международных договоров, принятой 23 мая 1969 года [Венская конвенция, 1969, [www](http://www.uncitl.org)] (далее — Венская конвенция). Соглашения, предотвращающие двойное налогообложение, относятся к международным, а точнее к межгосударственным договорам, поэтому при их применении обязательно использовать правила толкования, изложенные в статьях 31–33 соответствующего документа. В настоящее время положения Венской конвенции считаются результатом формализации устоявшихся международно-правовых обычаев [Thuroni, 2003, 119] и могут применяться на практике независимо от того, является ли государство участником конкретного договора. В соответствии с положениями Конвенции, комментарии могут классифицироваться как «материалы, подготовленные в ходе переговоров», либо как «практика применения договора в последующий период», что наделяет их вспомогательной значимостью при интерпретации налоговых соглашений.

Итак, Комментарии к МК ООН представляют собой неотъемлемую часть самой Конвенции и играют значимую роль в ее толковании и применении. Они структурированы в соответствии со статьями Конвенции и предоставляют подробные разъяснения, примеры и рекомендации по каждому положению. Комментарии являются результатом работы Комитета экспертов ООН по международному сотрудничеству в налоговых вопросах и отражают эволюцию международного налогового права с учетом интересов как развитых, так и развивающихся

стран.

К числу особенностей структуры Комментариев МК ООН можно отнести постатейную организацию, документ следует структуре самой Конвенции, предоставляя разъяснения к каждой статье. Структура представлена: 1) общими пояснениями к статье; 2) детальным анализом каждого пункта статьи; 3) примерами практического применения; 4) альтернативными формулировками и подходами.

Комментарии часто содержат сравнение с положениями Модельной конвенции ОЭСР, выделяя ключевые различия и их обоснование. Важнейшей особенностью Комментариев является то, что они отражают различные, иногда противоречивые позиции государств-членов. В отличие от многих международных документов, где представлена только консенсусная позиция, Комментарии ООН: 1) фиксируют позиции, по которым не был достигнут консенсус; 2) отмечают подходы отдельных государств-членов; 3) представляют альтернативные подходы к решению налоговых вопросов. Это делает Комментарии более инклюзивными и отражающими реальное разнообразие подходов к международному налогообложению, что помогает в толковании и применении двусторонних налоговых договоров.

Комментарии МК ООН последовательно учитывают специфические интересы развивающихся стран, включают отсылки к дискуссиям бывшей Группы экспертов, эволюцию позиций Комитета по различным вопросам, обоснование изменений, внесенных в актуальную редакцию по сравнению с предыдущими версиями.

Важно отметить, что значение комментариев может различаться в зависимости от правовой системы конкретного государства и его подхода к имплементации международных норм. В некоторых странах судебные органы придают комментариям значительный вес при разрешении налоговых споров, в то время как в других их роль может быть минимальной.

Важно отметить, что Комментарии МК ООН к положению о тесте основной цели (PPT) вызывают значительные дискуссии среди специалистов. Субъективный характер оценки «основной цели» создает риск произвольного применения данного правила налоговыми органами, что может негативно сказаться на инвестиционном климате. Существующие комментарии не предоставляют достаточно четких критериев для разграничения законного налогового планирования и злоупотребления положениями соглашений, определения пороговых значений для квалификации цели как «основной», распределения бремени доказывания между налогоплательщиком и налоговыми органами. Кроме того, Комментарии МК ООН к положениям об ограничении льгот (LOB) содержат недостаточно детализированные рекомендации по их имплементации в национальное законодательство.

Одним из направлений совершенствования комментариев является их адаптация к реалиям цифровой экономики. Комитет экспертов ООН по международному сотрудничеству в налоговых вопросах уже инициировал работу в данном направлении. Перспективные изменения могут включать: 1) разработку детальных рекомендаций по применению концепции «значительного экономического присутствия» как альтернативы традиционному постоянному представительству для цифровых компаний; [Гузнова, 2019, [www](#)] 2) включение в комментарии примеров применения PPT к типичным структурам цифрового бизнеса, что повысит предсказуемость налоговых последствий для компаний; 3) разъяснение применения правил о бенефициарном собственнике к платежам за цифровые услуги и использование нематериальных активов; 4) обновление терминологии по основным критериям определения налогового резидентства (например: место эффективного управления и контроля (*place of effective management*)) [Рождественская, Гузнова, 2018, [www](#)].

Перспективные изменения в контексте основной цели (PPT) могут включать: 1) разработку более детальных критериев для определения «основной цели» транзакции или структуры, включая количественные и качественные показатели; 2) включение расширенного перечня примеров, иллюстрирующих разграничение между законным налоговым планированием и злоупотреблением положениями соглашений; 3) формулирование рекомендаций по процедурным аспектам применения PPT, включая распределение бремени доказывания и требования к документации.

Таким образом, Комментарии к МК ООН в качестве инструмента формирования и толкования международных налоговых норм, играют существенную, а в некоторых аспектах и уникальную, роль в глобальной архитектуре противодействия уклонению от уплаты налогов.

Анализ генезиса и эволюции антиуклонительных положений в МК ООН и Комментариях к ней демонстрирует не просто рецепцию стандартов, разработанных в рамках ОЭСР и проекта BEPS, а их адаптацию и доработку с учетом специфических интересов развивающихся стран. Если ранние редакции МК ООН содержали в основном специальные антиуклонительные правила (SAAR), такие как концепция бенефициарного собственника или правила для «звездных» компаний, то последовавшие за планом BEPS обновления стали поворотным моментом. Внедрение комплексной статьи 29, включающей правило ограничения льгот (LOB) и тест основной цели (PPT), ознаменовало переход к системному подходу. Однако, как показывают Комментарии, ООН предлагает более гибкие и вариативные подходы к их имплементации, предоставляя государствам большую свободу выбора по сравнению с минимальным стандартом ОЭСР, что является отражением принципа инклюзивности.

Особую ценность представляет анализ разъяснений к тесту основной цели (PPT) в пункте 9 статьи 29. Комментарии ООН подчеркивают необходимость всестороннего и объективного анализа фактов и обстоятельств, при этом акцентируя внимание на том, что само по себе получение налоговой выгоды не является основанием для ее лишения, если это соответствует духу и цели соглашения. Это разъяснение имеет огромное значение для развивающихся стран, стремящихся привлекать иностранные инвестиции и одновременно защищать свою налоговую базу, обеспечивая баланс между стимулированием и контролем.

Дальнейшие исследования могут быть направлены на анализ правоприменительной практики по применению статьи 29 МК ООН в юрисдикциях развивающихся стран, а также на изучение влияния новых глобальных инициатив, таких как Pillar One и Pillar Two, на будущие редакции Комментариев и дальнейшую эволюцию антиуклонительных правил.

Заключение

Подводя итог исследованию, можно сделать следующие основные выводы:

- значимая роль ООН в формировании международных стандартов в сфере противодействия налоговым злоупотреблениям определяется ее фокусом на интересах развивающихся стран, что проявляется в Модельной конвенции ООН как альтернативном (по сравнению с ОЭСР) базовом документе.
- Комментарии к МК ООН, несмотря на статус «мягкого права», функционируют как первичный инструмент толкования МК ООН, уникальность комментариев состоит в фиксации как консенсусных позиций, так и разногласий государств-членов, а также детализации норм в контексте интересов развивающихся экономик (например, через сравнение с ОЭСР и обоснование отличий).

- эволюция антиуклонительных правил в МК ООН демонстрирует переход от специальных правил (SAAR) к комплексному регулированию: введение статьи 29 (в редакции 2017 г.) с правилом ограничения льгот (LOB) и тестом основной цели (PPT) ознаменовало системный ответ на вызовы BEPS, при этом ООН сохранила гибкость в имплементации (например, предоставление государствам свободы в выборе элементов LOB), что контрастирует с более жесткими стандартами ОЭСР.
- практическая значимость анализа подходов ООН для Российской Федерации обусловлена необходимостью точного применения положений MLI и формирования обоснованной позиции при заключении/пересмотре договоров об устранении двойного налогообложения, особенно в контексте противодействия «treaty shopping» и защиты национальной налоговой базы в условиях разветвленной сети соглашений как со странами ОЭСР, так и с развивающимися государствами.
- существенные дискуссии в академическом сообществе вызывают положения Комментариев к PPT, что связано с субъективизмом оценки «основной цели» транзакций, отсутствием четких критериев для разграничения законного налогового планирования и злоупотреблений, а также пробелами в распределении бремени доказывания — эти риски негативно влияют на инвестиционную привлекательность государств.
- перспективы развития Комментариев МК ООН ориентированы на адаптацию к цифровой экономике и повышение предсказуемости правоприменения, включая разработку детальных рекомендаций по «значительному экономическому присутствию», расширение примеров применения PPT, а также уточнение правил для нематериальных активов и платежей за цифровые услуги.

Библиография

1. Danon R. J., Salomé H. The BEPS Multilateral Instrument: General Overview and Focus on Treaty Abuse // IFF Forum für Steuerrecht. 2017. pp. 197-247.
2. Draft Double Convention on Income and Capital 1963. – Paris: OECD Publishing, 1963. – 157 p. – URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en
3. OECD (2013), Action Plan on Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. – URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
4. OECD (2013), Action Plan on Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
5. Thuronyi V. Comparative Tax Law. The Hague, 2003. – 508 p.
6. Венская Конвенция о праве международных договоров (Заклучена в Вене 23.05.1969). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12754/
7. Винницкий, Д. В. Злоупотребления соглашениями об избежании двойного налогообложения и меры противодействия / Д. В. Винницкий // Евразийский юридический журнал. – 2022. – № 12(175). – С. 36-38.
8. Грачева Е.Ю., Карташов А.В. Налоговое право. Учебник / Сер. 68 Профессиональное образование. (5-е изд., пер. и доп) Москва, 2018.
9. Гузнова Е.А. Проблемы определения критериев постоянного представительства в условиях цифровой экономики // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2019. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-opredeleniya-kriteriev-postoyannogo-predstavitelstva-v-usloviyah-tsifrovoy-ekonomiki>.
10. Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Заклучена в г. Париже 24.11.2016) // Собрание законодательства РФ. 2020. № 10. Ст. 1281.
11. Рождественская Т.Э., Гузнова Е.А. // Основные критерии определения налогового резидентства организаций: международные подходы. 2018. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-pravovogo-statusa-finansovogo-upolnomochennogo?ysclid=megy4p46ax294680085>.

12. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Организация Объединенных Наций Нью-Йорк, 2013 год.
13. Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография. Текст: электронный / под ред. И.И. Кучерова. М.: ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. – 352 с.
14. Хайруллин В.А., Масалимов Р.Б., Равочкин Н.Н. Труд и полезность // Дискуссия. – 2024. – № 12(133). – С. 174-189.

Analysis of Anti-Abuse Rules in the Commentaries to the UN Model Double Taxation Convention

Tat'yana E. Rozhdestvenskaya

Doctor of Legal Sciences,
Professor of the Department of Financial Law,
Kutafin Moscow State Law University,
125993, 9 Sadovaya-Kudrinskaya str., Moscow, Russian Federation;
e-mail: tatiana_rojd@mail.ru

Aleksandr V. Kartashov

Candidate of Legal Sciences,
Associate Professor of the Department of Financial Law,
Kutafin Moscow State Law University,
125993, 9 Sadovaya-Kudrinskaya str., Moscow, Russian Federation;
e-mail: avkartashov@msal.ru

Dmitrii S. Prokopenko

Junior Lawyer,
Melling, Voitishkin and Partners,
Master of Law,
Kutafin Moscow State Law University,
125993, 9 Sadovaya-Kudrinskaya str., Moscow, Russian Federation;
e-mail: s2016366@edu.msal.ru

Abstract

This article analyzes the development of international anti-abuse rules within the framework of the UN Model Double Taxation Convention, with a particular focus on their evolution following the implementation of the BEPS initiative and the Multilateral Instrument (MLI). The study concludes that additional measures against base erosion and profit shifting are gradually being developed at the international level, compared to previously existing international tax norms and standards, which were primarily developed in the first half of the 20th century and were not designed to address the challenges of the modern economy. Special attention is paid to the analysis of the Limitation on Benefits (LOB) rule and the Principal Purpose Test (PPT), as well as their interpretative aspects. The article concludes that the Model Convention serves as a soft law instrument, and its adoption

and subsequent adjustments contribute to the development of uniform approaches to taxation. The results of the study highlight the need for further analysis of law enforcement practices and the interaction of new global initiatives with existing international standards.

For citation

Rozhdestvenskaya T.E., Kartashov A.V., Prokopenko D.S. (2025) Analiz antiuklonitel'nykh pravil v kommentariyakh k Model'noy konventsii OON ob izbezhanii dvoynogo nalogooblozheniya [Analysis of Anti-Abuse Rules in the Commentaries to the UN Model Double Taxation Convention]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 15 (7A), pp. 88-97.

Keywords

International tax law, anti-abuse rules, limitation on benefits (LOB), principal purpose test (PPT), cross-border taxation, tax avoidance.

References

1. Danon R. J., Salomé H. The BEPS Multilateral Instrument: General Overview and Focus on Treaty Abuse // IFF Forum für Steuerrecht. 2017. pp. 197-247.
2. Draft Double Convention on Income and Capital 1963. – Paris: OECD Publishing, 1963. – 157 p. – URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-andcapital_9789264073241-en
3. OECD (2013), Action Plan on Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. – URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
4. OECD (2013), Action Plan on Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
5. Thuronyi V. Comparative Tax Law. The Hague, 2003. – 508 p.
6. The Vienna Convention on the Law of Treaties (Concluded in Vienna on 05/23/1969). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12754/
7. Vinnitskiy, D. V. Abuse of double taxation agreements and counteraction measures / D. V. Vinnitskiy // Eurasian Law Journal. – 2022. – № 12(175). – Pp. 36-38.
8. Gracheva E.Yu., Kartashov A.V. Tax law. Textbook / Ser. 68 Vocational education. (5th ed., trans. and add.) Moscow, 2018.
9. Guznova E.A. Problems of defining criteria for permanent representation in the digital economy // Bulletin of the Saratov State Law Academy. 2019. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-opredeleniya-kriteriev-postoyannogo-predstavitelstva-v-usloviyah-tsifrovoy-ekonomiki>.
10. The Multilateral Convention on the implementation of measures related to tax agreements in order to counteract the erosion of the tax base and the withdrawal of profits from taxation (Concluded in Paris on 24.11.2016) // Collection of Legislation of the Russian Federation. 2020. No. 10. Art. 1281.
11. Rozhdestvenskaya T.E., Guznova E.A. // Basic criteria for determining the tax residency of organizations: international approaches. 2018. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-pravovogo-statusa-finansovogo-upolnomochennogo?ysclid=megy4p46ax294680085>.
12. The United Nations Model Convention for the Avoidance of Double Taxation between Developed and Developing Countries. United Nations New York, 2013.
13. Khavanova I.A. International treaties of the Russian Federation for the avoidance of double taxation: monograph. Text: electronic / edited by I.I. Kucherov. Moscow: IZiSP, Jurisprudence, 2016. 352 p.
14. Khairullin V.A., Masalimov R.B., Ravochkin N.N. Labor and usefulness // Discussion. – 2024. – № 12(133). – Pp. 174-189.