



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	「税と開発」の新たなフォーラムの始動？：途上国による国際租税協力枠組条約創設の試み
Author(s)	津田, 久美子
Citation	年報 公共政策学, 19, 125-151
Issue Date	2025-03-31
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/95433
Type	departmental bulletin paper
File Information	19-16_Tsuda.pdf



【論文】(査読)

「税と開発」の新たなフォーラムの始動？ 途上国による国際租税協力枠組条約創設の試み

津田 久美子*

1. はじめに

2023年11月22日、国際連合（以下、国連）総会において「国連における包摂的かつ実効的な国際租税協力の促進」と題した決議（以下、「2023年国連決議」）が125の賛成票で採択された¹⁾。この決議では、気候変動の分野と同様の「枠組条約（Framework Convention）」を税の分野であらたに形成する方針が策定された。同決議案の提出を主導したアフリカ連合（African Union）や市民社会団体は、これを「歴史的」決定だと評価している²⁾。本稿は、その「歴史的」意味について検討を行いたい。

一般に、この決議採択と枠組条約創設の試みは「国際課税（international taxation）」分野の新しい動向だと見られている。それに対し、本稿は、この新しい動向を「税と開発（tax and development）」という複合分野の歴史的潮流に位置づけ評価する必要があると考える。なぜなら、同決議文では、能力構築（capacity-building）や開発資金調達（financing for development）といった開発の観点が繰り返し強調されているためである。たとえば、その主文の項目2は以下のように規定されている。

「枠組条約の構築はまた、開発資金のためのアディスアベバ行動目標の実施および持続可能な開発のための2030アジェンダの実施の加速に貢献するものであることを認識する³⁾。」

* 北海学園大学法学部専任講師・北海道大学公共政策学研究センター研究員。

E mail: tsudak@hgu.jp

本稿が参照したオンラインサイトの最終閲覧日はすべて2024年9月27日である。

- 1) United Nations, “Second Committee Approves Nine Draft Resolutions, Including Texts on International Tax Cooperation, External Debt, Global Climate, Poverty Eradication,” 22 November, 2023 (GA/EF/3597), < <https://press.un.org/en/2023/gaef3597.doc.htm> >.
- 2) African Union, “UN General Assembly Member States have voted with a majority of 125 in favor of adopting a Convention on International Tax Cooperation,” 22 November, 2023, < [https://au.int/en/pressreleases/20231122/un-general-assembly-member-states-have-voted-majority-125-favor-adopting](https://au.int/en/pressreleases/20231122/un-general-assembly-member-states-have-voted-majority-125-favor-adopting-) >; Hearson, Martin “A new UN Tax convention – how will it change global tax governance?” Blogs, International Centre for Tax & Development, 1 December, 2023, < <https://www.ictd.ac/blog/the-new-un-tax-convention-a-critical-juncture-for-global-tax-governance/> >.
- 3) United Nations General Assembly, “Promotion of inclusive and effective international tax

すなわち、2023年国連決議で構築しようとする枠組条約とは、その締約国会議（Conference of the Parties: COP）の開催や議定書の策定を通じて、「税と開発」という争点複合課題に対処するための新たなフォーラムを立ち上げようとする試みだと捉えられる。

「税と開発」という複合アジェンダは、近年関心を集めているものの、「税」と「開発」の二つの政策領域間の相互作用や歴史的な接合点はあまり明らかになっていない。その理由の一つは、「税と開発」アジェンダが確固たる分野として確立しておらず、論者や文脈によってその範囲や対象が異なることにある。それら「税と開発」をめぐる複雑な言説を解きほぐすことが、本稿のもう一つの目的である。

本稿は以下のように検討を進める。まず、2023年決議につながる問題背景を「国際課税」ガバナンスの近年の潮流から整理し、これを「税と開発」のより広い歴史的文脈に位置づける必要を述べる。そして本稿の分析視角として「フォーラム」に着目する諸概念を検討し、新しいフォーラムを希求する「フォーラム・シーキング」の分析概念を導入する。次に、1920年代以降の税と開発の初期フォーラム・シーキングの政治過程を分析し、国際課税ガバナンスの最初期から開発ニーズが提起されてきたこと、ならびに、そのニーズに基づくフォーラム・シーキングが展開されるも挫折し垂流化していったことを明らかにする。さらに、開発資金のための税が1990年代より争点化した過程を分析し、国連を中心とするフォーラム・シーキングが展開されたこと、それが新フォーラムの創設や経済協力開発機構（Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD）による狭義の「税と開発」アジェンダへとつながっていったことを明らかにする。以上を経て、途上国の開発ニーズにもとづく税の包括的なフォーラムが不在のなか、積年の争点を協議するためのフォーラムを創設する試みとして2023年国連決議が結実したと結論づける。最後に、この枠組条約に対し途上国も含めて諸国が多様な思惑を抱いていることを指摘し、今後の行方を展望する。

2. 先行研究と分析視角

2.1 問題背景：国際課税ガバナンスの変容と途上国の不満

2023年国連決議に関する先行研究はまだ少ないが、モスキーラ・ヴァルデラマはこの決議について、OECDおよびG20が発展させてきた近年の国際課税の取り組みに対しグローバル・サウス諸国から正統性問題が提起されたものと考察している⁴⁾。そこで以下、国際課税ガバナンスの近年の潮流とその問題について先行研究の知見をも

cooperation,” *Resolution adopted by the General Assembly on 22 December 2023* (A/RES/78/230), p. 4, para 2.

4) Irma Mosquera Valderrama, “How Can Regional Cooperation Help the Enhancement of Regional Economic Development and Strengthen the Voices of Developing Countries in Global Tax Negotiations?,” *Journal of World Investment & Trade*, 25, 2024, pp. 201-236.

とに整理する。

2.1.1 国際課税ガバナンスの新潮流

上述のOECD・G20による取り組みとは、2021年10月8日に世界136の国・地域が合意した「デジタル課税」と「グローバル・ミニマム課税」という二つの新しい国際課税ルール、および、それに至るまでの約10年間の国際的な検討プロセスを指す。先行研究は、このプロセスをそれまでの国際課税ガバナンスとは異なる新しい動向と見て、その歴史的意義や変容について明らかにしてきた。

第一に、元来、国際課税の基本的な規範は「二重課税の排除」であったが、近年は「二重非課税の規制」に重きを置くようになった。国際課税とは一般に個人所得税や法人所得税など直接税の国際的な局面のことを指し、国内法からそれらを方向づける国際規範までの一連のルールから構成される⁵⁾。そのルールのもっとも基本的な目的が「二重課税の排除」である。二重課税 (double taxation) とは、多国籍企業が進出先の外国で得た所得に対し、本社をおく「居住地国 (residence country)」と当該所得を生み出した進出先の「源泉地国 (source country)」の双方から課税されることを指す。二重課税は企業の円滑な経済活動を阻害するため、除去することが望ましい。そこで二重課税の排除を実現するため、各主権間で課税管轄権が重ならないよう調整することが求められる。その課税権配分の方式には、居住地国が当該企業の全世界所得に対して課税することを基本とし、源泉地国は当該事業拠点の経済活動に所得の源泉が認められる場合にのみ部分的に課税できる、という原則が確立してきた。つまり居住地国課税権が優先され、源泉地国課税権が制限される⁶⁾。他方、二重非課税 (double non-taxation) とは、脱税 (tax evasion) や租税回避 (tax avoidance) の問題を指す。国境を越える資本逃避・隠匿は人類史上古くからあったが、戦後の世界経済の発展と統合につれ、多国籍企業の脱税・租税回避行為とそれに伴う国家財源の流出がますます問題化し、国内税制や国際規範でも一定の対処が講じられてきた。

それに対し、より近年は経済のデジタル化に起因する租税回避が問題視されるようになった。従来の国際課税ルールでは支社等の物理的拠点⁷⁾があることなどが課税根拠となってきたが、事業拠点がなくとも他国でビジネスを展開できるオンライン・ビ

5) Diane Ring, “International Tax Relations: Theory and Implications,” *Tax Law Review* 60, 2007, p. 83; 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』東京大学出版会、2019年、3頁。

6) 藤谷武史「税法における国際的規範形成と国内法：OECDモデル租税条約の規範性を中心に」『法律時報』84巻10号、2010年、37頁。

7) そのような物理的拠点は「恒久的施設 (Permanent Establishment、以下PE)」と呼ばれる。PEとは、国内において一定の事業を行い稼得する企業の物理的な拠点のことを指し、国際課税においては従来「PEなくして課税なし」の原則が確立してきた。これはすなわち、源泉地国はPEとして認定されない限り当該企業に課税することはできないことを意味する。

ジネスモデルにこのルールは機能しない。こうしてデジタル課税を中心とする二重非課税問題への関心が高まり、国際的に争点化した。その社会経済的な背景としては、2008年の世界金融危機後に欧米先進諸国で緊縮財政がとられ、国家財源の強化が喫緊の課題となったことがある。また同時期、Google社やApple社などアメリカの巨大デジタル企業による巨額の租税回避スキームが報道され欧米諸国で政治問題化したことも、重要な契機となった⁸⁾。

第二に、国際課税ガバナンスの制度的な特徴が「二国間」から「多国間」へと変化した。課税権配分の規範や原則は、主に二国間で締結する租税条約によって制度化されている。今日、租税条約は3000を超えと言われ、それら二国間条約の束が国際課税の制度的基礎を成している。しかし近年は、それに加え、脱税ならびに租税回避を規制する多国間の枠組みが複数策定されてきた。その主要な取り組みは主に三つある⁹⁾。

一つ目は、個人が外国の金融機関に資産を隠匿して脱税を図る行為を取り締まるための、当局間で非居住者の金融口座情報を交換する「情報交換」ネットワークである。2014年、OECDは効率的かつ透明性の高い情報交換を実施する目的で、大量の情報を一括して自動的に交換するための国際基準として「共通報告基準 (Common Reporting Standards: CRS)」を策定した。各国におけるCRSの実施状況は、OECDの「課税目的に関する透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム (以下、「グローバル・フォーラム」) における相互審査によって監視されている。現在、グローバル・フォーラムには170を超える国・法域が参加し、OECD非加盟国も含めた広範なネットワークとなっている¹⁰⁾。

二つ目は、「税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS)」プロジェクトという、国際的な租税回避への対処策を包括的に検討する多国間の取り組みである。同プロジェクトは2012年にOECDによって立ち上げられたが、G20の強力な支持を得たことから、2013年にはOECD非加盟国のG20メンバー8カ国¹¹⁾を対等な立場 (on equal footing) で審議プロセスに加える「OECD/G20」という交渉枠組みが創設された。交渉は主に具体的な問題領域を特定した「BEPS行動計画」¹²⁾の項目ごとに進め

8) Rasmus Corlin Christensen & Martin Hearson, “The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis,” *Review of International Political Economy*, 26(5), 2019, pp. 1070-1071.

9) 増井良啓「【特集】国際課税の歴史的な合意——デジタル課税と最低税率をめぐって 経緯」『ジュリスト』1567号、2022年。

10) OECD, *Tax and Development at the OECD: A Retrospective (2009-2024)*, OECD Publishing, 2024, p. 5.

11) アルゼンチン、インド、インドネシア、サウジアラビア、南アフリカ、ブラジル、中国、ロシア。

12) OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

られ、2015年、OECD/G20の諸国は15の行動を策定する「BEPS最終報告書」の合意に到達した。15の行動には法的拘束力をもたないものもあるが、うち4つは参加国に実施を義務づけるミニマム・スタンダードとして策定された。また、BEPSの各措置を既存の租税条約に導入するための多国間条約（通称「BEPS防止措置実施条約」）の策定にも至り、2016年に採択された¹³⁾。

三つ目は、OECDが2016年に創設した「BEPS包摂的枠組み（Inclusive Framework）」である。包摂的枠組みとは、一方では、前年に到達した「BEPS最終報告書」の各措置をよりグローバルな規模で実施するために、OECD/G20以外の諸国に広く参加を呼びかけるものである。これがもう一方では、BEPSの積み残し課題の交渉フォーラムとしても機能した。BEPSの15の行動計画のうち、行動1「デジタル経済の課税上の課題」は唯一、「最終報告書」で具体的なルールを策定できずに終わっていた。その継続交渉が結実したのが、「二つの柱（Two-Pillar Solution）」と呼ばれるデジタル課税とグローバル・ミニマム課税であった。

第一の柱（Pillar 1）であるデジタル課税は、デジタルビジネスの収益モデルに課税できない問題などに対処するもので、全世界売上が200億ユーロ以上かつ利益率10%以上の大企業の「超過利益」に対し、物理的な拠点の有無を問わず、そのビジネスの消費者が所在する「市場国」に課税権を配分する（「新課税権」と呼ばれる）。これはすなわち、居住地国課税権の優先から源泉地国課税権の強化へと向かうルール変更であり、従来の課税権配分ルールを刷新する規定を含む画期性をもつ¹⁴⁾。第二の柱（Pillar 2）であるグローバル・ミニマム課税は、各国法人税の実効税率を最低15%にするなどの措置から構成されるもので、財源流出と租税回避の温床となる国家間の税率引き下げ競争を食い止めようとするものである。これは「有害な租税競争（harmful tax competition）」と呼ばれてきた問題で、BEPS 15の行動でもいくつかの措置が策定されたが、デジタル課税交渉のプロセスで引き続きこの問題への行動が一部諸国から求められた結果、税率の策定を決定する課税主権の根幹をより直接的に規定するものとして結実した。

以上の近年の動向に対し、多くの先行研究は、国際課税ルールに100年来の大変容が生じたと見ている。国家間の課税権配分を定めるルールの源流は1920年代の国際連盟期に遡り、それ以来維持されてきた国際課税の基本的な原則や制度的な形態が変更されたためである¹⁵⁾。ゆえに、先進諸国やOECDは、2021年の合意到達を「歴史的」

13) 増井、前掲書、2022年、16-17頁。

14) 南繁樹「デジタル課税—主権国家間の「協調の体系」形成への試み」『ジュリスト』1567号、2022年、21-22頁。

15) Richard Eccleston & Lachlan Johnson, “The OECD’s governance of international corporate taxation: initiatives, instruments, and legitimacy,” in Lukas Hakelberg and Laura Seelkopf (eds.) *Handbook on the Politics of Taxation*, Edward Elgar Publishing, 2021; 吉村政穂「国際課税における新たな協調枠組の分析——税のグローバルガバナンスをめぐる議論」『フィナンシャル・レビュー』

成果だと表明した¹⁶⁾。

2.1.2 国際課税ガバナンスの正統性問題

しかし、その画期性の裏側で国家間の熾烈な対立が生じ、妥結へと向かうなかで一部の諸国が不満を募らせていくことにもなった。先行研究は、議題設定、政策形成、交渉結果といった諸側面で途上国が不利な状況におかれたことで、OECD/G20のプロセスに正統性問題¹⁷⁾が浮上したと指摘する。まず、多くの途上国はBEPS包摂的枠組み創設以降にメンバーとして招き入れられたため¹⁸⁾、それ以前のOECD/G20が策定したBEPS各措置についての議題設定や政策形成に関与することができなかった。次に、積み残し課題については包摂的枠組みにおいて政策形成に携わる機会が開かれていたが、その討議や意思決定へ実効的に参加するのは容易なことではなかった¹⁹⁾。OECDで重ねられる密で技術的な交渉に対し、費用、知識、経験、言語などの点で困難を抱えていた途上国は少なくなかった²⁰⁾。

最大の問題として、デジタル課税とグローバル・ミニマム課税の合意内容は、多くの途上国にとって不満の残る結果となった。たとえば「第二の柱」に対し、アフリカやラテンアメリカ諸国の多くは最低法人税率を20-25%にすることを求めていたが、15%で妥結したことで、自国からの税源流出や租税競争を懸念する声があげられた。そのため、きわめて消極的な意味で合意を承認した諸国がいたという²¹⁾。「第一の

143号、2020年；増井、前掲書、2022年、など。

- 16) The Guardian “Rishi Sunak announces ‘historic agreement’ by G7 on tax reform,” 5 June, 2021, < <https://www.theguardian.com/world/2021/jun/05/rishi-sunak-announces-historic-agreement-by-g7-on-tax-reform> >; OECD “International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age,” 8 October, 2021 < <https://web-archiver.oecd.org/2021-10-20/612898-international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm> >.
- 17) インプット・スループット・アウトプットの三要素から成る「民主的正統性 (democratic legitimacy)」モデルに沿って分析されている。民主的正統性モデルについては以下：Fritz W. Sharpf, *Governing in Europe: Effective and Democratic?*, Oxford: Oxford University Press, 1999; Vivian A. Schmidt, “Democracy and Legitimacy in the European Union Revisited: Input, Output and ‘Throughput’,” *Political Studies*, 61(1), 2012.
- 18) 包摂的枠組み創設以前の正統性問題を指摘する文献としては以下を参考。Dries Lesage, “The Current G20 Taxation Agenda: Compliance, Accountability and Legitimacy,” *International Organisations Research Journal*, 9(4), 2014; Irma Mosquera Valderrama “Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism,” *World Tax Journal*, 7(3), 2015.
- 19) Irma Mosquera Valderrama, “Output Legitimacy deficits of the BEPS inclusive framework,” *Bulletin for International Taxation*, 72(3), 2018.
- 20) Rasmus Corlin Christensen, Martin Hearson and Tovony Randriamanalina, “At the Table, Off the Menu?: Assessing the Participation of Lower-Income Countries in Global Tax Negotiations,” ICTD Working Paper 115, 2020 < <https://www.ictd.ac/publication/at-table-off-menu-assessing-participation-lower-income-countries-global-tax-negotiations/> >.
- 21) Didier Jacobs, “Is the Inclusive Framework tax deal in the interests of lower-income countries?,” Blogs, ICTD, 28 February, 2022 < <https://www.ictd.ac/blog/inclusive-framework-tax-deal-interests-lower-income-countries/> >.

柱」をめぐるのは新興国・途上国がより野心的なデジタル課税構想を求めているが、自国のプラットフォーム企業を狙い撃ちする課税強化案に強く反対していたアメリカによってその実現が阻まれた。この妥結結果に加え、この合意には一つの取引が前提となっていたことで、一部途上国の大きな不満につながった。その取引とは、アメリカが制裁関税を引き下げる代わりに、各国の「デジタルサービス税」を廃止する、あるいはその新規導入を禁止するというものである²²⁾。デジタルサービス税とは一般に、オンライン事業者の売上または事業収入に対する課税を指す。この税は、米欧間の対立によりデジタル課税交渉が難航していた2018年、欧州連合（European Union: EU）が交渉妥結までの暫定的措置としてEU共通のデジタルサービス税を導入する提案を行なったことをきっかけに、大きな論争を生じさせてきた。結果としてEU共通税制化は実現しなかったものの、2019年以降、イタリア、フランスなどの一部EU諸国がデジタルサービス税を国内で導入し、EU諸国以外でもイギリス、インド、トルコなどで導入が続いた²³⁾。それに対し、当時のトランプ米政権はこれらをアメリカ企業への不当な貿易措置として、通商法301条にもとづく報復関税の脅しをかけ、貿易戦争の様相を呈していた。その後バイデン米大統領へと交代したことでアメリカの強硬姿勢はやや軟化したものの、デジタル企業へのリングフェンスの回避は引き続き最重要事項とされ、先述の政治的取引のもと2021年のデジタル課税の合意に至ったのであった。

以上の「二つの柱」の妥結結果を不服として、ナイジェリアとケニアは包摂的枠組みのメンバーだったが、2021年に合意には参加しなかった。その他多くの国は合意に参加はしたものの、デジタルサービス税の廃止あるいは新規導入の禁止という課税主権の制約的性質に不満をもつ国も少なくなかった。

これらプロセスと結果に対する途上国の鬱憤が、2023年国連決議によって新しいフォーラムを求めるようつながる直接的な背景要因となった。その証左に、まず、同決議案を提出し、これを支持するアフリカ諸国の共通の立場形成をリードしたのはナイジェリアであった²⁴⁾。次に、決議では枠組条約を創設するアドホックな政府間委員会を創設し、同委員会に特定の優先課題について「初期議定書（early protocols）」を並行して開発することを検討するよう要請しているが、その優先課題として言及された施策の一つが「デジタル化・グローバル化経済におけるクロスボーダー・サービスから生じる所得への課税」であった²⁵⁾。参加に関わる正統性問題も決議の全体にわたっ

22) 南、前掲書、2022年、24頁。

23) 溝口史子「諸国におけるデジタル課税制度の状況」『税務弘報』67巻9号、2019年。

24) The International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ), “Africa presses for UN tax plan despite EU resistance,” 24 October, 2023 <<https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/africa-presses-for-un-tax-plan-despite-eu-resistance/>>.

25) UNGA, op. cit. 2023, para 6 (c), p. 5.

て強く意識されている。たとえば決議文では、議題設定、討議、意思決定のすべてのプロセスに「完全に (fully)」包摂的・実効的に参加できるような国際租税協力を実現すべき、という表現が繰り返し用いられている。また、OECD/G20 で非加盟国に与えられた「対等な立場」と同じ表現を用いて、「すべての国が手続き上対等な立場で」参加するために、「よく組織された透明な意思決定の構造」と「意思決定に意味あるかたちで関与することを可能にする能力を確保する必要」も強調されている。

したがって、2023年国連決議は、確かにOECD/G20による「国際課税」の取り組みに対し途上国が挑戦し、国連をフォーラムとして新たなルールを形成していこうとする試みという側面をもつ。しかし、それだけでは説明することが難しい問題が二点ある。第一に、国連という新たなフォーラムで包摂上の課題への取り組みを求めるのはなぜか。OECDやG20は途上国の「国際課税」分野における包摂上の課題に対し、何もしてこなかったわけではない。むしろ近年、OECDが「税と開発」と呼ぶ非加盟国の途上国との連携強化、特に能力構築のプログラムは飛躍的に増大してきた。第二に、途上国はその新たなフォーラムになぜ国連を選んだのか。たしかにOECDという「先進国クラブ」以外でのフォーラムを求める必要はあっただろう。国連はもともと普遍的な国際機関で、なおかつ途上国がその議席数の多さで有利な結果を導きやすいフォーラムでもある。しかし、歴史的に見れば、国際課税の分野において非常に高い権威を有するOECDに比べれば、国連はこの分野における役割をほとんどもっていない、いわば亜流のフォーラムであった。

以上の問題を検討するためには、「国際課税」から視野を広げ、途上国の抱える「開発」ニーズと関連する「税」の諸課題に国連がどのような関わりをもちうるフォーラムなのかを検討しなければならない。すなわち、途上国が国連を新たなフォーラムに選んだのは、OECDが専門性をもつ「税」の分野に対し、国連がより優位性をもつ「開発」 이슈を複合化させることで、分野横断的なフォーラムを新たに創設しようとする取り組みだと考えられる。そこで、「税と開発」という複合課題がこれまでどのように争点化してきたのか、その歴史の延長線上に2023年国連決議を位置づける必要がある。

2.2 問題設定：「税と開発」観点の導入

「税と開発」に確立した定義は存在しないが、2010年頃よりG20やOECDが主に二つの意味でこの言葉を用いた組織を立ち上げ、関連する取り組みを展開してきた²⁶⁾。一つは、「国際課税」分野における「開発」ニーズまたはそれを充足するための援助政策である。国際課税の規範創出において中心的なフォーラムとなってきたのは、OECDの租税委員会 (Committee of Fiscal Affairs: CFA) である。租税委員会は、OECD

26) OECD, *op.cit.*, 2024.

のルールを非加盟国の途上国に普及し、その導入を支援する開発援助政策も講じてきた。たとえば、かつてOECDの開発援助委員会（Development Assistance Committee: DAC）と共同で、「税と開発のタスクフォース（Taskforce on Tax and Development）」という名の発展途上国向けに国際課税ルールの技術的支援を展開する組織をもっていた。もう一つは、「開発」資金の一つとしての「税」という意味合いである。たとえば2010年11月のG20サミット（ソウル）では、「税と開発のタスクフォース」に対し、開発資金において国内資源動員（Domestic Resource Mobilization: DRM）が不可欠だとしてその検討が求められた。DRMとは、対外援助とは異なり、途上国が自らの開発のために必要な資金を調達することである。その施策には天然資源の採掘料徴収から現地通貨建て債券の拡大など、さまざまな取り組みがあるが、このときDRMの施策としてもっとも重要とされたのが税であった。

しかし歴史を見れば、これら二つは「税と開発」を狭義に捉えたものと考えられる。理由は二つある。第一に、「国際課税」ルールに対する「開発」ニーズにもとづく問題提起は、国際課税ガバナンスの創成期から存在した。国際課税の代表的な規範である「OECDモデル租税条約」の源流は1920年代の「国際連盟モデル租税条約案」に遡り、この時点で「居住地国」優先の課税権配分ルールが示されていたが、1940年代には開発途上国の利害を反映し「源泉地国」により大きな課税権配分を認める「メキシコモデル租税条約」があった。これは戦時中、国際連盟がアメリカで地域税務会合を開催したことから策定された。第二に、「開発」資金の一つとしての「税」は、DRMが重視されるようになるより前の1990年代に国際社会の一大争点となったことがある。当時、冷戦後の政府開発援助（Official Development Assistance: ODA）の低迷を背景に、グローバル・タックス構想に関心が寄せられたときのことである。グローバル・タックスとは、グローバルな規模で徴税や税収の再分配を行う諸構想を指す²⁷⁾。特に当時、「トービン税」と呼ばれる通貨取引への課税構想が論争的に議論され、その結果、「革新的な開発資金調達（innovative financing for development）」というアジェンダの創造につながった。2002年にメキシコのモンテレーで開催された第1回開発資金国際会議（International Conference on Financing for Development、以下「モンテレー会議」）では、革新的な開発資金調達手段の候補としてトービン税や炭素税などのグローバル・タックス構想が議論された。

これらかつての議論は、OECDを中心とする主流の国際課税ガバナンスを検討する先行研究では、後述する一部の例外を除き、ほとんど言及されることがない。メキシコモデルはモデル租税条約の歴史に位置づけられることもあるが、施策として主流化しなかったため限定的な言及であることが多い。グローバル・タックスは主に間接税

27) 上村雄彦『グローバル・タックスの可能性：持続可能な福祉社会のガバナンスをめざして』、ミネルヴァ書房、2009年、177-178頁。

であること、また「開発」アジェンダであるために国際課税の議論の射程に入らず、関連づけられることは少ない。

2023年国連決議は、開発の観点から税のルールの再検討を求める取り組みである点で、以上二つの議論の問題関心と重なる。ゆえに、これら二つの事例の歴史的検証が、2023年以降の行方を展望するうえでも不可欠になる。そこで本稿では、これら取り組みに関する先行研究の知見に依拠しながら、「税」と「開発」の歴史的な交錯点を明らかにすることにしたい。まず、国際連盟からOECDへと国際課税の主要フォーラムが変遷した間に、国連がわずかな期間ながらもそのフォーラムであった時期を史料に基づき詳細に明らかにしたテオの研究をもとに、メキシコモデル前後の「税と開発」をめぐる政治過程を分析する²⁸⁾。次に、「税と開発」アジェンダをめぐりモンテレー会議でOECDと国連との「縄張り争い」があったと指摘するルサージュらの論考を取りかかりとして²⁹⁾、1990年代のトービン税をめぐる論争の生起がその「縄張り争い」へとつながった過程を考察する。そうすることで、その後のOECDやG20による「税と開発」の意味合いが、いかにそれ以前から狭められたのかが明らかになるだろう。

2.3 分析視角：フォーラム・シーキング

以上の歴史的な「税と開発」の二つの議論に共通するのは、いずれも主流とは異なる代替フォーラムの創設を試みている点である。新しいフォーラムを求める試みは、いかにして提起され、また失敗してきたのか。本稿は、そのようなフォーラムをめぐる政治過程に着目して歴史的経緯を明らかにすることにしたい。

2.3.1 フォーラムの選択、シフト、創造

新しいフォーラムを希求する行為者の論理を説明する概念としてまっさきに思いつくのは、「フォーラム・ショッピング (forum shopping)」である³⁰⁾。フォーラム・ショッピングとは、国家間の紛争処理やルールの交渉、形成において、行為者が自らの利益や政策目標を実現しようとして、より望ましい結果を引き出せると考える制度や機構を戦略的に使おうとする国際政治上の行為を指す。フォーラム・ショッピングの行

28) Nilli J Teo, *The United Nations in Global Tax Coordination: Hidden History and Politics*, Cambridge University Press, 2023.

29) Dries Lesage and Thijs Van de Graaf, “Thriving in Complexity? The OECD System's Role in Energy and Taxation,” *Global Governance*, 19(1), 2013, p. 86.

30) 同様の概念に「レジーム・シフト (regime shift)」がある。フォーラム・ショッピングとの区別を強調してレジーム・シフトを用いる場合、前者はレジーム内にすでに存在する「固定的選択肢」の中から選び取られるもので、レジーム・シフトは「選択肢の範囲を拡大」することでフォーラム「ショッピングの範囲」を変えるものだとされる。C. Randall Henning and Tyler Pratt, “Hierarchy and differentiation in international regime complexes: a theoretical framework for comparative research,” *Review of International Political Economy*, 30(6), 2023, p. 2188.

為者は国家にかぎらず、企業やNGOなどの非国家主体もありえる。また、行為者の望ましい結果とは、ルールの策定や決定にかぎらず、新しいアジェンダの策定を推進することや、その逆に特定アジェンダの検討を遅延させることも含まれうる³¹⁾。

どのフォーラムを選びとるか、その戦略は、フォーラムが扱う課題の範囲、メンバーシップ、意思決定手続きなどが行為者の目的や利益に適うかどうかによって決定される³²⁾。代替フォーラムを「選択」するのではなく、複数のフォーラムを同時に活用しつつ一方からもう他方へとフォーラムを戦略的に「ずらす」場合、「フォーラム・シフト (forum shift)」と呼ばれることもある。また、代替のフォーラムを新たに立ち上げる「フォーラム創造 (forum creation)」もありうる³³⁾。

従来、フォーラム・ショッピングは主に大国が実施するものと考察されてきた。議題設定や意思決定のメカニズムには国家間の権力関係が反映されるうえ、重複する制度を扱う行政的能力の点で、それら複雑さが大国を利するよう作用するためである³⁴⁾。他方で、小国やNGOなどもフォーラム・ショッピングによって大国主導の既存枠組みに抵抗したり、対抗的な規範を創出したりすると主張する論考もある³⁵⁾。「弱い国家」が行使しうるパワーの形態を類型化したスナイダルらの論考によれば、弱い国家は、制度やアイデアを介して相手を誘導したり制約を課したりすることで、相手を間接的にコントロールするパワー³⁶⁾を行使する「フォーラム・ショッピング戦略」を展開するという³⁷⁾。

2.3.2 フォーラムの「希求」

フォーラムの選択、シフト、あるいは創造にせよ、これらの視点には成功バイアス

31) Hannah Murphy and Aynsley Kellow, “Forum Shopping in Global Governance: Understanding States, Business and NGOs in Multiple Arenas,” *Global Policy*, 4, 2013.

32) Mac L. Busch, “Overlapping Institutions, Forum Shopping, and Dispute Settlement in International Trade,” *International Organization* 61(4), 2007.

33) たとえば、アメリカやEUは、世界貿易機構（WTO）における多国間の自由貿易交渉を進める際、二国間や地域間の貿易協定交渉を同時並行で進めることで「ある国には恩恵を与え、他の国には与えないという脅し」をかけ、多国間枠組みにおいて自らの支配力の高められるようなフォーラム・シフトを行なってきたという考察がある。Gregory Shaffer, “Power, nested governance, and the WTO: a comparative institutional approach,” in Michell Barnett and Raymond Duvall (eds.), *Power in Global Governance*, Cambridge University Press, 2009, p. 133.

34) Daniel W. Drezner, “The Power and Peril of International Regime Complexity,” *Perspective on Politics*, 7(1), 2009.

35) Murphy & Kellow, *op. cit.*

36) バーネットとデュヴァルが類型化したグローバル・ガバナンスにおける4つのパワーのうちの一つ、「制度的パワー (institutional power) に依拠している。Michell Barnett and Raymond Duvall, “Power and Global Governance,” in Barnett & Duvall (eds.), *op. cit.*

37) Duncan Snidal, Thomas Hale, Emily Jones, Claas Mertens and Karolina Milewicz, “The power of the “weak” and international organizations,” *The Review of International Organizations*, 19, 2024, p. 399.

がある。つまり、異なるフォーラムを求めて失敗した事例の検討が相対的に少なく、本稿が扱おうとする事例は基本的には（主流フォーラム側から見て）失敗したものである点で、概念使用には注意を要する。そこで本稿は、代替あるいは新規フォーラムを「希求する（seeking）」ことを捉える概念として「フォーラム・シーキング」を導入し、フォーラム・ポリティクスにおける挑戦者の営為を捉えることを試みる。過程分析においては、基本的には「開発」ニーズにもとづくアジェンダ設定が可能なフォーラムを求める国家アクターに焦点を当てることにするが、争点化の過程において鍵となった企業や市民社会団体などの非国家アクターにも必要に応じて言及することにする。アクターがどのような「開発」ニーズのもと、代替フォーラムを求め、しかしどのような要因によって主流化しなかったのか。それらフォーラム・シーキングの動機と帰結について考察する。

3. 開発ニーズからの税のフォーラム・シーキング：1930-1940年代

3.1 国際課税の初期フォーラム：国際連盟財政委員会

第一次世界大戦の開戦前から戦中にかけて、欧米諸国政府は戦費調達のために所得税や法人税を導入、強化した。それにより、多国籍企業が二重課税の問題に直面するようになった。そこで1919年、欧米の経済界は国際連盟において二重課税問題への対処を求める運動を始めた³⁸⁾。これを受け、国際連盟の財政委員会（Fiscal Committee）は列強国専門家に研究を委託し、各主権間で課税管轄権が重ならないよう調整するためのルールや原則の検討を開始した。

1921年に専門家によって取りまとめられた『二重課税に関する報告書』では、実務的な観点から「源泉地国」への課税権割り当てが推奨された。しかし、その後の列強国間交渉では、各々の課税権配分を最大化しようとする諸国の利害対立が生じた。もし「居住地国」の課税権を優先すれば、資本輸出国（capital-exporting country）がより大きな課税権配分を得られる。その逆に、「源泉地国」の課税権を優先すると、多国籍企業をより受け入れる立場にある資本輸入国（capital-importing country）がより多くの課税権配分を得ることになる。そこで当時、資本輸出国イギリスは国際展開する自国企業の利益を守るために「居住地国」重視のルールを主張し、それに対しフランスなど後発発展国は、自国に拠点を置く外国企業からより多く徴税するために「源泉地国」重視のルールを主張した。

交渉の結果、〈居住地国の優先・源泉地国の制限〉という課税権配分ルールの原則を含む1928年「国際連盟モデル租税条約案」が公表された。つまり、資本輸出国の主張を基調としながらも、部分的には資本輸入国の主張にも配慮するという「妥協」³⁹⁾

38) この運動は国際商業会議所（International Chamber of Commerce: ICC）の設立契機となった。

39) 増井、前掲書、2022年、14頁。

によってこれが成立した。

3.2 「税と開発」の始動：アメリカ地域税務会合とメキシコモデル

〈居住地国の優先・源泉地国の制限〉の基本原則のもと、より多くの利益（課税権配分ルールにもとづく税金）を得られるのは、多国籍企業を多く抱える資本輸出国、すなわち先進国である。他方、資本輸入国であることが多い発展途上国は、先進国と租税条約を締結する場合、課税権配分において不利な立場におかれることになる⁴⁰⁾。この不平等さに対し、1930年代に入り、発展途上国が資本輸入国として源泉地国の課税権制約に懸念を示し始めた。経済開発のために先進国の外資を受け入れていた諸国が、自国で経済活動を展開する外国企業の事業所得への課税権が限定されることにより、外国企業による天然資源の搾取や経済金融活動の支配を問題視したのである。こうして、「開発」ニーズにもとづく国際課税ルールの問題が提起されることになった。

そこで財政委員会は、それまでの列強国・ヨーロッパ中心の検討からアメリカ大陸諸国を包摂するフォーラムへの転換を図っていく。1930年代の数次の会合をとおして、非西洋諸国の当局者、特にメキシコやアルゼンチンなどのラテンアメリカ諸国がアメリカ資本の輸入国として積極的に参加し始めた⁴¹⁾。その結果、検討が手薄だった多国籍企業の脱税への対処や源泉地国による外国事業所得への課税ルールの検討が進み、1933年、35年には「事業所得の配分に関する条約案」が取りまとめられた⁴²⁾。さらに、1939年の開戦後は戦火を逃れて国際連盟の一部機能が本部ジュネーブからアメリカに移され、国際連盟事務局のわずかな人員がその事業を継続するなかで、国際課税について引き続きアメリカ大陸諸国が協議を続けた。その結果、1940年に入りアメリカ、カナダ、および一部ラテンアメリカ諸国当局間の地域税務会合が開かれ、1943年にはその成果として「メキシコモデル租税条約」の策定に至った。メキシコモデルは、ラテンアメリカ諸国の利害を反映して、課税管轄権において源泉地国に有利な内容が含まれるものとして結実した⁴³⁾。すなわち、アメリカ地域のフォーラム創設によってメキシコモデルという「開発」ニーズを反映した「国際課税」ルールが誕生したのである。これが「税と開発」の初期のフォーラムと言えよう。

テオの研究から、アメリカ大陸における地域税務会合の開催とメキシコモデルの策定は、主に三つの要因によって実現したと考えられる。第一に、ラテンアメリカ諸国

40) Tarcísio Diniz Magalhães, “What Is Really Wrong with Global Tax Governance and How to Properly Fix It,” *World Tax Journal*, 10(4), 2018.

41) Teo, *op. cit.*, pp. 25-27.

42) このときに事業所得の配分方式として確立した「独立企業原則（arm’s length principle）」は、その後OECDモデル租税条約へと反映され、脱税や租税回避を目的として多国籍企業がグループ内取引を恣意的な価格で行おうとする「移転価格操作」へ対抗策として、現在も主要な原則を成している。

43) Teo, *op. cit.*, Ch. 2.

の利益追求である。先述のとおり、開戦前から源泉地国課税権の制約に問題提起をしてきた同地域の諸国は、経済発展を追求するなかで国際課税のルール上の不利な立場を改善しようとした。第二に、それらラテンアメリカ諸国を交渉プロセスに包摂した国際連盟事務局の役割も不可欠であった。これは国際連盟が、戦時中もその組織上の目的を遂行し自らの存在意義を確保しつつけるという、組織的な利益追求であったといえる。第三に、アメリカの南北大陸間で異なる利害を橋渡ししたカナダの役割も重要であった。アメリカは居住地国課税権を優先するルールの受益者であり、1933年には最初の租税条約をフランスと締結するなど、国際課税のルール形成において先鞭をつけていた。つまり、アメリカには源泉地国優先の課税権ルールを受け入れる動機は基本的になかった。しかしながら、ラテンアメリカ諸国が居住地国優先ルールを不服としてアメリカと租税条約を結ばないことになれば、二重課税を防ぐルールそのものを締結できないことになり、同地域へ進出するアメリカ企業にとって不利益となる。そこでカナダは、「開発援助としての租税条約」という解釈を示した⁴⁴⁾。すなわち、アメリカにとっては租税条約の締結によって自国企業の進出時に被りうる二重課税の懸念を解消することができ、その結果アメリカ資本がラテンアメリカ諸国に進出すれば、アメリカ資本によるラテンアメリカ諸国の資源開発や産業発展を促すことにつながる、という考えである。この考えが南北アメリカの利害対立を調停し、メキシコモデルに結実した。戦時中の限られた機会においてフォーラム・シーキングが展開され、地域財務会合というフォーラムにおいて国家間の利害調整が果たされたと言えよう。

3.3 「税と開発」の縮退：国連期におけるフォーラム・シーキング

しかし戦争の終結が見えてきた1944年以降、再びモデル租税条約に「ヨーロッパの視点」を反映させようとする声が連合国内で高まっていった。そして1946年、国際連盟財政委員会の最終会合がロンドンで開催され、メキシコモデルに対抗し、従来の居住地国課税権を優先する「ロンドンモデル租税条約」が策定された。同会合で採択された財政委員会の最終文書では、明らかに対立する二つのモデルに対して、前年に創設された国連に対し「資本輸出国・資本輸入国、先進国・後発国間でよりバランスのとれたフォーラムにおいて、二つのモデルを検証しさらに発展させていくこと」を要請した⁴⁵⁾。

1945年4月から始まった国連創設のためのサンフランシスコ会議では、国際連盟下の機構をそのまま国連が引き継ぐか否かをめぐり、1944年ブレトン・ウッズ協定によって創設された国際通貨基金（International Monetary Fund: IMF）などの諸機関とマンデートが重複しないかという点から国家間の意見対立があり、ただちに財政委員会が

44) Teo, *op. cit.*, p. 44.

45) *Ibid.*, p. 51.

創設されたわけではなかった。最終的には、経済社会理事会内に1946年10月に財政委員会（Fiscal Commission）が立ち上がった⁴⁶⁾。しかし国連財政委員会は1947年から1953年までに4回の本会合を開いたが⁴⁷⁾、メキシコ／ロンドンモデルの分断を埋めるような結果は出せず、1954年に解体された。その失敗要因は、冷戦下の東西対立、アメリカの消極的姿勢、財政委員会のマンデートのあいまいさによる争点の複雑化、など複合的である⁴⁸⁾。

この間、国連財政委員会の外でいくつかのフォーラム・シーキングが展開された。まず、1947年11月および翌年3月にキューバのハバナで開催された国際貿易機関（International Trade Organization: ITO）設立のための会議において、ラテンアメリカ諸国は、その憲章に源泉地国課税権の強化を盛り込むことを試みた。しかし採択された「ハバナ憲章」では、外国民間投資の促進のために二重課税を防止する措置を検討・促進していくという一般的な規定に終わった。次に、1948年の3月から5月にかけてコロンビアのボゴダで開催された米州機構（Organization of American States: OAS）設立会議でも、ラテンアメリカ諸国が源泉地国課税権に関する提案を行なったが、アメリカが反対し、経済開発のための民間投資を促進するために各国の税制を自由化し二重課税を排除する、というアメリカ提案の規定が「ボゴダ経済協定」に盛り込まれるにとどまった⁴⁹⁾。以上は、メキシコモデルによって一度は実現された途上国の観点から源泉地国課税権の強化を検討するためのフォーラムを希求する試みであったと言える。しかし、いずれもアメリカの利益追求にもとづく強権によって阻まれることになったのである。

国連財政委員会においても1949年頃までは、事務局や一部の加盟国から地域のニーズを汲むフォーラムの立ち上げ、ならびにそのフォーラムを通じた戦後復興・経済発展のための財政・租税政策への技術支援を求める声があげられていた⁵⁰⁾。たとえば1949年の第2回財政委員会本会合ではベルギーおよびキューバがそれぞれヨーロッパおよびアメリカ大陸で地域税務会合を開催することを提案したが、フランスとアメリカの反対により実現しなかった⁵¹⁾。この間、国連総会において低開発国の経済開発とそのための資金について検討する決議が採択され、経済社会理事会やその他の関連機関が開発援助の検討を進めるなかで租税上の課題も一部で検討対象となった。しかしいずれも、二重課税の排除によって国際的な貿易や投資を促進していくという一般的な方針を確認するにとどまり、メキシコ／ロンドンモデルを統合させるような実質的

46) *Ibid.*, Ch. 3.

47) *Ibid.*, p. 124, Ch. 5.

48) *Ibid.*, Ch. 3.

49) *Ibid.*, pp. 155-160.

50) *Ibid.*, p. 141.

51) *Ibid.*, p. 174.

なルール形成は進まなかった。

3.4 「税と開発」の挫折：OECDの主流化と国連の垂流化

国連において議論が停滞するなか、西側諸国はそれぞれ二国間租税条約の締結を進めた。そうしてアメリカ政府や財界より、国際基準としてのモデル租税条約の確立を進めるために、欧州経済協力機構（Organization for European Economic Cooperation: OEEC）を新たな検討フォーラムにすべきという声が上がりはじめた。1947年にヨーロッパの戦後復興のためのマーシャル・プランを公表し、ヨーロッパ向けに巨額の資本を輸出することとなったアメリカにとって、自国企業が進出先で直面しうる二重課税のリスクは回避しなければならない。つまり、OEECにおいてモデル租税条約を確立することとは、資本輸出国として〈居住地国優先〉の課税権配分ルールを確立したいアメリカの利益追求に他ならなかった。1956年にはOEECで租税委員会（Fiscal Committee）が創設され、モデル租税条約の再検討が開始された。1961年にOEECがOECDへと改組されるとその検討も引き継がれ、1963年に最初の「OECDモデル租税条約」が公表されることとなった⁵²⁾。こうして、OECDモデルは加盟諸国の利害を反映したもの、すなわち居住地国課税権を優先するルールとして改めて確立された。アメリカの市場パワーにもとづくフォーラム・シーキングの結果、新たにOECDがフォーラムとして創造されたのである。

租税条約は1960年代頃まで西側先進諸国間に限られた制度として広まり、発展途上国はほとんど租税条約を締結しないままだった。しかし当時の国際貿易、特に直接投資の拡大により、二重課税の除去にかかるルールを制定するニーズが途上国で高まっていた。そこで1968年、国連の経済社会理事会で改めて租税条約上の課税権配分の不均衡問題が提起され、専門家による協議が始まった。その結果、1980年には源泉地国により多くの課税権を認める規定が盛り込まれた「国連モデル租税条約」が策定された。

しかしこの国連モデルはその策定において大いにOECDモデルを参照していたため、租税条約上の〈居住地国の優先・源泉地国の制限〉の基本原則を転換するものではなかった。また、国連モデルを策定する国際租税協力専門家委員会（Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters）は、通称「国連租税委員会」と呼ばれるものの、OECDの租税委員会とは異なり、政府間協議ではなく各国から選出される専門家の協議体であったため、国家間の政治的なフォーラムとして機能せず、技術的な作業にとどまった。さらに1970年代以降、アメリカを筆頭とする先進諸国が発展途上国と続々と租税条約を締結していったため、実質的にも途上国を含めてOECDモデルが租税条約の参照元として主流化した。こうして、国連モデルは「垂流」ともの

52) 矢内一好「OEECによる租税条約の検討」『経理研究』62号、2022年。

と位置づけられてきた⁵³⁾。

以上のようにOECDが主流のフォーラム、国連が垂流のフォーラムとして確立されることとなり、国際連盟期より断続的ながらも続いてきたメキシコモデルやアメリカ地域税務会合以降の「税と開発」のフォーラム・シーキングは挫折することになった。戦後最大の資本輸出国となったアメリカは、OECDにおいて自らに有利なルール形成を主導するとともに、租税条約を各国と締結することで国際課税の規範を世界的に広めていった⁵⁴⁾。

4. 開発資金のための税のフォーラム・シーキング：1990-2000年代

4.1 開発上の税課題の顕在化

他方で、戦後、主に二重非課税をめぐって「開発戦略」と「開発の障害」という二つの問題側面が顕在化した。まず「開発戦略」としては、植民地からの独立を果たすも脆弱な経済基盤しかもたなかった一部の小国が、近隣の大国からマネーを誘致して経済発展を果たそうと「タックスヘイブン化」した。1960年代にもっともタックスヘイブン化が進んだのはアメリカ・マネーの恩恵が見込めるカリブ海諸国であったが、同じ頃にアジアの経済成長につれシンガポール、香港、ブルネイも同様の戦略を採用し、70年代にはバーレーンとドバイがこれに続いた。タックスヘイブンの増大はその後もつづき、1980年代には太平洋の島嶼国が、1990年代には旧共産諸国がタックスヘイブン戦略に転じた。独立国にかぎらず、ケイマン諸島やヴァージン諸島などのイギリスの海外領土の島嶼国も、国際金融センターのロンドンとの結びつきを深めるために金融化と税制優遇措置を進めた⁵⁵⁾。資源をもたず、国土や人口が小さいために大規模な直接投資を呼び込むことも期待できない小国にとって、世界経済における開発戦略として採られたのが、オフショア金融センター化することだった⁵⁶⁾。

次に、これらタックスヘイブンが「開発の障害」として問題化した。途上国から先進国への資本逃避として、移転価格操作による租税回避、麻薬取引やテロなどの犯罪活動による収益移転、政府役人による贈収賄、資源採掘産業の税優遇や賄賂がある。

53) 矢内一好「国連モデルとデジタル課税」『租税研究』862号、2021年、152頁。

54) Eccleston & Johnson, op. cit., p.262.

55) ロナン・パラン、リチャード・マーフィー、クリスチアン・シャヴァニュー（青柳伸子訳、林尚毅解説）『[徹底説明] タックスヘイブン：グローバル経済の見えざる中心のメカニズムと実態』作品社、2013年、242、304頁。

56) ただし、タックスヘイブン化という「開発戦略」がすべて成功したわけではない。経済成長を果たした国もあるが、その一方で、太平洋の島々や旧共産諸国など、タックスヘイブン化政策を講じても低所得国にとどまる国がある。タックスヘイブンに呼び込まれるマネーは、直接投資によって工場が設立されることとは異なり、金融商品の位置情報をバーチャルに主権法域に紐づけるだけで事足り、地元の雇用創出やインフラ整備といった内的発展へとつながりにくいためである。パラン他、前掲書、308-301頁。

これら逃避資本には「違法な資金フロー (Illicit Financial Flows: IFFs)」とよばれる不正資金もあれば、制度を活用した合法的な移転資金もある。ゆえにその金額規模を特定することはさきわめて難しいが、途上国からの不法な資本逃避だけを少なく見積もっても、2005年の推計値で約1兆ドルだという。これは当時のOECD諸国のODA総額の10倍に相当する。そしてその大半は、タックスヘイブンを經由して先進国の主要金融機関に流れ込んでいると見られている。つまり、タックスヘイブンによって、途上国の国内資金が流出しているどころか、開発援助を無効化し、金融大国を利するようなマネーの流れが生じてきたのである⁵⁷⁾。

以上の二重非課税問題を開発の観点から協議するためのフォーラムは存在しない。ゆえに、これらの問題は主に先進諸国の税源流出として捉えられ、1990年代末から2000年頃にかけて、OECDが無税または著しい低税率法域で透明性の低いタックスヘイブンを「名指しで非難する」ブラックリスト政策を講じた。同じ頃、違法な資金フローの規制については、金融活動作業部会 (Financial Action Task Force: FATF) が不透明法域を動揺にブラックリスト化して当該諸国に改善を促す取り組みを展開した⁵⁸⁾。しかしこのOECDなどの取り組みは、「開発」の観点というよりは、アメリカら先進諸国の税源流出の問題への対処として講じられた点で、「税と開発」の取り組みとは言えないものであった。

4.2 「税と開発」の再起動：UNDPによる問題提起

それに対し、途上国の資本逃避という開発課題に早くから警鐘を鳴らしていたのは、国連開発計画 (United Nations Development Programme: UNDP) であった。UNDPは1990年に『人間開発報告書』を創刊し、開発を「人びとの選択の幅を拡大する過程」として捉える「人間開発」という概念を提示したが、その翌年の同報告書では、「人間開発のための財源確保」を主要なテーマに掲げ、資本逃避の問題に言及していた。同報告書の主な主張は以下のとおりである。人間開発に十分な支出をしない各国の政治的意思のために、人間開発の達成が妨げられている。人間開発を達成したいのであれば、現在の財政支出のあり方を変えなければならない。具体的には、資本逃避の防止、不正な支出の温床となる腐敗の撲滅、非効率的な支出を伴う公営企業の改革、債務支払いの再編、という4つの行動によって、追加的な資金がなくとも人間開発へ十分な予算を振り向けることができる。ただし、これは経済成長や追加的な資金が不要であるということを意味しない。人間開発の目標は追加資金の調達なしには達成できない。しかし、そのためにもまずは現在の支出・予算構造の改革を通じて資金を有効

57) パラン他、前掲書、290-303頁。

58) パラン他、前掲書、第9章。

活用すること、ならびに、より脆弱な層へと資金が届くような戦略が重要である⁵⁹⁾。以上の見解のもと、UNDPは、「追加資金」の候補としてトービン税に着目し、開発財源の議論を具体化していく。

4.3 「税と開発」の争点化：トービン税のフォーラム・シーキング

同じ頃、国際社会ではトービン税というグローバル・タックス構想に徐々に関心が集まっていた。トービン税とは、1970年代に経済学者トービンが考案した為替取引への課税構想である。為替市場の過度な流動性を抑制するマクロ経済政策として考案されたものだが、1980年代のラテンアメリカ諸国が累積債務問題に見舞われると、市場の安定化に加え開発資金調達手段として着目され始めていた。これにUNDPも目をつけ、1994年の『人間開発報告書』では、新しい開発資金の候補としてトービン税に言及し、翌年に開催を控えていた国連主催の社会経済サミット（コペンハーゲン）にてこれを検討するよう各国首脳に呼びかけた⁶⁰⁾。これを受け、フランスのミッテラン大統領など、一部の首脳がトービン税の導入を訴えたが、サミット成果文書にトービン税が盛り込まれることはなかった。アメリカなど多くの先進諸国が反対したためである。G7サミットなどでもトービン税を議題にすることが幾度か試みられたが、その度にアメリカの反対を受けた。

アメリカがトービン税を忌避した理由は主に二つある。一つは「国連の税」、すなわち超国家的機関がアメリカ市民から強制的に取り立てる税だという批判である。ただし、トービン税を推進する多くは国連を徴税主体として想定しておらず、これを各国の合意にもとづく条約等で実現し、徴税主体も各国としたうえで、その税収の全部あるいは一部を国連等国際機関の基金へ拠出することを想定していたため、超国家的な税という批判は必ずしも当たらない。しかしグローバルに徴税・再分配するというグローバル・タックスの性質上、そのような警戒心を惹起することになったのである。その結果、アメリカでは共和党議員が主導し、国連がアメリカ国民に税を課すことを禁止する法律が2000年に可決されている⁶¹⁾。もう一つは、ウォール・ストリートを擁するアメリカが、金融産業の利益を阻害しうるような通貨取引税へ賛成し得ないためである。つまりアメリカは、開発資金調達の手段としても、考案元来の構想の目的である市場安定化の手段としても、トービン税に強く反対していた。1995年の社会開発サミット以降、アメリカはこの議論を嫌悪し、これ以上国際会議でトービン税が取り上げられないよう圧力をかけていたほどであった。

そうしてその後、アメリカの圧力を避けるようにして、開発資金のための税を議論

59) UNDP, *Human Development Report 1992*. Oxford University Press.

60) UNDP, *Human Development Report 1994*. Oxford University Press.

61) ブリュノ・ジュタン『トービン税入門—新自由主義的グローバリゼーションに対抗するための国際戦略』社会評論社、2006年、217頁。

するフォーラム・シーキングが展開されていく。1997年にアジア通貨危機が発生すると、ヨーロッパを中心に世界的な市民運動がトービン税の導入を訴えたことで、EUでトービン税が検討の俎上に上がった。しかしEUでは統一通貨ユーロの導入時期にあったため、通貨への課税構想は具体化しなかった。他方、フランスやベルギーではトービン税を導入する法案が議会で可決された。しかしその導入はEUレベルでの導入が決定すれば、という条件付きのものであったため、実施には至らなかった。

以降のトービン税のフォーラム・シーキングは、国連において主に展開されていく。2000年4月にはカナダが2ヶ月後に控える国連社会開発サミット（コペンハーゲン＋5）の準備会合において、通貨取引税を提案した。しかしアメリカの強い反対を受け、決議案文言にトービン税は採用されなかった⁶²⁾。2001年には国連事務総長コフィ・アナンが設立し研究を委託した「国連開発資金に関する上級パネル」が、その報告書において、ODAに代わる革新的資金源のあり得る選択肢の一つとして通貨取引税の実施を勧告した。このパネルの研究は、前年に国連で採択された「国連ミレニアム宣言」とそれに基づく「ミレニアム開発目標（MDGs）」の達成のためには、ODAでは到底足りず、新しい開発資金の検討が急務とされていたことを背景とする。こうして2002年、第1回国連開発資金会議のモンテレー会議において、国連はこの報告書にもとづき、トービン税などのグローバル・タックスの導入を求めるとともに、開発のための税の検討を主要任務とする新たなフォーラムとして、「国際租税機構（international tax organization）」を新たに立ち上げる構想を提示した。

これに対し、モンテレー会議において先進国の多くはほとんど同調しなかった。1990年代後半にかけてアメリカを筆頭にトービン税がことごとくフォーラム・シーキングに失敗していたことから、その帰結は至極当然のことであった。こうして、モンテレー会議で採択された「モンテレー合意」では、MDGs達成のための新たな開発資金調達のためには、税を含む公的資金のみならず、投資など民間資金を含む多様な手法の革新的な資金の動員が必要という方針が確認されるにとどまった。

これ以降、開発資金のための税をめぐる議論は、主に二つの方向へと帰結していく。第一には、開発資金会議において、税などの公的資金は後退していくことになった。トービン税を筆頭とするグローバル・タックスの議論に、アメリカを筆頭とする反対国がいる以上、この議論を国連で継続させることは難しかった。第二に、しかしながら、グローバル・タックスの推進国が国連の外で新たにフォーラムを創設し、その検討を進めていくことになった。これを主導したのがフランスである。1995年におけるミッテランの積極的姿勢や議会での国内法の可決の流れを継ぎ、当時のシラク大統領は、有志国とともに検討を続け、2006年に「開発資金のための連帯税に関するリーデ

62) 北沢洋子「欧州が目指す「トービン税=通貨取引税」とは何か」『エコノミスト』81(57)、2003年、78-80頁。

ィング・グループ（2009年に「革新的開発資金に関するリーディング・グループ」に改称。以下「リーディング・グループ」）という新たなフォーラムを立ち上げるとともに、ブラジル、チリら13カ国とともに「航空券連帯税」の導入を表明した。フランスらはトービン税も含むいくつかのグローバル・タックス構想を検討した結果、国際航空券の代金に上乗せ徴収するかたちで、ヒトの越境移動に伴う経済活動に課税するとともに、その税収をヒトの越境移動に伴いリスクが拡散しうる感染症の課題に取り組む国際機関へ拠出する枠組みを立ち上げたのである⁶³⁾。これは、1990年代中盤以降の開発資金のための税のフォーラム・シーキングが具体的な成果に結実した、唯一の成功例である。

リーディング・グループは、2008年の世界金融危機後に為替取引以外の金融商品も課税対象に含める金融取引税を開発のための新たな資金源として検討するなど、その活動を続けたが、これ以降あまり成果を出せないまま、現在は開店休業状態にある。金融取引税は2010年頃よりEUでも密な検討と交渉が進み、フランスなど一部加盟国が導入意思を固め具体的な法案も用意されたが、参加国間で細則の検討に難航し議論が長期化した結果⁶⁴⁾、ほとんど立ち消えとなった。

4.4 「税と開発」の再定義：OECDのフォーラム戦略

他方で、「税と開発」の再定義を通じてその意味を自らの活動に引き付けて取り組みを活発化させていったのが、OECDである。モンテレー会議に参加していたOECDは、国連の「国際租税機構」を表立って批判することはなかったものの、代わりに「税に関する国際的な対話（International Tax Dialogue、以下「ダイアログ」）」という、途上国税務当局との関係構築を通じて途上国の徴税能力の強化を図る枠組みをIMFおよび世界銀行と共同で設立することを提案した。これがルサージュのいう国連とOECDの「縄張り争い」である。「ダイアログ」はその後あまり成果を上げなかったが、後の「税と開発のタスクフォース」の立ち上げにつながった。

その後OECDは、「国際課税」分野における「能力構築」という意味において「税と開発」の活動を展開していく⁶⁵⁾。そのような流れが出来た要因は、主に四つあると考えられる。第一に、G20からの指示である。前述のとおり、G20サミットはDRMの観点から税分野における開発ニーズへの対処を求めている。第二に、その具体的な行動として、G20サミットがOECDの「タスクフォース」のみならず、国連、IMF、世

63) 上村、前掲書、第9章。

64) 津田久美子「「車輪に砂」：EU金融取引税の政治過程：二〇〇九～二〇一三年」『北大法学論集』、66(6)および67(1)、2016年。

65) Wouter Lips & Dries Lesage, “Medium-Term Revenue Strategies as a Coordination Tool for DRM and Tax Capacity Building,” in Dries Lesage, Wouter Lips and Irma Mosquera Valderrama (eds.), *Taxation, International Cooperation and the 2030 Sustainable Development Agenda*, Springer, 2021, p. 83.

銀、アフリカなどの地域税務協力枠組みと共同で報告書を作成するよう指示したことである。この共同作業は当初見解や立場の相違もあって難航したが、結果として共同報告書を提出したことで、その後各機関との「税と開発」にかかわる協働プログラムを展開していくことにつながった。たとえば、2015年の第3回開発資金会議（アディスアベバ）では、「タスクフォース」の後継としてOECDとUNDPが「国境なき税務調査官（Tax Inspectors Without Borders: TIWB）」プログラムを立ち上げた。これは、途上国へと派遣されるドナー国の税務調査官が現地で知識と実践経験を共有するプログラムである。さらに2016年、BEPS包摂的枠組みの設立時には、途上国におけるBEPS各措置の導入支援を通じたDRMを加速させる取り組みとして、OECDとIMF、国連、世銀とが共同で「税に関する連携のためのプラットフォーム（Platform for Collaboration on Tax: PCT）」を設立した。PCTはOECDが展開してきた税務当局向けの研修プログラムの提供に加え、途上国の開発ニーズ・目標に沿った国内税制開発の支援、二国間援助や地域開発金融機関など各主体によって展開されている個別のプログラム間のコーディネーション、などに取り組んでいる⁶⁶⁾。

以上の経緯から、OECD主導の「税と開発」とは、論争が巻き起こった「開発資金のための税」をアジェンダから抜き出し、「能力構築」に特化したアジェンダとしてフレーミングすることによって確立したと言える。またそのような新しい取り組みに集中できたのは、フランスらが「リーディング・グループ」という新しいフォーラムを創設したことで、自らの分野に関連が深い狭義の「税と開発」を提起することができたという間接的要因があったからとも言えるだろう。さらに、もっとも基底的な要因としては、「開発資金のための税」を忌避していたアメリカがこの取り組みには反対しなかったこともある。開発資金の議論潮流はその後ますますDRMや民間資金へと傾斜していくことになった。こうして、国連を中心とする「開発資金のための税」の議論は、OECDによる戦略的なアジェンダ・シフトによって、そのフォーラムとともにOECDの「税と開発」に部分的に吸収されることになった。PCTなどはあくまで技術的な作業を担当する組織であるため、議題設定等の役割をもたない。そのアジェンダ設定や方向づけを行うのはBEPS包摂的枠組みの政府間協議体であり、OECDが引き続きその中心的フォーラムの位置を維持することになったのである。

5. 結論と今後の展望：新たなフォーラムへの期待と温度差

以上の経緯によって、開発ニーズのための国際課税の見直しにせよ、開発資金のための税の検討にせよ、そのフォーラム・シーキングがいかに挫折を経てきたか、ならびに、OECD中心の国際課税ガバナンスがいかに開発ニーズを規定し限定してきたかが明らかになった。すなわち、OECDの位置づけや方向性と異なる広義の「税と開発」

66) Platform for Collaboration on Tax, “What we do” <<https://www.tax-platform.org/what-we-do>>.

の問題提起はきわめて難しく、またその提起を行うための場がほとんどないという問題が潜在していた。この問題を、BEPS 包摂枠組みへ「包摂」されたことをきっかけに途上国自身が自覚したことで、2023年国連決議で枠組条約という新しいフォーラムを希求する流れにつながったと結論づけられる。

そこで以下では、概略ながらも2023年国連決議をめぐる代表的な国の立場を整理し、新たなフォーラム創設を通じて何が希求されているのかを示し、歴史的な経緯に照らして今後の行方を展望したい。

2022年12月、国連総会においてアフリカ・グループは、「包摂的かつ実効的な税の問題に関する国連における国際協力」を求める決議を提出し、事務総長にその協力のあるべき形について報告書を提出するよう要請した⁶⁷⁾。それに対し、2023年7月に事務総長報告書が提出され、途上国が抱える諸課題を検討した結果、三つのありうる協力のかたちが示された⁶⁸⁾。一つ目は、税と開発について包括的に規定する単一の「多国間条約」を創設し、その発効をもって法的拘束力をもたせるというもっとも強力な措置である。二つ目は、「国際租税協力に関する枠組条約」を創設することで、枠組条約のもと締約国が議定書の策定を通じて部分的な法的取り決めを進めることができるものとして提示された。三つ目は、「国際租税協力のための枠組み」を創設することで、これは条約といった法的拘束力をもたない形式にすることで、実質的な措置への国家間合意がなくとも多様な協調を進めることを可能にする措置として提示された。

以上の候補のうち、結果として二つ目の枠組条約を進める決議案をナイジェリアが提出し採択されたが、交渉段階ではイギリスが三つ目の案をもとにした決議案を提出していたなど、国家間の攻防があった。そのため、2023年の採決はコンセンサスではなく多数決となり、先進国はあまねく反対票を投じたものの、新興国と途上国の賛成多数で可決されることになった。これを経て、枠組条約の対象範囲や意思決定方法を取り決める「付託条項 (Terms of Reference: ToR)」の策定プロセスが開始され、2024年11月27日、ToR案が採択されるに至った。

以上のプロセスにおいて⁶⁹⁾、第一に、OECDの先進諸国はおしなべて、枠組条約はDRMや能力構築の観点において意義があろうが、OECDの近年の取り組みを阻害するものであってはならず、重複を避けるべきという慎重な立場を表明している。アメ

67) United Nations General Assembly, “Resolution adopted by the General Assembly on 30 December 2022- Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations,” 30 December, 2022, A/RES/77/244.

68) United Nations General Assembly, “Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations - Report of the Secretary-General,” 26 July, 2023, A/78/235.

69) 以降の各国立場については、ToR 策定会合の各国が提出したポジション・ペーパーの記述に基づいている。国連の以下ウェブサイトから文書を入手した。Ad Hoc Committee to Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation - Inputs (First Session) < <https://financing.desa.un.org/un-tax-convention/inputs> >.

リカは、OECDの分野に国連が介入することを明らかに拒絶している。日本もほぼ同様の主張である。ただし、フランス、ドイツ、イタリア、オランダなどは、OECDの取り組みとの重複への懸念しつつも、DRMの促進や開発資金調達観点から国連枠組条約が対象としうる課題として、能力構築に加え、富裕層（High-net-worth individuals: HNWI）への課税、炭素税などの環境税、円滑な税務行政のためのデジタル化、などの分野に言及している。特にフランスは、DRMとしての税をパリ協定の目標達成のための資金源として検討すべきという考えのもと、カーボン・プライシングや航空券連帯税などが枠組条約の検討対象になりうると主張している。つまりフランスは、自ら主導したパリ協定の施策と「税と開発」との接点をもたせようとするとともに、自身が先導し導入した航空券連帯税に言及していることから、この新たなフォーラムを現在活動が停滞しているリーディング・グループの後継候補にする野心をもっていると考えられる。

同様に環境の観点からこのフォーラムに期待をかけるのが、チリとコロンビアである。この両国はOECD加盟国でありながらも枠組条約によるOECDの取り組みへの悪影響は懸念しておらず、むしろ課税権配分の再検討を含む両フォーラムにおける取り組みの相乗効果を期待している点も特徴的である。なお、環境税についてはバハマも課題にあげている。そのため、現時点では目立った動きはないものの、環境開発のための税の 이슈が枠組条約の一つの重要課題となり、従来の先進国／途上国といった立場を超えた有志連合が結成される潜在性がある。なお、フランスは2023年の気候変動枠組条約締約国会議（COP28）において「グローバル連帯税タスクフォース」をバルバドス、ケニアと共に立ち上げている⁷⁰⁾。現時点では研究活動やCOPにおけるイベント開催を展開しているが、このタスクフォースとリーディング・グループ、そして税の枠組条約のあいだのフォーラム間調整が今後展開するかもしれない。

第二に、途上国はほぼすべてこの決議に賛成票を投じているものの、新しいフォーラムにける期待には差異がある。まず、タックスヘイブンとして知られるバハマは、税優遇や投資インセンティブなどの租税競争を強化すべき方向を示している。それと真逆の課税強化を主張しているのが、枠組条約創設のプロセスをリードしたナイジェリアである。ナイジェリアは、まず、現段階では包摂的かつ効果的な税のガバナンス枠組みが「存在しない」という認識のもと、より包摂的で持続可能な開発の観点を兼ね備えた税の国際協力を求めている。また、公平な課税権の配分、違法な資金フロー、BEPS課題、透明性、デジタル課税、富裕層課税、などの包括的な諸課題を枠組条約で検討していくべきとする。そのうえで、途上国への能力支援やその他包摂上必要となる特別の対応をも要請している。さらに、枠組条約それ自体の策定と並行して進めるべき喫緊の課題は「早期議定書」として着手すべきとして、その課題に違法な

70) Global Solidarity Levies Task Force <<https://globalsolidaritylevies.org/>>.

資金フローとデジタル課税をあげている。このように、アフリカ・グループは、これまでの歴史において顕在化した「税と開発」の諸課題を議論するフォーラムが存在してこなかったという認識のもと、それらを包括的に再検討すべきことを主張している。広義の「税と開発」をめぐるフォーラム・シーキングの歴史の延長に2023年決議を位置づけるべき最大の理由がここに見出される。

他方で、インドやブラジルなどの新興国はアフリカとはやや異なる見解を示している。両国は、各国政府が平等な代表性をもち議題設定から関与することのできる恒久的な租税協力機構を組織する重要性を強調し、それを支える事務局や専門家グループの創設などガバナンス面での提言を行っている。しかし、それらガバナンス設計を枠組条約の策定プロセスにおいて慎重に取り組むべきという認識から、早期議定書で個別課題を今から掘り下げることに懸念を表明している。

以上のように、全体として、途上国はOECDと異なる新しいフォーラムを自らの経済開発・発展、ならびに意思決定上のプレゼンスの向上の目的のもと各々に歓迎しているが、その内実はさまざまである。したがって、国連における新しい「税と開発」の取り組みは、現時点では同床異夢の状態にあると結論できる。それが今後は物別れになるのか、あるいは収斂していくのかについては、まだ予測することはできない。しかし少なくとも、歴史的経緯から見れば、現時点で示唆できる点は二つあると考えられる。

第一に、歴史上、OECDという税のフォーラムが非常に耐久力・求心力をもってきたことである。「税と開発」アジェンダをめぐるそうであったように、OECDが国連の枠組条約の一部の施策に協働していくことが十分あり得る。そうしたとき、妥協点として国連における各措置の改革の野心度がやや薄れたり、OECD寄りの施策へと変容していったりすることがあり得るだろう。その場合、国連という新しい「税と開発」のフォーラムの意義は薄れることにもなりうる。ただし、OECD主導の「デジタル課税」合意を実施するための多国間条約については、主にアメリカが採択する姿勢を見せていないために現時点で実現の目処がたっていないことから、政府間フォーラムとしてのしばらくのあいだ国連が有効に機能する可能性はある。その間、OECDのメンバーとしてこれまで議題設定や政策形成において優位な立場にあった先進国は、国連において途上国の開発ニーズに真摯に耳を傾け、いずれのフォーラムが主流になるとしても、協議を続けていくべきだろう。

第二に、枠組条約の策定にともない、国連モデル租税条約との位置づけを明確にしていける必要があるだろう。これは一方では、メキシコモデル以降きわめてマイナーな位置におかれてきた途上国向けのモデル租税条約について、これを機に本格的な再検討を進めることが期待される。ただしもう一方では、もしその検討が進んだとして、それが源泉地国課税権を強化するよう帰結するかどうかは、各国の交渉次第である。発展途上国におけるデジタル経済・金融市場がますます拡大する昨今、途上国が本格

的に二重課税や二重非課税問題に直面するのはまさにこれからのことである。そのなかで、途上国が課税権配分のルールの見直しに対し、立場を変える可能性もある。政府の立場という意味では、先進国にせよ途上国にせよ、税制の規制を強化するのか、あるいはより規制を緩和していくのか、政権交代やその他の社会経済要因によってその政策選好は変わりうる。実際、2023年のアルゼンチン大統領選挙で右派への政権交代が起こり、より国家非介入的施策をとる政権が発足したことで、アルゼンチンはサウス諸国のうち唯一、2024年のToR案に反対票を投じた。

2025年1月に発足した第2次トランプ米政権は、OECDの国際課税ルールからも国連での枠組条約交渉からも離脱することを表明した。分断が深まる現代の国際秩序において、国際課税およびその複合分野としての「税と開発」のフォーラム・ポリティクスがどのように展開していくのか、ますます注目していかなければならない。

A New Forum-Creation for Tax and Development? : Developing Countries' Challenge for Establishing UN Framework Convention on International Tax Cooperation

TSUDA Kumiko

Abstract

This paper provides a preliminary analysis on how the resolution calling for the creation of a United Nations Framework Convention on Tax Cooperation (UNFCTC) was adopted in 2023, by reviewing the historical background of politics for ‘tax and development’. First, the paper provides the background of the resolution in the context of recent development of international tax governance and insists the meaning of the resolution should be considered in the historical context of ‘forum-seeking’ for the tax and development. Second, it analyzes the political process of early forum-seeking on ‘tax and development’ since the 1920s and illustrates how the challenge ended unsuccessfully. It also examines the contested discussions over the ‘tax and development’ agenda in the 1990s and clarifies that forum-seeking by the UN failed and led to the narrow ‘tax and development’ termed by the OECD. The paper then concludes that the UN resolution was realized by the developing countries demanding a forum to discuss the issue of ‘tax and development’, for which no major forum had existed for a long time.

Keywords

Global Governance, Forum Politics, International Taxation, Financing for Development, Developing Countries

