

国連国際租税協力枠組条約 (United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation) について



西村あさひ法律事務所・外国法共同事業 弁護士

増田 貴都

はしがき 本稿は令和6年9月30日開催の会員懇談会における、西村あさひ法律事務所・外国法共同事業 弁護士 増田貴都氏の「国連国際租税協力枠組条約 (United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation) について」と題する講演内容を取りまとめたものである。尚、当日の配布資料は本文末尾にまとめて掲載している。

はじめに

皆様、ただいまご紹介に預かりました、西村あさひ法律事務所・外国法共同事業の弁護士の増田でございます。本日は国連国際租税協力枠組条約 (United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation) に関する報告の機会をいただき、誠にありがとうございます。はじめに、いくつかご留意いただきたい点がございます。私は国際税務案件を中心に担当しております企業法務弁護士ではありますが、国連国際租税協力枠組条約に関する国際交渉には関与しておらず、本講演は、公開情報のみに基づくものです。また、これから述べる意見や見解は、私個人のものであり、過去又は現在の所属団体の公式見解を反映するものではありません。それでは、早速講演の内容に入らせていただきます。

本講演のテーマ

まずは本講演の要点を、一枚のスライドにまとめてご紹介いたします。本講演のタイトルは「国連国際租税協力枠組条約について」であり、講演の目的は、そもそも枠組条約とは何か、そして現段階でどのようなルールが交渉されているのかを、わかりやすく説明することにあります。ただし、本講演ではそれに加えて、「国連国際租税協力枠組条約がもたらす潜在的な影響」にも焦点を当ててお話ししたいと考えています。

では、「潜在的な影響」として何が考えられるのでしょうか。まず、その前提として、途上国が現在の国際租税の規範形成に対して不満を抱いている状況を確認しておきます。途上国は、「OECD/G20 BEPS包摂的枠組」(IF) (また、租税情報交換分野に関しては「税の透明性と情報交換に関するグローバルフォーラム」) の主導による規範形成が、自国の利害を十分に反映していないと感じており、その結果、国際交渉において不利な立場に追いやられていると主張しています。

このような途上国は、国際的な交渉における影響力を高めるために積極的に活動しており、その手段として国連が利用されています。最近

の象徴的な出来事としては、2023年12月、途上国の主導で「国連国際租税協力枠組条約」の交渉開始が国連総会で決議されたことが挙げられます。

しかしながら、ここで注意すべき点は、この決議は注目に値するものの、それが直ちに国際課税制度の抜本的な変革をもたらすとは限らないということです。仮に枠組条約や議定書によって、現在の国際的な利害関係のバランスを法的拘束力を伴う形で変更しようとするれば、その変更によって不利になる国々は、枠組条約や議定書への署名や批准を避ける可能性が高いと思われます。つまり、枠組条約や議定書が意欲的な内容であるほど、必要な国々の賛同を得ることが難しくなるという「反比例の法則」¹が働くことになります。

もちろん、今後の条約交渉の内容には予断を許さない部分もありますが、枠組条約や議定書によって利害関係を大きく変える試みには、そもそも構造的な限界が存在するとも考えられます。では、この枠組条約交渉開始は象徴的な意味しか持たないのか、否、「潜在的な影響」があり得るのではないか、という点を本講演では強調したいと思います。

具体的には2つの点に焦点を当てます。第一に、BEPS包摂的枠組 (IF) が今後も国際課税の規範形成を主導することが予想されますが、そうであっても、途上国側への譲歩を求められる可能性が高まるという、間接的な影響です。第二に、途上国以外の国々が枠組条約や議定書の締約国にならなかった場合でも、途上国がその内容を国内法に取り入れることで、非締約国に対して事実上の影響を及ぼす可能性があるという点です。これらの点については、講演を通じて詳しく説明してまいります。

本講演の構成

本講演の構成をあらかじめご説明いたします。まず前半（後記1）では、昨年12月の国連総会において、国連国際租税協力枠組条約の交渉開始を決定する決議が可決されるまでの経緯について解説いたします。

次に後半（後記2）では、最近可決された枠組条約交渉に向けた基本的指針 (Terms of Reference: ToR) をご紹介します。このToRは、今後の交渉の指針となるべき文書であり、その内容について説明いたします。

なお、先程テーマに掲げました「潜在的な影響」については、前後半の内容を話しながら随時言及していく予定です。そして、最後（後記3）に“What if the UN fails?”もし国連での枠組条約交渉が失敗したらという問いを用いて、あり得る「潜在的な影響」を再確認し、結びに代えさせていただきます。

1. 国連国際租税協力枠組条約の交渉開始決定までの経緯

(1) 2022年12月国連総会決議

前置きが長くなりましたが、ここから本論に入ります。まず、報告の前半部分として、昨年末の国連総会において「国連国際租税協力枠組条約」の交渉開始を決定する決議が可決されるまでの経緯をご紹介します。[\[参考資料1\]](#)には時系列表を掲載しておりますが、ここでは要点を掻い摘んでご説明いたします。

本来であれば、2015年7月にエチオピア・アディスアベバで開催された「第3回開発資金国際会議」まで遡る必要があるかもしれませんが、より直接的な発端として注目すべきは、2022年末の国連総会第2委員会での議論です。この時、

¹ この「反比例の法則」というフレーズは、講演者のオリジナルではなく、Robert Goulder, *Everybody Wants to Rule the Tax World*, 111 TAX NOTES INT'L 1309, 1311 (2023) (“the fate of any MLC (regardless of the proponent) is governed by a natural law of inverse proportionality: The more it tries to alter the status quo, the less likely it is to succeed.”) を参考にしている。

ナイジェリアがアフリカ諸国グループを代表して、国連での租税協力条約の交渉開始を求める決議案（A/C.2/77/L.11）を提出しました。

当初の決議案には様々な反応があり、その結果、国際租税協力の「包摂性」（inclusiveness）及び「実効性」（effectiveness）を強化するための条約その他の方法を検討するための政府間討議の開始と、当該政府間討議での議論の叩き台となる報告書の作成を国連事務総長に求める、よりマイルドな内容に差替えられました（A/C.2/77/L.11/Rev.1）。

しかし、差替え後の内容に対してさえも米国代表が内容をさらにトーンダウンする修正案を提出しました（A/C.2/77/CRP.2参照）。この米国の修正案は最終的に否決され、ナイジェリア代表の（差替え後の）原案での採択を本会議に勧告することが決定されました（A/77/441）。そして、2022年末には、決議案「Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations」が国連総会本会議でも無投票で採択されました（A/RES/77/244）。

米国は国際租税の規範形成において圧倒的なバーゲニングパワーを持っているはずですから、米国代表の修正案が否決され、ナイジェリア代表（アフリカ諸国グループ）の原案が採択されたことに驚く方もいらっしゃるかもしれません。ここで重要なのは、国連総会の表決は各加盟国が1票ずつ持ち、経済規模に関係なく単純多数決で決定される点です。例えば、米国の経済規模はナイジェリアの数十倍ですが、投票においては両国とも1票しか持ちません。さらに、アフリカ諸国グループは54か国を擁しており、これは国連加盟国全体の約28%に相当します。

米国修正案に賛成したのは米国、カナダ、欧州諸国、日本、韓国、オーストラリア、ニュージーランド等の先進国が中心で、全体で55か国

でしたが、反対票を投じた途上国は97か国に達しました。このように、国数の点で途上国は先進国を上回っており、単純多数決方式では途上国側が優位に立つことがわかります。また、OECD加盟国の中でも一部は棄権しており、例えばノルウェー、トルコ、チリ、コロンビア、メキシコ等がそれに該当します。つまり、OECD加盟国内でも足並みが揃っていない状況が見て取れます。

このように、2022年12月国連総会決議時点で、発言力不足に不満を抱く途上国と先進国との間に対立構造が存在していたと言えます。もちろん、このように図式化された対立構造で全てを説明することはできませんが、本講演では、この対抗軸を前提として話を進めたいと思います。

現在の国際租税規範の形成を主導するBEPS包摂的枠組（IF）には140以上の法域が参加していますが（2024年5月28日時点で147法域）、途上国にとってはその枠組みが必ずしも満足のいくものではないようです。BEPS包摂的枠組（IF）は、各参加国が対等な立場でコンセンサス方式に基づいて意思決定を行っていると言われていますが、実際には異議を唱えなければ同意したものと見なされると言われています²。これにより、ある参加国が人材不足で作業ペースについていけなかった場合でも、意見を表明しなかった以上はコンセンサスに加わったと扱われているようです。こうした実務上の運用が、結果的に、利害を反映する機会が事実上ないまま作られたお仕着せの規範を押し付けられているという途上国の不満を生み出し、現在の国際租税の規範形成プロセスには「包摂性」と「実効性」が欠けているという主張につながっているように見受けられます³。

この「包摂性」の欠如に対する批判は、租税正義を掲げる団体等を中心に高まっていますが、一方で、途上国にとってBEPS包摂的枠組（IF）

² 例えば、2023年7月国連事務総長報告書（後述）のパラグラフ44参照。

³ こうした主張を行う文献等は多数存在する。網羅的に紹介することはできないが、例えば Yariv Brauner, *A UN Dawn for the International Tax Regime*, 52 (2) *INTER TAX* 100 (2024).

に代わるフォーラムを形成すること自体が目的なのではなく、むしろBEPS包摂的枠組(IF)内でより上手く立ち回り、自らの発言力を強化するための手段として、盤外戦術的に国連を利用しているだけではないか(規範形成フォーラムのある種のフォーラム・ショッピング)という見方もあるのではないのでしょうか⁴。実際、これらの途上国がBEPS包摂的枠組(IF)を脱退したわけではなく、むしろ2022年12月国連総会決議後も、例えば2023年11月にはフィリピンが正式に枠組みに参加する等、途上国からBEPS包摂的枠組(IF)への参加は依然として続いています。BEPS包摂的枠組(IF)の側から見ても、世界経済に占めるウェイトが増えてきた途上国のニーズをある程度取り込むことは、国際課税の規範形成における主導的フォーラムの地位を維持していく上では不可欠であるようにも思います⁵。こうした背景からか、2022年12月国連総会決議に際して国連日本政府代表部を含め先進国が発した声明⁶では、BEPS包摂的

枠組(IF)との競合に対する警戒感が強く示唆されています。

(2) 2023年7月国連事務総長報告書

時系列に話を戻しますと、2022年12月国連総会決議によって、政府間討議の開始と、そのたたき台となる報告書を国連事務総長が作成することが、多数決により可決されました。これは途上国側の数的優位が背景にあったと言えます。この総会決議に基づき、António Guterres国連事務総長名義の報告書「Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations」(A/78/235)が2023年7月26日付で作成されました(公表日は同年8月8日)。この2023年7月国連事務総長報告書の詳細については、手前味噌で恐縮ですが、昨年10月号の租税研究に掲載の拙論文⁷をご参照いただければ幸いです。ここでは要点を絞ってご説明します。

2023年7月国連事務総長報告書は、今後の政

⁴ 藤谷武史「国際租税法における規範形成の動態」中里実ほか編著『クロスボーダー取引課税のフロンティア』(有斐閣、2014) 54-55 頁が約10年前に既に指摘していた「結局、『モデル』の優劣は、内容面の善し悪しよりも、どちらがより多くの主体(この場合、課税権確保を意識する国家と、国際的な投資・企業活動を行う私的主体の両面を考える必要がある)に使われるか、によって決せられる(ネットワーク外部性)。OECDの側でも、今後も世界経済に大きなウェイトを占め続けるであろう新興国・途上国のニーズをある程度取り込むことが、自らの影響力の維持に不可欠と判断すれば、そのような変容を強いられる可能性は否めない(…)。BRICSをはじめとする新興国も、OECDに代わるフォーラムを形成すること自体が目的なのではなく、むしろ国際的な規範形成フォーラムにおいて自らの意見の影響力を高めるための手段として、国連モデルやBRICS独自の基準設定などを利用しているとみるのが妥当であろう」といった視点は、国連国際租税協力枠組条約交渉の背後にある力学を読み解く際にも有用であるように思われる。

⁵ 例えば、本田光宏「国際課税システムにおけるグローバルサウスの存在感の高まり」東京財団政策研究所『具体化する国際課税改革の展望・提言』(《https://www.tkfd.or.jp/files/research/2023/Oka/OKA_PolicyResearch.pdf》にて閲覧可能)も「新興国・途上国が中心のフォーラムである国連とOECDが、それぞれ独自のアジェンダ設定を行うのではなく、今後は、共通的なアジェンダ設定を行った上で、協力して検討を進めることが必要である」と指摘する。かかる指摘は、BEPS包摂的枠組(IF)が主導的フォーラムであり続けたとしても「共通的な」アジェンダ設定の検討に「協力」せざるを得なくなることを予見しており、結局、途上国に対する一層の配慮を要請される可能性を指摘するものとして、重要である。

⁶ 日本の立場表明は「第77回国連総会第2委員会『国連における租税協力強化』(議題16)決議採択における児玉参事官ステートメント」(国際連合日本政府代表部ウェブサイト《https://www.un.emb-japan.go.jp/itpr_ja/kodamall12322.html》にて閲覧可能)を参照。

⁷ 増田貴都「国際租税分野の規範形成とOECD・途上国・国連——国連事務総長レポート『Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations』を読む」租税研究888号(2023)298頁。

府間討議のたたき台として、3つの選択肢を提示しています。まず、選択肢1は多国間租税条約ですが、実現可能性が乏しいと考えられているため、本日はこれ以上触れません。

次に、選択肢3について先に見ていきます。これは法的拘束力を持たない任意の租税協力枠組です。例えば、アフリカ諸国の42の租税行政機関が連携するアフリカ租税行政フォーラム（ATAF）は、この任意の枠組みに該当する組織と位置付けられるでしょう。ATAFは「二本の柱」に関して一定の交渉成果を挙げたと自らプレスリリースしているような組織です。選択肢3は、このような途上国の取り組みを国連のリソースを活用してさらに強化する可能性を示唆しています。途上国が地域レベルで協力し、国際交渉力を高める手段として有力な選択肢であったかもしれません。

最後に、選択肢2を見ていきます。これは法的拘束力を持つ「枠組条約」です。枠組条約方式は、国際租税分野ではこれまで使用されておらず、国際公法の研究が参考になります。

例えば、著名な国際法の体系書によると、枠組条約方式は二段構えの構造を持つことが特徴とされています⁸。具体的には、(i) まず、枠組条約で一般的な枠組みを設定し、基本的義務や締約国会議等の条約機関の組織を定めます。(ii) その後、定期的に開催される締約国会議等の条約機関が、条約の効果的な実施に必要な決定を行い、具体的な義務や実施措置を定める議定書等を採用します。議定書は枠組条約とは別の国際合意であり、枠組条約の締約国であっても議

定書を批准しないことはあり得ます。米国は国連気候変動枠組条約の締約国ですが、京都議定書を批准していないのはよく知られた例です。

2023年7月国連事務総長報告書では、選択肢2と選択肢3を対比する形で、枠組条約には法的拘束力がある点が強調されています。ただし、それは枠組条約やその議定書の締約国間では法的拘束力があるという意味ではないかと思います。例えば、米国が枠組条約や議定書が自国に不利益を与えると判断すれば、署名や批准を行わないことが可能です。その場合は、当然ながら、枠組条約やその議定書に定められた内容を米国に対して強制する法的効果はないように思います。

(3) 2023年12月国連総会決議

さて、2023年7月国連事務総長報告書をたたき台に、同年末にかけての国連総会では、今後の政府間討議で何を議論するかについて加盟国間で議論が行われました。結論を申し上げますと、2023年12月22日の国連総会本会議では、再び途上国側の数的優位を背景に、国連国際租税協力枠組条約（すなわち、選択肢2）の交渉開始等を決定する決議が可決されました。

昨年末の国連総会では、枠組条約（選択肢2）を支持する途上国側と、任意の協力枠組（選択肢3）を支持する先進国側とが対立する構図が顕著になったようです。この対立は、国連総会の審議経過からも推察されます。具体的には、11月22日の第78回国連総会第2委員会において、ナイジェリア代表が提出した枠組条約（選択肢2）を基にした原案⁹（A/C.2/78/L.18/Rev.1）¹⁰

⁸ 以下の枠組条約方式に関する説明は岩沢雄司『国際法〔第2版〕』（東京大学出版会、2023）312頁による。なお、国連社会経済局（DESA）がToR案作成アドホック委（後述）に対して枠組条約方式について説明した短いプレゼンテーション“Presentation on procedural elements of a framework convention”を同局ウェブサイト《<https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-02/Presentation%20structural%20elements%2019february.pdf>》にて閲覧することができる。

⁹ なお、これは2023年11月15日付けでの差替え後のもので、当初、ナイジェリア代表は、国連租税協力包括条約（United Nations comprehensive convention on international tax cooperation）の交渉開始と、その起草のためのアドホック委員会の設置等を求める、2023年7月国連事務総長報告書の選択肢1をベースにした決議案を提出していた（A/C.2/77/L.11）。

と、英国代表が提出した条約によらない任意の国際租税協力枠組（選択肢3）への変更を求める修正案（A/C.2/78/CRP.7）がそれぞれ表決にかけられました。結果、英国修正案は賛成55票、反対107票、棄権16票で否決され、一方、ナイジェリア代表の原案は賛成125票、反対48票、棄権9票で可決されました。その後、12月22日の第78回国連総会本会議にて、同決議案が賛成111票、反対46票、棄権10票で改めて可決されています（A/RES/78/230）。

本会議での投票結果（A/78/PV.50（Resumption 1）参照）については、[参考資料2-2](#)に記載していますが、概要としては、反対票を投じたのは米国、カナダ、欧州諸国、日本、韓国、オーストラリア、ニュージーランドといった先進国であり、賛成票を投じたのは主に途上国です。既にお話ししたとおり、国数の上では途上国が先進国を上回るため、国連総会の単純多数決方式における優勢は確固たるものとなっています。なお、OECD加盟国の中でも、トルコ、メキシコ、コスタリカ、アイスランド、ノルウェーは棄権し、チリ、コロンビア、スイスは賛成票を投じており、OECD加盟国間での足並みの乱れも依然として見られました。

（4）小括

以上、国連国際租税協力枠組条約の交渉開始等を決定する決議が国連総会で可決されるまでの経緯を簡潔にご説明いたしました。ここで本日の報告の前半部分が終わりますので、要点をまとめておきます。

まず、一部の途上国は、最近のBEPS包摂的枠組（IF）が主導する国際租税分野での規範形成において、自国の利害が十分に反映されて

いないという不満を抱いており、国連総会を舞台に活動を進めています。こうした動きによってBEPS包摂的枠組（IF）に取って代わる主導的なフォーラムが形成されることはないとしても¹¹、日本を含む先進国側は、BEPS包摂的枠組（IF）との競合それ自体により、国際課税の規範形成プロセスがさらに機能不全に陥るのではないかと懸念を抱いているようです。

国連総会では加盟国1票の単純多数決方式が採用されているため、国数で優勢な途上国が結束して賛成票を投じることで、先進国の懸念に対する納得のいく回答や妥協案を用意しないままでも、決議が可決される可能性があります。このような背景を踏まえつつ、枠組条約の交渉開始等を決定する決議がどのようにして可決されたのかを振り返ると、現状に不満を抱く国々とそうでない国々が妥協点を模索した結果として決議に至ったわけではなく、むしろ両者の立場の隔たりは依然として残されたままである（それどころか、相互に不信感を募らせる結果となり、両者の溝は一層深まった）ように見えないでしょうか。

今後も同様の流れで条約交渉が進んだ場合、2023年12月国連総会決議で賛成した国々と反対・棄権した国々との間の溝が埋まる見通しはあるのでしょうか。その見通しが立たない場合、反対・棄権した国々は、枠組条約やその議定書の締約国にならず、賛成した国々だけで枠組条約を締結するだけに終わる可能性があります。その場合、条約や議定書の効力がどの範囲で及ぶのかを慎重に見極める必要があるでしょう。繰り返しになりますが、枠組条約には法的拘束力があるとされていますが、それは枠組条約やその議定書の締約国間に限定されます。仮に、

¹⁰ 当該原案（A/C.2/78/L.18/Rev.1）の一部和訳につき本田光宏「海外論文紹介 国際課税における国連の今後の役割」租税研究 899号（2024）181-182頁参照。

¹¹ 国連国際租税協力枠組条約がBEPS包摂的枠組（IF）に引導を渡すような影響を持ち得るのかは評価が分かれる。比較的バランスのとれた分析として、See e.g., Rasmus Corlin Christensen, *Between revolution and rhetoric the UN vote and the future of international tax cooperation*, 1 BRITISH TAX REVIEW 2 (2024); Leopoldo Parada, *International Cooperation on Tax Matters at the United Nations: A Turning Point in History?*, 1 CARIBBEAN TAX LAW J. 10 (2024).

枠組条約やその議定書が自国に不利益をもたらすと判断した国がこれに署名しなければ、その国に対して枠組条約や議定書に基づいて不利な条件を法的に強制することはできないはずです。

ちなみに、例えばEU加盟国については、欧州委員会の担当者が、国連国際租税協力枠組条約がOECDの成果物を無効化する方向に進む場合には批准する可能性は極めて低い（extremely low）だろうと警告めいた発言をした旨が、既に報道¹²されているところです。

2. 国連国際租税協力枠組条約のToR案について

(1) 2023年12月国連総会決議

さて、ここからは後半に入ります。後半では、国際租税協力枠組条約の交渉に関する最新の動向として、先日可決された条約交渉の基本指針（ToR）についてご紹介したいと思います。

まずは、再び2023年12月国連総会決議についてお話しします。[\[参考資料2-1\]](#)にその内容部分の抜粋を掲載していますが、2023年12月国連総会決議では、次のステップとしていきなり政府間で条約交渉に着手するのではなく、まず条約交渉に向けた基本的指針（ToR）を作成することが決定されました。そのため、決議のパラグラフ3以下では、「加盟国主導のオープンエンドでアドホックな政府間委員会」（ToR案作成アドホック委）を設置し、ニューヨーク（国連本部）での会合を開催することが明記されています。2024年8月までかけてToR案の起草を行い、ToR案を含む検討成果を2024年末に予定される第79回国連総会で議論することになりました。

特に、パラグラフ6では、ToR案作成アドホ

ック委がToR案の検討に際し考慮すべき事項として、(a) から (e) の5項目が挙げられています。(a) では、特に途上国のニーズ、プライオリティ、キャパシティを考慮する必要があることが明言されており、枠組条約の構想をどのような国が主導しているのかを示唆しているように思います。また、不正な資金の流れ（Illicit financial flow：IFF）対策や、デジタル化とグローバル化が進む経済におけるクロスボーダーな役務提供に係る所得への課税（the taxation of income derived from the provision of cross-border services in an increasingly digitalized and globalized economy）等の優先課題についての早期議定書（early protocols）を、枠組条約と同時並行で検討することを求める（e）も注目に値します。この早期議定書については、後記（4）で改めて言及します。

(2) ToR案作成アドホック委の組成と2024年8月ToR案決議

続いて、ToR案作成アドホック委の組成についてお話しします。このようなフォーマットの委員会は国際租税分野では前例がなく、租税専門家ではない外交官の関与の仕方等、さまざまな点で手探りの状況であったと仄聞しております。また、前記1の経緯に見られた対立的な構図もあって、何というか、日本を含む先進国に対する独特な雰囲気があったとも耳にしております¹³。いずれにせよ、2024年2月20日から22日にかけてToR案作成アドホック委の組成のためのセッションが開かれました（A/AC.295/2024/2 参照）。議長にはエジプト財務省出身のRamy Mohamed Youssef氏が就任しています¹⁴。また、

¹² Kiarra M. Strocko & Sarah Paez, *EU Likely Won't Ratify U.N. Tax Convention if It Undoes OECD Work*, 113 TAX NOTES INT'L 1859, 1859 (2024) (“If U.N. discussions on a framework convention on international tax cooperation push to undo the work on the OECD tax plan — some of which is already part of the EU’s legal framework — ‘the likelihood that we ratify the end result would be extremely low,’ said Benjamin Angel, director of direct taxation at the European Commission’s Directorate-General for Taxation and Customs Union.”).

¹³ See Mindy Herzfeld, *Dissecting the U.N. Multilateral Convention Process*, 115 TAX NOTES INT'L 1647, 1648-1649 (2024).

ToR案作成アドホック委は国連総会の下部組織であり、国連総会の議事規則が適用されることも確認されました。これにより、ToR案作成アドホック委でも、国連総会と同様に、表決において各加盟国が1票を有し、原則として単純多数決が採用されることになります。

組成セッションでは、コンセンサスを得るためにあらゆる合理的な努力がなされるべきとの確認がされましたが¹⁵、結論を先に述べると、ToR案作成アドホック委のToR案に関する決議は、英国代表による修正案、(オーストラリア・ニュージーランドも代理した)カナダ代表による修正案、(EU加盟国も代理した)ハンガリー代表の3つの修正案の合計5つの修正案は全て反対多数で否決され¹⁶、原案(A/AC.295/2024/L.4)が賛成110票、反対8票、棄権44票で可決

される結果となりました(A/79/333参照)¹⁷。したがって、広範なコンセンサスは最後まで得られなかったことになります¹⁸。

2024年8月ToR案決議の投票結果は[参考資料3-2]に載せておきました。反対した8国は、米国、イスラエル、英国、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、韓国、そして日本です。欧州諸国が総じて棄権したため、反対票は一桁台まで激減しました。もっとも、欧州諸国は反対票を投じることなく棄権したもの、その投票理由ステートメント¹⁹によれば、広範なコンセンサス形成の必要性や他のフォーラムでの作業の確実な考慮等の要点がToR案に反映されず、ToR案の内容に異論があるとの立場には変わりがないようです。

2024年8月ToR案決議で日本が反対票を投じ

¹⁴ なお、その他の事務局(Bureau)は、副議長がメキシコ、パハマ、ブラジル、ケニア、ガーナ、モロッコ、スペイン、イタリア、ドイツ、ポーランド、ノルウェー、エストニア、ベラルーシ、ロシア、インド、シンガポール、中国、韓国から選出され、Rapporteurにはコロンビアが選出された。その後、第二セッションにおいて、メキシコ、パハマ、インド、シンガポール、中国、韓国の副議長が辞任し、代わりにジャマイカ、チリ、ボリビア、アラブ首長国連邦、イラン、日本から選出された。また、Rapporteurもコロンビアが辞任し、代わりにパキスタンが選出された。

¹⁵ 参考まで原文(A/AC.295/2024/2 Annex Iのパラグラフ1末尾)を引用しておく。"Given the importance of international tax cooperation, every reasonable effort should be made, within the available time frame for negotiations, to seek consensus on substantive matters in the ad hoc committee."である。

¹⁶ 具体的な投票結果を付記しておく。英国代表による修正案につき賛成50票、反対103票、棄権10票、カナダ代表による修正案につき賛成46票、反対103票、棄権15票、ハンガリー代表による修正案3つにつき、それぞれ(1)賛成50票、反対103票、棄権11票、(2)賛成48票、反対106票、棄権10票、(3)賛成49、反対103票、棄権12票であった。

¹⁷ 2024年8月ToR案決議直後の各方面の声を伝えた速報記事として *see e.g., Sarah Paez, Countries Adopt First Steps to U.N. Tax Convention*, 115 TAX NOTES INT'L 1422 (2024).

¹⁸ ToR案作成アドホック委における途上国側と先進国側との意見対立を要領よくまとめたものとして Bob Michel, *Driving a Hard Bargain A Sneak Preview of the UN Framework Convention Negotiations*, 37 IBFD TALKING POINTS (2024).

¹⁹ EU Explanation of Vote: Closing of the second substantive session of the Ad-hoc Committee negotiating draft Terms of Reference on a UN Framework Convention on International Tax Cooperation (https://www.eeas.europa.eu/delegations/un-new-york/eu-explanation-vote-closing-second-substantive-session-ad-hoc-committee-negotiating-draft-terms_en). *See also*, Elodie Lamer, *EU Calls for Fair Balance of Interests in U.N. Tax Process*, 116 TAX NOTES INT'L 133 (2024)). なお、2024年10月8日のECOFINで第79回国連総会でのToR案採決に当たってのEU加盟国の立場が承認されたが(Position of the European Union and its Member States for the 79th session of the UN General Assembly (13895/24)、こちらでも、コンセンサスに基づく意思決定という発想がToR案に反映されなかったことへの不満や、他のフォーラムにおける作業との「補完性の原則」(the principle of complementarity)という視点の欠如等が指摘されている。

た理由は、国連日本政府代表部のステートメント²⁰で明示されています。詳細は省きますが、そのステートメントでは、ToR案の決議のためのセッションが始まる少し前に開催されたG20財務大臣・中央銀行総裁会議で公表された「国際租税協力に関するG20閣僚リオデジャネイロ宣言」(The Rio de Janeiro G20 Ministerial Declaration on International Tax Cooperation)²¹に言及されています。

この宣言では、ToR案作成アドホック委での議論に際して、既存の成果とプロセスや他の国際機関で進行中の作業を基礎とすることで、作業の無用な重複を回避することが指摘されています。また、宣言では、概要、(i) 幅広いコンセンサスに達することで、安定的かつ予測可能性のある国際課税制度を支え、包摂的かつ実効的な国際課税協力を推進すること、(ii) 各国間でコンセンサスに達する可能性が高く、実効的に実施され得る事項を優先すること、(iii) 支援を必要とする国々における税務に関する国内資金動員(DRM)とキャパシティ・ビルディングの強化に重点的に取り組むことの重要性が指摘されています。日本のステートメントでは、これらの点がToR案に十分反映されていないと指摘されています。

なお、同じく反対票を投じた米国の投票理由ステートメント²²を見ますと、こちらではG20閣僚リオデジャネイロ宣言への明示的な言及は

ありません。もっとも、他のフォーラムでの作業に対する「補完性の原則(the principle of complementarity)」がToR案には十分反映されていないことや、コンセンサスに基づく解決策(consensus-based solutions)の追及への明確なコミットメントの欠如から、この試みが国際課税制度の更なるフラグメンテーションにつながりかねない等、指摘されています。

(3) ToR案の内容紹介①

「Ⅱ. 条約の構成要素」

それでは、実際にToR案の内容を見てみたいと思います。ToR案(A/79/333 Annex I)は全部で5ページの短い文書で、[\[参考資料3-1\]](#)に抜粋を載せております²³。ToR案は次の5つの大項目から構成されています。

- I. Introduction (導入)
- II. Structural elements of the framework convention (条約の構成要素)
- III. Protocols (議定書)
- IV. Approaches and time frame for negotiation (交渉のアプローチとタイムフレーム)
- V. Resources to support the work of the intergovernmental negotiating committee (交渉委員会を支援するためのリソース)

²⁰ 「国連国際租税協力枠組条約にかかる TOR 作成のためのアドホック政府間委員会：TOR 採択における原田財務省主税局総務課主税企画官による投票理由説明」(国際連合日本政府代表部ウェブサイト《https://www.un.emb-japan.go.jp/itpr_ja/harada081624.html》にて閲覧可能)。

²¹ 財務省ウェブサイト《https://www.mof.go.jp/policy/international_policy/convention/g20/MinisterialDeclaration.pdf》にて閲覧可能。

²² Explanation of Vote on the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation (<https://usun.usmission.gov/explanation-of-vote-on-the-united-nations-framework-convention-on-international-tax-cooperation/>)。

²³ なお、実際に2024年8月ToR案決議にかけられたのはToR案のAdvanced Unedited Version(A/AC.295/2024/L.4)であるが、当然のことながらToR案の最終版(参考資料3-1)とAdvanced Unedited Versionとは、誤字脱字が修正されている点を除けば、両者に内容の差異はない。

本講演では、特に「Ⅱ. 条約の構成要素」(本(3)), 「Ⅲ. 議定書」(後記(4)) 及び「Ⅳ. 交渉のアプローチとタイムフレーム」(後記(5))について、少し詳しく見ていきます。

まず、「Ⅱ. 条約の構成要素」には、枠組条約に含まれるべき要素としてPreamble (前文), Objectives (目的規定), Principles (指導原理), Commitments (コミットメント), Capacity-building (キャパシティ・ビルディング), Other elements (その他) の6つの小項目が挙げられています。枠組条約では、具体的な義務よりも抽象的な方向性を示す「目的」や「指導原理」を定めることが中心となると考えられ、これら規定の交渉に向けた基本的な指針を示す意味があると考えられます。時間の都合上、ここでは2点のみ指摘することに留めます。

一つ目のポイントは、ToR案で言及されていない事項についてです。具体的には、枠組条約により設定される「枠組み」そのもの、例えば締約国会議の構成や表決方式(国連総会やToR案作成アドホック委と同様に多数決方式とするのか、あるいは、前記(2)の2024年8月ToR案決議に反対・棄権した国々が主張するようなコンセンサス方式とするのか²⁴⁾、各国の票数の取り扱い、条約や議定書の改正手続等については、ToR案では言及されていません。

二つ目のポイントは、「キャパシティ・ビルディング」の多義性についてです。この言葉は大きく分けて二つの文脈で使用されているのではないのでしょうか。一つは、既存の規範の実施に向けた技術的支援としてのキャパシティ・ビルディングです。例えば、BEPSプロジェクトの成果物であるミニマムスタンダードを実施で

きるよう、BEPS包摂的枠組(IF)に参加した途上国に法整備支援をするような取り組みをイメージしています。もう一つは、国際課税における規範形成に影響を与える力を磨くための「アジェンダ設定能力」の涵養を目的としたキャパシティ・ビルディングです。途上国にとっては、既存の租税規範が自国の利害を十分に反映していないと考える中、技術支援が提供されたとしても、それが自国の目の懸念やニーズに応えるものではないと感じることが多いようです²⁵⁾。したがって、途上国側は、規範形成のプロセスにおけるプレゼンスを高めるため、アジェンダ設定能力の育成としてのキャパシティ・ビルディングを重視する傾向があります。これに関連して、ToR案のパラグラフ11及び12においてもキャパシティ・ビルディングに言及されており、途上国がアジェンダ設定に十分関与できるよう支援することが強調されています。ここでは、アジェンダ設定能力の育成に重点を置いているように読める点が注目されます。

一方で、新たなアジェンダ設定に動しむ前に、まずはBEPSプロジェクトの成果物であるミニマムスタンダード等の既存の規範を着実に実施してほしいという考え方があるかもしれません。そのような立場からは、技術的支援としてのキャパシティ・ビルディングを重視することになります。前記(2)で触れたG20閣僚リオデジャネイロ宣言でも「キャパシティ・ビルディングの強化」に重点的に取り組むことが挙げられていましたが、これがToR案で示されているキャパシティ・ビルディングと同義であるのかは、注意を要します。

²⁴⁾ 多数決方式とコンセンサス方式を巡っては様々な評価がある。網羅的に紹介することはできないが、邦語文献では、例えば「OECDにおける意思決定は全会一致を原則とするため、OECDにおいて特定の政策を合意するためのハードルは高い。しかしながら、裏を返せば、そのような高いハードルを乗り越えて最終的に政策について合意が形成された場合、そこには各国による一定のコミットメントがあると評価できる」(吉村浩一郎「国際課税ルールの形成過程におけるタックスロイヤーの役割」自由と正義73巻10号(2022)16頁)とのOECD租税委員会事務局経験者による指摘がある。

²⁵⁾ 例えば、2023年7月国連事務総長報告書のパラグラフ69参照。

(4) ToR案の内容紹介②

「Ⅲ. 議定書」とArticle XX提案

ToR案の「Ⅲ. 議定書」には、枠組条約とは別個に実体ルールを合意する際の議定書について記載があります。まず、パラグラフ14では、議定書が枠組条約とは別の法的拘束力を持つ文書であり、枠組条約の締約国となる時点又はそれ以降の時点で、議定書の締約国となるかどうかを選択できることが確認されています。

次に、パラグラフ15及び16では、枠組条約と同時に策定される2つの早期議定書について言及されています。少し前に触れましたが（前記1(2)）、枠組条約方式の本来の特徴は、まず一般的な枠組みを条約で設定し、その後、締約国会議等の条約機関が具体的な内容を定める議定書等を採択するという二段構えにあります。しかし、枠組条約と同時に並行で議定書を検討する項目については、二段構えにはならず、最初から具体的な内容が政府間で交渉される結果となります。報道²⁶によれば、枠組条約と同時に並行で早期議定書を検討することについては、EU等から批判が寄せられていたようです。早期議定書に期待する国と、疑問を持つ国との間で意見が鋭く対立していたとの評価もあります²⁷。

早期議定書は2つ作成することが検討されています。まず、パラグラフ16では、2つ目の早

期議定書で扱うトピックについては、(a) デジタル経済課税、(b) 税関連の不正な資金の流れ (IFF) 対策、(c) 租税紛争防止・解決、(d) 富裕層 (High-net-worth individuals : HNWI) の脱税・租税回避対策及び関連国での課税確保、という4つの候補から、政府間交渉で1つに絞ることが検討されています。

一つ戻ったパラグラフ15では、1つ目の早期議定書のテーマとして、デジタル化とグローバル化が進む経済におけるクロスボーダーな役務提供に係る所得への課税が扱われるべきだとされています。これは多分に論争的なトピックに思われますが、2023年12月国連総会決議のパラグラフ(6)(e)時点で既に例示されていた早期議定書のトピック候補ですので（前記(1)参照）、国連総会もToR案作成アドホック委も同じ議事規則（各加盟国が1票を有する単純多数決方式）の下で運営されることも考慮すると、ToR案においてこれが早期議定書のトピックとして取り上げられたこと自体は、ある意味では予想通りの展開と言えるのかもしれません。

ToR案では早期議定書で扱うトピック名以上の詳細は決まっていないのですが、今からご説明するように、ToR案作成アドホック委とは別の組織である国連租税委員会²⁸が、国連モデル租税条約を改訂してArticle XXを導入すること

²⁶ See e.g., Elodie Lamer, *EU Concerned About Early Protocols Overshadowing U.N. Convention*, 115 TAX NOTES INT'L 590 (2024); Sarah Paez, *U.N. Tax Convention Draft Ignores EU Early Protocol Criticisms*, 115 TAX NOTES INT'L 776 (2024); Sarah Paez, *Rich Countries Push to Delay Early Protocols in U.N. Tax Process*, 115 TAX NOTES INT'L 1098 (2024); Sarah Paez, *Countries May Push U.N. Tax Convention Agreement to 2027*, 115 TAX NOTES INT'L 1273 (2024).

²⁷ Herzfeld, *supra* note 13, at 1650 (“One of the most contentious items of discussion during the U.N. negotiations was the reference to protocols.”).

²⁸ 国連は巨大な組織であり、その国際租税分野の活動が特定の機関に一元化されている訳ではない。ToR案作成アドホック委と租税委員会とは別の組織である。租税委員会は経済社会理事会（Economic and Social Council: ECOSOC）の下部機関の一つとして設置された専門家委員会であるのに対して、ToR案作成アドホック委は国連総会の下部組織である。そして、総会（加盟国の代表から構成される）は経済社会理事会（任期3年の54理事国で構成される）とは位置づけの異なる機関である。また、ToR案作成アドホック委は各加盟国代表がToR案について政治的交渉を行う場であったのに対して、租税委員会は国家間の政治的交渉を目的としていない。租税委員会の正式名称“The Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters”が示唆するように、国連租税委員会を構成する25名は、特定国の政府代表としてではなく、あくまで一人の租税行政・租税政策の専門家として、その個人の資格

を検討していることとの関連を指摘する論者もいます²⁹。

Article XX提案について簡単に説明すると、現在の国連モデル租税条約ではArticle 12Aにおいて技術上の役務提供対価に源泉地国がグロス・ベース課税をすることを許容していますが、これをクロスボーダーな役務提供全般に対する広範なグロス・ベース課税に置き換えるものです。

2024年3月19日から22日にかけてのニューヨークでの国連租税委員会の定期会合（第28回セッション）において、Article XXの条文案（E/C.18/2024/CRP.8 Annex B1）の第二読会と、同条のコメンタリー案（同Annex B2）の第一読会が行われました（E/2024/45/Add.1-E/C.18/2024/2 パラグラフ56から61までを参照）（その後、10月15日から10月18日にかけてのジュネーヴでの定期会合（第29回セッション）において、[参考資料4](#)）として引用したArticle XXの条文案の改訂版（E/C.18/2024/CRP.22 Annex A）と、同条のコメンタリー案の改訂版（同Annex B）とが検討されている）。現在の国連租税委員会のメンバーの任期は2025年6月末までですから、国連モデル租税条約とそのコメンタリー

の改訂時期も同時期ではないかと予想されます。

論者によれば、仮に、Article XXが正式に国連モデル租税条約に導入されたとしても、先進国が途上国との間の条約交渉においてArticle XXを含めることに同意する可能性は極めて低いと予想されるそうです。しかし、国連モデルにArticle XXのような提案が取り込まれることで、途上国がクロスボーダーな役務提供全般に対して広範なグロス・ベース課税を行うことにある種の正当性を感じるようになり、そのような広範なグロス・ベース課税の国内法への一方的導入を途上国に事実上エンドースすることになる可能性が指摘されています。たとえば、米国からのサービス提供を想定すると、米国は途上国との間で租税条約をほとんど締結していません。そのため、途上国が国内法を改正し、クロスボーダーな役務提供全般に対して広範なグロス・ベースの源泉課税を導入した場合、その適用を制限するのは困難であると予想されています³⁰。

これを敷衍しますと、クロスボーダーな役務提供に係る所得への課税に関する1つめの早期議定書についても同様のことが言えそうです。たとえ、ToR案の決議に反対又は棄権した国々

において活動している。かかる租税委員会の特徴については、委員経験者の講演録である本田光宏ほか「IFA 日本支部：第8回ウェブセミナーの報告 テーマ：国連モデル条約 2021 年アップデートについて」租税研究 873 号（2022）231-233 頁〔本田発言〕や、事務局担当者である Michael Lennard 氏による小論である Michael Lennard, *Balance, Inclusiveness, and the Work of the U.N. Tax Committee on Article 12B*, 107 TAX NOTES INT'L 897, 897 (2022) を参照。併せて、同氏のロングインタビュー記事（Nana Ama Sarfo, *Michael Lennard: An International Tax Diplomat and Champion for Developing Countries*, 112 TAX NOTES INT'L 1629 (2023)）も必見である。

²⁹ Jefferson VanderWolk, *International Tax Policymaking at the United Nations: How Meaningful Will It Be?*, 114 TAX NOTES INT'L 1385, 1386-1387 (2024); Herzfeld, *supra* note 13, at 1650.

³⁰ 例えば、途上国側の政府間政策研究シンクタンクである South Center が最近発表したりサーチペーパーでは、自国向けのクロスボーダーな役務提供に係る所得に対するグロス・ベースの源泉課税を課すことも含め、かかる所得への課税権を守り通すことが途上国にとって肝要であり、その妨げとなるような租税条約への批准は可及的に避けるべきであると呼びかけている。Faith Amaro et al, *The Implications of Treaty Restrictions of Taxing Rights on Services, Especially for Developing Countries*, (Research Paper 211, 2024) https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2024/10/RP211_The-Implications-of-Treaty-Restrictions-of-Taxing-Rights-on-Services-Especially-for-Developing-Countries_EN.pdf, 21 ("it is clearly important for developing countries to continue to protect their right to tax all income from services arising in the country, including through WTs. They should not ratify treaties they may have signed which would give up such rights").

が早期議定書の締約国にならないとしても、早期議定書の策定交渉が途上国にクロスボーダーな役務提供全般に対して広範なグロス・ベースの源泉課税を行う国内法改正を事実上後押しする結果となれば、締約国とならなかった国々の企業でも、途上国向けの越境サービスの提供には影響が生じる可能性があるかもしれません（特に、グロス・ベースでの課税であるので、事業全体では赤字であっても税負担が生じることに留意が必要であり、例えばサービス価格をグロス・アップして、途上国にいるサービス受領者側に税負担の増加を事実上転嫁する余地がないのか、検討が必要になるのかもしれない³¹⁾）。

また、2つめの早期議定書のトピックにデジタル経済課税が選択された場合についても同様の指摘³²⁾があり、例えばデジタルサービス税やそれに類する一方的措置を途上国に事実上エンドースする機能を果たし、締約国とならなかった国々の企業でも、途上国向けのデジタルサービスの提供には影響が生じてくるのかもしれない。

(5) ToR案の内容紹介③

「IV. 交渉のアプローチとタイムフレーム」

パラグラフ18では、今後の作業の段取りが示されているので、簡単に触れておきます。枠組条約の交渉は、加盟国主導の交渉委員会（Member State-led negotiating committee）で進められることになっており、この政府間交渉委員会は、2025年から2027年までの3年間、最低でも年に3回（各回10営業日まで）のペースで会合を開き、作業を進めることが計画されています。枠組条約及び2つの早期議定書の最終版は、2027年末までに第82回国連総会に提出される予定です。

また、パラグラフ22では交渉のアプローチが示されています。政府間交渉委員会は、他の関連フォーラムの作業等を考慮すべきであるとされていますが、前記（2）で触れたG20閣僚リオデジャネイロ宣言で強調されていた、既存の成果や他の国際機関の作業を基礎とし無用な重複を回避すべきとの明確な指摘とは異なります。したがって、ToR案で示された交渉アプローチに基づく場合、枠組条約や早期議定書に関する政府間交渉委員会では、他のフォーラムとの競合が結果的に避けられない可能性もあり得ると考えられそうです。以上で、本報告の後半部分、ToR案の紹介を終えます。

3. 結びに変えて—— 問：“What if the UN fails?”

最後に「What if the UN fails?」——国連での枠組条約交渉が失敗したらどうなるのかという問いを用いて、想定される「潜在的な影響」を再確認し、結びに代えさせていただきます。ちなみに、この「What if the UN fails?」という問いは私のオリジナルではなく、Wirtschaftsuniversität Wien（ウィーン経済大学）のGeorg Kofler教授が、とあるセミナーで実際に投げかけたものが、強く印象に残っていたものです。

国連総会やToR案作成アドホック委では、各加盟国1票の単純多数決方式が採用されており、国数で優位に立つ途上国がまとめて賛成票を投じる結果、反対や棄権した国々の懸念が十分に解消されないまま議案が可決されているようです。今後、枠組条約や早期議定書の最終文案についても同じようにして決定された場合、反対や棄権した国々が積極的に締約国になりたいと思うかは不透明です。こうして、国連での枠組条約や議定書の交渉が、経済力のある国々が

³¹⁾ 差し当たり、Article XXのコメンタリー案のパラグラフ18から27にかけて記載されている、同条への反対意見(minority views)を参照。

³²⁾ Michael Plowgian & Alistair Pepper, *Businesses Tax Liabilities Would Face Change Under UN Tax Treaty*, Bloomberg Tax (Aug. 21, 2024), <https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and-commentary/businesses-tax-liabilities-would-face-change-under-un-tax-treaty>.

締約国になる見込みがなくなったという意味において失敗に終わった場合、それは単なる現状維持を意味する（換言すれば、経済力のある国々は、締約国にならないことで、現状よりも不利にはならない状態を確保できている）のでしょうか。

たしかに、その場合、BEPS包摂的枠組（IF）が今後も国際課税の規範形成を主導することが予想されます。しかし、そもそも途上国にとって、枠組条約交渉を成功させて新たな包摂的枠組を形成すること自体が最終目的ではなく、BEPS包摂的枠組（IF）内でより上手く立ち回り、自国の発言力を強化するための手段として国連を活用することこそが真の狙いである可能性はないのでしょうか。もし、そうであるならば、BEPS包摂的枠組（IF）が国際課税の規範形成を主導し続けるとしても、途上国への一層の配慮を要請されることで潜在的な影響は避けられないのではないかとも思われます。こうしてBEPS包摂的枠組（IF）での規範形成が途上国の発言力の高まりに伴って停滞する事態になれば、今度は先進国側が途上国をシャットアウトした新たなフォーラムを形成し、BEPS包摂的枠組（IF）と競合させることで、改めて規範形成プロセスにおいて優位に立とうとすることさえ、今後あり得ない話とは言い切れなくなってくるのかもしれませんが³³。

また、クロスボーダーな役務提供に係る所得への課税に関する 1 つ目の早期議定書や、デジ

タル経済課税を扱う可能性のある 2 つ目の早期議定書が、途上国にとって越境サービス提供への広範なグロス・ベース課税やデジタル経済への一方的措置を国内法化することを事実上エンドースするものとして機能するならば、早期議定書の締約国にならなかった国々の企業にも影響が波及する潜在的な可能性があるのではないのでしょうか。

ToR案作成アドホック委で反対・棄権した国々も、今後の条約交渉には建設的な議論に全力を尽くす立場のようですし、私個人としても枠組条約交渉の成功を願っておりますが、このように、あえて「What if the UN fails?」という問いを立てることで、枠組条約がもたらす潜在的な影響が一層浮かび上がってくるのかもしれない。まとまりのない報告となり恐縮ですが、これで本日の発表を終わらせていただきます。ご清聴、誠にありがとうございました。

※本講演後、「国連における枠組条約新設提案の登場を許した背景を、単にグローバルサウス（開発途上国）とOECD（先進国）の利害の相克であり、これまでもよくあった問題として片づけるのであれば問題の本質を見誤る」等と指摘する岡直樹「国連『国際租税協力枠組条約』とは何か」プロフェッションジャーナルNo.589（2024）（<https://profession-net.com/professionjournal/international-article-271/>）にて閲覧可能）に接した。また、本講演録の校閲の最終段階でToR案の本格的な分析であるLeopoldo Parada, *U.N. International Tax Cooperation: The Terms of References Final Draft*, 116 TAX NOTES INT'L 771（2024）に接した。

³³⁾ 例えば、最近では米国の Itai Grinberg 教授による“The OECD has stopped meeting in the configuration that let its member states talk among each other, without the Chinese and the Indians and all these other jurisdictions creating additional noise. We need the old OECD venue”との発言が報じられている（Elodie Lamer, *Ex-Treasury Official Urges OECD To Restore Members-Only Meetings*, 116 TAX NOTES INT'L 713, 713-14（2024））。



国連国際租税協力枠組条約について

United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation

日本租税研究協会 2024年9月30日会合

弁護士 増田貴都

(※本講演は公表情報のみに基づきます。また、意見にわたる部分は全て個人的見解であり、過去又は現在における所属団体とは関係がありません。)

本講演のテーマ

国連国際租税協力枠組条約がもたらす潜在的な影響

- 途上国はOECD/G20 BEPS包摂的枠組み主導の規範形成に不満
 - 利害反映の機会不足、規範形成のお仕着せ感
- 途上国が発言力向上の手段に国連の利用を試みる状況
 - 途上国主導で枠組条約（と[早期]議定書）の交渉開始を国連総会で決議
 - 枠組条約（と[早期]議定書）は現在の利害のバランスを変更し得るか？（反比例の法則）
- 枠組条約の成否はともかく潜在的な影響が考えられる
 - OECD/G20 BEPS包摂的枠組み主導は揺るがないとしても、競合するフォーラムの活性化により、結果的に途上国側への譲歩を求められる度合いが高まる可能性
- 1 ● 条約（[早期]議定書）の締結が実現せずとも途上国では国内法化された場合の影響



本講演の構成

● 1. 国連国際租税協力枠組条約の交渉開始決定までの経緯

- 2022年12月国連総会決議 ⇒ 国連事務総長に報告書を作成要請
- 2023年7月国連事務総長報告書 ⇒ 枠組条約の選択肢を提示
- 2023年12月国連総会決議 ⇒ 枠組条約の交渉開始等を決定

● 2. 国連国際租税協力枠組条約のToR案について

- 2023年12月国連総会決議 ⇒ アドホック委を設けてToR案を起草する決定
- ToR案作成アドホック委の組成と2024年8月ToR案決議
- ToR案の内容紹介（特に「Ⅱ.条約の構成要素」と「Ⅲ.議定書」を重点的に）

● 3. 結びに代えて——問：“What if the UN fails?”

2

NISHIMURA
& ASAHI

NISHIMURA
& ASAHI

1 | 国連国際租税協力枠組条約 の交渉開始決定までの経緯

3

(1) 2022年12月国連総会決議

政府間討議の開始とその準備として報告書作成を決定

- **ナイジェリア代表がアフリカ諸国グループを代表して決議案を提出**
 - 当初は国連で租税協力条約の交渉開始を求めているがトーンダウンする差替え
 - 「包摂性」・「実効性」の強化方法（含、条約）に関する政府間討議の開始を決定
 - 国連事務総長に対して、政府間討議のたたき台となる報告書の作成を要請
- **米国代表が更なるトーンダウンを試み修正案を提出するも否決される**
 - 修正に賛成55票：概ね先進国（米加・欧州諸国・日韓豪NZ等）
 - 修正に反対97票：概ね途上国（アフリカ諸国だけでも50以上）
 - 表決を棄権13票：OECD加盟だが非先進国（チリ、コロンビア、MEX、NOR等）
- **国連総会の表決は経済規模に関係なく各加盟国1票での単純多数決**

4

NISHIMURA
& ASAHI

(1) 2022年12月国連総会決議

発言力不足に不満な途上国 vs 警戒感を強める先進国

- **2022年12月国連総会決議の審議経過が示唆する対抗軸**
 - ただし、図式化の限界には併せて留意（例：中国、シンガポール）
- **途上国側の不満**
 - 異論を出さない限りコンセンサスに加わったものと扱うBEPS包括的枠組みの実務
 - 利害の反映機会がないまま作られたお仕着せの規範を押し付けられていると主張
- **先進国側の反応**
 - BEPS包括的枠組みとの競合を警戒（フォーラム・ショッピング的な動きを警戒？）

5

NISHIMURA
& ASAHI

(2) 2023年7月国連事務総長報告書

選択肢 1 多国間条約	選択肢 2 枠組条約	選択肢 3 協力枠組
● 具体性のある実体ルールを定めた法的拘束力ある合意	● 条約では枠組設定のみ合意 ● 枠組下で実体ルール（法的拘束力のあり）を定める議定書を交渉	● 法的拘束力のない任意の枠組み

※拙論文「国際租税分野の規範形成とOECD・途上国・国連 — 国連事務総長レポート『Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations』を読む」租税研究2023年10月号298頁

6

NISHIMURA
& ASAHI

(2) 2023年7月国連事務総長報告書

二段構えを特徴とする枠組条約方式（選択肢2）

●基本となる枠組条約（第一段階）

- 一般的な枠組みを設定し、基本的義務や締約国会議等の条約機関の組織のみ規定

●具体的義務や条約実施措置等を定める議定書等（第二段階）

- 定期的に開かれる締約国会議等の条約機関が議定書等を採択
- 枠組条約の締約国でも議定書には署名・批准しないケースも（例：京都議定書）

●任意協力枠組（選択肢3）と異なり「法的拘束力」があるのが特徴…？

- 枠組条約/議定書の締約国間では法的拘束力があるという以上の意味はないのでは

7

NISHIMURA
& ASAHI

(3) 2023年12月国連総会決議

任意協力枠組提案は否決し、枠組条約の交渉開始を決定

賛成111票 主に途上国	反対46票 主に先進国	棄権10票 その他
● アフリカ諸国 ● 中南米諸国（含、チリ、コロンビア） ● アジア諸国 ● スイス	● 欧州諸国（含、EU未加盟国） ● 米国 ● イスラエル ● 英/加/豪/NZ ● 日本・韓国	● 一部のOECD加盟国（トルコ、メキシコ、コスタリカ、アイスランド、ノルウェー）等

8

NISHIMURA
& ASAHI

(4) 小括

国連国際租税協力枠組条約の見通し？

- 国連総会決議では各加盟国1票での単純多数決方式であることの含意
 - 先進国の懸念：IFとの競合で国際課税の規範形成過程がますます機能不全に陥る
 - 国数で勝る途上国が結託して賛成票を投じれば、先進国の懸念に対する納得のいく回答や妥協案を用意しないままであっても、決議案を可決すること自体は可能
- 総会決議で反対・棄権した国々は枠組条約/議定書の締約国になるのか
 - 同様の流れで交渉が進んだ場合、賛成した国々と反対・棄権した国々との間の立場の隔たりが最終的に解消される見込みはあるのだろうか
 - 締約国にならない国々は枠組条約/議定書に法的に拘束されることはない

9

NISHIMURA
& ASAHI



2 国連国際租税協力枠組条約 のToR案について

10

(1) 2023年12月国連総会決議

条約交渉に向けた基本的指針（ToR）の起草を指示

- 「加盟国主導のオープンエンドでアドホックな政府間委員会」の設立
 - NYの国連本部で会合し2024年8月までToR案の起草作業に当たる
 - ToR案を含む検討成果を2024年末にかけて第79回国連総会に報告
- ToR案の検討に当たって考慮を求める事項
 - 特に途上国のニーズ、プライオリティ、キャパシティを考慮すべきこと
 - デジタル化とグローバル化が進む経済におけるクロスボーダーな役務提供に係る所得への課税等の優先課題についての早期議定書を検討すべきこと（詳細は後述）

11



(2) ToR案作成アドホック委の組成と2024年8月ToR案決議

国連総会同様に各加盟国 1 票での単純多数決で決議

賛成110票 主に途上国	反対8票 他の先進国	棄権44票 主に欧州
● アフリカ諸国 ● 中南米諸国 (含、メキシコ、チリ、コロンビア、コスタリカ) ● アジア諸国	● 米国 ● イスラエル ● 英/加/豪/NZ ● 日本・韓国	● 欧州諸国 (含、EU未加盟国) ● トルコ (=OECD加盟国) ● シンガポール等

12

NISHIMURA
& ASAHI

(2) ToR案作成アドホック委の組成と2024年8月ToR案決議

● 国際連合日本政府代表部
Permanent Mission of Japan to the United Nations

HOME 代表部案内 ステートメント プレスリリース/その他 イベント 人事センター・NY支部 リンク

トピックページ > ステートメント > ステートメント 2024 > 国連国際租税協力枠組み案にかかわるToR作成のためのアドホック委員会の報告書：ToR案採択における原田財務省主税局総務課主税企画官による投票理由説明

令和6年8月16日

Mr. Chair,

Japan would like to begin by conveying our gratitude for your tireless efforts to draft the Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation through consulting members, steering the process and facilitating discussions among members with such tight timelines. Through the process, we also acknowledge the participation of all delegations in good faith.

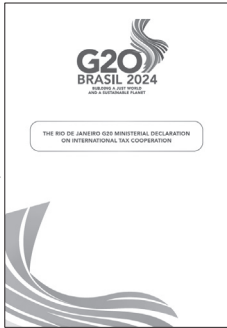
Despite our constructive engagement to the work, Japan, is unfortunately unable to support this draft Terms of Reference. We believe that the following three points are truly crucial to achieve the effective and inclusive framework convention in the end: first, reaching broad consensus for promoting inclusive and effective international tax cooperation; second, prioritizing issues that are likely to reach consensus, and; third, focusing on enhancing domestic resource mobilization, or DRM, and capacity building. In this regard, it is unfortunate to evaluate that the draft TOR does not sufficiently reflect any of these, and therefore, Japan cannot support it. We would also like to point out that the G20 finance ministers, just one week before the 2nd substantial session, agreed on these points as their political call.

While broad consensus is vital to achieve inclusive and effective international tax cooperation, as Japan is a leading technical assistance provider, we would like to highlight here the DRM issue. It is regrettable that the draft TOR lacks focus on DRM as our common overarching agenda of the framework convention, although strengthening DRM is one of the explicit targets of the SDGs. Strengthening domestic tax systems and institutional capacity are essential elements for DRM. Japan is ready to support countries which make efforts for their own DRM. However, it is unfortunate that the draft TOR lacks the willingness of enhancing DRM.

Lastly, we surprisingly note that this committee did not accept idea to allow non-state jurisdictions to participate in the framework convention process. Non-state jurisdictions are active players in taxation area. As we are seeking truly inclusive and effective international tax cooperation, it is pivotal to open the door of the framework convention to all relevant parties including non-state jurisdictions.

Japan would like to make clear that we do not have any intention to deny the importance of promoting international tax cooperation. Rather, for the sake of achieving more inclusive and effective international tax cooperation, we must continue to have discussions regarding what common goal we are aiming for in this field. Japan will continue to constructively engage this process and anticipates further discussions to achieve a better future.

I thank you.



13

出典：国際連合日本政府代表部ウェブサイト《https://www.un.emb-japan.go.jp/itpr_ja/harada081624.html》

NISHIMURA
& ASAHI

(2) ToR案作成アドホック委の組成と2024年8月ToR案決議

無用な重複（unnecessary duplication）の回避

- 「国際租税協力に関するG20閣僚リオデジャネイロ宣言」

- ToR案作成アドホック委での議論に当たっては、既存の成果とプロセスや他の国際機関で進行中の作業を基礎とすることで、作業の無用な重複を回避すべきと指摘

- リオ宣言ではToR案交渉の方向性として以下の3点を摘示

- 幅広いコンセンサスによる安定的・予測可能性のある国際課税制度の実現
- コンセンサスに達する可能性が高く実効的に実施され得る項目の優先
- 国内資金動員（DRM）とキャパシティ・ビルディング強化に重点的に対応

14

NISHIMURA
& ASAHI

(3) ToR案の内容紹介

- 国連国際租税協力枠組条約のToR案の全体像

- I 導入
- II 条約の構成要素
- III 議定書
- IV 交渉のアプローチとタイムフレーム
- V 交渉委員会の作業を支援するためのリソース

15

NISHIMURA
& ASAHI

(3) ToR案の内容紹介①「Ⅱ.条約の構成要素」

●「Ⅱ.条約の構成要素」の全体像

前文

目的規定

指導原理

コミットメント

キャパシティ・ビルディング

その他

16

NISHIMURA
& ASAHI

(3) ToR案の内容紹介①「Ⅱ.条約の構成要素」

●ToR案で言及がない事柄にこそ留意

- 「枠組み」の構成そのものについてはToR案中で言及なし
(例：締約国会議の構成、多数決方式orコンセンサス方式、各国の票数等)

●「キャパシティ・ビルディング」の多義性

- 既存の規範の実施に向けた技術的支援としてのキャパシティ・ビルディングか
- あるいはアジェンダ設定能力の涵養としてのキャパシティ・ビルディングか
- ToR案とリオ宣言における「キャパシティ・ビルディング」は同義なのか

17

NISHIMURA
& ASAHI

(4) ToR案の内容紹介②「Ⅲ.議定書」とArticle XX提案

ToR案では論争的トピックを早期議定書の対象に指定

●早期議定書が有意義かは評価が分かれていた

- 早期議定書を枠組条約と並行検討 (= 枠組条約の本来の二段構えにならない)
- 早期議定書に期待する加盟国と疑問を持つ加盟国との間で鋭く意見が対立

●早期議定書を2つ策定する前提でトピック(案)を事前指定

- 早期議定書①: 「デジタル化とグローバル化が進む経済におけるクロスボーダーな役務提供に係る所得への課税」で確定 (⇒その潜在的影響は後述)
- 早期議定書②: 4つの候補 ((a) デジタル経済課税、(b) 税関連のIFF対策、(c) 租税紛争防止・解決、(d) HNWIsの脱税/租税回避対策と関連加盟国での課税確保) から政府間交渉で1つに絞る

18

▼
NISHIMURA
& ASAHI
▼

(4) ToR案の内容紹介②「Ⅲ.議定書」とArticle XX提案

新国連モデル条約Article XXの国内法化による潜在的影響

●新国連モデル条約は越境サービス全般に源泉地国課税を拡大? (Article XX)

- Article 12A (技術上の役務提供対価に源泉地国がグロス・ベース課税可) を越境役務提供全般に対し広範に源泉地国がグロス・ベースで課税可とする規定に改組を検討中

●Article XXの内容を途上国が次々と一方的に国内法化したらどうなるか

- 先進国/途上国間の条約交渉でArticle XXを含める同意に至る可能性は低いと予想
- しかし、Article XXの国連モデル条約入りは、越境サービス全般に対する広範なグロス・ベースの源泉所得課税の国内法化を途上国に事実上エンドースしないか
(当該途上国と条約未締結の場合には、かかる一方的な国内法化を制約する手段もない)

●早期議定書の内容も同様にして潜在的な影響を生むとは考えられないか

19

▼
NISHIMURA
& ASAHI
▼

(5) ToR案の内容紹介③「IV. 交渉のアプローチとタイムフレーム」

●交渉タイムフレームは3年に設定して2027年末頃に国連総会で報告

- 政府間交渉委員会（ToR案作成アドホック委とは別組織）にて2025年～2027年に交渉
- 枠組条約と2つの早期議定書の最終版を2027年末までに第82回国連総会に提出

●政府間交渉委員会はフォーラム間の競合にどの程度配慮するだろうか

- ToR案では政府間交渉委員会は他のフォーラムの作業等を考慮すべきとされた
- リオ宣言とは異なり、既存の成果とプロセスや他の国際機関で進行中の作業を基礎とすることで作業の無用な重複を回避すべきとまではToR案では定めていない

20

NISHIMURA
& ASAHI

NISHIMURA
& ASAHI

3 | 結びに代えて——問：
“What if the UN fails?”

21

結びに代えて——問：“What if the UN fails?”

国連国際租税協力枠組条約がもたらす潜在的な影響

- IF主導が維持されたとしても、競合フォーラムの活性化により、結果的に途上国側に一層の配慮を要請され易くなるのではないかと
- 例えば、今度は先進国側が新フォーラムを形成して停滞するIFと競合させる？
- 国連国際租税協力枠組条約/議定書の締約国にならなかったとしても、その内容を途上国が次々と一方的に国内法化したら影響が生じないか

22

NISHIMURA
& ASAHI

講演者紹介



増田貴都

Takato Masuda
弁護士 | 東京

t.masuda@nishimura.com

一般企業法務に加え、税務問題に関する法的助言、事前照会、調査対応及び争訟を担当。国際連合におけるインターンの経験も有する。グローバル・ミニマム課税に関する論文により複数の受賞歴があるほか、Tax Notes、Bloomberg Tax、Law 360等の主要な法務・税務メディアにそのコメントが引用されており、IBFD Tax News ServiceのJapan Correspondentも務めている。IFA（国際租税協会）会員。

業務分野

- ・ 一般企業法務
- ・ 税務問題アドバイス
- ・ 税務争訟
- ・ 国際税務

書籍/論文

- ・ 2024年 “The Compatibility of the UTPR and Japan's Tax Treaties” Tax Notes International Vol.114 (IFA USA Branch Writing Prize)
- ・ 2024年 “Japan Introduced Full VAT Liability Regime to Digital Platforms” International VAT Monitor Vol.35, No.3
- ・ 2024年 「グローバル・ミニマム課税の軽減税所得ルール（UTPR）と租税条約」（第19回「税に関する論文」入選論文集）
- ・ 2023年 「国際租税分野の規範形成とOECD・途上国・国連」（租税研究 2023年10月号）
- ・ 2020年 「経済のデジタル化を契機としたネグサス及び利益配分ルールの見直しについてのOECDでの議論の動向」（中里実ほか編『デジタルエコノミーと課税のフロンティア』所収）ほか多数

学歴/経歴

- ・ 2014年 東京大学法学部 (LL.B.)
- ・ 2023年 New York University School of Law (Flora S. and Jacob L. Newman Award for distinction in the LLM International Tax program, David F. Bradford Memorial Prize for the best paper in the field of taxation)
- ・ 2023年 国際連合 経済社会局 (DESA) Financing for Sustainable Development Office (FSDO) International Tax and Development Cooperation Branch International Tax Cooperation Unit インターン
- ・ 2024年 Wirtschaftsuniversität Wien (LL.M. in International Tax Law)

23

NISHIMURA
& ASAHI

参考資料Ⅰ 時系列表

年月日	概要
2022 年	
10 月 10 日	第 77 回国連総会（第 2 委員会）にて、ナイジェリア代表（アフリカ諸国グループ）が、国連租税協力条約（United Nations convention on international tax cooperation）の交渉開始を求める決議案（A/C.2/77/L.11）を提出
11 月 16 日	第 77 回国連総会（第 2 委員会）にて、ナイジェリア代表（アフリカ諸国グループ）が、国際租税協力の「包摂性」（inclusiveness）及び「実効性」（effectiveness）を強化する方法に関する国連での政府間討議（intergovernmental discussions）の開始と、国連事務総長の報告書作成を求める内容に差替え（A/C.2/77/L.11/Rev.1）
11 月 23 日	第 77 回国連総会（第 2 委員会）にて、米国代表の修正案（A/C.2/77/CRP.2 参照）が賛成 55 票、反対 97 票、棄権 13 票で否決され、ナイジェリア代表の（差替え後の）原案での採択を本会議に勧告することを決定（A/77/441）
12 月 30 日	第 77 回国連総会（本会議）にて、決議案「Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations」を無投票で採択（A/RES/77/244）
2023 年	
7 月 26 日	国連事務総長が、報告書「Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations」（A/78/235）を作成し、①多国間租税条約、②枠組条約、③協力枠組みの 3 つの選択肢を提示
10 月 5 日	第 78 回国連総会（第 2 委員会）にて、事務総長報告書が報告される（GA/EF/3586 参照）
10 月 11 日	第 78 回国連総会（第 2 委員会）にて、ナイジェリア代表（アフリカ諸国グループ）が、国連租税協力包括条約（United Nations comprehensive convention on international tax cooperation）の交渉開始と、その起草のためのアドホック委員会の設置等を求める決議案（A/C.2/77/L.11）を提出
11 月 15 日	第 78 回国連総会（第 2 委員会）にて、ナイジェリア代表（アフリカ諸国グループ）が、国連国際租税協力枠組条約（United Nations framework convention on international tax cooperation）（及びその早期議定書）の交渉開始と、条約交渉に向けた基本的指針（Terms of Reference: ToR）案の策定のためのアドホックな委員会の設置等を求める内容に差替え（A/C.2/78/L.18/Rev.1）
11 月 22 日	第 78 回国連総会（第 2 委員会）にて、条約によらない国連国際租税協力枠組（United Nations framework on international tax cooperation）へと内容を変更する英国代表の修正案（A/C.2/78/CRP.7 参照）が賛成 55 票、反対 107 票、棄権 16 票で否決された一方で、ナイジェリア代表の（差替後の）原案が賛成 125 票、反対 48 票、棄権 9 票で可決され、同案での採択を本会議に勧告することを決定（A/78/459/Add.8）（GA/EF/3597 参照）
12 月 22 日	第 78 回国連総会（本会議）にて、同案を賛成 111 票、反対 46 票、棄権 10 票（A/78/PV.50（Resumption 1）参照）で可決する決議（A/RES/78/230）
2024 年	
2 月 20 日～ 2 月 22 日	国連国際租税協力枠組条約に係る ToR 作成のためのアドホック政府間委員会（Ad Hoc Committee to Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation）の組成セッション（A/AC.295/2024/2 参照）
4 月 26 日～ 5 月 8 日	ToR 案作成アドホック委による第一セッション（A/AC.295/2024/4 参照）
7 月 25 日	G20 財務大臣・中央銀行総裁会議が「国際租税協力に関する G20 閣僚リオデジャネイロ宣言（"The Rio De Janeiro G20 Ministerial Declaration on International Tax Cooperation"）」を公表して ToR 案作成アドホック委での議論に当たっての留意事項を指摘
7 月 29 日～ 8 月 16 日	ToR 案作成アドホック委による第二セッション。最終日に ToR 案（A/AC.295/2024/L.4）が多数決方式の採決にかけられ、賛成 110 票、反対 8 票、棄権 44 票で採択（A/79/333 参照）
～12 月	第 79 回国連総会にて ToR 案を決議予定
今後の予定	
2025 年～ 2027 年	少なくとも毎年 3 回の政府間交渉委員会を開催して、国連国際租税協力枠組条約それ自体と 2 つの早期議定書を策定し、最終的には第 82 回国連総会（2027 年末頃）に提出

参考資料 2 - 1 | 2023 年 12 月国連総会決議 (A/RES/78/230) の内容部分の抜粋

1. *Emphasizes* that developing a United Nations framework convention on international tax cooperation is needed in order to strengthen international tax cooperation and make it fully inclusive and more effective;
2. *Recognizes* that developing a framework convention will also help in accelerating the implementation of the Addis Ababa Action Agenda on Financing for Development and the 2030 Agenda for Sustainable Development;
3. *Decides* to establish a Member State-led, open-ended ad hoc intergovernmental committee for the purpose of drafting terms of reference for a United Nations framework convention on international tax cooperation;
4. *Also decides* that the ad hoc intergovernmental committee shall convene in New York for up to 15 working days at a time, within available time frames, and with the contribution of international organizations and civil society, in accordance with established practice, and shall hold its organizational session as soon as possible with a view to finalizing the work of the committee by August 2024;
5. *Further decides* that the bureau of the ad hoc intergovernmental committee shall be made up of not more than 20 members, consisting of a chair, vice-chairs and a rapporteur, elected on the basis of balanced geographical representation and taking into account gender balance, with each of the five regional groups equally represented;
6. *Requests* the ad hoc intergovernmental committee, in elaborating the draft terms of reference for a framework convention:
 - (a) To take into account the needs, priorities and capacities of all countries, in particular developing countries;
 - (b) To take a holistic, sustainable development perspective that considers interactions with other important economic, social and environmental policy areas;
 - (c) To consider the need for sufficient flexibility and resilience in the international tax system to ensure equitable results as technology and business models and the international tax cooperation landscapes evolve;
 - (d) To take into consideration the work of other relevant forums, potential synergies and the existing tools, strengths, expertise and complementarities available in the multiple institutions involved in tax cooperation at the international, regional and local levels;
 - (e) To consider simultaneously developing early protocols, while elaborating the framework convention, on specific priority issues, such as measures against tax - related illicit financial flows and the taxation of income derived from the provision of cross-border services in an increasingly digitalized and globalized economy;
7. *Requests* the Secretary-General to allocate the necessary resources to support the work of the ad hoc intergovernmental committee;
8. *Requests* the ad hoc intergovernmental committee to submit a report to the General Assembly at its seventy-ninth session, containing the draft terms of reference for a United Nations framework convention;
9. *Decides* to consider the report of the ad hoc intergovernmental committee at its seventy-ninth session and to include in the provisional agenda of its seventy - ninth session, under the item entitled “Macroeconomic policy questions” , the sub-item entitled “Promotion of inclusive and effective international cooperation on tax matters at the United Nations” .

参考資料 2 - 2 2023 年 12 月国連総会決議の投票結果 (A/78/PV.50 (Resumption I) 参照)

※網掛けは OECD 加盟国

賛成 111	Algeria, Angola, Argentina, Bahamas, Bahrain, Bangladesh, Barbados, Belarus, Bhutan, Botswana, Brazil, Brunei Darussalam, Burkina Faso, Burundi, Cambodia, Cameroon, Chad, Chile, China, Colombia, Comoros, Congo, Côte d'Ivoire, Cuba, Democratic People's Republic of Korea, Djibouti, Dominican Republic, Ecuador, Egypt, Equatorial Guinea, Eritrea, Ethiopia, Gabon, Gambia, Ghana, Grenada, Guatemala, Guyana, Haiti, Honduras, India, Indonesia, Iran (Islamic Republic of), Iraq, Jamaica, Jordan, Kazakhstan, Kenya, Kiribati, Kuwait, Kyrgyzstan, Lao People's Democratic Republic, Lebanon, Lesotho, Libya, Madagascar, Malawi, Malaysia, Maldives, Mali, Mauritania, Mauritius, Micronesia (Federated States of), Mongolia, Morocco, Mozambique, Myanmar, Namibia, Nepal, Nicaragua, Niger, Nigeria, Oman, Pakistan, Palau, Panama, Papua New Guinea, Paraguay, Philippines, Qatar, Russian Federation, Rwanda, Saint Lucia, Saint Vincent and the Grenadines, Saudi Arabia, Senegal, Seychelles, Singapore, Solomon Islands, Somalia, South Africa, Sri Lanka, Sudan, Suriname, Switzerland, Syrian Arab Republic, Tajikistan, Thailand, Togo, Tonga, Trinidad and Tobago, Tunisia, Turkmenistan, Uganda, United Republic of Tanzania, Uruguay, Uzbekistan, Viet Nam, Yemen, Zambia, Zimbabwe
反対 46	Albania, Andorra, Australia, Austria, Belgium, Bosnia and Herzegovina, Bulgaria, Canada, Croatia, Cyprus, Czechia, Denmark, Estonia, Finland, France, Germany, Greece, Hungary, Ireland, Israel, Italy, Japan, Latvia, Liechtenstein, Lithuania, Luxembourg, Malta, Monaco, Montenegro, Netherlands (Kingdom of the), New Zealand, North Macedonia, Poland, Portugal, Republic of Korea, Republic of Moldova, Romania, San Marino, Serbia, Slovakia, Slovenia, Spain, Sweden, Ukraine, United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, United States of America
棄権 10	Armenia, Costa Rica, El Salvador, Iceland, Mexico, Norway, Peru, South Sudan, Türkiye, United Arab Emirate

参考資料 3 – I | TOR 案 (A/79/333 Annex I) の抜粋

I. Introduction

[略]

II. Structural elements of the framework convention

Preamble

6. The text of the framework convention should reflect, inter alia, the following General Assembly resolutions:
- (a) 78/230 of 22 December 2023 on the promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations
 - (b) 77/244 of 30 December 2022 on the Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nation
 - (c) 70/1 of 25 September 2015 entitled “Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development”
 - (d) 69/313 of 27 July 2015 on the Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development

Objectives

7. A United Nations framework convention on international tax cooperation should include a clear statement of its objectives. In that regard, it should:
- (a) Establish fully inclusive and effective international tax cooperation in terms of substance and process;
 - (b) Establish a system of governance for international tax cooperation capable of responding to existing and future tax and tax-related challenges on an ongoing basis;
 - (c) Establish an inclusive, fair, transparent, efficient, equitable and effective international tax system for sustainable development, with a view to enhancing the legitimacy, certainty, resilience and fairness of international tax rules, while addressing challenges to strengthening domestic resource mobilization.

Principles

8. A United Nations framework convention on international tax cooperation should include a clear statement of the principles that guide the achievement of its objectives.
9. Efforts to achieve the objectives of the framework convention therefore should:
- (a) Be universal in approach and scope and should fully consider the different needs, priorities, and capacities of all countries, including developing countries, in particular countries in special situations;
 - (b) Recognize that every Member State has the sovereign right to decide its tax policies and practices, while also respecting the sovereignty of other Member States in such matters;
 - (c) Be aligned, in the pursuit of international tax cooperation, with States’ obligations under international human rights law;
 - (d) Take a holistic, sustainable development perspective that covers in a balanced and integrated manner economic, social and environmental policy aspects;
 - (e) Be sufficiently flexible, resilient and agile to ensure equitable and effective results as societies, technology and business models and the international tax cooperation landscapes evolve;
 - (f) Contribute to achieving sustainable development by ensuring fairness in allocation of taxing rights under the international tax system;
 - (g) Provide for rules that are as simple and easy to administer as the subject matter allows;
 - (h) Ensure certainty for taxpayers and governments;
 - (i) Require transparency and accountability of all taxpayers.

Commitments

10. The framework convention should include commitments to achieve its objectives. Commitments on the following subjects, inter alia, should be:
- (a) Fair allocation of taxing rights, including equitable taxation of multinational enterprises;
 - (b) Addressing tax evasion and avoidance by high-net worth individuals and ensuring their effective taxation in relevant Member States;
 - (c) International tax cooperation approaches that will contribute to the achievement of sustainable development in its three dimensions, economic, social and environmental, in a balanced and integrated manner;
 - (d) Effective mutual administrative assistance in tax matters, including with respect to transparency and exchange of information for tax purposes;
 - (e) Addressing tax-related illicit financial flows, tax avoidance, tax evasion and harmful tax practices;
 - (f) Effective prevention and resolution of tax disputes.

Capacity-building

11. Inclusive and effective participation in international tax cooperation requires procedures that take into account the different needs, priorities and capacities of all countries to meaningfully contribute to the norm-setting processes, without undue restrictions, and support them in doing so, including giving them an opportunity to participate in agenda-setting, debates and decision-making, either directly or through country groupings, according to their preference.
12. The framework convention therefore should include provisions regarding institutional mechanisms to support Member States, especially developing countries, in their efforts to build capacity on relevant international tax practice and related issues to ensure that they have adequate capacity to participate effectively in international tax cooperation and to implement the framework convention.

Other elements

13. The framework convention should also include, inter alia, the following additional substantive and procedural elements: definitions; relationship with other agreements, instruments and domestic law; review and verification; exchange of information (for implementation of the framework convention); data collection and analysis; financial resources; conference of the parties; secretariat; subsidiary bodies; dispute settlement mechanisms; and procedures for amendments to the framework convention and adoption of protocols; and final provisions.

III. Protocols

14. Protocols are separate legally binding instruments, under the framework convention, to implement or elaborate the framework convention. Each party to the framework convention should have the option whether or not to become party to a protocol on any substantive tax issues, either at the time they become party to the framework convention or later.
15. Two early protocols should be developed simultaneously with the framework convention. One of the early protocols should address taxation of income derived from the provision of cross-border services in an increasingly digitalized and globalized economy.
16. The subject of the second early protocol should be decided at the organizational session of the intergovernmental negotiating committee and should be drawn from the following specific priority areas:
- (a) Taxation of the digitalized economy
 - (b) Measures against tax-related illicit financial flows
 - (c) Prevention and resolution of tax disputes
 - (d) Addressing tax evasion and avoidance by high-net worth individuals and ensuring their effective taxation in relevant Member States
17. Protocols addressing the following topics, inter alia, could be considered:
- (a) Tax cooperation on environmental challenges

- (b) Exchange of information for tax purposes
- (c) Mutual administrative assistance on tax matters
- (d) Harmful tax practices

IV. Approaches and time frame for negotiation

- 18. The framework convention should be elaborated by a Member State-led negotiating committee. The intergovernmental negotiating committee would meet in 2025, 2026 and 2027 for at least three sessions per year, of a duration of no more than 10 working days per session and complete its work and submit the final text of the framework convention and of the two early protocols to the General Assembly for its consideration in the first quarter of its eighty-second session.
- 19. The bureau of the intergovernmental negotiating committee should consist of a Chair, 18 Vice-Chairs and a Rapporteur, elected on the basis of equitable geographical representation.
- 20. Member States should be fully engaged in the negotiation of the framework convention and endeavour to ensure continuity in their representation.
- 21. International organizations, civil society and other relevant stakeholders are encouraged to contribute to the work of the intergovernmental negotiating committee in accordance with established practices.
- 22. Throughout its work, the intergovernmental negotiating committee should take into consideration the work of other relevant forums, potential synergies and the existing tools, strengths, expertise and complementarities available in the multiple institutions involved in tax cooperation at the international, regional and local levels.

V. Resources to support the work of the intergovernmental negotiating committee

- 23. The Secretary-General should be requested to provide the intergovernmental negotiating committee with the necessary facilities and resources, including a technical secretariat from the Department for General Assembly and Conference Management and a substantive secretariat from the Department of Economic and Social Affairs, to support its work.
- 24. Member States and other relevant stakeholders in a position to do so are encouraged to assist in ensuring the full and effective participation of developing countries, including in particular the least developed countries, in the negotiation of the framework convention, including by covering travel and local expenses and through capacity-building.

参考資料 3 - 2	ToR 案への投票結果 (A/79/333 参照)
------------	---------------------------

※網掛けは OECD 加盟国

賛成 110	Algeria, Angola, Azerbaijan, the Bahamas, Bahrain, Bangladesh, Barbados, Belarus, Belize, Bolivia (Plurinational State of), Botswana, Brazil, Brunei Darussalam, Burkina Faso, Burundi, Cabo Verde, Cameroon, Central African Republic, Chad, Chile, China, Colombia, Congo, Costa Rica, Côte d' Ivoire, Cuba, Democratic Republic of the Congo, Djibouti, Ecuador, Egypt, El Salvador, Eritrea, Eswatini, Ethiopia, Fiji, Gambia, Ghana, Guatemala, Guinea, Guinea-Bissau, Guyana, Haiti, Honduras, India, Indonesia, Iran (Islamic Republic of), Iraq, Jamaica, Jordan, Kazakhstan, Kenya, Kuwait, Kyrgyzstan, Lao People' s Democratic Republic, Lebanon, Lesotho, Libya, Madagascar, Malaysia, Maldives, Mali, Mauritania, Mauritius, Mexico, Mongolia, Morocco, Mozambique, Myanmar, Namibia, Nepal, Nicaragua, Niger, Nigeria, Oman, Pakistan, Panama, Paraguay, Peru, Philippines, Qatar, Russian Federation, Rwanda, Saint Kitts and Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent and the Grenadines, Saudi Arabia, Senegal, Seychelles, Sierra Leone, Somalia, South Africa, South Sudan, Sri Lanka, Sudan, Suriname, Syrian Arab Republic, Tajikistan, Thailand, Timor-Leste, Togo, Tunisia, Turkmenistan, Uganda, United Republic of Tanzania, Uruguay, Uzbekistan, Viet Nam, Yemen, Zambia, Zimbabwe
反対 8	Australia, Canada, Israel, Japan, New Zealand, Republic of Korea, United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, United States of America
棄権 44	Albania, Argentina, Austria, Belgium, Bosnia and Herzegovina, Bulgaria, Croatia, Cyprus, Czechia, Denmark, Estonia, Finland, France, Georgia, Germany, Greece, Hungary, Ireland, Italy, Latvia, Liberia, Liechtenstein, Lithuania, Luxembourg, Malta, Monaco, Montenegro, Netherlands (Kingdom of the), Norway, Poland, Portugal, Republic of Moldova, Romania, San Marino, Singapore, Slovakia, Slovenia, Spain, Sweden, Switzerland, Trinidad and Tobago, Türkiye, Ukraine, United Arab Emirates

参考資料 4 国連租税委員会で検討中の国連モデル租税条約 Article xx 案 (E/C.18/2024/CRP.22)

DRAFT ARTICLE XX ON DEALING WITH CROSS-BORDER SERVICES
(REVISED DRAFT OF SEPTEMBER 2024)

Article xx
FEES FOR SERVICES

1. Fees for services arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. However, subject to the provisions of Articles 8, 12B, 15, 16, 17, 18 and 19, fees for services arising in a Contracting State may also be taxed in that Contracting State and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the fees is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed ____ per cent [the percentage is to be established through bilateral negotiations] of the gross amount of the fees.
3. The term “fees for services” as used in this Article means any payment in consideration for any service.
4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of fees for services, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the fees for services arise through a permanent establishment situated in that other State, and the fees for services are effectively connected with:
 - (a) such permanent establishment, or
 - (b) business activities referred to in (c) of paragraph 1 of Article 7.In such cases the provisions of Article 7 shall apply.
5. For the purposes of this Article, subject to paragraph 6, fees for services shall be deemed to arise in a Contracting State if the payer is a resident of that State or if the person paying the fees, whether that person is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the obligation to pay the fees was incurred, and such fees are borne by the permanent establishment.
6. For the purposes of this Article, fees for services shall be deemed not to arise in a Contracting State if the payer is a resident of that State and carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated in that other State and such fees are borne by that permanent establishment.
7. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner of the fees for services or between both of them and some other person, the amount of the fees, having regard to the services for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the fees shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.