

# 南北問題と租税法

——グローバルサウスの声にどう向き合うか——

増 井 良 啓

- 一 はじめに
- 二 前提事項の確認
- 三 国際課税のガバナンス
- 四 源泉地課税の強化
- 五 税務執行を含む能力開発
- 六 おわりに

## 一 はじめに

国際課税をめぐる開発途上国の動きが活発化している。日本政府はこれに対してどのような方針で臨むべきか。論ずべき点は多岐にわたるが、本稿は次の点に焦点をあてる。

- 国際課税のガバナンス
- 源泉地課税の強化
- 税務執行を含む能力開発

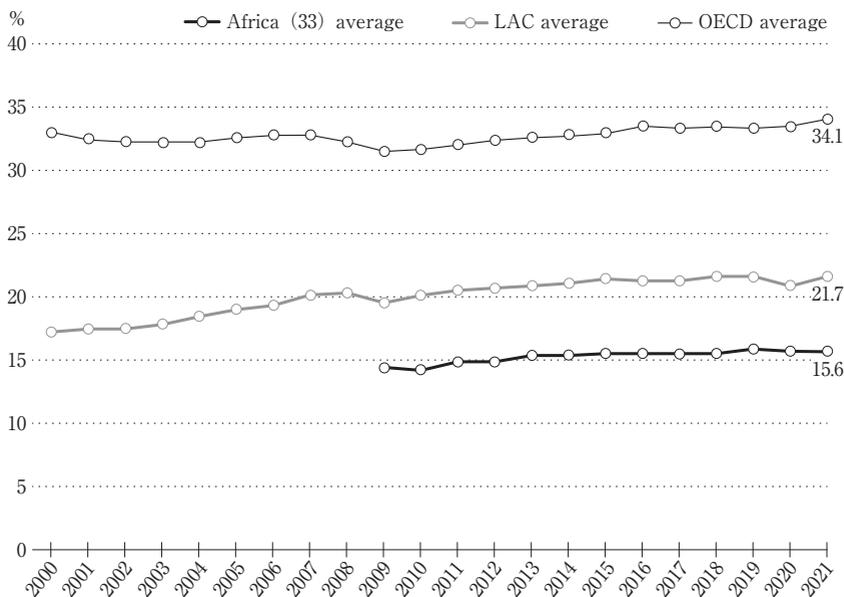
本稿の基準時は 2024 年 9 月末である。

## 二 前提事項の確認

本論に入る前に、3つのことを確認しておく。

第1は、「グローバルサウス」が多様な国・地域から成ることである。グ

図表 1 Tax-to-GDP ratios, 2000-2021



出典 OECD/AUC/ATAF, Brochure: Revenue Statistics in Africa 2023, Figure 2.

ローバルサウスという名称は、北半球に集中する先進国よりも南に多くの開発途上国が位置することに由来する。明確な定義があるわけではなく、どの国や地域がグローバルサウスに該当するかも定まっていない。国際政治の舞台において、中国やインドなどの有力新興国が、ラテンアメリカ諸国やアフリカ諸国と組んで発言する際に、この言葉がよく用いられる。その多くが権威主義的政治体制を有する。

第2は、グローバルサウスの国々の税収対GDP比率が、OECD加盟国のそれよりもかなり低いことである。図表1は、各国GDPに占める税収の比率の経年変化をグラフの形でプロットしたものである。2021年の数字で、OECD加盟国の平均が34.1%であるのに対し、中南米カリブ地域の平均が21.7%、アフリカの平均が15.6%であるにすぎない。人々に教育や医療がゆきわたるようにし、経済成長を促す交通網や通信網を設けるためには、政府

図表 2 2023 年末の日本の直接投資残高

(単位 100 万ドル)

	対外	対内
世界	2,135,713	350,647
OECD 諸国	1,495,078	247,994
米国	726,535	86,524
EU	349,910	68,607
ASEAN	293,101	39,922
中国	135,823	8,091
インドネシア	38,090	300
インド	32,639	9

出典 JETRO の直接投資統計の最新版をもとに筆者が作成

による公共財の提供が不可欠である。そのため、持続可能な開発目標 (Sustainable Development Goals, SDGs) のターゲット 17-1 は、「課税及び徴税能力の向上のため、開発途上国への国際的な支援なども通じて、国内資源の動員 (Domestic Resource Mobilization, DRM) を強化する。」こととしている。

第 3 は、現在の日本が資本輸出国の立場にあることである。図表 2 は、2023 年末の日本の直接投資残高を示したものである。世界全体でみて、日本からの対外直接投資が日本への対内直接投資を大幅に上回っている。この傾向は地域的にも一貫しており、OECD 諸国との関係でもそうであるし、新興国との関係でもそうである。このことは、従来の日本の租税条約締結ポリシーが、資本輸出国に有利な OECD モデル租税条約に準拠してきたことと整合的である。なお、残高の規模でいうと、OECD 諸国との間の残高に比して、新興国との間のそれはまだそれほど大きくない。後述する国際連合の動きとのからみでいうと、日本の対外経済関係は中国や ASEAN 諸国をはじめとするアジア諸国との間で緊密である。ラテンアメリカ・カリブ海諸国やアフリカ諸国との間では相対的にみてそれほど密ではないため、図表 2 の統計には数字を拾っていない。

### 三 国際課税のガバナンス

#### (1) 20世紀後半の状況

以上を前提として、今なぜ国際課税のガバナンスが問題とされているかをみてみよう。

歴史をたどるならば、第二次世界大戦後、国際連盟における国際課税ルール形成協議は中断し、議論の場がOECDに移行した (Teo (2023))。OECDに加盟する先進国間協議により、源泉地課税を抑制する1963年OECDモデル租税条約草案が採択された。

これに対し、1968年には国際連合 (以下「国連」という。)において、租税条約のひな型策定が開始した。1980年に策定された国連モデル租税条約は、資本輸入国による源泉地課税をより広く許容した。もっとも、その基本構造は、OECDモデル租税条約に準拠しつつ若干の項目について修正を加えるにすぎなかった。

20世紀後半を通じて、国際課税ルール形成における国連のプレゼンスは、予算や人員の不足もあり、OECDに劣後する地位を恒常的に占めてきた。

#### (2) 21世紀初頭における変化

風向きが変わりはじめるのが冷戦終結後である。グローバル化の波に乗って、世界経済における新興国の比重が増大した。21世紀を迎えると、BRICSという言葉が流通し、新興国の発言力が注目を浴びるようになった。

このような変化を反映し、OECD加盟国だけではグローバルな国際課税ルール形成を行うことができない、という認識が一般化してくる。

こうして、「税の透明性に関するグローバル・フォーラム」や、「OECD / G20 BEPS 包摂的枠組み (以下「IF」という。)」は、地球規模の広範な参加国を擁するものになる。ただしその実態は、G7各国が議論を主導しつつ、G20のお墨付きを得て、グローバルサウスの国々に承認をとりつける、という傾向にあった。開発途上国の大多数は、先進国のアジェンダ設定に対して受け身の立場にあり、ある程度原案が固まった段階でインプット

を行うことで自分たちに有利な妥協を引き出した (Magwape (2024))。

### (3) IF 合意に対する開発途上国の不満

IF における最大の成果が、2021 年 10 月の国際合意である (以下「IF 合意」という)。IF 合意には 2 つの柱がある。第 1 の柱 (Pillar One) は、巨大多国籍企業の利益につき新しい課税権を市場国に与えることである。第 2 の柱 (Pillar Two) は、法人所得税の最低税率をグローバルに 15% とすることである。この IF 合意により、従来の国際協調と比較すると段違いに高い規律密度を有する合意が、一見すると成立したかに見えた。

ところが、第 1 の柱は多国間条約を必要とするところ、米国の参加を事実上の要件とするもので、発効の目処がたっていない。そのため、多国間条約による課税権付与と引き換えに個別のデジタルサービス税を停止した国々が、これを再発動するおそれがある (増井 (2022))。

これに対し、第 2 の柱の本体部分 (Global Anti-Base Erosion, GloBE) は、各国が国内法改正により対応するもので、すでに実施が始まっている。しかし、第 1 の柱抜きでは途上国よりも投資ハブ国が税収上有利になると指摘されている (Nagato (2023))。また、適用対象の同定作業や、各国別の実効税率計測、租税債務の割り振りなどのために、膨大な事務作業を官民に強いてしまう (増井 (2024))。紛争予防・解決の枠組みも未発達である (中村 (2024))。

途上国にしてみれば、先進国主導の大がかりなルール改変につきあわされたあげく、新たなルールに対応するためになけなしの立法・行政資源を割かねばならない。そのわりに、追加的に得られる税収が少ない。こうして、IF 合意をきっかけに、国際課税ルールの形成に対する不満が蓄積していった (Oguttu (2020), Dagan (2023), Pereira (2023))。

途上国の不満のはけ口は、IF とは別に、国連で別案を協議するという方向へと向かう。その一例が、途上国の要請によって第 2 の柱に盛り込まれた条約改正案 (subject to tax rule, STTR) をめぐる顛末である。これは、相手国の居住地課税が低水準である場合に、途上国が源泉税率を回復する条項を

租税条約に挿入するものである。しかし、IF 合意が制限的であるとして、途上国は別途、より拡張的な国連案を示すに至った（本田（2024a）、一高（2024））。

#### (4) 国際租税協力に関する国連枠組み条約

途上国の不満が国際組織ガバナンス変革案として噴出したのが、「国際租税協力に関する国連枠組み条約（United Nations Framework Convention on International Tax Convention）」をめぐる一連の動きである（増田（2023）、本田（2024b）、Hearson et al.（2024））。

2022年12月の国連総会決議を受けて、2023年8月に事務総長報告書が公表された。同報告書は、IFにおける2つの柱の検討過程について実体面・手続面で問題があると指摘し、3つの選択肢を提示した。

2023年12月の国連総会決議は、3つの選択肢のうち「国際租税協力に関する国連枠組み条約」の選択肢を採用し、その協議事項草案（Terms of Reference 以下これを「TOR」という。）の作成をアドホック委員会に委ねた。

TORについては、その内容はおろか、作成の要否についてさえ、途上国と先進国の間で先鋭な意見対立があった。2024年8月に、TORは国連総会で多数決によって採択された。今後、枠組み条約の内容に関する協議を経て、2027年に国連総会で条文案を投票にかけることがアジェンダにあがっている（Choudhury（2024a））。

#### (5) 国連枠組み条約をめぐる南北対立

全会一致ではなく多数決で物事を決定する場合、多数の途上国が少数の先進国を投票数において圧倒できる。国連枠組み条約の創設を求める動きは、国際課税ガバナンスのほころびを衝いて、途上国が参加と承認を求める闘いといえる。それは、国際課税ルール形成の主導権を先進国から奪おうとする政治運動に他ならない。

先進国はこの動きを警戒した。TORの可否をめぐる2024年8月16日アドホック委員会の投票結果は、賛成110、反対8、棄権44であり、南北の

国々の見解がくっきりと対立した。賛成がアフリカ・中南米・東南アジアの国々であったのに対し、日本を含む OECD 諸国は反対または棄権に回った。

では、反対の理由は何であったか。G7 は、2024 年 5 月の先進 7 カ国財務大臣・中央銀行総裁会議コミュニケで、次のように述べた (G7 (2024))。

「29 国際租税協力に関する国連枠組条約のための基本的事項を策定するための国連臨時委員会における議論に関し、我々は、(i) 安定的かつ予測可能な国際課税制度を支援し、包摂的かつ効果的な国際課税協力を促進するため、コンセンサスに基づく意思決定を行うこと、(ii) よりコンセンサスに達しやすい課題を優先すること、(iii) ニーズのある国のため、国内資金動員及び税に関する能力構築の促進に注力することについて、重要性を再確認する。」

すなわち、G7 は、(i) 多数決ではなくコンセンサスに基づく意思決定を求め、(ii) 急進的な課題設定を戒め、(iii) 能力開発に注力すべきだとしたのである。

## (6) 日本政府の見解

これに先立ち、2024 年 3 月、日本政府は事務総長報告書に対するインプットとして、国連における新たな国家間協議が IF における協議と重複することなどを理由に、消極的な姿勢を表明していた (Japan (2024))。日本政府の見解は、全会一致の合意が必要であり、技術支援その他の能力開発に注力すべきであるとするもので、先に引用した G7 の見解と軌を一にする。

このうち、全会一致の合意が必要であるとする部分は、すぐあとに四でみる具体例からみても、もっともなことと思われる。これに対し、技術支援と能力開発に注力すべきであるとする部分については、一般論としてはその通りであるが、いくつか検討すべき点があるので、項を改めて五で論ずることとする。

## 四 源泉地課税の強化

### (1) 資本輸入国の利害

問題は、IF から国連へと協議の場を変えることによって、具体的に何が変わるかである。

概して開発途上国は資本輸入国の立場にあり、所得課税において源泉地課税を強化することで税収確保を図ろうとする。従来から、国連モデル租税条約に関する専門家会合の検討も、様々な条項において源泉地課税の強化を志向してきた。たとえば、次の条項である。

- 技術的役務の報酬に関する 12A 条
- 自動的デジタルサービスからの所得に関する 12B 条
- 株式間接譲渡に関する 13 条
- 国連版 STTR（三（3）で先述）

また、直近の 2024 年 9 月の第 29 回専門家会合では、次の条項が議論されている。

- クロスボーダー役務提供対価に係る新しい条項（四（2）で後述）
- 天然資源所得に関連する条項
- 保険料に関する新 12C 条

このような流れから推測すると、新しい国連枠組み条約の方向感も、途上国の国内資源動員に資するよう、所得の源泉地の取り分を増やすことを目標にするものになるであろう。

### (2) Article XX

現在のところ、国連枠組み条約の TOR は、いかなる事項を協議するかを議定書に委ねており、その内容は確定していない。2024 年 8 月 30 日付けの国連文書によると（A/79/333, Annex I, para.15）、クロスボーダー役務提供が検討候補の筆頭に挙げられている。

その条文案（Article XX）は、国連モデル租税条約 12A 条や 12B 条と異なり、源泉地課税の範囲を一挙に拡大するものである。すなわち、Article XX

は、対象範囲を限定せず、役務提供地が国内であることや恒久的施設などの閾値充足を要件とせず、グロスの対価に源泉地課税を許容する (Amaro et al. (2024))。

途上国はこれを支持し、その理由として、デジタル化が進む中である国の企業が別の国において物理的存在なくして活動できるようになったとか、役務の対価支払いが途上国の課税ベースを浸食しているとかの点を挙げる。これに対しては、十分なネクサスを欠くとか、サービスと財の間で不均衡を生んでしまいサービスに対して輸入関税を課すのと事実上同じことになるとかの批判がある (Choudhury (2024c))。

### (3) コメント

Article XX の案がどうなるかは今後の展開による。そのため現段階でいえることは限られるのであるが、いくつかコメントしておこう。

第 1 に、国連モデル租税条約に新しい条項が設けられたとしても、それだけでは各国間の既存の二国間租税条約を修正することにはならない。先進国としては、途上国との条約交渉においてこの種の広範なサービス課税条項を提案されたとしても、応じない可能性が高い。この事態を予期して、国連専門家委員会は、二国間租税条約を短期間で修正するための早期トラック条約 (fast-track instrument) も検討している。しかしこれにも、先進国の積極的参加は考えにくい。せいぜい、資本輸出を行う中国やマレーシアなどの中所得国が対応する可能性があるくらいである (Choudhury (2024b))。

第 2 に、役務提供対価に関する Article XX は、直接には、経済のデジタル化に対応するという文脈で提案されている。しかし、IF で合意された第 1 の柱とは、基本設計において全く異なっている。図表 3 に主な違いをまとめておこう。一方で、第 1 の柱は、多国間条約によるもので、きわめて限定された巨大企業にのみ適用され、課税ベースは超過利益である。他方で、Article XX は、二国間条約によるもので、源泉地課税の発動に対する閾値がなく、課税ベースはグロス金額であってもよい。つまり、第 1 の柱が多国間交渉によりようやくたどりついた妥協案を示しているのに対し、Article

図表3 第1の柱と Article XX

	第1の柱	Article XX
主体	多国間	二国間
閾値	きわめて高い	なし
課税ベース	超過利益	グロス金額

XX は 20 世紀後半から繰り返されてきた旧来の発想で対抗しようとしているのである。

第3に、途上国が一国として税制を設計する上で、多国籍企業に支払うサービス対価への課税強化がその国の租税政策として得策であるか否かについては、議論がありうる。この点については突っ込んだ議論が必要であるが、もし小さな開放経済の前提で考えたとすれば、費用控除を認めないでグロスの金額に課税すると投資が国外に逃げる。結果的に税収も入ってこない。そもそも、人々にとっての厚生は国の税収だけで決まるものではなく、税引き後の利得によって決まるはずである。なお、途上国の多くは経済発展を目標にしてインセンティブ税制を設けている。途上国と先進国の間の二国間租税条約自体がインセンティブであると指摘されている中で (Zolt (2018))、政策の整合性が問われよう。

Article XX に関する以上のコメントに対しては、グローバルサウスの要求に対していかにも冷たい、辛口の論であるとの反応が予想される。しかし、提案に対する十分な吟味を経ずに早急に運動に加担することが、必ずしも低所得国に暮らす人々のためになるわけではない。急進的な運動がどのような帰結をもたらすことになるかを、慎重に検討すべきであろう (Schön (2024))。

## 五 税務執行を含む能力開発

### (1) 議論の小括

以上見てきたように、国連枠組み条約をめぐる一連の動きは、国際課税が

バランスをめぐるパワーの争奪戦である。あらわになった南北対立は、既存の国際課税ガバナンスの正統性を疑問視する動きに端を発しており (Ring & Oei (2024))、根が深い (Christians & Apeldoorn (2021))。

国連枠組み条約の今後がどうなるにせよ、グローバルサウスの国々は源泉地課税の強化を求める運動を続けるであろう。この要求に対して、日本政府を含む先進国の側は、二国間租税条約の交渉において、従来通りの線で応答し続けることができるかが問われることになる。

## (2) 現地国のニーズに応じた能力開発

このような状況において、日本政府の見解が技術支援その他の能力開発の強化を強調することについては (三 (6) で先述)、次の点を指摘しておきたい。

まず、開発途上国の本音が、IF 合意に対して半信半疑で「おつきあい」しているというものである場合、日本政府のこの見解との関係では不幸な「すれ違い」になる危険性が高い。いくら先進国から、IF 合意を実施するためにツールキットを提供してもらったり、税務職員研修の機会を与えられたりしても、もともとやりたくなかったことをやらされている、という感じがぬぐえないからである。

開発途上国の能力開発に対する日本政府の支援は、現地国のニーズに応じたものでなければ、実を結びにくい。現地職員のインセンティブを想像すれば、このことはすぐに理解できるだろう。どの国に対しても画一的に適用できる支援はありえず、望ましい租税政策に関する普遍的なロジックに依拠しつつも、当該国の自然環境や発展状況、地政学的条件などを十分に斟酌する支援である必要がある (Keen (2012))。

その意味では、技術支援と能力開発という場合、相手国を適切に選んで、継続的な相互対話と働きかけを行う、というのが望ましい方策である。日本の場合、アジア開発銀行のプロジェクトや、税務大学の国際研修など、東南アジア諸国を中心に行ってきた経験の蓄積がある。このような地道な取組みを継続し、更新していくべきであろう。

### (3) 付加価値税の執行

能力開発との関係で留意すべき点として、法人所得税は、開発途上国が国内資源動員を図る上で検討すべき方策の一部である。途上国税収のかなりの部分は法人所得税以外の租税に依存しており、特に重要なのが付加価値税である。

このことを地域別にみてみよう。

- アジア太平洋地域においては、財・サービスに対する課税（付加価値税と個別消費税）が主要な税源である（OECD（2024））。それは2022年の数字で総税収の48.8%を占めた。OECD加盟国の平均（31.9%、2021年の数字）よりも高い。
- アフリカ諸国においても、財・サービスに対する課税が主要な税源であり、2021年の数字で、税収全体の平均51.9%を占め、付加価値税は27.8%を占めた（OECD/AUC/ATAF（2023））。
- 中南米カリブ地域でも、付加価値税は、2022年の主な税収源であり、平均で総税収の28.3%を占め、GDPの6.1%に相当した（OECD et al.（2024））。

付加価値税については、課税権の配分に関する国家間対立が所得課税ほど先鋭ではなく、仕向地原則によることに広い国際的合意がある。そのため、BEPS行動1のデジタル経済に関する協議においても、付加価値税に関する議論は比較的円滑に進行し、はやくも2017年に国際ガイドラインとして結実した（OECD（2017））。国境を越える役務提供については、B2B取引でリバースチャージ方式を採用したり、B2C取引で国外事業者を登録したりする方策が提案され、強い南北対立を惹起することなく付加価値税の合意が形成されてきた実績がある。

このように、付加価値税は途上国税制の根幹を成し、しかも越境サービス課税ルールに関する国際合意形成が円滑に進んできた。そこで、そのルールを適切に執行できる態勢を構築することこそが、まずもって優先的に取り組むべき課題ではないだろうか。

## 六 おわりに

従来、日本政府は OECD の優等生として国際規範を受容してきた。日本の租税法研究者も、主に米欧の知的サークルと連携して議論してきた。

しかし、21 世紀中葉の世界は、ますます多極化が進む。最貧国が「貧困のわな」から抜け出せるかは予断を許さないものの、新興国の発言力はいつそう大きくなるであろう。そうなると、本稿で論じてきた理由により、国際課税ガバナンスの正統性が問われ、源泉地課税の強化を求める要求が強まる。

このような動きを前にして、グローバルサウスの声にどう向き合うかが、日本政府にとって今後さらに重要な課題になってくる。これは、日本の租税法研究者にとっても「わが事」として真剣に考えるべき課題である。

国際社会においては、価値観・社会構造・開発段階が異なる国・地域が共存しており、異なる国・地域の間で価値を共創していく姿勢が必要であると指摘されている（有識者懇談会（2024））。真の意味で現地の人々（これは国家とは等値されない）の福利にかなう方策を求めて、日本の専門家が南北対立を橋渡しする新たな可能性を示すことの重要性を強調して、本稿を閉じたい。

〔追記〕 校正時に、増田貴都「国連国際租税協力枠組条約（United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation）について」租税研究 902 号 84 頁（2024）に接した。

### 参考文献

- 浅妻（2023）：浅妻章如『なぜ多国籍企業への課税はままならないのか』（中央経済社 2023）
- 荒木（2017）：荒木知『国際課税の規範実現に係るグローバル枠組み』（法令出版株式会社 2017）
- 一高（2024）：一高龍司「第 2 の柱における STTR を批判的に検討する論考の紹介」租税研究 900 号 251 頁（2024）
- 上村（2019）：上村雄彦編著『グローバル・タックスの理論と実践——主権国家

体制の限界を超えて』(日本評論社 2019)

G7 (2024): G7 財務大臣・中央銀行総裁会議声明 (仮訳) (令和 6 年 5 月 23—25 日於: イタリア・ストレーザ) Available at [https://www.mof.go.jp/policy/international\\_policy/convention/g7/20240525.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/international_policy/convention/g7/20240525.pdf).

恒川 (2023): 恒川恵市『新興国は世界を変えるか——29 カ国の経済・民主化・軍事行動』(中央公論新社 2023)

中村 (2024): 中村真由子「BEPS2.0 の紛争解決——グローバルな課税の枠組みにおける実効的な紛争予防／解決の必要性」ファイナンシャル・レビュー 156 号 95 頁 (2024)

本田 (2024a): 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『デジタル経済と国際課税 具体化する国際課税改革の展望・提言』24 頁 (2024)

本田 (2024b): 本田光宏「国際課税における国連の今後の役割」租税研究 899 号 180 頁 (2024)

増井 (2022): 増井良啓「GAFA の利益をつかまえる——経済のデジタル化と国際課税ルール」東京大学法学部「現代と法」委員会編『まだ、法学を知らない君へ——未来をひらく 13 講』169 頁 (有斐閣 2022)

増井 (2024): 増井良啓「租税競争をくいとめる」東京大学法学部「現代と法」委員会編『いま、法学を知りたい君へ——世界をひろげる 13 講』185 頁 (有斐閣 2024)

増田 (2023): 増田貴都「国際租税分野の規範形成と OECD・途上国・国連」租税研究 888 号 293 頁 (2023)

諸富ほか (2024): 諸富徹・宮本十至子・篠田剛編著『デジタル時代の税制改革—100 年ぶりの国際課税改革の分析』(ミネルヴァ書房 2024)

有識者懇談会 (2024): 国際社会の持続可能性に関する有識者懇談会『国際社会の持続可能性に関する有識者懇談会 中間とりまとめ』(2024)

吉村 (2020): 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」ファイナンシャル・レビュー 143 号 66 頁 (2020)

Amaro et al. (2024): Faith Amaro, Veronica Grondona, and Sol Picciotto, The Implications of Treaty Restrictions of Taxing Rights on Services,

- Especially for Developing Countries, Research Paper 211 (South Centre 2024).
- Brauner & Pistone (2015): Yariv Brauner and Pasquale Pistone, BRICS and the Emergence of International Tax Coordination (IBFD 2015).
- Brauner & Stewart (2013): Yariv Brauner and Mirand Stewart ed., Tax, Law and Development (Edward Elgar 2013).
- Brautigam et al. (2008): Deborah Brautigam, Odd-Helge Fjeldstad, and Mick Moore ed., Taxation and State-Building in Developing Countries: Capacity and Consent (Cambridge University Press 2008).
- Choudhury (2024a): Hafiz Choudhury, U.N. Makes Progress Toward a Framework Convention on International Tax Cooperation, Tax Notes International, Vol. 114, June 24, 2024, 1903.
- Choudhury (2024b): Hafiz Choudhury, The History and Prospects of the U.N. Fast-Track Instrument, Tax Notes International, Vol. 115, September 2, 2024, 1557.
- Choudhury (2024c): Hafiz Choudhury, The U.N. Model Tax Treaty's Shift Away from Physical Presence: An Analysis of Draft Article XX, Tax Notes International, Vol. 116, October 14, 2024, 217.
- Christians & Apeldoorn (2021): Allison Christians and Laurens van Apeldoorn ed., Tax Cooperation in an Unjust World (Oxford University Press 2021).
- Cnossen (2019): Sijbren Cnossen, Modernizing VATs in Africa (Oxford University Press 2019).
- Collier (2007): Paul Collier, The Bottom Billion – Why the Poorest Countries Are Failing and What Can Be Done About It (Oxford University Press 2007).
- Dagan (2023): Tsilly Dagan, Globe: The Potential Cost of Cooperation, Intertax, Vol. 51, Issue 10, 638 (2023).
- Daurer (2014): Veronika Daurer, Tax Treaties and Developing Countries (Wolters Kluwer 2014).
- Hearson et al. (2024): Martin Hearson, Frederik Heitmüller, Mbakiso Magwape, and Suranjali Tandon, A Fairer Global Tax Architecture, T20 Policy Brief (G20 Brasil 2024, 2024).

- Japan (2024): Japan, Japan's Input to the Secretary-General Tax Report 2023, 14 March 2024.
- Keen (2012): Michael Keen, Taxation and Development – Again, IMF Working Paper, WP/12/220 (2012).
- Magwape (2024): Mbakiso Magwape, Agenda Setting and Decision Making under the OECD/G20 IF and the WTO – Developing Countries and Reform, *Intertax*, Vol. 52, Issue 4, 270 (2024).
- Masuda (2024): Takato Masuda, The Compatibility of the UTPR and Japan's Tax Treaties, *Tax Notes International*, Vol. 114, May 20, 2024, 1127.
- Masui (2017): Yoshihiro Masui, Impact of BEPS Actions on Theoretical and Legal Frameworks, in Sam Sim and Mei-June Soo ed., *Asian Voices: BEPS and Beyond* 285 (IBFD 2017).
- Moore et al. (2018): Mick Moore, Wilson Prichard, and Odd-Helge Fjeldstad, *Taxing Africa: Coercion, Reform and Development* (Zed Books 2018).
- Nagato (2023): Takayuki Nagato, Pillar 2 as a De Facto New Revenue Allocation Mechanism, *Tax notes international*, Vol. 112, October 2, 2023, 23.
- OECD (2017): OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.
- OECD (2023): OECD (2023), *International Tax and Africa: OECD Report for the G7 Finance Ministers and Central Bank Governors*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6f19e5ed-en>.
- OECD (2024): OECD (2024), *Revenue Statistics in Asia and the Pacific 2024: Tax Revenue Buoyancy in Asia*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/e4681bfa-en>.
- OECD/AUC/ATAF (2023): OECD/AUC/ATAF (2023), *Revenue Statistics in Africa 2023*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/15bc5bc6-en-fr>.
- OECD et al. (2024): OECD et al. (2024), *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2024*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/33e226ae-en>.
- Oguttu (2020): Annet Wanyana Oguttu, *A Critique from a Developing Country*

- Perspective of the Proposals to Tax the Digital Economy, *World Tax Journal*, Vol. 12, No. 4, 799 (2020).
- Pereira (2023): R. Codorniz Leite Pereira, Pillar Two and Developing Countries: The Perils of Jurisdictional Blending, *World Tax Journal*, Vol. 15, No. 4, 545 (2023).
- Ring & Oei (2024): Diane M. Ring and Shu-Yi Oei, The Conflictual Core of Global Tax Cooperation (June 28, 2024). Boston College Law School Legal Studies Research Paper No. 633, Duke Law School Public Law & Legal Theory Series No. 2024-46, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4879608>.
- Schön (2024): Wolfgang Schön, International Tax Scholarship and International Tax Activism, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper No. 2024-06, August 2024.
- Teo (2023): Nikki J. Teo, *The United Nations in Global Tax Coordination* (Cambridge University Press 2023).
- Zolt (2018): Eric M. Zolt, Tax Treaties and Developing Countries, 72 *Tax Law Review* 111 (2018).