
研究ノート

現在の国際課税の潮流における CARF の位置づけ

— 21世紀以降の自動的情報交換制度の変遷 —

武 藤 裕 之[†]

1. はじめに

OECD が2022年に策定した暗号資産等報告枠組み (Crypto-Asset Reporting Framework, CARF) の運用が2027年から開始されることが予定されている¹⁾。CARF は、非居住者の行った暗号資産取引に関する税務情報を、当該取引を実施した報告暗号資産サービスプロバイダー (Reporting Crypto-Asset Service Provider, RCASP) の所在地の税務当局と、非居住者の居住国・地域間の税務当局との間で自動的に交換するための国際基準である。暗号資産の出現は新たな経済取引を創出した一方で、その高い匿名性から脱税やマネーロンダリングなどに用いられる可能性があることが指摘されてきた²⁾。税務面においても、暗号資産取引の捕捉の難しさから、各国の税務当局は納税者が適切に申告・課税されているかを確認することが困難になっている。この課題を解消するために策定されたのが CARF である。そして、この根底には越境的な租税回避や情報の非対称性にいかに対処するかという課題があり、その淵源は、1990年代以降の経済のグローバル化に求められる。本稿の目的は、21世紀以降の自動的情報交換 (Automatic Exchange of Information, AEOI) 制度の変遷を辿ることにより、現在の国際課税の潮流における CARF の位置づけを明らかにすることである。なお、考察にあたっては租税に関する国際的情報交換のうち、本稿の対象とする自動的情報交換を明確にした上で検討を行う。

2. 情報交換制度における自動的情報交換

(1) 情報交換制度

近年の経済活動のグローバル化及びデジタル化の進展に伴い、国境を越えた取引が一般化す

[†] 立教大学大学院経済学研究科

1) 情報提供に先立ち、取引情報の収集が2026 (令和8) 年1月から開始される。

2) 2018年3月にアルゼンチン・プエノスアイレスで開催された G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明において「暗号資産は実際、消費者及び投資家保護、市場の健全性、脱税、マネーロンダリング、並びにテロ資金供与に関する問題を提起する。」(外務省 2018) と言及している。

る一方で、租税回避行為や脱税行為が課題として顕在化している。これらに起因する税源浸食や利益移転による税収の減少は国家財政に影響を与え、最終的に増税などの形で国民に負担が転嫁される。したがって、各国の税務当局は適正な課税を実施することが従来にも増して求められており、納税者に関する情報をいかに網羅的かつ効率的に収集するかが重要な課題となっている。こうした税務情報の収集については、従前より二国間で締結される租税条約には情報交換条項が設けられており、相手国の税務当局に情報提供を要請することにより、特定の納税者に関する情報を取得してきた。また、一方の国が特定の納税者を調査する過程で、相手国の税務当局に関係のある情報を発見した場合、相手国からの要請を受けることなく、自発的に情報を提供することもある。さらに、法定調書によって把握された非居住者等に対する一定の情報を支払国の税務当局から受領国の税務当局に自動的に情報を提供することもある。

これらは実施形態によって（１）個別的情報交換、（２）自発的情報交換、（３）自動的情報交換の三類型に整理されており、OECD モデル租税条約³⁾ 第26条のコメンタリーにおいて初めて明示的に説明された⁴⁾。そして、1988年にOECDと欧州評議会が共同で策定した税務行政執行共助条約（Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MAAC）では、OECD モデル租税条約コメンタリーで明示された三類型が第5条（要請）、第6条（自動）、第7条（自発）と条文レベルで明文化された。その後、2002年に主にタックス・ヘイブンを含む非条約締結国との情報交換を目的として策定されたOECD モデル租税情報交換協定（OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, TIEA）第5条においても個別的情報交換について明文規定が設けられている。

なお、いずれの実施形態においても「交換（exchange）」という語が用いられているものの、これは相互にやりとりをするということではなく「専ら要請を受けた締約国に対し情報提供の義務を課すことを定めるもの」（渡邊 2014, 504頁）を意味するものである。したがって情報の授受を相互に行うことは要件とされておらず、「情報交換条項は、双務的に規定するものの、あくまでも単独の（一方向の）行為として提供義務を課すもの」（渡邊 2014, 504頁）であると解される。ただし、相手国から情報提供を要請された場合であっても、自国の法令に反する場合などには情報提供を拒否することができる。OECD モデル租税条約第26条第3項では、以下のとおり規定されており（訳文は水野監訳 2017, 41頁。下線は著者による）、OECD モデル租税情報交換協定にも同様の趣旨を有する規定が存在する。

1 及び 2 の規定は、いかなる場合にも、一方の締結国に対し、次のことを行う業務を課す

3) 本稿では、OECD の前身である OEEC が1963年に草案を作成の後、OECD が1977年に公表し、以後改訂を重ねている「所得と財産に対するモデル租税条約」（Model Tax Convention on Income and on Capital）を「OECD モデル租税条約」という。

4) 1977年版 ¶ 9 で初めて三類型が明示され、2017年版 ¶ 9 でも同旨が維持されている。

るものと解してはならない。

- a) 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。
- b) 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令の下において行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること。
- c) 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報、又は公開することが公の秩序に反することとなる情報を提供すること。

このように、条約などに定められている情報交換は、相手国に対して無制限の情報提供を義務づけるものではなく、一定の制約の下で運用がなされている。

(2) 情報交換の形態

①個別的情報交換

個別的情報交換 (Specific Exchange of Information) とは、個別の納税者に関して、国内で入手できる情報だけでは事実関係を十分に解明できない場合に、必要な情報の収集・提供を外国税務当局に要請するもの (国税庁 [年不明]) である。これは、特定の事案を念頭においた、要請に基づく情報交換 (水野監訳 2019, 482頁) であることから「要求的情報交換」(関口 2018, 407頁) ととも呼ばれる。また、調査対象となる納税者を特定することなく、一定の条件を満たした納税者の集団に係る情報の提供を求めることも可能であり、これをグループリクエストという (国税庁 2023a: 第1章 第1の定義 (3))。

個別的情報交換件数について、国税庁が毎事務年度⁵⁾ ごとに情報交換件数を公表しており、過去10年間ににおける外国からの情報受領件数及び情報提供件数は図表1に示すとおりである。

個別的情報交換は、わが国と経済的関係が強いアジア・大洋州地域との間が中心となっており、受領件数の約8割を占めている。また、北米・中南米地域との間の受領件数は概ね全体の1割前後で推移しており、安定的な関係がみられる。なお、平成28事務年度 (2016年7月～17年6月) に国税庁から外国税務当局に提供された情報件数が増加している要因として2016年4月に公表されたパナマ文書流出事件や BEPS (Base Erosion and Profit Shifting: 税源侵食と利益移転) を契機とした租税に対する透明性強化の動きがあったと推察される⁶⁾。

5) 国税庁の事務年度は7月から翌年6月までを1事務年度としている。(例: 平成26事務年度であれば平成26年7月1日から平成27年6月30日をいう。)

6) 国税庁 (2017) における「情報交換に関する国際的な動向」では、国際的な租税回避行為に対する国民の関心が高まっている要因として、いわゆる「パナマ文書」や BEPS についての報道等を挙げている。

図表1 個別的情報交換件数の推移

事務年度	平26	平27	平28	平29	平30	令元	令2	令3	令4	令5
情報受領件数（件）	526	366	473	766	825	613	638	639	641	737
内 訳	アジア・大洋州	396	291	391	595	645	490	510	520	515
	(%)	75.3	79.5	82.7	77.7	78.2	79.9	79.9	81.4	80.3
	北米・中南米	75	44	60	98	108	60	84	68	71
	(%)	14.3	12.0	12.7	12.8	13.1	9.8	13.2	10.6	11.1
	欧州・その他	55	31	22	73	72	63	44	51	55
	(%)	10.5	8.5	4.7	9.5	8.7	10.3	6.9	8.0	8.6
情報提供件数（件）	106	158	415	137	191	233	251	128	252	202

(注) 1. 「平」は平成を, 「令」は令和を示す。

2. 国税庁が外国税務当局に要請して受領した情報件数の地域別内訳は公表されているが, 国税庁が外国税務当局から要請を受けて提供した内訳は公表されていない。

3. 構成比は小数点以下第2位を四捨五入しているため, 合計しても必ずしも100とはならない。

出所: 国税庁「租税条約等に基づく情報交換実績の概要」(各事務年度)を基に筆者作成。

②自発的情報交換

自発的情報交換 (Spontaneous Exchange of Information) とは, 国際協力等の観点から, 自国の納税者に対する調査等の際に入手した情報が外国税務当局にとって有益と認められる場合に自発的に提供するもの (国税庁 [年不明]) であり, 相手国からの要請を待たずに行うものである。国税庁の公表している提供情報の一例としては, 外国から製品を輸入している内国法人を調査した際に, 代金が外国法人の代表者名義の口座に入金されており, 外国法人が現地で申告すべき売り上げを除外していると想定されたため, 現地の税務当局に送金ならびに取引資料を送付した事案がある (国税庁 2021, 7 頁)。

なお, 自発的情報交換件数も, 国税庁が毎事務年度ごとに情報交換件数を公表しており, 過去10年間ににおける外国からの情報受領件数および情報提供件数は図表2に示すとおりである。

自発的情報交換も個別的情報交換と同様に, わが国と経済的關係が強いアジア・大洋州地域との間が中心となっている。一方で, 直近3事務年度においては欧州・その他の国・地域からの情報提供割合が以前に比べて増加傾向を示しており, 北米・中南米地域も同様である。なお, 平成30事務年度及び令和2事務年度の情報受領件数が前事務年度と比べ大幅に増加している理由について, 国税庁は「特定の国から大量の情報を受領したため」(国税庁 2019, 10 頁; 国税庁 2022, 10 頁) としている。

③自動的情報交換

自動的情報交換 (Automatic Exchange of Information) とは, 税務当局間で, 当局間合意 (Competent Authority Agreement, CAA) で対象とした情報を毎年定期的に一括して交換す

図表2 自発的情報交換件数の推移

事務年度	平26	平27	平28	平29	平30	令元	令 2	令 3	令 4	令 5	
情報受領件数（件）	1,258	33	549	574	9,666	394	20,351	448	812	756	
情報提供件数（件）	317	186	272	157	126	106	106	73	131	88	
内 訳	アジア・大洋州	228	142	103	125	100	70	84	40	61	54
	(%)	71.9	76.3	37.9	79.6	79.4	66.0	79.2	54.8	46.6	61.4
	北米・中南米	74	12	74	10	9	13	10	15	20	16
	(%)	23.3	6.5	27.2	6.4	7.1	12.3	9.4	20.5	15.3	18.2
	欧州・その他	15	32	95	22	17	23	12	18	50	18
	(%)	4.7	17.2	34.9	14.0	13.5	21.7	11.3	24.7	38.2	20.5

(注) 1. 「平」は平成を, 「令」は令和を示す。

2. 国税庁が外国税務当局に提供した情報件数の地域別内訳は公表されているが, 国税庁が外国税務当局から受領した内訳は公表されていない。

3. 構成比は小数点以下第2位を四捨五入しているため, 合計しても必ずしも100とはならない。

出所: 国税庁「租税条約等に基づく情報交換実績の概要」(各事務年度)を基に筆者作成。

るものである。当局間合意とは, 租税条約や多国間条約などの実施を担当する各国の権限当局(税務当局)が具体的な手続きを定める合意であり, 二国間当局間合意(bilateral CAA)と多国間当局間合意(Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA)がある。本稿の主な対象とするCARFや, 後述する共通報告標準(Common Reporting Standard, CRS)はいずれも税務行政執行共助条約に基づく自動的情報交換の枠組みであり, 各国はこれに関連するMCAAに署名している。

そして, 現在わが国が締結している主な自動的情報交換制度は, 多国間ではCRS及び国別報告書(Country-by-Country Reporting, CbCR)^{7)・8)}, 法定調書情報⁹⁾があり, 2027年より

7) 国別報告書(Country-by-Country Reporting, CbCR)とは, 2012年以降, OECDとG20が中心となって進めたBEPSプロジェクトの一環として導入が合意されたものであり, 一定の多国籍企業グループに対して, 収入金額, 税引前当期利益(損失)額, 納付税額等を国別に報告することを義務付ける制度である(加藤 2024, 133頁)。CbCRには, 多国籍企業グループの事業が行われる国・地域毎の収入金額や納付税額に関する情報が含まれており, 各国の税務当局は, 移転価格リスク評価に使用している(国税庁 2023b, 4頁)。CbCRの導入は, 企業情報の透明性(transparency)を確保し, 高めるものである。大規模な脱税及び租税回避は多国籍企業の透明性の欠如が原因であったことから, 国や地域を示し, 透明性を確保することで, 国際的な租税回避防止につながる事が期待されている(大城 2014, 260頁)。

8) 米国は, 国別報告書の交換に関する多国間当局間合意(CbCR-MCAA)に署名していないため, 各国と個別に国別報告書の交換に係る二国間当局間合意を締結している。

9) 「法定調査により把握した非居住者への支払(利子, 配当, 不動産賃借料, 無形資産の使用料, 給与・報酬, 株式の譲受対価等)についての情報を税務当局間で交換している。」(国税庁 2023b, 5頁)。

CARF が加わる予定である。また、二国間では米国と締結している外国口座税務コンプライアンス法 (Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA)¹⁰⁾ がある。

なお、国税庁は、自動的情報交換件数についても、毎事務年度ごとに CbCR、CRS、及び法定調書に係る情報交換件数を公表している¹¹⁾ (図表 3～5 参照)。

図表 3 自動的情報交換件数 (国別報告書: C b C R) の推移

事務年度	平30	令元	令 2	令 3	令 4	令 5
情報受領件数 (件)	2,100	1,751	2,186	2,246	2,237	2,315
国・地域数	42	44	53	53	53	58
情報提供件数 (件)	831	844	898	901	866	927
国・地域数	51	52	57	60	61	68

出所: 国税庁 (2025, 2024) を基に筆者作成。

図表 4 自動的情報交換件数 (法定調書情報) の推移

事務年度	平26	平27	平28	平29	平30	令元	令 2	令 3	令 4	令 5	
情報受領件数（千件）	132	117	205	123	162	158	113	99	77	130	
情報提供件数（千件）	137	188	531	705	853	871	688	768	751	751	
内訳	アジア・大洋州	38	36	70	138	122	118	68	148	110	107
	(%)	27.5	19.2	13.2	19.6	14.3	13.6	9.9	19.3	14.7	14.3
	北米・中南米	46	63	167	227	284	283	288	252	238	231
	(%)	33.3	33.5	31.5	32.2	33.3	32.5	41.8	32.8	31.7	30.8
	欧州・その他	54	89	294	341	448	470	333	368	402	412
	(%)	39.1	47.3	55.4	48.3	52.5	54.0	48.3	47.9	53.6	54.9

(注) 1. 「平」は平成を示し、「令」は令和を示す。

2. 国税庁が外国税務当局に提供した情報件数の地域別内訳は公表されているが、国税庁が外国税務当局から受領した内訳は公表されていない。

3. 令和元事務年度から5事務年度までの件数は、原統計に基づき千件未満を四捨五入して表示しているため、総数と内訳の合計が必ずしも一致しない。また、平成26事務年度から30事務年度までの件数については、国税庁の公表資料が千件単位でのみ示されており、1件単位の数値は公表されていない。このため、当該期間の件数についても、端数処理の関係により、総数と内訳の合計が必ずしも一致しない。

4. 構成比は小数点以下第2位を四捨五入しているため、合計しても必ずしも100とはならない。

出所: 国税庁「租税条約等に基づく情報交換実績の概要」(各事務年度) を基に筆者作成。

10) FATCA は、米国国内法を政府間協定 (Inter-Governmental Agreement, IGA) を通じて実施されている。詳細は後述するが、わが国では金融機関が米国内国歳入庁 (Internal Revenue Service, IRS) に対して直接情報を提供している。

11) わが国は、2016 (平成28) 年1月に CbCR-MCAA に署名、2018 (平成30) 年6月に最初の情報交換が行われたため、平成30事務年度 (平成30年7月1日～平成31年6月30日) からの件数を記載している。

図表 5 自動的情報交換件数（CRS情報）の推移

事務年度		令和元	令和 2	令和 3	令和 4	令和 5
内 訳	情報受領件数（件）	2,058,777	1,906,896	2,500,664	2,526,181	2,455,288
	アジア・大洋州	1,630,421	1,473,200	1,644,896	1,794,550	1,934,804
	（％）	79.2	77.3	65.8	71.0	78.8
	国・地域数／平均（件）	15 108,694	16 92,075	17 96,759	18 99,697	19 101,832
	北米・中南米	96,288	117,291	216,480	156,707	153,308
	（％）	4.7	6.2	8.7	6.2	6.2
	国・地域数／平均（件）	19 5,068	19 6,173	20 10,824	22 7,123	21 7,300
	欧州・NIS 諸国	299,313	313,587	325,978	294,474	308,300
	国・地域数（％）	14.5	16.4	13.0	11.7	12.6
	国・地域数／平均（件）	41 7,300	40 7,840	43 7,581	42 7,011	42 7,340
	中東・アフリカ	32,755	2,818	313,310	280,450	58,876
	（％）	1.6	0.2	12.5	11.1	2.4
	国・地域数／平均（件）	11 2,978	12 235	14 22,379	13 21,573	11 5,352
内 訳	情報提供件数（件）	743,699	650,558	651,794	532,037	510,782
	アジア・大洋州	373,870	529,864	536,650	402,294	403,696
	（％）	78.9	81.5	82.3	75.6	79.0
	国・地域数／平均（件）	11 33,988	12 44,155	12 44,741	13 30,946	14 28,835
	北米・中南米	33,526	43,354	40,744	44,481	36,445
	（％）	7.1	6.7	6.3	8.4	7.1
	国・地域数／平均（件）	11 3,048	13 3,335	16 2,547	17 2,617	18 2,025
	欧州・NIS 諸国	64,129	73,074	67,976	78,060	66,389
	（％）	13.5	11.2	10.4	14.7	13.0
	国・地域数／平均（件）	38 1,688	39 1,874	42 1,618	40 1,952	40 1,660
	中東・アフリカ	2,174	4,266	6,424	7,202	4,252
	（％）	0.5	0.7	1.0	1.4	0.8
	国・地域数／平均（件）	5 435	6 711	7 918	8 900	8 532

（注） 1. 構成比（％）は小数点以下第 2 位を四捨五入しているため、合計しても必ずしも 100 とはならない。

2. 内訳における「平均」とは、当該地域からの受領件数または提供件数を国・地域数で除した、1 国・地域あたりの平均情報件数であり、小数点以下第 1 位を四捨五入し、整数としている。

出所：国税庁「租税条約等に基づく情報交換実績の概要」（各事務年度）を基に筆者作成。

国別報告書（CbCR）の自動交換については、受領件数及び提供件数のいずれも、概ね安定的に推移している。

国税庁が法定調書情報を送信した国は、個別的情報交換や自発的情報交換の中心がアジア・大洋州地域であったのとは異なり、欧州・その他の地域が中心となっている。その割合は平成

27事務年度以降概ね全体の5割で推移している。また、北米・中南米地域は過去10事務年度において、概ね全体の3割前後、件数も20万件台で推移していることから、安定的な関係を保っている。なお、平成28事務年度より前は受領件数と送信件数の差は相対的に小さかったが、平成28事務年度より大幅に送信件数が増加している。この理由として、国税庁の報告書では「ICT¹²⁾の活用による事務処理の効率化」(国税庁 2017, 7頁)を挙げている。

CRS情報の自動的情報交換については、アジア・大洋州地域の比率が高い。同地域は情報受信のうち7～8割を占めているとともに、国・地域数が多いため報告件数が多いのではなく、1国・地域平均で他地域と比較しても10万件前後で推移していることから、経済的關係が強く、報告対象金融口座数は多い。北米・中南米地域においては、米国はCRSに参加していないことから、主に中南米諸国との交換と推察できるが、全体の6%程度で安定的に推移している。また、欧州は全体の1割強を占めているが国・地域数が多いことから、1国・地域平均では7,000件前後で推移しており、北米・中南米地域と同等もしくは若干多い状況である。中東・アフリカ地域は、令和2事務年度から令和4事務年度にかけて、異常値的な急減及び急増が見られたが、令和5事務年度には従前の水準に回帰している。この原因については公式に公表されておらず判断することができないことから、今後の動向に注目する必要がある。

(3) 自動的情報交換と他の情報交換(個別的・自発的)の比較

租税条約等における情報交換は、かつては個別の情報交換で行われることが前提であったが、その後自発的情報交換や自動的情報交換が取り入れられたという経緯がある。1963年に公開されたOECDモデル租税条約草案においても、情報交換自体は第26条第1項に規定されていたが、同条のコンメンタール¶7には、「本条第1項に定められた規定は、情報が要請に基づいてのみ交換されることを前提としている。(訳は著者による)」(OECD 1963, 158頁)と記されていることから、明らかに情報交換は個別の情報交換を前提とされていた。しかし、前述のとおり、1977年に公開されたOECDモデル租税条約第26条のコンメンタール¶9で自発的情報交換と自動的情報交換が明文化された。このように、租税条約等における情報交換の形態は1977年以降、個別の情報交換に加え、自発的情報交換と自動的情報交換の三形態となった。これらの違いは、税務当局が情報を能動的に要請して取得するか、相手国から提供される情報を受動的に取得するかという点にある。個別の情報交換では、税務当局が特定の納税者の情報取得にあたり国内の調査では限界がある場合に、税務当局が能動的に相手国に情報提供を要請する形となる。一方で、自発的情報交換及び自動的情報交換は、相手国からの要請を待たずに一方的に情報が提供され、情報を受け取る側の税務当局は相手国に要請することなく受動的に情報を取得する形となる。

12) 情報通信技術 (Information and Communication Technology) をいう。

そして、自発的情報交換と自動的情報交換は相手国への要請の有無という点では共通するが、受領する情報量が明確に異なる。情報量の観点からみると、自発的情報交換と個別的情報交換は共通しているが、これらの情報量は自動的情報交換と比較すると相対的に少ない。図表1及び図表2に示す個別的情報交換件数の推移及び自発的情報交換件数の推移と、図表3～5に示す自動的情報交換の推移における情報件数を比較するとその差は明確である。すなわち、各個別案件を対象とする情報交換と金融取引等に関する取引情報の定期的な交換である自動的情報交換はその情報内容が根本的に異なることから、交換件数も必然的に多くなる。このことについて、増井良啓教授は「個別的情報交換がピストルであるとすれば、自動的情報交換はマシンガンである。」(増井 2015, 218頁)と例えており、「自動的情報交換の下では、膨大な納税者情報が各国課税当局間で共有される。税務行政のインフラがこれまでと異なる地平に立つことさえ予想される。」(増井 2015, 218頁)と言及している。実際に、国税庁は2017年から税務DX¹³⁾に取り組みAIによる情報選定を行っており¹⁴⁾、これは、従来の人手による情報選定には限界があることを示唆している。つまり、各国の課税当局は大量に取得した情報をどのように活用するかが問われているが、適正な課税にあたっては第一に情報の入手が重要であり、自動的情報交換はそのために不可欠な制度的枠組みである。

3. 自動的情報提供の変遷と CARF の位置づけ

ここまで自動的情報交換の概要について確認したが、以下ではその変遷を整理し、その上でCARFの策定経緯とその制度的な位置づけを検討する。なお、本稿では、租税に係る情報の透明性の必要性が国際的に提起され、1996年に開始されたOECDの「有害な税の競争プロジェクト」以降の展開を対象とする。

(1) 有害な税の競争プロジェクト

世界経済は、1980年代後半以降、対外投資及び対内投資が以前とは比較にならない程の膨張をみせていた。90年代前半においては、直接投資の増加以上に証券投資が急伸しており、発展途上諸国を巻き込んだ資本移動が活発に展開されていた(鶴田 2001, 85頁)。こうした状況の中、タックス・ヘイブン法域の問題、オフショア金融、マネーロンダリング、租税回避や脱税

13) DXとは、デジタルトランスフォーメーション(Digital Transformation)の略語で、経済産業省が公表したデジタルガバナンス・コード3.0では「企業がビジネス環境の激しい変化に対応し、データとデジタル技術を活用して、顧客や社会のニーズを基に、製品やサービス、ビジネスモデルを変革するとともに、業務そのものや、組織、プロセス、企業文化・風土を変革し、競争上の優位性を確立すること。」(経済産業省 2024, 2頁)と定義されている。これを税務行政で考えると、「税務行政をデジタル化の恩恵を取り込むことによる能率の向上」(武藤 2024, 509-510頁)ということになる。

14) 国税庁の税務DXについては武藤(2024)508-514頁を参照されたい。

などが目立つようになり、特に OECD 加盟国の中にも有害税制と呼ばれるような、自国に外資を誘致するための行き過ぎた税の優遇措置が目立つようになった。その結果、国際的な税の引き下げ競争が生み出された（赤塚 2021, 72頁）。この有害な税の競争は、各国の税源を侵食するとともに利益移転を助長し、多国籍企業の税負担を軽減される一方で、税収の減少により国民が増税の形で負担を強いられるという不均衡な状況をもたらせた。こうした有害な税の競争を問題視し、G7は1996年に開催されたリヨンサミットで OECD に対策を要請した¹⁵⁾。これを契機として、同年から開始されたのが「有害な税の競争プロジェクト（The OECD's Project on Harmful Tax Practices）」である。

有害な税の競争プロジェクトでは、タックス・ヘイブン法域の問題と OECD 加盟国内部に存在する有害税制の解消について議論され、これらの概念整理と定義付けがなされることとなった。

（2）G8北海道洞爺湖サミット（2008年）とG20ロンドンサミット（2009年）

1998年に有害な税のプロジェクトの最初の報告書が公表され、その後、進捗状況報告書も順次公表された有害な税の競争プロジェクトであったが、2000年代初頭には制度化の進展が停滞することとなった。その理由として、米国を中心とする一部加盟国による政治的反発や、タックス・ヘイブン諸国による非協力的姿勢が挙げられる。例えば、ブッシュ（George Walker Bush）政権下の米国では、ポール・ヘンリー・オニール財務長官（Treasury Secretary Paul H. O'Neill）が情報の透明化には賛同した（Kudrle 2008, 24頁）ものの、OECD の取組自体を主権干渉と批判した（O'Neill 2001）¹⁶⁾。また、OECD 租税政策センター長であったジェフリー・オーウェンズ氏（Jeffrey Owens）は2002年に開催された中南米租税行政センター（Inter-American Center of Tax Administrations, CIAT）の第36回総会の報告において、アンドラ、リヒテンシュタイン公国、リベリア、モナコ公国、マーシャル諸島共和国、ナウル共和国、バヌアツ共和国を非協力的な国として名指ししている（Owens 2002, 2頁）。しかし、2007年のサブプライムローン危機及び2008年のリーマン・ブラザーズ破綻を契機に国際金融の不透明性

15) 「最後に、グローバル化は、租税政策の分野で新たな課題を生み出している。金融その他の地理的に移動可能な活動の誘致を目的とする税制に見られるような税に関する国家間の有害な競争は、貿易と投資を歪曲する危険があり、各国の課税基盤の浸食につながり得る。我々は、OECD に対し、各国が、個別にまた共同で、これらの慣行や税に関する様々な形態の有害な競争の範囲を制限し得るような多国間のアプローチの確立を目指し、この分野における作業を精力的に推進するよう強く要請する。」（外務省 1996, ¶16）。

16) この背景として2000年に成立したブッシュ政権（共和党）は「小さな政府」を目指す政策を推進し（吉崎 2002, 21頁）、税制面では限界税率の大幅な引き下げを行っていた。この政策は OECD の政策理念とは相容れず、さらに欧州の介入を警戒したことから米国は OECD の取組みに対し主権干渉に当たると批判した（Kudrle 2008, 22頁）。

やオフショア市場での資金移動が租税回避や金融不安を助長したとの批判が高まった。こうした状況を受け、G8 各国首脳は税の透明性を確保する必要を認識し、2008年のG8 北海道洞爺湖サミットでこの問題を取り上げた。G8は首脳声明において、OECDに対し、すべての国が税に関する透明性及び効果的な情報交換にかかるOECD基準を実施するよう要請した¹⁷⁾。

そして、その翌年の2009年G20ロンドンサミットにおいても税の透明性及び情報交換の問題が取り上げられた。ロンドンサミットの首脳宣言 ㉑15では「銀行機密の時代は終わった」と明言し¹⁸⁾、銀行が顧客の秘密保持のために情報提供を拒絶することは、税の透明性の確保の観点からも容認されないことを明確にした。また、㉑14において、「強化された規制・監督は、適切性、公正性及び透明性を促進する」と明言した。㉑14は、その文脈から金融規制及び監督体制の整備を指しているが、ここでいう「透明性」を広義に捉えれば、銀行機密を容認せず、顧客の金融口座情報の提供を通じて租税の透明化を図るという理念を包含すると解することができる。したがって、この表現は後にBEPSプロジェクトにおける透明性確保のための情報提供 (Action 5・12・13)、CRS及びCARFといった自動的情報交換制度に連なる理念的基盤を示すものであると考えるのが妥当であり、2012年に開始されたBEPSプロジェクト (BEPS 1.0) や2014年に策定されたCRSに発展していった。

(3) 外国口座税務コンプライアンス法 (FATCA)

外国口座税務コンプライアンス法 (Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA) は2010年に成立した米国法であり、OECDが策定した自動的情報交換制度ではないが、後述するCRSのモデル¹⁹⁾となった自動的情報交換制度である。ただし、FATCAは米国と相手国間で金融口座情報を交換するのではなく、海外の金融機関に開設されている米国人の金融口座情報を米国内国歳入庁 (Internal Revenue Service, IRS) に報告を義務づける制度であり、米国と相手国の二国間の政府間合意に基づいて実施される²⁰⁾。報告主体は合意形態により、金融機

17) 「我々は、税に関する透明性及び効果的な情報交換にかかるOECD基準を完全には実施していないすべての国に対し、遅滞なく、これを実施するよう求めるとともに、OECDに対し、租税回避に関する取組を強化し、2010年に報告することを奨励する」(外務省2008、㉑20)。

18) 「タックス・ヘイブンを含む非協力的な国・地域に対する措置を実施する。我々は、財政及び金融システムを保護するために制裁を行う用意がある。銀行機密の時代は終わった。我々は、税に関する情報交換の国際基準に反しているとグローバル・フォーラムによって評価された国のリストを本日経済協力開発機構 (OECD) が発表したことに留意する。」(外務省2009、㉑15)。

19) 「2013年4月19日、G20財務大臣・中央銀行総裁会議において、自動的情報交換が新たな標準となることが承認された。G20のこの決定は、先に五カ国の欧州諸国 (フランス、ドイツ、イタリア、スペイン及び英国) が、米国との間で策定した「国際的な税務コンプライアンスの改善およびFATCAの実施のための政府間モデル協定」(“Model 1 IGA”)に基づき、多国間の税務情報交換制度を開発し試行する意向を表明したことを受けたものであった。」(筆者訳) (OECD 2014、9-10頁; ㉑9)。

20) 前掲・注10参照。

関が税務当局に提供し、当該情報を IRS に送信するモデル 1 型と、金融機関から直接 IRS に送信するモデル 2 型に区分されるが、わが国は後者の金融機関が直接 IRS に送信するモデル 2 型を採用している。なお、FATCA の目的は、米国人及び米国事業体の国外資産に係る報告義務などを強化することにより米国税収の増加を図ることにある（田井 2018, 801頁）。米国では、米国企業が海外金融機関に一定の支払いを行う際に30%の源泉徴収税が課されるが、IRS との間に一定の契約（FFI〔Foreign Financial Institution〕契約）を締結している場合には免除される（田井 2018, 801頁）。このことから、金融機関は IRS と FFI 契約を締結し、米国人に係る金融口座情報を提供している。

（４）標準報告基準（CRS）

CRS は「外国の金融機関等を利用した国際的な脱税及び租税回避に対処するため、OECD において、非居住者に係る金融口座情報を税務当局間で自動的に交換するための国際基準」（田井 2018, 805頁）である。前述のとおり、有害な税の競争プロジェクト以降、OECD は税の透明性を高めるための自動的情報交換制度の設計を模索してきたが、米国 FATCA のモデル 1 型を参考にした世界共通の自動的情報交換標準を整備するに至った。1990年代後半から2010年にかけて問題となった国際的脱税は、「外国の金融機関等に資金を移動し、あるいは外国で所得を発生させ、それを外国の金融機関に預託することによって行われる例が多い」（金子 2021, 566頁）という実態を踏まえて策定された制度である。

CRS の策定経緯は、以下の図表 6 のとおりであるが、2012年に策定作業が着手され、各機関の支持・承認を経て2014年10月に CRS 実施のための多国間当局間合意（CRS-MCAA）に至った。

そして、租税における CRS の位置づけは、AEOI の国際標準として国際課税の枠組みにおける中核的制度であり、情報の透明性を通じて公平かつ適正な課税の実現を支える重要な役割を担っている。

（５）暗号資産等報告枠組み（CARF）

暗号資産²¹⁾は2008年に発表された Satoshi Nakamoto 氏の論文「ビットコイン：P2P 電子

21) 現在、わが国においてデジタル資産の法的な定義はないが、「オンライン上の価値のあるデータ」と考えられている。なお、アメリカでは2022年3月9日の大統領令14067号「デジタル資産の責任ある発展の確保に関する大統領令」（“Ensuring Responsible Development of Digital Assets”. Executive Order 14067 of March 9, 2022）第9条（定義）で、「デジタル資産という用語は、全てのデジタル化された通貨を指し、技術の利用や他の価値表現、金融資産や金融商品、支払や投資に用いられる債権、これらと同等のものに関わらず、分散型台帳技術を利用してデジタル形式で発行または表現されるものをいう。」と定義されている。

（注）筆者の既発表論文（武藤 2025）を一部修正して引用している。

図表6 CRS策定の経緯

2012年	策定の着手	OECDは各国のFATCAに関する米国との合意を受け、金融口座情報自動的交換制度に関する国際基準の策定に着手した。
2013年 9月	支持（G20財務大臣・中央銀行総裁会議）	G20財務大臣・中央銀行総裁会議（露・サンクトペテルブルク）でCRSの策定が支持される。
2014年 1月	承認（OECD租税委員会）	OECD租税委員会がCRSを承認する。
2月	支持（G20財務大臣・中央銀行総裁会議）	G20財務大臣・中央銀行総裁会議（豪・シドニー）でCRSが支持される。
7月	承認（OECD理事会）	OECD理事会にてCRSが承認される。
9月	承認（G20財務大臣・中央銀行総裁会議）	G20財務大臣・中央銀行総裁会議（豪・ケアンズ）でCRSが承認され、所要の法制手続きの完了を条件に、2017年9月あるいは2018年末までに情報交換を開始するとした。
10月	新たなOECD／G20スタンダードとして承認	税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム年次総会（独・ベルリン）において、OECD加盟国及びG20各国、主要金融センターに新たなOECD／G20スタンダードとして承認される。
	CRS-MCAAの署名	CRS実施のためのMCAA（CRS-MCAA）に合意した60カ国が署名、最初の情報交換を2017年9月あるいは2018年末までに情報交換を開始するとした。
11月	首脳宣言	G20首脳会議（豪・ブリスベン）にて、法制手続きの完了を条件に2017年あるいは2018年末までに情報交換を開始すると首脳宣言に盛り込まれた。

出所：矢内（2024a, 68-69頁）を基に筆者作成。

通貨システム」(Nakamoto 2008)で提唱された技術に基づき、2009年1月に稼働を開始したビットコインに起源を持つ。開発からしばらくの間は一般的な取引に用いられるものではなかったが(岩下 2019, 444頁)、2013年のキプロス危機を契機に国家や銀行制度から独立した価値保全手段としてビットコインが注目を浴び、暗号資産価格が上昇したことで、広く注目を集めるに至った。また、翌2014年のハッキングにより多額の損失を被ったマウントゴックス事件が発生し、暗号資産への社会的注目が一層高まった。このように少しずつ社会に認知されてきた暗号資産であるが、脱税や租税回避に用いられる可能性がある点について一部の研究者から懸念が示されていた。Omri Y. Marian 教授は、暗号資産の匿名性と金融機関に依存することがない非集権的資産であるという特徴があるため、脱税の手段として用いることが合理的に予想でき、各国政府も現状その潜在的な深刻さを十分に認識できていないと指摘している²²⁾。

22) 「この二つのプロセスの収斂は重要である。暗号通貨は、タックス・ヘイブンが本来的に有している特徴を備えている。すなわち、所得が課税の対象とならず、納税者の匿名性が保持されるという点である。しかしながら、暗号通貨にはさらに一つの付加価値がある。それは、その運用が金融機関の

また、2010年代後半になると、OECD も暗号資産（仮想通貨）に関する懸念を表しはじめ、OECD（2018）では、さらに検討すべき分野として「暗号通貨及び、より一般的にはブロックチェーン技術によってもたらされる脱税のリスクの分析、ならびに、デジタル資産交換プラットフォームやその他の第三者に報告を義務づける法的措置、または暗号通貨などのデジタル資産に関する取引情報を税務当局が要求できるようにする措置、さらには対象を絞った情報交換といった、可能な解決策の分析」（OECD 2018, ¶ 505；筆者訳）を挙げ、暗号資産に係る課税上の諸課題についての検討を促している。

このように2010年代後半に入り、暗号資産の利用が拡大される中で、従来の CRS は金融口座を前提としており、暗号資産取引を体系的にカバーしていなかった。そこで、OECD は暗号資産に関する報告の枠組みを策定するとともに CRS の改訂を行った。これらの枠組みは、2022年 8 月に OECD 租税委員会で承認され、同年10月に公表された。そして、G20は2022年11月に開催されたバリサミット（インドネシア）の首脳宣言で、CARF 及び CRS の改正案の成果を歓迎した。その後、2023年 6 月に CARF の最終版と実装パッケージが公表されたことにより仕様が固まり、2024年11月には48カ国・地域が CARF 多国間当局間協定（CARF-MCAA）に署名した。

以上の経緯を踏まえると、租税分野における CARF の位置づけは、CRS がカバーしきれない暗号資産に関して CRS の改訂と並行して策定されたことから明らかなように、CRS と同様に AEOI の国際標準として国際課税の枠組みにおける中核的制度になることは明確である。したがって、CRS は金融口座にある現実資産を、CARF は分散型ネットワーク上で取引された暗号資産を捕捉する両輪の関係にあるといえる。これらの制度は、いずれも情報の透明性を通じて公平かつ適正な課税の実現を支える重要な役割を担っている。

4. むすびに

本稿では、1996年に開始された有害な税の競争プロジェクト以降、21世紀における自動的情報交換の変遷を通じて、CARF の制度的な位置づけについて検討を行った。暗号資産は今後利用拡大が見込まれる一方で、従来の現金や有価証券と比較して、脱税や租税回避行為に用いられやすい特性を有している。近年の経済活動の多様化及び国境のボーダーレス化は、各国の

存在に依存していないということである。したがって、暗号通貨は、各国政府が近年達成してきたオフショア脱税対策の成果を潜在的に無効化しうる。暗号通貨の普及が今後も勢いを増す限り、従来タックス・ヘイブン法域におけるオフショア銀行口座を利用して脱税行為を行っていた納税者が、従来型のタックス・ヘイブンを離れ、暗号通貨を選好するようになることが合理的に予想される。さらに私は、各国政府がこの問題に一定の関心を払ってきたとはいえ、今のところその潜在的な深刻さを十分に認識できていない（筆者訳）」（Marian 2013, 39頁）。

税務当局による適正な課税を一層困難にしていることから、より多くの情報を的確に収集し、活用することが重要となる。そして、収集された情報を効果的に用いることが公平かつ適正な課税の確保につながることから、今後も制度的課題の克服と情報収集体制の高度化を併せて探究する必要がある。なお、今回は紙幅の都合上、十分に言及できなかった支払調書の自動的情報交換制度及び、国別報告書（CbCR）の自動的情報交換制度にも課題があるが、これらの詳細な検討については今後の課題としたい。

【参考文献】

国内文献

- 赤塚孝江（2021）「租税に関する国際的情報交換制度～その全体像と動向（日本公認会計士協会 租税調査会研究報告第37号）解説」『租税研究』第865号，71-121頁。
- 岩下直行（2019）「暗号資産への脅威と対策 ―ビットコインの社会への展開による変質―」『デジタルプラクティス』10巻3号，441-456頁。
- 漆さき（2021）「租税関係の国際的情報交換の歴史的経緯―20世紀の変遷」『大阪経大論集』第71巻第6号，103-123頁。
- 大城隼人（2014）『移転価格税制の紛争解決に関する研究 日本ベース多国籍企業における経済的二重課税の紛争解決メカニズムの追究』税務経理協会。
- 加藤隆宏（2024）「国別報告書の公開義務付け（Public CbCR）を巡る「税の透明性」の潮流に関する考察」『経営と経済』第104巻第1・2号，129-164頁。
- 金子宏（2021）『租税法 第24版』弘文堂。
- 川田剛・徳永匡子（2018）『2017 OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説 第4版』税務研究会。
- 倉見智亮（2017）「課税情報の収集と利用を通じた租税回避規制の課題」『税法学』第577号，301-325頁。
- 坂本雅士編（2025）『現代税務会計論 第8版』中央経済社。
- 関口博久（2018）「第6章 我が国の租税条約」本庄資・田井良夫・関口博久『国際租税法―概論―第4版』大蔵財務協会，342-413頁。
- 田井良夫（2018）「第16章 適正課税のための情報収集制度」本庄資・田井良夫・関口博久『国際租税法―概論―第4版』大蔵財務協会，799-840頁。
- 鶴田廣巳（2001）「有害な租税競争と国際租税協調」『会計検査研究』第23号，85-99頁。
- 藤谷武史（2018）「課税目的の情報交換制度のグローバル化と国内裁判所の役割」『社会科学研究』第69巻第1号，39-71頁。
- 増井良啓（2009）「タックス・ヘイブンとの租税情報交換条約（TIEA）」『税大ジャーナル』第11号，11-31頁。
- 増井良啓（2011）「租税条約に基づく情報交換：オフショア銀行口座の課税情報を中心として」『金融研究』第30巻第4号，253-311頁。
- 増井良啓（2015）「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換―CRSが意味するもの」『論究ジュリスト』第14号，218-223頁。
- 水野忠恒監訳（2019）『OECD モデル租税条約 2017年版（所得と財産に対するモデル租税条約）』日本租税研究協会。
- 武藤裕之（2024）「交際費課税制度の研究 ―福利厚生費の論点を中心として―」『租税資料館賞受賞論文集 第33回（2024年）』第4巻，421-532頁。

- 武藤裕之 (2025)「暗号資産市場の現状と暗号資産に係る税務調査の状況」『立教経済学研究』第79巻 第2号, 129-147頁。
- 矢内一好 (2024a)『日本・租税条約発展史—基本的な考え方と実務対応』中央経済社。
- 矢内一好 (2024b)『日本・国際税務発展史—基本的な考え方と実務対応』中央経済社。
- 吉崎達彦 (2002)「ブッシュ政権の経済政策を動かす政治力学」中北徹『米国新政権の経済金融政策とアジア (外務省委託研究報告書:平成13年度)』日本国際問題研究所, 14-25頁。
- 渡邊勲 (2014)「租税条約等に基づく情報交換に係る情報提供対応に関する考察」『税務大学校論叢』第79号, 485-561頁。

国内 Web 資料

- 外務省 (1996)「リヨン・サミット経済コミュニケーすべての人々のためにグローバル化を成功させる— (仮訳)」(<https://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/summit/lyon/keizai.html>) (最終閲覧日 2025年11月9日)。
- 外務省 (2008)「G8北海道洞爺湖サミット首脳宣言」(https://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/summit/toyako08/doc/doc080714_ka.html) (最終閲覧日 2025年11月10日)。
- 外務省 (2009)「第2回 金融・世界経済に関する首脳会合 (ロンドン・サミット) 首脳声明『回復と改革のためのグローバル・プラン』 (仮訳)」(https://www.mofa.go.jp/mofaj/kaidan/s_aso/fwe_09/communique.html) (最終閲覧日 2025年11月10日)。
- 外務省 (2014)「G20 プリスベン・サミット 首脳コミュニケ (仮訳)」(<https://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000059842.pdf>) (最終閲覧日 2025年11月10日)。
- 外務省 (2018)「20か国財務大臣・中央銀行総裁会議声明 (仮訳) (2018年3月19-20日於:アルゼンチン・ブエノスアイレス)」(https://warp.ndl.go.jp/infondljp/pid/12153332/www.mof.go.jp/policy/international_policy/convention/g20/180320.htm) (最終閲覧日 2025年11月4日)。
- 国税庁 [年不明]「租税条約等に基づく情報交換」(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/eoi/index.htm>) (最終閲覧日 2025年11月4日)。
- 国税庁 (2015)「平成26事務年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2015/joho_kokan/pdf/joho_kokan.pdf) (最終閲覧日 2025年11月6日)。
- 国税庁 (2016)「平成27事務年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2016/joho_kokan/pdf/joho_kokan.pdf) (最終閲覧日 2025年11月6日)。
- 国税庁 (2017)「平成28事務年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2017/joho_kokan/pdf/joho_kokan.pdf) (最終閲覧日 2025年11月6日)。
- 国税庁 (2018)「平成29事務年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」(<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/002.pdf>) (最終閲覧日 2025年11月6日)。
- 国税庁 (2019)「平成30事務年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/joho_kokan/pdf/joho_kokan.pdf) (最終閲覧日 2025年11月6日)。
- 国税庁 (2021)「令和元事務年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」(<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0021001-087.pdf>) (最終閲覧日 2025年11月6日)。
- 国税庁 (2022)「令和2事務年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」(<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0022001-056.pdf>) (最終閲覧日 2025年11月6日)。
- 国税庁 (2023a)『租税条約等に基づく相手国等との情報交換, 送達共助及び徴収の共助手続について

- (事務運営指針)』(<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/030407/01.htm>) (最終閲覧日 2025年11月4日)。
- 国税庁 (2023b) 「令和3事務年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」(<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0023001-024.pdf>) (最終閲覧日 2025年11月6日)。
- 国税庁 (2024) 「令和4事務年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」(<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0023001-009.pdf>) (最終閲覧日 2025年11月6日)。
- 国税庁 (2025) 「令和5事務年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」(<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0025001-056.pdf>) (最終閲覧日 2025年11月6日)。
- 世界と日本 (2013) 「20か国財務大臣・中央銀行総裁会議声明 (2013年4月18-19日)」(<https://worldjpn.net/documents/texts/G20/20130419.D1J.html>) (最終閲覧日: 2025年11月10日)。

海外文献・Web 資料

- Kudrle, R. (2008). U. S. defection from the OECD “Harmful Tax Competition” project: Rhetoric and reality. In D. B. Bobrow (Ed.), *Hegemony Constrained: Evasion, Modification, and Resistance to American Foreign Policy* (pp. 184-201). Pittsburgh, PA: University of Pittsburgh Press.
- Marian, Omri Y. (2013). Are Cryptocurrencies ‘Super’ Tax Havens?. University of Florida Levin College of Law, UF Law Scholarship Repository (Faculty Publications). Available at: <https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1365&context=facultypub> (accessed November 10, 2025).
- Nakamoto, S. (2008). Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System. <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> (November 10, 2025).
- OECD (1963), *DRAFT DOUBLE TAXATION CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL*, Paris: OECD.
- OECD (1977), *MODEL DOUBLE TAXATION CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, Paris: OECD.
- OECD (1998), *HARMFUL TAX COMPETITION: An Emerging Global Issue*, Paris: OECD.
- OECD (2014), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Paris: OECD.
- OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018*, Paris: OECD.
- OECD (2022), *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard*, Paris: OECD.
- OECD (2023), *International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters: CRYPTO-ASSET REPORTING FRAMEWORK AND 2023 UPDATE TO THE COMMON REPORTING*, Paris: OECD.
- O’Neill, P. H. (2001). Statement of Paul H. O’Neill before the Senate Committee on Governmental Affairs Permanent Subcommittee on Investigations: OECD Harmful Tax Practices Initiative. U. S. Department of the Treasury, Office of Public Affairs, July 18. <http://www.ustreas.gov/press/releases/op486.htm> (link no longer active as of November 2025).
- Owens, J. (2002). *The Combat Against Harmful Tax Practices. Paper presented at the 36th General Assembly of the Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT) : Opportunities for Improving Tax Compliance through Interaction and Cooperation*. OECD.