

国際税務 QI/FATCA/CRS 関連情報

上場パートナーシップからの分配及び持分譲渡に係る QI 契約改定案（Notice 2022-23）の概要

2022 年 6 月 3 日

2022 年 5 月 3 日、米国内国歳入庁（Internal Revenue Service：以下「IRS」）は、2017 年から有効である現在の適格仲介人（Qualified Intermediary：以下「QI」）契約が 2022 年 12 月 31 日に失効することに伴い、QI 契約改定案（[IRS 通知 2022-23](#)）を公表した。本改定案は、トランプ政権下で施行された税制改革（Tax Cuts and Jobs Act）により追加された内国歳入法 864 条(c)(8)¹及び 1446 条(f)²と、その後公表された最終規則³及び IRS 通知⁴を反映する内容になっており、上場パートナーシップ（Publicly Traded Partnership：以下「PTP」）の持分を仲介する QI は、影響を受ける可能性があるため留意されたい。

1. 背景

一般的に、米国非居住者が、米国における事業活動に関する所得を得た場合には、当該所得は、米国実質関連所得（Effectively Connected Income：以下「ECI」）とみなされ、総合課税の対象となり、米国での申告義務が発生する。米国事業に従事するパートナーシップの持分保有者である場合には、内国歳入法 1446 条(a)に基づき当該パートナーシップから割り当てられる ECI パススルー所得に対して 37%（非米国法人は 21%）の源泉税が課されるとともに、米国で事業活動を行っている者とみなされることから、米国での申告義務を負う。

また内国歳入法 1446 条(f)により、一般に、パートナーシップ持分を米国非居住者が譲渡し譲渡益が ECI とみなされる場合、その譲受人は、原則として譲渡対価の 10%を源泉徴収することが義務づけられている。なお、PTP 持分の譲渡は、通常ブローカー経由で

行われることから、源泉徴収義務はブローカーに対して課されることになる。

現状の QI 契約では、ECI となる PTP からの分配金及び PTP 持分の譲渡に関する内国歳入法 1446 条(a)及び(f)は、対象外となっているが、改定案は、これらを QI 契約の対象とし、その手続きを規定している。

2. 源泉徴収

QI 契約第 3 章を改定し、内国歳入法 1446 条(a)および(f)に基づく源泉徴収の第一義的義務を、QI が負うことを認めている。これまでも米国源泉 FDAP 所得⁵に関する支払いにおいて、QI は、源泉徴収の第一義的義務を負うまたは負わないことを選択できたが、同様の選択が可能となる。ただし、第一義的義務を負わない場合も、過少源泉徴収となる場合の源泉徴収義務は、免除されない。

なお、内国歳入法 1446 条(a)および(f)に基づく源泉徴収の第一義的義務を QI が負わない場合、当該 QI は、源泉徴収義務者に個別の持分保有者の情報を提供する Disclosing QI と、個別の持分保有者情報ではなくプール情報のみを提供する Disclosing QI 以外の QI のいずれかとなること、改定案に規定されている。

3. 本人確認書類

QI 契約第 5 章を改定し、内国歳入法 1446 条(a)および(f)に係る支払に対して、IRS により認められた各国の Know Your Customer ルール（以下「KYC ルール」）に基づく本人確認書類の利用が可能としている。従って、PTP に係る支払がある場合も、IRS 様式 W-

1. 内国歳入法 864 条(c)(8)：米国事業に従事するパートナーシップの持分を米国非居住者が譲渡した場合、譲渡損益を ECI として米国での課税対象とすることを規定する。

2. 内国歳入法 1446 条(f)：内国歳入法 864 条(c)(8)に基づき、ECI とみなされる譲渡損益が発生するパートナーシップ持分の譲渡については、その譲受人に対して、原則として譲渡対価の 10%を源泉徴収することを義務付ける。

3. 2020 年 11 月 30 日に公表された財務省決定通知（T.D.9926）において内国歳入法 1446 条(f)を最終化するとともに、パートナーシップ

の ECI に該当する分配金に係る規則である内国歳入法 1446 条(a)についても最終化した。

4. 2021 年 8 月 4 日に公表された IRS 通知（Notice 2021-51）において、PTP の持分譲渡及び分配金に関する源泉徴収義務の適用開始を 2023 年 1 月 1 日に延長した。

5. FDAP 所得：Fixed or Determinable, Annual or Periodical 所得とは、一定額または予測可能で、毎年または定期的な所得。種々の投資所得（利子、配当金、賃貸料、ロイヤリティー等）がこの範疇に入る。

8・W-9に加えて、運転免許証、健康保険証等の本人確認書類に依拠することができる。ただし、QIがDisclosing QIである場合及び、内国歳入法 1446 条(a)および(f)に基づく源泉徴収について、租税条約または内国歳入法 501 条(c)に基づく非課税措置を適用する場合には、KYC ルールに基づく本人確認書類は認められず、様式 W-8・W-9 を入手し、源泉徴収義務者に提出しなければならない。

なお、QI から内国歳入法 1446 条(a)および(f)に係る支払がある場合には、PTP 持分保有者から、米国納税者番号の入手が必要となる。これは、上記の通り、当該 PTP 持分保有者は、米国で申告義務があることから、米国納税者番号が必要となり、無申告を回避させるためにも、QI に当該 PTP 持分保有者の米国納税者番号情報の取得を必須とするものと推察される。

4. 様式 W-8IMY 及び源泉徴収区分表 (Withholding Statement)

QI 契約第 6 章を改定し、QI が内国歳入法 1446 条(a)および(f)に係る支払を行う際に、QI として、様式 W-8IMY を提出することを認めている。内国歳入法 1446 条 (f)に基づく源泉徴収の第一義的義務を QI が負う場合には、様式 W-8IMY の Part III Box 15b にチェックし、1446 条(a)に基づく第一義的源泉徴収義務を負ったうえで、Nominee⁶となる場合には、15c にチェックする。

第一義的源泉徴収義務を負わない場合、Disclosing QI は、様式 W-8IMY に加え、源泉徴収区分表、及び持分保有者の W-8 または W-9 を提出する。なお、当該様式 W-8・W-9 には、米国納税者番号の記載が必須となる。Disclosing QI 以外の QI は、様式 W-8IMY に加え、プール報告情報を記載した源泉徴収区分表を提出する。なお、PTP からの分配については、報告区分は、源泉徴収の対象となる所得のタイプごとに区分の記載が必要となる。

5. 様式 1042-S 報告

QI 契約第 8 章を改定し、内国歳入法 1446 条(a)及び(f)に係る支払についても、様式 1042-S 報告におけるプール報告を認めている。ただし Disclosing QI である場合は、他の源泉徴収義務者またはブローカーが、米国非居住者である持分保有者を受取人とする様式 1042-S を作成し、Disclosing QI は、2 次的義務を負う。これは、現状の Non QI (非適格仲介人、以下「NQI」) と類似した取り扱いであり、顧客情報を開示し、上流の金融機関に提出することにより、QI でありながら、Non QI と同様、自ら様式 1042-S 作成することが不要となる。

上記の通りプール報告が認められることとなったが、以下の場合には、個別の様式 1042-S が必要となる。

- ✓ 口座保有者が個別の様式 1042-S を要求した場合
- ✓ NQI の口座保有者が、PTP の譲渡対価を受け取る場合
- ✓ NQI の口座保有者が、PTP からの分配を受け取る場合

6. Nominee 報告

PTP 持分保有者の米国税務申告を促すため、QI 契約第 8 章を改定し、Nominee 報告に関するセクションが追加された。Nominee 報告は、財務省規則§1.6031(c)-1T(a)において規定され、Nominee として登録されている者に対して、持分保有者の情報をパートナーシップに報告することを義務付けるもの。この情報を元にパートナーシップは持分保有者へ送付する Schedule K-1 を作成し、持分保有者は当該 Schedule K-1 に基づき、IRS へ税務申告書を提出する。

改定案では、Disclosing QI は、PTP または QI の Nominee に対して、口座保有者に関する情報を提供することを求めている。Disclosing QI 以外の QI である場合には、PTP に口座保有者に関する情報を提供するか、または、口座保有者に、必要に応じて PTP 持分売却に関する ECI などを含んだ財務省規則§1.6031(c)-1T(h)で規定されている情報 (Schedule K-1 に含まれる情報)⁷を提供することを義務付けている。

7. 過大・過少源泉徴収時の調整

QI 契約第 9 章を改定し、内国歳入法 1446 条(a)及び(f)に係る過大・過少源泉徴収となった際の手続きを規定している。通常の FDAP 所得で認められている還付、相殺手続きによる調整が規定されているが、QI による集合還付請求は不可となっている。

おわりに

QI 契約改定案では、PTP 持分の取り扱いを行っている QI には、少なからず影響する一方、それらの取り扱いのない QI にとっては、影響がほぼないことが想定される。過年度に受け取った様式 1042-S を確認し、Income Code 27 (PTP からの分配金) で報告されていたものがないか、今後、PTP の取り扱いの予定はないかを確認されたい。

今回公表されたものは、現時点では案であり、有識者などからの意見公募に基づく修正後、最終化され、2023 年 1 月 1 日以降に有効となる。本ニュースレターではあくまで、改定案について概要を記しているに過ぎず、新 QI 契約が正式に公表された際には、詳細な分析を行うことを予定している。

デロイト トーマツ税理士法人では、各種様式及び関連法令等の参考和訳を作成し、多数の金融機関にサービスを提供している。今回、ニュースレターでご案内した内容のほか、制度内容・法令等でもご不明な点等があれば、ご相談いただきたい。

Any tax advice included in this written or electronic communication was not intended or written to be used, and it cannot be used by the taxpayer, for the purpose of avoiding any penalties that may be imposed by any governmental taxing authority or agency.

6. Nominee とは、米国非居住者のために、PTP 持分を保有する者で、①米国居住者、米国法人、米国で組織されたパートナーシップなども含む米国人 (US Person)、②PTP からの分配に対して源泉徴収の第一義的義務を引き受ける QI、または③米国非居住者の米国支

店で PTP からの分配金について米国人として取り扱われることに同意する者。

7. Nominee は Schedule K-1 などの受領から 30 日以内に、Nominee 報告を行うことになっている。

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/ni/us

お問い合わせ

米国税務及び QI/FATCA、OECD CRS に関するお問い合わせは、下記の担当者までご連絡ください。

デロイトトーマツ税理士法人 東京事務所 US デスク		
パートナー	前田 幸作	kosaku.maeda@tohatsu.co.jp
シニアマネジャー	秋葉 奈緒子	naoko.akiba@tohatsu.co.jp
シニアマネジャー	Yeh Ching-Feng (Vincent)	ching-feng.yeh@tohatsu.co.jp
マネジャー	榎本 純子	junko1.enomoto@tohatsu.co.jp
マネジャー	渡邊 美穂子	mihoko.watanabe@tohatsu.co.jp
所在地	〒100-8362 東京都千代田区丸の内三丁目 2 番 3 号 丸の内二重橋ビルディング	
Tel	03-6213-3800 (代)	
email	tax.cs@tohatsu.co.jp	
会社概要	www.deloitte.com/jp/tax	
税務サービス	www.deloitte.com/jp/tax-services	

なお、PTP・Non-PTP 持分売却、Nominee 報告、及び口座保有者の税務に関するお問い合わせは、以下の担当者にご連絡ください。

デロイトトーマツ税理士法人 東京事務所 US デスク		
パートナー	平山 伊知郎	ichiro.hirayama@tohatsu.co.jp
マネジングディレクター	竹内 洋人	hiroto.takeuchi@tohatsu.co.jp
シニアマネジャー	倉本 光恵	mitsue.kuramoto@tohatsu.co.jp
マネジャー	五十嵐 寿行	igarashi.hisayuki@tohatsu.co.jp
マネジャー	栗原 義明	yoshiaki.kurihara@tohatsu.co.jp

デロイトトーマツグループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイトトーマツ合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む）の総称です。デロイトトーマツグループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市以上に 1 万 5 千名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイトトウシュートーマツリミテッド (“DTTL”)、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイトネットワーク”) のひとつまたは複数を含みます。DTTL (または“Deloitte Global”) ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組みを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をパーパス（存在理由）として標榜するデロイトの約 345,000 名のプロフェッショナルの活動の詳細については、(www.deloitte.com) をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2022. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001