

国際税務

QI/FATCA/CRS 関連情報

2023 年 QI 契約 (Revenue Procedure 2022-43) 及び PTP 持分譲渡に関する追加ガイダンス(Notice 2023-8)の概要

2022 年 12 月 26 日

2022 年 12 月 13 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、2023 年 1 月 1 日から 2028 年 12 月 31 日まで有効の 2023 年 QI 契約の最終版 ([IRS 歳入手続 2022-43](#)) を公表した。本契約は 2022 年 5 月 3 日に公表された QI 契約改定案 ([IRS 通知 2022-23](#)) へのコメントやカバーされていない事項を追加し、最終化されたものである。QI 契約改定案については既出のニュースレター (発行日: [2022 年 6 月 3 日](#)、[2022 年 8 月 15 日](#)、2022 年 12 月 9 日) にて概要を記載しているが、上場パートナーシップ (Publicly Traded Partnership: 以下「PTP」) 投資の仲介以外の変更点は含まれておらず、最終化された 2023 年 QI 契約では、PTP に関する事項の修正だけでなく適格デリバティブディーラー (Qualified Derivatives Dealer、以下「QDD」)、QI 定期的検証・宣誓等、多岐にわたる変更点が含まれているため、PTP の取扱いがない QI についても、影響があるので留意されたい。また、2022 年 12 月 22 日、IRS は、内国歳入法 1446 条(f)に規定される PTP 持分譲渡に関する追加ガイダンス([IRS 通知 2023-8](#))を公表した。本ニュースレターは、2023 年 QI 契約及び PTP 持分譲渡についての追加ガイダンスに関し、速報ベースで概要をご案内するもので、詳細はそれぞれの原文を確認頂きたい。

1. QI 契約の更新手続

2017 年から有効な QI 契約が 2022 年 12 月 31 日に失効するため、全ての QI は 2023 年 1 月 1 日から 2023 年 3 月 31 日までの間に、QI アカウントマネジメントシステム上にて QI 契約の更新を行うことが求められている。本手続は PTP 投資の仲介を行わない QI も対応が必須となる。

➤ QI アカウントマネジメントシステムのログイン方法

IRS は QI アカウントマネジメントシステムへのログイン方法を更新しており、IRS 指定のサービスプロバイダを介した多要素認証システムの使用を推奨している。現在は、既存のユーザーにおいては従来のログイン方法も認められているが、新規ユーザーアカウント作成時には多要素認証システムの使用が必須となっている。2023 年春には全ユーザーが多要素認証システム

を使用する必要がある旨が公表されたため、既存ユーザーで多要素認証システムへの登録を未実施の場合には、今後公表予定の期限までの対応が求められる。

➤ IRS による QI リストの公表

IRS は QI の名前、QI ステータス、QI-EIN を含む QI のリストを公表予定である。2023 年以降に QI 契約の締結を申請する、あるいは、QI 契約を更新する QI は、当リストへの掲載を申請手続時あるいは更新手続時に同意する必要がある。

2. PTP 投資の仲介における主な変更点

➤ 米国納税者番号の取得努力義務

QI 契約改定案では、PTP 持分保有者から米国納税者番号の入手が必須であり、未入手の口座保有者が多数存在する場合には QI 契約の重要な不履行あるいは契約不履行に該当する可能性について言及されていた。

2023 年 QI 契約において、有効な本人確認書類とみなすためには米国納税者番号を取得が必要であることに変更はない一方、米国納税者番号の取得には時間を要する旨等のパブリックコメントを受けて、PTP 持分保有者から米国納税者番号を未入手の場合にも、QI が取得努力義務要件を満たすことで QI 契約を遵守しているとみなされるように変更された。この場合の取得努力義務とは、米国納税者番号を提供していない PTP 持分保有者に対して、QI が 2023 年 (あるいは 2024 年以降に初めて PTP 持分を保有する暦年中) に一度口座保有者宛に書面で米国納税者番号の提出を依頼し、提出がない場合には翌年以降も暦年に 1 回、翌々年まで合計 3 回書面にて米国納税者番号の提出を依頼することを意味する。

なお、当該取得努力義務を履行しても米国納税者番号を未入手の場合には、有効な本人確認書類とはみなされないため、PTP 投資において軽減税率の適用は不可となる。ただし、米国実質関連所得についての推定ルールが更新されたことから、租税条約を適用することが無い場合には、本人確認書類不備の場合でも適用税率は、PTP からの分配金につい

ては個人で 37%、法人で 21%、持分譲渡については、個人、法人、いずれも 10%と本人確認が不備ではない場合と変わらない。

➤ **Disclosing QI の明確化**

PTP からの分配や持分譲渡にかかる支払いにおいて第一義的源泉徴収義務を引き受けたい QI は、顧客情報を開示しない Non-Disclosing QI 又は顧客情報を開示する Disclosing QI のいずれかを選択する必要はある。

Disclosing QI となる場合には、PTP からの分配や持分譲渡にかかる支払いについては、全ての口座保有者情報の開示が必要となることから、一部を NQI として取扱い、一部を Disclosing QI として取扱うことは出来ない。

QI 契約改定案では、Disclosing QI の要件として、対象となるすべての口座保有者から米国納税者番号が記載された様式 W-8 の入手が必須とされていたが、様式 W-8 に米国納税者番号が記載されていない場合でも、問題がないことが明確化された。また、米国人の口座保有者がいる場合には、Disclosing QI として、様式 W-9 を提出すれば問題ないことが明確化された。

➤ **様式 1042-S 個別発行**

口座保有者が米国納税者番号を保有している場合に限り、対象となる支払を受領した年から 2 年後の年末までに口座保有者から書面による個別発行依頼を受けた場合、QI は原則として、様式 1042-S の個別発行を行う必要がある。なお、対象年に PTP 投資仲介に関する支払が生じていた場合は、対象となる支払を受領した 3 年後の年末までに口座保有者から書面による個別発行依頼を受けた場合、QI は個別発行を行う必要がある。

口座保有者が途中で米国納税者番号を取得し過年度報告分について個別発行を依頼した場合に、QI には個別発行に加えて様式 1042-S の修正申告が生じることになるため、PTP 投資を開始する時点で口座保有者に米国納税者番号の取得を促すことを検討されたい。

➤ **Nominee 報告**

Nominee 報告は PTP 投資の仲介への取扱方針に基づき、対応方法が異なる。

Non-Disclosing QI を選択するケースにおいて、QI は原則として PTP へ口座保有者の情報を報告する、又は QI から各口座保有者に対し、配賦される所得情報を報告する必要がある。後者は、財務省規則 §1.6031(c)-1T(a) に規定される statement で、米国外の金融機関には負担が重いとの意見があり、2023 年 QI 契約では、Nominee あるいは QI 宛に PTP から発行された Schedule K-1 の写しを用いて、QI が対象の口座保有者に配賦される割合に関する持分情報を追記し代用することも可能としている。

Disclosing QI を選択するケースにおいて、QI は原則として PTP もしくは Nominee へ口座保有者の情報を報告する必要があるが、Nominee が対象となる口座保有者毎の口座を開いており、必要な情報が既に開示されている場合に限り報告が不要となる。

また、Nominee 報告において改定案では米国納税者番号が必須とされていたが、取得努力義務が追加されたことに伴

い米国納税者番号は口座保有者から提供された場合に限定して必須という形に変更された。

➤ **定期的検証及び宣誓**

QI 契約内の Appendix にて、PTP 投資の仲介に関する対応事項等を新たに反映した定期的検証及び宣誓の内容が公表され、主に以下の点が追加されている。

- ✓ PTP からの分配及び持分譲渡の対象口座の本人確認書類のレビュー
- ✓ Disclosing QI を選択している場合、過少源泉徴収有無についてのレビュー
- ✓ Nominee 報告についてのレビュー

なお、PTP からの分配や持分譲渡の対象となる口座については、検証時に新たなストラタとしてリスト化したうえで、最大 30 件が検証の対象として抽出される。

3. **適格デリバティブディーラー制度に関する変更点**

適格デリバティブディーラー（Qualified Derivatives Dealer、以下「QDD」）については 2017 年 QI 契約以降に公表された 871 条(m)制度及び QDD 制度の経過措置に係る各種通知（直近のものは通知 2022-37）の内容が反映されている。また、2023 年 QI 契約において導管事業体であるパートナーシップが QDD 資格を取得した際の取り扱いが規定されており、その他 QDD 申請時のルールが明確化されることとなった。

➤ **適格証券レンダー制度の期間延長**

通知 2022-37 に記載の通り、QDD 制度の導入に伴って廃止が予定されている適格証券レンダー（Qualified Securities Lender、以下「QSL」）制度については 2024 年 12 月 31 日までその適用が認められることとなる。これによって、QSL 資格を取得した QI は証券レンディングの取引を仲介人として、又は、ディーラーとして行う場合において、当該取引から発生したみなし配当について、第一義的源泉徴収義務を負う代わりに QSL としてのメリットを引き続き享受することが出来る。

➤ **源泉徴収区分表に記載すべき情報**

2023 年及び 2024 年中、QDD は取引相手に提出する自身の源泉徴収区分表において、株式デリバティブディーラーとして受け取る配当に係る情報を含めることが求められることとなった。この点については QDD が株式デリバティブディーラーとしての活動しか行わない場合には株式を保有する口座を指定するだけで事足りるであろう。

➤ **QDD としての定期的検証と宣誓**

通知 2022-37 に記載の通り、QDD である QI は QDD としての活動部分については 2023 年及び 2024 年を対象とした定期的検証の実施は不要となった。ただし、定期的宣誓において、QDD 制度及び 871 条(m)制度の遵守に関して誠実な努力を行ったことを表明することが求められることとなった。誠実な努力を行ったことを表明するためには、宣誓時において対象となる 871 条(m)取引を開示し、また、どのように誠実な努力を履行しているのかを手短かに説明する必要がある。

➤ **QI としての定期的検証の免除申請**

原則として QDD 資格を取得した QI は QI としての定期的検証の免除申請は行えないが、2023 年及び 2024 年においては QDD 資格を有していたとしても、免除のための要件を満たす場合には QI としての定期的検証の免除申請が可能となる。

➤ 重大な不遵守

2023 年及び 2024 年においては、QDD は QDD 制度及び 871 条(m)制度の遵守に関して誠実な努力を行う限り、QDD としての活動に関して重大な不遵守は起きない。また同様に、2023 年及び 2024 年においては、QDD である QI は QDD 制度および 871 条(m)制度の遵守に関して誠実な努力を行う限り、871 条(m)制度で規定されるデルタワン取引に関して重大な不遵守は起きない。さらに、2025 年においては、QDD である QI は QDD 制度及び 871 条(m)制度の遵守に関して誠実な努力を行う限り、871 条(m)制度で規定されるノンデルタワン取引に関して重大な不遵守は起きない。

➤ QDD パートナースhip

導管事業体であるパートナーシップ（又はパートナーシップの支店）が QDD 資格を取得した場合、通常の法人とは異なる取扱いが必要となる。日本の金融機関においてパートナーシップが QDD 資格を取得することは稀と思われるため本ニュースレターでは詳細は割愛することとするが、概略は以下の通りである。

- ① QDD 租税債務の計算方法が通常の QDD とは異なり、税額ベースではなく受取額をベースに計算を行う。
- ② QDD パートナースhipが QDD 租税債務を報告する場合には様式 1120F ではなく様式 1065 での報告が求められ、また、パートナーシップの外国の組合員のうち源泉徴収の対象となる支払いが発生する場合には、様式 1042 及び様式 1042-S での報告も必要となる

➤ QDD としての名称に関する取り決め

QDD 資格は事業体の本店、及び、支店毎に個別の事業体と見做してそれぞれで取得が必要となるが、お互いの区別のためにそれぞれの QDD 資格取得時には異なる名称にて申請が必要となる。2023 年 QI 契約において本店及び支店が QDD 資格を申請する場合の名称に関する取決めが明確化されることとなった。

➤ QDD 資格申請に係る適格要件

QDD 資格が取得可能な事業体の種類のうち、「IRS が認めるその他のあらゆる事業体」が拡大解釈され、あらゆる事業体が QDD 資格を取得可能と解釈されることを防止するため、QDD 資格が取得可能な各種カテゴリーの要件を満たさず、「IRS が認めるその他のあらゆる事業体」として QDD 資格を申請する場合には、当該事業体がなぜ各種カテゴリーに類似しているのか、及び、どのような規制の対象になっているかの説明が必要となる。

4. QI のコンプライアンス要件

2017 年 QI 契約で採用されていた検証手続とコンプライアンス要件を踏襲しつつ、PTP からの分配や持分譲渡についての QI の責任が追加されるとともに、一部の手続が変更されている。

➤ 定期的宣誓の添付資料

定期的宣誓の内容を IRS がレビューする際の便宜上の観点から、定期的宣誓を QI アカウントマネジメントシステム上で行う際に定期的検証レポートの添付が必須となった。また、重要な不履行あるいは契約不履行に該当する際には是正案の添付も求められる。

➤ 合同定期的検証及び宣誓

買収や合併に伴い消滅する QI と存続する QI が存在し、消滅する QI の QI 契約終了年が、検証対象期間の 3 年目となる場合には、双方の定期的検証及び宣誓を存続する QI にて合同で実施する選択肢が新たに追加された。これにより、定期的検証にて本人確認及び源泉徴収の確認に際してサンプリングを実施する場合には、双方の口座を含むことが可能となる。

また、定期的宣誓においては双方の検証結果を宣誓する必要があるが、消滅する QI は合同定期的検証を行うことを理由として最終宣誓期限を 6 カ月延長することが認められた。

5. その他の変更点

➤ 過大源泉徴収発生時の対応期限延長

過大源泉徴収が発生した場合に QI はまず上流金融機関へ相殺又は還付の依頼を行うことが可能であるが、これらの依頼期限が様式 1042-S の延長申請を含めた期限まで可能となることが明記された。

➤ 本人確認書類の有効性

口座保有者が米国住所を持つ場合や、口座保有者が租税条約の適用を申請する国と本人確認書類に記載される恒久的住所が不一致の場合等、QI は本人確認書類が有効ではないものとの認識基準を適用することが明記された。

6. PTP 持分譲渡についての追加ガイダンス

内国歳入庁諮問委員会 (Internal Revenue Service Advisory Council: 以下「IRSAC」) が、2022 年 11 月に公表した 2022 年年次報告書である Publication 5316 (Rev. 11-2022) において、PTP 投資における源泉徴収及び報告に関する IRS への提言が行われたが、今回公表された追加ガイダンスは、概ね提言に沿ったものとなっている。

➤ 米国外事業体持分の譲渡

内国歳入法 1446 条(f)最終規則における源泉徴収は、米国外の事業体が発行した証券の売却にも適用されることとなる。しかし、米国外で設立された事業体の米国税法上の分類が PTP であるか否かを、源泉徴収義務者が確実に特定することは困難であり、過度な負担となることが懸念されていた。追加ガイダンスにおいて、米国外で設立され、かつ、米国外の証券市場または流通市場で取引される事業体の持分譲渡をブローカーが仲介する場合には、当該事業体が PTP ではないものと推定し、1446 条(f)に基づく源泉徴収は免除される。ただし、当該ブローカーが、米国税法上の PTP であることを知っている場合には、原則米国実質関連所得が存在しないとの前提は許容されないため、当該源泉徴収の免除は適用できないので留意されたい。

➤ **遅れて提出された Withholding Certificate**

最終規則では、ブローカーは、譲渡人から提出された様式 W-8 等の Withholding Certificate に依拠し、PTP 持分譲渡に関する源泉徴収の免除又は軽減税率適用の適用が可能となる。但し、譲渡の 30 日より前に受領した Withholding Certificate 及び譲渡より後に提出された Withholding Certificate にブローカーは依拠できない。この点に関し、追加ガイダンスでは、ブローカーは、譲渡から 30 日以内に受領した Withholding Certificate に依拠できるものとし、譲渡から 31 日を超え、1 年以内に受領する Certification については、支払日の時点で Withholding Certificate に記載された情報と表明は、正確であったとする署名入り供述(Affidavit)があれば、依拠できる。譲渡から 1 年を超える場合においても、同様で、ただし、租税条約を提供する場合には、租税条約適用のための追加書類が必要となる。

➤ **PTP 持分の空売り**

PTP 持分の空売りにおける、源泉徴収の要否を明確化しよう要望があり、公表されたガイダンスでは、原則としてブローカーを介して行われる PTP 持分の空売りに係る源泉徴収義務の免除規定が導入されることとなる。これにより PTP 持分の空売りによって PTP 持分を市場で売却するとき、及び、空売りした PTP 持分を元の保有者に返却するときブローカーは源泉徴収を行うことは求められない。ただし、内国歳入法 864 条(c)(8)に基づき、PTP 持分の空売りから利益が生じていると考えられる状況においては、当該免除は適用できないものとしている。従って、PTP 持分の空売りを行う納税者がブローカーの元に開設した口座に空売り時点で実質的に同等の財産を保有している等の状況において、源泉徴収の免除規定は適用されないこととなる。

➤ **今後の予定及び適用日**

米国財務省(Treasury Department)及び IRS は、今回公表された追加ガイダンスを有効なものとするため、最終規則を修正するための暫定規則を公表する予定である。暫定規則は、2023 年 1 月 1 日から有効なものとし、暫定規則が公表されるまで、本 Notice に依拠することが可能となる。

おわりに

PTP 投資の仲介について口座保有者が米国納税者番号を保有していない場合に、米国納税者番号の取得努力義務の要件を満たすことで重大な不履行あるいは契約不履行の回避が可能となったため、Disclosing QI として対応することへの事務負担は軽減された。QI 契約上で PTP 投資への対応について移行期間は設けられておらず、2023 年 1 月 1 日より新たな QI 契約を遵守する必要があるため、現在 PTP 持分の取扱いを行っている QI や今後取扱いを検討されている QI のうち、QI 制度における対応方針を検討中の QI は早急に決定いただきたい。なお、QI 契約の更新手続については、デロイト トーマツと QI サービスに係る契約を締結いただいているお客様に改めてご案内する予定である。

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.

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/nl/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@tohmatu.co.jp
シニアマネジャー	秋葉 奈緒子	naoko.akiba@tohmatu.co.jp
マネジャー	榎本 純子	junko1.enomoto@tohmatu.co.jp
マネジャー	渡邊 美穂子	mihoko.watanabe@tohmatu.co.jp
マネジャー	高島 憲一	kenichi.takashima@tohmatu.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@tohmatu.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@tohmatu.co.jp
マネジングディレクター	竹内 洋人	hiroto.takeuchi@tohmatu.co.jp
シニアマネジャー	倉本 光恵	mitsue.kuramoto@tohmatu.co.jp
シニアマネジャー	五十嵐 寿行	igarashi.hisayuki@tohmatu.co.jp
マネジャー	栗原 義明	yoshiaki.kurihara@tohmatu.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、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、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指します。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ー、リスクアドバイザー、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むことを通じて、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”をバース（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