

## 国際税務 QI/FATCA/CRS 関連情報

### PTP 投資における源泉徴収及び報告に関する IRS への提言

2022 年 12 月 9 日

2022 年 11 月 16 日、内国歳入庁諮問委員会（Internal Revenue Service Advisory Council：以下「IRSAC」）は、2022 年年次報告書である Publication 5316 (Rev. 11-2022)を公表した。内国歳入長官の諮問機関としての機能を果たしている IRSAC の目的は、内国歳入庁（IRS）当局者及び一般市民の代表が税務行政の問題について議論するための組織だった公開フォーラムを提供することである。IRSAC は、既存の税務政策及び行政上の問題を審査し、効率的・効果的な税務行政を実現するための提言を行っている。

IRSAC には給与／投資、大企業／国際、非課税／政府など各分野に特化した 5 つのサブグループが存在するが、本ニュースターでは情報報告及び源泉税に特化したサブグループから提起された、上場パートナーシップ（Publicly Traded Partnership：以下「PTP」）の持分譲渡に対する源泉徴収に関する 4 項目の提言が、Publication 5316 に含まれていたため、それらにつき概要を簡単に記す。特に PTP は、2023 年以降、適格仲介人（Qualified Intermediary：以下「QI」）契約の対象取引とすることが可能となることから、PTP の投資仲介を行う QI にも少なからず影響が出るものと想定される。

#### 要点と背景

内国歳入法 1446 条(f)最終規則<sup>1</sup>として 2020 年 11 月に公表された、ブローカーによる PTP の持分譲渡に対する源泉徴収義務（以下「1446 条(f)源泉徴収」）は、2023 年 1 月 1 日に発効される。そのためにも当該源泉徴収ルールが明快で施行可能であることが極めて重要であるが、IRSAC は、1446 条(f)源泉徴収に関係する項目は、明確さを欠いたままで施行上の課題を示すものが多数存在することからブローカーによる源泉徴収に一貫性がなくなり、顧客に対し過小又は過大源泉徴収が行われるリスクがあるとコメントしている。

1446 条(f)最終規則では多くの重要な問題に関するガイダンスを規定しているものの、当該源泉徴収ルールを適切に施行するためには、更なるガイダンスを要する事例が複数存在することが今回の提起の背景となっている。

#### 1. PTP 持分譲渡に対する源泉徴収に関する IRSAC 提言事項

1	2021 年年次報告書で提起された問題に関するガイダンスの公表	2021 年の IRSAC 年次報告書において複数の項目が提起されたが、財務省又は IRS のガイダンスではまだ対処されていない。これらの項目には、PTP 持分の融資、PTP 持分のショートセール、ならびに様式 W-8 および源泉徴収区分表の遡及適用が含まれる。IRSAC は、IRSAC の以前の提言事項を考慮に入れてこれらの項目に対処したガイダンスを公表することを IRS に強く提言する。
2	米国以外の証券を 1446 条(f)から免除するガイダンスの公表、又は米国以外の発行者が PTP ではなくかつ ECI を有しないと源泉徴収義務者が推定できる旨を規定する推定ルールの制定	現在の 1446 条(f)最終規則における源泉徴収は、米国以外の発行者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る。米国外で設立された事業体（財務省規則 §301.7701-2(b)(8)で特定される per se corporation 以外）は、特定の課税上のステータスを選択できる。また米国以外の事業体の既定の課税上のステータスは原則的に、各管轄区域の法律及び特定の事業体タイプによって決まる。このように未知の米国税法上の分類を有する全ての米

<sup>1</sup> 内国歳入法 1446 条(f)最終規則：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内国歳入法 1446 条(f)を 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。

	<p>国以外の事業体の売却に対し 1446 条(f)源泉徴収を義務付けることは、米国以外の PTP の特定を試みるブローカーに不当な負担を掛け、米国以外の事業体の大多数が恐らく PTP でなく、PTP である米国以外の事業体の大多数が ECI を生じないであろうことを考慮すると、過大源泉徴収の原因となる可能性が高い。したがって、米国以外の証券を 1446 条(f)源泉徴収から除外するガイダンスを IRS が公表するべきであると、IRSAC は考える。IRS が米国以外の証券を 1446 条(f)源泉徴収から免除しない場合、自身が ECI を有する PTP である旨の適格な通知を米国以外の発行者が発行している場合を除き、それに反する実際の知識がない限り米国以外の発行者が PTP ではなく、かつ ECI を有しないと源泉徴収義務者が推定できる旨を規定する推定ルールを制定するべきである。</p>
<p>3 米国納税者番号 (Tax Identification Number: 以下「TIN」) 入手に関して、以下を規定するガイダンスの公表：</p> <p>(i) QI が TIN を口座保有者から入手しない場合、QI が TIN の入手のために「best efforts」(最善)を尽くす限りにおいて重要な不履行又は契約不履行とはならない</p> <p>(ii) TIN を入手するための「最善」を満たす行為には、TIN の最初の要請及び年次の追加の要請 2 回を行うことが含まれる</p> <p>(iii) 特定の口座保有者の TIN を入手しないことにより、他の口座保有者について QI が Disclosing QI の役割を果たすことが可能であることは妨げられない</p> <p>(iv) QI が口座保有者の TIN を入手していない場合であっても、当該口座保有者に関する規則 Nominee 報告<sup>2</sup>の提出は可能である</p>	<p>IRS は 2022 年 5 月に、1446 条(f)源泉徴収を盛り込んだ QI 契約の修正を提案する通達 2022-23 を発表した。この改訂案には、PTP 持分を所有する口座保有者から TIN を徴収する QI に関する新たな要件が含まれる。IRAC は TIN の入手に関して IRS が以下を規定するガイダンスを公表するべきであると考えている。</p> <p>(i) 改訂された QI 契約セクション 5.01 及び 5.02 では、内国歳入法 1446 条(a)又は 1446 条(f)の対象となる口座保有者から TIN を入手するため、QI が「best efforts」(最善)を尽くすよう義務付けられる。しかし、当該口座保有者から TIN を入手しないことによる QI への影響については完全に明確ではないため、QI が口座保有者から TIN を入手しない場合、口座保有者の TIN の入手のため「最善」を尽くす限りにおいて、QI 契約セクション 10 に基づく「material failure」(重要な不履行)、又は QI 契約セクション 11 に基づく「event of default」(契約不履行)とはならない。</p> <p>(ii) 上記(i)に併せ、口座保有者から TIN を入手するため QI に義務付けられる「最善」についても完全に明確にされていない。TIN を入手するための「最善」を満たす行為には、財務省規則§301.6724-1(e)による TIN の最初の要請及び年次の追加の要請 2 回を行うことが含まれる。この基準は既に周知であり、受取人が正確な TIN を提供しない合理的な理由を提出者が立証するために義務付けられる基準として確立されている。</p> <p>(iii) IRS は、QI 契約の改訂案に従い、Disclosing QI (すなわち PTP からの ECI 分配や譲渡対価に対する第一義的源泉徴収義務を負わず、源泉税率区分情報に代えて、源泉徴収区分表とともに受取人個別の本人確認書類を提出する QI) の役割を果たす QI が、PTP からの分配を受け取る又は持分を売却する口座保有者の TIN を入手し上位の源泉徴収義務者に提出しなければならない旨、及び当該の口座保有者のうち一人でも TIN を提出しない場合、当該 QI がいずれの口座についても Disclosing QI の役割を果たすことができない旨を協議会において公に述べている。一定の口座保有者が TIN を有しない可能性が非常に高く、Disclosing QI の役割を果たすためにあらゆる口座保有者からの TIN の入手を義務付ける「全か無かの」ルールでは、本質的に規則の Disclosing QI ステータスが非現実的なものとなる。特定の口座保有者の TIN を入手しないことにより、TIN を提出する他の口座保有者について QI が Disclosing QI の役割を果たすことは妨げられない。</p> <p>(iv) QI 契約改訂案のセクション 8.07(B)では、Non-Disclosing QI が Nominee 報告に対処するための二つの方法を規定している。当該 QI は、「口座保有者に関する情報を、PTP に提供する」(選択肢 1)、又は、「口座保有者に、必要に応じて PTP 持分売却に関する ECI などを含んだ一定の配賦所得情報を提供すること」(選択肢 2)ができる。QI が口座保有者から TIN を入手していない場合に、当該口座保有者に関し選択肢 1 を使用できるか否かは明確でない。しかし選択肢 1 は、源泉徴収義務者が Nominee 報告要件を充足するために最も一般的に使われている方法であり、IRS が選択肢 2 よりも選択肢 1 に基づく方がより多くの情報を受け取ることとなり、また選択肢 2 は原則的に選択肢 1 よりも負担が大きい。そのため、QI が口座保有者の TIN を入手していない場</p>

<sup>2</sup>Nominee 報告とは、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。

		合であっても、当該口座保有者に関する選択肢 1 の Nominee 報告を提出可能とすべきである。
4	TIN を徴求する QI の要件に関して、移行期間及び／又は誠実期間を規定するガイダンスの公表	口座保有者の新たな TIN 要件が通達 2022-23 の公表から短期間のうちに発効する予定であること、そのような短期間での TIN の要請・入手に実務上の課題が存在すること、多くの米国以外の個人や事業体が現在 TIN を有しないこと、及び米国以外の個人による TIN の取得は困難であり相当な時間が掛かることを考慮すると、PTP を保有する口座保有者から TIN を徴求する QI の要件に関して、IRS が移行期間及び／又は誠実期間を設けるべきであると、IRSAC は考える。

#### おわりに

IRSAC によって本報告書で提起された項目に対し、現時点では、ガイダンスの公表や推定ルールの制定について財務省及び IRS からの具体的な指示等は公表されていないものの、今後の動向には注視が必要である。特に現在 PTP の投資仲介を行っている QI や、今後取扱いを検討されている QI は、2023 年 QI 契約案に基づいて今後の追加手続や対応事項を検討されているが、IRS が IRSAC の提言に従い、一定のルール緩和が盛り込まれることを期待したい。

デロイトトーマツ税理士法人では、QI、FATCA、CRS、及び米国税務に関して専門チームを有し、常に最新情報を入手の上、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](http://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	<a href="mailto:kosaku.maeda@tohmatsum.com.jp">kosaku.maeda@tohmatsum.com.jp</a>
シニアマネジャー	秋葉 奈緒子	<a href="mailto:naoko.akiba@tohmatsum.com.jp">naoko.akiba@tohmatsum.com.jp</a>
マネジャー	榎本 純子	<a href="mailto:junko1.enomoto@tohmatsum.com.jp">junko1.enomoto@tohmatsum.com.jp</a>
マネジャー	渡邊 美穂子	<a href="mailto:mihoko.watanabe@tohmatsum.com.jp">mihoko.watanabe@tohmatsum.com.jp</a>
マネジャー	高島 憲一	<a href="mailto:kenichi.takashima@tohmatsum.com.jp">kenichi.takashima@tohmatsum.com.jp</a>
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	<a href="mailto:tax.cs@tohmatsum.com.jp">tax.cs@tohmatsum.com.jp</a>	
会社概要	<a href="http://www.deloitte.com/jp/tax">www.deloitte.com/jp/tax</a>	
税務サービス	<a href="http://www.deloitte.com/jp/tax-services">www.deloitte.com/jp/tax-services</a>	

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](http://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](http://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](http://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