

**【新設】（国内資産の内外判定）**

**42の13-5 措置法第42条の13第6項第2号イに規定する国内資産（以下「国内資産」**

**という。）に該当するかどうかは、その資産が法人の事業の用に供される場所が国内であるかどうかにより判定するのであるが、例えば次に掲げる無形固定資産（令第13条第8号に掲げる無形固定資産をいう。）が事業の用に供される場所については、原則として、それぞれ次に定める場所による。**

**(1) 鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利（以下「採石権等」という。）を含む。） 鉱業権に係る鉱区（租鉱権にあってはこれに係る租鉱区、採石権等にあってはこれらに係る採石場）の所在する場所**

**(2) 特許権、実用新案権、意匠権、商標権若しくは育成者権（これらの権利を利用する権利を含む。）又は営業権 これらの権利が使用される場所**

**(3) ソフトウェア そのソフトウェアが組み込まれている資産の所在する場所**

**④ 一の資産について、国内及び国外のいずれの事業の用にも供されている場合には、当該一の資産は国内資産に該当するものとして取り扱う。**

**【解説】**

1 本制度のうち特定税額控除制度の不適用措置の適用除外要件の一つとして、国内設備投資額が当期償却費総額の30%相当額を超えること（以下「国内設備投資額要件」という。）とされているのであるが、この国内設備投資額については、「国内資産」であることがその要件とされており、法令上、「国内資産（国内にある当該法人の事業の用に供する機械及び装置その他の資産……をいう。）」（措法42の13④二イ）と規定されているところ、この「国内にある当該法人の事業の用に供する」とは具体的にどのように判定を行うのかといった点について疑義が生ずるところであり、本通達において、この具体的な判定方法について明らかにしている。

2 まず、この「国内にある当該法人の事業の用に供する」資産かどうかの判定に当たっては、可能な限り外的にも確認可能性が確保された客観的な方法により判定することが望ましいことから、その事業の用に供する場所が国内かどうかにより判定するという基本原則を本通達の冒頭で明らかにしている。これについては、例えば、国内にある事業に係る帳簿に記載されているかどうかで判定するようなことも考えられるが、そのような場合には納税者の恣意的な判断に委ねられるおそれもあるため、可能な限り外形的事実によって判定することとしたものである。

しかしながら、判定を行う対象となる資産は減価償却資産の全てであり、いわゆる有形固定資産と無形固定資産との両方を含むものである。このため、有形固定資産については、事業の用に供される場所が外形的に明らかであるため、その場所が国内かどうかにより判定するというのが実態にも合うところであるが、無形固定資産については、その事業の用に供される場所が外形的に明らかではないため、基本原則だけ定めても具体的な判定場所が明らかとはならない。そこで、無形固定資産のうち主要と考えられる本通達の(1)から(3)までに掲げるものについて、それぞれの具体的な判定場所について例示的に列挙している。

3 本通達の(1)では、鉱業権の判定場所を明らかにしている。すなわち、鉱業権については、その権利の使用される範囲として鉱区が定められ、その鉱区の所在する場所は外形的にも明らかであるので、その場所により判定することを明らかにしている。

なお、この鉱業権に類似するものとして、租鉱権や採石権その他土石を採掘し又は採取する権利があるが、これらの権利についても、具体的な場所とのひも付けが可能であるので、それぞれの所在する場所（租鉱権にあってはこれに係る租鉱区の所在する場所、採石権等にあってはこれらに係る採石場の所在する場所）により判定することを明らかにしている。

4 本通達の(2)では、特許権、実用新案権、意匠権、商標権若しくは育成者権（これらの権利を利用する権利を含む。）又は営業権の判定場所を明らかにしている。これらの権利については、例えば特許権や実用新案権のように国ごとの登録制度が定められているものは、その権利登録機関の所在地により判定することも客観的な判定方法ではある。しかしながら、これらの権利の利用等に関して相手方と締結する契約等において、これらの権利を使用する場所は自由に定められるのが一般的である。また、上記1②の国内設備投資額要件が設けられている趣旨は、「国内の設備投資喚起と事業用設備の国内回帰を促す」ことであることからすれば、これらの権利の効果が及ぶ場所により判定することが理にかなっている。このため、これらの権利についてはその使用される場所により判定することを明らかにしている。

5 本通達の(3)では、ソフトウェアの判定場所を明らかにしている。上記1の国内設備投資額要件が設けられている趣旨を踏まえれば、ソフトウェアに限らずにソフトウェアの組み込まれている資産の設備投資がなされている場所により判定することが理にかなっている。このため、ソフトウェアについてはそのソフトウェアが組み込まれている資産の所在する場所により判定することを明らかにしている。

なお、クラウドサービス提供事業者の提供するクラウド上に当該法人が構築したソフトウェアを保有（クラウドのデータセンターの所在する場所は契約上明らかにされていない）し、国内事業所からクラウド上のソフトウェアにアクセスし、国内事業の用に供しているような場合には、本通達の(3)で定める「ソフトウェアが組み込まれている資産の所在する場所」は実際問題として把握することができない。しかしながら、ソフトウェアの実際の使用状況や国内事業所での利用状況を踏まえれば、当該ソフトウェアの内外判定は国内であると判定したとしても誤りではないし、実感にも合っていると考えられる。このため、本通達の(3)によらずに、基本原則に戻って判定することが適切なこともある。

6 このように、本通達の(1)から(3)までに掲げる資産については、それぞれに定める場所により判定することが事実上困難であるケースや、あるいはそれぞれに定める場所により判定するよりも、その資産の実際の使用状況や国内利用の実態等を総合勘案してその「その事業の用に供される場所」を判定する方がより合理的と考えられるケースもあり得ることから、「原則として」と示すことにより、本通達の例示の場所によらないことがあることを明らかにしている。

7 なお、例えば世界中からアクセスできるクラウド上のソフトウェアのように、同一の資産であっても、国内事業の用にも国外事業の用に供されるようなものがあるが、このような資産について、本要件の適用上、国内事業の用にのみ供したもの、ないしは国内事業の用に供した部分についてのみ対象とすべきではないかといった疑義も生ずるところである。

この点について、「国内事業の用に供する…」との法令の規定振りからは、専ら国内事業の用に供されていなければならないということや、国内事業の用に供される部分に限って区分しなければならないということまで要請されているものとは解されないことから、一の資産について、国内及び国外のいずれの事業の用にも供されている場合には、当該一の資産は国内資産に該当するものとして取り扱うこととしている。本通達の注書において、このことを明らかにしている。

8 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 15 の 8－5）を定めている。