

中国環境保護税法の概要と企業への影響

(2018年1月)

日本貿易振興機構(ジェトロ)

北京事務所

ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課

報告書の利用についての注意・免責事項

本調査レポートは、日本貿易振興機構（ジェトロ）北京事務所が現地税務事務所デロイト北京に作成委託し、2018年1月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本レポートはあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本レポートにてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよびデロイト北京は、本レポートの記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよびデロイト北京に係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェトロ）
ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課
E-mail：BDA@jetro.go.jp

ジェトロ・北京事務所
E-mail：PCB@jetro.go.jp

JETRO

目次

1. 環境保護税法の導入の背景とその概要	1
1.1. 環境保護税法導入の背景	1
1.2. 環境保護税法の概要	1
2. コメント	4
2.1. 持続的に上昇する汚染物質の排出コスト	4
2.2. 汚染物質の排出に対する管理の効果	5
2.3. 産業アップグレードを促す可能性	5
3. 環境保護税制への対応	6
3.1. 環境保護関連専用設備に関する税額控除	6
3.2. 研究開発費用の追加控除に係る管理	6

中国環境保護税法の概要と企業への影響

2016年12月25日に、『中華人民共和国環境保護税法』（以下、環境保護税法）が第12期全国人民代表大会常務委員会第25回会議にて可決され、2018年1月1日から施行されている。これを以って、正式に環境保護税が導入され、環境保護税法は「個人所得税法」「企業所得税法」「車船税法」に続く4番目の租税実体法となった。また、同法の実施細則として、『中華人民共和国環境保護税法実施条例』が同じく2018年1月1日より施行されている。

環境保護税法の発布は、中国における環境保護と租税大系の構築に大きな影響をもたらした。また企業にとっては、この状況の中で、産業アップグレードの加速と汚染物質の排出削減をいかに実現していくかが重要となる。本レポートでは、環境保護税法の概要と企業への影響をまとめた。

1. 環境保護税法の導入の背景とその概要

1.1. 環境保護税法導入の背景

1979年公布の『中華人民共和国環境保護法（試行）』によって確立された排污費（汚染物質排出費）徴収制度は、30年余りの実施を経て、汚染物質の排出削減に役立ててきた一方、厳格な規制と実施が徹底されていないなどの問題があった。対応策として、中国政府は環境保護に関する「費改税」（費用徴収制度を税制に変革する）改革を打ち出した。今回の環境保護税法は、排污費徴収制度の枠組みを受け継いでおり（「税負平移」の原則）、そのアップグレード版に相当する。

環境保護税法の実施に伴い、環境保護税の徴収は環境保護部門から税務機関へと担当が変わる。また、これまで論争の多かった「二酸化炭素の排出に対する徴収」は、今回の環境保護税法には組み込まれていない。

1.2. 環境保護税法の概要

環境保護税法は計5章28条の規定と二つの附表によって構成されており、環境保護税の納税義務者、課税汚染物質、課税項目と税額基準、課税ベースと納付税額の計算、減免税措置、徴収管理などについて、原則的な規定を定めている。

1.2.1. 納税義務者

中華人民共和国領内および中華人民共和国の管轄下にあるその他の海域において、課税汚染物質を環境に直接排出する企業、事業単位、およびその他の生産経営者は、環境保護税の納税者となり、規定に基づき環境保護税を納付しなければならない。

1.2.2. 課税汚染物質

課税汚染物質とは、環境保護税法の付表の「環境保護税課税項目および税額基準表」「課税汚染物質および当量値表」において定められた大気汚染物、水汚染物、固形汚染物、騒音を指す。

1.2.3. 課税項目と税額基準

環境保護税法の付表の「環境保護税課税項目および税額基準表」では、環境保護税法の課税項目と税額基準について具体的に定められている。環境保護税法の課税項目は、大気汚染物、水汚染物、固形汚染物、騒音の4種類に分けられ、種類ごとに税額基準が定められている。

- ・ 大気汚染物：1.2～12 元/当量数
- ・ 水汚染物：1.4～14 元/当量数
- ・ 固形汚染物：5～1,000 元/トン、細分類によって異なる
- ・ 産業騒音：350～1 万 1,200 元/月、騒音基準（デジベル）の超過分に基づく累進税額基準

大気汚染物と水汚染物の具体的な税額基準は、省レベル政府によって、管轄地区の環境受容能力、汚染排出の現状、経済・社会・生態系の発展目標要求を統合的に勘案し、環境保護税法の付表の「環境保護税課税項目および税額基準表」が規定する税額の範囲内で定める。例えば、北京市と河北省では以下のような規定が施行されている。

a) 北京市

北京市の環境負担能力、汚染物質排出の現状、経済社会的な生態発展目標に照らし、法定の税額基準の最大値で執行する。課税対象となる大気汚染物質に適用する税額標準は、汚染当量当たり 12 元、水質汚染物質に適用する税額標準は、汚染当量当たり 14 元と定められている。

b) 河北省

環境保護税に基づく主要な大気汚染物と水質汚染物質に適用する税額標準を3段階に分類した上、国家の規定の最低標準の8倍、5倍、4倍という基準により執行する。具体的には、以下のとおりである。

第一段税額標準実施区域

- 北京市に隣接する13の県(市、区)：涿水県、涿鹿県、懷来県、赤城県、豊寧満族自治県、滦平県、三河市、涿州市、大廠回族自治県、香河県、廊坊市広陽区、廊坊市安次区、固安県。
- 雄安新区とそれに隣接する12の県(市、区)：雄安新区(雄県、安新県、容城県)、永清県、霸州市、文安県、任丘市、高陽県、保定市競秀区、蓮池区、満城区、清苑区、徐水区、定興県、高碑店市。
- 税額標準：大気中の主な汚染物質について、汚染当量当たり9.6元；水中の主な汚染物質について、汚染当量当たり11.2元；大気および水中のその他の汚染物質について、汚染当量当たり4.8元または5.6元。

第二段税額標準実施区域

- 石家庄市、保定市、廊坊市、定州市、辛集市(第一段税額標準実施地域を含まず)。
- 税額標準：大気中の主な汚染物質について、汚染当量当たり6元，水中の主な汚染物質について、汚染当量当たり7元，大気および水中のその他の汚染物質について、汚染当量当たり4.8元または5.6元。

第三段税額標準実施区域

- 唐山市、秦皇島市、滄州市、張家口市、承德市、衡水市、邢台市、邯鄲市(第一段および第二段税額標準実施地域を含まず)。
- 税額標準：大気中の主な汚染物質について、汚染当量当たり4.8元，水中の主な汚染物質について、汚染当量当たり5.6元。

1.2.4. 課税ベースと納付税額の計算

課税ベースの計算について、下記のとおり規定されている。すなわち、大気汚染物と水汚染物は、排出量から当量数を割り出す。固形汚染物は、排出量に基づく。騒音は、国が定めた騒音基準(デジベル)の超過分に基づく。その内、大気汚染物と水汚染物の当量数は、下記の計算式に基づき算出される。

汚染物質の当量数＝汚染物質の排出量（キログラム）/汚染物質の当量値（キログラム）

大気汚染物、水汚染物、固形汚染物に対して、課税ベースに適用税額基準を掛けて、環境保護税の納付税額を算出する。産業騒音に対して、課税ベースに基づき対応の基準税額を確認し、当該基準税額に基づき環境保護税を納付する。

1.2.5. 減免税措置

環境保護税法では、環境保護税の暫定的徴収免除の適用対象となる、若干の状況（農業生産に伴う汚染物の排出、自動車、船舶等、航空機などの移動汚染源からの排出物等）について定められている。また、規定によれば、納税者が大気汚染物あるいは水汚染物を排出し、その排出濃度が国家と地方によって定められた基準より 30% 以上低い場合、環境保護税納付税額を 75% に減じて徴収し、50% 以上低い場合、50% に減じて徴収する。

1.2.6. 徴収管理

納税者は汚染物質の排出を行う場所の所轄税務機関に、環境保護税の申告と納付を行う。環境保護税は月ごとに計算し、四半期ごとに申告納付する。税務機関は、環境保護税の申告納付データと環境保護部門から提供された排出データとの比較を行い、異常を発見した場合、環境保護部門にデータを提示し、レビューを要請することができる。

2. コメント

2.1. 持続的に上昇する汚染物質の排出コスト

環境保護税の課税対象と税額計算の方法は、2003 年における「排污費徴収使用管理条例」と同条例による「排污費徴収基準管理弁法」（以下、管理弁法）の公布まで遡る。管理弁法において、対象汚染物に基づき、排污費を污水排污費、排ガス排污費、固形廃棄物および危険廃棄物排污費、騒音基準超過排污費の 4 種類に分けたが、環境保護税法は課税項目について、この分類方法をほぼそのまま受け継いでいる。

管理弁法の公布以来、排污費の費率は大幅に上昇してきた。最終的には、大気汚染物と水汚染物に係る排污費の最低基準は、当量数当たり 1.2 元と 1.4 元であり、一部の省と市ではさらに高い費率が設定されていた。例えば、北京の費率は上述の最低基準の 8~9 倍に設定されていた。

今回の環境保護税導入では、排污費の最低基準とその 10 倍に相当する値を、それぞれ環境保護税の税額基準の下限と上限として設定しており、上述の傾向を反映したものとなっている。さらに、環境保護税法の実施により、法執行の厳格化は徴収面で重要な役割を果たすようになる。そのため、将来において、汚染物質の排出コストは持続的に上昇し、汚染物質を排出する企業にとって、経済面での負担が大きくなることが予想される。

2.2. 汚染物質の排出に対する管理の効果

環境保護税法の規定により、環境保護部門が汚染物に対するモニタリングと管理を担当する。課税汚染物質排出データの取得は、企業が据え付けた自動監視設備と監視機構が収集したデータへの依存度が高く、既存の技術と条件の制限を受ける中、環境保護部門が課税汚染物質に対する全面的かつ効果的なモニタリングをいかに実現するかは、環境保護税の徴収漏れを防止する上で直面する課題の一つであり、企業による汚染物質の密かな排出の多発が現実問題として存在する中、問題の解決は容易ではない。

環境保護税の導入による汚染物質の排出管理を確実に機能させるには、税務と環境保護などの政府機関による全面的な協力を通じて、より健全なモニタリング体制を構築することが必要不可欠である。環境保護税法は可決から実施開始まで約 1 年の間隔が設けられ、政府にとって汚染物質の排出管理と環境保護税の徴収に関するより細かいルールを制定・公布するための時間であった。環境保護税制がスタートした今、関連の業界は、引き続き後続の政策動向に留意する必要がある。

2.3. 産業アップグレードを促す可能性

前述のように、環境保護税の導入に伴い、想定される税負担の上昇と徴収の強化により、企業における汚染物質の排出コストが上昇し、利益に影響を及ぼすことが予想される。企業においては、産業アップグレードの加速と汚染物質の排出削減を通じて、イメージ向上とコストダウンを図ることにより、市場競争における優位性の確保を促

すことが見込まれる。また、環境保護関連の設備メーカー、技術企業、オンライン監視設備メーカーに発展の好機をもたらすことも見込まれる。

3. 環境保護税制への対応

このように環境保護に関するコストの上昇が見込まれる状況下では、企業において積極的に環境保護への対策を進めるとともに、利用可能な税金優遇制度を見直すことにより、税務コストの軽減を図ることが望ましい。

環境保護および研究開発については、政府の方針により税制の優遇が認められている。以下に主な優遇政策を記載する。

3.1. 環境保護関連専用設備に関する税額控除

環境保護税法の第 24 条の規定によると、各級政府は、納税者による環境保護の仕組み作りのための投資強化を奨励し、納税者の汚染物自動モニタリング設備への投資に対して資金・政策的支援を行うものとされている。現行の『中国企業所得税法』により、環境保護、省エネルギー、節水、安全生産のために購入しかつ実際に使用した専用設備については、その投資額の 10%を当年度の納付税額から控除できる。当年度の控除不足は、以後の 5 納税年度内に繰越控除が可能である。しかし、係る専用設備に関しては、『環境保護専用設備の企業所得税税収優遇目録』『省エネルギー、節水専用設備の企業所得税税収優遇目録』『安全生産の企業所得税税収優遇目録』に明記されたものとなっている点に留意すべきである。

3.2. 研究開発費用の追加控除に係る管理

3.2.1 研究開発費用の追加控除に関する規定の歴史沿革

国家税務総局は 2017 年 11 月 22 日に 2017 年第 40 号公告（以下、40 号公告）を公布した。40 号公告は、『研究開発費用の税前追加控除政策の整備に関する通知（財税[2015]119 号通達）』（以下、119 号通達）と『企業の研究開発費用の税前追加控除政策に関する問題についての公告（国家税務総局公告 2015 年第 97 号）』（以下、97 号公告）に続き、税引前追加控除の対象となる研究開発費の集計範囲を、さ

らに明確化するものであり、2017 年度以降年度の企業所得税年度確定申告に適用される。

研究開発費用の追加控除については、政策導入当初から既存の研究開発費用の追加控除政策に関する優遇効果が、不十分であるという指摘があった。すなわち、企業所得税法の規定により、居住者企業は研究開発費用の実際発生額を控除した上で、さらに実際発生額の 50% を追加控除することができる。また、無形資産を形成する場合には、無形資産原価の 150% を償却することができる。この優遇政策の目的は、研究開発活動を奨励することにあるが、当該政策の現行の適用範囲は一部の業種と費用に限られているため、優遇効果が十分に発揮されていなかった。上述した状況を背景に、企業の研究開発活動を奨励し、税務面で優遇政策の効果を一層改善・強化するため、関連政府機関は、119 号通達と 97 号公告を公布した。

3.2.2. 適用業種と研究開発費用範囲の拡大

119 号通達では、追加控除政策を適用する業種の範囲と、研究開発費用の範囲を拡大し、研究開発活動の定義や研究開発費用の特別控除項目などを明確化した。続いて、97 号通達では、119 号通達における研究開発費用の追加控除に係る新政策の実施細則を明確化した。

さらに、40 号公告では「研究開発活動の積極的な展開を奨励し、法執行の利便性を高める」という方針を反映した規定がなされ、以上のように関連規定のさらなる明確化は、納税者にとって歓迎すべきものである。新规定は、追加控除の対象となる研究開発費の範囲を実務レベルで拡大しており、企業における研究開発活動の積極的な展開により一層寄与することが期待される。

3.2.3. 40 号公告の新规定のキーポイント

40 号公告は、「119 号通達」と「97 号公告」に続き、税引前追加控除の対象となる研究開発費の集計範囲をさらに明確化するものである。以下、40 号公告で公布した新しいポイントを紹介する。

- 委託研究開発について：委託研究開発の場合、委託元のみ研究開発費追加控除政策の適用を受けることができ、委託元がその適用を受けるか否かにかかわらず、委託先はその適用を受けられない。40 号公告の規定により、委託元は、委託先で実際に発生した費用の 80% ではなく、委託先に実際に支払った費用の 80% に基づき、追加控除の対象となる研究開発費用を計算すべきである。

- 研究開発活動範囲のさらなる拡大：失敗した研究開発活動により発生した研究開発費用も、追加控除を適用することが可能である。
- 資本化の時点：無形資産を形成した研究開発活動については、研究開発費の資本化開始時点は会計処理と一致する。
- 政府補助金の処理：企業が受け取った政府補助金について、会計処理時に直接研究開発費と相殺処理を行い、かつ税務処理時に課税所得に計上しない場合、政府補助金控除後の研究開発費の金額に基づき、追加控除の金額を計算すべきである。
- 特殊収入：研究開発の過程で生じた裁ち屑、不良品、中間試験品等による特定の収入は、追加控除の対象となる研究開発費用の計算ベースから控除する。控除するのに足りない場合には、研究開発費の控除額はゼロとして計算する。

3.2.4. 科学技術型中小企業の追加控除比率の上昇

李克強首相が2017年3月に『2017年政府活動報告』において「科学技術型中小企業の研究開発費用の追加控除比率を、現行の50%から75%に引き上げる」という政策方針を初めて示した。

上述した方針を踏まえ、関連政府機関が相次いで関連法規を公布した。2017年5月2日に、財政部、国家税務総局、科学技術部が発布した『科学技術型中小企業の研究開発費用の追加控除比率を引き上げるに関する通知（財税「2017」34号通達）』では、2017～2019年において発生する科学技術型中小企業の研究開発費用について、税引前の追加控除比率を現行の50%から75%に引き上げることを明確に規定した。続いて5月3日に、『科学技術型中小企業評価弁法』（国科発政「2017」115号通達）を公布し、上述した政策の適用対象、すなわち、科学技術型中小企業に関する評価指標と申請手続きについて明確化した。