



国际税务合作专家委员会

第十五届会议

2017年10月17日至20日，日内瓦

临时议程* 项目5(c) (viii)

与发展中国家相关的环境税问题

关于环境税的最新情况

秘书处的说明

一. 背景

1. 国际税务合作专家委员会在2016年10月举行的第十二届会议上首先全面审议了环境税这一议题。在此期间，瑞典的 Ingela Willfors（任专家委员会成员）发起了该项目的讨论。她指出，经济合作与发展组织（经合组织）和二十国集团的税基侵蚀和利润转移项目表明，尽管最不发达国家受环境变化的影响最甚，其征收环境税的可能性却最小，原因在于缺乏采用间接税制度的能力、资源和知识。她强调，瑞典征收碳税已有25年，或可为其他国家效仿。碳税作为瑞典的政策选择（优于类似增值税的税、能源消费税、能源特种消费行为税和碳排放权交易机制等其他类型的环境税），是因为碳税管理简单，成本低。

2. 接着，来自瑞典能源部的 Susanne Åkerfeldt 更加详细地介绍了瑞典的经验。Åkerfeldt 女士阐述了征收环境税对发展中国家经济发展的重大意义。她的阐述分析了国家在利用间接税和其他环境友好型政策的同时，怎样设计税收体系，才能增加收入。

3. Åkerfeldt 女士指出，征收碳税的好处之一是实施成本低。可在现行燃料税中加入碳税，无需任何额外行政费用（碳税按交易单位（每单位重量或体积）计，类似于特种消费行为税，因此，国家有现成的机制来实行这一税种）。国家还可以选取对税务管理机关最有利的起征点，在纳税人数量不太多的范围内征税（在瑞典，碳税的征收对象是经销商和消费大户）。Åkerfeldt 女士在2016

* E/C.18/2017/4。



年 12 月举行的专家委员会第十三届会议上介绍了瑞典的经验。¹

4. 国际货币基金组织秘书处的 Thornton Matheson 在第十二届会议上发言，强调了发达国家和发展中国家均能通过实行健全的碳政策受益。² 发展中国家由于非正规部门庞大，实行直接税的基础较为薄弱，所以更加迫切地需要提高收入。不过，发达国家也能享受征收碳税的好处，因为发达国家的税收往往会在很大程度上扭曲某些经济领域。

5. Matheson 女士列举了碳税较其他形式的能源定价所具备的优势，强调碳税的经济效率更高、对环境的积极影响更大，也是增收的好办法。对发展中国家来说，事实上碳税易于管理，这是其较之于管理起来更为复杂的能源税和碳排放权交易计划等其他政策的独特优势。在这方面，中国被认为是一个具有借鉴意义的案例。在专家委员会第十三届会议上，Matheson 女士介绍了发展中国家的环境改革问题，其中重点阐述了取消与燃料有关的税收补贴的必要性。³

6. 在第十三届会议上的介绍发言结束后，若干企业代表表示，相对于其他形式的环境税，更加拥护碳税。代表们还表示对瑞典采取的制度的一些特定内容感兴趣，并承认需要尊重发展中国家的差异和实际情况。

7. 在 2017 年 4 月举行的专家委员会第十四届会议上，另一份文件被提交给会议，⁴它根据《巴黎协定》⁵和在《联合国气候变化框架公约》下作出的其他承诺讨论了征收环境税问题。⁶Willfors 女士在秘书处的协助下，广泛概述了可供希望实行环境税的发达国家及发展中国家探讨的政策方面的考虑因素。

8. 该文件指出，由于种种原因，许多发展中国家面临政府收入低的问题。经合组织/二十国集团表明了税基侵蚀和利润转移可以造成多大的损害，特别是对发展中国家造成损害，因为它们缺乏资源，无法对离岸交易进行控制和征税，即使主要经济活动在其领土上发生或价值在其领土上创造，也是如此。避税策略的存在以及无法收取在一国境内发生的活动产生的租金是直接税收制度固有的问题，在这种税制中，能否收到税取决于该国将收入来源归于在其领土上发生的活动的的能力。此外，石油、天然气和商品价格低给资源丰富国家的收入造成了下行压力。在许多发展中国家，很大一部分经济活动发生在非正规部门，因而来自劳动力、资本和消费的各种税的收入难以提高。相比之下，可以从征收化石燃料间接税中获得收入，也就是在化石燃料流入作为最终消费者的非正规部门之前对它们进行征税，从而获得与这个经常被排斥在外的经济部门相关的租金。

¹ 发言可查阅 www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/12/13STM_Presentation_Akerfeldt_5Dec16.pdf。

² 见 E/C.18/2016/CRP.6，可查阅 www.un.org/esa/ffd/events/event/twelfth-session-tax.html。

³ 见 www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/12/13STM_Presentation_Matheson_5Dec16.pdf。

⁴ 见 E/C.18/2017/CRP.6，可查阅 www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/03/14STM_CRP6_carbon-tax.pdf。

⁵ 见 FCCC/CP/2015/10/Add.1，第 1/CP.21 号决定，附件。

⁶ 联合国，《条约汇编》，第 1771 卷，第 30822 号。

9. 因此，间接税为发展中国家提供了以最便于税务机关征税的起征点对商品或服务消费征收所得税的机会。因为间接税往往不存在跨国问题，因而可以提供一个不那么复杂的选项，发展中国家可以通过它积累大量收入，而不必为雇用额外的劳动力或者获取新的技术资源投入资金。

10. 因此，可以考虑将环境税作为一种征收间接税的形式，它易于管理，保证获得稳定收入，同时几乎不需要耗费税务管理资源。鉴于上述提到的所有挑战，在讨论发展中国家如何实现可持续（税收）收入时，不应忽视一般环境税和特别碳税，它们是扩充税收组合或替换现有无效税制的要素。

二. 气候变化框架

11. 2015年《巴黎协定》要求《联合国气候变化框架公约》下的所有各方通过对遏制温室气体排放的国家自主贡献尽最大的努力，并在未来几年加大这方面的努力。《巴黎协定》与《公约京都议定书》不同，⁷《京都议定书》更倾向于碳定价机制，具体而言是倾向于上限和交易制度，而《巴黎协定》并不赞成各国采取某种特定方法解决本国温室气体排放过多的问题。《巴黎协定》通过扩大各国应对气候变化的现有财政和金融工具，帮助它们在制定气候变化政策时了解本国可用的成本较低的替代资源。在《巴黎协定》推出后，环境税和碳税作为碳定价机制的替代手段以及确保各国实现《巴黎协定》规定的各项目标的同等有效方法，已经变得越来越重要。

12. 《巴黎协定》表明，气候变化是最适于通过全球框架下协调的地方行动来解决的一个国际性问题。目前，各国有一个独特的机会，可以利用《巴黎协定》接受最低的一般污染税或特别碳污染税。若对石油、天然气、煤炭或焦炭等污染密集型物质征税，则新的环境税对保护环境和有效增收都有好处。如果征收的税与应税项目的污染潜力相称，并且该项目的最终价格无任何扭曲，则税收将产生以下效果：污染较高的物质价格较高，污染较低的物质价格较低。这将激励消费者购买最便宜、污染最少的可用燃料。随着时间的推移，税收可以发挥作用，改变消费者的行为习惯。⁸

三. 国家做法

13. 本节概述了世界各地在征收碳税方面的国家做法。从下表可以看出，大部分普遍征收环境税，并特别征收碳税的国家属于发达国家。该表旨在强调现有和拟议税制的一些特点，并由此提供可供讨论的内容，即是否适合为希望通过环境税解决不利的外部因素的国家制定进一步的指导意见。

⁷ FCCC/CP/1997/7/Add.1，第1/CP.3号决定，附件。

⁸ Tatiana Falcão，“税基侵蚀和利润转移与《巴黎协定》——不可思议的联系”，《国际税法杂志》（出版物将于2017年9月出版）。

选定国家过去、现在和未来的环境税政策调查^a

实体	税	应税项目	纳税人	税率奖励	作用点	其他税和工具
澳大利亚 ^b	碳价格机制 ^c	二氧化碳、甲烷、一氧化二氮和全氟化碳排放	每年温室气体排放量达 25 000 吨或更多二氧化碳当量排放量的设施	收入循环、 ^d 向燃煤发电厂提供过渡性援助、免费许可证发放	下游	--
加拿大不列颠哥伦比亚 ^e	碳税	在不列颠哥伦比亚境内燃烧的可燃物(汽油、乙醇、轻燃油、生物柴油等)	燃料或可燃物购买者(分销商、供应商或收集者)	出口和非燃烧燃料免税; 收入循环 ^f	下游	有兴趣将上限和交易计划与《西部气候倡议》相结合; 发动机燃料税
欧洲联盟(1991 年混合提案) ^g	碳和能源综合税	煤、褐煤、泥煤及其衍生物、矿物油、天然气、乙醇及甲醇和电。	制造、提炼、进口或加工应税项目者	能源密集型产业豁免; 出口燃料和电力免税; 成员国一级的收入回收	下游	--
欧洲联盟(能源指令) ^h	能源税	包括电、天然气、煤炭、发动机燃料、工业或商业用发动机燃料、加热燃料等在内的能源产品的最低税率 ⁱ	非能源密集型实体和将这些油和能源投入用于非商业用途的实体或个人。	1. 以下产品免税: (a) 用来生产电力的能源产品和电力以及用来维持电力生产能力的电力; (b) 供应用作除私人娱乐飞行外的空中导航用途的燃料的能源产品; ^j (c) 供应用作欧洲联盟水域导航用途的燃料的能源产品; ^k 2. 欧洲联盟国家可对, 除其他外, 以下产品全部或部分免税或减税: (a) 为开发更环保产品的试点项目中使用的能源产品; (b) 生物燃料; (c) 太阳能、风能、潮汐能、地热能、生物物质或废物能源; (d) 铁路、地铁、电车和无轨电车服务所用的能源产品和电力; (e) 供应用作内陆航	下游	与欧洲联盟排放权交易计划结合使用。欧洲联盟排放权交易计划适用于能源密集型行业。

实体	税	应税项目	纳税人	税率奖励	作用点	其他税和工具
				道导航燃料的能源产品；(f)用作推进剂的天然气和液化石油气。 3. 该指令提供了减轻能源密集型企业和/或承诺实现环境保护目标或提高能源效率的企业的税收负担的措施。 4. 欧洲联盟国家可全部或部分退还对本企业的能源使用合理化进行投资的企业所缴纳的税款。对于能源密集型企业，这项退税的额度可高达 100%，对其他企业最高可达 50%。		
联合王国（气候变化税和最低碳价） ^l	气候变化税：能源税；最低碳价：碳税	除气候变化税外的最低碳价 ^m 行为。对电力、燃气公司供气、石油气、煤炭、褐煤、焦炭及半焦炭（煤或褐煤）和石油焦炭征收气候变化税。 ⁿ	供应商/零售商	面临国际竞争的能源密集型企业可申请适用《气候变化协定》。只要同意达到某些目标，它们将享受高达 80% 的减税。	下游	碳氢化合物税；气候变化税；欧洲联盟排放权交易计划
丹麦 ^o	能源和二氧化碳税	化石燃料和电力	利用欧洲联盟排放权交易计划涵盖范围以外的能源产品的所有增值税登记企业。	生物燃料不在征税范围内	下游	能源税；二氧化硫税；欧洲联盟排放权交易计划
芬兰 ^p	二氧化碳税	用于运输或加热用途的任何燃料（包括但不限于汽油、柴油、轻质和重质燃料油、煤油、航空汽油、煤、天然气和所有上	零售商	若满足某些条件，生物燃料可享受 50% 至 100% 的减税；用于生产电力的燃料免税；泥煤的税率较低；天然气需缴纳税费；对企业使用的电力减税	下游	能源税、库存附加费和欧洲联盟排放权交易计划

6/8	实体	税	应税项目	纳税人	税率奖励	作用点	其他税和工具
			述燃料的生物替代品)。				
	挪威 ^q	碳税	汽油、汽车柴油、天然气、矿物油和来自海外石油活动的排放。	采掘公司	能源密集型产业享受豁免；加工业免税；生物燃料有权享受减税；能源密集型产业、工业部门和参与节能方案的铁路运输享受减税	上游	二氧化硫税；硝酸盐税；能源税、欧洲联盟排放权交易计划
	瑞典 ^r	二氧化碳税	用作发动机或加热燃料的化石燃料	个人、住户和小企业	能源密集型产业享受豁免；	下游	硫税；能源税；车辆税和欧洲联盟排放权交易计划
	南非（仍在讨论中） ^s	碳税	尚未确定（可能为燃料）	尚未确定	首先所有工业部门 60% 的排放量免征碳税；给予某些部门 10% 的减免。以弥补技术和结构限制（过程排放）；给予能源密集型产业 10% 的减免；给促进碳捕获和储存的实体予退税；实行可再生能源发电上网定价政策，以促进清洁和可再生能源。	上游和中游	尚未确定
	日本 ^t	碳税	原油和石油产品、气态碳氢化合物和煤	零售商	给予减免，但税收优惠的详细说明不详。	下游	其他燃料特种消费税

^a 本表格所依据的调查于 2013 年进行。受调查国家立法的潜在修正截止日期为 2013 年 7 月。完整的调查报告发表于：Tatiana Falcão, “关于制定多边碳税条约的建议”，博士研究，维也纳商业经济大学，2016 年，(IBFD 出版物，即将出版) (见 <http://permalink.obvsg.at/wuw/AC13710313>)。

^b 《2011 年清洁能源法》，第 131 号，2011 年 11 月 18 日，经修正，包括 2013 年第 103 号法的修正案，第 1 部分，第 3(a)至(d)条，第 4 页。该法后来被废止。废止这项法律的立法可查阅 www.legislation.gov.au/Details/C2014A00083。另见 R. Lyster, 《废除“碳税”：潜在成本和未答复问题》，悉尼法学院，可查阅 www.sydney.edu.au/news/law/436.html?newsstoryid=12498。

^c 起初为固定价格机制，后来演变成为灵活、开放的市场交易制度。

^d 用于通过退还现金保护排放密集型、贸易型活动。收入资源也用于通过减免所得税、家庭支付和就业支持来为家庭提供援助。

^e 《碳税法》，SBC2008，2008 年 5 月 29 日，第 40 章，第 3 部分第 8 节（关于征收燃料税）和第 12 节（关于征收可燃物税）。

- ^f 收入循环通过其他税项的减税来实现。该计划对收入的影响为中性。
- ^g 欧洲联盟委员会,《欧共体限制二氧化碳排放和提高能源效率战略》,SEC(91)1744号终稿(1991年10月14日)。欧盟/欧盟委员会拟议的碳/能源税从未得到执行。该提案被存档并被经济负担没那么重的方法所取代。
- ^h 重订共同体的能源产品和电力税收框架的理事会2003年10月27日第2003/96/EC号指令,L283/51(2003年10月31日),可查阅<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:EN:PDF>。
- ⁱ 能源产品和电力只有在用作发动机或加热燃料时才征税,在用作原材料或用于化学还原或电解冶金工艺时不征税。
- ^j 但是,欧盟国家可能会以环境政策为由对这些产品征税。
- ^k 欧盟国家可将后两项豁免的范围限制于国际和欧盟境内运输。因此,对于一个欧盟国家境内或已经签署这方面的双边协议的两个欧盟国家之间的所有空中或海上运输,欧盟国家适用的税收水平可能会低于该指令规定的最低水平。
- ^l 关于气候变化税,见税务海关总署,《2000年财政法》,第17章(2000年),第4(1)条和第33(2)条。关于最低碳价的信息,见财政部,《最低碳价:支持和确定低碳投资》(伦敦,2010年12月)。关于一般政策指导:L. Marshall,《经济手段和能源的商业用途——马歇尔勋爵的报告》(伦敦税务海关总署出版物,1998年11月)。
- ^m 最低碳价制度对商品的平均碳含量征税。
- ⁿ 仅对用于工业或商业用途的商品征收气候变化税。
- ^o 国际能源署,《能源价格和税收季度统计——2013年第一季度》(巴黎,2013年)。另见丹麦政府,《2050年能源战略——从煤、石油和天然气到绿色能源》,第2011:7号(2011年2月)。
- ^p 芬兰财政部,《芬兰与环境有关的税费》(2012年1月)。
- ^q 挪威财政部,《2011年绿色税》(2011年1月)。另见挪威财政部,《挪威绿色税史》(2007年3月)。
- ^r 瑞典环境部,《瑞典环境简介——经济手段》(2014年10月8日),可查阅<http://wayback.archive.org/web/20141111160533/http://www.government.se/sb/d/5400/a/43594>。另见S. Åkerfeldt和H. Hammar《瑞典的二氧化碳税:20年经验和未来展望》(2010年6月)。
- ^s 南非尚未出台具体的碳税法律。关于立法提案的背景,见南非共和国财政部,《减少温室气体排放:碳税选项》,征求公众意见的讨论文稿(2010年12月),以及南非共和国政府,《国家气候变化对策——白皮书》(2011年10月)。
- ^t 日本政府,环境省,《碳税详情》(2012年),可查阅http://www.env.go.jp/en/policy/tax/env-tax/20121001a_dct.pdf。

14. 如上表所示，目前征收环境税的国家大多是欧洲联盟成员国。北欧国家在这一领域特别积极，并在碳税领域积累了长期的经验。关于是对上游、⁹ 中游¹⁰ 还是下游¹¹ 征税，因国而异。委员会应进一步分析上述各阶段的征税效果。

15. 成功实行长期碳税政策的国家大多是从较低税率开始，然后逐渐提高税率。现有许多制度都对中小企业给予减免。如上所示，似乎很明显的是，区域排放权交易计划与环境税相互兼容，尽管对于使用这两类文书的国家来说，需要考虑的政策因素可能会有所不同。

16. 如果专家委员会认为适宜编制环境税领域的指南，不妨分析这项工作的结果如何能与新发布的有关采掘业税收的手册相互作用。也许会在下一版手册当中增加一个章节，说明可以在石油、天然气和煤炭生产链中的哪个环节征收碳税。

17. 另一个问题是，这项工作与世界贸易组织在贸易与环境方面的工作是否会有协同作用的领域。

四. 结论

18. 环境税问题已经获得审议并被列入国际税务合作专家委员会前面三届会议的议程，委员会成员历来支持参与该领域的进一步工作。这是一个具有前瞻性的重大国际税法领域，加入《巴黎协定》的国家的数目已经创下历史纪录，对此产生了积极的影响。

19. 调查表明，许多国家正在从有效环境政策的管理中获益，它们收取归属于税收的租金，并实现国际环境协定设定的国际环境目标。

委员会现任成员分析该议题的时机已经成熟，他们可以借鉴其他人在该领域的工作并酌情与他们合作，以确定发达国家、发展中国家和最不发达国家的税务体系如何能从有效环境税政策的管理中受益。这会使税收体系中的所有利益攸关方受益匪浅。

⁹ 上游活动包括：例如，资源丰富国家的化石燃料勘探和开采，或不拥有矿产储量的国家的化石燃料进口。

¹⁰ 中游活动包括：例如，化石燃料的提炼和运输。

¹¹ 下游阶段包括与向最终消费者出售精炼副产品有关的所有活动。