

# 航空碳排放及其交易的国际法规制<sup>\*</sup>

——从“欧盟航空碳排放案”说起

张泽平

**内容提要:**从国际法的角度看,航空碳排放及其交易对国际公法、国际私法和国际经济法的传统制度都带来了挑战,提出了新的制度需求。目前还不存在针对航空碳排放问题的多边国际条约,但国家主权平等原则、共同但有区别的责任原则等国际习惯法规则为航空碳排放及其交易提供了必要的指导。航空碳排放规则应以国际民航组织为平台,坚持共同但有区别的责任原则,通过多边协商的方式来确立。航空碳排放管制措施应属世界贸易组织《服务贸易总协定》的调整范围,且“气候例外”原则不能为其提供豁免。碳排放交易所得属于税收协定中的“营业利润”而不是“财产收益”或其他收益,应由居民国行使税收管辖权。具有涉外因素的碳排放交易合同应以交易发生地法为准据法,不适用意思自治或最密切联系原则。

**关键词:**航空碳排放 国际民航组织 世界贸易组织 税收管辖权 准据法

张泽平,华东政法大学国际法学院副教授,厦门大学法学院博士后流动站研究人员。

## 一 问题的提出

根据《欧盟温室气体排放权交易指令》(2003/87/EC)和《修订2003/87/EC将航空业纳入欧盟碳排放交易计划指令》(2008/101/EC),自2012年1月1日起,所有在欧盟成员国机场起飞或降落的航班的全程二氧化碳排放都将被强制纳入碳排放交易体系,排放总量受配额限制,超出配额部分必须通过碳排放交易体系购买。欧盟的上述指令遭到包括中国、美国、俄罗斯和印度等国在内的国际社会的强烈反对。

2009年12月16日,美国航空运输协会、美国航空公司、大陆航空公司和联合航空公司向英格兰和威尔士高等法院起诉,请求法院撤销英国为实施2008/101/EC指令而采取的有关措施,理由是这些措施违反了《芝加哥公约》、《京都议定书》、《美欧开放天空协议》以及国际习惯法的基本原则,侵犯了非欧盟国家的主权。2010年7月8日,英格兰和威尔士高等法院请求欧盟法院对2008/101/EC指令的合法性做出裁决。2011年12月21日,欧盟法院裁定2008/101/EC指令不存在违反国际公约和国际习惯法的情形。

欧盟法院的裁定不仅未能平息争议,反而将国际社会的抗议浪潮推向又一个巅峰。包

<sup>\*</sup> 本文系教育部人文社会科学研究基金项目“全球化背景下国际税收行政合作机制研究(项目批准号:11YJC820173)”和上海市教委重点学科建设项目(项目编号:J51103)的阶段性成果。

括中国、美国、俄罗斯、日本、巴西、南非、澳大利亚在内的 26 个国家签署联合宣言,反对欧盟将国际航空业纳入碳交易排放体系。国际民航组织、国际航空运输协会也对欧盟的做法表示遗憾和失望。继中国民航总局于 2012 年 2 月 6 日明令禁止中国境内各航空公司参与欧盟碳交易排放体系之后,美国参议院也于 2012 年 9 月 21 日通过法案,禁止其国内航空公司参与欧盟碳交易排放体系。面对国际社会的坚决抵制,欧盟不得不于 2012 年 11 月 12 日宣布,在 2013 年秋季国际民航组织大会之前,暂停将非欧盟航空公司进出欧盟的航班纳入其碳交易排放体系。但欧盟同时明确表示,如果到 2013 年秋季国际民航组织大会时仍未有最终解决方案,暂停的措施将重新启动。因此,危机并未真正解决,积极寻求最终解决方案仍是国际社会面临的一项紧迫任务。

欧盟 2008/101/EC 指令之所以在全球范围内掀起如此波澜,有着深刻的历史和现实原因。随着近年来国际航空业的发展,航空器已成为温室气体的重要排放源之一,从而格外引起关注。尽管各国普遍认可减排对抑制气候变化的重要性,但对于减排义务的分配则存在较大分歧,导致国际社会围绕气候问题的谈判举步维艰。尤其是继美国之后,加拿大于 2011 年 12 月宣布退出《京都议定书》,让本已脆弱的气候问题谈判更加前景暗淡。与此同时,环境问题正与其它全球性政治和经济问题交织在一起,变得日益复杂。在此背景下,一些国家或国家集团出于本国或本地区的利益,试图绕开国际合作的平台,单方面确立符合自身利益的减排规则,并将其适用于其他国家。这种单边主义的做法必然遭到国际社会强烈反对。

与此同时,气候问题又的确是全人类面临的共同威胁。尽管存在分歧,但通过减少碳排放来抑制气候变暖是各国必然的共同选择,当务之急是确立一套国际社会都能接受的规则。碳交易排放体系作为《京都议定书》所确立的减排方式之一,已经在许多国家和地区得到实施。碳交易排放体系的施行给国际法和各国国内法都带来了新的挑战。就国际法而言,既有国际公法层面的问题,也有国际私法和国际经济法层面的问题。2008/101/EC 指令所引发的对抗和矛盾在很大程度上源自国际规则的缺失。有鉴于此,本文拟以欧盟航空碳排放案为切入点,从环境法与航空法、世界贸易组织法、国际税法以及冲突法等角度对航空碳排放及其交易加以探讨。

## 二 环境法与航空法的交融： 《京都议定书》与《芝加哥公约》

对航空碳排放问题的讨论离不开全球气候谈判这一大背景。《京都议定书》作为《联合国气候变化框架公约》的补充条款,以减少温室气体排放、抑制气候变暖为目标,规定了缔约方减排的义务,理应成为气候框架下与航空碳排放最具相关性的国际法依据。而另一方面,保护环境、促进航空业可持续发展也是国际民航组织的战略目标之一,作为该组织的宪章性文件,《芝加哥公约》理应作为确定航空碳排放交易规则的重要参考。因此,航空碳排放问题从一开始就处在环境法与航空法的交叉地带。这一点在欧盟航空碳排放案中得到了充分的体现。原告在起诉中提到,欧盟 2008/101/EC 指令不仅违反了《芝加哥公约》关于航空主权、空中规章适用、航空规则和机场费用的规定,<sup>[1]</sup>同时也违反了《京都议定书》中关于

[1] 《芝加哥公约》第 1 条、第 12 条、第 15 条分别规定,各国对其领土之上的空域具有完全和排他的主权;各缔约国有义务使本国关于航空器飞行或运转的规则,在最大可能的范围内与公约保持一致;任何缔约国对另一缔约国的任何航空器或航空器上所载人员或财物不得仅因给予通过或进入或离开其领土的权利而征收任何规费、捐税或其他费用。美国航空运输协会等原告认为,欧盟 2008/101/EC 指令将位于欧盟境外的碳排放也纳入管辖范围,同时对进入或通过其领土的飞机征收了额外费用,侵犯了他国主权,违反了公约所确立的飞行规则。

缔约方应通过国际民用航空组织来谋求限制或减少航空温室气体排放的要求。<sup>[2]</sup>

早在《京都议定书》的谈判过程中,各国就已经意识到航空温室气体排放对于气候变化的影响,只是因为考虑到航空运输尤其是国际航空运输具有极强的跨国流动性、难以适用传统的国别减排规则这一特点,才将其独立出来,要求缔约方通过国际民用航空组织来限制或减少航空温室气体的排放。基于《京都议定书》的授权,同时也为了实现“保护航空环境、促进民航业可持续发展”的目标,国际民航组织在控制航空碳排放方面做了大量工作。早在 2004 年,该组织就在第 35 届大会决议(A35-5 号决议)中号召各国在自愿基础上开展温室气体减排,2007 年第 36 届大会决议(A36-22 号决议)又通过一系列附件将相关内容进行了细化,基本确立了航空碳排放的原则框架。具言之,《附件 H-航空对当地空气质量的影响》要求理事会制定技术标准减少航空器对空气污染的影响,鼓励各缔约国和其他有关各方通过自愿措施限制或减少影响当地空气质量的国际航空排放。《附件 J-航空对全球气候的影响:与联合国和其他机构的合作》强调坚持《国际民用航空公约》规定的非歧视和平等与公平原则,以及《联合国气候变化框架公约》和《京都议定书》确立的“共同但有区别的责任”原则。《附件 L-基于市场的措施,包括排放权交易》则敦促各缔约国避免单方面对温室气体排放收费,非经相互同意不得对其他缔约国的航空器运营人实施排放权交易制度。

除了通过《A36-22 号决议》及其上述附件来确立限制和减少航空碳排放的原则性框架之外,国际民航组织还在 2008 年制定了《航空排放权交易使用指南》,对交易单位、交易系统、行政程序等诸多问题做出具体规定。不过,由于各国在“地域范围”等关键问题上分歧较大,因此该指南明确规定,其仅仅是为有需要的国家提供技术上的信息,而不具有任何监管意义上的强制约束力。

不难看出,虽然《芝加哥公约》曾在欧盟航空碳排放案中被原告方视为支持其主张的主要法律依据,但该公约关于航空主权、空中规章适用、航空规则和机场费用的规定主要是为统一国际航空秩序、保障航空安全而制定,对航空碳排放显然不具有针对性。《A36-22 号决议》及其附件的绝大多数内容都过于抽象或原则,充其量是一种松散的倡议,不足以构成具有法律约束力的义务性规定。虽然《附件 L》对缔约国提出了具体要求,但欧盟和欧洲民用航空会议的 42 个成员国都对此附件做出了保留,明确表示要单方面将航空碳排放纳入欧盟排放权交易体系。<sup>[3]</sup>如此多的国家做出保留,使得该附件的实际效力大打折扣。

可见,不论是在以《京都议定书》为主导的全球气候框架下,还是在以《芝加哥公约》为主导的国际民用航空公约体系下,目前都还不存在一套针对航空碳排放的具有约束力的多边规则,这不仅为某些国家或国家集团推行单边主义提供了空间,还将最终影响到国际社会通过减少温室气体排放来抑制气候变暖这一目标的实现。

当然,多边条约规则的缺失并不能成为某些国家或国家集团实施单边行为的借口。在欧盟航空碳排放案中,欧盟法院认为欧盟 2008/101/EC 指令既未违反国际条约,也没有违反国际习惯法,这一结论值得商榷。基于前面的分析,固然很难说欧盟指令违反国际条约,但违反国际习惯法的情形却是存在的。根据国际法原理,国际法一般原则属于国际习惯法的范畴,<sup>[4]</sup>而国家主权平等原则是《联合国宪章》、《国际法原则宣言》等国际文件均予确认的国际法基

[2] 《京都议定书》第 2.2 条规定,缔约方应分别通过国际民用航空组织和国际海事组织做出努力,谋求限制或减少航空和航海舱载燃料产生的、《蒙特利尔议定书》未予管制的温室气体的排放。

[3] Minutes of the Eleventh and Tenth Meetings of the Executive Committee - Reservations Made to Assembly Resolutions A36-22 and A36-28. 见国际民航组织网 <http://legacy.icao.int/icao/en/assembly/a36/docs/index.html>, 访问时间:2012 年 6 月 19 日。

[4] 参见[英]伊恩·布朗利:《国际公法原理》,曾令良、余敏友等译,法律出版社 2003 年版,第 14 页。

本原则之一。欧盟 2008/101/EC 指令将非欧盟国家的飞机在欧盟境外的碳排放也纳入其管辖范围之内,明显是对他国主权的干涉,违反了国家主权平等、平等者之间无管辖权的原则。此外,“共同但有区别的责任”作为《里约宣言》、《气候变化框架公约》、《京都议定书》等国际文件确立的一项基本原则,也应具有国际习惯法的效力。欧盟指令未对来自发达国家和发展中国家的航班加以区分,当属违背这一原则。

尽管国际习惯法原则为航空碳排放问题提供了指导,但由于原则往往不够具体且缺乏针对性,容易导致理解上的分歧。因此从长远来看,确立一套具有普遍约束力的多边法律规则极为必要。尽管这套规则的具体内容目前还存在较多不确定性,但在其制定过程中必须坚持以下原则:

第一,坚持在国际民航组织的主导下制定规则。国际民航组织主导制定航空碳排放规则既有《京都议定书》第 2.2 条的授权,也是履行其自身战略目标的需要。国际民航组织不仅已经确立了一系列原则,还对航空排放交易制定了具体的交易使用指南。尽管这些原则和指南目前还不具有强制约束力,但无疑可以作为制定相关法律规则的基础和起点。

第二,坚持国际社会在气候框架下确立的基本原则,尤其是共同但有区别的责任原则。尽管在《京都议定书》的谈判过程中将航空碳排放问题交给国际民航组织来协调,但这并不意味着航空碳排放问题可以游离于气候问题这一大背景之外。共同但有区别的责任是国际社会处理气候问题的共识,理应在航空碳排放的规则制定中得到遵守。

第三,坚持多边协商,反对单边主义。目前越来越多的国家开始建立自己的碳排放交易市场,这本是各国为应对气候变化、履行减排义务而实施的国内举措,但若将本国的规则凌驾于他国之上,则是典型的单边主义做法,注定是行不通的。欧盟航空碳排放案已经证明了这一点。

### 三 世界贸易组织规则的适用性讨论

在欧盟航空碳排放案中,虽然原告选择的是在欧盟进行诉讼,但也有人提出可以诉诸世界贸易组织(WTO)争端解决机制。特别是在欧盟法院裁定原告败诉之后,学界更是热衷于讨论包括 WTO 机制在内的其它救济途径的可行性。那么,欧盟将他国航空公司强制纳入其碳排放交易体系的做法是否应受 WTO 规制?换言之,WTO 规则能否适用于航空碳排放?对此问题,现有讨论得出的结论并不一致,笔者无意也无力去做出一个更具说服力的判断,仅欲结合相关条文对 WTO 规则的适用性问题进行系统检视,以期对全面确立航空碳排放的法制框架有所裨益。

#### (一) GATS《关于空运服务的附件》的适用范围

包括碳排放交易体系在内的航空碳排放管制措施是否属于 WTO《服务贸易总协定》(GATS)《关于空运服务的附件》(以下简称《附件》)的调整范围,这是目前讨论较多的话题。根据《附件》第 1 条和第 2 条的规定,所有影响空运服务数量、服务类型以及空运服务条件的措施都属于 GATS 的适用范围,但影响航空业务权及相关服务的措施除外。这就需要从两个层面来加以判断:首先,将航空碳排放纳入碳排放交易体系是否属于影响空运服务数量、服务类型以及空运服务条件的措施?其次,如果对前一问题的回答是肯定的,那么还要进一步判断这种措施是否属于影响航空业务权及相关服务的措施。

对于将航空碳排放纳入碳排放交易体系是否属于影响空运服务数量、服务类型以及空运服务条件的措施这一问题,学界几乎没有什么争议。考虑到碳排放交易体系可能会增加某些航空公司的运营成本,将航空碳排放纳入碳排放交易体系显然属于影响空运服务条件的措施。至于这一措施是否属于影响航空业务权及相关服务的措施而应被排除在 GATS 适用范围之外,答案就不那么一致了。根据《附件》第 6 条第 4 项的规定,“业务权”是指以有

偿或租用方式,往返于一成员国领土或在该领土之内或之上经营及/或运载乘客、货物和邮件的定期或不定期服务的权利,包括服务的地点、经营的航线、运载的运输类型、提供的能力、收取的费用及其条件以及指定航空公司的标准,如数量、所有权和控制权等标准。据此定义,有学者认为,将航空碳排放纳入碳排放交易体系,极大地提高了航空公司的营运标准和营运成本,是对国际航空营运权的直接限制,属于业务权的范畴。<sup>[5]</sup> 另有学者持相反观点,认为《附件》第 6 条第 4 项提到的各种要素中,最有可能与碳排放交易体系相关的是“收取的费用及其条件”,但这里的“费用”应该是由缔约方向从事国际运输的航空公司收取的费用,航空公司因实施碳排放交易体系而承担的费用不在此列。<sup>[6]</sup>

笔者赞成后一种观点。应该说,《附件》第 6 条第 4 项对航空业务权概念的界定非常明确,本质上是市场准入意义上的一种权利。虽然该权利的行使会受到多种因素影响,但这并不意味着业务权的概念可以无限扩大,毕竟权利本身和影响权利行使的因素是两个概念。航空公司参与碳排放交易体系导致其运营成本大幅提高,虽然构成影响其业务权的一个重要因素,但并未剥夺其业务权,而且这种影响的程度更多地取决于市场供求关系。既然不属于影响业务权或相关服务的措施,那么根据《附件》第 2 条的规定,将航空碳排放纳入碳排放交易体系的行为就应属于 GATS 的调整范围。

需要指出的是,尽管将航空碳排放纳入碳排放交易体系这一措施属于 GATS 所规制的范围,但这并不意味着 WTO 争端解决机制可以当然适用。事实上,《附件》是将 GATS 的适用和争端解决程序的适用加以区分的。《附件》第 2 条和第 3 条分别用排除法和列举法从正反两方面规定了其适用范围,而第 4 条又专门对争端解决程序的适用做出了限制,规定“本协定的争端解决程序只有在有关成员已承担义务或具体承诺、且双边和其他多边协定或安排中的争端解决程序已用尽的情况下方可援引”。如此一来,即便将航空碳排放纳入碳排放交易体系的行为属于《附件》的适用范围,但若未能穷尽其它救济途径,也仍然不能诉诸 WTO 争端解决机制。

## (二) WTO 非歧视原则下的审视

WTO 框架下的非歧视原则主要包括国民待遇原则和最惠国待遇原则。国民待遇是指对其他成员国的产品、服务或服务提供者及知识产权所有者和持有者所提供的待遇,不低于本国相同产品、服务或服务提供者及知识产权所有者和持有人所享有的待遇。简言之,国民待遇就是要求对本国和外国企业或产品等对待。以欧盟为例,全球范围内目前仅有欧盟将国际航班纳入其碳排放交易体系。在欧盟 2008/101/EC 指令中,要求“所有从欧盟境内机场起飞或在欧盟机场降落的航班”都实施碳排放交易体系,而不论是否属于欧盟国家的航空公司。显然这里并没有对境内外的航空公司区别对待。

再来看最惠国待遇原则,该原则要求 WTO 任一成员国在货物、服务贸易和知识产权领域给与任何其他国家(无论是否为 WTO 成员)的优惠待遇,应立即和无条件地给予其他各成员国。由于目前并非所有国家都建立了自己的碳排放交易体系,如果某个航空公司已经参与了其本国的碳排放交易体系,它就已经为其碳排放支付了代价;而另一些国家由于其国内没有建立碳排放交易体系,该国的航空公司也就没有在本国境内为其碳排放支付代价。如果某个国家在将外国航班纳入本国碳排放交易体系的过程中,对来自这样两类国家的航

[5] 参见龚宇:《欧盟航空减排新规:法律辨析与应对》,载《2011 年中国国际经济法学会年会暨学术研讨会论文集》(第一卷),第 419 页。

[6] 参见 Lorand Bartels, *The Inclusion of Aviation in the EU-ETS: WTO Law Considerations*, *ICSTD Trade and Sustainable Energy Series*, No. 6, International Center for Trade and Sustainable Development, April 2012.

班不加区别地适用相同规则,势必带来不公平的结果;而要使其处于平等的竞争地位,就必须区别对待。在欧盟航空碳排放案中,欧盟 2008/101/EC 指令规定,如果第三国国内已经实施了相应措施来控制航空碳排放,那么来自于该国的航班将可享受豁免或实施其它替代措施。<sup>[7]</sup> 这本是为了使所有航空营运者承担相同成本从而保证公平的一种措施,但却将导致在同属 WTO 成员国的两国之间出现差别待遇:如果 A 国国内已经通过碳排放交易体系或其它方式实施了限制航空碳排放的措施,而 B 国没有,那么来自 A 国的航班就可能在欧盟碳排放交易体系中得到豁免或是实施其它替代性措施,而来自 B 国的航班则仍需按照碳排放交易体系规则购买碳排放配额。由此可见,为了使来自不同国家的航空公司处于平等的竞争地位,就必须根据其国内实施碳排放交易体系的情况给予差别待遇,而这种差别待遇于最惠国待遇原则又似有违背之嫌。如此一来,在将国际航班纳入碳排放交易体系的过程中违背最惠国待遇原则就成了难以避免的结果。

### (三)“环境例外”原则对航空碳排放管控失当的适用

碳排放管制措施的初衷在于保护环境,那么当此类措施违反了 WTO 的最惠国待遇原则或是某些具体规定时,能否根据 WTO 体制中的“环境例外”条款寻求豁免?

环境例外原则集中体现在《关税与贸易总协定》(GATT1994)第 20 条和 GATS 第 14 条,这两条分别涉及货物贸易和服务贸易中的环境例外原则。根据 GATT1994 第 20 条,只要不“对情况相同的成员国构成武断的或不合理的差别待遇”或者“对国际贸易构成隐蔽的限制”,任何成员国都有权采取“保障人类、动植物的生命或健康所必需的措施”或者“与保护可用竭的自然资源有关的措施,若此类措施与限制国内生产或消费一同实施”。GATS 第 14 条规定,各成员国对服务贸易的开放不得采用或实施限制性措施,但是为了保护人类、动植物的生命或健康或保护公共道德或维持公共秩序的需要除外。

由此观之,如欲利用 WTO 环境例外条款来证明航空碳排放管制措施的正当性,则该措施须为保护人类和动植物生命和健康所必需或与保护可用竭的资源相关,且未构成不合理的差别待遇。有学者认为欧盟将航空碳排放纳入碳排放交易体系的行为符合上述条件,因此可以根据环境例外原则来豁免其在 WTO 规则下的义务。<sup>[8]</sup> 但实际上,要对上述要件做出判断并非易事,其中对“必需”的理解尤为重要。笔者认为,将航空业纳入碳排放交易体系本身并不能减少碳排放,只是增加了营运者的营运成本,而这个成本又可能被转嫁给消费者,并不能直接产生环保效应,更不能说是为了保护人类或动植物生命健康所“必需”。

## 四 对碳排放交易所得征税权的划分

在碳排放交易体系下,如果排放配额交易发生在不同国家的航空公司之间,就可能产生跨境收入。如何划分针对这一跨境收入的征税权,避免双重征税,也是国际社会在建立碳排放交易规则时必须解决的一个问题。

税收协定是国际社会用以避免双重征税的主要途径。目前各国之间签订的税收协定多以经济合作与发展组织(以下简称“经合组织”)和联合国税收协定范本为蓝本。两个范本虽然在个别问题上存在差异,但框架结构和主要内容并无实质区别,均是根据收入类型来确定税收管辖权在居住国和来源地国之间的分配。以经合组织《关于对所得和财产征税的协

[7] Article 25(a), Directive 2008/101/EC.

[8] 参见 Lorand Bartels, The Inclusion of Aviation in the EU-ETS: WTO Law Considerations.

定范本》(以下简称《范本》)为例,其将企业收入分为六大类,即营业利润、股息、利息、特许权使用费、财产收益和国际运输业务利润,并分别规定了不同的征税规则。<sup>[9]</sup> 要确定排放权交易中的征税权划分,关键是确定此类交易所得属于六类收入中的哪一类。在上述六类收入中,与碳排放交易所得可能相关的有三类,即营业利润、国际运输业务利润和财产收益。这三类收入分别规定于两大范本的第 7 条、第 8 条和第 13 条。下面就结合这三个条文的规定来对碳排放交易所得的定性加以探讨。

在《范本》第 7 条关于营业利润的规定中,并没有对营业利润的定义和范围加以明确界定,但根据范本注释,这里的“利润”一词具有广泛的含义,包括企业经营的全部所得,除非企业的利润中包含了由其它条款单独处理的所得项目。<sup>[10]</sup> 可见,第 7 条是对企业所有利润所做的一个概括性的规定,营业利润与其它所得是一般与特殊的关系,只要不属于股息、利息、财产收益等特殊规定,都应适用“营业利润”的规定。那么,碳排放交易所得是否是第 8 条或者第 13 条所规定的两类特殊类型的所得呢?

《范本》第 8 条是关于国际运输业务利润的征税规则。虽然从表面上判断,排放权交易所得很难说是以船舶或飞机从事运输活动取得的利润,但《范本》的注释对该条的适用范围做了扩展,将其同样适用于与国际运输活动直接相关的活动所取得的利润以及虽然与企业经营船舶和飞机从事国际运输不直接相关,但与此种国际运输经营具有附属关系的活动所取得的利润。<sup>[11]</sup> 根据这种扩充性解释,如果将航空碳排放交易定性为与国际运输直接相关的活动或者附属于国际运输经营的活动,那么其利润也就应被纳入国际运输业务利润,由实际管理所在国征税。

再来看《范本》第 13 条,该条将财产本身分为五类,即不动产、常设机构营运资产动产、船舶或飞机以及附属于船舶或船只的动产、股份,以及其它财产。前四类财产的转让所得由财产所在地征税,而其它财产的转让所得则由转让者为其居民的缔约国征税。<sup>[12]</sup> 那么,排放权属于这五类财产中的哪一类呢? 迄今为止尚无任何国家将排放权视为不动产,股份更是明显不相关,因此不动产和股份这两种类型可以排除。但是否有可能将排放权视为常设机构营运资产动产、附属于船舶或飞机的动产或是其它财产呢? 应该说都是有可能的。

由上可见,排放权交易作为一种新型的交易类型,国际社会对于其收入的定性以及税收协定下征税权的划分还远未形成共识,存在较大的不确定性。在经合组织于 2011 年 5 月 31 日发布《与排放权交易有关的税收协定问题》讨论稿之后,包括国际财政协会、经合组织商业与工业咨询委员会在内的一些专业组织对此发表了各自的立场。从已公开的反馈来看,各方观点不尽一致。造成这种分歧的原因除了不同国家法律体系的差异之外,各自的税收利益也是重要因素。

笔者认为,不论是从交易本身的属性出发,还是考虑到现实可行性,排放权交易所得都宜作为企业营业利润处理,并根据《范本》第 7 条由居民国征税,除非其构成了来源地国常设机构利润的组成部分。首先,由居民国征税是由排放权交易本身的属性所决定的。上文分析表明,如果要把排放权交易所得作为一种特殊类型的所得来对待,就需要认定它是与“国际运输活动直接相关的活动”或“与这种国际运输经营具有附属关系的活动”,或者是“附属于不动产的财产”。但排放权交易不同于排放本身,它是人为设定的一项权利,国际

[9] 参见经济合作与发展组织:《OECD 税收协定范本及注释》,国家税务总局国际税务司组织翻译,中国税务出版社 2012 年版,第 10-18 页。

[10] 参见《范本》第 7 条注释第 71-74 段。

[11] 参见《范本》第 8 条注释第 4 段。

[12] 参见《范本》第 13 条第 5 款。

运输活动中必然有碳排放,但未必有排放权交易。同理,对不动产而言,排放权与不动产之间也不具有必然的关联关系。可见,即便借助对有关概念的扩大解释,要将排放权交易所得作为特殊类型的所得仍难免牵强。而“营业利润”作为企业所有经营活动所得的总称,具有足够的包容性将该类所得纳入其中。

其次,由居民国征税是避免国际税收纠纷的现实途径。如果不将碳排放交易所得纳入“营业利润”,就需要在其它几类特殊类型的所得中做出选择,但由于各国国内法对于“不动产”、“附属于不动产的财产”、“附属于经营飞机、船舶的动产”等概念的理解并不一致,很可能导致双重征税,从而引发国际税收争议。而若将交易所得明确纳入一般营业利润的范畴,由于“营业利润”是一个泛指而且通用的概念,在理解上不会出现较大的分歧,上述争议就可以在相当程度上得以避免。

最后,将排放权交易所得作为营业利润由其居民国征税还有利于实现不同国家之间的利益平衡。国家利益的权衡在征税权的划分中至关重要。现行营业利润征税规则确立了居民国征税为主的原则,同时通过常设机构原则兼顾了营业地所在国的税收利益,较好地实现了居民国和来源国之间的税收利益平衡。如果将排放权交易所得视为国际运输业务利润,或者视为不动产或附属于不动产的财产,那么其征税权更多地将由从事这些业务或拥有这些财产的国家所享有。由于不同国家的技术水平和产业结构并不一致,并非所有国家都均衡地拥有这些资产或业务,很可能导致税收利益的不均衡分配。

## 五 碳排放交易准据法的选择

由于排放权交易本质上是一个合同法律关系,因此如果碳排放交易体系下的排放权交易发生在不同国家的航空公司之间,不仅会产生跨境收入从而引发国际税收问题,还存在法律冲突问题,需要从冲突法的角度考察交易合同的准据法。

尽管各国确定涉外合同准据法的冲突规范并不完全一致,但有关国际条约和绝大多数国家的国内立法都将意思自治原则和最密切联系原则作为确定涉外合同准据法的基本原则。那么,碳排放权交易作为一种新型合同关系,能否根据这两项原则来确定准据法?以下结合意思自治与最密切联系原则的内涵以及排放权交易合同本身的特点对此加以分析。

按照通说,国际私法上的当事人意思自治原则是指合同当事人通过协商一致的方式自由选择合同准据法的一项法律选择原则。<sup>[13]</sup> 由于意思自治原则具有确定、可预见、充分尊重当事人意愿等优点,其适用领域已从最早主要适用于合同法律关系扩展到目前在侵权、物权、婚姻等法律关系中广泛适用。不过,由于侵权、物权、婚姻等法律关系要么涉及到第三方利益,要么存在政策导向因素,如果任凭当事人协议安排,第三方利益或公共政策就可能受到影响,因此与合同法律关系不同,各国在将意思自治原则适用于这些法律关系时通常都附加较多限制,体现的是一种有限的意思自治原则。

意思自治原则的上述特点表明,适用该原则须满足一个前提条件,即法律关系的内容本身可由当事人自主协商确定。反观排放权交易,虽然其本质上也是一个买卖合同法律关系,但仔细分析不难发现,排放权交易合同并不完全满足上述条件,因为排放权交易本身并不是当事人自愿的选择:在碳排放交易体系下,超配额排放的一方如果不购买排放权,导致的并不是商业后果,而是行政监管上的惩罚。因此,是否交易以及如何交易在很大程度上由不得当事人自主决定。

[13] 参见韩德培主编:《国际私法新论》,武汉大学出版社1997年版,第293页。



既然适用的前提条件得不到满足,意思自治原则也就不宜用于确定排放权交易合同的准据法。

再来看最密切联系原则。冲突法上的最密切联系原则是指在确定准据法的过程中,对法律关系所涉及的各个要素从质和量两方面进行权衡和比较,看哪一个要素与法律关系之间的联系最为密切,就以该要素所在地的法作为准据法。最密切联系原则坚持主观与客观相结合,能最大限度地保证法律适用的灵活性和开放性,这正是该原则的优势之所在。在运用该原则的过程中,需要对相关要素与法律关系之间的关联程度进行比较;就合同法律关系而言,这些要素通常包括当事方的国籍国或住所地、标的物所在地、合同签订地、交货地等。在排放权交易合同中,由于作为交易标的的排放权不具有实物形态,因此不存在所在地,也不存在交货地等重要连结因素,因此可供权衡和比较的要素范围十分有限,直接影响到最密切联系原则适用的客观基础。同时,由于排放权交易的标物和交易方式的特殊性,不论是根据“特征性履行方法”还是“利益分析法”,<sup>[14]</sup>都很难认定交易发生地国之外的第三国与该交易具有更密切的联系,这也使得最密切联系开放、灵活的优势无从发挥。简言之,由于交易标的的虚拟、交易环节简单,排放权交易在一定程度上具有封闭性,这一特点使得以开放、灵活著称的最密切联系原则也不宜用于确定排放权交易合同的准据法。

因此,排放权交易这一新型的交易模式对于传统的涉外合同冲突规则提出了挑战,需要结合该交易模式自身的特点来确定法律适用规则。结合上述分析,笔者认为,宜以强制性规定的形式直接规定此类合同适用交易发生地法,这不仅体现了准据法本身的要求,而且也符合冲突法的基本原理:首先,准据法应该与法律关系具有实质性的联系。上文分析表明,在排放权交易中,交易发生地是所有相关连结因素中与交易本身联系最为密切的要素,以交易发生地法作为准据法体现了准据法本身的特点和要求。其次,以交易发生地法作为碳排放交易的准据法也符合冲突法关于法律选择的“政府利益分析”原则,因为排放权交易是交易发生地所在国为了实现减排目的而设定的,该国与其他任何国家相比都无疑具有更大的政府利益。

---

[Abstract] From the perspective of international law, the carbon emission and the trading of emission permits in Aviation have brought challenges and some new demands to international public law, international private law and international economic law. In the absence of multilateral treaty, such customary rules shall be applicable to the emission of aviation as sovereign equality, common but differentiated responsibilities. The rules for the aviation emission should be established on the platform of International Civil Aviation Organization, by way of multilateral negotiation and with the principle of Common but different liabilities. The Control methods should be governed by GATS, and any misconduct could not be justified on the ground of environmental exceptions. The income from the trading of permits should be treated as business profits instead of capital gains or other gains, and the residence country enjoys the jurisdiction to tax the income. The applicable law of the trading contract with foreign elements should be the law where the transaction occurs. The principles of autonomy and most significant relationship are not the proper rules of conflicts for the trading contract.

---

(责任编辑:廖 凡)

[14] “特征性履行方法”和“利益分析法”分别是大陆法系国家和英美法系国家根据“最密切联系”这一冲突规范确定准据法时所采用的具体方法。