

ESG 税制全球观察

作者：李亦璞 | 姜冬妮 | 宋雨博

随着我国坚定不移地推动高质量发展，ESG（Environmental, Social, Governance，“ESG”）所倡导的可持续发展理念逐渐被广泛认可与倡导。ESG旨在从环境、社会、公司治理三个维度评估企业经营的可持续性与对社会价值观念的影响，而非单一的财务绩效投资理念和企业评价标准。

在我国，税务机关持续完善促进可持续发展的绿色税制；鼓励企业承担社会责任的公益性捐赠税收优惠制度；完善企业税务治理等一系列与ESG精神内核相适应的税收制度。对于跨国企业而言，全球范围内碳税、慈善捐赠税收政策，企业税务透明度等ESG相关制度的重要性进一步凸显。有鉴于此，本文通过梳理境内外ESG税制，分析我国企业治理中需关注的合规要点和潜在风险，助力ESG融入企业发展的脉络。

一、Environmental：绿色税制

绿色是高质量发展的底色，也是ESG中“E”的核心要求。近年来，各国纷纷开始施行碳税，即针对化石燃料燃烧导致碳排放所征收的税种。我国虽然尚未开设独立的碳税税种，但是绿色税制建设较为完善。从税收大数据看，在绿色税收等一系列政策措施的综合作用下，相关领域的“减污、利废、降碳”效果明显。

（一）境内：绿色税收制度体系基本形成

2023年7月28日，国家税务总局收入规划核算司司长荣海楼在新闻发布会上表示，我国绿色税收制度体系“四梁八柱”基本形成，覆盖了经营主体“开发—生产—消费—排放”全流程，为推进绿色发展提供有效支持。环境保护税、资源税、耕地占用税、车船税等绿色税种全部完成立法，搭建了多税共治的税法体系；企业所得税、增值税、消费税、车辆购置税等税种绿色化改造持续推进，鼓励集约节约、绿色低碳的税收优惠政策陆续推出，形成了多策组合的政策体系。

以环境保护税为例，直接向环境排放应税污染物的企业事业单位和其他生产经营者为环境保护税的纳税人。其中应税污染物，是指规定的大气污染物、水污染物、固体废物和噪声。以排放的二氧化硫为例（大气污染物），应税大气污染物的计税依据是按照污染物排放量折合的污染当量数确定，其污染当量值为0.95千克，每污染当量税额为1.2元至12元¹。

¹ 《环境保护税法》第六条第二款：应税大气污染物和水污染物的具体适用税额的确定和调整，由省、自治区、直辖市人民政府统筹考虑本地区环境承载能力、污染物排放现状和经济社会生态发展目标要求，在本法所附《环境保护税目税额表》规定的税额幅度内提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。

此外，我国也出台了許多绿色低碳的稅收優惠政策。例如，根據《財政部 稅務總局 工業和信息化部關於延續和優化新能源汽車車輛購置稅減免政策的公告》（財政部 稅務總局 工業和信息化部公告 2023 年第 10 號）的規定，對購置日期在 2024 年 1 月 1 日至 2025 年 12 月 31 日期間的新能源汽車免徵車輛購置稅，其中，每輛新能源乘用車免稅額不超過 3 萬元。

綜上，我國的綠色稅制覆蓋面廣，稅種豐富，稅惠多樣，充分發揮了稅收對於環境保護、綠色發展的重要作用。因此，我們建議企業應關注日常生產經營活動的相關稅負，合理利用促進綠色發展的一系列稅收優惠政策實現自身可持續發展。

（二）境外：多種形態的碳稅制度持續發展

1. 歐盟碳關稅機制

2023 年 10 月 1 日，歐盟碳邊境調節機制（Carbon Border Adjustment Mechanism, “CBAM”）作為全球首個碳關稅，正式進入過渡階段；其過渡期延續至 2025 年底，2026 年 1 月 1 日正式起徵，並在 2034 年之前全面實施。碳關稅是一種特殊的碳稅，作為在國際貿易中針對未實施碳定價國家的進口商品和服務所實施的單邊貿易措施，具體而言是基於本國產品與進口產品碳含量的差異，對其價格進行調整，縮小二者價格差的一種關稅。

首批納入 CBAM 適用範圍的商品包括鋼鐵、水泥、鋁、化肥、電力和氫六大門類多種產品；核算的排放範圍包括六大門類的直接排放以及水泥、電力、化肥的間接排放。未來統計範圍可能擴展到更多行業及上下游產業鏈，到 2030 年歐盟預計將歐盟碳市場涵蓋的所有商品囊括進徵稅範圍。

過渡期內，上述行業的進口商暫時無需繳納相應費用，但需要每季度進行一次 CBAM 報告（不遲於該季度結束後一個月內），報告內容包括每類貨物的數量、產品所含的實際排放總量、產品的間接排放總量、產品在原產國支付的碳成本信息，完成相應的信息申報義務。

過渡期結束後，2026 年 1 月 1 日起，進口商將需要按如下公式為其進口產品的排放支付碳關稅：

CBAM 碳關稅 = (產品碳排放量² - 歐盟同類產品企業獲得的免費排放額度³) × (歐盟碳價⁴ - 出口國碳價)

由於尚處於過渡期，對於我國出口企業而言主要是增加了 CBAM 報告的遵從成本；但從長期來看，碳關稅徵收將導致我國出口企業生產成本提高，進而影響出口企業相關行業產品的競爭力。因此，企業應當重視碳管理，強化產品碳足跡管理。我們建議企業採取措施降低產品碳排放，從而降低碳關稅成本。

2. 新加坡碳定價法案

新加坡作為東南亞首個採用碳定價制度的國家，根據《碳定價法案》（Carbon Pricing Act）自 2019 年 1 月 1 日起開始徵收碳稅。根據該政策，經營商業設施的人員，如果每年產生的可計算溫室氣體（Greenhouse Gas, “GHG”）⁵ 排放總量為 25,000 噸二氧化碳當量（tCO₂e）或更多，則有責任繳納碳

² 碳排放量所包含的溫室氣體：二氧化碳（CO₂）、一氧化二氮（N₂O）和全氟化物（PFCs）。

³ 到 2026 年，免費配額將取消 2.5%，2027 年取消 5%，2028 年取消 10%，2029 年取消 22.5%，2030 年取消 48.5%，2031 年取消 61%，2032 年取消 73.5%，2033 年取消 86%，2034 年取消 100%。

⁴ 一般為上一周現貨拍賣平均結算價。

⁵ 碳定價法案涵蓋的可計算溫室氣體包括二氧化碳（CO₂）、甲烷（CH₄）、一氧化二氮（N₂O）、六氟化硫（SF₆）、三氟化氮（NF₃）、氫氟碳化物（HFCs）和全氟化碳（PFCs）。

税。该政策适用于所有产业，包括能源密集型和贸易暴露型等产业皆在范围内，一般没有豁免机制。2019年至2023年为过渡期，过渡期的碳定价为每吨二氧化碳当量5新元。从2024年起，新加坡政府将分三个阶段调高碳税：

时期	碳定价 (SGD/tCO ₂ e)
2019年 – 2023年 (过渡期)	5
2024年 – 2025年	25
2026年 – 2027年	45
至2030年	50 – 80

2024年1月1日起，负有缴纳碳税义务的新加坡企业被允许购买高质量的国际碳信用(International Carbon Credits, “ICC”), 以抵消最多5%的应税排放量。

鉴于新加坡碳税将在可预期的5年内逐步提高，我们建议在新加坡有分支机构或子公司的跨国企业密切关注新加坡碳税制度的实施变化，并综合考虑购买ICC的成本与可以抵扣的碳税成本，优化企业税负。

3. 美国《清洁竞争法》提案

美国时间2023年12月6日，美国参议员 Sheldon Whitehouse 和众议员 Suzan K. DelBene 向美国第118届国会重新提出了《清洁竞争法》(Clean Competition Act, “CCA”)。CCA的主要内容为，对碳含量超过基准线(美国产品的平均碳含量)的进口产品和美国产品均征收碳税。

CCA目前只停留在立法提案(Bill)阶段，能否成为法律还是一个未知数。即使最终能够成为法律，也需要经历较长的周期和多轮的讨论修改。因此，存在对美出口贸易的我国企业可以暂时放下担忧，观察CCA立法提案的进一步发展。

二、Social: 慈善税惠

ESG中的“S”强调企业承担的社会责任，其含义广泛，企业需要考虑雇佣关系、职员发展、客户关系、社会投资、公益事业等多方面因素。从税收层面考虑，公益捐赠境内外税收优惠政策涵盖范围如下。

(一) 境内：公益捐赠支出的税前扣除

2023年11月，知名企业家雷军向母校武汉大学捐赠13亿元，创全国高校单笔个人现金捐赠纪录。许多人好奇，该笔捐赠是否能够享受税收优惠政策？

根据《个人所得税法》第六条第三款及《财政部 国家税务总局关于公益慈善事业捐赠个人所得税的公告》(财政部 税务总局公告2019年第99号)的规定，个人通过境内公益性社会组织、县级以上人民政府及其部门等国家机关，向教育、扶贫、济困等公益慈善事业的捐赠，发生的公益捐赠支出，可以依法在计算应纳税所得额时扣除。

个人享受上述优惠政策有三大要求：第一，通过特定组织或机关间接捐赠，其中境内公益性社会组织需取得公益性捐赠税前扣除资格；第二，向“教育、扶贫、济困”等公益事业捐赠；第三，一般情况下，扣除限额为纳税人申报的应纳税所得额的30%；也存在针对指定机构、特殊领域、特殊事项的全额

扣除。

根据《企业所得税法》第九条的规定，企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；超过年度利润总额 12% 的部分，准予结转以后三年扣除。根据《企业所得税法实施条例》第五十一条的规定⁶，企业享受上述优惠政策也需要通过特定组织或机关实施间接捐赠。

类似的，企业也存在特定情况下的捐赠支出全额扣除政策。根据《财政部 税务总局关于企业投入基础研究税收优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2022 年第 32 号）第一条的规定，企业出资给特定机构用于基础研究的支出，不仅可以按实际发生额在税前扣除，并可按 100% 在税前加计扣除。

综上，目前的公开资料无法显示雷军对母校的公益性捐赠是通过有税前扣除资格的境内公益性社会组织实施的。因此，若该笔 13 亿元捐赠是雷军个人对母校的直接现金捐赠，可能无法享受上述优惠政策。

无独有偶，2023 年 10 月，上市公司华熙生物董事长赵燕向山东大学教育基金会无偿捐赠其所持部分股票，总市值超 4 亿元，为山东大学建校以来接受的首笔股权捐赠。捐赠股票为华熙生物首次公开发行股票前已发行的股份，锁定期至 2024 年 11 月 5 日，预计于锁定期届满后依法按照约定的方式一次性交割。

根据《山东省财政厅 国家税务总局山东省税务局 山东省民政厅关于 2023-2025 年公益性社会组织公益性捐赠税前扣除资格名单的公告》（鲁财税〔2023〕34 号），山东大学教育基金会属于 2023-2025 年符合公益性捐赠税前扣除资格的公益性社会组织。因此，上述间接捐赠可能能够享受所得税税前扣除的优惠政策。

（二）境外：慈善捐赠的税前扣除

1. 英国：全额扣除

英国慈善文化和事业历史悠久，慈善捐赠的税收优惠政策条件宽松、形式多样；主要包括资助赠予（Gift Aid）、社会投资税收激励计划（Social Investment Tax Relief，“SITR”）、非货币性资产捐赠税收优惠、企业捐赠税收优惠等。以企业捐赠税收优惠为例，企业慈善捐赠一般可以享受全额税前扣除，且没有扣除上限。捐赠的类型涵盖现金、土地、股票、实物等。

但是，非货币性资产捐赠的税前扣除额计算需扣除因为慈善捐赠获得的回报或好处（如慈善机构为感谢企业捐赠而赠予的活动门票），且该回报数额需低于特定数值并与企业业务无关，否则可能被视为“赞助”而无法进行税前扣除。

2. 新加坡：250%扣除

新加坡鼓励企业和个人捐赠，新加坡副总理兼财政部长在 2023 年新加坡财政预算案中宣布，合格捐款的 250% 税收减免将再延长 3 年，至 2026 年 12 月 31 日。该项政策自 2016 年 1 月 1 日起实施，根据该政策，合格捐赠者向经批准公共慈善机构（Approved Institution of a Public Character，“IPC”）捐赠，在满足其他条件的情况下，可以按照捐赠金额的 250% 在所得税税前扣除。举例而言，若企业或个人向

⁶ 《企业所得税法实施条例》第五十一条：企业所得税法第九条所称公益性捐赠，是指企业通过公益性社会组织或者县级以上人民政府及其部门，用于符合法律规定的慈善活动、公益事业的捐赠。

IPC 捐赠 10,000 新元，则可在所得税税前扣除 25,000 (10,000*250%) 新元。

上述优惠政策还可适用于特定情形下的股权、艺术品、土地或房产捐赠。提请注意，以下情形将被排除适用上述政策：捐赠协议含受赠人退款条款或其他补偿安排；捐赠协议包含禁止接受他人捐赠的“排他性”条款；捐赠实质上是一种商业安排或用金钱换取商业利益⁷。

3. 美国：扣除限额

美国慈善捐赠额在全球所占比例较高，这与其财税政策的影响密不可分。就企业所得税而言，若企业选择直接捐赠，则扣除限额为企业应纳税所得额的 10%，且无法向以后年度结转；若企业选择间接捐赠，通过私人基金会捐赠的，无法进行税前扣除；而通过公共慈善机构捐赠，扣除限额依然为 10%，但允许超额部分在以后 5 个年度内结转。

就个人所得税而言，选择分项扣除的纳税人被允许在个人调整后总收入 (Adjusted Gross Income, “AGI”) 的 20% – 60% 限额内扣除；个人无论选择向私人基金会捐赠或公共慈善机构捐赠均可享受上述优惠政策；只是扣除限额根据接受捐赠组织类型和捐赠物类型而有所区别。例如，捐赠者向适格公共慈善机构提供现金捐款的，适用 60% 的扣除限额。

三、Governance: 税务治理

ESG 中的“G”强调公司治理，税务治理是公司治理的重要组成部分，企业强化税务治理有利于提升企业合规性，降低法律风险，维护自身声誉。

在 ESG 体系下，我们强调从整体上提升公司的税收透明度。这不仅仅是合规风控的要求，更重要的是这为公司展示其环境、社会、治理 (ESG) 战略的一致性提供了更多的渠道，有利于进一步提升公司在国际市场上的声誉，增强投资者的信心。

提升税收透明度方面，企业应当认真阐明其税收战略政策，依规披露税收信息报告、合理制定转让定价政策并依法配合税务机关调查。2022 年 4 月 11 日，证监会发布《上市公司投资者关系管理工作指引》，首次在证监会正式公告中提及 ESG 理念：“投资者关系管理中上市公司与投资者沟通的内容主要包括：(四) 公司的环境、社会和治理信息”。企业 ESG 信息披露的重要性和规范性日益增强。

目前，全球范围内越来越多国家或地区要求企业披露财税策略。英国很早就要求上市公司披露其与英国税收相关的税收战略，包括风险管理与治理安排的方法、对税收筹划的态度、承受风险水平等。2023 年 4 月，澳大利亚财政部也发布了一项立法草案，草案要求所有在澳大利亚运营且全球合并收入超过 10 亿澳元的本地和海外企业，额外披露税务策略、实际税率、关联收入和费用等税务信息。

⁷ IRAS | Donations and Tax Deductions 原文为 A contribution will not qualify as a tax deductible donation if the contribution is governed by an agreement which includes any of the following attributes:

The contribution agreement contains a refund clause, where the recipient is obliged to refund (wholly or in part) the contribution or make other compensation arrangements to the contributor; or

The contribution agreement contains an ‘exclusivity’ clause which prevents the recipient from accepting funds/contributions from and/or acknowledging other contributors/donors, regardless of whether the latter are from the same industry as the contributor; or

The contribution arrangement is in substance a commercial arrangement or an exchange of monies for benefits. Such arrangements include outright sales of goods or services, instances where the contributor derives substantial commercial benefits from the contribution arrangement, or instances where the contributor retains contractual rights over the sum contributed.

四、小结与展望

ESG 不仅是塑造企业品牌形象的“软实力”，更是推动企业践行长期主义的“硬准则”。ESG 背景下的标准和制度对于企业的发展既是挑战，更是机遇。一方面，践行 ESG 评价体系有利于企业实现经济效益和社会效益的长期平衡发展；另一方面，全球 ESG 生态系统正在快速变化成熟，监管者、投资者和决策者正在积极评估企业在可持续发展方面的绩效指标。

从税务角度来看，遵循 ESG 规范不仅能够帮助企业直接减少税务负担，还能间接提升企业的市场竞争力，吸引投资，规避法律风险，实现长期稳定的发展。因此，企业应当将 ESG 规范的遵循视为一种战略选择，而不仅仅是一种合规要求。

特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国或其他相关司法管辖区法律及实务的最新动态和发展，仅供参考，不应被视为任何意义上的法律意见或法律依据。

如您对本期《汉坤法律评述》内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所以下人员联系：

李亦璞

电话： +86 10 8516 4128
Email: yipu.li@hankunlaw.com

姜冬妮

电话： +86 10 8524 5898
Email: dongni.jiang@hankunlaw.com