



# 关税税则、税率立法的国际比较 与立法建议\*

苏 铁（宁波海关 宁波 315012）

施正文（中国政法大学财税法研究中心 北京 100088）

刘奇超（上海市浦东新区国家（地方）税务局 上海 200122）

郭颖超（全国人大常委会预算工作委员会 北京 100805）

**内容提要：**关税税则、税率是关税立法的核心内容。欧盟、美国、日本等在关税立法实践中，对关税税则、税率有明确的法律定位，突出立法机构主导作用并兼顾政府专业力量，运用立法授权灵活适时调整税则、税率。我国在制定《关税法》时，应当遵循税收法定原则，在法律中明确关税税则、税率的构成要素和法律定位；合理划分税则税率的制定权、调整权和解释权，兼顾法定性、政策性和有效性；健全完善立法程序，提升关税立法和政策调整的科学性、民主性和规范性。

**关键词：**关税法 税则 税率 关税立法 国际比较

**中图分类号：**F810.42 **文献标识码：**A **文章编号：**2095-6126(2017)03-0039-06

**DOI:**10.19376/j.cnki.cn10-1142/f.2017.03.009

2015年新修订的《立法法》规定：税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度应由法律来设定。而现行《海关法》仅规定了税收征管等基本制度，诸如“税目、税则号列和税率”等需要法律规定的內容目前仍由《进出口关税条例》（以下简称《关税条例》）以行政法规的形式规定，与《立法法》的要求不尽相符。关税税则、税率作为关税法的核心要素，研究并确定两者的法律地位、要素设计和立法机制对关税法立法来说至关重要。

## 一、代表性国家（地区）关税税则、税率的立法实践

### （一）欧盟

欧盟关税同盟的目的在于形成“单一市场”，而市场的形成离不开共同关税政策的实施。追本溯源，早在1987年欧共体就采用了世界海关组织（WCO）的《商品名称及编码协调制度》（HS），而《（EEC）2658/87号条例》（以下简称《条例》）规定了《合并商品目录》

\* 本文是世界银行“关税税率决定机制国际比较研究”项目、世界银行“税则法律地位国际比较研究”项目、财政部“关税立法国际比较研究”项目、海关总署国际司“欧盟海关法翻译与比较研究工作”项目、教育部2015年度人文社会科学研究规划基金项目“环境税立法之环境税收入再循环机制研究”项目（项目批准号15YJA820024）的阶段性研究成果。



(CN)。CN的前六位数与HS完全一致，第七、八位数则是CN新加的部分。该《条例》第2条规定：欧共体委员会应基于CN，建立一套完整的欧盟关税税则(TARICT)。此举取代了原先的关税税则。欧盟由此建立了自己庞杂的关税税率体系(TARIC code)。其中，九、十位数码是TARIC特有的，主要是将欧共体的有关贸易防卫政策数码化。CN中的第十一位数是用于欧共体各成员国内税收(如增值税)或实施国内限制或禁止法令的。事实上，该体系的范围要大过税则本身，涉及了所有关税政策、农业政策和商业政策措施数码化的数据库。《条例》第12条同时规定：欧共体委员会应每年以条例的形式通过一个统一版本的商品税则，附加相应的《共同关税税则》框架内的自主关税和协定关税税率。该条例应不迟于每年10月31日在欧共体的官方公报上公布，并于次年一月开始适用。由此演变成为欧盟关税税则的法律基础。

出于履行国际承诺、适应有关统计和商业政策变化以及技术和商业发展的需要，2013年10月4日，欧盟发布了《(EU)1001/2013号实施条例》(以下简称《实施条例》)，对《(EEC)2658/87号条例》进行了修订。新条例规定：自2014年1月1日起，实施一个税则(连同自主和协定关税率)在内的完整版本的商品归类目录。该《实施条例》的附件“组合商品目录”由三部分组成。第一部分是“初步规定”，设定了协定税率单栏关税税率。如果自主税率比协定税率还要低，则会通过“脚注”的方式加以反映。第二部分“关税表”，是八位数级的各种商品目录，规定了21大类99章商品的分布，各章的排列顺序与《协调制度》相同，几乎就是其完全的抄本。第三部分“关税附则”共有10个附则，包括保留供《协调制度》未来可能使用的目录、由于货物性质的原因或优惠关税待遇的目录等。不仅如此，欧盟关税税则的最新立法成果还体现在《欧盟海关法典》之中，其第56条“《共同关税税则》与监督”扩大了有关定义的解释；第57条“货物的税则归类”扩大了海关归类的适用范围，不仅包括为确定税率而进行关税征收的归类，也包括了为执行贸易管制、出口退税等政策而实施的商品归类。

对于关税立法权的分配，大多数事项由欧洲议会和欧盟理事会决定，但就关税税则税率而言，有一部分则由欧盟委员会被授权后作出。在欧盟层面，税率

的变化主要集中在以下几个方面：1. 优惠关税；2. 农产品关税；3. 自主暂停征收和配额关税；4. 反倾销和反补贴关税。由此，欧盟理事会负责自主关税暂定征收和关税配额方面的立法，但若与第三国达成贸易协定，必须得到欧洲议会的同意或者与其进行商讨，而欧盟委员会主要负责反倾销、反补贴、保障措施关税和农产品关税方面的立法工作。值得注意的是，欧盟理事会赋予了欧盟委员会广泛的自由裁量权，欧盟委员会有权在《协调制度》规定的注释之外，为解释条文之目的编制附加注释，即税则中有关子目注释应成为该法律的有机组成部分。但欧盟委员会行使上述权力，不得改变根据《协调制度》定义的关税税则标题下的规定。

## (二) 美国

《美国海关法典》第19卷集中了与关税有关的各种法案，但税则不在法律条文中体现，而由美国国际贸易局进行单独制定和发布。美国2016版《协调关税表》(HTS)包括三个部分：总则、正文和索引。总则部分为该税则的使用说明，对关税税则中使用的各种条款的定义作了阐述，对享有关税优惠和普通关税待遇的对象作了说明，并列出了享有关税优惠国家的名单，另外还对关税的计算方法、变更关税税率以及各种法令的情况都一一作了解释，并对关税税则中使用的缩写字作了注解。正文部分实际上是以《协调分类表》为基础的商品分类表，为便利统计，美国新的关税税则正文将《协调分类表》中的5019个六位数字的商品规格及号码条目改为8500个八位数字的条目和大约10500个十位数字的号码。美国将所有进口商品分成99章，同时又根据产品所属的行业将正文中的章节增加到22个。与《协调分类表》不同之处是，美国海关和统计分类采用了第98章和第99章，如第98章是专为特殊进口商品而制定的，包括在其他国家举办展览会和博览会、政府、国际组织、宗教、科技、教育等机构在国外使用的进口商品。字母索引则按商品分类表中的主要词语排列。

作为归类的法律基础，HTS包括两部分内容：一是具有法律效力的部分，包括归类总规则、美国本国的规则、总注释、章注和类注、8位数级的品目、子目及附录；二是不具有法律效力的部分，包括10位数级的统计代码等。HTS几乎涵盖了与关税税则税率相关的一切法律，包括为实施《协调制度》而制定的商品



归类目录，同时明确对进口货物进行归类是进口商的第一法律责任，海关的责任是核对这些进口货物适用税则的准确性。

尽管 HTS 源于《协调制度》，但从美国国内层面来讲，《协调制度》没有经过国会通过，不是“协调关税表”的一部分。但作为 HS 缔约国，美国也设置了与《协调制度》保持同步的机制，即当 HS 发生变化时，这些变化所导致税则的变化将通过总统令的形式发布，并经过国会的“暂时搁置程序”。在税则中，关税税率被列为两栏。第一栏税率区分为“普通”和“特殊”两种，其中“特殊”税率适用原产于与美国签署双边或多边贸易协定的国家和地区的进口货物。第二栏税率只针对两个国家：古巴和朝鲜。此外，针对归类或税率变更、报复性附加关税税率的设置等，均由总统通过总统令的方式予以实施。

### （三）日本

日本关税法律相当复杂，与关税相关的法律有《关税法》、《关税定率法》、《关税暂定措施法》等。《关税定率法》是日本征收关税的直接依据，规定了税率表、征收的依据、减免税、关税的退税、反倾销税、禁止进口、关税委员会等事项。税则是其最重要的一部分，规定在《关税定率法》的附表。日本关税税则也叫《关税税率表》，根据《协调制度》制定。日本财务省关税局专门制发的《关税税率表解释通则》，规定了进出口商品归类解释的原则。通则的第一部分为六条归类总规则，其余部分类似于《税则注释》，另有“更新”字样的部分，类似于本国子目注释。与 HS 目录不同的是，日本税率表在 HS 六位数级编码的基础上，自第七位数码起又加了三位本国子目，即日本税则商品目录和统计商品目录为九位数级编码。

日本关税税率必须由法律加以规定，不得由海关或财务省自行确定，其确定的依据是国内法和国际法，不过相关的国际法也得通过转化为国内法后确定。国内法直接规定的关税税率叫做“国定税率”；国际法规定的税率叫做“协定税率”。对此，日本针对关税具体确定制定了两部主要法律，即《关税定率法》与《关税暂定措施法》。此外，日本规定税率调整要按照“货物主管政府省厅提出修改货物进口关税的需求—财务省关税局研讨列项—关税分科会审议—执政党税制调查会审议—内阁法制局的法制化处理—内阁向国会提

出法律草案并获得通过成为正式法律”的调整程序，税率调整最终仍以法律形式确定和公布。

### （四）欧亚经济联盟

欧亚经济联盟由俄白哈关税同盟演变而来，目前包括俄罗斯、白俄罗斯、哈萨克斯坦、亚美尼亚、吉尔吉斯斯坦 5 个国家。《欧亚经济联盟海关法典》（以下简称《法典》）是联盟内最为重要的规范性法律文件之一，根据《法典》，联盟各国将进一步统一海关管理，同时编制《欧亚经济联盟对外经济活动统一商品目录》（以下简称《目录》）和《欧亚经济联盟统一关税税则》，并规定《目录》的修改由各海关机构提出，由关税同盟委员会批准，关税同盟委员会负责对外公布《目录》及其变更决定。

根据《目录》，同盟关税税率主要分为从价税率、从量税率、复合税率。针对税率的调整，由联盟成员国授权机关向欧亚经济委员会提交变更某类商品税率的提议，委员会收到该提议后发各成员国研究，并根据某一成员国请求或委员会倡议召开工作会议或者磋商会议（邀请企业界代表参加），再根据上述会议结果，召开委员会执委会会议，作出是否对该商品税率进行变更的决定。该决议在各成员国执行，具有直接的法律效力。需要指出的是，欧亚经济委员会只调节进口关税税率，出口关税税率仍由联盟成员国自行确定。

## 二、比较法视角下关税税则、税率立法机制的变化趋势

### （一）对关税税则、税率有明确的法律定位和立场

尽管各国关于关税税则、税率的立法林林总总，并没有完全统一的模式，但大都遵循了“税收法定原则”，基本均以《协调制度》为蓝本构建本国（地区）的关税税则，在《关税法》或《海关法》中对关税税则、税率的组成与适用的条款加以规定，并在下位法中具体明确和细化。通常，关税税则作为一国《关税法》或《海关法》的有机组成部分，规定于法律正文的附则部分，如日本；同时，出于税则调整的法定权限、机构职能的不同，亦存在单独制定税则的国家，如欧盟、美国等。其中，各国税则均由税目、税率以及商品归类规则等部分构成，税目由税则号列和货物名称构成，商品归类规则包括归类总规则、类注、章注和子目注释等法定要素。需要指出的是，大部分国家认为《协



调制度注释》并非关税法律的组成部分。而对于税率的规定，主要分为三种立法模式：一是通过援引其他法律法规的方式，在立法中只规定最惠国税率、协定税率等税率的设置名称；二是在法律中明确规定税率的设置及其构成要件，但不规定法定调整权；三是既规定税率及其构成要件，又同时规定该种税率的法定调整权。

### （二）突出立法机构主导作用并兼顾政府专业力量

大多数国家加入《协调制度公约》需由国会批准，少数由政府单独批准；每四年定期转换时，具体批准实施的程序则基本上由各国政府主导。法定税率调整通常要通过严格的法律流程，但出于关税对于调节国际贸易的特殊性考虑，一些国家的法律有明确的授权条款，赋予政府在税收法定范畴内施行个别税率的调整权（特别情形交由主管部长负责）。通常，议会批准对外签署有关国际协定，在转换为国内立法时无需再经议会审批，但通过商务、外交、财政等部门对外签署的有关国际协定，通常在国内转化过程中需经议会审批。同时，有关优惠协定税率的实施，是由与其他国家签署的双边或多边自由贸易协定所致，一般通过该国国内审批程序后，即可实施。

### （三）运用立法授权灵活适时调整税则、税率

由于关税税则的专业性、特殊性，通常各国议会采用授权立法的模式，授权该国政府或政府专业部门进行制定、调整。但对于税率的调整，保留立法机构对基本税率的立法权限并授权政府必要的调整权限，以最大限度兼顾遵循税收法定原则和灵活发挥税率的调控作用。例如，在欧盟，欧盟理事会（立法决策机构）负责设定某些税率（自主关税暂停征收和配额制度），而欧盟委员会（行政机构）负责决定其他自主措施（反倾销税、反补贴税、保障措施关税、农产品关税）。加拿大《关税法》规定：财政部长可以通过指令方式修改关税税率列表，继而修改税则号、税则号下对货物的描述，或者增加、废除、代替税则号，但修改不能影响货物适用的税率。同时，加拿大《关税法》授权财政部、公共安全和应急准备部部长建议权，根据部长建议，议会主席可以通过指令方式修改税则税率表，授权延长或撤销享受最惠国税率、普通优惠关税税率等权力。而韩国采用

附条件的授权立法，授权政府在其法定基准关税税率 $\pm 30\%$ - $50\%$ 之内调整部分关税税率的权力。

## 三、对我国关税税则、税率的立法建议

### （一）遵循税收法定原则，在《关税法》中明确关税税则、税率的构成要素和法律定位

征税对象和税率是关税的两大基本要素，反映关税征收的范围和程度，决定关税的税负水平，必须由《关税法》作出明确规定。在关税领域，反映关税征税对象和范围的具体要素是税目，由税则号列、货物名称和计税单位构成；反映关税征收程度的要素是税率，包括体现各种不同政策目的的税率种类；而将税目和税率联结起来，体现两者之间归属和适用关系的具体要素是商品归类规则，包括归类总规则、类注、章注和子目注释等。以上三个具体要素结合起来，共同适用才能使关税的应纳税额和税负水平确定下来。由于关税征收商品的多样性、复杂性和政策性，在立法形式上，这些具体要素是通过税则来专门规定的。我国现行《进出口关税条例》第三条仅规定了《进出口税则》（以下简称《税则》）由关税税目、税则号列和税率构成，没有将计税单位和商品归类规则纳入税则，在税则内容的规定上存在要素内容缺失和要素关系不明的问题，不利于纳税人的适用和遵从。在税则的法律地位上，没有明确税则与税率的关系，税则的法律定位不清；规定税则作为《进出口关税条例》的组成部分，但其制定和调整权限却完全授权给国务院关税税则委员会，存在空白授权的问题。

我国关税税则税率立法的指导思想是遵循税收法定原则，提升基本要素的立法层级；体现国家的对外开放和经济贸易政策，积极发挥关税的调节作用；推动全球治理和合作，既负责任地履行国际条约义务又有效维护国家主权和经济安全。立法的难点在于如何处理关税要素法定性与关税政策调节性之间的关系，合理划分全国人大、国务院和国务院关税税则委员会的关税立法权限。在划分立法权限时，应当秉承一个判断基准，可以从国家主权、纳税人基本权、公共政策、最有利于经济增长、最有效率这五个维度来综合审视关税税则、税率的法定调整权划分。<sup>①</sup>我们建议，

<sup>①</sup> 引自 2016 年 11 月 15 日 -16 日中山大学法学院杨小强教授在全国人大常委会预算工作委员会在贵阳市召开的关税立法咨询会上的发言。



关税基本要素及其内涵范围应当由《关税法》作出规定,对于体现关税征税对象和范围的纳税人、征税对象、征税范围,规定在“总则”一章中;对于体现关税征收程度的税率应当单设一章,专门规定“税率的设置”。而为了使关税基本要素具体化、明晰化和可操作,在《关税税则》中详细规定关税具体要素,税则规定的是关税实施层面的具体制度,可以授权国务院来制定。但是,税则的构成要素、法律定位和制定调整权限应当明确,建议在《关税法》“总则”一章中规定一条:“国务院制定《中华人民共和国进出口税则》,规定关税的税目、税则号列、税率及商品归类规则”,“国务院设立关税税则委员会,负责提出税则的调整和解释,报国务院批准后实施。”

### (二) 合理划分税则税率的制定权、调整权和解释权, 兼顾法定性、政策性和有效性

在《关税法》中对税率设置种类、权限和适用顺序等做出明确规定。一般关税税率包括普通税率、最惠国税率、协定税率、特惠税率、关税配额税率和暂定税率。建议普通税率、最惠国税率和关税配额税率由国务院关税税则委员会提出调整建议,经国务院审核后,提请全国人大常委会批准;授权国务院在一定范围内调整部分商品的最惠国税率和关税配额税率;授权国务院在特定情形、特定期限、特定幅度内制定和调整暂定税率;我国政府缔结或者参加的国际条约涉及的协定税率、特惠税率,依照法律程序生效或者经全国人大常委会批准后生效。上述税率通过立法和调整程序后,由国务院关税税则委员会编入《税则》,报国务院批准后修订发布。鉴于我国单独制定了《反倾销条例》、《反补贴条例》和《保障措施条例》,有关征收反倾销税、反补贴税、保障措施关税等,在《关税法》中作援引性规定,而在其他相应法规中规定。特别关税的征收决定和税率确定由国务院关税税则委员会提出方案,报国务院批准,由相关主管部门组织实施。

规定关税税率的适用顺序,除了继续明确现行《进出口关税条例》第十条和第十一条合理的规定外,参照《缔结条约程序法》,建议将《进出口关税条例》第十条第二款中“签订”修改为“缔结或共同参加”;考虑到《进

出口关税条例》第十一条缺少对关税配额税率与暂定税率适用顺序的规定,建议增加“实行关税配额管理的进口货物,关税配额内的适用关税配额税率,有暂定税率的,适用暂定税率”的内容。对涉及“两反”及报复性措施原产地不明货物的税率适用问题,建议明确为“纳税人为了规避反倾销、反补贴措施及报复性关税,不提供原产地证明的,经海关审核仍无法确定的,适用普通税率。”<sup>①</sup>将现行一般进口申报和提前申报分开适用税率的做法,简化为适用海关接受申报之日的税率,防止纳税人利用提前申报方式规避关税。

考虑到我国进境物品进口税制度、海关征管制度改革的可能取向与主要做法,建议将《进出口关税条例》第三十一条调整为“纳税人、扣缴义务人应当按照《税则》规定的目录条文和归类总规则、类注、章注、子目注释以及其他归类依据对其申报的进出口货物及进境物品进行归类,并归入相应的税则号列”,“海关可依申请或依职权,确定商品归类。”

为了更好地实施WCO《商品名称及编码协调制度》,建议结合我国实际情况,对我国《税则》中的商品归类规则除了归类总规则、类注、章注和子目注释外,将“税则注释”、“本国子目注释”也纳入进来。海关总署在不违背《税则》商品归类规则的前提下,可以根据需要发布补充性和专门性的其他商品归类规定,但不作为《税则》的组成部分。我国应当明确预归类制度,但由于它不属于《税则》的内容,可在《关税法》征管章节中作出规定。规定进口或者出口相同商品,应当适用相同的商品归类行政裁定或归类决定。

### (三) 健全完善立法程序, 提升关税立法和政策调整的科学性、民主性和规范性

税则、税率的确定和调整具有很强的政策性、涉外性和技术性,关涉我国改革开放政策的有效实施和相关主体的切身利益。为了提高立法质量,更好地发挥关税的调节功能,必须按照十八届四中全会和《立法法》的要求,坚持科学立法和民主立法。特别是针对授权国务院及其关税税则委员会行使的立法权限,健全依法决策机制,将公众参与、专家论证、风险评估、合法性审查、集体讨论决定等程序法定化,增强关税税则、税率制定调整的公开性和透明度。对于税

<sup>①</sup> 对此问题,有专家提出应按普通税率与相关措施最高税率合并适用。



则、税率调整有关问题存在重大意见分歧或者涉及利益关系重大调整,需要进行听证的,应当召开听证会,听取相关部门、专家学者、企业和公众的意见。在税则、税率具体实施之前,建议给予一个宽限期,以便于纳税人进行调整和准备,防止“突然袭击式”调整情形的发生,以增强关税政策的公信力,提高纳税人的税收遵从度。🌐

#### 参考文献:

- [1] 施正文,刘奇超.关税法立法架构的国际比较与结构分析[J].海关与经贸研究,2016,(4):1-14.
- [2] 施正文,刘奇超.论中国关税法的定位与架构[J].海关与经贸研究,2016,(6):1-16.
- [3] 施正文,刘奇超,曹明星,苏铁.关税法立法架构的国际比较[J].国际税收,2017,(1):54-55.
- [4] 刘奇超,施正文,曹明星,苏铁.中国进境物品进口税制度改革:国际比较与立法思路[J].国际税收,2017,(2):69-74.
- [5] 苏铁.中欧关税立法内容差异的比较研究——基于欧盟海关立法变化之分析[A].陈辉.海关法评论(第4卷)[C].北京:法律出版社,2014.269-301.

### International Comparison and Legislative Proposals of Customs Tariff and Rate

Tie Su, Zhengwen Shi, Qichao Liu & Yingchao Guo

**Abstract:** The tariff and tax rate are the core contents of tariff legislation. In the practice of tariff legislation in the EU, the United States and Japan, there is a clear legal position of the custom tariff and tax rate. The leading role of the legislature and the professional power of the government are usually taken into account and highlighted. In addition, those countries use legislative authorization to flexibly adjust the tax rate. To enact the Tariff Law, China should follow the principle of tax statutory, clearly define the composition of custom tariffs and its legal position, reasonably divide the right of developing, adjusting and interpreting custom tariff and tax rate, take the legal nature, policy and effectiveness into account, improve the legislative procedures, and enhance the scientific, democratic and normative nature of tariff legislation and policy adjustment.

**Key words:** Tariff Law Customs tariff Tariff rate  
Tariff legislation International comparison

责任编辑:赵薇薇

## 韩国综合不动产税收

DOI:10.19376/j.cnki.cn10-1142/f.2017.03.010

房地产税除了作为地方政府的财政收入外,另一个主要功能是通过增加房屋拥有者的成本来抑制投资性需求和投机性冲动,从而在一定程度上缓解或防止房地产价格的快速上涨。针对不动产的税种大体可以分为两种:不动产交易税和保有税。在不动产持有环节征收保有税具有以下优点:第一,不动产税是以不动产作为征收对象的直接税,税源稳定,是地方政府财政收入可靠的来源之一;第二,开征房地产保有税可以抑制房地产投机性需求,促使空置或低效利用的不动产采取高效利用方案或出售等方法,提高不动产的有效利用率;第三,通过调整税率和课税标准适用率可以抑制不动产价格的波动幅度;第四,房产税是针对房屋持有人征收的直接税,具有显著的收入差距调节功能,按照不动产价值的大小采用累进税率,从而可实现量能纳税原则。

### 一、综合不动产税的引入和变迁

#### (一) 背景

20世纪60年代,韩国经济开始起步。在此期间,韩国约以十年为周期经历了不动产价格的急剧上涨。韩国人口密度高、可用土地面积少,所以土地成为稀缺资源。20世纪90年代爆发的亚洲金融危机重创了韩国经济,政府为了经济复苏实行大规模刺激性货币政策,推动了房地产价格的持续走高,使得不动产投机盛行。在韩国经济发展过程中甚至出现了“不动产的不败神话”的说法,由此导致大部分家庭资产投资于不动产。然而,当时韩国的不动产保有税在征税标准和征税体系上都存在问题。

2005年以前,一方面,财产税和综合土地税因所