

税务机关多征税款应赔付利息

○ 许建国 毛 辉

在《税收基本法(草案)》制定和讨论过程中,一个引起广泛争论的问题是税务机关因主观过错多征税款,在向纳税人退还多征税款时,是否需要支付利息。要回答这一问题,首先需要明确税收法律关系的性质。

人们通常从行政权力的角度理解政府的税收活动,并将税收法律关系视为一种纯粹的行政权力关系。但是,德国法学家阿尔巴特·亨塞尔根据“税收利益说”提出,国家和纳税人之间的税收征纳关系具有公法意义上的债权、债务关系的性质。这种观点在国外法学界和税收理论界有一定影响。在这种观点看来,税收利益交换关系的实质是国家和纳税人之间的法律承诺:前者向后者承诺履行作为人民保护者的职责;后者向前者保证依法履行纳税义务。因此,纳税人向国家缴纳税款,具有向国家履行债务的性质。

当然,税法意义上的债务关系有着不同于私法意义上的债务关系的两个突出特点:一是税收债务关系中的债权人始终是国家,这与以平等为原则的私法债务关系有着明显的区别,在私法债务中,债权人主体是不固定的。二是税收债务属于法定债务,债务关系的成立以纳税人发生了税法规定的行为和事件为前提,而不像民商法中的债务关系那样,可以随当事人双方的意志为转移。尽管如此,税收债务关系仍然有着一般债务关系的共性,需要遵循民商法中处理债权债务关系的一般准则,如平等、有偿原则等。如果上述观点能够成立

的话,那么,税务机关在向纳税人退还多征税款时就应当一并支付利息。

从法学理论上分析,多征税款是否应当赔付利息的争论,其焦点在于行政赔偿是否应当包括对当事人必得利益损失的赔偿。目前,我国税务机关因主观过错向纳税人多征税款,只退还多征的税款,而不支付利息。这种税务行政赔偿办法的依据是1995年1月根据抚慰性赔偿原则制定、实施的《国家赔偿法》。抚慰性赔偿是一种象征性赔偿,而非必得利益损失的赔偿,其赔偿额通常低于受害人的实际损失。对于这种行政赔偿制度,我国法学界亦有不同看法。认为,对于政府机关的行政侵权尤其是税务行政侵权所造成的损失,国家不仅要赔偿已经发生了的损失,还应当赔偿包括税款利息在内的必得利益损失。若不设立对必得利益损失的国家赔偿制度,对许多受害的公民、法人和其他组织来说,则有失公允。

在涉及利息赔偿的问题上,一些国家或地区的作法不尽相同。美、德、法等国的国家赔偿,规定只赔本金,不付利息。其中,美、法均以法院判决当天作为计算损失的日期,这样,赔偿责任自然不包括判决前的利息;但是,自判决至实际赔偿期间的利息,国家仍须支付。我国台湾省和日本的有关行政赔偿法规则把本金和利息都纳入了损失赔偿的范围。台湾的“冤狱赔偿法”第三条规定,“罚金执行的赔偿,应以已缴罚金的相等金额附加利息返还之”。日

本的赔偿规定是,“由于执行罚金或罚款而给予的补偿,应在已征收的罚金或罚款额之上,按照从征收的次日起至决定补偿之日止,加上年息5厘的利率所得的数额支付赔偿金”。

在我国,对于因税务机关和税务人员的执法过错所造成的损失,是否应当赔付利息,这是一个关系能否充分维护纳税人合法利益的重大问题。税法不同于其他一般性行政法规,税法的实施事关公民、法人的财产权和切身经济利益,也关乎经济发展和社会稳定。在我国目前市场经济体制和税收法制尚不健全条件下,税务行政执法中的随意性和不规范性问题时有发生,不仅损害了纳税人的合法权益,也在一定程度上损害了政府的形象。因此,有必要调整和完善现行的税务行政赔偿办法,规定税务机关在向纳税人退还多征税款时,应当一并支付相应的利息。这样做,既可以加强对税务行政执法行为的法律约束,又有利于在税收债权、债务关系上,体现作为债权人的国家及其税务机关与作为债务人的纳税人之间相互对应的权利、义务关系。因为根据现行税法规定,纳税人滞纳金是要支付滞纳金的。所谓滞纳金,实际上是纳税人因占用国家税款而缴付的一种具有资金利息性质的款项。既然纳税人占用国家税款需要缴付滞纳金,那么,税务机关因错征税款而占压纳税人的资金,也应当支付利息。

(作者单位:中南财经大学)