# 略论纳税人的退还请求权

来源：网络 作者：九曲桥畔 更新时间：2024-01-13

*略论纳税人的退还请求权 略论纳税人的退还请求权 略论纳税人的退还请求权 无论是税收立法抑或税法研究，纳税人的权利都往往易被忽视，尤其在片面强调“国家本位”和不当理解“国税优先原则”的情况下，更是如此。如何有效地配置征纳双方的权利，如何公平...*

略论纳税人的退还请求权 略论纳税人的退还请求权 略论纳税人的退还请求权

无论是税收立法抑或税法研究，纳税人的权利都往往易被忽视，尤其在片面强调“国家本位”和不当理解“国税优先原则”的情况下，更是如此。如何有效地配置征纳双方的权利，如何公平地确定纳税主体的各项义务，这始终是税收法制建设和法学研究方面的重要课题。

我国的税收实体法对纳税人的义务规定得较为充分，而对其权利则规定相对不不足，税收程序法也是如此。这对于纳税人更好地履行其纳税义务是很不利的（纳税人从事的大量的规避法律的博弈活动即为一种证明）。因此，应对纳税人的各种权利予以充分重视-纳税人的退还请求权便是其中之一。

所谓退还请求权，又称还付请求权或返还请求权，它是在纳税人履行纳税义务的过程中，由于征税主体对纳税人缴付的全部或部分款项的保有没有法律根据，因而纳税人可以请求予以退还的权利。对于纳税人的退还请求权，国内尚未有专门研究，因而许多相关的的基本问题还需学者展开广泛的研讨。例如，退还请求权的产生基础或原因是什么？在该权利的具体实现方面应遵循何种原则，在时间上和数量上如何加以量化？在立法和执法方面，应侧重于何种 法律的保护，应如何防止侵犯退还请求权的行为？等等。由于其中的许多问题并非仅属于传统的公法或私法上的问题，因而较为复杂。限于篇幅，本文拟仅就上述相关问题，略为探讨。

一、退还请求权的产生基础

为了有效地研究退还请求权问题，在研究方法上应当承认，对于各个部门法不宜过份强调其差别而忽视其内在联系。从内在联系的角度说，某些法理并非专属于某个部门法，而可能为某几个部门法、甚至各个部门法所共有。例如，诚实信用原则等就不仅适用于私法领域，而且也适用于公法领域。同样，不当得利的法理也并非仅为民法独占，它同样也可用于解决公法上的问题。此外，从部门法的差别的角度说，超越部门法甚至整个法律体系，在保持其应有的部门法个性的同时进行普遍联系的研究是非常重要的。这种认识对于深化税法问题的研究尤其具有现实意义。

其实，上述认识不过是：—种经验的总结。在历史上，对于税收法律关系的性质，曾长期存在“权力关系说”与“债务关系说”之争，后以德国1919年《税收通则法》之制定为契机，“债务关系说”渐占上风，并为一些：大陆法系国家的税法学家所接受。这些学者认为，虽然在税收法律关系中也包含一定的权力关系（如在税收征管方面），但其最基本的部分（即税收实体法上的税收征纳关系）则是债权债务关系。因此，税收债权被认为是一种公法上的债权，征纳双方的债权债务关系除法律有规定者外，适用于债法的一般法理。[1]

上述关于税收法律关系的性质的观点打破了传统公法和私法的界限，它有助于研讨纳税人退还请求权的产生基础问题。根据税法上至为重要的税收法定原则，征税主体行使征税权必须要有法律上的根据，并适用“法律保留原则”或议会保留原则，且征纳双方不得就税收实体权利义务进行约定（这主要是在于税收规范是侵权规范以及保障税法的安定性和妥当性的考虑）[2].如果征税主体没有合法根据，取得不当利益，从而使纳税人发生损失，则同样应将其取得的不当利益返还给因而受损的纳税人[3].亦即根据不当得利的法理，对于征税主体的不当得利，受损失的一方（纳税人）享有不当得得利的返还请求权，此即税法上的退还请求权。可见纳税人退还请求权的产生基础或原因是征税主体不当得利。

不当得利应予返还。纳税人行使退还请求权的直接后果就是“退税”（但确切地说，并不是退“税”，“退税”只是通俗说法在某些不严谨的立法上的体现）。如何退税，即如何使纳税人退还请求权得到具体实现，是研究退还请求权制度时不容回避的一个基本问题。

二、退还请求权的具体实现

退还请求权的具体实现见在税法理论上的涉及到退还请求权的标的、权利在时间和数量的量化、权利行使的原则等问题，在税收实务中则直接体现为如何退税的问题。在税法规定中，涉及退税的情况是很多的，其中最为普遍的是因纳税人超纳、误纳税款所引起的退税，只是在广泛地推行增值税制度以及由此而引发的问题日益突出后，与增值税等有关的出口退税问题才日益受到人们的普遍重视。在上述情况下应退的“税”（确切地说应为“应退款项”）即为退还请求权的标的。

事实上，在各类税收的征管过程中，纳税人超纳或误纳的情况是普遍可能发生的。超纳金

（即超纳款）与误纳（即误纳款），是征税主体自其征收之时起好没有保有的正当理由的利得。

其中，超纳金也称溢纳款，是纳税人超过其应履行的纳税义务的部分，因该部分无法律根据，因而应予返还。误纳金与超纳金不同，它是在没有法律根据的情况下，基于一方或双方的错误而缴纳的税金，因而应全部退还纳税人。

可见，超纳金与误纳金的区别类似于越权代理与无权代理的区别。此外，两者在退还请求权的行使步骤上还是有所不同的：超纳金是在有效的纳税义务的基础上发生的，且超纳部分与有效的纳税义务部分原来是被作为一个统一的整体看待的，因此，要实现不当得利的返还，必须法定的期限内，提出取消原课税决定的申请。而误纳金则由于是自始缺乏法律根据的利得，因而可直接行使不当得利的返还请求权，要求退还误纳金。[4]

有关超纳金和误纳金的规定在我国税收立法上亦有体现，它们使退还请求权成为了一种“内含的权利”。作为各类税法中较为普遍的问题，有关超纳金和误纳金的退还请求权当然可规定于基本法律之中。我国（税收基本法）（草案）的讨论稿列举了纳税人的诸多权利，其中包括“纳税人可以依照税法规定，书面申请税务机关减税、免税和退还溢纳税款”，这实际上体现的就是纳税人的退还请求权。但从合理设计退还请求权的角度说，仅限于退还溢纳税款（超纳金）是不够的，同时，负有退还义务的也为不应仅是税务机关，还应包括所有的不当得利的征税主体。上述讨论稿中有关退还请求权的规定其实也反映了税法学界的一部分人的认识，但这种狭隘的认识确有改变之必要。

虽然我国的《税收基本法》尚未出台，但有关对超纳金等应退款项的退还请求权的规定仍可散见于各类法律、法规之中。由于行使退还请求权的直接后果是退税，因而有关退税的规定往往与退还请求权相关。另外，由于退税是税收征管中的问题，同时，它还直接影响到征纳双方的实体权益，因此，在税收程序法与税收实体法中均可找到隐含退还请求权的规定。透过这些规定亦不难看出法律对退还请求权在时间上和数量上是如何化的。

例如，依据税收法定原则，我国的《税收征收管理法》规定，税收的减、免、退、补，依照法律（包括法律授权国务院制定的行政法规）的规定执行。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定，擅自作出退税、补税的决定而多征或者少征税款。凡违法征收不应征收的税款的，应予退还，并由上级机关追究直接责任人员的行政责任。[5]

在超纳金的退还方面，我国《税收征收管理法}明确规定，纳税人超过应纳税额缴纳的税款，税务机关发现后应当立即退还；纳税人自结算缴纳税款之日起三年内发现的，可以向税务机关要求退还，税务机关查实后应当立即退还。[6]可见，对超纳金的退还请求权在时间上已被量化，即必须在3年的除斥期间内行使，这是一个总的原则。同时，为了保障退还请求权的有效实现，税务机关的退还必须及时。

除了上述的税收程序法外，在税收实体法中亦有退还超纳金等方面的规定。例如，在商品税（流转税）领域，实施新税制前已批准设立的外商投资企业，因改征增值税、消费税、营业税而增加税负的，经企业申请和税务机关批准，在最长不超过5年的期限内，退还企业因税负增加而多缴纳的税款。[7]这里考虑的主要是原有优惠政策的延续、对外商投资企业的信赖利益的保护以及向统一的新税制的过渡，因而有其特殊性，即不适用上述的3年除斥期间，要是最长在5年的期限内可以行使退还请求权。

此外，我国的《进出口关税条例》也专门规定了超纳金、误纳金的退还问题。根据该条例规定，因海关误征而多纳税款的，以及已税货物未装运出口并经查验属实的等，均可自缴纳税款之日起1年内，书面向海关申请退税。退税的期限在此不是上面的3年或5年，而仅限于1年，这主要是基于经济效率以及关税征管的特殊性而作的规定。[8]

可见，在退还请求权的行使期限上，基于不同的考虑，权利的行使期限及其受保护的充分程度亦不尽相同，例如，上面的个别法律、法规中，基于保护信赖利益和提高经济流转效率的考量，分别作出了不同于一般期限（3年）的特殊规定，而其中实质上也蕴含着对公平的考虑。这与税法的安定性和妥当性也是密切相关的。

除了上述的期限问题以外，在退还数量上，应退款项是否都必须全额退还？它可否与纳税人的其他纳税义务或同质的纳税义务相抵销（或称抵缴）？这其实又涉及到了如何兼顾效率与公平的问题。

一般说来，在退还数量上，应退款项原则上应是“应退尽退”，并且，“任何税款余额都应当在当期立即退还，”[9]这样才能有效地实现纳税人的退还请求权，对纳税人才是公平的。但在立法上，有时则更侧重于税收的效率，规定以超纳金来抵缴纳税人尚未发生的继发性纳税义务，这在企业所得税领城里表现得更为明显。

例如，我国《企业所得税暂行条例实施细则》规定，纳税人在年终汇清缴时，多预缴的所得税税额，在下一个年度内抵缴。这种在企业所得税领域里超纳金抵缴未来的纳税义务的作法，主要是考虑到了企业经营的连续性与所得税按年汇算清缴的周期性（这些同流转税的徼纳方式、周期等确是不尽相同的），同时，也考虑到了降低税收成本和提高税收效率的问题，这当然有其合理性。但值得注意的是，货币的时间价值如何计算？若将超纳金退还纳税人，则纳税人可以得到资金上的好处，也可得到相应的利息（或减少贷款的利息损失）。从保障纳税人的权利的角度出发，许多税法学者都认为，税务机关多征的税款除应退还外，还应当依法向纳税人支付利息。[10]这首先是从经济公平（而不仅是经济效率）方面的考虑。此外，上述的抵缴只是在征管上方便而已，若企业下年度发生亏损，无所得税可缴，则该超纳金是否还继续留存？从保护纳税人的权利和解决现实的具体问题的角度看，不如将超纳金直接退还更好。

另外，即使有人仍坚持本年度的超纳金可以抵缴下年度的应纳所得税（因其毕竟为同质税，且是连续的），但还是不能将这种抵缴推而广之。即在抵缴的对象和范围上，对于非同质的、非连续的税种是不能适用抵缴的。也就是说，把两个完全不同税种的纳税义务和征收混合起来并不是一项很好的原则。[11]

作为与上述的抵缴规定相反的一种立法例，我国《个人所得税法》及其《实施条例》规定，个体工商户的生产、经营所得以及对个事业单位的承包经营、承租经营所得应纳的个人所得税税款，同企业应纳的所得税税款一样，也是按年计算，在年度终了后的法定期限内汇算清缴，但有所不同的是，企业多缴的所得税税款在下一年度内抵缴，而个人所得税在汇算清缴地多退少补。[12]这种多退少补的制度不仅体现了征纳双方的债权债务关系，而且也说明在立法上考虑到了企业与个人以及企业所得税与个人所得税的差别，尤其是注意到了对个人利益的充分保护以及及时退还超纳款项的必要性。

除了上述的抵缴以外，退还款项的币种也会影响退还数量，人而也会影响到纳税人的利益（这实际上涉及到汇率风险由谁承担的问题），因而亦需在法律上加以明确。为了避免在退税时因汇率变动而引起的损失或增溢，我国在税法上规定有按历史汇率计算退税的制度。[13]例如，外商投资企业和外国企业所得为外国货币的，在其折合为人民币缴纳税款，并发生溢纳而另办理退税时，可按原缴纳税款时的外汇牌价折合成外国货币，再将该外国货币数额按照填开退税凭证当日的外汇牌价折合成人民币退还税款。[14]这种制度的实行实际上是一种恢复原状，即在未发生超纳或误纳，因而不存在退税的情况下，纳税人持有的等额外币应当与存在退税情况持有的等额外币能够兑换等额的人民币，从面使退税因素对纳税人的损益的影响尽量超于中性，或者说，把这一因素的影响降为最低。

通过上面的分析研讨不难得见，纳税人退还请求权的具体实现，确需在法律上加化量化或具体化。透过上述对退还请求权在时间、数量上的量化的分析，还可以概括出保障退还请求权实现的一般原则，这些原则在退税实务中，亦是必须予以遵循的。

从总体的说，保障退还请求权实现的总的基本的原则仍是税收法定原则，即征纳双方在退税方面的权利义务，必须有法律上的根据，退还请求权在时间、数量等方在的具体实现，亦必须严格依法为之。此外，与国有化的补偿原则类似，在保障退还请求权的具体实现方面，亦应遵循“充分、及时、有效”的原则。所谓“充分”，就是在数量上依法应退尽退；所谓“及时”，就是在法定期限内一经发现并查实，便应立即退还；所谓“有效”；就是退税行为必须能够给纳税人带来效益，而不能增加其成本、负担。为此，退还的标的应是可利用、可执行的（在币种上应是可兑换的）。上述原则是非常重要的，违反这些原则就会侵犯纳税人的退还请求权。正因如此，在退税实务中的应努力防止违反上述原则的行为。

三、出口退税领域的退还请求权问题

如前所述，纳税人行使退还请求权的直接后果是退税。在超纳金、误纳金的退还以及再投资退税等各个涉及退税的领域，都不同程度地存在着一些尚待解决的问题，其中，以出口退税领域最为突出。

对于在出口退税领域存在的诸多问题，学者往往更多地站在征税主体的合理性的立场上，从经济的角度来加以阐述，而从法律的角度进行研讨的，则微乎其微（尤其是无人从退还请求权的角度研究这一有重要影响的社会、经济问题）。本文限于篇幅和论旨，并不以其展开论述，而仅就其中与纳税人退还请求权相关的问题略为研讨。

根据税收原理和税法规定，出口贷物一般适用零税率（或免税），其实质是使出口商品的税负为零。在增值税领域，由于当期销项税额为零，使得应纳增值税额为负数，因而对纳税人出口环节以前环节已纳的增值税税款均应予退还（消费税也是如此），从而使纳税人享有了出口商品已纳税款的退还请求权，这是出口退税制度的核心。作为一种通例，出口退税能使出口的商品以不含税的的价格参与国际竞争，从而在客观上能够起到鼓励出口，增强国际竞争的作用。我国在实行新税制从前，就已经实行了出口退税制度，并遵循“征多少，退多少”、“未征不退”的基本原则，该原则与税收原理和税法法理都是相符合的。

值得注意的是，在1994年实行新税制以后，国家税务总局依据《增值税暂行条例》和《消费税暂行条例》的规定，制定实施了《出口货物退（免）税管理办法》。但在其实施过程中，却出现了退税规模增长过猛，骗取出口退税日益猖獗，导致国家财政收入大量流失，出口企业应退款不能及时足额到位等问题。有鉴于此，国家院有1995年先后两次作出调低出口退税率的规定。[15]这些决定对扼制财政收入的大量流失和整顿失控的外贸秩序是有一定的积极作用的，但从保护纳税人的退还请求权的角度说，确实存在着一系列值得考虑的问题。

例如，从立法的角度来说，由国务院或国家税务总局作出的一些有关出口退税的规定，内容上已涉及到退税范围、退税率等与纳税人利益直接相关的税法构成要素，但是严格依据税收法定原则，未经人大的特别授权，国务院及其职能部门是无权就此作出规定的。同时，《增值税暂行条例》等《暂行条例》的立法级次已经很低（且其立法的合理性也值得研究），再据此作涉及纳税人实体判利的退税规定，确不合适。[16]事实上，由于观念上的原因，在立法上往往容易以保护征税主体的权益为基点，这就会使纳税人的退还请求权在立法过程中极易受到忽视。

此外，从有关退税规定的内容来说，仅是调低出口退税率这一个方面，就会使退还请求权受到极大的负面影响。根据税法法理和规定，增值税实行零税率，就应当“征多少，退多少‘、”不征不退“，”应退尽退“。在作为立法依据的《增值税暂行条例》有关零税率的规定未作修改的情况下，直接作出广泛调低退税率的规定，与出口贷物一般适用零税率的原理与规定是不符合的。同时，调低出口退税率会直接影响退税数量，但它并不能全面地解决出口退税领域存在的各类问题。从根本上说，骗税的激增和国家财政收入的大量流失，应通过加强管理和加强打击力度等途径来解决，而不应由守法经营的纳税人来承担该损失。应当看到，调低出口退税率会导致退税不彻底，它使纳税人出口商品的税负不再是零，产且，由于增值税税率与退税率之间的差额越来越大，因而纳税人由此承担的税负也越来越重。这同前述保障退税权利实实现应遵循的税收法定原则和”充分“原则也是相违背的。

另外，从退税规定的实施效果看，由于退税规定繁杂且内容多变，[17]不仅使纳税主体的信赖利益和预期可得利益受到了损害，而且也使得征税主体的征收成本和纳税主体的奉行成本均大为提高。尤其是退税的拖延和不彻底，更使各种投机行为，败德行为、逆向选择待博弈活动大为增加（曾出现过突出出口与相机观望交替出现的情势）。这样的退税因其不能及时足额到位，且增大了社会成本，因而是违反前述的“充分、及时、有效”的原则的，不利于纳税人退还请求权的有效实现。

当然，国家制定并实施有关退税的规定，主要是基于防止国家财政收入大量流失，缓解财政压力，并在一定程度上整顿出口秩序的立场，自有其合理性。但在充分考虑国家利益和社会公益的同时，如何兼顾纳税人个体的利益，如何协调它们之间的矛循，亦应充分考虑。这个问题的核心就是如何保护纳税人的退还请求权。应当说，现行的退税制度设计对纳税人的退还请求权是欠缺考虎的，为此，有必要依据前述的税收法定原则和“充分、及时、有效”原则，对现行的退税制度予以改进。

总之，退还请求权是一项容易被忽视的纳税人的重要权利，以上仅就其产生基础及具体实现问题略为研讨，并着重分析了出口退税领域突出存在的退还请求权保护不充分的问题，但这些探讨还是很不够的。与纳税人的退还请求权相关的大量现实问题，需要人们给予更多的重视，并应在理论上作出有效的解释，这样会更有助于这些现实问题的不断解决。

「注释」

[2]参见陈清秀：《税捐法定主义》，载于《当代公法理论》，月旦出版公司1993年版，第589页。又见张守文：《论税收法定主义》，《法学研究》1996年第6期。

[3]这与我国《民法通则》第92条的规定在实质上是一致的。

[4]参见前引金子宏著，第288页。

[5]参见《中华人民共和国税收征收管理法》第3条、第18条、第55条。

[6]参见《中华人民共和国税收征收管理法》第30条。

[8]参见《中华人民共和国进出口关税条例》第25条。

[10]在本人参加《税收基本法（草案）》的讨论过程中，许多学者对讨论稿中的这一规定，均持赞成态度。

[11]参见前引爱伦·泰特著，第306页。

[12]参见《中华人民共和国个人所得税法》第9条。

[13]参见王选汇：《中国涉外税收实务》，中信出版社1996年版，第75页。

[14]参见《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第98条。

[15]国务院先后于1995年5月和10月分别作出决定，自1995年7月1日和1996年1月1日起，分别实行逐渐调低的出口退税率。

[16]参见前引张守文：《论税收法定主义》。

[17]国务院、财政部、国家税务总局已发布了多个规定繁杂且内容多变的有关退税的“规定”、“通知”、“办法”等，即使是专业人士，掌握起来也有一定的困难。

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！