

Trust Income Taxation System
from Legal Perspective

Mainly Discussing on Income Taxation of Civil Trust

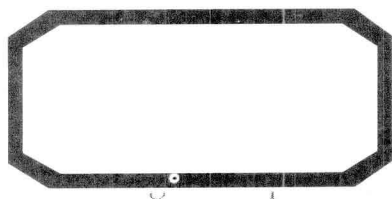
法律视角下的 信托所得税制

以民事信托所得课税为中心

刘继虎 | 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



ystem

Mainly Discussing on Income Taxation of Civil Trust

法律视角下的 信托所得税制

以民事信托所得课税为中心

刘继虎 | 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

法律视角下的信托所得税制:以民事信托所得课税为中心/刘继虎
著. —北京:北京大学出版社,2012.8

ISBN 978-7-301-20807-6

I. ①法… II. ①刘… III. ①信托-所得税-税法-研究-中国
IV. ①D922.222.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第127603号

书 名:法律视角下的信托所得税制——以民事信托所得课税为中心

著作责任者:刘继虎 著

责任编辑:王建君

标准书号:ISBN 978-7-301-20807-6/D·3128

出版发行:北京大学出版社

地 址:北京市海淀区成府路205号 100871

网 址:<http://www.yandayuanzhao.com>

电 话:邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62117788

出版部 62754962

电子邮箱:law@pup.pku.edu.cn

印 刷 者:北京彩云龙印刷有限公司

经 销 者:新华书店

965mm×1300mm 16开本 20印张 310千字

2012年8月第1版 2012年8月第1次印刷

定 价:39.00元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子邮箱:fd@pup.pku.edu.cn

前 言

我国于2001年正式引入信托制度。伴随信托在民事、商事、公益、社会保障等领域的广泛运用,信托对我国现行所得税制的挑战日益突出,信托制度与税收制度之间的裂隙日益加深。如何对信托所得课税,已成为我国税法理论与实务界关注的重要课题。

对信托所得课税,不仅涉及个人所得税法和企业所得税法的适用问题,还涉及信托所得课税的对象、纳税人、税基、税率、纳税环节、税收减免等税收要素的明确化、具体化问题。解决这些问题的前提是明确信托所得的归属。信托所得在税法上应归属于谁,是信托所得课税的基本问题。对信托所得课税基本问题的解决,是信托所得税法理论研究 with 制度设计的核心任务。

信托导管理论将信托视为委托人向受益人传输利益的导管,将信托利益归属于受益人,就信托所得直接对受益人课税;信托实体理论将信托拟制为经营实体和纳税主体,将信托利益归属于信托财产本身,就信托所得对信托财产本体(项目)课税,由受托人代为缴纳。这两种理论在内容和税制设计上相对立,但在适用范围、价值追求和制度功能方面相互补充,二者以主辅关系模式共同构成信托所得课税的基础理论。

信托导管理论是指导信托所得税收规范设计的主导性理论,它与实质课税主义相结合,决定了信托所得税法的基本原则:形式移转不课税原则、实质受益人课税原则和所得发生时课税原则。形式移转不课税原则,要求将信托财产的形式移转排除在课税范围之外,只对信托财产的实质移转课税;实质受益人课税原则,要求将信托所得归属于实质受益人,直接对实质受益人课税;所得发生时课税原则,要求在受托人阶段于信托所得产生时即行课税,无须等到受益人实际受领信托利益时才课税,以实现税收公平,防范信托避税。

信托所得税法的基本原则通过具体信托税收制度得以体现。信托所得税收法律制度由信托移转所得课税制度和信托收益所得课税制度构成。信托移转所得税制须配合信托遗产及赠与税制设计,在所

得范围、所得归属、课税时点、所得价值评估等方面,要作出周密的制度安排。在我国现行所得税法中,应针对信托移转所得设计相应的所得税法规范,以弥补现行税法的漏洞。信托收益所得税制须针对信托收益的不同归属而分别设计。由于信托收益的归属十分复杂,一般区分为三种类型。在信托收益发生年度,已明确具体归属主体的信托收益,属既得信托收益。对既得信托收益,适用信托导管理论,于收益发生年度,直接归属于受益人,对受益人课征所得税。在我国现行所得税法中,应增补受益人课税条款,以实现税收公平。在信托收益发生年度,尚不明确具体归属主体,而由受托人累积于信托财产的信托收益,为累积信托收益。对累积信托收益,适用信托实体理论,于收益发生年度,直接归属于信托本体(项目),对受托人课征所得税。待受托人向受益人交付信托利益时,将已纳税款扣除,并实现税负转嫁。在我国现行所得税法中,应增补受托人课税条款,以实现稽征效率和防范累积信托避税。委托人设立他益信托时,若保留了对信托财产及其收益的控制权,则该信托所产生的收益为保留信托收益。对保留信托收益,适用信托否认理论,刺破信托的面纱,于收益发生年度,直接归属于委托人,对委托人课征所得税。在我国现行所得税法中,应增补委托人课税条款,以防杜委托人利用信托避税。

信托的伸缩性与灵活性,赋予当事人充分的形成自由,给信托的所得税法规制提出了难题,这在民事信托中表现得尤为突出。以民事信托所得课税为中心,可以更加全面地把握信托所得课税所面临的各種特殊问题,并由此建构具有更大解释力和包容性的信托所得税法理论,设计出具有更为广阔适用范围的信托所得税法制度。

信托衍生的税法问题远不止所得税,还涉及流转税、财产税等税法领域,但所得税问题更加复杂、更加典型,也更加具有挑战性。本书在解决信托所得税法问题时所提出的基本理论与制度设计,对解决信托流转税及信托财产税问题,亦有参考价值。

CONTENTS 目 录

绪 论	1
一、问题意识	1
二、文献回顾	6
三、研究思路与方法	12
四、相关概念界定	18

第一章 信托所得课税的法理基础	
——信托导管理论	22
一、信托所得税制的基本问题与信托导管理论的提出	22
二、信托导管理论的基本要求	30
三、信托导管理论的税法学依据	48
四、信托导管理论的不足与弥补	70

第二章 信托所得课税的法理补充	
——信托实体理论	77
一、信托实体理论释义	77
二、信托实体理论的证成	87
三、信托实体理论在信托所得税制中的适用	98
四、信托实体理论在信托所得税制中的法理地位	117

第三章 信托所得税法的基本原则	129
一、信托所得税法基本原则的确立	129
二、形式移转不课税原则	139
三、实质受益人课税原则	148

CONTENTS 目 录

四、所得发生时课税原则	158
第四章 信托移转所得课税法律制度	168
一、信托移转所得及其归属	168
二、信托移转所得的课税时点	178
三、信托移转所得的计算	183
四、我国信托移转所得税制立法前瞻	195
第五章 信托收益所得课税法律制度	204
一、信托收益的特征与可税性	204
二、受益人纳税:既得信托收益的税法规制	211
三、受托人纳税:累积信托收益的税法规制	232
四、委托人纳税:保留信托收益的税法规制	261
结 论	289
一、基本观点	289
二、主要创新点	291
三、不足与展望	293
参考文献	297
主题词索引	303
后 记	311

绪 论

一、问题意识

(一) 选题背景

信托,“是英国人在法学领域取得的最伟大、最杰出的成就”^①。现代信托制度,肇始于英国13世纪的USE(用益权)设计。^②由于其富有财产管理和金融创新功能,为市场经济的发展提供了独特而有效的制度供给,被世界上许多国家所引进。

信托早在20世纪初就已传入中国。1919年,聚兴诚银行设立信托部,标志着现代信托在中国发展的开端。随后出现了1921年的“信托交易风潮”,先后成立了中易、中国商业等十余家信托公司,办理证券、房地产投资业务。新中国成立以后,由于实行高度集中统一的计划经济,信托业停办。1978年,中国实行改革开放的新政策,急需建设开发资金,遂恢复信托业。1979年,新中国成立了第一家信托公司——中国国际信托投资公司。随后,各省、直辖市纷纷成立信托公司,开展金融信托业务。2001年,我国颁布了《中华人民共和国信托法》(以下简称《信托法》),将现代信托制度移植到中国。

10年来,信托在我国社会、经济生活中得到了长足发展,在资金融通、投资理财和社会公益等方面发挥了重要作用。如今,信托业已与银行业、证券业和保险业一道,共同构成了现代金融业四大支柱。

然而,秉承大陆法系传统的中国,引进信托制度后不仅要协调“信

① [英]海顿:《信托法》(第4版),周翼、王昊译,法律出版社2004年版,第3页。

② 关于现代信托制度的起源,学说上有罗马法说、日耳曼法说、伊斯兰法说等。学界通说为英国法说。参见潘秀菊:《信托法之实用权益》,永然文化出版社2001年版,第27页。

托法与传统民法特别是物权法”的矛盾,还要弥合“信托法与税法”的裂隙,急需制定与《信托法》相衔接的信托税制。我国《信托法》实施已满 10 年,除针对体现为信托关系的证券投资基金的税法适用发布了《关于证券投资基金税收问题的通知》(财税字[1998]55 号)外,信托税制的立法,几乎处于空白。我国没有根据信托的特殊性与复杂性对现行税制作相应的修正和补充,而是将针对一般经济活动制定的普通税法直接适用于信托行为,导致了重复课税和信托避税。

我国税收制度与信托制度的不衔接、不配套所产生的制度摩擦与冲突,严重消解了税法的公平价值,阻碍着我国信托业的发展与创新。建立和完善信托税制,已成为我国当前刻不容缓的税法课题。

信托具有极度的灵活性与复杂性。信托的权利分割设计与债权物权混合一体的法律构造,创立了一项不同于传统民法的全新财产管理制度。它赋予当事人极大的形成自由,使信托的具体形式与内容变幻莫测,这给信托税收规范的设计提出了空前的挑战。税法是分配负担的法,与人权保障深度关联,故税法十分强调税收法定原则,重视法规的明确性、安定性和可预测性。在对民商行为及其法律后果进行再调整时,税法重视以典型的具有相对稳定形式的民商行为作为课税基础事实,并常常借用民商法概念,以便把握纳税人的负税能力。此为税法规范对民商法的形式依存性。信托当事人的形成自由(选择自由)与税法形式理性之间的矛盾,又常常导致税法频现漏洞,为信托避税创造机会。

不照顾信托的特点,将一般税法规范直接适用于信托课税,产生重复课税与信托避税并存的现象,阻碍了信托发展,又损害了国库利益。在我国,迫切需要尽快出台专门的信托税制。

信托涉及信托财产的移转、经营、管理与分配等诸多环节。信托财产又有多重表现形式,如动产、不动产、知识产权等。信托行为及其经济后果几乎关联着所有税种类别。在信托课税实务中,将涉及所得税、流转税、财产税等各类税的征免问题,故信托税制被西方税法学界和税收实务界公认为“税法中最复杂的领域”。但是,在信托税制中,最常见、最根本的问题是信托所得课税问题。一方面,信托所得是信托行为中最频繁发生的税收客体。在税法上如何认定信托所得的性质、如何对信托所得课税,是信托税制无法回避的问题。另一方面,信托所得税收制度在信托税制中居于基础地位。信托所得课税的基础

理论、基本原则和基本制度对信托税制其他领域,如信托流转税制、信托财产税制等,具有极强的辐射作用。解决了信托所得课税问题,其他领域的信托税收问题也就迎刃而解。此外,信托领域的所得税问题,还是“信托税制中最复杂且最棘手的一部分”^①问题。各国或地区立法实践表明,与信托流转课税、信托财产课税的规范相比较,信托所得课税的法律规范最多、制度最复杂、体系最完备。形成这种差异的根源在于,信托特殊性对现行税制产生的冲击,主要集中在所得税法领域。它导致一般所得税法规范在适用中发生严重扭曲,使量能课税原则所追求的公平价值丧失基础,使所得税作为属人税所具有的“累进性”品质异化。所有这些,都迫切需要针对信托的特殊性,专门制定所得税法在信托中适用的特别规范,对相关课税要素和征管方式作出细密的设计,以矫正信托对所得税制的扭曲效应。与此相反,信托特殊性对流转税法、财产税法在信托中的适用虽有影响,但并不突出。在通常情况下,直接适用普通的流转税法和财产税法即可。特殊情况下,需要对税收征免作出个别调整时,可参照信托所得税法规范适用。基于上述理由,笔者以“信托所得课税的法理与制度”作为本书的主题展开研究。

近年来,因信托税制缺位影响我国信托业发展的问题,受到越来越多专家和学者的关注。尽快推出我国的信托所得税制,解决信托课税“无法可依”的问题,已成为学术界和实务部门的共识。笔者对此作了一些前期研究,先后主持并完成了相关课题三项:一是湖南省社会科学基金项目“信托税制立法研究”(编号为:04ZC076);二是中南大学人文社科基金重点项目“信托税制法理研究”;三是司法部国家法治与法学理论研究项目“信托税法研究”(编号为:98DFX016)。在研究过程中,先后在《法学家》、《中国法学》等期刊发表论文数篇。笔者在对信托税法进行研究时深深体会到,信托税法的理论与制度核心均在信托所得税法。这是笔者选取信托所得税制作为研究对象的直接原因。

① See, Roger Kerridge, The Taxation of Trust Income, *The Law Quarterly Review*, Vol.110, January 1994, p. 84.

（二）选题意义

本书以法学为视角,对信托所得税制的法理基础、基本原则和基本制度进行系统研究,具有理论意义与实践价值。

1. 以信托所得课税为分析对象,深化税法与私法关系理论的研究

税法与私法的关系问题,是税法基础理论问题之一。对税法与私法关系的合理定位,有助于克服税收制度与民商法制度不和谐甚至冲突的现象,增加法律体系的有机性和法律秩序的安定性。本书通过分析所得税法与信托法的理念差异与制度裂隙,提出所得税法应以对信托法的承接为原则,以调整为例外。在此基础上,构建以协调所得税法与信托法关系为任务,促进二者和谐共处的信托所得税制。

2. 拓展税法学与信托法学的交叉研究,探索信托所得税法的理论体系

本书通过研究,预期形成一个包括信托所得税法的理论基础、基本原则、实体制度、程序制度在内的信托所得税法理论框架,力图实现理论创新,为在我国现行所得税法中增补信托所得课税条款提供理论依据。

3. 为促进信托业的健康发展,提供配套的所得税法支持

我国颁行《信托法》已有 10 年,信托业已迈入规范化的发展轨道。但信托业的健康发展,还有赖于与信托法相配套的系列法制的完备,诸如信托税收制度、信托会计制度等。由于我国现行《信托法》缺乏相应的信托税收条款相配套,信托业的发展举步维艰。税负构成投资人或经营者的经营成本,采取什么方式投资或经营,是投资者在作出投资决策时必须考虑的因素。在信托实务中,由于没有明确的信托税法规定,信托公司对信托项目的税务问题往往陷入无所适从的困境。如信托公司是否应就信托收益申报纳税?信托公司在向受益人支付信托利益时,是否应代扣代缴所得税?等等。另外,随着我国前期推出的资金信托计划逐步到期,信托公司在向受益人支付信托利益时,出现意见分歧,税收纠纷无法及时解决,从整体上损害了信托业的信誉,危及信托业的命脉。信托行为中涉及的信托财产的移转和收益是否构成所得,是否应纳所得税?在什么环节纳税?纳税人是谁?这些问题严重困扰着信托公司和信托投资者。在税收征管实务中,由于国家

税务总局尚未针对信托课税出台统一的规章或其他规范性文件,税务征管机关没有明确的法律与政策依据,在实际操作中,各自为政,严重违反了税收法定原则,损害了税收的固定性和强制性特征。有的税务机关将现行所得税法的一般规范直接适用于信托,产生了对信托公司和受益人重复征税问题,使信托公司的经营成本大大提高,削弱了信托公司的展业积极性;有的税务机关以没有具体政策为由,放弃了对信托收益的税收征管,导致税款大量流失,使信托沦为脱法避税的工具。信托税制问题,已成为制约我国信托业进一步发展的瓶颈。本书的研究,将有助于为信托业摆脱税收困境提供制度性解决方案,为税务机关和司法机关合理适用所得税法提供理论支撑。

4. 为我国尽快出台信托所得税制的法律、法规,提供立法建议

本书中,笔者以建立我国信托所得税制为目标,不仅从法理层面对信托所得税制的基础理论和基本原则作了探讨,而且从制度层面对如何立足于我国现行税制增补信托所得税收条款,提出了立法建议。该建议既有坚实的法理基础作支撑,又有其他国家或地区成功立法经验作为参照,具有一定的合理性与可行性,可供立法部门参考。

(三) 拟研究的主要问题

信托所得课税衍生的法律问题较多,因本书的篇幅和笔者的学识所限,无法也不可能穷尽所有的问题。本书中,笔者将重点研究以下问题:

1. 信托所得课税的基本问题

所得税法适用于信托时所产生的基本问题是信托所得归属问题。由于信托关系主体众多,信托财产的权利又以分离方式在信托关系人之间配置,并出现名义所有人与实质所有人不一致的现象,这给信托所得的归属造成困境。信托所得是应归属于受托人,还是受益人,或者是委托人?抑或是信托本身?对这一问题的不同回答,决定了对信托所得课税的税收要素、征管方式与程序的不同选择,决定了信托所得税制的基本结构。

2. 信托所得课税的法理基础是什么?

法理基础是税收法律制度的价值依归。信托所得课税制度必须从其依存的法理基础中获得正当性证明。明确了信托所得课税的法理基础,就可以为信托所得税制的设计提供法律原则,为具体法律规

范的创新指明方向。

3. 信托所得税制的构成问题

信托所得税制应包含哪些基本制度,它们彼此之间的关系如何?对信托所得税制构成及其内容的研究,有助于增强信托所得税制内部协调性和有机性,防止税制内部矛盾和脱节现象的发生。

4. 信托所得课税规范的设计问题

首先,立法体例的选择问题。例如,是采取集中的独立立法模式,还是采取分散的融入立法模式?其次,不同信托所得征免规范的设计问题。是否应该征税?对谁征税?在什么环节或时点征税?税基如何确定?税率如何适用?采取什么方式和程序征税?如何看待受托人在信托税收征管中的地位?如何避免重复课税?如何防范信托避税?这些问题,均需在设计具体税法规范时予以解决。

总之,笔者将围绕信托所得课税的基本法理和基本制度展开研究,试图为我国建立信托所得税制尽绵薄之力。

二、文献回顾

(一) 研究文献述评

在我国,自2001年颁布施行《信托法》后,税务部门很快便意识到信托与税收制度之间存在的隔阂与脱节。国家税务总局于2002年成立“信托税制研究课题组”,课题组由国家税务总局郝昭成副局长负责,课题组成员有国家税务总局政策法规司胡金木、杨元伟、王道树、张磊、聂鸿杰等。2003年5月,课题组完成了《我国信托税制的研究报告》。在该报告中,对英国、日本、印度等国的信托所得税制作了介绍,并总结了各国或地区信托税制的共性特征。该报告还指出,依照我国现行税制对信托业务征税存在一系列问题,包括缺乏明确、稳定的信托税收政策;信托业务各环节之间的重复征税问题突出;已有的证券投资基金税收规定不符合信托税制的一般惯例;政策体系不健全、立法级次低等。在此基础上,该报告提出,我国应尽快制定信托税制。

该报告还对构建我国信托税制的基本原则和基本制度框架提出了建议。^①

此后,学术界也开展了对信托税制的研究。据笔者统计,从2002年到2010年,我国学者在信托税制方面共出版专著1部,完成博士学位论文2篇,公开发表学术论文18篇,召开专题性学术研讨会1次。已有成果主要侧重介绍了国外信托税制,并对构建我国信托税制的基本原则作了论述。李青云博士于2006年出版学术专著《信托税收政策与制度研究》,该书是在作者的博士学位论文基础上修改而成。该书以金融税制为宏观背景,提出了“效率优先、以所得税为主体”,“保持较低税负水平”,“保障税收公平”等信托税收政策^②,主张在我国应发挥司法在信托税制立法中的作用,建立持续动态的信托税收立法机制。^③张建棣博士在其博士学位论文《信托收益所得税法律制度研究》的基础上,公开发表《信托收益所得税法的比较与借鉴》一文。该文重在对英国、美国等英美法系国家信托收益所得税制进行介绍与评论,并对我国信托收益所得税制立法提出了轮廓式构想。^④我国知名经济法学专家徐孟洲教授对“我国信托税制构建的原则和设计”作了探讨,他提出,我国构建信托税制时应遵循四项原则,并主张我国应引进“形式移转不课税”制度。^⑤

中国人民大学财政税收学家安体富教授对我国信托课税中存在的重复征税问题提出了独到见解。他认为,信托重复课税根源于普通法系国家信托的“双重所有权”原则与民法法系国家物权的“一物一权”原则之间的冲突。他提出“受益人纳税原则”,以化解重复课税问题。^⑥

① 参见国家税务总局信托税制研究课题组:《关于建立我国信托税制的研究报告》,载国家税务总局政策法规司编:《中国税收政策前沿问题研究(2002)》,中国税务出版社2003年版,第1—35页。

② 参见李青云:《信托税收政策与制度研究》,中国税务出版社2006年版,第90—91页。

③ 同上书,第202页。

④ 参见张建棣:《信托收益所得税法的比较与借鉴》,载刘剑文编:《财税法论丛》(第2卷),法律出版社2003年版,第246—306页。

⑤ 参见徐孟洲、席月民:《论我国信托税制构建的原则和设计》,载《税务研究》2003年第11期,第32—34页。

⑥ 参见安体富、李青云:《英、日信托税制的特点及对我们的启示》,载《涉外税务》2004年第1期,第41页。

我国学者侧重于从宏观税收政策的视角研究信托税收制度,除张建棣对信托收益所得税法作了专题研究外,罕见信托所得税制研究的专门文献。信托税制是信托所得税制的上位概念,其研究范围在逻辑上包括信托所得税制。然而,在上述有关信托税制的研究文献中,研究人员多从三个方面展开研究的内容:一是其他国家或地区信托税制的译介与评论;二是我国出台信托税制的必要性;三是建立信托税制的基本原则。可见,现有文献对信托所得税制的关注尤显不足。在研究视角上,偏重于税收学、经济学的研究,多从经济效率方面强调信托税制对信托业的激励作用,更多关注信托税收政策的定位等宏观问题。相比之下,从法学角度对信托税制的研究却十分薄弱。缺乏以“法体系”的思维方式,将信托税制放在信托法与税法相互关系的背景中去考察;缺乏以税法公平价值为导向,审视信托税制中的权利义务结构;缺乏从立法学的立场,对信托税制的法律规范作精细的比较、缜密的论证和具体的设计。研究视角与方法的偏差,使信托税制研究好似“空中楼阁”,给人“虚无缥缈”之感。

但是,缺陷并不能抹杀已有研究成果的学术价值。上述研究,在中国具有“拓荒”意义。对其他国家或地区信托税制的介绍与评价,为笔者的进一步研究提供了素材;在我国信托税制构建方面提出的许多观点,为笔者的研究提供了思想养分。

与大陆学者不同,台湾地区学者更倾向于从法学、法解释学的立场研究信托税制,且他们在研究中凸显了信托所得税制的中心地位。葛克昌教授以实质课税理论为视点,研究了信托所得的归属问题。主张“应归属于经济所有权人而非法律名义上所有权人”^①。郑俊仁主张“形式移转不课税”和“实质移转课税”,以此解决信托重复课税问题。^②黄茂荣教授以税收公平为指针分析了纳税义务及协税义务在信托关系人之间的合理分配。^③黄俊杰教授则从立法学的角度探讨了信

① 葛克昌:《信托行为与实质课税原则》,载《月旦法学杂志》2002年第80期,第26页。

② 参见郑俊仁:《信托税制与实质课税原则》,载《月旦法学杂志》2002年第80期,第46页。

③ 参见黄茂荣:《信托之税捐义务》,载《植根杂志》2002年第18期,第9页。

托税制的立法模式、立法原则及反信托避税条款的设计。^① 黄士洲博士以信托遗赠税为例讨论了信托课税时点问题。^② 台湾地区学者的研究,以实质课税原则为理论工具,深入分析了信托所得的归属、课税方式、课税时点及征免税问题,抓住了信托税制中的法律实质问题。其研究富有真知灼见,给笔者以思想启迪。

在国外,信托所得税制早已进入法学专家的研究视野。在英国,学者们以民事信托为中心,以“实质重于形式”为原则,讨论了所得税法在信托中的适用问题。他们提出了“信托导管理论”,解决对信托所得公平课税问题^③;提出“信托实体理论”,解决信托税收征管效率问题^④;引入了“禁止永续原则”,来防止纳税人利用累积信托和无期限信托避税。^⑤ 英国学者马修·哈顿撰写了《英国信托税制》一书,对英国的信托所得税制作了详尽论述。^⑥

在美国,学者们更关注所得税法在商事信托中的适用。他们根据税法的宗旨和信托的特征,在税法上将信托区分为委托人信托、受托人信托和受益人信托,并提出“分类规制”的思想。^⑦ 税法学家图若尼主张将“所得流经处理方法”引入信托所得税制,以实现受益人的公平课税。^⑧

在日本,学术界借鉴英美信托税制,揭示并阐发其中蕴含的法理,

① 参见黄俊杰:《信托课税之规范设计》,载《月旦法学杂志》2003年第95期,第174页。

② 参见黄士洲:《信托成立时课税——论遗赠税法第五条之一之立法》,载《月旦法学杂志》2002年第80期,第71页。

③ See Graham Moffat, *Trusts Law Text and Materials*, Second Edition, Butterworths, 1994, p. 277.

④ See A. J. Oakley, *Parker and Mellows: The Modern Law of Trusts*, Seventh Edition, Sweet and Maxwell, 1988, p. 522.

⑤ See Graham Moffat and Michael Chesterman, *Trusts Law Text Materials*, George Weidenfeld and Nicolson Ltd., 1988, pp. 292-293.

⑥ See Matthew Hutton, *Tolley's UK Taxation of Trusts*, Twentieth Edition, LexisNexis, 2010, pp. 89-120.

⑦ 参见[美]Marvin A. Chirelstein:《美国联邦所得税法原理》,刘兴源译,财政部财税人员训练所1984年版,第166—179页。

⑧ V. 图若尼:《税法的起草与设计》(第2卷),国际货币基金组织、国家税务总局政策法规司译,中国税务出版社2005年版,第968—973页。

形成了有日本大陆法系特色的信托税法理论。代表作有占部裕典的《信托税法》^①、佐藤英明的《信托与税制》。^②

从国外研究文献看,信托所得课税的研究呈现从制度向法理、从法律条文解释向理论建构转化的发展趋势。在具体制度设计方面,也由片面地反信托避税向兼顾反信托避税与提供税收优惠转变。

在本书,笔者将以法学为视角,以信托所得课税为对象,在现有研究文献的基础上,对信托所得税法的理论、原则和基本制度做深入研究,期望对相关学术探讨和立法实践有所贡献。

(二) 立法文献梳理

虽然我国大陆至今尚无信托所得税制,但在大约 90 年前,世界上就已产生了信托所得税制的成文法。

有关信托所得课税的立法活动,源于 20 世纪初的英国。英国是信托的发源地,也是世界上最早(1798 年)开征所得税的国家,素有“所得税法祖国”之美称。^③英国的所得税制确立后,在长达一百余年的时间中,由于所得税的边际税率未超过 5%,所得税的累进性不明显,纳税人也无利用信托避税的需要,所以,英国早期的所得税法中并无对信托所得课税的内容。1922 年,英国制定了《财政法》,其中的第 20 节对信托所得课税作了规定,目的在于防杜纳税人利用信托避税。1988 年,英国在制定《所得税及公司税法案》(the Income and Corporation Tax Act)时,吸收了《财政法》中的信托课税条款,并加以完善,形成了英国现行的信托所得税制。《所得税及公司税法案》第十五部分第二章及第三章(第 663 条至第 682 条),详细规定了信托所得课税制度。在内容上包括受托人课税、受益人课税和委托人课税条款,并有详细的反信托避税和避免重复课税条款。由此奠定了信托所得税制的基本结构。在英国,还有许多信托所得税法的判例发挥了法规的作用。

美国是当今世界上信托所得税制最发达的国家。早在 1939 年,

① 参见〔日〕占部裕典:《信托课税法——その課題と展望》,清文社 2003 年版。

② 参见佐藤英明:《信托と课税》,弘文堂 2002 年版。

③ 参见刘剑文:《所得税法》,北京大学出版社 1999 年版,第 18 页。