

東歐國家實施所得稅單一稅率制度 之探討及對我國之啟示

黃建興、林俊儒*

- | | |
|----------------|---------------|
| 壹、前言 | 肆、對全球所得稅改革之影響 |
| 貳、單一稅率制度概述 | 伍、對我國所得稅改革之啟示 |
| 參、東歐國家所得稅改革之經驗 | |

摘 要

愛沙尼亞於 1994 年率先實施所得稅單一稅率制後，東歐國家紛紛跟進，將個人及公司所得稅稅率調整為單一稅率，並同時輔以調高個人基本免稅額，以及擴大稅基、促進稅制公平的配套措施。受此風潮帶動，實施所得稅單一稅率制已成為當前國際稅改新潮流。我國應可由此獲取寶貴啟示，透過綜合所得稅最高邊際稅率的適度調降及所得稅租稅優惠的合理限縮等措施，以促進我國稅制公平並提升整體稽徵效率。

* 經濟研究處專門委員、科員。本文承蒙洪處長瑞彬、陳副處長寶瑞、洪組長慧燕，以及匿名審查學者提供諸多寶貴建議，謹此致謝。惟文中若有任何疏漏，當屬筆者之責。

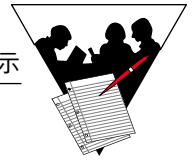
Lessons from the Implementation of Flat-Rate Income Tax Reform in East Europe

Chien-hsing Huang and Chun-ju Lin

*Senior Specialist and Analyst
Economic Research Department, CEPD*

Abstract

Since Estonia first implemented a flat-rate income tax in 1994, a number of other East European countries have followed suit, adjusting personal and corporate income taxes to single rates, and at the same time increasing basic personal tax allowances, broadening the tax base, and instituting other measures toward achieving fairness of taxation. This has had the effect of bringing flat-rate income tax into the mainstream of international tax reform. Taiwan can derive valuable lessons from the experience of the East European countries, especially in respect of moderately adjusting the highest marginal income tax rates and rationally paring income tax exemptions, to achieve a fairer and more efficient tax system.



壹、前言

1994 年愛沙尼亞率先實施所得稅單一稅率制，東歐國家紛紛起而效尤，興起一股所得稅改革潮流，將個人及公司所得稅稅率調整為單一稅率。經由此一重大的稅制變革，對於提高工作誘因及加速資本形成有相當助益，加強經濟改革的推行，並對外昭示市場經濟時代已然降臨。鑒於東歐國家推動所得稅單一稅率之成效良好，已逐漸成為當前國際間推動稅改的新思潮。美國、加拿大、英國、瑞士、波蘭以及挪威等國正積極評估、倡導單一稅率制，而捷克、冰島、阿爾巴尼亞已正式宣布實行。

本文以下將就東歐國家採行單一稅率制度之背景、實施內容及所獲成效進行分析，以供我國未來推動所得稅制改革之借鏡。

貳、單一稅率制度概述

一、定義

OECD 網站針對租稅名詞的定義資料中，對單一稅率(flat tax)定義為：「對各類所得課以相同稅率，常被討論為現行累進稅的替代方式。」OECD(2006)出版 Policy Brief 也指出，flat tax 主要包括兩項：1.降低稅率，成為單一稅率。2.取消租稅優惠。換言之，單

一稅率制度係整合所得稅累進稅率制度下的多重稅率級距，無論所得多寡均一體適用相同稅率的稅制。

美國學者 Hall 與 Rabushka 兩人，在 1984 年著「The Flat Tax」一書，被奉為經典之作。兩人在 2007 年修訂本書，美國著名經濟學者諾貝爾獎得主 Milton Friedman 極力推崇該書，並表示：單一稅率制取代現行複雜稅制，將為美國經濟注入活力。該書建議，美國聯邦個人所得稅與公司所得稅，稅率均訂為 17%，預期政策效益有：提高工作誘因、企業生產力及資本形成，將有助於促進經濟成長及縮減財政赤字。

二、源起

美國學者 Hall 與 Rabushka 兩人分析：單一稅率制構想之源起，主要係為改善各國多年來實施累進稅率制產生之缺失。在累進稅率制下，由於存在有多個不同稅率級距，以及不同類型的租稅減免措施，納稅人於計算應納稅額時頗為繁複，不易立刻得知最終租稅負擔，而稅率級距的累進特質，也可能導致所得越高者，逃漏租稅或規避稅負的誘因越大，對稅制體系的效率及稅收均產生負面影響，也增加稅捐機關查緝逃漏稅的稽徵成本及管理成本（詳表 1）。鑒於累進稅率制在實際運作上的缺失，全球多個國家已針對是否改採單一稅率進行研究，而東歐國家自 1994 年起，更已於實務上率先採行。

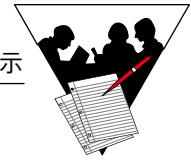


表 1 累進稅率制與單一稅率制之比較

| | 累進稅率制 | 單一稅率制 |
|----------------------------|-------|----------|
| 累進性(progressive tax) | 是 | 是(仍具累進性) |
| 稅基(tax base) | 窄 | 廣 |
| 租稅減免優惠 | 多 | 刪除 |
| 扭曲效果(distortion effect) | 大 | 小 |
| 效率性(efficiency) | 較低 | 較高 |
| 垂直公平(vertical fairness)* | 較高 | 較低 |
| 水平公平(horizontal fairness)* | 較低 | 較高 |
| 稅額計算 | 繁雜 | 簡便 |
| 稽徵成本(taxation cost) | 較高 | 較低 |

註：*垂直公平係指納稅能力越高者，應負擔較重的稅負，累進稅率制相較於單一稅率制更能達到此目標；水平公平係指有相同納稅能力者，應負擔相同的稅負，單一稅率制下，因刪除絕大多數的租稅減免及租稅優惠，因而較累進稅率制更具水平公平。

資料來源：作者自行整理。

三、類型

針對單一稅率之界定，學理上可分為四種類型，略述如下：

- (一) 稅率單一化、無基本免稅額：無論個人所得總額多寡，一律按單一稅率課徵所得稅，為純粹之比例稅(proportional tax)型態。此一型態，為真正單一稅率制(true flat tax)，但因完全不考慮企業或個人的成本費用，遭指責為不公平稅率。該制最大優點，即納稅及稽徵成本，可降到最低。

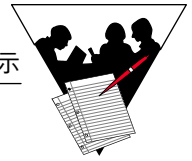
- (二) 稅率單一化、有扣除額：個人所得總額准許扣除若干項目後，按單一稅率課徵所得稅。而由於扣除額之存在，因而仍保有累進稅(progressive tax)之性質。此制為修正單一稅率制(modified flat tax)，可准許扣除某些項目，例如對慈善團體捐贈及房貸利息費用等。
- (三) 個人及企業均適用相同的單一稅率：個人所得額超過基本免稅額者，超過部份按單一稅率課稅(即上述第2種類型)；另，公司所得也適用該相同稅率，按現金流量基礎計算應納稅額¹。
- (四) 稅率單一化、有基本所得額：由政府補貼一基本所得額(basic income)，做為國民享有之基本生活費補助，並替代部分社會安全津貼之功能，該基本所得額可能隨年齡不同而有所差異。若個人原本的所得額低於基本所得額，則可領取政府發放之所得補貼至基本所得額為止，並免予納稅；但若個人原本的所得額超過基本所得額，就該超過基本所得額部分按單一稅率課稅。

四、稅制優點

單一稅率制優點包括：

- (一) 稅率降低有助於提振國內經濟、促進就業意願、增加勞動供給。

¹ 本類型又稱為 Hall-Rabushka 單一稅率制。



- (二) 降低稅率可減少租稅對經濟體系產生的扭曲效果，提高稅制的效率性。
- (三) 由於基本免稅額的設定，單一稅率制仍能保有平均稅率的累進性。
- (四) 於採行稅率單一化的同時，也同步配套以租稅減免或租稅優惠之取消，因而可促進稅制公平性及效率性，並藉由稅基的擴大而彌補稅率降低造成的稅收損失。
- (五) 就稅務程序而言，單一稅率制較累進稅率制簡便，應納稅額之計算較為容易，帳務處理的透明度較高。

參、東歐國家所得稅改革之經驗

一、改革背景

1990年蘇聯解體後，東歐國家紛紛邁向政治獨立，經濟體系也由原先計畫經濟轉為市場經濟導向。在這個經濟制度的調整過程中，政府對於經濟應如何發展未有整體規劃，加以共產主義積習已深，人民欠缺積極進取之精神，導致東歐國家自脫離蘇聯獨立後，國內經濟反而趨向凋敝，對外貿易持續衰退，經濟成長率連年負成長，且稅收大幅度減少，財政赤字持續攀高，造成國內經濟的高度不穩定狀態。

另一方面，東歐國家原先的租稅稽徵體系欠缺效率，稅務人員貪污及納稅人逃漏稅情形相當嚴重，連帶造成民眾對租稅公平

性的質疑。在此一背景下，迫使東歐國家不得不考慮推動大幅度的租稅制度改革，以做為整體經濟結構轉型、調整的誘因，期能挽救國內經濟、吸引外商投資、提升稅捐稽徵效率。其中最為重要、也普遍受國際間討論者，當屬所得稅制的變革—東歐國家率先於租稅實務上應用單一稅率制。

二、改革內容

(一) 愛沙尼亞

愛沙尼亞於 1994 年首度採行單一稅率制，為全球最先採行單一稅率的國家。其個人所得稅稅率設定為 26%，約略為改革前累進稅率範圍之中間值，預計 2009 年再降至 20%。個人基本免稅額於改革後大幅提高 50%，占人均 GDP 比率達 17%，個人所得稅稅

表 2 東歐國家單一稅率採行年度及稅率

單位：%

| | 採行年度 | 個人所得稅率 | | 公司所得稅率 | |
|------|------|--------|-------------|-----------------|-----|
| | | 採行後 | 採行前 | 採行後 | 採行前 |
| 愛沙尼亞 | 1994 | 26 | 16,24,33 | 26 | 35 |
| 立陶宛 | 1994 | 33 | 10-33 | 29 ¹ | 29 |
| 拉脫維亞 | 1997 | 25 | 25,10 | 25 | 25 |
| 俄羅斯 | 2001 | 13 | 12,20,30 | 35 ² | 30 |
| 烏克蘭 | 2004 | 13 | 10-40 | 25 | 30 |
| 斯洛伐克 | 2004 | 19 | 10-38 | 19 | 25 |
| 喬治亞 | 2005 | 12 | 12,15,17,20 | 20 | 20 |
| 羅馬尼亞 | 2005 | 16 | 18-40 | 16 | 25 |

註：1. 立陶宛公司所得稅稅率自 2002 年起調降為 15%。

2. 俄羅斯公司所得稅稅率自 2002 年起調降為 24%。

資料來源：Keen, M., Kim, Y., and Varsano, R. (2006), "The "Flat Tax(es)": Principles and Evidence," *IMF Working Papers*, No.218.

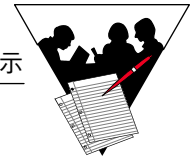


表 3 個人所得稅基本免稅額

| | 個人所得稅基本免稅額 | | 增減比率(%) | 占人均 GDP 比率 (%) |
|------|------------------------|-------------|---------|----------------|
| | 採行後 ¹ | EEK \$2,400 | | |
| 愛沙尼亞 | EEK \$3,600 | LTD \$35 | 50 | 17.0 |
| 立陶宛 | LTD \$115 | LVL \$270 | 229 | 2.4 |
| 拉脫維亞 | LVL \$252 | RU \$3,168 | -7 | 17.3 |
| 俄羅斯 | RU \$4,800 | HRV \$204 | 52 | 7.8 |
| 烏克蘭 | HRV \$738 ² | SK \$38,760 | 262 | 10.1 |
| 斯洛伐克 | SK \$80,832 | GEL \$108 | 109 | 32.1 |
| 喬治亞 | 0 | ROL \$2,400 | -100 | 0 |
| 羅馬尼亞 | ROL \$3,000 | | 25 | 22.6 |

註：1. 指採行單一稅率改革後之當年度。

2. 個人所得額在基本生活費 1.4 倍以下者方適用；所得額若超過基本生活費 1.4 倍，則完全取消個人基本免稅額。

3. 我國個人所得稅基本免稅額，95 年度為每人 77,000 元，占 95 年度平均每人 GDP(新台幣 521,630 元)約為 14.8%。

資料來源：1. Keen, M., Kim, Y., and Varsano, R. (2006), "The "Flat Tax(es)": Principles and Evidence," *IMF Working Papers*, No.218.

2. Global Insight's World Overview.

表 4 所得稅稅收占 GDP 比例增減

| | 單位：占 GDP% | | | | | |
|------|-----------|------|-------|------|-------|------|
| | 個人所得稅 | | 公司所得稅 | | 所得稅稅收 | |
| | 改革後* | 增減 | 改革後* | 增減 | 合計 | 增減 |
| 愛沙尼亞 | 8.1 | -0.4 | 3.5 | -1.3 | 11.6 | -1.7 |
| 立陶宛 | 5.4 | 0.4 | 2.5 | -2.8 | 7.9 | -2.4 |
| 拉脫維亞 | 5.6 | 0.2 | 2.4 | 0.4 | 8 | 0.6 |
| 俄羅斯 | 2.9 | 0.5 | 5.8 | 0.3 | 8.7 | 0.8 |
| 烏克蘭 | 3.8 | -1.3 | 4.7 | -0.3 | 8.5 | -1.6 |
| 斯洛伐克 | 2.6 | -0.7 | 2.4 | -0.4 | 5 | -1.1 |
| 喬治亞 | 2.5 | -0.2 | 1.9 | 0.3 | 4.4 | 0.1 |
| 羅馬尼亞 | 2.3 | -0.7 | 2.4 | -0.3 | 4.7 | -1.0 |
| 平均 | 4.2 | -0.3 | 3.2 | -0.5 | 7.4 | -0.8 |

註：*指採行單一稅率改革後之當年度。

資料來源：Keen, M., Kim, Y., and Varsano, R. (2006), "The "Flat Tax(es)": Principles and Evidence," *IMF Working Papers*, No.218.

收占 GDP 比例於採行單一稅率後略呈下滑。公司所得稅方面，稅率自原先的 35%，大幅調降為 26%，與個人所得稅稅率齊平，致使公司所得稅稅收占 GDP 比例於改革後呈現明顯下降。

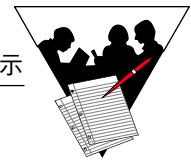
(二) 立陶宛

立陶宛自 1994 年起採行稅率 33% 之單一稅率，該稅率為改革前之個人所得稅最高邊際稅率²，免稅額也大幅提高 2.3 倍，惟僅占平均每人 GDP 的 2.4%，個人所得稅稅收占 GDP 比例在採行單一稅率後微幅揚升。公司所得稅稅率於採行單一稅率初期，仍維持 29%，之後於 2002 年調降為 15%，公司所得稅稅收占 GDP 比例於改革後大幅度減少。

(三) 拉脫維亞

於實施單一稅率前，拉脫維亞採行累退式稅率結構(隨著所得增加，適用稅率降低)，低所得者適用的邊際稅率為 25%，高所得者適用的邊際稅率為 10%。自 1997 年採行單一稅率後，所得稅稅率齊一調整為 25%，造成高所得者適用稅率大幅提高，由 10% 提高為 25%，有效促進租稅公平。另一方面，個人基本免稅額雖微幅降低，惟仍處於較高水準，占人均 GDP 約為 17.3%。整體而言，改革後個人所得稅稅收占 GDP 比例略微增加。公司所得稅稅率於採行單一稅率後仍維持 25%，與個人所得稅稅率齊平，於 2006 年起並調降為 15%，改革後公司所得稅稅收占 GDP 比例微幅增加。

² 原先為五級累進稅率制，稅率範圍為 10%~33%。



(四) 俄羅斯

自 2001 年起，俄羅斯將原本的三級稅率結構(12%、20%、30%)，一律調整為單一稅率 13%，並大幅調升免稅額額度，採行多項措施以擴大個人所得稅稅基，包括取消現役軍人所得免稅之優惠等；且於改革所得稅制度的同時，也輔以稅務管理及查緝規範的同步革新。改革當年度，個人所得稅稅收占 GDP 比例大幅增加³，於扣除 18%物價上漲率後，稅收實質成長 28%。2002 年稅收實質成長 24.6%；2003 年稅收實質成長 15.2%。此一結果，符合拉佛曲線(Laffer Curve)⁴理論。而稅收成長理由，主要是源自經濟成長。

俄羅斯的公司所得稅稅率於改革前原為 30%，於 2001 年採行單一稅率制後逆勢調高為 35%，係迄今所有改採單一稅率的國家中，逆勢調高公司所得稅稅率者，惟公司所得稅稅率自 2002 年起調降為 24%。

(五) 烏克蘭

自 2004 年起，烏克蘭以 13%的單一稅率取代原先 10~40%的累進稅率⁵，且個人所得額在基本生活費 1.4 倍以下者，免稅額大

³ 一般認為，俄羅斯稅收增加的主因並非改採單一稅率，而係因國內經濟自 1999 年強勁復甦後，持續呈現高度成長，致使稅收增加之故。以採行單一稅率的 2001 年為例，當年度經濟成長率為 5.1%，稅前實質薪資所得則大幅成長 11.6%。

⁴ 拉佛曲線係呈現稅收與稅率間之關係，當稅率很低時，提高稅率可增加稅收；但當稅率提升到某一使稅收達最大的最適稅率水準後，再提高稅率反而會減少稅收，因此，若現行稅率屬於偏高水準，則降低稅率可增加政府稅收。

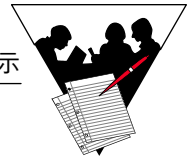
⁵ 自 2007 年起調升為 15%。

幅提高 2.6 倍；惟所得額若超過基本生活費 1.4 倍，則完全取消個人免稅額。此外，並同步採行多項擴大稅基措施，例如將原先免稅之利息所得納入個人所得額、消除特定職業別之免稅等，惟改革後個人所得稅稅收占 GDP 比例明顯減少。烏克蘭之公司所得稅稅率，由實施單一稅率前的 30% 調降為 25%，並消除諸多免稅規定，改革後之公司所得稅稅收占 GDP 比例略呈下降。

(六) 斯洛伐克

斯洛伐克係於 2004 年採行單一稅率，稅率為 19%⁶，取代原先五級制(10~38%)的個人所得稅稅率，個人免稅額也大幅提高 1.1 倍，約達平均薪資水準的 60%；占平均每人 GDP 比率為 32.1%，皆為採行單一稅率國家中最高者，惟諸多免稅規定也同步廢止，例如刪除現役軍人及法官之薪資免稅規定，取消部分利息所得與資本利得免稅優惠等。公司所得稅稅率也由原先 25% 改採 19% 的單一稅率，與個人所得稅稅率齊平，並配合放寬加速折舊及虧損後抵之規定，以使企業會計處理更具彈性。稅收方面，個人所得稅及公司所得稅稅收占 GDP 比例於改革次年度均呈下降，合計之所得稅稅收占 GDP 比率，於改革次年度降低 1.1 個百分點。就稅負分配面，單一稅率制個人所得稅，以家庭為申報者，稅負會減輕，但對單身者稅負會增加。

⁶ OECD(經濟合作暨發展組織)的成員國中，迄 2007 年為止，僅斯洛伐克及冰島採行單一稅率。



(七) 喬治亞

喬治亞於 2005 年始採行單一稅率制，採行前原為四級制稅率結構(12~20%)，平均有效稅率為 18%，改革後的單一稅率調整為 12%，與改革前的最低邊際稅率相一致。喬治亞新稅制的最大特點為完全取消個人基本免稅額，造成個人應納稅額與所得額呈等比例，取消基本免稅額的目的係為便於薪資所得之扣繳，惟在改革前，個人基本免稅額占人均 GDP 比率也尚不及 5%，因此對申報者而言不致產生重大影響。公司所得稅方面，適用稅率於改革後仍維持 20%，並未進行調整。就稅收占 GDP 比例之增減而言，改革後個人所得稅微幅減少；公司所得稅略微增加。

(八) 羅馬尼亞

羅馬尼亞自 2005 年起，採行個人所得稅稅率 16% 的單一稅率，取代原先 18%~40% 的五級累進稅率制，個人基本免稅額則微幅調升。為配合單一稅率制的實施，公司所得稅稅率也由原先的 25% 降為 16%。於改革當年度，個人所得稅及公司所得稅稅收占 GDP 比例，均呈減少。

三、改革特色

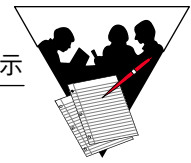
(一) 早期稅率高、後期稅率低：較早實施單一稅率制的國家(包括愛沙尼亞、立陶宛、拉脫維亞)，其個人所得稅稅率均設定在較高水準，與改革前的最高邊際稅率相近，其中立陶宛個人所得稅稅率更高達 33%。相對而言，自 2000 年後方實施單一

稅率的國家(如俄羅斯、烏克蘭)，其個人所得稅稅率均設定在較低水準(低於 20%)，接近改革前的最低邊際稅率。

- (二) 部分採行國家之公司所得稅與個人所得稅稅率齊平：部分採行單一稅率制的國家，包括愛沙尼亞、拉脫維亞、斯洛伐克及羅馬尼亞，其公司所得稅稅率水準，均調整為與個人所得稅稅率齊平，將可有效消除不同稅率水準造成的租稅扭曲(distortion)效果⁷，並降低高所得者透過租稅規劃，以規避稅負的租稅誘因。
- (三) 以「稅率單一化、有基本免稅額」類型為主：本文第貳章分析單一稅率制類型有四種，東歐國家主要以第二種類型「稅率單一化、有基本免稅額」為主，再配合第三種類型「個人及企業均適用相同的單一稅率」。第四種類型則未採用。
- (四) 降低稅率水準：與採行單一稅率前的最高邊際稅率相較，除俄羅斯逆勢調高公司所得稅稅率⁸，以及立陶宛維持個人所得稅稅率與改革前最高邊際稅率相同外，絕大多數國家均調降稅率。羅馬尼亞的個人所得稅稅率，甚至較改革前的最低邊際稅率為低。
- (五) 調高個人基本免稅額：在個人基本免稅額方面，除拉脫維亞

⁷ 在不考量股利及資本利得稅下，若公司所得稅與個人所得稅之稅率齊平，則個體決定要以何種形式(公司或個人)來進行經濟活動之決策，將不受租稅因素之干擾，降低稅率造成的經濟扭曲效果，提升經濟效率。

⁸ 俄羅斯公司所得稅稅率由改革前的 30%，於 2001 年改革後調高為 35%，且為所有採行國家中稅率最高者，惟自 2002 年起調降為 24%。



微幅調降、喬治亞完全取消外，大多數國家均調高免稅額度，其目的係為減輕低所得者的租稅負擔，並降低稅務管理的稽徵成本。

- (六) 同步採行擴大稅基配套措施、促進稅制公平：部分國家於採行單一稅率制時，也同步採行多項擴大稅基的配套措施，例如俄羅斯、烏克蘭、斯洛伐克等均刪除特定職業別的薪資免稅規定，透過大幅刪除租稅減免及租稅優惠規定，除可促進稅制的水平公平外，也可增廣稅源、擴大稅基。
- (七) 改革後稅收占 GDP 比例互有增減：由於各個國家的改革幅度與改革內容均有所差異，加以經濟狀況各有不同，於採行單一稅率後當年度，稅收占 GDP 比例互有增減(詳表 4)，惟若以全體採行國家之平均值觀察，則個人及公司所得稅稅收占 GDP 比例均減少。在個別稅收方面，立陶宛、拉脫維亞及俄羅斯之個人所得稅占 GDP 比例均呈增加；公司所得稅占 GDP 比例則有拉脫維亞、俄羅斯及喬治亞呈現成長。

四、改革效益

- (一) 經濟表現明顯好轉：稅率高低及稅制複雜程度雖非影響一國經濟成長表現的絕對因素，卻也是重要因素之一。觀察東歐國家採行單一稅率制之經驗，單一稅率制降低原先累進稅率制下較高的邊際稅率，減輕勞動者及企業的租稅負擔，提升就業及投資誘因，有助於促進經濟成長。將採行單一稅率國

家的平均經濟成長率進行比較(詳表 5)，於採行前，所有國家的平均經濟成長率僅 0.4%，而採行單一稅率後，平均經濟成長率大幅上升為 5.8%。就個別國家而言，除烏克蘭略微減緩(統計期間的平均經濟成長率由 7.4%降為 7.0%)，以及羅馬尼亞維持平穩(均為 6.0%)外，絕大多數國家的經濟成長表現均明顯好轉，尤以早期採行的國家，所獲成效最為顯著，例如愛沙尼亞於改革前的平均經濟成長率為負 10.0%，改革後跳升為正成長 4.6%；立陶宛也由負成長 12.1%轉為正成長 1.8%。一般文獻咸認，採行單一稅率是促使東歐國家經濟轉佳的原因之一，當然東歐國家推動其他市場經濟改革，也有所助益。

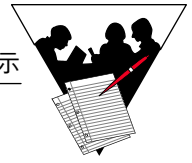
表 5 經濟成長率表現

| 採行年度 | 採行後 | | 採行前 | |
|------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| | 經濟成長率 (%) | 統計期間 | 經濟成長率 (%) | 統計期間 |
| 愛沙尼亞 | 4.6 | 1994-1997 | -10.0 | 1990-1993 |
| 立陶宛 | 1.8 | 1994-1997 | -12.1 | 1990-1993 |
| 拉脫維亞 | 6.2 | 1997-2000 | -1.5 | 1993-1996 |
| 俄羅斯 | 6.1 | 2001-2004 | 3.1 | 1997-2000 |
| 烏克蘭 | 7.0 | 2004-2006 | 7.4 | 2000-2003 |
| 斯洛伐克 | 6.3 | 2004-2006 | 3.1 | 2000-2003 |
| 喬治亞 | 8.6 | 2005-2006 | 6.8 | 2001-2004 |
| 羅馬尼亞 | 6.0 | 2005-2006 | 6.0 | 2001-2004 |
| 平均 | 5.8 | | 0.4 | |

註：1.以採行單一稅率前、後各 4 年之平均經濟成長率進行比較。

2.部分國家(如烏克蘭)因採行單一稅率之期間不足 5 年，統計期間僅計算至 2006 年為止。

資料來源：Global Insight Inc., World Overview, June, 2007.



- (二) 吸引外商直接投資：影響外商直接投資的因素相當廣泛，例如經濟發展狀況、政治穩定與否、勞動條件優劣、薪資水準高低、市場規模大小、是否鄰近主要市場等，而稅率僅只是其中一項考量因素。惟若其他條件相同下，則稅率越低越有利於吸引外商直接投資，而單一稅率改革所造成的國際宣傳效果，也不容忽視。東歐國家於採行單一稅率制度後，對於吸引外商直接投資確實產生具體成效，如愛沙尼亞當年度外商直接投資金額增加 32.1%；立陶宛當年度增加 3.3%、次年度大增 135.5%；拉脫維亞增加 36.4%；俄羅斯微增 1.3%。
- (三) 個人所得稅及公司所得稅稅收均有增加：東歐國家實施單一稅率制後的稅收成長率(詳表 6)，在個人所得稅方面，除斯洛伐克外，均有顯著成長，尤以實施後第 1 年成長幅度最為明顯；在公司所得稅方面，實施後 3 個年度互有增減，且增減幅度並未有一致性的趨勢，惟平均而言，各年度仍呈現正成長。
- (四) 降低稅捐稽徵成本及納稅人的依循成本：東歐國家於改採單一稅率制後，已降低稽徵機關審核申報案件的管理成本，以及查緝不法逃漏稅時投入的稽徵成本，並有效防杜稅務人員貪污、收受賄賂等不法行為；納稅義務人也因所得稅制度簡化，應納稅額計算簡便，減輕申報所得稅時的依循成本 (compliance cost)，並降低不實申報或申報錯誤的可能性。另一方面，因多項租稅減免措施的取消，稅捐機關於界定應課稅之稅基時將更無爭議，有助於消除徵納雙方對於所得認定

之歧異，提升稽徵效率。由於租稅體系的稽徵、管理成本及依循成本不易精確量測，尚無法確知實務上的具體量化效益。

表6 實施單一稅率制後稅收成長率

單位：%

| | 採行年度 | 實施後第1年 | | 實施後第2年 | | 實施後第3年 | |
|-------|------|--------|-------|--------|-------|--------|-------|
| | | 個人 | 公司 | 個人 | 公司 | 個人 | 公司 |
| | | 所得稅 | 所得稅 | 所得稅 | 所得稅 | 所得稅 | 所得稅 |
| 愛沙尼亞 | 1994 | 38.8 | 1.3 | 21.4 | -15.1 | 20.4 | 37.9 |
| 立陶宛 | 1994 | 42.1 | -18.5 | 23.5 | 33.4 | 33.2 | 29.4 |
| 拉脫維亞 | 1997 | 16.3 | 17.5 | 12.6 | -0.2 | 8.7 | -20.1 |
| 俄羅斯 | 2001 | 44.9 | -2.7 | 27.4 | 21.9 | 23.9 | 83.4 |
| 烏克蘭* | 2004 | 31.8 | 44.1 | - | - | - | - |
| 斯洛伐克* | 2004 | -0.7 | 19.5 | - | - | - | - |
| 平均 | | 28.9 | 10.2 | 21.2 | 10.0 | 21.6 | 32.7 |

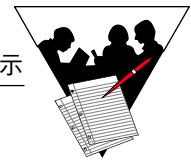
註：*烏克蘭及斯洛伐克因係於2004年始實施單一稅率制，故尚缺乏實施後第2年(2006)及第3年(2007)之資料。

資料來源：IMF, Government Finance Statistics, Yearbook 2006.

五、改革後之潛在疑慮

針對單一稅率制之潛在疑慮，主要係針對租稅公平性能否維持。

由於基本免稅額的存在，單一稅率制下之平均稅率具有累進的性質，若所得額超過基本免稅額，則隨著所得總額增加，平均稅率相應提高，惟仍無法如同累進稅率制度般具有高度的所得重分配效果；且由於改革後的單一稅率較改革前的最高邊際稅率為



低，對於原本適用最高邊際稅率的高所得個人而言，等同於變相的減稅效果；而對於原本適用最低邊際稅率的低所得者而言，若單一稅率較原先的最低邊際稅率為高，則相當於變相的加稅，以斯洛伐克為例，改革後的個人所得稅單一稅率為 19%，對於原本適用最高邊際稅率 38% 的個人而言，租稅負擔相對降低；而對於原本適用最低邊際稅率 10% 的個人則相對提高，因此，單一稅率制能否促進租稅公平，頗受各方質疑。

針對此項質疑，提倡單一稅率制者則予以反駁指出，由於實施單一稅率制時，也同步配套以取消租稅減免等擴大稅基措施，而往往原先的租稅減免優惠僅有高所得者可享有，刪除租稅減免優惠將可加重高所得者應納稅負，維護租稅公平；另一方面，藉由革新稅務稽徵制度，強化查核效率，以消除高所得者規避租稅誘因，使其依法誠實納稅，也可減緩稅率降低後，可能造成的不公平。

肆、對全球所得稅改革之影響

受東歐國家採行單一稅率制風潮影響，所得稅制改革近年來已蔚為國際間稅改的新潮流，其主要思潮均以擴大稅基、降低邊際稅率以及稅率扁平化為主軸，期能達到減輕租稅負擔、促進稅制公平、提升租稅效率、簡化稅務制度之目標。部分國家已著手進行所得稅制改採單一稅率制的內部評估，例如：美國、英國、加拿大、瑞士、挪威以及波蘭等，已就單一稅率制的可行性及稅

率高低進行研究分析，冰島、捷克、阿爾巴尼亞甚至已宣布實施單一稅率制。略述如次：

(一) 美國

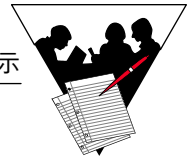
在美國，有學者、研究機構及基金會，倡導實施單一稅率制。如 2005 年 5 月間 FreedomWorks 基金會主席 Dick 在國會作證時指出，現行美國所得稅制存有複雜、不公平、影響經濟發展及降低納稅意願等問題，必須經由實施單一稅率制，予以解決。建議個人及公司所得稅，稅率均訂為 17%。實施單一稅率制另一理由，可增加美國投資與工作機會。因在全球經濟下，投資與工作機會易從高稅負國家，移到低稅負國家。換言之，有良好稅制國家，易獲得國外資金及人才，單一稅率制可獲得此效益。

美國 Wikipedia 基金會亦於 2007 年 7 月出版「Flat tax」一文。該基金會建議美國對公司及個人所得稅，實施單一稅率制，稅率均訂為 17%。個人所得稅中，已婚者兩人扣除額為 26,200 美元，單身者 13,100 美元，每一扶養者 5,300 美元。

目前美國聯邦個人所得稅採累進稅率，州個人所得稅則有五個州採單一稅率制。此五個州為：伊利諾州、印地安納州、麻州、密西根州及賓州，稅率介於 3%到 5.3%之間。

(二) 英國

英國經濟研究單位 Adam Smith Institute 在 2004 年發表「Flat tax: The British Case」一文，主張英國應實施單一稅率制，稅率



訂為 20%，對個人有 5 千英鎊免稅額，並取消 30 多項租稅優惠措施，預期對經濟及社會，有正面效益。英國現行所得稅制愈趨複雜，一般民眾不易瞭解，且必須耗費資源以符合稅法規範。單一稅率制簡單易懂，民眾較易接受。

(三) 加拿大

加拿大國家政策研究中心也倡導實施單一稅率制。該中心指出，加拿大個人所得稅最高稅率為 48%，遠較美國 39.6% 為高，應改為 17% 單一稅率，且每人免稅額為加幣 1 萬元。

(四) 瑞士

瑞士聯邦政府目前課徵的個人所得稅，係採稅率級距高達九級的累進稅率制，且免稅額之計算有諸多規定，造成個人所得稅的稅務處理方式相當繁瑣，促使瑞士政府考慮改採單一稅率之可行性。據瑞士聯邦稅務管理局針對以單一稅率制替代現行累進稅率制所做研究，在維持稅收中立性的原則下，當個人所得額超過基本免稅額時，應課徵之單一稅率設定值為 24%⁹。預期若改採單一稅率，將可簡化個人所得稅的繁雜制度。

(五) 挪威

在維持稅收中立的架構下，挪威統計局及挪威財政部於 2005

⁹ 在單一稅率架構下，瑞士當局並未考慮將公司所得稅稅率與個人所得稅稅率齊一化，惟公司所得稅稅率(於 2003 年為 24.1%)與研議的個人所得稅單一稅率(24%)相當接近。

年共同建立一套靜態的租稅模擬模型，評估由現行二元所得稅制度(dual income tax)¹⁰，轉換為單一稅率制度之可行性及潛在影響。依據模擬結果，若以廢除所得稅中的各項減免規定(基本免稅額及利息支出扣除額除外)做為配套措施，則單一稅率的設定將為28.7%，略高於累進稅率制下的最低邊際稅率(28%)。

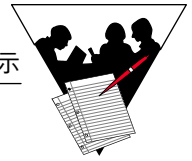
(六) 波蘭

波蘭政府近年來推動的個人所得稅改革，係以降低稅率、擴大稅基為目標，包括取消多項租稅減免規定、將社會福利救濟納入課稅所得等，個人所得稅稅率結構則採四級累進級距，分別為19%、30%、40%及50%。依據波蘭財政部針對單一稅率制方案的評估結果，若完全取消免稅額及扣除額，可採行稅率15.4%的單一稅率；若保留基本免稅額，則單一稅率須提高為20.5%。雖然改採單一稅率將可簡化課稅制度、提高稅務透明度，並擴大個人所得稅稅基，惟波蘭政府尚未決定採行。

(七) 冰島

冰島個人所得稅原先為二級累進稅率制，稅率分別為36.78%及39.78%(2005年)，但自2006年起實施個人所得稅單一稅率制，是經濟先進國家中首先實施者，稅率訂為36.75%，是已實施國家最高者。稅率雖高，冰島相信可減少經濟扭曲。事實上，冰島極力推動稅改，如公司所得稅稅率自2002年起由30%降為目前的

¹⁰ 資本利得(capital income)按稅率28%的比例稅課徵；薪資所得(wage income)按三級累進稅率(28%、40%、43.5%)課徵。



18%，是工業國家中最低者。稅率降低，提高投資誘因及促進經濟成長，稅收也成長，符合拉佛曲線理論。

(八) 捷克

捷克總理 Mirek Topolánek 於 2007 年 4 月間宣布，將自明年起實施個人所得稅單一稅率制，稅率訂為 15%。現行個人所得稅稅率，為 12% 至 32% 間累進稅率。另，公司所得稅稅率將由現行 24%，於 2010 年降為 19%。為實施單一稅率制，捷克政府提出之配套措施包括縮減社會福利支出等，且須獲得民眾支持，方能順利推動。捷克現有的赤字占 GDP 比例為 4%，必須縮減赤字，才能符合歐盟 3% 規範，期能在 2010 年加入歐元行列，為達到此一目標，期透過單一稅率制之推動，以增加稅收、降低赤字。

(九) 阿爾巴尼亞

阿爾巴尼亞於 2007 年 5 月宣布，將於明年起實施單一稅率制，稅率為 10%，將為全歐最低者，藉以創造良好的投資環境與提高經濟競爭力。同時，公司所得稅稅率將由現行 20%，大幅降至 10%。反對者認為，此一減稅措施將使企業及高所得者獲利，卻使低所得者稅負加重。且公司稅稅率大幅降低，將會使稅收減少。

伍、對我國所得稅改革之啟示

東歐國家近年來推動的所得稅單一稅率制，在改革方式及採行內容上雖有所差異，惟其主要目的均在改善國內租稅體系效

率，創造友善投資環境，對外商釋出改革開放的訊息，邁向更為國際化、自由化的市場經濟。經由東歐國家改革所得稅制，採行單一稅率制的經驗，我國當可從中獲取寶貴啟示，以供未來推動所得稅相關稅制改革時之參考。說明如下：

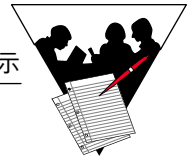
(一) 綜合所得稅最高邊際稅率之適度調降

我國目前綜合所得稅最高邊際稅率達 40%，與營利事業最高邊際稅率 25% 差距甚多，企業將所獲盈餘保留，以協助股東規避綜合所得稅之誘因甚大；而稅率偏高也造成高所得者進行租稅規劃或租稅規避的誘因，不利於稅捐稽徵之有效執行。我國當可參採單一稅率之改革經驗，合理調降綜合所得稅最高邊際稅率，以鼓勵高所得者誠實申報納稅，進而引導個人海外所得回流，並縮小綜合所得稅與營利事業所得稅最高邊際稅率之差距，當有助於未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅之調整或取消。

(二) 基本免稅額之調高

從東歐國家改革經驗中可觀察到，大部分國家均大幅調高基本免稅額，以減輕稽徵機關業務量，並降低一般所得者的租稅負擔。我國似可學習此一作法，調高個人基本免稅額¹¹，除可減少所得稅納稅申報案件，降低徵納雙方的稽徵成本外，亦可減輕低所得者的租稅負擔，俾使稽徵機關更有餘力查核高所得者的逃漏稅行為。

¹¹ 就我國現行所得稅架構，基本免稅額應指個人免稅額，按 95 年度所得稅申報規定，個人免稅額為每人 77,000 元，但年滿 70 歲以上者每人 115,500 元。



(三) 現行所得稅制度之簡化

我國現行所得稅制度架構係以「所得稅法」為基礎，該法條列多項所得稅減免規定，除此之外，尚有其他特別法律規範所得稅減免，例如「促進產業升級條例」、「促進民間參與公共建設法」、「獎勵民間參與交通建設條例」、「國際金融業務條例」、「科學工業園區設置管理條例」、「企業併購法」等，致使所得稅稅基嚴重侵蝕，加以我國於95年起實施最低稅負制，更造成所得稅制益趨複雜化。未來如若能取消絕大多數的租稅優惠(即擴大稅基，為東歐國家推動單一稅率制之配套措施)，應可配套廢止最低稅負制，以大幅簡化現行稅制，提升稅捐稽徵效率，朝向更簡便、更透明的稅制邁進。

(四) 所得稅租稅優惠之合理限縮

觀諸東歐國家所得稅制改革趨勢，於調降稅率時，也同步輔以擴大稅基的配套措施，例如取消特定職業別之薪資免稅優惠等，因此，為推動所得稅制改革，我國也宜檢討過當的所得稅租稅優惠，刪除特定職業別或產業別之租稅減免，例如軍教薪資免稅優惠宜加速推動取消、促產條例適用範圍宜合理規範等，並審慎考量各項免稅所得相關規定，例如證券交易所得、儲蓄投資特別扣除等，以擴大所得稅稅基，促進稅制的公平正義。

參考資料

1. 楊建成、張靜貞、林國榮、鍾經樊(2006)，促進產業升級條例租稅減免措施、兩稅合一制度及最低稅負制度之總合檢討，財政部賦稅署委託研究報告。
2. 孫克難(2006)，「所得稅改革的三大主軸與六大迷思－租稅減免、課稅公平與兩稅合一」，永豐金融季刊，第35期。
3. Adam Smith Institute (2004), “Flat Tax - The British Case”, London.
4. Arney, Dick (2005), “The Case for the Flat Tax”, *Freedom Works*.
5. Brook, A., Leibfritz, W.(2005), “Slovakia’s Introduction of a Flat Tax as Part of Wider Economic Reforms”, *OECD Economics Department Working Papers*, No.448.
6. Hall, Robert E., Rabushka, Alvin .(2007), “The Flat Tax”, *hooverpress*.
7. Ivanova, A., Keen, M., and Klemm, A.(2005), “The Russia Flat Tax Reform”, *IMF Working Paper*, No.16.
8. Keen, M., Kim, Y., and Varsano, R. (2006), “The “Flat Tax(es)” : Principles and Evidence”, *IMF Working Paper*, No.218.
9. Lomas, Ulrika., “Czech Government Announces Bold Tax Reform Plans”, <http://www.tax-news.com> ,05 April 2007.
10. Mitchell, Daniel (2007), “Iceland Joins the Flat Tax Club”, *Cato Institute, Tax and Budget*, No. 43.
11. Moore, D.(2005), “Slovakia’s 2004 Tax and Welfare Reforms”, *IMF Working Paper*, No.133.
12. OECD(2006), “Fundamental Reform of Personal Income Tax”, Paris.
13. OECD (2006), “Reforming Personal Income Tax”, *Policy Brief*.
14. Stepanyan, V.(2003), “Reforming Tax Systems: Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union”, *IMF Working Paper*, No.173.
15. <http://en.wikipedia.org>(2001), “Flat Tax”.
16. <http://www.euractiv.com>(2005), “Flat Tax”.