

台港及海外中文报刊资料专辑

经济学研究

第4辑

书目文献出版社

编 后 记

本辑开篇选载了《马克思早期经济思想的述评》一文。战后西方兴起的《马克思学》有一个基本趋势或主要特征，那就是把青年马克思和老年马克思分割开或对立起来，用人道主义来取代马克思主义。本文作者认为青年马克思“以人本主义来解释经济现象”，“经济学回归到人学”，就反映了这一特征。当然，人道主义思想在马克思主义发展史中的地位和作用是一个可以研讨的问题，爰载此文供研究者参考。

在经济研究中运用系统论的原理和方法，这是一个重要的新趋势，也是我们应予关心的问题。本辑所选《经济景气整合诊断法的建立与台湾的应用实证》一文提出，所谓“经济景气整合诊断法”即整合“客观统计分析”与“主观情势判断两个体系而构成的景气预测系统方法”，论述当详，对我们的研究不无参考价值。

《从理论方面谈营业加值税》一文论述了二次战后这一“新型租税”的发展趋势和课征方法，对其优缺点也作了较全面的探讨，可以一读。

《经营情报制度》一文提出，近十年、特别是近五年，各国企业界都在纷纷讨论“经营情报制度”，即根据决策理论应用现代科技手段和数学方法，提供适用的情报资料，以保证经营管理的正确决策与有效控制。论述虽不详，读后也可略窥梗概。

《企业行销的法律限制》一文，主要根据美国的资料介绍企业行销决策及各项法案限制的情况，认为拟订有关法律，使企业行销决策有客观的是非标准，是“商业现代化的先决问题”，读后似觉不无启发。

其他四篇有关投资的论文，也提供了一些有价值的资料，可供研究者参阅。

经 济 学 研 究 (4)

——台港及海外中文报刊资料专辑
北京图书馆情报服务中心剪辑

书目文丛出版社出版
(北京市文津街六号)

河北省南官市印刷厂印刷

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

787×1092毫米 1/16开本 5印张 128千字

1986年10月北京第1版 1986年10月北京第1次印刷

印数1—4,000册

统一书号: 4201·5 定价: 1.30元

〔内部发行〕

出版说明

由于我国“四化”建设和祖国统一事业的发展,广大科学研究人员,文化、教育工作者以及党、政有关领导机关,需要更多地了解台湾省、港澳地区的现状和学术研究动态。为此,本中心编辑《台港及海外中文报刊资料专辑》,委托书目文献出版社出版。

本专辑所收的资料,系按专题选编,照原报刊版面影印。对原报刊文章的内容和词句,一般不作改动(如有改动,当予注明),仅于每期编有目次,俾读者开卷即可明了本期所收的文章,以资查阅;必要时附“编后记”,对有关问题作必要的说明。

选材以是否具有学术研究和资料情报价值为标准。对于某些出于反动政治宣传目的,蓄意捏造、歪曲或进行人身攻击性的文章,以及渲染淫秽行为的文艺作品,概不收录。但由于社会制度和意识形态不同,有些作者所持的立场、观点、见解不免与我们迥异,甚至对立,或者出现某些带有诬蔑性的词句等等,对此,我们不急于置评,相信读者会予注意,能够鉴别。至于一些文中所言一九四九年以后之“我国”、“中华民国”、“中央”之类的文字,一望可知是指台湾省、国民党中央而言,不再一一注明,敬希读者阅读时注意。

为了统一装订规格,本专辑一律采取竖排版形式装订,对横排版亦按此形式处理,即封面倒装。

本专辑的编印,旨在为研究工作提供参考,限于内部发行。请各订阅单位和个人妥善管理,慎勿丢失。

北京图书馆文献信息服务中心

目次

马克思早期经济思想的述评(上、下)	洪镰德	一
从理论方面谈营业加值税	周玉津	九
经济预测失灵之原因及如何补救	陆民仁	一六
经营情报制度	陈玉燕	一九
企业行销的法律限制	戴 郭	二六
薪资合理化在企业发展中的重要性	徐瑞雄	三〇
中、美、日风险性投资办法比较观	张一梦	三六
全球性投资规划及策略	蔡信夫 周柏苍	1
剖析通货膨胀对投资决定的影响	陈以利	7
从经营风险谈创业投资	王美兰	12
经济景气整合诊断法的建立与台湾的应用实证	张果为	20

馬克思早期經濟思想的述評(上)

孫錄德

二、馬克思的報業生涯

人皆知，馬克思將其後半生全力投入於資本主義的分析，且以其經濟學的著作「資本論」而揚名後世。可是他早期的思想中，政治經濟學所佔的比重並不大。我們還可以指出，在柏林大學就讀中的青年馬克思，儘管遍讀羣書，包括古代希臘、羅馬、以及中世紀，乃至日耳曼的文學、哲學、法等著作，對政治經濟學卻不感興趣，甚至連一本經濟學的作品都未曾涉獵過。①難怪恩格斯事後都承認：早期的馬克思對經濟學固然無知。②

不過這種說法也未必可靠。原因是青年時代的馬克思一直醉心於黑格爾的精神現象學，尤其是迷戀著黑格爾的辯證法。而黑格爾年輕的時候便熟讀亞丹·斯密的「原富」一書，因之強調「勞動」是人所以為人、以及人所以異於禽獸的特徵。由是可知廿三、四歲以前的馬克思對英國古典的政治經濟學，不能說毫無概念。更何況此時的馬克思把黑格爾的學說當作勞動的哲學來看待，他還在「黑格爾法律哲學的批判」(一八四三)一稿中，論述市民社會與國家等制度。這些方面的評述，顯示馬克思對人的需要之理論、對佔有的理論、對分工的理論，一言以蔽之，對古典的經濟學之基本概念，應該相當熟悉才對。③

我們不妨先考察他早期的履歷，及其言論思想。大學畢業不久的馬克思，因為找不到側身杏壇

的機會，遂與友人籌辦刊物，且從事短暫的新聞、傳真工作。自一八四二年四月開始，他為「萊茵日報」撰稿。同年十月被任命為編輯，至次年三月被迫辭職封筆為止，先後為該報撰寫社論、短評、報導、論駁等不下三十篇長短不同的文章。他立論涉及的範圍相當廣泛，由言論與教學自由的倡導，至共產主義指控的反駁，由邦議會立法草案、區域改革、離婚法審議等的評論，至為葡萄酒果農貧困的呼籲等。這是青春正盛的馬克思由哲學的省察，轉向政治的分析底開始。這時他滿懷黑格爾哲學的理想，以及費爾巴哈批判宗教的精神，企圖藉輿論力量的喚起，來建立一個尊重人權，實現自由，合乎人性的國家。

但是，在他短暫的報業生涯裏，馬克思發現理想與實際有極大的差距，它們之間甚至矛盾重重。特別是他目睹當時萊茵邦邦議會(Stände)罔顧公義，只為有產者的私利，不惜把國家的公器當做階級的工具，實令讀者不齒。其中尤其是議會對土地所有權的重新重訂分割，對拾取殘枝敗葉的小百姓以森林業來處理的立法措施，都使馬克思憤憤填膺，也使他體會到社會的不公與階級利益的對立。此外，有關東西兩河流域葡萄種植業的果農所面臨的貧困，以及議會對此民生問題所引發的自由貿易抑關稅保護的爭論，也使投身報界的馬克思深感問題的複雜與解決的困難。由是造成他自覺經濟學知識的不足，也是促成他開始注視「物質利益」的開端。④

此時值得我們注意的，是在邦議會審議森林法草案中，主張將竊賊、貧民、廢物、敗壞的小民的勞力，逕交給林產所有權者支配，俾補償後者「失竊」的損失。此一不人道的立法草案，使青年馬克思發現非自願的勞動，也即被迫的勞動居然可以透過法律的手續正當化，這便埋下他日後提出「剩餘價值論」的思想種子。⑤

(一) 人的解放

由於對社會不公的憤懣，對政治權勢濫用的抨擊，使血氣方剛的馬克思底批判箭頭，從政治與社會的層面轉向經濟的核心。這也可以說，他由市民階級所主導的社會之評論，而轉到這一階級與勞動階級之間利益衝突的分析上。早在「黑格爾法律哲學的批判」中，馬克思便已體認到「直接勞動階層」(der Stand der unmittelbaren Arbeit)——廣大的勞工羣眾——雖構成市民社會的基礎，但卻非市民社會的主導力量。

在一八四四年於巴黎發行的「德法年鑑」刊物中，馬克思發表了兩篇重要的文章，反映了他這一時期的思想。第一篇：「論猶太問題」(一八四三年撰寫)，他比較宗教解放與政治解放的不同，考察政治解放與人的解放之關連。同時也指出金錢與私有財產的關係。認為這種關係乃是導致人異化的原因。是故他主張只有消除異化，人才有重獲自由之望，人才有解放之望。

另一篇文章：「黑格爾法律哲學批判導言」(一八四三——一八四四之間撰寫)則透露馬克思

期待無產階級的自我解放，俾作為全人類解放的先聲。至於德國怎樣會出現無產階級呢？馬克思說：並非自然的貧窮造成無產階級；反之，是由於「工業的發展」促成無產階級的誕生。由於他預言日耳曼民族——一個具有哲學思考的民族——只有藉權利被剝奪的無產階級實行激烈的革命，才能獲取解放，因此他開始留意工業社會，特別是工業化初期的工廠制度，對無產階級生活的衝激。換言之，他開始考察人的物質生活條件。顯然，有關人的物質生活條件，也即經濟活動之考察不僅憑恃哲學的冥思反省，還必須佐以經驗科學的探究，於是他由哲學轉向經濟學的願望益形顯露。

此外，在上述「德法年鑑」兩篇文章中，馬克思已體會到「代表財富的工業界與政界的關係，是現代主要的問題」。但要改變工業界與政界的關係，單憑理論的口誅筆伐是無濟於事，最後仍要訴諸革命的實踐。馬氏說儘管「批判的武器無法取代武器的批判」，但「理論只要能够深入人心，獲取羣眾的支持時，仍有變成武器之可能。」^⑤那麼要導致德國人的解放，乃至全人類的解放，就要把哲學的理論灌輸給德國，乃至全世界的無產階級。「解放的頭是哲學，解放的心是無產階級。哲學如無法使無產階級超越，它本身也就無法得到實現。哲學如無法實現，則無產階級也無從超越。」^⑥

綜合上面的敘述，可知移居巴黎前後的青年馬克思底經濟思想，約有三點：第一、經濟現象的考察立基於哲學思維與經驗觀察的相輔相成，經濟理論與哲學省思密切而不可分；第二、理論與實踐應該合一，人們「物質生活條件」的瞭解，也即經濟

理論必須應用於革命的實踐上，俾改變不合理的現世；第三、經濟理論的最終目標，在求取無產階級，以及整個個人的解放。

(三) 哲學與經濟學

一直達到一八四四年夏天，馬克思在巴黎過着流放的生活，而與恩格斯再度晤面，於敬佩恩格斯卓越的經濟學見識之後，馬克思方才發憤鑽讀古典政治經濟學。他這一動讀經濟學名著的習慣，直至被迫離開巴黎遷居布魯塞爾(一八四五年二月)之後，迄未中斷。最後則在倫敦過流放生活時(一八四九——一八八三)，把全部精力放在政治經濟學的研究與寫作之上。

毫無疑問，在馬克思與恩格斯兩人當中，對政治經濟學最早予以注意，又能够加以批判的不是馬克思，而是恩格斯。早在一八四三年年底，恩格斯便撰寫了「政治經濟學批判」一文(後來發表於「德法年鑑」之上)。文中恩格斯批評了經濟學的舊由主義——包括亞丹·斯密、李嘉圖、馬爾薩斯與馬卡洛(John R. McCulloch)等人——把這些經濟學自由貿易的理論，拿來與工業化初期的英國之經濟實狀作一比較。雖然恩氏此一批評，仍嫌簡略且帶有道德譴責與辯證意味，但也隱含一點真理：那就是認為英國工業化初期的社會爭執，將不只限於不列顛島嶼而已，必將隨工業化的遍佈，而擴大至全球，成為「全人類的爭執」。

恩氏指出：由於私產的合法存在，造成資本與勞力的分立，勞資的對立使社會分裂為兩個敵對的階級：資產階級與無產階級。前者對後者的壓榨，使資本主義成為不道德與非人性的社會制度。此文的重兩點結論：即私產的非難與資本主義的譴責，

非大大地影響此後馬克思經濟思想發展的路數。

除此之外，恩格斯尚著有「英國勞動階級的現勢」一書，在一八四五年出版。此書雖然反映一個年輕社會批評者，對當時工人生活慘狀的道德憤怒，但也標榜作者與烏托邦社會主義決絕。以及對改良主義的放棄。他倡說暴力革命，俾實現其心目中的真實社會主義。這一作品也贏得馬克思衷心的讚賞。

由是可知，馬克思的博覽羣書，以及與恩格斯的切磋商量，是塑造他早期經濟學思想的兩條主要途徑。兩人自一八四四年九月合作之後，先後產生了三本作品，除「神聖家庭」一書得以發表刊行之外，其餘兩書遲到本世紀三十年代方才刊佈。這三本著作為「經濟與哲學手稿」(一八四四)、「神聖家庭」(一八四四)，以及「德意志意識形態」(一八四五——四六)。三書主要在說明馬恩對黑格爾唯心哲學之評價，以及澄清與費爾巴哈、鮑爾等黑格爾青年門徒的關係。

其中尤以「經濟與哲學手稿」一作品反映了這個時期馬克思的經濟觀。此一稿件又名「巴黎手稿」，包括四個部份。除最後一部份討論黑格爾的哲學與辯證法之外，前面三部份係牽涉傳統經濟學的評述，以及經濟現象背後的哲學問題。馬克思此一稿件的撰述係在徹底研讀亞丹·斯密、皮奎爾(Constantin Pecqueur)、盧頓(Charles Louis Constant)布列(Eugène Buret)、西斯蒙第(Jean C. L. S. de Sismondi)、詹姆斯·穆勒、謝瓦列(Michel Chevalier)等當代英、法、瑞士經濟學家的十五本著作之後，一邊抄錄一邊評述。該稿略有殘缺，頭一冊分成三欄，分述「工資」、「利潤」

與「地租」。後來變成兩欄的「利潤」與「地租」，最後則變成一欄整頁的「地租」。自第二冊以次，皆以整頁方式分敘資本與人的關係。③

(四)「巴黎手稿」的經濟學批判

1. 工資：

「手稿」的第一部份討論工資。馬克思開宗明義指出：「工資是資本家與工人經由敵對鬥爭所制定的。」在這個鬥爭中唯一的贏家是資本家，因為他除了利潤之外，尚其他的收入（地租、利息等）。對工人而言，資本、地產是與勞力分開，這一分開使工人遭受致命的打擊。馬氏旋述斯密之言，指陳普通工資的高低，是以工人維持最起碼生活之所需來決定的。於是對人力的需要，也就支配了人的生產，以及其他貨物的生產。由是可知工人的存在受制於貨物的存在，此不啻人變成了貨物。④

以上有關經濟基本「事實」(fact)的描述是古典經濟學的長處，這點馬克思也予正面的評價，特別是他也承認所謂「工資鐵律」的存在。他只是不同意傳統政治經濟學對經濟現象造成的「脈絡」(context)〔或稱境地〕底解釋而已。由此可知青年時代的馬克思經濟思想之方法學，是強調「事實」與「脈絡」的分離⑤。馬氏旋用這種事實與脈絡分開的方法指出：

「依據斯密的說法，一個社會中因多數人的受苦，而使社會籠罩在不樂的陰影之下。可是導致多數人不樂的原因，乃是由於社會的富有。而社會的富有又導源於經濟體系（概言之，乃為私人利益集

團之活動）。由是可知社會的苦難竟是經濟追尋的目標。」⑥

馬克思說：所有的財富都是勞力創造的果實，但創造財富的勞動者之收入卻偏低。古典經濟學者一方面承認財富源之於勞力，另一方面卻強調工資不超過最低生活水平，如此豈非自我矛盾？

在討論工資之餘，馬氏接著攻擊經濟領域中的競爭關係。競爭不僅造成工人與資本家敵對，也導致工人彼此之間的不和；由於爭取有限的工作職位，使工人形同水火，互不相讓。其結果少數的勞動者雖獲得溫飽，整個工人階級卻蒙受苦難。

2. 利潤：

馬克思指出資本所憑藉的不過是對別人勞動產品的私自佔有而已。由於實證法律的承認，使人變成資產的佔有者。資本家之擁有別人勞動成果的支配權，並非由於他有什麼特別的本領，而是由於他是財產的持有者底緣故。資本不過是「儲存的勞力」(aufgespicherte Arbeit)⑦。接著他說：「人力將天然產品轉化為製品的進步，並沒有使工資抬高，而是增加了贏利的資本投資，以及擴大增資。」顯然資本家收到人力加於天然的好處，也收到分工的好處。⑧

馬克思討論競爭與壟斷。他認為完全競爭可以解決壟斷的流弊。不過他懷疑完全競爭如何可以獲致。他認為競爭與壟斷絕非古典經濟學理論上事所能清楚分開的兩個不同之範疇，因為實上兩者是有密切連結的，其原因是這樣的：「只有當資本可以隨意擴散，而掌握於多數人的手中時，競爭才有可能……（可是）資本的擴散勢必造成資本累積於少數人手中……因為假使大的資本與小的資本相對立，在激烈競爭中必然大吃小，大資本完全壓倒小

資本。」⑨

在引述大與小資本之間競爭而最終止於壟斷的同時，馬克思也論及固定資本(Capital fixe)與動資本(Capital circulant)之關係。前者包括機械設備之類的資本，後者則為資本家用來償付工資與原料的金錢。馬克思認為造成利潤增加的因素，並非固定資本，而為流動資本。

最後，馬克思反覆地攻擊自由競爭所造成的無政府狀態。蓋此種狀態下，需要與供給缺乏協調。追求利潤的盲目律則壓倒人們真正的需求。傳統政治經濟學的短視膚淺，視國家為一大工廠，把人當做生產機器與消費財富來看待，都是他擁護的對象。

3. 地租：

馬克思引用賽伊的話指出：地主的權利最早源之於搶劫；又引用斯密之言：地主不耕作卻連土地天然的產品也儘量據為所有，向農民要求租金。顯然，地租為不勞而獲的得利。馬氏綜合前人的說法稱：「地租的建立係地主與佃農鬥爭的結果。所有政治經濟學都承認了這種利益的對立、鬥爭與戰爭是社會組織的基礎。」⑩地主儘量榨取佃農的收穫，使後者僅夠維持最低生活的所需。這種傳統經濟學反抗地主的說法，也為馬氏所接受。因此他在論述地主與佃農有關地租大小的決定時，也與他處理資本家與工人訂取工資的高低如出一轍。是故，地主所佔盡的好處與資本家的優勢無異。大地主與小地主的關係，也與大資本家與小資本家的關係類似。地主最後的歸趨，不是破產淪落，便是轉變為資本家。於是資本家與地主界線的混沒，使社會最終只剩下兩個階級，即「工人階級與資本家階

級」。

馬克思繼續分析封建制度轉化為工業社會經濟發展的情況，特別是討論經濟革命——資本的出現，財富的累積——對封建經濟造成的影響，也即使封建社會中原始的，直接的簡化經濟體系解體。他接着談及當時各方所廣泛爭論的土地之重劃。一方面有人主張土地劃分擴大，還原於封建時代的大地主之領地；另一方面又有人主張把土地繼續細分，劃分為更小的單位。這兩種主張剛好代表地主階級與新興工業階級不同的看法。馬氏指出兩派的觀點都有錯誤，都會導致地產集中，是擁有私產者私心自用在作祟。解決之道只有消滅私產，代之以「組合」(Association)，使它「同享大片地產的好處，而同時又能使土地重劃的好處，即公平，獲得實現」。「組合」建立在理性的基礎之上，故不需再假借農奴制度、終身賣契制，或私產的神秘，而使「人與土地愉快和諧的關係得以重建，使土地不再成為人類賦價殺價的犧牲品，而經由自由的勞動、自由的享受，使土地再度成為人真正的、親身的財產。」^①

不過在馬克思理想的「組合」尚未建立之前，地主階級與工業階級(資本家集團)同要受到競爭與壟斷的煎熬。

青年馬可思的經濟模型

由上面的敘述，我們不難體會青年時代的馬克思，對工業化初期的資本主義經濟運作，有他特殊的見解。這種見解自然塑造了他早期的經濟模型。根據他的看法，工業革命初期的經濟大略可分成兩個部門，即工業部門與農地部門。在每一部門之下又可以再分成兩部份。工業部門中的主要兩個羣體為：資本家與工人；農業部門中的主要兩個羣

體為地主與佃農。其中資本家與地主是有產者，掌握經濟大權；反之，工人與佃農則為無產者，只擁有勞力。財富的分配也因此以有產者佔大份，無產者佔小份。工資與地租的大小是有產者與無產者經由鬭爭而後決定的。有產者的收入，與其個人的努力無關；反之，生產者則完全倚賴有產者過活，其收入與其勞動不成比例。

馬克思這個經濟模型的基本假設為私有財產制度的存在，也即私產被法律與習俗所接受。在這個模型中自由競爭成為必然的現象。競爭的結果大魚吃小魚，造成資本或土地的集中，甚至壟斷，因為這種類型的經濟必然成為資本運動與發展(小資本變成大資本，地主變為資本家)的犧牲品。資本運動與發展的結果，造成農地部門隸屬或化解為工業部門之下。至此地步，經濟將不再分成工業與農業兩大部門，而是形成有產與無產兩大極端的階級。私產與競爭的存在表示整個經濟建立在內部矛盾的基礎上。在形成兩個極端之前，有產者與無產者的利益是尖鋒相對的。加之，每個階級的成員彼此之間，也因爭權奪利，而互相敵對。在社會極端化之後，不但兩個階級彼此敵對，連階級內的份子也你爭我奪。因此，解決之道只有取消私有財產制，代之以「組合」，以協調方式來化解人的利益衝突。

馬克思認為建立在私產與競爭之上的經濟體系有其缺點，因為它是一個徹底非理性的體系。在此體系中生產者不知需要與資源在何處，也不知道供需原則。此一非理性的體系最終必然會導致經濟的興旺與蕭條之景氣循環。^②

註釋

- ① D. I. Rosenberg, *Die Entwicklung der ökonomischen Lehre von Marx und Engels in den vierziger Jahren des 19. Jahrhunderts*, Berlin: Dietz-Verlag, 1958, s. 35.
- ② 參考恩格斯致梅林信(一八九二年九月二十四日)。Marx/Engels, *Werke*, Berlin: Dietz, 1968, Bd. 38, s. 481.
- ③ Ernest Mandel, *The Formation of the Economic Thought of Karl Marx*, trans. by Brian Pearce, London: NLB, 1971, pp. 11-12.
- ④ Marx/Engels, *Werke*, Berlin, 1961, Bd. 13, S. 7-8.
- ⑤ Mandel, *ibid.*, p. 13.
- ⑥ Marx/Engels, *Gesamt Ausgabe* (以下簡稱 MEGA), I/2, S. 177; Marx/Engels, *Collected Works* (以下簡稱 CW), vol. 3, p. 182.
- ⑦ MEGA, I/2, S. 182-183; CW, vol. 3, p. 187.
- ⑧ 手稿的德文經整理後刊於 MEGA, I/2, S. 187-438; CW, vol. 3, pp. 229-346.
- ⑨ MEGA, I/2, S. 189-191; CW, vol. 3, p. 235.
- ⑩ John Maguire, *Marx's Paris Writings: an Analysis*, London: Gill & Macmillan, 1972, pp. 42-44.
- ⑪ MEGA, S. 202-203; CW, p. 239.
- ⑫ MEGA, S. 191; CW, p. 247.
- ⑬ MEGA, S. 199; CW, p. 249.
- ⑭ MEGA, S. 214; CW, pp. 252-253.
- ⑮ MEGA, S. 195; CW, p. 260.
- ⑯ MEGA, S. 229; CW, p. 266.
- ⑰ MEGA, S. 232; CW, p. 268.
- ⑱ Maguire, *ibid.*, pp. 42-43; 52-53.

馬克思早期經濟思想的述評 (下)

洪鍊德

(五) 人本思想的政治經濟學

馬克思在討論工資、利潤與地租之後，接着提出一個嚴肅的問題：到底經濟活動能不能夠滿足人們的需要？這個問題所牽涉的已不限於經濟運作的技術性分析。可以說是經濟學範圍之外的事物，必須討論經濟生活的目的。馬克思遂以人本主義、人的哲學來嘗試說明經濟最終的目標。因之，他所使用的人的哲學是「超驗的」(transcendent)，是「玄學的」(metaphysical)，是牽涉人類發展的整個歷史，而超越於一般經濟學家狹窄的「純經濟」律則之上。原因是一般經濟學家儘管在經濟生活的事實描寫方面尚無大誤，但在經濟生活構成一個歷史全面(a historical totality)的理解中固然無知。於是他們把毫無關連的因素當做獨立自主的要素看待，或把歷史變動中的過程當做永恒不變的鐵律看待。這便是馬克思在衡量經濟生活時，要強調「歷史」，強調人的歷史之原因。

顯然，馬克思不以靜態人性觀的「好」或「壞」，來批評經濟生活，而是把經濟生活看做人類歷史發展過程中的某一階段來處理。就某一經濟事象而言，他首先把它看成一個整體，然後展示它的基本條件、構成要素，將它放在人類發展史的天平上來加以衡量，俾確認它是人類史的一個階段、一個環節，最後則尋求解釋或解決之道。既然經濟事象是人類發展史之一環，則藏在歷史背後的力量不是神明，而是實在的人，包括人的需要與人的能力。由是可知馬克思經濟活動的分析之尺度，仍舊回歸到人本思想之上。●

馬克思追隨黑格爾的說法，確認人的本質為勞動；人的發展便是勞動的結果。可惜人的勞動在工業化時代降臨的現代社會中，卻遭受摧毀、歪曲、疏離，而呈「異化的現象」(Entfremdung; Entäusserung)。換言之，勞動的異化成為現代社會形成的要素之一。所謂的「異化的現象」是指生產者所創造之物，也即其勞動的產品，居然變成陌生的東西、敵對的東西、一個出現在生產者身外的「獨立力量」。^①工人操勞愈甚，產品也愈多，但他遭受異化之苦也愈趨利害。因為這些產品並非歸他所有，而為資本家所攫取。因此，生產者不僅為其產品所乖離，而且在生產過程中，在操勞活動裏，喪失力氣、虧損心神，終於不把工作當做賞心悅事，而當成折磨、煎熬。^②也即人為其生產活動所乖離、所異化。除了上述人由其產品與勞動過程疏離之外，人還遭遇第三種的異化。這是人自其一族類本質」(Gattungswesen)中乖離、異化。原來人之所以為人在於征服自然、在於開物成務利用厚生。在自然中有人有意識地、自由地、依據美的律則來創造發明，因此其製品無異為人創造的「客體化」(Vergegenständlichung)。一旦人所創造之物遭受摧奪，他落實於外界客體化的努力，便化為烏有，是則人的族類本質喪失殆盡。最後，第四種的異化為人與他人之間的傾軋不和，這是由於前述三種異化累積綜合的結果。●

至於分工造成的原因，經濟學家有不同的說法。有人說分工是內存於人本身，是人天性的一部份。另外有人則指出分工是由於市場與工廠制度出現之後，人學習而得，而非天生的。不管原因為何，可以斷言的是由於分工使勞動者被壓縮在狹窄的工作場所裏，從事無聊而機械性的反覆操勞，造成工人在生產過程中的自我異化。然則馬克思是否絕然地譴責分工呢？卻又不然。因為他儘管承認分工導致異化現象，但卻指出分工是促成財富生產的主要力量，也是人當做族類一份子所經營的活動。^③因之，分工合作仍是現代社會增加財富的途徑。也即馬氏無意勸人回歸小國寡民、老死不相往來的淳樸簡單原始社會。分工所造成的悲劇，主要在於它一方面是人類社會性的表達——族類本質的顯露——，也是人與人相互倚賴合作的表示，可是另一方面在一個勞資對立與私產盛行的社會中，「人的互動與交易以分工的形式出現，而造成人變為虛端抽象之物、變成一個機器，使他的心智體力完全崩潰。」^④

要之，造成現代社會人的異化的原因是多端的，包括「私產、貪婪、勞力資本與土地之分離、交易、競爭、人的價值與評價之喪失、壟斷等，這些都可以稱做整個異化的現象。」^⑤

這整個異化的現象是由一羣「外在的、表面上偶然的條件」促成的，它是一種支配與控制生產者的一外力」。這種「外力」之所以能够發生作用，乃是由於人的生產與其他活動不依照合乎人性之道來組織、來推行底緣故。因此改變的方法只有根據人的需要來重組人的生產、交易與消費。我們不禁要問：那麼什麼是人的需要呢？

人有視、聽、嗅、味、觸五種感覺，也即五官的本能，也有思、感、意等精神力量。只有當人的這些本能與力量加以發揮，藉外在世界客體物的創造、加工，便是人努力的「客體化」、落實化。外在客體物便成為人的東西、變成自己的一部份。不僅在人的想像中，就是客體的世界裏（外在世界），人的價值獲得肯定、獲得證實。可是人對外界（他所創造加工的）事物之關係，應建立在「一種欣賞的、心領意會的「契合」（*sinliche Aneignung*），而非獨自享受、片面濫用的「佔有」（*Besitzen*）或「據有」（*Haben*）。如何才能去掉「佔有」與「據有」的貪婪呢？那只有廢除私有財產制一途。因之，私有財產制的廢除，才能使人類的官能、力量、特質獲得完全的解放。屆時人的需要與享受也將喪失其自私自利的一面。別人的感受與思想將為我所擁有、與我「契合」。至此地步可謂我為人人、人人為我，人我組成的社會，一個無私的社會，將使人的潛能才華得以充分發揮。人將藉廣泛無所不包的方法，來擁有他多才多藝的特質，也即使他自己變成一個完人（*ein totaler Mensch*）。所有他與世界的關連——看、聽、嗅、味、觸、思、感、意、欲、愛——一言以蔽之，他個體的所有官能……乃成為與客體交接的、對客體之契合，也是對人類實在的契合。」②

青年時代馬克思的完人、真人之理想，並不是遺世獨立、孤芳自賞的人，而是在社區中與別人同享人類能力發揮而創造成果的社會人。這種社會人與別人的關係，以及與其他事物的關係，不受分工、競爭、金錢所染污所損害。因之，他總結人本思想：「讓我們設定人到底是人，也設定人對世界

的關係到底是一種人的關係，那麼愛別人必然會獲得別人的愛，信任別人也會獲得別人的信任等等。假使你要欣賞藝術，必須成為一個深受藝術涵養薰陶的人。假使你想要影響別人，你必須是一個足以領導羣倫受人愛戴的人。你與別人的關係，你與自然的關係，必須是一種特別的、符合你的意志表達，也是一種符合你真正個人生活的表達。假使你的愛得不到別人的回報，換言之，假使你無法用愛來表示，使你變成一個可愛的人，那麼你的愛是無力的、是不幸的。」③

「手稿」的後半部討論到私產與私產的廢除，而把共產主義界定為「私產廢除的正面表示」。只是這一階段的共產主義仍未剷除人性「佔有」的惡習，是齊頭式的平等，是另一形式的集體主義，所以馬氏稱為「粗糙」或「鄙俗」（*roh*）的共產主義。在這一時期，他對共產主義的看法仍有相當矛盾之處，他的說法也有含糊不清的所在，而引起後人的爭論。④

（六）經濟為主的唯物史觀

「神聖家庭」與「德意志意識形態」兩本著作是馬克思與恩格斯第一次合作的作品。前者在巴黎流亡時寫妥，後者則為馬克思落難布魯塞爾時的產品。在比京馬氏不僅以理論家身份出現，而且也積極參與工人組織活動成為一位道地的革命家。「德意志意識形態」一稿標榜馬恩兩人轉向新的人生觀、世界觀、歷史觀，也即「唯物史觀」，也為此後馬克思主義奠定哲學的基礎。至於此書取名「德意志意識形態」的原因，主要的是兩位作者藉黑格爾青年門徒錯誤意識、意理的批判，特別是費爾巴

哈不完整的唯物論，與鮑爾、史梯溫唯心史觀的批評，以及藉對德國社會主義者虛妄的揭發，來提出歷史發展與社會形成的規律。

馬恩在該著作的第一章中指出：他們立論的基礎「並非任意的、並非教條，而是真正的基礎……即真實的個人。」這些有血有肉、活生生的人羣，他們的活動、他們生活的物質條件（不管是業已存在的生活條件，還是他們親自造成的生活條件）都是馬恩兩氏新史觀的起點。人之異於禽獸不僅在於人有意識、有宗教，更重要的在於他懂得如何生產維持生命的必需品。是故「在製造人羣生存所必需的物品時，人們也就間接地產生了他們的物質生活。」生產的方式決定了個人生活的內涵與樣式。因之「個人怎樣來表達其生活，他便屬於何種人。」「個人畢竟是怎樣的一種人，又以他的生產之物質條件來加以決定。」生產與人口的增加是同時出現的，它也以個人之間的來往交易為前提。至於人來往交易的形式，也是受到生產所決定。⑤

不僅國家與國家之間的關係，就是一個國家內部的結構，也由生產發展的程度、由其交易分配的狀況所決定。一國生產力的大小取決於分工發展的程度。一國的分工作造成工商業脫離農業，自成獨立的部門，因而導致市鄉的分別。可是每一工、商、農各業內部尚有更細微的分工。分工發展的程度之階段也就變成不同形式的財產制度。首先是部落共產制度，其次是社區與國家的財產制度，在此一制度下尚無個人私產（動產與不動產）的存在。第三種則為封建階層的財產制度。⑥

馬克思綜合了人類經濟的發展史以及財產形式變動史之後，得出一個結論：「事實是這樣：每一

積極從事生產的特定個人，必然會進入上述社會與政治關係中。經驗的觀察……不假神秘、不假冥思……指出社會與政治的結構與生產息息相關密切連結。社會的結構與國家不斷地由特定個人們的生活程序演化出來。這些人羣絕非他們自己或別人的幻想，而是活生生實在的人羣。他們的所做所為，他們的物質生產，也即他們在某一物質限制範圍內、在某一物質條件下、在非人們意志所能左右的物質環境下，怎樣工作、怎樣勞動便會造成怎樣的社會、怎樣的國家。不管是理念、是觀念、是意識，其產生必然繫之於人們的物質生產活動與物質交易活動。」

因此，人的語言、人的想法、念頭，無一不是產自人的經濟活動，特別是生產行為。同樣政治、法律、道德、宗教、文學等等，無一不是產自人們的物質生活。「人乃是其思想、觀念的生產者，這種人是真實的、活動的人，是被其不同階段發展中的生產力，以及與生產力匹配的交易方式所制約的。意識云云不過是對存在事物的意識，而人的存在無他，乃是事實上的生活過程。」^③

由是可知，馬克思與恩格斯在此一階段已指出經濟活動，特別是生產活動，為歷史發展的動力，也是社會其他活動與制度的基礎。青年時代馬克思的唯物史觀一旦建立，他後半生演展的政治經濟學便有一個確定的方向。在一九五九年出版的「政治經濟學批判」一書的序言中，馬克思對唯物史觀有一個言簡意賅的敘述。它可以說是把上述「總意志意識形態」一稿前面所提的幾點提綱挈領地扼要指出：

「在人的生活之社會生產裏，人羣進入特定

的、必要的、非其意志可以隨便左右的生產關係中。這種生產關係是與其生產力發展的階段相配合。生產關係的整體構成社會的經濟結構，也即社會的真實基礎。在此基礎之上矗立了法律的、政治的上層結構，以及與此相匹配的社會底意識之形式。物質生活的生產方式決然地制定了社會、政治的、與精神的生活過程。並非人的意識決定他們的存在；相反地，是他們的社會存在決定其意識。」^④

(七) 結論與批評

綜上所述，青年時代馬克思的經濟思想之起點，為對時政的不滿與批評，為自覺對人們「物質生活條件」瞭解的欠缺。早期他雖然認為黑格爾的「精神現象說」，其秘義、其奧蘊無異是人類歷史的經濟解釋，是一部人類政治經濟學。因為此書承認人類的發展史無異一部「生產史」(Productiongeschichte)。但他反對黑格爾以精神作為歷史的主體。反之，他應用了費爾巴哈不完整的唯物論，把歷史的主體從精神回歸為人^⑤。

因此，對馬克思而言，人的生產活動才是推進歷史演化的動力。人，尤其是生產的人，而非消費的人，才是歷史的主角。但當他把這一看法應用於十九世紀前葉、工業化萌芽的德國時，發現金錢與私產盛行的資本主義社會竟分裂成資產與無產兩個階級。前者對後者的壓榨，與後者對前者的抵抗形成「資本」與「勞力」的敵對。佔有人類絕大多數的無產階級底悲慘遭遇，以及由此而產生的改變現世之努力，引起馬克思的同情與注意。是故他主張無產階級的解放，來做為全人類解放的初步。而人

類的解放也成為經濟活動與經濟學的最終目標。直到他在巴黎與恩格斯再度碰面，馬克思才開始認真研讀古典的政治經濟學。這一研讀使他對近世西歐經濟發展史有一番認識，但同時也發現傳統經濟學的謬誤，故予以嚴厲的批判。

有異於英法瑞士古典經濟學者把經濟制度看成既成的、不容改變的事實，馬克思認為經濟事象是活的、動態的、具有彈性的東西，因此也是人能够加以改變的。經濟變遷的律則也不是永恆的，像自然律則那樣不容人類揮手置喙的必然律。馬克思批評古典經濟學忽視了人類歷史的發展，忘記他們所發現的律則只能應用於一時一地，而絕非自然律。總之古典經濟學把經濟現象與經濟事實混為一談，持抽象的、非歷史的經濟發展觀是最受青年馬克思詬病的所在^⑥。

不過更有致批判古典經濟學必須建立一項批判的標準，由是馬克思引進了人的哲學，也即他的人文思想。他強調以人文思想作為解釋人類生產活動——勞動——的準繩。勞動是人的特徵，也是人類的本質。可是在資本主義社會裏，人的勞動遭遇多重的異化，遂導致人的異化。消除異化的途徑無他，在於廢除私產制度，以及實施真正的共產主義。

青年時代尾期的馬克思終於達致所謂的「唯物史觀」底結論。他認為不僅人類歷史的發展是由於生產與交易活動促成，就是社會的結構，包括政治、法律、宗教、哲學、文藝等制度，都受到經濟活動的影響。他這一說法便為他後半生演展的政治經濟學奠下哲學的基礎。

馬克思早期經濟思想的述評

顯然，青年時代馬克思的經濟觀，還停留在素樸、簡單、不够成熟的階段。在這段期間，他既未從事經驗性的經濟分析，也未演展任何經濟律則來。不過他所強調的經濟總體觀，將經濟活動視為人類歷史演變、社會變遷的一環，且是推動歷史與社會變化的主力，這一史觀以及以人本主義來解釋經濟現象的主張，使他與傳統乃至現代經濟學截然有別。站在經驗性、描述性、個別學科的主張之西方主流經濟學派底立場，不免要批評馬克思的經濟觀，居然與文學、哲學、人類學、歷史學、社會學熔為一爐，居然把「是然」(Sein)與「應然」(Sollen)混為一體，因而將馬克思的經濟學排斥在

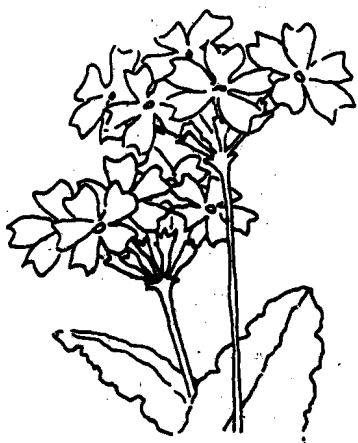
「科學」之外。但對期望瞭解經濟現象與經濟實質之關係的人，則馬克思的經濟學仍有其獨特的見解。誠然經濟無法脫離人其他社會活動獨立自存，況且經濟活動最終的目的離不開物質生活的改善、自由的獲致、創造力的發揮。若然，青年馬克思把經濟學回歸到人學——人的哲學——的主張，也有其獨到之處。

(完稿於一九八四年三月三日倫敦政經學院研究室)

- ① E.H. Maguire, *ibid.*, pp. 62-63.
- ② MEGA, S. 236; CW, p. 212.
- ③ MEGA, S. 238-239; CW, pp. 274-275.
- ④ MEGA, S. 239-240; CW, pp. 276-277.
- ⑤ MEGA, S. 429; CW, p. 317.
- ⑥ 參考 David McLellan 所編 *Marx: Early Texts*, Oxford: Blackwell, 1971, p. 196.

- ⑦ MEGA, S. 364; CW, p. 271.
- ⑧ MEGA, S. 393-394; CW, p. 301.
- ⑨ MEGA, S. 392; CW, pp. 299-300.
- ⑩ MEGA, S. 438; CW, p. 326.
- ⑪ Maguire, *ibid.*, pp. 78-79.
- ⑫ Marx/Engels, *Werke*, Berlin: Dietz, 1958, Bd. 3, S. 20-21; CW, 1976, vol. 5, p. 31.
- ⑬ *Werke*, S. 21-25; CW, p. 32-35.
- ⑭ *Werke*, S. 25-26; CW, pp. 35-36.
- ⑮ *Werke*, Bd. 13, 1961, S. 89 中文參照著：馬克思與社會學，臺北遠流出版社，1983年，第1——2頁。
- ⑯ Robert Tucker, *Philosophy and Myth in Karl Marx*.

(原載：中華雜誌「台」二九八四年二五五期 五一—五三，五七頁)



從理論方面談營業加值稅

周玉津

一、引言

第二次世界大戰以後，新型租稅出現殊少，營業加值稅 (Value-added Tax) 勉強可稱為一種新型租稅，惟其理論則起源於戰前。據約翰杜教授 (John F. Due) 曾指出：最早建議採行營業加值稅者為一九一八年德國企業家西蒙 (Carl Friedrich von Siemens)，此項建議雖曾引起當時德國政府所重視，但未採納。在美國第一次倡議此稅者係一九二一年耶魯大學經濟學教授亞當斯 (T. S. Adams)，他在「美國聯邦所得稅之基本問題」(Fundamental Problems of Federal Income Taxation) 一文中，揭發營業加值稅的概念，並認為對營業課征之毛利稅 (Gross Income Tax) 比淨利稅 (Net Income Tax) 為佳，惟計算複雜，若改以營業加值的型式課征，似可簡化。嗣後柯姆 (Gerhard Colm) 在「理想租稅制度」(The Ideal Tax System) 一文中，與史圖登斯基 (Paul Studenski) 在「走向營業稅理論」(Toward a Theory of Business Taxation) 一文中，皆積極讚揚營業加值稅，為一最適當和最公平的營業稅型態。

至於實際採行營業加值稅者，則為第二次世界大戰後的法國，至此稅已成為法國主要稅制之一。戰後歐洲成立共同市場，即決定將各會員國所課征的不同方式租稅制度，予以調整劃一，其具體表現者即為紐馬克委員會 (Neumark Committee) 積極推薦營業加值稅至所有參加歐洲共同市場的國家，以代替原有移轉稅 (Turnover Tax) 或銷售稅 (Sales Tax)，至今凡要參加歐洲共同市場的國家，必須接納營業加值稅，以

資目標統一。英國原曾設置一政府委員會，以營業加值稅作為研究的主题，接納與否，猶在徘徊中，直至一九七三年英國為加入共同市場，乃採行營業加值稅，近二十年來美國學者經常研討並建議推行營業加值稅，甚至有主張以營業加值稅代替公司所得稅。美國密西根州 (State of Michigan) 曾一度採行營業加值稅的變體，當作對一般企業之課征。

現在歐洲已實施營業加值稅的國家，計有法國 (一九五四年)、丹麥 (一九六七年)、西德 (一九六八年)、瑞典 (一九六九年)、荷蘭 (一九六九年)、挪威 (一九七〇年)、比利時 (一九七一年)、盧森堡 (一九七二年)、愛爾蘭 (一九七二年)、意大利 (一九七三年)、英國 (一九七三年) 等，此外，若干拉丁美洲國家對於營業加值稅之發展，亦在密切注意與考慮中。因此，營業加值稅將可能成為國際間的主要稅課。

二、營業加值稅的本質及其課徵方法

營業加值稅係對每一企業廠商在生產或分配過程中所發生的「加值」部份課征之租稅。所謂「加值」，即指某一廠商的銷貨總額 (產量總值) 與從其他企業廠商所購進物料與勞務的支付總額 (入量總值) 兩者之差額。換言之，即指參加生產或分配行列中具有創造價值的因素所得 (Factor income) 之總和，包括利潤、利息、折舊及勞工費用等之總量，一般企業廠商計算「加值」公式如下：

加值 = 產值總額 (即銷貨總額) - 入量總額 (即其所購進之物料等)

= 利潤 + 利息 + 折舊 + 工資 + 其他薪資等

茲舉一實例，說明營業加值稅之計征方式。

一九八〇年某製造公司營業報告

(單位：千元)

分配或使用		來源	
折舊	800	對甲公司銷貨額	3,000
除公司利潤稅外其他各稅	300	對乙公司銷貨額	6,000
工資與薪資	6,800	對丙公司銷貨額	4,500
社會保險分擔	250	其他銷貨額	2,000
淨利息	100	存貨增加額	1,000
公司利潤稅	550	生產總值	16,500
淨股利	350	減：向其他生產企業所購	
未分配盈餘	350	入之物料及勞務	7,000
加值分配	9,500	加值總額	9,500

依據上表，就該公司創造價值的來源方面而言，所謂「加值」即指該企業單位淨生產價值部份，亦即從企業生產總價值中減去進貨價值（亦指銷貨成本）之差額。就其分配或使用方面而言，所謂「加值」，即包括各項參加生產創造價值的因素所得之總值，亦等於該企業的淨生產價值。基於此，營業加值稅計征方式有三，分述如下：

第一、稅基扣除法或稅基相減法 (Base to Base)。或稱直接減計法或銷貨法 (Direct subtracting method or Sales Method) 如營業加值稅課於企業淨生產價值上面，即對銷貨與進貨之差額課稅。此法最大的優點，就是計算稅基時可以事先減去免稅項目，或配合減征之情況分別處理，其稅額計算非常明確。各企業單位所納之營業加值稅可以內含於貨品

價格中，毋需在銷貨發票上特別標明，以為計算之基礎，但其帳冊記載必須明確，免稅與減稅貨品之銷售皆應分別列帳，方能確計稅額；否則，免稅貨品可能計入稅基。故此法亦稱帳戶法。其次，如果稅額內含於進貨價格之中，在企業單位使用比例加值法 (Percentage mark-up method) 時，則其累積重複作用 (Pyramiding effect) 依然不能完全避免。此外，在稅基扣除法之下，不能發揮自動稽核補償效果 (Recouping effect)，即逃漏之情，在所難免。

第二、稅額扣抵法 (Tax credit method) 或稅額相減法 (Tax to Tax)。或稱間接減計法 (Indirect subtracting method) 即允許某一企業單位將進貨時已付稅額，抵扣銷售時應繳稅額，換言之，即納稅單位某一期間應納之稅額，可自其該一期間銷貨上稅額，減去同期間進貨上稅額計算而得。此法之優點有二：(一) 具有自動稽核補償的效果，即在生產過程中購貨者成為銷售者納稅之監督人，由是逃漏可望減少。(二) 較能精確的計算各生產及分配過程的稅負，亦可得知產品與勞務的最後稅負。但是在稅制中如有免稅貨品或稅率較低之貨品流入課稅範圍內，乃被視為加值部份一概課征，則不但加重課稅範圍內購買免稅或減稅貨品者之負擔，並且由此而導致稅負轉到被免稅或減稅者，更失去減免之意義。若某一免稅階段採用緩衝法或併入法 (Buffer rule) 如採用稅額扣抵法，銷售時可抵扣進貨稅額；同時在免稅階段可以免納營業加值稅，但對進貨時負擔稅額，不予退稅，計入成本轉嫁給消費者，此種免稅處理方法即為併入法，則其結果不免造成累積課稅法。同時，稅額扣抵法規定各業單位於每次交易所用的發票，必須將價款與稅額分別記載，以便計征，固能增加納稅感，但在會計處理上無異增加一層手續。故此法亦稱發票法。

第三、稅基列舉法或稱加計法 (Addition method) 若其課於各項因素所得之分配總值上面，即對將利潤、利息、租金、折舊、薪資等相加之總和課稅，乃稱加計法，此法之優點，是既經列舉各項因素所得之分配額，則不但項目明確，並且數字計算亦易，即稽征方便。但是此項列舉很容易導致廠商誤解，以為課稅對象既為創造加值的生產因素所得，稅負亦應後轉由他們分擔。同時，廠商可能虛報費用，逃漏容易，即失去在生產過

程中互相牽制自動稽核的功能。若列有免稅項目或對不同貨品及勞務採用差別課稅，則稅基列舉法之應用更為困難。

以上三種加值稅計征方法，其所獲結果完全相同，今按前述資料，再列表綜述如下：

三種加值稅計徵方法

(單位：千元)

	損 益 表	稅基列舉法	稅基扣除法	稅額扣抵法
銷貨	15,500		15,500	$15,500 \times 10\% = 1,550$
銷貨成本	7,000		7,000	
進貨	1,000	6,000	1,000	$6,000 \times 10\% = 600$
存貨(增加)	9,500			
銷貨毛利	800	800		
減：折舊	6,800	6,800		
工資與薪津	250	250		
社會保險分擔	300	300		
除公司利潤稅外其他各稅				
淨利息	100	100		
公司利潤稅	550	550		
未分配盈餘	350	350		
淨股利	350	350		
營業加值稅率		9,500 10%	9,500 10%	
稅 額		950	950	950

由於現代租稅經濟理論之發展，營業加值稅的型態，亦隨之分化，由最初毛所得型態的營業加值稅(Gross Income Type Value-added Tax 即Product-type)・進而為淨所得型態的營業加值稅(Net Income Type Value-added Tax 即Income-type)・最後演進為消費型態的營

業加值稅(Consumption Type Value-added Tax 即Consumption-type)。茲綜合分析如下：

第一、毛所得型態的營業加值稅，為營業加值稅最初的一種型態，亦可稱為國民總生產物型態的營業加值稅，因其課征對象是國民生產毛額(GNP)，亦有稱之為營業毛利稅。此種型態的營業加值稅稅基為在此三種型態中最廣者，除利潤外，並將折舊、租金、利息、薪資等皆包括在課稅範圍之內，其理論係承襲多階段的營業稅。按多階段營業稅，其課征對象為總營業銷售額，亦即對每一階段交易所發生之營業收入或營業毛額課稅，而最初在德國企業家西蒙(Siemens)所提議者，即針對多階段營業稅重複課稅之毛病，而設計的一種改良課稅方式，僅由總銷售價值中減去向其他廠商所購買物料等，亦即對淨生產價值(指加價部份或邊際價值)所課征之租稅。美國最初倡議者亞當斯(T. S. Adams)亦持此同一的看法。此種型態的營業加值稅，除稅基較廣外，尚有計算亦較簡便；同時，各種加值因素都包括在內，不會產生偏倚不公平的現象，即符合營業加值稅之基本原則。

第二、淨所得型態的營業加值稅，亦可稱為淨生產物價值型態的營業加值稅，其課征對象為國民淨生產物，與上述型態不同之處，即在允許折舊或耗損從加值中予以扣除。按折舊或耗損之攤提，即舊投資的沖抵，或為再投資的準備，在計算淨所得時准予扣除，即准許減除過去投資損耗部份，由此求出來的所得，方為生產價值之淨增加，這就是計算國民淨生產物的方法。就個別廠商而言，其課征範圍，係由上述毛所得型態改為淨所得型態，即在銷貨減除進貨加上存貨變動之後，再減去折舊，乃稅基扣除法下營業加值稅的稅基，換言之，即將折舊由其計算加值之生產因素所得中剔除，此對於資本蓄積與形式，頗有鼓勵作用。惟有人認為折舊可以扣除，而利息、租金等不能扣除，將會產生不公平的差別待遇。假如允許將利息、租金等不斷的扣除下去，則其結果，營業加值稅又變為營利事業所得稅矣。

第三、消費型態的營業加值稅，由於工業發展日新月异，常未俟折舊期滿，即有新型機器出現，亦即由生產的汰舊換新，而有對新投資全部扣

除之必要，消費型態的營業加值稅正符合此一要求。就個別廠商而言，新投資可以由稅基中全部扣除以後，再予以課征，其目的乃在激勵生產設備之擴充，換言之，凡企業用的中間產品及資本設備，皆獲得免稅之權利。就整個社會言之，投資扣除之後，僅對社會總消費課征，此有近似支出稅之性質，則不但可以抑制消費，並且可以增加儲蓄。惟有人認為此舉容易造成對勞動密集企業的一種歧視，其結果乃導致資本代替勞動的現象。同時，在消費型態下的營業加值稅，其稅基比較前兩者更為狹小，即僅限於消費之一面而已。今日法國與西德皆採用消費型態的營業加值稅。

要之，營業加值稅係由多階段營業稅或銷售稅演變過來的，屬於間接稅，通過轉嫁關係而最後負擔此加值稅的人，是最終的消費者。營業加值稅與營業稅或銷售稅之差別，就是前者係對各種貨品或勞務每次轉手交易時「加值」部份課稅，而後者則為單純的對各種貨品與勞務每次轉手交易行為課稅，至其有否「加值」，概非所問。換言之，營業稅係對營業毛利額或銷售總額課征，而營業加值稅則對營業毛利課稅。

三、營業加值稅的優點

日本學者井藤半彌曾說：營業加值稅是營業稅和銷售稅的混合物，即一方面具有營業稅的特點，因為納稅義務人都是營業者或廠商企業；另一方面則具有銷售稅的特點，因其課征之根據是企業的交易數額，祇要有「加值」之存在，縱使企業經營發生損失，但亦須課稅。所以營業加值稅是一種以利益原則為基礎的營業稅，也是一種轉變以後的銷售稅。這是非常客觀的註解。現今歐美經濟學者有部份特別鼓吹或提倡推行營業加值稅，甚至有主張以營業加值稅代替公司所得稅，考其原因，固甚複雜，但是最主要的就是因為營業加值稅具有下列諸優點：

第一、正確反映企業本身所創造的淨價值。按企業自全國或某地區之公眾方面獲得勞務利益，其範圍與營業活動的數量維持比例的關係，普通銷售稅係以企業總收入或銷售總額作為課稅基礎，但在營業加值稅之下，由於其他企業進行營業活動所創造的價值，全部皆由其總收入中扣除，因此企業本身進行營業活動所獲的淨額，即不再含有其他企業的勞務報酬，

可以正確的表示出來。這就是營業加值稅最重要的功能。

第二、消除重複課稅的現象。營業加值稅對於貨物或勞務的交易以及資源分配，並無阻礙的影響。無論是營業稅也好，或銷售稅也好，皆為對整個交易過程中每一階段的營業交易課稅，即每經過一次交易，就被課稅一次，其結果在租稅負擔方面，乃造成重複課稅之現象。納稅義務人為避免重複課征，力求交易次數減少，因而發生所謂組合問題，即自原料至市場之若干過程完全屬於某一業主之下，致使經濟發展受到阻礙。同時，如果企業發生「縱的合併」，從生產到零售皆由同一企業經營，則銷售稅或交易稅僅課一次，這也是不合理的現象。但如實施營業加值稅，則可避免重複累積，並能確保租稅的經濟中性，因其稅額與最後銷售價格成一比例，每家公司的稅基，就是課稅期內該公司的加值部份，換言之，即在購買一切資本和中間投入商品及勞務時所支付的稅額，可以抵繳其銷售之營業加值稅，故可消除重複課稅的現象，並對資源分配之阻礙亦較輕微。

第三、符合中性原則。營業加值稅原則上是採取同一或單一稅率，課征所有生產因素之所得，並非如公司所得稅僅對資本利潤一項課稅，即對勞力密集 (Labor-intensive) 與資本密集 (Capital-intensive) 的生產方法，一般言之，皆無任何偏護或扭曲的作用，即在課征方面對生產因素所得，顯為最適當的選擇與配合。至於公司所得稅因為只課征某一因素所得 (利潤)，而不課征其他因素所得，乃導致資本較為缺乏適當的使用。故就此點言之，營業加值稅符合中性原則，有助於經濟發展。

第四、減輕對資本利潤負擔。營業加值稅既對各項參加生產行列，創造價值之生產因素所得同等課稅，換言之，即對於使用機器以節省勞力的企業與對於使用勞力較多的企業，皆一視同仁。此與公司利潤淨額課稅比較，乃相對的減輕對資本利潤課征之負擔，而增加對勞力工資及其他分配所得課征之負擔，故可鼓勵資本設備的擴充，不致發生資本運用不足之困難，也就是說，顯有鼓勵以資本代替勞力之傾向。此對當前亟於實現工廠與設備的現代化，具有協助或激勵的作用。

第五、具有鼓勵儲蓄作用。以同等之所得稅率與營業加值稅率相互代替比較，其減少國民所得數量是相同的，但其稽征對象則有所不同，即對

整個經濟內在結構之影響亦不同。所得稅產生反儲蓄作用，造成消費替代效果，即提高消費傾向，改變經濟結構，而營業加值稅則反之，因其稅額最後轉嫁與消費者，產生反消費作用，因而形成對儲蓄有利的經濟結構。此點對經濟未開發或正在開發中的國家，顯有積極的鼓勵儲蓄作用，進而加速資本形成。

第六、具有自動提供稽核補償之作用。營業加值稅對每個納稅義務人在法律上皆負有按照稅額全部納稅之責任，而且只有證明其所購者業已付稅之後，始可解除法律上之責任，由於證明責任既然放在納稅義務人身上，則導致納稅義務人爲其自己利益關係，必須保留其購買記錄，亦即保留他人的銷貨記錄，換言之，營業人爲抵繳稅捐，必須索取對方之帳單或發票。由是購買者成爲銷售者納稅監督人，銷售者亦爲購買者納稅監督人。如此相互監督稽核，逃漏之情事可望減少矣。

第七、具有獎勵投資作用。營業加值稅既然直接的課征於各企業單位銷售貨物的加值部份，則其結果必使其稅負通過價格關係，轉嫁與消費者，由是對於投資誘因之直接與立即限制的影響性較小，而公司所得稅則不然，它佔取淨利潤的一部份，其轉嫁較難，即對投資誘因之直接與立即限制之影響性較大。因此，營業加值稅對於獎勵投資，加速經濟成長之作用，超過公司所得稅。

第八、具有鼓勵輸出作用。在營業加值稅之下，商品輸出概不課稅。假如以往某若干階段曾支付營業加值稅，則當其輸出時准以證明記錄全部退稅，此顯有鼓勵輸出之作用。但在公司所得稅之下，則無退稅之規定。同時，商品輸入則須課征營業加值稅，亦顯有保護平衡之功能。由是美國製造廠商（以課征公司所得稅爲主）與歐洲各國廠商（以課征營業加值稅爲主）比較，處於競爭不利的地位。這也就是美國學者主張採行營業加值稅的理由之一。

第九、稅收比較穩定。營業加值稅因其稅基比較廣大，分散至生產銷售各階段，即其稅收持續不斷而且穩定。各企業廠商按月或分季申報繳納，皆在企業單位出售貨物時即可收到稅款，而不若公司所得稅在本年申報上年稅額，形成去年應納稅額由本年所得支付的現象。同時，營業加值稅

既依營業活動的加值數額課征，則無論處於經濟景氣或不景氣時，皆與利潤淨額關係較小，從而國家稅收不致發生如同公司所得稅那樣劇烈的波動，換言之，即可確保稅收較爲穩定。

四、營業加值稅的缺點

營業加值稅雖然有以上諸優點，爲各國學者所重視，但是它亦有缺點及其所遭遇的各項困難問題，茲分述如下：

第一、稅負分配不公平。營業加值稅是以國民所得的增加部份，作爲課稅客體，從整個經濟觀點來看，固甚合理，但從私人經濟觀點來看，則會引起租稅負擔分配之不公平：（一）因爲企業種類千差萬別，加值大小亦有差異，如製造業的加值比銷售業或介紹業爲大，又一個企業如以勞動的操作爲主，則其稅負亦較重。假如採取分級課稅，則不但在稽征方面增加許多困擾，並且亦因分級課稅而會失去所謂中性原則。（二）因爲營業加值稅係對所有創造價值之生產因素所得，課征同等的租稅，即無異將工資與利潤並列課征，甚或由利潤稅轉變爲工業稅，其負擔部份落在工人身上，這在租稅負擔分配上，顯欠公平。

第二、具有累退稅之性質。營業加值稅係由多階段營業稅或銷售稅演變過來的，一般認爲營業加值稅通過「加值」的關係，終將轉嫁與消費者，因而各企業間負擔之不公平可望消除，但在自由經濟制度之下，對於消費者的轉嫁未必完全實現，租稅歸宿係由各種經濟力量的均衡作用共同決定，除非採取管制經濟制度；否則，無法確定營業加值稅最後歸宿到消費者。退一步言之，縱使營業加值稅將使貨物價格提高，最後轉嫁給消費者，但不免令人指責營業加值稅偏袒企業，而忽視消費者的利益。換言之，營業加值稅帶有累退稅的性質。營業加值稅固適合經濟發展原則，但未必符合社會分配原則。

第三、對大公司的好處超過小公司。實施營業加值稅以後，購入的資本設備、存貨等，其全部價值可從購入該年或次年的加值中扣除，但在營業加值稅以前購入的財產，其價值不得扣除，似欠合理，其結果是：具有影響力的企業，其財務健全，且有能獲取較多的利潤，擴充資本設備，

但其課稅較輕；反之，一些小規模的企業，則稅負較重。換言之，營業加值稅將相對的重課未成功或正在成功中的公司企業，而輕課已成功或有基礎的公司企業。縱使某公司企業初期成立獲利甚少或竟未獲利，但是只要有「加值」之產生，就得繳納加值稅，甚或由此稅之課征而被排擠於企業領域之外。

第四、免稅項目愈多計征愈複雜。營業加值稅殊難適應個別貨物或勞務的免稅場合，如果國內各企業一切貨物及勞務皆在課征之列，則營業加值稅更能發揮其功能；換言之，個別免稅愈少，其功能愈佳，即比較符合中性原則。就一次課征之銷售稅言之，欲將某公司企業銷售貨品分為免稅與課稅兩部份，其事尚屬簡單，只須在生產分配過程中某一階段作一次，就可獲得預期之目的。但就營業加值稅言之，此事須在多階段作多次；同時，計算營業加值稅，須自總稅額中將以前已付之稅款減除，又不准抵算免稅銷售額部份，如此減扣或非減扣之計算，更加複雜。如將農產品列入免稅範圍，則其處理甚為複雜，因為大多數農產品需要經過許多中間商人之手，其免稅農產品之減扣手續，其繁複困擾，自不待言。

第五、稽征手續甚為繁複。營業加值稅之稽征手續，將帶給征納雙方之困擾，是無法避免的，因為它需要銷售發票記載稅額，並執行各項抵扣，則勢必增加征納雙方的工作量，亦即增加納稅義務人「依從成本」負擔，尤其是小商店或小企業由於會計帳冊不全，其困擾更甚。故有人指出：一國由實施一次課征的銷售稅，改為營業加值稅，不但納稅義務人增加，往往增加三、四倍，並且更使稅務行政工作既費錢，又繁重。美國學者馬森氏（Bjorn Mathiasson）曾指出：營業加值稅之實施，對多數已工業化國家之稅制結構，將會發生鉅大的利益，但就長期缺乏良好稅務行政之低度開發國家而言，因為此稅執行甚為複雜，遽予採行，似非明智之舉。

第六、若單獨對折舊扣除亦欠公平。在折舊准予扣除的淨所得型態營業加值稅之下，亦會產生許多問題。如有些學者指出：折舊可以扣除，而利息、租金等不能扣除，似欠公平。因為如某一廠商購買建築物一棟，其折舊可以扣除，免征營業加值稅，而對租用建築物，其租金仍須課征營業加值稅，即形成差別待遇。亦有些學者對於扣除折舊本身，亦表懷疑，因

為科學進步一日千里，而資本設備之價值多在折舊年限到達以前，已歸之於無，若採用固定之折舊年限，顯已失去作用，故折舊之舉已不適合時代之需要。

第七、准許新投資扣除可能發生負加值。因為在毛所得與淨所得型態之下，其加值部份包括利潤、利息、租金、薪資等項目，企業經營不善而有淨損發生時，抵銷一般費用帳之後，其加值仍為正值，萬一因為物價大跌，發生負的加值時，至多免征營業加值稅。惟在准許新投資設備得以扣除情況之下，由於投資數額甚大，可能為當年「加值」數倍以上，假如僅消極的准予免征當年營業加值稅，而不能將其負加值滾轉抵扣前後數年之加值，則其鼓勵投資之效果，將喪失殆盡。

第八、可能引起物價上漲。營業加值稅固可刺激經濟成長，乃至協助國際收支平衡，但亦可造成一種相反的影響，即自此稅實行之後，可能引起物價巨幅上漲，並展開工資與物價的循環上升，特別是在一個所得政策較為脆弱的國家，上漲情況更為明顯。如此，對出口免稅所發生的有利影響，就會迅速地被出口成本的提高所抵消。同時，貨幣所得在物價上漲情況下，日益增多，亦會刺激進口之增加，而使國際收支更趨惡化。又，採行營業加值稅，可能引起消費減退，亦足使投資擴充受到限制，換言之，即此項消費減退足以限制對新投資的需要，進而使全國經濟陷於投資過剩而消費不足之困境。

此外，如金融機關，特別是保險公司，運用「加值」之定義去課征，似難適合，然則我們就放棄它嗎？假如不放棄的話，則對銀行課征營業加值稅，不免發生重複課稅的現象，例如銀行對企業放款以後所收的利息，形成銀行的「加值」，可是此項利息又已算入外部企業的「加值」，由是對部份「加值」不免重複課稅。又如非營利組織，即慈善機關，其「加值」如何計算？它究竟那一部份「加值」應予扣除？那一部份「加值」應予課稅？殊難獲得合理的解決。抑又有進者，「加值」的價值如何包括由廠商為其自己使用所生產的貨物？此在銷售稅之下，係一困擾的問題；同樣的，在營業加值稅之下，亦無法避免其困擾性。

五、營業加值稅的可行性