

# 澳門特別行政區賭場的博彩及賭博： 為“未兌換籌碼”議題設置法律框架的 （簡略）理念，包括與“未兌換籌碼” 相關舉證責任的動態分配—博彩的 “美妙新世界”？

Hugo Luz dos Santos\*

一、簡述澳門特別行政區賭場“未兌換籌碼”問題；繼而，基於美國國家稅務局與埃爾多拉多酒店集團集團的和解，介紹權責發生制原則、配比原則和未兌換籌碼的現行稅制

以納稅為目的的未兌換籌碼的議題在美國是眾所周知的。

的確，美國學術界最近分析了這個具體的議題。在本文，我們將密切跟進美國的研究。<sup>1</sup>

該學術見解認為“國家稅務局（IRS）設法通過改變賭場所採用的會計法增加賭場的稅務負債。（修改會計法前）曾經每到年末，賭場就會從其收入中扣除大量資金。<sup>2</sup> 這些資金來自於賭場以籌碼兌換現金的業務。”<sup>3</sup> 賭場一般從收入賬目刪除經這一類業務所獲得的現金，

---

\* 檢察官。

1. JOHN BULLOCH：“收入或負債：賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性”，博彩法學報第5冊，2014年春季，第121-143頁。
2. JOHN BULLOCH：“收入或負債：賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性”，如上，第121頁；關於同一個主題，KEVIN MCGEEHAN：《博彩業：對一些關鍵的聯邦稅務問題的分析》，1994年，第11-18頁。
3. JOHN BULLOCH：“收入或負債：賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性”，如上，第121頁；關於同一個主題，KEVIN MCGEEHAN：《博彩業：對一些關鍵的聯邦稅務問題的分析》，如上，第17-18頁。

這是因為賭場將它當成“應承債務”，而不當作“預收款項”。<sup>4</sup>雖然如此，國家稅務局認為賭場的這一種分類是不妥當的，而且至少部份賭場通過這個業務應收的現金必須被當作毛收入。<sup>5</sup>

即是說，最關鍵是了解賭場以納稅為目的而採用的計算方法，用以估測未兌換籌碼數額。

關於計算方法，根據最新的美國學術思想，“賭場用權責發生制原則來計算從博彩活動中所獲得的收入。”<sup>6</sup>按照這個方法，收入是指賭場從賭客身上所賺取之金額與賭客在賭場裏所賺取之金額的差額。<sup>7</sup>

雖然如此，有關美國的學術見解卻批評賭場所採用的，對未兌換籌碼的估算、量化方法。具體地說，批評權責發生制原則，指出“在賭場所使用的公式當中缺少賭場通過賭客兌換籌碼所獲取的現金。”<sup>8</sup>

這是因為“賭場不會將這一種現金按收入來計算，而會將其作為未嘗債務來計算”。<sup>9</sup>

此類採用權責發生制原則對未兌換籌碼的量化方法本身是應該受到批評的。

- 
4. JOHN BULLOCH：《收入或負債：賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性》，如上，第121頁；關於同一個主題，KEVIN MCGEEHAN：《博彩業：對一些關鍵的聯邦稅務問題的分析》，如上，第18頁。
  5. JOHN BULLOCH：《收入或負債：賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性》，如上，第121頁；關於同一個主題，I.R.S. Non-Docketed Serv. Adv. Ver. 9274（1990年2月22日）at 1。
  6. JOHN BULLOCH：“收入或負債：賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性”，如上，第121頁；關於同一個主題，KEVIN MCGEEHAN：《博彩業：對一些關鍵的聯邦稅務問題的分析》，如上，第18頁。
  7. JOHN BULLOCH：“收入或負債：賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性”，如上，第121頁；關於同一個主題，KEVIN MCGEEHAN：《博彩業：對一些關鍵的聯邦稅務問題的分析》，如上，第18頁。
  8. JOHN BULLOCH：“收入或負債：賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性”，如上，第121頁；關於同一個主題，KEVIN MCGEEHAN：《博彩業：對一些關鍵的聯邦稅務問題的分析》，如上，第18頁。
  9. JOHN BULLOCH：“收入或負債：賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性”，如上，第121頁；關於同一個主題，KEVIN MCGEEHAN：《博彩業：對一些關鍵的聯邦稅務問題的分析》，如上，第18頁。

這是由於“該方法允許賭場將賭客用現金交換籌碼（當賭客領取籌碼時）和賭客以籌碼兌換現金兩種業務從自己的損益表中扣除。”<sup>10</sup>

這就是說，“凡是以現金兌換籌碼的業務均在資產負債表中顯現為短期債務，而不顯現為預收收入或預付收入。”<sup>11</sup>

換一個角度，為了避免可能成為上述學術見解的批判對象，“納稅人”（其中包括賭場）推崇這一種論述：“將收到的款項與收入之間劃等號的要求違背配比原則的會計法。”<sup>12</sup>

這是因為，按照配比原則，“一直到收款人通過提供服務或遞交所出售的物品而收到款項的時候，有關支付不能被列為收入。”<sup>13</sup>

美國最高法院的司法見解從20世紀的50年代起一直堅持拒絕配比原則的提出。<sup>14</sup>

其實，雖然美國最高法院在 *Schlude v. Comm'r*, 372 U.S. 128 (1963) 的典型案件上承認了配比原則具有一定的法律效力，但是“除非<sup>15</sup>有足夠的證據表示開支將會發生，否則無法接受遞延收益的主張。”<sup>16 17</sup>

10. JOHN BULLOCH：“收入或負債：賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性”，如上，第121頁；關於同一個主題，KEVIN MCGEEHAN：《博彩業：對一些關鍵的聯邦稅務問題的分析》，如上，第18頁。

11. 美國學派，DAVID HASEN：“預付收入在稅務方面的處理”，《稅法評論》2008年第61期，第395-401頁。

12. 美國學派，NICHOLAS A. MIRKAY：“甚麼都取決於時機：Will Karns對美國國家稅務局關於預付收入爭論的影響”，《德拉瓦州法律評論》2010年第12期，第55-64頁。

13. NICHOLAS A. MIRKAY：“甚麼都取決於時機：Will Karns對美國國家稅務局關於預付收入爭論的影響”，第55頁。

14. 關於這個問題，*Auto. Club of Mich v. Comm'r*, 353 U.S. 180 (1957); *Am. Auto. Ass'n v. United States (AAA)*, 367 U. S. 687 (1961)，就配比原則說，“這個做法確保收與相關費用是在同一個年份承認的”。

15. NICHOLAS A. MIRKAY：“甚麼都取決於時機：Will Karns對美國國家稅務局關於預付收入爭論的影響”，第64頁，第98腳註。

16. 美國最高法院，*Schlude v. Comm'r*, 372 U.S. 128 (1963)，第131-132頁。

17. 可能因為這個原因，所以美國的學術界表示，正如舞蹈工作室的 *Schlude*，“賭場也是權責發生制的納稅人。不過，與舞蹈工作室不同的是，賭場不對待未兌換籌碼像舞蹈工作室對待所接受的預付費用那樣。當一個賭客用現金交還籌碼，賭場將現金

面對賭場的頑強抵抗，再加上部份法院拒絕將全部未兌換籌碼當作毛收入的司法見解，美國國家稅務局在賭場的協助下千方百計地爭取（以稅收的形式）收回未兌換籌碼的部份資金。這個似乎也將成為澳門特別行政區財政部門和新加坡<sup>18</sup> 國家財政部門會面對的情況。

在這個上下文裡出現的1996年4月1日的Order Adjusting Partnership Income at 3, *Eldorado Hotel Associates v. Comm'r T. C. No. 2862-95*，簡稱Eldorado Order。

看成一種債務，而不將它看成是預售收入或預付收入。這個差別的一部份原因在於賭場為籌碼所收的現金是‘可退換的’；這個與舞蹈工作室合同規定的預付費用是不同的。”主張這個意思有JOHN BULLOCH，“收入或負債賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性”，如上，第129頁。持同一種理解的有KEVIN MCGEEHAN：《博彩業：對一些關鍵聯邦稅務問題的分析》，如上，第21頁。上述的賭場與舞蹈工作室的重要差別在某種意義上被美國最高法院（Schlude）所分辨。最高法院認為，與賭場不同的是，“納稅人是一個為了將來的課而接受預付定金的舞蹈工作室。雖然這些課具有有效期，但是工作時並沒為預付的課程設置一個明確的上課時間安排。另外，合同按“非隱蔽的方式”聲明工作室將保留所有的預付定金（即“收入”），就算客戶從未利用過有關的服務。作為以權責發生制為基礎的納稅人，舞蹈工作室推延將預付費用計算為收入，一直到收到費用為止。為了確認收到的目的，舞蹈工作室開通了一個“遞延收入賬戶”，並將合同價格的全額存到賬戶裡。隨著客戶利用工作室的服務，工作室按課時費用乘客戶所享用的課時計算自己賺到的收入。若客戶一年中沒有享受服務，那麼合同價格在有關的財政年被認為與遞延收入賬戶的金額一致。這是美國最高法院Schlude v. Comm'r, 372 U.S. 128 (1963)，第130-132頁的見解。

18. 博彩業在新加坡可能將成為合法的消息是在2004年首次提到的；經許多討論與諮詢的階段後，《賭場監控法》2006年通過。之後，在一個激烈的競爭程序，兩個博企被選拔。因此，Resorts World Sentosa（馬來西亞的Genting Berhard）和Marina Bay Sands（美國拉斯維加斯的金沙）兩個博企獲得准照。設立於2008年的博彩監管機構一向非常透明地展開工作。博彩信貸是允許的，也是用法律執行的。在新加坡，博彩中介人是可以註冊的；不過，在中介註冊這方面上，政府比較謹慎，因為帶來對適當性、洗錢等問題的擔憂。新加坡採取措施來勸阻公民與永久居民讀博。市民與永久居民必須付100新加坡元（約80美元）的24小時入場費或付2,000新加坡元（約1,600美元）的一年入場費。遊客不用付入場費。每次有人進出賭場，必須接受證件的檢查。這些措施曾經通過時，有人以為能夠阻止大部份新加坡人過度賭博；最後的情況其實不然，而相當多的新加坡人願意付入場費來賭博。政府正在考慮其他限制性的措施來使這個沒人想到的博彩高峰降溫。總的來說，新加坡之所以開發賭場是為了落實很明確的旅遊、商業及城市規劃的目標。因為從博彩業獲得收入不是政策的目的，因稅額不高。參考DEREK DA CUNHA，“新加坡注重博彩業賭場、外國人才與重造一個城邦”，《兩岸時報》，Singapore，2010年；JORGE GODINHO：“澳門的博彩業：演、變、監管與挑戰”，《博彩法學報》，第5冊，2014年春季，2014年，第23頁。

這一份和解 (settlement) 表明了美國國家稅務局的理論立場，稱“那個永遠不會退給賭場的部份未兌換籌碼可以被計算為收入。”<sup>19</sup>

本節最核心的問題是計算未兌換籌碼所帶來稅收的公式及其具體細節。

那麼，Eldorado和解“要求賭場以每年的數據來計算未兌換籌碼的應稅部份”。截至某一個財政年結束以後的第30日，賭場必須在一個特定日期確定有關計算公式中的各個不同元素。為了計算未兌換籌碼的應納稅部份，賭場可以通過調整一筆“年度浮動金額”(annual float amount) 而增加或減少收入。<sup>20</sup> 如果這筆金額超過對未兌換籌碼要求且應收的稅額，賭場應當對有關差額承擔舉證責任。我們下面將從法律和司法程序的角度解釋為甚麼。

- 
19. JOHN BULLOCH “收入或負債：賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性”，如上，第139頁。
20. 調節浮動金額的計算方式如下：（一）確定現在流通籌碼的總額。（二）按照正常的會計法，減去賭場所保管的或所控制的籌碼（包括應納稅者老虎機裡面的籌碼）的總額。（三）減去面值為100美元以上的未兌換籌碼的總額。（四）減去對面值為100美元以下的未兌換籌碼的調節值（所謂的“小面值調節法”）。關於小面值調節法，還有其它可以採用的計算方式：第一個方法 — 經驗的方法。小面值調節法應等同於（a）加（b）的總數。（a）是賭客手裡的面值小於100美元的籌碼；有關總額是按照權責發生制或可觀察的計算方式，在計算之日前一個星期的時間段中計算的。（b）是賭場所獲得的面值小於100美元的籌碼；有關總額是在計算之日前一個星期的時間段中計算的。（c）從Bright Exchange或其它清算所獲得的；（d）直接從其它賭場獲得的。（譯者注：作者沒有解釋（c）和（d）兩項與經驗方法的關係，按原文的字面翻譯）第二個方法 — 百分比的方法。小面值調節法應等同於（a）加（b）加（c）的總數（除了紀念品之類的籌碼或其它按照次段落H所提及的，接受特殊處理的籌碼）；（a）面值為10美元以上、100美元以下的未兌換籌碼總額的75%；（b）面值為5美元以上、10美元以下的未兌換籌碼總額的35%；（c）面值為5美元以下的未兌換籌碼總額的10%。（五）確定以博收的名義計算的總額是否超過本年年未兌換籌碼的總額相對於去年未兌換籌碼的。參考Order Adjusting Partnership Income at 3, Eldorado Hotel Associates v. Comm’r T. C. No. 2862-95, 1996年4月1日，第5-7頁；JOHN BULLOCH “收入或負債：賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性”，如上，第140頁。總而言之，這是說“通過改變年度浮動，浮動的調節方法改變賭場收入的計算。年度浮動是本財政年調節浮動減去上個財政年調節浮動的總數。如果本年調節浮動高於去年的，年度浮動是一個正數，因此賭場必須將有關總數加上收入。如果本年調節浮動低於去年的，年度浮動是一個負數，因此賭場必須將有關總數減去收入。”關於這個問題，JOHN BULLOCH “收入或負債：賭場如何對未兌換籌碼進行分類從而決定其應納稅性”，如上，第141頁。

## 二、未兌換籌碼現行稅制通過法律、司法程序的合法化：舉證責任的動態分配與風險範圍的理論

現在探討一個與量化未兌換籌碼所要求且應收的稅額有關的問題，即由誰舉證來證明澳門特區賭場應納稅款是過多的。

然而，在實質證據法領域上，當給某一個當事人分配舉證責任，且由於有關的證據是“惡魔性的”、“消極的”，因而無法提出的時候，應該如何分配相關的舉證責任是一個《民法典》無法解決的問題。因此，對於這一種情況，我們認為（迫切）需要考慮舉證責任的動態分配及其與博彩（因此包括未兌換籌碼）的相關聯性。

那麼，一方面澳門特區財政部門（理所當然地）無法把握本地賭場複雜的計算系統，但卻將這些計算系統弊病的舉證責任歸咎予財政部門，這合乎道理嗎？

我們確信這是不合乎道理的。

其實，在實質法的層面上，眾所周知的是，任何合同的法律定性既要求一個初級評估，又要求一個次級評估。當兩種評估發生衝突的時候，哪一個符合法律理據（“ratio iuris”）和常識理性（*natureza das coisas*）就須優先。當然在這樣的情況下，也需要考慮兩種評估給問題所帶來的結果。<sup>21</sup>

這就是說，在程序法的層面上，國家的法律秩序制定一套規範體系，旨在規範訴訟主體的表現，特別針對於主體之間潛在的且不可避免的利益衝突。為了這個目的，規範體系體現典型的強制性和強迫性。<sup>22</sup>

21. 關於這個問題，OLIVEIRA, MADALENA PERESTRELO DE, “合同關係的“不可要求性”：對合同的解讀及他主性”，《in O Direito》，Ano 145.º 2013年第三冊，Jorge Miranda主編，Almedina, Coimbra, 2014年，第539頁。

22. 這些典型的特徵與初級法規有關。參考德國的學術ZIPPELIUS, Rechtsphilosophie, Beck, München, 1994, p. 31.

規範體系的強制性與准許性規定相互配合。後者不推行義務，而給予私法或公法權利。當這些權利得以行使的時候可能形成一套權利和義務的新模式。

那麼，強制性和准許性的規定屬於初級的行為規則；它們直接規範程序主體的利益互動；它們命令或允許實質法層面上的行為。<sup>23 24</sup>

如果上述的思路正確，而且如果在實質法層面（即博彩法律制度）存在對特區政府的特殊保護（既然政府需要有規律地追徵稅款的全額來滿足公民的需求），且考慮到程序法對於實體法起到工具性的作用，那麼程序法豈能在程序法的層面上要求政府承擔舉證責任？這樣做就等同於憑藉程序法而使得實質法對特區政府的保護功能（*Schutzwirkung*）落空。

實際上，若借用一個比方來說，澳門特區的保護功能（*Schutzwirkung*）體現在政府簡化受害者對於醫療錯誤的舉證責任一事。<sup>25</sup>

所謂的簡化意味著（患者能夠）在為一些事實性的因素（比較簡單地）提出證據的基礎上，讓法官通過推理而了解到民法責任的所有典型條件均存在於有關的案子裡。患者證明這些條件本來是比較艱難的。<sup>26</sup>

23. 關於這個問題，FREITAS, JOSÉ LEBRE：“關於程序行為的概念”，《紀念Miguel Galvão Teles的研究集》，第二冊，阿麥地那，科英布拉，2012年，第150頁。

24. 具體關於在實質法與程序法其工具性作用的關係，參考德國學術MEDICUS, DIETER的重要研究，MEDICUS, DIETER：“Anspruch und Einrede als Rückgat einer zivilistischen Lehrmethode”，《Archiv für die civilische Praxis》174期，1974年，第316頁。

25. 將醫療服務分為零碎給付義務及零碎結果義務的有MATOS, FILIPE DE ALBUQUERQUE：“醫療民事責任：對有關前提的簡略思考”，《Cadernos de Direito Privado (CDP)》n.º 43, 2013年4、5月，cejur, Coimbra Editora, 科英布拉，2014年，第69頁。

26. 關於這個問題PEDRO, RUTE TEIXEIRA：“關於在醫療民事責任訴訟證實因果關係的困難：論對保護受害者的法律機制”，《Revista do CEJ》1º Semestre de 2011上半年第15輯；Dossiê Temático：《專題論文集：對性自決權及未成年受害者性自由的罪行》，阿麥地那，科英布拉，2013年，第28頁。

確實，這一種機制是與事實推定極其相似的<sup>27 28 29</sup>。在涉及“一個以理性為基礎的推理網絡”的複雜程序中，事實推定幫助法官選擇對事實的“最好”陳述。<sup>30</sup>

在這個議題上，其它國家和地區的法律體系<sup>31</sup>利用一些總結經驗的格言，比如意大利<sup>32</sup>的“*id quod plerumque accidit*”（按字面：“那個比較經常發生的情況”）；德國<sup>33 34</sup>的第一個印象的證據（*Anscheinbeweis*）；法國<sup>35</sup>的“嚴肅、嚴謹而連貫的”事實推定（《民法典》的第1353條）；或巴西<sup>36</sup>《民法典》第380條第1款的規定。

- 
27. 關於司法推定，特別其作用（《民事法典》第351條）。關於這個問題，SILVA, JOÃO CALVÃO：「司法推定即《民事程序法典》第712、722、729條」，《Revista de Legislação e Jurisprudência (RLJ)》Ano 135.º, 39352005年11、12月，Manuel Henrique Mesquita主編，Coimbra Editora，2006年，第127-128頁。
  28. 按照具有權威的葡國學術，“不引起舉證責任的倒置”；關於這個問題，FARIA, RITA LYNCE：《葡國法律中的舉證責任的倒置》，里斯本，Lex，2001年，第36頁。
  29. 關於這個問題，FERNANDEZ, ELIZABETH的文章主張在難以或不可能提出證據的案子上應採用司法推定，參考“難以或不可能提出的證據”，《紀念 Prof. Doutor José Lebre de Freitas的論文集》，組織委員會：Armando Marques Guedes；Maria Helena Brito；Ana Prata；Rui Pinto Duarte；Mariana França Gouveia，第一冊，Coimbra Editora，科英布拉，2013年，第833頁。
  30. 關於這個問題，PEDRO, RUTE TEIXEIRA：《關於在醫療民事責任訴訟證實因果關係的困難：論對保護受害者的法律機制》，如上，第28頁。
  31. 關於這個問題，對於醫療錯誤的民事責任，參考BARBOSA, MAFALDA MIRANDA：「關於醫療民事責任的葡國司法見解：更新的情況」，《*Cadernos de Direito Privado (CDP)*》n.º 38，2012年4、5月，cejur，Coimbra Editora，科英布拉，2012年，第23-24頁。
  32. 關於這個問題，在意大利的學術界有QUADRI, ENRICO：“（醫療責任的基本理念，特別是在婦科與產科領域上：最近的經驗及前景」，《RcP》Volume LXIX，2004年，第328-335頁，可閱覽 srsn.com（最近登記2015年4月11日）。
  33. 關於這個問題，MONTEIRO, JORGE SINDE：《指導、建議、信息帶來的責任》，阿麥地那，科英布拉，論文叢書，博士論文，1989年，第247頁，第429腳註。
  34. 在德國的學術界中，關於民事責任的舉證責任者，參考GRAF, UTE：《醫療錯誤程序的舉證責任》，《VVF》，慕尼黑，2001年，第234頁起。
  35. 關於這個問題，以法國學術界為例，參考JOURDAIN, PATRICE：“民事責任”，《*Revue Trimestrielle de Droit Civil*》，2008年第三季，2008年，第492頁起。
  36. 有專家認為這樣的情況可以引起舉證責任的動態歸咎，但是限於事實不能或提出證據過貴的情況，包括惡魔性及複雜證據；在巴西的學術裡，參考CAROLINA CRISTINA MIOTTO：“舉證責任：略論巴西及葡國程序法系統的靜態、動態歸咎”，《*Scientia Juridica (SJ)*》第六十三冊，n.º 336，2014年9至12月，Braga，cejur，2014

與其它不同，澳門《民法典》是跟隨德國《民法典》的（*Bürgerliches Gezetzbuch*）；澳門《民法典》努力以最清楚的方式區分創設事實與阻礙事實（澳門《民法典》第335條第1、2款）。按照主要由Leo Rosenberg開創的、“法規理論”<sup>37 38</sup>，應該先在實體法裡區分甚麼屬於規律、甚麼屬於例外。當法規具體引用了如“除非”、“除了”、“要不然”、“但卻”等言詞時，這個區分工作就會變得簡單一些。相關的情況包括但不限於澳門《民法典》第493條第3款、第495條、第498條、第502條第1款、第902條第1款、第904條第1款等等。

那麼，按照“法規理論”，對創設事實與阻礙事實的識別取決於對實體法的解讀，即是說，是通過在一項法規的實施情況（*Tatbestand*）從而區分甚麼是規律（創設事實）<sup>39</sup>，甚麼是例外（阻礙事實）。<sup>40</sup> 那些存在歧義的情況，應當將事實看作是創設性的（澳門《民法典》第335條第3款）。

不過，分析實體法規時，不應該只依賴於字面的因素；解讀者還應該經常留意法規不清楚的地方。因此，比較權威的程序法理論時提倡需要借用“合理因素”。<sup>41</sup> 我們認為，採用“合理因素”的方法更適合那些涉及存在內部信息的情況，例如由賭場所確定的，未兌換籌

---

年，第527-528頁；JOÃO BATISTA LOPES：“舉證責任及動態歸咎理論在新的程序法”，《Revista de Processo》Ano 37，第204輯，2012年2月，2012年，第231-242頁。

37. ROSENBERG, LEO具有典範性地探討這個問題，參考《以《民事法典》及《程序法》為基礎的舉證責任》，第5版，Beck，慕尼黑，1963年，第124-168頁。

38. 在葡萄牙學術界裡，參考JOSÉ LUÍS BONIFÁCIO RAMOS：“評估證據的混合系統”，《Revista O Direito》Ano 146.º，第三冊，2014年，Jorge Miranda主編，阿麥地那，科英布拉，2014年，第572頁。

39. 關於這個問題，參考GOUVEIA, MARIANA FRANÇA：《宣告之訴中的訴因》，阿麥地那，科英布拉，論文叢書，博士論文，2004年第275頁。

40. 關於這個問題，參考FREITAS, JOSÉ LEBRE：“《民法典》第1225條中檢舉承建缺陷的責任：解讀資料的事實和法規”，《民事法、民事程序法研究》第一冊，第二版，Coimbra Editora，科英布拉，2010年，第443頁。

41. 關於這個問題，參考FREITAS, JOSÉ LEBRE：“《民法典》第1380條中相連房地產的所有權：創設事實和阻礙事實”，在《私法冊書》n.º 30，2010年4至6月，cejur，Coimbra Editora，科英布拉，2010年，第24頁，第14腳註。

碼的數量 — 因為只有賭場本身才能做出可靠的估算）。<sup>42</sup> 這一種情況體現出一些（澳門特區的）集體權利。正如在上面所探討的，那些不容易<sup>43</sup> 或甚至不可能<sup>44</sup> 提出證明的情況，使得具有集體權利的方面承擔舉證責任等同於限制實體法所賦予的權利。

因此，我們能夠理解為甚麼，在證明某些特定事實存在明顯困難的情況下，理論主張應該實施舉證責任的倒置（澳門《民法典》第337條第1、2款）或者至少對舉證責任做出比較均衡的再分配。<sup>45</sup> 對於第二個主張，應採取“舉證責任的動態分配”的理論。

按照阿根廷程序法學家Jorge W. Peyrano所開創的“舉證責任的動態分配”理論的現代提法，舉證責任不應該僅僅通過事實在程序過程中所起的影響而分配，更重要的是，舉證責任應該是按照“比較簡單的證據”的概念而分配。那麼，舉證責任應該分配給那個在程序上具有提出證明優勢的當事人。<sup>46</sup>

因此，如果事實在程序過程的性質使得證據難以或不可能提出，舉證責任的具體分配應該脫離事實的有關性質（即創設事實或阻礙事實）。<sup>47</sup> 如Jorge Morais Carvalho / Micael Teixeira確認，這一種責任歸咎促進證據的有效提出，也鼓勵對實質真相的追求。此不但意味著給那個更容易舉證的當事人歸咎責任，更落實了兩個當事人的實質平等：二者在程序中為自己的立場辯護一事變得更加平等。這是因為

42. 關於這個問題，參考FERNANDEZ, ELIZABETH：“難以或不可能提出的證據”《紀念 Prof. Doutor José Lebre de Freitas的論文集》，如上，第811-813頁。

43. 如下研究明確指出難以提出證明的情況：阿根廷學術的代表W. PEYRANO, JORGE：“複雜證據”，《正當法律程序與現實：正當法律程序與證據》，AAVV, Buenos Aires, 2003年，第329-330頁。

44. 關於這個問題，參考FERNANDEZ, ELIZABETH：“權力偏差：神話或現實？”，《（CJA）行政司法冊書》n.º 93, 2012年5、6月，cejur, Coimbra Editora, 科英布拉，2012年，第11頁。

45. 關於這個問題，參考FERNANDEZ, ELIZABETH：“權力偏差：神話或現實？”，《CJA 行政司法冊書》，如上，第25頁。

46. 關於這個問題，參考TEIXEIRA, MICAEL：《為舉證責任的動態歸》），碩士論文，新里斯本大學法學院，里斯本，2012年，第49頁起。

47. 關於這個問題，參考W. PEYRANO, JORGE：“複雜證據”，《Civil Procedure Review》第二冊，n.º 1, 2011年1至4月，第86-96頁。

更容易提供證據的一方能有效地證明對自己有利事實的陳述；反過來說，雖然對另一個方面提出證據不是那麼容易的，但是它總是可以享受舉證責任的優勢——只要對方無法證實。<sup>48</sup>

關於博彩及未兌換籌碼的問題，舉證責任的動態分配適用於如下情況：當特區追徵應納稅款過多時，不應當把舉證責任歸咎給特區政府（比如要求政府證明所計算的未兌換籌碼的總額是錯誤的，即是過多的）。因為賭場可以1）監督、控制一批籌碼序列號；2）發行或取消內部流通的籌碼；3）在某一個財政年將賭客手裡的籌碼兌換為現金等原因，所以它更容易證明那個對自己本身有利的計算。即是說，在賭場清算可要求且應納稅的款項時，特區政府財政部門過度計算了未兌換籌碼的數量。因此，必須基於對未兌換籌碼的新計算而減少有關的稅款。

鑒於賭場經理的個人因素，需使用上述結論中所提出的舉證責任的動態分配便顯得更加迫切。所謂的個人因素是指來自於經理須保護特區財產的從屬義務，即有規律地支付應納的稅款，還有監督註冊、量化未兌換籌碼的計算系統等義務。其實，經理比任何人（包括澳門特區財政部門人員）更有能力向司法程序提供有關未兌換籌碼的信息；這是因為這些信息屬於經理的“風險範圍”。<sup>49</sup>而且，這個“風險範圍”被理解為舉證責任分配的附加標準或者，更確切地說，“風險範圍”屬於產生法律事實的“生命圈”。<sup>50 51</sup>我們在這裡可以看到所謂的“風險範圍”理論<sup>52</sup>得以使用：該理論主張的是，在舉證責任

48. 關於這個問題，參考CARVALHO, JORGE MORAIS/TEIXEIRA, MICAEL：“消費信貸：對遞交合同版本的舉證責任以及濫用提出無效的權利”，《（CDP）（私法冊書）》，n.º 42, 2013年4至6月，cejur, Coimbra Editora, 科英布拉，2013年，第47頁。

49. 關於這個問題，參考FREITAS, JOSÉ LEBRE：“《民法典》第1380條中相連房地產的所有權：創設事實和阻礙事實”，如上，第22頁，第10腳註。

50. 關於這個問題，在德國的學術界裡，參考BAUMGÄRTEL：《私法學》，科隆，Karl Heymanns Verlag, 1995年，第218頁。

51. 關於這個問題，在葡萄牙的學術界裡，參考MÚRIAS, PEDRO FERREIRA的論文：《為一個有根據的舉證責任的歸咎》，碩士論文，里斯本，Lex, 2000年，第134頁。

52. 關於這個問題，參考MÚRIAS, PEDRO FERREIRA：《為一個有根據的舉證責任的歸咎》，如上，第137頁。

及結果、給付義務的二元論<sup>53</sup>之間存在著密切的關係，而且是適用於博彩的範圍的<sup>54</sup>，並且也適用於未兌換籌碼的議題。

只有通過使用“風險範圍”理論才能：一方面，從實體法恢復雙方在合同中所安排的給付和對待給付的相等性<sup>55 56 57</sup>，另一方面，從程序法保證司法保護的效率<sup>58</sup>、據實陳述義務<sup>59 60</sup>、在合理時間範圍內排解衝突<sup>61</sup>等原則的落實。這些原則是訴訟快捷性<sup>62</sup>及訴訟經濟兩個原則<sup>63</sup>的必然結果。

- 
53. 關於這個問題，在德國的學術界裡，參考PRÖLSS, J.具有開創性的作品：《按風險範圍的舉證責任的歸咎》，VersR, 1964, 33 (A), 第901-906頁。
  54. 似乎主張風險範圍理論適用於其它議題的有MÚRIAS, PEDRO/PEREIRA, MARIA DE LURDES的文章：“給付義務、結果義務和生產成本”，《紀念Professor Doutor Paulo Cunha誕生一百週年》，協調員：António Menezes Cordeiro，阿麥地那，科英布拉，2012年，第1012頁。
  55. 關於這個問題，參考PIRES, CATARINA MONTEIRO：“因不履行而終止合同以及原物返還的不能”，《O Direito》Ano 144.º, 2012年第三冊，主編：Jorge Miranda，Almedina，Coimbra，2013年，第669頁。
  56. 關於這個問題，在德國的學術界裡有CANARIS, CLAUS-WILLEM：“對《民法典》給付中斷的相等性推定與相等性保護”，《紀念Herbert Wiedemann的論文集》，Beck，慕尼黑，2002年，第4-5頁。
  57. 關於這個問題，參考PIRES, CATARINA MONTEIRO：“因不履行的等價返還”，《紀念 Miguel Galvão Teles的論文集》，第二冊，阿麥地那，科英布拉，2012年，第703頁。
  58. 關於這個問題，參考MESQUITA, MIGUEL：“基於現代民法程序的請求原則的彈性化”，《法律私法雜誌》，Ano 143.º, 3983, 2013年11、12月，主編：António Pinto Monteiro，Coimbra Editora，Coimbra，2013年，第143頁。
  59. 關於這個問題，參考RAMOS, JOSÉ LUÍS BONIFÁCIO：“論《民事程序法典》改革的幾個問題”，《O Direito》Ano 144.º, 2012年，第三冊，主編：Jorge Miranda，阿麥地那，科英布拉，2013年，第669頁。
  60. 關於這個問題，參考RAMOS, JOSÉ LUÍS BONIFÁCIO：“新的《民事程序法典》”，《O Direito》Ano 145.º, 2013年，Volume IV，主編：Jorge Miranda，Almedina，Coimbra，2014年，第814頁。
  61. 關於這個問題，參考SOUSA, MIGUEL TEIXEIRA：“關於新《民事程序法典》的程序管理原則的筆記”，《私法冊書》n.º 43, 2013年7至9月，cejur，Coimbra Editora，科英布拉，2013年，第10頁。
  62. 關於這個問題，參考ALEXANDRE, ISABEL：“2013年《民事程序法典》的調查階段及提出證據的新方法”，《檢察院雜誌》n.º 134, Ano 34, 2013年4至6月，Coimbra Editora，科英布拉，2013，第21頁。
  63. 關於這個問題，參考REGO, CARLOS LOPES：“法官在公開判決時的程序變換權與處分原則”，《紀念 Prof. Doutor José Lebre de Freitas的論文集》，組織委員

### 三、適度原則作為未兌換籌碼現行稅制通過憲法（《基本法》第6、103條）的合法化 — 加權原則和加權公式；隨即，介紹美國理論的實用主義法學 — 極其簡略的筆記

正如我們在其它文章寫過<sup>64</sup>，對澳門賭場稅收的所有權是屬於澳門特區財政部門的。有關的所有權不同於私有財產權（《澳門基本法》第6條及第103條），因為它是一種以所謂的逗留保證<sup>65</sup>為前提的，維護主體對其所有法律地位<sup>66</sup>的權利。對澳門賭場稅收的所有權意味著澳門的財政部門具有一系列法律期待，旨在有規律地、全額地、及時地、追徵澳門賭場的稅收。<sup>67 68</sup> 澳門特區財政部門的有關權

會：Armando Marques Guedes, Maria Helena Brito, Ana Prata, Rui Pinto Duarte, Mariana França Gouveia, 第一冊, Coimbra Editora, 科英布拉, 2013, 第833頁。

64. 參見HUGO LUZ DOS SANTOS：“公司行政管理機關成員在澳門特別行政區的忠實義務（商法典第235條第2款）一些簡述性的備註”，《Revista de Administração Pública de Macau（澳門公共行政雜誌）》第108輯，澳門，2015年。
65. 在葡萄牙學術界裡參考MIGUEL NOGUEIRA DE BRITO的論文：《憲法民主國家對財產所有權的解釋論文叢書》，博士論文，阿麥地那，科英布拉，2012年，第734-800頁。
66. 關於澳門基本法第6、第103條對財產所有權的保護，參考澳門學術界裡的PAULO CARDINAL：《澳門特別行政區在憲法層面對基本權利的保護》，澳門，2008年，第257頁；PAULO CARDINAL：“澳門特別行政區基本法與土地法”，《法學》第63冊，n.º 336，2014年9至12月，Braga, cejur, 2015年，第432頁；基於香港基本法，參考SIMON YOUNG：“在香港的對基本權利的限制”，《香港法學報》，2004年，第110頁；在澳門學術界裡參考，唐曉晴：《所有權的淵源，該系統的存在、持續的合法性一個民事法專家對澳門特別行政區基本法給財產所有權的保護》，澳門，2009年。
67. 在德國的學術界裡，參考MARKUS APPEL：《法律、憲法所有權的發展階段及生命力》，第218頁。
68. 關於這個問題，歐洲人權法院（TEDH）稱：“對實現請求的合理期待應該受到《歐洲人權公約》第一號附加議定書第一條的保護（……）也包括對私有財產的尊重，也不限於尊重該權利的擁有。除此之外，應為所有人確保與該權利相關所有全能的實踐，譬如使用、處分或享受其孳息。”在葡萄牙的學術界裡，參考TIAGO MACIEIRINHA：“歐洲人權公約的所有權”，《Revista O Direito》Ano 146.º，2014年，第一冊，阿麥地那，科英布拉，2014年，第76-77頁；關於一樣的問題，參考《歐洲人權法院合議庭判決》，Pressos Compania Naviera S.A., n.º 31, Gratzinger e Gratzingerova, n.º 73, Jantner, n.º 29-33, Marckx, n.º 63, Kotov, n.º 90, Stran Greek Refineries and Straits Andreadis, n.º 61。

利應該被視為平等進行財富再分配的間接的、工具性的方式，從而滿足澳門特區市民的集體需求。

按照上述的學術立場，由於澳門賭場所承擔動態分配，所以賭場必須在法律程序上證明未兌換籌碼的量化造成了過度納稅。現在需要確定這個立場是否滿足適度原則（*Verhältnissmäßigkeitsgrundsatz*）。<sup>69</sup>

答案是肯定的。

近幾十年裏，對合憲性監督的理論與實踐廣泛地承認了適度原則。<sup>70 71</sup> 適度原則由三個“次原則”所組成：適當原則、必要原則和狹義的適度原則；它們均體現優化的概念<sup>72 73</sup>。

其實，作為強制進行優化的原則，這些原則要求對事實上及法律上可行的情況進行優化；適當及必要這兩個原則均要求對事實上的可能性進行優化（在現在探討的問題裡，就是讓賭場為了以清算應納稅款為目的而準確地或大概地估算未兌換籌碼一事完全在賭場能做的範圍之內）。

狹義的適度原則要求對法律上的可能性進行優化（在現在探討的問題裡，就是讓澳門特區的法律對體制、對博彩、賭博以及賭博信貸設置較健全的法律制度）。

我們現在印證了上述的解決方案（由於澳門賭場所承擔的動態分配，所以賭場必須在法律程序上證明未兌換籌碼的量化造成了過度納稅的問題）滿足適度原則（*Verhältnissmäßigkeitsgrundsatz*）。

- 
69. 在德國的學術界裡，參考ROBERT ALEXY：《基本權利理論》，1985年，第六版，法蘭克福，Suhrkamp，2011年，第75-77頁。
70. 在美國的學術界裡，參考ALEC STONE/JUD MATHEWS：“權衡適度原則與全球憲法主義”，《哥倫比亞跨國發學報》n.º 47，2008年，第72-164頁。
71. 在美國的學術界裡，參考DAVID M. BEATTY：《最終的法制》，牛津，Oxford University Press，2004年，第34-49頁。
72. 關於美國的憲法學，參考LOUIS SEIDMANN：《不用管憲法：關於不服從憲法》，New York, N.Y., Oxford University，2012年，第12-35頁。
73. 關於美國的憲法學，在美國的學術界裡，參考JEREMY WALDRON：“對《不用管憲法：關於不服從憲法》的書評”，《Harvard Law Review》，第127冊，2014年第1151頁起。

由此可見，舉證責任動態分配的解決方案是合適的（因為不排除能夠阻止至少一個原則得以落實的手段<sup>74</sup>）也是必要的（因為上述的手段都在一定程度上達到自己的目標）。

這就是說，舉證責任動態分配的解決方案享受狹義適度原則的充分保護。我們下面將探討這個命題的不同層面。

實際上，“權衡”是適度原則第三個“次原則”（即狹義適度原則）的對象。正如上面所述，狹義的適度原則要求對法律上的可能性進行優化。<sup>75</sup>“權衡”符合一個能被命名為“權衡定律”的格言<sup>76</sup>：“一個原則被落實的程度越低，與它對立的原則的重要性越高”。按照這個“權衡定律”，“加權公式”（Weight Formula）給每一個對立的原則確定它相對的重要性。<sup>77</sup>

在實際的情況，應該實施的法律原則（即體現於充分追徵博彩業應納稅，澳門特區財政部門對於經濟財政的維護以及澳門市民的人類尊嚴）取決於（適用於確定未兌換籌碼數量的）“權衡定律”與“加權公式”。該原則從法律、憲法的角度擔保（並合法化）舉證責任動態歸咎的解決方案。在博彩及未兌換籌碼的範圍內，這個方案適用於賭場。

這是因為在有關的複雜案例（hard cases）<sup>78</sup>裡，我們應該確定解決方案的法律結果<sup>79</sup>，也應該確定法院如何面對這些複雜的案

74. 譯者注“因為不排除採用能夠阻止至少一個原則得以落實的手段”的譯文吻合葡語原文。至於葡萄牙語原文意味著甚麼，急待作者以明瞭、嚴謹的言語解析。

75. 參考ROBERT ALEXY用葡萄牙文的最近出版物：“基本權利與適度原則”，Paulo Pereira Gouveia譯，《Revista O Direito》Ano 146.º，2014年，第四冊，阿麥地那，科英布拉，2015年，第821頁。

76. ROBERT ALEXY：《憲法權利理論》，如上，第102頁。

77. ROBERT ALEXY：“加權公式”，《對法律的經濟分析的邊界》3，Cracow，Jagiellonian University Press，2007年，第9-27頁；ROBERT ALEXY：《憲法權利理論》，如上，第97-99頁；用德文ROBERT ALEXY：“加權公式”，《紀念 Jürgen Sonnenschein的論文集》，Verlag，科隆，2003年，第771-792頁。

78. 關於這個問題，在美國的學術裡，參考RONALD DWORKIN：《認真對待權利》，1997年，第81頁起；AHRON BARAK：《處於民主的法官》，2006年，第13頁起。

79. 法學的平衡點在於司法工作；因此，既然只需要管法官如何決定案子，那麼，歸根結底，最重要的是看法官將如何決定具體的案子。在美國的學術裡參考RONALD

例。<sup>80</sup> 從實用主義法學（legal pragmatism）<sup>81</sup> 的角度，後者（法院的態度）是一個極其重要的問題。

總而言之，我們認為（僅）適用於複雜案例（hard cases）的實用主義法學（legal pragmatism）主張的是，無論是對於具體的案子還是對於整個的法律體系，司法決定的影響和實際的結果應該是法院工作的關鍵因素。<sup>82</sup>

此具體的案例中，從法律、憲法的角度，澳門賭場必須在法律程序上證明對未兌換籌碼的量化造成了應納的稅款過多的一事，即澳門賭場所承擔的舉證責任的動態分配是可以成立的。

這就是說，在框架原意論（framework originalism）<sup>83</sup> 上，有關舉證責任的動態分配與人類尊嚴的憲法規定（澳門《基本法》第30條）的原意相吻合（original meaning）。這是因為政府只能通過有規律地、全額追徵稅款才能落實人類尊嚴。在這件事情上，“解讀者必須

DWORKIN：《法律的帝國》，Hart Publishing，倫敦，1998年（1986年版的再版），第1頁；RONALD DWORKIN：《原則的問題》，Clarendon Press，牛津，2001年（1985年版的再版），第10頁起；RONALD DWORKIN：《認真看待權利》，Duckworth Books，倫敦，第二版，1982年，第3頁起。

80. 關於法官思維方式的綜述，在美國的學術裡參考RICHARD POSNER：《法官如何思考》，2008年，第13頁。“司法哲學要麼是合理化因為其他原因而採取的決定，要麼是修辭上的武器。在美國法律憲法領域上，很有趣地為最小值主意辯護的”，參考CASS SUNSTEIN：《穿黑袍的極端分子》2005年；也在美國的學術界裡，對Cass Sunstein立場的激烈批評，參考RONALD DWORKIN：“尋找Cass Sunstein”，《The New York Review of Books》，2009年，第56頁。
81. 在雖然古老但是仍然充滿活力的Hart-Dworkin辯論的基礎上，美國學術界預見“司法見解”的末日來臨；參考SCOTT HERSHOVITZ：“司法見解的末日”，《耶魯法學報》，2015年4至6月，第124冊，N.º 4，2015年，第882-1345頁。
82. 關於這個辯論，參考美國學術界的RICHARD POSNER：《法學、實用主義法學與民主》2003年；JULES COLEMAN：《對原則的實踐：為從實用主義的角度對待法學理論》，2001年。
83. 在美國的學術界中，參考JACK M. BALKIN：“框架原意論與活著的憲法”，《公法與法學理論研究論文系列》，Research Paper n.º 82，《耶魯法學報》，2008年2月，2008年，第4頁。

忠於憲法文本及其所蘊含的原則的原意。”<sup>84</sup> 因此，具有權威的美國學術理論稱“一些利益（如人類尊嚴）是難以或不可能量化的”<sup>85</sup>

---

84. JACK M. BALKIN：“框架原意論與活著的憲法”如上，第4頁；JACK M. BALKIN：“新的原意論與對歷史的使用”，《Fordham Law Review》第82冊，2013年，第647頁。

85. 在美國學術界中，參考CASS R. SUNSTEIN：“成本效率分析的真實世界：36個問題（和差不多36個答案）”，《Columbia Law Review》2014年1月，第114冊，Number 1，2014年，第177頁。

