

澳門特別行政區娛樂場的博彩信貸：“賭檯底”問題的解決與德國學說中“具保護第三人效力合同”概念的可接受性芻議

Hugo Luz dos Santos*

一、“賭檯底”問題和相對虛偽：隱藏行為的優先性和與相對虛偽不相混淆的間接行為的（不）重要性。

作為對澳門特別行政區政府或集體而言屬無原始給付義務的廣義債務關係

（*Schuldverhältnisse im weiteren Sinne ohne primäre Leitungspflichten*）的澳門博彩信貸簡述

就如我們在其他場合¹論及，6月14日第5/2004 號法律第2條第一款規定：“信貸僅於信貸實體將娛樂場幸運博彩用籌碼的擁有權移轉予第三人，但就該移轉並無即時以現款作出支付的情況下成立。”

關於這項規定，學說一向認為，考慮到以博彩信貸為基礎而訂立的各種合同，同樣的經濟效果可以產生不同的法律框架。²

* 葡萄牙亞速爾自治區柯爾塔法區檢察院法官。

1. Hugo Luz dos Santos：“澳門特別行政區娛樂場中的賭博和打賭合同以及賭博信貸：‘賴帳’問題的解決辦法以及美國消極擔保和衡平留置權制度的可接受性芻議”，《澳門公共行政雜誌》第107期，2015年，文中多處，本文將會以簡短的篇幅緊隨之。
2. 關於商業特許合同（澳門《商法典》第657條及續後幾條）方面，在此合同的範圍之內，當事人一方有義務轉銷由他方當事人生產或銷售之產品，作為分銷商而為行為，參閱高德志：《Macau Business Law and Legal System》，香港，LexisNexis，2007年，第126-129頁。

尤其可想起的是消費借貸合同（澳門《民法典》第1070條）或者之後才支付價金的買賣籌碼合同。³

在這個學說的觀點之中，相關的法律定性是基於“擁有權”轉移似乎是指實際交付籌碼的情況，這就賦予博彩信貸物權（*quoad constitutionem*）的性質。上述的學說亦稱，這與消費借貸制度相適應，在消費借貸之中，借用物之所有權透過借用物之交付而轉移予借用人（澳門《民法典》第1071條）；事實上，在可預計的買賣籌碼的情況之中，這個概念也會包括履行交付所出售籌碼的義務。無論如何，在博彩信貸的法律而言，似乎尤其以經驗和經濟狀況為重要：為使信貸的受益人可以即時賭博，博彩用籌碼的實質轉移（也就是籌碼的實際交付）是必不可少的，這就是相關信貸的核心。⁴

這個學理上的概念將其分析的重點放在博彩信貸的法律定性，可以直接適用於博彩信貸受益人（博彩人）使用為在娛樂場賭博或打賭而借用全部資金的情況；隨着信貸實體交給借用的全部資金（博彩信貸），這些資金通過購買籌碼（*chips*）而流入澳門特別行政區娛樂場作賭博或打賭的消遣用途。

而在“*side-betting or the “multiplier”*（賭檯底）的情況下，博彩信貸的提供者（博彩人），在“*patron*”（顧客）明知而且事先同意的情況下，只使用了顧客獲批出用作此消遣用途的部份金額的情況又如何？

然而，何謂“*side-betting or the “multiplier”*”呢？

就是：“*agreements between a third party and a patron whereby the amount formally credited is only a fraction of the real amount formally credited is only a fraction of the real amount, which remains concealed, poses a considerable challenge. In side-betting, the real value os each bet is multiplied; the nominal value is not the real value*⁵. This creates

3. 高德志：“娛樂場內的賭博借貸”，《澳門大學法學院學報》，2007年，第89頁。

4. 高德志：“娛樂場內的賭博借貸”，前揭書，第89頁。

5. 循此方向的有OCTO CHANG/BEN LEE: “The Multiplier”, in: *Inside Asian Gaming*, April 2007, (2007), pp. 20-22, referindo que “that one of the implications is that Macau

a parallel betting scheme that is not taxed, but goes through official casinos and follows the rules of the games. In side-betting, both the casino taking bets and the junket for a parallel, untaxed betting scheme⁶. This generates a direct erosion of the tax revenue⁷. From a contract law point of view, side betting is a sham transaction or relative simulation, so that a fraction of the transactions goes untaxed, but not all”⁸.

我們認同關於相對虛偽的法律定性（澳門《民法典》第233條第一款），但不認為是（自始的或嗣後的）有效的非直接法律行為的法律定性。

事實上，虛偽行為無效（澳門《民法典》第232條第二款）；與虛偽共生的就是欺騙第三人（澳門的娛樂場和澳門公鈔局）的意圖，並且通過製造可能涉及各方當事人的身份、價格、類型、內容、或者法律行為其他要素等的虛假表象，隱藏法律行為中某些重要部份不讓第三人知悉（澳門《民法典》第232條第一款）。就像虛偽人給予有關行為的外表一樣，這種法律行為所採用的方式絕不可能使隱藏之真實法律行為產生完全的效力。⁹ 產生這樣的效力與虛偽並不相容，這樣的效力只可能在不存在虛偽的情況下獲得。¹⁰ 因此，如果相對虛偽不是缺

gaming revenue is likely to be substantially higher than official figures suggest”; OCTO CHANG, “Revenue Sharing Revealed”, in: *Inside Asian Gaming*, March 2007, (2007), pp. 26-27; LUÍS PESSANHA, “Gaming Taxation in Macau”, in: *Gaming Law Review and Economics*, (2008), pp. 340-347.

6. 參考高德志：“Casino Gaming in Macau: Evolution, Regulation and Challenges”, in: *UNLV Gaming Law Journal (UNLVGLJ)*, Volume 5, Issue 1, (2014), p. 21.
7. 參閱 I.NELSON ROSE “Macau and China’s Gambling Problem”, in: *Gambling and the Law*, Encino, California, (2013), p. 4.
8. 高德志：“Casino Gaming in Macau: Evolution, Regulation and Challenges”，前揭書，第21頁。
9. 基於此原因，須認為德國的學說在此方面認定“不產生效力的就是行為的內容”；DIETER MEDICUS, *Allgemeiner Teil des BGB*，第八版，Heidelberg, (2002)，p. 231 (n.º 594)；W. FLUME, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, II, Das Rechtsgeschäft*，第四版，Berlin – Heidelberg – New York, (1992), pp. 299-331.
10. ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO：《葡萄牙民法的規定》第一部《總則》，第一冊，第三版，科英布拉，Almedina出版社，2005年，第763頁及續後幾頁。

去隱藏之法律行為的某些元素，或者與虛偽行為有所區別的話，就不會有相對虛偽（澳門《民法典》第233條第一款）。故此，似乎認定真實的（隱藏之）法律行為在形式上屬有效的解決辦法是可取的，只要外表（虛偽）行為所採用的方式符合法律對真實的（隱藏之）法律行為所要求的方式，而不理會法律行為的隱藏部份和方式的制度（方式制度本身或可說明法律對方式有所要求的原因）（澳門《民法典》第233條第二款和第三款、第212條第一款）^{11/12}。

這就意味着，按照澳門《民法典》第219條第一款的一般規定，相對虛偽導致產生須就對方遭受損害的作出賠償的義務，以及按照澳門《民法典》第477條第一款的一般規定對第三人遭受的損害作出賠償的義務。¹³

據此，必須將side-betting或multiplier行為中的隱藏法律行為視為整體有效，因為這種行為係以私文書的方式作成，這是訂立虛偽的博彩信貸法律行為的形式，故而符合法律要求的side-betting或multiplier行為中的隱藏法律行為的形式¹⁴（澳門《民法典》第399條第一款和第二款、第211條第一款、第215條第一款、第233條第二款和第三款）。

這並不意味着，隱藏法律行為（side-betting或multiplier）在取得合規範性之後，這個合規範性的外衣就會將之轉變為有異於相對虛偽（澳門《民法典》第233條第一款）的非直接法律行為。

因此，Pedro Pais Vasconcelos認為，在非直接法律行為之中，出現所指類型的目的與實際謀求的非直接目的相異的情況。¹⁵

-
11. LUÍS CARVALHO FERNANDES：《關於虛偽的研究，法律如何看待？》，里斯本，2004年，第38頁。
 12. HEINRICH EWALD HÖRSTER：“虛偽·相對虛偽·法律的形式”，《私法雜誌》第19期，Braga, Cejur, 2007年，第25頁。
 13. 下文將會在“對澳門特別行政區政府或集體名譽的損害”的標題下再探討這個問題。
 14. 下文會具體討論隱藏行為（side-betting or multiplier）合規範性以及法律和稅務後果。
 15. PEDRO PAIS DE VASCONCELOS：《民法總論》，科英布拉，Almedina出版社，第七版，第544-546頁。

對於該著者而言，界定和區分非直接法律行為的主要元素可能是“所指的類型和非直接的目的”。¹⁶

Orlando de Carvalho則指出確定是否非直接法律行為本體的準則是：“在作為工具的法律行為之中具體地存在所指的規定類型效力的真正意思，以便排除類型不明白的想法；抽象地存在非直接的、具有可能產生功用的目的，然而，在真實的情況之中，就會將之放在動機的範疇加以考慮，其產生的效果則為所採用的法律行為一般效果。”¹⁷

非直接法律行為的概念性問題方面，一方面需視乎所採用法律行為的類型，另一方面則視乎有否發現（也就是用作）相對於所採用的法律行為而言屬於非直接的目的，相對於相關的一般後果則屬於自主的目的，但此目的須能從有關法律行為訂立行動本身即時衍生而來。

在區分非直接法律行為與類似概念的道路上，Pedro Pais Vasconcelos和Orlando de Carvalho的共同方向就是非直接法律行為不可與虛偽混淆。Pedro Pais Vasconcelos教授的說法就是，非直接法律行為不應與虛偽行為混淆，以及不應與與此相關的相對虛偽混淆，在相對虛偽的情況中，各方當事人之間協定訂立某一法律行為（真實的或隱藏的法律行為），但外在則表示訂立另一項不相同的法律行為（表見的法律行為或虛偽行為）。¹⁸

虛偽行為有着複雜的，三重的型貌，原則上，這在形式上與下列三個方面配合：表見的法律行為，也就是虛偽行為；虛偽的約定，就是保持秘密的，各方當事人之間協定生效的和真正產生效力的約定；以及真正的法律行為和非表見的法律行為，也就是對第三人而言僅應要求的法律行為。與此不同的是，在非直接法律行為之中並沒有虛偽的約定，不存在蓄意的使真正意思與所表示的意思出現差異的情況；

16. PEDRO PAIS DE VASCONCELOS：《民法總論》，同前，第544-546頁。

17. ORLANDO DE CARVALHO：“間接法律行為”（總論），《科英布拉大學法學院學報》第十副刊，科英布拉，科英布拉出版社，1994年，第14、15、22、42、36、62、91和92、111-118頁。

18. PEDRO PAIS DE VASCONCELOS：《民法總論》，同前，第544-546頁。

不存在製造外在的法律行為虛假外表的意圖；不存在用以欺騙第三人的合意。¹⁹

在非直接法律行為之中，各方當事人沒有隱匿任何事情的意圖，也沒有欺騙任何人的意圖。他們單純想將規範某種法律行為的形式用作與其類型的功用不相應的，但這個類型容許達到的目的²⁰；**side betting or multiplier**的情況明顯不是這樣，因為客人（**patron**）與博彩信貸的提供者編造一個虛偽的約定，蓄意製造一個法律行為虛假的表象，意圖欺騙第三人（澳門的娛樂場和公鈔局），意圖通過此法律行為的表象降低應付的稅額。

再者，如上所述將**side betting or multiplier**定性為虛偽行為，並以相對虛偽作為其次分類的解釋的方向是從澳門特別行政區的政府和集體與澳門娛樂場博彩業不同的參與人所訂立的根本法律關係²¹有着要求這些參與人在從博彩信貸所產生的稅收達致平穩的權利的意思而來，因為個人本身人格尊嚴本身²²（《澳門基本法》第30條第一款）的確立端賴從澳門娛樂場所產生稅收的公正性，也就是創設相關稅收所欲達到的目的的共通性。²³

19. ORLANDO DE CARVALHO：《間接法律行為》（總論），同前，第91-92、111-118頁。

20. ORLANDO DE CARVALHO：《間接法律行為》（總論），同前，第111-118頁。

21. 關於德國的學說，見KARL LARENZ/MANFRED WOLF：《Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts》，第八版，C. H. Beck，München，1997年，第22-34頁。

22. 在德國的學說方面，參考GÜNTHER DÜRIG：“Der Grundrechtssatz von der Menschenwürde. Entwurf eines praktikablen Wertsystems des Grundrechte aus Art. I in Verbindung mit Art. 19 Abs II des Grundgesetz”，in: Archiv des öffentlichen, (1956), p.125；TATJANA GEDDERT-STEINACHER：Menschenwürde als Verfassungsbegriff. Aspekte der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 1 Abs I Grundgesetz, Duncker & Humblot, Berlin, (1990), pp. 15-36；在葡萄牙的學說方面，見NUNO MANUEL PINTO DE OLIVEIRA：《人格的一般權利與“爭端的解決方案”·關於民法“憲法化”個案的嘗試》，博士論文，科英布拉大學法學院生物醫學法中心，科英布拉，科英布拉出版社，2002年，第104-112頁；BENEDITA MAC CRORIE：“憲法法院司法見解中訴諸人類尊嚴原則”，《Minho大學法律學士學位十周年紀念研究報告》，科英布拉，Minho法律學校，Almedina出版社，Braga，2003年，第151-174頁。

23. 在美國的學說方面，參閱DANIEL MARKOVITS：“Contract and Collaboration”，in: Yale Law Journal, Vol. 113, (2004), pp. 1417-1518 (1434-1435).

按此，在解釋的方向之內，須抽象地指出，在廣義的債務關係範疇內，澳門娛樂場的博彩信貸各方立約人對於澳門特別行政區而言有着給付的義務和保護的義務。

給付關係所涵蓋的義務擬變更目前財產的法律狀況—將各種利益（全數收取從博彩信貸所產生的稅收）賦予債權人（澳門特別行政區政府和集體）並且規定債務人（博彩信貸各方立約人）須承擔因履行各種稅務義務行為的各種不利之處—；保護關係所涵蓋的義務則擬保存廣義債務關係的主體雙方目前的法律狀況，保護他們的人身、所有權或財產不受干擾。²⁴

廣義的債務關係的內容則例外地僅由保護關係構成，因為，舉個例子說，給付關係仍未建立或者已經消滅。²⁵

德國²⁶和葡萄牙²⁷的學說都恰好使用無原始給付義務的廣義債務關係 (Schuldverhältnisse im weiteren Sinne ohne primäre Leistungspflichten) 此一詞語來稱呼一位當事人對另一當事人之間僅有保護這一種關係的例外情況：本文隨後將會討論的，具有保護第三人（在此情況中，就是澳門特別行政區政府和集體）效力的債務關係就是實際的情況。

24. 關於德國的學說，參見CLAUS-WILLEM CANARIS：“Schutzgesetze – Verkehrspflichten-Schutzpflichten”，in: *Rivista critica del diritto privato*, (1983), pp. 567-617；葡萄牙的學說方面，參考NUNO MANUEL PINTO DE OLIVEIRA：“法院不可要求履行屬行為的附帶義務的情況”，《Scientia Juridica》，2002年5月至8月號，2002年，第295-303頁；NUNO MANUEL PINTO DE OLIVEIRA：“債務關係中的保護義務”，《Scientia Juridica》，2003年9月至12月號，2003年，第495-523頁；MANUEL CARNEIRO DA FRADA：“合同與保護的義務”，《科英布拉大學法學院學報》副刊第38期的單行本，科英布拉，1994年，第36頁及續後幾頁。

25. NUNO MANUEL PINTO DE OLIVEIRA：《合同法的原則》，科英布拉，科英布拉出版社，2011年，第165頁。

26. VOLKER EMMERICH: 《Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, vol. II, Schuldrecht. Allgemeiner Teil》，第三版，C. H. Beck, München, 1994年，第661-691頁。

27. NUNO MANUEL PINTO DE OLIVEIRA：《合同法的原則》，同前，第165頁。

二、“Side-betting or multiplier”問題的解決辦法 建議；作為具有保護第三人效力 (Schuldverhältnis mit Schutzwirkung für Dritte) 合同的博彩信貸、綜合帳目和“鏡子”帳目，以及採用 各種間接確定計稅依據方法的可接受性

在釐清了無原始給付義務的廣義債務關係 (Schuldverhältnisse im weiteren Sinne ohne primäre Leistungspflichten) 在目的論方面的依據以後，應該就具有保護第三人效力 (Schuldverhältnis mit Schutzwirkung für Dritte) 的債務關係²⁸的概念作出說明，這種債務關係與向第三人給付之合同（澳門《民法典》第437條第一款和第438條第一款）不相混淆。

債務人（為博彩的目的而就消費借貸資金總金額達成相對虛偽協定，意圖欺騙第三人，也就是娛樂場和澳門公鈔局的博彩信貸各方立約人）在進行不法行動 [即係顯著降低娛樂場的收入淨額 (net income) 和澳門特別行政區政府和集體的稅務收入 (tax revenue)] 時，違反了狹義的債務關係所涵蓋的給付義務（向澳門特別行政區支付稅項之全數）或廣義的債務關係所涵蓋的保護義務（例如：與澳門特別行政區的後合同法律關係），可能危害關乎博彩信貸各方立約人之間的根本法律關係的第三人的權利或利益：澳門特別行政區政府和集體的經濟和財政可持續性²⁹受到來自澳門娛樂場的稅務收入 (tax revenue) 的減少而受影響，從而影響到對澳門特別行政區未來世代方面的世代之間友好。³⁰

保護第三人效力的要件有四：1）第三人（澳門特別行政區政府和集體）處於博彩信貸各方當事人之間的接近給付的狀態

28. NUNO MANUEL PINTO DE OLIVEIRA：《合同法的原則》，同前，第169頁。

29. 循此思路，我們了解澳門最具權威性的學說作以下闡述的原因：“隨著博彩業的發展，其提供的稅收越來越成為政府收入的依賴性資源，澳門也因此而走上了由博彩業主導經濟社會發展之路”。參閱婁勝華：“賭權開放前澳門博彩業的公益慈善參與”，《澳門公共行政雜誌》第104期，澳門，2014年，第289-304頁。

30. 下文第三章將會再次論述此主題。

(Leitungsnähe)；2) 債權人（澳門的娛樂場）從保護第三人得到利益或者應該得到利益；3) 債務人（博彩信貸合同的各方立約人）明白或者應該明白債權人在保護第三人方面從保護第三人得到利益或者應該得到利益。³¹

如符合這四項要件，博彩信貸就會建立兩種債務關係。在債權人（澳門的娛樂場）和債務人（博彩信貸合同的各方立約人）之間——即時就會產生一種具有原始給付義務的債務關係；在債務人與第三人（澳門特別行政區政府和集體）之間——即時僅會產生一種無原始給付義務的廣義債務關係。^{32/33}

31. 德國的法院通常都會提及第五個要件：保護第三人的需要（Schutzbedürftigkeit des Dritten）。“第三人或者應該有獲得保護的需要。如果第三人就合同有針對債務人的，內容與債權人的主張相似的主張的話，這個要件就不成立”；在德國的學說中有此方向的，參見HANS BROX/WOLF DIETRICH WALKER：《Allgemeines Schuldrecht》，第29版，C.H. Beck，München，2003年，第355頁。

32. NUNO MANUEL PINTO DE OLIVEIRA：《合同法的原則》，同前，第171頁。

33. 德國《民法典》（Bürgerliches Gesetzbuch）第311條第三款現已有明文的實體規定；關於具有保護第三人效力的債務關係，請參閱本文緊密跟進的下列文章：關於德國的學說方面，EIKE SCHMIDT：Das Schuldverhältnis, C. F. Müller, Heidelberg, (2004), pp. 38-41；JAN DIRK HARKE：Allgemeines Schuldrecht, (2010), pp. 429-438；HEIN KÖTZ：Vertragsrecht, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, (2009), pp. 216-221；JAN BUSCHE：“Die Begründung von Schuldverhältnissen”，in: J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen. Eckpfeiler des Zivilrechts, Seiler/ de Gruyter, Berlin, (2008), pp. 190-234；FLORIAN FAUST：“Der Schutz von der reinen Vermögensschaden – illustriert am Beispiel der Expertenhaftung”，in: Archiv für die civilistische Praxis, vol. 210, (2010), pp. 559-574；關於意大利的學說方面，MARCELO MAGGIOLO：“Effetti contrattuali a protezione del terzo”，in: Rivista di diritto civile, (2001), 1, pp. 48-61；關於英國的學說方面，CHRISTIAN WITTING：“Justifying Liability to Third Parties for Negligent Mistatements”，in: Oxford Journal of Legal Studies, Vol. 20, (2000), pp. 618-636；關於葡萄牙學說方面，MANUEL CARNEIRO DA FRADA：“信任和民事責任理論”，博士論文，《學位論文集》，Coimbra, Almedina出版社，2004年，第115-180頁；MANUEL CARNEIRO DA FRADA：“公司與風險評級（rating）——對投資者的保護”，《第二屆公司法大會雜誌》第3年第6期，科英布拉，Almedina出版社，半年刊，2011年，第345頁；ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO：“關於民法中的善意”，博士論文，《學位論文集》，科英布拉，Almedina出版社，1990年第一版第二次印刷，2007年，第620-625頁；MARIA ADELAIDE MENEZES LEITÃO：“保護的規定與純粹財產性損害”，博士論文，《學位論文集》，科英布拉，Almedina出版社，2009年，第403頁及續後幾頁，第617頁及續後幾頁；JORGE SINDE MONTEIRO：“因顧問、勸諭或信息而產生的責任”，博士論文，《學位論文

按此，如果博彩信貸是具有保護第三人 — 也就是澳門特別行政區政府和集體 — 效力的債務關係（*Schuldverhältnis mit Schutzwirkung für Dritte*）的話，如果 *side-betting or multiplier* 一如上文所述是為產生在澳門的娛樂場使用的效力而作的消費借貸的實際資金方面的相對虛偽的話，它並非作為虛偽行為（消費借貸資金總額的一個部份）而有效，而是作為隱藏行為（消費借貸的資金總額）而有效，因為這是產生計算可課徵事項效力的，以及產生之後進行的可要求履行稅項結算效力的計稅依據之金額。

這就意味着，由於澳門特別行政區公鈔局難以證實博彩信貸的貸與人實際向借用人貸出資金的總額，也許就要透過計稅依據的間接評估法來核算貸出資金的總額。

故此，這種核算的首要目的係透過對計稅依據的間接評估法達成，這就絕對需要在澳門特別行政區各娛樂場引入對所有貸與人、對所有博彩信貸的借用人作記錄和登記的機制；在這方面並不反對適用在有價證券法方面流行的所謂綜合帳目（*conta omnibus*）。

按此，在直接持有（主要係以博彩信貸貸與人的名義持有）的連串關係之下，必定存在以每位借用人的名義開立的博彩信貸借用資金的個人登記帳目^{34 / 35}。按照規定，這個個人登記帳目（葡萄牙《有價證券法典》第61條）是一個綜合帳目³⁶ — 葡文亦稱為 *conta jumbo*（大帳戶）或 *conta global*（總帳），當中以不同（但屬準確）的方式登錄

集》，科英布拉，Almedina出版社，1989年，第246頁及續後幾頁；NUNO MANUEL PINTO DE OLIVEIRA：《合同法的原則》，同前，第168-171頁。

34. 意大利的學說認為，關於登記日期決定股東行使投票權正當性的問題，情況與美國、聯合國和西班牙相似。參見NICOLA DI LUCA：“Titolarità vs. Legittimazione: a proposito di record date, empty voting e ‘proprietà nascosta’ di azioni”，《Rivista di diritto societario》2010/2012，2012年，第312頁及續後幾頁。
35. 關於 record date 體系的葡萄牙學說方面，參考PAULA COSTA E SILVA：“股東的概念與登記日期體系”，《有價證券法論文集》第三卷，科英布拉，科英布拉出版社，2008年，第447-460頁。
36. 西班牙學說方面，參考SANTILLÁN：“Cuentas ómnibus y régimen de separación del artículo 80 LC”，《RDGP》第10期，2009年，第215頁及續後幾頁。

相關貸與人貸給各博彩信貸借用人的金額³⁷，這是為利用實行“債券池”（*securities pooling*）^{38 / 39}所帶來的好處和操作靈活性而製作的。這個基礎帳目之後就會細分為連續的記錄和“鏡子帳目”（*contas-espelho*），而後者係直接以澳門娛樂場的博彩信貸貸與人的名字作記錄，又或者，如屬更複雜的情況，更會以其他中介人的名字作記錄，而事實上，這都是在某一曆年由貸與人貸給博彩信貸借用人的資金總額的內部紀錄⁴⁰，憑着這些記錄就可以核實每年的營業額（也就是博彩信貸借用人該曆年借用的資金）。

其實，博彩信貸貸與人獲承認為借用人名下的有關總登記帳目的共同權利人，因此，該登記帳並非聯名帳目。⁴¹事實上，這些貸與人都是衍生法律地位的權利人，衍生法律地位會在博彩信貸貸與人的基礎帳戶內不斷反映博彩信貸貸出資金的（財產和公司方面的）內容。

這樣，由於（可以想像）不可能確定存在*side-betting or multiplier*，以及因而不可能確定以博彩信貸的名義貸出資金的總額與為此目的而實際在澳門娛樂場使用的貸出資金的部份的差額，按此，為將來的立法而言，採用按博彩信貸貸與人年度營業額以間接確定計稅依據的方法是合理的。

37. 關於美國的學說方面，見DIRK ZETZSCHE：“Shareholder Passivity, Cross – Border Voting and The Shareholder Rights Directive”《Journal of Corporate Law Studies》第8-2期，2008年，第291頁及續後幾頁。

38. 在另一個層面，須指出“黑池（dark pools）”是典型由大型銀行和保險企業經營的私營電子網路，這些企業的客戶就在這個網路買賣金融工具。所有操作都係在銀行的監控之下進行，而且不會公開。因此，不知道誰是買家，誰是賣家，也不知道股票的交易量。除為經營商帶來利潤之外，“黑池”容許機構投資者作大手買賣而毋須公開，也不會對市場作價有所影響。關於此現象，請參考ANA PERESTRELO DE OLIVEIRA/MADALENA PERESTRELO DE OLIVEIRA：“衍生金融產品與公司管治：關於歐盟有價證券新規則與歐盟證券和市場管理局的公開諮詢”，《公司法雜誌》，第4年第1期，科英布拉，Almedina出版社，2012年，第76頁，注68。

39. 循此方向的有ANDRÉ FIGUEIREDO：“股權的間接擁有與投票權的行使”，《公司法雜誌》第4年第3期，科英布拉，Almedina出版社，2012年，第520頁。

40. 循此方向的有ANDRÉ FIGUEIREDO：《股權的間接擁有與投票權的行使》，同前，第520頁。

41. 當有價證券帳戶並非以兩個或多個自然人的名義開立時（《有價證券法典》第57條、第68條第一款a）項、第74條第二款），情況則不同，僅係以金融中介人的名義開立帳戶。關於聯名帳戶，參考：“有價證券聯名帳戶”，《有價證券法論文集》第四卷，科英布拉，科英布拉出版社，2006年，第275頁及續後幾頁。

因此，這裏就包含可以解釋了在不同的情況之中，一如本文論及的涉及澳門娛樂場的博彩信貸各方立約人隱匿徵稅事實，以便減少計稅依據並最後因而降低可徵稅利潤，繼而減少應付稅項的情況之中，間接確定稅收依據方法的巨大重要性^{42/43}的意義。

關於這方面，須提醒學說^{44/45/46/47/48}一直不斷地朝着可以採用非直接的方法或單純推定的方法（《一般徵稅法》第87條至第90條，特別是《一般徵稅法》第87條b）項和第88條a）項）確定可徵稅利潤的方向邁進，而不無礙向實際收入徵稅原則^{49/50}和稅務合法性原則⁵¹，因為，澳門特別行政區公鈔局使用間接確定計稅依據的辦法的解釋活動，好像對法人收入的稅項作出區分的具體情況一樣，評估可徵稅利潤是符合上述憲法規則的。

-
42. 在公司所得稅（《一般徵稅法》第89條）方面，支持基於對計稅依據的間接評估確定應稅收入的有JOSÉ CASALTA NABAIS：“交通運輸徵稅小議”，《立法和司法見解雜誌》，第142年第3976期，科英布拉，科英布拉出版社，2012年，第104頁。
 43. 關於使用所謂財富表象間接實質化方法確定計稅依據（《一般徵稅法》第89—A條第七款和第八款）方面，參考JOSÉ CASALTA NABAIS：“課稅行為的檢視”，《立法和司法見解雜誌》第139年第3959期，科英布拉，科英布拉出版社，2009年，第46頁。
 44. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO：“對推定收入徵稅：重塑間接確定計稅依據辦法芻議”，博士論文，《學位論文集》，科英布拉，Almedina出版社，2010年，第498-502頁。
 45. GERMANO MARQUES DA SILVA：《涉稅刑法 — 公司及其代表與稅務犯罪相關的責任》，里斯本，葡萄牙天主教大學，2009年，第166頁。
 46. JORGE DOS REIS BRAVO：“刑事訴訟的充足性和關聯性：實現的意義和限制”，《司法研究中心學刊》第7期，科英布拉，Almedina出版社，2007年，第91-123頁。
 47. JOSÉ CASALTA NABAIS：“反逃稅鬥爭中的間接評估與財富表象”，《向Manuel Henrique Mesquita教授致敬的研究報告》，Studia Juridica, Ad Honorem，《科英布拉大學法學院學報》，科英布拉，科英布拉出版社，第二冊，2010年，第296-297頁，注23。
 48. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO：“憲法與稅制”，《立法和司法見解雜誌》，第138年第3956期，科英布拉，科英布拉出版社，2009年，第281頁。
 49. 最近，在依照真正收益向企業徵稅方面，堅持將納稅能力原則與稅務平等原則作功能性結合。見JOSÉ CASALTA NABAIS：“憲法第一百零四條仍然合理的嗎？”，《徵稅公平學刊》第一期，科英布拉，Minho法學研究中心（cejur），科英布拉出版社，2013年，第28頁。
 50. 關於納稅能力原則，請參閱SÉRGIO VASQUES：“納稅能力、收益與財產”，《稅務—稅法和稅務管理雜誌》2005年7月至9月號，管理高等學院出版，2005年，第22頁。
 51. 關於稅務行政當局對稅務合法性原則的服從，參見JOSÉ CASALTA NABAIS：“在司法爭執待決期間廢止課稅行為”，《立法和司法見解雜誌》第137年第3947期，科英布拉，科英布拉出版社，2007年，第104-105頁。

這是容易理解的。

實際上，由於有依據證明義務主體（博彩信貸的各方立約人）的資料體系不充分和不準確，因此，運用間接評估計稅依據的方法在許多情況下都是無可避免的。

相對於旨在真實的確定須徵稅的收入或財產的直接評估而言，這種對計稅依據作間接評估（必定）屬於補充的性質。

這就意味着計稅依據是按照每種稅項的專有準則直接評估或計算，澳門特別行政區公鈔局只可在法律明文規定的情況和條件下進行間接的評估。

故此，計稅依據的間接評估相對於直接評估而言，具有例外和補充的性質，僅會在納稅人不履行其必須遵守的義務時，也就是不履行與澳門特別行政區公鈔局合作的從屬義務時才會發生，而此從屬義務係從支付稅項的主義務中分離和延伸出來的^{52/53}。

在具體的情況中，由澳門特別行政區公鈔局負責的，對博彩信貸各方立約人應付稅項的核實工作不能通過猜測或假設而進行，相反，應基於各種客觀和準確的數據、前提和程序而進行。基於這個原因，前文闡述了建立統一帳目和“鏡子帳目”的必要性，這些帳目最終都會載明關於貸與人每年的博彩信貸資金的營業額的具體而準確的數據，從而知悉澳門娛樂場貸與每名借用人的博彩信貸實際資金。

事實上，由於在實務上不可能逐個核實出現side-betting or multiplier的情況，澳門特別行政區公鈔局應該以下述的方式，將間接確定計稅依據的方法應用於全部沒有登記的博彩信貸交易：計算在可以復原的原本會計資料的徵稅期間未有申報交易的百分比，並且將

52. 關於這項義務確立的專項研究，請參考JOSÉ CASALTA NABAIS：“支付稅項的基本義務”，博士論文，《學位論文集》，科英布拉，Almedina出版社，1997年，文中多處。

53. 關於這項義務的確立，請參考ALBANO MORAIS PINTO：“給付的結算及其對嫌疑的送達的相關問題——濫用稅務信用罪中欠繳課稅給付支付通知的產生刑法效果的方式和法律性質”，《檢察雜誌》，第130期，科英布拉，科英布拉出版社，2012年，第142頁。

所發現的最低比值施加於該期間所涉及的實際申報的數額之上，以便矯正這個期間的可徵稅利潤並確定應付的稅項；作為補充，澳門特別行政區公鈔局應該施加基於貸與人以博彩信貸名義貸出資金的每年營業額計算而得到的一個特定比值（介乎10%至20%不等）；這個比率（博彩信貸貸與人每年營業額的10%至20%）一方面用以向上修正澳門特別行政區公鈔局的稅務收入，另一方面則係用以對side-betting or multiplier的實施產生勸止的效果。

這樣，澳門特別行政區公鈔局就有職責證明存在應用間接評估方法的前提，而納稅人（博彩信貸的各方簽約人）則有責任證明可徵稅金額的訂定屬過當^{54/55/56}。

這就意味着，作為確定徵稅事實補充形式⁵⁷的計稅依據間接評估折射出，計稅依據的評估所固有的權力和義務被視為澳門特別行政區公鈔局行動之義，這些行動旨在決定、審定和確定應用以製作相關結算文件等事實。⁵⁸

按此，須將計稅依據的間接評估程序界定為據之而確定徵稅具體事實各種要素，以便可以從之而引出適當的法律後果的（附屬）程

54. 關於行政法和稅法方面的實體證據法方面的西班牙學說，請參考DAVID BLANQUER: *Hechos, Ficciones, Pruebas y Presunciones en el Derecho Administrativo "Taking Facts Seriously"*, Tirant lo Blanch, València, (2006), pp.144-147.

55. 基於將其審查前提的舉證責任賦予稅務行政機關而支持以間接評估計稅依據法確定應稅收益，請參考JOSÉ CASALTA NABAIS: “間接評估計稅依據與財富表象的部份理由”，《立法和司法見解雜誌》，第139年第3963期，科英布拉，科英布拉出版社，2010年，第368-369頁。

56. 在專著方面，參考ELISABETE LOURO MARTINS: 《稅法中的舉證責任》，碩士學位論文，科英布拉，科英布拉出版社 / Wolters Kluwer Portugal, 2010年，第121-144頁，基於將其審查前提的舉證責任賦予稅務行政機關而支持以間接評估計稅依據法確定應稅收益。

57. 西班牙的學說方面，參見L. SANCHEZ SERRANO: “En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos”，《CREDF》第3期，1974年，第581頁及續後幾頁。

58. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO: 《對推定收入徵稅：重塑間接確定計稅依據辦法芻議》，同前，第167頁。

序。⁵⁹ 換言之，它不但通過確定符合應稅事實的各種要素而證實存在應稅事實⁶⁰，並且訂定應稅事實所涉及的金額。⁶¹

故此，一如前文已提前說明，計稅依據的間接評估是確定應稅事實的補充形式，從其訂定金額的角度而言，它包含可以確定稅務欠賬的應付金額的全部事實碎片，是基於在具體情況知悉的全部跡象而確定的應稅事實，而且它們（各種跡象）係以接近事實真相的準則（共同經驗的準則）並按照母體的、平均的數額為依據，其有效性緊緊於具體情況。⁶²

因此，作為跡象證據的間接確定計稅依據方法⁶³涉及可以對應稅事項作歸納的應稅事實，因為，在跡象所顯示的情況和計稅依據之間存在着固有的連繫，存在着單純具證明性質的功能性關係，其中會引導出具有推定性質的邏輯判斷⁶⁴，體現為存在應稅事實和與此連貫的，對此應稅事實金額的具體確定的推定，這項推定的形貌係從所知的事實跡象推斷得知：我們斬釘截鐵地說，這就是徵稅法律中的跡象證據的價值，我們認為，它在澳門特別行政區全面有效。

59. 在德國學說之中，循此方向的有PAULICK：“Die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen and dritter Personen im Steuerermittlungs-, Steuerausichts – und Steuerstrafverfahren und die rechtsstaatlichen Grenzen”，in: Festschrift für Armin Spitaler, Verlag, Köln, 1958年，第63-78頁。

60. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO：：《對推定收入徵稅：重塑間接確定計稅依據辦法芻議》，同前，第167頁。

61. 西班牙的學說方面，參考GUILLERMO NÚÑEZ PÉREZ：“La actividad administrativa de comprobación tributaria”，《CREDF》第53期，1987年，第55、90、91頁。

62. 關於西班牙的學說，參見ALBERTO GÉNOVA GALVÁN：“Estimación indirecta”，《AA. VV., Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, 》Volume I, Madrid, IEF, 1991年，第816頁及續後幾頁。

63. 推崇間接確定計稅依據辦法的有，JOSÉ CASALTA NABAIS：“憲法第一百零四條仍然合理的嗎？”，《徵稅公平學刊》第1期，Minho法學研究中心（cejur），科英布拉，科英布拉出版社，2013年，第30-31頁，注23。

64. 在涉稅刑法的範疇內，具體地就是關於這個論題的跡象證據方面，提及所謂的“歸納法邏輯思考”，見ALBANO MORAIS PINTO：“經濟和金融犯罪範疇內事實的決定與結合的特質”，《司法研究中心學刊》第16期，經濟和金融犯罪與有組織犯罪專輯，Almedina出版社，科英布拉，2013年，第264頁。

三、受來自澳門娛樂場的稅收減少影響的 澳門特別行政區的經濟和財政可持續性，以及 對於未來世代的跨世代友好問題

前文論述的解決辦法的內在的美意，如果我們看得清楚的話，就是從法律解釋的最基本規則結合而來的。

實際上，以上所作的理解與澳門財政體系的償付能力和可持續性的意圖相配合，而且，另一方面亦與緊隨此財政政策的意圖而產生的，通過徵收稅收⁶⁵以保證謀求澳門特別行政區財政制度可持續性的原本目標相配合。

Augusto Silva Dias教授⁶⁶在提及財政體系可持續性時指出：

與此相反，保護的對象是從已預先制定的可持續性政策的目標和戰略而產生的一項“既定（constituto）”。⁶⁷立法者在此並非從社群的法律共識的價值表達出發，而係為制定共處秩序而作塑造模型式的介入。換言之，保障稅項徵收的強制性規範所保護的利益並非居先的，並非供立法者使用的應規範事宜和規範方式的關鍵性工具，而是在後的，就是具有單純解釋和分類功能的，從供立法者處分的多個學理和政治/刑法概念的選擇其一而形成的。在這個意義上，可以說徵稅法律具有“人為”的性質。⁶⁸

65. 縱使屬另一個專題範疇，但方向相近的，講及“適度準則（Verhältnismässigkeitsdenken）”，見2011年7月19日德國聯邦憲法法院Bundesverfassungsgericht（BVerfGE）合議庭裁判，參見 <http://www.bundesverfassungsgericht.de/rss/entscheidungen/>。

66. “新非關稅涉稅刑法（1月15日第20-A/90號法令）”，《經濟和歐盟刑法學說集》，科英布拉，科英布拉出版社，1999年，第二冊，第263頁，轉引自FIGUEIREDO DIAS和MANUEL DA COSTA ANDRADE：《葡萄牙新涉稅刑法中的稅務欺詐罪》，前著，同一冊，第418頁。

67. 循此方向的有SUSANA AIRES DE SOUSA：《稅務犯罪 — 刑事化理由正當性的學理分析和反思》，科英布拉，科英布拉出版社，2006年，第129頁及續後幾頁。

68. 關於一般積極預防與福利國家財政可持續性的交織反思方面，循與此方向近似的，參閱最高法院統一司法見解合議庭裁判第6/2008號，2008年5月15日葡萄牙《共和國公報》第一組第94期，裁判書製作人：大法官Santos Cabral先生。循此方向的則有，最高法院統一司法見解合議庭裁判第8/2010號，2010年9月23日葡萄牙《共和國公報》第一組第186期，裁判書製作人：大法官Souto Moura先生；憲法法院合議庭裁判第399/2010號，裁判書製作人：大法官Ana Maria Guerra Martins女士，所有判決書均可在www.dgsi.pt網站找到。

歸根究柢，這些具稅務性質的強制性規範旨在優化澳門特別行政區公鈔局對稅收的徵收，旨在阻止、堵截逃稅和稅務欺詐，因為首要的要求是全數和適時地收取稅項和社會保障供款^{69 / 70}，根本的目標就是謀求經濟和財政可持續性原則⁷¹和跨世代公平。

如此，以及與此相連貫的是，現行的原則是連帶性原則，此項原則係作為建構財政體系的其中一個元素^{72 / 73}，被視為熟練和正確保護澳門特別行政區市民的經濟和社會權利的橋頭堡。

如果這是事實，不難肯定立法者就是為此目而獲得更廣泛的委託，以便實現蘊含於連帶性原則下的經濟和社會權利。⁷⁴

故此，在其制定法的層面上⁷⁵，這意味着立法者有義務⁷⁶使基本權

-
69. 循此方向的有GLÓRIA TEIXEIRA和JOÃO FÉLIX NOGUEIRA：“社會保險 — 以稅務為視角”，《公司法典頒佈二十周年特刊，向Vasco Lobo Xavier、Orlando de Carvalho 和 Ferrer Correira 教授致敬》，第二冊（不分類），科英布拉，科英布拉出版社，2008年，第741頁及續後幾頁以及第772頁。
70. 在德國的學說方面，關於在財政可持續狀況框架下，與“財政緊急避險”交織時還原徵稅真相所締造的理論重要性，請參考與此方向相同的CHRISTIAN SEILER：《Der souveräne Verfassungsstaat zwischen demokratischer Rückbindung und Überstaatlicher Einbindung》，Mohr Siebeck, Tübingen, 2005年，第313頁及續後幾頁。
71. JOÃO CARLOS LOUREIRO：《向福利國家說再見？經濟大鱷與“既得權利”意識形態水母之間的社會保險》，科英布拉，Wolters Kluwer Portugal / 科英布拉出版社，2011年，第261頁。
72. JOÃO CARLOS LOUREIRO：“向福利國家說再見？枯竭的不可持續之重”，《科英布拉大學法學院學報》第83期，科英布拉，科英布拉出版社，2007年，第168-169頁。
73. 仍然是關於還原徵稅真相與財政緊急避險，意大利的學說方面，參考ALFREDO FIORITTO：《L'Amministrazione dell'Emergenza tra Autorità e Garanzie》，Il Mulino, Bologna, 2008年，第135頁及續後幾頁。
74. FERNANDO ALVES CORREIA：“通過憲法院落實社會權利”，《立法和司法見解雜誌》，第137年第3951期，2008年，第152頁。
75. JORGE REIS NOVAIS：“社會權利，作為基本權利的社會權利的法律理論”，科英布拉，科英布拉出版社，2010年，第94、310、312和370頁。
76. 關於立法者的資格，參考MENEZES CORDEIRO：“葡萄牙民法的規定”，《債法》第2部第3冊，《無因管理、不當得利和民事責任》，科英布拉，Almedina出版社，2010年，第652至678頁。

利和專有的法律秩序實現、發展和定型，同時必須採取與保護⁷⁷權利、自由和保障效果相符的解決辦法。⁷⁸

因為，體現為澳門特別行政區政府和集體收取稅收的財政可持續性和跨世代公平的理想，是（潛在）連繫澳門市民的普世的世界語⁷⁹，澳門市民就是為滿足實現其經濟和社會權利合理的熱切期盼而設想的社會公平的體系的構思方向框架的最終對象。

如果這是事實，必須考慮發動“Fernetik”（“差距的倫理”）和“Fernrecht”（“差距的權利”）的假設，或者發動“Das Prinzip Verantwortung”⁸⁰（“責任原則”）的假設，這就是Jürgen Habermas教授⁸¹在議題的另一主軸教導我們的。

這個學說教導我們要接納真實的內心理性倫理⁸²和（投射在未來的）“差距的權利”（Fernrecht），認真面對未來挑戰⁸³，力圖保存在關於有效性的回應記錄，這就不但應在各種原則之中考慮作為根本原則的尊嚴，亦還應考慮可持續性^{84 / 85}和跨世代公平^{86 / 87}，而後者係基於責任的倫理。⁸⁸

77. MARIA ADELAIDE MENEZES LEITÃO：“保護的規定與純粹財產性損害”，博士論文，《學位論文集》，科英布拉，Almedina出版社，2009年，第799頁及續後幾頁。

78. TIAGO VIANA BARRA：“基本權利的責任和保護概要”，《法律雜誌》第144年第1期，2012年，第158頁。

79. 關於“普世的世界語”的分類，參閱JOSÉ DE FARIA COSTA：“刑法、語言和全球化的世界（巴別塔還是普世的世界語）？”，《立法和司法見解雜誌》第138年第3955期，科英布拉，科英布拉出版社，2009年，第218頁及續後幾頁。

80. 德國的學說方面，參見HANS JONAS：Das Prinzip Verantwortung: Versuch einer Ethik für die technologische Zivilisation», Frankfurt a. M., (1979), pp. 47 - 49。

81. 關於德國的學說，參考JÜRGEN HABERMAS：Die Zukunft der menschlichen Natur: auf dem Weg liberalen Eugenik?, Frankfurt am Main, 2002年，文中多處。

82. ADELA CORTINA：Ética de la razón cordial: educar en la ciudadanía en el siglo XXI, Oviedo, 2007年，文中多處。

83. 關於未來對法律的挑戰，參考CASTANHEIRA NEVES：“今天的法律：保留還是新的要求？”，《立法和司法見解雜誌》第139年，科英布拉，科英布拉出版社，2010年，第202至226頁。

84. JOÃO LOUREIRO：“法律的自主性、未來和跨世代責任：Fernrecht 和 FernVerfassung的理論與Castanheira Neves對話”，《科英布拉大學法學院學報》第86期，科英布拉，科英布拉出版社，2010年，2012年，第37頁。

這是顯而易見的。

事實上，在新憲政主義時代、基本權利憲法化時代（Die Konstitutionalisierung der Menschenrechte）⁸⁹之中，權利憲法主義^{90 / 91 / 92 / 93}扮演着具有其血統根源（pedigree）^{94 / 95}的，以憲法確立的主

-
85. 在徵稅法律的議題方面，與此我們邁進的方向完全相同的有JOAQUIM FREITAS DA ROCHA：“可持續性與負責任的公共財政。世代間平等的財政法的迫切性”，《向José Joaquim Gomes Canotilho教授致敬的研究報》，載於《科英布拉大學法學院學報》，Studia Juridica, Ad Honorem 103，第一冊（責任：過去和未來之間），籌組人：Fernando Alves Correia、Jónatas E. M. Machado、João Carlos Loureiro，科英布拉，科英布拉出版社，2013年，hnlh 620頁及續後幾頁。
86. 關於這個核心議題，葡萄牙憲法法院近期在2013年12月19日第862/2013號憲法法院合議庭裁判（裁判書製作者為大法官Lino Ribeiro先生，www.dgsi.pt網站提供）中指出：“‘跨世代公平’原則在憲制中獲確立，而《葡萄牙共和國憲法》講及‘世代之間友好’（第66條第二款d項）。憲法法院已經確立了‘代際友好’的價值（見7月12日第437/06號合議庭裁判）。這項原則在社會保險的分擔制度特別重要，就像我國的制度，社會保險體系收到的繳款／供款用作交付予現正受益於此體系之人給付的財政來源。此項原則或可以說明削減在所謂‘既得權利’範疇中的定期金屬合理，因為僵化地保護此權利或會變成對一整代人的威脅，這代人單純由於在較後時間將會符合取得定期金權利前提的事實，而必須承擔維持已經是‘既得權利’持有人的退休生活水平，縱使這會損害社會保障體系的可持續性，並且會形成世代間深度不公平亦然。
87. 最“近期”關於世代間公平的，參考SUSANA TAVARES DA SILVA：“世代間公平問題 — 憲法法院第187/2003號合議庭裁判評釋”，《徵稅公平學刊》2000年，Braga，Minho法學研究中心（cejur），2013年，第11頁及續後幾頁。
88. SUSANA AIRES DE SOUSA：“從不確定性看風險、提防和刑事責任”，《向José Joaquim Gomes Canotilho教授致敬的研究報》，載於《科英布拉大學法學院學報》，Studia Juridica, Ad Honorem 103，第一冊（責任：過去和未來之間），籌組人：Fernando Alves Correia、Jónatas E. M. Machado、João Carlos Loureiro，科英布拉，科英布拉出版社，2013年，第690頁及續後幾頁。
89. 德國的學說方面，參見SOMMERMAN：Völkerrechtlich garantierte Menschenrecht als Maßstab der Verfassungskonkretisierung – Die Menschenrechtfreundlichkeit des Grundgesetzes, AöR, 1989年，第395頁及續後各頁。
90. 意大利的學說方面，參閱GUSTAVO ZAGREBELSKY：“El Juez Constitucional en el siglo XXI”，《Revista Ibero – Americana de Derecho Procesal Constitucional》第10期，2008年，第249頁。
91. JORGE REIS NOVAIS：《民主法治國家的基本權利和憲政正義》，科英布拉，科英布拉出版社，2013年，第229頁及續後幾頁。
92. 關於意大利的學說，參考RICARDO GUASTINI：《La Costituzione e l'ordinamento giuridico: il caso italiano》，Madrid, Editorial Trotta, 2005年，第49-75頁。

軸角色。這就必須確保法律的理解是以按照法律自行理解^{96 / 97}的各種模式的理解為前提，通過此途徑可以找到探索的背景和說明其為合理的背景，而在這個層面可以覓得各種解釋的可能性的選項。⁹⁸

如此，就會明白憲法所規定的市民所享有的權利，包括經濟權利和社會權利，都表現為對澳門特別行政區娛樂場中的博彩信貸合同各方立約人行為的負面限度⁹⁹，因為，這些權利決定了法律秩序的內容，而且法律秩序則應按照憲法（澳門《基本法》第30條第一款）的要求而發展。^{100 / 101}

這就意味着，澳門特別行政區娛樂場的博彩信貸合同各方立約人應該遵守具稅務性質的強制性規定，因為這些規定通過收取全部稅收保證澳門特別行政區政府和集體的財政可持續性目標的追求，並因而是（真實而非令人詫異地）建構真正的責任倫理的適當表述，並與跨世代公平相匹配，同時確保澳門《基本法》（第4條、第5條、第6條、

-
93. MANUEL ATIENZA : “Argumentación e Constitución” , 《Anuario de Filosofia del Derecho, Madrid, Sociedad Española de Filosofia Jurídica y Política e Ministério de Justicia de España》第24期, 2007年, 第197-224頁。
 94. 美國的學說方面, 參見RONALD DWORKIN : 《The Model of Rules I, Taking Rights Seriously》, London, 1997年, 第26頁及續後幾頁。
 95. 德國的學說方面, 參見ROBERT ALEXY : 《The Argument from the Injustice》, Oxford, 2002年, 第5頁及續後幾頁。
 96. 關於法國的學說, 參看PAUL RICOUER : “Le Conflits des Interprétations” , 《Essais d’ Herméneutique》, Paris, 1969年, 第222頁及續後幾頁。
 97. 美國的學說方面, 參考JOHN RAWLS : “Two Concepts of Rules” , in: The Philosophical Review, (1955), p. 3.
 98. 關於美國的學說, 參看JOSEPH RAZ : Why Interpret, Ratio Júrís, (1996) , 第353頁及續後幾頁。
 99. RAVI AFONSO PEREIRA : “憲法解釋與憲政正義” , 《憲法法院, 1976年憲法三十五周年特刊》, 第二冊, 科英布拉, 科英布拉出版社, 2012年, 第59頁。
 100. 至於奧地利的學說方面, 參看HANS KELSEN : Allgemeine Theorie der Normen, 5. Auflage, Verlag, Köln, 1979年, 頁89及續後幾頁。
 101. 在德國的學說方面, 循此方向但沒有空泛提及Stufenbaurechtstheorie kelseniana的有, KONRAD HESSE : Grundzuge des Verfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland (Lehrbücher und Grundrisse) (Taschenbusch), 5. Auf. Beck, München , 2007年, 第 56頁及續後幾頁。

第24條及續後幾條，以及第103條及續後幾條）所跟隨的經濟和社會民主原則。^{102 / 103}

四、源自澳門娛樂場的稅收減少（亦） 對澳門特別行政區造成名譽損害——簡述

與澳門特別行政區政府和集體的財政可持續性議題共生的，就是與這個議題相連的和互相交織的（可能出現的）對她的〔國家（政府）和集體的〕名譽的損害問題。

然而，對國家（政府）和集體的名譽損害是甚麼意思呢？

直接地，它意指對政府和集體社會形象的損害，就是嚴重影響其作為稅項收入熟練的再收取人的社會形象，並繼而嚴重影響其作為社群利益安全保護者的社會形象，因為澳門特別行政區政府和集體財政的首要來源正正是定期和全部收取從澳門娛樂場的稅項收入，因而折射在對蘊含於這些收入之下的財富的平等再分配的影響並成為影響平等再分配的工具，從而尤其影響到對未來世代的跨世代公平。

也許基於這個原因，權威的學說認為這是“對國族造成的損害”¹⁰⁴；而且，或許基於同一個原因，德國的著名學說指出這是一種“非直接財產損害”¹⁰⁵，而葡萄牙亦有學者指出這是一種“非直接的或反射的損害”。¹⁰⁶ 指出這是間接的財產損害也就是說，與對政府和

102. 關於經濟和社會民主原則的美國學說，參見JACK BALKIN: *Living Originalism*, Cambridge (Massachusetts), London (England), (2011), p. 220.

103. 方向相同的有JOSÉ PINTO BRONZE: “類推作為平等與立法學方法論之間的純理聯繫和繞道”，《立法和司法見解雜誌》第142年第3979期，2013年，第227頁。

104. 關於對國家聲譽的損害方面，指出：“我們認為，事實上，國家作為國族的組織形式，可能實際上受到形象方面的損害……至少對‘國族’的損害”，見MANUEL CARNEIRO DA FRADA: “社會損害與社會治理 (corporate governance)”，《私法雜誌》，第二屆私法雜誌研討會“民事責任”特刊第2期，Cejur, Braga, 2012年，第17-29頁。

105. 關於德國的學說，參考WOLFGANG GRUNSKY: *Aktuell probleme zum begriff des vermögensschadens*, Beck, München, 2. Auflage, (2008), p. 10.

106. ADELAIDE MENEZES LEITÃO: “董事因違反保護的規定而對公司和公司債權人負上的責任”，《公司法雜誌》第1年第1期，科英布拉，Almedina 出版社，2009年，第647-679頁。

集體名譽損害¹⁰⁷相關聯的，一如以上已經提前論及，主要是澳門特別行政區政府和集體的名譽^{108 / 109}、信用¹¹⁰和在社會的投射^{111 / 112 / 113}；而這種對政府和集體名譽的損害，縱使其本身就包含財產性質的方方面面（就像前文所述），更關乎因其發生就會絕對地違背導致財產權利人的目的^{114 / 115}：也就是財富的再分配，並且折射於跨世代公平（澳門《基本法》第4條、第5條、第6條、第24條及續後幾條，以及第103條及續後幾條）。

-
107. 關於非直接財產損害方面，參看RENATO SCOGNAMIGLIO：“Il danno morale. Contributo alla teoria del danno extracontrattuale”，in: *Rivista de Diritto Civile*, Cedam, Padova, (1957), pp. 283-285.
108. 縱使屬一個議題的範圍，在因對法人造成非財產損害的功能意義的量子作出深入分析，參看MARIA MANUEL VELOSO：“公司造成非財產損害？ — 科英布拉中級法院2004年4月20日合議庭裁判，實體上的上訴案第430/04號”，《私法雜誌》第18期，Cejur, Braga, 2007年，第34-35頁，為此目的而指出：“非財產損害這個表述比精神損害更寬廣，不一定局限於倫理和情感範疇的情節”。
109. 與前注釋方向相同的有MARIA MANUEL VELOSO：“非財產損害”，《民法典35周年和1977年改革二十五周年紀念特刊》第三冊（債法），科英布拉，科英布拉出版社，2007年，文中多處。
110. JÓNATAS MACHADO：“榮耀、榮譽與權力 — 民主制度中的新聞自由研究”，《立法和司法見解雜誌》第143年第3984期，科英布拉，科英布拉出版社，2014年，第179頁。
111. 循此方向的專論有FILIPE MIGUEL CRUZ DE ALBUQUERQUE MATOS：“因侵犯信用或名聲而產生的民事責任”，《學位論文集》，博士學位論文，科英布拉，Almedina出版社，2011年，第380頁。
112. 關於美國的學說方面，參見TONI MASSARO等：“Political Discourse, Civility, and Harm: Freedom of Speech, Liberal Democracy, and Emerging Evidence on Civility and Effective Democratic Engagement”，《Arizona Law Review》第54期，2012年，第374頁。
113. 關於這一點，國內最著名的其中一個學說指向法人的框架之內外的“社會表象”，參考JORGE SINDE MONTEIRO等：“法人對其代表的行為所負起的責任 — 最高法院1998年6月25日合議庭裁判注釋”，《立法和司法見解雜誌》第140年第3956期，科英布拉，科英布拉出版社，2011年，第188-199頁。
114. 至於德國的學說方面，參見MERTENS：Köllner Kommentar zum Aktiengesetz, 2/1, 3.Auflage, (2010), § 93, 注59。
115. 因為，表達了“……一個原本的目的；它的目的也是保護個體”，參閱JORGE SINDE MONTEIRO：“因顧問、勸諭或信息而產生的責任”，《學位論文集》，博士論文，科英布拉，Almedina出版社，1989年，第249頁。

故此，比聚焦於 *punitive damages*^{116 / 117}的補償技術更重要的是，基於擾亂謀求財富平等再分配目標的潛在危險，這種對政府和集體名譽的損害應該產生法律後果，就是按照上文建議的模式採用間接評估計稅依據的辦法和與此連貫的，對每年營業額（也就是澳門特別行政區娛樂場博彩信貸貸與人貸給借用人的資金的總額）施加一個（10%到20%的）百分比。

故此，採用間接評估計稅依據的辦法和與此連貫的，對每年營業額施加一個（10%到20%的）百分比或者可以成為一個震懾的途徑，用以防範典型不法行為（*side-betting or multiplier*）的實施^{118 / 119 / 120}，在某程度上旨在對做成侵害事件（對政府和集體名譽的損害）的人，因為在澳門特別行政區娛樂場博彩信貸各方立約人的有過錯的不法行徑而作財產性制裁。¹²¹

-
116. 認為民事責任帶着處罰的功能，在專論方面，參考HENRIQUE ANTUNES：“非合同責任的後果之中加入不法利益和處罰效力：因損害而將之正當化”，《博士學位論文》，科英布拉，科英布拉出版社，2011年，第234-342頁。
117. 在意大利的學說方面，因認為 *punitive damages* 有資本主義邏輯底蘊而嚴厲抨擊其賠償技術的有STEFANO RODOTÁ：“*Techniche Rissarcitorie e nuovi interessi*”，《*Tutela dell'onore e mezzi di comunicazione di massa*》，Milano，1980年，第34-56頁。
118. 循此方向的專論有，JOSÉ CARLOS BRANDÃO PROENÇA：“作為非合同損害歸責前提和準則的受害人行為”，博士學位論文，《學位論文集》，科英布拉，Almedina出版社，1997年，第162頁。
119. 雖然屬於其他議題範疇，但方向近似，指出“有必要達致因不法事實責任所引起債務各主體之間平衡的財產方面權利義務範圍的解決辦法”，見FILIPE ALBUQUERQUE MATOS：“非財產損害的彌補：須考慮受害人經濟狀況屬違憲（〈民法典〉第496條第三款和第494條），2013年4月24日最高法院合議庭裁判注釋”，《立法和司法見解雜誌》，第143年第3984期，科英布拉，科英布拉出版社，2014年，第198頁。
120. 有人認為“民事責任的目的是防止未來發生的損害和對已為之惡作補償”，見MARTA ISABEL LOPES HEITOR：“一元模式下的無記名公司的執行董事和非執行董事對公司的民事責任”，《公司法雜誌》第5年第4期，科英布拉，Almedina出版社，2014年，第944頁。
121. MARIA ELISABETE RAMOS：“D&O Insurance與歐盟保險合同原則法法案”，《公司法學刊》第4年第7期，科英布拉，Almedina出版社，2012年，第187頁。

