

解釋字號	釋字第167號
解釋公布院令	中華民國 70年03月13日
解釋爭點	公司變更組織，就不動產權利變更名義，須課徵契稅？
解釋文	<p>有限公司依公司法規定變更其組織為股份有限公司，其法人人格之存續不受影響，就該公司之不動產權利變更為股份有限公司之名義時，無契稅條例第二條第一項之適用，依租稅法律主義，自不應課徵契稅。但非依法變更組織者，其不動產權利之移轉，不在此限。¹</p>
理由書	<p>本件聲請，雖在公司法於六十九年五月九日修正前，惟涉及有限公司變更組織規定適用疑義，仍有解釋之必要，故予受理，合先說明。¹</p> <p>查不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應購用公定契紙，申報繳納契稅，契稅條例第二條第一項定有明文。有限公司依公司法規定變更組織為股份有限公司者，其不動產權利變更為股份有限公司之名義，並非該條所定應申報納稅之範圍。蓋有限公司依公司法第一百零六條、第一百五十六條第三項、第四百十一條及第四百十五條規定，變更組織為股份有限公司，僅係有限公司為鼓勵大眾投資，促進經濟發展，而改變其組織形態而已，並非另行設立新公司，故其法人人格之存續，不受影響，原屬有限公司之權利或義務，自應由變更後之股份有限公司繼續享有或負擔，即使其權利係與不動產有關，亦無不同。此種情形，觀之公司法於六十九年五月九日修正時，就上列有限公司變更其組織為股份有限公司之實質要件，未予修正，僅刪除此項變更為有限公司之解散原因，亦不再準用公司合併之規定，並明定應辦理變更登記，以澄清實務上之疑義，甚為顯然。因之有限公司依公司法規定變更其組織為股份有限公司時，就該公司之不動產權利變更為股份有限公司之名義，無契稅條例第二條第一項之適用，依租稅法律主義，自不應課徵契稅。但非依法變更，而有不動產權利移轉之事實者，仍應依法處理。²</p> <p>大法官會議主席 院 長 黃少谷 大法官 林紀東 陳樸生 陳世榮 范馨香</p>

翁岳生 李潤沂 蔣昌煒 梁恒昌
洪遜欣 鄭玉波 涂懷瑩 姚瑞光
翟紹先 楊與齡

意見書、抄本
等文件

不同意見書一 大法官 陳世榮

解釋文

有限公司，依公司法之特別規定，變更其組織為股份有限公司，並不失其法人之同一性，即公司法於民國六十九年五月九日修正前亦同，對外權利義務當屬依舊，本不發生權義承受問題，其原有不動產，變更後之公司應申請為更名登記，稅捐稽徵機關不應按買賣課徵契稅之案例視同，課徵買賣契稅。

解釋理由書

公司變更組織時涉及之稅負如何，公司法及各項稅法，均無明文規定。本件有限公司變更組織為股份有限公司，發生在公司法於民國六十九年五月九日修正前，因修正前之公司法（以下簡稱舊法）第二十四條規定：「解散之公司，除因合併、……、或變更組織而解散者外，應行清算。」又因其第一百零七條輾轉準用公司合併有關規定，故以當時變更組織後之公司應視為另一法人者有之，則主張變更後公司取得變更前公司原有不動產，有繳納買賣契稅義務。殊不知，合併為二以上公司，依契約，合為一公司，因合併而消滅之公司發生其權利義務由合併後存續或另立之公司承受之問題，因合併而存續或另立之公司取得因合併而消滅之公司所有之不動產，應按買賣課徵契稅之案例視同，自應依法課徵買賣契稅，而變更組織則為一公司之單獨行為，變更前公司與變更後公司之間，維持法人格之同一性，公司法人並未解散，人格不消滅，主體既屬不變，對外權利義務當屬依舊，本不發生權義承受問題，舊法第二十四條將變更組織與合併同列，及其第一百零七條輾轉準用合併有關規定，蓋變更組織與合併，均無需經清算程序也，並非認變更組織之性質及效力，與合併相同。至於變更組織之登記，變更前公司與變更後公司，須同時分別辦理解散登記與設立登記，亦不過登記技術上之處理，絕非認變更組織係由舊公司解散及新公司設立之兩行為而成，從而其原有不動產，僅權利人之名稱有變更者，變更後公司應申請為更名登（見土地登記規則一一四條），既非另立之公司取得因解散而消滅之公司所有之不動產，自無繳納買賣契稅義務。

不同意見書二 大法官 姚瑞光

依司法院大法官會議法施行細則第七條第一項規定「大法官對於解釋文草案有不同意見者，應於大法官全體審查會議通過後五日

內補具書面，敘述要點，以便與解釋文一併公布。如不於五日內補提書面者，其口頭意見，視為於棄」。本件不同意見書，係於法定期間內，對於大法官全體審查會議通過之解釋文草案及解釋理由書草案提出者，指陳多數意見通過之解釋文草案中之（一）「依法定程序變更其組織」，（二）「具有同一法人人格」，（三）「就該公司之不動產權利變更為股份有限公司之名義」（即更名），（四）「自不應課徵契稅」，解釋理由書草案中，除上列（一）、（三）、（四）外，尚有：（一）「並非該條所定應申報納稅之範圍」，（二）「蓋有限公司須先.....變更章程，辦理增資登記後.....始得.....變更其組織為股份有限公司」，（三）「此項變更組織，僅係有限公司法人人格所依據之營利事業團體改變其組織形態而已」，（四）「其法人人格，仍具有同一性質」，（五）「原屬有限公司之權利.....自應由變更後之股份有限公司繼續享有」，（六）「辦理變更登記」等部分，在法理上均非妥適。現經大會通過之解釋文及解釋理由書，雖將上開「蓋有限公司須先.....變更章程，辦理增資登記後.....始得.....變更其組織為股份有限公司」部分刪去，並將「具有同一法人人格」及「其法人人格，仍具有同一性」，分別更易為「其法人人格之存續，不受影響」。惟此項更易後之法理，非但未較妥適，且竟認變更組織前有限公司後，仍繼續存在。

因此，在法理上所生之問題更多，其顯著者如左：

一、變更組織後之股份有限公司，是否因變更組織登記而取得股份有限公司法人人格？如然，與變更組織前有限公司繼續存在之法人人格，是否同時並存？如否，變更組織後之股份有限公司，是否仍具變更組織前有限公司之法人人格？

二、有限公司變更組織為股份有限公司，於辦理變更組織登記時，有限公司前因設立登記所領之公司執照，已被主管機關繳銷，同時必註銷原有限公司之登記，原有限公司之法人人格何能繼續存在，不受影響？

三、同為公司變更組織，無有限公司變更組織為兩合公司，公司法第七十七條、第七十五條明定「因變更組織而消滅之公司，其權利義務，應由變更組織後另立之公司承受」，何以有限公司變更組織為股份有限公司，有限公司不得消滅，「其法人人格之存續，不受影響」？

四、同為有限公司變更組織為股份有限公司，何以「依法定程序變更」者，「其法人人格之存續，不受影響」？不依法定程序變更者，其法人人格之存續，何以即受影響？

五、公司法原係倣德、日立法例而設關於變更組織之規定，德國股份法第三百八十一條規定「（有限）公司自變更組織登記完畢時起，視為以股份有限公司繼續存在」，係以法律擬制有限公司以股份有限公司繼續存在，可謂明示有限公司法人人格已因變更組織而消滅。日本有限公司法第六十七條規定：有限公司變更組

織為股份有限公司，就有限公司應為解散登記。一經解散登記，其法人人格，亦非繼續存在。在我國，何以「其法人人格之存續，不受影響」？

右列各項問題，本件不同意見書，均曾論及，不因大會通過之解釋文及解釋理由書之文字，曾經略力刪改而情事有所變更。

(中略)

一、人格既不可能同一，亦不可能變更。

按人格，乃在法律上得為權義主體之資格，在法律上享有此項資格者，惟自然人與法人而已。自然人之人格，始於出生，終於死亡。在此期間，自然人與自然人之人格，不可能同一或變更，故張甲與張乙，雖為同胎出生之兄弟，其人格絕非同一，亦絕不可能將張甲變更為張乙。同理，法人之人各，始於登記完畢，終於解散登記（如須經清算程序者，在清算範圍內視為存續）。在此其間，法人與法人之人格，亦不可能同一或變更。公司法規定之公司，為法人之一種，依法組織之有限公司，因設立登記而取得有限公司之法人人格。依法組織之股份有限公司，因設立登記而取得股份有限公司之法人人格，此二法人人格，不可能同一或變更。因此，有限公司依法變更組織為股份有限公司，依上述法理，變更組織前之有限公司，應為解散之登記，使其人格消滅；變更組織後之股份有限公司，應為設立之登記，使其取得人格。不經此項解散及設立之登記，絕無變更為另一公司法人之可能。觀諸日本有限公司法第六十六條「股份有限公司依第六十四條之規定變更其組織者，.....就股份有限公司應為解散登記，就有限公司應為第十三條第二項所定（設立登記）之登記。」第六十七條第一項「有限公司得以股東會全體股東一致之決議，變更其組織為股份有限公司。」第五項「.....前條.....之規定，於第一項變更組織之情形準用之」等規定，法理至為明顯。在德國，關於有限公司變更組織為股份有限公司，其股份法雖未如上述日本有限公司法之明確規定，應分別為解散及設立登記，但於第三百七十九條規定「為變更組之決議後，董事應即為商業登記」（Zugleich mit dem Umwandlungsbeschluss sind die Vorstandsmitglieder zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden.）該項商業登記，相當於我國公司法第六條規定之設立登記。依此規定可知，在德國，有限公司變更組織為股份有限公司，變更組織之有限公司等於消滅，變更組織後之股份有限公司等於新設。我國於六十九年五月九日修正前之公司法，做上述德、日立法例、於第二十四條規定「解散之公司，除因.....變更組織而解散者外，應行清算」，明定應經解散程序，第七十七條規定「公司依前條變更組織時，準用有關合併之規定」，第一百零七條規定「公司變更組織時，準用第七十七條之規定」，明定變更組織前之公司「消滅」，變更組織後之公司係「另立」，甚合法人人格始於登記完畢，終於解散登記，在此期間，既不可能與同種類或不同種類之另一公司同一人格，亦不可能變更為另一公司法人之法理。現行公司法不顧德、日二國就變更組織後之股份有限公司，均須辦理設立登記之立法例及上開法理，將上列有關條文一一修改，係而於第四百十五條增設第二項，規定為應

辦名實不符之變更登記，殊非妥適。

次查在法律上，「具有同一法人人格」與「法人人格仍具有同一性質」，意義迥殊。前者指有完全相同之法人人格而言，事實上無此可能，²如上述。後者指法人人格雖異，但具有同一性質而言，在法理上，係屬當然。否則，即不得稱為法人。例如公石法第二條規定之無限公司、有限公司股份有限公司，以及合作社法規定之合作社，農會法規定之農會，漁會法規定之漁會等，其法人人格雖異，但均具有得為權義主體資格之同一性質是。本件解釋理由書以「法人人格仍具有同一性質」，作為說明解釋文「具有同一法人人格」之理由，非但不足以闡明變更組織前之有限公司與變更組織後之股份有限公司「具有同一法人人格」，且已明認前後二個公司，其法人人格雖異，但「仍具有同一性質」。從而變更組織前之有限公司與變更組織後之股份有限公司，何以「具有同一法人人格」，解釋理由書之理由，似仍為空白。

如上所述，自然人人格之取得，係由於「出生」，法人人格之取得，係由於「設立登記」。因此，自然人與自然人或法人與法人，不可能「具有同一人格」。辨認自然人之人格是否同一，取決於是否原來出生之人；辨認法人之人格是否同一，取決於是否原來設立登記之法人。故如遇是否「具有同一法人人格」之問題發生，應不問該法人設立或變更組織之經過，是否合於法定程序，而應查證該有疑問之法人，是否原來設立登記之法人。「某一」有限公司設立登記完畢而取得有限公司之法人人格，其後變更組織為「某一」股份有限公司，無論其變更組織是否依公司法第一百零六條第四項之法定程序為之（本案之隆松泰有限公司變更組織為隆松泰工業有限公司，並非依第一百零六條規定之增資程序而變更組織，但已領得股份有限公司執照），其經依法登記而取得者，為「某一」股份有限公司之法人人格，顯與原來「某一」有限公司之法人人格不同。本件解釋理由書以「有限公司須先增加資本及新股東，並變更章程，辦理增資登記後（註），其股東達七人以上，資本總額已達股份有限公司之最低資本額時，始得經股東全體之同意，變更其組織為股份有限公司」，作為「具有同一法人人格」之理由，顯非針對是否「具有同一法人人格」之問題而為解釋。

（註）有限公司變更組織為股份有限公司，並非「須先增加資本及新股東，並變更章程，辦理增資登記後」，始得為之。如果先辦增資之變更登記，須將原領執照繳銷，換領新執照，新執照既經主管機關登給，依法即無從再憑增加資本及新股東之事實，另辦變更組織之登記。

二、公司變更組織，關於前後二公司之法人人格，中外法律，均未規定為同一。德國股份法第三百八十一條規定「（有限）公司自變更組織登記完畢時起，視為（註）以股份有限公司繼續存在」（Von der Eintragung der Umwandlung an besteht die Gesellschaft als Aktiengesellschaft weiter.）依此規定，非但不認與變更組織前之有限公司「具有同一法人人格」，且可謂係

明示變更組織前之有限公司，已因變更組織而消滅，變更組織後之股份有限公司，須為上文所述第三百七十九條規定之商業登記（相當於我公司法第六條之設立登記），始取得法人人格。惟似此前公司消滅之結果，必然害及債權人之利益，故以法律之力，將因變更組織而消滅之有限公司「視為以股份有限公司繼續存在」，以確保債權人之利益。

（註）als 之字義，係「以為」、「作為」、「以.....資格」、「以.....地位」之意，如：als bare Munze nehmen，直譯：以某物當現幣。意譯：信以為真。如果照字義翻譯德國股份有限公司法第三百八十一條，其譯文為「（有限）公司自變更組織登記完畢時起，以股份有限公司之資格繼續存在。」惟在法律德文，此種情形，則應將 als 譯為「視為」，例如德國民法第一百四十二條 Wird ein anfechtbares Rechtsgeschäft angefochten, so ist es als von Anfang an nichtig anzusehen. 應譯為「得撤銷之法律行為經撤銷者，視為自始無效」是。—參閱國立臺灣大學法律學研究所編譯之「德國民法」第一百四十二條，我國民法第一百十四條第一項。再參照德國股份有限公司法第三百七十九條變更組織後之股份有限公司，應為商業登記即設立登記之規定，有限公司已經消滅，股份有限公司係另行設立，自應將 als 譯為「視為」。

日本有限公司法第六十七條規定，有限公司變更組織為股份有限公司，就有限公司應為解散登記；就股份有限公司應為設立登記（準用第六十六條之結果），其係明文規定前後二公司非「具有同一法人人格」，更為明顯。

我國在六十九年五月九日修正前之公司法第二十四條、第七十七條、第一百零七條規定，公司變更組織，前公司因解釋而消滅，已如前述。變更組織後之股份有限公司，與已消滅之有限公司，非「具有同一法人人格」，固無論矣，即就現行公司法之規定而論，亦無將前後不同種類之二個公司，解釋為「具有同一法人人格」之可能。

現行法第七十七條，就無限期變更組織為兩合公司規定「公司依前條變更組織時，準用第七十三條至第七十五條之規定」，依此規定準用第七十五條之結果，應為「因變更組織而消滅之公司，其權利義務，應由變更組織後另立之公司承受」，法律明定前公司消滅，後公司係「另立」，殊無「具有同一法人人格」之可能。

現行法第一百零七條第二項，就有限公司變更組織為股份有限公司規定「變更組織後之公司，應承擔變更組織前公司之債務」，依承擔債務必係第三人承擔債務人之債務之法意（民法第三〇〇條、第三〇一條），可知變更組織前之公司與變更組織後之股份有限公司，絕非「具有同一法人人格」。

三、主張公變更組織，其前後二公司「具有同一法人人格」者，法律上之理由為何，言人人殊，均無足採。

主張變更組織前之公司與變更組織後之公司，「具有同一法人人格」者，其法律上之理由為何，竟分六說之多：

(一) 有謂：公司變更組織，該公司所擔當之營利事業團體的社會作用並未變更，在法律上仍為同一法人而延續，因此，「具有同一法人人格」。

依公司法第一條規定，各種公司，均為營利社團。就「以營利為目的」而言，各種公司所擔當之社會作用，固均屬相同，即均為營利事業團體。但因無限公司、有限公司、股份有限公司，各有不同之法定組織，亦即法定型態，各具不同之法人人格，並非因其所擔當之社會作用相同，而同具營利社團之一個法人人格，故不同人格之各種公司，在其原有法定組織範圍內，無論如何變更組織，均不可能成為另一人格之公司法人，自不生法人人格「延續」之問題。苟依法律規定，變更組織達於另一法定組織公司之型態，並經登記為另一種類之公司者，即與另設新的公司無異，前後既非同一公司，其法人人格各別，自無「仍為同一法人而延續」之可言。參諸上述德國股份法第三百七十九條（變更組織後之公司，須經商業登記即設立登記）、第三百八十一條（須由法律擬制繼續存在）之規定，日本有限公司法第六十六條、第六十七條（須分別經解散及設立登記）之規定，法理至為明顯。

(二) 有謂：公司變更組織，變更組織前之公司與變更組織後之公司，為同一人格之公司，實為法律之擬制，僅公司法未予明定而已。

按法律萬能，原為不同之事物，可以法律之力，擬制其為相同。惟我公司法關於公司變更組織，就變更組織前之公司與變更組織後之公司，其關係如何，非但未設擬制為同一之規定，且既於第七十七條設準用第七十五條之規定，則變更組織前之公司「消滅」，變更組織後之公司係「另立」，又於第一百零七條第二項規定「變更組織後之公司，應承擔變更組織前公司之債務」，等於明定變更組織後之公司，係以第三人之資格承擔變更組織前公司之債務。故就現行法而言，難謂變更組織前之公司與變更組織後公司之關係，係法律擬制其「具有一法人人格」。

(三) 有謂：公司變更組織，僅係組織型態變更而已，法人人格並未變更，故「具有同一法人人格」。

按無論自然人或法人，彼此之人格，絕無同一或變更之可能，已如上述。解釋文用「同一法人人格」一語，實已承認有限公司與股份有限公司，為二個人格之公司，公司法第一百零七條第二項亦分別定為「變更組織前公司」與「變更組織後之公司」二者，此二公司何能「具有同一法人人格」？

次查公司法第二條規定之四種公司，有四種組織型態（模式），此種公司之組織型態，雖可變更，但其變更若已達於他種公司組織型態之程度，並經登記為他種公司者，即已取得他種公司法人人格，而非原來之公司法人。有限公司既經變更組織為股份有限公司，在邏輯上即不能謂僅係組織型態變更，而仍「具有同一法人人格」。

(四)有謂：公司變更組織，僅係內部型態變更，使合於股份有限公司之權式，其法人人格仍為原來之法人。因此，「具有同一法人人格」。

按公司法規定之各種公司，各有不同之法定組織。此種法定組織，即決定型態或模式，為公司存立之基礎，此項存立基礎不同，公司人格隨之而異。法定組織固可變更，例如有限公司之股東，由五人增加為二十人或資本總額由一百萬元增加為三百萬元。但在該有限公司法定組織範圍內之變更為限，始與公司人格不生影響。若將此種公司變更為他種公司，此種公司之存立基礎與他種公司之存立基礎，自不相同，法人人格，當非同一，何得謂「仍為原來之法人」。又在有限公司之法定型態內變更組織，即所謂內部型態變更，無法合於股份有限公司模式（無股份、無股東會、不得先行稱為股份有限公司，是其最顯著者），若已合於股份有限公司之模式，並經登記為股份有限公司，即顯非原來之法人，何得謂「其法人人格仍為原來之法人」，而「具有同一法人人格」。

(五)有謂：公司變更組，係經營方式之變更，不影響公司本身之組織，因此，前後二公司「具有同一法人人格」。

按公司變更組織，係指將此種組織型態（模式）之公司，變更為他種型態（模式）之公司而言，如果公司本身之組織不變，根本即非公司變更組。例如某鞋業有限公司，原以設廠製造銷售方式經營，嗣改為進貨銷售方式經營，顯非公司法所定之變更組織，不在本案解釋範圍之內，無討論之必要。至於有限公司之股東，全體同意改採股份有限公司方式經營，無論係依公司法第一百零六條第四項之法定程序為變更，抑係任意變更，祇須登記為股份有限公司，即係另一人格之公司法人，何得謂前後二公司「具有同一法人人格」。

(六)有謂：依公司法第一條規定，凡屬公司，均為社團法人。因此，有限公司雖變更組織為股份有限公司，仍「具有同一法人人格」。

按公司法第一條公司為社團法人，係就公司法人之性質，明示其別於財團法人而為之規定，非謂公司法第二條規定之各種公司，為同一人格之社團法人。故依公司法關於有限公司之規定組織、登記而成立，有公司名稱、所營事業、股東姓名、住所或居所等項（公司法第一〇一條、第四一二條）之「某一」有限公司，與依公司法關於股份有限公司之規定組織、登記而成立，有公司名稱、所營事業、股份總額及每股金額等項（公司法第一二九條、第四一九條）之「某一」股份有限公司，各在法律上得為權義主體之資格有別，亦即法人人格各異。「某一」有限公司既依法變更組織為「某一」股份有限公司，變更組織為「某一」股份有限公司，仍「具有同一法人人格」。

以上言人人殊之法律見解，如此紛歧，且在法理上並非可採。主張如此言人人殊之意見，亦非不可者，係以美國最高法院法官，得於判決意見書之外另寫「協同意見書」為依據。殊不知在美國最高法院，法官之協同意見書及反對意見書，須由法官簽名，與

判決意見書同時公布，有其歷史及判例之依據，而在我國，所謂「協同意見書」，不但意義為何，尚未確定，且不得與解釋文、解釋理由書及不同意見書同時公布，自難認為於法有據之意見。

四、公司法第四百十五條第二項之變更登記，非固有意義之變更登記。在六十九年五月九日修正公司法以前，公司變更登記，係指公司設立後，已登記之事項有變更，由其負責人申請將新的事項，登記於主管機關之登記簿，代替舊的登記事項而言（公司法第十二條、第四〇三條），此為法律規定固有意義之變更登記。苟非將新的事項代替該公司已登記之舊的事項，雖名為變更登記，實非固有意義之變更登記。有限公司登記之事項，規定於公司法第四百十二條第一項，其中主要者為第一百零一條公司章程應載明之事項，如公司名稱、所營事業、股東姓名、住所或居所、資本總額及各股東出資額等是。而有限公司變更組織為另一法人人格之股份有限公司，既非上列原有限公司已登記之事項有變更，自非辦理固有意義之變更登記可以濟事。現行公司法第四百十五條第二項，係一顧德、日二國就變更組織後之股份有限公司應辦設立登記之立法例及一般法理，採取公司法學者之見解，「認為以變更登記代替解散登記及設立登記，較為便捷，且符合法律承認變更組織之本旨。此一見解已於民國六十九年修正時，獲得承認。故依修正後之公司法，公司變更組織，僅須申請變更登記，無須同時分別辦理解散登記與設立登記之雙重程序」（施智謀先生著公司法第四一頁），而增設應辦變更登記之規定，並非妥適之修正，已於上文論及。此項變更登記，實質上係「代替解散登記及設立登記」之登記。換言之，變更組織前之公司，實質上仍係解散；變更組織後之公司，實質上係屬設立，僅以變更登記一種程序代替以往之二種程序而已，變更組織後之公司，於辦畢登記，領得執照後，始取得新的法人人格，與固有意義之變更登記，顯然名同實異（註）。

（註）此種名同實異之法律用語，極為常見，例如民法第九十二條之「撤銷」與同法第八三六條之「撤銷」；民事訴訟法第二十五條之「本案」與同法第一八八條之「本案」；民事訴訟法第一八四條之「釋明」與司法院大法官會議釋字第一五六號之「釋明」；刑事訴訟法第三〇三條之「不受理」與司法院大法官會議法第四條第二項之「不受理」，均係名同實異是。再就變更登記之效力言，固有意義之變更登記，對於不為登記者，依公司法第十二條規定，僅不得以其變更之事項對抗第三人而已，仍生變更之效力。公司法第四百十五條第二項規定之變更登記，如不為登記，根本不生變更為股份有限公司之效力。從而，二者名同實異，尤為顯然。

五、有限公司之不動產權利因變更組織變更為股份有限公司名義，係權利主體之變更，非權利人名稱之變更。

「某一」有限公司變更組織為「某一」股份有限公司，既因公司種類不同，復因設立登記有別，法人人格自不相同。不因其名稱仍為「某一」，即謂係「具有同一法人人格」。故「某一」有限公司之不動產權利，變更為「某一」股份有限公司名義，係權利

主體之變更，而非該公司名稱之變更，依土地登記規則第七十五條、第一百零二條規定，應辦理所有權變更登記或他項權利變更登記。此與「某一」有限公司之名稱變更為「某乙」有限公司，該公司之不動產權利，僅應依同規則第一百十四條規定，申辦更名登記之情形，迥不相同。

有謂：依公司法第二條第二項規定，公司名稱，應標明公司之種類，故公司種類係公司名稱之部分，公司變更組織其種類既經改變，名稱自須改變，因此公司變更組織後之不動產權利，係申辦更名登記云云。按得為權主體之自然人及法人，均有對外代表之符號，此項符號，在自然人稱為姓名，在法人稱為名稱。土地登記規則第一百十四條所稱權利人之姓名有變更，係指自然人依姓名條例第五條、第六條、第七條、第八條規定之改姓、改名、更改姓名、本名之更正等情形而言。同條所稱權利人之名稱有變更，依同一法意，當係指法人或依習慣得為不動產權利之主體，經變更組織為「某一」股份有限公司，係另一權利主體，自非權利人名稱之變更，何能以公司種類係公司名稱一部，即謂公司變更組織，名稱隨之改變，原公司之不動產權利，係申辦更名登記。蓋此理如屬可通，則不論何種公司，依其股東之同意，任意改組為他種公司，公司名稱，當然改變，有關前公司不動產權利之移轉，亦均可不變契稅而申辦更名登記矣。公司法第二條第二項規定，公司名稱應標明公司之種類，意在使人明瞭其為何種公司，進而可以辨認其股東係負如何之責任，以維交易之安全。非謂在法律上公司種類必係公司名稱之一部分。此觀公司法第三百八十六條第一項第一款，第四百三十五條第一項第一款之規定，可知公司種類與公司名稱在法律上之意義有別，不；得概謂公司種類係公司名稱之一部分，據此即斷定有限公司變更組織為股份有限公司，就其不動產權利之變更，係申辦更名登記。

六、在「具有同一法人人格」之前提下，係不可能發生契稅問題，而非「並非該條所定應申報納稅之範圍」。若係二個權利主體，依法應課徵契稅。

按契稅之徵收，以有不動產權利由他權利主體設定或移轉於此權利主體之事實存在為前提，權利主體如為同一，不可能發生權利設定或移轉之事實，無課徵契稅之可能。有二權利主體，並有設定或移轉不動產權利之事實，而不合於契稅條例第二條第一項應申報繳納契稅之規定者，如因繼承而取得之不動產所有權或因土地所有人設定而取得之地上權等，係「並非該條所定應申報納稅之範圍」。「某一」有限公司所有之不動產，其權利主體為「某一」有限公司所有之不動產，其權利主體為「某一」有限公司，嗣該公司變更組織為「某一」股份有限公司，該二公司如果在法律上確係「具有同一法人人格」，絕無自己設定或移轉不動產權利與自己之可能，從而亦不可能發生契稅問題。惟如上文所述，辨認法人人格是否同一，應取決於是否原來設立登記之法人，而不問其設立或變更組織之經過是否合於法定程序。有限公司變更組織為股份有限公司，經辦畢登記後，所取得者為股份有限公司之法人人格，與原有限公司之法人人格，顯非同一，在法律上係二個不同之權利義務主體。變更組織前有限公司之權利義務，非

當然由變更組織後股份有限公司享受或負擔，為確保原有限公司之債權人利益起見，公司法第一百零七條第二項特設「變更組織後之公司，應承擔變更組織前公司之債務」之規定。此項規定，與第七十七條準用第七十五條而得之關於「因變更組織而消滅之公司，其義務應由變更組織後另立之公司承受」部分之規定，法理相同。從第一百零七條第二項之反面觀之，可知變更組織後之股份有限公司，非當然享受變更組織前有限公司之權利。故變更組織前有限公司之不動產權利，欲變更為變更組織後之股份有限公司享有，除移轉登記外，別無他途。至於移轉登記之原因，無論為有償（買賣）或無償（贈與），依契稅條例第二條規定，均應課徵契稅。本件解釋理由書，將權利主體變更與更名，不加區別，遽認「並非該條所定應申報納稅之範圍」，就現行公司法而言，難謂適當。

七、公司變更組織，若基於經濟政策上之原因，有將前公司視為以變更組織後之公司繼續存在之必要，應由法律明文規定。有限公司變更組織為股份有限公司，前後二公司之法人人格，在法律上不可能為同一，中外法律，亦未規定為同一，有如上述。因此，在經濟學觀點上，可能遭遇下列困難；（一）前公司應經清算程序，（二）在完成變更組織程序前，公司難於繼續經營，（三）前公司之不動產權利移轉於後公司，應繳納契稅，（四）前公司債權人之權利，欠缺保護。上列第（一）項困難，六十九年五月九日修正前之公司法第二十四條，設有除外之規定，問題已經解決。第（四）項困難，依修正前公司法第一百零七條準用第七十七條、第七十五條之規定，亦不成為問題。尚待解決者，為第（二）（三）項之困難問題，在經濟政策上，如果有將變更組織前公司，視為以變更組織後之公司繼續存在之必要，似應參考上述德、日立法例，一面恢復修正前公司法第二十四條、第一百零七條之規定，一面增設「變更組織前之公司，自變更組織登記完畢時起，於變更組織之目的範圍內，視為以變更組織後之公司繼續存在」之規定，即無上列各項困難問題發生。

八、解釋文及解釋理由書

本件係由監察院聲請解釋之案件，其來函「主旨」載明：「行政院引用財稅主管機關對契稅條例未規定應課徵契稅之事項，以行政命令變更法律之函令，使人民繳稅，據以判決人民敗訴，司法機關亦據以裁定罰鍰，是否有違租稅法定主義，並與憲法有所牴觸，函請惠予解釋」等語，並未說明監察院係就行使同意、彈劾、糾舉、糾正、審計等法定職權中之何項職權，而須聲請解釋，於法言法，已在不得聲請解釋之列。且就來函所敘：隆松泰有限公司變更組織為隆松泰工業股份有限公司，於領得公司執照後，申請將有限公司之房屋變更為股份有限公司所有，稅捐機關認為應課徵契稅，移送法院裁定罰鍰確定，又經訴願、再訴願、行政訴訟，行政院引據「財政部六二、八、三臺財稅字三五八六九號函釋，駁回其訴，該公司負責人乃向本院陳訴，指責行政院引用財稅主管機關對契稅條例未規定應課徵契稅之事項，以行政命令解釋法律，使人民繳稅，據以判令敗訴，而司法機關亦據以裁定罰鍰，均屬違法，嚴重損害其權益云云」等語

觀之，陳訴人隆松泰工業股份有限公司僅係指摘行政法院及司法機關之裁判「均屬違法」，而非指控行政法院某評事或法院某推事有應受彈劾之違法失職之「行為」。按法院之裁判是否違法，不在監察法第一條所定監察權行使之範圍。此種中央機關非就其職權上之事項聲請解釋，無論依司法院大法官會議法第四條第一項第一款或第七條之規定，均在不應受理或不予解釋之列。

如果本件亦得為實體之解釋，則應針對上開監察院函請解釋之主旨，即法院（包括行政法院）以財政部關於前公司因變更組織而移轉不動產歸後公司所有，應課徵契稅之函釋，為裁判之依據，「是否有違租稅法定主義，並與憲法有所牴觸」而為解釋。茲依此項主旨，試擬解釋理由書如左：

解釋文

公司法規定之四種公司，其存主基礎之法定組織不同，人格各異，無同一或變更之可能。有限公司變更組織為股份有限公司，前後二公司之人格，自非同一。故公司法第一百零七條第二項有明定「變更組織後之公司，應承擔變更組織前公司之債務」，以確保前公司債權人利益之必要。至變更組織前公司之權利，如何歸屬，法無明文，難謂當然屬於變更組織後之公司享有。除法律另設規定外，變更組織前有限公司之不動產，移歸變更組織後之股份有限公司，財稅主管機關闡釋，應課徵契稅，法院裁判，認為於法有據，不生以行命令變更法律而違法課稅之問題。

解釋理由書

按公司法第二條第一項規定之無限公司、有限公司、兩合公司、股份有限公司，其存立基礎之法定組織不同，人格各異，無同一或變更之可能。無限公司變更組織為兩合公司，依公司法第七十七條、第七十五條規定，變更組織前之公司消滅，其權利義務由變更組織後另立之公司承受，前後二公司，人格不同，法明意顯。此種公司變更組織，現行公司第四百零三條，雖改為應辦更登記，但變更組織後之公司，既係另立之公司，自顯非應辦同法第十二條、第四百零三條所定之變更登記，車係應辦代替解散登記及設立登記之登記，不因改辦名為變更登記之登記，即得謂前後二公司之人格為同一。同理，有限公司變更組織為股份有限公司，前後二公司之人格，自亦非同一，不因同法第四百十五條第二項規定，改為應辦變更登記，而得謂為仍係原公司。故公司法第一百零七條第二項有明定「變更組織後之公司，應承擔變更組織前公司之債務」，以確保前公司債權人利益之必要。至變更組織前公司之權利，如何歸屬，法無明文，與無限公司變更組織為兩合公司，法律明定其權利由變更組織後另立之兩合公司承受之情形有別，尤難謂為當然屬於變更組織後，另立之股份有限公司享有。除法律另設規定外，變更組織前有限公司之不動產，無論以有償（買賣）或無償（贈與）方式，移轉變更組織後之股份有限公司，均係不動產權利主體之變更，非僅公司名稱之變更，此與不變更公司種類，而更改公司名稱，得依土地登記規則第一百十四條規定，申辦更名登記之情形有間。財稅主管機關闡釋，應課徵契稅，法院裁判，認為於法有據，不生以行政命令變更法律

而違法課說之問題。

院長 黃少谷

相關法令

-  [憲法第19條\(36.01.01\)](#)
-  [公司法第106條\(69.05.09\)](#)
-  [公司法第156條第3項\(69.05.09\)](#)
-  [公司法第411條\(69.05.09\)](#)
-  [公司法第415條\(69.05.09\)](#)
-  [契稅條例第2條第1項\(62.08.30\)](#)

相關文件

監察院函

受文者：司法院

副本：本院司法委員會

收受者

主旨：行政法院引用財稅主管機關對契稅條例未規定應課徵契稅之事項，以行政命令變更法律之函令，使人民（法人）繳稅，據以判決人民（法人）敗訴，司法機關亦裁定罰鍰，是否有違租稅法定主義，並與憲法有所牴觸，函請惠予解釋見復。

說明：

一、隆0泰工業股份有限公司設嘉義縣，係隆0泰食品有限公司股東，謝0鐘（陳訴人）及妻黃0美於六十四、十二、二十九為挽留公司職員，以分配紅利作獎金，協議同意將其部分股份分別暫時過戶與李0旺、李0玉秀、李0山、李0文質、黃0金釵連同陳訴人夫婦股東計七人，資本總額新臺幣九七〇萬元不變，既非買賣，亦非贈與，僅股東人數合於設立股份有限公司條件，決定將原「有限公司」變更為「股份有限公司」。六十五、二、十三向嘉義縣政府申請營利事業設立登記，經該府於同年月十七日核准頒發，同日註銷原隆0泰食品有限公司營利事業登記，申請變更組織及工廠登記，亦分別於六十五、六八月由經濟部發給工廠登記證及公司執照有案。嗣嘉義縣稅捐處基於該公司登記資料，發現

有匿報契稅情事，當公司於六十五年三月間持改組設立之股份有限公司執照向該處以口頭申請將原有限公司名義之房屋變更為股份有限公司，該處即以未繳納契稅，無從辦理變更名義，囑速繳契稅，逾期未繳，該處乃據房屋稅經辦人六十五年四月三日簽報核屬違章漏稅，通知申辯，並以六十五、五、十一嘉稅貳字一七九七八號函，限報契稅該公司雖經申辯，該處以該公司變更組織，概括承受原有限公司之不動產，不依契稅條例第十六條規定申報契稅，遂依同條例第二十六條規定，於六十七年八月廿四日以嘉稅法字四四〇九七號移案書，送請嘉義地院，裁定處以罰鍰。其間曾經抗告後發回一次，第二次抗告，則遭駁回。駁回理由乃係採據財政部（六八）、（六二）臺財稅字三一六五九、三五八六九號兩函之釋示，因不得再抗告而告確定。

二、嘉義縣稅捐處處分陳訴人補徵契稅，陳訴人不服上項處分，經向臺灣省政府及財政部訴願、再訴願，均遭駁回，嗣向行政法院提起行政訴訟，經該院以：「按契稅係行為稅，不動產一經移轉，納稅義務即已發生，並不以是依法登記取得為要件，復按公司改組，由有限公司變更為股份有限公司，依公司法第一〇七條及第七七條準用合併規定，原有限公司因變更組織而消滅，應為辦理解散登記，其權利義務，由變更組織後新設立股份有限公司承受，自應依法核課契稅及土地增值稅，前經財政部六二、八、三臺財稅字三五八六九號函釋」，駁回其訴，該公司負責人乃向本院陳訴，指責行政法院引用財稅主管機關對契稅條例未規定應課徵契稅之事項，以行政命令解釋法律，使人民（法人）繳稅，據以判令敗訴，而司法機關亦據以裁定罰鍰均屬違法，嚴重損害其權益云云。

三、按租稅法定主義為現代民主法治國家基本準則之一、凡人民之納稅義務必須以法律定之，我國憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，因此行政命令必須有其法律依據始得向人民課稅，否則人民即無納稅之義務。本件隆松泰工業股份有限公司係隆松泰食品有限公司變更組織而來，並以現金給付股款，亦乏承受不動產之書面契約，即與現行契稅條例第二條：「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均購用公定契紙，申報繳納契稅。但在開徵土地增值稅區域之之土地，免徵契稅」，及第十六條：「納稅義務人應於不動產買賣、

承典、交換、贈與、分割契約成立之日起，或因占有而依法申請為所有人之日起三十日內，填具契稅申報書表檢同產權契約書狀憑證，向當地主管稽徵機關申報契稅」。「不動產移轉發生糾紛時，其申報契稅之起算日期，應以法院判決確定日為準」等有關規定之要件不合。而財政（六二）臺財稅字第三五八六九號函釋：「（二）原有限公司權利義務，依公司法規定，既由新設立之股份有限公司承受，並免辦清算，自可免辦營利事業所得稅申報，惟仍應依照營利事業登記規則，分別申請註銷及設立登記」與臺南高分院（六七）財抗字四〇〇號刑事裁定所謂「第查契稅條例第十六條……而言，抗告人是否真有承受……之不動產，以及……究屬何種契約行為……」等情互觀，本件所課之契稅法無明文規定，事至瞭然。

四、查財政部五九臺財稅字第二一〇二五號通知「有限公司改組為股份有限公司，認係內部組織之變更，其法人人格應延續，免予課徵土地增值稅」，尚不失為公平之釋示，但（六二）臺財稅字三五八六九號函卻變易其說，顯屬主管財稅機關以行政命令變更法律，增加人民稅負，而行政法院竟引用財稅主管機關並無法律依據之行政命令，判決陳訴人敗訴，司法機關亦據以裁定罰鍰、補徵，似均屬有違租稅法定主義之原則。行政法院不究明財稅機關之前開函釋，有無牴觸憲法及逾越立法授權之處，率爾引用，洵與憲法規定人民依法律納稅之旨不合，若財稅機關為適應當前財經情勢，必須增加稅收，允宜依法定程序提請修改法律，用符法治體制，今財政部任意以命令變更法律，司法，稅捐機關分別據以裁罰、補徵、行政法院復引據是項違法之函釋判決陳訴人敗訴，此一確定判決，顯屬不法損害人民財產權益。

五、綜上所述，行政法院對契稅條例未規定應課徵契稅之事項，能否引據財稅主管機關以行政命令變更法律之違法函令，判決人民敗訴，使人民繳稅，不無疑義，本院所持見解既與行政法院及行政機關各殊，並涉及憲法解釋與人民權益關係至鉅，爰依法請貴院大法官會議解釋見復。

六、本案依照本年一月十七日本院第一千六百十一次會議決議辦理。

