

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 108年度上字第986號

03 上 訴 人 財政部北區國稅局

04 代 表 人 王綉忠

05 訴訟代理人 胡麗嬌

06 李采恩

07 石美芳

08 參 加 人 新竹市政府

09 代 表 人 林智堅

10 參 加 人 財政部國有財產署

11 代 表 人 曾國基

12 被 上 訴 人 陳克繩

13 陳克恭

14 陳克明

15 陳優美

16 陳清美

17 陳廖秀蕙

18 陳怡儒

19 陳怡靜

20 陳泰安

21 共 同

22 訴訟代理人 魏順華 律師

23 上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國108年8月1日臺  
24 北高等行政法院106年度訴字第1265號判決，提起上訴，本院判  
25 決如下：

26 主 文

01 原判決廢棄。

02 被上訴人在第一審之訴駁回。

03 第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

04 理 由

05 一、被上訴人陳克繩等之被繼承人陳天錫於民國83年2月28日死  
06 亡，其繼承人【包括被上訴人陳克繩、陳克恭、陳克明、陳  
07 優美、陳清美5人及陳克超（已死亡，其繼承人為被上訴人  
08 陳廖秀蕙、陳怡儒、陳怡靜、陳泰安4人）、陳邱四梅（已  
09 故）2人，下稱陳天錫之繼承人】於核准展延期限內申報遺  
10 產稅，經上訴人核定應納稅額新臺幣（下同）169,752,322  
11 元。嗣經陳天錫之繼承人於85年2月17日向上訴人所屬新竹  
12 分局申請以被繼承人陳天錫所遺新竹市○○段0000地號土地  
13 （下稱系爭土地）及其餘地號土地共41筆土地，抵繳該被繼  
14 承人遺產稅款122,080,694元，其餘稅款47,671,628元以現  
15 金分12期繳納，案經上訴人所屬新竹分局以85年10月23日北  
16 區國稅竹市徵第85012794號函（下稱85年10月23日函）核准  
17 抵繳遺產稅款。嗣被上訴人於105年1月19日具文主張，系爭  
18 土地依據參加人新竹市政府104年10月29日府都計字第10401  
19 63387號函（下稱104年10月29日函）復略以：系爭土地及新  
20 竹市○○段0000地號土地原位屬45年5月28日公告實施之新  
21 竹都市計畫範圍內之第2種商業區，迄今並無異動。據以主  
22 張新竹市政府工務局（下稱工務局）以83年7月22日83市工  
23 都字第12170號簡便行文表（下稱83年7月22日簡便行文表）  
24 核發之都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書  
25 （下稱系爭土地使用分區證明），顯誤載為計畫道路用地，  
26 致造成其錯誤意思表示，誤提供系爭土地抵繳稅款，本件應  
27 適用財政部85年7月23日台財稅第850326886號函釋（下稱85  
28 年7月23日函釋），依民法88條第1項前段規定，撤銷系爭土  
29 地抵繳之意思表示，並請求依土地登記規則及其他相關規  
30 定，塗銷系爭土地所有權移轉登記，及改以現金繳納稅款。  
31 經上訴人以105年10月18日北區國稅新竹營字第1050296683

01 號函（下稱原處分），否准其申請。被上訴人不服，循序提  
02 起行政訴訟，聲明請求訴願決定及原處分均撤銷，上訴人應  
03 將所屬新竹分局85年10月23日函所為核准系爭土地抵繳遺產  
04 稅款之處分撤銷。經原審判決訴願決定及原處分均撤銷，上  
05 訴人應作成「將所屬新竹分局85年10月23日函核准系爭土地  
06 抵繳遺產稅款部分撤銷」之處分。上訴人不服，遂提起本件  
07 上訴，並聲明：原判決廢棄，被上訴人在第一審之訴駁回。

08 二、被上訴人起訴主張及上訴人、參加人新竹市政府、財政部國  
09 有財產署於原審之答辯，均引用原判決之記載。

10 三、原審為上訴人敗訴之判決，係略以：(一)陳天錫之繼承人於85  
11 年間申請系爭土地抵繳遺產稅時，因工務局83年7月22日簡  
12 便行文表所核發之系爭土地使用分區證明誤載為計畫道路用  
13 地，而上訴人調查認定之結果，亦誤以「公共設施保留地」  
14 核課，致陳天錫之繼承人不知系爭土地非道路用地而誤為計  
15 畫道路用地據以抵繳，繼承人申請抵繳之公法上意思表示既  
16 有錯誤，應准當時為申請之陳克繩、陳克恭、陳克明、陳優  
17 美、陳清美（上5人同時為陳邱四梅之繼承人）暨陳克超之  
18 繼承人即陳廖秀蕙、陳怡儒、陳怡靜、陳泰安等9人（即被  
19 上訴人）依民法第88條第1項前段規定撤銷以系爭土地抵繳  
20 之意思表示。次查新竹市政府107年2月8日府都計字第10700  
21 26202號函稱：「……□有關本市83年7月22日83工都字第12  
22 170號本府工務局簡便行文表土地使用分區證明書，核發本  
23 市○○段0000地號土地使用分區列為『道路用地』乙節，查  
24 本市於65年12月18日進行地籍重測所製作之新竹縣市○○○  
25 ○○區地籍調查表（表號2540），本市○○段0000地號土地  
26 （原○○段503-1地號）註記為『本號土地是都市計畫道路  
27 預定地』，按45年本市都市計畫圖（比例尺1/6000）及地政  
28 單位所提供之地籍圖（比例尺1/500）皆尚為紙圖，當時僅  
29 透過紙圖互相縮放對照以核判分區，於當時確實具有一定程  
30 度之判定合理性，惟經本府於85年之後陸續將地形圖等相關  
31 圖資進行修測，使都市計畫圖及相關圖資精度提高（比例尺

01 1/1000)，致使該地號土地於今年所核發之土地使用分區為  
02 『第2種商業區』，造成土地使用分區前後不一致情形，應  
03 係屬核判分區過程中產生合理之判定誤差。」等語，及新竹  
04 市政府104年10月29日函稱「查旨揭地號土地（註：指新竹  
05 市○○段2365及2583地號土地）原位屬45年5月28日公告實  
06 施之新竹都市計畫範圍之第2種商業區，現已納入……土地  
07 使用分區為第2種商業區，迄今並無異動。」可知系爭土地  
08 自45年5月28日起，其使用分區即為第2種商業區，是前揭工  
09 務局83年7月22日簡便行文表土地使用分區證明書所記載  
10 「計畫道路用地」，當時確屬誤載，並非因事後變更使用分  
11 區所造成。陳天錫之繼承人當時用以抵繳遺產稅之41筆土地  
12 中，除系爭土地地號暨上述54-1地號為建地外，其餘39筆土  
13 地均屬「道」地目；但該2筆屬「建」地目之土地，使用分  
14 區均為「公共設施保留地」；又該41筆土地，只有新竹市○  
15 ○段2475地號之使用分區為「部分住宅區、部分商業區」，  
16 但其地目為「道」是本件用以抵繳之41筆土地，若非「道」  
17 地目，即為使用分區「公共設施保留地」之土地，則依經驗  
18 法則可知，倘陳天錫之繼承人知悉系爭土地（地目為  
19 「建」）之使用分區為第2種商業區用地，而非計畫道路用  
20 地，實無可能用以抵繳，足稽前揭使用分區證明書之誤載，  
21 與陳天錫之繼承人決定以系爭土地抵繳遺產稅具有因果關  
22 係，且該使用分區證明書之誤載，並非納稅義務人自己過失  
23 所致之錯誤，被上訴人自可請求撤銷抵繳之錯誤意思表示。  
24 (二)依本院77年度判字第806號判決、78年度判字第117號判決  
25 及最高法院87年度台上字第1604號判決，可知抵繳稅款核屬  
26 公法上之行為，並非私法上之交易行為。申請以實物抵繳遺  
27 產稅，法律性質為公法上意思表示，可類推適用民法第88條  
28 撤銷錯誤意思表示之規定，但是否應類推適用民法第90條之  
29 1年除斥期間規定，則應視法理而定，非屬必然。觀諸民律  
30 草案第183條理由謂意思表示之撤銷權，如許永久存續，是  
31 使相對人及其他利害關係人之權義狀態，永不確定。故本條

01 特設撤銷權行使之期限，是使以保護利害關係人之利益。但  
02 以實物抵繳遺產稅，其性質係履行公法納稅義務，且必須所  
03 有權移轉為國家所有後，始完成繳納，並在抵繳之價額內，  
04 消滅租稅債務，並無私法上交易相對人或利害關係人保護之  
05 問題，其限制撤銷權之行使期間，即無須如此嚴格。即使納  
06 稅義務人撤銷申請以實物抵繳遺產稅之意思表示，改以現金  
07 繳納，仍應回復至應以現金繳納之限繳期限內繳納，倘已逾  
08 原核准之限繳日期，主管稽徵機關尚可依遺產及贈與稅法之  
09 規定加徵滯納金及滯納利息，是法理上並無類推適用民法第  
10 90條之1年除斥期間規定之必要。反觀政府機關授益行政處  
11 分之撤銷，其除斥期間是「自行政機關知悉時」起算2年。  
12 且所謂「知有撤銷原因」，依本院102年度2月份第2次庭長  
13 法官聯席會議決議略以，行政程序法第121條法文明示  
14 「知」為撤銷權除斥期間起算點，在授益行政處分之撤銷，  
15 且其撤銷純係因法律適用之瑕疵時，尚非僅以原處分機關或  
16 其上級機關「可得知悉」違法原因時，為除斥期間之起算時  
17 點，仍應自有權撤銷之機關「確實知曉」原作成之授益行政  
18 處分有撤銷原因時，起算2年之除斥期間。則政府機關授益  
19 行政處分之撤銷，應自有權撤銷之機關「確實知曉」原作成  
20 之授益行政處分有撤銷原因時，起算2年之除斥期間，但人  
21 民類推適用民法第88條撤銷錯誤意思表示之規定，卻類推適  
22 用民法第90條「自意思表示後」1年除斥期間規定，未免過  
23 苛。觀諸本件新竹市政府104年12月2日府都計字第10401771  
24 07號函文，可知新竹市政府因85年以後陸續將地形圖等相關  
25 圖資進行修測，使都市計畫圖及相關圖資精度提高，故系爭  
26 地號土地於104年核發之土地使用分區為「第2種商業區」，  
27 亦即在104年之前，新竹市政府就系爭土地使用分區之判定  
28 結果仍為「計畫道路用地」，於85年、86年間，連新竹市政  
29 府自己都不知有使用分區誤載之情事，被上訴人當然不可能  
30 行使土地抵繳意思表示之撤銷權。若謂被上訴人之撤銷權已  
31 於意思表示經過1年（86年2月17日）而消滅，實在過度保護

01 政府機關，而侵害了人民之權益。觀諸稅捐稽徵法第28條對  
02 於退稅，原規定「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯  
03 誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請  
04 退還；逾期未申請者，不得再行申請。」嗣認納稅義務人因  
05 稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府  
06 機關之錯誤，致溢繳之稅款者，如僅退還5年稅款，對納稅  
07 義務人權保障恐未盡周全，故於98年1月21日（原判決誤  
08 載為28日）修正稅捐稽徵法第28條，亦自「知有錯誤原因之  
09 日起」2年內為要件，則秉同一「保障納稅義務人權保障」之  
10 法律原則與精神，系爭土地抵繳遺產稅意思表示之申請撤  
11 銷，自應類推適用與撤銷權性質較符合之行政程序法第121  
12 條，解釋為「自納稅義務人知有撤銷原因時起2年內為  
13 之」，較為合理。法務部98年8月19日法律決字第098003256  
14 6號函稱「得標人得否依民法第88條及第90條規定撤銷競  
15 標、得標之契約，應適用民法第90條（除斥期間為自意思表  
16 示後1年）之規定」云云，原審自不受拘束。又行政程序法  
17 第131條乃就「公法上之請求權」時效而為規定，本件有爭  
18 執者，乃被上訴人土地抵繳遺產稅錯誤意思表示之「撤銷  
19 權」，此形成權之除斥期間，尚與「公法上之請求權」時效  
20 不同，自與行政程序法第131條之規定無涉。(三)又依行政程  
21 序法第117條前段及第121條第1項等規定，其撤銷固應由原  
22 處分機關或其上級機關「依職權為之」，但若法律已特別規  
23 定「課稅處分形式確定後，納稅義務人仍可要求退稅」，則  
24 此特別規定具有公法上不當得利之性質，對於作為課稅前提  
25 之「已形式確定之課稅處分」，納稅義務人即當然可申請原  
26 處分機關或其上級機關撤銷之，如若不然，已形式確定之課  
27 稅處分並未經撤銷，稅捐機關取得稅款仍有法律上原因，納  
28 稅義務人如何能申請退稅？以稅捐稽徵法第28條第2項規定  
29 為例，本院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議略以：  
30 稅捐稽徵法第28條第2項增列「其他可歸責於政府機關之錯  
31 誤」為退稅原因，且明定因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計

01 算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其  
02 退還之稅款不限於5年內溢繳部分，均係作有利於納稅義務  
03 人之修正。此部分退稅規定具公法上不當得利性質，自不因  
04 而受影響，納稅義務人得據以請求退還溢繳之稅款。……為  
05 求平衡，應許納稅義務人以課稅處分認定事實錯誤，請求退  
06 還溢繳之稅款。稅捐稽徵法第28條第2項之「適用法令錯  
07 誤」，即無予以限縮解釋，排除認定事實錯誤，致適用法令  
08 錯誤情形之理由。從而，稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實  
09 錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，  
10 請求退還溢繳之稅款。由前揭說明可得知，納稅義務人援引  
11 稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還5年前溢繳之稅款  
12 時，該「5年前已形式確定之課稅處分」，為稅捐機關取得  
13 應退稅款之法律上原因，納稅義務人既可請求退還該稅款，  
14 當然亦可申請稅捐稽徵機關撤銷該「5年前已形式確定之課  
15 稅處分」。相同道理，納稅義務人實物抵繳之意思表示既經  
16 撤銷，納稅義務人可得請求申請塗銷登記及改以現金繳納，  
17 因而就「已因抵繳而消滅之稅捐債務」而言，納稅義務人亦  
18 附帶有請求退稅及返還公法上不當得利性質，是之前已形式  
19 確定之「核准實物抵繳之處分」為稅捐機關取得所抵繳實物  
20 所有權之法律上原因，納稅義務人自應有權申請原處分機關  
21 或上級機關撤銷之，該撤銷即不限原處分機關或其上級機關  
22 「依職權為之」。本件經查於新竹市政府104年10月29日函  
23 發文後，被上訴人始知悉有撤銷原因，被上訴人已於105年1  
24 月19日具文，主張撤銷系爭土地抵繳遺產稅之錯誤意思表  
25 示，並未逾前揭所述「自納稅義務人知有撤銷原因時起2年  
26 內為之」之期限，自己生撤銷效力。而被上訴人實物抵繳稅  
27 款之意思表示，既經撤銷，上訴人所屬新竹分局原「准予實  
28 物抵繳稅款」之處分，其基礎即溯及動搖，被上訴人非不可  
29 請求上訴人撤銷之，上訴人即應撤銷原核准實物抵繳之處  
30 分，並返還用以抵繳稅款之土地。又所謂「稅捐核課期  
31 間」，乃以「有稅捐債權存在」為前題，已因清償而消滅之

01 稅捐，即無「核課期間仍繼續進行」之可言，是本件供抵繳  
02 之土地所有權移轉後，系爭遺產稅捐債務已因實物抵繳而消  
03 滅，此已經消滅之遺產稅當然不會有「繼續計算稅捐核課期  
04 間至90年4月5日屆滿」之問題，是若上訴人果然返還用以抵  
05 繳稅款之土地所有權，於抵繳土地所有權返還被上訴人之  
06 日，之前因實物抵繳而消滅之遺產稅捐債務，在法律上即溯  
07 及的「復活」，系爭遺產稅之核課期間，即應自系爭遺產稅  
08 捐債務「復活」之日（扣除抵繳土地過戶前已經過之課核日  
09 數）重新起算，尚無上訴人指稱「本件迄今已逾徵收期間，  
10 縱被上訴人同意繳納現金以補足退還抵繳土地之相當稅額，  
11 上訴人已不得再行徵收」之問題。原處分以被上訴人前揭撤  
12 銷權已逾民法第90條期間為由，否認被上訴人撤銷權之行  
13 使，並否准被上訴人之申請，非無違誤，訴願決定未予糾  
14 正，竟予維持，亦有未合，均應予以撤銷。上訴人應作成  
15 「准予撤銷原核准實物抵繳處分」之處分等詞，為其判斷之  
16 基礎。

#### 17 四、本院查：

18 (一)行為時(即84年1月13日修正公布)遺產及贈與稅法第30條第2  
19 項規定：「遺產稅或贈與稅應納稅額在30萬元以上，納稅義  
20 務人確有困難，不能1次繳納現金時，得於前項規定納稅期  
21 限內，向該管稽徵機關申請，分12期以內繳納；每期間隔以  
22 不超過2個月為限，並准以課徵標的物或其他易於變價或保  
23 管之實物1次抵繳。」同法施行細則第44條第1項規定：「被  
24 繼承人遺產中依都市計畫法第50條之1免徵遺產稅之公共設  
25 施保留地，納稅義務人得以該項財產申請抵繳遺產稅款。」  
26 民法第88條規定：「(第1項)意思表示之內容有錯誤，或表  
27 意人若知其事情即不為意思表示者，表意人得將其意思表示  
28 撤銷之。但以其錯誤或不知事情，非由表意人自己之過失者  
29 為限。(第2項)當事人之資格或物之性質，若交易上認為  
30 重要者，其錯誤，視為意思表示內容之錯誤。」第90條規  
31 定：「前2條之撤銷權，自意思表示後，經過1年而消滅。」



01 又「納稅義務人依遺產及贈與稅法第30條第2項（現行法第4  
02 項）規定申請以不動產抵繳之意思表示有錯誤時，依法務部  
03 85年6月3日法85律決13313號函復意見，可適用民法第88條  
04 有關意思表示錯誤撤銷之規定。又依上開法務部函稱：  
05 『……民法第88條所謂之『過失』，實務上多解為抽象輕過  
06 失，意即表意人如未盡善良管理人之注意義務而有錯誤或不  
07 知之情事時，即不得撤銷其錯誤之意思表示……至當事人之  
08 錯誤或不知，如係肇因於行政機關之過失，則……難認表意  
09 人有何過失，無適用民法第88條第1項但書之餘  
10 地……』，準此本件黃陳○○等人申請取回之○○地號土  
11 地，如經查明其於申請抵繳時，不知該等土地非道路用地而  
12 誤為道路用地據以抵繳，因其申請抵繳之錯誤係貴局誤按道  
13 路用地核課遺產稅及地政機關測量分割有誤所致，則其對該  
14 錯誤難認有過失，故得准其依民法第88條第1項前段規定撤  
15 銷以該等土地抵繳之意思表示，並依土地登記規則第27條、  
16 第131條第1項及其他相關規定，申請塗銷登記及改以現金繳  
17 納。」經財政部85年7月23日函釋在案。

18 (二)查稅務事件為公法事件，納稅義務人在稅務事件中所為具有  
19 法律效果之意思表示，自屬公法上之意思表示，應適用行政  
20 法上意思表示之相關法理。所謂「行政法上意思表示」，係  
21 指表意人將其企圖發生一定法律效果的意思，表示於外部的  
22 行為，而其法律效果由行政法予以確認者，與民法上之意思  
23 表示之概念相類似。惟有關行政法上意思表示，諸如意思表  
24 示的解釋、拘束效力或錯誤等問題，於實定法上並無類如民  
25 法之意思表示之一般性規定，因此具體問題之解決上，公法  
26 上之錯誤意思表示，得類推適用民法第88條以下之規定（另  
27 參見李建良，論行政法上之意思表示，臺北大學法學論叢，  
28 第50期，頁63）。又意思表示之內容有錯誤，或表意人若知  
29 其事情即不為意思表示者，表意人固得將其意思表示撤銷  
30 之，但以其錯誤或不知事情，非由表意人自己之過失者為

01 限，民法第88條第1項定有明文。惟其撤銷權，依同法第90  
02 條規定，自意思表示後，經過1年而消滅。

03 (三)本件被上訴人陳克繩等之被繼承人陳天錫於83年2月28日死  
04 亡，其繼承人於核准展延期限內申報遺產稅，經上訴人核定  
05 應納稅額169,752,322元。嗣經陳天錫之繼承人於85年2月17  
06 日向上訴人所屬新竹分局申請以被繼承人陳天錫所遺系爭土  
07 地及其餘地號土地共41筆土地，抵繳該被繼承人遺產稅款12  
08 2,080,694元，其餘稅款47,671,628元以現金分12期繳納，  
09 案經上訴人所屬新竹分局以85年10月23日函核准抵繳遺產稅  
10 款。嗣被上訴人於105年1月19日具文主張，系爭土地依據新  
11 竹市政府104年10月29日函復略以：系爭土地及新竹市○○  
12 段0000地號土地原位屬45年5月28日公告實施之新竹都市計  
13 畫範圍內之第2種商業區，迄今並無異動。據以主張工務局8  
14 3年7月22日簡便行文表核發之系爭土地使用分區證明，顯誤  
15 載為計畫道路用地，致造成其錯誤意思表示，誤提供系爭土  
16 地抵繳稅款，本件應適用財政部85年7月23日函釋，依民法8  
17 8條第1項前段規定，撤銷系爭土地抵繳之意思表示，並請求  
18 依土地登記規則及其他相關規定，塗銷系爭土地所有權移轉  
19 登記，及改以現金繳納稅款。經上訴人以原處分否准等情，  
20 為原判決依法確定之事實。

21 (四)原判決以系爭土地抵繳錯誤之意思表示，與工務局所核發系  
22 爭土地使用分區證明（誤載系爭土地為計畫道路用地），有  
23 因果關係，並非陳天錫之繼承人之過失所造成，故應有財政  
24 部85年7月23日函釋之適用，而肯認被上訴人可請求撤銷抵  
25 繳之錯誤意思表示等情，固經斟酌全案辯論意旨及調查證據  
26 結果，說明其認定之理由及依據，尚非無憑。惟本件陳天錫  
27 之繼承人就系爭土地為抵繳之意思表示為85年2月17日，而  
28 被上訴人係於105年1月19日始向上訴人申請撤銷系爭土地抵  
29 繳之意思表示乙節，為原判決依法確定之事實。原判決固肯  
30 認被上訴人得據以援引民法第88條第1項前段規定，並有財  
31 政部85年7月23日函釋之適用，可因意思表示錯誤，而得撤

01 銷系爭土地抵繳錯誤之意思表示。然查被上訴人請求撤銷系  
02 爭土地抵繳錯誤之意思表示，距離其就系爭土地為抵繳之意  
03 思表示，依原判決確定之事實以觀，早已逾民法第90條規定  
04 之除斥期間，則被上訴人撤銷權之行使顯已逾1年除斥期間  
05 而消滅，而無從再予行使。是上訴人以原處分否准被上訴人  
06 本件請求，即無不合。蓋所謂類推適用者，乃因該事項，現  
07 行法律無明文規定，基於同一法律理由，援引規範其他性質  
08 相近事件之法律規定。有關公法意思表示錯誤之撤銷，如前  
09 所述，公法既無規定，而得類推適用民法有關之相關規定，  
10 然為免該意思表示久懸未決，而影響法秩序之安定性考量，  
11 關於行使該撤銷權自應有期間限制。民法第90條對於行使該  
12 撤銷權之除斥期間規定為1年，其立法理由為：「查民律草  
13 案第183條理由謂意思表示之撤銷權，如許永久存續，是使  
14 相對人及其他利害關係人之權義狀態，永不確定。故本條特  
15 設撤銷權行使之期限，是使以保護利害關係人之利益。」而  
16 公法意思表示錯誤之撤銷，基於同樣法安定性之考量，經過  
17 一定期間，表意人即不得再予主張，自應併予類推適用。參  
18 諸行政程序法第121條第1項係規定：「第117條之撤銷權，  
19 應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起2年內為  
20 之。」同法第117條係規定：「違法行政處分於法定救濟期  
21 間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上  
22 級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：  
23 □撤銷對公益有重大危害者。□受益人無第119條所列信賴不  
24 值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益  
25 顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」可知行政程序法第121  
26 條第1項係就「違法行政處分」之撤銷權所為除斥期間之規  
27 定，此與「意思表示錯誤」之撤銷權之性質，自屬有別。原  
28 判決就被上訴人關於本件錯誤意思表示得類推適用民法第88  
29 條第1項前段規定撤銷，惟關於撤銷該錯誤意思表示之除斥  
30 期間，卻認應類推適用與本件撤銷錯誤意思表示性質不同之  
31 行政程序法第121條第1項規定解釋成「自納稅義務人知有撤

01 銷原因時起2年內為之」即屬未合，核有判決適用法規不當  
02 之違誤。

03 (五)又人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，  
04 認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，  
05 得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容  
06 之行政處分之訴訟，行政訴訟法第5條第2項固定有明文。然  
07 所謂「依法申請之案件」，係指法令賦予人民有向機關請求  
08 就某一特定具體之事件，為一定處分之權利者而言；至同法  
09 第5條第1項規定所謂「應作為而不作為」，係指行政機關對  
10 於人民之申請負有法定作為義務，卻違反此一作為義務而  
11 言。是法令如僅係規定行政機關之職權行使，因其並非賦予  
12 人民有公法上請求行政機關為行政處分之權利，人民之請求  
13 行政機關作成行政處分，性質上僅是促使行政機關發動職  
14 權，並非屬於「依法申請之案件」，行政機關對該請求之人民  
15 並不負有作為義務，即令其未依其請求而發動職權，該人民  
16 無從主張其有權利或法律上利益受損害。行政程序法第11  
17 7條係規定於法定救濟期間經過後之違法行政處分，原處分  
18 機關或其上級機關得撤銷其全部或一部違法行政處分之職權  
19 行使，並未賦予人民得請求行政機關自為撤銷違法行政處分  
20 之請求權，法意甚明。故人民依上開規定請求行政機關作成  
21 撤銷原違法行政處分之行政處分，性質上僅是促使行政機關  
22 為職權之發動，行政機關雖未依其請求而發動職權，人民亦  
23 無從主張其有權利或法律上利益受損，循行政爭訟程序請求  
24 行政機關自為撤銷行政處分。次依行政程序法第128條第1、  
25 2項規定：「(第1項)行政處分於法定救濟期間經過後，具  
26 有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關  
27 申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過  
28 失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此  
29 限：□具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利  
30 於相對人或利害關係人之變更者。□發生新事實或發現新證  
31 據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。□其他具

01 有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。  
02 (第2項)前項申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為  
03 之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。  
04 但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。」本件依  
05 原判決確定之事實可知，被上訴人為本件申請時，早已逾行  
06 政程序法第128條第2項但書所規定「自法定救濟期間經過後  
07 已逾5年者」之情形，自亦無從依該規定申請程序重開。另  
08 依稅捐稽徵法第28條第1、2項規定：「(第1項)納稅義務  
09 人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日  
10 起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再  
11 行申請。(第2項)納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯  
12 誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款  
13 者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退  
14 還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」可知係規範有  
15 關納稅義務人於溢繳稅款時，符合法定要件下之退稅請求  
16 權。本件係緣於陳天錫之繼承人就陳天錫所遺系爭土地，前  
17 經上訴人所屬新竹分局以85年10月23日函核准抵繳遺產稅款  
18 之情，業如前述。茲依行為時遺產及贈與稅法第30條第2項  
19 及同法施行細則第44條第1項規定，無論抵繳土地係被繼承  
20 人遺產中之公共設施保留地或遺產課徵標的物，只要符合法  
21 定要件下，陳天錫之繼承人均得以該財產申請抵繳遺產稅，  
22 故本件既以陳天錫之系爭土地計算遺產價值，並經核准以該  
23 土地抵繳遺產稅，乃無所謂溢繳稅款情事，自無稅捐稽徵法  
24 第28條規定之適用，被上訴人援引此條文，據以為本件主  
25 張，亦屬無據。從而，依原判決確定之事實，據以涵攝被上  
26 訴人之主張為法律適用之結果，難認被上訴人之主張可採，  
27 原判決雖未就此詳為論述，惟為被上訴人本件請求有理由之  
28 認定，即屬於法不合，核屬違誤。

29 (六)綜上，原判決以工務局所核發系爭土地使用分區證明，造成  
30 被上訴人申請以系爭土地抵繳遺產稅之錯誤意思表示，該錯  
31 誤並非被上訴人自己過失所致，被上訴人得類推適用民法第

01 88條第1項前段規定撤銷，不應適用同法第90條（除斥期間  
02 為1年）之規定，且被上訴人已在「知有撤銷原因時起2年  
03 內」撤銷實物抵繳稅款之意思表示，而認被上訴人有權申請  
04 上訴人撤銷所屬新竹分局原准予實物抵繳稅款之處分，上訴  
05 人應作成「撤銷原核准實物抵繳稅款處分」之處分之法律見  
06 解，即與本件有關公法上錯誤之意思表示，既因性質相類，  
07 而得類推適用民法第88條規定予以撤銷，則該撤銷權行使之  
08 除斥期間，同因法安定性之考量，亦應類推適用民法第90條  
09 規定「自意思表示後經過1年而消滅」者未合，而有判決適  
10 用法規不當之違誤。又被上訴人所為本件申請，核不足採，  
11 業如前述，原判決為被上訴人本件請求有理由之認定，亦乏  
12 所據。上訴人以原處分否准本件被上訴人之申請，並無違  
13 誤，訴願決定予以維持亦無不合。是上訴論旨指摘原判決違  
14 背法令，求予廢棄，為有理由。又因本件事實已臻明確，應  
15 由本院本於原審確定之事實，將原判決廢棄，並駁回被上訴  
16 人在第一審之訴。

17 五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項  
18 、第259條第1款、第98條第1項前段、第104條、民事訴訟法  
19 第85條第1項前段，判決如主文。

20 中 華 民 國 110 年 3 月 25 日

21 最高行政法院第二庭

22 審判長法官 吳 東 都

23 法官 胡 方 新

24 法官 王 俊 雄

25 法官 林 妙 黛

26 法官 陳 秀 嫻

27 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

28 中 華 民 國 110 年 3 月 25 日

29 書記官 陳 映 羽