

静岡地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 贈与税決定及び加算税賦課決定等処分取消請求事件

国側当事者・国(三島税務署長ほか)

令和6年9月13日却下・棄却・控訴

判 決

原告	甲
被告	国
同代表者法務大臣	小泉 龍司
処分行政庁兼裁決行政庁	三島税務署長 岩元 昭三
裁決行政庁	国税不服審判所長 清野 正彦
同指定代理人	印南 真吾
同	小林 真帆
同	田中 暁人
同	平野 好史
同	西尾 学
同	望月 典昭
同	谷内 政太
同	松下 順一
同	谷 広成
同	大桑 英樹
同	小川 結加
同	安藤 武弘
同	小林 陽平
同	土田 隆太

主 文

- 1 本件訴えのうち、三島税務署長が原告に対して令和4年6月28日付けでした原告の再調査の請求を棄却する旨の決定の取消しを求める訴えを却下する。
- 2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求の趣旨

- 1 三島税務署長が原告に対して令和4年2月3日付けでした原告の令和元年分贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

- 2 三島税務署長が原告に対して令和4年6月28日付けでした原告の再調査の請求を棄却する旨の決定を取り消す。
- 3 国税不服審判所長が原告に対して令和5年6月21日付けでした原告の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

原告は、別紙物件目録記載の各土地（以下、同目録記載1の土地を「本件土地1」などといい、本件土地1ないし4を併せて「本件各土地」という。）を贈与により取得した。

原告は、①三島税務署長がした本件各土地に係る令和元年分贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分は違法であるなどと主張して、上記各処分の取消し、②上記各処分を不服とする原告の再調査の請求に対して三島税務署長がした当該再調査の請求を棄却する旨の決定の取消し、③上記各処分を不服とする原告の審査請求に対して国税不服審判所長がした当該審査請求を棄却する旨の裁決の取消しを求めている。

被告は、本案前の答弁として上記②の取消請求につき訴え却下の判決を求め、本案の答弁として上記①及び③の取消請求につき請求棄却の判決を求めた。

2 関係法令等

(1) 相続税法22条は、同法第3章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時点における時価による旨を定めている。

(2) 農地法（令和元年法律第12号による改正前のもの。以下同じ。）2条1項は、「農地」とは、耕作の目的に供される土地をいう旨を定めている。

また、農地法3条1項は、農地について所有権を移転し、又は地上権、永小作権、質権、使用貸借による権利、賃借権若しくはその他の使用及び収益を目的とする権利を設定し、若しくは移転する場合には、政令で定めるところにより、当事者が農業委員会の許可を受けなければならない旨を定めており、同条7項は、同条1項の許可を受けないでした行為は、その効力を生じない旨を定めている。

(3) 財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56、直審（資）17国税庁長官通達。以下「評価通達」という。）は、贈与税の課税価格計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱いを定めたものである。

ア 評価通達1（2）は、財産の価額は時価によるものとし、時価とは、課税時期（贈与により財産を取得した日）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、同通達の定めによって評価した価額による旨を定めている。

イ 評価通達9（7）は、耕作権について、農地法2条1項に規定する農地の上に存する賃借権（同法18条1項本文の規定の適用がある賃借権に限る。）をいう旨を定めている。

ウ 評価通達21は、倍率方式とは、固定資産税評価額に国税局長が一定の地域ごとにその地域の実情に即するように定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する方式をいう旨を定めている。

エ 評価通達34は、農地を評価する場合、その農地を純農地、中間農地、市街地周辺農地又は市街地農地のいずれかに分類する旨を定めている。

オ 評価通達36-2は、中間農地とは、第2種農地に該当するもの又は第2種農地に該当

する農地以外の農地のうち、近傍農地の売買実例価額、精通者意見価格等に照らし、第2種農地に準ずる農地と認められるもののいずれかに該当するものをいい、同通達36-4に該当する市街地農地を除く旨を定めている。

カ 評価通達38は、中間農地の価額について、その農地の固定資産税評価額に、田又は畑の別に、地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある農地の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する旨を定めている。

キ 評価通達41(1)は、耕作権の目的となっている農地の価額について、同通達37から40までの定めにより評価したその農地の価額から、同通達42の定めにより評価した耕作権の価額を控除した金額によって評価する旨を定めている。

ク 評価通達45は、山林の評価について、純山林及び中間山林(通常の間山林と状況を異にするため純山林として評価することを不適当と認めるものに限る。以下同じ。)については倍率方式、市街地山林については比準方式又は倍率方式によって行う旨を定めている。

ケ 評価通達48は、中間山林の価額は、その山林の固定資産税評価額に、地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある山林の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する旨を定めている。

- (4)「農用地利用増進法等の規定により設定された賃貸借により貸付けられた農用地等の評価について」(昭和56年6月9日付け直評10、直資2-70国税庁長官通達。以下「本件個別通達」という。)は、農用地利用増進法(注：平成5年法律第70号による改正により、現在は農業経営基盤強化促進法に改題されている。)7条1項(注：農業経営基盤強化促進法(令和元年法律第12号による改正前のもの。以下同じ。)19条)の規定による公告があった農用地利用増進計画(注：同法18条に規定する農用地利用集積計画)の定めるところによって設定された賃貸借に基づき貸し付けられている農用地の価額は、その農用地が貸し付けられていないものとして評価通達の定めにより評価した価額(農用地の自用地としての価額)から、その価額に100分の5を乗じて計算した金額を控除した金額によって評価する旨を定めている。

3 前提事実

以下の事実、当事者間に争いがないか、後掲の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる。

(1) 当事者等

ア 原告は、本件各土地の前所有者である乙(以下「乙」という。)とともに、令和元年6月21日、Cに対し、農地法3条1項に基づき、本件土地1及び2につき乙から原告への贈与による所有権移転に係る許可の申請をしたところ、同委員会は、同年7月12日、原告及び乙に対し、当該申請を許可した(乙24)。

その後、乙は、令和元年9月14日、原告に対し、本件各土地を贈与し(以下「本件贈与」という。)、同月17日付けで本件各土地につき本件贈与を原因とする原告の所有権移転登記がされた(乙3ないし6、25)。

イ 本件各土地の状況等は、次のとおりである。

- (ア) 本件土地1及び2は、いずれも静岡県田方郡●●(以下単に「●●」という。)●●の都市計画法7条3項に定める市街化を抑制すべき区域(以下「市街化調整区域」とい

う。)のうち、●●の町道●●号線沿いの静岡県道●●線以北の地域で、かつ、農業振興地域の整備に関する法律8条2項1号に定める農用地等として利用すべき土地の区域(以下「農用地区域」という。)以外の地域に所在し、評価通達36-2に定める中間農地に該当する(乙22)。

評価通達に基づき名古屋国税局長が定めた令和元年分の財産評価基準書(以下単に「財産評価基準書」という。)によれば、本件土地1及び2所在の地域に所在する畑の価額は、固定資産税評価額に1.7を乗じた価額により評価するものとされている(乙23)。平成31年度(令和元年度)の固定資産税評価額は、本件土地1が9万9,551円、本件土地2が1万2,423円である(乙37)。

(イ) 本件土地3及び4は、いずれも●●の市街化調整区域のうち、D分譲地、静岡県道●●線沿い及び●●の町道●●号線沿いの各地域以外の地域で、かつ、農用地区域以外の地域に所在し、評価通達45に定める中間山林に該当する(乙22)。

財産評価基準書によれば、本件土地3及び4所在の地域に所在する山林の価額は、固定資産税評価額に3.6を乗じた価額により評価するものとされている(乙23)。平成31年度(令和元年度)の固定資産税評価額は、本件土地3が3万6,468円、本件土地4が14万7,888円である(乙37)。

(2) 贈与税の決定処分等

ア 原告は、本件贈与に係る令和元年分の贈与税の申告書を法定申告期限までに提出しなかった。

三島税務署の職員は、令和3年5月19日、原告に対し、本件贈与に係る贈与税の申告が必要である旨を説明した上で、課税価格及び納付すべき税額を試算した申告書の原案及び納付書を送付した。原告は、当該原案に記載された納付すべき税額12万1,000円を納付書に従い納付したものの、これに対する申告書を提出しなかった。(甲16)

イ 三島税務署長は、原告に対し、令和4年2月3日付けで、①別表のとおり、前記(1)イ記載の本件各土地の各固定資産税評価額に、同記載の各倍率をそれぞれ乗じ、本件各土地の価額の合計額を256万7,238円と算定した上で(以下、当該金額を「本件課税価格」という。)、本件課税価格から基礎控除額110万円を控除して相続税法所定の税率を乗じ、原告の令和元年分贈与税額を14万6,700円とする決定処分(以下「本件決定処分」という。)、②国税通則法の規定に基づき、上記贈与税に係る無申告加算税を2万1,000円とする賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件決定処分と併せて「本件各処分」という。)をした(甲1)。

(3) 再調査の請求

ア 原告は、本件各処分を不服として、令和4年3月22日、三島税務署長に対して再調査の請求(以下「本件再調査請求」という。)をした(乙7・3枚目)。

イ 三島税務署長は、原告に対し、令和4年6月28日付けで、本件再調査請求を棄却する旨の決定(以下「本件再調査決定」といい、これに係る決定書を「本件再調査決定書」という。)をした(甲2、乙1)。

(4) 審査請求

ア 原告は、本件各処分を不服として、令和4年7月10日(郵送等による受付日)、国税不服審判所長に対して審査請求(以下「本件審査請求」という。)をした(乙8)。

イ 三島税務署長は、令和4年9月12日、本件審査請求の担当審判官（以下「本件担当審判官」という。）に対し、本件審査請求に対する答弁書（以下「本件審査請求答弁書」という。）を提出した（甲3）。

本件担当審判官は、同年9月20日、原告に対し、本件審査請求答弁書の副本とともに、「認否書の提出について」と題する書面を送付し、本件審査請求答弁書記載の事実に対する認否を認否書に記載して提出するよう求めた（乙26）。

これを受けて、原告は、同年10月3日、本件担当審判官に対して反論書（以下「本件反論書」という。）を提出し、原告は「本件各土地の時価は固定資産税評価額の合計額で評価されるべき」（以下「本件文言」という。）という説明や発言をしておらず、これを本件再調査請求ないし本件審査請求の理由として記載した本件再調査決定書及び本件審査請求答弁書には虚偽表示がある旨などを主張した（乙11）。

ウ 原告は、令和4年10月26日、名古屋国税不服審判所静岡支所において、本件担当審判官に対し、①農作物の収穫がないことやごみが廃棄されていたこと等の特殊事情のある本件各土地の時価が一般の土地と同じ方法で算出されていることは不合理である旨、②本件各土地のうち、中間農地が1.7倍、中間山林が3.6倍となることに納得ができず、本件各土地の時価は不動産取得税の評価額（固定資産税評価額）くらいになる旨、③本件決定処分理由の提示に不備がある旨などの主張を陳述した（甲5、乙27）。

また、本件担当審判官は、同日、上記支所において、原告に対し、本件贈与の経緯、本件贈与時の本件各土地の状況及び処分行政庁とのやり取り等に関して質問、検査を行った（乙13）。

エ 本件担当審判官は、三島税務署長に対し、原告が本件決定処分理由の提示には不備がある旨などを主張している点に関して回答するよう求めたところ、三島税務署長は、令和4年11月25日、本件担当審判官に対し、釈明事項に対する回答書を提出した（甲6）。

本件担当審判官は、同年12月2日、原告に対し、上記の回答書の写しを送付するとともに、当該回答書に対する意見書を提出する場合には、同月26日までに提出するよう求めた（乙28）。

オ 本件担当審判官は、三島税務署長に対し、原告が本件贈与時における本件各土地の事情によれば評価通達による評価は不合理である旨を主張している点に関して回答するよう求めたところ、三島税務署長は、令和5年1月18日、本件担当審判官に対し、釈明事項に対する回答書を提出した（甲7）。

本件担当審判官は、同月23日、原告に対し、上記の回答書の写しを送付するとともに、当該回答書に対する意見書を提出する場合には、同年2月10日までに提出するよう求めた（乙29）。

これを受けて、原告は、同年1月26日、本件担当審判官に対して意見書を提出し、本件反論書で原告が主張した、原告が本件文言の説明や発言等をしていない点について、三島税務署長の方針、釈明を求める旨などを主張した（乙30）。

カ 本件担当審判官は、三島税務署長に対し、原告が本件各土地の評価倍率について、本件土地1及び2が1.7倍、本件土地3及び4が3.6倍となることに納得ができず、本件各土地の時価は固定資産税評価額くらいになる旨を主張している点に関して回答するよう求めたところ、三島税務署長は、令和5年2月16日、釈明事項に対する回答書を提出した

(甲9)。また、三島税務署長は、同日、前記オの原告の意見書に対する意見書を提出した(甲10)。

本件担当審判官は、同月17日、原告に対し、上記の三島税務署長の回答書及び意見書の各写しを送付するとともに、当該回答書及び意見書に対する意見書を提出する場合には、同年3月14日までに提出するよう求めた(乙31、32)。

キ 本件担当審判官は、令和5年4月5日、原告及び三島税務署長に対し、①争われている原処分、②争いのない事実、③審査請求に至る経緯、④争点及び⑤争点に対する当事者双方の主張を取りまとめた「争点の確認表」と題する書面(以下「本件争点確認表」という。)を送付した(乙16)。

原告は、本件担当審判官に対し、同月10日に「質問・意見申立書」と題する書面を提出し、さらに同年5月8日に「質問と意見の申立書(再追加分)」を提出して、本件反論書と同様に、本件文言が記載された本件再調査決定書及び本件審査請求答弁書には虚偽表示があり、三島税務署が原告の主張を偽造して作成したと主張して、この点に対する三島税務署の主張を本件争点確認表に追加することを求めた(甲14、乙15)。

ク 本件担当審判官は、令和5年5月25日、本件審査請求の審理手続を終結し、同日、原告に対し、その旨を記載した「審理手続の終結について」と題する書面を送付した(甲15)。

ケ 国税不服審判所長は、原告に対し、令和5年6月21日付けで、本件審査請求をいずれも棄却する旨の裁決(以下「本件裁決」といい、これに係る裁決書を「本件裁決書」という。)をした(甲16)。

4 争点及び当事者の主張

(1) 本件再調査決定の取り消しを求める訴えの適法性

(被告の主張)

原告は、本件再調査決定があったことを知ったから日から6か月を経過した後に、本件再調査決定の取消しを求める訴えを提起した。

上記訴えは、行政事件訴訟法14条1項本文所定の出訴期間を経過した後に提起されたものであるから、不適法である。

(2) 本件各処分の適法性

(原告の主張)

本件各処分は、以下のようなことから違法である。

ア 本件土地1を評価するに当たっては、小作人に貸し付けている土地であるという事情を考慮すべきである。

イ 本件土地2は、50年間農作物の収穫が行われていない荒地であり、農地として再び使用するためには、農業機械による整地や土の入替え等に係る諸経費が必要となるから、本件土地2を評価するに当たっては、当該事情を考慮すべきである。

ウ 本件贈与時、本件土地3及び4(山林地)には廃棄物が放置されていた。本件決定処分における本件土地3及び4の評価額では、当該廃棄物の撤去及び処分に要した費用が正当に評価されていない。

エ 三島税務署は、原告が求めたにもかかわらず、評価通達の定める評価方法によらない特別の事情がある場合に該当するか否かの判断基準や、前記イのような事情があるのに本件

土地2を他の農地と同様に評価する根拠について説明しなかったもので、理由提示の不備がある。

オ 三島税務署が、不動産取得税及び固定資産税の土地評価額と贈与税における評価額に17倍の差がある理由を明らかにせず、また、評価通達の定める評価方法によらないためには不動産鑑定士の評価が必須であると指導したことは、国民に高額な出費を強い、負担をかけるものであり、違法ないし不当な行政指導である。

カ 三島税務署が、原告に対し、原告の納付した12万1000円について、事務処理の経過を通知せず、また、方針が確定するまで還付すると説明し、原告から口座情報の提供を受けておきながら、還付していないことは、信義則に反して違法である。

(被告の主張)

本件各土地に適用される評価通達の定める評価方法は、適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有し、倍率方式は、評価の安全性等にも十分配慮している。その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情はない。

そうすると、本件課税価格に所定の計算をして、令和元年分の贈与税に係る納付すべき税額を14万6700円とした本件決定処分は適法である。

また、原告は、贈与税の期限内申告書を提出せず、そのことについて、国税通則法66条(令和4年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。)1項ただし書に規定する「正当な理由」はないところ、納付すべき税額に所定の計算をして、無申告加算税の額を2万1000円とした本件賦課決定処分も適法である。これに加え、原告の主張に対する反論は、次のとおりである。

ア 賃借権の設定を受けた農地が減価されるのは、当該賃借権が農地法18条1項本文の適用のある賃借権、すなわち同法3条1項の許可を受けた賃借権に限られる。本件土地1は、無償で貸し付けられており、上記許可を受けた賃借権が設定されていることを示す証拠はない。

本件土地1について、価額の評価をする上での減価要素は存在しない。

イ 農地とは耕作の目的に供される土地をいう。Cは、農林水産省経営局長及び同省農村振興局長が発した通知及び同省農村振興局長の調査要領に基づき、本件土地2の現況を調査した結果、本件土地2を農地と判断しており、その判断過程に不合理な点はない。

本件土地2が50年間農作物の収穫がない状態の土地であり、農地として使用するためには整地や土の入替えが必要であるという個別事情は、評価の安全性等の中に織り込み済みである。

本件土地2について、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情はない。

ウ 三島税務署の担当職員が本件土地3及び4を訪れた際、廃棄物が放置されていた事実は確認されておらず、原告が、本件贈与後に本件土地3及び4に放置されていた廃棄物を撤去ないし処分したことを示す証拠はない。

原告が主張する本件土地3及び4の個別事情は、評価の安全性等の中に織り込み済みである。

エ 本件決定処分について理由提示の不備がある旨の原告の主張は争う。

オ 三島税務署長、三島税務署の担当職員、国税不服審判所長及び本件担当審判官等につい

て、原告が指摘する違法な行為は、いずれも本件各処分 of 適法性に関わるものではない。

(3) 本件再調査決定の適法性

(原告の主張)

ア 三島税務署長は、本件再調査決定において、本件土地 3 及び 4 の廃棄物の撤去及び処分に係る費用の調査等の手続を実施しないまま、本件土地 3 及び 4 の評価に関して本件決定処分を是認した。

イ 本件再調査請求の手続の過程や本件再調査決定書においては、原告が本件再調査請求において主張した不服事項に対する判断理由が示されておらず、総括的な判断理由しか示されていないため、本件再調査決定には理由提示の不備がある。

(被告の主張)

争う。

(4) 本件裁決の適法性

(原告の主張)

ア 国税不服審判所は、原告に対して反論の機会を与えず、廃棄物の撤去及び処分に係る費用の調査等を実施せず、三島税務署の主張のみを採用して、本件土地 3 及び 4 の評価に関して本件決定処分を是認した。

本件担当審判官は、後記ウのとおり、原告が主張した重要事項を本件争点確認表に記載せず、原告に当該重要事項に関する反論の機会を与えなかった。

イ 原告が本件文言を発言していないにもかかわらず、本件審査請求答弁書に本件審査請求の理由として本件文言が記載されているのは虚偽である。

本件担当審判官は、原告が再三要求したにもかかわらず、本件審査請求答弁書が虚偽であることを知りながら、三島税務署に回答させず、本件争点確認表にも記載しなかった。国税不服審判所は、本件裁決書において、虚偽文書を容認するかのような記載をした。仮に、虚偽文書に係る原告の主張が本件各処分 of 違法性に関わらないとして審査の対象外と判断するなら、公文書で却下するなどの意思表示をすべきであった。

ウ 本件担当審判官は、前記イ以外にも、本件土地 1 が自作地と判断された過程における事実の隠蔽や、原告が納付した 12 万 1000 円の還付約束に関する事実など、原告が主張した重要事項を本件争点確認表に記載せず、原告の主張を妨害した。

エ 本件担当審判官は、原告に対し、争点に無関係な本件審査請求答弁書に対する認否書に認否するよう求めたが、その理由が不明である。争点を確認するために最初に作成すべきは、本件再調査決定書に対する認否書である。

原告のみがそのような認否書の作成を負担することは、公正公平ではない。

オ 本件裁決書には、前記 (3) (原告の主張) イのとおり、本件再調査決定書と同様の理由提示の不備がある。

(被告の主張)

審査請求の審理は、担当審判官の合理的な裁量に委ねられているから、裁量の逸脱又は濫用がない限り、裁決の取消事由にはならないところ、以下のとおり、本件担当審判官に裁量の逸脱又は濫用はない。また、三島税務署長、三島税務署の担当職員、国税不服審判所長及び本件担当審判官等がした行為についての違法は、いずれも本件裁決 of 適法性に関わるものではない。

- ア 本件担当審判官は、三島税務署長が提出した主張書面の写しの全てを原告に対して送付し、三島税務署長の主張書面に対して意見等があれば提出するよう求め、実際、原告も三島税務署長の主張に対する反論の書面を提出した。加えて、本件担当審判官は、その面前で原告に主張を陳述させるなどして、原告から十分に意見を聴取した。原告に対する反論の機会の付与や意見聴取の点に関して、本件担当審判官に裁量の逸脱又は濫用はない。
- イ 本件審査請求答弁書が虚偽文書であるという原告の主張は、本件審査請求答弁書に記載された原告の主張の要約内容が誤っているというものにすぎず、本件審査請求における本件各処分の適法性の判断に影響しない。本件担当審判官において、本件各処分の適法性の判断に影響しない事項に関し釈明権を行使しなかったことについて、裁量の逸脱又は濫用はない。
- ウ 本件審査請求の審理経過、本件各処分の適法性との関わりからみた本件争点確認表の記載内容等に照らして、本件担当審判官による争点整理の結果について裁量の逸脱又は濫用はない。
- エ 本件担当審判官が、原告に対し、三島税務署長が本件審査請求答弁書で主張する事実についての認否を記載した認否書の作成及び提出を求めたのは、本件各処分に係る事実上及び法律上の争点を明らかにするために必要なことであつた。本件担当審判官において、原告に対して上記認否書の作成及び提出を求めたことに裁量の逸脱又は濫用はない。

第3 当裁判所の判断

1 本件再調査決定の取消しを求める訴えの出訴期間について

- (1) 本件再調査決定は、行政事件訴訟法上の裁決に該当するところ、裁決の取消しの訴えは、裁決があつたことを知った日から6か月を経過したときは、提起することができない（同法14条1項本文）。ここにいう裁決があつたことを知った日とは、当事者が書類の交付、口頭の告知その他の方法により裁決の存在を現実を知った日を指すものであり、裁決を記載した書類が当事者に送達されるなど、社会通念上裁決があつたことを当事者の知り得べき状態に置かれたときは、反証のない限り、当該裁決があつたことを知ったものと推定することができる（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同27年11月20日第一小法廷判決・民集6巻10号1038頁参照）。
- (2) 本件においては、令和4年7月7日に本件再調査決定書が原告に対して交付送達されたから（乙2）、原告は、同日に本件再調査決定があつたことを知ったものと認められる。
- したがって、原告が本件再調査決定のあつたことを知った日は、令和4年7月7日である。そして、原告が令和5年10月4日に本件再調査決定の取消しを求める訴えを提起したことは、当裁判所に顕著であり、原告は、本件再調査決定があつたことを知った日から6か月を経過した後に、本件再調査決定の取消しを求める訴えを提起したものである。
- しかしながら、原告は、これについて正当な理由があること（行政事件訴訟法14条1項ただし書）を主張立証していない。
- (3) 以上によれば、本件訴えのうち、本件再調査決定の取消しを求める訴えは、行政事件訴訟法14条1項本文所定の出訴期間を経過してから提起された不適法なものというべきであるから、これを却下することとする。

2 本件各処分の適法性について

- (1) 本件各土地に適用される評価通達の定める評価方法について

ア 相続税法 22 条は、贈与等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される（最高裁平成●●年（○○）第●●号同 22 年 7 月 16 日第二小法廷判決・裁判集民事 234 号 263 頁参照）。

ところで、相続税法は、地上権及び永小作権の評価（同法 23 条）、配偶者居住権等の評価（同法 23 条の 2）、定期金に関する権利の評価（同法 24 条、25 条）並びに立木の評価（同法 26 条）についての評価方法を定めるほかは、財産の評価方法について定めていない。これは、財産が多種多様であり、時価の評価が必ずしも容易ではなく、評価に関与する者次第で個人差があり得るため、納税者間の公平の確保、納税者及び課税庁双方の便宜、経費の節減等の観点から、評価に関する通達により全国一律の統一的な評価方法を定めることを予定し、これにより財産の評価を行うことを前提とする趣旨であると解される。

上記趣旨に鑑みれば、評価対象の土地に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該土地の贈与税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、その課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、贈与時における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である。

イ 前記第 2 の 2（3）エ、ク、3（1）イとおおり、評価通達は、農地については純農地、中間農地、市街地周辺農地又は市街地農地のいずれかに分類して評価し、山林については純山林及び中間山林と市街地山林の区分に従って評価する旨を定めているところ、本件土地 1 及び 2 は中間農地、本件土地 3 及び 4 は中間山林に該当する。

そして、前記第 2 の 2（3）カ、ケ、3（1）イのとおり、評価通達は、中間農地及び中間山林の価額については、その固定資産税評価額に、地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある農地ないし山林の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する旨を定めているところ、本件各土地の所在地を管轄する名古屋国税局長は、財産評価基準書において、本件土地 1 及び 2 の固定資産税評価額に乗ずる倍率を 1.7 倍、本件土地 3 及び 4 の固定資産税評価額に乗ずる倍率を 3.6 倍と定めている。

ここで、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、上記の本件各土地の固定資産税評価額に乗ずる倍率は、以下の（ア）ないし（エ）のとおりに定められたことが認められる。

（ア）倍率方式において用いられる倍率は、地価事情の類似する地域ごとに、概ね、次のようにして国税局長が定める。すなわち、地価事情の類似する区域ごとに標準地を設け、この標準地の正常価格（公示価格水準）について、その地域にある農地や山林の売買実例価額、公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額や地価事情精通者の意見価格等を基に評定する。この価格を基とし、課税上の基準（1 年間適用する等）とするものであるという面からの安全性を織り込み、かつ、隣接地域間におけるバランス保持という面からの検討を行って価額を求め、この価額を、その標準地の固定資産税評価額で割って得られる値を基として、評定する。（乙 20）

上記の具体的な設定手順は、国税庁が定めた事務提要及び名古屋国税局長が定めた事

務実施要領（以下併せて「本件事務提要等」という。）の定めによる（乙３３、３４）。

（イ）本件事務提要等に基づき、中間農地及び中間山林の倍率は、概ね、次のように定められる。

まず、標準地を選定した上で、地価事情精通者複数名から標準地ごとの精通者意見価格を収集し、当該各精通者意見価格の平均額等を総合勘案し、当該標準地の仲値を評定する。この仲値は、自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格、具体的には、公示価格と同水準の価格を意味するところ、これに評価の安全性等を考慮するため、当該仲値に、中間農地については評価割合５４パーセント、中間山林については評価割合８０パーセントを乗じて評価基準額を評定した上で、当該評価基準額を当該標準地の固定資産税評価額で除すことにより、当該標準地の適用地域の倍率を評定する。

なお、適用地域内に標準地が存しない場合の倍率は、当該適用地域の前年の倍率に比準先標準地の倍率の変動率を乗ずることにより評定される。

（ウ）名古屋国税局長は、本件土地１及び２と地価事情の類似する地域における中間農地価額の評定に当たり、標準地として●●に所在する中間農地（以下「本件標準地１」という。）を選定した。そして、本件標準地１の平成３１年分（令和元年分）の倍率は、前記（イ）の手順に従い、地価事情精通者２名から精通者意見価格として３４５万円及び３４４万７０００円を収集し、これらの価格等を総合勘案の上、仲値を３４４万８５００円と算出し、当該仲値に評価割合５４パーセントを乗じて評価基準額を１８６万２２００円と算出した上で、当該評価基準額を本件標準地１の固定資産税評価額で除すことにより、１７．２１倍と評定された。また、本件標準地１の平成３０年分の倍率についても、同様の手順により、１７．２１倍と評定された。（乙３５の１及び２）

本件土地１及び２の評価に用いる倍率の適用地域（以下「本件適用地域１」という。）は、●●内の一定の地域であるところ、本件適用地域１内には標準地が存しないことから、前記（イ）のとおり、その倍率は、前年の倍率に比準先標準地の倍率の変動率を乗ずることにより評定される。そして、本件適用地域１の平成３１年分（令和元年分）の倍率は、前年の倍率（１７倍）に、比準先標準地である本件標準地１の倍率の変動率（ $17.21 / 17$ ）を乗じて、１７倍と評定された（乙３６）。

（エ）名古屋国税局長は、本件土地３及び４と地価事情の類似する地域における中間山林の価額の評定に当たり、標準地として●●に所在する中間山林（以下「本件標準地２」という。）を選定した。そして、本件標準地２の平成３１年分（令和元年分）の倍率は、前記（イ）の手順に従い、地価事情精通者２名から精通者意見価格として２６万４０００円及び２７万５０００円を収集し、これらの価格等を総合勘案の上、仲値を２７万２３００円と算出し、当該仲値に評価割合８０パーセントを乗じて評価基準額を２１万７８００円と算出した上で、当該評価基準額を本件標準地２の固定資産税評価額で除すことにより、６．０５倍と評定された。また、本件標準地２の平成３０年分の倍率についても、同様の手順により、６．１１倍と評定された。（乙３５の１及び２）

本件土地３及び４の評価に用いる倍率の適用地域（以下「本件適用地域２」という。）は、●●内の一定の地域であるところ、本件適用地域２内には標準地が存しないことから、前記（イ）のとおり、その倍率は、前年の倍率に比準先標準地の倍率の変動率を乗

ずることにより評定される。そして、本件適用地域 2 の平成 31 年分（令和元年分）の倍率は、前年の倍率（3.6 倍）に、比準先標準地である本件標準地 2 の倍率の変動率（ $6.05 / 6.11$ ）を乗じて、3.6 倍（小数点以下第 2 位を四捨五入）と評定された（乙 36）。

ウ 以上説示したところによれば、本件各土地に適用される評価通達の定める評価方法は、名古屋国税局長が本件事務提要等の評定手順に従い、地価事情に精通する者の意見価格に基づき、評価の安全性等にも十分配意して評定した倍率を用いた倍率方式であり、本件各土地の適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するといふべきである。

そして、前記第 2 の 3（2）イのとおり、本件課税価格は、上記倍率方式に従って決定されたものであるから、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、本件贈与時における本件各土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認される。

そこで、上記の特段の事情につき、以下検討する。

（2）本件土地 1 について

ア 本件土地 1 に係る原告の主張は、本件土地 1 を小作人に貸し付けているという事情が、本件土地 1 の価額の評価をする上での減価要素に当たる旨を主張するものと解される。

イ 前記第 2 の 2（3）イ、キのとおり、評価通達において農地の評価上考慮される耕作権は、農地法 2 条 1 項に規定する農地の上に存する賃借権であるところ、原告は、小作人に対し、本件土地 1 を無償で貸しており（乙 12）、本件土地 1 の上に賃借権が存するとは認められない。

また、農地の賃借権が農業経営基盤強化促進法に基づく賃借権の設定の公告がされたものである場合にも、本件個別通達の定めにより減価されるところ、本件土地 1 について、同法に基づく賃借権の設定の公告がされていることを認めるに足る証拠はない。

減価要素を賃借権に限定する上記の評価方法は、賃借権には無償の使用借権に比べて強固な法的保護が与えられていることに基づくものであると考えられ、合理性を有するものであって、無償の使用借権が存在することは上記特段の事情には該当しないといふべきである。

ウ したがって、本件土地 1 に係る原告の主張は採用することができない。

（3）本件土地 2 について

ア 本件土地 2 に係る原告の主張は、本件土地 2 について、50 年間農作物の収穫がない状態の土地であることや、農地として使用するためには整地や土の入替えが必要であるといふ事情が、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情に当たる旨を主張するものと解される。

イ そこで検討すると、前記第 2 の 2（2）のとおり、「農地」とは、耕作の目的に供される土地をいうところ（農地法 2 条 1 項）、農林水産省経営局長及び同省農村振興局長が発した通知によれば、農地として利用するには一定水準以上の物理的条件整備が必要な土地（人力又は農業用機械では耕起、整地ができない土地）であって、農業的利用を図るための条件整備（基盤整備事業の実施等）が計画されていない土地について、その土地が森林の様相を呈しているなど農地に復元するための物理的な条件整備が著しく困難な場合又はそれ以外の場合であって、その土地の周囲の状況からみて、その土地を農地として復元し

でも継続して利用することができないと見込まれる場合には、農地に該当しないものとし、これ以外のものは、農地に該当するものとされている（乙３８）。

また、農林水産省農村振興局長が発した調査要領によれば、現に耕作に供されておらず、耕作の放棄により荒廃し、通常の農作業では作物の栽培が客観的に不可能となっている一定の農地を「荒廃農地」と定義した上で、これをＡ分類（再生利用が可能な荒廃農地）とＢ分類（再生利用が困難と見込まれる荒廃農地）に区分し、Ｂ分類については、上記の通知の規定に照らし、森林の様相を呈しているなど農地に復元するための物理的な条件整備が著しく困難なもの、又は周囲の状況からみて、その土地を農地として復元しても継続して利用することができないと見込まれるものに相当するものとされている（乙３９）。

そして、Ｃは、本件土地２の現況を確認した結果、トタン小屋、廃材及びタイヤが残存しているものの、トタン小屋等を撤去し、トラクター等の工機で土の入替えをすることにより復元が可能であるとの理由から、本件土地２については上記のＢ分類に該当せず、その現況地目を畑と判断している（乙４０）。

以上の本件土地２の現況に関する判断基準ないし判断過程において、特段不合理な点は認められないから、本件土地２を農地として取り扱い、評価通達の定める評価方法によって評価することは妥当というべきである。

ウ また、前記（１）ウのとおり、本件各土地に適用される評価通達の定める評価方法は、評価の安全性等にも十分配慮して評定された倍率を用いた倍率方式であり、前記アの本件土地２に関する事情は当該評価の安全性等の中に織り込み済みであるといえる。

エ したがって、本件土地２について、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情があるとは認められず、本件土地２に係る原告の主張は採用することができない。

（４）本件土地３及び４について

ア 本件土地３及び４に係る原告の主張は、本件贈与時において、本件土地３及び４に廃棄物が放置されていたという事情が、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情に当たる旨を主張するものと解される。

イ しかし、三島税務署の担当職員が令和４年５月１２日に本件土地３及び４を訪れた際、廃棄物が放置されていたことは確認されていない（乙１０）。そして、本件贈与時から三島税務署の担当職員が本件土地３及び４を訪れるまでの間に、第三者により本件土地３及び４に廃棄物が放置され、原告がこれを撤去ないし処分したことを認めるに足りる証拠はない。

また、この点を措くとしても、前記（３）ウのとおり、本件各土地に適用される評価通達の定める評価方法は、評価の安全性等にも十分配慮された倍率を用いた倍率方式であり、前記アの本件土地３及び４に関する事情は評価の安全性等の中に織り込み済みであるといえるところ、本件贈与時に本件土地３及び４に廃棄物が存在していたことにより、評価通達の定める評価方法に従って決定された本件土地３及び４の価額が本件贈与時における客観的な交換価値としての適正な時価を上回ることを認めるに足りる証拠はない。

ウ したがって、本件土地３及び４について、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情があるとは認められず、本件土地３及び４に係る原告の主張は採用することができない。

(5) 納付すべき税額等

以上によれば、本件各土地について、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情は認められないから、本件課税価額は、本件贈与時における本件各土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないことが認められる。

そして、弁論の全趣旨によれば、原告が納付すべき贈与税額及びこれに係る無申告加算税の額は、前記第2の4(2)(被告の主張)のとおりであり、本件各処分におけるそれと同額であると認められる。

(6) その他の原告の主張について

ア 本件決定処分の理由においては、本件土地2の評価額に関し、評価通達の定める評価方法に従い、その固定資産税評価額に17を乗じて計算した旨が記載されており(甲1)、原告において、いかなる事実関係に基づき、いかなる法規を適用して本件決定処分がされたかについて、その提示内容自体から了知し得る程度に明示されているといえる。

そうすると、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与えるという行政手続法14条1項本文の趣旨に照らし、本件決定処分の理由提示に不備があるとは認められない。

イ そのほか、原告が主張する三島税務署ないしその担当職員の行為については、いずれも本件各処分の適法性を左右するものではない。

(7) 小括

以上説示したところによれば、本件各処分はいずれも適法であり、これらを取り消すべき事由があるとは認められない。原告は、他にも縷々主張するが、いずれも上記結論を左右しない。

3 本件裁決の適法性について

(1) 本件審査請求の審理における本件担当審判官の裁量について

ア 国税通則法93条及び95条等の規定に照らすと、審査請求の審理においては、担当審判官が中立公正な第三者として、審査請求人及び原処分庁が提出する主張及び証拠を基に、原処分の理由を中心に事実上及び法律上の争点を整理した上で、原処分の適法又は違法を判断することが予定されていると解される。

そして、担当審判官は、審理を行うため必要があるときは、審理関係人の申立てにより、又は職権で、審査請求人又は原処分庁等に対する質問等を行うことができる(同法97条1項)、上記の審理関係人の申立ては、担当審判官の職権発動の端緒にとどまるものと解される。

イ 以上を踏まえると、本件審査請求の審理において、上記の質問等の実施を含めていかなる争点整理を行うかについては、本件担当審判官の合理的な裁量に委ねられており、その裁量の逸脱又は濫用がない限り、本件裁決の取消事由にはならないと解するのが相当である。

(2) 原告に対する反論の機会の付与について

ア 前記第2の3(4)及び証拠(甲13、乙45、46)によれば、本件審査請求において、①本件担当審判官は、三島税務署長が提出した本件審査請求答弁書その他の主張書面の写しの全てを原告に送付し、三島税務署長の主張書面に対して意見等があれば提出する

よう求め、これを受けて原告においても、三島税務署長の主張に対する反論の主張書面を提出していること、②原告は、本件担当審判官の面前で自らの主張を陳述するとともに、本件担当審判官においても、原告に対して質問、検査を行ったほか、●●役場に対して本件各土地の状況等に関する調査を行ったことが認められる。

上記事実によれば、本件担当審判官は、原告に対し、三島税務署長の主張について反論の機会を与えたほか、原告から意見を聴取する等の必要な調査を行ったといえるから、この点に関して本件担当審判官に裁量の逸脱又は濫用があったとは認められない。

イ また、後記（４）のとおり、原告が本件争点確認表に記載することを求めた事項は、本件各処分の適法性の判断に影響するものではなく、当該事項について原告の反論の有無にかかわらず、本件各処分の適法又は違法の判断を左右するような事情には当たらないから、これが本件争点確認表に記載されなかったことについて、本件担当審判官に裁量の逸脱又は濫用があったとは認められない。

（３）本件審査請求答弁書における本件文言の記載について

ア 原告は、本件再調査請求及び本件審査請求において、「現況に対して、どうして県や町が公正公平に評価査定した固定資産税の数値へ３．２４倍や１．７倍等の倍率数値採用や土地価値判定する理由根拠が不明」と記載した書面を添付していることが認められるところ（乙８）、三島税務署長は、その記載内容から、原告が本件各土地の評価額は固定資産税評価額と同額にすべき旨を主張しているものと理解し、本件審査請求答弁書において、原告の主張の要約として本件文言を記載したものと解される。

そうすると、三島税務署長が、本件審査請求答弁書において、殊更に原告の主張を歪曲するなど虚偽の内容を記載したとは認められず、本件審査請求答弁書の虚偽記載を前提とする原告の主張は失当である。

イ 本件文言に係る原告の主張は、本件審査請求答弁書に記載された原告の主張の要約ないしは理解の誤りを指摘するものである。原告の主張がどのような内容であったとしても、それ自体は本件各処分の理由となるものではなく、その適法又は違法を決定づける事情ではない。

そうすると、本件担当審判官が、本件審査請求答弁書における本件文言の記載について、三島税務署長に釈明させず、又は本件争点確認表に記載しなかったことについて、裁量の逸脱又は濫用がなかったことは明らかである。

（４）本件担当審判官の争点整理について

原告が本件争点確認表に記載することを求めた事項は、いずれも本件各処分の適法性の判断を左右する事実とは認められない。その他本件全証拠により認められる本件審査請求における審理の経過、本件争点確認表の記載内容等に照らすと、原告の求めにかかわらず、本件争点整理表に記載されなかった事実があるとしても、本件担当審判官の争点整理について、裁量の逸脱又は濫用があったとは認められない。

（５）その他の原告の主張について

ア 前記（１）アのとおり、審査請求の審理は、担当審判官が、審査請求人及び原処分庁が提出する主張及び証拠を基に、原処分の理由を中心に事実上及び法律上の争点を整理した上で、原処分の適法又は違法を判断することが予定されていると解される。そして、審査請求人から主張及び立証を求め、争点整理をする目的は、本件各処分の適法又は違法を決

定づけ、あるいは本件各処分理由となるような事情について、それをよく知る者から聴取し、それを踏まえた意見を述べる機会を与えることにあるものと解される。

したがって、本件担当審判官が、原処分庁である三島税務署長が本件審査請求答弁書で主張されている事実について、審査請求人である原告に対し、当該事実に対する認否を記載した認否書の作成及び提出を求めることは、本件各処分の適法性に係る事実上及び法律上の争点を明らかにするために必要なことであつたといえるから、この点に関し、本件担当審判官に裁量の逸脱又は濫用があつたとは認められない。

イ 本件裁決の理由においては、本件各処分を正当とする理由が明らかにされていると認められるから（甲 16）、本件裁決の理由が国税通則法 101 条 2 項の準用する同法 84 条 8 項の規定に違反するとはいえない。

したがって、本件裁決の理由提示の不備をいう原告の主張は、採用の限りでない。

ウ そのほか、三島税務署長、三島税務署の担当職員、国税不服審判所長及び本件担当審判官等がした行為等について違法がある旨の原告の主張は、いずれも本件裁決の適法性を左右するものではなく、採用の限りでない。

（6）小括

以上説示したところによれば、本件裁決を取り消すべき事由があるとは認められない。原告は、他にも縷々主張するが、いずれも上記結論を左右しない。

第 4 結論

よって、本件訴えのうち、本件再調査決定の取消しを求める訴えは不適法であるから却下し、原告のその余の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

静岡地方裁判所民事第 1 部

裁判長裁判官 日野 直子

裁判官 酒井 智之

裁判官 成岡 勇哉

(別紙)

物 件 目 録

5	1	所 地 地 地	在 番 目 積	静岡県田方郡 [redacted] [redacted] 畑 1 2 2 6 平方メートル
10	2	所 地 地 地	在 番 目 積	静岡県田方郡 [redacted] [redacted] 畑 1 5 3 平方メートル
15	3	所 地 地 地	在 番 目 積	静岡県田方郡 [redacted] [redacted] 山林 1 0 1 3 平方メートル
20	4	所 地 地 地	在 番 目 積	静岡県田方郡 [redacted] [redacted] 山林 4 1 0 8 平方メートル

(別表)

土地	固定資産税評価額 (①)	倍率 (②)	課税価格 (①×②)
本件土地 1	99,551 円	17 倍	1,692,367 円
本件土地 2	12,423 円	17 倍	211,191 円
本件土地 3	36,468 円	3.6 倍	131,284 円
本件土地 4	147,888 円	3.6 倍	532,396 円
合計			2,567,238 円