

福岡地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分及び賦課決定処分取消請求事件、
令和●●年(〇〇)第●●号 国家賠償請求事件

国側当事者・国(香椎税務署長)

令和6年11月20日棄却・控訴

判 決

当事者の表示 別紙1当事者目録記載のとおり

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 香椎税務署長が原告に対し令和3年8月20日付けでした平成29年9月●日相続開始に係る相続税の更正処分(以下「本件更正処分」という。)のうち、課税価格4869万8000円(1000円未満切捨て)及び納付すべき税額330万0500円をそれぞれ超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」という。いずれも令和4年6月29日付けでされた再調査決定によりその一部が取り消された後のもの。以下、これらを併せて「本件各処分」という。)を取り消す。
- 2 被告は、原告に対し、416万0100円及びこれに対する令和4年12月2日から支払済みまで年3%の割合による遅延損害金を支払え。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

原告は、父からの相続に係る遺産分割により取得した土地3筆(以下「本件各土地」という。)について、不動産鑑定士作成の鑑定書(以下「本件鑑定書」という。)における評価額で評価を行った上で、相続税の申告書を提出した。

香椎税務署長は、原告に対し、税務調査(以下「本件税務調査」という。)を行い、本件各土地の評価につき、財産評価基本通達(以下「評価通達」という。)によることができない特別の事情がないことから、評価通達に基づき地目の別に行うべきとして、相続税の更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分(再調査決定により一部が取り消された後のもの。本件各処分)をした。

本件は、原告が、被告を相手に、①本件各土地の評価を誤った違法、②本件税務調査に説明義務違反及び反論機会付与義務違反の違法があるなどと主張して、本件各処分(ただし、本件更正処分にあつては、請求の趣旨記載の課税価格及び納付すべき税額を超える部分に限る。)の取消しを求めるとともに、国家賠償法1条1項に基づき、損害賠償金416万円0100円及びこれに対する訴状送達の日(令和4年12月2日)の翌日である令和4年12月2日から民法所定の年3%の割合による遅延損害金の支払を求める事案である。

2 関係法令等

関係法令等は、別紙2-1（関係法令）及び2-2（評価通達）に記載のとおりである。

3 前提事実等（当事者間に争いがないか、掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実。なお、証拠番号は特記なき限り枝番を含む。）

前提事実は、別紙3-1～3-4記載のとおりである。

4 税額等に関する当事者の主張

被告が本件訴えにおいて主張する本件各処分の根拠及び適法性は、別紙4「本件各処分等の根拠及び適法性」記載のとおりであるところ、原告は、後記5の争点に関する部分を除き、その計算の基礎となる金額及び計算方法について争わない。

5 本件の争点及びこれに関する当事者の主張

本件の争点は、本件各処分の適法性に関し、次の（1）～（3）であり、これに関する当事者の主張は、別紙5「争点に関する当事者の主張」記載のとおりである。

（1）本件各土地の評価額（課税価格）

（2）本件税務調査の手続的違法性

（3）国家賠償法に基づく損害賠償請求の可否

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前提事実及び掲記の証拠並びに弁論の全趣旨によれば、本件各土地の本件相続開始時の現況等について、次の事実（以下、その項番号により「認定事実（1）」等という。）が認められる。

（1）本件各土地の位置関係及び形状等

ア 本件各土地の位置関係や形状は、別紙3-2及び同3-3のとおりであり、本件各土地が所在する福岡市東区●●は、本件相続開始時点において、倍率地域であり、かつ市街化区域であった（前提事実1）。

本件各土地は、JR香椎線●●駅の南西方約900m、西鉄バス●●バス停から東方約350mにあり、近隣地域は雑種地である未利用地状態の中に倉庫等もみられる宅地見込み地地域である。

本件各土地は、第1種住居地域（指定建ぺい率60%、指定容積率200%）、第二種20m高度地区にある（以上につき、甲2）。

イ 本件各土地の南側には、●●川が存在し、平成10年8月、福岡市の都市計画河川として都市計画決定がされ、本件各土地の一部が都市計画河川予定地となった（甲27、乙21）。

ウ 本件各土地の北側には、山陽新幹線の高架線路があり、本件各土地と当該高架線路の間の距離は、52～60mである（甲27）。

エ 本件各土地の境には、フェンス等は存在しない。本件土地1及び2との境には、草やその一部に樹木が生えている（甲44）。

（2）本件土地1の本件相続開始時の現況等

ア 本件土地1は、登記記録上、本件相続開始時の地積が830㎡（実測地積は830.02㎡）であり、地目が「田」であった（前提事実1（1）ア）。

イ 本件土地1は、本件相続開始時、農地として利用されており、本件相続開始時の現況は、

「字図（地番現況図）情報」（別紙３の２）、別紙３の３①及び④の写真のとおりである（前提事実１（１）イ）。

ウ 本件土地１は、本件接面道路と等高である（乙１〔別紙１の１３枚目〕）。

（３）本件土地２の本件相続開始時の現況等

ア 本件土地２は、登記記録上、本件相続開始時の地積が２７３．９５㎡、地目が「宅地」であった（前提事実１（２）ア）。

イ 本件土地２の上には、原告ではない本件相続に係る共同相続人が所有する本件倉庫（鉄骨造スレート葺２階建て、登記記録上の床面積１階６５．６０㎡、２階１６．１０㎡。）が建築されていた。

しかし、本件倉庫の現況床面積（１階）は、地図上の実測値からすると、登記記録上の数値の約２倍、本件土地２の地積の約半分に当たる約１３０㎡である（前提事実１（２）イ）。

本件倉庫の東側出入口前面は、本件相続開始時点において、コンクリートや砂利により整地されていた。

ウ 本件土地２には、本件倉庫の南側に細い通路（以下「本件土地２南側通路」という。）があり、当該通路を通して本件各土地を行き来することができたほか、農業用井戸があり、本件土地１及び３での畑作用の農業用水の取水源として、利用されていた（原告本人〔５～７頁〕）。

エ 本件土地２は、法令上、住宅等を建築することが可能であり、本件接面道路との接地面は約２０ｍであり、本件接面道路と等高であった（乙１〔別紙１の１３枚目、２２枚目〕、乙３の５）。

（４）本件土地３の本件相続開始時の現況等

ア 本件土地３は、登記記録上、本件相続開始時の地積が１１５㎡（実測地積は１１５．５０㎡）であり、地目が「田」であった（前提事実（３）ア）。

イ 本件土地３は、本件相続開始時、農地として利用されており、本件相続開始時の現況は、「字図（地番現況図）情報」（別紙３の２）、別紙３の３③及び⑥の写真のとおりである（前提事実（３）イ）。

ウ 本件土地３は、本件接面道路と高低差がある（乙１〔別紙１の１３枚目〕、乙９の写真③、⑥）。

（５）本件各土地の利用状況、経済的規模等

ア 本件被相続人及び本件配偶者は、田畑の作業に従事しており、本件土地１及び３で畑作業を行っていたほか、本件各土地から約１．６ｋｍ離れた場所に所在する３５００㎡の田（以下「本件田」という。）で稲作をしていた。農作業については、主に、農業機械を用いる作業を被相続人が担当し、畑の仕事は本件配偶者が担当していた。（甲２７〔２０頁〕、原告本人〔１０～１２、１８頁〕）

イ 本件土地２上にある本件倉庫の内部は、東側の区画と西側の区画に分かれており、各区画に出入口がある。そして、東側の区画には、乾燥機、軽トラック、コンバイン及び田植機、トラクターのほか、畑で使う農具、農薬、草刈り機等を保管しており、西側の区画には、わらや肥料関係を保管していた。なお、本件田において使用する農業用機械等を保管する倉庫は、本件倉庫のみである。（甲４４、原告本人〔３頁〕）

ウ 本件倉庫の南側には、本件土地２上に細い通路があり（甲３９）、当該通路を通過して、本件各土地を行き来することができるが、大型農機具は、当該通路を通過して本件土地３に行くことはできず、本件各土地の南側の堤防敷を通過していた。（甲２〔地積測量図〕、甲３９〔３～４枚目〕、甲４４、原告本人〔１～２頁〕）

エ 本件倉庫の東側入口付近は、コンクリートで舗装されているところ（上記（３）イ）、この部分をトラクターや車の出入りに利用していたほか、農作物を乾燥させる際に利用していた（原告本人〔７頁〕）。

オ 本件土地１及び３で栽培されていた野菜の平成２８年～平成２９年分の販売価格は、三十数万円程度であり、他方で、本件田における平成２８年分の稲作収入は、約３３万円だった（乙２７、乙３８、原告本人〔１４頁〕）。

２ 争点１（本件各土地の評価額（課税価格））について

（１）判断枠組みについて

相続税法２２条は、相続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。そして、評価通達は、上記の意味における時価の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは、公知の事実である。特に、当該財産としての土地の評価については、その利用の形態によって、地目別に具体的な評価方法が定められ、その具体的な評価方式としては、標準地について売買実例価額、地価公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額、精通者意見価格等を基にして定められる路線価又は評価倍率を前提とする路線価方式若しくは固定資産税評価額に対する倍率方式又は宅地比準方式が定められている（さらに、本件各土地の評価に係る評価通達の定め（別紙２の２参照）が一般的な合理性を有することについては、当事者間に争いがない。）。このようなことからすると、その方法によっては当該土地を適切に評価することができない特別の事情（以下、単に「特別の事情」ということがある。）の存しない限り、これによって当該土地を評価することには、合理性があるというべきである。

（２）評価通達の当てはめの当否等

これを本件についてみるに、処分行政庁は、評価通達の定める評価方法に基づいて、本件各土地の評価額（課税価格）を別紙４の１のとおり算出したところ、その当てはめについて、次のとおり指摘することができる。

ア 一団の土地（評価通達７ただし書き）該当性について

（ア）評価通達

評価通達７は、土地の価額は、原則として、宅地、農地等の地目別に評価することとしつつ、ただし書において、例外的に、一体として利用されている一団の土地が２以上の地目からなる場合には、その一団の土地は、そのうちの主たる地目からなるものとして、その一団の土地ごとに評価するものとしている。その趣旨は、地目別評価の原則に従うと、大規模な工場用地、ゴルフ練習場用地等のように一体として利用されている一団の土地のうちに２以上の地目がある場合には、その一団の土地をそれぞれの地目ごとに区分して評価することになるところ、これでは、一体として利用されていることによる効用が評価額に反映されずに不合理な結果となり、実態に即した評価をすることができなくなるためであると解される（別紙２－２（２）アイ、（３））。

(イ) 検討

これを本件についてみると、認定事実によれば、次のように指摘することができる。

- a 本件各土地の境にはフェンス等が存在しないこと（認定事実（１）エ）を踏まえ、仮に本件各土地を１つの画地としてみると、①本件土地１及び３は、本件相続開始時、登記上の地目が田で、現に畑として利用されていたが（認定事実（２）アイ、（４）アイ）、②これらの土地の間にある本件土地２は、登記上の地目は宅地で、その外観からも主にその本件倉庫（その現況床面積（１階）は、本件土地２の地積の約半分に当たる。）の敷地として利用されていたものである（認定事実（３）アイ）。

そうすると、本件各土地により構成される画地は、その外観上、主として本件倉庫の敷地として利用されていた本件土地２によって２つの農地に分断されていたものといわざるを得ない。

- b また、本件土地２は、現況として、その上に本件倉庫が存在し、かつ、その東側入口付近がコンクリート舗装されていたところ、法令上、住宅等を建築することが可能であり、その形状等をみても、本件接面道路との接地面は約２０ｍ、広さは２７３．９５㎡の台形状の土地であって、単独で通常の住宅の敷地として利用するに当たり、特段問題はないものであった（認定事実（３）アイエ）。

したがって、本件相続開始時の現況によれば、本件土地１及び３は、畑（農地）と評価すべきものであったのに対し、本件土地２は、宅地と評価すべきものであった。

- c 他方、①本件土地２上の本件倉庫は、㊦その東側区画に乾燥機、軽トラック、コンバイン及び田植機、トラクターのほか、本件土地１及び３で使う農具、農薬、草刈り機等が保管され（認定事実（５）イ）、㊧東側入口付近のコンクリート舗装部分をトラクターや車の出入りや本件土地１及び３で収穫した農作物の乾燥に利用されており（認定事実（５）エ）、②本件土地２上の農業用井戸は、本件土地１及び３における畑作業の取水源として利用されていた（認定事実（３）ウ）。また、③本件土地２南側通路は、本件各土地を行き来することができるものであった（認定事実（３）ウ、（５）ウ）。

もともと、㊨本件倉庫の東側区画に保管されていた農業用機械等（乾燥機、コンバイン、田植機等〔草刈り機を除く。〕）は、本件土地１及び３ではなく、本件田において使用するものであり、本件田において使用する農業用機械等を保管する倉庫は、本件倉庫のみであった（認定事実（５）イ）。そうすると、本件倉庫は、主として本件土地１及び３のために利用されていたものとはいえない。

また、⑤本件土地２南側通路については、細い通路であったため、大型農機具は、当該通路を通って本件土地３に行くことはできず、本件各土地の南側の堤防敷を通って本件土地２から本件土地３へ移動していたものである（認定事実（５）ウ）。

このような本件各土地の利用状況を総合すれば、上記①～③の事情をもって、本件土地２が主に本件土地１及び３の畑（農地）の利用のために供されていたとは断じ難い。

このことは、本件相続開始時においては、本件土地１及び３における畑作と、本

件田における稲作の経済的規模（農業収入）に大きな差はなかったこと（認定事実（５）オ）からも裏付けられるというべきである。

d これらの事情を踏まえると、本件各土地は、相当程度関連し合う関係にあるとはいえても、評価通達7ただし書所定の一体として利用されている一団の土地に当たるとは認められない。

（ウ）原告の主張について

これに対し、原告は、①本件倉庫（本件土地2）は、本件土地1及び3における畑作業に用いる農業用機具、農作物、肥料等を保管するための倉庫として利用されていたこと、②本件各土地はフェンス等による物理的な区分等はなされていないこと、③使用頻度という観点からは、稲作用機械は全体で10日に満たないごく限られた日数だけ使用するのに対して、畑作用機械は一年を通じてほぼ毎日使用するものであったこと、④畑作用機械を用いた本件土地3等での畑作業のためには、本件倉庫南側の通路を通して畑作用機械を搬入することが可能であり、これが最短ルートとなるので、本件各土地を一体利用する上で特段の支障はないこと等を指摘し、利用実態に鑑みれば、本件各土地は一体として畑としての効用を有していた旨を主張する（別紙5の1（原告の主張）（3）ア参照）。

しかし、いずれの点を考慮したとしても、上記（イ）のとおり、評価通達7ただし書所定の一体として利用されている一団の土地に当たると評価するには足りず、また、上記③の点については、農機具の出し入れ等に係る使用頻度に違いが生じるのは、農作物の違いに由来するものであるにすぎず、農業用倉庫の本来的な役割であると解される農機具等の保管という点でいえば、本件土地1及び3における畑作業と本件田における稲作作業に違いはない。

よって、原告の上記主張を採用することはできない。

なお、原告は、本件土地1及び3の宅地としての利用を想定した場合の効用についても主張する（令和5年8月1日付け準備書面（3）6頁）が、仮に本件各土地を全体としてみた場合には、その主たる地目が農地と評価すべきであること（原告主張の利用実態もその主たる地目が畑であることを前提としているものと解される。）を踏まえると、本件土地1及び3の効用として問題となり得るのは農地（畑）としての効用であるから、原告の上記主張は当たらない。

イ 都市計画河川予定地補正率について

（ア）原告は、①福岡市が独自に定めた都市計画河川予定補正率が一般に公表されていないことを指摘し、これを用いた計算方法を被処分者に強いることは、租税要件明確主義に違反する、②処分行政庁は、評価通達が想定しておらず、地方自治体によって異なる都市計画河川予定地の補正率の利用は、租税平等主義に違反する旨を主張する（別紙5の1（原告の主張）（3）イ参照）。

（イ）しかし、上記①の点についてみると、福岡市が独自に定めた都市計画河川予定補正率が一般に公表されていないことが租税要件明確主義の問題ではないことは明らかである上、福岡市の都市計画河川予定補正率は、一般に公表されてはいないが、納税義務者からの請求があれば開示されるものであること（乙30）を踏まえると、都市計画河川予定補正率を評価において利用することが、直ちに、租税要件明確主義の趣旨である納税

者の経済活動における法的安定性や予測可能性を害するものとはいえず、いずれにしても、原告の上記主張を採用することはできない。

上記②の点については、後記（３）アのとおり、本件土地１及び３に係る都市計画河川予定地補正率を用いた評価は、評価通達の定める評価方法であり、土地ごとにその補正率が異なるとしても、土地ごとの個別事情を踏まえ、その宅地とその農地との位置、形状等の条件の差を考慮したもの（評価通達４０注書き）といえる。また、都市計画河川予定地補正率が地方自治体ごとに定められているのは、河川整備対象地域ごとの実情を把握する地方自治体が、その実情に応じた適正な固定資産評価基準額を算定するためであると解される。よって、原告の上記主張を採用することはできない。

ウ 本件鑑定書について

原告は、本件鑑定書を本件各土地の評価の前提とすべき旨を主張する（別紙５の１（原告の主張）（４）カ参照）。

しかし、本件各土地の評価の在り方（判断枠組み）については、上記（１）のとおりであり、不動産鑑定士による鑑定評価額は、必ずしも一義的に算出されるものではなく、性質上一定の幅があり得ること等からすると、これが評価通達により決定される価格を下回るというだけでは、特別の事情には当たらないと解され、この点をもって特別の事情があるとはいえない。

これに加え、後記（３）のとおり、本件において特別の事情があるとは認められないことを踏まえると、原告の上記主張を採用することはできない。

（３）評価通達の定める評価方法によっては、本件各土地を適切に評価することができない特別の事情の有無について

そこで、原告の主張を踏まえ、評価通達の定める評価方法によっては当該土地を適切に評価することができない特別の事情の有無をみると、次のとおりである。

ア 河川氾濫の危険性

原告は、特別の事情の存在の根拠として、①本件土地１及び３については、本来適用すべき、評価通達４０ただし書きの「国税局長の定める倍率」が存在せず、「その農地の固定資産税評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価」することができないこと、②評価通達にはない未公表の市町村の税務事務取扱要領に特有の補正率（都市計画河川予定地補正率）を使った評価がされていることを主張する（別紙５の１（原告の主張）（４）ア参照）。

しかし、上記①の点についてみると、評価通達４０は、本文において、市街地農地の価額は、その農地が宅地であるとした場合の１㎡当たりの価額からその農地を宅地に転用する場合において通常必要と認められる１㎡当たりの造成費に相当する金額として、整地、土盛り又は土止めに要する費用の額がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局長の定める金額を控除した金額に、その農地の地積を乗じて計算した金額によって評価する旨を定めた上で、ただし書において、市街化区域内に存する市街地農地については、その農地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ことができるものとし、その倍率が定められている地域にある市街地農地の価額は、その農地の固定資産税評価額にその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（別紙２－２の（６）ウ）。そうすると、当該市街地農地の評価は、評価通達４０ただし書所定の倍率が明示されている場合に限り、宅地比準方式によらず、当該農地の固定資産評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価することになるにすぎない（乙２０）。そして、本件土地１及び３が所在する福岡市東区●●における田畑の評価は、平成２９年分の倍率表によれば、倍率の定めはなく（甲８、乙５）、評価通達４０本文所定の宅地比準方式により評価することが定められているから（乙７）、評価通達４０のただし書の適用を前提とする原告の主張は、前提を欠き、採用することができない。

また、上記②の点についてみると、本件土地１及び３は、倍率地域にある市街地農地に該当するため、その相続税評価額を算定するに当たっては、評価通達４０本文（及び参照される１１、２１－２）に基づき、本件土地１及び３の付近にある宅地である本件土地２の固定資産税評価額を基とし、その宅地とその農地との位置、形状等の条件の差を考慮して、その農地が宅地であるとした場合の価額を求めることになる（甲８、９、乙７）、本件土地２の固定資産税評価額の算定に当たって、固定資産税の正面路線価等に都市計画河川予定地補正率（０．９５）が乗算されているため（乙６〔３枚目〕）、評価通達４０本文（１１、２１－２）に基づく本件土地１及び３の価額の評価に当たっても、本件土地２の価額を基にする以上は本件土地２と同様の方法で算出することが求められているといえる。そうすると、本件土地１及び３に係る本件都市計画河川予定地補正率を用いた評価は、評価通達の定める評価方法であるといえ、土地ごとにその補正率が異なるとしても、土地ごとの個別事情を踏まえ、その宅地とその農地との位置、形状等の条件の差を考慮したもの（評価通達４０注書き）といえることに照らせば、原告の上記主張は、特別の事情を基礎付けるものではない。

以上より、原告の上記主張は、いずれも採用することができない。

イ 接面道路の危険性

原告は、本件接面道路の交通事故の危険性が特に高いことを前提として、特段の事情がある旨を主張する（別紙５の１（原告の主張）（４）イ参照）。

本件接面道路の形状は、別紙３－２のとおりであり、①本件土地１の接面部分で、緩やかにへの字型のカーブとなっていること、②中央線がなく、歩車分離の構造でないこと、③その幅員は約４ｍの部分があることが認められるが（甲２添付の地積測量図、乙３の４、９の１別紙⑧、９の２別紙⑪、⑬、弁論の全趣旨）、いずれの点を考慮しても、通常の道路に比して、交通事故発生の危険性を特に誘発するものと評価するに足りず、他に、本件接面道路について、通常の道路に比して交通事故の危険性が高いことを具体的に示す証拠はない。

よって、原告の上記主張は、前提を欠き、採用することができない。

ウ 新幹線の騒音

原告は、本件各土地で、新幹線通過時に、新幹線鉄道騒音に係る環境基準（昭和５０年環境庁告示第４６号）における住居の用に供される地域での騒音基準値である「７０デシベル」を超える音量が計測されたとして、現地騒音調査記録（甲１３）を提出し、特別の事情がある旨を主張する（別紙５の１（原告の主張）（４）ウ参照）。

新幹線鉄道の騒音については、上記環境基準の達成とそれを維持する上で、新幹線鉄道騒音の実態を適切に把握・反映することが重要であるため、新幹線鉄道沿線の各地方公共

団体等が統一的な手法に基づいて測定・評価する必要があるとして、平成２７年に環境省により「新幹線鉄道騒音測定・評価マニュアル」が告示されており、同マニュアルには、上記目的に基づき、測定器、測定地点の選定、測定の時期、測定・評価等の新幹線鉄道騒音の測定・評価に関する事項が詳細に定められている（乙２４）。

原告提出の現地騒音調査記録は、令和３年７月１６日及び同年１１月１２日に、本件各土地において、地上約１．３ｍの位置で、新幹線通過時の騒音を２回測定したところ、７０．８でデジベル又は７２．７デジベルの音が測定されたというものであり（甲１３）、上記マニュアル所定の測定方法等とは異なり、非常に簡易な方法で測定されたものであると認められる。一般に、測定条件（風の強さ等も含む）、測定時期、通過する新幹線の速度や通過時間等によって騒音の評価が大きく異なると解されることを考慮すると、上記現地騒音調査記録のみをもって、新幹線鉄道騒音に係る環境基準の基準値を超える騒音が発生したものと認めることはできない。

なお、原告は、民間人がその環境基準の騒音レベルを参考にして簡易な測定で騒音の存在を主張することを排斥するものではないこと等をも主張するが、同マニュアルの趣旨及び上記説示のほか、そもそも固定資産評価基準における新幹線沿線地補正の距離的条件（福岡市は、山陽新幹線の線路から５０ｍの範囲とする。甲２７〔２１頁〕）を満たしていないこと（認定事実（１）ウ参照）も考慮すると、原告の主張は、採用することができない。

エ 将来の都市計画道路の影響

原告は、本件各土地については、近隣で都市計画道路の計画が決定されており、将来の住環境の悪化が見込まれることをもって、特別の事情がある旨を主張する（別紙５の１（原告の主張）（４）エ参照）。

しかし、相続税法２２条は、財産の評価は「当該財産の取得の時ににおける時価」による旨を規定し、本件においては、相続開始時（被相続人の死亡の日）の時価によることになるところ、原告主張の都市計画道路の計画による住環境の悪化については、同時点において生じている事情ではなく、また、その影響が生じる時期や具体的な環境の変化内容を予測することは容易ではない（現に、原告主張の都市計画道路に係る計画は、昭和２１年から予定されているが、未だ完了していない〔乙２５、２６〕。）。また、①本件各土地の評価において用いられる評価通達４０、１１（２）、２１－２により参照される固定資産評価基準の評価方法、②原告主張の都市計画道路に係る計画が昭和２１年頃から計画されてきたことを踏まえると、上記計画による地価の変動は、固定資産評価額の路線価において既に考慮されているものと解される（乙２３〔６０、５４３頁〕）。

よって、原告の上記主張を採用することはできない。

オ 地積が広大であること

原告は、本件各土地が一体として利用されている一の土地であるとして、評価通達２４－４が適用されるという前提で、その評価の問題点について主張する（別紙５の１（原告の主張）（４）オ参照）。

しかし、上記（２）アのとおり、本件各土地を「一体として利用されている一団の土地」とみて一体的に評価することは困難であるから、原告の上記主張は、その前提を異にしており、採用することができない。

(4) 小括

以上に加え、他に、評価通達の定める評価方法で本件各土地を適切に評価することができない特別の事情があることはうかがわれないことに照らすと、処分行政庁が評価通達の定める評価方法により本件各土地の評価額（課税価格）を別紙4の1のとおり評価したことは、合理性があるというべきである。

以上によれば、処分行政庁がした本件各土地の評価額（課税価格）は、相続税法22条所定の時価であると認められる。

3 争点2（本件税務調査の手続的違法性）について

(1) 検討

ア 国税通則法（通則法）は、①行政手続法3条1項（適用除外）に定めるもののほか、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為（酒税法第2章の規定に基づくものを除く。）については、行政手続法第2章（申請に対する処分）（8条（理由の提示）を除く。）及び第3章（不利益処分）（14条（不利益処分の理由の提示）を除く。）の規定は、適用しないとした上（74条の14第1項）、②税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨（24条）、③24条の規定による更正は、税務署長が更正通知書を送達して行う旨（28条1項）、④国税庁、国税局若しくは税務署（以下「国税庁等」という。）の当該職員は、相続税に関する調査について必要があるときは、相続税法の規定による相続税の納税義務がある者等（以下「納税義務者等」という。）に質問し、納税義務者等の財産又は当該財産に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出（以下「質問検査」という。）を求めることができる旨（74条の3第1項）、⑤税務署長がした処分に不服がある者は、その処分をした税務署長に対する再調査の請求又は国税不服審判所長に対する審査請求といった不服申立てをすることができるとした上（75条1項1号）で、その手続として、当該申立てをした者に口頭で意見を述べる機会を与えるなどの手続を執るべき旨（84条、95条の2等）を規定する。

以上のような通則法の規定を通覧すれば、通則法は、税務署長が通則法24条の規定による更正を行うに当たり、その名あて人となるべき者に対し、意見陳述等のための手続を執ることは予定しておらず、当該更正に対する不服申立ての手続において、その者の権利利益の救済を図ることを予定していると解される。そして、国税庁等の当該職員の質問検査の範囲、程度、時期、場所等の通則法その他の法令上特段の定めのない実施の細目（これには、質問検査の際に納税義務者等の意見を聴くか否かも含まれる。）については、質問検査の必要があり、かつ、これとその相手方である納税義務者等の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限ある国税庁等の当該職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべきである（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同48年7月10日第三小法廷決定・刑集27巻7号1205頁参照）。このように解することは、行政手続法13条が、⑥行政庁は、不利益処分をしようとする場合には、次の各号の区分に従い、この章の定めるところにより、当該不利益処分の名あて人となるべき者について、当該各号に定める意見陳述のための手続を執らなければならない（1項）とする一方で、

⑦納付すべき金銭の額を確定し、一定の額の金銭の納付を命じ、又は金銭の給付決定の取消しその他の金銭の給付を制限する不利益処分をしようとするときは、１項の規定は適用しない（２項）旨を規定することに照らしても相当である。

イ これを本件についてみると、前提事実によれば、本件税務調査に関し、次の事情を指摘することができる。

① 本件担当者は、本件税務調査を開始した後の令和２年１１月頃、本件税理士に対し、本件各土地の評価の検討に当たり、本件鑑定書による評価内容を問題にするものではなく、土地の評価に当たっては、評価通達によることが不合理と認められる特別な事情がない限り、評価通達により評価すべきである旨の処分行政庁の見解を伝えた上で、当該特別な事情の有無及びその具体的な内容、評価通達２４－４による評価（広大地評価）の検討資料の有無等について確認するなどしていた（前提事実３（１）～（４））。

② これに対し、本件税理士は、その頃、本件税務調査の担当者に対し、本件各土地の評価を本件鑑定書によるべきであることを前提として、本件鑑定書の問題点を明らかにすることを求めた（前提事実３（４））。

③ 本件担当者は、本件税理士との間で、本件各土地の評価に係る基本的な方針が異なっていたため、令和２年１２月２８日～令和３年１月１４日の間、評価通達の定めによらない財産評価がされる場合が例外的であることを判示した裁判例等に関する資料を送付するなどし、他方、本件税理士からも、当該資料に掲載された裁判例に関するコメントや、評価通達ではなく鑑定書での申告が認められた裁判例等を整理した文書の送付を受けるなどした（前提事実３（７）～（１１））。

このように、本件担当者は、本件税理士との間で、処分行政庁の本件各土地の評価に関する考え方を伝えつつ、本件税理士の意見等を聴取していたものである。

④ しかしながら、本件担当者と本件税理士は、令和３年１月１５日、本件各土地の評価方法について協議したが、評価方法について両者の見解が一致することはなかった。

そのため、本件担当者は、令和３年２月１８日、本件税理士に対し、本件各土地の評価に関して、⑦相続税法２２条に規定する時価についての考え方、④評価通達ではなく鑑定評価によるべき特別な事情に該当すると考えられる事項、⑦鑑定評価の内容について検討が必要であるか否かの３点について、原告側と処分行政庁側の双方の見解を整理した上で、同年４月２０日、本件各土地の評価について慎重に検討中である旨を伝えた（前提事実３（１２）、（１３））。

⑤ そして、本件担当者は、令和３年６月２３日、本件税理士に対し、本件税務調査の結果概要につき、①本件各土地の評価については、特別な事情が認められないため評価通達によることが妥当であり、②本件各土地は評価通達２４－４の広大地には該当せず、③一体的にではなく一筆ごとに評価を行うべきこと等を説明し、同月２９日、原告の同意を得た上で、本件税理士に対し、本件税務調査の結果につき、同趣旨の説明を行ったというのである（前提事実３（１５）、（１６））。

⑥ 以上の事実を照らすと、本件担当者は、本件税理士に対し、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出することができない特別な事情の有無等や、評価通達２４－４所定の広大地としての評価の可否について、処分行政庁の見解を伝えつつ、処分行政庁と評価に係る基本的な方針が異なる本件税理士の意見を聴取するなどし、本

件税務調査の結果についての説明についても、適切に行ったものということができる。そうすると、本件担当者が、本件税務調査において、本件税理士に対し、本件鑑定書の問題点を説明せず、また、広大地評価の適用に関する反論の準備機会を与えなかったとしても、その質問権の行使が合理的な選択の範囲を逸脱したものとは認められない。

ウ よって、本件税務調査の手続には、これを違法とすべき事由があるとは認められない。

(2) 原告の主張について

ア これに対し、原告は、①令和3年1月15日に本件鑑定書の問題点が争点化されるに至っており、処分行政庁は、遅くとも同年2月18日の時点において、本件鑑定書の問題点について本件税理士に対して説明を行うべき義務を怠った、②処分行政庁は、広大地評価について本件税理士の主張が明確に否定された同年6月23日の時点において、最低でも2週間程度期間を反論準備期間として設けるべき義務を怠ったとして、本件税務調査の違法を主張する（別紙5の2（原告の主張）参照）。

イ しかしながら、前記（1）アで説示したところによれば、そもそも処分行政庁が原告（及び本件税理士）に対して原告の主張に係る各義務を負っていると解することはできない。

この点を措くとしても、上記1で説示したところによれば、評価通達の定める評価方法によっては、本件各土地の適正な時価を適切に算出することができない特別の事情があったとは認められないこと、上記（1）イのとおり、処分行政庁と本件税理士との間では、当初から本件各土地の評価方法の基本方針が明らかに異なっていたのであり、両者間のやり取りをみても、処分行政庁（本件担当者を含む。）が本件税理士に対しその主張やこれに係る資料の提出を妨げたものと評価すべき事情までは認められないこと等に照らすと、処分行政庁に原告の主張に係る各義務の懈怠があったともいえない。

したがって、原告の上記主張は、採用することができない。

4 本件各処分の適法性について

以上に説示したところ及び前提事実によれば、本件各土地に適用される評価通達の定める評価方法に従って決定される本件各土地の評価額は、別紙4の1（3）のとおりであり、上記2のとおり、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算定することのできない特別の事情が存するとはいえないから、本件各土地の評価額は、合計3623万8739円となる。

そして、このことを前提として、別紙2－1及び2－2記載の関係法令の定め及び事実を前提に計算すると、原告が納付すべき相続税の額は、別紙4の2（2）記載のとおりであり、この金額は、本件更正処分における原告の納付すべき相続税額と同額である。また、同様に計算すると、過少申告加算税の額は、別紙4の4記載のとおりであり、本件賦課決定処分により賦課された税額と同額である。

したがって、本件各処分は、いずれも適法である。

5 争点3（国家賠償法に基づく損害賠償請求の可否）について

(1) 税務署長のする相続税の更正は、相続により取得した財産の価額を過大に認定していたとしても、そのことから直ちに国家賠償法1条1項にいう違法があったとの評価を受けるものではなく、税務署長が資料を収集し、これに基づき課税要件事実を認定、判断する上において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くことなく漫然と更正をしたと認め得るような事

情がある場合に限り、上記の評価を受けるものと解するのが相当である（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号、第●●号同5年3月11日第一小法廷判決・民集47巻4号2863頁等参照）。

（2）これを本件についてみると、上記2～4で説示したところによれば、そもそも本件各処分は適法であり、原告が本件相続により取得した本件各土地の価額を過大に認定していたとはいえないのであり、また、本件税務調査の手続にも違法な点があるとはいえない。

（3）これに対し、原告は、処分行政庁が本件鑑定書について合理性に疑義がある旨の誤った判断をした過失がある旨をも主張する（別紙5の3（原告の主張）参照）。

しかし、上記2で説示したところに照らし、原告の上記主張を採用することはできない。

（4）よって、原告の国家賠償法に基づく損害賠償請求は、その余の点を判断するまでもなく、理由がない。

6 結語

以上の次第で、原告の請求は、いずれも理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

福岡地方裁判所第1民事部

裁判長裁判官 林 史高

裁判官 住田 知也

裁判官 本城 伶奈

当事者目録

5

原 告
同訴訟代理人弁護士

甲

前 田 恒 善

被 告

国

10

同 代 表 者

法 務 大 臣
鈴 木 馨 祐
香 椎 税 務 署 長
藤 原 太 一
窪 田 大 輔
鐘 江 宏 樹
永 峰 加 容 子
阿 部 正 雅 志
酒 井 雅 真 弓
金 谷 真 優 子
菊 元 優 宏 太
松 村 宏 裕 史
田 中 裕 敏 樹
田 中 敏 上

处 分 行 政 庁

同 指 定 代 理 人

15

同
同
同
同
同
同
同
同

20

25

関係法令

【国税通則法】（昭和37年法律第66号。令和2年法律第8号による改正前のもの。）

5 （当該職員の相続税等に関する調査等に係る質問検査権）

第74条の3

1 国税庁等の当該職員は、相続税若しくは贈与税に関する調査若しくは相続税若しくは贈与税の徴収又は地価税に関する調査について必要があるときは、次の各号に掲げる調査又は徴収の区分に応じ、当該各号に定める者に質問し、第一号イに掲
10 げる者の財産若しくは第二号イからハまでに掲げる者の土地等（地価税法第2条第一号（定義）に規定する土地等をいう。以下この条において同じ。）若しくは当該財産若しくは当該土地等に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる。

一～二 （略）

15 2～4 （略）

（納税義務者に対する調査の事前通知等）

第74条の9

1 税務署長等（国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長をいう。以下
20 第74条の11（調査の終了の際の手続）までにおいて同じ。）は、国税庁等又は税関の当該職員（以下同条までにおいて「当該職員」という。）に納税義務者に対し実地の調査（税関の当該職員が行う調査にあつては、消費税等の課税物件の保税地域からの引取り後に行うもの又は国際観光旅客税について行うものに限る。以下同条までにおいて同じ。）において第74条の2から第74条の6まで（当該職員の質問検査権）の規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求（以下「質問
25 検査等」という。）を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者（当該納税

義務者について税務代理人がある場合には、当該税務代理人を含む。) に対し、その旨及び次に掲げる事項を通知するものとする。

一 質問検査等を行う実地の調査（以下この条において単に「調査」という。）を開始する日時

5 二 調査を行う場所

三 調査の目的

四 調査の対象となる税目

五 調査の対象となる期間

六 調査の対象となる帳簿書類その他の物件

10 七 その他調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項

2 税務署長等は、前項の規定による通知を受けた納税義務者から合理的な理由を付して同項第一号又は第二号に掲げる事項について変更するよう求めがあつた場合には、当該事項について協議するよう努めるものとする。

15 3 この条において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 納税義務者 第74条の2第1項第1号イ、第2号イ、第3号イ及び第4号イ並びに第74条の3第1項第1号イ及び第2号イに掲げる者、第74条の4第1項並びに第74条の5第1号イ及びロ、第2号イ及びロ、第3号イ及びロ、第4号イ及びロ、第5号イ並びに第6号イの規定により当該職員による質問検査等の対象となることとなる者並びに第74条の6第1項第1号イ及び第2号イに掲げる者

20 二 税務代理人 税理士法第30条（税務代理の権限の明示）（同法第48条の16（税理士の権利及び義務等に関する規定の準用）において準用する場合を含む。）の書面を提出している税理士若しくは同法第48条の2（設立）に規定する税理士法人又は同法第51条第1項（税理士業務を行う弁護士等）の規定による通知をした弁護士若しくは同条第3項の規定による通知をした弁護士法人

25 4～6 以下略

(調査の終了の際の手続)

第74条の11

1 (略)

2 国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、
当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及び
その理由を含む。）を説明するものとする。

3 前項の規定による説明をする場合において、当該職員は、当該納税義務者に対
し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。この場合において、当該調査
の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをするこ
とはできないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記
載した書面を交付しなければならない。

4 (略)

5 実地の調査により質問検査等を行つた納税義務者について第74条の9第3項
第二号に規定する税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意がある場
合には、当該納税義務者への第1項から第3項までに規定する通知等に代えて、当
該税務代理人への通知等を行うことができる。

6 (略)

【相続税法】（昭和25年法律第73号）

（評価の原則）

第22条 この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における時価により、当該財産の価額
から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。

以上

(別紙 2-2)

財産評価基本通達（〔評価通達〕昭和 39 年 4 月 25 日付直資 56 ほか国税庁
長官通達。ただし、平成 29 年 9 月 20 日付課評 2-46・課資 2-17・課審
7-20「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」による改正
5 前のもの。〔乙 2〕）について

1 評価通達における土地の評価方法

(1) 評価通達の定め

土地は、その利用の形態によって、宅地、田、畑、山林等の地目に区分され
るが、評価通達は、第 2 章第 1 節で土地評価上の通則（土地の評価上の区分、
10 評価単位等）を定め、同章第 2 節以下では地目別に具体的な評価方法を定めて
いる（乙 2〔228 頁以下〕）。

(2) 土地の評価上の区分

ア 評価通達 7（地目別評価の原則）（乙 2〔230 頁〕、15〔28 頁以下〕）

評価通達 7 は、本文において、土地の価額は原則として、宅地、田、畑、
15 山林等の地目の別に評価する旨を定めている。なお、この地目の判定は、不
動産登記事務取扱手続準則（平成 17 年 2 月 25 日付け民二第 456 号法務
省民事局長通達。乙 15〔32～34 頁〕）68 条及び 69 条に準じて行う
こととされている（評価通達 7 注書き）。

イ 評価通達 7 ただし書（地目別評価の原則に対する例外①：一体利用の場合
20 における一団の土地ごとの評価）（乙 2〔230 頁〕、15〔28、29 頁〕）

評価通達 7 は、ただし書において、前記アの地目別評価の原則に対する例
外として、一体として利用されている一団の土地が 2 以上の地目からなる場
合には、その一団の土地は、そのうちの主たる地目からなるものとして、そ
の一団の土地ごとに評価する旨を定めている（乙 2〔230 頁〕、15〔2
25 8 頁〕）。

その趣旨は、地目別評価の原則に従うと、大規模な工場用地、ゴルフ練習

場用地等のように一体として利用されている一団の土地のうちに2以上の地目がある場合には、その一団の土地をそれぞれの地目ごとに区分して評価することになるが、これでは一体として利用されていることによる効用が評価額に反映しないため、実態に則した評価を行うことにあると解されている（乙15〔28、29頁〕）。

ウ 評価通達7なお書き（地目別評価の原則に対する例外②：市街地農地等の一団の土地ごとの評価）（乙2〔230頁〕、15〔28、31頁〕）

評価通達7は、なお書きにおいて、項目別評価の原則に対する前記イ以外のもう一つの例外として、市街化調整区域以外の都市計画区域で市街地的形態を形成する地域において、同通達40の本文の定めにより評価する市街地農地（生産緑地を除く。）、同49の本文の定めにより評価する市街地山林、同58—3の本文の定めにより評価する市街地原野又は同82の本文の定めにより評価する宅地と状況が類似する雑種地のいずれか2以上の地目の土地が隣接しており、その形状、地積の大小、位置等からみてこれらを一団として評価することが合理的と認められる場合には、その一団の土地ごとに評価する旨を定めている（乙2〔230頁〕、15〔28頁〕）。

その趣旨は、「市街化調整区域以外の都市計画区域で市街地的形態を形成する地域における市街地農地（生産緑地を除く。）、市街地山林、市街地原野又は宅地と状況が類似する雑種地については、いずれも、その現況が宅地でなくても、近隣の宅地の価額の影響を強く受けることから、原則として、これらの土地が宅地であるとした場合の価額からこれらの土地を宅地に造成するために通常必要と認められる標準的な造成費等を控除して評価額を算出する方式（いわゆる宅地比準方式）によりその価額が評価されることを踏まえ、これらの土地が隣接していて、その形状、地積の大小、位置等からみてこれらを一団の土地として評価することが合理的と認められる場合には、その評価方法の同一性に着目して、評価通達7の本文に対する例外として、そ

の一団の土地を1つの評価単位とすることにある」と解されている（東京地裁平成26年1月24日判決・税務訴訟資料264号順号12395（確定）、乙15〔31頁〕）。

そして、「評価通達7のなお書きは、市街地農地（生産緑地を除く。）、市街地山林、市街地原野又は宅地と状況が類似する雑種地の評価方法（宅地比準方式）の同一性に着目した定めであるから、これらとは評価方法の異なる宅地が隣接している場合をも含めて一団の土地として評価することは、評価通達7のなお書きの予定しないところ」と解されている（上記東京地裁平成26年1月24日判決）。

10 (3) 評価単位（乙2〔230及び231頁〕、同15〔35頁以下〕）

土地の価額は、評価単位ごとに評価する（評価通達7-2。乙2〔230、231頁、15〔35頁〕）。

ア 宅地の評価単位

宅地は、1画地の宅地（利用の単位となっている1区画の宅地をいう。）を評価単位とする（評価通達7-2(1)。乙2〔230頁〕、15〔35頁〕）。

イ 田及び畑の評価単位

田及び畑（以下「農地」という。）は、1枚の農地（耕作の単位となっている1区画の農地をいう。）を評価単位とする（評価通達7-2(2)。乙2〔230頁〕、15〔35頁〕）。ただし、評価通達40（市街地農地の評価。同2〔246頁〕、15〔261頁〕）の本文の定めにより評価する市街地農地は、利用の単位となっている一団の農地を評価単位とする（評価通達7-2(2)ただし書。乙2〔230頁〕、15〔35頁〕）。

20 (4) 判定時期（乙〔230頁〕、15〔28頁〕）

相続税は相続又は遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。）による財産の取得の時に成立するところ（国税通則法（以下「通則法」という。）15条2項4号）、地目は、課税時期の現況によって判定する（評価通達7。

乙2〔230頁〕、15〔28頁〕）。

(5) 宅地の評価

ア 宅地の評価方式（乙2〔231、234頁〕、15〔48、110頁〕）

宅地の評価は、原則として、市街地的形態を形成する地域にある宅地については路線価方式で行い、それ以外の地域（倍率地域）にある宅地については、倍率方式で行うこととされている（評価通達11。乙2〔231頁〕、15〔48頁〕）。

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实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（評価通達21。乙2〔234頁〕、15〔110頁〕）。

イ 倍率方式による評価（乙2〔234頁〕、15〔110頁〕）

倍率方式により評価する宅地の価額は、その宅地の固定資産税評価額に地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある宅地の売買実例価額、公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額、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（評価通達21-2。乙2〔234頁〕、15〔110頁〕）。

ウ 宅地の固定資産税評価額

(ア) 倍率方式において相続税評価額を算定するための前提となる固定資産税評価額は、固定資産評価基準（地方税法388条1項）によって決定される。

(イ) 市街地的形態を形成している地域の宅地の固定資産税評価額は、市町村が、①街路の状況や接近の状況、利用上の便（騒音や振動も含む。）等を考慮し、街路ごとに路線価を設定し（路線価の設定に当たり考慮される事情については路線価比準表（乙16〔192頁〕参照）、②当該路線価に間口や奥行、形状、地域の個別事情等に応じた土地ごとの補正率を乗じて決定することとされている（乙16〔220、221、286頁〕）。

すなわち、固定資産税評価額の決定に至る過程において、まず、街路ごとに設定する路線価の決定に当たって、街路条件等の街路に係る事情が考慮され、その上でそのように決定された路線価に基づき、さらに各土地の奥行、形状といった格別の土地ごとの個別事情も踏まえて決定されている。

5 (6) 農地の評価

ア 農地の分類（乙2〔244、245頁〕、15〔244～246頁〕）

農地を評価する場合、その農地を評価通達36（純農地の範囲。乙2〔245頁〕、15〔256頁〕）から同36—4（市街地農地の範囲。乙2〔246頁〕、15〔258頁〕）までに定めるところに従い、純農地、中間農地、市街地周辺農地、市街地農地のいずれかに分類する（評価通達34。乙10 2〔244、245頁〕、15〔244～246頁〕）。

これは、農地の価額が、その農地の転用許可等の可能性に応じて、相当の高低が生ずる事実に着目し、評価上その許可等の難易の程度に応じて、農地を評価通達34のように分類し、評価することを定めているものである（乙15 15〔246頁〕）。

イ 市街地農地の範囲（乙2〔246頁〕、15〔258頁〕）

①農地法4条（農地の転用の制限）又は5条（農地又は採草放牧地の転用のための権利移動の制限）に規定する許可（以下「転用許可」という。）を受けた農地、②市街化区域内にある農地、③農地法等の一部を改正する法律附則2条5項の規定によりなお従前の例によるものとされる改正前の農地法20 7条1項4号の規定により、転用許可を要しない農地として、都道府県知事の指定を受けたもののうち、いずれかに該当するものは、市街地農地に該当する（評価通達36—4。乙2〔246頁〕、15〔258頁〕）。

ウ 市街地農地の評価（乙2〔246頁〕、15〔261頁〕）

市街地農地の価額は、その農地が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額からその農地を宅地に転用する場合において通常必要と認められる1㎡当

たりの造成費に相当する金額として、整地、土盛り又は土止めに要する費用の額がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局長の定める金額を控除した金額に、その農地の地積を乗じて計算した金額によって評価する（評価通達40。乙2〔246頁〕、15〔261頁〕）。

5 ただし、市街化区域内に存する市街地農地については、その農地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ことができるものとし、その倍率が定められている地域にある市街地農地の価額は、その農地の固定資産税評価額にその倍率を
10 乗じて計算した金額によって評価する（評価通達40。乙2〔246頁〕、15〔261頁〕）。

市街地農地は、市街地に近接する宅地化傾向の強い農地であるため、付近の宅地価格の影響により、農地としての価額よりむしろ宅地の価額に類似する価額で取引されているのが実情である。そこで、市街地農地の価額は、その
15 付近にある宅地の価額を基とし、その宅地とその農地との位置、形状等の条件の差を考慮して、その農地が宅地であるとした場合の価額を求め、その価額からその農地を宅地に転用する場合に通常必要と認められる造成費に相当する金額を控除することとされている（乙15〔262、260頁〕）。

エ 広大な市街地農地等の評価（乙2〔246頁〕）

20 (ア) 評価通達40-2は、市街地農地が宅地であるとした場合において、評価通達24-4に定める広大地に該当するときは、その市街地農地の価格は、評価通達24-4の定めに準じて評価する旨を規定する（乙2〔246頁〕）。

25 (イ) 評価通達24-4は、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で都市計画法第4条(定義)第12項に規定する開発行為（以下、本項において「開発行為」という。）を行うとした場合に公

共公益的施設用地の負担が必要と認められるもの（22-2（大規模工場用地）に定める大規模工場用地に該当するもの及び中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているもの（その宅地について、経済的に最も合理的であると認められる開発行為が中高層の集合住宅等を建築することを目的とするものであると認められるものをいう。）を除く。以下「広大地」という。）の価額は、原則として、次に掲げる区分に従い、それぞれ次により計算した金額によって評価する。

① その広大地が路線価地域に所在する場合

その広大地の面する路線の路線価に、15（奥行価格補正）から20-5（容積率の異なる2以上の地域にわたる宅地の評価）までの定めに代わるものとして次の算式により求めた広大地補正率を乗じて計算した価額にその広大地の地積を乗じて計算した金額

【評価方法（算式）】

広大地の評価額 = 正面路線価 × 広大地補正率（注） × 地積

（注）広大地補正率 = $0.6 - 0.05 \times \text{地積} / 1000 \text{ m}^2$

※ 広大地補正率は0.35を下限とする。

② その広大地が倍率地域に所在する場合

その広大地が標準的な間口距離及び奥行距離を有する宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額を14（路線価）に定める路線価として、上記①に準じて計算した金額

以上

前提事実

1 本件各土地について

原告は、亡乙が平成 29 年 9 月●日に死亡したこと（以下、同死亡により開始した相続を「本件相続」という。）に係る遺産分割により、本件各土地を取得した（乙 3 の 1 ～ 3）。なお、本件相続に係る共同相続人は、本件被相続人の配偶者である A 氏（以下「本件配偶者」という。）、本件被相続人の長男である原告、本件被相続人の長女である B 氏（以下「本件長女」という。）及び本件被相続人の次男である C 氏（以下「本件次男」という。）の 4 名（以下「本件相続人ら」という。）である（乙 10）。

本件各土地の概要及び現況等は以下のとおりであり、その位置関係は「字図（地番現況図）情報」（別紙 3 の 2〔乙 4〕）のとおりであるところ（なお、以下、本件各土地の北側の接面道路を「本件接面道路」という。）、本件各土地が所在する福岡市東区●●は、本件相続開始時点において、倍率地域であり（乙 5）、かつ市街化区域（乙 6〔1、2 及び 4 枚目〕）であった。

(1) ●●土地（以下「本件土地 1」という。）

ア 概要

登記記録上、本件相続開始時の地積は 830 m²（実測地積は 830.02 m²）、地目は「田」であった（乙 3 の 1 及び 3 の 4）。

イ 本件相続開始時の現況

D による農地利用状況調査の結果、本件相続開始時を含む平成 28 年～平成 30 年の利用状況は、「遊休農地でない」というものであった（乙 8）。

本件相続開始時の現況は、「字図（地番現況図）情報」（別紙 3 の 2）及び福岡国税局財務事務官作成の調査報告書（乙 9 の 1 別紙①及び④の写真、9 の 2）のとおりであり、西側が本件土地 2 と接している一方、本件土地 3 とは接していない。

(2) ●●土地（以下「本件土地 2」という。）

ア 概要

登記記録上、本件相続開始時の地積は 273.95 m²、地目は「宅地」であった（乙 3 の 2 及び 3 の 5）。

イ 本件相続開始時の現況

(ア) 土地には、登記記録上、1 階の床面積が 65.60 m²、2 階の床面積が 16.10 m² で鉄骨造スレート葺 2 階建ての倉庫（以下「本件倉庫」という。）が建築されている（乙 3 の 6）。

本件倉庫の現況床面積（1 階）は、地図上の実測値からすると、登記記録上の数値の約 2 倍、本件土地 2 の地積の約半分に当たる約 130 m² である（乙 9 の 1 別紙⑨参照）。

なお、本件倉庫の所有者は、原告ではなく、本件相続に係る訴外共同相続人のうちの一人である（乙 3 の 6）。

(イ) 西側が本件土地 3 と、東側が本件土地 1 と、それぞれ接している（乙 4）。

(3) ●●土地（以下「本件土地 3」という。）

ア 概要

登記記録上、本件相続開始時の地積は 115 m²（実測地積は 115.50 m²）、地目は

「田」であった（乙３の３及び３の５）。

イ 本件相続開始時の現況

Dによる農地利用状況調査の結果、本件相続開始時を含む平成２８年～平成３０年の利用状況は、「遊休農地でない」というものであった（乙８）。

本件相続開始時の現況は、「字図（地番現況図）情報」（別紙３の２）及び福岡国税局財務事務官作成の調査報告書（乙９の１別紙③及び⑥の写真並びに９の２）のとおりであり、東側が本件土地２と接しているが、本件土地１とは接していない。

２ 相続税の申告及び更正処分等

（１）相続税の申告

本件相続人らは、香椎税務署長に対し、平成３０年６月１９日付けで、本件税理士を通じ、本件相続に係る相続税の申告書を提出した（乙１０。以下、同申告書に係る申告を「本件申告」という。）。

本件申告において、本件相続により原告が取得した本件各土地の評価額は、丙不動産鑑定士作成の平成３０年６月１１日付け不動産鑑定評価書（本件鑑定書）に基づいて１６２０万円とされていた（甲２〔３枚目〕、乙１０〔７枚目〕）。

（２）相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分

香椎税務署長は、本件税務調査の結果に基づき、原告に対し、本件各土地の評価において評価通達によることができない特別な事情がないことから、本件各土地の評価は、評価通達に基づき、地目の別に行うべきであるとして、令和３年８月２０日付けで相続税の更正処分及びそれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、令和４年６月２９日付け再調査決定により一部取り消される前のもの）を行った（甲１）。上記各処分において、本件各土地の評価額は、本件土地１が２４５９万２６６２円、本件土地２が１０１３万９９５７円、本件土地３が１５０万６１２０円（同６枚目）の合計３６２３万８７３９円とされた。

３ 本件税務調査の経緯

（１）令和２年１０月１５日

本件税務調査の担当者（以下「本件担当者」という。）は、原告の自宅において、原告及び原告の税理士（以下「本件税理士」という。）に対し、①本件各土地について不動産鑑定士に鑑定評価を依頼した経緯、②本件各土地の隣接地の評価、③福岡市が平成２９年に本件土地１の隣接地に対して行った買収の経緯等について聴取した（乙１２〔１枚目〕、１３の１）。

（２）令和２年１１月１３日

本件担当者は、香椎税務署において、本件税理士と面談し、本件申告における本件各土地の評価の検討に当たり、①本件鑑定書による評価内容を問題にするのではなく、土地の評価に当たっては、評価通達によることが不合理と認められる特別な事情がない限り、評価通達により評価すべきである旨の処分行政庁の見解を伝えた上で、②当該特別な事情の有無及びその具体的な内容、③本件相続と同じ年に道路用地として買収された本件各土地の隣接地の評価額よりも本件鑑定書による鑑定評価額がかなり低いことについて検討したか否か、④評価通達２４－４による評価（広大地評価）の検討資料の有無等について確認し、本件相続時を基準として本件各土地の評価を個別に行うと、評価額の合計が約４３００万円になる旨を伝えた（乙１２〔２枚目〕、１３の２）。

（３）令和２年１１月１６日

本件担当者は、本件各土地の評価額について、原告側の見解をまとめた、発信元を本件税理士とする令和2年11月13日付けの文書を受領した（乙12〔2枚目〕、13の3）。

（4）令和2年11月18日

本件担当者は、本件税理士から、電話で、本件鑑定書の内容に疑問があるなら指摘してほしい旨を要望され、同内容に問題があるということではなく、特別な事情がなければ評価通達に基づいた評価が妥当である旨を伝えた上で、前記（2）の特別な事情についての意見を聴取し、評価通達に基づく評価額が鑑定評価額を上回っていることも上記特別の事情に該当する旨の意見につき、鑑定に至った事情について検討する旨の処分行政庁の見解を伝えるなどした（乙12〔2枚目〕、13の4）。

（5）令和2年11月25日

本件担当者は、本件税理士に対し、電話で、①本件各土地の評価は評価通達によることが妥当であり、同通達24-4による評価（広大地評価）をした場合の評価額と本件鑑定書による鑑定評価額との差額が1000万円程度になること等、②鑑定評価によらざるを得ない特別な事情が認められない限り、評価通達により評価すべき旨の処分行政庁の見解、③上記特別な事情の判断要素につき本件税理士が挙げた事情は考慮されないこと等をそれぞれ伝えた（乙12〔2枚目〕、13の5）。

（6）令和2年12月21日

本件担当者は、本件税理士から、電話で、本件税務調査に係る検討結果の提示時期について確認を受け、評価通達24-4による評価（広大地評価）の可否等調査事項について検討中であり、具体的な時期を示すことはできない旨を回答した（乙12〔4枚目〕、13の6）。

なお、その際、本件担当者は、本件税理士から、現時点での問題点について指摘するよう求められたため、鑑定評価の具体的な項目に問題があると言っているのではなく、鑑定評価によるべき特別な事情が見当たらないことから評価通達による評価が妥当である旨の処分行政庁の見解を回答した（乙13の6）。

（7）令和2年12月28日

本件担当者は、本件税理士に対し、評価通達の定めによらない財産評価がされる場合が例外的であることを判示した裁判例等に関する資料を送付した（乙12〔4枚目〕、同13の7）。

（8）令和3年1月4日

本件担当者は、電話で、本件税理士からの前記（7）の資料の趣旨等についての問合せに対して回答するとともに、本件各土地の評価について、鑑定評価によるべき特別な事情が認められないため、評価通達による評価が妥当である旨の処分行政庁側の見解を伝えた（乙12〔5枚目〕、同13の8）。

（9）令和3年1月6日

本件担当者は、前記（7）の資料について本件税理士が検討した内容等が記載された、本件税理士を発信元とする令和3年1月4日付けの文書を受領した。同文書には、本件税理士による、前記（7）の資料に掲載された裁判例に関するコメントや、評価通達ではなく鑑定書での申告が認められた裁判例等を整理した内容等が記載されていた。（乙12〔5枚目〕、同13の9）

（10）令和3年1月7日

本件担当者は、本件税理士に対し、電話で、本件税理士から送付された前記（9）の文書の

内容を検討する旨等を伝えた（乙１２〔５枚目〕、同１３の１０）。

(11) 令和３年１月１４日

本件担当者は、本件税理士に対し、電話で、本件税務調査の結論の提示時期について検討中である旨を回答した（乙１２〔５枚目〕、同１３の１１）。

(12) 令和３年１月１５日

本件担当者は、本件税理士との間で、電話で、前記（９）の文書に記載された裁判例の判示事項を踏まえ、協議した（乙１２〔５枚目〕、同１３の１２）。

(13) 令和３年２月１８日

本件担当者は、本件税理士に対し、電話で、本件各土地の評価に関して、①相続税法２２条に規定する時価についての考え方、②評価通達ではなく鑑定評価によるべき特別な事情に該当すると考えられる事項、及び③鑑定評価の内容について検討が必要であるか否かの３点について、原告側と処分行政庁側の双方の見解を整理した。本件担当者は、調査終了の時期について、検討中であり具体的には言えない旨を回答した（乙１２〔６枚目〕、同１３の１３）。

(14) 令和３年４月２０日

本件担当者は、本件税理士から、電話で、本件税務調査の進行状況について確認を受け、慎重に検討中である旨を伝えた（乙１２〔６枚目〕、同１３の１４）。

(15) 令和３年６月２３日

本件担当者は、本件税理士に対し、電話で、本件税務調査の結果の概要につき、①本件各土地の評価については、特別な事情が認められないため評価通達によることが妥当であり、②本件各土地は評価通達２４－４の広大地には該当せず、③一体的にではなく一筆ごとに評価を行うべきこと等を、本件税理士に説明した（乙１２〔７枚目〕、同１３の１５）。

(16) 令和３年６月２９日

本件担当者は、本件税理士の事務所において、原告の同意を得た上で、本件税理士に対し、本件税務調査に係る調査結果の説明を行った（乙１２〔７枚目〕、同１３の１６）。

４ 再調査決定、審査請求及び裁決等

(１) 再調査決定

本件相続人らは、令和３年１１月１８日付けで、香椎税務署長に対し、前記２（２）の各処分についての再調査の請求書を提出した（乙１１）。これを受けて、香椎税務署長は、令和４年６月２９日付けで、本件相続人らのうち１名の請求を却下し、それ以外の者に対する前記（２）の処分を一部取り消す旨の再調査決定（以下「本件再調査決定」という。）をした（乙１）。なお、前記（２）の各処分における本件各土地の評価額は、本件再調査決定後においても変動していない（乙１〔３４及び３５頁〕）。

(２) 審査請求及び裁決

ア 原告は、本件長女及び本件次男とともに、本件各処分について、国税不服審判所長に対し、令和４年８月４日付けで審査請求をした（甲３〔５頁〕）。

イ 国税不服審判所長は、前記アの審査請求のうち原告に対する本件各処分に係るものにつき、令和５年５月１８日付けで、本件申告により原告が算出した納付すべき税額を下回る部分の取消しを求める部分を却下し、その余の部分棄却する旨の裁決をした（甲３）。

(３) 本件訴えの提起等

ア 原告は、令和４年１０月２７日、国家賠償請求に係る訴えを提起した。

イ 原告は、令和5年7月10日、本件各処分取消しを求める訴えを提起した。なお、当裁判所は、同年9月14日、当該訴えに前記アの訴えの口頭弁論を併合した。

5 本件鑑定書の概要

本件鑑定書（甲2）は、価格時点を平成29年9月●日とし、市場性を有する不動産について、現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場で成立するであろう市場価値を表示する適正な価格、すなわち「正常価格」を前提とした評価を行うとして（2頁）、要旨次のような評価をして、本件各土地の正常価格（鑑定評価額）を1620万円とした（1頁・19頁）。

（1）対象不動産の種類類型（2頁）

宅地見込地（広大地）

都市計画法4条12項に規定する転換後・造成後の戸建て住宅用地

（2）評価方法（9頁）

本件は、「宅地見込地」（広大地）の評価として、控除方式を適用し、価格時点における転換後・造成後の想定更地価格に有効宅地化率を乗じ、開発面積に即した標準的な造成工事費及び発注者が直接負担すべき通常の付帯費用等を控除して求めた。

更に宅地見込地としての熟成度修正（宅地開発の蓋然性）に個別要因を考慮した価格（積算的価格）を標準として鑑定評価額を決定した。

（3）転換後・造成後の更地価格（標準画地の価格。9～15頁）

標準画地（幅員6m舗装区画道路に面する地積210㎡）を設定し、取引事例比較法による比準価格を標準とし（試算価格としての比準価格4万0500円/㎡）、県基準地価格との比準による価格を比較考量の上、標準画地の価格を4万円/㎡と判定した。

（4）控除方式の適用（積極的価格。16～18頁）

別紙3-4のとおり、転換後・造成後の想定更地価格から造成工事費等を控除して求めた価格に宅地見込地としての熟成度修正を行い、積算的価格を1620万円（1万3300円/㎡）と判定した。

（5）鑑定評価額の決定（19頁）

求められた積算的価格の精度は、宅地としての有効利用度、開発及び販売に要する期間及び造成工事費等の把握の適否による。また、当該手法は、具体的に開発申請がされた場合には、行政指導等により造成計画や開発工事の内容等が変更されることがある。

しかし、宅地見込地としての市場性と対象不動産の利用形態に即した実行可能な開発計画を基礎として求めたもので妥当であると判断する。

そこで、積算的価格をもって鑑定評価額を1620万円と決定した。

以上

本件各処分の根拠及び適法性について

1 本件各土地の課税価格の算出過程について

5 本件更正処分において、評価通達の定める評価方法に基づいてされた本件各土地に係る各相続税の課税価格の算出過程は、以下のとおりである。

(1) 評価単位である地目の別について（評価通達 7）

土地の価額は、原則として地目の別に評価され、地目の判定は、課税時期の現況によるところ（評価通達 7）、本件各土地の地目等については、以下のと
10 おりとなる。

ア 本件土地 2：宅地

その約半分が本件倉庫の敷地として利用され（地積約 273.95㎡のうち本件倉庫 1 階の現況床面積は約 130㎡）、その余の部分はコンクリート及び砂利で整地されている現況に照らせば、「建物の敷地及びその（中略）
15 効用を果すために必要な土地」といえ、「宅地」に該当する（評価通達 7 注書き、不動産登記事務取扱手続準則 68 条(3)・乙 15〔28 頁～〕）。

イ 本件土地 1 及び本件土地 3：市街地農地

いずれも用水が利用されておらず（本件土地 1 につき乙 9 の 1 別紙①及び④、本件土地 3 につき乙 9 の 1 別紙③及び⑥参照）、遊休農地ではない（乙
20 8）という現況に照らせば、登記記録上の地目（「田」。「農耕地で用水を利用して耕作する土地」評価通達 7 注書き、不動産登記事務取扱手続準則 68 条(1)・乙 15〔28 頁～〕）ではなく、「農耕地で用水を利用しないで耕作する土地」といえ、「畑」に該当するところ（評価通達 7 注書き。不動産登記事務取扱手続準則 68 条(2)・乙 15〔28 頁～〕）、市街化区域に所在
25 することから（評価通達 36-4(2)。乙 2〔246 頁〕、15〔258 頁〕）、農地のうち「市街地農地」（評価通達 34(4)）に分類される（乙 2〔245

頁〕、15〔244、245頁〕）。

(2) 評価単位について（評価通達7-2）

土地の価額は、評価単位ごとに評価することとされているから（評価通達7-2。乙2〔230頁〕、15〔35頁〕）、本件各土地については、宅地である本件土地2と、いずれも農地ではあるが互いに接していない本件土地1及び本件土地3のそれぞれについて（評価通達7-2(2)ただし書。乙2〔230頁〕、15〔35頁〕）、一つずつ評価単位となり、個別に評価される（甲2〔6枚目〕）。

(3) 本件各土地の各評価額について

本件各土地につき、個別に財産評価をした算定過程は、以下のとおりである（別表2～4参照）。

ア 本件土地2（別表3）

地目は「宅地」である。評価通達所定の宅地の評価方式（倍率方式。評価通達11、21、21-2）に従い算定すると、別表3のとおり、1013万9957円となる（甲2〔7枚目〕）。

イ 本件土地1（別表2）及び本件土地3（別表4）

いずれも地目は農地である「畑」であり、このうち「市街地農地」に分類される。

評価通達所定の市街地農地の評価方式（宅地比準方式。評価通達40）に従い算定すると、本件土地1につき、別表2のとおり、2459万2662円となり、本件土地3につき、別表4のとおり、150万6120円となる（甲2〔7、8枚目〕）。

2 本件各処分根拠

被告が本訴において主張する原告の相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表6「課税価格等の計算明細表」に記載したとおりであり、その計算根拠の詳細は、次のとおりである。

(1) 課税価格の合計額(別表6順号12の「合計額」欄の金額)

【1億3416万7000円】

上記金額は本件相続人らが本件相続によりそれぞれ取得した下記アの財産の価額(別表6順号8の各人欄の金額)から本件相続人らが負担した下記イの債務等の金額(同表順号9の各人欄の金額)を控除した金額(同表順号10の各人欄の金額)に、本件相続人らが取得した下記ウの贈与財産価額(同表順号11の各人欄の金額)を加算した金額につき通則法118条1項の規定により各人ごとに1000円未満の端数金額を切り捨てた後の各人の課税価格(同表順号10の各人欄の金額)を合計した金額である。

ア 相続により取得した財産の価額(別表6順号8の「合計額」欄の金額)

【4億4718万6581円】

上記金額は、本件相続人らが本件相続により取得した財産の総額であり、下記(ア)～(キ)の合計額である。

(ア) 土地の価額(別表6順号1の「合計額」欄の金額)

【2億9216万2453円】

上記金額は、本件相続人らが本件相続により取得した土地の価額の合計額であり、その明細は別表7「土地の明細」に記載したとおりである。

このうち、同表順号1～3の各土地の価額の算定過程は、別表1「本件各土地の評価の明細」の「被告主張」欄のとおりであり、評価通達の定めに従って算定したものである。

(イ) 家屋の価額(別表6順号2の「合計額」欄の金額)

【7438万6794円】

上記金額は、本件配偶者及び原告が本件相続により取得した家屋の価額の合計額であり、「土地・家屋公課証明書」(乙34)の「家屋」欄の東区●●●●(乙34〔2枚目〕)、東区●●●●(乙34〔2枚目〕)、早良区●●●●(乙34〔6枚目〕)

の各建物の「評価額」欄の金額に、平成29年の福岡県の財産評価基準書（乙35）における家屋の固定資産税評価額に乗ずる倍率「1.0」を乗じた金額である（評価通達89・乙2〔257頁〕）。

なお、本件更正処分のとおり、本件被相続人の居宅に施された改修工事に係る金額555万7582円については、本件相続税に係る財産であるとは認められないため、家屋の価額には含めない。

(ウ) 事業用財産の価額（別表6順号3の「合計欄」の金額）

【117万8275円】

上記金額は、原告が本件相続により取得した事業用財産の価額の合計額であり、本件申告書（乙10）第15表の「事業（農業）用財産」「計」欄の「各人の合計」欄の金額と同額である（乙10〔16枚目〕）。

(エ) 有価証券の価額（別表6順号4の「合計額」欄の金額）

【336万9640円】

上記金額は、原告が本件相続により取得した有価証券（上場株）の価額の合計額であり、本件申告書（乙10）第15表の「有価証券」「計」欄の「各人の合計」欄の金額と同額である。

(オ) 現金預貯金等の価額（別表6順号5の「合計額」欄の金額）

【6739万5130円】

上記金額は、本件配偶者及び原告が本件相続により取得した現金預貯金等の価額の合計額であり、本件申告書（乙10）第15表の「現金、預貯金等②」欄の「各人の合計」欄の金額と同額である（乙10〔16枚目〕）。

(カ) 家庭用財産の価額（別表6順号6の「合計額」欄の金額）

【5万円】

上記金額は、本件配偶者が本件相続により取得した家庭用財産の価額の合計額であり、本件申告書（乙10）第15表の「家庭用財産②」欄の「各人の合計」欄の金額と同額である（乙10〔16枚目〕）。

(キ) その他の財産の価額 (別表 6 順号 7 の「合計額」欄の金額)

【864万4289円】

上記金額は、本件相続人らが本件相続により取得した財産（相続により取得したものとみなされる財産を含む。）であり、下記 a ～ c の金額の合計金額であり、本件申告書（乙 10）第 15 表の「その他の財産」「計」欄の「各人の合計」欄の金額と同額である。

a 建物更生共済（損害保険契約）に関する権利の価額

【239万1137円】

損害保険契約に関する権利については、相続開始時点の解約返戻金相当額で評価を行う（乙 36（笹岡宏保・具体事例による財産評価の実務－相続税・贈与税－Ⅱ（平成 25 年 2 月改訂）・2285 及び 2286 ページ））。

上記金額は、本件相続人らが本件相続により取得した損害保険契約に関する権利の価額の合計額である（乙 10〔9、10 枚目〕）。

b 前記 a 以外の財産

【625万3152円】

上記金額は、本件配偶者及び原告が本件相続により取得した前記 a 以外のその他の財産の価額の合計額である（乙 10〔9、10 枚目〕）。

c 代償財産

【2000万円、▲2000万円】

原告は、本件次男及び本件長女に対して 2000 万円の代償金を支払い、本件長女は 1500 万円、本件次男は 500 万円を代償金として取得した（乙 10〔10 枚目〕）。

イ 債務等の金額 (別表 6 順号 9 の「合計額」欄の金額)

【3億1501万7942円】

上記金額は、本件被相続人に係る債務及び葬式費用のうち、原告の負担に

属する部分の金額の合計額である（乙1〔4枚目の「(2) 相続税の総額の計算」の「債務及び葬式費用の金額」欄の「⑥再調査決定後の額」欄））。

ウ 純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額

【200万円】

5 上記金額は、本件配偶者及び原告が、相続税法19条の規定に基づき、贈与により取得した財産の価額の合計額であり、本件申告書（乙10）第15表の「純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額」の「各人の合計」欄の金額と同額である。

(2) 納付すべき相続税額

10 本件相続人らの納付すべき本件相続税の額は、相続税法15条～17条の各規定に基づき、次のとおり算定したものである。

ア 課税遺産総額（別表8順号3の金額）

【8016万7000円】

15 上記金額は、前記(1)の課税価格の合計額1億3416万7000円（別表6順号12「課税価格」欄の合計額及び別表8順号1の金額）から、相続税法15条の規定により、3000万円と、600万円に本件相続人らの数である4を乗じた金額2400万円との合計額5400万円（別表8順号2の金額）を控除した後の金額である。

イ 法定相続分に応ずる取得金額（別表8順号5の各人欄の金額）

20 (ア) 本件配偶者（法定相続分2分の1）	4008万3000円
(イ) 原告（法定相続分6分の1）	1336万1000円
(ウ) 本件長女（法定相続分6分の1）	1336万1000円
(エ) 本件次男（法定相続分6分の1）	1336万1000円

25 上記各金額は、相続税法16条の規定により、本件相続人らが前記アの金額を民法900条の規定による相続分（別表8順号4の各人欄の割合）に応じて取得したものとした場合の各人の取得金額（ただし、相続税法基

本通達16-3(乙33)の取扱いにより、各相続人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の金額)である。

ウ 相続税の総額(別表6順号13の「合計額」欄の金額及び別表8順号7の金額)

【1052万9000円】

(ア) 本件配偶者(税率20%・控除額200万円)

601万6600円

(イ) 原告(税率15%・控除額50万円)

150万4150円

(ロ) 本件長女(税率15%・控除額50万円)

150万4150円

(ハ) 本件次男(税率15%・控除額50万円)

150万4150円

上記金額(1052万9000円)は、前記イの(ア)～(ハ)の各金額に、それぞれ相続税法16条に定める税率(累進税率。乙10〔4枚目下部の「相続税の速算表」参照〕)を乗じて算出した各金額(別表8順号6の各金額。上記(ア)～(ハ)の各金額)の合計額(ただし、相続税法基本通達16-3(乙33)の取扱いにより、合計額の100円未満の端数を切り捨てた金額)である。

エ 本件相続人らの算出税額(別表6順号15の各人欄の金額)

(ア) 原告 530万8487円

(イ) 本件長女 117万7152円

(ロ) 本件次男 121万3958円

上記各金額は、相続税法17条の規定により、前記ウ(相続税の総額。別表6順号13)の金額に、本件相続人ら各人の課税価格(別表6順号12の各人欄の金額)が前記(1)の課税価格の合計額に占める割合(同表順

号14の各人欄の割合)をそれぞれ乗じて算出した各金額(別表6順号15の各人欄の金額)である。

オ 本件相続人らの納付すべき相続税額(別表6順号16の各人欄の金額)

(ア) 原告	530万8400円
(イ) 本件長女	117万7100円
(ロ) 本件次男	121万3900円

上記各金額は、前記エの本件相続人らの算出税額について、通則法119条1項の規定により、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

10 3 本件更正処分の適法性

被告が本訴において主張する原告の納付すべき相続税の金額は、前記2(2)オのとおりであるところ、この金額は、本件更正処分における原告の納付すべき相続税額と同額であるから(乙1〔4枚目の「(1) 課税標準等及び税額等」の「納付税額(㉑-㉒-㉓-㉔)」欄の「㉕再調査決定後の額」欄)、本件更正処分は適法である。

4 本件賦課決定処分の根拠及び適法性

本件更正処分は適法であるところ、原告は、本件相続税の課税価格及び納付すべき相続税額を過少に申告していたものであり、そのことについて通則法65条(令和2年法律第8号による改正前のもの。以下同じ。)4項に規定する正当な理由は存しないから、原告に対しては、通則法65条1項の規定により過少申告加算税が賦課されることとなる。

原告に課されるべき過少申告加算税の額は、本件更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額200万円(前記2(2)オ(ア))の原告の納付すべき相続税額530万8400円から、本件申告における原告の納付すべき相続税額330万0500円(乙10〔2枚目「㉗申告期限までに納付すべき税額」欄〕)を控除した後の金額につき、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数

を切り捨てた後の金額)に、通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額20万円となり、この金額は本件賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であるから(乙1〔4枚目の「(3) 加算税」の「⑤ 加算税の額」欄の過少申告加算税に係る「○B再調査決定後の額」欄))、本件
5 賦課決定処分は適法である。

以上

当事者の主張

1 争点1 (本件各土地の評価額 (課税価格))

(被告の主張)

(1) 判断枠組みについて

①評価対象の不動産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、②当該不動産の相続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、同課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算出することのできない「特別の事情」の存しない限り、相続時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価 (相続税法 22 条) を上回るものではないと推認される。

(2) 本件更正処分における評価対象である本件各土地に適用された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するものであること

本件更正処分において本件各土地に適用された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ことについては原告も特段争っていないが、宅地及び市街地農地に係る具体的な評価方法については、以下のとおり、一般的な合理性を有する。

ア 本件土地 2 (「宅地」) の評価方法 (倍率方式) の合理性

倍率方式は、市街地的形態を形成する地域にある宅地以外の宅地の時価を算定する方法として合理性を有するものである (東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決・税務訴訟資料 268 号順号 13131)。

イ 本件土地 1 及び本件土地 3 (「市街地農地」) の評価方法 (宅地比準方式) の合理性

宅地比準方式は、市街地農地の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る (東京地裁平成 30 年 9 月 27 日判決・税務訴訟資料

268号順号13196。同判決は、東京高裁平成31年3月19日判決・税務訴訟資料269号順号13255において維持され、最高裁令和元年9月5日第一小法廷決定・税務訴訟資料269号順号13307において上告不受理により確定している。）。)

5 (3) 本件各土地の課税価格は評価通達に定められた評価方法に従って決定されていること

本件更正処分において、本件各土地の課税価格は、別紙4記載1のとおり、評価通達に定められた評価方法に従って決定された。なお、原告が主張する点については、次のとおりである。

10 ア 一団の土地（評価通達7ただし書き）に当たらないこと

次のとおり、本件各土地については、一体として畑としての効用を有していたとはいえず、評価通達7ただし書の「一体として利用されている一団の土地」に当たらない。

15 (ア) 本件各土地が「一体として利用されている一団の土地」に当たるといえるためには、「宅地」である本件土地2上に存在する本件倉庫が、「畑」である本件土地1及び3の附属設備として利用され、本件各土地が一体として畑としての効用を有していたことが必要になる。

20 しかし、本件相続開始の時点で、本件被相続人には、水稻の販売による収入があり、コンバインや乾燥機（穀物乾燥機）及び田植機といった稲作で使用される農業用機械を有していたところ、これらの機械を保管していた場所は、本件倉庫以外には見当たらないため、同倉庫であったと考えられ、「畑」である本件土地1及び3において使用されることがない稲作用の農業用機械が本件倉庫に保管されていたことからすれば、本件倉庫が所在する本件土地2の土地を含む本件各土地については、一体として畑の効用を有していたとはいえず、評価通達7ただし書の「一体として利用されている一団の土地」に当たらない。

25

(イ) 本件土地2は、コンクリートや砂利によって整地がなされており、本件土地1及び3とは外観上区別される上、本件各土地の間は樹木等によって区切られ、本件倉庫の扉が本件土地1の方角を向いているために、本件土地2から本件土地3へ農機具を搬入しようとするれば、本件接面道路を通らなくてはならないなど、本件各土地を一体利用するには一定の支障もあることがうかがわれる。本件各土地は、その物理的な状況からしても、「一体として利用されている一団の土地」に当たらない。

(ウ) 本件土地2は、都市計画法上の第1種住居地域（同法8条1項1号）内に存在するため、住宅等を建築することが可能であるところ（建築基準法48条5項本文及び別表第2（ほ）参照）、本件接面道路との接地面は約20mあり、約273㎡もの広い台形状の土地であり、その形状については、極端に長細いとか奥行きが長いなどといった特異なものでもないから、通常の宅地と同様に、単独で戸建住宅の敷地として利用することが可能であり、その宅地としての効用は特段劣るものではない。

(エ) なお、評価通達7ただし書の「一体として利用されている一団の土地」に該当するか否かを判断するに当たっては、課税時期である相続開始時点における実態によることとなり、不動産鑑定評価における最有効使用の原則によることにはならない。また、本件土地1及び3の地目はいずれも畑であり、原告も、本件各土地全体を主たる地目である畑からなるものとして一団の土地として評価すべき旨を主張していることからすると、本件土地1及び3の効用として問題となり得るのは「畑」としてのみといえるから、「宅地として」の効用は、原告が主張する「畑」としての「一体として利用されている一団の土地」該当性判断には影響しない。

イ 都市計画河川予定地補正率を用いることは違法ではないこと

(ア) 租税要件明確主義に関する点について

租税要件明確主義の趣旨は、みだりに不明確な定めをなすと、行政庁に

一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねないことにある。都市計画河川予定地補正率の割合は、0.95～0.85であり、その幅はわずか0.1しかないから、少なくとも一般的・白紙的委任と評価されるようなものではない。また、都市計画河川予定地補正率は、一般に公表されてはいないが、納税義務者からの請求があれば開示されるものである。よって、都市計画河川予定地補正率を用いたことは、租税要件明確主義に反しない。

(イ) 租税平等主義に関する点について

都市計画河川予定地補正率が地方自治体ごとに定められているのは、河川整備対象地域ごとの実情に最も通暁している地方自治体が、その実情に応じた適正な固定資産評価基準額を算定するためであり、合理的な根拠に基づくものである（なお、都市計画河川予定地補正率が用いられることは、評価通達の予定するところである。）。よって、都市計画河川予定地補正率が用いられたことは租税平等主義に反するものではない。

(4) 原告主張の各事情は、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に当たらないこと

ア 河川氾濫の危険性

(ア) 評価通達40ただし書は、所定の倍率が明示されている場合に限り、当該市街地農地の評価は宅地比準方式によらず、当該農地の固定資産税評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価することにしたものにとどまるところ（乙20〔849頁〕）、平成29年分の倍率表（乙5）によれば、福岡市東区●●●●●●●●●●における畑の評価は、評価通達40ただし書の倍率方式ではなく、同本文の宅地比準方式で行うことが定められている（●●●●●●の「畑」欄には「市比準」と記載されており、これは、宅地比準方式で評価することを表す（乙7〔2枚目〕。）。）。

したがって、本件土地1及び3の評価において本来的に適用すべき通達
は、評価通達40ただし書ではなく、評価通達40本文である。

(イ) 評価通達40は、市街地農地の価額の評価を、「その農地が宅地である
とした場合の1㎡当たりの価額」を基礎に行うこととしており、この「農
地が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額は、「その付近にある宅地
について11（評価の方式）（評価通達11）に定める方式によって評価
した1㎡当たりの価額を基とし、その宅地とその農地との位置、形状等の
条件の差を考慮して評価するものとする」とされているところ（評価通達
40注書き）、評価通達11は、相続税評価において、「市街地的形態を
形成する地域にある宅地」については、路線価方式で評価を行い、それ以
外の宅地については、倍率方式で評価を行うことを定めている。また、上
記「それ以外の宅地」の評価方式である倍率方式における宅地の評価は、
「その宅地の固定資産税評価額に（中略）倍率を乗じて計算した金額によ
って評価する」（評価通達21-2）こととされている。

本件土地1及び3は、倍率地域にある市街地農地に該当するため、その
相続税評価額を算定するに当たっては、評価通達40本文（11、21-
2）に基づき、本件土地1及び3の付近にある宅地である本件土地2の固
定資産税評価額を基とし、その宅地とその農地との位置、形状等の条件の
差を考慮して、その農地が宅地であるとした場合の価額を求めることにな
る。そして、本件土地2の固定資産税評価額の算定に当たっては、固定資
産税の正面路線価等に都市計画河川予定地補正率（0.95）が乗算され
ているため、評価通達40本文（11、21-2）に基づく本件土地1及
び3の価額の評価に当たっても、本件土地2の価額を基にする以上は同様の
方法で算出することが当然に求められており、土地ごとに都市計画河川
予定地補正率が異なるとしても、「その宅地とその農地との位置、形状等
の条件の差を考慮」したもの（評価通達40注書き）といえる。

以上より、本件土地 1 及び 3 の相続税評価額の算定に当たり、都市計画河川予定地補正率を用いたことは、むしろ、評価通達の定める評価方法に基づくものといえる。

イ 接面道路の危険性

5 本件接面道路は、道路法上の道路である市道（ 号線）（道路法 8 条 1 項、同法 2 条 1 項、3 条 4 号）であるところ、その幅員は 4 ～ 7.5 m あり、福岡市道路の構造の技術的基準及び道路標識の寸法を定める条例（福岡市平成 25 年条例第 8 号。以下「福岡市道路構造条例」という。）5 条に照らして特段狭いものでもなく、その他通常の道路と比較して特異な形状といえるようなものではない。また、その規模に照らせば、中央線がなく
10 歩車分離の構造でないことは他の道路と異なるものでもない（福岡市道路構造条例 6 条、13 条参照）。そうすると、本件接面道路は、原告が主張するように、他の道路と比較して格段に交通事故の危険性が高いものではない。また、倍率方式において相続税評価額を算定するための前提となる固定資産税評価額は、まず、街路ごとに、街路条件等の事情が考慮されて路線価が設
15 定された上で、これに基づき、奥行、形状等の各土地の個別事情も踏まえて決定されるところ、上記街路は詳細に設定されており、道路の幅員や形状等の事情は十分に考慮されている。

よって、原告主張の事情は、特別の事情に当たらない。

ウ 新幹線の騒音

20 原告が引用する騒音測定結果は、本件各土地において、令和 3 年 7 月及び同年 11 月に 1 回ずつ、新幹線通過時に 70 デシベルを超える騒音が測定されたというものにすぎず、その測定方法等は不明であり、「新幹線鉄道騒音測定・評価マニュアル」（乙 24）において定められた測定・評価等の方法
25 に従ったものではないことから、適切な測定・評価等の方法に基づくものとはいえないため、これをもって、一時的にであれ本件各土地において環境基

準における基準値（70デシベル以下）を超える新幹線鉄道騒音が客観的に発生したとはいえない。よって、原告の主張は、前提を欠く。

エ 将来の都市計画道路の影響

相続税法22条は、財産の評価は「当該財産の取得の時における時価」による旨を規定しており、取得の時とは、相続税においては相続開始時（被相続人の死亡の日）をいうところ、原告のいう住環境の悪化は、相続開始時において現実⁵に生じている事情ではなく、また、将来発生するか否かの予測が容易かつ可能といえるほどのものでもないから、これを当然に考慮すべきとまではいえない。また、将来の開発計画があることにより地価が上昇又は下落¹⁰するということは経験則上あり得るところ、この点は、評価通達40、11(2)、21-2に基づいて参照することとなる固定資産税評価額の路線価において既に考慮されている、（なお、付近の都市計画道路の建設は、交通や生活環境の利便性の向上が図られるため、一般的には、付近の地価の上昇を基礎づける事情と位置づけられている。）。具体的には、原告のいう都市計画道路は¹⁵■■■■線であるところ（乙25）、その当初の計画は昭和21年4月20日に決定されており（乙26）、昭和44年5月20日及び平成25年3月25日に延長の変更はされているものの、本件各土地付近の地域（福岡市東区²⁰■■■■の地域）においては、昭和21年当時から変更されることなく都市計画道路の建設が予定されている。したがって、都市計画道路の建設の予定があり、その影響があることは、本件各土地の付近の土地における売買実例価額にも反映されていたことがうかがわれ、本件各土地の固定資産税評価額に係る路線価の設定に当たり、その影響は考慮されていたものと考えられる。

オ 地積が広大であること

本件各土地は、いずれも市街化区域に所在するところ、地積が1000㎡以上という「広大地」の要件を満たさない。また、本件各土地を「一体とし

て利用されている一団の土地」とみて一体的に評価する余地もない（上記(3)ア参照）。よって、本件各土地について、評価通達24-4はそもそも適用されない。

カ 本件鑑定書について

不動産鑑定士による鑑定評価額は、性質上一定の幅があり得ること等からすると、これが固定資産税評価基準により決定される価格を下回るというだけでは、特別の事情には当たらないとされるところ、評価通達もこれと同様と解される。そして、本件において、鑑定評価書による評価額は評価通達により決定される評価額を下回っているものの、この点のみをもって特別の事情があるとはいえず、その他、本件において考慮に値する事情もない。

- (5) 本件更正処分において、本件各土地の課税価格は、相続時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価（相続税法22条）を上回るものではないこと

以上によれば、本件各土地の課税価格については、前記(1)①・②の各要件をいずれも満たす上、前記(1)の「特別の事情」もないから、相続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ものではないと推認され、本件において、この推認を覆すような特段の事情もないことからすれば、本件各土地の課税価格は、相続時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価（相続税法22条）を上回るものではないというべきである。

(原告の主張)

- (1) 判断枠組みについて

争わない。

- (2) 本件更正処分における評価対象である本件各土地に適用された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するものであること

争わない。

(3) 本件各処分における本件各土地の価格の評価が評価通達の定める評価方法に基づくものではないこと

ア 一団の土地（評価通達7ただし書き）に当たること

5 (ア) 本件土地2は、登記地目及び固定資産税の課税地目は宅地であるが、道路に面して両側に市街地農地である本件土地1及び3と接しており、面積
273.95㎡の一部にある1階部分の床面積65.60㎡の倉庫（以下
「本件倉庫」という。）は両隣の農地で利用するための農機具や農作物を
保管するための農業用倉庫として、両隣の市街地農地と一体として所有者
10 自らの農業の用に供されており、本件各土地はフェンス等による物理的な
区分等はなされておらず、地続きで筆界が意識されることもない。また、
被相続人は毎年確定申告において、継続して農業所得の申告をしており、
被相続人の農業所得用の青色申告決算書にも農機具や農舎が記載されて
いる。他に被相続人所有の農業用倉庫は存在しないのであるから、本件
15 土地2に両隣の農地で利用する農機具やこれらの土地で採れた農作物等
を保管していることは明白である。

(イ) 本件倉庫は、農業用機械が保管されている「東側区画」と、畑作用の肥料等の資材が保管されている「西側区画」との二区画から構成され、「東側区画」は東側出入口から、「西側区画」は南側出入口から出入りする構造となっている。

20 本件倉庫東側区画内は、中央の1/3は畑の農作物出荷等に使う軽トラの駐車スペース、南側の1/3の半分は乾燥機（穀物乾燥機）の保管スペースで残りの半分は畑で使う草刈り機や噴霧器、工具等の保管スペース、そして、北側の1/3はコンバイン、田植機及び畑作用機械の保管スペースとなっている。したがって、本件倉庫は、その東側区画に占めるスペースの観点からは、畑作用機械の占める割合も小さくはないとはいえ、稲作
25 用機械の占める割合が上回っているが、使用頻度という観点からは、稲作

用機械は一年の内、一日だけの田植えや秋の数日間の稲刈り時という、トータルでも10日に満たないごく限られた日数だけ使用するのに対して、畑作用機械は一年を通じてほぼ毎日使用するものである。

また、本件倉庫西側区画には畑作用の肥料等の資材が保管されていた。

よって、本件倉庫は、本件土地1及び3における畑作用機械や肥料等の資材の保管のための付属設備として利用されており、利用実態に鑑みるなら、本件各土地は一体として畑としての効用を有していたといえる。さらに、本件土地2には農業用井戸があり、この井戸によって、本件土地1及び3での畑作用農業用水の確保ができています。

以上によれば、本件土地2は、本件土地1及び3と有機、密接、不可分の関係にあるといえる。

(ウ) 本件各土地が樹木等によって、区切られておらず、外観上、一体である。

なお、本件倉庫の東出入り次付近がコンクリートや砂利によって整理されているが、これは、本件土地1及び3の畑作の便宜のためである。

(エ) 本件倉庫東側区画に保管している畑作用機械を用いた本件土地3等での畑作業のためには、本件倉庫南側の通路を通して畑作用機械を搬入することが可能であり、これが最短ルートとなるので、本件各土地を一体利用する上で、特段の支障はない。

(オ) 不動産の鑑定評価における最有効使用の原則を前提とすれば、本件土地1は中途半端に広く、本件土地3は狭すぎるため、宅地としての単独利用の効用が劣っている。よって、本件各土地は、一体として利用されている一団の土地に当たる。

(カ) 以上より、本件各土地は、評価通達7ただし書きの「一団の土地」に当たるところ、これと異なる判断を前提とする本件各処分における本件各土地の評価は、評価通達の定める評価方法に基づくものではなく違法である。

イ 都市計画河川予定地の補正率を用いることは租税法律主義等に反する

こと

(7) 租税要件明確主義違反

仮に、都市計画河川予定地の補正率を使うことで河川氾濫の危険性を本件各土地の時価評価に反映し得るとしても、福岡市が独自に定めた都市計画河川予定地の補正率は一般に公表されていないことに照らせば、これを、
5 用いた計算方法を被処分者に強いることは、租税要件明確主義に反する。

(4) 租税平等主義違反

仮に本件各土地を個別に評価するとしても、本件各土地の内の市街地農地である本件土地1及び3の評価においては、評価通達40本文に依拠した計算式によって評価すべきことになるところ、処分行政庁は、評価通達
10 通達が想定していない、必ずしも全ての地方自治体で定められているわけではない、固定資産評価基準に基づき地方自治体が定める土地評価事務取扱要領にある都市計画河川予定地の補正率を国税の評価で任意に利用しており、これでは、どの市町村で相続が発生したかによって財産の評価が「異なる基準」で行われることになってしまうことから、租税平等主義に違反する。
15

(4) 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があること

ア 河川氾濫の危険性

本件土地1及び3のような倍率地域にある市街地農地の評価については、
20 評価通達40ただし書きで、「市街化区域内に存する市街地農地については、その農地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の売買実例価格、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ことができるもの」とされ、「その農地の固定資産税評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価」
25 されることになる。ところが、本件土地1及び3については、本来適用すべ

き、評価通達40ただし書きの「国税局長の定める倍率」が存在せず、「その農地の固定資産税評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価」することができず、処分行政庁も、「近傍の標準的な宅地の1㎡当りの評価額」を求める際に、一般には公表されていない福岡市特有の都市計画河川予定地の補正率を使っており、評価通達の定める評価方法により算定されたものとはいえない。このように、都市計画河川予定地の補正率という評価通達にはない未公表の市町村の税務事務取扱要領に特有の補正率を使った評価がされているという事実は、処分行政庁自身が、本件土地1及び3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（以下、単に「特別の事情」ということがある。）があると判断していることを意味する。

イ 接面道路の危険性

本件接面道路は、センターラインがなく歩車分離の道路構造でもない。そして、幅員は約4mと狭くへの字に曲がっている。ところが、大型トラックの迂回路になっていることから、大型トラックがすれ違う際に本件各土地敷地内に入り込んで重たい止め石を車輪で動かしてしまうような状況である。

したがって、歩道がない中で同じ道路に面する土地のなかでも交通事故の危険性が特に感じられる場所であり、そのような住環境への影響という本件各土地の個別事情は、同じ路線に面していれば同じ金額で計算することになる画一的な通達評価では十分に反映できない。このような事情は特別の事情に当たる。

ウ 新幹線の騒音

本件各土地は、新幹線高架から52mから60mに位置することから「JR山陽新幹線の通行に係る騒音等の補正（新幹線沿線地補正）」対象とするか否かの判断に関する「新幹線高架から50m以内」という固定資産税評価基準上記補正対象基準を充たしていない。しかし、昭和50年7月、環境庁

から「新幹線鉄道騒音に係る環境基準について」が告示され、同告示において、「主として住居の用に供される地域」の騒音レベルの「基準値」は「70デシベル以下」とされている（甲28参照。）ことから明らかなとおり、本来的には、新幹線の騒音による住環境への影響の有無は、騒音レベルによって判断されるべきものである。

本件各土地においては、新幹線通過時には住居の用に供される地域での騒音の環境基準である「70デシベル」を超える音量が計測されており（甲29参照。）、住環境が劣っているという評価となる客観的な事情が認められる。これは、新幹線高架との間には防音壁がなく、高架との間には遮蔽物がないことに縁由するものと推察され、現実には新幹線の騒音による住環境が劣っているという評価となる客観的な事情が認められる。このような事情は、本件鑑定書による時価と評価通達による評価方法による評価額に2倍以上の差を生じさせている原因の一つであるというべきであり、特別の事情に当たる。

エ 将来の都市計画道路の影響

本件各土地の近隣では都市計画道路の計画が決定されており、同工事後には、橋脚下の土地となってしまうため、橋の上からの粉塵が舞う、風通し・日照が遮られるという住環境の悪化が見込まれる。このような将来的な住環境の悪化は、①将来的な鉄道の新線・伸延計画、新駅計画、大規模再開発計画が、住環境にプラスの影響があるとして、不動産取引事例における地価上昇の要因となることは顕著な事実であること、②本件各土地近隣での都市計画道路計画については、計画決定後、土地収用の段階を経て、相続開始時点では工事着工となっており、「住環境の悪化という事情」は、将来の事情であっても確実に発生が見込まれるものであることを踏まえれば、土地の価格に影響を与える事情であることは明らかである。このような事情を評価通達による評価方法において考慮できないのであれば、特別の事情に当たるといえるべきである。

オ 地積が広大であること

本件各土地は、地積が合計1,219.47㎡あり、近隣地域における標準的な宅地の地積(210㎡)に比して著しく地積が広大な宅地であるため、評価通達の定める評価方法によって評価をする場合には、評価通達24-4の広大地補正率を用いて評価を行うことを検討すべきことになる。しかし、
5 広大地補正率は対象地の地積によって一律に補正率が決まる仕組みになっており、不整形地補正率は重ねて適用できず、造成費が実際にどの位かかるのか等の個別事情を十分に反映できない可能性が高くなるため、本件各土地のような三角形の不整形地で、道路との高低差や土地内の傾斜もあって現状農
10 地であるために宅地造成費が多額に必要になるという土地の個別事情を十分に反映できない。また、本件各土地を一体評価する場合には、基本的に筆毎に評価をする固定資産税評価で使われている福岡市の都市計画河川予定地補正率等を相続税の一体評価においてどのように修正して適用をするのか等も不明確である。

15 このように、本件各土地のような広大な土地については、評価通達の定める評価方法によっては考慮することに限界がある様々な事情があり、特別の事情がある。

カ 本件鑑定書を評価の前提とすべきこと

20 処分行政庁は、本件鑑定書の算定方法が「取引事例比較法による比準価格と開発法(控除方式)による価格を求め、両試算価格を関連づけて決定していない」ことを捉えて「不備がある」と指摘するが、本件各土地と同様な規模の大きな更地の取引事例に基づく「取引事例比較法」による比準価格を求
25 めていないことの一事をもって、本件各鑑定評価書の算定方法を不合理と断じることは失当である。「開発法(控除方式)」は、評価の過程で転換後・造成後の更地価格を求める際に、市場において発生した取引事例を分析して価格判定に反映させる「取引事例比較法」の手法が採り入れられていること

から、上記の国土交通省の「対象不動産に係る市場の特性等を適切に反映した複数の鑑定評価方式の考え方が適切に反映された一つの鑑定評価の手法」といい得る。

本件各土地は、住宅等の建物の建築密度である熟成度の程度が関係する「宅地見込地」に該当するところ、1000㎡以上と地積規模が大きく、市街化区域や建物が建て込んでいる既成市街地に農地や雑種地が見られる地域であることから、熟成度は高く、近隣地域に存する不動産の標準的使用の状況及び将来の動向並びに公法上の規制、対象不動産の画地条件等から開発分譲業者が都市計画法4条12項により戸建て住宅用地として開発行為を行い、転換後・造成後の戸建て住宅用地として利用することが最有効使用として合理的である。そこで、転換前の農地としての取引事例から接近する方法よりも転換後の宅地としての取引事例から接近する方がより市場の特性等を適切に反映することができ、本件鑑定書が「開発法（控除方式）」をベースとしたことは、上記の国土交通省の「対象不動産に係る市場の特性等を適切に反映した複数の鑑定評価方式の考え方が適切に反映された一つの鑑定評価の手法」に依拠したものと評価すべきものである。

よって、本件鑑定書は、不動産鑑定評価基準及び評価通達に依拠した合理性が認められるのであり、「算定方法の合理性に疑義がある」とした処分行政庁の判断には過誤がある。

(5) 小括

以上によれば、本件においては、①処分行政庁が評価通達の定める評価方法により適切な価格を算定しておらず、②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出することのできない特別の事情が存するのであり、他方で、本件鑑定評価書の算定方法には合理性が認められ、本件鑑定評価額こそが客観的な交換価値としての時価を示すものであることからすると、本件各土地の課税価格は、相続時における当該不動産の客観的な交換価値として

の適正な時価（相続税法２２条）を上回るというべきである。

2 争点２（本件税務調査の手続的違法性）

（原告の主張）

5 処分行政庁が、特別の事情の有無の判断をするに際して、本件鑑定書の内容を問題と考えているのであれば、その問題性について本件税理士に対して説明を行い、この点について議論の機会を設けるべきであったところ、次のとおり、処分行政庁は、本件税理士に対し、議論の機会等を設け、見解をすり合わせるなどの適切な過程を経ることなく、突然調査結果を伝えた。

（1）説明義務違反

10 処分行政庁と本件税理士とのやりとりの経過によれば、令和３年１月１５日に鑑定評価書の問題点が争点化されるに至ったと見るのが自然であり、処分行政庁は、同日から約１ヶ月後である同年２月１８日に「現在検討中」と回答していることから、遅くとも、この時点で担当者において、鑑定評価書の問題点について本件税理士に対して説明を行うべき義務があったにもかかわらず、こ
15 れを怠った。

（2）反論機会付与義務違反

処分行政庁と本件税理士とのやりとり経過によれば、処分行政庁は、広大地評価について本件税理士の主張が明確に否定された令和３年６月２３日の時点において、担当者から最低でも２週間程度期間を反論準備期間として設けるべき義務があったにもかかわらず、これを怠った。
20

（被告の主張）

質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り権限のある税務職員の合理的な
25 選択に委ねられているものと解される。そして、本件税務調査において、本件担当者は、本件各土地に適用される評価通達の定める評価方法によっては適正

な時価を適切に算出することのできない「特別の事情」の有無等や、本件各土地を一団の土地として評価することの可否（広大地としての評価）等について、必要かつ社会通念上相当な限度で、処分行政庁側の見解を伝えつつ、本件税理士から意見聴取するなどしたものであるから、本件税務調査の担当者による質問検査権の行使について、合理的な選択の範囲の逸脱があるとはいえず、本件税務調査の手續に違法はない。

(1) 原告主張の説明義務について

評価通達による評価方法によっては適正な時価を適切に算出することのできない特別の事情については、本件鑑定書による評価額が評価通達による評価額を下回っているのみで、その他考慮するに値する事実もないため、上記特別の事情は存しないといえるから、そもそも、本件更正処分において、本件各土地の評価をするに当たり、本件鑑定書の内容は、その前提になるものではなく、本件税務調査の担当者において上記内容について指摘する必要自体なかったにすぎない。よって、本件担当者が原告主張の義務を負っていたとはいえない。

(2) 原告主張の反論機会付与義務について

本件各土地は、その地目や地積等の客観的状況に照らし、その評価をするに当たり、これらを一団の土地として一体的に評価する余地はなく、評価通達24-4による評価（広大地評価）が適用される広大地に該当しないことは明らかであったといえるから、これらの点につき、本件担当者において、改めて質問調査権を行使し、処分行政庁の見解を示した上で原告側の意見を聴取する必要性自体なかった。

また、本件担当者による本件税理士に対する説明からも明らかなように、本件各土地に評価通達24-4による評価（広大地評価）が適用されるか否かは、本件税務調査において本件税理士から問題提起され、本件担当者においても継続的に検討していたことに加え、本件担当者は、本件税務調査に係る調査結果を説明する6日前には、本件税理士に対し、本件各土地が評価通達24-4の

「広大地」に該当しない旨を明確に説明していることからしても、原告側にこの点について意見を述べる機会は十分にあったというべきである。

よって、本件担当者が、原告主張の義務を負っていたとはいえず、これに違反したともいえない。

5 3 争点3（国家賠償法に基づく損害賠償請求の可否）

（原告の主張）

(1) 本件各処分の違法性等

上記2のとおり、本件処分は違法であり、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があり、また、処分行政庁は、評価通達の定める評価方法により適切な価格を算定していない上、本件各処分の前提となる本件税務調査は適正手続に反していた。他方で、本件鑑定書には合理性が認められ、その評価額こそが本件各土地の客観的な交換価値としての時価を示すものであった。

これらの事情を踏まえると、処分行政庁は、本件鑑定書の検討を行うに当たり、評価通達等に依拠した判断をすべき注意義務があったにもかかわらず、これを怠り、本件鑑定書について合理性に疑義がある旨の誤った判断をした過失がある。

よって、被告は、国家賠償法1条1項に基づき、原告に生じた損害を賠償すべき責任を負う。

20 (2) 損害額

ア 経済的損害額 226万0100円

原告は、違法な本件各処分により、本税金228万6500円、加算税金22万8000円及び延滞税金5万9600円、以上合計金257万4100円の支払を余儀なくされ、後に再調査を経て31万4000円の還付を受けたことを踏まえると、原告に生じた経済的損害額は金226万0100円となる。

イ 慰謝料 150万円

適正手続に反する本件税務調査によって、原告が被った精神的苦痛を慰謝するに足りる額は、150万円を下らない。

ウ 弁護士費用 40万円

エ 合計 416万0100円

(被告の主張)

否認し又は争う。

以 上

別紙6 別表1

本件各土地の評価の明細

本件各土地の内訳		原告主張	被告主張
本件各土地の評価方式		本件鑑定評価書による (甲第1号証)	評価通達による (詳細は別表2ないし4 のとおり)
●● ■■■■土地	財産評価額	16,200,000円	24,592,662円
●● ■■■■土地			10,139,957円
●● ■■■■土地			1,506,120円
本件各土地の財産評価額の 合計金額		16,200,000円	36,238,739円

別表5

(単位：円)

項目		区分	当初申告	更正処分等	再調査決定
年月日			法定申告期限内	令和3年8月20日	令和4年6月29日
各人の合計	取得財産の価額		433,651,540	452,744,163	447,186,581
	債務及び葬式費用の金額		314,870,542	314,870,542	315,017,942
	純資産価額		118,780,998	137,873,621	132,168,639
	贈与加算価額		2,000,000	2,000,000	2,000,000
	課税価格		120,779,000	139,872,000	134,167,000
	相続税の総額		8,185,800	11,527,600	10,529,000
本件配偶者	取得財産の価額		40,612,566	40,612,566	35,054,984
	債務及び葬式費用の金額		—	—	—
	純資産価額		40,612,566	40,612,566	35,054,984
	贈与加算価額		1,000,000	1,000,000	1,000,000
	課税価格		41,612,000	41,612,000	36,054,000
	納付すべき税額		0	0	0
	過少申告加算税の額				
原告	取得財産の価額		362,569,394	381,662,017	381,662,017
	債務及び葬式費用の金額		314,870,542	314,870,542	315,017,942
	純資産価額		47,698,852	66,791,475	66,644,075
	贈与加算価額		1,000,000	1,000,000	1,000,000
	課税価格		48,698,000	67,791,000	67,644,000
	納付すべき税額		3,300,500	5,587,000	5,308,400
	過少申告加算税の額			228,000	200,000
本件長女	取得財産の価額		15,000,000	15,000,000	15,000,000
	債務及び葬式費用の金額		—	—	—
	純資産価額		15,000,000	15,000,000	15,000,000
	贈与加算価額		—	—	—
	課税価格		15,000,000	15,000,000	15,000,000
	納付すべき税額		1,016,500	1,236,200	1,177,100
	過少申告加算税の額			21,000	16,000
本件次男	取得財産の価額		15,469,580	15,469,580	15,469,580
	債務及び葬式費用の金額		—	—	—
	純資産価額		15,469,580	15,469,580	15,469,580
	贈与加算価額		—	—	—
	課税価格		15,469,000	15,469,000	15,469,000
	納付すべき税額		1,048,400	1,274,800	1,213,900
	過少申告加算税の額			22,000	16,000

別表6 課税価格等の計算明細表

(単位: 円)

順号	区 分		合計額	本件配偶者	原告	本件長女	本件次男
1	取得財産の価額	土 地	292, 162, 453	15, 986, 548	265, 706, 325	0	10, 469, 580
2		家 屋	74, 386, 794	12, 543, 790	61, 843, 004	0	0
3		事業用財産	1, 178, 275	0	1, 178, 275	0	0
4		有価証券	3, 369, 640	0	3, 369, 640	0	0
5		現金預貯金等	67, 395, 130	150, 000	67, 245, 130	0	0
6		家庭用財産	50, 000	50, 000	0	0	0
7		その他の財産	8, 644, 289	6, 324, 646	▲ 17, 680, 357	15, 000, 000	5, 000, 000
8		合 計	447, 186, 581	35, 054, 984	381, 662, 017	15, 000, 000	15, 469, 580
9	債務等		315, 017, 942	0	315, 017, 942	0	0
10	差引純資産価額 (8-9)		132, 168, 639	35, 054, 984	66, 644, 075	15, 000, 000	15, 469, 580
11	贈与加算価額		2, 000, 000	1, 000, 000	1, 000, 000	0	0
12	課税価格		134, 167, 000	36, 054, 000	67, 644, 000	15, 000, 000	15, 469, 000
13	相続税の総額 (別表8順号7の金額)		10, 529, 000				
14	あん分 割合	「課税価格」の 各人の金額(12)		36, 054, 000	67, 644, 000	15, 000, 000	15, 469, 000
		「課税価格」の 合計額(12)		134, 167, 000	134, 167, 000	134, 167, 000	134, 167, 000
15	各人の算出税額 (13×14)			2, 829, 403	5, 308, 487	1, 177, 152	1, 213, 958
16	税額控除額			2, 829, 403			
17	納付すべき相続税額 (15-16)			0	5, 308, 400	1, 177, 100	1, 213, 900

(注) 1 順号12「課税価格」の各人の金額は、1,000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

2 順号17「納付すべき相続税額」の各人の金額は、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

3 「本件配偶者」については増差税額が生じないため更正処分はなされていない。

別表8 相続税の総額の計算明細表

(単位：円)

順号	区分	本件配偶者	原告	本件長女	本件次男
1	課税価格の合計額	134,167,000			
2	遺産に係る基礎控除額	54,000,000			
3	課税遺産総額(1-2)	80,167,000			
4	法定相続分	1 2	1 6	1 6	1 6
5	法定相続分に応ずる取得金額 (3の金額×4の法定相続分)	40,083,000	13,361,000	13,361,000	13,361,000
6	相続税の総額の基となる税額	6,016,600	1,504,150	1,504,150	1,504,150
7	相続税の総額	10,529,000			

(注) 1 順号1「課税価格の合計額」の金額は、別表6順号12「課税価格」の「合計額」欄の金額である。

2 順号2「遺産に係る基礎控除額」の金額は、「30,000千円+6,000千円×4人(相続税法15条2項に規定する相続人の数)」の算式により求められた金額である。

3 順号5「法定相続分に応ずる取得金額」の金額は、順号3「課税遺産総額」の金額に、順号4「法定相続分」の割合を乗じ(相続税法16条)、それぞれ1,000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

4 順号6「相続税の総額の基となる税額」の金額は、順号5「法定相続分に応ずる取得金額」の各人欄の金額に相続税法16条に定める率をそれぞれ乗じて算出した金額である。

5 順号7「相続税の総額」の金額は、順号6「相続税の総額の基となる税額」の各人欄の金額の合計額である。

別紙一覽、別紙 3－2～3－4、別表 2～4、7 省略