

平成29年9月29日判決言渡し

平成29年（行コ）第86号 固定資産評価審査決定取消請求控訴事件  
原審・大阪地方裁判所平成24年（行ウ）第177号（甲事件），同25  
年（行ウ）第76号（乙事件）

## 主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

## 事実及び理由

### 第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 甲事件

X市固定資産評価審査委員会が控訴人に対して平成24年3月22日付けでした原判決別紙1物件目録記載の家屋の家屋課税台帳に登録された平成21年度の価格についての審査の申出に対する決定のうち，6億4660万円を超える部分を取り消す。

- 3 乙事件

X市固定資産評価審査委員会が控訴人に対して平成25年2月4日付けでした原判決別紙1物件目録記載の家屋の家屋課税台帳に登録された平成24年度の価格についての審査の申出に対する決定のうち，5億4160万円を超える部分を取り消す。

- 4 訴訟費用は第1，2審とも被控訴人及び参加行政庁の負担とする。

### 第2 事案の概要

- 1 事案の骨子

- (1) 甲事件は，鉄骨鉄筋コンクリート造のホテルである原判決別紙1物件目録記載の家屋（以下「本件家屋」という。）に係る固定資産

税の納税義務者である控訴人が、家屋課税台帳に登録された本件家屋の平成21年度の価格（以下「平成21年度登録価格」という。）を不服として、X市固定資産評価審査委員会に対して審査の申出をしたところ、同委員会から一部を認め、その余を棄却する決定（以下「本件決定①」という。）を受けたため、本件決定①は固定資産評価基準に基づいて本件家屋を評価しているが、同基準の経過年数に応ずる減点補正率のうち、最終残価率が20%であることや新築時から最終残価率に至るまでの年数（以下「経過年数」という。）には一般的合理性がないなどと主張して、被控訴人を相手に、本件決定①のうち6億4660万円を超える部分の取消しを求める事案である。

(2) 乙事件は、控訴人が、家屋課税台帳に登録された本件家屋の平成24年度の価格（以下「平成24年度登録価格」という。）を不服として、X市固定資産評価審査委員会に対して審査の申出をしたところ、同委員会から申出を棄却する決定（以下「本件決定②」といい、本件決定①と併せて「本件各決定」という。）を受けたため、上記(1)同様に主張して、被控訴人を相手に、本件決定②のうち5億4160万円を超える部分の取消しを求める事案である。

(3) 原審は、控訴人の請求を全部棄却したため、控訴人は、これを不服として、本件控訴を提起した。

## 2 関係法令等の定め及び前提事実

原判決「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の2及び3欄（原判決3頁16行目～同9頁25行目）並びに原判決別紙2（原判決36頁～45頁）に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決37頁12行目の「昭和45年」の次に「（ただし、旧南区は昭和27年）」を加える。

### 3 争点及び争点に関する当事者の主張

争点及び争点に関する当事者の主張は、後記4及び5のとおり当審における控訴人の補充主張及び被控訴人（参加行政庁を含む。）の補充主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の4及び5欄（原判決9頁26行目～同21頁10行目）に記載のとおりであるから、これを引用する。

### 4 当審における控訴人の補充主張

(1) 現行の評価基準は、家屋の資産評価の過程において不動産鑑定等の他の評価手段を原則的に排除することを正当化するだけの一般的合理性を有していない。家屋は土地とは異なり独立した現実の取引市場を持たないから、家屋の評価額を客観的な交換価値に近づけるためには、固定資産評価の過程において個別的・直接的評価である不動産鑑定意見を考慮することが欠かせない。

(2) 地方税法において、適正な時価の算定を評価基準に委任した趣旨が対象不動産の客観的な交換価値の算定方法を具体的に定めることにあること（最高裁平成15年6月26日第一小法廷判決）からすれば、税負担の公平性及び課税事務の便宜性を主眼とした内容とする現行の評価基準は上記地方税法の趣旨を逸脱している。

固定資産税についての評価基準の一般的合理性は、委任立法という形式及び上記の委任内容の趣旨からすれば、対象資産の客観的交換価値を明確にしたものが要求されるのであって、委任を受けた評価基準は、適正な時価を算定するという目的に強く拘束され、総務大臣の自由裁量も認められない。

(3) 課税要件事実の存否及び課税標準については、租税法律主義及び衡平の観点からして、課税行政庁側に主張立証責任があるように、評価基準の一般的合理性についての主張立証責任も課税行政庁に

ある。そして、評価基準の一般的合理性については、基準自体の内容のみならず、現在の固定資産評価プロセス全体の視点から評価すべきであり、証明の程度も、一応のものでは足りず、極めて高度な程度の証明が必要である。

- (4) 上記の主張立証責任の配分からすると、被控訴人において、経過年数50年の非木造家屋に残価率20%があること及び残価率20%の評価が家屋の存続する限り続くこと（永遠の20%）を証明することが必要であるのに、何らの証明もされていない。したがって、上記各命題に一般的合理性は存在しない。

#### 5 当審における被控訴人（参加行政庁）の補充主張

固定資産の評価額が固定資産評価基準に従って決定されたものである場合は、同評価基準によっては時価を適切に算定できない特別の事情の存しない限り、その評価額は適法とされること（最高裁判所平成25年7月12日第二小法廷判決）などからすると、固定資産評価基準は規範性が承認されているのであって、評価基準の一般的な合理性の有無自体については、基本的に主張立証責任の問題は生じない。その上で、固定資産評価基準の適法性は推定されているといえることができるから、その欠如を主張する控訴人が事実上の主張立証責任を負うべきこととなる。

### 第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、本件各決定は適法であると判断する。その理由は、後記2のとおり、当審における控訴人及び被控訴人（参加行政庁）の補充主張に対する判断を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」（原判決21頁12行目～同33頁25行目）に記載のとおりであるから、これを引用する。
- 2 控訴人及び被控訴人（参加行政庁）が当審で補充した主張について

(1) 控訴人の補充主張(1)及び(2)について

家屋の厳密な時価評価という観点からは、個々の家屋の特性、摩滅、破損の状況等を総合勘案して直裁に行う直接評価が、仮定に基づく間接評価（経過年数に応じた減点補正）に勝るものということができる（甲 1 1， 1 2）。しかしながら、そもそも家屋の適正な時価自体が現実にはある程度の幅を持った概念であり一義的な額ではない上、固定資産税における評価はその対象家屋が多数にのぼり、個々の家屋について精密な調査を行うことは評価能力、能率からみて事実上困難である。このことを考慮するとき、間接評価を基本としつつ直接評価（損耗の程度に応じた減点補正）を加味することによって損耗等の誤差をできるだけ僅少化するという方法は、極めて実際的な方法であると考えられる。この点、控訴人は、地方税法の趣旨は対象固定資産の客観的な交換価値の算定方法を具体的に定めることにあり、税負担の公平性や課税行政の便宜性という趣旨は二次的な要素にすぎないと主張するが、地方税法 3 8 8 条 1 項が固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を総務大臣（自治大臣）の告示である評価基準に委任した趣旨は、全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するものとするところにある（最高裁平成 1 5 年 6 月 2 6 日第一小法廷判決・民集 5 7 卷 6 号 7 2 3 頁，最高裁平成 2 5 年 7 月 1 2 日第二小法廷判決・民集 6 7 卷 6 号 1 2 5 5 頁）とされているのであって、現行の評価基準は地方税法の趣旨を逸脱しているとはいえない。なお、適正な時価とは対象不動産の客観的な交換価値をいう（上記各最高裁判決）が、これは、税負担の公平性や課税行政の

便宜性という趣旨をも勘案しての客観的な交換価値の算定方法を排斥するものではなく、控訴人の主張は採用できない。

(2) 控訴人の補充主張(3)及び被控訴人（参加行政庁）の補充主張について

評価基準の一般的合理性については、被控訴人が常にこれを基礎付ける事情等を網羅的に明らかにしなければならないわけではなく、控訴人の側で一般的合理性がない旨を具体的に主張して争う場合において初めて、被控訴人の側で、その争われている事由について評価方法の趣旨や根拠等を示して一般的合理性を明らかにする必要があると解する。これは、上記1において原判決を引用して説示したとおりである。

(3) 最終残価率（控訴人の補充主張(4)）について

控訴人は、評価基準の定める最終残価率には一般的合理性がないと主張するが、原判決（第3の1(2)）を引用して説示したところに加え、次の事情からしても、その合理性が認められるものと判断する。

ア 最終残価率（経年減点補正率基準表の最終残価率）の設定の合理性

一般的に、家屋の時価評価の観点からすると、その経済的価値がゼロになることはあり得るのであるが、日本建築学会報告書(丙8)が指摘するとおり、固定資産評価基準における家屋評価は、そのような物的価値のみならず、建物を所有し、使用収益するところに見いだされる財産価値をも評価するものである。ここでいう使用価値とは、建物を使用する、又は使用し得る最低限の効用をいう最小使用価値であり、この最小使用価値は、建物が使用するのに支障のないよう最低限の修繕等の維持管理が日常的に行われていれば経年

とともに大きく減価するものではなく、建物の新築時点から滅失する直前までほとんど減価しない一定状態に保たれている価値のことである。そして、通常の建物であれば、いくら経年していても使用している状態であれば、最低限の修繕等の維持管理が日常的に行われているのが普通であることからすれば、上記の使用価値をも評価の要素として最終残価率を設定する固定資産評価基準には合理性があるといえることができる。

イ 最終残価率を20%と設定することの合理性

(ア) 昭和27年に残価率が30%から20%に変更されたものの、経過年数に応ずる減点率はその当時から必ずしも適当ではないとされていたし、その後の実態調査の結果にも合致しないことから、固定資産評価基準の平成5年改正に際しては、特に程度の良い事業用家屋等では残価率が上昇する傾向に改めるべきことが検討されたものの、増加させるべき値を科学的な手法でとらえることが困難なため、謙抑的見地から、従前から定着した20%を維持することとされた（甲19、26、乙7、丙6、8）。

(イ) 原判決別紙2の3(1)イ(イ)のとおり、鉄筋コンクリート造住宅の耐用年数60年間のほぼ全ての期間で残価率曲線の平均線（家屋修繕の時期を30年目と想定したため、残価率曲線は20年目辺りから30年目にかけて経年減点補正率曲線を下回ることになるが、修繕により（その後も修繕の都度）残価率は大きく改善することになるため、両線の比較のために統計学的に平均的な傾向をとらえるための線）が現行の経年減点補正率を上回っていること及び同平均線は60年を経過した以降においても最終残価率20%を上回っていることが認めら

れる（乙 2，丙 9）。

なお，乙 2（平成 20 年度研究報告書）では，修繕費用を前回投資額（当初建築費の各部位）の 80%とする。これは，既に昭和 36 年の固定資産評価制度調査会において，損耗の程度に応ずる減点率は，各個の家屋の損耗の状況を建築当初の程度に修復するものとした場合に要する費用を基準として定めるとされているように（甲 18），家屋を使用し続けていくためには，修繕対象とされた部位について新築時の価値又は前回修繕時に回復された価値に近い程度にまで回復しようとするのが通常であると考えられることからすると，上記報告書での割合設定が不合理であるとはいえない。このことは次の事情からも明らかである。すなわち，上記割合によると鉄筋コンクリート造住宅の場合，30 年後に 30.14%の修繕費用をかけて 62.34%に回復させ，40 年後に 14.4%の修繕費用をかけて 56.66%に回復させ，60 年後に 24.11%の修繕費用をかけて 42.39%に回復させることになり，60 年間（80 年後に修繕を実施するまでの間）に当初建築費の 68.65%の修繕費用をかけることになる（乙 2，弁論の全趣旨（原審被告準備書面(7)ほか））。一方，改訂建築物のライフサイクルコスト（乙 15）には，中規模事務所建築物のライフサイクルコスト比較として，当初建設費 16.3%（14.2 億円），修繕改善コスト 15.7%（13.6 億円），保全コスト 32.1%（27.9 億円），運用コスト 30.8%（26.8 億円）との実情が示されており，当初建設費にほぼ匹敵するほどの修繕改善費用がかけられていることが認められる。これからすると，上記の試算のとおり修繕費用を前回投資額の 80%とする

ことは実情にも合致するものといえることができる。

(ウ) 鉄筋コンクリート造家屋の理論的な耐用年数は60年とされている。建築基準法施行令79条は、コンクリート表面から鉄筋までの厚み(被り寸法)を3cm以上とすることを定めるが、これは、被り厚3cmのコンクリートが中性化するには理論的に60年程度を要するというに基づいている(コンクリートが建築当初は強アルカリ性を帯びており、それにより鉄筋の酸化を防止保護する役割をも担っている)。そうすると、コンクリートの被り厚が3cmあり、さらに外壁の塗装がされるなどの鉄筋の酸化を防ぐ維持管理がされている限り、同家屋の主要構造部は少なくとも60年間は劣化を生じることなく、構造的強度的問題は生じないこととなるはずである。そして、鉄筋コンクリート造家屋の主要構造部の建築費比率は、建築費全体の30～40%程度を占める(乙4)から、同程度あるいは少なくとも20%の価値(残価率)は保有し続けるといえることができる。(乙17)

(エ) 平成18年度研究報告書(乙4)のまとめの項には、「評価額が最終残存価格に達した家屋は、なお一定の効用を保持し、除却されていないものである。」、「評価額が最終残存価格に達した家屋の資産価値の評価方法には、現状適切なものがない中で、納税者に不利にならないという観点からみれば、評価額が最終残存価格に達したものとして扱われる家屋の現実の資産価値は、ほとんどの家屋で20%を大きく上回ると考えてよいことから、現時点における妥当性を有するものだといえる。」との記載が見られる。

なお、上記各報告書の基となるデータ数には限りがあるこ

とは否めないが、それらに基づく評価において現状を逸脱するなど、その結果を考慮すべきでないとする事由はうかがえない。

(4) 経過年数（控訴人の補充主張(4)）について

経過年数については、平成5年改正時に社団法人日本建築学会に委託して検討がされ、滅失状況調査による結果を参考としつつ、家屋の部位別の耐用年数を細かく設定することによって理論上の耐用年数を検討するという作業を経て改正されたものであり、それ以降も、平成21年度評価基準及び平成24年度評価基準において、経年減点補正率基準表の最終残価率に達するまでの経過年数は、鉄骨鉄筋コンクリート造、鉄筋コンクリート造家屋では50年とされている。これらの経過年数に一般的合理性があることについては、原判決を引用して、上記1において説示したとおりである。

加えて、原判決別紙2の2(1)に記載のとおり、平成18年度研究報告書(乙4)は、現存する家屋をサンプルに採ってその平均寿命を調査分析したものであるが、これによれば、鉄筋コンクリート造家屋の平均寿命は住宅の場合約60年、アパート又は事務所の場合約68年とされていて、かなり長くなっていることや、前記(3)イ(ウ)のとおり、鉄筋コンクリート造家屋では、その理論的な耐用年数が60年とされていることにも鑑みると、上記経過年数については謙抑的にその範囲内の年数に設定されているものと考えられるのであって、一般的な合理性が認められる。

(5) 個々具体的なケースによっては、評価額に具体的合理性を欠くこともないとはいえないであろうが、そのような場合には、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ができない特別の事情があることを固定資産税の納税義務者において主張立証すればよいのであって、それを超えて、評価基準には「個々の損耗の

実態は相当の開きの生じる場合がある」などとの一般的、抽象的な乖離が発生するおそれがあることをもって、評価基準の一般的合理性自体を否定することはできない。控訴人の縷々指摘する文献上の記載部分をもって、平成21年度評価基準及び平成24年度評価基準によることができないことの根拠にすることはできないというべきである。

そして、本件全証拠によっても、上記各評価基準の評価方法によっては固定資産の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認められないことは、原判決を引用して上記1において説示したとおりである。

#### 第4 結論

以上によれば、控訴人の請求は、理由がないから棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当である。

よって、本件控訴は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。

大阪高等裁判所第13民事部

裁判長裁判官 高 橋 讓

裁判官 山 本 善 彦

裁判官 安 田 大 二 郎