

令和 5 年 1 月 2 6 日判決言渡

令和 4 年(行コ)第 6 7 号 固定資産価格審査決定取消請求控訴事件(原審 大阪地方裁判所令和元年(行ウ)第 1 5 4 号)

主 文

- 5
- 1 原判決を取り消す。
 - 2 被控訴人の請求を棄却する。
 - 3 訴訟費用は第 1、2 審とも被控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 控訴の趣旨

10 主文同旨

第 2 事案の概要

以下で使用する略称は、特に断らない限り、原判決の例による。

- 1 本件は、鉄骨・鉄骨鉄筋コンクリート・鉄筋コンクリート造の地下 2 階、地上 1 8 階建ての本件建物を所有する被控訴人が、大阪市長によって決定され固定資産課税台帳に登録された本件建物の平成 3 0 年度の価格(2 4 億 7 0 1 1 万 2 0 0 0 円。本件平成 3 0 年度価格)を不服として、大阪市固定資産評価審査委員会(本件委員会)に対して審査の申出をしたところ、本件委員会から、被控訴人の上記審査申出を棄却する本件審査決定を受けたため、控訴人を相手に、本件審査決定のうち被控訴人が適正な本件建物の平成 3 0 年度の価格と主張する 1 9 億 5 0 0 7 万 1 0 0 0 円を超える部分の取消しを求める事案である。
- 15
- 20

原審は、被控訴人の請求を認容したため、これを不服とする控訴人が本件控訴を提起した。

- 2 関連法令等の定めは、原判決「事実及び理由」欄第 2 の 1 (原判決 2 頁 8 行目から 7 頁 3 行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

- 25 3 前提事実は、次のとおり補正するほか、原判決「事実及び理由」欄第 2 の 2 (原判決 7 頁 4 行目から 1 4 頁 6 行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用

する。

(1) 原判決 10 頁 7 行目末尾に改行して次のとおり加える。

「(5) 本件建物の価格算定における経年減点補正率の適用方法等

ア 本件建物の価格算定における経年減点補正率

5 大阪市長は、本件建物に対する固定資産税の初課税年度である平成 3 年度に、本件建物の価格算定における経年減点補正率を、一棟方式のうちの低層階方式により、主たる構造を S R C 造・R C 造と判断して同構造に適用される経年減点補正率を適用し、以後、同補正率を引き続き適用しており、本件建物の平成 30 年度価格の算定（前提事実(3)ア）においても同様である。

イ 床面積割合方式を採用した場合の経年減点補正率

15 本件建物の価格算定につき、一棟方式のうち床面積割合方式により本件建物の主たる構造を判断した場合、主たる構造は、床面積の約 87% の割合を占める S 造（骨格材の肉厚が 4 mm を超えるもの）となる。S 造の経年減点補正率を適用した場合の本件建物の平成 30 年度価格は、19 億 500 万 1000 円となる（計算過程につき争いがない。）。」

(2) 原判決 10 頁 8 行目の「(5)」を「(6)」に、同頁 14 行目の「(6)」を「(7)」に、同頁 16 行目の「(7)」を「(8)」に、13 頁 2 行目の「(8)」を「(9)」にそれぞれ改める。

20 4 争点は、原判決 14 頁 14 行目の「その上で、」から同頁 26 行目末尾までを次のとおり補正するほか、原判決「事実及び理由」欄第 2 の 3（原判決 14 頁 7 行目から同頁 26 行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

「その上で、被控訴人は、上記場合に当たる理由として、大要、①大阪市長が、平成 30 年度の本件建物の価格を決定する際の経年減点補正率の適用について、低層階方式により主たる構造を判断したことには一般的な合理性がなく、固定資産
25 評価基準（以下、単に「評価基準」という。）によった評価方法とはいえないこ

と、②仮に、低層階方式に一般的な合理性が認められるとしても、大阪市長は、平成30年度の本件建物の価格を決定する際の経年減点補正率の適用について、控訴人の平成30年度実施要領により床面積割合方式により主たる構造を判断すべきであり、これと異なる低層階方式により主たる構造を判断して経年減点補正率を適用することは許されず、評価基準によった評価方法とはいえないことを主張する。そこで、本件での争点は次のとおりとなる。

- (1) 低層階方式により一棟の建物の主たる構造を判断して経年減点補正率を適用することの一般的な合理性の有無
- (2) 平成30年度の本件建物の価格の決定において、大阪市長が、低層階方式により主たる構造を判断して経年減点補正率を適用したことは、控訴人の実施要領に反し許されないか」

5 争点に関する当事者の主張

- (1) 争点(1)(低層階方式により一棟の建物の主たる構造を判断して経年減点補正率を適用することの一般的な合理性の有無)について

(控訴人の主張)

次のア、イのとおり、複合構造家屋の固定資産の評価に当たり、低層階方式により一棟の建物の主たる構造を判断して経年減点補正率を適用することには、一般的な合理性があり、評価基準によった評価方法といえる。

ア 主たる構造の判断方法について市町村長の裁量があること

評価基準は、複合構造家屋に経年減点補正率を適用する際の主たる構造の判断方法について、明示的に定めていないのであるから、唯一の正しい方法というものは観念し難く、その判断に関する評価基準の具体的な適用方法については、価格の決定権者である市町村長の合理的な裁量に委ねられているものと解される。

イ 低層階方式に一般的な合理性があること

(ア) 家屋の存続に関する経験則

家屋は、その耐用年数が経過すると同時にその使用等が不可能となるわけではなく、その後も使用等が継続され得るものである。そして、当該家屋が複合構造の場合、最も耐用年数の長い部分（通常は基礎部分）が残存していれば、その余の構造の朽廃については当該部分の補修等により家屋全体の維持・存続が可能であり、家屋としての効用を発揮させることができるが、他方で、最も耐用年数の長い部分が朽廃した場合には家屋全体の維持・存続が困難になり得る。そうすると、複合構造家屋の固定資産の評価において、家屋自体の荷重を支え、基礎と一体となっている地下階又は低層階を構成する最も耐用年数の長い構造をもって一棟の建物の主たる構造と判断し、当該建物につき同構造に係る経年減点補正率を適用することは、家屋の価値を適正に評価する合理的な方法の一つといえる。

(イ) 複合構造が用いられる建物の特性

複合構造は、高層建築物や延床面積の大きい大規模建築物（以下、併せて「高層建築物等」という。）に多くみられる形式である。すなわち、建物の低層階部分には上部に比して荷重がかかり、その荷重に抵抗する応力の大きさが構造部材の持っている耐力を超えないようにする必要があるため、高層建築物等を建築するに当たっては低層階部分の構造を強固にする必要があり、構造計算上、単一のS造では設計できない場合に、複合構造として設計される。そうすると、複合構造家屋において、低層階部分を構造の要と捉えて、低層階方式を用いて主たる構造を判断することには合理性がある。そして、複合構造家屋は、単一のS造のみでは建築できない建築物であり、自ずとその客観的価値も単一のS造のみの家屋に比して高くなるから、その高い客観的価値に即した課税がされることがむしろ租税公平主義に適う。

(ウ) 低層階方式によった場合の不合理性について

低層階方式によった場合、建物の構造に応じた減価割合が正確に建物価

格に反映されない旨の指摘がされるが、評価基準における経年減点補正率は、物理的劣化のみでなく、機能的要因及び経済的要因による減価割合をも考慮したものである。また、非木造家屋の経年減点補正率は、家屋の主体構造以外にも建築設備等の13の部分にそれぞれ耐用年数を設定した上で残価率を算定し、これを参考にして定められたものであり、そのうち主体構造が残価率に占める割合はそもそも4割にも満たない上、主体構造の種類によって、他の構成部材の普請の程度も決定されることが想定されている（例えば、外壁は、S造では人造スレートであるのに対し、SRC造・RC造ではタイルである。）。したがって、複合構造家屋につき、低層階方式では高層階の主体構造の減価割合が反映されないという点のみに着目するのは相当ではなく、当該家屋に使用されている建築資材や建築設備の種類・程度からすると家屋一棟としていずれの構造区分の経年減点補正率がよりの確にその家屋の減価率を反映できるかを検討すべきである。いずれにせよ、一棟方式を採用する以上、床面積割合方式であっても、当該家屋の一部を実際の構造とは異なる構造であるとみなして評価することに変わりはない。

また、個々の家屋に応じた構造部材の評価は、鉄骨又はコンクリートの数量として再建築費評点数に反映されており、経年減点補正率の適用に当たって低層階方式を採用したからといって、全ての構造がSRC造・RC造の建物と同一の課税がされるものではない。

（被控訴人の主張）

次のア、イのとおり、複合構造家屋の固定資産の評価に当たり、低層階方式により主たる構造を判断して経年減点補正率を適用することには、一般的な合理性がなく、その評価方法は評価基準によるものとはいえない。

ア 主たる構造の判断方法について市町村長の裁量がないこと

評価基準は、地方税法388条1項に基づいて、総務大臣が固定資産の評

価の基準並びに評価の実施の方法及び手続について告示の形式で定めた、国民や裁判所を拘束する外部的効果を有する法規命令であり、同法403条1項は、固定資産の評価は評価基準によって決定しなければならない旨定めている。上記各規定の趣旨は、全国一律の統一的な評価基準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ことにあるから、複合構造家屋の主たる構造の判断方法及びこれに基づく経年減点補正率基準表の構造別区分の適用について、市町村長に裁量は認められない。

イ 低層階方式には一般的な合理性がないこと

(ア) 家屋の存続の可否を主たる考慮要素とすることの不当性

低層階方式は、当該家屋の最も耐用年数が高い低層階部分が残存していれば、その余の構造の朽廃については補修等で対応することにより家屋全体の維持・存続が可能であり、低層階部分が朽廃した場合に初めて家屋全体の維持・存続が困難となる、という考え方を根拠とする。

しかし、経年減点補正率は、新築以降、家屋の効用を発揮し得る最低限の状態までの間の家屋の価値の減少を、適切に固定資産評価に反映させるための数値であり、最終残価率（0.2000）に達する年数を経過した後も家屋が存続することを前提に設定されている数値であるから、構造の朽廃により家屋全体が存続するか否かといった要素を経年減点補正率における主たる構造の判断において考慮することは妥当でない。

(イ) 建築技術的な不合理性等

そもそも基礎部分を含む低層階部分が残存していたとしても、その余の朽廃した構造部分が通常の補修等によって維持・存続可能であるということとはできない。また、SRC造・RC造の構造体は、鉄筋を被覆するコンクリートの中性化速度から効用持続年数を算定し、中性化の終了をもって効用持続年数が尽きたと考えるのが適当であるとされ、他方で、S造の構造体

は、鉄骨は酸化によって肉厚が漸次減少するから、その内容が3分の2程度に減少したときをもって効用持続年数が尽きたと考えるのが適当であるとされている。S造の耐用年数が基礎部分のSRC造・RC造に合わせて延長されるという考え方をとると、S造部分の鉄骨までもがコンクリートで被覆され、そのコンクリートの中性化が終わらない限り、内部の鉄骨の酸化が始まらないと擬制することになるが、このような擬制は、建築技術的な見地に照らし合理性を欠く。

さらに、経年減点補正率は、物理的耐用年数のみならず、経済的耐用年数等についても一定の考慮をして評価をするものであるところ、家屋の構造の大部分が朽廃した場合に、残存した僅かな基礎に当たる部分を利用することを優先して、家屋全体の維持・存続を図ることに経済的合理性があるとはいえない。

(ウ) 納税者に及ぼす不利益の程度が大きいこと

複合構造家屋に対する経年減点補正率において一棟単位で経年減点補正率を適用するのは、家屋評価事務の簡素化という行政効率を重視したものにすぎない。したがって、一棟方式による場合の主たる構造の判断方法の合理性の判断においては、行政の効率化という利益と、それによって侵害される納税者の利益の比較衡量によるべきである。

そして、SRC造・RC造とS造の複合構造家屋においては、SRC造・RC造の方がS造よりも重いから、必ず低層階にSRC造・RC造が用いられるところ、低層階方式によれば、必ずSRC造・RC造の耐用年数による経年減点補正率が適用されることになる。そうすると、複合構造家屋のうち、耐用年数が短い構造部分（S造）について、その価値が減ずる速度を、最も耐用年数が長い部分（基礎部分のSRC造・RC造）に合わせることになるが（いわばS造部分の耐用年数が延長されることになる。）、低層階方式によれば、このような耐用年数が延長される部分の割合が、5

0%を超え、最大で99%にも達することが生じ得る。しかし、このような低層階方式の考え方は、S造部分の耐用年数が延長されるという意味での不利益を納税者に必ずもたらす上に、その利益侵害の程度も大きいものであるから、合理性を有する方法であるとはいえない（なお、床面積割合方式によれば、耐用年数が延長される構造部分は、最大で延床面積の半分にとどまり、利益侵害の程度が少なくとも一定の範囲に限定される。）。

なお、控訴人は、経年減点補正率で考慮されている減価割合が主体構造の減価割合だけではない旨主張するが、そのこと自体は、S造であってもSRC造・RC造であっても変わらないから、低層階方式の正当化根拠にはならない。評価基準は、非木造家屋の経年減点補正率については、構造ごとに減価の割合が異なるという考え方に立脚しているのであるから、主体構造に注目して経年減点補正率を判断することは当然のことである。

(エ) その他の事情

以上のように低層階方式に合理性がないことは、①複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用方法について検討した補正率適用手引（甲12）や評価センター各報告書（甲15の1～3）において、低層階方式に関する記述がないこと、②控訴人が定めた平成18年度実施要領において、複合構造家屋の主たる構造の判断方法が床面積割合方式に統一され、平成30年度実施要領にも引き続き同様の定めがされていること、③本件委員会が、少なくとも平成25年頃までは、低層階方式に基づいて経年減点補正率が適用されていた複合構造家屋について、床面積割合方式に基づく適用に見直すべきであるとの立場を取っていたこと等の事実からも裏付けられる。そもそも、複合構造家屋の主たる構造の判断基準は、同一の地方公共団体内においては統一されるべきであり、主たる構造の判断方法が複数併存していた場合には、最初の課税年度に床面積割合方式と低層階方式のいずれが採用されるかによって、将来の評価替え年度における構造区分も

固定化されることとなりかねず、将来的に賦課される固定資産税の額に大きな差が生ずるから、不合理である。

(2) 争点(2) (平成30年度の本件建物の価格の決定において、大阪市長が、低層階方式により主たる構造を判断して経年減点補正率を適用したことは、控訴人の実施要領に反し許されないか) について

(控訴人の主張)

次のア～エのとおり、複合構造家屋につき床面積割合方式を定める平成30年度実施要領は在来分家屋である本件建物を対象とするものでなく、平成30年度の本件建物の価格の決定において、大阪市長が低層階方式により判断された主たる構造に係る経年減点補正率を適用したのは、本件建物の初課税年度である平成3年度当時の平成3年度実施要領によった経年減点補正率を引き続き適用したものであり、そこで採用した低層階方式自体も一般的な合理性のある評価方法なのであるから、本件平成30年度価格は、評価基準によって決定されたものといえる。

ア 平成30年度実施要領が在来分家屋を対象としないこと

評価基準は、再建築費評点数の算定について、新築家屋と在来分の家屋とで算定方法を区別し、在来分の家屋については基準年度の前年度における再建築費評点数に再建築費評点補正率を乗じて算出される再建築費評点数によることを原則としており、新築時以降の評価基準の改正により評価方法に変更があったとしても、在来分の家屋の再建築費評点数の算定に逐一反映する必要はないものとしている。これは、基準年度に、全ての在来分の家屋について新築家屋等と同様に評価することが実務上困難であるため、在来分の家屋についてはいわゆる評価替えの方法によることにしたものと解される。そうすると、再建築費評点数とともに固定資産の価格を算定するに当たって適用される経年減点補正率についても、再建築費評点数と同様に解すべきであり、新築時以降の実施要領における主たる構造の判断方法が変更されたとしても、

これを在来分の家屋の経年減点補正率に逐一反映させる必要はない。

また、経年減点補正率は、新築された年からの経過年数に応じて生ずる家屋の減価を反映させるために、家屋の構造に従い、新築された年を初年度として、経過した年数によって補正率が定まるものであるから、家屋の構造が
5 変わらない限り、そもそも変更することは想定されていない。

仮に、実施要領において複合構造家屋の経年減点補正率の適用方法を変更した場合、それが新築から数十年後であっても在来分家屋の適用方法を変更すべきというのであれば、その変更作業に伴う控訴人の事務量は膨大なものとなる。控訴人の家屋課税台帳上、平成16年以前に新築された現存する家
10 屋の台帳は、SRC造19万1652件、RC造26万8767件の合計46万0419件に上るが、これら全てにつき上記変更に伴う作業を行うとすると、大量一括評価を予定している固定資産評価実務の効率性を著しく害する。

以上によれば、複合構造家屋の主たる構造の判断方法を原則として床面積割合方式とする旨定めた平成18年度実施要領、及び引き続き同様の定めが
15 された平成30年度実施要領は、新築家屋について定めたものであって、在来分の複合構造家屋について、従前の主たる構造の判断方法を変更すべきことを求めたものではない。上記各実施要領にはその旨明記はされていないものの、実施要領は各自治体の評価員のために基準や取扱いを具体化・明確化
20 したものにすぎない上、そもそも在来分家屋の経年減点補正率に関して構造区分が変更されることは想定されていないから、上記の点につき記載がないのはむしろ当然である。控訴人以外の地方公共団体においても、実施要領において経年減点補正率に関する主たる構造の判断方法の変更があっても、在来分の家屋については従前の判断方法を変更しない取扱いがされている。

そして、在来分家屋である本件建物について、大阪市長は、初課税年度である平成3年度の実施要領に基づき、低層階方式により主たる構造を判断して

経年減点補正率を適用しており、低層階方式に一般的な合理性があることは前記(1)(控訴人の主張)のとおりであるから、平成30年度の本件建物の価格の決定において、初課税年度に判断した主たる構造に係る経年減点補正率を引き続き適用したことは、控訴人の実施要領に反しない。

5 イ 平成3年度実施要領に基づいて低層階方式を適用したこと

控訴人は、平成3年度実施要領において、複合構造家屋の主たる構造の判断について「それぞれの部分の占める床面積、その他適当と認められる基準に基づいて定める」と定めているところ、前記(1)(控訴人の主張)のとおり、低層階方式も「適当と認められる基準」として合理性があり、低層階方式と床面積割合方式との間に優先順位はなかったものであり、上記定めは評価基準の趣旨に照らして合理性を有する。なお、控訴人において、平成3年度実施要領にいう「その他適当と認められる基準」によるのが、当該家屋の所有者から構造図の提出を受けられない場合に限るとの取扱いはなかった。

そして、本件建物の2階以上の部分は、S造とされているものの、実際にはCFT造であって、単なる一般的なS造よりも耐荷力、剛性、変形性能、耐久性に優れた構造形式であり、SRC造と類似する構造である。大阪市長は、このような本件建物の構造等をも加味して、本件建物に対する初課税年度である平成3年度の価格決定において、低層階方式により主たる構造を判断して経年減点補正率を適用したものであり、これはその当時の平成3年度実施要領によった評価方法といえる。

ウ 平成30年度実施要領によらないことが租税公平主義等に反しないこと

(ア) 被控訴人は、実施要領により定められた評価方法とは異なる方法により評価した場合に、実施要領により定められた評価方法により価格の決定をした場合と比較して納税者に不利益が生ずる場合には、評価基準に反する旨主張するが、租税に関して厳格な形式的平等が要請されているということとはできないところ、大阪市長は、初課税年度に本件建物の構造等の固

有の事情を考慮して低層階方式により主たる構造を判断して適用した経年減点補正率を引き続き適用したものであり、合理的な区別に基づく取扱いというべきであり、評価基準に反しない。

(イ) また、被控訴人が指摘する、本件委員会が平成24年頃にした別の家屋（平成17年1月1日以前に建築された複合構造家屋）の登録価格に対する審査の申出に対する決定は、あくまで個別の事案における審査の決定にすぎず、本件委員会の統一の見解を示すものではないし、これら決定がされた後に、裁判例（乙7～12）により、控訴人が主張する上記イの考え方が合理性を有することが示されたのであるから、これに伴って本件委員会が従前の個別的な扱いを変更することも、不合理なものではない。

エ 控訴人の実施要領に反した場合の効果

地方公共団体が独自に定めた実施要領は、地方税法及び評価基準の趣旨を市町村長の合理的な裁量の範囲内において具体化したものであるところ、仮に市町村長が実施要領に反する評価を行った場合でも、その評価方法が、地方税法及び評価基準の趣旨に鑑み合理的な裁量の範囲内であれば、評価基準に反するものではない。低層階方式に一般的な合理性があることは前記(1)（控訴人の主張）のとおりであるから、それが仮に平成30年度の価格決定において、控訴人の各実施要領に反する評価方法であったとしても、評価基準に反するものではない。

(被控訴人の主張)

仮に、低層階方式に一般的な合理性があるとしても、次のア～ウのとおり、控訴人における実施要領によれば、大阪市長が、平成30年度の本件建物の価格の決定において、低層階方式により判断された主たる構造に係る経年減点補正率を適用することは許されず、地方税法及び評価基準によった評価方法とはいえない。

ア 在来分家屋も平成30年度実施要領の対象であること

5 控訴人においては、平成18年度実施要領において、複合構造家屋の主たる構造の判断方法が床面積割合方式に統一される旨が明記され、平成30年度実施要領にも引き続き同様の定めがされており、いずれにおいても、在来分家屋については従前の例による旨の経過規定はない。また、評価基準において、再建築費評点数については算定方法が新築家屋と在来分の家屋とに明確に区別して規定されているが、経年減点補正率の算定方法については、そのような区別がされた規定はない。以上に加え、前記(1)(被控訴人の主張)のとおり、床面積割合方式が合理性の高い方法であることや、租税公平主義及び評価基準の公平な適用を受ける利益という基本原則に照らせば、平成18年度実施要領及び平成30年度実施要領は、在来分家屋をも対象とするものというべきである。

10 このことは、本件委員会においても、平成24年及び平成25年に、別の家屋(平成17年1月1日以前に建築された複合構造家屋)の登録価格に関する審査の申出に対して、複合構造家屋の経年減点補正率に関し、当該年度の実施要領に基づいて適用されるべきである旨の見解を示していたこと(甲5～7)からも裏付けられる。平成18年度実施要領及び平成30年度実施要領において複合構造家屋の主たる構造の判断方法が床面積割合方式に統一される旨が明記されたにもかかわらず、在来分家屋が上記各実施要領の対象とならないとすることは、控訴人における上記取扱いを何ら合理的な理由なく納税者に不利益に変更するものであって、許されない。

20 なお、控訴人は、上記各実施要領を在来分家屋に適用することとした場合に生ずる控訴人の負担について縷々主張するが、具体的にどの程度事務負担が増大し、評価事務の遂行にどの程度支障が生ずるかについて何らの立証もされていない。かえって、東京都が、経年減点補正率の適用方法の差異によって生ずる評価額の不均衡を是正する処理を全ての在来分家屋について行ったことがあることに照らすと、改正後の実施要領を在来分家屋にも適用する

ことは可能、かつ容易と認められる。

イ 平成３年度実施要領によっても床面積割合方式によるべきこと

本件建物の初課税年度である平成３年度の本件建物の価格の決定において、大阪市長が低層階方式により主たる構造を判断して経年減点補正率を適用したこと自体が、平成３年度実施要領に基づく取扱いに反するものである。

すなわち、平成３年当時、控訴人においては、新築の複合構造家屋について、当該家屋の構造図が家屋の所有者から提出された場合には、構造図に基づいて床面積割合方式によって主たる構造を判断し、構造図の提出を受けることができない場合のみ、例外的に、平成３年度実施要領にいう「その他適当と認められる基準」として、低層階方式によって主たる構造を判断する取扱いがされていた。そして、本件建物については、建築当初の再建築費評点数が部分別の明確計算の方法によって算出されていたこと（甲１０）からすれば、控訴人に対して構造図の提出がされていたと考えられるから、大阪市長は、床面積割合方式によって主たる構造を判断すべきであった。

また、上記「その他適当と認められる基準」に関する取扱いを措くとしても、本件建物の主たる構造の判断について低層階方式を選択する合理的な理由は見当たらない。控訴人は、本件建物の２階以上の部分が単なるＳ造ではなくＣＦＴ造であることも踏まえて低層階方式が採用された旨主張するが、ＣＦＴ造も、非木造家屋の経年減点補正率基準表の構造別区分上はＳ造に該当するものである。

したがって、平成３年度実施要領によっても、大阪市長は、床面積割合方式によって本件建物の主たる構造を判断すべきであった。

ウ 控訴人の実施要領に反した場合の効果

大阪市長が実施要領に定められた評価方法とは異なる評価方法により価格を決定した場合には、当該評価方法が一般的な合理性を欠くものでない限り、実施要領違反をもって直ちに評価基準に反するとはいえないものの、当該評

価方法に基づく価格の決定をしたことにより、実施要領に定められた評価方法による価格の決定と比較して納税者に不利益が生ずるような場合には、租税公平主義、評価基準の公平な適用を受ける利益や評価基準によって公平な評価を受ける利益といった基本原則に照らし、当該価格決定は、地方税法及び評価基準に反することとなる。

そして、本件平成30年度価格の決定に当たっては、低層階方式により主たる構造が判断されたことによる経年減点補正率が適用されているが、平成30年度実施要領によって床面積割合方式により主たる構造が判断された場合には、大阪市長が決定した本件平成30年度価格よりも低い価格となるから、低層階方式により主たる構造が判断されたことにより、被控訴人には不利益が生じている。初課税年度の実施要領に基づく主たる構造の判断による経年減点補正率を継続して適用すべきとの解釈を前提にしても、上記イのとおり平成3年度実施要領によって低層階方式により主たる構造を判断することは誤りであり、それにより被控訴人に不利益が生じていることは同様である。

したがって、本件平成30年度価格の決定は、地方税法及び評価基準に反する違法な決定である。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所は、被控訴人の請求は理由がないと判断する。その理由は、以下のとおりである。

2 認定事実及び事実認定の補足説明

次のとおり補正するほか、原判決「事実及び理由」欄第3の1及び2（原判決30頁25行目から47頁3行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決40頁5行目の「(7)」を「(8)」に改める。

(2) 原判決40頁8行目から41頁9行目までを次のとおり改める。

「ア 耐用年数に関する考え方（甲 13、14、20、乙 25、39）

(ア) 固定資産の耐用年数については、減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年大蔵省令第15号。以下「耐用年数省令」という。）に定めがあり、ここにいう耐用年数は、税務会計上の減価償却資産に投資された経費を回収する期間を指す。耐用年数省令は、固定資産の耐用年数等に関する省令（昭和26年大蔵省令第50号。以下「昭和26年耐用年数省令」という。）を改正して定められたものであり、耐用年数省令における耐用年数に関する基本的な考え方は、次の(イ)のと通りの昭和26年耐用年数省令のそれに基づくものである。

(イ) 固定資産の耐用年数は、原則として通常考えられる維持補修を加える場合において、その固定資産の本来の用途により現に通常予定される効果を挙げることができる年数、すなわち、通常の効用持続年数による。建物は、建造様式によって、その各々の耐用年数を算定する。

① SRC造・RC造

これらコンクリート造の建物の耐用年数は、その構造体を中核とし、防水設備、床、外装及び窓を骨子として算定するのが適当である。

構造体の耐用年数については、鉄筋を被覆するコンクリートの中性化速度から算定し、中性化が終わった時点をもって効用持続年数が尽きたものとするのが適当である。一般建物については、コンクリート被覆3cm乃至4cmのものが多く、1cm当たり中性化速度を30年とすればその耐用年数は30年×4cm＝120年とする。しかし、中性化を外装仕上げによって防止する手段が講ぜられているため、平均寿命年数を30年とし、上記120年にこれを加えればその耐用年数は150年となる。

防水、床、外装及び窓防水はアスファルト防水の屋上及び地階の平均により20年、床は本仕上げにより30年、外装はタイル又はモルタル仕上げにより50年又は20年、窓はスチールサッシにより30年を基準としてそ

の耐用年数を算定する。

② S 造

鉄骨造の建物については、構造体の主体をなす鉄骨を中心に、屋根、窓、外壁を骨子としてその耐用年数を算定する。

5 構造体の鉄骨については、酸化によって漸次肉厚が減少するから、その内容が3分の2程度に著減した時点をもってその効用持続年数が尽きたものとする。一般建物及び普通建物については、S造の肉厚が酸化によって約3分の2に著減し使用不可能となる時期を45年とし、これに塗装による延命年数30年を加え、その年数を75年とする。

10 屋根は人造スレートにより25年、窓はスチールサッシにより30年、外壁は人造スレートにより25年を基準としてその耐用年数を算定する。

(ウ) 以上の基本的な考え方に従い、昭和26年耐用年数省令においては、用途が事務所の建物の耐用年数は、SRC造・RC造については75年、S造については50年と定められた。その算定方法は、上記建物の各部分について
15 想定した価格と耐用年数から部分別の償却費を求め、その総計を毎年の建物全体の償却費とし、建物価格を同償却費で除して耐用年数を求めたものである。

(エ) その後、昭和26年耐用年数省令が上記のとおり昭和40年、さらに続いて昭和41年に改正されたことにより、用途が事務所の建物の耐用年数は、
20 SRC造・RC造については65年、S造（骨格材の肉厚が4mmを超えるもの）については45年とされ、さらにその後、平成10年に改正されて、それぞれ50年及び38年に耐用年数が短縮された。

イ 経年減点補正率基準表における経過年数の考え方（甲12、15の2・3、20、乙25）

25 (ア) 評価基準における家屋の経年減点補正率基準表に定められた経過年数（以下、単に「経過年数」ともいう。）は、通常考えられる維持管理を行う

ものとした場合において家屋としての効用を発揮し得る最低限(最終残価率 0.2000)に達するまでの年数を指す。

評価基準は、物理的耐用年数を基礎としながら、機能的耐用年数・経済的耐用年数についても一定の考慮を行って、一般的な効用持続年数として経過年数を設定し、定額法を基本として時の経過に応じた損耗分の考慮を経年減点補正として行うこととしている。ここにいう物理的耐用年数とは、物理的な劣化の進行による性能の低下によるもので、構造耐力の減少、損傷、損耗等がこれに当たる。また、機能的耐用年数とは、機能的要因により定まる耐用年数をいい、物理的劣化が進んでいなくても、技術の進歩などによって保持している機能自体が時代遅れ(陳腐化)になったり、世の中の水準に達しなくなったりする場合をいい、間取りの不適合、建築設備の陳腐化、デザインが古くなる等がこれに当たる。さらに、経済的耐用年数とは、経済的要因により定まる耐用年数をいい、収益性が悪くなることや、維持管理などの費用がかかり過ぎることがこれに当たる。

(イ) 上記のとおり、経年減点補正率基準表における経過年数は、上記アの耐用年数と性格を異にし、耐用年数省令の改正に応じて改正される必然性はないものであるが、実際の制定過程においては、経年減点補正率基準表における経過年数は耐用年数省令における耐用年数を参考にして定められた経緯がある。

すなわち、昭和38年に告示された評価基準においては、経年減点補正率が最終残価率0.2000に達するまでの経過年数は、用途が事務所の場合、SRC造・RC造につき80年などと耐用年数省令の耐用年数より長期に定められていたが、平成5年に大幅な改正がされたことを経て、現在の経過年数は、用途が事務所の場合、SRC造・RC造につき65年、S造(骨格材の肉厚が4mmを超えるもの)につき45年(関係法令等の定め(2)エ(イ))に短縮されており、いずれも平成10年改正前の耐用年数省令の耐用年数と

同じ年数である。

(ウ) 現在の経過年数は上記平成5年改正を基礎とするものであるところ、同改正においては、家屋の滅失状況による算定方法と部分別による算定方法により経過年数の短縮の是非が検討され、その結果、短縮することが適当であるとされた。すなわち、全国の主要都市48市における家屋の滅失状況調査によると、従前の経過年数に比して相当の年数短縮が認められたが、滅失状況調査による年数短縮は物理的には十分に使用可能であるのに、所有者の事情（使用収益、利用効率等）で取り壊され、家屋寿命が短縮されているものがあり、これのみを参考とすることは課税の観点から課題が残ることから、これを参考としつつ、耐用年数における前記ア(イ)(ウ)のような耐用年数や部分別による算定方法（ただし、非木造家屋についての検討部分は14に増やされた。）により理論上の経過年数が検討された。」

(3) 原判決41頁9行目末尾に改行して次のとおり加える。

「(5) 複合構造家屋について（甲20、乙31、33、37）

複合構造家屋とは、2種類以上の構造により構成される家屋をいい、一般にS造は靱性は大きいが剛性が小さく、RC造は剛性は大きいがせん断靱性・靱性が小さい（SRC造は上記2つの加算効果を有する。）とされるが、それぞれの構造の有する特性を補完し合うことにより単独構造では得られない特性を獲得することを期待して建築されることが多い。複合構造家屋のうち、低層階にSRC造・RC造を使用し、上層階にS造を使用する構造は、低層階をより強固にし、上層階に靱性を持たせた構造であり、高層建築物等において、低層階部分で上層階構造を支持する大きな軸力を処理し、剛性や耐力を持たせることを意図して選択されることが多い。

なお、前記(4)ア(イ)の基本的考え方は、昭和20年代当時のものであって、S造については、鋼材である柱や梁がペンキ等で塗装されただけで雨風に曝される形で使用され、錆（酸化）の進行を避けられないことが前提とされて

いたが、現代の高層建築物等では、S造であっても、柱や梁の鋼材の表面に水分が付着するような状況はほぼなく、錆（酸化）の進行による強度の劣化はほとんど想定されないから、実際には鉄骨構造体の物理的耐用年数ははるかに長期となっている。平成20年度に評価センターの家屋に関する調査研究委員会が再建築費評点基準表と経年減点補正率基準表の区分に関する調査研究を行った結果を取りまとめた調査研究報告書（以下「平成20年度報告書」という。乙33）においても、延床面積5000㎡以上の大規模なS造事務所についての各部分についての耐用年数は、主体構造につき100年、外周壁骨組・間仕切骨組につき100年、外部・内部・床・天井・屋根各仕上げにつき各40年、建具・建築設備等につき各30年を前提に研究がされている。」

- (4) 原判決41頁10行目の「(5)」を「(6)」に、42頁24行目の「(6)」を「(7)」に、44頁10行目の「(7)」を「(8)」に、45頁10行目の「(8)」を「(9)」に、同頁17行目の「(9)」を「(10)」に、46頁1行目の「(10)」を「(11)」にそれぞれ改める。

- (5) 原判決43頁23行目の「また、」から44頁8行目の「回答していた」までを次のとおり改める。

「また、この照会内容及びその回答のみからは、現在の基準の制定前後で経過減点補正率の適用方法に変更があったか否かが判然としないが、現在の基準の適用対象については、基準設定後の新築家屋にのみ適用していると回答した地方公共団体が多数（控訴人もその旨回答した。）であり、また、従来から適用方法に変更がないため適用対象に関する問題は生じない旨回答する地方公共団体が複数あった。在来分家屋についても新たな基準を適用して課税しなければ違法であるとの司法判断が示されたとの仮定の設問の照会に対しては、多数の地方公共団体が、新たな基準を適用するための事務量が膨大になって支障が生ずる問題を指摘しており、なかにはそのような対応は現実的には不可能ない

し不可能となる可能性を指摘する地方公共団体(長岡市、静岡市ほか複数)があったほか、そのような判断がされた場合、上記のような負担ないし支障が生ずることから、結果として新たな基準を定めることが必要以上に困難となるとの弊害を指摘する地方公共団体(千葉市、新潟市)もあった。」

5 (6) 原判決44頁11行目及び同頁12行目の「床面積割合方式を採用していたこと」をいずれも「床面積割合方式を採用することがあったこと」に改める。

(7) 原判決46頁3行目の「CFT造は」から同頁6行目の「上昇するものである」までを次のとおり改める。

10 「CFT造は、円形又は角型の鋼管の内部にコンクリートを充填して柱にすることによって、鋼管とコンクリート双方に補強的効果を生じさせる工法であり、一般的なS造に比較して鋼材の持つ強度をより生かした設計をすることが可能とされている。CFT造は、鉄骨とコンクリートの組み合わせであり、鉄骨とコンクリートがそれぞれ構造強度を分担しているという点を見れば、SRC造との類似性があるが、鉄筋コンクリートの被覆がないという意味では、S造
15 に分類されるとみることができる」

3 本件平成30年度価格が違法であるか否かについての判断枠組み

次のとおり補正するほか、原判決「事実及び理由」欄第3の3(原判決47頁4行目から48頁8行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

20 (1) 原判決47頁24行目の「原告は、」の次に「鉄骨・鉄骨鉄筋コンクリート・鉄筋コンクリート造の本件建物につき、」を加える。

(2) 原判決48頁1行目の「主張」から同頁8行目末尾までを次のとおり改める。

「主張する。ところで、評価基準における経年減点補正率は、家屋について通常の維持管理を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる減価を基礎として算定された補正率であって、非木造家屋については、経
25 年減点補正率基準表(評価基準別表第13)において、用途別区分及び構造別区分に従って経年減点補正率が定められているが、複合構造家屋について、ど

のように構造別区分を選択して経年減点補正率を適用するのかに関しては、特
段の定めが置かれていない（前記関係法令等の定め(2)。このことは、平成30
年度の評価基準のみならず、本件建物の初課税年度である平成3年度当時の評
価基準においても同様であり、また、上記の点に関して、所管省庁による通達、
5 通知等も特段発せられていない。）。

そうすると、大阪市長が低層階方式により本件建物の主たる構造を判断して
経年減点補正率を適用したことが、評価基準を具体化するものとして一般的な
合理性のある方法によるものといえる場合には、特段の事情の存しない限り、
その経年減点補正率を適用してした評価は評価基準によって決定されたものと
10 解される。なお、控訴人においては、複合構造家屋に対する経年減点補正率の
適用方法について実施要領が定められているところ、実施要領は地方公共団体
である控訴人の内部において統一的な取扱いを行うための基準であり、裁判所
や市民に対して直接の法的な効力を有する法規範ではないが、控訴人が、合理
的な理由なく、特定の固定資産についてのみ実施要領の定める方法により評価
15 した価格を上回る価格と評価することは、租税法上の一般原則としての平等原
則に反する余地があるというべきである。

以上を前提として、(1)低層階方式により一棟の建物の主たる構造を判断して
経年減点補正率を適用することの一般的な合理性の有無、(2)平成30年度の本
件建物の価格の決定において、大阪市長が、低層階方式により主たる構造を判
断して経年減点補正率を適用したことは、控訴人の実施要領に反し許されない
20 かにつき、以下検討する。」

4 争点(1)（低層階方式により一棟の建物の主たる構造を判断して経年減点補正 率を適用することの一般的な合理性の有無）について

(1) 低層階方式の一般的な合理性

25 ア 低層階方式は、地下階又は低層階を構成する最も耐用年数の長い構造を主
たる構造と判断し、主たる構造に係る経年減点補正率を一棟全体に適用する

評価方法であるところ、被控訴人が本件建物に適用すべきである旨主張する床面積割合方式も、主たる構造に係る特定の経年減点補正率を一棟全体に適用する一棟方式であることは同様であり、被控訴人も一棟方式の一般的な合理性を否定するものではない。一棟方式は、固定資産税務研究会監修又は編集に係る昭和43年発行「市町村事務要覧（税務3）〔改版〕」、昭和49年発行「固定資産税実務提要」においていずれも採用されており、資産の評価方法に関する調査研究等を目的とする一般財団法人である評価センター作成の平成11年度報告書においても、構造区分別方式と対比して一棟方式が望ましいとの結論に至った旨報告され、その後の平成19年度報告書及び平成25年度報告書においても、基本的に上記の結論は変更されていないところ、それらの理由とするところは、複合構造家屋であっても、家屋の取壊しは基本的に一棟を単位として判断されることが挙げられている。

イ そもそも評価基準における経年減点補正は、物理的耐用年数を基礎としながら、機能的耐用年数・経済的耐用年数についても一定の考慮を行って、一般的な効用持続年数として経過年数を設定し、定額法を基本として時の経過に応じた損耗分の考慮を行うこととしたものである。物理的耐用年数は物理的な劣化の進行による性能の低下をいうものであるが、機能的耐用年数は、物理的劣化が進んでいなくても、技術の進歩などにより機能が陳腐化した場合等をいい、経済的耐用年数は、収益性や維持管理コストの悪化等をいうものであるから、後2者は、関係者の価値観や社会の変化の影響を比較的大きく受けるものといえる。そして、これらの視点からすると、複合構造家屋であっても、家屋の取壊しを行うときは、構造区分別ではなく、基本的に一棟を単位として取壊しが判断されるとの経験則は合理性を有し、これに基づいて一棟方式を採用することには一般的な合理性があると認められる。

ウ そして、一棟方式が上記経験則を基礎とするものである以上、一棟方式の主たる構造の判断基準についても、どの構造部分が傷んだ場合に家屋全体の

取壊しを行うかは重要な判断要素となり、家屋の荷重を支える低層階の構造部分が傷んだ場合に家屋全体を取り壊すのが一般的と考えれば低層階方式が、最大の床面積割合を占める構造部分が傷んだ場合に家屋全体を取り壊すのが一般的と考えれば床面積割合方式が、家屋のどこか一部でも傷んだ場合には家屋全体を取り壊すのが一般的と考えれば最短構造方式が導かれやすいとい
5 うことができる。評価センターによる平成11年度報告書においては、主たる構造の判断基準について根拠の決め手がないとしつつ、複合構造家屋については、床面積の最も大きい構造について、その部分が傷んだ場合に当該家屋を建て替える場合が比較的多いとの経験則を採用した上で、複合用途家屋
10 における用途の判断においても、主たる用途により用途を判断することとし、主たる用途を床面積割合により判断していることとの評価上のバランスの観点も踏まえて、床面積割合方式が適切との結論を導いている。

エ 複合構造家屋は、2種類以上の構造がそれぞれの構造の有する特性を補完し合うことにより単独構造では得られない特性を獲得することを期待して建築されることが多く、高層建築物等においては、低層階部分をSRC造・RC造として、S造である上層階部分を支持する大きな軸力を処理し、剛性や耐力を持たせることを意図して複合構造が選択されることが多い。そうすると、高層建築物等においては、上層階部分の荷重を支持する低層階部分こそが構造の要と考えることにも合理性があるとい
15 うことができる。

ところで、経年減点補正率基準表の経過年数は、用途が事務所の場合、SRC造・RC造につき65年、S造（骨格材の肉厚が4mmを超えるもの）につき45年とされているが、その経過年数は、前記イのとおり、物理的耐用年数のみならず、機能的耐用年数・経済的耐用年数をも考慮して定められたものであり、かつ、物理的耐用年数についても構造体のみならず建物各部分
20 の耐用年数を総合考慮して検討されたものであるから、上記経過年数を経過した場合に直ちに上記各構造が朽廃するなどして物理的に家屋としての効用

を發揮することができなくなることを意味するものではない。そして、経年減点補正率基準表における経過年数が、その制定過程において、耐用年数省令における耐用年数や部分別による算定方法を参考にして定められたことからすると、経過年数を定める基礎となった物理的耐用年数は、耐用年数省令における耐用年数の制定に係る基本的な考え方を基礎とするものと考えられるところ、その基本的な考え方は、一般建物につき、SRC造・RC造の構造体の耐用年数を150年、S造の構造体の耐用年数を75年とし、その他外装、窓といった建物各部分に想定される20年～50年の耐用年数と統合した結果、昭和26年耐用年数省令においては、事務所建物の耐用年数が、SRC造・RC造について75年、S造について50年とされたというものである。

以上のとおり、評価基準においては、S造であっても、構造体自体の物理的耐用年数は75年という長期に及ぶことが前提とされていることに照らすと、高層建築物等の複合構造家屋について、家屋の荷重を支える低層階の構造部分が維持されている限りは、上層階部分については構造体以外の外装、窓といった建物各部分について補修等で対応することにより、建物一棟全体の存続を図ることが可能であり、低層階の構造部分が傷んだ場合に家屋全体を取り壊すのが一般的であるとの経験則にも、一般的な合理性があるというべきである。なお、高層建築物等のS造家屋については、評価センターの平成20年度報告書においても、構造体はもとより、建物のその他各部分についても、耐用年数が30年～100年といった長期に及ぶことが前提とされていることから、上記合理性が裏付けられるといえる。

オ 以上によれば、複合構造家屋について、低層階方式により一棟の建物の主たる構造を判断して経年減点補正率を適用する方法には、一般的な合理性があると認められる。

(2) 低層階方式の合理性に関する指摘について

ア 家屋の存続の可否を考慮要素とすることについて

被控訴人は、経年減点補正率は、最終残価率（0.2000）に達する年数を経過した後も家屋が存続することを前提に設定されている数値であるから、構造の朽廃により家屋全体が存続するか否かといった要素を経年減点補正率における主たる構造の判断において考慮することは妥当でない旨主張するが、一棟方式の主たる構造の判断基準につき、どの構造部分が傷んだ場合に家屋全体の取壊しを行うかが重要な判断要素となり得ることは前記のとおりである。

評価基準は、最終残価率（0.2000）に達する年数を経年減点補正率基準表における経過年数として定めており、現在の経過年数は平成5年改正を基礎とするものであるところ、同改正においては、現に、全国の主要都市48市における家屋の滅失状況調査を参考にして経過年数が定められている。経年減点補正率の意義が上記のとおりであることをもって、家屋自体の存続の可否と切り離して検討すべきものとはいえず、被控訴人の上記主張は採用できない。

イ 建築技術的な不合理性等について

被控訴人は、基礎部分を含む低層階部分が残存していたとしても、その余の朽廃した構造部分が通常の補修等によって維持・存続可能であるということとはできない旨主張するが、前記のとおり、経年減点補正率基準表における経過年数は、用途が事務所の場合、SRC造・RC造につき65年、S造（骨格材の肉厚が4mmを超えるもの）につき45年とされているところ、構造体の物理的耐用年数については、S造であっても75年の長期にわたることが基礎とされているのであって、低層階方式は、上層階の構造体が朽廃したにもかかわらずこれを通常の補修等によって維持することを前提とするものではない。被控訴人は、低層階方式によると、S造部分の鉄骨までもがコンクリートで被覆され、そのコンクリートの中性化が終わらない限り、内部の鉄骨の酸化が始まらないと擬制することになるとも主張するが、同主張は低層階方式の前提を正解しないものといわざるを得ない。なお、付言するに、上記の物理的耐用年数は

昭和26年耐用年数省令制定時の耐用年数に関する基本的な考え方によるものであり、S造については、構造体鉄骨に錆（酸化）による劣化が避けられないことが前提とされていたが、現代の高層建築物等では、構造体鉄骨が錆（酸化）により劣化することはほとんど想定されず、実際には構造体鉄骨の物理的耐用年数ははるかに長期となっている。

また、被控訴人は、家屋の構造の大部分が朽廃した場合を前提として低層階方式には経済的合理性がないとも主張するが、その前提に誤りがあるから、これも採用の限りでない。

ウ 納税者に及ぼす不利益の程度が大きいことについて

被控訴人は、低層階方式によると、複合構造家屋においては低層階にSRC造又はRC造が用いられるから、耐用年数が短いS造につき耐用年数が延長される部分の割合が、50%を超え、最大で99%にも達する可能性があり、納税者に及ぼす不利益の程度が大きく、合理性がない旨主張するが、物理的耐用年数・機能的耐用年数・経済的耐用年数の観点からみて低層階方式が一般的な合理性を有するといえることは前記説示のとおりであり、被控訴人の指摘するように主たる構造とされないS造部分が床面積割合の大部分を占めるという事態があり得るとしても、そのことから直ちに上記の一般的な合理性が否定されるものとはいえない。

前記3のとおり、複合構造家屋について、どのように構造別区分を選択して経年減点補正率を適用するのかに関しては、評価基準に特段の定めが置かれていないのであるから、その適用方法が評価基準を具体化するものとして一般的な合理性を有する場合には、特段の事情の存しない限り、その経年減点補正率を適用してした評価は評価基準によって決定されたものと解されるべきであって、複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用方法は一つに限られることが求められるわけではない。床面積割合方式が一般的な合理性を有する方法であることは当事者双方が認めるところであるが、低層階方式もまた上記のとおり

一般的な合理性を有する方法なのであるから、両方式を対比して納税者にとっての有利・不利という観点から、一方の方式の一般的な合理性が排斥される関係にはないというべきである。したがって、被控訴人の上記主張もまた採用できない。

5 エ その他被控訴人が指摘する事情について

被控訴人は、複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用方法について検討した補正率適用手引（甲 1 2。平成 1 3 年発行のもの。）や評価センター各報告書（甲 1 5 の 1 ～ 3。平成 1 1 年度から平成 2 5 年度までのもの。）において、低層階方式に関する記述がないことを指摘するが、そのこと自体は、低層階方式の一般的な合理性の有無について影響を及ぼすものではない。むしろ低層階方式は、平成 1 2 年基準年度頃まで、東京都、川崎市、名古屋市、福岡市及び神戸市などで全国的に用いられていたことがうかがわれ（乙 1 5 の 3 における神戸市の回答でも、平成 1 8 年度頃までは、当時、低層階方式が全国的にも主流であったとされている。）、そのため研究においては特に取り上げられなかったとも考えられるし、上記報告書等に低層階方式の合理性に対して疑問を呈する記述があるわけでもない。

その他、被控訴人は、より合理的な床面積割合方式に統一されるべきであるとの趣旨の主張をするが、評価基準を具体化した複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用方法が一つに限られるものでないことは前記のとおりであり、現に、評価センターの平成 1 9 年度報告書及び平成 2 5 年度報告書においては、床面積割合方式を原則としながらも構造区分別方式を積極的に活用することが示唆されており、一つの方式に限定されることは前提にされていない。

したがって、被控訴人の主張はいずれも採用することができない。

(3) 以上のとおり、複合構造家屋について、低層階方式により一棟の建物の主たる構造を判断して経年減点補正率を適用する方法には、一般的な合理性があると認められるというべきである。

5 争点(2) (平成30年度の本件建物の価格の決定において、大阪市長が、低層階方式により主たる構造を判断して経年減点補正率を適用したことは、控訴人の実施要領に反し許されないか) について

(1) 控訴人の実施要領の位置付け

5 前記3で原判決を補正した上で説示したとおり、控訴人において定められた、複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用方法についての実施要領は、地方公共団体である控訴人の内部において統一的な取扱いを行うための基準であり、裁判所や市民に対して直接の法的な効力を有する法規範ではないが、控訴人が、合理的な理由なく、特定の固定資産についてのみ実施要領の定める方法により
10 評価した価格を上回る価格と評価することは、租税法上の一般原則としての平等原則に反する余地があるところ、被控訴人においては、平成18年度実施要領から、複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用方法について、主たる構造の経年減点補正率を適用とする点は同じであるが、その主たる構造の判断方法が床面積割合方式によるものとされ、平成30年度実施要領においても同様の
15 の定めをおいたにもかかわらず、平成30年度の本件建物の価格の決定においては、床面積割合方式によるものとした平成30年度実施要領によらず、初課税年度に低層階方式により主たる構造を判断して適用した経年減点補正率を引き続き適用していることから、これが、控訴人の実施要領に反するものである
か否かにつき検討する。

20 (2) 平成30年実施要領の対象について

上記のとおり経年減点補正率の適用方法を変更（主たる構造の経年減点補正率を適用する点は同じであるが、前提となる主たる構造の判断方法の変更）した平成18年度実施要領及び平成30年度実施要領には、変更された経年限定補正率の適用方法が在来分家屋を対象とするか否かを定めた規定はないが、前
25 記のとおり、実施要領は、法令等の法規範ではないから、実施要領において従前定めていた上記適用方法を異なる適用方法に変更する際に、在来分家屋につ

いての経年減点補正率の適用方法をどのようにするかについての経過措置については、実施要領上に定めなければならない必然性はなく、事務連絡その他適宜の方法によっても控訴人の内部において周知が図られれば足りるものである。そして、控訴人においては、平成24年11月に、東京都から上記適用方法に係る基準の適用対象に関する照会を受けた際に、基準設定後の新築家屋のみに適用し、在来分家屋には適用しない旨回答しているのであるから、在来分家屋の価格を決定するに当たっては、本件建物についてしたと同様、当該年度の実施要領に定められた適用方法によるのではなく、初課税年度における実施要領の定める適用方法によって判断して適用した経年減点補正率を引き続き適用するとの取扱いがされていたと認められ、これに反する取扱いがあったとは認められない（なお、平成24年4月～平成25年4月頃に、登録価格に対する審査の申出に関し、個別に、本件委員会が、上記適用方法につき初課税年度ではなく当該年度の実施要領によるべきである旨の判断をしたことがあるのは、控訴人における一般的な取扱いを示すものとはいえない。）。

なお、このような取扱いが一般的であることは、全国の政令指定都市や中核市等に対する照会結果においても、複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用に関して定めた基準を在来分家屋にも適用しているかにつき、新築家屋のみ適用し、在来分家屋には適用しない旨の回答が多数みられたことから裏付けられるといえる（前記2で補正の上で引用した認定事実(6)イ）。

そして、このような取扱いは評価基準において許容されているといえる。すなわち、評価基準において、経年減点補正率の適用方法については、新築か在来分家屋かで区別を設けた規定は存在しないものの、他方で、在来分家屋の構造について評価替えを行った場合の取扱いについて評価基準に特段の定めが置かれているわけでもない。そして、評価基準は、非木造家屋の評価は、当該非木造家屋の再建築費評点数を基礎として、これに損耗の状況による減点補正率を乗じて評点数を付設し、当該評点数に評点1点当たりの価額を乗じて各個の

家屋の価額を求める方法によるものとしているところ、上記再建築費評点数の算出方法に関しては、構造の区分に応じ家屋の各部分別に再建築費評点数を算出する方法を定めるほか、在来分の非木造家屋に係る再建築費評点数の算出方法としては、基準年度の前年度における再建築費評点数にその後の建築物価の変動を反映した再建築費評点補正率を乗じて求めるものとしている。家屋の構造については増改築がない限り変更されないことを考えると、評価基準は、在来分の非木造家屋の評価については、基本的に新築後の課税初年度における構造に関する判断を基礎として、爾後これに必要な補正を加えることによって適正な価格を判断するものとしているということができる。上記減点補正率のうちの経年減点補正率は、非木造家屋の構造区分に従って設定された経過年数を基に、定額法を基本として一定割合で減価するものであり、家屋の価格が、初課税年度における価格から、年数を経るごとに一定の割合で減価されることを前提としたものであることを考えれば、在来分家屋について、初課税年度において当該年度に適用される実施要領の定める方法に従って主たる構造を判断して適用した経年減点補正率を、その後に上記方法に変更があった場合に引き続き適用することも、固定資産評価基準上、許容されていると解することができる。

以上に加え、前記４で説示したとおり、低層階方式自体に一般的な合理性が認められることからすると、控訴人が本件建物の平成３０年度の価格を決定するに当たり、その経年減点補正率の適用方法について、平成３０年度実施要領に定められた床面積割合方式によらずに、初課税年度に低層階方式により主たる構造を判断して適用した経年減点補正率を引き続き適用したことには合理性があり、その取扱いは、平成３０年度実施要領に反することになるものではないというべきである。

(3) 平成３年実施要領に基づく評価について

平成３年実施要領は、一棟の家屋が２以上の構造により建築されている複合

構造家屋については一棟方式を採用することとして差し支えないとした上で、
「主たる構造は、それぞれの部分の占める床面積、その他適当と認められる基準に基づいて定めるものとする。」とし、床面積割合方式とその他適当と認められる基準とを並列的に扱っていて、原則として床面積割合方式によるべきものと定めているわけではなく、他方、低層階方式は、前記4で説示したとおり一般的な合理性を有するから、同方式は、ここにいう適当と認められる基準に該当するということができる。なお、平成3年当時、控訴人において、新築の複合構造家屋について、当該家屋の構造図が家屋の所有者から提出された場合に、構造図に基づいて床面積割合方式によって主たる構造を判断することがあったことは認められるが、構造図の提出を受けた場合には必ず床面積割合方式によるとの一般的な取扱いが定着していたとの事実は認められない。

本件建物についてみると、本件建物は地上18階、地下2階であって延べ床面積1万9484.31㎡という高層建築物等であること、そのうち地下階のみならず、地上1階についても、SRC造又はRC造であることからすると、大阪市長が上層階部分の荷重を支持する低層階部分を主たる構造と判断して本件建物に低層階方式を採用したことは、平成3年実施要領に従った取扱いとすることができ、これに反するものではない。また、低層階方式により一棟の建物の主たる構造を判断して経年減点補正率を適用する方法に一般的な合理性があることは、前記4で説示したとおりである。

(4) 租税公平主義等について

ア 被控訴人は、租税公平主義及び評価基準の公平な適用を受ける利益という基本原則に照らせば、複合構造家屋の主たる構造の判断について床面積割合方式に統一した平成18年度実施要領及び平成30年度実施要領は、在来分家屋をも対象とするものというべきである旨主張する。

しかし、本件平成30年度価格の決定が控訴人の実施要領に反しないことは、前記(2)及び(3)で述べたとおりであって、合理的な理由なく本件建物に

ついて実施要領の定める方法により評価した価格を上回る価格と評価したものではないし、また、経年減点補正率の適用方法について、在来分家屋については、初課税年度の実施要領によるものとする点で控訴人における課税実務での取り扱いは統一されていたといえるから、本件平成30年度価格についての決定が、被控訴人の指摘する租税公平主義等に反するものとは認められない。

イ 逆に、複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用方法について、従前定めていた適用方法からこれとは異なる床面積割合方式に変更する改定があった場合に、在来分家屋についても全て改定後の実施要領によって主たる構造を判断し直して経年減点補正率を適用しなければならないとすると、現存する全ての在来分家屋について、まず検討すべき複合構造家屋を抽出する作業に始まり、次いで床面積割合方式を採用する上で必要となる新築時の家屋の構造図等の資料の収集が必要になる上、新築時から長期間が経過するなどの事情により適切な資料が得られない場合には現地調査を実施することも考えられるなど、相当の労力と時間を要することが見込まれる上、現地調査を実施しても内部構造まで判明しない場合があり得ることも考慮する必要がある。そして、地方税法においては、市町村長は、基準年度の価格を原則として毎年3月31日までに決定し、直ちに固定資産課税台帳に登録しなければならないとされており（同法410条1項、411条1項）、固定資産評価事務は大量かつ一括して行わなければならないことから、実施要領の変更に遡及効を与えなければならないとすると、円滑かつ効率的な評価事務の遂行に多大な支障が生じることが容易に想像される。また、そのことは、ひいては、そのような支障が生ずることを避けるため、評価権者をして、実施要領をより合理的なものに改定することを躊躇させる強い萎縮効果を与えることにもなりかねないから（現に、上記問題点は、前記2で補正の上引用した認定事実(6)イのとおり、他の地方公共団体から指摘されている。）、形式的公平性

にこだわって、在来分家屋について全て改定後の実施要領によって経年減点補正率を適用しなければならないとすることによる弊害は容易に看過することはできないというべきである。

なお、被控訴人が指摘するとおり、東京都において、平成18年度の固定資産の評価の際に、複合構造家屋の評価に関して、経年減点補正率が異なる方式により適用されることの不均衡を是正するために在来分家屋についても経年減点補正率を変更する是正処理が行われたことがあるが、同是正処理は、従前の経年減点補正率の適用については適切に運用されていたことを前提として、価格の均衡を図るために行われたというものにすぎず（甲23）、その是正事務に係る通知（甲21の3）においても、原則として現地調査は行わないものとされ、家屋の所有者に対する構造図の提出依頼についても何ら言及されていないことから、比較的簡便な方法により実施されたことがうかがわれるし、その点を措いても、実際に、そのような対応をするためには上記のとおり相当の事務負担が生じたはずであって、東京都が対応できたからといって、前記認定事実(6)イで認定した東京都からの照会に対する回答振りからすると、全国の地方公共団体に同様の対応を一律平等に求めることは現実的ではないと考えられるから、東京都において上記是正処理が行われたことがあることをもって、在来分家屋に対しても改定後の実施要領の適用方法によるべきものとは、当然にいうことはできないというべきである。

ウ 以上によれば、租税公平主義等の観点からみても、在来分家屋である本件建物の平成30年度価格を決定するに当たり、経年減点補正率の適用方法について、平成30年度が初課税年度となる新築家屋同様に平成30年度実施要領によるべきことが地方税ないし評価基準に基づく要請であるとは認められず、この点に関する被控訴人の主張は採用することができない。

6 結論

以上によると、大阪市長が本件平成30年度価格を決定するに当たって、低層

階方式により本件建物の主たる構造を判断して経年減点補正率を適用したことは、
評価基準を具体化するものとして一般的な合理性のある方法によるものというこ
とができ、その経年減点補正率を適用してした評価は評価基準によって決定され
たものといえるから、本件平成30年度価格は、評価基準によって決定される価
格を上回るものではない。そして、本件平成30年度価格の決定が租税公平主義
に反するなどの特段の事情も認められないから、本件平成30年度価格の決定は
適法である。

よって、被控訴人の請求は理由がないからこれを棄却すべきところ、これを認
容した原判決は失当であり、本件控訴は理由があるから、原判決を取り消した上、
被控訴人の請求を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8民事部

15

裁判長裁判官 森 崎 英 二

20

裁判官 渡 部 佳 寿 子

25

裁判官 岩 井 一 真