

行政不服審査法（平成二十六年法律第六十八号）第八十一条第三項において準用する第七十九条の規定によつて、広島県行政不服審査会の令和元年度答申第三号の内容について、別紙のとおり公表する。

令和二年十一月十二日

広島県知事 湯 崎 英 彦

諮問庁：A市長

諮問日：平成31年3月12日

(平成30年度諮問第6号)

答申日：令和元年12月25日

(令和元年度答申第3号)

## 答申内容

### 第1 広島県行政不服審査会（以下「審査会」という。）の結論

平成30年11月5日付けで審査請求人から提起のあった、地方税法（昭和25年法律第226号）第342条第1項及び第343条第1項並びにA市税条例（平成〇年A市条例第〇号）第〇条第〇項の規定に基づく平成29年度固定資産税の決定および変更通知処分2通の内の税額を〇円から〇円に変更した処分についての審査請求（以下「本件審査請求」という。）は棄却されるべきであるとする審査庁（A市長）の判断は、妥当である。

### 第2 審査請求人の主張の要旨

#### 1 審理員による審理段階での審査請求人の主張の要旨

平成31年2月28日付け〇〇第7号で審査庁に提出された審理員意見書（以下「審理員意見書」という。）第2の1に記載のとおりである。

#### 2 令和元年6月3日付け主張書面等での審査請求人の主張の要旨

##### (1) 主張書面

ア A市条例（平成〇年A市条例第〇号。以下「特例条例」という。）の解釈について

特例条例は第〇条で目的を、第〇条で太陽光発電設備の定義を、第〇条で特例措置の内容及び対象を規定しているが、処分庁は第〇条及び第〇条の規定を混同して処分を行っている。審理員は処分庁のように第〇条及び第〇条の規定を混同していないと考えられるが、審査請求人の意見を認めておきながら、強引に処分庁の意見を支持しているように見受けられる。

処分庁及び審理員のように特例条例第〇条第〇項に規定された特例措置対象償却資産を「太陽光発電設備とその附属装置等」のみであると解釈すれば、特例措置対象償却資産は第〇条第〇号に規定された太陽光発電設備の定義と同一となる。しかし、両者の定義が同一であるという規定はなく、仮に同一であると解釈すべきであるなら、特例条例第〇条第〇項において償却資産という文言を使う理由もない。

さらに、審査請求人が太陽光発電設備を設置した土地（以下「本件土地」という。）は特例措置の対象となっており、特例条例第〇条に規定されている趣旨・目的に鑑みると、太陽光発電設備の設置に係る本件土地が特例条例の趣旨・目的に合致しているにもかかわらず、太陽光発電設備の設置に係る外構フェンス及び路盤が合致していないとは解釈できない。

外構フェンス及び路盤は本件土地とともに、特例措置の対象となる固定資産であると解釈するべきである。

イ 他の法令及び設備の設置実態について

電気事業法（昭和39年法律第170号）第39条第1項は、事業用電気工作物を設置する者に対し「事業用電気工作物を主務省令に定める技術基準に適合するよう維持すること」を、同条第2項第1号は「事業用電気工作物は、人体に危害を及ぼし、又は物件に損害を与えないようにすること」を義務付けている。また、電気設備に関する技術基準を定める省令（平成9年通商産業省令第52号）第23条第1項は、「高圧又は特別高圧の電気機械器具、母線等を施設する発電所又は変電所、開閉所若しくはこれらに準ずる場所には、取扱者以外の者に電気機械器具、母線等が危険である旨を表示するとともに、当該者が容易に構内に立ち入るおそれがないように適切な措置を講じること」を義務付けている。

外構フェンス及び路盤は地方税法第341条第4号に規定する償却資産に該当しており、外構フェンスは第三者への危害及び第三者から物件への損傷を防止するために、路盤は太陽光発電設備を安定的に固定し、雑木雑草により周辺住民に迷惑をかけないように維持するために、法令遵守の立場からもやむを得ず高額な資金を投じて設置したものである。このことを設置に直接に係っていると判断するのは当然の解釈である。

また、仮に審査請求人が太陽光発電設備の設置をしなかった場合、外構フェンスを設け、路盤工事を行う必要はなかったのであるから、本件外構フェンス及び路盤は太陽光発電設備の設置に直接的に強く係っていると判断できるため、太陽光発電設備の設置に係る償却資産に該当している。

(2) 審理員意見書の問題点とそれに対する審査請求人の意見等

ア 審理員意見書第2の2（1）について

太陽光発電設備の設置に必要な設備と、A市が政策としている事業者の負担軽減対象は必ずしも一致しないとの指摘はそのとおりであるが、太陽光発電設備の設置に必要なか否かは設備の設置に係っているかいないかの判断材料になる。特例条例には、〇〇と規定されており、「太陽光発電設備とその附属装置等だけ」であるとは規定されていない。

イ 審理員意見書第2の2（2）について

結論だけが記載されており、理由が記載されていない。条例に意味のない文言

はなく、意味のない文言は書いてはならない。

ウ 審理員意見書第2の2(3)について

太陽光発電設備とその附属装置等は特例条例第〇条に、償却資産は地方税法第341条第1項第1号及び第4号に定義が規定されており、太陽光発電設備とその附属装置等が償却資産と同じものとは言えない。

エ 審理員意見書第2の2(4)について

限定規定がなければ、限定がないと解釈するのが正しい法の解釈である。

オ 審理員意見書第2の2(5)について

特例措置決定担当課の職員から、外構フェンスや路盤が特例措置の対象になる旨及び償却資産申告書の記載方法のアドバイスを受けた事実がある。

カ 審理員意見書第3の1について

独自の政策目的をもって条例を制定及び施行することに異論はないが、条例解釈をする際に、第一義的に独自の政策目的に従って解釈するのは間違いであり、文言によって解釈すべきである。条例制定者は独自の政策目的に合致するように条例制定をすべきであり、独自の政策目的に合致しない条例を制定した場合、その責任は納税者ではなく条例制定者にある。

キ 審理員意見書第3の2について

「係る」は強く結びついているという意味で用いられているが、同じという意味ではないにもかかわらず、償却資産が太陽光発電設備とその附属装置等のみになる理由が書かれていない。償却資産の定義は機械装置の一部である太陽光発電設備とその附属装置等より格段に範囲の広い定義であるから、一定の制限を設けるために「係る」規定がある。

ク 審理員意見書第3の3について

審査請求人の主張を認め、文言によって解釈すべきだと論じておきながら、文言でハッキリ解釈できることを政策趣旨・目的の範囲内で解釈しようとするのはそれこそ拡張解釈である。特例措置対象償却資産を太陽光発電設備とその附属装置等のみとする場合と外構フェンスや路盤も含める場合が、政策趣旨・目的と比較してどれほど違いがあるのかは一般市民にはわからない。政策目的を達成するための政策予算規模や政策による減税規模や地域の活性化による経済の発展効果等の様々な要素を一般市民がすべて理解して判断や解釈をするのは不可能であり、政策趣旨・目的に合致するように条例制定すべきである。

ケ 審理員意見書第3の4について

他市の条例と特例条例について、政策目的を比較しているのではなく文理解釈を比較している。

コ 審理員意見書第3の6について

特例条例に償却資産の限定規定がないのは明確であり、市議会に提示した資料

に相当するものが一般市民に知らされていたという主張もないにもかかわらず、  
審理員は強引に処分庁の意見を支持しようとしている。

3 令和元年10月8日に審査会が審査請求人代理人に対して実施した口頭意見陳述手続  
(以下「審査会口頭意見陳述」という。)での主張の要旨

(1) 租税法律主義について

憲法第29条では財産権を認め、国や地方公共団体であっても個人の財産に勝手に手を付けてはいけないと規定している。しかし、財産権の例外として憲法第30条で財産権の例外として国民の財産に反対給付なしに手を付けることを認めており、これが納税の義務である。憲法第30条では、国民は法律の定めるところにより納税の義務を負うと規定しており、憲法第84条では、あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としている。法律は国民が選挙を通して議員に依頼して制定されており、国民は法律を守る義務がある。1円たりとも納め漏れがあってはならず、法律や条例で定めたもの以上のものを、たとえ1円たりとも多く徴収してはならないと租税法律主義で定めている。

(2) A市固定資産税担当課職員による指導について

A市固定資産税担当課の職員から平成28年6月から8月頃の3か月間にわたって太陽光発電設備の設置についてアドバイスを受け、当該職員、太陽光発電設備設置事業者の担当者及び審査請求人で何度も質疑応答をして設置を決定した。その後、当該職員は他の部署に異動となり、本件が問題となった際に相談したところ、特例措置対象償却資産に外構フェンス及び路盤が含まれないのはおかしいと固定資産税担当課へ掛け合ってくれた。しかし、他部署の職員が口を挟むなど叱責を受けられて、その後は接触は困難になっている。

(3) A市市民担当部長及び特例措置決定担当課長の訪問について

審査請求人が平成29年8月4日付けで提起した審査請求(以下「前回審査請求」という。)について、裁決までの間に、処分を行った固定資産税担当課と特例措置決定担当課を統括しているA市市民担当部長と、太陽光発電設備が特例措置に該当するか否かを判断して固定資産税担当課へ報告する特例措置決定担当課の課長が審査請求人の個人宅を謝罪のため訪問している。

(4) お詫び文書について

前回審査請求の終了にあたり、処分庁から審査請求人へ平成30年8月17日付けでお詫び文書が送付された。お詫び文書には、平成26年から平成29年にかけて特例措置の申請を○件受け、フェンス等に課税しているものが○件、個別記載がなく不明なものが○件あり、平成30年から順次調査すると記載されていた。しかし、太陽光発電設備の設置を30か所程度行っている大規模な業者甲は未だに調査を受けておらず、審査請求人からの質問に対して外構フェンス等の構築物もすべて特例措置を受けており、市から調査を受けたこともないと回答している。

(5) 特例条例の解釈について

審査請求人は処分庁の指導に従って申告を行ったが、平成29年5月に送付された納税通知書が指導を受けたとおりになっていないことに気が付いて初めて特例条例を確認した。処分庁は平成28年10月から平成29年5月の間に、特例条例の解釈を変えている。

特例条例は特例措置対象償却資産を限定していないが、取扱い上は限定している。太陽光発電設備等の固定資産税の減免に関する規定を定めているB市は特例措置の対象となる償却資産を限定しておらず、C市は限定している。太陽光発電設備に関する固定資産税の減免措置について、国の政策として一定の方針が示され、地方自治体は各々の事情を考慮して独自の政策を行えるように一定の枠内で制定できるようにしてあり、特例措置対象資産を太陽光発電設備のみに限定するか否かは各自治体の判断に任せていると思われる。そのため、自治体によって規定ぶりが違うのは当然である。

特例条例では、第〇条に太陽光発電設備の定義が規定され、第〇条に特例措置対象資産が規定されている。市議会の資料では特例措置の対象を限定していると処分庁は主張しているが、それは内部の事情であって、公にしない限り一般市民は市の財政状態や経済効果については分からない。限定規定がないということは処分庁も認めており、限定していない以上は、当然外構フェンス及び路盤も特例措置の対象となる。

太陽光発電設備は危険物であるため設置に当たっては外構フェンスが必要であるという行政上の指導があるのだから、太陽光発電設備と外構フェンスは強く係っている。近年は安全に対する世論の要求・要望は高まっており、太陽光発電設備と外構フェンスを係っていないという判断をする感覚が理解できない。

法の解釈において第一は文理解釈であり、文字による解釈でははっきりしない場合に初めて趣旨解釈が始まるのであって、趣旨解釈は思った通りに制定できていないことを補う解釈ではない。日本国内の市町村によって、文言の意味が変わるなど、行政執行担当者の意見とはとても思えない。今回の事案は文字ではっきり解釈できることが可能なものである。

第3 審査庁の主張の要旨

平成31年3月12日付け諮問説明書

1 審査庁の考え

本件審査請求を棄却すべきと考える。

2 考え方の理由

(1) 認定事実

審理員意見書第1に記載のとおりである。

(2) 判断

審理員意見書第3に記載のとおりである。

(3) 結論

前記(1)及び(2)のとおりであるので、審査請求人の本件審査請求には理由がなく、棄却されるべきと考える。

第4 審理員意見書の要旨

1 特例措置の対象となる固定資産

特例措置の対象となる固定資産が、「太陽光発電設備の設置に係る土地」及び「太陽光発電設備の設置に係る償却資産」であるということについては、双方に争いがなく、外構フェンス及び路盤が、「太陽光発電設備の設置に係る償却資産」に当たるかという点が、本件審査請求の焦点となる。審査請求人は、国の技術的基準や、安全性を満たすため必要なものであるから、外構フェンス及び路盤は、太陽光発電設備の設置に係っていると主張するが、特例条例は、A市が政策的目的を持って、独自に制定したものであり、国の技術基準や安全上の配慮から太陽光発電設備の設置に必要という理由は、特例措置の対象となるかどうかの判断に直接に影響するものではない。よって、当該理由をもって外構フェンス及び路盤が、太陽光発電設備の設置に係っており、特例措置の対象となるとはいえない。

2 「設置」及び「係る」の解釈

「設置」という用語の意義については、ここでは単に太陽光発電設備を物理的に設けるという意味で用いられているものと解されるが、「設置」という用語があることによって、設置に強く関係する償却資産が全て特例措置の対象となるような拡張的な解釈はできない。また、法令で用いられる場合における「係る」という用語の意義は、処分庁が主張するとおりである。ここで用いられる「係る」という用語は、「太陽光発電設備の設置」という言葉と「償却資産」という言葉を強く結びつけるものとする処分庁の主張は妥当であり、特例条例において特例措置の対象とする償却資産は、太陽光発電設備とその附属装置であるとする処分庁の判断が、違法又は不当であるとはいえない。

3 租税法律主義及び文理解釈の優先

審査請求人の主張するとおり、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない。それは、租税の賦課・徴収が財産権の保障の例外であって、その課税要件は明確にしなければならないという趣旨のものであって、法律を条例と読み替えても同様である。その原則上、租税法の解釈において文理解釈が優先されることは、審査請求人の主張するとおりであるが、その結論の妥当性は、必要に応じて立法趣旨との照合により確認されなければならない。また、租税法律主義の原則上、課税要件を定めた規定は、できる限り一義的に明確であることが要請されるが、具体的に適用しようとするときに解釈上の問題が生じることはどうしても避けられない。特に「設置」や「係る」という用語は、一般的・抽象的な用語であり、そこでは立法趣旨

に基づく解釈が必要となり、審査請求人が主張するように、「A市条例によれば、誰が読んでも、外構フェンス及び路盤は、特例措置対象固定資産に該当する。」とはいえない。さらに、特例条例による特例措置は、原則では課税されるものに対して、A市が政策的目的を持って課税負担を軽減しようとするものであり、租税公平主義という原則の例外であるから、その解釈は、政策の趣旨・目的の範囲内で厳格にされなければならない、拡張的な解釈は許されないと解すべきである。

#### 4 特例条例と他市の類似する条例との比較

特例条例と他市の類似する条例は、国の準則等があるものではなく、各団体が独自に政策的目的を持って制定したものであり、比較するのは適切ではない。仮に類似する規定は誰が読んでも同じ意味としなければならないとしても、本件審査請求の場で、どちらの運用が正しいのかという比較の議論はできず、参考程度にしかならない。よって、他市の例からしても審査請求人の解釈が正当とする主張は、採用できない。

#### 5 信義誠実の原則

租税法における信義誠実の原則は、合法性の原則を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護することが必要であると認められる場合に適用されるものであって、処分庁が納税者に対して信頼の対象となる公の見解を表示し、納税者がその表示に基づいて何らかの行為をしたことが要件となる。本件において公の見解の表示といえるものは、当初の特例措置決定通知書であるが、その時点で審査請求人は既に本件設備を設置していたので、信義誠実の原則をもって、本件の処分を取り消すべきとの審査請求人の主張は採用できない。

#### 6 上記以外の違法性又は不当性についての検討

処分庁も認めるとおり、特例条例の運用に際して、市民に分かりやすくするために、例示を挙げる等の工夫は必要であったといえるが、それをもって本件の処分が違法又は不当であるとはいえない。特例条例の制定前に、特例措置の対象となる固定資産について、「土地、償却資産（太陽光発電設備）」という内容を記載した資料をA市議会に対して提示していたという点、条例制定後も構築物を課税してきたという点から、「A市条例の趣旨は償却資産について特例措置を限定的に適用するものであり、「太陽光発電設備の設置に係る償却資産」に外構フェンス及び路盤は含まれない。」とする処分庁の判断は、一貫性・合理性がある。

#### 7 結論

以上のとおり、本件の処分は違法又は不当とはいえない。よって本件請求には理由がないため、行政不服審査法第45条第2項の規定により、棄却するのが相当である。

### 第5 調査審議の経過

#### 1 審査庁から審査会へ諮問（平成31年3月12日）

#### 2 第1回審議（令和元年7月30日）

##### (1) 審議内容



本件審査請求に係る審議を行った。

(2) 審議結果

審査請求人から行審法第81条第3項の規定により準用する行審法第75条第1項の規定による口頭での意見陳述を求める旨の申立てがあったため、行政不服審査法施行条例（平成28年広島県条例第2号）第10条第6項の規定により、意見を陳述する機会を与える旨の決議を行った。

3 第2回審議（令和元年9月2日）

答申に向けた審議を行った。

4 第3回審議（令和元年10月8日）

(1) 審査請求人口頭意見陳述

行審法第81条第3項の規定により準用する行審法第75条の規定により、前記2(2)のとおり決議を行った審査会口頭意見陳述を実施した。審査請求人の主張は前記第2の3に記載のとおりである。

(2) 審議内容

答申に向けた審議を行った。

5 第4回審議（令和元年12月25日）

答申案を検討し、一部修正後、答申を決議した。

第6 審査会の判断の理由

1 審議の対象となる処分について

本件において、審査請求人が審査請求書において審査請求の対象とした処分は、処分庁が地方税法第342条第1項及び第343条第1項並びにA市税条例第○条第○項に基づき、平成30年8月17日付けで行った平成29年度固定資産税の決定および変更通知処分2通の内の税額を○円から○円に変更した処分（以下「固定資産税変更決定処分」という。）であり、本件において審査請求人及び処分庁がその内容を争っているのは、処分庁が特例条例第○条第○項に基づき、平成30年8月6日付けで行った特例措置決定処分である。固定資産税変更決定処分と特例措置決定処分とは、本来別個の処分であるが、本件において、固定資産税変更決定処分は特例措置決定処分における判断を前提としてされていること、両処分の争点が、外構フェンス及び路盤が「太陽光発電設備の設置に係る償却資産」に該当するか否かという点で共通していること、2つの処分は時間的にも近接してされていることなどから、審査請求人の権利利益の救済を図るという行政不服審査法の趣旨に鑑み、固定資産税変更決定処分と特例措置決定処分を一体的な処分（以下この2つの処分を総称して「本件処分」という。）であると考え、審査請求の対象として審議を行うこととする。

2 法令等の規定

(1) 地方税法、A市税条例の規定

地方税法第342条は、固定資産税の課税客体について、同条第1項で「固定資産

税は、固定資産に対し、当該固定資産所在の市町村において課する。」と定めており、同法第343条において「固定資産税は、固定資産の所有者（質権又は百年より永い存続期間の定めのある地上権の目的である土地については、その質権者又は地上権者とする。以下固定資産税について同様とする。）に課する。」と定めている。

また、A市税条例第○条第○項は、固定資産税は、固定資産（土地、家屋及び償却資産）に対し、その所有者に課する旨を定めており、同条第○項は、償却資産における第○項の所有者とは、償却資産課税台帳に所有者として登録されている者である旨を定めている。

(2) 特例条例の規定

特例条例第○条は、太陽光発電設備の定義について定めており、また、特例条例第○条第○項は特例条例に基づく特例措置の内容について定め、第○条第○項はこれらの規定を前提にして、特例措置の対象となる固定資産は、太陽光発電設備の設置に係る土地及び償却資産とする旨を規定している。

(3) 以上の法令の規定を前提に、本件処分が違法又は不当であるかについて3以下で検討する。

3 理由

本件審査請求において、太陽光発電設備の周辺に設置された外構フェンス及び路盤（以下「外構フェンス及び路盤」という。）が償却資産であること並びに特例条例第○条第○項に規定する固定資産（特例措置の対象となる資産）が「太陽光発電設備の設置に係る土地」及び「太陽光発電設備の設置に係る償却資産」であるということについて、審査請求人と処分庁の間に争いはない。

その上で、本件審査請求において、審査請求人は、外構フェンス及び路盤が特例条例第○条第○項に規定する「太陽光発電設備の設置に係る償却資産」に該当すると主張する一方、処分庁は該当しないと主張しており、こうした処分庁の条例解釈に基づいてされた本件処分が違法又は不当といえるか否かが主な争点となっている。

(1) 特例条例第○条第○項の文理解釈について

租税の賦課徴収は、法律の根拠に基づいて行われなければならない、租税法は侵害規範であり法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであるとされている（金子宏『法律学講座双書 租税法 第二十版』114頁）。これは条例においても同様であると考えられる。

特例条例第○条第○項は、特例措置の対象となる固定資産について、太陽光発電設備の設置に係る土地及び償却資産である旨を規定しているところ、上記のとおり、外構フェンス及び路盤が償却資産であることについては争いがなく、「太陽光発電設備の設置に係る」ものかどうかという点が争いになっている。

この点、「に係る」という用語については、角田禮次郎他『法令用語辞典 第10次改訂版』621頁によると「「……に関する」又は「……に係る」に近い意味で

あるが、これらより直接的なつながりがある場合に用いられる。例えば、「申請に係る事項」という場合には、その申請の目的となっている事項又はその申請の内容となっている事項を指す場合に用いられ、単に申請と関係のある事項という意味ではなく、「未納に係る地方公共団体の徴収金」という場合には、「未納の」又は「未納に属する」という意味で、この場合も、そのつながりは直接的である。」と解説されている。

これを本件についてみると、「太陽光発電設備の設置」と直接的なつながりがある「土地及び償却資産」が特例措置の対象になると考えられる。

審査請求人は、太陽光発電設備を設置しない場合は外構フェンスの設置及び路盤工事を行うことはなかったため、外構フェンス及び路盤と太陽光発電設備の設置には強いつながりがあり、特例措置の対象となる「太陽光発電設備の設置に係る償却資産」に外構フェンス及び路盤が含まれることは文理上明らかであると主張し、処分庁は、外構フェンス及び路盤は太陽光発電設備の設置と直接的なつながりがあるとはいえず、特例措置の対象となる「太陽光発電設備の設置に係る償却資産」とは、「太陽光発電設備及びその附属装置のみ」であり外構フェンス及び路盤は、特例措置の対象となる償却資産に含まれないことは明らかであると主張している。

太陽光発電設備を設置しない場合は、外構フェンスの設置及び路盤工事を行う必要はなかったものであり、その意味で、外構フェンス及び太陽光発電設備との間には強いつながりがあるとする審査請求人の主張は、太陽光発電設備の設置者の考え方として理解できるものであり、一定の理由があると考えられる。また、審査請求人と処分庁が同じ文言について全く異なる主張をしていることから見ても、特例条例第〇条第〇項の規定が不明確さを伴うことも否定できないところである。

もっとも、上記のとおり、「に係る」という文言は法令用語辞典にも掲載されている一般的な法令用語であり、それをを用いることが誤りであるとはいえず、「に係る」の用語は、直接的なつながりがある場合に用いられるとされているが、個別の事案においてどこまで直接的なつながりがあると判断するかについて明確な基準は見当たらない。本審査会においても、この点、文理上審査請求人と処分庁のどちらの解釈が正しいものであるかという判断ができるものではない。したがって、条文の文言のみによって、外構フェンス及び路盤がこれに含まれるか否かを判断することはできず、特例措置の対象となる「太陽光発電設備の設置に係る償却資産」に外構フェンス及び路盤が含まれないとした処分庁の判断も特例条例の文言に反して直ちに違法又は不当であるとはいえない。

## (2) 課税の原則と特例措置による例外について

地方税の課税要件と賦課徴収の手続は条例によって定めなければならないが、課税要件が充足されている限り、地方団体には条例の根拠なしに地方税を減免する自由はないとされている（金子宏『法律学講座双書 租税法 第二十版』92頁及び93頁）。

本件では、地方税法第342条及び第343条並びにA市税条例第〇条において、固定資産税は、固定資産に対し、当該固定資産所在の市町村においてその所有者に課する旨が規定され、固定資産は課税されるのが原則となっている。つまり、本件において、外構フェンス及び路盤が固定資産（償却資産）であることについて、審査請求人と処分庁の間に争いはないことから、外構フェンス及び路盤は、固定資産として固定資産税を課されるのが原則である。

もっとも、A市では、政策目的をもって特例条例を制定し、特例条例第〇条第〇項に規定する太陽光発電設備の設置に係る償却資産については、固定資産への課税の例外として、特例措置による減免を規定しているところである。

以上のような規定・制度に鑑みれば、課税が原則とされる固定資産について、特例条例に基づき、例外的に固定資産税の減免を行っているということになるから、特例条例において減免の対象とされる範囲についての解釈は厳格かつ制限的になされるべきと考えられる。そうすると、特例条例第〇条第〇項が規定する「太陽光発電施設の設置に係る償却資産」について、上記のとおり、その文言のみからでは外構フェンス及び路盤が含まれるか否かが明確でない以上、審査請求人が主張するように文理上含まれるのが明らかとまではいうことはできず、したがって、処分庁の主張するような解釈が違法又は不当であるということもできない。

### (3) 他の地方公共団体の条例との比較について

審査請求人は、太陽光発電設備等の固定資産税の減免に関し、特例条例と同様に「に係る」という文言を用いているB市条例（平成〇年B市条例第〇号。以下「B市条例」という。）の規定について、B市は、外構フェンス等の構築物も「太陽光発電設備の設置に係る償却資産」に含み、減免を行う解釈運用をしていると主張している。また、C市税条例（昭和〇年C市条例第〇号）においては、課税免除の規定の適用を受ける償却資産を限定する旨の規定を設けていることから、「太陽光発電設備の設置に係る償却資産」について、限定するのであれば、同様の規定を設けていなければならないと主張する。

しかしながら、太陽光発電設備等の固定資産税の減免については、統一的な規定の仕方や基準、解釈があるわけではなく、各地方公共団体が独自に条例で定めているものであり、外構フェンス等の構築物を減免対象としている団体としていない団体のどちらも存在していることに加え、特例条例と類似する規定はB市条例のみであり、上記(1)で述べたように、文理上「太陽光発電設備の設置に係る償却資産」に外構フェンス及び路盤が含まれているか否かが明らかでない以上、審査請求人の主張するB市の解釈が直ちに特例条例にも妥当するということとはできない。したがって、B市の解釈で外構フェンス等が減免対象となっていることをもって、審査請求人の主張が正当であるとはいえない。

また、特例条例第〇条第〇項の規定が外構フェンス及び路盤を減免の対象として

いないと解釈することもできるから、特例条例がC市税条例のように減免の対象となる償却資産を限定する旨の規定を設けていないことをもって、処分庁の本件処分が違法又は不当であるとはいえない。

(4) 特例条例の制定過程及び制定後の処分庁の運用について

処分庁が特例条例を制定する過程において、地方自治法（昭和22年法律第67号）第96条第1項により議決を行うA市議会の全員協議会における特例条例の説明資料では、特例条例により固定資産税の減免の対象となる固定資産について、「土地、償却資産（太陽光発電設備）」と記載され、それを前提として特例条例に関し議会の議決を経ているところである。

そして、処分庁は上記の全員協議会資料の内容に従い、特例条例の制定当初から一貫して特例条例において固定資産税の減免の対象となる償却資産は「太陽光発電設備及びその附属装置」とし、外構フェンス及び路盤といった構築物等はこれに含まない運用をしていると主張している。

この点について、お詫び文書では「フェンス及び路盤が対象とならないことについては、平成26年度から平成29年度までの申請件数〇件のうち、フェンス及び路盤について課税しているものが〇件、また、償却資産申告書に、フェンス、路盤の個別記載のないもの〇件についても、平成30年2月から順次調査し、該当するものについては必要に応じ課税し、公平性の確保をいたしたところでございます。」と記載されており、この記載のとおり処分庁が他の課税処分についても外構フェンス及び路盤を特例措置の対象外として特例条例制定時から条文の解釈運用を変更することなく固定資産税を課しているのであれば、本件処分においても当該解釈に従って構築物である外構フェンス及び路盤を特例措置の対象外としているものであり、本件処分と同様の他の課税処分との均衡を失しているわけではない。

以上の特例条例の制定の経緯や運用の状況に加え、上記(1)で述べたように、文理上「太陽光発電設備の設置に係る償却資産」に外構フェンス及び路盤が含まれているか否かが明らかとはいえないことも併せて考えると、処分庁の本件処分が違法又は不当であるとまではいうことはできない。

(5) 信義誠実の原則について

審査請求人は、処分庁の職員から、フェンス及び路盤が特例条例により固定資産税の減免を受けることができる特例措置の対象となる旨の指導を受けたと主張しているところであるが、処分庁はそのような教示をしたという事実はないと主張しており、また、処分庁の職員がそのような教示を行ったことを証する資料も当審査会には提出されていないため、この点についての審査請求人の主張を認めることはできない。

なお、仮に審査請求人の主張が事実であったとしても、それによってフェンス及び路盤が特例措置の対象となるか否かが決定されるものではない。

#### 4 結論

以上のとおりであるから、処分庁の行った本件処分は、特例条例第○条第○項の規定に反し違法又は不当であるとまではいえず、本件審査請求を棄却すべきとした審査庁の判断は妥当である。

よって第1のとおり答申する。

#### 広島県行政不服審査会第1部会

委員（部会長）	酒	井	朋	子
委員	横	藤	田	誠
委員	椋		大	樹

※ 行政不服審査会は、諮問に対する答申をしたときは、答申の内容を公表するものとされているが（行審法第81条第3項で準用する法第79条）、本件答申書には、審査請求人の個人情報等、一般に公表することが適当でない部分が含まれるため、答申書そのものではなく、「答申の内容」を公表するものとする。