

意思無能力者における納税義務

福田 智子*

要 旨

高齢社会に突入したわが国では、今後も総人口の減少と高齢者数増加及びそれに伴う認知症患者数の増加が見込まれている。このような状況の中、高齢者を取り巻く問題は多種多様化し、昨今では高齢者が被害者となるケースだけでなく、交通事故等の加害者になるなど、これまで想定されていなかった問題も多く発生している。それは税務申告の場面においても同様である。有産高齢者の増加により、意思能力を有しない者が納税義務者となるケースも増加している。民法上、意思無能力者が行った行為は無効と解されるが、意思無能力者が納税義務を負うかに関してはこれまで論じられることが少なく、法的整理や実務運用の明確化が望まれる部分である。そこで本稿では、意思無能力者の相続税申告事案である、最高裁平成18年7月14日第二小法廷判決（平成17年（受）第883号、裁判集民220号855頁）を題材に、意思無能力者における納税義務の法的問題に関し検討を行う。私見は、意思無能力者が行った行為は無効であり、このことは私人による公法行為たる申告行為についても及び、意思無能力者において具体的納税義務は生じないとするものである。税収確保は重要であるが、租税が国民の私有財産権に対する侵害としての性質を有することを踏まえれば、意思無能力者の保護が優先されることになる。成年後見制度の利用促進に向けた動きが進む中、意思無能力者の納税・申告にかかる現行法制度が適当か再考すべき時期に来ているといえるであろう。

目 次

はじめに

- I 意思無能力者の相続税申告事例（最高裁平成18年7月14日第二小法廷判決）
- II 納税義務と申告行為
- III 意思無能力者における納税義務
- IV 意思無能力者の税務申告
結びに代えて

はじめに

内閣府「平成28年版高齢社会白書」によれば、平成27年10月1日現在のわが国総人口は1億2,711万人と、昨年の1億2,708万人から微増したものの、減少傾向が続いている。これに対し、65歳以上の高齢者人口は3,392万人（前年3,300万人）と過去最高を更新、総人口に占める高齢者割合（高齢化率）も26.7%（前年26.0%）と過去最高を記録した。このような総人口の減少と高齢者数増加の傾向は今後も続き、平成72年の高齢化率は39.9%に達し、国民の約2.5人に1人が65歳以上の高齢者となる社会が到来すると推計されている。また高齢者数増加に伴い、認知症患者数も増加傾向にあり、平成24

* ふくだ ともこ 法学研究科民事法専攻博士
課程後期課程

2016年10月7日 推薦査読審査終了

第1推薦査読者 小賀野晶一

第2推薦査読者 新井 誠

年の調査では、全国65歳以上の高齢者のうち、認知症有病率15%、認知症有病者数約462万人、全国のMCI¹⁾の有病率13%、MCI有病者数約400万人と推計され、今後の高齢者人口増加に伴い、認知症患者数の増加も見込まれている²⁾。

このような状況の下、高齢者を中心とした社会への構造変化が予想され、高齢社会に合った法律制度整備の重要性が高まってきている。このことは、平成11年10月の禁治産・準禁治産制度に関する民法の大幅改正に始まり、平成12年4月任後見契約に関する法律の制定、平成19年9月信託法の大規模改正、そして本年4月8日成年後見制度の利用の促進に関する法律の成立などに垣間見える。既に高齢社会に突入したわが国において、高齢者問題は多種多様である。昨今では、高齢者が詐欺や金融取引の被害者となるケースだけでなく、交通事故等の加害者になるケースも急増するなど、これまで想定されていなかった問題も多く発生している。それは税務申告の場面においても同様である。財産を有する高齢者が増え、意思能力を有しない者が納税義務者となるケースも増加している。民法上、意思無能力者が行った行為は無効と解されるが、意思無能力者が納税義務を負うかに関してはこれまで論じられることが少なく、法的整理や実務運用の明確化が望まれる部分である。

そこで本稿では、意思無能力者における納税義務の法的問題に関し検討を行う。この問題には、納税義務と申告行為の法的性質、公法行為に対する私法原理の適用可否、意思無能力者の代理、事務管理など検討すべき論点が多数あるが、今回は納税義務と申告行為の法的性質、公法行為に対する私法原理の適用に焦点を当てて論述する。その際、意思無能力者の相続税申告事案である、最高裁平成18年7月14日第二小法廷判決（平成17年（受）第883号、裁判集民220号855頁³⁾）を題材とする。この事案は、意思無能力者に代わり行った申告・納税行為が、事務管理に該当するかが争われた事件であり、本稿の論点を検討するにあたり参

考になると考えるからである。

本稿の構成は、先ず本最高裁判決の判断フローを確認し、その判断フローを元に納税義務と申告行為の法的性質を確認するとともに、民法における意思能力の意義と意思無能力者が行った行為の効力に関する判例・学説を参考に、意思無能力者における納税義務の有無と申告行為の効力について、私見を述べる。そして最後に、納税義務者による申告がなかった場合における相続税法上の取扱いについて言及し、本稿のまとめとしたい。

I 意思無能力者の相続税申告事例（最高裁平成18年7月14日第二小法廷判決）

本件は、意思無能力者であるBの代わりに行った相続税の申告納税により、X（上诉人）が支払った相続税額につき、主位的に民法650条1項所定の委任契約に基づく費用償還請求として、予備的に同法702条1項所定の事務管理に基づく費用償還請求として、本件納付に係る相続税6,953万円の11分の1に当たる632万909円ずつの支払等をYら（被上诉人）に求めた事案である。

1. 事案の概要

本件の事案の概要を簡単に説明する。

Aは、昭和62年9月8日に死亡し、その相続人は、Aの妻であるBと、いずれもAとBとの間の子であるC、D、E及びYらであった（相続人はBと子ら11名の合計12名）。A死亡の頃、Bは意思無能力であった⁴⁾。Aの相続人らは、Aの遺産の分割について協議をしたが、協議の成立には至らなかった。そこで、Cは昭和63年3月、Aの遺産の相続に係る自らの相続税の申告をするとともに、Bに代わって、Bの相続税の申告をした（以下、この申告を「本件申告」という。）。本件申告によれば、課税価格は、相続人各人の合計が7億407万4,000円、Bの分が1億8,795万7,000円であり、相続税の総額は2億6,048万7,100円、Bの納付すべき税額は6,953万8,500円であった。そしてCは、本件

申告に基づき、銀行からB名義で借入れた金員をもって、同月8日、Bに代わって、Bの相続税6,953万8,500円を納付した（以下、この納付を「本件納付」という。）。なお、Yらは、本件申告及び本件納付について同意したことはなかった。その後Bは、昭和63年9月28日に死亡し、その相続人は、前記Bの子ら11名である。Cも平成5年7月1日に死亡し、XはCの本件納付に係る債権を相続し、本件訴訟に至った。

2. 最高裁の判断

最高裁は以下のように判示し、原審⁵⁾を破棄差戻した。

「相続税法27条1項は、相続又は遺贈により財産を取得した者について、納付すべき相続税額があるときに相続税の申告書の提出義務が発生することを前提として、その申告書の提出期限を『その相続の開始があったことを知った日の翌日から6月以内』と定めているものと解するのが相当である。上記の『その相続の開始があったことを知った日』とは、自己のために相続の開始があったことを知った日を意味し、意思無能力者については、法定代理人がその相続の開始のあったことを知った日がこれに当たり、相続開始の時に法定代理人がないときは後見人の選任された日がこれに当たると解すべきであるが（相続税法基本通達27-4（7）参照）、意思無能力者であっても、納付すべき相続税額がある以上、法定代理人又は後見人の有無にかかわらず、申告書の提出義務は発生しているというべきであって、法定代理人又は後見人がないときは、その期限が到来しないというにすぎない。〔下線筆者〕

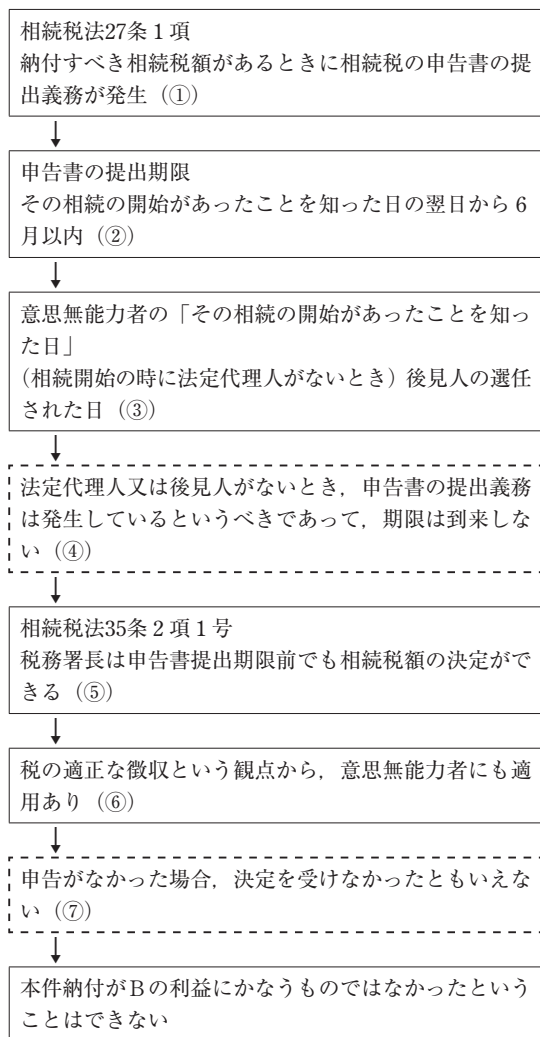
また、相続税法35条2項1号は、同法27条1項又は2項に規定する事由に該当する場合において、当該相続の被相続人が死亡した日の翌日から6か月を経過したときは、税務署長はその申告書の提出期限前でも相続税額の決定をすることができる旨を定めている。これは、相続税の申告書の提出

期限が上記のとおり相続人等の認識に基づいて定まり、税務署長がこれを知ることが容易でないにもかかわらず、上記提出期限の翌日から更正、決定等の期間制限（平成16年法律第14号による改正前の国税通則法70条）や徴収権の消滅時効（平成14年法律第79号による改正前の国税通則法72条1項）に係る期間が起算されることを考慮し、税の適正な徴収という観点から、国税通則法25条の特則として設けられたものである。このことに照らせば、相続税法35条2項1号は、申告書の提出期限とかかわりなく、被相続人が死亡した日の翌日から6か月を経過すれば税務署長は相続税額の決定をすることができる旨を定めたものと解すべきであり、同号は、意思無能力者に対しても適用されるというべきである。〔下線筆者〕

そうすると、本件申告時において、Bに相続税の申告書の提出義務が発生していなかったということはできず、昭和63年3月8日の経過後においてBの相続税の申告書が提出されていなかった場合に、所轄税務署長が相続税法35条2項1号に基づいてBの税額を決定することがなかったということもできない。したがって、本件申告に基づく本件納付がBの利益にかなうものではなかったということはできず、上告人の事務管理に基づく費用償還請求を直ちに否定することはできない。」

最高裁は以下のフローで結論を導き出している（図1参考）。最高裁は、意思無能力者についても申告書の提出義務は発生しているというべきであり（図1④）、所轄税務署長の決定により納税義務が確定する（図1⑦⁶⁾と判断したが、この点筆者は疑問である。果たして、意思能力のない者について具体的納税義務は確定するのであろうか、又かりに所轄税務署長の決定により納税義務が確定したとして、意思能力を有さない者が所轄税務署長による決定の内容を理解し、それに対し正しい判断をした上で納税を行うことができるのだろうか。これらの点を検証するにあたり、まずわが国における納税制度の仕組みを確認する。

図1 最高裁の判断フロー



II 納税義務と申告行為

1. 納税義務の確定

租税法律主義を原則とするわが国において、納税義務は法律に定める課税要件の充足により当然に成立する（最高裁昭和42年3月14日第三小法廷判決，裁判集民86号551頁⁷⁾。例えば相続税法1条の3第1項は，相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。）により財産を取得した個人で当該財産を取得した時において

この法律の施行地に住所を有する者は，この法律により，相続税を納める義務があると相続税の納税義務を定めており⁸⁾，相続税法1条の3第1項に該当する者は，当然に相続税の納税義務を負う（図1①）。

ただし，納税義務の成立時期と内容確定時期は区別しなければならない⁹⁾。納税義務の成立と同時にその内容が確定する租税は別とし，課税要件の充足によって成立した納税義務は，まだ抽象的なものに過ぎず，これが国家における履行請求権となるには，税額を確定する手続きが必要となり¹⁰⁾，申告納税方式を採用する相続税では，原則納税者の申告行為により，納税額が確定する（国税通則法16条）。相続税法27条第1項は「相続又は遺贈（……）により財産を取得した者……は，当該被相続人からこれらの事由により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格（……）の合計額がその遺産に係る基礎控除額を超える場合において，その者に係る相続税の課税価格（……）に係る……相続税額があるときは，その相続の開始があつたことを知った日の翌日から十月以内（……）に課税価格，相続税額その他財務省令で定める事項を記載した申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。」と相続税の申告義務を定めている。つまり納税義務の確定には申告書作成という意思表示が必要であり，有効な意思表示が行われることによって初めて国家に履行請求権，本人に納税義務という法的効果が生じることになる。このことはわが国の租税法が，国家と国民との租税法律関係を原理的に債務関係として捉えていることの帰結といえる。

本件事で問題となった相続税の申告期限は，その相続の開始があつたことを知った日の翌日から十月以内（相続税法27条1項）である（図1②）。「その相続の開始があつたことを知った日」について相続税法は詳細な規定を設けていないが，ここにおいて「知った日」とは，被相続人が死亡したことにより相続が開始したこと及び自己が被相続人

の相続人であることの双方を知った日（東京地裁平成27年2月27日判決・判例集未掲載）と解するのが相当であろう¹¹⁾。最高裁は、『その相続の開始があったことを知った日』とは、自己のために相続の開始があったことを知った日を意味し、意思無能力者については、法定代理人がその相続の開始のあったことを知った日がこれに当たり、相続開始の時に法定代理人がないときは後見人の選任された日がこれに当たると解すべき（相続税法基本通達27-4(7)）」とし（図1③）、「意思無能力者であっても、納付すべき相続税額がある以上、法定代理人又は後見人の有無にかかわらず、申告書の提出義務は発生しているというべきであって、法定代理人又は後見人がないときは、その期限が到来しないというにすぎない。」と申告期限未到来の問題として取扱っている（図1④）。

相続税法1条の3第1項が納税義務に関し、相続により財産を取得した個人で当該財産を取得した時にこの法律の施行地に住所を有する者に対し課すとしていることからすれば、意思無能力者についても当然に納税義務は生じるものと考えられる¹²⁾。しかし、相続人であることを認知する能力のない意思無能力者は、相続の開始があったことを知ることができないため、最高裁が示したとおりその者につき相続税の申告期限は到来せず、意思無能力者は申告行為を行い得ない結果、意思無能力者において具体的納税義務が確定することはないと解せる。

2. 申告行為の法的性質

所得税法の事案だが、東京高裁昭和40年9月30日判決（行裁例集16巻9号1477頁）は「所得税法における申告納税の制度は、納税義務者をして、自己の納税義務の具体的内容を決定の上、これを税務官庁に申告せしめ、その申告に係る納税義務の実現を企図するものであつて、納税義務者は右の申告行為により具体的な租税債務を負担するに至るのであり、換言すれば、この申告行為は納税

義務者と国との間の具体的な法律関係—租税債権債務関係—を発生せしめるための一法律要件をなす前提事実にはほかならないのである。……申告行為は、公法関係における行為ではあるが、それは一私人のものであるから、行政事件訴訟法第三条にいう処分（行政庁の処分その他公権力の行使に当る行為）といえないことは勿論である」とし、申告行為を私人の公法行為の一種とした。学説も同様に申告行為は私人の公法行為の一種であり、納付すべき税額を確定する効果を有する法的行為または意思行為とする¹³⁾。

行政上の法律関係では、その行為の性質上行政主体と国民との間で相手方の意思のいかんにかかわらず、一方的に権利義務を設定・変更・消滅させることが多いが¹⁴⁾、私人の公法行為には意思能力を必要とする（大審院大正6年12月20日判決、民録23輯2178頁¹⁵⁾、¹⁶⁾。この見解に関しては、意思無能力者の行為を無効とする法制度の目的は意思無能力者の保護にあるため、課税権実現のような厳格に法に羈束される法的現象事実においては、本人は不利益を蒙ることはないのであるから、意思無能力者が行った申告行為は有効であるとする見解もある¹⁷⁾。しかしこれらいずれの見解も、民法原理は私人の行政行為に及ぶのを原則とすることに相違はない。つまり、私人の行政行為たる申告行為にも民法原理は及び、意思能力のない者が行った申告行為は無効となる。このことは、納税義務者に納税の意義と納税申告行為の意味とを弁識する能力がなければ、納税義務者みずから納税申告行為を行い得ないことや¹⁸⁾、税務処理を選択する場面で本人の意思が反映されなければ、本人に不利益が生じ得ることから理解できるであろう。そして、1で述べたとおり意思無能力者について申告がなければ、具体的な納税義務が確定することはない。

納税者に納税申告権（納税者の実体法上の権利の自己実現の権利及び実体法上の権利侵害の自己排除の権利）と納税申告義務（課税要件事実を正

しく認定する義務及び自己又は税務官庁の過誤を自ら是正する義務)が認められる申告納税制度の下では¹⁹⁾、申告行為は抽象的な租税債権債務を具体化する「確定行為」と解され、その行為には(イ)課税要件たる事実を把握し、(ロ)関係法令にあてはめ計算を行い、(ハ)それに基づき申告書を作成・提出し、債権債務を具体化させる必要があるとされている²⁰⁾。このことに鑑みれば、確定行為たる申告行為が有効に成立しうるには、少なくとも(イ)(ロ)(ハ)の行為を行い得る意思能力が必要といえるであろう。

では、申告行為を有効に成立せしめる意思能力とはどのようなものであろうか。また、意思無能力者が行った行為が無効となる根拠はどこにあるのだろうか。そこで、次に民法上における意思能力の意義、意思無能力者が行った行為が無効となる根拠について確認し、意思無能力者における納税義務と申告行為に関し検討を行う。

Ⅲ 意思無能力者における納税義務

意思能力に関し、その定義は民法上設けられていないが、その内容は「自己の行為の結果を判断することのできる精神的能力であって、正常な認識力と予期力とを含むもの」と理解されている²¹⁾。これを別言すれば、意思能力は効果意思の形成能力(事実の認識能力とそのような事実の実現を欲する決断能力)と表示意思の形成能力(効果意思の内容を表白する手段たる言語や記号の意味を認識する能力とその手段を使って表示しようという決断能力)に加え²²⁾、行為の結果生じる法律効果を予想することができる判断能力から成るものと解せよう。意思能力は、近代法の根本原理たる「私的自治の原則」²³⁾(各個人は、原則として自己の意思に基づいてのみ、権利を取得または義務を負担する)に欠かせないものであり、意思能力のない者が行った行為は、その者の意思に基づくといえず適当でないため、法律的效果は生じない(無効)

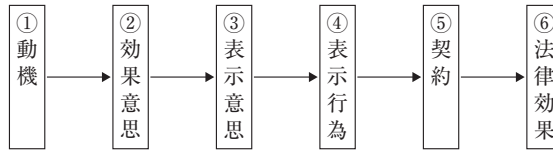
とされている(大審院明治38年5月11日判決、民録11輯706頁)²⁴⁾。そして意思能力の有無は、行為無能力者の保護と取引安全性の確保を目的とする制限行為能力者制度における画一的・定型の基準と異なり²⁵⁾、個々の具体的な法律行為ごとに、行為者の能力・知能などの個人差その他をそのままふまえての、個別的・実質的判断にかかるものであり、画一的・形式的な基準によるものではない相対的なものと理解されている(大阪高裁平成22年9月15日判決、交民43巻5号1129頁)²⁶⁾、²⁷⁾。

意思能力に関しては、①意義、②意思無能力者により行われた行為が無効となる根拠、③無効となる行為の性質など、さまざまな議論が繰り広げられているが²⁸⁾、本稿では意思無能力者における納税義務の検討に必要な①②の論点を中心に検討を行う。

1. 意思能力の意義

民法起草者の一人である梅謙次郎博士は、ドイツにおける無能力者はわが民法における意思無能力者を指し、「法律行為ノ要素タル意思ヲ缺クテ以テ法律行為成立セサルモノトシ敢テ無能力者トシテ特ニ之ヲ規定セス」とし、意思無能力者に関する規定を設けなかった²⁹⁾。民法起草当時の意思能力に関する議論はこの程度であったが³⁰⁾、その後、岡松参太郎博士により意思能力、行為能力、責任能力に関する総合的・包括的研究がなされた³¹⁾。岡松博士は意思能力を「正当ニ行為(容態)ノ動機及結果ヲ認識シ且此認識ニ従ヒ意思ヲ決定スル(行為スル)能力」とし³²⁾、認識力とは、行為の動機及び結果に関し内容の正当(平準)な観念を作る能力(=正当な覚知、覚知の正当な解釈、覚知とその解釈により生じた観念の正当な判断を行う)³³⁾、決意力とは、認識に従い意思を決定し行為する能力をいうと論じられた³⁴⁾。その後、意思能力には数多くの概念構成が試みられてきた³⁵⁾。使用されている用語から分類すれば、(1)認識+予期³⁶⁾、³⁷⁾、(2)判断³⁸⁾、³⁹⁾、(3)認識+決定⁴⁰⁾、⁴¹⁾、(4)

図2 法的効果が生ずるまでのプロセス例



岡松論	○	○	○	○
(1)論	○	○		
(2)論	○	○		
(3)論	○	○	○	
(4)論	○	○	○	○

意思表示^{42), 43)}などとなるが、これらは用語が異なるだけで同義を有するものと解せなくはない⁴⁴⁾。

これらの見解を法律効果が生じるプロセス（図2参考）にあてはめてみると、岡松博士の見解がもっとも忠実に、このプロセスに沿って意思能力の説明がなされているのが分かる。岡松博士は、動機（図2①）及び結果（図2②）を認識し意思を決定し（図2③）行為する（図2④）能力と論じられ、意思表示までの各プロセスにおいて必要となる能力を意思能力とされている。私見も、「一定の法律効果の発生を欲する意思を外部に対して表示する行為」⁴⁵⁾たる意思表示を有効に行え得る能力を意思能力と捉え、これには当然、契約を行え得る能力（相手方の意思を理解する能力）も含まれると考える⁴⁶⁾。なぜなら、意思能力の有無を法律効果が生じるプロセスにあてはめ判断することは、民法原理である私的自治の原則から理論的帰結を導いた理解として、親和性を有しているからである。

2. 意思無能力者が行った行為の法的効力

意思能力は、近代法の根本原理たる「私的自治の原則」に欠かせないものであり、意思能力のない者が行った行為は、その者の意思に基づくといえず適当でないため、法律的效果は生じない（無効）とされている⁴⁷⁾。この無効は従前、絶対的無効とされていたが^{48), 49)}、現在は相対的無効と解す

るのが通説である^{50), 51)}。つまり、意思無能力者が行った行為についての無効は、意思無能力者側からの主張だけが認められることとなる。このように無効の法的性質のあり方に変化が生じたのは、無効の根拠に対する見解の変化によるものである。従前、意思無能力者が行った行為が無効となるのは法律行為理論そのものからでてくる結果であるとされていたものが⁵²⁾、今日の意思表示（法律行為）論では、表意者と相手方・第三者との利益の比較衡量・帰責性の有無・強弱等を考慮して価値選択的・法政策的に決定されるべきことと解されているため、意思無能力者が行った行為の無効性は、単純に「意思欠缺→意思表示無効」という公式では説明しきれず、意思無能力者保護の観点から正当化されるなど⁵³⁾、様々な法的根拠⁵⁴⁾により相対的無効が有力説となっている⁵⁵⁾。

これらの見解に対し、「個人の意見を尊重することは、ある者の意思活動を前提にして行動した相手方の意思形成や意思活動を尊重することをも要請するものであるため、『信頼』保護の議論と何ら矛盾するものではなく……意思理論を根底から否定する必要は全くない。……意思理論に問題があるとすれば、それは、個人の『意思』を絶対的ドクマとして、他者の『意思』や、それによって形成された社会関係に対する配慮と緊張関係を充分考慮にいれない偏狭さに起因するものであろう。」とされる河上正二教授の意見⁵⁶⁾は参考にならう。

意思無能力者が行った行為の無効は、民法の基本原則をなす私的自治の原則からの当然の帰結であり、相手方から無効の主張ができないのも意思理論に基づくもの、つまり意思無能力者の行為が無効となるのは、そこに「意思」が存在しないからである。自己の意思に基づいてのみ権利を取得し義務を負担するのであるから、取引を無効とする「意思」のなかった相手方が、無効の主張を行うことは意思理論に反するといえるであろう。

3. 意思無能力者における納税義務と申告行為
これらのことを踏まえ検討すれば、私人の行政行為たる申告行為に対しても民法原理たる「私的自治の原則」は及び得、意思無能力者が行った申告行為は無効となる。申告行為が無効となれば、意思無能力者にかかる申告行為は行われなかったことになり、意思無能力者に納税義務は発生するものの具体的確定はないこととなる。このことは、意思無能力者が申告行為を行えなかった場合も同様である。つまり、意思無能力者は納税義務者になり得るが、申告行為を行う意思能力がないため、意思無能力者において納税義務は確定しない。

繰返しになるが、意思無能力者であっても租税法律主義の下では、法律に定める課税要件の充足により、納税義務は当然に成立する⁵⁷⁾。ただしここでいう納税義務とは、まだ抽象的なものに過ぎず、これが国家における履行請求権となるには、確定手続きである申告行為が必要となる。例えば相続税については、申告期限を「その相続の開始があつたことを知つた日の翌日から十月以内」と定めているため、「知つた日」がいつかが問題となる。「知つた」とは、被相続人が死亡したことにより相続が開始したこと及び自己が被相続人の相続人であることの双方を知つたことを指すと考えられるが、このような事実を理解することができない意思無能力者において、「知つた日」は到来せず申告期限は未到来となる。これに対し所得税の申告期限は、その年の翌年2月16日から3月15日ま

でと規定されている（所得税法120条1項）ため、納税義務者は3月15日までに申告を行わなければならない。この場合、納税義務者が申告行為を行ひ得る能力があるかが重要となる。

申告行為は私人の公法行為と言われているが、行政法における私人の行為も、その行為の主体の意思に基づいてなされる行為であることにおいて、一般の行為と異なるところはなく、主体に意思能力が必要とされることは妥当する⁵⁸⁾。このような見解に対し、意思無能力者制度は本人保護のための制度であるため、本人が不利益を蒙ることのない申告行為には民法原理は及ばないとの意見もある。通説は意思無能力者が行った行為が無効となる根拠を、意思無能力者の保護目的とする。しかし、意思能力という概念は「各個人は、原則として自己の意思に基いてのみ、権利を取得または義務を負担する」⁵⁹⁾とする私的自治の思想から生まれた、民法の根本原理と密接な関係を有するものであり、意思無能力者の行為が無効とされる根拠の一つに意思無能力者の保護があつたとしても、そのことが「意思理論」を根底から否定する根拠とはなり得ない。また本人保護は、意思無能力者が行った行為の無効が相対的か絶対的かを説明する根拠として言われ始めたものであり、私人の公法行為たる申告行為に民法原則が及ぶか否かの根拠となり得ないと筆者は考える。無効の根拠が「意思理論」にあるとすれば、私人の行政行為たる申告行為に対しても、当然にこの原則は及び、また選択可能性の内在する申告行為につき本人意思や利益を考慮せず、意思無能力者に納税義務を負わせることは、本人保護に反するといえる。結果、申告行為に必要な意思能力を有しない者において納税義務は確定しないこととなる。

では、申告行為を行うにあたり必要とされる意思能力とは、どのようなものであろうか。通常、税務申告を行うには、(イ)課税要件たる事実を把握し、(ロ)関係法令にあてはめ計算を行い、(ハ)それに基づき申告書を作成・提出、という作業が

ある。そのため、申告行為に必要な意思能力は、上記（イ）（ロ）（ハ）を行い得る能力とそれに伴い納税義務が生じることを認識する能力と考えられる（税理士に依頼する場合も、（イ）（ロ）（ハ）の作業が必要であることを理解し、依頼する能力が必要であろう）。そして、このような能力を有しない者は、申告行為にかかる意思無能力者となり、自己の税額を確定することができず、納税義務は確定しないのである。

Ⅳ 意思無能力者の税務申告

本事案のように、納税義務が生じているにもかかわらず、申告期限が到来しない場合、公平性・法的安定性の観点からは問題があるといえよう。そこで、相続税法は納税義務者による申告がなかったことも想定し、納税義務の確定・徴収確保の面から、税務署長による決定（相続税法35条2項）、連帯納付（相続税法34条1項）の規定を設けている^{60）、61）}。

1. 税務署長による決定

被相続人が死亡した日の翌日から十月を経過したとき、税務署長は申告書の提出期限前においても、その課税価格又は相続税額の決定をすることができる（相続税法35条2項）。この決定の法律的性格は、税務署長が行う行政処分であるが、処分内容たる課税標準や納税額等は既に税法の規定により客観的、抽象的に定められているため、新たに納税義務を課す行為ではなく、課税要件の充足により既に成立している納税義務の内容を確定する行為（確認行為）であると解されている^{62）}。

最高裁は「相続税法35条2項1号は、申告書の提出期限とかかわりなく、被相続人が死亡した日の翌日から6か月を経過すれば税務署長は相続税額の決定をすることができる旨を定めたものと解すべき……同号は、意思無能力者に対しても適用される」とする。確かに最高裁が述べたような解釈もあるだろう。しかし、行政行為の効果が生ず

るのは、特段の定めのない限り、意思表示の一般原則に従い、行政行為が相手方に到達した時、つまり、相手方が現実に了知し、または相手方の了知しうべき状態に置かれた時と解されるため（最高裁昭和29年8月24日第三小法廷判決、刑集8巻8号1372頁^{63）}、意思無能力者たる納税義務者が決定通知書を入手したとしても、その内容を了知（理解）することはできず、行政行為による効力は生じないと考えられる^{64）}。意思無能力者の受領能力について「送達を受けるべき者が未成年者、成年被後見人、被保佐人又は被補助人である場合においても、この条（国税通則法12条（書類の送達）〔筆者加筆〕）、には別段の規定が存しないので、これらの者の住所又は居所に送達することができるものと解される。」^{65）}から、意思無能力者にも行政行為による効力発生はあると主張する意見もある^{66）}。しかし、民法98条の2は「意思表示の相手方がその意思表示を受けた時に未成年者又は成年被後見人であったときは、その意思表示をもってその相手方に対抗することができない。」とし、未成年者と成年被後見人における意思表示の受領能力を認めていない^{67）}。ここでいう意思表示の受領能力とは、到達を受信者側から観察した概念であり、他人の意思表示の内容を理解しうる能力で、みずから意思を決定して発表する能力よりも程度が低いとされているものの^{68）}、申告行為を行い得ないような者は受領無能力者に該当するといえるであろう。決定内容さえも知できない納税義務者が確定した納税義務を履行できるとは考えられず、意思能力者と同様の納税手続きを妥当とすることには問題がある^{69）}。

このことからすれば、相続税法35条2項の規定は意思能力者に対しては有効な制度であるが、この規定をしても意思無能力者たる納税義務者の納税（申告）履行義務を生じさせることはできないといえよう。また申告納税方式を採用している相続税法では、納税者の申告行為により税額が確定し、税務署長がそれを確認するという形式をとっ

ているものの、納税者による申告行為がない場合にこの規定で網羅性が充分担保されているかは疑問である。

2. 連帯納付責任

納付の側面からは、相続税の連帯納付責任の規定がある。相続税法34条1項は、「同一の被相続人から相続又は遺贈（……）により財産を取得した全ての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付の責めに任ずる。」と規定し⁷⁰⁾、相続人に連帯納付義務を負わせている。これは相互保証的な連帯納付責任とされており⁷¹⁾、民法432条から434条まで、437条及び439条から444条まで（連帯債務の効力等）の規定が準用される（国税通則法8条）。そのため、相続人の中に意思無能力者が含まれている場合において、その者が納税を行わなかったとき、税務署長は連帯納付義務者に対し、通知及び督促をしなければならず（相続税法34条5項～7項）、当該納税義務者の代わりに相続税を負担した者は、他の連帯債務者に対し、各自の負担部分について求償権を有することとなる（民法442条）。徴収確保の観点からは、適当な規定であろう。ちなみに国税徴収法32条以下に第二次納税義務者に関する規定が設けられているが、これはその趣旨等から一定の要件に該当する場合にのみ認められる制度であるため、所得税法等の場合にはその適用に限界があろう。

結びに代えて

高齢者が被害者となるケースは、①高齢者の交通事故死者数に占める割合54.6%（過去最高を更新）、②高齢者の刑法犯被害認知件数に占める割合13.4%（過去最高を更新）、③高齢者の振り込め詐欺（被害総額約390億円）被害者数に占める割合82.1%、④高齢者の関与する消費トラブルの相談件数20万件超、⑤住宅火災における高齢者死者の

割合7割以上など、年々増加傾向にあり、他方犯罪加害者となるケースも増加傾向（高齢者の刑法犯罪被害認知件数に占める割合13.4%）⁷²⁾など、高齢者を取巻く問題は多種多様の様相をみせている。このような状況に対し、国は2兆790億円超の予算を高齢社会対策に充て（平成27年度）⁷³⁾、高齢社会対策基本法（平成7年12月制定）や成年後見制度を導入し（平成18年）、直近では成年後見制度利用促進法の制定（平成28年4月）など法整備も進みつつある。

税制に目を向ければ、有産家高齢者の増加に伴い、相続税の基礎控除引下げや教育資金贈与信託の非課税措置などの税制改正は行われているものの、納税義務者が意思無能力者となった場合の法整備は進んでいないようである。これまで述べてきたように、意思無能力者が行った行為は無効であり、このことは私人による公法行為たる申告行為についても及び、意思無能力者において具体的納税義務は生じない。もちろん収税確保は重要だが、租税が国民の私有財産権に対する侵害としての性質を有することを踏まえれば、意思無能力者の保護が優先されることになろう。意思無能力者の納税・申告に関する問題は、意思無能力者が成年後見制度を利用していれば、起こり得ないのかもしれない。しかし、成年後見制度の活用が思ったように進んでおらず、他方意思無能力の立証責任が本人にあり、意思能力不存在の証明が困難であることを思料すれば⁷⁴⁾、意思無能力者の納税・申告に関する法制度が現行法で適当か再考すべきであろう。「成年後見制度の利用の促進に関する法律」成立に伴い今後、成年後見制度の利用が進むことを切望する筆者であるが、本稿がこれらの問題を検討する契機となれば幸いである。

1) 正常でもない、認知症でもない（正常と認知症の中間）状態の者をいう（老健局高齢者支援課認知症・虐待防止対策推進室「認知症施策の現状（平成26年12月19日）」20頁参照）。

- 2) 老健局高齢者支援課認知症・虐待防止対策推進室・前掲注1), 20頁参照。
- 3) 判例評釈として、後藤巻則「意思無能力者に代わって相続税を申告・納付した場合の事務管理の成否」NBL843号4頁、武川幸嗣「意思無能力者に代わって相続税を申告・納付した者の事務管理に基づく費用償還請求権」私法判例リマークス36号43頁、石黒清子「意思無能力者に代わって相続税を申告し、納付した者の事務管理に基づく費用償還請求の可否」判タ1245号58頁など参考。
- 4) 意思能力の有無は、対象となる取引ごとに判断されるべきものであるが、本判決にてBがどの程度の意思無能力者であったかは示されていないため、申告行為や納税行為を行い得る能力はない程度であるとの前提で検討を進める。
- 5) 原審である名古屋高裁平成17年1月26日判決(判決未掲載)は、次のとおり判断し、主位的請求及び予備的請求を棄却した。
 「相続税法(……)27条1項によれば、相続税の申告書の提出義務は、自己のために相続が開始したことを知った日に発生するところ、相続税法基本通達(……)27-4によれば、意思無能力者については、後見人が選任された日から申告書の提出義務が生ずるものと解されるから、A死亡のころには意思無能力であり、後見人が選任されることもなかったBには、申告書の提出義務は発生していなかった。そして、相続税法35条2項1号は、意思無能力者には適用されないと解されるから、Aが死亡した日の翌日から6か月後の日である昭和63年3月8日の経過後に、Bの相続税の申告書が提出されないままであったとしても、税務署長が同号に基づいて税額を決定することはなかった。そうすると、本件申告は、Bの利益にかなうものであったと認めることはできず、かえってBに納税義務を生じさせるという不利益なものであったと認められるから、Xは、本件納付について事務管理に基づく費用償還請求をすることはできない。」
- 6) 最高裁は決定があればBに不利益が生じるため、納付を代わりに行ったことは「Bの利益にかなうものではなかったということではでき」と述べているだけであるが、決定により納税義務が確定すると判断したのではないかと筆者は考えるのである。
- 7) 最高裁昭和42年3月14日第三小法廷判決は、「租税債権は、法律の規定する課税事実の存在によつて

当然に発生するものであつて、国がなす課税処分は、単にその税額を具体的に明確にするものにすぎないと解すべきである。」とした。金子宏『租税法〔第21版〕』765頁(弘文堂2016)、志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』250頁(大蔵財務協会2013年)参照。忠佐市教授は納税義務の成立を、「特定の時点における特定の事実または状態が存在することによって、四者(納税義務者、課税物件、課税標準、税率：筆者加筆)の課税要件が連結される。」ことをいうとされる(忠『租税法要綱〔第5版〕』53頁(森山書店1973)参照。また、国税通則法15条1項も「国税を納付する義務(源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務。)が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手續により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。」とし、この考え方を暗黙の前提としている(金子・同項765頁参照)。

- 8) 岡子善信教授は、相続税法1条の3に定める納税義務者は、相続税が課税される可能性がある者を定めた規定であり、租税債務者を意味するものではないとされ、条文上使用されている納税義務者には、租税債務者に該当するものとししないものとがあるとされる(岡子『租税法関係論』94頁(成文堂2004)参照)。
- 9) 金子・前掲注7), 765頁参照。
- 10) 金子・前掲注7), 765頁参照。志場・前掲注7), 251頁参照。谷口勢津夫教授は、納税義務の確定が必要なのは、納税義務が約定債務ではなく法定債務であるからとし(谷口『税法基本講義〔第5版〕』113頁(弘文堂2016)参照)、納税義務の確定は「課税要件に包摂されるべき事実(課税要件事実)の認定である」とされる(同「納税申告の手續」日税研論集25巻69頁)。
- 11) 同様に「相続の開始があつたことを知った日」が争われた、金沢地裁平成20年2月12日判決(税資258号順号10891)は、原告による「その相続の開始があつたことを知った日」とは、相続財産の全部が明らかになり、各相続人の相続税額が確定したことを知った日であるとの主張に対し、「国税通則法19条、23条、相続税法31条、32条は、申告書提出後においても修正申告書の提出や更正の請求をすることを許容し、相続税法55条は、未分割財産があるときは、各共同相続人等が法定相続分に従って財産を取得した

ものとして課税価格を計算するものとし、その後未分割財産の分割があつて、この割合に基づく課税価格が法定相続分に従つて計算された課税価格と異なつた場合には、修正申告書の提出や更正の請求を妨げないとしているのであつて、相続財産の全容が把握できない場合に理由の如何によつて申告書の提出義務を免除したり、猶予する旨定めた規定は存在しないことを考慮すれば、原告の前記主張は採用できない。」として排斥した。

大辞泉によれば「知る」には、①物事存在・発生などを確かにそうだと認める、②気づく、③物事の状態・内容・価値などを理解する、④忘れずに覚えている、⑤経験する、⑥学んで、また、慣れて覚える、⑦付き合ひがある、などの意味があるとされている(大辞泉編集部『大辞泉〔第二版〕上巻』1848頁(小学館2012))。ここでは、③の意味に近いといえるだろうか。

- 12) 相続税が遺産取得税方式を採用していることからすれば、相続人が相続財産を取得する以前に申告納付義務が発生することはないとする意見もある(遠藤みち「税理士のための法律学講座」税研22巻3号65頁参照)。
- 13) 金子・前掲注7), 826頁参照。新井隆一「税法における私人の行為序説(2)」税法119号3頁参照。
- 14) 成田頼明『行政法序説』81頁(有斐閣1984)参照。
- 15) 大審院大正6年12月20日判決は、「縁組当事者カ全然意思能力ヲ有セサルニ拘ハラズ縁組ノ届出ヲ為シタル場合ハ勿論此他尚当事者間ニ縁組契約成立シタルモノトシテ第三者ヨリ戸籍吏ニ届出ヲ為シタル場合モ亦該法条ノ適用アルモノト解スルヲ妥当ナリトス」とした。その他、意思のない申告は無効と判断した判決として、東京地裁昭和45年11月30日判決(行裁例集21巻11=12号1385頁)は、「原告不知の間に、かつ、その意に反してなされたものであり、その後原告がこれらの無権行為を追認したと認めるべき証拠もないから、原告に対して法的効力を生ずるに由ないものというべきである。」とした。本判決では、「申告納税方式における一種の納税申告として、租税債務の内容を具体的に確定させる納税者たる私人の公法行為であつて修正申告及びこれに基づく増差税額の納付については、税務官庁の処分を必要としないところであるから、法律行為その他これに準ずべき私法行為の代理に関し取引相手方保護のために設けられた民法一一〇条の表見代理の規定は、そ

の適用がないものと解するのが相当」として、申告行為に表見代理行為を認めなかつた。福岡高裁宮崎支部平成12年6月13日判決(税資247号1175頁)なども参考。

- 16) 田中二郎『新版行政法〔全訂第2版〕』110頁(弘文堂1974)、同『行政法総論』246頁(有斐閣1957)、同『行政行為論〔オンデマンド版〕』324頁(有斐閣2005)参照。田中博士は、財産上の関係のある行為については、原則民法の無能力に関する規定が類推適用されると解すべきともされる。美濃部達吉教授は、意思表示の観念は公法と私法との双方に共通であり、公法上に於いても私法に於けると異なる所はないとされていた(美濃部『日本行政法 上』180頁(有斐閣1940)参照)。
- 17) 新井隆一『税法の原理と解釈』129頁(早稲田大学出版部1966)参照。ただし新井教授は、「意思能力なき者の申告が抽象的納税義務の真正な具体化についてその可能性と蓋然性にとほしく、しかも意思能力なき者が抽象的納税義務より過大な具体的納税義務を確定する申告をなし、しかもこれを真正なものにする税務行政庁の更正もないときは、意思能力なき者がこれを自ら修正して申告する可能性と蓋然性もまたとほしいから、この重畳する可能性と蓋然性のとほしさは、意思能力ある者に比較して、著しく、意思能力なき者の利益を侵害することとならざるをえない。」とされる(同項・129頁以下、同『行政法における私人の行為の理論〔第2版〕』44頁以下(成文堂1980)参照)。これに対し成田頼明教授は、「税法上の申告などは、法定代理人の同意がなくても、未成年者が単独で申請することができると解すべき」とされる(成田・前掲注14), 87頁)。未成年者と意思無能力者との問題は分けて考える必要があろう。その他、個人が意思能力をどの程度有しているのか、完全な行為能力を有しているかどうかは、納税義務の成立を左右する要素ではないとする見解もある(浦東久男「成年後見制度と税法上の義務」総合税制研究9号2頁)。
- 18) 新井隆一「税法における申告の理論と現象—納税申告行為と租税賦課行為の体系的理解への提言—」税大論叢1号72頁参照。
- 19) 谷口・前掲注10), 111頁参照。
- 20) 志場・前掲注7), 242頁参照。申告の法的性格については、意思表示説・通知行為説・複合説の理論的対決があるが、申告意思が納税申告の効力要件で

あることとは、別問題である（谷口・前掲注10）、123頁参照）。

なお税制調査会答申は、「この申告の主要な内容をなすものは課税標準と税額であるが、その課税標準と税額は租税法の規定により、すでに客観的な存在として定まっている限り、納税者が申告するということは、これらの基礎となる要件事実を納税者が確認し、定められた方法で数額を確定してそれを政府に通知するにすぎない性質のものと考えられるから、それを一種の通知行為と解することが適当であろう。」と通知行為説を採用する（税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」52頁）。

- 21) 我妻榮『新訂民法総則』60頁（岩波書店1965）。
 - 22) 前田達明『民法隨筆』29頁（成文社1989）参照。前田教授は「意思表示」との関係から説明すべきとされる。
 - 23) 「私的自治の原則」が妥当するには、正常な意思決定に基づく行為が必要であり、正常でない意思決定は、①行為者に自己の行為の意味を判断するだけの能力が欠けている場合、②自由な意思決定が歪められた場合があるとするものがある（四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第8版〕』30頁（弘文堂2010）参照）。
 - 24) 我妻・前掲注21）、60頁参照。大審院明治38年5月11日判決は、「若シ手形振出人カ其振出ノ当時意思能力ヲ有セサルニ於テハ縦令其手形ハ外觀的要件ヲ具備シ形式上手形トシテ有効ナルモ實質上其振出行為ノ無効タルヘキハ毫末ノ疑ヲ容レサル所ニシテ而テ此法律行為ニ意思能力ヲ要スルノ原則ハ民法商法ニ通シテ更ニ差別アルコトナケレハナリ」と判示した。この判決が示す「無効」が、「無」に等しいという意味での無効として当該法律行為の相手方あるいは第三者からも主張されうるものなのかどうかは、不明である（須永醇『意思能力と行為能力』100頁（日本評論社2010）、同「意思無能力者の法律行為の無効一判例を中心として一」私法26号175頁参照）。
- 大阪高裁昭和49年12月10日判決（判タ322号144頁）は「問題となるべき行為のなされた個々の時点において、意思能力の無かつたことを明らかにしない限りその行為を無効となし得ないものであり、しかも右無能力の立証責任はこれを理由として当該法律行為の無効を主張する者が負担すべきものである。」とした。
- 25) 四宮・前掲注23）、32頁参照。於保不二雄教授は

「無能力者制度は、無能力者の財産管理能力を制限して、財産管理を法定管理人に専属させているものと考えざるをえない。」とされ（於保『財産管理権論序説〔復刻版〕』17頁（有信堂高文社1995））、それ以降この考え方が通説とされてきた（前田・前掲注22）、31頁参照）。新井誠教授は、意思能力は段階的、漸次的に喪失していくものであることや身上監護の重要性から、後見制度においても意思能力概念は被保護者の残存能力の程度と法律行為の具体的内容に対応して相対化すべきとされる（新井『高齢社会の成年後見法〔改定版〕』159頁以下（有斐閣1999）参照）。

- 26) 大阪高裁平成22年9月15日判決は「単に、当時、医学的に見て見当識障害あるいは記憶力障害が残存していたとか、時々異常行動が見られたなどの事情があるからといって、当事者の人間関係や委任の対象となる法律行為の内容及び契約締結時の状況等の個別具体的な事情を問うことなく、一律に意思能力を欠くものとして無効と解することは相当でないというべきである。なぜなら、意思・能力の有無は、個々の具体的な法律行為ごとに個々の行為者の能力・知能等を踏まえての実質的個別的判断にかかるものであり、何らかの画一的・形式的な基準によるべきではなく、問題になる法律行為がいかなる種類の行為であるかによっても判定が異なることがあり得るからである。」とした。また、福岡高裁平成16年7月21日判決（判時1878号100頁）は「意思無能力かどうかは、問題となる個々の法律行為ごとにその難易、重大性なども考慮して、行為の結果を正しく認識できていたかどうかということを中心に判断されるべきものであるから、控訴人について一般的に事理弁識能力が著しく不十分であるとして、……保佐開始審判がなされたことは、本件連帯保証契約について意思無能力の判断をする妨げとなるものではない。」とした。その他、東京地裁平成24年6月27日判決（判時2178号36頁）、東京地裁平成17年9月29日判決（判タ1203号173頁）も同旨。
- 27) 岡松参太郎博士は、「意思無能力ハ各場合ノ事実ニ付キ之ヲ決スルノ主義ヲ取りタルモノト認ムヘシ」とされ（岡松「意思能力論（一）」法協33卷10号25頁、同「意思能力論（二）」法協33卷11号76頁以下参照）、これ以降意思無能力が行った行為の無効に相対説が採用されることとなった。幾代通『民法総則〔第二版〕』58頁（青林書院1984）、新井誠「成年後見制度と能力判定」新井誠＝西山詮『成年後見と意思能

- 力」38頁(日本評論社2002)参照。
- 28) 意思能力に関する研究をまとめたものとして、須永醇「権利能力、意思能力、行為能力」星野英一編『民法講座第1巻 総則』97頁以下(有斐閣1984)、熊谷士郎『意思無能力法理の再検討』(有信同高文社2003)がある。
- 29) 梅謙次郎『訂正増補 民法要義 総則編〔復刻版〕』13頁(有斐閣1985)、同『民法原理 総則編』61頁(和仏法律学校1903)参照。富井政章博士も、無能力者とは意思無能力者のことではなく、ドイツにおける限定能力者をいうとされる(富井『訂正増補 民法原論 総論〔復刻版〕』144頁(有斐閣1985)参照)。
- 30) 判決上も意思無能力者と制限行為能力者との区別なく、意思無能力者という用語が使われていた。「準禁治産者ハ意思無能力者ニアラサルヲ以テ(東京控訴院明治44年6月22日判決、新聞736号20頁)」、「未成年者殊ニ意思無能力者ノ如キハ(大審院大正4年9月21日判決、民録21輯1489頁)」、「禁治産者ニシテ意思無能力者ナリトスルモ(大審院昭和10年10月31日判決、大民集14巻1805頁)」など参考。なお、旧民法における議論については、熊谷・前掲注28)、46頁以下に詳しい。
- 31) 須永醇「序説」同編『被保護成年者制度の研究』3頁(勁草書房1996)参照。岡松博士のこの研究が今日のわが国意思能力法理解のベースとなっている(熊谷・前掲注28)、84頁参照)。
- 32) 岡松・前掲注27)、66頁。
- 33) 岡松・前掲注27)、67頁以下参照。
- 34) 岡松・前掲注27)、72頁以下参照。
- 35) 須永醇『新訂 民法総則要論〔第二版〕』35頁(勁草書房2005)参照。意思能力という概念は、法律行為の有効・無効を決するだけの法技術概念であるため、行為者に法的拘束力を及ぼすに十分な能力があるかが問題とされるべき(須永「権利能力、意思能力、行為能力、不法行為能力」同『民法論集』8頁(酒井書店2010)参照)との意見は参考にならう。
- 36) 自己の行為の結果を判断することのできる精神的能力であって、正常な認識力と予期力とを含むもの(我妻・前掲注21)、60頁)。その他、「意思能力は正常なる意思を作る心理上の能力にして正常なる認識力および予期力を包含す(鳩山秀夫『増訂改訂 日本民法総論』52頁(岩波書店1930))」、「正常なる認識及び予期力に基き正常なる意思を作る心理上の能力(葉師寺志光『日本民法総論新講』89頁(明玄書房1952))」などがある。
- 37) 東京高裁昭和48年5月8日判決(東京高等裁判所(民事)判時24巻5号91頁)は「本件売買契約書作成当時も正常な認識力や予期力を欠如し、右契約の内容を理解し、自己の行為の結果を判断しうる精神能力を有していなかったものであり、全くの意思無能力者とまではいえないとしても、少なくとも本件売買契約締結については法律上の意思能力を具えていなかったものと解するのが相当である。」と、また東京地裁昭和51年5月26日判決(判時838号57頁)は「意思能力とは、自分の行為の結果を判断し得る精神的能力であって、正常な認識力と予期力とを包含するものであると解すべき」とする。その他、東京地裁昭和58年3月4日判決(判時1072号124頁)、東京地裁平成24年11月22日判決(判決集未掲載)も同旨。
- 38) 自己の法律行為の結果を判断しうる精神能力(米倉明『民法講義 総則(1)』81頁(有斐閣1984)参照)。その他「自己の行為の結果を判断することのできる精神能力(平井一雄『民法拾遺〔第1巻〕』2頁(信山社2000))」、「自己の行為について判断するだけの能力(林良平『民法総則』29頁(青林書院1986))」、「自分の行為の性質を判断することのできる精神能力(道垣内弘人『ゼミナール民法入門〔2版〕』65頁(日本経済出版社2003))」、自己の行為の法的な結果を認識・判断することができる能力(四宮・前掲注23)、30頁、新井誠=岡仲浩編『民法講義録』15頁(日本評論社2015)参照)などがある。
- 判断に弁識が加わった見解として、「行為の結果を弁識・判断するに足るだけの精神的能力(幾代・前掲注27)、51頁)」、自己の締結する契約等の意味内容を理解・判断する能力(谷口知平=石田喜久夫編『新版注釈民法(1) 総則(1)〔改定版〕(鈴木禄弥執筆部分)』274頁(有斐閣2002)参照)などもある。
- 39) 最高裁昭和29年6月11日第二小法廷判決(民集8巻6号1055頁)は、重大な訴訟上並に事実上の結果を招来する事実を十分理解することができない意思無能力者のなした行為はその効力を生じないとした。その他、仙台地裁平成5年12月16日判決(判タ864号225頁)は、「各契約について、その意味を理解して自己の行為の結果を弁識することのできる意思能力」と、東京地裁平成26年1月15日判決(判決集未掲載)は、「意思能力とは、自己の行為の法的な結果を認識、判断することができる能力をいう」とした。同

- 様の判断を行ったものとして、仙台高裁昭和56年1月20日判決(判タ436号165頁)、大阪地裁昭和36年5月2日判決(判時262号36頁)、東京地裁平成4年2月27日判決(判タ797号215頁)、浦和地裁平成4年5月29日判決(判タ813号283頁)、東京地裁平成9年10月24日判決(判タ979号202頁)、熊本地裁平成17年8月29日判決(判例時報1932号131頁)、東京地裁平成25年10月29日判決(判決集未掲載)、東京地裁平成26年12月11日判決(判決集未掲載)、宮崎地裁日南支部平成5年3月30日判決(判タ824号227頁)、東京地裁平成18年2月6日判決(労判911号5頁)、東京地裁平成25年8月30日判決(判決集未掲載)なども参考。
- 40) 自己の行為の動機と結果を認識し、この認識に基いて、正常な意思決定をなす能力(於保不二雄『民法総則講義』47頁(有信堂1960))。その他「自分の行為の目的と結果を認識し、この認識に基いて、正常な意思決定をなす能力(山本進一「権利能力と意思能力と行為能力の関係」綜合法学2巻4号24頁)」などがある。また、私的自治の原則の論理的前提となる権利主体の自己決定能力(潮見佳男『民法総則講義』108頁(有斐閣2005)参照)、意思決定の能力(川島武宜『法律学全集17 民法総則』171頁(有斐閣1968))、通常人の正常な意思決定能力(新井誠「『能力がある』ということ」法セ481号44頁)とするものもある。
- 41) 福岡高裁平成16年7月21日判決(判時1878号100頁)は「意思能力とは、自分の行為の結果を正しく認識し、これに基づいて正しく意思決定する精神能力をいう」とした。その他、東京地裁平成4年3月9日判決(判タ806号172頁)、東京地裁平成17年9月29日判決(判タ1203号173頁)など参考。
- 42) 民法改正の検討案では、「法律行為をすることの意味を弁識する能力(以下「意思能力」という。)を欠く状態でなされた意思表示は、取り消すことができる。」とされていたが(民法(債権法)改正検討委員会編『詳解・債権法改正の基本方針Ⅰ—序論・総則』79頁(商事法務2009))、改正案には意思能力の定義規定は設けられていない。その他、行為の結果を弁識するに足るだけの精神能力(四宮和夫『民法総則[第4版補正版]』44頁参照(弘文堂1996)参照)、行為者が自らの行為の結果が有する法律上の意味をある程度認識し(事理弁識能力)、自らをコントロールできる精神能力(河上正二『民法総則講義』36頁(日本評論社2007))とするものもある。
- 43) 意思無能力の判断枠組は、①行為の結果を弁識するに足るだけの精神能力、②自分の行為の動機および結果を正当に認識し、この認識にもとづいて正常な意思決定をなす精神能力に定式化されるとする意見もある(熊谷・前掲注28)、20頁以下、同「意思無能力法理の根拠および判断枠組みについて」私法68号161頁参照)。
- 44) その他、「意思能力とは、法律行為を発生させる意思を形成し、それを行為の形で外部に発表して結果を判断、予測できる能力であり、その有無は個々の法律行為について具体的に判断されるものであって、最終的に裁判官の判断すべき法的事項であり、医師といえども直ちにその意思能力の有無を判定することができるものではない。」とするもの(東京地裁平成24年6月27日判決、判時2178号36頁)や、私的自治の原則からの理論的帰結を重視した見解として、権利取得・義務負担の根拠とされるに必要な適格性をもつ意思を形成・決定し、かつ、この意思に従って適切に行うに足る精神能力とするものなどがある(須永醇「意思能力と行為能力」同『民法論集』15頁(酒井書店2010)参照)。新井誠教授によると、コモン・ローにおける精神的能力とは、具体的な取引の内容によって異なり、取引ごとに相対的(relative)であり、ここでいう能力とは、当該状況の下で説明される取引の性質を理解(understand)することであり、理解するとは情報を受領し評価したうえで、意思決定を伝達することとされている(新井・前掲注25)、149頁参照)。参考になろう。
- 45) 金子宏ほか『法律学小辞典[第4版補訂版]』18頁(有斐閣2011)。
- 46) 契約時に必要となる相手方の意思を理解する能力は、岡松博士のいわれる決意力に含まれるのであろう。ちなみに、成年後見鑑定書内の「精神の状態」欄には、①意識/疎通性、②記憶力、③見当識、④計算力、⑤理解・判断力、⑥現在の性格の特徴などが鑑定項目としてあげられている(最高裁判所事務総局家庭局「新しい成年後見制度における鑑定書作成の手引」9頁参照)。
- 47) 石田喜久夫教授は「事態を十分に了解した人間が、自由な意思決定により、誤りなく自己の意思表示をするところのみ、拘束力を生じる社会関係が形成されるとされる(石田「現代法律行為論の課題—意思主義の復権とその限界—」Law School 13号6頁)。これに反する意見として、薬師寺志光教授は、

- 確定的無効とするのではなく表意者又はその代理人の適法な追認によって有効と為し得るものと解するのが相当とされる(薬師寺「意思無能力者の行為並びに錯誤に因る無効行為の追認」志林43巻3号3頁参照)。
- 48) 岡松・前掲注27), 21頁参照, 同「意思能力論(四)」法協34巻2号114頁以下にも詳しい。その他絶対的無効とする説として, 我妻・前掲注21), 61頁, 於保・前掲注40), 48頁, 川島・前掲注40), 171頁, 潮見・前掲注40), 108頁など参考。
- 49) 最近の判決でも絶対的無効とするものがある。例えば, 東京地裁平成10年3月19日判決(金法1531号69頁)は「被告の本件裏書は, 意思無能力により無効であっていわゆる物的抗弁としてその無効を何人に対しても主張することができる。」と, 東京地裁平成19年3月9日判決(税資257号順号10648)は「意思無能力による契約の無効であれば, その効果は絶対的であり, 契約の無効をもって第三者であるCにも対抗できるはずだからである。」とする。その他, 東京控訴院昭和12年11月25日判決(新聞4244号4頁)も同旨。
- 50) 米倉明教授は「無効(意思無能力者による無効)は意思無能力者の保護を目的とするものであるから, 相手方からの主張は認められず, 意思無能力者側からの主張だけが認められる『片面的無効』」であるとされる(米倉・前掲注38), 97頁)。また河上正二教授は, 「絶対的無効とすることは, 法律関係をいたずらに不安定にし, 意思無能力者の財産関係に対する第三者からの不当な介入をまねくおそれさえある。無効とすることが, 基本的に意思無能力者の保護を目的とするのであれば, 必要な範囲で無能力者の側からの無効主張のみを認めれば足りる(片面的・相対的無効)」とされる(河上・前掲注42), 41頁)。その他相対的無効とする見解として, 須永・前掲注44), 16頁, 同「意思無能力者の法律行為の『無効』の法的性質に関する一視点—フランス法からの示唆—」志林83巻3号9頁, 平井・前掲注38), 5頁, 加藤雅信『新民法大系I 民法総則[第2版]』77頁(有斐閣2005)参照, 内田貴『民法I[第4版]』103頁(東京大学出版会2008)など参考。
- 51) 民法改正では, 「取消し」も検討されていたが(民法(債権法)改正検討委員会編・前掲注42), 79頁参照), 改正案では「無効」とされている(第3条の2)。法制審議会の議論・要綱仮案をまとめたものとして, 石崎泰雄「意思表示(意思能力・心裡留保・虚偽表示・錯誤・詐欺・脅迫・不実表示・意思表示の到達及び受領能力—法制審議会の議論をめぐって—」法学会雑誌53巻1号33頁以下, 同「法律行為・意思能力・錯誤・契約に関する基本原則・売買—法制審議会の議論から要綱仮案へ—」法学会雑誌55巻2号47頁以下, その他, 法制審議会民法(債権関係)部会「第10回会議議事録」, 民法(債権関係)部会資料12-1「民法(債権関係)の改正に関する検討事項(7)」3頁以下, 同「民法(債権関係)の改正に関する検討事項(7)[詳細版]」17頁以下なども参考。
- 52) 山本・前掲注40), 27頁参照。潮見佳男教授も同旨(潮見・前掲注40), 108頁参照)。新井誠教授は, 意思無能力の法律行為がいかなる法的効果も有しないのは, 意思教説(=私的自治の原則)の具体化である意思能力が自明の前提とされているからとされる(新井「意思能力 行為能力」法教235号7頁参照)。
- 53) 須永・前掲注44), 5頁参照。
- 54) 熊谷士郎教授は, ①行為の不存在, ②私的自治の正当性保障機能の維持のための排除, ③判断能力の低下した者の保護を論拠とされる(熊谷・前掲注28), 345頁以下参照)。その他, 意思無能力の場合と禁治産者(現在の制度でいえば, 被後見人)の場合で法律上の取扱いを異にする実質上の理由に乏しく, したがって意思無能力の場合に禁治産者の取消に関する諸規定を類推適用することも解釈論として成り立ち得ないわけではないとの意見(篠原弘志「禁治産者の能力」谷口知平編『注釈民法(1)総則(1)』211頁(有斐閣1964)参照)などもある。
- 55) 須永醇教授は, フランス民法489-1条が示唆している行為者の主体的自由に対する最大限の尊重と行為者の人格的利益に対する入念な配慮の精神から, 利害の関係を有する第三者であろうと表意者の意思無能力を主張することは許されないとされる(須永・前掲注50), 33頁以下参照)。興味深い指摘である。その他, 大阪高裁平成21年8月25日判決(判時2073号36頁)のように「本件売買は, 被控訴人の判断能力の低い状態に乗じてなされた, 被控訴人にとって客観的な必要性の全くない(むしろ被控訴人に不利かつ有害な)取引といえるから, 公序良俗に反し無効であるというべきである。」と公序良俗違反とするものもある。
- 56) 河上・前掲注42), 37頁。
- 57) 田中二郎博士は「意思能力のない者であっても,

- 国税に関する法律に定められた課税要件を充足する事実の存在という事実現象と帰属関係に立つことはあり得る。換言すれば意思能力のない者であっても、抽象的納税義務を負うことはあり得るのである。」とされる（田中『租税法〔第3版〕』205頁（有斐閣1990））。
- 58) 新井・前掲注17), 40頁参照。
- 59) 須永醇「意思能力と法律行為の無効・取消」別冊ジュリ4号58頁。
- 60) 北野弘久教授は、申告のない場合に限り課税庁の処分により納付すべき税額が確定するとされる（北野『税法学原論〔第6版〕』261頁（青林書院2007）参照）。
- 61) 余談であるが、更正の請求や決定などの期間は法定申告期限から5年とされている（国税通則法23条1項、70条1項）。納税義務者が意思無能力のため、法定申告期限が到来しないということは、これらの期限の到来もないことになる。このことは、これらの規定が設けられている趣旨（法律関係の早期安定や税務行政の能率的運営の実施）にも反することとなり問題があるのではなかろうか。
- 62) 金子・前掲注7), 847頁、志場・前掲注7), 279頁参照。
- 63) 最高裁昭和29年8月24日第三小法廷判決は「行政庁の処分については、特別の規定のない限り、意思表示の一般的法理に従い、その意思表示が相手方に到達した時と解するのが相当である。即ち、辞令書の交付その他公の通知によつて、相手方が現実にこれを了知し、また相手方の了知し得べき状態におかれた時と解すべきである。」と判示した。塩野宏『行政法I〔第五版補訂版〕』167頁（有斐閣2013）参照。
- 64) 新井隆一「意思無能力者の納税義務」税研139号18頁参照。
- 65) 志場・前掲注7), 223頁。
- 66) 高野幸大「意思無能力者のためにした相続税の申告等の効力に係る若干の考察」税務事例研究101号67頁参照。
- 67) 広島地裁平成23年8月31日判決（税資261号順号11744）は「被保佐人は、意思表示の受領能力を有する（民法98条の2参照）から、訴訟無能力者（未成年者、成年被後見人）の場合とは異なって、本件各通知書1の送達は被保佐人に対してすべきであり（民事訴訟法102条参照）、保佐人に対してこれを送達しても、当該送達は違法なものとして効力を生じないというべきである。」と判示した。参考になろう。この規定は、税務署長による決定にも及ぶと筆者は考える。
- 68) 我妻・前掲注21), 321頁。その他「受領能力ハ知ノ能力ノミヲ必要トスル。」とするものもある（鳩山・前掲注36), 395頁）。
- 69) 新井隆一教授は、意思無能力者に対し課税権を行使することは酷に失し、課税権濫用のそしりを免れがたいのではないかとされる（新井・前掲注17), 130頁参照）。
- 70) 相続税法34条2項は「同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者は、当該被相続人に係る相続税又は贈与税について、その相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付の責めに任ずる。」とする。
- 71) 志場・前掲注7), 203頁参照。
- 72) 内閣府「平成28年版高齢社会白書」参照。
- 73) 内閣府・前掲注72) 参照。
- 74) 河上正二教授は、認知症患者の場合、行為時に完全な意思能力があったかもしれないという疑念を容易に払拭できないとされる（河上「民法総則講義14」法セ594号83頁参照）。

