

公売促進に向けた一提言

山本 茂

公売促進に向けた一提言【要約】

山本 茂

1 本稿の目的

公売の現状をみると、公売財産の売却率は特に不動産について低調となっている。こうした状況では、滞納者の財産を差し押さえても適時・的確に売却できず、その結果、滞納事案の整理促進が図られず、国税の確実な収納の確保ができない。このため、こうした課題を解決し、公売財産の売却促進と公売事案の整理促進の二つの意味で「公売の促進」を図っていく必要がある。

本稿は、「公売の促進」に向けて、手続の簡素・合理化及び買受希望者の利便性の向上につながる制度・執行の両面における改善策を提言することを目的としている。

2 考察の方法

公売促進に向けた改善策について次の考察を通じてまとめた。

- ① 公売を中心に換価制度について主に法的観点からとらえた考察を行って現状の課題を抽出・整理する《公売制度の現状理解》。
- ② 滞納処分と類似する民事執行は、競売不動産の売却率が好調であり、参考とすべき点が多いので、主に不動産競売との比較考察を行う《民事執行との比較考察》。
- ③ 公売の歴史を辿ることで制度の趣旨や改正の経緯が明らかになるので、公売の沿革について考察を行う《公売の沿革的考察》。

3 公売促進に向けた提言

【改善策】

改善策の全体像としては、制度面では、差押財産の換価は「公売」とする、公売の種類は「競争公売」と「特別公売」（国による買入れを含む。）とする、競争公売の方法は「一回投票方式」と「順次競り上げ方式」とする、これに併せて公告や通知に関する手続を整備する、執行面では、見積価額に関して、その決定・変更の際に一層の適正化を図る、その算出過程を公開する、ことであり、具体的な内容は次のとおり。

- ① 随意契約による売却の再構成

公売（差押財産の換価）の方法は、引き続き、競争性が確保される競争公売（従来

の公売)を中心に位置づけた上で、特別公売(従来の随意契約による売却)は、一般(通常)の公売に対して特別な公売として位置づける。

特別公売は、原則として、競争公売に準じた公告を行い、一番先に買受申込みをした者に売却する(早い者勝ち)。その要件は、現在と基本的に同様とするが、買受申込みがない場合に実施する特別公売は、競争公売に一回付した後であれば認める。

② 入札と競り売りの再構成

競争公売の方法は、入札と競り売りに代えて、「一回投票方式」と「順次競り上げ方式」とし、自己の買受申込価額を他人が知り得ないかどうか、買受申込みが一回限りか無制限かによって定義づけをする。いずれの方法にも、当日のみの場合(期日)と数日間の場合(期間)を設ける。これに併せて、インターネット公売(競り売り人への委託)、次順位買受申込者の制度など、いずれに方法でも可能とする。

③ 公売の連続的实施

競争公売の実施とともに、その競争公売に買受申込みがないことを条件に実施する特別公売(条件付特別公売)を可能として、競争公売と特別公売を連続的に実施する。その場合、特別公売に関する公告や通知は、競争公売に併せて行うことを可能とする。

④ 見積価額の適正化

見積価額は、その決定及び変更の際に適切に市場性減価を反映させることとし、特に、公売に付しても買受申込みがない場合、その事実をもって確実に市場性減価を見直して、見積価額を変更する。こうした基本的なスタンスの下、買受申込みがなかった場合は10%の減価を基本とするなど、市場性減価の割合をある程度明確化していく。

【まとめ】

以上の改善策を総合的にとらえてみると、公売に付しても買受申込みがない可能性をも考慮した、公売財産の円滑な「売却サイクル」が構築できる(例えば、①見積価額の決定→②競争公売(期日一回投票方式)→③見積価額の変更(市場性減価)→④競争公売(期間一回投票方式)→⑤特別公売(条件付特別公売)→⑥見積価額の変更(市場性減価)→⑦競争公売(期間順次競り上げ方式)→⑧売却見込みのない場合の差押解除)。

上記の改善策が実現すれば、公売に「縦・横の広がり」ができて、かつ手続の簡素・合理化や買受希望者の利便性の向上が可能となり、その結果、公売の促進が図られることが期待される。

目次

第1章	本稿の目的.....	5
第2章	公売制度の現状理解.....	10
第1節	手続的側面.....	10
1	公売実施前手続.....	10
2	公売実施手続.....	13
3	公売実施後手続.....	18
4	随意契約による売却.....	19
第2節	見積価額の決定.....	21
1	見積価額の決定.....	22
2	公売財産の評価.....	24
3	見積価額の変更等.....	26
第3節	実体的側面.....	27
1	公売の法的性質.....	27
2	公売財産の権利移転.....	29
3	権利移転の時期・範囲・効果.....	31
第4節	検討課題の整理.....	33
第3章	民事執行との比較考察.....	35
第1節	民事執行の概観.....	35
1	民事執行法の近年の改正.....	35
2	競売手続の流れ.....	37
第2節	売却実施前手続.....	38
1	最低価額の制度.....	38
2	競売不動産の評価.....	42
3	競売情報の公開.....	46
第3節	買受申出がない場合の手続.....	47
1	特別売却.....	47
2	売却基準価額の変更.....	51

3	売却見込みのない場合の措置	55
第4節	両制度の比較考察からの示唆	56
第4章	公売の沿革的考察	58
第1節	旧国税滞納処分法の制定前	58
1	明治維新前後	58
2	明治前期	60
第2節	旧国税滞納処分法の制定と旧国税徴収法への統合	63
1	旧国税滞納処分法の制定	63
2	旧国税徴収法への統合	66
第3節	現行国税徴収法の制定	69
1	終戦後の国税徴収	69
2	現行国税徴収法の制定	71
第4節	沿革的考察からの示唆	73
第5章	公売促進に向けた提言	75
第1節	公売促進に向けた改善策	75
1	改善策の全体像	75
2	随意契約による売却の再構成	77
3	入札と競り売りの再構成	78
4	公売の連続的实施	81
5	見積価額の適正化	82
第2節	結びにかえて	84

第1章 本稿の目的

国税の滞納整理では、滞納者個々の実情に即して、財産の差押え、公売等の滞納処分を行う一方で猶予等の納税緩和措置を行うなど、法令に基づき適切に対応することを基本的なスタンスとしている。また、滞納者の財産を差し押さえても、直ちにその財産を公売するのではなく、申告納税制度の下、滞納者には、滞納した国税をできるだけ自主的に納付するよう促している。現在、一年間通じた滞納国税の整理済額は全国で6,850億円（平成24年度）であるのに比して、公売による収納（充当）額はそのわずか数パーセントにすぎない¹。このことからすれば、公売処分自体の重要性はそれほど高くないように思える。

しかしながら、公売は滞納処分の終局的な処分であるから、自主納付しない滞納者の財産を差し押さえても、売却すべき場合に売却できずに差し押さえたままの状態であるならば、滞納事案の整理促進が図られず、滞納（事案）の長期化にもなってしまう。そうなれば、国税の確実な収納の確保ができない上、他の納税者との負担の公平性に反することとなる。公売の現状をみると、公売財産の売却率は、動産等が80%以上あるのに対して、不動産等が40%を下回っており²、特に不動産について売却すべき場合に売却できている状態とは必ずしもいえない。

このように売却率が低調な要因として、既に別稿³でも論究したが、公売財産の評価を行う徴収職員が納税者の権利・利益を必要以上に意識して慎重を期する余り、見積価額を高め設定する傾向があることがあげられる。この点については、国税徴収法基本通達（国税庁長官通達）⁴の平成22年改正により見積価額の考え方が明確にされたが、それでもまだ十分な状況にあるとはいえない。後述するように、平成26年度税制改正により国税徴収法が改正されて、制度面で明確にされたところでもあり、執行面でも、なお一層見積価額を適正なものにしていく努力が欠かせない。

¹ 平成24事務年度（平成24年7月～平成25年6月）の公売による充当額107億円（国税庁徴収課調べ）。ただし、年度ベースの整理済額と事務年度ベースの公売による充当額とは期間的なずれがある。

² 平成24事務年度における公売の売却率については、動産等は、8,414件の物件について公売に付したのに対して7,176件が売却決定（売却率：85.3%）、不動産等は、7,880件の物件について公売に付したのに対して3,042件が売却決定（売却率：38.6%）された（国税庁徴収課調べ）。平成11事務年度の不動産等の売却率（27.0%）に比べると高くなっている（山本・一考察5頁）が、依然として低調である。

なお、動産等とは、動産及び有価証券を、不動産等とは、不動産、船舶、航空機、自動車、建設機械、小型船舶をいう。また、この売却率は、複数の不動産を一括売却した場合、不動産の物件数をカウントして割合を求めているが、一括売却した区分ごとに1件とカウントして割合を求めることが適当である。

³ 山本・オークション、山本・一考察

⁴ 昭和41年8月22日徴収4-13ほか「国税徴収法基本通達の全文改正について」（法令解釈通達）

こうした見積価額の適正化に関する課題をはじめ、公売に関して検討すべき課題は少なくない。

国税当局としても、これまで公売の改善に取り組んでこなかったわけではない。例えば、平成 18 年から実施している国税庁「公売情報」ホームページによる公売情報の提供、平成 19 年 6 月から実施しているインターネット公売などの取組を行ってきた。特に、インターネット公売は、平成 24 年度の落札総額が 9 億円超と 19 年度に開始してから最高となり⁵、多数の者が公売に参加しており、公売財産の売却促進が図られている。平成 25 年度は、ヤフーオークションの「官公庁オークション」サイトにおいて実施しており、引き続き、高価・有利な公売財産の売却に寄与することが期待される。インターネット公売は、「民間のネットオークション市場が活況を呈していることを踏まえ、買受人の利便性の向上を図り、公売財産の高価・有利な売却を実現するべく、民間のオークションサイトを利用」⁶して実施することができたが、その実施に当たっては、前もって国税徴収法や国税徴収法基本通達の改正が行われた。

このように、公売の改善に当たっては制度（法律）面・執行（実務・運用）面の両面での見直しが必要となる。

国税徴収法は、公売に関して、昭和 57 年に次順位買受申込者の制度が新設されたくらいで、昭和 34 年の全文改正以降大きな改正がなかったが、その後、前述のとおり、インターネット公売の実施が可能となるよう、平成 19 年に改正が行われた。そして、本稿の構想中には「平成 26 年度税制改正の大綱」（平成 25 年 12 月 24 日閣議決定）が公表、脱稿直前の平成 26 年 3 月 20 日には「所得税法等の一部を改正する法律案」が国会で可決・成立し、国税徴収法が改正された。公売に関しては、①売却見込みのない場合の差押解除（同法 79 条 2 項 3 号）、②一括換価（同法 89 条 3 項）、③公売財産の評価の考慮事項（同法 98 条）、④換価に関する滞納処分引継ぎ（同法 182 条 3 項）、について改正され、平成 26 年 4 月 1 日から施行される。いずれも公売の促進に資する改正と大いに期待されるところであり、以下、本稿で取り上げる①及び③について改正後の条文を引用しておく。

なお、本稿は、原則として平成 26 年 3 月 31 日現在の法令・通達によるが、これら平成 26 年度税制改正にかかる改正条項については個別に注記しないので、改正前後の条項が併存することをあらかじめお断りする。

⁵ 平成 25 年 5 月 24 日日本経済新聞夕刊 14 面参照

⁶ 石川＝山本・取組 44 頁

(差押えの解除の要件)

第七十九条 (略)

2 徴収職員は、次の各号のいずれかに該当するときは、差押財産の全部又は一部について、その差押えを解除することができる。

一・二 (略)

三 差押財産について、三回公売に付しても入札又は競り売りに係る買受けの申込み(以下「入札等」という。)がなかった場合において、その差押財産の形状、用途法令による利用の規制その他の事情を考慮して、更に公売に付しても買受人がないと認められ、かつ、随意契約による売却の見込みがないと認められるとき。

(見積価額の決定)

第九十八条 税務署長は、近傍類似又は同種の財産の取引価格、公売財産から生ずべき収益、公売財産の原価その他の公売財産の価格形成上の事情を適切に勘案して、公売財産の見積価額を決定しなければならない。この場合において、税務署長は、差押財産を公売するための見積価額の決定であることを考慮しなければならない。

2 税務署長は、前項の規定により見積価額を決定する場合において、必要と認めるときは、鑑定人にその評価を委託し、その評価額を参考とすることができる。

国税徴収法の全文改正から半世紀余りを経て、このように制度の見直しが行われるようになってきている。特に、平成 26 年度税制改正により、申請による換価の猶予制度の創設など猶予制度の大幅な見直しが行われた(国税徴収法 151 条の 2、国税通則法 46 条の 2 ほか)ところ、その納税緩和措置の対極に位置し、終局的な滞納処分である公売についても制度の趣旨や多角的な観点から根本的な見直しを検討する必要がある。

動産・不動産等の差押財産の売却方法には、公売以外にも随意契約による売却及び国による買入れがあり、これらを合わせて狭義の換価といい、債権等の取立てを含めた広義の換価と区別している。国による買入れは随意契約による売却の一種であるが、現在実施されておらず、随意契約による売却もそれほど多く実施されていない。このため、本稿における考察の中心は公売であるが、随意契約による売却を含めた狭義の換価全体を考察の対象とする。ただし、本稿のタイトルを分かりやすく「公売」としたように、本稿では「換

価」とせずに単に「公売」と表記する場合があることをあらかじめお断りしておく。

ところで、差押財産の換価に当たっての基本スタンスが「換価事務提要」（国税庁長官通達）⁷の1章に定められている。公売の見直しに関する検討の視点となりうるので、引用しながら具体的にみていく。

「差押財産の換価は、税務署長（略）が、差し押さえた滞納者の財産を売却し、その売却代金をもって滞納国税を早期かつ確実に徴収することを最終の目的として実施する」強制処分であり、「その一方で、滞納者にとっては、自己の意思にかかわらず強制的に財産を売却されることにな」ることに鑑み、次の基本的な考え方により換価事務を適切に実施することとされている。

- ① 「差押財産の換価は、（略）他に適切な滞納整理の方法がある場合にはその方法によるべきで（略）、画一的に実施するのではなく、滞納者の個々の実情を踏まえた上で、対象事案を適切に選定する」こと。
- ② 「差押財産の換価（略）を円滑に実施するためには、一連の手續において適正性を確保し（略）法令の規定に基づいて適正な手續により実施する」こと。
- ③ 「滞納者の意思にかかわらず売却する以上は、可能な限り高価有利に売却するよう努め（略）公売広報の充実及び買受希望者の利便性の向上を図ることにより、可能な限り多くの人が公売に参加できる環境を整備」すること。

以上の三点について、①及び②は、公売の改善につながる直接的な論点は特に見当たらないが、③は、公売の見直しの検討に当たって重要な視点が含まれている。公売財産を高価有利に売却することは、滞納者の権利・利益だけでなく、国税債権の確保の観点からも重要である。そのためには、より多くの方が公売に参加し、その結果、売却率が向上するよう、「公売広報の充実及び買受希望者の利便性の向上」を図っていくことが重要となる。

検討の視点は、買受希望者の利便性の向上（公売広報の充実を含む。）だけではない。「滞納国税を早期かつ確実に徴収することを最終の目的」を達成するためには、差押財産を円滑かつ迅速・確実に売却することが必要である。そのためには、一連の換価手續について適正性を確保するだけでなく、簡素・合理化を図っていくことが重要である。手續の簡素・合理化に関しては、インターネット公売実施に向けた改正を除き、これまであまり議論がされていない。それは、過去に行われた画一的な公売処分への反省が今日でも踏襲されて

⁷ 平成20年6月13日徴徴3-9ほか「換価事務提要の制定について」（事務運営指針）

いるようにも思える。しかしながら、現在では、先に掲げた通達に定めがあるだけでなく、実際に、画一的な公売処分をすることはなく、環境は変化しているのである。慎重性を求める余り、殊更、煩雑な手続を要求していくことは、執行機関側の事務負担（事務量）の増加になり、最終的には国民の負担となるのである。

特に、公売財産に市場性の低い財産が多いという事情がある⁸中にあって、これが売却率の向上を阻害する大きな要因になっており、差押財産が迅速に売却できずに繰り返し公売（再公売）を実施している滞納事案（公売事案）は少なくない。公売を繰り返すほど、事務負担は、更に一層増加することになる。中には、差押財産を何度公売に付しても買受申込みがなく、最終的に差押えの解除に至る公売事案がある。そのようになる前に、早期に売却できないことが見極められていれば、無用な事務負担をかける必要もなくなる。

その意味では、公売の売却率を向上させ、公売財産の高価・有利な売却を促進するだけでなく、効率的な公売を実施して公売財産を早期に売却することや、売却できない財産について早期に見極めを行って差押解除をすることなど、公売事案の整理促進を図ることも重要である。

以上の問題意識を踏まえ、見積価額の適正化などの課題を解決し、公売財産の売却促進と公売事案の整理促進の二つの意味で「公売の促進」を図っていく必要がある。本稿は、「公売の促進」に向けて、手続の簡素・合理化や買受希望者の利便性の向上につながる制度・執行の両面における改善策を提言することを目的としている。

本稿では、

- ① 公売を中心に換価制度について主に法的観点からとらえた考察を行って現状の課題を抽出・整理する《第2章 公売制度の現状理解》、
 - ② 民事執行は、平成26年度の税制改正でも参考にしており、滞納処分と類似する点が多いだけでなく、競売不動産の売却率も好調であることから参考とすべき点が多いので、主に不動産競売と比較考察を行う《第3章 民事執行との比較考察》、
 - ③ 公売の歴史を辿ることで制度の趣旨や改正の経緯が明らかになるので、公売の沿革について考察を行う《第4章 公売の沿革的考察》、
- ことを通じて、公売促進に向けた改善策をまとめていく。

⁸ 国税庁の公売情報ホームページに掲載されている公売中の不動産についてみると、土地だけの物件278件のうち、宅地は52件しかなく、そのほかは農地、山林・原野等である。このほか、土地付建物、建物、区分所有建物の合計が64件であるが、市場性の低い財産の割合が高い（平成26年3月15日現在）。

第2章 公売制度の現状理解

本章では、公売制度を中心とする差押財産の換価について手続的側面と実体的側面とに分け、さらに手続的側面の中から見積価額の決定を取り出して、それぞれについて主に法的観点から論及していく。

なお、実体的側面では、随意契約による売却（国による買入れを含む。）は公売と変わりがないので、公売に含めて論及する。

第1節 手続的側面

本節では、公売財産の買受人となるべき者を決定するための狭義の公売手続（公売実施手続）とその前後の手続に分けて流れに沿って考えていく。随意契約による売却については独立して論及する。

1 公売実施前手続

公売の実施に当たっては、原則として全ての滞納者に対して公売予告通知書を送付することとしている（換価事務提要2章2節5）。これは、可能な限り自主的な納付を促すとともに事前に換価を予告してじ後の紛争を未然に防止するために実施する実務上の手続である。公売実施前の法律上の手続として、(1)公売公告、(2)見積価額公告、(3)公売通知、(4)公売保証金の提供、について以下述べていく。

(1) 公売公告

公売公告は、公売財産の内容、公売の日時・場所等について、原則として「公売の日」の少なくとも10日前までに、税務署の掲示場に掲示して行うこととされているほか、公売財産の所在する市町村の役場の掲示場など他の適当な場所への掲示、日刊新聞紙・地方公共団体の広報紙への掲載、インターネットを利用する方法⁹を併せて用いることが認められている（国税徴収法95条、国税徴収法基本通達95条関係18～21）。

公売公告の目的は、公売財産が高価有利に売却されるよう、買受希望者を広く募るために行うのである¹⁰から、できるだけ多くの方に公売の内容について周知することがその趣

⁹ 「インターネットを利用する方法」については、平成19年の通達改正で盛り込まれた。

¹⁰ 吉国・精解704頁参照

旨に適っている。平成 18 年からは、国税庁「公売情報」ホームページを開設して全国の税務署・国税局で実施されるほとんどの公売情報が掲載されるようになった。そして、インターネット公売では、オークションサイト運営業者が管理するオークションサイトにおいても同様の情報が公開されている。このように公売公告は、後述する見積価額公告とともに、法律上は書面により掲示することが前提となっているが、そこに網羅された情報は、インターネットを通じて広く公開されるので、税務署の掲示場における書面の公告を見て公売に参加する買受希望者は限定的であると考えられる。

また、実務上は、公売財産が不動産の場合、公売財産の利害関係人、宅地建物取引業者隣接地所有者に対して文書を送付するなど、必要に応じて買受希望者を個別に募る買受勧奨を行っている。

(2) 見積価額公告

見積価額については、公告の前に公売財産の評価を行って見積価額を決定する必要がある。この点は後述するとして、国税徴収法 99 条に、公告する財産の範囲、時期などが定められている。見積価額は、法律上、動産について入札の方法により公売する場合など一定の場合を除き公告することとされているが、実務上、原則として全て公告がされている¹¹。公告しない場合には、その見積価額を記載した書面を封筒に入れ、封をして、公売をする場所に置くこととされている。

見積価額を公告する時期は、不動産の場合でも「公売の日から 3 日前の日」と、法律上は、公売の日の直前の期限となっているが、実務上は、公売公告と同時に公売の日の 1 か月程度前に公告することが多く、できる限り多くの方に周知できるよう配意している。

(3) 公売通知

公売通知（国税徴収法 96 条）は、「滞納者及び利害関係人に事前に権利行使の機会を与える」¹²ことを目的として、公売公告をしたときに行うこととされている。具体的には、公売公告の内容及び公売に係る国税の額について、滞納者に対して通知するとともに、公

¹¹ 通達上、公告しないこととして差し支えない場合として、値動きの激しい店頭取扱いの株券その他公売の日の前日に公告することが適当でないと認められるもの又は行政上公告することが適当でないと認められるもの等を掲げている（換価事務提要 3 章 3 節 42(3) (注)1 参照）が、ほとんど該当するものはないと考えられる。

¹² 吉国・精解 708 頁

売財産に関する交付要求権者や抵当権者等の利害関係人に対して通知する。また、配当を受けられる利害関係人には、債権現在額申立書の提出の催告を併せてすることとされている。

公売通知と公売公告とを比較すると、その内容は概ね同様であるが、公売通知の対象が滞納者等であるのに対して、公売公告は買受希望者が対象であり、両者は趣旨・目的が異なる。また、買受申込みがない場合に実施する再公売（国税徴収法 107 条）では、直前の公売期日から 10 日以内に行われるときに公売通知の省略が認められており、これは滞納者等の予測可能性を考慮した特例であると考えられる。一方、公売公告は省略が認められず、公告期間の短縮が認められているにすぎない。こうした差異は、買受希望者を広く募るために実施する公告が、通知よりも相対的に重視されている現れではないかと考える。その意味でも、公売公告などで提供すべき情報の充実を図っていくことは欠かせない。

(4) 公売保証金の提供

公売保証金（国税徴収法 100 条）は、公売財産の買受申込者が買受申込みに先立って提供する保証金であり、公売財産を落札して買受人になった場合における買受代金の納付を担保する制度である。公売保証金は、公売財産の見積価額の百分の十以上の額で税務署長が定めた金額であるが、見積価額が一定金額（50 万円）以下の場合又は買受代金を売却決定の日に納付させる場合には不要とすることができる。

公売保証金の提供方法については、インターネット公売の実施に向けて、平成 19 年に国税徴収法が改正された¹³。改正前は、現金又は銀行振出小切手による納付に限定されていたため、買受希望者にとっては、インターネット公売であっても、銀行振込みなどの手続が必要となっていた。改正後は、従来の方法に加えて、納付保証を委託する方法が認められた。この方法によれば、買受申込者は、クレジットカードの決済機能を利用して、インターネット上でオークションサイト運営業者に公売保証金に相当する現金の納付保証を委託することができる。この方法は、クレジットカードの与信枠があれば誰でも利用することができるので、インターネット公売の実施により、買受希望者の場所的・時間的制約が軽減されて利便性の向上が図られたのである。

公売保証金の提供期限は、これを「提供した後でなければ、入札等を行うことができな

¹³ 公売保証金の提供方法について、山本茂『公売財産購入・売却ハンドブック』88・89 頁（大蔵財務協会、平 19）参照。

い」(国税徴収法 100 条 2 項)とされるだけであるが、実務上は、提供期限を定めることがある。これは、公売実施の整理の都合上行うものであり、買受申込みに先立って、公売参加申込みの受付を行うことも同様の趣旨である。

2 公売実施手続

ここでは、公売の方法である(1)入札(及び開札)・競り売り、(2)最高価申込者の決定、(3)次順位買受申込者の決定、(4)入札・競り売りの終了の告知等について述べていく。その後、買受申込みがない場合に実施する(5)再公売等について以下述べていく。

(1) 入札・競り売り

公売の方法には、入札と競り売りがあり(国税徴収法 94 条 2 項)、これらは、公売財産の売却価額及び買受人となるべき者である最高価申込者を決定するための手続である。入札又は競り売りという競争を通じて、見積価額以上の金額で最高の価額による買受申込みを行った者に対して、最高価申込者の決定を行うことになる。

国税徴収法基本通達の平成 19 年改正において、入札と競り売りについて大きく変わった点がある。一点目は、入札と競り売りの定義であり、少し背景からみていこう。

平成 14 年、国民の利便性の向上と行政運営の簡素化・効率化を図ることを目的に、行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律(情報通信技術利用法)が制定され、これに併せて国税徴収法 101 条の入札に関する規定が改正された。入札書の提出に当たっては、「封をして」行うこととされていたが、インターネットを利用して行う入札、すなわち電子入札¹⁴の場合には、「開札時まで、誰も電磁的記録の内容を知りえないようにし、かつ、改ざんや盗聴等がされないようにするため」¹⁵、通常の「封をすることに代えて」電子的な封¹⁶をすることとされた。こうして、電子入札は法令上可能となったが、執行機関がシステムを整備する必要があり、現在まで実施に至っていない。

この改正によって、入札の定義は入札書の提出という法形式が変わらないものの、入札書の内容について「誰も知り得ない」という点が明確になり、入札と競り売りとの重要な

¹⁴ 法律の規定により電子入札を定義すると、「行政機関等の使用に係る電子計算機(入出力装置を含む。)と申請等をする者の使用に係る電子計算機とを電気通信回線で接続した電子情報処理組織を使用して行う入札」となる(国税徴収法 101 条 1 項、情報通信技術利用法 3 条 1 項参照)。

¹⁵ 吉国・精解 730 頁

¹⁶ インターネットを利用する方法による場合には、封筒に入れて封をすることに相当する措置を行うとされている(国税徴収法基本通達 101 条関係 2 参照)。

相違点として認識されるようになったのである。従前は、買受申込みについて、

- ① その方法は、入札が入札書の提出、競り売りが口頭、番号札等により行う、
- ② その回数は、入札が一回限り、競り売りが途中時点での最高額を上回れば何回でも可能である、

特に、書面（紙ベース）で行うか否かという相違点に重点を置いた解釈がされていた。国税徴収法基本通達の平成 19 年改正では、こうした違いに加え、買受申込者は、入札期間中や競り売り期間中に自己の買受申込価額を他人が知り得るのかどうかという点にも注目して、入札と競り売りが定義された（同通達 94 条関係 2・4）。こうした相違点に着目すると、競り売りは、買受希望者が多く競争の激しい財産の公売の方法として適しているといえる。

二点目は、競り売りの方法に新たな種類が追加されたことである。

入札については、従来から、入札書を郵便により送達すれば入札書の提出の受付を二日以上連続する期間に設定することが可能である。このため、入札の方法には、一日のうちに入札から開札まで行う「期日入札」¹⁷と、二日以上連続した入札期間を置いて開札期日に開札を行う「期間入札」が定められていた。一方、競り売りについては、現実的に二日以上期間を設定することはできないため、一日のうち競り売りが終わる「期日競り売り」の方法しかとることができなかった。インターネット公売は、二日以上連続した競り売り期間で行う「期間競り売り」を現実的に可能にしたので、これらの点が通達に明記されたのである（国税徴収法基本通達 94 条関係 5）。

ここで、インターネット公売に関する法的な枠組みについてみる。

競り売りは、情報通信技術利用法 2 条 3 号に規定する「書面等」によらず、口頭、番号札等により買受申込みを行って落札者を決定する方法である。そして、国税徴収法 103 条 2 項は、「徴収職員は、せり売人を選び、差押財産のせり売を取り扱わせることができる」としている。つまり、現行法上、民間のオークションサイトを利用すれば、執行機関側でシステムを整備しなくても、インターネットを利用して行う、いわば電子競り売り（インターネット公売）を実施することができた。

一方、入札は、情報通信技術利用法の制定により、法律上、電子入札が可能となったものの、電子的に入札書を提出する場合であっても、提出先は徴収職員に変わりはない（国税徴収法 101 条 1 項）。また、競り売り人への委託に類する法律上の定めはないので、入札

¹⁷ 期日入札は、改正前の国税徴収法基本通達には、単に「入札」とされていた。

の方法ではインターネット公売を実施できないのである。

公売の場所は、従来、実際の公売会場で行い、その場所を公売公告に記載していたが、インターネット公売では、実際に徴収職員や民間のオークションサイト業者である競り売り人が所在する場所ではなく、インターネット上のオークションサイトと考えるのが適当であり、実務上、サイト名とそのURL（Uniform Resource Locator）を公売公告に記載している（国税徴収法基本通達 95 条関係 10）¹⁸。

こうした電子的な公売の登場で、具体的な公売の場所よりもむしろ、買受申込みをどのような方法とするかが重要となった。この点についても、国税徴収法基本通達の平成 19 年改正で明確にされた。入札書の提出方法については、「徴収職員に差し出す（国税徴収法 101 条 1 項）とされていることを踏まえ、徴収職員に、①直接手交する方法、②郵便・信書便により送達する方法、③インターネットを利用する方法が掲げられている（国税徴収法基本通達 101 関係 2）。競り売りに係る買受申込みの方法については、①口頭、番号札等により直接行う方法、②インターネットを利用する方法が掲げられている（同通達 103 条関係 1）。

国税当局における最近の公売に関する取組¹⁹をみると、かつては期日入札以外の方法は行われていなかったが、平成 19 年開始のインターネット公売のほか、約 10 年前から、期間入札やインターネット公売の前身となる実際の会場での競り売りが行われるようになった。このように、公売の方法が多様化し、その結果、買受希望者が参加しやすい環境が醸成されてきている。

（2）最高価申込者の決定

入札後の開札又は競り売りの結果、見積価額以上の金額で最高の価額による買受申込みを行った者に対して、最高価申込者の決定を行うことになる（国税徴収法 104 条 1 項）。この場合において、最高価申込者となるべき者が二人以上あるときは、更に入札又は競り売りに係る買受申込み（追加入札等）をさせることになる（同条 2 項、国税徴収法基本通達 104 条関係 3）が、最初が入札のときに、次に競り売りを行うことが認められるのか（その逆の場合も含む。）。この点について、通達上は、当然に否定的である²⁰が、法律上は、明

¹⁸ この点については、石川＝山本・ネット 22・23 頁参照。また、執行機関のシステムにより電子入札を行う場合においても、同様に取り扱うことになろう。

¹⁹ 石川＝山本・取組 40 頁以下参照

²⁰ 国税徴収法基本通達 95 条関係 17(11)、換価事務提要 3 章 7 節 63(3)、3 章 8 節 75、3 章 9 節 80(4) 参

確に否定されておらず、買受希望者にとって特段支障になる点はない。

(3) 次順位買受申込者の決定

国税徴収法 104 条の 2 には、最高価申込者が最終的に買受代金を納付しない場合などに公売手続を再度最初からやり直す非効率性をあらかじめ回避できるよう、一定の要件を満たす買受申込者を次順位買受申込者として決定しておく制度が定められており、仮に、こうした状況になった場合には、次順位買受申込者に対して売却決定をすることになる。次順位買受申込者の制度は、①公売は入札の方法によること、②公売財産は、不動産、船舶、航空機、自動車、建設機械、小型船舶、債権又は電話加入権以外の無体財産権等（不動産等）であること、③最高価申込者の入札価額の次に高額の入札価額（見積価額以上で、かつ、最高入札価額から公売保証金の額を控除した金額以上であるものに限る。）であること、④その買受申込者から次順位による買受申込みがあることが主な要件である。

ここで注目したいのは、競り売りの方法による場合には、この制度を適用できないことである。その理由は、競り売りの場合、口頭等により順次買受申込みを行うため、次順位による買受申込みを行った者を特定することが困難なためとされる²¹。しかしながら、インターネット公売では、電磁的な記録が残っていることから、法律上の制限がなければ、実現可能である。不動産等以外のものが除外されている理由は、買受代金納付の期限が公売の日となっているので、代金不納付による「売却決定が取り消されることは通常あり得ないものと考えられるから」²²であるが、インターネット公売の場合、買受申込者が徴収職員の面前にいないので、その可能性が生じてくる。

(4) 入札・競り売りの終了の告知等

最高価申込者（一定の要件を満たす場合には次順位買受申込者を含む。）を定めたときは、それらの者の氏名及び買受申込価額を告げた後に、入札・競り売りの終了の告知をすることとされており（国税徴収法 106 条 1 項）、インターネット公売実施に向けて、法律上疑義のあった点が改正された²³。また、公売した財産が不動産等である場合には、最高価申込

照。

²¹ 吉国・精解 738 頁参照

²² 吉国・精解 738 頁

²³ 従来は、最高価申込者等の氏名・価額を「呼び上げ」ることとされていたが、「告げ」と改められたことにより、インターネットを利用する方法によって告知することができることが明確にされた（国税

者決定に関する滞納者・利害関係人に対する通知及び公告を行うこととされている（同条2項）。

（5）再公売等

入札や競り売りに付しても買受申込みがなく、もう一度公売を行う場合、入札・競り売りの終了の告知の前後によって、再度入札（国税徴収法102条）・再度競り売り（同法103条3項（102条の準用））と再公売（同法107条）の二通りがあり、その要件は異なる。これらの手続も、公売手続を再度最初からやり直す非効率性を回避する面において意義があり、手続の簡素・合理化が図られている仕組みの一つである。

再度入札・再度競り売りは、入札・競り売りの終了の告知をしていない場合において、①買受申込みがないとき、②買受申込価額が見積価額に達しないとき、に直ちに行うことができる。再公売は、入札・競り売りの終了の告知後に、上記①・②の場合のほか、次順位買受申込者が定められていない場合に最高価申込者が売却決定後に買受代金を納付せずに売却決定を取り消されたときなどに認められている。必要がある認めるときは、見積価額の変更、公売公告の期間短縮をすることができ、この点、再度入札・再度競り売りでは、見積価額の変更は認められず、異なるところである。再公売が直前の公売期日から十日以内に行われるときは、公売通知は不要とされる。

ここでも追加入札等の際に述べた点、つまり最初入札を行って次は再度競り売りを行うことが認められるのか（その逆の場合を含む。）という問題について、再度入札、再度競り売りと再公売で考えてみる。国税徴収法102条には、「入札の方法により差押財産を公売する場合において、入札者がいないとき（略）は、直ちに再度入札をすることができる」とされており、再度入札では認められていない。国税徴収法107条には、「公売に付しても入札者等がないとき（略）は、更に公売に付するものとする」とされ、必要があると認めるときに変更できることに「公売の方法」が掲げられていないので、再公売でも認められないことになってしまう。しかしながら、再公売を通常の公売の手続を踏んで実施すれば、当然に公売の方法も変更できるのである²⁴。このように再度入札・再度競り売り、再公売ともに、法律上、単に公売の方法の変更を想定していないだけで、特段支障となる点はない。

徴収法基本通達106条関係1参照）。

²⁴ このように再公売には、公売を実施した後に通常の手続を踏んで行う「再公売」と、国税徴収法107条の規定により手続の簡素化等をした「再公売」がある。

3 公売実施後手続

ここでは、公売実施後に行われる、(1)売却決定、(2)買受代金の納付、(3)売却決定の取消しについて以下述べていく。公売財産の権利移転は、実体的側面に関して第3節で述べる²⁵。

(1) 売却決定

売却決定は、差押えに基づく処分権の行使として、買受人となる最高価申込者等に対して、換価に付した財産の売却を決定する行政処分である。また、実体面では、最高価申込者等からの買受申込みに対する承諾の意思表示たる性質を有している²⁶。本来であれば、買受申込者からの買受申込みがあって、その申込みに対する承諾として最高価申込者の決定をとらえることができ、私人間でのオークションであれば、このように考えて何ら問題はない。しかしながら、現行制度では、手続の慎重を期し、換価処分の安定化の措置の一環として、最高価申込者の決定を含む公売手続と売却決定手続とを明瞭に区分している²⁷。売却決定は、動産・有価証券・電話加入権については公売期日等に（国税徴収法 111 条）、不動産等については公売期日から起算して7日を経過した日に（同法 114 条）行うこととされている。

(2) 買受代金の納付

買受代金の納付の期限は、原則として、売却決定の日であり（国税徴収法 115 条 1 項）、平成 19 年度税制改正により、買受人の資金調達の期間を考慮し、その利便性の向上を図るため、従来 10 日間であった延長期間が 30 日間となった（同条 2 項）。

(3) 売却決定の取消し

²⁵ 公売財産の権利移転の手続に関しては、石川＝山本・ネット 24 頁参照。

²⁶ 不動産競売における売却許可決定（民事執行法 69 条）は、「競売の手続面では最高価買受申出人の買受申出を認容する裁判であり、実体面では買受申込に対する承諾に意思表示たる性質を有する」と解されている（中野・執行法 496 頁）。

²⁷ 昭和 34 年の国税徴収法全文改正前は、最高価申込者に当たる落札者の決定に関する規定（旧国税徴収法施行規則 25 条）だけで売却決定の手続はなかった。昭和 33 年 12 月の租税徴収制度調査会答申の第五の五《売却決定》に「売却決定に関する規定が簡に過ぎ」とされ、現行の売却決定の制度が採り入れられた。

売却決定の取消しをする場合には、①買受人が買受代金の全額を納付の期限までに納付しない場合（国税徴収法 115 条 4 項。ただし、国税徴収基本通達 115 条関係 7 ただし書に例外規定あり）、②買受代金の完納前に滞納国税の完納事実が証明された場合（同法 117 条）、③売却決定後において、公売実施の適正化のための措置により最高価申込者の決定を取り消した場合（同法 108 条 2 項、同通達 108 関係 19）、④滞納処分の続行の停止中に買受人が買受けを取り消した場合（同法 114 条、同通達 114 関係 3）があり、このほか、他の処分の場合と同様に、不服申立てに対する決定・裁決による取消し、確定判決による取消し等がある場合である²⁸。

4 随意契約による売却

随意契約による売却は、差押財産の換価に当たって入札又は競り売りの方法、つまり公売によることなく、買受人となるべき者及び売却価額を決定して売却する手続である（国税徴収法基本通達 109 関係 1）。公売と同様に強制換価手続の一つであるが、実務上、あまり活用されていない制度となってしまうている。

随意契約による売却が認められる要件には、

- ① 公売に付することが公益上適当でないと認められる場合、
 - ② 取引所の相場がある財産をその日の相場で売却する場合、
 - ③ 公売に付しても買受申込みがない場合、買受申込価額が見積価額に達しない場合、又は代金不納付により売却決定を取り消した場合
- がある（国税徴収法 109 条 1 項）。①・②の場合は、限定的な要件が掲げられており、該当する財産は少なく、一方、公売に付しても買受申込みがない場合が少なくないので、以下、③の場合について主に論究する。

公売に付しても買受申込みがない場合、実務上、一旦は再公売を行い、それでも売却できなかったときに限り初めて随意契約による売却の要否を検討することとされている（換価事務提要 4 章 1 節 88）。つまり、随意契約による売却を実施するまでには、原則として二回の公売を行うべき²⁹とされ、再度、競争原理が働かせた後に実施することが必要とされている。しかしながら、法律上、このような制限が明確にあるわけではない。実務上、このような取扱いとしている理由は定かでないが、再公売に関する規定（同法 107 条）が

²⁸ 浅田・講座(2)247～249 頁参照

²⁹ 吉国・精解 755 頁参照

国税徴収法に設けられているから、同じ法律上の手続である再公売を経てから随意契約による売却を実施すべきとの解釈であろうか。

随意契約による売却の手続は、見積価額についても決定する必要があるほか、公売の手続に準じて、公売通知に代えて随意契約による売却の通知を送付するが、直前の公売期日から十日以内に行われるときは、売却の通知は不要とされる。最高価申込者決定の通知・公告に代えて買受人となるべき者の決定の通知・公告などの手続がある（国税徴収法 109 条 4 項、国税徴収法基本通達 109 条関係 6・14）。その一方で、公売公告に準ずる随意契約による売却に係る公告や見積価額公告に関する法律上の定めはなく、競争性を確保するための公告の制度がない。このため、買受申込みがない場合に実施する随意契約による売却では、個別に買受勧奨をしなければ、新たに買受希望者が現れる可能性は低い。

さらに、二回の公売手続を踏むことに加え、「つとめて多数の買受希望者を募」³⁰ることとして、買受希望者が二人以上あるときは、原則として「買受価額見積書」を徴することとされ（換価事務提要 4 章 1 節 90(8)）、実質的に競争性まで求められているのである。

こうしてみると、随意契約による売却は、徒に競争性が求めて公正性を追求しようとする反面、公告制度が設けられておらず、実質的に競争にならない。しかも、再公売を経る必要がある上、高めの見積価額となっていたことが買受申込みがなかった大きな要因であるにもかかわらず、「直前の公売における見積価額を下つてはならない」（国税徴収法 109 条 2 項後段）とされるため、結局は、見積価額の見直しを検討してから公売（再公売）を実施することとなる。この制度があまり活用されない要因は、こうしたことにある。

納税者の財産を強制的に売却するため、公正性を確保することが必要となるが、「随意契約」による売却は、その語彙から公正性に疑念を持たれるイメージがあるのではないか。こうしたことも、無用な誤解や批判が生じないよう、この制度が活用されない一因とも考えられる。

随意契約による売却に関して、次に掲げる三つの特殊な類型は、いずれも、買受申込みがない場合に実施するものである。

① 正札売却（国税徴収法 109 条 3 項、国税徴収法基本通達 109 条関係 13）

動産について、見積価額以上の額で売却しようとする価額をあらかじめ公告した上で、その価額によって売却するというものである。公告の方法は、動産に売却価額を貼り付け

³⁰ 吉国・精解 755 頁

る方法によることもできる。

② 広告随契（国税徴収法基本通達 109 条関係 1（注））

見積価額以上の価額で一定の期間内に差押財産を随意契約により売却する旨を広告し、最初に買受申込みをした者に売却するというものである。広告随契は、実務的な取組として、平成 7 年頃から、買受希望者に対する買受勧奨を「広告によって行う随意契約による売却」として実施されている。現在、公売に付しても買受申込みのない農地等に関して活用されており、随意契約による売却に公告制度がないために考えられた方策のように思える。

③ 国による買入れ（国税徴収法 110 条）

見積価額で国が買入れをするというもので、随意契約による売却の一種であるが、国税徴収法上、別の規定となっている。予算措置の制約等により、現在は行われていない（換価事務提要 4 章 2 節 93）。

正札売却と広告随契は、公告（広告）した後に最初に買受申込みをした者に売却するという、いわば「早い者勝ち」の売却方法で、正札売却は動産に限定されている（徴収法 109 条 3 項）が、両者は対象となる財産の違いだけである。

広告随契や正札売却を含めた随意契約による売却は、公売と一体でとらえて、全体として再構成することにより、手続の簡素・合理化について検討することが必要である。

手続の簡素・合理化に関しては、実務上の対応で、公売（再公売）と随意契約による売却を連続的に実施することで、売却の通知を省略できる場合がある。すなわち、公売に付しても買受申込みがない可能性を考慮して、当初の公売（再公売）に付する際に、当該公売で買受申込みがない場合に直ちに随意契約による売却（広告随契又は正札売却）を実施すること（条件付随意契約による売却）をあらかじめ決定しておくといった方法である。この方法によれば、法律改正を行う必要はなく、直ちに実施できるが、①公告制度がなく、新たに買受希望者が現れる可能性が低い、②直前の公売の入札期間が長期に及ぶときには活用できない、③買受申込みがない場合に公売を繰り返したときに、滞納者への通知が全くされないことになり、納税者の権利・利益の保護の観点から疑義がある、といった課題がある。

第 2 節 見積価額の決定

本節では、見積価額の決定、その決定の前段階となる公売財産の評価、公売に付しても

買受申込みがない場合において必要と認めるときに行う見積価額の変更について論究していく。また、見積価額の変更（低減）をして更に換価に付しても売却見込みがない場合の差押解除についても論究していく。

1 見積価額の決定

見積価額については、国税徴収法 98 条 1 項に「税務署長は、（略）公売財産の見積価額を決定しなければならない」と規定され、公売する全ての財産について決定する必要がある³¹。随意契約による売却をする場合にも、原則として、見積価額を決定することとされている（国税徴収法 109 条 2 項）³²。

最高価申込者は、「見積価額以上の入札者等のうち最高の価額による入札者等」とするとの国税徴収法 104 条の趣旨から、見積価額は、「公売財産の売却価額の最低額としての機能を有するもの」（国税徴収法基本通達 98 条関係 1）であることが理解できる。こうした公売財産の最低売却価額を保障する機能のほか、一定期間広く公告されることを考えると、見積価額は、公売財産の価格指標を買受希望者に提供する機能をも有している³³。このほか、超過公売・超過差押え（国税徴収法 48 条 1 項）、無益な差押え（同条 2 項）、次順位買受申込者の申出要件の判定基準（同法 104 条の 2 第 1 項）、随意契約による売却（同法 109 条 1 項）等における基準価額となるといった機能が見積価額にはある³⁴。

見積価額をどのような価額とすべきかについては、見積価額を時価より著しく低廉に決定し、その結果売却価額が著しく低廉になったときは、公売処分は違法となる（広島高判昭和 38 年 3 月 20 日訟務月報 9 巻 779 頁）。一方、公売財産の売却価額は、時価を下回ることが通例であり（大阪高判昭和 39 年 12 月 3 日訟務月報 11 巻 4 号 645 頁）、「一般の任意売買による売却価格を約三割程度下回することは通常である」との判例（東京地判平成 5 年 8 月 31 日国税徴収関係判例集）がある。つまり、見積価額は、時価より著しく低廉とまではならないが低くすることが必要である。

国税徴収法基本通達の平成 22 年改正では、見積価額の考え方（定め方）が明確にされた（同通達 98 条関係 1）。

³¹ 吉国・精解 711 頁参照

³² 取引所の相場がある財産をその日の相場で随意契約による売却をするときには、見積価額を決定する必要はない。

³³ 山本・オークション 258 頁参照

³⁴ 山本・一考察 6 頁

見積価額は、公売財産の時価に相当する価額（基準価額）から公売の特殊性を考慮した減価（公売特殊性減価）を控除した金額とされる。ただし、買受人に対抗することができる公売財産上の負担があるとき、例えば、マンションの未納管理費があるとき（建物の区分所有等に関する法律 8 条参照）や、公売財産上の質権等を買受人に引き受けさせて公売するとき（国税徴収法 124 条 2 項参照）には、その負担に係る金額を更に控除することが必要とされる³⁵。

基準価額は、公売財産を直ちに売却する場合に想定される現在価値であって、その財産の種類、性質などにより市場性が劣ること等による固有の減価（市場性減価）を適切に反映させたものとされる。公売は、公売財産の売却代金をもって滞納国税を早期かつ確実に徴収することを最終の目的として実施することから、迅速かつ確実に売却することが求められる³⁶。それゆえ、公売財産の価額は、「直ちに売却する場合に想定される現在価値」をベースとする必要がある。基準価額は、通常取引価格と必ずしも同じにならず、このことが現実の問題となるのは、市場性の低い公売財産の場合である。

公売特殊性減価については、公売には通常の売買と異なることによる特有の不利な要因として公売の特殊性があることから、基準価額のおおむね 30% 程度の範囲内で減価を行うこととされている。公売の特殊性は、判例上認められているところ（先に掲げた判例のほか東京地判平成 6 年 2 月 28 日行集 45 巻 1・2 号 226 頁、東京高決平成 9 年 7 月 11 日判例時報 1627 号 106 頁、東京高判平成 10 年 2 月 16 日刊行物未登載参照）、国税徴収法基本通達では次の三つの要因を掲げている。

① 公売財産の買受希望者の心理的な要因

- ・ 公売財産は、滞納処分のために強制的に売却されるため、いわば因縁付財産であり、買受希望者にとって心理的な抵抗感があること。

② 買受人の地位・権利等に関する要因

- ・ 公売財産の買受人は、瑕疵担保責任（民法 570 条）を追及することができないこと。

³⁵ 実務上、質権等を買受人に引き受けさせて公売することはほとんどみられない。

³⁶ 「滞納処分においても差し押さえた財産を公売する必要性が生じたならば、民事執行と同様に、迅速かつ円滑に財産を換価する必要がある。けだし、換価制度は、滞納処分・民事執行を問わず、滞納国税の自主納付や私債権の任意弁済など、滞納者や債務者の任意履行がないから強制的実現に向けて手続が進められるのであって、差押財産を金銭に換えることを目的とする終局的な処分として、迅速かつ円滑な財産の換価が要請されていると解されるからである。また、公売財産が迅速に換価されないと、滞納国税の徴収が図られない国だけでなく、延滞税が増加する滞納者などにとっても不利益を生じさせる。したがって、迅速かつ円滑な財産の換価は、換価制度の本質的な機能であるといえる」（山本・一考察 25 頁）。

- ・ 原則として買受け後の解約、返品、取替えをすることができない上、その財産の品質、機能等について買受け後の保証がないこと。
- ・ 税務署長は公売した不動産について引渡義務を負わないこと。
- ・ 公売手続に違法があった場合は一方的に売却決定が取り消されること。

③ その他買受希望者が公売参加を敬遠する要因

- ・ 公売の日時及び場所等の条件が一方的に決定され、買受希望者は原則として建物についてその内部を事前に確認することができないなど公売財産に関する情報は限定されること。
- ・ 公売の開始から買受代金の納付に至るまでの買受手続が通常の売買に比べて煩雑であること。
- ・ 買受代金は、その全額を短期間に納付する必要があること。

このように公売特殊性減価は、公売市場に特有の減価であり、一般の市場で直ちに売却することを前提とした市場性減価とは異なるものの、市場性減価と公売特殊性減価ともに公売を前提とした減価である点には共通性がある。それでも、両者を分けるのは、評価の過程を明確にして、見積価額をより適切なものとすることを考慮しているからである。

2 公売財産の評価

公売財産の評価については、実務上、「公売財産評価事務提要」（国税庁長官通達）³⁷に定めるところによる。また、公売財産が不動産である場合の多くは、不動産鑑定士等に評価を依頼しており、その評価額を参考としている³⁸。実務上、資料の収集・整理、現地確認、評価額の検討など多くの事務負担を要している。

公売財産の評価については、競売不動産の評価（民事執行法 58 条 2 項、民事執行規則 29 条の 2）のように、法令上の規定がなく、国税徴収法基本通達にも、従来は定めがなかったが、民事執行法等の規定や評価実務の現状などを基に、平成 22 年改正で次の三点が明確にされた（同通達 98 条関係 1-2）。この中でも②・③については、平成 26 年度税制改正により国税徴収法が改正され、法律に規定された。

① 現況有姿による評価

³⁷ 昭和 55 年 6 月 5 日徴徴 2-9「公売財産評価事務提要の制定について」（法令解釈通達）

³⁸ 国税徴収法 98 条 2 項には、「必要と認めるときは、鑑定人にその評価を委託し、その評価額を参考とすることができる」と規定されている。

不動産の鑑定評価では、「鑑定評価の対象となる土地又は建物等を物的に確定することのみならず、鑑定評価の対象となる所有権及び所有権以外の権利を確定する」（不動産鑑定評価基準（総論）5章1節）とされ、評価の対象を明確にすることが求められている。公売財産の評価に当たっても、公売によって買受人が取得することになる財産の客観的範囲（物的範囲と権利の内容）が明確になっていなければ、適切に評価を行えず、見積価額も適正に決定することができない。したがって、これを明確にしておくことが評価を行う上での前提となる。

公売財産の物的範囲については、例えば、不動産の地目、地積、種類、構造、床面積等について現況と登記簿上の表示が異なる場合であっても、公売財産を現況のままで評価を行うため、土地の特定、隣接地との境界、建物の存否などの事実関係を確定しておく必要がある。

公売財産の権利の内容については、公売によって消滅する担保権に対抗できない用益物権や公売によって新たに成立する法定地上権などの権利があるときは、公売によって消滅・成立する権利等を公売財産の価額に反映するため、用益権の存否、占有権原の有無、法定地上権の成否などの法律関係を確定しておく必要がある。

② 価格形成要因を考慮した評価

不動産の鑑定評価では、原価法、取引事例比較法及び収益還元法の三手法を原則として併用して評価を行うことが求められており（不動産鑑定評価基準（総論）7章、8章6節参照）、これらの三手法は、それぞれ費用性、市場性及び収益性といった不動産の価格の三面性に着目した評価手法である。不動産の価格は、多数の要因が相互作用の結果として形成するものであるから、周辺地域の交通の便、接道状態、建物の劣化など市場性、費用性、収益性その他の財産の価格を形成する要因（価格形成要因）を適切に考慮して公売財産の評価を行う必要がある。

こうした点が、平成26年度税制改正により、国税徴収法に「近傍類似又は同種の財産の取引価格、公売財産から生ずべき収益、公売財産の原価その他の公売財産の価格形成上の事情を適切に勘案」して評価を行って見積価額を決定する必要があると定められた（同法98条1項前段）。

③ 強制換価であることを考慮した評価

公売財産の評価に当たっては、通常の財産の評価と異なり、一般の市場で直ちに売却することを前提とした市場性減価や公売市場に特有の公売特殊性減価を適切に考慮して評価

額に反映させるため、公売によって滞納者の財産を強制的に売却するための評価であることを考慮して行う必要がある。

こうした点が、平成 26 年度税制改正により、国税徴収法に「差押財産を公売するための見積価額の決定であることを考慮し」て評価を行って見積価額を決定する必要があると定められた（同法 98 条 1 項後段）³⁹。

3 見積価額の変更等

見積価額の変更は、見積価額の決定について規定する国税徴収法 98 条ではなく、再公売について規定する同法 107 条の中で、再公売に付する場合において「必要と認めるとき」にできるとされている（同法 107 条 2 項）。

国税徴収法基本通達の平成 22 年改正では、買受申込みがない場合に次の公売に向けて実施する見積価額の変更のほか、売却見込みのない場合の差押解除についても定められ、最終的に差押えの解除に至るまでの過程について明確にされた。

見積価額の変更は「必要と認めるとき」に行うが、具体的には、直前の見積価額の決定時点から公売財産の価格を形成する要因に変化があると認められる場合、新たな要因がじ後に判明した場合等において、その直前の見積価額により公売することが適当でないと認められるときに行うこととされている（国税徴収法基本通達 107 条関係 1-2）。

不動産の評価についてみると、市場性、費用性、収益性その他の財産の価格を形成する要因（価格形成要因）だけでなく、不動産の物的範囲又は権利の内容が異なると、その評価額も異なってくる。この点について前項でも述べたが、こうした要因や事実について、評価の時点で既に存在していたものを確認・確定できなかった場合や評価の過程で判断・適用に誤りがあった場合（原始的事由）と、評価を行った後に変更があった場合（後発的事由）があり、いずれの場合においても、直前の見積価額により公売することが適当でないと認められるときは、その見積価額を変更する必要がある。ただし、直前の見積価額との開差が僅かであれば変更には及ばないとする。

公売に付しても買受申込みがないという事実は、その公売財産の市場性が劣ることを示す合理的かつ実証的な理由の一つであって、これは新たな減価要因がじ後に判明した場合

³⁹ 市場性減価は、直ちに売却する必要がある公売を前提とした減価であり、公売特殊性減価とともに、国税徴収法 98 条 1 項後段により評価の際に考慮する必要がある。また、次章で後述する競売不動産の評価では、公売の市場性減価に当たる「市場性修正」も同様の考え方をとっている（民事執行法 58 条 2 項、競売評価 22 頁参照）。

と評価し得ることから、必要があると認めるときは、市場性減価を見直して見積価額の変更を行うこととしている。

売却見込みのない場合の差押解除については、一定の要件の下、更に換価に付しても買受申込みがないと認められる場合には、その財産に換価価値がないものとして無益な差押えにより差押えを解除することとしている（国税徴収法 79 条 1 項 2 号、国税徴収法基本通達 79 条関係 6-2）。具体的な要件としては、

- ① 直前の見積価額の決定時点からその財産の価格を形成する要因に変化がなく、また、新たな要因がないと認められる場合等、その見積価額を変更する必要があること、換言すれば、見積価額を変更する事由がないこと、
 - ② 原則として、複数回⁴⁰にわたって①の見積価額により換価に付していること、
 - ③ 更に換価に付しても買受申込みがないと認められること、
- である。売却見込みのない場合の差押解除の要件が明確にされたことにより、売却できないのに公売を繰り返す無用な事務負担を回避できる途が開けた。

売却見込みのない場合の差押解除は、平成 26 年度税制改正により国税徴収法が改正されて、法律上明確になった。

第 3 節 実体的側面

本節では、公売の法的性質を論じた上で、公売によって換価した財産がどのように権利変動が行われ、その効果がどのようなものかなど、公売の実体的側面について論及していく。

なお、民事執行との比較については基本的に次章において行うが、実体的側面に関する比較は本節で論究することとする。

1 公売の法的性質

公売の法的性質については、国税徴収法には明文の規定はなく、近年、特に議論になることもなく、通達上の規定すらない。競売に関しても法律上の規定はないが、古くは見解が分かれ、様々な議論がされていた。具体的には、

- ① 競売を私法上の売買の一種とみる「私法説」、

⁴⁰ 複数回は、三回程度が妥当であろう（民事執行法 68 の 3 参照）。

- ② 競売を公用徴収に類する純然たる公法上の処分とみる「公法説」、
- ③ 競売を公法上の処分と私法上の売買の両方の性質・効果を有するとする「折衷説（両性説）」

に分かれていたが、現在は、折衷説が有力である。この説は、競売された財産が債務者から買受人に移転し、買受人が対価として代金を支払うという関係において、実体面では私法上の売買であり、それと同時に、売却自体は国家機関による強制的な換価手続であるという、手続面では公法上の処分であるとの考え方によるものである⁴¹。

戦前、美濃部達吉氏は、次のとおり、既に折衷説の立場をとっており、現在でも妥当する考えである（ルビは筆者による。）⁴²。

公賣處分^{こうばいしょぶん}は其の法律的性質に於いては一面には公法的行爲たると共に一面には私法的行爲たるに二重の性質を有する。收税官廳^{しゅうぜいかんちやう}は法律の力に依り權利者の意思に拘らず其の財産を賣却する公法上の權能を有するものであり、其の法律原因が公法的であることに於いて明かに公法的行爲である。滞納者は自己の意思に反して自己の財産權に加へらるる權利の變動^{へんどう}を受任せねばならぬ公法上の義務に服するのである。併し買受人^{しか}に對する關係に於いては、それは私法上の賣買契約であつて、民法の意義に於ける賣買^{ごう}と毫も性質を異にするものではなく、唯收税官廳が法律の力に依り賣主を代理するものである點^{てん}に其の特質を有するに過ぎぬ。

この考え方では執行機関が売主たる滞納者を代理するとしているが、そう考えた場合、執行機関は、売却決定により滞納者の代理として買受申込みに対する承諾の意思表示を行ったことになる。しかしながら、執行機関は、「法律に基づいて他人の物を処分しそのための意思表示をするにすぎない」⁴³から、国税徴収法により創設的に付与された独自の權能に基づいて公売処分を実施していると解すべきである⁴⁴。この点、強制執行における競売でも、「執行機関を職務上の売買当事者」としてみて、売主としての權利義務を債務者に負

⁴¹ 柚木・民法 248・249 頁、中野・執行法 36・37 頁、鈴木・執行法(3) 150 頁以下〔石丸俊彦〕参照。

⁴² 美濃部達吉著『日本行政法 下巻』1234 頁（有斐閣、昭 15）

⁴³ 柚木・民法 250 頁

⁴⁴ 国税徴収法 67 条に規定する差押債權の取立權が、滞納者に代位して取立てを行うのではなく、徴収職員が自己に名において取立てを行うとされているのと同様の趣旨と考える。

わせていると考えられている⁴⁵。

ところで、公売を私法上の売買という点に着目すると、入札・競り売りを通じて、「契約をしようとする相手方に競争させて、最も有利な条件を申し出た者と契約する方法」⁴⁶といえる。一般的に、契約は、申込みと承諾といった相対立する二つの意思表示が合致することによって成立し、「申込み」は、承諾があれば契約を成立させる最初の意思表示、「承諾」は、これに対する意思表示である。申込みに似て非なるものに他人の申込みを誘う「申込みの誘引」がある⁴⁷。これらを公売の各手続にあてはめてみる。

公売財産の買受希望者を広く募ることを目的に実施する「公売公告」や各種公売広報は、「申込みの誘引」に当たる。そして、買受申込者が公売に参加して、入札書を提出することや競り売りに係る買受申込みをすることは、「申込み」に当たる。売却決定は、前節でも述べたように、買受申込者からの買受申込みに対する「承諾」に当たる。

2 公売財産の権利移転

公売の法的性質に関して立場の違いによって、買受人による公売財産の権利取得の考え方についても異なってくる。すなわち、公法説では原始取得の考え方を、私法説や折衷説では承継取得の考え方をとっており、買受人の法的地位の安定性の観点からは、原始取得が望ましい。

この点についても、公売の法的性質と同様に国税徴収法に明文の規定はないが、滞納者から買受人に所有権が移転する承継取得と解されている(国税徴収法基本通達89条関係7)。判例も「いえど 国税滞納処分ハ公法上ノ行爲ナリト 雖 モ之ニ基ク公賣ニ因リ滞納者ノ所有ニ係ル差押物件ニ付キ落札者又ハ買受人カ所有權ヲ取得スルハ原始的ニ取得スルニ非スシテ滞納者ヨリ其所有權ノ移轉ヲ受クルいてん承継取得ナリト解スルヲ相當」(ルビは筆者による。)と、同様の立場をとっている(大判大正9年10月12日民録89巻26輯1469頁)。

民事執行における競売でも、原始取得とする考え方は、「買受人の保護を売主の担保責任に求めている」以上採用することはできず⁴⁸、承継取得とする考え方が通説となっている。

承継取得とする考え方の下では、公売した財産の帰属が第三者であった場合、買受人は

⁴⁵ 中野・執行法 37 頁参照

⁴⁶ 内田・民法 41 頁参照。「競争締結とは競争の方法に抛り契約締結の希望者中最も有利の条件を表示せる者と契約を締結する方法を謂ふ」(矢部克己『債権各論 上巻』63 頁(松華堂書店、昭17))。

⁴⁷ 内田・民法 31 頁参照

⁴⁸ 中野・執行法 37 頁参照

公売財産を取得できなくなる。この点に関して試みる。

瑕疵ある行政行為は、違法・不当を問わず、原則として取り消すことができるが、その行政行為を基礎として形成された新たな法律関係を取消しによって元に戻すことになるので、行政行為に瑕疵あったとの理由だけで、無条件にこれを取り消すことはできない。すなわち、瑕疵ある行政行為は、取消しを必要とするだけの公益上の理由がなければならず、取消権は制限されると解されている⁴⁹。売却決定の取消しについても、先に述べた場合など法律の定めがある場合などを除いて慎重を期する必要がある。また、不動産等の売却決定などの処分に欠陥があることを理由とする不服申立てについて、その処分が違法であっても、一定の場合にはその処分を取り消さず棄却することが認められている（国税徴収法 173 条）のも、このような趣旨に基づくものである⁵⁰。

売却決定は、その取消しに制限があるとしても、取り消された場合には、買受人は公売財産の権利を取得できないことになる。しかし、動産については、売却決定が取り消されても「買受代金を納付した善意の買受人に対抗することができない」（国税徴収法 112 条 1 項）とされ、買受人の保護が図られている⁵¹。

この規定は、昭和 34 年の国税徴収法全文改正の際に新たに定められたもので、これにより、当時の民事執行と同じ立場にたったのである。民事執行法制定前のこの当時、競売に関する法律は、現在の強制執行を規律する旧民事訴訟法と現在の担保権の実行としての競売を規律する競売法に分かれていた。競売法 17 条は、動産の競売に関し、「競賣ニ付キ利害ノ關係ヲ有スル者ハ競賣ノ完結ニ至ルマテ其手續ニ關スル執達吏ノ處分ニ付キ其所属區裁判所ニ異議ノ申立ヲ爲スコトヲ得（略）異議ノ裁判ハ之ヲ以テ善意ノ競落人ニ對抗スルコトヲ得ス」と、競落人の善意取得を認めており、強制執行では、明文の規定はなかったものの同様に解されていた⁵²。また、判例上、「執行債務者の所有に属さない動産が強制競売に付された場合であつても、競落人は、民法 192 条の要件を具備するときは、同条によつて右動産の所有権を取得できるものと解すべきである」（最判 42 年 5 月 30 日民集 21 卷 4 号 1011 頁）とされ、民事執行法施行後も、法令上の規定はないが、同様に解されている

⁴⁹ 田中二郎『新版 行政法 上巻』151 頁（弘文堂、全訂第 2 版、昭 49）参照

⁵⁰ 浅田・講座(2)249・250 頁参照

⁵¹ 「善意の買受人」とは、その換価処分について、換価手続きにつき取り消すべき違法又は不当があることを知らずに買受代金を納付して、その換価財産を取得した買受人である（国税徴収法基本通達 112 条関係 1）。

⁵² 三ヶ月・統一理解 162 頁、兼子一『増補 強制執行法』184 頁（酒井書店、再増補、1965）参照。

売却決定が取り消された場合、善意の買受人に対抗できないので、買受人は買い受けた財産の返還を要しないが、滞納国税に充てられた売却代金は、その財産の所有者（滞納者）に返還することになる。また、「買受人に対抗することができないことにより損害が生じた者がある場合には、その生じたことについてその者に故意又は過失があるときを除き、国は、その通常生ずべき損失の額を賠償する責に任ずる」（国税徴収法 112 条 2 項前段）と、国に故意・過失がない場合でも損害賠償責任を負わせている。

一方、不動産については、「公信の原則が及ばないことを考慮」⁵⁴して、動産のように買受人の保護規定はない。このため、その不動産が第三者に帰属していた場合、買受人が民法 94 条 2 項に規定する善意の第三者として所有権を取得することはありうる⁵⁵ものの、買受人は善意であってもその不動産を取得することができない。

売却決定を取り消された場合には、買受代金の買受人への返還、換価に係る権利移転の登記の抹消及び換価により抹消された抵当権等の回復の登記を行う必要があり（国税徴収法 135 条 1 項）、原状回復義務が定められている。不動産に関する買受人の地位を保護するため、先に述べた、公売期日等と売却決定期日との分離（国税徴収法 113 条）、公売処分 of 瑕疵が軽微である場合における不服申立ての棄却（同法 173 条 1 項）のほか、不服申立ての期間制限⁵⁶（同法 171 条）といった、不動産に関する独自の規定が定められている。

なお、担保権実行による競売では、民事執行法 184 条に、買受代金を納付した「買受人の不動産の取得は、担保権の不存在又は消滅により妨げられない」と公信的效果が認められている⁵⁷。強制競売では債務名義が無効であっても買受人が不動産を取得できる説が有力となっている⁵⁸

3 権利移転の時期・範囲・効果

国税徴収法 116 条 1 項には、「買受人は、買受代金を納付した時に換価財産を取得する」

⁵³ 竹田稔『民事執行の実務Ⅱ 動産・債権・船舶・航空機・自動車執行編』375 頁（酒井商店、1980）参照

⁵⁴ 三ヶ月・統一理解 162 頁

⁵⁵ 最判昭和 48 年 6 月 21 日民集 27 巻 6 号 712 頁、香川・執行法(4)151～153 頁〔近藤崇晴〕参照。

⁵⁶ 平成 19 年度税制改正において、公売手続の安定性確保及び買受人の権利保護のため、不服申立書の提出が発信主義から到達主義に変更された（国税徴収法 171 条 3 項）。

⁵⁷ 中野・執行法 381 頁以下参照

⁵⁸ 香川・執行法(4)149・150 頁〔近藤崇晴〕、鈴木・執行法(3)182・183 頁以下〔石丸俊彦〕参照。

と、権利移転の時期を定められており、買受代金の納付によって換価財産の権利移転などの換価の効果が発現する。民事執行でも、不動産の権利移転の時期は、代金を納付した時とされている（民事執行法 79 条）。ただし、農業委員会の許可等を受けなければ権利移転ができない農地（農地法 3 条 1 項）や、関係機関の登録を経なければ効力が生じない特許権（特許法 98 条 1 項）などのように、他の法律の規定により権利移転の効果が他の時点に生じるとされているものがある。

買受人が取得する財産の範囲については、差押えの効力の及ぶ範囲と同様に、国税徴収法だけでなく民事執行法にも明文の規定がないが、抵当権の効力の及ぶ範囲（民法 370 条）と同様に解されている⁵⁹。建物が公売された場合の畳、建具などの従物や、借地上の建物が公売された場合の借地権などの従たる権利にも及ぶ。また、不動産については、隣接地所有者との境界の確定、買受人に対抗することができない占有者からの引渡し、これらの者が所有する不動産内の動産の撤去などについては、買受人が自己の責任においてしなければならない⁶⁰。

危険負担の移転の時期についても、国税徴収法や民事執行法に明文の規定はないが、権利移転の時期と同じ買受代金の納付があった時と解される⁶¹。したがって、公売財産の焼失、盗難などの危険については、買受代金の納付を受ける前は滞納者が負担することになる。納付があった後は、現実の引渡しの有無や権利移転の登記手続の既未済にかかわらず、買受人が負担することになり、この場合には、買受人は買受代金の返還を求めることができず（国税徴収法基本通達 116 条関係 3）、担保責任を追及できるのみである。

担保責任については、民法 568 条の規定が準用され（国税徴収法 126 条）、公売財産が他人に属するため権利を取得することができない場合等、民法 561 条から 567 条までの要件に該当する場合には、買受人は、滞納者に対してその契約を解除し、又は買受代金の減額を請求することができる。この場合において滞納者が無資力であるときは、配当を受けた債権者に対して買受代金の返還請求をすることができる。また、物の瑕疵があっても担保責任は生じない（民法 570 条ただし書）。

公売財産上の負担の帰趨については、抵当権・質権などの担保権は、配当に有無にかか

⁵⁹ 中野・執行法 508 頁、396 頁参照。

動産については、差押えの時点で財産の特定をし、公売の時点には、徴収職員が引き上げていることがほとんどであり、売却決定後に買受代金が納付されると買受人にその動産を引き渡す（国税徴収法 119 条 1 項）ので、特に問題となることはない。

⁶⁰ 石川＝山本・ネット 19・24 頁参照

⁶¹ 吉国・精解 773 頁、中野・執行法 509 頁参照。

わらず公売により消滅すること（消滅主義）が原則とされ、例外的に、引受主義が認められており（国税徴収法 124 条）、また、賃借権などの用益権は、差押債権者に対抗できるも権利は承継される⁶²。

不動産は、動産のように買受人への引渡義務（国税徴収法 119 条 1 項）がなく、民事執行では、買受人が不動産の引渡しを受けられない場合の法的な手段として比較的簡易な不動産の引渡命令（民事執行法 83 条）が認められているが、国税徴収法には、こうした仕組みがない。このため、不動産の買受人は、不動産引渡請求訴訟による確定判決などの債務名義を取得した上で不動産引渡し等の強制執行をする必要があるので、競売と公売を比較すると、買受人の地位の安定性の面において公売の方が不利になる。

第 4 節 検討課題の整理

前節まで公売の現状に関して主に法的観点から論究してきたが、こうした現状理解を通じて検討すべき課題が浮かび上がってきたので、手続の簡素・合理化と買受希望者の利便性の向上の観点から改善策の方向性について整理していく。

なお、実体的側面の課題（例えば、買受人による公売財産の権利取得が承継取得ではなく原始取得となれば、買受人の法的地位が安定し、公売財産の高価・有利な売却にも資する。）はあるが、本稿では手続的側面に焦点を当てて考察することとする。

- ① 見積価額については、これを適正な価額に設定することは公売促進の大前提である。既に別稿で論究した点もあるが、依然として高めに設定されており、現状のままでは、公売が繰り返されて無用な事務負担となりかねない。国税徴収法が改正されたこの機に、手続の簡素・合理化の観点から改めて検討する。
- ② 公売公告・見積価額公告といった公告については、買受希望者を広く募る趣旨で実施するものであり、買受希望者の利便性の向上の観点から、提供すべき情報の内容等について検討する。随意契約による売却に公告制度がないことも課題である。
- ③ インターネット公売は、法律上競り売りによる場合に限定されており、入札の方法でも実施できれば、公売の方法が多様化し、買受希望者の利便性の向上につながる。また、入札の方法に限定されている次順位買受申込者の制度がインターネット公売では利用できず、最高価申込者が買受代金を納付しない場合がありうるので、改善すれば、公売が

⁶² 吉国・精解 773 頁、中野・執行法 418 頁以下参照。

繰り返される無用な事務負担は少なくなる。

- ④ 公売に付しても買受申込みがない場合が少なくない。そのまま単に再度公売に付しても売却できない可能性が高く、公売が繰り返されることによる事務負担も大きい。このため、買受申込みがない場合の手續として、見積価額の変更、現在あまり活用されていない随意契約による売却について手續の簡素・合理化の観点から改善を検討するほか、今回、新設された売却見込みのない場合の差押解除（同法 79 条 2 項 3 号）について取り上げる。

第3章 民事執行との比較考察

第1節 民事執行の概観

滞納処分について民事執行と比較すると、執行機関と差押債権者の地位が同一か否かの違いや、売却決定が行政処分であるのに対して売却許可決定（民事執行法 69 条）が買受申出に対する認容の裁判であるなど様々な違いがある。その一方で、私債権の強制的実現を図ることを目的とする民事執行と、租税債権の強制的実現（確実な徴収）を図ることを目的とする滞納処分とは、その目的だけでなく、基本的な手続の流れなどにも多くの共通点がある。

民事執行には、①強制執行、②担保執行、③留置権による競売及び民法、商法その他の法律の規定による換価のための競売（形式的競売）、④債務者の財産の開示があり（民事執行法 1 条）、公売と比較すべき対象となる競売は、主に、金銭の支払を目的とする債権についての強制執行では強制競売、担保執行では担保権実行としての競売（担保競売）である⁶³。ここでは、逐一網羅的に比較するのではなく、前章で取り上げた課題などについて、主に不動産競売と比較考察を行うこととする。

1 民事執行法の近年の改正

昭和 54 年に制定された民事執行法は、近年、迅速かつ円滑に競売不動産を売却することが求められる中であって、法律改正が度々行われている。まずは主だったものを紹介しよう。

引渡命令の制度（民事執行法 83 条）は、民事執行法制定時に既に整備されているが、平成 8 年の改正では、不当な妨害行為を排除し、競売手続のより適正かつ迅速な遂行を図るため、①売却のための保全処分（同法 55 条）、買受人のための保全処分（同法 77 条）、引渡命令の相手方の範囲の拡大、②担保権の実行としての不動産競売の開始決定前における保全処分の新設（同法 187 条の 2）が行われた。こうした買受人の地位の安定化を図るための制度は、公売財産の高価・有利な売却や売却の促進にも資するのであるが、国税徴収法には引渡命令の制度がない。依然として、残された課題となっているが、既に指摘され

⁶³ 金銭の支払を目的とする債権についての強制執行（金銭執行）のうち、不動産に対する強制執行（不動産執行）には、強制競売（民事執行法 45 条以下）と強制管理（同法 93 条以下）があり、不動産以外の財産に対する強制執行には、船舶執行（同法 112 条）、航空機執行（民事執行規則 84 条以下）、自動車執行（同規則 86 条以下）、動産執行（同法 122 条以下）、債権執行（同法 143 条以下）などがある。

ているところであり⁶⁴、本稿では考察の対象としない。

平成 10 年の改正では、金融機関の不良債権処理が社会的に要請されることを受けて、競売手続の迅速化・円滑化を図るため、「競売手続の円滑化等を図るための関係法律の整備に関する法律」が制定され、これにより民事執行法が改正された。改正の主な内容は、①執行官・評価人の権限の強化（同法 57・58 条）、②買受申出をした差押債権者のための保全処分制度の新設（同法 68 条の 2）、③売却見込みのない場合の措置（同法 68 条の 3）、④買受人の住宅ローン活用のための登記嘱託方法の特例（同法 82 条 2 項）である。この中でも、売却見込みのない場合の措置や、法改正に併せて改正された民事執行規則に盛り込まれた競売不動産の評価の考慮事情（同規則 29 条の 2）に関しては、平成 26 年度税制改正により、これらの考え方をベースした規定が国税徴収法に定められた（国税徴収法 79 条 2 項 3 号、98 条 1 項）。平成 10 年の民事執行規則の改正では、評価書を参考にして最低売却価額の変更を認める（同規則 51 条の 3（現・30 条の 3））などの規定が盛り込まれた。

平成 15 年には、「担保物権及び民事執行制度の改善のための民法等の一部を改正する法律」が制定され、短期貸貸借制度の廃止などと併せて民事執行法が改正され、内覧制度（同法 64 条の 2）、財産開示手続（同法 196 条以下）の新設などの改正が行われた。公売制度に参考となるものとしては、物件明細書等のインターネットを通じた情報提供（同法 64 条 2 項）が規定されたことである。

平成 16 年の改正では、①「最低売却価額」が「売却基準価額」、「買受可能価額」に改められ（同法 60 条）、②民事執行規則に規定されていた競売不動産の評価の考慮事情が法律に定められ（同法 58 条 2 項）、最低価額の制度改正は、抜本的な見直しとなっている。

こうした制度改正のほか、競売不動産の評価については、平成 13 年から東京・大阪・名古屋の評価人が中心となって評価基準や評価書書式の標準化に取り組んで、全国的な統一化が図られた。

以上のような制度（法律）面や執行（実務・運用）面の改善の効果もあって、不動産の競売市場は、好調な売却率となっている。平成 18 年当時の文献によると、売却率（期間入札及び特別売却の売却数／売却に付した物件数）・買増率（売却価額／売却基準価額）は、

⁶⁴ 昭和 34 年の国税徴収法改正に向けて設置された租税徴収制度調査会にも関与された三ヶ月章氏は、全文改正された国税徴収法と当時の強制執行制度を比較しながら、全文改正の評価と強制換価手続全般に関する残された課題について論及しており、その中で、買受人の地位の安定性に関して「買受人の占有取得のための配慮が全く欠けている」として、国税徴収法に引渡命令の制度が設けられなかったことは「画竜点睛を欠く」としている（三ヶ月・統一理解 156 頁以下参照）。山本・一考察 33 頁参照。

「地域や物件の種類による格差が大きい、大都市圏の売却率は80%～95%前後と高水準であり、平均買増率も1.3～1.7倍前後と高」⁶⁵くなっている。平成24年度の売却率は、全国で79.8%となっており、地域的には、東京地裁・大阪地裁では95%以上となっているのに対して、高裁管轄ごとでは、東北・四国は60%台となっており、地域的なばらつきがある⁶⁶。

2 競売手続の流れ

競売手続について、前章で述べた公売手続と同様に、売却の実施とその前後に分けてその流れに沿って概観して次節以降で比較考察をすることとする。

売却実施前の手続は、不動産の現況調査及び評価を行って、売却基準価額を決定するとともに物件明細書を作成し、これらについて売却の公告をするといった流れになっている。

執行裁判所は、不動産の現況調査を執行官に対して命じ（民事執行法57条1項）、不動産の評価について評価人を選任して命じ（同法58条1項）、執行官は現況調査報告書を（民事執行規則29条）、評価人は評価書を（同規則30条）、それぞれ執行裁判所に提出することとされている。

平成16年に抜本的に見直された最低価額の制度は、従前の制度や沿革を含めて参考となる点が多い。また、平成26年度税制改正により、国税徴収法に公売財産の評価の考慮事情が規定され（国税徴収法98条1項）、民事執行の考え方をベースにしている。

売却の公告は、公売公告・見積価額公告に相当するが、売却の公告のほか競売情報に関していわゆる「三点セット」がインターネットを通じて広く公開されるなど見習うべき点がある。不動産の競売手続を開始するには、執行裁判所が競売開始決定をし、その開始決定において、債権者のために不動産を差し押さえる旨の宣言をするとともに、債務者に対してその競売開始決定を送達することとされている（民事執行法45条1・2項）。そして、債務者に対する売却実施に関する通知は、入札期日等を定めたときに行うこととされている（民事執行規則37条ほか）。このように、不動産競売では、公売通知に相当する制度は民事執行法に定めがなく、民事執行規則に定められているにすぎない。

なお、「買受けの申出の保証」の制度は、公売保証金に相当するが、金額及び方法につい

⁶⁵ 競売評価 331 頁

⁶⁶ 有馬祐樹＝井上麻里衣「平成24年度における不動産競売事件の処理状況」金融法務事情1974号8～10頁（2013）参照

て若干差異がある（民事執行法 66 条、民事執行規則 39・40 条）。

売却実施の手続は、入札（開札）又は競り売りを行って、最高価買受申出人等を決定するといった流れになっており、入札には期間入札と期日入札があつて、期間入札が一般的な方法となっている。売却の方法には、不動産については、入札、競り売りのほか、最高裁判所規則（民事執行規則）で定める方法として特別売却があり（民事執行法 64 条 2 項、民事執行規則 51 条）、入札又は競り売りで買受申出がなかった場合に実施される補充的な売却方法である。

売却実施後の手続は、売却決定期日に売却許可決定を行い、期限までに代金を納付するといった流れになっている。また、買受申出がなかった場合には、前記の特別売却のほか、売却基準価額の変更（民事執行法 60 条 2 項）、売却見込みのない場合の強制競売の手続停止等の措置（同法 68 条の 3）を行うことがあり、この点、公売に付しても買受申込みがない場合が少なくないので、大いに参考になる。特に、売却見込みのない場合の措置は、この考え方をベースに平成 26 年度税制改正により国税徴収法の改正が行われた（国税徴収法 79 条 2 項 3 号）。

前章で整理した課題を踏まえ、次節以降において、売却実施前手続から、最低価額の制度、不動産の評価、公告制度を含む競売情報の公開について、売却実施後に行われる買受申出がない場合の手続から、特別売却、売却基準価額の変更、売却見込みのない場合の措置について、滞納処分（公売）と比較しながら考察する。

第 2 節 売却実施前手続

1 最低価額の制度

最低価額の制度は、平成 16 年の民事執行法の改正により、①不動産の売却額の基準となるべき価額として売却基準価額を定める（同法 60 条 1 項）、②買受申出を認める最低金額は、売却基準価額ではなく、売却基準価額から二割相当額を控除した価額、すなわち買受可能価額以上とする（同条 3 項）、との見直しがされた。

その改正趣旨をみる前に、最低価額の制度の沿革を少し辿ってみる。

民事執行法制定前の最低価額の制度は、裁判所が相当と認める者に目的不動産の評価をさせ、その評価額を斟酌して最低競売価額を定めるとされていた（旧民事訴訟法 655 条、旧競売法 28 条）。最低競売価額は、それ以下での競落を許さないとする最低価額を保障する機能を有しており、この点において現在の買受可能価額や公売財産の見積価額と異なら

ない。

この当時は、執行官に十分な調査権限がなく、賃貸借不明のまま評価がされるなど適正な評価となっていない面があった。また、競売会場は一般人が排除される雰囲気があり、そうした中で、買受申出がない場合に行われる次の競売（新競売）では最低競売価額が低減されていた（旧民事訴訟法 670 条、必要的低減制）。このため、いわゆる競売ブローカーの間での馴合いによる買控えがあり、結果として、新競売が繰り返されて、適正な価額による売却を期待することはできない状況にあった⁶⁷。

こうした問題を解決するため、民事執行法の制定を機に、買受申出を認める最低価額として最低売却価額の制度が新設され（改正前民事執行法 60 条 1 項）、必要的低減制の廃止、評価人制度の創設、執行官の権限強化などの規定が整備された。

最低売却価額の価額としての側面については、競売市場減価を行うべきか否かで減価否定説（正常価格説）と減価容認説（競争による価格形成説）の対立があったが、昭和 62 年の競売担当裁判官による研究会での議論を経て、執行実務は減価容認説の立場をとるようになった⁶⁸。この考え方は判例も多数支持し、中には、40%の減価割合が認容されたものがあつた（東京高決平成 9 年 7 月 11 日判例時報 1627 号 106 頁）。

昭和 62 年当時の議論では、①評価は、卸売価格の水準を参考とする、②卸売価格のうちの最低レベルをもって最低売却価額とする、といった点が多数意見となつたとされる。「卸売価格」との表現は、競売不動産の落札者に不動産業者が多く、また、競売市場では一般の取引市場より低い価格となることから、比喩的に用いられているのであり、この表現自体には意味がなく、単なるイメージにすぎない⁶⁹と考える。

最低売却価額は、社会的に競売手続の迅速化が求められる中であつて、適正な評価を行うなどの努力があつて、不動産競売の売却率が好調に推移していたが、それでも、競売不動産の迅速な売却を更に推進するべきとの社会的な要請は依然として強く、平成 16 年の民事執行法の改正で最低価額の制度は大きく変わった。

この改正の際の議論⁷⁰では、市場原理に委ね、最低売却価額は廃止すべきではないかとの意見まであつた。議論の過程では、最低売却価額の制度を維持する案（A 案）、従来の制

⁶⁷ 香川・執行法(3)305 頁以下〔大橋寛明〕参照

⁶⁸ 不動産執行(上)181 頁以下参照

⁶⁹ 山本・一考察 13・14 頁以下

⁷⁰ 平成 16 年 3 月 19 日閣議決定「規制改革・民間開放推進 3 か年計画」10-1(2) には、最低売却価額（改正前執行法 60 条 1 項）の廃止を含めて検討することとされ、最終的に平成 16 年の改正に至った。

度に代えて、債権者等の選択により最低売却価額に達しない買受申出も認める案（B案）や、最低売却価額ではなく参考価額を定めて、第一順位の抵当権者の申出がない場合には参考価額に達しない買受申出も認めるとともに、一定期間内に落札価額を超える価額での債務者等による買受申出を認める案（C案）も検討された。これらの案はパブリックコメントに付されたが、そもそもB・C案への賛成意見は多くないだけでなく、B案は、債権者等を特定することが困難で現実的ではない、C案は、手続の不安定性の問題や所有者の実質的な保護にならないといった指摘があった。

こうした中で出てきたのが上記の改正内容である。この改正の趣旨⁷¹としては、不動産の評価には上下に一定程度の幅が存在し、最低売却価額も同様と考えられるので、買受申出額の下限にも幅を認めることに問題はないとして、最低売却価額は、その幅の中心線との位置付けで売却基準価額に変更され、一定程度の下限は、売却基準価額の二割を控除した価額として、買受可能価額の制度が新たに設けられたのである。

しかしながら、不動産に値幅があるのであれば、売却基準価額で買受希望がある者もいるはずであり、その場合、何も売却基準価額より引き下げて買受可能額を最低価額とする必然性はない。先に述べた最低売却価額は卸売価格の水準とするとの考え方が単なるイメージにすぎず、最終需要者が購入できる不動産に関して何も卸売価格として低い価格に設定する必要がないことと同様である。また、「売却基準価額は競争の出発点として競売特有の事情を考慮した卸値価格」⁷²ともされるが、昭和62年当時、既に、最低売却価額は卸売価格の最低レベルであるとの考え方によって説明がされていたことも齟齬を来している。

売却基準価額と買受可能価額との開差は、評価上通常生じうる誤差の問題としてならば理解できないこともない。結局のところ、買受可能価額は、「売却をより確実にするために定められた政策的な価格」⁷³であり、最低価額を更に引き下げる結論が先にあって導き出された考え方のように思える。そのように考えると、前記のような説明では説得力がない。要するに、この制度は、不動産鑑定評価によって現実に求められる評価額と迅速に売却するために本来設定すべき適正な評価額との開差に問題があって、これを解決するために考えられた制度としてとらえるべきであろう。こうした開差は、次項で述べるように競売不動産の評価において既に市場性修正として考慮されていたが、それだけでは不十分で、競

⁷¹ 法制審議会民事訴訟・民事執行法部会第11・12回会議（平成16年1月23日・30日開催）議事録（法務省HP）、執行実務（上）397頁参照。

⁷² 競売評価 53 頁

⁷³ 競売評価 27 頁

売不動産の早期売却をより確実なものとするとの要請が強かったため、法律で明確に定められた一律的な減価と解すべきであろう。

仮に、この制度を法定化して公売制度に取り入れた場合、公売の促進が図られることはいうまでもない。また、現実求められる評価額と本来設定すべき適正な評価額との差額について法律上明確に減価として処理することができる。一方、競売市場に比して買受希望者が少ない公売市場では、納税者の権利・利益を不当に侵すおそれもあることから、まずは、公売財産の早期売却が可能となる「適正な評価」と買受希望者の増加に取り組むべきであり、その導入は時期尚早と考える。

なお、売却基準価額と買受可能価額との開差となっている「二割」という割合は、執行妨害の懸念などの理由で三割では大きいとの意見が多くあったことや、最低売却価額を変更する際の引下げ幅が二割程度とされている実情⁷⁴が考慮されて、最終的に議論が二割に集約されたものである。

ところで、公売と競売では、最低価額を設定する財産に関して違いがある。公売では、不動産に限らず、全ての公売財産について見積価額を決定する必要がある（国税徴収法 98 条 1 項）⁷⁵が、競売では、必ずしもそうっていない。不動産（民事執行法 60 条 1 項）のほか、船舶（同法 121 条）、航空機（民事執行規則 84 条）、自動車（同規則 97 条）、建設機械（同規則 98 条）、小型船舶（同規則 98 条の 2）は、概ね不動産の規定が準用されるが、動産については売却基準価額等の規定は準用されない。また、取引所の相場のある有価証券はその日の相場以上の価額で、貴金属又はその加工品は地金としての価額以上の価額で、売却しなければならないとされている（民事執行規則 123・124 条）だけで、動産の競売に関しては、基本的に最低価額の保障する制度はない。

こうした不動産と動産との差異を設けることには批判があり⁷⁶、その批判は首肯できるところである。ただ、評価人への評価について、宝石・貴金属などの高価な動産⁷⁷だけは

⁷⁴ 競売評価 28 頁に掲げる競売価格構造のイメージ図では、「規則 30 条の 3 や再評価による価格の変更（× 0.7～0.8 前後）」と表記されており、実務的には、減価率は 20% から 30% とされているようである。

⁷⁵ 随意契約による売却をする場合でも、取引所の相場がある財産をその日の相場で売却するときを除き、見積価額を決定する必要がある（国税徴収法 109 条 1 項 2 号・同条 2 項）。

⁷⁶ 三ヶ月・統一理解 146・147 頁参照

⁷⁷ 『高価な動産』とは、民訴法旧五七三条の『高価ノモノ』と同旨で、宝石、貴金属、書画骨とう、精密機械その他社会通念上特に高価と考えられている物のことをいう。したがって、評価額が高額であることを意味するものではないから、特殊なものを除き、高額な機械類は、それだけでは『高価な動産』とはいえない。しかし、高額なものは、一般に執行官の評価のみによることなく、規則一一一条二項により評価人を選任して評価をさせるのが相当である」（協議要録 224 頁）。

「しなければならない」が、その他の動産は執行官が「必要があると認めるとき」だけすることができるとされている（民事執行規則 111 条 1・2 項）など、動産競売の簡易・迅速性への配慮がされている。こうした点に着目すれば、公売においても、制度的な見直しはともかくとして、実務的には、公売財産の評価額の多寡や種類によって、手続の慎重性への配慮についても濃淡をつけるべきであろう。現在でも、高額な不動産や評価が困難な財産については不動産鑑定士等に評価を依頼して、慎重に評価を行っているが、その比較として、評価額が低額の財産については、簡易な評価によるべきである。

2 競売不動産の評価

競売不動産の評価は、「近傍同種の不動産の取引価格、不動産から生ずべき収益、不動産の原価その他の不動産の価格形成上の事情を適切に勘案」するとともに、「強制競売の手続において不動産の売却を実施するための評価であることを考慮し」て行うこととされている（民事執行法 58 条 2 項）。前段部分は、一般の市場価格に当たる「基礎となる価格」の求め方について定めたもので、不動産鑑定評価において取引事例比較法、収益還元法、原価法を併用して評価を行うとの基本的な考え方を明確にしたものである。後段部分は、競売市場の特殊性を考慮して評価することが定められている。

この規定は、従来民事執行規則に規定されていた評価人による評価の考慮事情が、平成 16 年の民事執行法の改正によって法律に定められたものである⁷⁸。その趣旨⁷⁹としては、一つには、従来民事執行規則にあった内容をそのまま法律に規定することにより、「最低売却価額」の制度を大きく変更するものではなく、売却基準価額と「最低売却価額」との評価内容に基本的に従来と変わらないことを明確にしたことである。確かに、両者には、所有者（債務者）、債権者の権利保護のための機能面でも制度趣旨に変更はない。もう一つは、「最低売却価額」が適正な市場価格を反映するものになっていないとの意見を踏まえ、売却基準価額を適切に評価すべきことを明確したことにある。そもそも、この内容が民事執行規則に規定されたのは、平成 10 年の競売手続の迅速化・円滑化の要請の中で、評価額をより市場のニーズにあったものとするためであった。

⁷⁸ 平成 16 年の民事執行法の改正前は、民事執行規則第 29 条の 2 に定められていたが、現在、同条には、不動産の所在する場所の環境、その種類、規模、構造等に応じ、取引事例比較法、収益還元法、原価法その他の評価の方法を適切に用いることだけが定められている。

⁷⁹ 法制審議会民事訴訟・民事執行法部会第 11 回会議（平成 16 年 1 月 23 日開催）議事録（法務省 HP）、執行実務（上）277 頁参照。

競売の売却率が公売より高い理由としては、最低価額が相対的に低めに設定されていることが大きな要因と考えられる。それは、平成16年の最低価額の制度改正前から既にそうした状況にあった。本来であれば、公売には、引渡命令の制度がないなど買受人にとって不利な面があるので、評価が相対的に低くなるはずである。特に、一般に市場性が低く買受人がいらないような財産が多いのであるから、尚更低くなるはずである。その一方で、競売不動産の評価は、様々な形で減価を行い、かつ、その減価も高めの割合に設定している。

それでは、両者について比較してみると、競売不動産の評価⁸⁰については、

- ① 最初に基礎となる価格を求める、
 - ② 市場性の弱い物件について短期間で売却するため減価として市場性修正を行う、
 - ③ 競売市場の特殊性を考慮した競売市場修正を行う、
- ことによって評価額を求めている。基礎となる価格に市場性修正を行ったものが、公売財産の評価における基準価額に相当するといった違いがあるが、公売財産の評価と大きな違いはない。

基礎となる価格は、公示価格レベルの価格であり、基礎となる価格を更地について求める場合、一般の不動産鑑定評価と異なり、公示価格・標準価格からの規準によって評価が行われる。公示価格とは、地価公示法6条により公示された標準地の価格を、標準価格とは、国土利用計画法施行令9条に規定する基準地の価格をいう。公示価格等からの規準とは、標準地等と評価対象の土地との価格形成要因を比較検討して、両者の価格との間の均衡を図ることをいう。要するに、標準地等を取引事例とみなして評価を行うのであって、公示価格等やそこから規準によって求められた評価額は、不動産鑑定評価によって求めたものとほぼ同水準となる⁸¹。それでも、大都市圏の住宅地では、一般市場の売買価格の90%～95%程度になることが多いとされることがからすると、その分、公売財産の評価より低くなる。

取引事例比較法をそのまま用いない理由は、インターネットで競売情報が公開されることに伴うプライバシー保護の必要性や簡潔性の要請があるためとされており、取引事例の

⁸⁰ 競売評価12頁～28頁、59頁～61頁参照

⁸¹ 地価公示は、地価公示法に基づき、主に都市計画区域内を調査対象として、土地鑑定委員会が二人以上の不動産鑑定士の鑑定評価を求めた上で、毎年1月1日時点の標準地の正常な価格について公示するものである（同法2条1項）。

都道府県地価調査は、国土利用計画法施行令に基づき、都市計画区域内だけではなく都市計画区域外の土地も調査対象として、都道府県知事が一人以上の不動産鑑定士の鑑定評価を求めた上で、毎年7月1日時点の基準地の正常価格を判定するものである（同施行令9条1項）。

収集・整理等に関する事務負担がなく、手続の簡素・合理化が図られている。

市場性修正は、農地・山林、無道路地、極端な不整形地、建築不能な土地、事業用の工場・倉庫、底地、共有持分、築年数が長いマンション、買主が限定される特殊物件（風俗営業関係、ホテル、旅館、遊技場）、事故物件（自殺・殺人等）、土壤汚染リスクや撤去困難な残置物のある土地など市場性の低い物件を対象に、概ね 30%を限度として（修正率は 70%以上）行っており、複数の減価要因がある場合や土壤汚染リスクが高い場合などは減価率が 30%を超える場合もあるとされる。また、市場性修正は地価動向によって左右され、下落局面では適用範囲が広く減価率も大きくなる一方で、上昇局面では適用範囲が限定的になるとされる。

市場性修正は、公売財産の評価における市場性減価に相当し、前章で述べたとおり、国税徴収法基本通達の平成 22 年改正によって、見積価額の基礎となる基準価額に市場性減価を適切に反映させたものとすべきことが明記された（同通達 98 条関係 1）ことを踏まえ、その趣旨について、既に別稿⁸²で述べている部分を含め整理しながら述べていく。

基準価額は、不動産の多くが不動産鑑定士等に評価を依頼しているため、その場合、不動産鑑定評価基準による鑑定評価額となり、その鑑定評価額は、土地の場合、取引事例比較法による評価が中心となる。不動産鑑定士等に依頼していない場合であっても、大きく変わりはない。

取引事例比較法は、実際の取引価格に着目して価格を求めるので実証的な手法であるが、市場性が低い事情や迅速な売却の要請などを十分考慮することができない。現実の市場で成立した実際の取引価格は、市場滞留期間（売出し開始から取引成立までの買い手を探索する期間）を経て実現した将来価値ベースの価額となる。その財産の取引が活発であれば市場滞留期間はさほど問題にならないが、取引が少なく市場性が低くなるほど買い手を探索するのに必要な期間が長くなる。このため、例えば、農地・山林など市場性が低い財産については、実際の取引価格と「直ちに売却する場合に想定される現在価値」とが大きく乖離することになる。このように、取引事例比較法による公売財産の評価では、高めの評価額になるおそれがあるので、こうした開差がある場合には、市場性減価として基準価額に適切に反映する必要があるのである⁸³。

⁸² 山本・一考察 83・84 頁、山本・オークション 272・273 頁参照。

⁸³ 例えば、現在の 100 万円は、年利 10%とすると 1 年後に 110 万円になり、このとき、100 万円が現在価値（現価）、110 万円が将来価値（終価）である。これを例に考えると、実際の取引価格は 110 万円になるので、10 万円（110 万円 - 100 万円）の市場性減価を基準価格に適切に反映して 100 万円とする必

この点、競売不動産の評価においては、公示価格を規準としているものの、公示価格自体が「自由な取引が行なわれるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格」（地価公示法2条2項）とされていることから、基礎となる価格は、取引事例比較法による評価と同水準となるが、先の述べたとおり、市場性修正を確実に行って適正な評価額を求めている。

一方、公売財産の評価においては、国税徴収法基本通達の平成22年改正により、先に述べたように市場性減価が通達に明記されたほか、不動産鑑定士等に評価を委託する場合に「市場性減価を適切に反映させた基準価額」を求めさせる⁸⁴ことも明記され（同通達98条関係2-2）、改善の方向で進んでいる。しかしながら、実際にどの程度の市場性減価を行うべきかとの問題は、公売財産に個別性がある以上、容易に判断することができない。そこで、実務上、少なくとも次の点に配意して市場性の低い財産について市場性減価を確実に行っていくことが必要である。

- ① 公売財産の評価において、現地調査の際などに地元精通者に類似の物件の取引の程度（頻度）など市場性を確認して、市場滞留期間など市場性減価を行う判断材料となる情報を把握する。
- ② 不動産鑑定士等による評価額を参考とする場合であっても、評価依頼を行う段階で市場性減価を適切に行うことを伝えけるとともに、提出された評価書の内容についても、市場性を考慮しているか十分確認する。

競売市場修正は、公売財産の評価における公売特殊性減価に相当し、その修正率は、大都市圏で60%～70%（減価率30%～40%）が多く、市況の悪い地域では50%前後となる場合もあり、裁判所ごとに一律に設定するとされる。競売市場修正率には、買受人の心理的抵抗感など競売特有の減価のほか、市場参加者として不動産業者を想定した上で、転売経費・業者利潤といった卸値修正や、売却促進のために卸値の最低水準にするための修正が含まれているが、売却促進のために卸値の最低水準にするための修正は、公売財産の評価上は、市場性減価に含まれると考えられる。このため、この修正率（減価率）は、公売特殊性減価が概ね30%程度の範囲内に限定されていることに比べて高くなっているが、公

要がある。

⁸⁴ 公売財産の評価では、不動産鑑定士等に評価を委託する場合でも基準価額を求めさせるだけで、この基準価額に公売特殊性減価を考慮した上で、税務署長が見積価額を決定する。一方、競売不動産の評価では、競売市場修正まで行った評価額を評価人に求めさせ、その評価人の評価に基づいて執行裁判所が売却基準価額を決定する。両者にはこうした違いがある。

売特殊性減価の上限を変更する必要はないと考える。

平成 26 年度税制改正により、民事執行法 58 条 2 項の考え方をベースにした公売財産の評価の考慮事情が国税徴収法に定められ（同法 98 条 1 項）、制度面での明確化がされたところである。実務においても、これを機に見積価額の一層の適正化に努めることが求められる。

3 競売情報の公開

不動産競売における売却の公告は、売却すべき不動産の表示、売却の日時及び場所のほか売却基準価額が公告事項とされており（民事執行法 64 条 5 項）、滞納処分に置き換えれば、公売公告と見積価額公告を同時一体で行っている⁸⁵。不動産について入札又は競り売りにより売却する場合の公告は、買受希望者を広く募るため、入札期間の開始の日又は入札（競り売り）期日の 2 週間前までに行う（民事執行規則 36・49・50 条）一方で、特別売却により売却する場合には公告する必要はないとされる。

民事執行手続における公告は、公告事項を記載した書面を裁判所の掲示場その他裁判所内の公衆の見やすい場所に掲示して行い（民事執行規則 4 条 1 項）、このほか、公告を補充する公示の制度が設けられており（同条 3 項）、公告と公示が区別して規定されている。公示する内容は、公告事項の要旨だけでなく、執行裁判所に備え置かれた文書に記録されている情報や、公示により手続の円滑な進行に資することとなる事項も対象とされ、日刊新聞紙への掲載、インターネットを利用する方法等も認められている。

さらに、物件明細書、現況調査報告書及び評価書のいわゆる「三点セット」については、売却実施日の一週間前までに、その写しを執行裁判所に備え置いて一般の閲覧に供するとともに、その内容を不特定多数の者にインターネットを通じて提供できるよう「不動産競売物件情報サイト（<http://bit.sikkou.jp/>）」にデータファイルが掲載されている（民事執行法 62 条 2 項、民事執行規則 31 条）。物件明細書は、不動産の表示、不動産に係る担保権・用益権で買受人が引き受けるべきものなどを記載し、裁判所書記官が現況調査報告書及び評価書の提出を受けた後に作成する（民事執行法 62 条 1 項）。現況調査報告書は、執行官が不動産の形状、占有関係その他の現況について調査を行った結果を基にこれらの事項を記載し、不動産の写真などを添付して、執行裁判所に提出する（民事執行規則 29 条）。

⁸⁵ 実務上は、公売公告と見積価額公告を同時に「公売公告兼見積価額公告」として行うことが多い。

評価書は、評価人が不動産の評価を行って、不動産の評価額、評価額の算出過程などを記載し、不動産の図面などを添付して、執行裁判所に提出する（民事執行規則 30 条）。

公売では、公告と公示が法令上明確に区別されているわけではないが、公売公告・見積価額公告を税務署の掲示板に掲示するだけでなく、国税庁公売情報ホームページには、全国の税務署・国税局で実施される不動産公売のほとんどについて、様々な公売情報が掲載されている。その公売情報の内容は、物件に関する多くの情報が網羅されているが、見積価額（評価額）の算出過程は公開されておらず、買受希望者の利便性の向上の観点からの課題といえ、まずは、評価様式の標準化・統一化を図る必要がある。ただし、全ての財産について公開することは、徒に事務負担となるから、一定金額以上の高額なものとするなど限定することが適当である。

第3節 買受申出がない場合の手続

1 特別売却

不動産の特別売却は、入札又は競り売りの方法により売却しても、適法な買受申出がなかったとき又は買受人が代金を納付しなかったときに、やむを得ない事由がある場合を除き三か月以内の売却実施期間を定めて実施するもので、その売却実施期間中に、最初に適法な買受申出をした者が、最終的に売却許可決定を受けて買受人となる制度である（民事執行規則 51 条）⁸⁶。特別売却は、入札及び競り売りの補充的な売却方法として位置づけられており、「市場競争の原理が働く入札や競り売りの方がより適正な売却方法と言え、（略）差押債権者に不利になるおそれがある」⁸⁷ことから、事前に差押債権者の意見を聴取することとされている。

入札と特別売却を比較してみると、

- ① 入札では、あらかじめ売却の日時・場所とともに売却決定期日を定める（民事執行法 64 条 3・4 項）が、特別売却では、買受申出があった場合に執行官が作成する調書が執行裁判所に提出されてから、売却決定期日が定められる、

⁸⁶ 平成 10 年に競売手続の迅速化・円滑化の流れの中で、実施の要件が緩和され、①売却サイクルを短くして効率的に売却するため、売却実施期間を原則として 3 か月以内の期間とした、②代金不納付の場合も認める、③差押債権者の事前の意見聴取については、競売申立て時に同意書を提出させる等の取扱いでも構わない、といった民事執行規則の改正が行われた。

なお、東京地方裁判所では、買受けの申出が同時に複数されたときは、より高額な買受けの申出した者を買受申出人とし、同額の場合には入札を行うとされている（不動産執行(下)424 頁参照）。

⁸⁷ 不動産執行(下)421 頁

② 入札では、売却すべき不動産の表示、売却基準価額、売却の日時・場所を公告しなければならない（民事執行法 64 条 5 項）が、特別売却では、公告の手続に関する規定はなく、各債権者・債務者に通知するのみである、といった点が異なる。

東京地裁の特別売却の実施要領⁸⁸に基づき実際の運用方法についてみる。

東京地裁での不動産競売では、特別売却の実施に当たっての意見聴取は、原則として民事執行の申立てを受理する際に行っている。そして、執行裁判所は、期間入札の実施とともに、あらかじめ、その期間入札で適法な買受申出がないときに特別売却（条件付特別売却・条件付特売）を実施することを決定しておき、期間入札と特別売却を併せて債務者等に通知している。条件付特別売却によっても買受申出がなかった場合、売却基準価額が変更される前であれば、差押債権者は特別売却の実施を上申することができ、執行裁判所は特別売却（上申による特別売却・上申特売）の実施を決定し、債務者等に通知する。

売却実施期間は、条件付特別売却の場合、期間入札の開札期日の翌日から一か月間とされ⁸⁹、上申による特別売却の場合、差押債権者による上申の概ね一か月後の日から一週間である。また、いずれの特別売却においても、売却基準価額及び買受申出の保証の額は、その直前の期間入札における価額と同額で、買受申出ができる価額は、買受可能価額以上の金額である。

競売に付しても不動産が売却できない場合の全体的なサイクルとしては、①期間入札、②条件付特別売却、③上申による特別売却、④評価人の意見聴取（民事執行規則 30 条の 3）、⑤期間入札、⑥特別売却、⑦再評価となっている⁹⁰。

特別売却では、裁判所書記官は、「売却の実施の方法その他の条件を付することができる」とされている（民事執行規則 51 条 1 項後段）。その他の条件には、売却の実施の方法のほか、具体的な売却方法があり、「例えば、特定の者又は不特定の者と個別折衝して売買契約を締結する方法とか不動産に定価を付して広告した上最初の申込者に売却する方法などが考えられる」⁹¹（傍点は筆者による。）とされている。広告随契は、特別売却を参考にし、考えられた取組と思料されるが、広告随契の「広告」はここに由来し、民事執行法・国

⁸⁸ 不動産執行(下)422～425 頁に掲載されている「東京地方裁判所における特別売却の実施要領」を参照した。ただし、最終改正が平成 10 年 7 月 16 日とされているので、その後改正があったか定かでない。また、最近の状況は、執行実務(下)20 頁以下参照。

⁸⁹ 現在は、原則として開札期日から 5 開庁日とされているようである（執行実務(下)22 頁参照）。

⁹⁰ 不動産執行(下)426 頁参照

⁹¹ 最高裁判所事務総局民事局監修『条解民事執行規則』255 頁（司法協会、第 3 版、平 19）

税徴収法ともに法律に定められた「公告」ではないために「広告」とされたのではないか。

両者は、非常に似通っているが、比較してみると、相違点としては、

- ① 特別売却では、少なくとも入札を一回行って買受申出がなかった場合に行うことができるが、広告随契では、公売に付しても買受申込みがない場合でも原則として再公売を行った（公売を二回行った）上で実施しなければならない（換価事務提要 4 章 1 節 88）、
 - ② 条件付特別売却では、期間入札実施の通知を兼ねた特別売却実施の通知を同時に一回行うだけでよいが、広告随契では、当初の公売の通知、再公売の通知（直前の公売期日から十日以内に行われるときは不要）を行って、更に、随意契約による売却の通知を行う必要がある、
 - ③ 広告随契では、公売保証金は要しない（国税徴収法基本通達 109 条関係 12）が、特別売却では、売却基準価額の十分の二程度の買受申出保証額を必要となる、
- といったことがあげられ、①・②の点は特別売却にならって改善すべき課題である⁹²。

特別売却と随意契約による売却とは、入札・競り売りなどの方法との比較において、それぞれ法律上の位置づけに違いがある。民事執行法では、「第一款 不動産に対する強制執行 第二目 強制競売」に不動産の売却方法として、入札・競り売りと並列に「最高裁判所規則で定める売却の方法」が規定されており、特別売却は、競売の一つの方法として、入札・競り売りといった、いわば「通常の競売」と並列の「特別の競売」として位置づけられている。一方、国税徴収法では、「第五章 滞納処分 第三節 財産の換価」に、「第二款 公売」と並んで「第三款 随意契約による売却」が規定されているが、随意契約による売却は、本来、入札・競り売りといった、いわば「通常の公売」の補充的な売却方法である。したがって、公売の一つの方法として、入札・競り売りといった、いわば「通常の公売」と並列の「特別の公売」として位置づけることが適当と考える。

特別売却は、不動産だけでなく、自動車や動産の場合にも認められているが、不動産のように、入札・競り売りに付しても適法な買受申出がなかったときとの要件がなく、より簡易にこの方法を活用できる。自動車の売却については、不動産競売の規定が準用されるが、期間入札は認められておらず（民事執行規則 97 条）、特別売却は、入札や競り売りを行うことなく、差押債権者の意見を聴取した上で、「相当と認めるとき」に実施することができる（同規則 96 条 1 項）。動産の売却（民事執行法 134 条）については、競り売り（民

⁹² 随意契約による売却ができる場合として、公売に付することが公益上適当でないと認められる場合がある（国税徴収法 109 条 1 項 2 号）が、特別売却には該当する規定はない。

事執行規則 114 条)、期日入札(同規則 120 条)のほか特別売却が規定されており、入札や競り売りを行うことなく、執行官が「動産の種類、数量等を考慮して相当と認めるとき」に実施することできる。動産の特別売却には、①差押債権者の意見を聴取した上で実施する「通常の特別売却」(民事執行規則 121 条)と、②執行官以外の者に差押物の売却を実施させる「委託売却」(同規則 122 条)がある。

動産の特別売却の適用範囲と方法について、やや古い資料⁹³であるが、買受申込みがない場合以外の随意契約による売却の適用範囲を考える上で参考となる。その資料によると、特別売却によることが相当である動産として、

- ① 銃砲刀剣、劇薬、麻薬、タバコ、米穀等法令により一定の資格を備え又は許可を受けた者でなければ買受けを許さないもの
- ② 特殊機械、特殊ペット等極めて特殊で、買受人となる見込みのある者が限定されているもの
- ③ 大量の同種商品のように、競り売りの方法では、その全部を一時に売却できる見込みがないもの
- ④ 生鮮食料品のように、差押え直後に売却する必要があり、売却の公告、通知をしている時間的余裕のないもの
- ⑤ せり売り又は入札を実施しても売却できなかったが、特別売却の方法によれば相当の価額で売却できる見込みがあるもの等

があげられている。①と⑤は、国税徴収法 109 条 1 項 1 号と 3 号の趣旨とそれぞれに同様である。②から④については、②は市場性が限定される財産ではあるとしても最初から公売に付す必要がないとまではいえず、③は複数落札入札制(同法 105 条)により、④公売公告期間の短縮(同法 95 条 1 項ただし書)により対応できる。こうしてみると、買受申込みがない場合以外の随意契約による売却に関する要件は、見直す必要がないように思える。

全体を通してみると、動産以外の財産は不動産に比して簡易な方法により売却することができるなど、財産の評価額の多寡や種類に応じて売却方法にも差異を設けていることは参考となる。

⁹³ 協議要録 227 頁参照

2 売却基準価額の変更

売却基準価額の変更は、「必要があると認めるとき」にすることができる（民事執行法 60 条 2 項）とされ、見積価額の変更が認められる要件である「必要があると認めるとき」（国税徴収法 107 条 2 項）と同様の規定ぶりとなっている。

売却基準価額は、その決定に関して評価人の評価に基づいて行うこととされている（民事執行法 60 条 1 項）が、その変更に関しては、必ずしも評価人の評価に基づいて行う必要はない。それでも従来は、評価人が再度臨場して競売不動産の物的変化や占有関係の変化、地域性の変化などを実地に確認してから評価を行う「再評価」、又は評価人が基本的に机上だけで再度評価を行う「補充評価」の命令が行われるのが通常であった。

一方、現実には、長引く経済不況の下で地価が継続的に下落傾向にある中であって、売却を実施しても売却できない場合に最低売却価額が適切でなくなっているものが少なくなかった。このような競売不動産について、迅速に市場のニーズに合った最低売却価額に見直すことができるよう、平成 10 年、競売手続の迅速化・円滑化の流れの中で民事執行規則が改正された（同規則 30 条の 3 第 1 項⁹⁴）。

具体的には、①売却を実施しても適法な買受申出がなかった場合又は買受人が代金納付しなかった場合であること、②不動産の現況、利用状況、手続の経過その他諸般の事情を考慮して、最低売却価額を変更せずに更に売却を実施しても売却の見込みがないと認める場合であること、のいずれにも該当する場合に、執行裁判所が評価書の記載を参考にして最低売却価額を変更することができるとされた⁹⁵。また、最低売却価額の変更を行う際には、従前の評価書を提出した評価人の意見を聴くことができるとされた。

これにより、再評価や補充評価を行わずに最低売却価額を変更することができるようになった。最低売却価額の変更は、民事執行法制定を機に、批判のあった必要的低減制が廃止され、それ以降慎重に行われていたが、この改正が一つの転換点になったように思える。

⁹⁴ 平成 10 年当時は、民事執行規則 51 条の 3 に規定され、売却基準価額ではなく最低売却価額であった。

⁹⁵ この当時の民事執行規則改正に関する解説（鈴木尚久「改正民事執行規則等の概要について（上）」金融法務事情 1533 号 78 頁（1998）ほか参照）によると、このほか、評価書の記載を参考にして変更後の最低売却価額を算定できる場合であることが要件とされている。これは、競売不動産の評価を評価人が行うこととされているので、評価人による再評価・補充評価を行わずに執行裁判所が変更することが要件の一つになったもので、公売財産の評価は、徴収担当職員が行うので、この要件は重要ではない。

なお、要件となっている「売却」には、入札・競り売りのほか特別売却も含まれると解される。

ところで、何故、見積価額が高めになるのか、前節で述べたところであるが、市場性の低い農地・山林・原野・底地などを例に現実の評価について考えてみると、次のような評価を行う上での限界があることが分かる。

① 評価に必要な資料の収集・整理

取引資料を収集しようにも比較すべき取引が周辺にほとんどない、取引があっても特殊事情が介在している可能性が高いなど、適切な資料を収集することができない。このような場合の資料収集に時間と労力を費やすことは経済合理性に反する。

② その資料の検討と価格形成要因の分析

①のとおり少ない資料しかない中では、地価水準や地価動向なども把握できないなど検討・分析も十分に行えない。

③ 評価手法の適用

②の状況では取引事例比較法を適切に適用することが困難であり、もちろん、原価法や収益還元法も十分適用できない。さらに、前節で述べたように、取引事例比較法をそのまま適用しても市場性減価を評価額に適切に反映できない。

このような限界があると、公売財産の評価を如何に精緻に行おうとしても、徴収担当職員としては、適切な判断ができない。そして、納税者の権利・利益を過度に意識する余り、どうしても見積価額の決定を慎重にせざるを得なくなる。その結果、初めてその財産を公売に付す場合における見積価額は高めに設定されることになり、特に、市場性の低い財産は、評価上の限界が大きくなるので、そうした傾向が顕著に現れる。

前章で述べたように、公売に付しても買受申込みがないという事実は、その公売財産の市場性が劣ることを示す合理的かつ実証的な理由の一つであり、必要があると認めるときは、市場性減価を見直して見積価額の変更を行うこととされている（国税徴収法基本通達107条関係1-2）。この取扱いは、初めてその財産を公売に付す場合の見積価額が高めになる傾向にある現状をも考慮した上で、買受申込みがなかったという事実が新たな判断材料となるので、再公売の際に見積価額を適切な見直す必要性を定めたものでもある。

民事執行法制定前の必要的低減制は、「適法な競買申出がなかったのは、最低競売価額が高額すぎたことに一因があると推定されるから」で、「需要がなかったものについては、価額が低下するのは当然であるとの理屈に基づくもので」あり、実務上、原則として一割程

度を減額するのが一般的であった⁹⁶。確かに、無条件に最低価額を低減することには問題があるとしても、競売ブローカーによって独占されていたとされるような当時の状況と現在の公売と比較してみると大きく異なる。現在、国税庁公売情報ホームページなどを通じて多くの方が公売情報を知り得る状態になり、かつ、インターネット公売なども含め、公売に誰でも参加しやすい環境にもなっており、最早、談合のようなことはできる状況にはない。また、当初の公売の際に決定する見積価額は高めになる傾向がある現状において、一度、「公売市場に売りに出して売れなかった以上、その金額で買おうとする人はいない」と考えても妥当性を欠くものではない。したがって、公売に付しても買受申込みがない場合には、見積価額を低減することを基本と考えるべきである。

売却基準価額の変更を行う場合の減価率は、実務上、20～30%としているようで⁹⁷、東京地裁（民事執行センター）では、期間入札、条件付特別売却を経て、評価人の意見を求めて売却基準価額の変更をする取扱いとしている⁹⁸。

平成10年の制度改正に関する実証分析による研究⁹⁹によると、最低価額が再評価を経ずに変更（引下げ）できることが明確化されたこの改正により、売却されるまでの期間が大幅に短縮したと評価している。そして、平成16年の最低価額の制度改正にとどまることなく、「評価の精緻化に費用をかけて売却率を高めるよりも、透明で簡便な価格改定ルールを導入すべき」として、例えば一月の間隔で一律に10%引き下げるなど透明なルールを採用できないかと問題提起している。このように画一的でないまでも、「価額変更が容易であれば、物件の評価や最低価額設定手法などを精緻化する必要はなく」なるとのメリットがある。

見積価額の変更については、差押財産には個別性が強くあり、その市場性に大きな開きがあるので、個別的なルールを策定するのは困難であるが、別稿において、公売に付しても一年間買受申込みがなかった場合に30%程度が上限として引下げを行えばよいと指摘したところである¹⁰⁰。

減価率（割引率）をどのように考えるかという問題は、

- ① 現実の市場で成立した実際の取引価格をベースに、将来の地価動向等をも加味して、

⁹⁶ 香川・執行法(3)315頁以下〔大橋寛明〕参照

⁹⁷ 競売評価28頁参照

⁹⁸ 執行実務(上)402頁参照

⁹⁹ 井出多加子＝田口輝幸「不動産競売市場の規制改革―最低売却価額の検証と価額変更ルールの提言」日本経済研究53号119・120頁（2006）参照

¹⁰⁰ 山本・オークション273頁参照

売却した場合に得られると見込まれる売却収入（期待収入、将来価値、将来キャッシュフロー）、

② 現実の市場で売出し開始から取引成立までの買い手を探索するまでに要する市場滞留期間をベースに、売却までに要すると見込まれる期間、

③ 売却できるかどうかの不確実性や地価下落のおそれなどリスクプレミアムを加味した利率、

を基に求めることが理論的であるが、個々のリスクを積み上げて求めることは困難であり、一年間 30%との割合も主観的なものとならざるを得ない。それでも、不動産等の公売の売却率の低さからみれば、これまで実際の評価で十分な市場性減価を行っているとは到底いえないのであるから、まずは、この程度の割合を適用して見積価額を変更した上で、改めて公売に付して実際どの程度売却できるか実証していくことが適当と考える。

競売不動産の評価では、当初の評価だけでなく変更する際の減価率も大きく、その減価率の妥当性は、長年にわたり実際の競売市場において実証されてきたものと評価できる。不動産競売の売却率は全国で 80%程度と高いのに比して不動産等の公売の売却率は 40%弱と低い。相対的に低いこと自体は、納税者の権利・利益に配慮する必要があるから、直ちに同水準を目標とする必要はないが、できれば 70%程度に売却率が向上するまで、市場性減価の減価率を徐々に引き上げていくことが適当と考える。

一年間買受申込みがない場合に 30%程度の減価率を適用するのは、市街地にある土地建物など一般的な不動産が対象となり、地価下落期には、期待収入が減少するから、30%より大きくなり、上昇期には小さくなる。農地・山林・底地など市場性の低い財産は、リスクプレミアムが高くなるので 30%より大きくなり、評価上の限界があるために当初の見積価額が市場性減価を十分反映できていない可能性が高い。

こうしたことを踏まえ、買受申込みがなかった公売の回数一回当たりの減価率を考えると、一年間に三回公売に付しているとすれば 10%となるので、買受申込みがない場合には、原則として、見積価額を 10%低減すること基本とする。

この考え方を基に、当初の公売の差異の見積価額の決定における減価率を考えると、一年間 30%の減価率は公売市場で売却できないことが実証された場合に適用する過去の割合であるとする、将来の売却できないことを見越して行う減価率は 30%より少ない割合として 20%程度とすることが適当であろう。つまり、当初の見積価額を求める場合において市場滞留期間が一年と見込まれる財産については、市場性減価を 20%とすることを基本

とするのである。

このように、減価率をある程度明確にすることで手続の簡素・合理化が図られると考える。

3 売却見込みのない場合の措置

民事執行法 68 条の 3 は、一定の要件が生じた不動産について、執行裁判所が競売手続を停止することができ、その上で、差押債権者に買受人を探す努力をする機会を与え、最終的には競売手続を取り消すことができるとしている。この制度も、前項で述べた改正と同様、平成 10 年に民事執行法が改正されて、競売不動産が売却できないまま滞留している事件が多数あったことへの解決策として導入されたものである。

競売手続停止の要件は、①入札又は競り売りの方法による売却を三回実施しても買受申出がなかった場合であること、②不動産の形状、用途、法令による利用の規制その他の事情を考慮して、更に売却を実施しても売却の見込みがないと認める場合であること、のいずれにも該当する必要がある。そして、競売手続取消の要件は、①差押債権者がその競売手続停止の通知を受けた日から三月以内に売却実施申出をしなかった場合、②その申出があつて売却を実施したが買受申出がなかった場合、のいずれかである。

本条に規定する「買受けの申出」とは、適法な買受申出を意味すると解されており、適法な買受申出がなかった場合の競売の実施回数については、不適法な買受申出しかなかった場合はカウントする。代金不納付による売却許可決定が失効した場合は、適法な買受申出があつて売却許可決定がされていることが前提となるのでカウントしないとされ、前記の特別売却や売却基準価額の変更の場合とは異なる¹⁰¹。また、不適法な買受申出又は売却不許可決定があつた場合において、買受申出が一つのときはカウントするが、複数のときは最高価買受申出人が不適法等であっても他に適法な買受申出もあつたことになるのでカウントしない。そして、不許可事由が手続違背のときは執行裁判所の手続の問題なので買受申出が一つでもカウントしない。このように、「できるだけ売却を実施する方向での緩やかな運用を心がけるという一つの現れ」¹⁰²とされる。

売却見込みの判断の際に考慮すべき「不動産の形状、用途、法令による利用の規制その

¹⁰¹ 法務省民事局参事官室『平成 10 年改正 Q & A 新競売・根抵当制度』（商事法務研究会、平成 11）77 頁以下参照

¹⁰² 山崎・競売 40 頁

他の事情」は、売却を困難にしている客観的な事情の存在が求められる。こうした事情があるとされる不動産には、崖地、法面、不整形地、境界不明地、虫食い地など（形状の問題）、私道敷、底地、不動産の共有部分、面積狭小地など（用途の問題）、建築確認が受けられない無道路地など（利用の規制の問題）、大規模補修が必要な区分所有建物、土地賃貸借について係争中の建物など（その他の事情）があり、いわゆる占有屋等の執行妨害者等がある場合は該当しないとされる¹⁰³。

滞納処分では、売却見込みが全くない場合、その財産には換価価値がないので、無益な差押えとして差押えを解除するのは当然としても、現実には、先の例に掲げたような不動産のほか山林・原野・農地といった売却困難財産を差し押さえる例は少なくない。このため、一定の要件の下、更に換価に付しても買受申込みがないと認められるときは、その差押えを解除することとしている（国税徴収法基本通達 79 条関係 6 - 2）。平成 26 年度税制改正により、民事執行法 68 条の 3 の考え方をベースにした売却見込みのない場合の差押解除が国税徴収法に規定された（国税徴収法 79 条 2 項 3 号）。

現行の取扱い、同一の見積価額で複数回公売に付し、かつ、その見積価額が変更すべき要因がないことを要件にしているが、この要件が緩和されることになる。そうすると、従来にも増して、買受申込みがなかった場合に見積価額を適切に変更することが重要になってくる。見積価額を適切に減額していれば売却できた物件について、単に三回公売に付したとして差押えを解除することになるならば、国税収納の確保の観点から問題がある。いずれにせよ、この改正により、差押解除の要件がより一層明確化されたので、公売事案の整理促進につながることを期待される。

第 4 節 両制度の比較考察からの示唆

前節まで不動産競売を中心に滞納処分と民事執行とを比較してきたが、全体を通していえることは、競売手続が簡易・迅速なものとなっていて経済性への配慮がされている点である。これは、競売手続の迅速化・円滑化の社会的な要請を受けて、債務者保護だけでなく、債権者保護、つまり債権の迅速かつ確実な回収の観点から、手続が徒に長期化することにより増加する負担や競売費用を考慮して、様々な制度改正や実務的な改善がされてきた結果と評価できる。この点、滞納処分でも、換価手続の簡素・合理化を図っていく必要

¹⁰³ 山崎・競売 42～43 頁以下参照

があり、手続が長期化することによる延滞税の負担などの問題を考慮すると、債務者である滞納者にとっても重要な視点である。

また、最低価額の制度や売却の方法は、財産の評価額の多寡や種類によって明確な差異を設けており、これらは公売の改善策に直接結びつくものではないが、手続の簡素・合理化を考える上で重要な視点になる。

前節までみてきた比較考察を通じて、参考とすべき点や指摘できる点は、次のとおりである。

- ① 競売不動産の評価は、多数の取引事例との比準ではなく、公示価格との規準により簡易・迅速に行っている。評価額が低額の財産については簡易な評価により行うなど、全体として、公売財産の評価を簡略なものにしていく必要がある。
- ② 売却基準価額の決定・変更にあたっては、市場性修正などの減価を確実に行っており、見積価額の決定・変更にあたっては同様にすべきである。ただし、評価に限界があることを考慮して、初めてその財産を公売に付す場合の見積価額は、慎重になることはやむを得ないが、一旦公売に付しても買受申込みがない場合には、その事実をもって確実に市場性減価を見直して見積価額を変更することを基本とすべきである。その場合には10%ずつ低減することを基本とするなど、ある程度、減価割合を明確にすることが適当である。
- ③ 公告制度を含む競売情報の公開は、評価書の内容についてインターネットを通じて提供しており、一定金額以上の高額な財産などは公売公告等の際に見積価額（評価額）の算出過程を公開することが適当である。また、不動産競売では、公告は法律、通知は規則に定められており、公告の重要性がここでも分かる。
- ④ 条件付特別売却（条件付特売）は、期間入札の実施とともに、あらかじめ、その期間入札で適法な買受申出がないときに実施することを決定しておく特別売却であり、債務者等に対する特別売却の通知は、期間入札に併せて行っている。特別売却に類似する随意契約による売却でも参考となる。
- ⑤ 特別売却は、期間入札と連続的に行っており、売却基準価額の変更をも考慮した「売却サイクル」が確立しているので、公売と随意契約による売却についても見積価額の変更を含めて連続的に実施することを前提として「売却サイクル」を考えていくことが適当である。

第4章 公売の沿革的考察

租税徴収制度の歴史は古く、現行国税徴収法が昭和34年に全文改正がされる前には、全文改正前の旧国税徴収法・旧国税滞納処分法の時代があり、本章では、明治維新前後から年代を追って公売に関する制度の趣旨や改正の経緯など沿革について考察していく。

なお、古い文献を引用しているため、次により表記等を行うこととした。

- ① できる限り、原文に近い文字を使用するが、合字（トモ）は使用せず、難解な文字にはルビ（ひらがな）をふった。
- ② 原則として、明治前期の太政官布告及び布達は、国立公文書館デジタルアーカイブの太政類典、公文録から、戦前の法律・勅令・省令は、法令全書から引用した。
- ③ 原則として、太政官布告の標題名（布告番号の次に「」で表記）は、国立公文書館デジタルアーカイブの概要情報を基にした。

第1節 旧国税滞納処分法の制定前

1 明治維新前後

江戸時代から明治時代になっても維新直後は、租税制度の改革を直ちに行うことができなかった。このため、明治元年8月7日太政官布告「諸国税法旧貫ニ^よ仍ラシメ徴収手続ヲ定ム」¹⁰⁴をもって、諸国の税法は一兩年の間は旧来の慣行に従って徴収することとされた¹⁰⁵。租税の滞納処分についても、特段定めがなく、「専ラ^{きゅうかん}旧 舊ニ依リ」行うこととされ¹⁰⁶、江戸時代の貢租の強制徴収手続が受け継がれた。

明治13年に編纂された『全国民事慣例類集』¹⁰⁷は、民法制定に向けて実施された全国的な慣習法の調査結果をまとめた文献で、「分散」についての記述があり、その中には貢租に関する記述もある。分散は、身代限りとともに江戸時代における債権の強制的実現の手段で、今日の制度としては、分散が破産に、身代限りが強制執行に近い¹⁰⁸。債権の強制的実

¹⁰⁴ 太政類典・第一編・慶応三年～明治四年・第百三十六巻・租税・徴収第一

¹⁰⁵ 明治財政史 84 頁以下参照

¹⁰⁶ 明治財政史 177 頁以下参照

¹⁰⁷ 伊生田精編『全国民事慣例類集』473 頁以下（司法省、明13）

¹⁰⁸ 分散と身代限りの性質については見解が分かれているが、こうした点や江戸時代から明治前期にかけての貢租（租税）の強制徴収制度を詳細に論ずることは本稿の目的からそれ、また、紙幅の問題から、この程度にとどめたい。後に脚注に掲げるもののほか、中田薫『徳川時代の文学に見えたる私法』102 頁以下（岩波書店、1984）、石井良助『日本法制史概説』533～536 頁（創文社、1960）、園尾隆司『民事訴訟・執行・破産の近現代史』28～30・42・43 頁（弘文堂、平21）参照。

現の手段は、「実際には多様な地方的慣行の存在が認められる」¹⁰⁹とされ、『全国民事慣例類集』には全国各地の状況の記述があるが、一例として、三河国渥美郡についてみる。

身代分散ヲ爲ス者ハ組合ヨリ役場へ申出テ町役人立合一切ノ財産ニ封印シ之ヲ糶賣入札拂ニ爲シ其金ヲ以テ債主ニ分配ス（略）貢租未進アル者ハ第一ニ其賣却金ニテ引取ルヲ例トス

財産の分散をする者は、組合（五人組）から役場（町役人）に申し出て、町役人（名主・庄屋など）の立ち合いの下、一切の財産に封印をして、これを競り売り・入札によって売り払って、その売却代金をもって債権者に分配する。（略）貢租の未進となっている者は、第一にその売却代金から引き取る慣例がある。

「糶賣」は、「競売」の旧字で「テウ（チョウ）バイ」と読むが、今日でいえば、「競争売買」の意味なのか、公売の方法の一つである「競り売り」を含む「セリ」の意味なのか¹¹⁰。上記に引用した部分は、「セリ」と考える¹¹¹。この当時、財産の換価方法として「入札」や「競り売り」が用いられていたのであるが、「入札」と「競り売り」とは必ずしも厳格に別々の手続とはされていなかった場面もみられる。田制・税制などを表した江戸後期の『地方凡例録』¹¹²には、そうした記述があるので引用する（ルビは出典のまま。）。

立木を払ひ渡す節ハ別て所々へ入札を申触れ、落札の上吟味糶増等をも申付、其上にも二番三番札の者を呼出し、右落札糶増金の上、尚又増買致す間敷やと能く吟味をと

¹⁰⁹ 伊藤・債権 228 頁

¹¹⁰ 戦前には、法律上、「糶賣」と「競賣」の用語が併存していた。前者は、生鮮食料品の「セリ」の意味として用いられていた（大正 12 年制定の旧中央市場卸売法 14 条参照）。後者は、強制換価において統一的に用いられており、滞納処分では「セリ」の意味（明治 20 年制定の旧国税滞納処分法 31 条 1 項参照）だけであるのに対して、強制執行では、「セリ」（明治 23 年制定の旧民事訴訟法 657 条）と「競争売買」（同法 640 条）の両方の意味がある。ただし、強制換価においても、法律制定前の明治 10 年代までは、「糶賣」の文字が用いられていた（ボワソナード稿 一瀬勇三郎訳『日本訴訟法 財産差押法草案並註解』（司法省、1883）参照）。

「糶」のほか「糶」の文字があてられることがあり、「糶」は、テウ（チョウ）又はウリヨネ・ダシヨネと読み、穀物を売り出すことをいい、「糶」は、テキ又はカイヨネ、イリヨネと読み、穀物を買うことをいう。これらの文字には、本来、「セリ」の意味は全くなかったとされる（大野勇『糶の研究』4～6 頁（寶文館、昭 12）参照）。

¹¹¹ 明治 20 年に宮城県収税長が編纂した『仙台藩租税要略 卷二』に掲げられている享保 19（1734）年の法令には、強制換価の方法として「入札」や「入札拂」とともに「糶賣」の記述がある（同 60 頁）。

¹¹² 大石久敬原著 大石信敬底本補訂 大石慎三郎校訂『地方凡例録（上巻）』342・343 頁（近藤出版社、昭 44）参照

げ、若し落札^{セリ}糶増の内少しにても相増すべくと二番三番札の内にて申出れば、又と落札の者へ増金銀のこと吟味いたし、少したりとも多分の方へ代金取締払申付る、勿論落札の儀に付、成べき丈は一番札の者の買請る様にと計ふことなり

立木をそのまま売り払う場合には、とりわけいろいろな所に御触れを出し、入札を行って落札者を決定した上で、落札者に「糶増」などを申し付け、その上、二番札・三番札の者を呼び出して、一番札の金額より増額して買うかとよく問いただし、少しでも増額すると申し出た場合、再度、一番札の者に確認して、少しでも高額な者に売却代金を支払うよう申し付ける。もちろん、一旦落札しているので、なるべく一番札の者が買い受けることができるよう取り計らうこと。

ここで注目されるのが「糶増」である。つまり、「入札」によって落札者が一旦決まった後に、更に「競り売り」と同様の競争をさせているのである。「糶増」をどのように評価するか。これを、一体化した一連の手続ととらえれば、売却の方法は「入札」と「競り売り」だけではなく、柔軟な売却方法ととらえられ、この点、特に注目される。それだけでなく、一旦落札者が決まっている点において異なるが、入札後に行う再度入札（国税徴収法 102 条）や再公売（同法 107 条）に似ており、①入札と競り売りを連続的に実施している、②再度入札・再度競り売りの際に当初の公売の方法を変更している、といった点も注目できる。この「糶増」は、後述するように明治時代の史料にも登場してくる。

2 明治前期

ここでは、明治前期に近代租税徴収制度が成立するまでの間に出された太政官布告などを順次取り上げていく。

明治 5 年 6 月 23 日太政官布告第 187 号「華士族平民身代限規則」¹¹³は、近代における強制執行の起点として、華士族に対しても認めた点において大きな改革であったとされる¹¹⁴。この規則には、身代限りを行う際は 30 日間掲示し、その間に申出があった債権者に配当加入を認めることが定められており、これにより、身代限りは、実質的に総括執行に接近し、江戸時代の分散の慣行が新しい身代限りの手続に吸収されたと評価されている¹¹⁵。

¹¹³ 太政類典・第二編・明治四年～明治十年・第三百三十九卷・訴訟三・民事裁判所三

布告の内容は、差押禁止財産の範囲が列举される形になっているが、当時のフランス民事訴訟法の差押制限規定の体裁に倣ったものであろうとされる（瀧川・身代限 6 頁以下参照）。

¹¹⁴ 伊藤・債権 237 頁、瀧川・身代限 3 頁参照。

¹¹⁵ 伊藤・債権 237・238 頁参照。

入札に関する定めについて、取り上げる。

- ① 「身代限ノ物件ハ入札拂二出ス可シ」とされた。ただし、金銀器等の定価が明確な物品は、その「真價ヨリ低ク賣拂フヘカラス」とされ、低廉売却の禁止が定められた。また、布告には、競り売りの方法が掲げられていない。
- ② 「入札拂ノ日ヨリ三日前」に、入札に付する「品物及ヒ場所時刻」について、「裁判所門前」、債務者の「居宅」及び「各地士民群衆ノ所」に掲示するとともに、「新聞紙ヲ刊行スル地ニ於テハ」新聞にも掲載することとされた。
- ③ 「貸主借主ヨリ差出セシ鑑定ノ者モ」他の買受希望者ととともに「入札致サセ」、町役人・村役人が「総入札ヲ比較シ高札ヲ」もって最高価となる価格を決定して、これを現金で裁判所に交付することとされた。「鑑定ノ者」は、いわゆる評価精通者であり、同布告では「道具屋ノ類」としており、この当時、最低価額の制度はなかったものの、債権者・債務者双方から出させた鑑定人にも入札させて、債権者・債務者双方の権利保護が図られていた。

この当時、身代限りを申し付けられた債務者の財産の差押えは、「村町役人ニ命スヘシ」とされ¹¹⁶、貢租・私債権ともに強制執行は、村役人・町役人が担当していた。

明治5年6月23日太政官布告第188号「身代限揭示案」¹¹⁷は、布告第187号（華士族平民身代限規則）と同時に、身代限りの揭示案のほか入札払の揭示案を定めたものである。入札の御触れは、江戸時代から行われていたが、身代限りが申し付けられた場合、入札払の揭示を次の案文によりすることとされた¹¹⁸。

揭示按

何町

何 之 誰

右之者借金出入ノ末吟味ノ上身代限申付ルニ付所持品左ノ通 来ル何日ニ入札拂為致
候條入札致度相望者ハ當日何字全人方ヘ可罷出者也。

なお、身代限りは債務者の全財産を対象とする総括執行との考え方もある（瀧川・身代限1頁ほか参照）

¹¹⁶ 明治6年12月14日、北畠少判事問合せに対する司法省回答（民事要録1103頁以下）

¹¹⁷ 太政類典・第二編・明治四年～明治十年・第三百三十九卷・訴訟三・民事裁判所三

¹¹⁸ 身代限りの揭示期間は、30日間とされたが、明治6年2月25日太政官布告第70号により60日間とされた。また、明治6年12月25日第422号太政官布告により、租税不納者の身代限りの場合には、60日間揭示せずに直ちに処分可能となった。

右に掲げる者は、借金の係争があり吟味して身代限りを申し付けたところ、所持品は、左に掲げるとおりである。来る何日に入札による売払いを行うので、入札を希望する者は当日何字同人方に参集すること。

一 建家土蔵

一 所持品 何

右何月何日入札拂

明治5年9月24日太政官布告第285号「租税金延納加息身代限等処分附加息収入方壬申以前ヲ問ハス」¹¹⁹は、租税の滞納処分にだけ適用される最初の布告で、原則としてその年の7月に至るまで¹²⁰なお納税を済ませず滞納となっている場合には、身代限りを申し付けることとされ、租税の滞納処分は身代限りによることが明記された。

明治5年11月27日司法省布達第40号「身代限申付受候者他人へ金穀貸附有之節処置方ノ条」¹²¹は、債権に対する執行手続を定めたもので、債権証書（証文）について、裁判所が証文に裏書をして債主（債権者）に交付することとされた。ただし、債権者が複数いる身代限りにおいて証文が数通ある場合は、その「証文ヲ糶賣ノ手續ヲ以テ數名ノ債主へ入札申渡シ」て落札者を決定するとされている¹²²。

この点に関連して、明治6年7月19日、神奈川裁判所から司法省に対して、入札金額の高かった者に「其場ニテ猶糶増イタサセ」るのかとの伺いがあり、これに対して、同年8月20日、入札金額の高い者に落札するまでの手続で入札金額の高かった者に「糶増」などをしないこと。ただし、裁判官が、入札より糶賣の方法が良いは見込んだときは、最初から入札ではなく糶賣によって行って差し支えないとの司法省指令がされている¹²³。前項で述べたとおり、このような伺いが出ること自体、古くは、入札で落札した者に更に競争させて価格を競り上げる手法がとられていたことになる。「糶賣」と「入札」とが手続的に明確に区別されていないことは大変興味深い。

明治7年3月20日太政官達第34号「裁判上入札糶売両様ノ内裁判官ノ見込ヲ以テ取計」

¹¹⁹ 太政類典・第二編・明治四年～明治十年・第二百七十二卷・租税二・租税徴収二

¹²⁰ 「その年の7月に至るまで」とは、納期後三か月をいう（明治財政史 177 頁参照）。

¹²¹ 公文録・明治五年・第七十三卷・壬申十一月・司法省伺二（待罪・布達）

¹²² ここでの「糶賣」は、「セリ」ではなく「競争売買」の意味であろう

¹²³ 民事要録 1083・1084 頁参照

¹²⁴によって、「従前布告中裁判上入札又ハ糶賣ノ定メ」があるところ、いずれにするかは「各地方ノ便宜ニ随ヒ裁判官」の裁量として差し支えないことが定められた。

明治10年11月21日太政官布告第79号「租税怠納処分方改正」（いわゆる租税不納処分規則）¹²⁵は、租税の強制徴収に関して、従来の身代限りによる処分を廃止し、「ここに初めて独立した滞納処分手続が成立し」¹²⁶たとされる。徴収期限を30日過ぎて国税を納付しない場合には、「賦課シタル財産ヲ公賣シテ徴収スベシ」とされ、財産を公売するときは「地方官ニ於テ処分」することとされた。これにより、滞納処分は、裁判所が関与する身代限りではなく、行政処分として、地方官が独立して自力執行することが認められたことになる¹²⁷

明治11年10月21日太政官布告第34号「十年七十九号租税未納処分布告中追加」¹²⁸は、公売に付しても買受申込みがない場合には、「官沒」すなわち政府によって没収されることがとされた。

第2節 旧国税滞納処分法の制定と旧国税徴収法への統合

1 旧国税滞納処分法の制定

明治10年太政官布告第79号の下では、滞納処分の対象となる財産の範囲は、「賦課シタル財産」に限られていたため、明治20年に導入された所得税を滞納していても、「他ニ財産アルモ之ヲ差押フルコト」ができず、一方で、地租を滞納していると、「他ニ財産ヲ有スルニ拘ハラス直ニ其土地ヲ公売スル」ことになるとの弊害があった¹²⁹。こうした課題に対応するため、明治22年12月、国税滞納処分法が制定され、差押財産の種類によって一定の順序により差押えをすることができるようになった¹³⁰。

国税滞納処分法には、公売の原則、現在の見積価額に相当する予定価格の制度など、差押財産の強制換価について現行法の原型となる制度が規定されており、ポイントとなる点

¹²⁴ 太政類典・第二編・明治四年～明治十年・第三百三十八巻・訴訟二・民事裁判所二

¹²⁵ 太政類典・第二編・明治四年～明治十年・第二百七十二巻・租税二・租税徴収二

¹²⁶ 伊藤・債権 242 頁

¹²⁷ 佐上武弘「租税優先権の沿革と外国制度」法律時報 29 巻 9 号 43 頁（1957）参照

¹²⁸ 太政類典・第三編・明治十一年～明治十二年・第五十八巻・租税・租税徴収

¹²⁹ 明治22年4月20日松方正義大蔵大臣から黒田清隆内閣総理大臣あての閣議請義（明治22年12月20日「国税滞納処分法ヲ定ム」公文類聚・第十三編・明治二十二年・第三十五巻・租税一）参照

¹³⁰ ①有価証券等、②製品、商品等の動産、③その他の動産等、④債権、⑤不動産、⑥質入れされている財産、の「順序ニ從ヒ」逐次差押えをすることとされ、①・②・③の財産は「事宜ニ依リ順序ニ拘ハラス」差押えをすることが認められた（旧国税滞納処分法13）。こうした財産差押えの順序の規定は、明治30年の旧国税徴収法への統合の際には設けられなかった。

を述べたい。

(1) 公売の原則

「差押物件ハ入札若クハ競賣ノ方法ニヨリ公賣スルモノトス」(旧国税滞納処分法 31 条 1 項) と公売の原則が定められた。そして、公売の方法は、原則として入札・競り売りのいずれでもよいが、「不動産及船舶ノ公賣ハ入札ヲ以テ之ヲ爲スヘシ」(旧国税滞納処分法 39 条) とされた。

国税滞納処分法に併せて明治 23 年 1 月に制定された国税滞納処分法施行細則(省令)には、「競賣ヲ以テ賣却ヲ爲ストキハ收入官吏競賣人ニ命シテ之ヲ取扱ハシメ自カラ之ヲ監督スヘシ」とし、「入札ヲ以テ賣却ヲ爲ストキハ收入官吏自カラ之ヲ取扱フヘシ」とされた(同細則 6 条)。このように入札と競り売りとで公売を執行する職員に現在のような差異が設けられ、また、競り売り人への委託について明治時代に定められたこの規定が今日のインターネット公売の導入につながっているのである。

(2) 随意契約による売却

国税滞納処分法には、随意契約による売却や国による買入れの起源となる制度が設けられた。

「^{よていそうかかく}豫定總價格一圓未満ノ差押物件ハ公賣ニ付セス評價ヲ以テ之ヲ賣却スルコトヲ得」とされ、評価額による売却が認められた(旧国税滞納処分法 31 条 2 項)。この規定は、公売に付した場合に「徒ニ手数ヲ要スル」などの弊害があったために設けられた¹³¹が、「随意契約による売却」との用語は用いられていない。「豫定總價格」の「總」については、原案にはなかったが、予定価格一円未満の物件が複数あって財産総額が一円以上になる場合に公売に付さなくてもよいとの疑念が生じないように明確にするため、挿入されたものである¹³²。このことは、財産総額が小さければ簡易・効率的に滞納処分を行うべきとの考え方が根底にあると評価できる。

印紙・郵便電信切手・火薬・銃砲など、法令により取扱いに制限がある物件についても同様に、公売に付さずに評価額による売却が認められた(旧国税滞納処分法 31 条 1 項ただ

¹³¹ 明治 22 年 4 月 18 日「国税滞納処分法 付説明」(明治 22 年 12 月 20 日「国税滞納処分法ヲ定ム」公文類聚・第十三編・明治二十二年・第三十五卷・租税一)の各条文趣旨説明参照

¹³² JACAR(アジア歴史資料センター)Ref. A07090152800 (第 232 画像目)、単行書・元老院会議筆記・自第六百十七号至第六百九十七号・一(国立公文書館)参照

し書)¹³³。

公売に付しても買受申込みがない場合、「其豫定價格ノ幾分ヲ減ジテ更ニ豫定價格ヲ定メ再公賣ヲ爲スヘシ」とされ、それでもなお売却されない場合には、「其豫定價格ヲ以テ其物件ヲ政府ニ買上ケ其代金ヲ處分費税金ニ充ツヘシ」とされた（旧国税滞納処分法 40 条）。従来の官没の制度は廃止され、義務的な政府買上げの制度が設けられた¹³⁴。

前章で述べた最低競売価額の必要的低減制は、明治 23 年に制定された旧民事訴訟法 670 条に「最低競賣價額ヲ相當ニ低減シ」て次回の競売期日を決定すると定められていたが、予定価格にも同様の規定が定められていたことになる。必要的低減制の規定は、「その源流をボアソナードの個人的な思い付き」¹³⁵によるものとされており、この当時、西欧法制を範とする法典編纂が行われていたことからすれば、滞納処分と民事執行に密接な関連があったことが窺える。

(3) 最低価額の制度

差押物件を売却しようとするときは、「収入官吏ニ於テ其物件ノ價格ヲ豫定シ之ヲ封書トシ入札若シクハ競賣ノ場所ニ置クヘシ」（旧国税滞納処分法 32 条）とされ、最低価額の制度として「豫定價格」が設けられた。大蔵省原案の段階では、「豫定價格」と「見積價額」の用語が混在していたが、最終的に「豫定價格」に統一された¹³⁶。財産を差し押さえるときには、「其物件ノ賣却代價ヲ見積」もとされており（旧国税滞納処分法 13 条）、「見積價額」は、この「見積」に由来し、一方、「豫定價格」は、公売に際して、売却される価格をあらかじめ定めておくことに由来するのであろう。

¹³³ 明治 30 年の旧国税徴収法への統合の際には、この規定が設けられなかった。

¹³⁴ 国税滞納処分法に関する元老院の審議において、公売に付しても売却されない場合において滞納者が他に財産を有しているときは追加で差し押さえて公売に付すべきとの修正案が一旦出されたが、採用されなかった。その修正案に対して、収入官吏は「差押ヘヲ為スニハ後ニ不足ヲ生セサルヤウ十分ナル目算ヲ以テ物件ヲ差押ヘテ」も問題はなく、それどころか、そうすることが「當然ノ職分」であり、こうして注意しながら差押え・公売を行っても売却できないことは「最早致シ方」なく、その場合「政府ニ買上ケ」て滞納処分を完了してよいのであるとの反対意見が出されている。この反対意見をみると、この当時は、画一的ではあるが、公売財産の早期売却、公売事案の整理促進を図ることが重視されていたことが窺える。JACAR(アジア歴史資料センター)Ref. A07090152800（第 65・86・87・97～100 画像目）、単行書・元老院会議筆記・自第六百十七号至第六百九十七号・一(国立公文書館)参照。

¹³⁵ 三ヶ月・ボアソナード 216 頁

¹³⁶ 大蔵省原案の段階で混在していた「豫定價格」と「見積價額」は、その後、元老院の審議を経て、「他條ノ例ニ據」り「額」を「格」に改めて、最終的に「豫定價格」となった（明治 22 年 4 月 18 日「国税滞納処分法 付説明」（明治 22 年 12 月 20 日「国税滞納処分法ヲ定ム」公文類聚・第十三編・明治二十二年・第三十五卷・租税一）、JACAR(アジア歴史資料センター)Ref. A07090152800（第 232 画像目）、単行書・元老院会議筆記・自第六百十七号至第六百九十七号・一(国立公文書館)参照。

予定価格は、前記のとおり公売によらない評価額での売却や政府買上げの際に重要な役割を果たしている。政府買上げに関して、法律制定当時の史料では、従来「買受望人アルトキハ其價格如何ニ低廉ナリト雖^{いえ}トモ他ニ競争者ナキニ於テハ之ニ賣渡サ^ルルヲ得サルカ爲メニ^{かんかつ}奸黠ノ徒私利ヲ逞フシ官民ノ損失ヲ来スコト^{すく}尠カラス」と、買受希望者があるときは低廉な価格であっても他に競争相手がいないと売却せざるを得ないため、狡猾な者は利益をむさぼり、官民ともに損失を来すことが少なくない、といった弊害があったので、この規定により「買受人ヲ^{ししょう}刺衝シ不當ノ低價ヲ提供スルコトヲ」できないようにするとある¹³⁷。このように低廉公売が問題となっており、予定価格は、法令上、明確に最低価額とはされていないものの、最低価額を保障する機能を有していたことが分かる。

(4) 公告・通知

公売に当たっては、「賣却公告」を「課税地ノ郡市役所及區役所若クハ町村役場ノ揭示場」、「物件所在ノ場所」に三日以上揭示するほか、公売財産が高額であるとき、滞納者から請求があるとき、又は収入官吏が必要と認めるときは、「近傍人民群集地ニ揭示シ又ハ其地方ノ新聞紙ニ其要件を公告スルコトアルヘシ」とされた（旧国税滞納処分法 30 条）。その一方で、法令上、公売通知に関する規定は定められなかった。

売却公告の日から公売日までの期間については、有価証券等、製品・商品等の動産、その他の動産等は、公告の日から 10 日以後、債権、不動産、質入れされている財産は、公告の日から 20 日以後とされ（旧国税滞納処分法 35 条）、旧国税滞納処分法施行細則に売却公告の記載事項が定められたが、予定価格は売却公告の記載事項とはされなかった。

2 旧国税徴収法への統合

旧国税徴収法は、明治 22 年 3 月の制定当初、国税滞納処分に関する規定がなく、明治 30 年の改正により、旧国税滞納処分法が廃止、統合された。この改正は、明治 29 年に税務管理局及び税務署設置により国税の徴税機構が地方から国の直轄になり、同年導入された営業税などの税制改正に適切に対応するために行われたものである¹³⁸。

公売については手続的な規定が法律から勅令（旧国税徴収法施行規則）や省令（旧国税

¹³⁷ 旧国税滞納処分法 25 条の大蔵省原案の説明（明治 22 年 4 月 18 日「国税滞納処分法 付説明」（明治 22 年 12 月 20 日「国税滞納処分法ヲ定ム」公文類聚・第十三編・明治二十二年・第三十五卷・租税一）参照

¹³⁸ 明治 30 年の国税徴収法改正の趣旨については、明治財政史(5)127～131 頁参照。

徴収法施行細則)に移された¹³⁹が、制度的には、従前と大きく変わった点は少ない。

(1) 公売の原則

公売は、財産の種類にかかわらず「入札又ハ競賣ノ方法」によることとされた(旧国税徴収法施行規則29条(明治35年の同規則全文改正後は18条))。公売の対象となる財産は、明治30年改正では有体動産と不動産だけであったが、35年改正では通貨を除く動産、有価証券、不動産及び第三債務者から引渡しを受けた物件が対象となり、更に、同38年改正では債権及び所有権以外の財産権についても対象となった(旧国税徴収法24条)。

(2) 最低価額の制度

「豫定價格」は、「見積價格」と名称が改められた。「見積價格」は、入札者の談合により著しく低廉な価格で入札して不当な利得を得るという不正を防止するために決定する必要がある、その価額の決定は、税務署長の権限として行うものの、単に徴収すべき金額を標準とするのではなく、一般の取引市場における売買価格を参酌して物件相応と認められる額とすべきであると考えられていた¹⁴⁰。法律には、その意義などは規定されなかったものの、勅令・省令に、収税官吏は「其ノ財産ノ價格ヲ見積リ之ヲ封書トシ公賣ノ場所ニ置クヘシ」(旧国税徴収法施行規則33条)、評価が困難である場合には、「適當ナル鑑定人ヲ選」んで評価を依頼することができるとされた(旧国税徴収法施行細則12条)。国税滞納処分法に定められていた予定価格の低減に関する規定は定められなかった。それは、再公売であっても独立した換価方法であるので、必要があるときは新たに見積価格を定めることに何ら問題がないと考えられたからであろう¹⁴¹。

¹³⁹ 従来よりも詳細に勅令・省令に手続が定められた。例えば、公売保証金の前身となる「加入保証金又は契約保証金」の制度(国税徴収法施行規則30条(明治35年の同規則全文改正後は20条)、国税徴収法施行細則16条)や、公告期間の短縮を認める「再公売」の規定(同規則35~37条。ただし、明治35年の同規則全文改正後は26~28条。)が設けられた。

¹⁴⁰ 「時ニ入札人カ協定シテ不當ノ廉價ニテ入札ヲ為シ其間不當ニ利得スル事ナシトセス故ニ之ヲ防止スル為メ豫メ執行官應ニ於テ見積價格ヲ決定スルノ要アリ(施規二三條)而シテ此ノ價格ノ決定ハ専ラ税務署長ノ權限ニ屬スルモノニシテ決定ノ標準ハ物件ノ種類性質態様等ヲ調査シ以テ一般ノ取引市場ニ於クル賣買價格ヲ参酌シテ決定スヘキモノナリ・・・尚米穀有價證券綿糸綿布石炭等ノ如キ重要物價ニアリテハ公定相場ニ於ケル買値ヲ以テ見積價格ナスヲ可トスヘシ」(北村・徴収247・248頁)。

「見積價格の決定は収税官吏の職權に屬するものなるも單に徴収すべき金額を標準として決定すべきものではない必ずや其の物件相應と認むる額によるべきである」(岡田・精解448頁)。

¹⁴¹ 大正時代の解説書に再公売に関する解説の中で「再公賣ト雖モ獨立シタル換價方法ニシテ前ニナシタル公賣ノ繼續ニアラサルヲ以テ必要アリト認メタル時ハ新ナル見積價格ヲ決定スルモ妨ナク」とある(北村・徴収252頁)

(3) 随意契約による売却

政府買上げについては、公売に付しても買受申込みがない場合「其ノ見積價格ヲ以テ政府ニ買上ルコトアルヘシ」と任意的なものになった（旧国税徴収法 24 条 2 項）¹⁴²。実務上は、「単純ナル一回ノ公売ノ結果ノミニ因リ」政府買上げを行うのではなく、原因を調査してその原因を除去して「再公売ヲ為シ^な仍ホ」売却できない場合に「初メテ買上処分ヲ為ス」とされていた¹⁴³。

なお、差し押さえた土地について再三再四公売に付しても売却できないために事務運営上支障を来すことが少なくなく、こうした場合でも政府買上げをすべきかとの札幌税務監督局からの照会があった。これに対して、「実際価値ナキ土地ヲ買上ル」ことはたとえ買上費用が少額であっても法の趣旨に反するので買上処分は中止するしかないとの主税局通牒が発せられている¹⁴⁴。今回、平成 26 年度税制改正により国税徴収法に定められた売却見込みのない財産の差押解除（同法 79 条 2 項 3 号）とも相通ずる問題である。

財産総額一円未満の場合における評価額による売却の規定は廃止され、「見積價格僅少ニシテ其公賣費用ヲ償フニ足ラサル物件ハ随意契約」による売却ができるとされた（旧国税徴収法 25 条）。これは、公売によると売却代金が公売費用に費消されるだけであるため、費用の少ない随意契約の方法によって換価し売却費用を抑制して、少しでも国税を徴収しようとする趣旨である¹⁴⁵。また、随意契約による売却をするときは「見積價格ヲ示シテ豫メ其ノ旨ヲ滞納者ニ通知スヘシ」（旧国税徴収法施行規則 28 条）とされたが、この規定は、明治 35 年の規則改正の際に廃止されており、一時的なものであった。その一方で、公売通知に関する規定は依然として設けられなかった¹⁴⁶。

その後、昭和 16 年に戦時下の統制経済の下で価格が定められている場合に適応できるよう「公益上必要アル場合」には公売に代えて随意契約による売却を行うことが認められた（旧国税徴収法 24 条 4 項）。

¹⁴² 明治 35 年の旧国税徴収法の改正により「政府ニ買上クルコトヲ得」と若干の修正がされた。

¹⁴³ 北村・徴収 254・255 頁参照

¹⁴⁴ 明治 36 年 12 月第 516 号主税局通牒（岡田・精解 465・466 頁に掲載されているものから引用）

¹⁴⁵ 北村・徴収 253 頁参照

¹⁴⁶ 昭和初期の解説書では、「滞納者、質権者、抵当権者其の他登記簿上の権利者等に対しては公売前納付又は公売に参加し得るの機会を与ふる為め成るべく公売の通知を為すべきである」とされている（岡田・精解 445 頁）。

第3節 現行国税徴収法の制定

1 終戦後の国税徴収

終戦直後は、戦後復興の税収確保と著しいインフレーションの終息を目的とした増税により滞納が著しく増加した。連合国軍総司令部（GHQ）の指示の下、財務局・税務署ごとに徴税目標が定められて徴税強化が行われた。その後、社会の安定とインフレの終息とともに、昭和24年の国税庁発足と同25年のシャープ勧告による税制改正を経て、国税組織をあげた努力により税務行政に対する信頼が回復されていった。

この当時の公売財産は、家財道具などの動産類が大部分で、滞納者の自宅から動産をトラックで引き揚げてデパートなどで公売することも多くあり、昭和25年に、差押財産を常時展示して公売を行う「常設公売場」が開設されて、動産の売却率が伸びたが、昭和29年頃から徐々に廃止されていった¹⁴⁷。昭和32年には、公売事務の手続について定めた公売事務提要¹⁴⁸が通達された。

(1) 最低価額の制度

見積価格は、戦後も財産相応と認められる額とすべきであると考えられていた¹⁴⁹が、税務行政が混乱する中、低廉公売に関する訴訟事件が頻発していた。判例をみると、個別性が強いものの時価の50%前後が適法と違法との境界であったようである¹⁵⁰。

昭和30年に、旧国税徴収法施行規則の改正により、現在の制度とほとんど変わらない見積価格の公告制度が創設された（同規則23条）。見積価格は、原則として公告することとされ、例外的に、不動産、船舶、登録した航空機以外の財産については、①競り売りの方式により公売するとき、②同種類・同価値の財産を一時に多量に公売するとき、③再度公売しても買受希望者がいない又は見積価額に達しないとき、のいずれかに該当する場合を除いて、収税官吏が必要と認めるときは、見積価格を封書とし公売の場所に置き、公告をしないことができるとされた。

従来、買受希望者は、見積価格が分からないために見積価格より低く買受申込みをし、

¹⁴⁷ 植松・公売41・47頁参照

¹⁴⁸ 昭和32年9月25日徴徴2-43「公売事務提要の制定について」（国税庁長官通達）

¹⁴⁹ 「公賣の執行に際しては、公賣價格と時價とに著しい相違のないようにし、公賣の適正を期するためあらかじめ見積價格を決定することが必要である。・・・見積價格の決定は収税官吏の職権によるものであるが、單に徴収しようとする金額を標準として、決定すべきものではなく、必ずその物件相應と認める額によるべきである」（高崎整之助『現行國稅徴収法要義』159～160頁（大藏財務協會、昭24））。

¹⁵⁰ 山本・一考察60頁参照

その結果公売が成立せず、再公売が繰り返されるという弊害があった。この改正によりこうした弊害が改められる効果が期待されていた。このほか、適正な見積価額の決定の観点から、滞納者からの異議の申出を受けてから必要な変更ができるなど、事前に争訟を解決することができるといったメリットもあると考えられていた¹⁵¹。

昭和 31 年には、見積価格の評定の一般的な準則として「見積価格評定基準」が定められた¹⁵²。当時の解説¹⁵³には、その重要なポイントとして、①見積価格の評価の基礎が適正妥当な時価（売却時価）であることを明確にする、②公売価格は、税務署（売り手）を中心として成立する市場において形成される価格で、一般時価に比して低廉になることを免れない、③公売の特殊性が公売価格の形成に不利に影響する程度は、公売財産の種類、公売の日時、場所その他各種の具体的事情によって相違し、大体過去の経験例等に照らして概ね一般時価の三割程度の範囲内で下回るものとして取り扱ってよい、④全ての財産についてできるだけ時価を直接把握する方法を採用し、できるだけ具体的な事情を参酌して個別的な評価方法をとることがあげられている。

（2）随意契約による売却

随意契約による売却は、昭和 25 年に「公売ニ付スルモ買受人ナキ物件又ハ其ノ価格見積価格ニ達セザル物件ハ其ノ見積価格ヲ下ラザル価格ヲ以テ随意契約ニ依リ之ヲ売却スルコト」が認められた（旧国税徴収法 25 条 2 項）。当時の通達¹⁵⁴には、次のとおり、この規定の趣旨などが定められている。

- 一、本条は、随意契約によつて差押財産を売却するとすれば買受人を求め得るが、公売の方法によるときは売却が困難である場合の打開策として設けられた規定である。
- 二、本条の規定により随意契約で売却するには、まず一度は必ず公売に付した後でなければならない。
- 三、右の場合の随意契約の売却価格は、公売の際に見積もつた価格以下であつてはならない。

¹⁵¹ 植松・公売 49・50 頁参照

¹⁵² 昭和 31 年 1 月 8 日徴徴 2-3「公売財産の見積価格評定基準について」（国税庁長官通達）

¹⁵³ 植松・公売 50 頁参照

¹⁵⁴ 昭和 25 年 4 月 25 日総徴 1-31「改正国税徴収法中留意すべき点及びその取扱方について」（国税庁通達）（杉山・精解 515・516 頁に掲載されているものから引用）

また、当時の解説書¹⁵⁵には、買受申込みがない場合に実施する随意契約が認められるときは、「同時に再公売をなし得る場合である。したがって再公売をするか随意契約によつて売却するかは収税官吏の判定によるところである、再公売後の随意契約も当然認められる」とある。

この規定は、現行国税徴収法には継受されているが、創設当初は、現在の取扱いのように、二回公売を実施しても買受申込みがないとの要件はなく、後述する「租税徴収制度の改正に関する答申」にも、特段指摘はない。要は、殊更慎重を期すために徒に厳格な取扱いがされたものと考えられ、随意契約による売却の前提としてこの要件を堅持する妥当性はない。

2 現行国税徴収法の制定

国税徴収法は昭和 34 年に全文が改正され、徴収手続の整備が図られた¹⁵⁶。全文改正に当たっては、租税徴収の法律関係が一般私法秩序との調整も課題であったため、会長となった我妻栄氏をはじめとする著名な学識経験者を含む租税徴収制度調査会が、昭和 30 年 12 月に大蔵省に設置され、昭和 33 年 12 月に「租税徴収制度の改正に関する答申」が出された。少し引用しながら、制度趣旨などを考えていく。

第五 換価制度（抄）

二 公売手続

1 公売の通知

現行制度においては、滞納者、担保権者等に対する公売の通知は、法律上の条件とされていないが、これら利害関係人の権利を保護するため、公売公告をしたときは、公売の日時、場所等を知れたる利害関係人に通知することとすべきである。

2 見積価格の決定等

（略）見積価格は、（略）現行制度を維持しつつ、これを合理的に運営することが適当である。（略）

¹⁵⁵ 杉山・精解 515 頁

¹⁵⁶ 改正の必要性については、三ヶ月・統一理解 94 頁以下参照。

3 見積価格等の公告

(略) 不動産等の強制執行と異り、見積価格は、公売公告の記載要件となっていない。しかし、滞納処分においては、公売公告後、公売実施までに相当の任意納付がある実情にあるから、見積価格を当初の公売公告の記載要件とする必要はない(略)。

4 (略)

5 再度入札

現行制度においては、再度入札に関する規定がないが、入札の結果見積価格に達しないときには常に再公売の手続を要することは適当でないから、当初入札の見積価格のまま直ちに再度の入札をすることを認め、換価の機会を増加させるべきである。

6 (略)

三 その他の換価手続

1 (略)

2 随意契約

現行制度においては、公益上必要があるとき、見積価格が僅少で公売費用に不足するとき及び公売に付したが見積価格以上の買受希望者がいないときに限り、随意契約により売却することができるかとされているが、上記の場合のほか、市価又は取引相場がある等客観的に売却価格の明らかなものについては、随意契約により売却できることとすべきである。

なお、公売に付したが見積価格以上の買受希望者がいないため、随意契約による売却する場合において、その見積価格を従前の公売における見積価格によりも低減することは適当でないから、その見積価格は、直前の公売における見積価格を下つてはならないことを明らかにすべきである。

3・4 (略)

5 売却方法の合理化

売却方法の合理化を図るため、随意契約の方法によることができる場合には、不動産等について一定の不動産業者にその売却の仲介を委託することができるものとし、動産については正札を付して売却することができることとする等の措置を構すべきである。

公売通知は、答申で法制化が掲げられ、随意契約による売却の通知ともに国税徴収法に規定された。その一方で、随意契約による売却の公告制度は、公売公告が既に法制化されているため議論とならなかったのか答申に掲げられず、法制化もされなかった。

見積価格は、「見積価額」へと名称が改められたが、制度に変更はない。見積価額が公売公告事項とされていない理由として、公告後に相当の自主納付が見込まれることがあげられているが、現状では、自主納付の可能性は低いことから、原則として、公売公告事項としても問題はない。

再度入札について答申に掲げられており、公売の連続的な実施の手続について簡素・合理化を指向していると評価できる。また、入札と競り売りが別々の規定になっているため、入札に付しても買受申込みがない場合に再度競り売りを可能とする規定にはなっていないと考えられる。

随意契約については、答申に従い、取引所の相場がある財産をその日の相場で売却する場合が認められた一方で、見積価格が僅少で公売費用に不足する場合の随意契約は廃止された。その理由は定かでないが、要件が極めて限定的で、ほとんどの場合、無益な差押えの禁止（国税徴収法 48 条 2 項）に該当すると考えられたからであろう。少額な財産についての随意契約については、インターネット公売の実施により、公売と随意契約による売却とで手続的な事務負担の面であまり違いはないと考えられるので、再度導入する必要はないと考える。

また、随意契約による売却は、答申では合理的な実施を指向していたにもかかわらず、実務上、農地等を広告随契に付す場合に活用される程度となっており、こうした現状は、答申の理念にも反するものである。

国税徴収法の全文改正後は、昭和 43 年に公売事務提要が「換価事務提要」¹⁵⁷に、昭和 55 年に見積価格評定基準が「公売財産評価事務提要」に改定され、現在の実務はこれらによって実施されている。

第 4 節 沿革的考察からの示唆

前節まで明治維新前後から公売に関して沿革をみてきたが、沿革的には、全体として慎

¹⁵⁷ 昭和 43 年 10 月 18 日徴徴 2-28「換価事務提要の制定について」（国税庁長官通達）。その後、平成 20 年 6 月 13 日に全文改正がされている。

重な手続になってきているようにみえる。ただ、答申が合理性を指向している場合でも過度に慎重性を求めているものもある。平成 19 年の国税徴収法改正により、一部の手続について見直しがされたが、依然として、手続の簡素・合理化を図るべきものがある。

こうして全体を通してみると、公売の原則や最低価額の制度など全体として非常に良い制度になっていると評価できる。ただし、個別的にみると、改善の余地があり、ここで改善につながる点を以下述べていく。

- ① 公告と通知は、かつて公売通知が法律上の手続ではなかったことを考えると、その反対に、公告が重視されていたことが分かる。前章でみたとおり、民事執行においても公告が重視されている。公告を含めた情報の公開（公売広報の充実）は、買受希望者の利便性の向上につながる。現在、随意契約による売却には、買受申込みがない場合に実施するときを含め、公告制度が設けられておらず、個別に買受勧奨をしなければ、新たな買受希望者が現れる可能性は低い。買受申込みがない場合に実施する随意契約は、昭和 25 年に創設されたが、それ以前は、随意契約で買受希望者を広く募る必要性が低かったため、昭和 25 年当時も公告制度が設けられなかったのであろう。
- ② 公売の方法は、現在、入札と競り売りとに分けられているが、明治初期まで「糶（糶）増」のような両者の混合的な手続があり、両者の区別は本質的なものではない。両者を区別したことにより、いずれかの方法にしか認められない制度（競り売り人への委託等）が生じており、公売の方法について根本的に見直すことで改善が図られる。
- ③ 随意契約による売却は、買受申込みがない場合の実施要件が二回の公売とされているが、沿革をみても、二回との要件に妥当性はなく、答申における合理化の方向性の理念に反するものであり、見直しが必要である。
- ④ 旧国税滞納処分法の下では、公売→予定価格の低減→再公売→政府買上げといった売却のサイクルがあった。手続の簡素・合理化を全体的に図った上で、買受申込みがない可能性を考慮して、随意契約による売却の実施のほか、見積価額の変更、売却見込みのない場合の差押解除を含めて、公売を連続的に実施していくことが適当である。

第5章 公売促進に向けた提言

第1節 公売促進に向けた改善策

公売促進に向けた改善策について、現状理解を通じて課題を整理した上で、民事執行との比較考察及び公売の沿革的考察を通じて考えてきたが、本章では、更に経済理論などの別の観点からも含めて、その理論的妥当性を検証していきたい。本節では、改善策の全体像について国税徴収法の規定に沿って説明した上で、主だった改善策について、現状の課題（改善の必要性）、改善の方向性、理論的妥当性の根拠について論究することとする。

1 改善策の全体像

改善策の全体像としては、

- ① 制度面では、差押財産の換価は「公売」とする、公売の種類は「競争公売」と「特別公売」（国による買入れを含む。）とする、競争公売の方法は「一回投票方式」と「順次競り上げ方式」とする、これに併せて公告や通知に関する手続を整備する、
 - ② 執行面では、見積価額に関して、その決定・変更の際に一層の適正化を図る、その算出過程を公開する、
- ことである。以下、具体的に国税徴収法の規定に沿って述べていく。

○ 国税徴収法第五章第三節《差押財産の換価》

第三節《差押財産の換価》のうち第二款《公売》と第三款《随意契約による売却》と一つの款として、単に《公売》とする。

○ 国税徴収法 94 条《公売》

公売について、その方法ではなく、その種類を規定することとし、①現在の公売に代えて「競争公売（競争売却）」、②現在の随意契約による売却に代えて「特別公売（特別売却）」、③国による買入れ、の三種類とする。競争公売を原則、特別公売を例外と位置づけ、国による買入れは特別公売の例外とする。

○ 国税徴収法 95 条《公売公告》・99 条《見積価額の公告等》

公売公告と見積価額公告は、現在、別々の条項になっているが、実務上は同時に行うことが多いので、見積価額は原則として公売公告事項とし、現行のと通りの例外規定を設ける。特別公売についても公告を行うことを原則とし、競争公売と特別公売を連続的に実施

する場合には、最初の競争公売の際に併せて公告して差し支えないこととする。

実務上、財産の評価額の多寡等必要に応じて、見積価額（評価額）の算出過程について公売情報として公開することとする。

○ 国税徴収法 96 条《公売の通知》

競争公売と特別公売を連続的に実施する場合には、特別公売の通知は、競争公売の際に行う通知にその旨を記載すれば足りることとする。

○ 国税徴収法 98 条《見積価額の決定》

平成 26 年度税制改正により法改正がされたが、実務上は、改正の趣旨を踏まえ、従来にも増して、公売財産を早期かつ確実に売却できるよう適正な評価を行って、適正に見積価額の決定（変更）を行う。特に、市場性の低い財産については、確実に市場性減価を行うこととする。

○ 国税徴収法 101 条《入札及び開札》・103 条《せり売》

競争公売の方法は、現在の入札と競り売りを改めて、①入札に代えて「一回投票方式」、②競り売りに代えて「順次競り上げ方式」とする。入札にだけ入札書の記載事項や変更等の禁止があるので、両方の方式の定義において平仄をとる必要がある。競り売りの場合にだけ認められている競り売り人への委託について、いずれの方式でも可能とする。

○ 国税徴収法 102 条《再度入札》（103 条 3 項《再度競り売り》）

再度入札・再度競り売りを「再度公売」に統合し、再度公売の際には当初の競争公売の方法を変更することを可能とする。

○ 国税徴収法 104 条の 2《次順位買受申込者等の決定》・105 条《複数落札入札制による最高価申込者の決定》

これらの制度は、現在入札の方法による場合にだけ認められているので、いずれの競争公売の方法による場合でも可能とする。

○ 国税徴収法 107 条《再公売》

公売と再公売の差異は、再公売の際の特例があるかどうかだけであるので、その特例である公売公告期間の短縮、公売通知の省略及び見積価額の変更については、各条項（95・96・98 条）に定めて、本条を廃止する。

○ 国税徴収法 109 条《随意契約による売却》

随意契約による売却に代えて「特別公売（特別売却）」とし、買受申込みがない場合の実施要件を緩和し、事前に競争公売に一回付した後であれば認めることとする。

なお、公告制度を設け、競争公売に続いて連続的に特別公売を実施する場合には、公売公告・公売通知に関して最初の競争公売の際に併せて行うこととする。また、正札売却は、公告制度を設けることで動産に限定して規定する必要性がなくなり、広告随契と統合する。

2 随意契約による売却の再構成

○ 現状の課題（改善の必要性）

買受申込みがない場合に実施する随意契約による売却は、実務上、一度は再公売を行うなど実施に至るまで少なくとも二回は公売手続を踏む必要があるが、法律上、明確にこのような制限はない。手続に関しては、公売に準じた通知に関する規定はあるが、公告については規定がない。直近の公売の見積価額を低減することも認められていない。このような状態で随意契約による売却を実施しても、個別に買受勧奨をしなければ、新たに買受希望者が現れる可能性は低い。

また、随意契約による売却のうち正札売却は、動産に限定されている。

こうした制約があるために、農地等について広告随契に付す場合に実施する程度で、随意契約による売却は、あまり活用されない制度となっている。

随意契約は、その語彙から公正性に疑念を持たれるようなイメージがあるため、無用な誤解や批判をおそれて、この制度を活用していないようにも思える。

○ 改善の方向性

差押財産の換価（狭義）は、現在の公売と随意契約による売却（国による買入れを含む。）とを合わせて単に「公売」とし、「公売」の方法は、引き続き、競争性が確保される「競争公売」（従来の公売）を中心に位置づけた上で、随意契約による売却は、「特別公売」に改め、一般（通常）の公売に対して特別な公売として位置づける。なお、国による買入れは、引き続き、特別公売の例外的な位置づけとする。

特別公売は、原則として、公売公告に準じた公告を行い、買受希望者を広く募ることができるようにし、また、一番先に買受申込みをした者に売却することとする（早い者勝ち）。これに伴い、正札売却に関する規定（国税徴収法 109 条 3 項）は、公告制度を設けることにより、動産に限定して規定する必要性がなくなり、広告随契で行っている「広告」が「公告」になる。

特別公売の要件は、随意契約による売却と基本的に同様とするが、買受申込みがない場合に実施する特別公売は、事前に競争公売に一回付した後であれば認めることとする。

なお、再公売に関する規定（国税徴収法 107 条）は、手続の簡素・合理化に係る部分を一般の公売手続に定めて、独立した規定を設けない。

こうした改善によって、公売が繰り返されて事務負担となることが少なくなるので、手続の簡素・合理化が図られるとともに、公告制度の創設は買受希望者の利便性の向上につながる。

○ 理論的妥当性の根拠

随意契約による売却に相当する民事執行の制度として「特別売却」があり、入札及び競り売りといった通常の競売の補的な売却方法として位置づけられている。不動産については、広告随契とほぼ同じ要件により行われている（民事執行規則 51 条 1 項）が、事前に差押債権者の意見を聴取するとされている（同条 2 項）ものの、少なくとも入札手続を一回でも踏んでいれば特別売却を実施することができる。動産についても、特別売却が認められているが、一回も入札等の手続を経ずして行うことができ、簡易・迅速な売却が可能となっている。

沿革的にみると、昭和 34 年の国税徴収法の全文改正前は、再公売と随意契約による売却との選択は執行機関の裁量として、一回でも公売の手続を踏んでいれば認められており、法解釈の変更で足りるとも考えられる。ただし、全文改正前は、再公売の規定が勅令（旧国税徴収法施行規則 26 条）であったのに対して、現在、国税徴収法 107 条に規定されていることからすると、法改正によって明確化を図ることが適当と考えられる。

なお、随意契約による売却の名称を変更することにより、手続の公正性に対する疑念が払拭され、公告制度を設けることで公正性の確保につながる。

3 入札と競り売りの再構成

○ 現状の課題（改善の必要性）

現在、国税庁において実施しているインターネット公売は、民間のオークションサイトを利用した「電子競り売り」として実施し、多くの買受希望者が公売に参加するようになっている。このように競り売りとして実施できるのは、国税徴収法が、競り売り人への委託を認めているからである（同法 103 条 2 項）。

一方、入札については、情報通信技術利用法の制定により、法律上、電子入札が可能となったものの、電子的に入札書を提出する場合であっても、提出先は徴収職員に変わりはない（国税徴収法 101 条 1 項）ので、電子入札に関する国税庁のシステムを整備する必要

があるため、直ちに「電子入札」を行うことはできない。

公売財産を高価・有利に売却するためには、様々な方法により公売を実施できるようにしておく必要がある。特に、公売実績が顕著な民間のオークションサイトを利用したインターネット公売において、電子競り売りだけでなく、電子入札による方法も実施できるようにすべきである。

また、次順位買受申込者の制度は、不動産等について入札による方法による場合にだけに認められている（国税徴収法 104 条の 2）。競り売りでは、一般的に次順位の者及びその金額を把握することが現実的に困難であるが、電子競り売りであれば問題はない。

なお、「入札」と「競り売り」の用語について、入札は買受申込者からみた立場、競り売りが執行機関からみた立場の表現となっている。

○ 改善の方向性

競争公売における買受申込みの方法は、自己の買受申込価額を他人が知り得るかどうかの違いを重視し、買受申込回数の制限をも考慮して、次のように入札と競り売りを再構成する。

従来の入札は「一回投票方式」とし、自己の買受申込価額は公開されない（他人が知り得ない）、買受申込みは一回限りとする。従来の競り売りは「順次競り上げ方式」とし、自己の買受申込価額は公開される（他人が知り得る）、買受申込み回数に制限を設けなが、途中時点の最高額を上回っていることとする。期間入札・期日入札等に相当する方式として、「期間一回投票方式」、「期日一回投票方式」、「期間順次競り上げ方式」、「期日順次競り上げ方式」を設け、インターネット公売は、期間順次競り上げ方式（現行のインターネット公売）又は期間一回投票方式により実施する。

その上で、いずれの方法による場合にも、次順位の者を適切に把握することができる場合には、次順位買受申込者を決定しても差し支えないこととする。

こうした改善によって、公売の方法が多様化するので、買受希望者の利便性の向上につながる。

○ 理論的妥当性の根拠

入札と競り売りとは、少なくとも江戸時代や明治維新直後には「糶（糶）増」が行われていたように、沿革的には厳格に手続に差異があるわけではなく、両者の区別は本質的なものではない。

入札と競り売りの違いは、従来は、買受申込みを紙ベースで行うかどうかという点が重

視されていたが、ネットオークションの普及により、電子的に買受申込みを行う場合、紙ベースによるか否かの意義はほとんどなくなっている。それよりむしろ、自己の買受申込価額（途中時点の最高額）を他人が知り得る状態にあるのかどうかによって買受申込者の行動が異なるので、こうした点を重視して、再構成すべきである。

入札と競り売りの本質について、経済理論上のオークションに関する研究を基に少し考える。オークション理論で最も重要な定理の一つとして、収入等価定理（Revenue Equivalence Theorem）がある。この定理は、一定の条件の下では、オークションの方式にかかわらず、オークションの売り手の期待収入が同じになるというものである¹⁵⁸。その定理を基に、理論上の買い手の行動について簡単にいって説明すると、「競り売り」に当たる競り上げ型（English Auction）では、他の買い手の行動に左右されないが、「入札」に当たる第一価格入札型（First Price Sealed Bid Auction）では、他の買い手の行動を予測して買受申込価額を決めることになる¹⁵⁹。つまり、入札は、他の買い手がどのような買受申込価額をするかは知らないことが前提であって、この前提が入札と競り売りの本質として重要なのである。

米国の滞納処分における公売について定めた内国歳入法典 6335 条《Sale of seized property（差押財産の換価）》(e) (2) 《Additional rules applicable to sale（公売に関して適用される特別な規則）》には、財務長官が定める規則において規定すべき事項の一つに次の事項が定められている。

(A) That the sale shall not be conducted in any manner other than—

- (i) by public auction, or
- (ii) by public sale under sealed bids.

(A) 公売は、次の方法以外のいかなる方法でも実行されてはならないこと

- (i) 公的オークション（競り売り）によること。あるいは
- (ii) 非公開（封印）入札の下での公的売却によること。

ここで注目すべきは、「sealed」である。単に一例にすぎないが、「bids（買受申込み）」に関する情報が公開されないことに着目した定義規定である。

¹⁵⁸ この定理を提唱したウィリアム・ヴィッカレーは、1995年にノーベル経済学賞を受賞している。

¹⁵⁹ 山本・オークション 261～263 頁参照

4 公売の連続的实施

○ 現状の課題（改善の必要性）

再公売を実施する場合又は再公売後に随意契約による売却を実施する場合には、その都度、滞納者等に対して公売通知等を送付する必要があるが、その売却の期日が、直前の公売期日又は直前の随意契約による売却の期日から 10 日以内に行われるときは、その通知を要しないとされる（国税徴収法 109 条 4 項・107 条 3 項）。

そこで、公売に付しても買受申込みがない可能性を考慮して、当初の公売（現行の解釈・運用上は、再公売）に付する際に、当該公売で買受申込みがない場合に直ちに随意契約による売却（広告随契又は正札売却）を実施すること（条件付随意契約による売却）をあらかじめ決定しておくといった方法が採りうる。これにより再公売の際などの通知を省略することができる。こうした公売の連続的实施は、法改正を行うことなく、直ちに実務的な対応ができるのである。

しかしながら、前記のとおり公売公告に準じた公告がないために、買受希望者に対して公売情報を提供する法的な手続がないほか、通知を省略する点において疑義がないわけではない。すなわち、買受申込みがない場合に公売を繰り返したときに、滞納者への通知が全く行われないこととなり、納税者の権利・利益の保護の観点から疑義があるのである。

実務上、買受申込みがない場合、しばらく期間を置いてから公売を実施しているので、通知等を省略する再公売は多くない。

また、直前の公売が期間入札又は期間競り売り（インターネット公売）による場合における直前の公売期日は、入札期間又は競り売り期間の始期に属する日とされている（国税徴収法基本通達 107 条関係 3）ので、この場合において入札期間等の長期に及ぶときは、通知の不要の特例を適用することができない。

○ 改善の方向性

競争公売の実施とともに、その競争公売に買受申込みがないことを条件に実施する特別公売（条件付特別公売）を可能として、競争公売と特別公売を連続的に実施する。その場合、特別公売に関する公告や通知は、競争公売に併せて行うことを可能とする。（競争公売の通知に条件付特別公売を行う旨付記する等の様式を整備する。）。また、特別公売に改善する際に新設する公告についても、競争公売と特別公売を併せて行うことを可能とする。

これにより、現在の再公売と広告随契を連続的に実施ができるようになり、通知や公告

の手續の簡素・合理化にもつながる。

○ 理論的妥当性の根拠

民事執行では、執行裁判所は、期間入札の実施とともに、あらかじめその期間入札で適法な買受申出がないときに特別売却（条件付特別売却）を実施することを決定した上で、期間入札と特別売却を併せて債務者等に通知しており、期間入札と特別売却を連続的に実施している。

5 見積価額の適正化

○ 現状の課題（改善の必要性）

見積価額は、公売財産の売却価額の最低額としての機能を有するため、これが著しく低廉となった場合、納税者の権利・利益を害するおそれがあるが、現在は、徴収担当職員が公売財産の評価に当たり慎重を期する余り高めに設定される傾向がある。この結果、公売財産が早期に売却できずに公売を繰り返し、中には、売却できず最終的に差押えを解除することになる事案もある。

見積価額の考え方や公売財産の評価の考慮事情などについては、通達に明記されただけでなく、平成 26 年度税制改正より国税徴収法が改正されて、公売財産の評価の考慮事情が法律上明確となった。この機に、見積価額の適正化になお一層取り組んでいく必要がある。特に、今回、売却見込みのない場合の差押解除が国税徴収法に規定されたことは、公売事案の整理促進を図りやすい環境が整備されたと評価できる。

しかしながら、現実には、市場性が低い公売財産は少なくなく、こうした財産について取引事例比較法をそのまま適用して評価を行っても、市場性減価を的確に評価額に反映できないおそれがある。この問題は、不動産鑑定評価士等に評価を依頼したとしても起こりうる。ただし、実際にどの程度の市場性減価を行うべきかについては、公売財産に個別性がある以上容易に判断できない。

なお、不動産を中心に公売財産の評価には、取引事例の収集など多くの事務負担を要している。また、実際の取引事例を活用した場合、評価額の算出過程を公開した場合に、プライバシーに配慮する必要がある。

○ 改善の方向性

見積価額の決定に当たっては、公売特殊性減価だけでなく、市場性減価を適切に行うことは言を俟たないが、資料収集や取引事例比較法の課題など評価上の限界があることを踏

まえ、当初の見積価額の決定では、ある程度高めに設定してもやむを得ない。ただし、そうした場合に公売に付しても買受申込みがない場合には、その事実をもって確実に市場性減価を行って、見積価額の変更を行うこととする。

こうした基本的なスタンスの下、例えば、当面の間、市場性減価の割合としては、

- ① 当初の見積価額の決定においては、その財産を通常取引で売却とした場合に見込まれる市場滞留期間一年間当たりにつき 20%の減価を行う、
- ② 見積価額の変更においては、買受申込みがなかった公売の回数一回当たりにつき 10%の減価を行う、

ことを基本とし、市場性が低い場合や地価が下落傾向になる場合には、更にこの割合を大きくするなど、ある程度、減価割合を明確にしていく。そして、こうした取組を重ねながら、それでも売却率が向上しない場合には、更に減価率を大きくする。

見積価額の決定に当たっては、財産の評価額の多寡や種類に応じて評価の精度を考慮することを基本とし、全体として、公売財産の評価を簡略なものにしていき、不動産の評価では、公示価格等を規準とすることで足りることとし、評価額が低額の財産については簡易な評価により行う。

○ 理論的妥当性の根拠

減価率（割引率）は、①売却した場合に得られると見込まれる売却収入、②売却までに要すると見込まれる期間、③売却できるかどうかの不確実性などリスクプレミアムを加味した利率、を基に求めることが理論的であるが、個々のリスクを積み上げて求めることは困難である。

競売不動産の評価の際に適用している市場性修正については、長年にわたる実証的なデータ・経験値から妥当性を確保できており、これを参考しつつ、公売財産の評価を行うことが必要である。競売不動産の評価では、市場性の低い物件を対象に概ね 30%を限度として、複数の減価要因がある場合には 30%を超える場合があり、また、買受申出がなかった場合において売却基準価額を変更するときは、20～30%の減価をしているようである。

本来であれば、公売財産は競売不動産に比して相対的に市場性が低い等の理由から、減価率は大きくすべきであろうが、競売市場のように実証的なデータ・経験値が少ないので、当面の間、上記の割合として、売却率が 70%程度になるまで徐々に引き上げていく。

経済学のオークション理論における留保価格（Reservation Price）は、公売財産の見積価額や競売不動産の買受可能価額に相当し、その金額を下回る場合、売り手はその財産を

売却しないとする価格であって、オークションの開始価格ともなる。オークション理論では、この留保価格について最適なものを求める評価手続に時間をかけるよりも、むしろ可能な限り多くの買い手をひきつけるためには、比較的低い開始価格に設定する必要がある、オークションで売り手が最高の価格を引き出すには何より競争が重要であると考えられている¹⁶⁰。見積価額の決定・変更に関して、精緻な公売財産の評価を行おうとしても、事務負担が増えるだけであって、それよりむしろ、ある程度減価率を明確にするなど、公売財産の評価を簡略なものにしていくことがオークション理論からも妥当する考え方である。

なお、競売不動産の評価における更地に関しては、公示価格等からの規準によって評価額を求めており、実際の取引事例を使用しないことによるプライバシーへの配慮や手続の簡素・合理化の要請にも応えるものである。

第2節 結びにかえて

本稿は、公売財産の売却促進と公売事案の整理促進の二つの意味での「公売の促進」に向けて、主に法的観点からとらえた現状理解、不動産競売を中心に民事執行との比較考察、公売の沿革的考察を通じて改善策を検討してきた。その結果、前節まで論究してきたように、制度面・執行面の両面から具体的な改善策をまとめることができた。これらの改善策について、公売全体の流れに沿って総合的にとらえると、公売に付しても買受申込みがない可能性をも考慮した、公売財産の円滑な「売却サイクル」が構築できる。

近年、インターネット公売の開始など、公売の方法は多様化し、公売にいわば「横の広がり」ができてきており、本稿の提言の中にも、入札と競り売りの再構成によりインターネット公売の方法にも更なる広がりが出てくる。

一方、公売財産には市場性の低い財産が少なくなく、一回の公売で直ちに売却できる可能性は高くない。そうしたとき、公売に付しても買受申込みがない可能性を考慮した上で、次の方策まで視野に入れて、当初の公売を実施すべきである。この場合においては、手続の簡素・合理化も図っていくことが特に重要であり、本稿の大きな目的でもある。

本稿で論究した改善策を基に「売却サイクル」の例を述べると、①見積価額の決定→②競争公売（期日一回投票方式）→③見積価額の変更→④競争公売（期間一回投票方式）→⑤特別公売（条件付特別公売）→⑥見積価額の変更→⑦競争公売（期間順次競り上げ方式）

¹⁶⁰ ケン・スティグリッツ編 川越敏司ほか訳『オークションの人間行動学』128頁（日経B P社、2008）参照

→⑧売却見込みのない場合の差押解除、といったサイクルが考えられる。このように、円滑な売却サイクルを構築することにより、公売に「縦の広がり」もできてくる。

本稿で論究した改善策が実現すれば、公売に縦・横の広がりができ、かつ手続の簡素・合理化及び買受希望者の利便性の向上が図られた公売を実施でき、その結果、公売の促進が図られると期待できる。

ところで、公売は、オークションの一種であり、オークションは、公共工事の調達、生鮮食料品市場のセリ、美術品のオークションなど様々な分野で行われている。近年は、ネットオークションの普及に伴い、一般の方にとっても身近なものとなっている。そして、オークションは、様々な分野での研究がされており、特に、経済学のオークション理論は、新古典派経済学にはない、合理的行動では説明できない人間（ホモ・サピエンス）が登場する行動経済学とともに発展してきている。また、沿革的には、西洋では、古代バビロニアに淵源がみられ¹⁶¹、我が国でも、少なくとも江戸時代には、大阪・堂島の米市場など様々な分野で盛んに行われていた。さらに、比較法的にも、租税徴収制度は、明治時代に西欧の法制の影響を受け、また、米国のIRS（内国歳入庁）のホームページ¹⁶²には、我が国と同様に、公売物件の広報をしているなど、比較法的にも興味深い。このようにオークションの研究対象は学際的な広がりがあり、本稿では、民事執行との比較と若干の沿革に触れた程度で、十分な考察が行えなかったが、又機会があれば、学際的な考察をしてみたい。

最後に、本稿で論究した公売促進に向けた提言は、公売制度の抜本的な見直しにつながるもので、その実現には容易ならざる課題があろうが、全体的な方向性に誤りはないと確信しており、本稿が公売促進の一助になることを願ってやまない。そうはいっても、本稿には十分に考察もせず思慮に欠ける箇所が数多あるのではないかと思料する。読者諸賢のご海容をお願いするとともに、本稿に対する忌憚のないご批判・ご叱正を賜れば幸甚である。

なお、本稿における意見にわたる部分は、あくまで筆者の私見であることをお断りしておく。

¹⁶¹ 松平千秋訳『ヘロドトス 歴史（上）』146・147頁（岩波書店、1971）参照

¹⁶² <http://www.treasury.gov/auctions/IRS/index.html>

主要参考文献（凡例を兼ねて）

【滞納処分関係】

- 浅田・講座(2) 浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座 第2巻 一般徴収手続』（ぎょうせい、改訂版、平11）
- 石川＝山本・取組 石川紀＝山本茂「国税の公売に対する最近の取組」ファイナンス 499号 37頁以下（2007）
- 石川＝山本・ネット 石川紀＝山本茂「国税徴収法によるインターネット公売の法的な枠組み」商事法務 1803号 15頁以下（平19）
- 内田・民法 内田貴『民法2（債権各論）』（東京大学出版会、3版、2011）
- 山本・オークション 山本茂「公売財産の見積価額に関する経済理論的考察（オークション理論からのアプローチ）」第32回日税研究賞入選論文集 255頁以下（平21）
- 山本・一考察 山本茂「公売財産の見積価額に関する一考察」（税務大学校研究科論文、平12）
- 柚木・民法 柚木馨ほか編『新版注釈民法(14)』（有斐閣、平5）
- 吉国・精解 吉国二郎ほか『国税徴収法精解』（大蔵財務協会、17版、平21）

【民事執行関係】

- 香川・執行法(3)(4) 香川保一監修『注釈民事執行法（第3・4巻）』（金融財政事情研究会、昭58）
- 協議要録 最高裁判所事務総局『民事執行事件に関する協議要録』民事裁判資料第158号（昭60）
- 競売評価 全国競売評価ネットワーク監修『競売不動産評価の理論と実務』（金融財政事情研究会、平18）
- 執行実務(上)(下) 東京地方裁判所民事執行センター実務研究会『民事執行の実務－不動産執行編（上）（下）』（金融財政事情研究会、3版、平24）
- 鈴木・執行法(3) 鈴木忠一＝三ヶ月章『注解民事執行法(3)』（第一法規出版、昭59）
- 中野・執行法 中野貞一郎『民事執行法』（青林書院、増補新訂6版、2010）
- 不動産執行(上)(下) 東京地裁民事執行実務研究会『改訂 不動産執行の理論と実務（上）（下）』（法曹会、平11）
- 山崎・競売 山崎恒「裁判所から見た不動産競売」東京弁護士会弁護士研修委員会『不動産競売にからむ諸問題』（商事法務研究会、平11）

【沿革関係】

- 伊藤・債権 伊藤孝夫「債権の強制的実現と公権力－「年貢未進」・強制執行・租税滞納処分－」京都大学日本法史研究会編『法と国制の史的考察』（信山社出版、1995）
- 植松・公売 植松守雄「公売事務の改善について－最近の滞納整理の諸問題（七）－」財政 19巻 10号 39頁以下（昭29）
- 岡田・精解 岡田直策『最新国税徴収法精解』（森山書店、増補版、昭10）
- 北村・徴収 北村三郎『實例註釋 国税徴収手続』（日本印刷製本、4版、大4）
- 杉山・精解 杉山宗六著『国税徴収法精解』515頁（森山書店、昭27）
- 瀧川・身代限 瀧川叡一「明治初期の身代限法制」『明治初期民事訴訟の研究－続・日本裁判制度史論考』（信山社、2000）
- 三ヶ月・統一理解 三ヶ月章「強制執行と滞納処分の統一的理解－新国税徴収法の評価と強制執行法の再検討－」『民事訴訟法研究第二巻』（有斐閣、昭37）
- 三ヶ月・ボアソナード 三ヶ月章「ボアソナードの財産差押草案における執行制度の基本構想」『民事訴訟法研究第六巻』（有斐閣、昭47）
- 民事要録 東京裁判所『民事要録 甲編』（明8）
- 明治財政史 明治財政史編纂会『明治財政史 第五巻』（丸善、明36）