

タイ破産法における 租税債権の取扱いとその優先順位

ソラアット ナパット*
出 雲 孝**

I はじめに

グローバル化が進む現在、開発途上国と呼ばれる国々の経済成長には目覚ましいものがある。ASEAN 諸国もその例に漏れず、10ヶ国の名目 GDP は2020年代半ばに日本のそれを上回るという予測も存在した¹。ところが、2020年からの世界的な新型コロナウイルス感染拡大により、アジアの新興国市場を中心に経済成長の見通しが下方修正された²。今後の見通しは不透明であるけれども、開発途上国におけるリスクマネジメントの課題が改めて浮き彫りになったことは否めない。

その中でもとりわけ注目を集めた事例として、2020年5月に起きたタイ国際航空の経営破綻が挙げられる。本件は会社更生手続の事案であるが、その根拠

* タイ王国立タマサート大学法学部准教授 博士（法学）

** 日本大学法学部准教授 Dr. jur.

1 三菱総合研究所「ASEAN 経済：『中進国の罟』の回避へ」『内外経済の中長期展望 2017-2030年度』71-74頁（2017年7月12日）74頁 <<https://www.mri.co.jp/news/press/20170712-01.html>>（2021年7月31日閲覧）

2 International Monetary Fund, *World Economic Outlook Update*, 27 July 2021 <<https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2021/07/27/world-economic-outlook-update-july-2021>> accessed 31 July 2021

法はタイ破産法であり、会社更生法という名称の法律ではなかったことに疑問を持たれた日本人研究者も多いのではないであろうか。タイでは、破産手続、会社更生手続、中小企業再生手続の3つが破産法の中にまとめて規定されており、タイ破産法90条の1から90条の90までが会社更生手続、90条の91から90条の128までが中小企業再生手続となっている。この規定の仕方からも分かるように、タイの倒産法制の整備は円滑に進んでいないのが現状である。

以上のような背景を踏まえた上で、本稿は、タイの破産手続における債権者の優先順位を、租税債権を中心に紹介する。海外への投資や現地企業との取引にあたっては、倒産時に自己の債権がどのような取扱いを受けるのかを把握しておく必要がある。タイ破産法における債権間の優先順位を紹介することは、日タイの円滑な経済交流に資するであろう。これが本稿の執筆動機である。特に租税債権については、契約当事者間の合意によってこれを調整することが困難であり、その取扱いは厳格な手続に服することになる。この点で日本法とタイ法との間にどのような相違点があるのかを知ることは、投資家や経営者のリスクマネジメントにとって有意義であろう。また、タイ破産法については日本からの法整備支援の準備が進んでおり、2018年12月20日には日本国法務省とタイ王国法務省執行局との共同セミナーが開催されている³。本研究がタイ破産法上の各種債権間の優先順位について分析・提案している内容も、その一助となることが期待される。

タイは仏暦を採用している国である。仏暦は西暦に543年を加算したものである。このため、判例の表記は仏暦が公式となる。タイの判例の表記方法は、その年の事件番号と仏暦とを組み合わせたものであり、例えば仏暦2564年（西暦2021年）の事件番号1に関する最高裁の判決は「1号2564年判決」となる。日本の判例の表記にあたって和暦を西暦に変換することがないように、本稿ではタイの判例の表記にあたって仏暦を西暦に変換することはしなかった。また、

3 法務省「タイ・バンコクにおいて倒産法制に関するセミナーを開催しました（令和元年12月20日）」<https://www.moj.go.jp/kokusai/kokusai06_00001.html>（2021年8月21日閲覧）。

タイの文献からの引用にあたっては、出版年を仏暦で表記した。時系列を比較する場合には、上記の点にご注意いただきたい。

Ⅱ タイ民商法における租税債権の地位

タイには民法典と商法典とを統一した民商法典が存在しており、両者を独立した2つの法典とする日本法とは大きな違いがある。もっとも、タイ民商法典の条文の多くは日本民法典から継受されたものであり⁴、英米法と日本法とを比較するときには生じるような根本的な法体系の相違があるわけではない。このことを前提とした上で、本章は先取特権に関して両法典を比較する。

日本民法306条は、一般の先取特権として、①共益費用の先取特権（同条1号）、②雇用関係の先取特権（同2号）、③葬式費用の先取特権（同3号）、④日用品供給の先取特権（同4号）の4種類を定めている。そして、一般の先取特権の順位は、同条各号に掲げられた順序に従う（日民329条1項）。これに対して、タイ民商法253条は、①共益費用の先取特権（同条1号）の後に、②葬式費用の先取特権（同2号）を置き、その次に③租税および雇用関係の先取特権（同3号）を、最後に④日用品供給の先取特権（同4号）を定めている。そして、これらの先取特権の順位は、同条各号に掲げられた順序に従う（タイ民商277条1項）。

したがって、日本民法とタイ民商法との間には、次の2点に違いがある。まず、葬式費用の先取特権と雇用関係の先取特権の順位が、日本民法とタイ民商法との間で逆になっている。日本民法では雇用関係の先取特権が第2順位、葬

4 平良「タイ・日本民商法比較」法学研究58巻7号124-106頁（慶應義塾大学法学研究会、1985年）、五十川直行「タイ民商法典に及ぼした日本民法典の影響——比較アジア民事法研究への展望」比較法研究57号123-127頁（比較法学会、1996年）、同「タイ民商法典の比較法的考察〈序説〉(1)日本民法典との歴史的関連性」法政研究62巻3・4号732-700頁（九州大学法政学会、1996年）、西澤希久男「タイ民商法典編纂史序説——不平等条約改正と法典編纂」名古屋大学法政論集177巻223-271頁（名古屋大学大学院法学研究科、1999年）。

式費用の先取特権が第3順位であるが、タイ民商法では葬式費用の先取特権が第2順位、雇用関係の先取特権が第3順位である。なぜタイにおいては葬式費用の先取特権が雇用関係の先取特権に優先するのか、という疑問が生じるが、その理由は両先取特権の根拠に求められる。すなわち、タイ民商法上の葬式費用の先取特権と雇用関係の先取特権とは、いずれも「人間性 (humanity)」や「道徳 (moral)」にもとづく先取特権であり⁵、社会政策的観点⁶が希薄である。道徳的観点から死者の葬儀が優先されることも妥当であろう。これに対して、日本民法では葬式費用の先取特権のみが人間性の尊重や国民道徳に依拠しており⁶、雇用関係の先取特権は、賃金の保護という社会政策的配慮⁷、および使用人の労働による債務者財産の保存・増加を根拠とする⁸。後者は共益性という観点から、葬式費用の先取特権に優先する説得的な理由となりうる。

2番目の相違点は租税債権の扱いである。タイ民商法には租税の先取特権が定められており、これが雇用関係の先取特権と並ぶ第3順位になっている。日本民法には租税の先取特権に関する規定がなく、関税、とん税および特別とん税以外の国税は、特別法上の一般先取特権として第1順位であり（国税徴収法8条、2条1号）、地方税等の地方団体の徴収金債権も同様である（地方税法14条、

5 モムラーチャーウォンセーニー・プラーモット『仏暦2477年民商法（仏暦2505年改正）法律行為と債権総論 2巻本〔第2版〕』第2巻（サツウェーンステイガーンピム出版、仏暦2520年）1086頁。

หม่อมราชวงศ์เสนีย์ ปราโมช, ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม 2 (ภาคจบบริบูรณ์) พุทธศักราช 2477 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2505 (พิมพ์ครั้งที่ 2, แสงสุทธิการพิมพ์ 2520) 1086.

6 柚木馨=高木多喜男『担保物権法（法律学全集）〔第3版〕』（有斐閣、1982年）54頁、道垣内弘人『担保物権法（現代民法III）〔第4版〕』（有斐閣、2017年）54頁。

7 我妻栄『新訂担保物権法（民法講義III）』（岩波書店、1971年）67頁および77頁、柚木=高木（前掲注6）50頁。

8 山野目章夫「倒産時賃金債権保護考」法学雑誌タートンヌマン5号1-18頁（tâtonnement 刊行会、2001年）2-3頁、今尾真「法定担保の在り方——留置権、不動産工事・保存の先取特権、雇人給料の先取特権を中心に」法律時報74巻8号43-47頁（日本評論社、2002年）46頁。

1条1項14号)⁹。したがって、租税債権がタイ民商法上第3順位の一般先取特権となっていることは、その優先順位を著しく下げるものであると言える。さらに、一般の先取特権が付与される範囲も限定されており、過去2年分の租税債権のみに先取特権性が認められる（タイ民商256条）。過去2年分の租税債権は、その租税債権が強制徴収された時点を基準として計算される¹⁰。タイ民商法学の権威であるプラーモットが挙げている例によれば、債務者が仏暦2476年に課税された租税を支払っていないとき、課税庁が仏暦2477年に督促を行って翌2478年に強制徴収が開始した場合は、強制徴収の日が基準日となる¹¹。

歴史的に見ると、仏暦2541年改正前タイ民商法253条においては、租税の先取特権が単独の3号、雇用関係の先取特権が4号、日用品供給の先取特権が5号であった¹²。しかし、仏暦2541年改正によって3号と4号とを統一し、租税債権と雇用関係の先取特権とを同順位とした。変更の理由は、同年に行われた労働者保護法の改正にあたって、同法11条が労働債権の優先順位を租税債権のそれと等しくしたからである¹³。これと並行して、それまで租税債権を労働債権より優先させていたタイ破産法130条1項も、仏暦2542年に改正された¹⁴。

なお、両者を同順位とした理由は詳らかでない。プラーモットによれば、雇用関係の先取特権は人間性や道徳にもとづく優先権であるけれども、租税の先取特権は国家の発展を目的とする優先権である¹⁵。したがって、債権の質的な

9 道垣内弘人〔編〕『新注釈民法(6)』（有斐閣，2019年）191頁〔今尾真〕。租税債権の優先劣後に関する歴史的変遷については、金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂，2017年）949-951頁を参照。

10 プラーモット（前掲注5）1093頁。

11 同上1093頁。

12 同上1086頁。

13 Office of the Council of State『民商法改正2541年法（第13巻）』253条リマークス <<https://www.krisdika.go.th/librarian/get?sysid=306590&ext=htm>>（2021年7月21日閲覧）

14 Office of the Council of State『破産法改正2542年法（第5巻）』130条リマークス <<https://www.krisdika.go.th/librarian/get?sysid=307285&ext=htm>>（2021年7月21日閲覧）

15 プラーモット（前掲注5）1087頁。

観点から同順位としたわけではないようである。

Ⅲ タイ破産法における租税債権の地位

1 タイ破産法に関する基本事項

タイ破産法はイギリス法を参考にしており、日本破産法とは基本的な制度設計が異なっている。タイにおける破産手続は、破産訴訟の提起（タイ破9条）、保全命令としての包括的処分禁止命令またはその仮命令（同19条以下）、第一回債権者集会における和解の機会の提供（同45条以下）、破産宣告（同61条）、破産宣告後の和解の機会の提供（同63条以下）、配当（同109条以下）、破産手続終結命令の順で進行する。本研究では、タイ破産法の予備知識として「破産管財官」「包括的処分禁止命令」「保全命令」の3つの用語について解説する¹⁶。

まず、破産管財官とは、法務省執行局に所属する国家公務員、またはその職務代行を依頼された者を意味する（タイ破6条）。日本の破産手続では弁護士の中から選任された破産管財人が主たる役割を果たすけれども¹⁷、タイにおいて民間の弁護士による破産管財は認められていないのが現状である。

次に、包括的処分禁止命令とは、破産手続開始の公告（タイ破28条）、債務者の出頭（同30条）、債権者集会の開催（同31条）などの基礎となる裁判所の命令であり（タイ破6条）、これによって債務者に対する新たな民事訴訟の提起が禁止される（同26条）。その効果からして、日本破産法上の破産手続開始決定に近い概念ではあるものの、いわゆる破産宣告とは異なる命令であり、包括的処分禁止命令は破産宣告よりも前に独立して発せられる。このような段階的な仕組みになっている理由は、強制和議に類似する制度（タイ破45条以下、63条以下）が残されており、債務者が包括的処分禁止命令を受けると破産宣告を受け

16 より詳細なタイ破産法の概要については、ソラアット・ナパット〔著〕、大村雅彦〔監修〕『タイ破産法概説 日本法との比較』（中央大学出版部、2021年）を参照していただきたい。

17 伊藤眞『破産法・民事再生法〔第4版〕』（有斐閣、2018年）203-205頁。

ることとは必ずしも一致しないからである。

最後に、保全命令とは、包括的処分禁止命令とその仮命令とを合わせた概念であり（タイ破6条）、債務者の管理処分権を破産管財官へ移転させる効果を持つ（同22条）。つまり、保全命令が発せられたときとは、包括的処分禁止命令またはその仮命令のいずれかが発せられたときを意味する。このような二義的な概念が設けられている理由は、包括的処分禁止命令またはその仮命令のいずれによっても適用される条文（同94条柱書、130条1項6号など）があり、それらの表記を簡略化するためである。

2 日本破産法における租税債権の取扱い

タイ破産法上の租税債権の取扱いと比較するため、日本破産法上のそれを先に概観しておく。日本破産法は租税債権を、財団債権、優先的破産債権または劣後的破産債権のいずれかに割り当てている¹⁸。

財団債権とは、「破産手続によらないで破産財団から随時弁済を受けることができる債権」（日破2条7号）であり、その他の破産債権に先立って配当によらずに弁済を受けられる（同151条）。財団債権は、日本破産法148条1項の規定にもとづく一般の財団債権と、それ以外の規定にもとづく特別の財団債権とに分かれる¹⁹。破産手続開始前の原因にもとづいて生じた租税等の請求権であって、破産手続開始当時、まだ納期限の到来していないものまたは納期限から1年を経過していないものは、一般の財団債権となる（同148条1項3号）。ただし、共助対象外国租税の請求権および日本破産法97条5号に掲げる請求権（加算税等）は除く（同148条1項3号第1かっこ書き）。また、破産手続開始後の原因にもとづいて生じた租税等の請求権のうち、破産財団の管理・換価にともなって発生するもの、例えば固定資産税、都市計画税、自動車税、消費税、登録免許税

18 米村忠司「複数の強制換価手続から配当を受ける場合の諸問題——特に抵当権の実行に対する交付要求について——」税務大学校論叢76号1-74頁（税務大学校，2013年）43-44頁。

19 伊藤（前掲注17）324頁。

も一般の財団債権となる（同条同項2号）²⁰。

優先的破産債権とは、一般の先取特権その他一般の優先権を持つ債権であり、財団債権には劣後するけれども、それ以外の破産債権には優先する（日破98条1項）。ただし、法律の規定にもとづいて劣後的破産債権または約定劣後債権に割り当てられるものを除く（同項かっこ書き）。日本法においては、国税および地方税に第1順位の優先権が付与されるので（国税徴収法8条，地方税法14条），国税および地方税が第1順位の優先的破産債権である²¹。

最後に、劣後的破産債権とは、一般の破産債権に遅れるものである（日破99条1項柱書）。一般の破産債権に100%の配当が行われることは稀であるから、劣後的破産債権と認定されることは、実質的に破産配当から除外されることを意味する²²。租税債権のうち、劣後的破産債権に該当するのは、租税等の請求権で、破産財団に関して破産手続開始後の原因にもとづいて生じるものである（同99条1項1号，97条4号）。もっとも、財団債権の箇所で見たとように、破産手続開始後の原因にもとづいて生じた租税等の請求権のうち、破産財団の管理・換価にともなって発生するものは一般の財団債権になるので、劣後的破産債権となる租税等の請求権は、「破産法人に対する予納法人税のうち、別除権の目的物である土地の別除権者に対する優先弁済部分を基礎とする土地重課税部分」²³のように、特殊なケースに限られる。

以上のように、日本破産法では、租税債権はその種類および発生時期に応じて、異なる取扱いを受けることになっている。その大部分は財団債権または優先的破産債権であり、その根拠は、「租税が国または地方公共団体の存立および活動の財政的裏付けとなるものであり、公平、かつ、確実に徴収」²⁴されなければならないことに求められる。なお、共助対象外国租税の請求権以外の租

20 同上326頁。

21 同上298頁。

22 同上298頁。

23 伊藤眞ほか『条解破産法〔第3版〕』（弘文堂，2020年）753頁。

24 伊藤（前掲注17）326頁。

税債権は免責の対象とならないので、財団債権、優先的破産債権または劣後的破産債権の区分にかかわらず、最終的に弁済を強いられる点では同一である（日破253条1項1号）。

3 タイ破産法における租税債権の取扱い

(1) タイ破産法における債権の区分

タイ破産法は、有担保債権（タイ破6条, 95条）、優先的破産債権（同130条1項1号乃至6号）、一般の破産債権（同7号）、劣後的破産債権（同130条の2）、破産者の配偶者が有する破産債権（同129条）の5種類を定める。以下、それぞれについて説明する。

「有担保債権者（secured creditor）」とは、「抵当権、質権または留置権にもとづいて債務者の財産に対する権利を有する債権者、または質権の性質を伴う先取特権を有する債権者をいう」（タイ破6条）。有担保債権者は破産手続によらずに自己の権利を行使することができるので（同95条本文）、日本破産法上の別除権者に類似する（日破2条9号, 65条1項）。債権者が有担保債権者として扱われるか否かは、破産訴訟の日を基準として判断される（3101号2558年判決）。

タイの有担保債権は、日本破産法上の別除権に類似しているけれども、次の2点で異なる。まず、日本の破産手続において、民事留置権は破産財団に対して無効となり（日破66条3項）、商事留置権は特別の先取特権に転化する（同条1項）。つまり、留置権者は別除権者ではない。これに対して、タイには統一的な民商法典があり、民事留置権と商事留置権との区別はなく、双方ともに有担保債権となって、破産手続外での権利行使が認められる。次に、日本破産法は特別の先取特権全般を別除権に含めるが（日破2条9号）、タイ破産法6条は「質権の性質を伴う先取特権」という特別な規定の仕方をしている。これは、タイ民商法266条の「不動産の賃貸人、または旅館、ホテルもしくは同様の施設の経営者は、質権者と同様に自己の先取特権を行使することができる。本法典の質権に関する規定をこれに準用する」という規定と関連している。質権に関する規定（タイ民商758条乃至769条）を準用するとは、目的物たる動産を自己

の権限において任意売却しうることを意味する²⁵。したがって、不動産賃貸借の先取特権（同259条1号）と旅館宿泊の先取特権（同条2号）のみが、有担保債権者に該当する²⁶。それ以外の特別の先取特権は、有担保債権者の資格を有さない²⁷。

次に、優先的破産債権について、日本破産法は、一般の先取特権その他一般の優先権を有する債権を優先的破産債権として定義しているけれども（日破98条1項）、タイ破産法にこのような包括的定義は見当たらず、債権の種類に応じて具体的な配当順位を定める方式を採用している（タイ破130条）。まず、債務者が死亡した場合における相続財産管理費用の請求権が第1順位である（同条1項1号）。続いて、破産管財官の財産管理費用の請求権が第2順位（同2号）、債務者の葬式代のうち、その社会的地位に相応する額の請求権が第3順位となる（同3号）。第4順位は、タイ破産法179条4号に規定された範囲での財産収集の手数料（同4号）、第5順位は、破産訴訟の原告債権者の手数料、および裁判所または管財官が関与を命じた弁護士費用の請求権である（同5号）。第6順位は、保全命令の6ヶ月前以内に弁済期が到来していた租税債権、および雇用関係の先取特権（タイ民商257条）ならびに労働者が保全命令前に取得した労働法上保護されるべき債権である（タイ破130条1項6号）。ここで租税債権の種類に区別はなく、破産法上の特別な優先権が一律に付与される（881号2517年判

25 プラーモット(前掲注5)1112頁。

26 プリーシャー・パーニットチャウォン『破産法概説』（ニティバンナガーン出版、仏暦2548年）20頁。

ปรีชา พานิชวงศ์, คำอธิบายกฎหมายลักษณะล้มละลาย (นิติบรรณการ 2548) 20.

27 ただし、この文理解釈については疑問も呈されている。というのも、不動産の先取特権（タイ民商273条以下）のように、登記を明確に有するものが有担保債権から除外されてよいのか、という問題があるからである。このため、不動産の先取特権は抵当権に類似するものとして保護されるという見解もある。ヴィンジャー・マッハータン『破産法概説〔第15版〕』（ニティバンナガーン出版、仏暦2559年）26-27頁を参照。

วิชา มหาคุณ, คำอธิบายกฎหมายล้มละลาย (พิมพ์ครั้งที่ 15, นิติบรรณการ 2559) 26-27.

決)²⁸。日本法のように租税債権の種類に応じて優先順位が変わることはない。以上に列挙されていない債権で、劣後的破産債権または配偶者の破産債権に該当しないものが、第7順位の一般破産債権となる（同7号）。

タイ破産法130条1項の配当順位は、民商法が定めた一般の先取特権の優先順位とは異なっている。というのも、タイ民商法上第1順位の一般先取特権である共益費用の先取特権は、相続財産の管理費用、破産管財官の財産管理費用、破産訴訟の原告債権者の裁判費用、および破産管財官または裁判所の命令によってこれに協力した弁護士報酬請求権に限定されており、それ以外のものは一般の破産債権に格下げされているからである。また、これらの共益費用間においても優先順位があること、葬式費用に関する先取特権が途中で割り込んでいることも、民商法との違いである。さらに、租税債権についてはタイ民商法256条が過去2年分に限って一般の先取特権を付与しているのに対して、タイ破産法は保全命令から6ヶ月前以内の部分に範囲を狭めている。保全命令から6ヶ月前よりも前の租税債権は、破産債権から除外されるわけではなく、一般の破産債権となる（881号2517年判決）²⁹。この点につき、民商法は一般法であり、破産法は特別法であるから、相互が矛盾している場合は破産法が優先するというのが同判例である。私見になるが、タイ方式は、破産訴訟の開始前後で債権の弁済に関する期待が大きく変動する危険を有しており、将来的には日本方式に移行することが望ましい。

劣後的破産債権は日本法のそれと類似の概念であるけれども、タイにおいて租税債権がこれに該当することはない。また、債務者の配偶者の債権が最も劣後するという点で、タイ破産法は日本破産法と異なっている。以上のことから、租税債権は、タイ破産法の文理解釈上、優先的破産債権または一般の破産債権のいずれかに割り振られる。しかし、タイではこれらと並んで、判例によって認められた特殊な優先権が存在する。本節(2)および(3)では、破産実務における

28 同上287頁。

29 同上288頁。

租税債権の取扱いを、判例にもとづいて概観する。

(2)保全命令前の原因によって生じた租税債権

租税債権は、保全命令前の原因によって生じた租税債権と、保全命令後の原因によって生じた租税債権とに大別される。保全命令とは包括的処分禁止命令またはその仮命令であるから（本稿第III章第1節を参照）、これらの命令のいずれかが発せられた前後で債権の取扱いに違いが生じる。本項では保全命令前の原因によって生じた租税債権をまず論じ、次項において保全命令後の原因によって生じた租税債権を扱う。

破産手続に参加して配当を希望する債権者は、保全命令の公告が行われてから2ヶ月以内に債権届出をしなければならない（タイ破91条1項）。租税債権についても例外ではない（4667号2549年判決）。タイ破産法において債権届出の対象となるのは、保全命令前の原因によって生じた債権のみである（タイ破94条柱書）。したがって、配当手続に参加することができる租税債権は、保全命令前の原因によって生じたものに限られる。この点、課税の原因が保全命令前に生じていればよく、債務者がこの原因を認識していることまでは要求されない（1826号2511年判決）。債務者が課税額について不服申立てを行い、保全命令後にこれを却下または棄却する決定が下された場合も、課税庁は債権届出が可能である（753号2526年判決）。同様に、追徴課税の猶予期間満了前に保全命令が発せられた場合であっても、課税庁は追徴課税の全額について債権届出をすることができる（4555号2539年判決）。

(3)保全命令後の原因によって生じた租税債権

ア 論点の整理

では、保全命令後の原因によって生じた租税債権は、どのような取扱いを受けるのであろうか。この点について、タイの学説および判例は錯綜している。保全命令後の租税債権の地位について争われた比較的古い判例（1055号2511年判決）によれば、保全命令後の原因によって生じた租税債権は、タイ破産法

130条1項6号の「保全命令から6ヶ月前以内」の租税債権に該当しており、優先的破産債権である。文理解釈に従う限り、保全命令後の原因によって生じた債権は債権届出の対象にならないはずであるが（タイ破94条柱書）、本判例は租税債権をその例外として債権届出を認めたものである。マッハーケンはこの判例に従っている³⁰。

けれども、パーニトチャウオンが批判しているように³¹、「保全命令から6ヶ月前以内」という文言が保全命令後の租税債権を含むと解することは不当であり、本判例はその後、維持されなかった。以下では、雇用関係にもとづく債権の判例展開と並行して、本判例が変更された過程を概観する。

イ 保全命令後の雇用関係にもとづく債権の取扱い

リーディングケースとなった4114号2528年判決によれば、保全命令後の原因によって生じた退職手当について、退職者は、破産管財官を相手方として民事訴訟を提起することができる。その後、本判例の射程は、雇用契約にもとづく賃金債権一般に拡張された（3405-3407号2554年判決）。保全命令後に賃金債権が発生する理由は、既存の雇用契約を終了させる効果が保全命令にはないからである（5523号2552年判決）。保全命令後の中途事業の完遂が債権者集会によって承認された場合（タイ破120条）、破産管財官は債務者の従業員に給料を支払う義務を負うので（8923-8927号2551年判決）、前掲3405-3407号2554年判決は結論として妥当な判決であろう。

ところが、理論的には大きな問題が残された。というのも、包括的処分禁止命令後の原因によって生じた債権については、民事訴訟が禁止される（タイ破26条）。包括的処分禁止命令の仮命令後、包括的処分禁止命令の前であれば、保全処分期間ではあるものの、破産管財官に対して民事訴訟を提起することに問題はない。しかし、前掲4114号2528年判決等は、そのような時的制限を設け

30 同上288頁。

31 パーニトチャウオン(前掲注26)399-400頁。

ておらず、包括的処分禁止命令後であっても民事訴訟は可能であると解した。そこで、このような条文との不整合につき、ティラグエーポンクンは、本判例の妥当性を労働者の救済に求めている。すなわち、包括的処分禁止命令後の原因によって生じた賃金債権は、債権届出の対象にならないので、破産管財官を訴える以外に支払を求める手段がないからである³²。

では、民事訴訟を提起したのみならず、そこで得た債務名義を用いて破産財団に対して請求や強制執行をかける場合は、どうであろうか。タイ破産法110条1項によれば、原告債権者が勝訴した場合であっても、保全命令前に執行手続が完了しなかった場合は、債務名義を破産管財官に対して対抗することができない。ところが、前掲3405-3407号2554年判決によれば、雇用関係にもとづく債権の場合、たとえ保全命令前に執行手続が完了していなくても、破産管財官はこれを随時弁済しなければならないとされた。つまり、タイ破産法には財団債権という概念が存在しないにもかかわらず、雇用関係にもとづく債権は財団債権に類似する取扱いを受けることになる。学説もこれに従っており、ティラグエーポンクンとクンギャウは、タイ破産法22条3号が定めた「債務者の財産にかかわる和解、仲裁、訴訟の提起または訴訟の防御を行う権限」という条文に根拠を求めている³³。しかし、賃金の支払はこれらのいずれにも該当しておらず、実体法の解釈としては疑問が残る。

むしろ次のように考える方が整合的であろう。前掲8923-8927号2551年判決によれば、債務者の中途事業の完遂が債権者集会によって承認された場合（タイ破120条1項）、破産管財官はその従業員給与を支払う義務を負う。保全命令から破産宣告までの間であっても、事業継続自体は適法であり、従業員の労

32 ガモン・ティラグエーポンクン『破産法と会社更生法〔第2版〕』（グルウンサヤム・プラブリッシン出版、仏暦2561年）128頁。

กมล วีระเวชพลกุล, กฎหมายล้มละลายและฟื้นฟูกิจการ (พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพมหานคร พับลิชชิ่ง 2561) 128.

33 同上128頁およびウアン・クンギャウ『破産法〔第16版〕』（グルウンサヤム・プラブリッシン出版、仏暦2562年）341頁。

เอื้อน ขุนแก้ว, กฎหมายล้มละลาย (พิมพ์ครั้งที่ 16, กรุงเทพมหานคร พับลิชชิ่ง 2562) 341.

働は破産財団の増加に寄与している。このことから、管財官による賃金の支払は、タイ破産法22条3号ではなく、同条1号の「債務者の財産を管理処分する権限、または債務者の中途の事業を完遂するために必要な行為を行う権限」に包摂することが妥当である。なぜなら、従業員の給与を支払うことは、中途の事業を完遂するために必要な行為であると言えるからである。

ウ 保全命令後の原因によって生じた租税債権への拡張

退職金債権に関する前掲4114号2528年判決の6年後、1047号2534年判決は、土地の賃貸人に課される「地域メンテナンス税 (local maintenance tax)」について、保全命令後の原因によって生じた部分は、破産管財官を相手方として民事訴訟を提起することができると判断した。なぜなら、保全命令後も賃貸借関係が維持されており、賃貸人である債務者に収益が生じている以上、これに応じて地域メンテナンス税を支払うことが租税の公平性から当然に要求されるからである。同年の5219号2534年判決は、課税庁が債務者に対して、保全命令後の原因によって生じた租税債権に関する民事訴訟を提起した場合、破産管財官に応訴義務があることを確認した。

さらに、保全命令後の原因によって生じた賃金債権に対する破産管財官の随時弁済義務を認めた前掲3405-3407号2554年判決の6年後、4275号2560年判決は、保全命令後の原因によって生じた租税債権に関しても、破産管財官は随時弁済しなければならないと判断した。この事案では、債務者法人が保全命令後も事業を継続しており、そこから収益を得ていたにもかかわらずその一部については納税の申告をせず、また他の一部については申告額が過少であった。ここでも租税の公平性からして、収益が生じている以上は、適時の納税義務があると解するのが妥当である。このように、労働債権に関する判例が租税債権にそのまま拡張されるかたちで判例変更が起こり、保全命令後の租税債権は随時弁済の対象となった。

しかし、これらの判例の解釈については学説間で争いがある。というのも、判例の理由づけは曖昧であり、特に4275号2560年判決においては、租税債権の

随時弁済を禁止する法令が存在しないという消極的な根拠しか引き合いに出されていないからである。クンギャウは、保全命令後の原因によって生じた租税債権をあくまでも配当の対象と捉えており、破産管財官が租税債権を弁済することは、債務者の税務面に関する管理費用、すなわちタイ破産法130条1項2号の財産管理費用（第2順位）であると解釈している³⁴。しかし、クンギャウの解釈は、破産管財官が配当手続によらずに随時弁済しうることを正当化できておらず、妥当ではない。

これに対して、ティラグェーポンクンによれば、タイ破産法22条3号は債務者の訴訟を管理する義務を破産管財官に課しており、保全命令後の原因によって生じた租税債権に関する弁済もこの義務にもとづくものである³⁵。けれども、訴訟管理は債務の弁済とは異なる別個の事務処理であり、同条文を引き合いに出すことには疑問が残る。

私見によれば、雇用関係にもとづく債権と同一の推論が当てはまるものと解するのが妥当である。すなわち、破産管財官は、タイ破産法22条1号の「債務者の財産を管理処分する権限、または債務者の中途の事業を完遂するのに必要な行為を行う権限」によって、破産財団から随時納税をすることができる。ティラグェーポンクンはタイ破産法22条3号が定める訴訟関連の権限を引き合いに出しているけれども、私見は納税を財産の管理処分そのものであると解しているところに違いがある。

残る問題は、破産管財官による破産手続中の納税が、破産財団の適切な管理処分であると言えるのか否か、また保全命令前の原因によって生じた租税債権が第6順位であることと整合的であるのか否かの2点である。1点目について、破産管財官による納税の代行は、タイ破産法の基本理念に合致していると言える。なぜなら、前掲1047号2534年判決および4275号2560年判決がそうであるように、課税庁および最高裁が問題にしているのは破産財団の運用に関わる租税

34 クンギャウ(前掲注33)341頁。

35 ティラグェーポンクン(前掲注32)129頁。

であり、これを他の債権に劣後させることは、破産債権者に不当な利益を得させることになるからである。

2点目について、保全命令前の原因によって生じた租税債権が、その後の原因によって生じたものよりも劣後することは、債権間の優先順位として不適當であるという批判があるかもしれない。しかし、タイ民商法256条が過去2年分の租税債権にのみ先取特権を付与しているように、タイの法体系は、時系列上新しい租税債権を優先させている。したがって、保全命令から6ヶ月よりも前の原因によって生じた租税債権が一般の破産債権、6ヶ月前以内の原因によって生じた租税債権が優先的破産債権、その後の原因によって生じた租税債権が随時弁済の対象であることは、むしろこの価値判断に適っているとさえ言えよう。

日本法においても、「開始後租税債権は、『破産財団に関して生ずるもの』に該当するものである限り、『公益性』の有無に拘わらず、財団債権（破148条1項2号）として処遇すべきであり、劣後的破産債権（破97条4号）として処遇すべき開始後租税債権は基本的に存在しないのではないか³⁶」という疑問が呈されており、破産手続開始後の租税債権を優遇することは自然な可能性もある。したがって、前掲1047号2534年判決および4275号2560年判決は、明文の規定を欠くという問題があるものの、タイ民商法およびタイ破産法の価値体系と整合的である。将来的には、タイ破産法も財団債権の概念を導入し、租税債権をこれに含めることが望ましいかもしれない。

IV おわりに

タイ破産法における租税債権は、保全命令の時期を基準として3つのグループに区分される。保全命令から6ヶ月よりも前の原因にもとづいて生じた租税

36 籠池信宏「破産法と租税法の交錯領域における実務上の論点の一考察——破産手続開始後の租税債権の取扱いを中心として——」香川法学38巻1・2号143-180頁（香川大学法学会，2018年）149頁。

債権は、一般の破産債権となり、優先権は認められない。保全命令から6ヶ月前以内の原因にもとづいて生じた租税債権は、雇用関係にもとづく債権と同順位の優先的破産債権であり、一般の破産債権には優先するけれども、各種の手続費用の債権には劣後する。保全命令後の破産債権は、配当によらない随時弁済が認められる債権であり、これはタイ破産法の規定によってではなく、判例によって特別に認められた優先権である。

これらを日本破産法における租税債権の取扱いと比較した場合、以下のような相違点が見られる。まず、タイ破産法は保全命令の時期のみによって租税債権の優先順位を決定しているが、日本破産法では租税債権の種類も勘案されている。租税債権はその種類に応じて課税の根拠が異なっているので、この点では日本法のようにきめ細やかな規定を設ける方が望ましいであろう。次に、タイ破産法は、租税債権の優先順位を日本破産法のそれよりも低く定めている。日本破産法において、租税債権の大部分は財団債権であるか、または第1順位の優先的破産債権である。これに対して、タイ破産法では、一般債権と同順位になる租税債権の範囲が大きい。さらに、タイ破産法は財団債権という概念を持たないという点も挙げられる。もっとも、保全命令後の原因によって生じる租税債権については、破産管財官を通じた随時弁済が判例によって認められており、この点で日本破産法148条1項2号との比較が可能であろう。

以上の諸点を踏まえた場合、タイ破産法上の一般債権者は、日本破産法上の一般債権者よりも割合的に多くの配当を受けられる可能性が存在する。というのも、タイ破産法においては、一般の破産債権となる租税債権が存在しており、課税庁と一般の債権者とが対等になりうるからである。タイの破産手続においてむしろ注意すべき点は、保全命令後に債務者の中途事業を完遂すべきか否かであろう。その完遂において従業員に発生する賃金債権は、随時弁済の対象となるので、収益が芳しくない場合は、配当額の減少に繋がる虞がある。また、保全命令後の収益に関して発生する租税債権も、随時弁済の対象であるから、収益がそのまま破産財団を増加させるわけではない。したがって、債務者の中途事業を完遂すべきか否かは、債権者集会における慎重な判断を要する事項で

あり、破産財団の増加に資する見込みがあるときに限り、これを承認することが妥当である。破産管財官に処理を委ねておざなりな態度を取るのではなく、破産債権者として主体的に行動することが求められよう。

以上

補遺 本稿で言及したタイ破産法の条文のうち、重要なものの邦訳

タイ破産法6条（一部抜粋）

「有担保債権者」とは、抵当権、質権、または留置権にもとづいて債務者の財産に対する権利を有する債権者、または質権の性質を伴う先取特権を有する債権者をいう。

タイ破産法22条

裁判所が債務者に保全命令を発したとき、破産管財官は以下の権限を独占する。

1. 債務者の財産を管理処分する権限、または債務者の中途の事業を完遂するために必要な行為を行う権限
2. 債務者に帰属する金銭その他の財産、または債務者が第三者から受領することのできる金銭その他の財産を収集し、これを受領する権限
3. 債務者の財産にかかわる和解、仲裁、訴訟の提起または訴訟の防御を行う権限

タイ破産法23条

自己に対する保全命令を知った債務者は、その占有するすべての財産、印鑑、会計帳簿、およびその財産ならびに事業に関連する文書を、破産管財官に引き渡さなければならない。

タイ破産法26条

裁判所が債務者に対して包括的処分禁止命令を下さない間は、債権者は、この法律にもとづいて債権届出をすることができる債務につき民事訴訟を提起することができる。この場合、前条の規定〔訳注：破産管財官の民事訴訟参加義務に関する規定〕が準用される。

タイ破産法77条

破産免責の命令は、その時点で債権届出可能なすべての債務から破産者を解放する。ただし、次のものは除く。

1. 国または地方公共団体の租税または「土地税（チャングワップ）」と関連する債務
2. 破産者の不誠実または欺罔行為によって生じた債務、または破産者が関与した不誠実もしくは欺罔行為によって債権届出がなされなかった債務

タイ破産法91条1項

破産手続において債権届出をする債権者は、〔破産訴訟の〕原告債権者であるか否かを問わず、包括的処分禁止命令の公告があった日から2ヶ月以内に、破産管財官に債権届出をしなければならない。ただし、債権者がタイ王国外に居住しているときは、破産管財官は、当該期間を2ヶ月以内で延長することができる。

タイ破産法94条柱書（一部抜粋）

無担保債権者は、裁判所が保全命令を発する前に債務の原因が生じたときは、弁済期がまだ到来していないかまたは条件を付されたものであっても、その債務について債権届出をすることができる。

タイ破産法95条

有担保債権者は、債務者の財産に対する保全命令に優先する権利を、その債務者から自己に担保として供された財産上に当然に有しており、債権届出をすることを要さない。ただし、有担保債権者は、破産管財官に対して、その財産の調査を許さなければならない。

タイ破産法110条1項

債務者の財産に対する一時的な差押えまたは差止めに関する裁判所の命令、または債務者の財産に対する強制執行中の判決は、破産管財官に対抗することができない。ただし、判決の執行が、裁判所の保全命令の日よりも前に完了したときは、この限りでない。

タイ破産法120条1項

債務者の事業の状態が、その実施を継続することにつき合理的な根拠を示しているときは、債権者集会の承認のもとで、破産管財官は、当該事業を完遂するために自らこれを営むこと、または第三者もしくは債務者を管理人に選任し、[事前の] 定めに従った権限および義務を付与することができる。

タイ破産法129条

破産者の夫または妻は、他の債権者が債務の弁済を満額受けた後で、配当を受けることができる。

タイ破産法130条1項

債権者間での財産の配当にあたって、費用および債務は以下の順序で支払われなければならない。

1. 死亡した債務者の財産管理に関する費用
2. 債務者の財産管理における破産管財官の費用
3. 死亡した債務者の身分に相当な葬儀費用

4. 179条4号にもとづく財産収集にあたっての手数料
5. [破産訴訟の] 原告債権者の費用, および裁判所または破産管財官の命令にもとづく弁護士報酬
6. 保全命令から6ヶ月前以内に弁済期が訪れた租税債務, および雇用者たる債務者のために給付された労務を理由として, タイ民商法257条ならびに労働者保護法にもとづいて使用人が保全命令に対して優先権を有する賃金債務
7. その他の債務

タイ破産法130条の2

130条1項7号にあたる債務が, 法律または契約によって, その債権者は他の債権者が満額の弁済を受けた後でのみ弁済受領権を有するものと定められているときは, その債権者は当該法律または契約にもとづいて取得した権利に従って財産の配当を受ける権利を有するに留まる。