

# 不当な取引制限と企業への課税

## —入札談合において支払われる「談合金」を 交際費課税の対象とすることの是非—

青 柳 達 朗

- I はじめに
- II 入札談合の独禁法の問題
- III 談合金の税務上の取扱い
- IV 談合金の性格・交際費該当性について
- V おわりに

### I はじめに

国や地方公共団体が、売買、貸借、請負その他の契約を締結する場合においては、一般競争入札を原則としつつ、例外的に、指名競争入札、随意契約、せり売りによることができるとされている(会計法29条の3, 地方自治法234条)。実際には、公共工事においては指名競争入札による場合が多く、業界内で受注予定者を決定するいわゆる「談合」が広く行われてきた。

「談合」は、独占禁止法(以下「独禁法」という)上の不当な取引制限であるカルテルに該当し、行政上も刑事上も制裁の対象となる。

こうした入札談合に際して、いわゆる「談合金」が支払われることが多く、法人税の実務においては交際費として取扱われてきた。しかし、この取扱いについては本来の交際費の範囲を外れるものであるとの批判もある。

本稿は、入札談合とそこで支払われる談合金の税法上の取扱いについて再検討するものである。

## Ⅱ 入札談合の独禁法上の問題

### 1 入札談合とは

(1) 入札をめぐる談合とは、入札参加予定者の中で予め話し合いで落札者を決めておき、他の参加者はそれより高い入札価格を記入するというものである。これにより、競争入札による業者相互間の過当競争を防ぐとともに、落札業者を持ち回りで決定することによって業者仲間の中での利益を確保し、アウトサイダーの参入を防ぐという意味をもっている。

(2) 一般的に、個々の入札談合の際には、落札者決定のための基本ルールについての合意が事前に存在すると言われている。

受注予定者の決定方法には、

①優先制—受注予定者に次に掲げる者を優先して決定することを協定している場合、

(イ) 当該入札について受注活動・営業努力を行っている者、

(ロ) 納入場所が近い者、

(ハ) 施主からの特名、銘柄指定がある者、

(ニ) 点数制—入札参加回数や受注金額を点数に評価し、点数の低い者、

(ホ) 継続した工事で第一期工事を請け負った者、

(ヘ) 受注予定者になりたい旨の名乗りが一社の場合はその社、

②シェア基準—受注予定者を出荷割合、販売比率などのシェアを基準にして決定する、

③輪番制—受注予定者を予め定めた順位によって決定することを協定している場合、

④話し合い—受注予定者を入札の都度事前に決定することを協定している場合、

などがある、とされている(注1)。

そして個々の入札に際しての個別の合意でも談合金の授受等を取り決めていれば、「相互拘束」行為は成立すると考えられ、一回限りの入札でも不当

な取引制限の成立を認めることができる、とされている（注2）。

（3）談合破りがあった場合には、違反者に対する制裁措置として、次のような事例が紹介されている（注3）。

- ①金員を受注予定者に払う。
- ②金員を他のカルテル参加者に支払う。
- ③金員を談合機関に納入する。
- ④一定期間受注予定者になり得ない。
- ⑤定められた出荷（受注）割合等を削減される。

その他、建設工事においては、工事完成保証人制度により保証人を引受けないことが制裁として機能しており、地方公共団体の首長や政治家等に入札からの排除を働きかけることもあると言われている。

## 2 入札談合への独禁法上の規制

入札談合は、独禁法3条の不当な取引制限に該当し、最も悪質な行為として、厳しい措置・制裁が定められている。

事業者に対しては、（1）公正取引委員会（以下「公取委」という）による排除措置命令（独禁法7条）、（2）公取委による課徴金納付命令（独禁法7条の2、8条の3）、（3）刑事罰（独禁法89条1項）、損害賠償責任（独禁法25条）が定められている。

刑事罰は、事業者である法人と行為者である自然人従業者の双方に課される（独禁法95条（両罰規定））。また、刑法の談合罪（刑法96条の3、第2項）が適用される可能もある。独禁法上の不当な取引制限に対する罪と談合罪とは、併合罪あるいは観念的競合とする見解が唱えられている（注4）。

## 3 入札談合の民法上の効力

入札談合に関する契約について、「控訴人との間に行われた叙上の話し合いには、競争入札者として自由に低価の申出をさせることにより、工事請負価格を可及的に低廉たらしめんとする入札手続において、最低の入札申出額

よりも低価の申出をしないことをその義務たらしめるものであって、競争入札制度の本旨にもとり、民法90条にいう公の秩序善良の風俗に反する事項を目的とするものであり、かかる競争入札をしないことの代償として締結された右契約もまた、民法90条に抵触して無効であって、控訴人においてその履行を求めるに由ないものというべきである。」(東京高裁昭56.2.17判決)という判例が存在している(注5)。

入札談合においては、金銭の支払を約束しても、それは自然責務であり、支払は強制されない。

### Ⅲ 談合金の税務上の取扱い

#### 1 現行の課税実務

(1) 入札談合においては支払われる談合金について、税務では、租税特別措置法(以下「措置法」という)61条の4の交際費等に該当するとして損金不算入の取扱いをしている(資本金1億円以下の法人については、交際費等のうち一定額は損金に算入される(同条1項カッコ書))。すなわち、同条3項で「交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの(専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定める費用を除く。)をいう」とされている。

そして、措置法通達61の4(1)-15では、交際費に含まれる費用の例示として、「(10) 建設業者等が工事の入札等に際して支出するいわゆる談合金その他のこれに類する費用」、と定めて交際費等として取り扱う旨明らかにしている。

(2) この通達は、昭和55年の通達改正で新設されたものであるが、当時の担当者の説明は次のとおりである。

「すなわち建設業者等が、工事の入札等に際して、他の業者に対していわゆ

る「談合金」を支払うというような事例がまま見受けられる。このような談合金の支出はむろん違法なものであるが、現にそのような事例があるということも事実であるから、税法の立場としては、そのような支出金についてどのような取扱いをすることになるのか、その態度を明らかにしておく必要があるだろう。

しかして、談合金の性格は、自己に有利に入札を進めるための不正の請託に関して支払うものであって、いわば一種の賄賂のごときものであるから、税務上は交際費等に該当するというべきである。

既往の税務執行上も、交際費等にあたるものとして取り扱っているのが実情である。そこで、今次の通達改正に際して、いわば確認的にこの点を明らかにすることとしたものである。」(注6)。

(3) 上記の解説では、簡潔に「不正の請託に関する」「一種の賄賂」と述べられているだけであり、どのような解釈によっているのかは不明確である。しかしながら、当時の通達改正の担当者であった、渡辺淑夫教授が、著書のなかで取扱通達における交際費等の解釈態度は、交際費課税制度の立法理由、交際費等の定義規定(措置法61条の4第3項)及び除外規定(措令37条の5)その他の関連規定に照らし、その解釈上共通する重要な基準(以下「解釈基準」という。)を置いて、これに則って具体的な交際費等の例示を示したものである旨述べて、次のような基準を提示している(注7)。

①事業必要性基準 その支出の基因となる行為(以下「行為」という。)又は支出が、法人の事業遂行上必要なものであること。なお、その支出金額が資産の取得価額に算入すべきものであるとしても、交際費判断には関係がないこと。

②特定者基準 その行為又は支出の相手方が、特定の事業関係者であって、不特定多数の一般消費者ではないこと。

③目的基準 その行為又は支出の目的が、正当な商取引以外において、専ら相手方の歓心を買ひ、あるいはこれに迎合することにより自己に有利な取引関係等の円滑な進行や環境作りを図ることにあること。

④公正取引基準 その行為又は支出が、専ら法人の裁量により相手方に利益を供与することを意図して行われるものであって、相手方から適法かつ公正な取引の対価として公然とこれを請求できるような性質のものではないこと。

⑤社会通念基準 その行為の内容や支出金額が、社会通念上、相手方において接待、供応、慰安、贈答その他の行為により利益の供与を受けたと認識できる程度以上のものであること。

⑥無権限基準 その利益の供与が金銭又は金銭以外の資産を贈与する方法で行われる場合には、相手方がその贈与を受けた金銭又は資産をどのような目的に費消し、又は使用するかについては、専ら相手方の自由裁量に委ねられ、法人にはその権限がないこと。

(4) 談合金その他これに類する費用が、交際費等に該当するか否かが争われた事件について、国税不服審判所ではつぎのような裁決を行っている。

「①請求人が工事の落札時に、次点入札業者との間で互いに実体のない工事の架空伝票を起票して調整金員（請負金額の約10%から15%程度）を次点入札業者に支払っていること、②この調整金員は業者間における競争入札による出血工事等の問題を避けることを目的として支出されたものであり、請求人所属業界においては、かねてから無理な積算による落札が生じないように入札及び発注予定工事の調整が競争入札業者間で行われる慣行があること」などを認定した上で、「措置法62条4項（昭和57年当時）に規定する交際費等の一般的判断基準は、①得意先その他の事業関係者を対象として、②これらの者の接待、供応、慰安、贈答、その他のこれらに類する行為のために支出する費用であるところ、本件調整金員の支払い相手先は請求人と同一の業界の者であり、明らかに①の事業関係者に該当し、かつ、その支出の目的も、事業関係者間での取引を円滑にするために支払われる一種の謝礼金とみることができから②の贈答その他これらに類する行為のために支出する費用に当たり、交際費等に該当するものと認められるのが相当である」との判断を示している（昭和57.12.24裁決）。

(5) こうした課税実務の取扱いについて、山本守之氏は、税務では違法な支出金である故に直ちに損金性を否定するというものではなく、現に企業がそのような支出をする場合があるが、談合金は所定の目的を持って不正な行為により自己の取引を有利に導くための支出と考えられるので、税法上の交際費等に当たるとしているのである、と述べている(注8)。

## 2 交際費課税説への批判

(1) 大淵教授は、談合金を交際費等とすることについて、次のように、批判している。公共入札に関する談合金の支払は、刑事制裁の対象とされる違法な支払であるが、民間の工事受注に際して競争会社に支払う調整金には違法性がない。このような違法支出の談合金については、「公序の理論」又は「公益の理論」といわれる解釈論からの損金性否定説があるが、交際費といえるかどうかは疑問である。仮に、このような違法な談合金が、公共工事を落札し工事収益の獲得に直接寄与したにも拘らず、それが、法律上、支払義務のない違法な支出であり、謝礼であるとして「贈答その他のこれらに類する行為のために支出する費用」に該当するというのであれば、いわゆる脱税経費も交際費等に該当することになる。このような取扱いがなされていることは仄聞するところであるが、これらの費用が、交際費課税の対象となるような贈答等に類似する行為でないことは明らかであり、別途、その損金性の問題を立法論又は解釈論として検討すべき問題である。

殊に、工事調整金は、同業者との契約により支払われるもので、その結果、工事の受注が可能となるものであるから、その支出は工事受注の対価的性格を有しているのであって、社会的批判のある談合金とは性格を異にし、また、事業遂行上も有用な支出として直接的に収益獲得に貢献しているのであるから、冗費、濫費性にも乏しい。しかも、このような支出は相手方の所得課税の対象とされる性質の支出であるから、交際費代替課税論からは交際費等から除く根拠となり得るであろう(注9)。

(2) 大淵教授は、同様の見解を、税務会計研究学会(第7回大会)におけ

る統一論題報告「損金に関する「別段の定め」の基本問題」についての報告、及びシンポジウム「法人税法における「別段の定め」の総合的検討」においても、「民間企業間の工事調整金は違法性もなく事業遂行上、直接的に収益獲得に貢献していることから濫費性、冗費性の支出とも言いがたいものであり、反対給付としての積極的な対価的利益を享受していると言えないまでも、消極的行為に対する反対給付という性格を有していると言えますし、それゆえ、消費税では役務の提供の対価として課税対象取引とされているものと考えられます。違法支出とされる公共事業の談合金も費用の性格としては同様ですから、その損金控除に問題があるというのであれば、「別段の定め」による立法措置により損金性を否定するというのが法律論としての筋論であると考えます。」と述べている(注10)。そして、同シンポジウムにおいて、中村利雄教授は、大淵教授へ質問という形で、「交際費等と例示されている建設業者等の談合金も対価性を有すると考えられるから、交際費等から除くべきではないか。交際費等から除くべき費用として揚げられている費用の判断基準を「事業遂行上、通常かつ必要な費用であるから」としているが、むしろ「対価性」の有無を基準として、措置法61の4③の「贈答」等に該当しないというべきではないか。」と談合金の交際費該当性を否定する発言をしている(注11)。

中村利雄教授は、以前から、違法支出も「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に照らして、企業会計上費用性を有するものである限り、損金性が認められるとして、麻薬の購入原価、脱税打合せ費用、談合金、賄賂、買収饗応費用、宅地建物取引業法や利息制限法の制限を超過する支払金等も、別段の定めに該当しない限り、損金算入が認められると主張しているが(注12)、談合金については、談合金を交際費等として損金算入限度額を計算のうえ損金不算入額が生じたとしても、それは別段の定めによるものである(注13)、と述べており、課税実務の取扱いを是認するような記述であったが、真意は損金性にあり、交際費該当性については否定的なようである。

同シンポジウムにおいては、談合金は対価性を有しており、交際等には該



当しないという見解が有力であるように感じられた。

#### Ⅳ 談合金の性格・交際費該当性について

##### 1 対価性のある支出か賄賂と同じか

(1) 談合金について交際費該当性を否定する見解は、談合金の支出が公共工事を落札し工事収益の獲得に直接寄与していることから、少なくとも消極的対価性を有している、というのである(大淵教授の言葉を借りれば、「消極的行為に対する反対給付という性格を有している」(注13)ということになる。)

こうした見解は、対価説とも言うべきものである。それに対して、現行通達の考え方は、違法な請託のための金銭の贈与であるから、賄賂と同じで交際費に該当する、というものである。この考え方を、仮に「賄賂説」と名づけたい。

談合金の支出が、受注獲得に貢献しているという点については、入札談合が繰り返し行われているという現実が存在する以上、否定することはできないと考える。

そして、アメリカ合衆国のように、解釈原則としての「公序の理論(パブリック・ポリシー)」を有しない日本の法人税法においては、違法支出であるというだけで、一律に損金性を否定することもできない(注14)。

しかしながら、必要性が存在するという点のみで、談合金の支出が対価性を有するものであり、交際費に該当しないという判断が導かれるものではなく、交際費の課税要件に該当するか否かが問題とならざるを得ない。

(2) 交際費等とは「交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人がその得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供給、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいう」(措置法61条の4③)とされている。

そして、判例、学説では交際費等の課税要件については、①支出の相手方

が事業に関係のある者であること、②支出の目的が事業関係者等との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであるとともに、③行為の態様が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること、という三要件説が有力であり、その他、①支出の相手方が事業に関係のある者であること、②当該支出が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出されるものであること、(東京高裁昭52.11.3判決・行集28巻11号1257頁)という二要件説等がある。いずれにしても①の支出の相手方と、②の支出の目的は共通であり、支出の目的には、支出の態様を包含すると解して差し支えないとされている(注15)。

前記Ⅱの1(3)の渡辺教授の基準も①の事業遂行性基準はそもそも交際費該当性の前提であり、②は支出の相手方、③は支出の目的であり、④⑤⑥は行為の態様として理解される。

このように、交際費等の成立要件において支出の目的や行為の態様が必要不可欠であるとするならば、交際費等とは直接対価性はないが相手方との親密な関係を形成するための費用であり、いわば「好意を得るための対価」であると再定義することが可能であろう。

(3) 談合金の交際費該当性についての、対価説と賄賂説の見解の相違は、結局のところ、支出の目的が、違法な請託か正常な営業活動なのか、行為の態様が、金銭の贈答なのか正当な対価なのか、という点に帰着すると考えられる。そうすると、入札談合の実態を踏まえた上で、交際費の成立要件についての議論が必要になってくると考えられる。

## 2 交際費の成立要件からみた入札談合

(1) 対価説について考えてみると、競争入札に参加した他の事業者が、受注を断念して当該事業者よりも高い価格で応札することにより、当該事業者に落札させた訳であり、そうした行為に対する報酬が談合金であるということになる。換言すれば、積極的な受注活動をしないという、不作為の対価として談合金を支払うのであるから、金銭の贈与ではないと構成するもののよ

うである（なお附言すると、この見解を押し進めると賄賂についても対価性のある支払として通常の損金に該当するのではないかと考えられるが、この点について大淵教授の見解は明らかではない。中村利雄教授は損金性を肯定している（注16）。）しかしながら、前記Ⅱの2で述べたように、入札談合は独禁法上の不当な取引制限に該当し、特に落札者から他の入札者に談合金を支払うような場合には一回限りでも不当な取引制限の成立を認めることができるとされている。

そして、不当な取引制限の罪に対して自然人行為者、法人事業者それぞれに刑罰が科され（独禁法89条、95条）課徴金も課される。また、入札談合は民法90条に抵触して無効であり、そもそも支払う義務はないものである。さらに、より本質的な問題としては、何故、独禁法に違反する支払をあえて行うのかという点にある。入札談合については、通達の新設された昭和55年当時から社会的な問題にもなっており、公取委の摘発も何度も行われており、入札談合の違法性、危険性は、事業者、従業員にも十分承知のはずであるのにである。

（2）入札談合が、相も変わらず繰り返されるのは、「通常の利潤の確保と業者の共存という経済人的合理主義の所産（注17）」であるからであり、他方で、談合破り等に対しては、建設業界における工事完成保証人制度による制裁（保証人を拒否する）が、機能していたように、談合に応じない業者は、所属する業界内で有形無形の妨害を受け不利益を被るためである。

すなわち、業界という村の掟を破った者に対しては制裁が待っているが、仕事を調整し利益を分け合っている限りでは、平穩無事という訳である。

そうすると、発覚すれば、行政上、刑事上の制裁措置があるとは言え、闇に隠れたままの可能性も高い独禁法上の違反行為を犯しても、入札談合に参加して業界秩序を維持した方が得策である、との判断に至っても不思議ではない。例えは悪いが、暴力団にみかじめ料を払っていれば、一応安全なのと同じ理屈である。まして、当事者は一蓮托生であり、違法行為も皆で行えば怖くないということで、各法人の担当者の連帯感は確実に強められるという

次第である。

(3) 入札談合が、このように実行されると理解するならば、①談合金の支出先は同一の業界であり、事業関係者に該当し、②支出の目的も違法行為を協同することにより親睦の度を密にして、取引関係の円滑な進行を図るためのものであり、③行為の態様も支払義務の無い金銭の贈与としても、贈答その他これに類する行為であることから、交際費等の成立要件を全て満たすと判断される。

また、民間工事の調整金についても、競争を制限することにより業界秩序を維持しようということでは、公共工事の入札と同様に不当な取引制限であり、コスト削減を望む発注者に対する背信行為であることから、民間工事という理由のみで、談合金とは異なる取扱いをすべき積極的な理由は認められない。

そして、談合金については相手方で課税が行われることから、代替課税論の立場から、交際費課税の対象とすることは妥当ではない、との主張もあるが(注18)、山本守之氏も述べているように、代替課税論自体に説得力があるものではない(注19)。

法人が主催するパーティーに、招待客が祝金を持参した場合でも、当該祝金を支出する人と、これを受領したパーティーを主催する法人の双方に、交際費課税が行われることは判例でも認められている(東京地裁平成元年12月18日判決・税資174号921頁)。

また、法人と個人の間でも、法人が交際費として支出した個人に対する祝金等についても、受け取った個人の側では雑所得となる取扱いもあり(所得税基本通達35-1(12))、代替課税論のみでは説明できない。

(4) 以上、検討したところによれば、談合金について、交際費等に該当するという現行課税実務の取扱いは、結論としては妥当である。なお、賄賂についても、法人の業務に関して一定の権限を有する者に対して、親密な関係を形成するために行う金銭等の贈与であり、交際費等に該当すると解される(注20)。これについて、刑事法規に明らかに抵触することから損金性を否定

するべきものとの見解もありうるが、脱税経費のように法人税法自体の存在を否定するものではなく、現時点では消極的に解さざるを得ない。

## V おわりに

交際費課税制度の本来の趣旨は、社用族による冗費的な交際費の支出を抑制し、もって資本蓄積を図り経済の発展に資するということであった。

しかし、現状の交際費課税制度は、談合金の取扱いのように、不公正な支出の抑制としても機能している。これは、本来の趣旨からすると範囲が拡張されているとも言える。

ただ、交際費の規定にもあるように、接待、供応、贈答という文言には、社会的に不公正な支出というニュアンスも含んでおり、他に違法支出を抑制する規定をもたない現行法の下では、やむを得ない面もある。

そして、現在の世の中の流れが、高コスト体質の是正と公正な競争を指向するものである限り、当面は、この取扱いも機能し続けるのではないかと考える（コスト削減が極限まで進み、同時に法令順守の精神が高まり、談合金支出が殆ど零という社会が実現すれば、話は別である）。

(注1) 金井貴嗣・独占禁止法〔第二版〕49頁。

(注2) 金井・前掲30, 50頁。

(注3) 樋口嘉重「入札談合と独占禁止法」ジュリスト759号 42頁。

(注4) 中山研一、神山敏雄、斎藤豊治編著・経済刑法入門 204頁。

(注5) 川越憲治・独占禁止法 168頁。

(注6) 税理24巻5号「改正法人税基本通達等詳解」253頁（花木正義執筆）。

(注7) 渡辺淑夫・法人税法（平成16年版）495～496頁。

(注8) 山本守之・交際費の理論と実務（三訂版）339頁。

(注9) 大淵博義「裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務」549頁。

- (注10) 大淵博義「損金に関する「別段の定め」の基本問題」税務会計研究第7号 163頁。  
230頁。
- (注11) 大淵・前掲(注10) 230頁。
- (注12) 中村利雄・法人税の課税所得計算〔改訂版〕126頁。
- (注13) 大淵・前掲(注10, 11) 230頁。
- (注14) 碓井光明「法人税における損金算入の制限」金子宏編・所得課税の研究 318頁。
- (注15) 大淵・前掲(注9) 411頁。
- (注16) 中村・前掲126頁。
- (注17) 前掲Ⅲの1 (4) 掲示の裁判での請求人の主張(昭和57年度裁決要旨集111頁)。
- (注18) 大淵・前掲(注9) 549頁。
- (注19) 山本守之・体系法人税法 718頁。
- (注20) 碓井教授も、「賄賂、談合金等については、交際費等の制限に解したうえで、その制限をクリアする場合は、全部または一部が損金に算入されるであろう。」と述べている(碓井前掲318-319頁)。