

ブラッシュアップ判例・裁決例

第 2 回

歯科矯正治療費の 収入すべき時期

国税不服審判所平29・7・26裁決（TAINS:J108-2-05）

明治学院大学法学部教授 **渡辺 充**

Brush up
Point

本件で国税不服審判所は、歯科矯正治療費の収入すべき時期は、矯正装置の装着時とするのが相当であると判断したが、その判断のポイントとなった点は、次の2点である。

- (1) 本件歯科矯正治療に係る規定によると、本件各患者に係る本件規定に記載された各自の本件矯正診療費の全額については、請求人が本件各患者の治療開始時（矯正装置の装着時）に本件矯正診療費の全額について請求する権利を有していることが認められる（権利の発生）。
- (2) 請求人は、各患者に係る本件規定の写しを交付すると同時に、その規定に記載された各自の矯正診療費の全額を請求する旨の書面を各患者に交付している。また、矯正診療費の返却に係る定めによると、返却される金額は矯正診療費に一定の割合を乗じて計算され、患者の自己都合により、勝手に治療を中断・中止した場合には返却しないこととなっている。したがって、返却規定の趣旨から、各患者に係る規定に記載された各自の矯正診療費の全額について、各自の治療開始時に支払われることが前提として定められている（所得実現の蓋然性）。

I. 事実関係

〔1〕請求人は、自らの経営するG歯科医院において、歯列矯正治療等を行う歯科医師である。請求人は、患者に対して、治療に係る費用及び予定の治療期間を説明し、患者が歯列矯正治療を希望した場合には、所定の書面に矯正診療費の金額及び予定の治療期間を記載して、患者に交付する（以下、これを「A規定書面」という。）。その際、請求人は、患者に対して、次回来院時に、A規定書面に署名押印したものを提出するよう、また、矯正診療費の分割払を希望する場合は、その書面に希望する分割払の年月及び金額を記入するよう併せて説明している。そして、請求人は、患者からA規定書面の提出を受けた後に、その患者に対してその書面の写しを交付するとともに、

「今回の治療費用等、下記の通り御請求申し上げます。」、振込先となる銀行名及び口座番号、「〇月〇日までにお支払い下さいますようお願い申し上げます。」（この月日の部分は空欄のまま）などの印字がされた書面に当該患者の氏名、当該患者の本件矯正診療費の金額及び交付年月日を手書きで記入したものを交付する。なお、請求人は、患者から、精密検査を行う際の検査料を受領し、また、歯列矯正治療に係る治療費用として、本件矯正診療費とは別に、再診の都度、矯正装置及び保定装置の調整等の費用を請求し受領している。

〔2〕請求人は、平成26年中に本件書面を交付した患者に係る本件矯正診療費の経理処理として、同年中に本件矯正診療費の一部でも支払を受けた患者に係る本件矯正診療費については、その全額を当該患者に本件

書面を交付した日付で総勘定元帳の自費診療収入勘定に計上し、同年中に一切の支払を受けていない患者に係る本件矯正診療費については、その全額を同年中の当該自費診療収入勘定に計上しなかった。請求人は、本件所得税等の申告において、自費診療収入勘定に計上した本件矯正診療費の全額を平成26年分の所得税の事業所得の総収入金額に計上した（なお、本稿では消費税の問題は省略する）。

〔3〕請求人は、平成28年3月15日、本件所得税等の申告において、平成26年中に自費診療収入勘定に計上した金額のうち未収となっている額を事業所得の総収入金額に算入したことは誤りであり、本件申告の納付すべき税額がいずれも過大になっているとして、所得税等に係る各更正の請求を行っ

た。これに対し原処分庁は、平成28年7月28日付で、本件所得税等更正請求について、更正をすべき理由がない旨の各通知処分を行った。さらに、原処分庁は、本件各通知処分と同日付で、本件各申告において、本件矯正診療費のうち、自費診療収入勘定に計上しなかった額が事業所得の総収入金額に算入されていないため、本件年分の事業所得の金額に誤りがあるなどとして、所得税等に係る更正処分を行った。これを不服とした請求人は、平成28年9月9日、所定の手続きを経て本審査請求をした。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の主たる争点は、本件矯正診療費に係る事業所得の総収入金額に収入すべき時期で、当事者の主張は、次のとおりである。

原 処 分 庁	請 求 人
<p>請求人は、矯正装置の装着という一定の役務の提供を行った後に本件書面を患者に交付するところ、本件書面の記載内容からすると、本件書面の交付により本件矯正診療費の全額について支払を請求していると認められるから、国税庁ホームページの質疑応答事例「歯列矯正料の収入すべき時期」によれば、①の「矯正装置の装着など一定の役務の提供を行った時に基本料等の全額について請求し受領することとしている場合には、基本料等の全額についてその一定の役務の提供を了した日の収入金額とします。」場合に該当する。したがって、本件矯正診療費に係る事業所得の総収入金額に収入すべき時期は、本件書面を患者に交付した時である。</p>	<p>患者に対する矯正装置の装着等は、原則として、本件書面を交付した後に行っており、そのうえ、本件書面は、患者に対して本件矯正診療費の支払を請求するものではなく、本件矯正診療費の総額及びその振込口座を示して患者の便宜を図るために交付するものにすぎないから、国税庁の取扱いによれば、①の場合には該当せず、その③の口「口支払日が定められていない場合には、その支払を受けた日（請求があった時に支払うべきものとされている場合には、その請求の日）とします。」場合に該当する。</p> <p>したがって、本件矯正診療費に係る事業所得の総収入金額に収入すべき時期は、一括又は分割により支払を受けたそれぞれの日である。</p>

III. 裁決の要旨

国税不服審判所は、請求人と本件各患者との間の契約の実態も踏まえて、所得税における権利確定の時期を決すべきであるとし、「①本件 A 規定に記載された本件矯正診療費の返却に係る規定は、治療開始時を基準と

して適用されるものであり……返却される金額は本件矯正診療費に一定の割合を乗じて計算されること（かつ、その割合は、〇〇%又は〇〇%にとどまる。筆者注：具体的な%は原文でも不明）、②治療開始後、患者の都合により、勝手に治療を中断・中止した場合に当該返却規定が適用されることはないことを

併せみれば、当該返却規定は、本件各患者に係る本件 A 規定に記載された各自の本件矯正診療費の全額について、各自の治療開始時に支払われること（言い換えれば、請求人が請求する権利を有すること）を前提として定めていることが認められる。そして、それに沿うものとして、請求人は、本件各患者に係る本件 A 規定の写しを交付すると同時に、本件 A 規定に記載された各自の本件矯正診療費の全額を請求する旨の本件書面を本件各患者に交付していることが挙げられる。以上の事情のほか、請求人は、本件各患者に対し矯正装置の装着後の再診の都度、別途再診料を請求することとなっていること、請求人と本件各患者との間に、一定の期間の経過や役務提供の程度等に応じて各自の本件矯正診療費の一部を支払う特約や慣習はないことからすれば、請求人は、本件各患者の治療開始時〔……矯正装置の装着時〕に各自の本件矯正診療費の全額について請求する権利を有しているものと認められる。」と判断した。

また、本件各患者の中には、本件矯正診療費を分割して支払っている者が存在し、また、本件 A 規定には分割方法を記載する欄も存するが、「本件矯正診療費に係る報酬請求権が確定する時期と本件矯正診療費の現実の支払時期は必ずしも一致するものではないし、当該記載欄は、本件各患者の治療開始時に各自の本件矯正診療費の全額を請求し、受領することを前提とした上で、現実の支払額及び支払時期について請求人と本件各患者との間で調整を図るものとみるのが相当である」としている。

以上によれば、「本件各患者に係る本件矯正診療費は、治療開始時、すなわち、矯正装置の装着時において、その全額を請求し、受領するものであると認められ、同時点をもって当該本件矯正診療費に係る報酬請求権が確定したといえるから、本件各患者に係る本件矯正診療費の事業所得の総収入金額に収入すべき時期は、矯正装置の装着時とするのが相当である。」と判断し、請求人の請求を棄却した。

IV. 解 説

〔1〕筆者は、権利確定主義は収入金額の計上時期に関する基本原則であるという認識を持っているが、必ずしもそれは聖域であるという前提をとらず、たとえば、「多重債務者に対する弁護士着手金事件」*1においては、多重債務者の依頼に係る着手金で、受任時に現金収入を伴わない場合や、将来、貸倒れの蓋然性が極めて高い場合についてまで、適正な担税力を測定し、課税の公平性を確保すべき所得税法が、法的権利の発生に偏って重点をおき、その法的権利の発生が権利確定主義の主体をなすものであるとした点に疑問を持った*2。すなわち、別件最高裁平成11年1月29日判決の判示にあるとおり、「『権利等の確定』とは、単に当該権利等が債権的に発生しただけでなく、権利等の性質・内容その他の諸事情からみて、権利等が具体的に実現する可能性が増大し、その蓋然性を客観的に認識できるようになった状態を意味する」ことが重要であり、第1に法的権利の発生、第2に所得

* 1 第1審：東京地裁平17（行ウ）395号，平20・1・31判決，控訴審：東京高裁平20（行コ）86号，平20・10・30判決，上告審：最高裁三小平21（行ツ）第29号，平21・4・28決定

* 2 判例評釈については，渡辺充『多重債務者に対する弁護士着手金と権利確定主義』（『税務事例』財経詳報社 Vol. 41 No. 3 [2009. 3] 1～9頁）参照のこと。

として実現する蓋然性が高いことを備えて、はじめて権利確定主義に合致したといえると考えるのである。

〔2〕本件について両当事者は、国税庁ホームページの質疑応答事例「歯列矯正料の収入すべき時期」を引用し、自らの主張を展開している。少し長くなるが、これを引用すると、次のとおりである。

【照会要旨】

歯列矯正には通常数年の治療期間を必要としますが、歯科医師が歯列矯正治療を行う場合には、矯正装置の代金及び装着料のほか、その矯正治療の全期間を通ずる基本料金としての性質を有する報酬（以下「基本料」といいます。）を、治療の開始当初において患者に請求し、一括受領している事例が少なくありません。

基本料及び矯正料（以下「基本料等」といいます。）については、その収入計上時期についてどのように取り扱うべきですか。

【回答要旨】

基本料等の収入計上時期については、歯科医師と患者の契約の実態に応じ、次のとおりとなります。

- ① 矯正装置の装着など一定の役務の提供を行った時に基本料等の全額について請求し受領することとしている場合には、基本料等の全額についてその一定の役務の提供を了した日の収入金額とします。
- ② 期間の経過又は役務の提供の程度等に応じて、所定の基本料等を請求し受領することとしている場合には、その期間が経過した日又はその役務の提供を了した日

の収入金額とします。

- ③ ①及び②以外の場合はそれぞれ次によります。

イ 支払日が定められている場合には、その支払日とします。

ロ 支払日が定められていない場合には、その支払を受けた日（請求があった時に支払うべきものとされている場合には、その請求の日）とします。

ハ ただし、イ及びロのうち、支払日が矯正治療を完了した日後とされているものについては、矯正治療を完了した日とします。」

本件は、上記回答要旨①に該当すると判断されたが、まず、本件において第1の法的権利の発生については十分な吟味がなされているので、権利の発生については議論をまたない。また、第2の所得が実現する蓋然性については、国税不服審判所は直接的な表現をとっていないが、上記の **Brush up Point** の(2)に示したとおり、実現の蓋然性について返金規定の内容からそれが高いことを指摘している。したがって、筆者も上記回答要旨①に該当する点に賛成するが、上記最高裁平成11年1月29日判決の判示のとおり、本件においても明確な権利の発生とともにその実現蓋然性が極めて高いことを示す必要があったものと考えられる。

なお、矯正診療費を分割して支払っている者についての取り扱いであるが、上記の「多重債務者に対する弁護士着手金事件」では、特約事項の存在については、次のとおり明確に定めることを要している。「A 弁護士会の会員である弁護士は、依頼

者が経済的資力に乏しい場合又は特別の事情がある場合に弁護士報酬の支払時期をA 弁護士会報酬規定の上記定めと異なる時期に変更する必要があると判断したときは、弁護士と依頼者との間で委任契約を締結し、弁護士報酬の支払に関する合意をするに当たり、弁護士報酬の支払時期について明示した上で上記の合意をし、その内容を委任

契約書に明記しておくことが相当である。」

したがって、本件における実務上の教訓は、一定の書類による一括した診療報酬の管理ではなく、各患者の支払能力に応じた個別の契約書を作成することで、各患者の権利確定を定めることが肝要であるという点である。