

裁決評釈

漢方薬等の購入費用が医療費控除の対象となる医療費に該当しないとした事例（平成 28 年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分・棄却）

国税不服審判所令和元年 5 月 22 日裁決（裁決事例集 115 号）

金沢国税不服審判所
首席国税審判官
團 野 正 浩

◆SUMMARY◆

医療費控除を巡る課税実務では、かぜの治療のために購入された一般的な市販薬のようなものについては、医師の指示に基づかない購入でも、購入費用が医療費控除の対象とされるが、漢方薬やビタミン剤のように治療又は療養に用いられるほかに疾病予防や滋養強壮にも効能があるといわれているものについては、治療又は療養に必要なものでなければ、購入費用は医療費控除の対象とされない。このことから、漢方薬やビタミン剤が医療費控除の対象となるかどうかの判断は個別性が高いものにならざるを得ない。

本裁決は、漢方薬等の購入費用が医療費控除の対象となるかどうか争点となったものであり、判断に際して医療費控除の対象となり得る「医薬品」の範囲や「治療又は療養に必要な医薬品」であるかどうかを詳細に検討していることから、先例性が高く、今後の実務の参考になるものと考えられる。

本稿では、本裁決の内容について紹介するとともに、その判断の妥当性を検証する。
（令和 2 年 11 月 27 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

1 事案の概要	214
2 裁決の要旨	214
3 評釈	215
(1) 医療費控除制度の概要	215
(2) 事実関係	215
(3) 争点及び両当事者の主張	216
(4) 審判所の判断	218
(5) 医療費控除の対象となり得る「医薬品」と薬機法第2条の「医薬品」	221
(6) 医療費控除の対象となり得る「医薬品」と薬機法第14条の承認薬	222
(7) 事実認定の方法	223
(8) 本裁決の評価	224

1 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、漢方薬等の購入費用を医療費控除の対象として平成28年分の所得税及び復興特別所得税（以下、所得税及び復興特別所得税を併せて「所得税等」という。）の確定申告をしたところ、原処分庁が、当該漢方薬等の購入費用は医療費控除の対象となる医療費に該当しないなどとして所得税等の更正処分等をしたのに対し、請求人が、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

2 裁決の要旨

請求人は、購入した4種の漢方薬等（H1、H2、H3及びH4。以下、これらを併せて「本件漢方等」という。）は、請求人の実母であるF（以下「請求人母」という。）が治療に用いたものとして、いずれも所得税法第73条《医療費控除》第2項及び所得税法施行令第207条《医療費の範囲》第2号（以下「本件各所得税法等規定」という。）に規定する「治療又は療養に必要な医薬品」に該当し、その購入費用は、医療費控除の対象となる医療費

に該当する旨主張する。

しかしながら、これらの規定に規定する「医薬品」は、医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律（以下「薬機法」という。）第2条《定義》第1項に規定する医薬品をいうものと解するのが相当であるところ、本件漢方等のうちの2種の製品（H1及びH2。以下、これらを併せて「本件H1等」という。）については、製薬会社が健康補助食品として製造販売し、その使用目的が食用に限定されたものであること等からすると、同項に規定する「医薬品」に該当しない。また、その他の2種の製品（H3及びH4。以下、これらを併せて「本件H3等」という。）については、薬機法第2条第1項に規定する「医薬品」に該当するものの、虚弱体質や肉体疲労の場合などの滋養強壮を効能効果として、疲労回復や健康維持のために用いられ、医師の処方せんがなくても薬局等で購入可能なものであるところ、請求人提出資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、本件H3等は、請求人母の「治療又は療養に必要な医薬品」でなかったというべきである。

したがって、本件漢方等は、いずれも本件各所得税法等規定に規定する「治療又は療養に必要な医薬品」に該当せず、本件漢方等の購入費用は医療費控除の対象となる医療費に該当しない。

3 評釈

(1) 医療費控除制度の概要

納税者が多額の医療費を支払った場合には、確定申告をすることで、当該医療費の金額を一定の条件の下で、所得税額の計算上、総所得金額等から差し引くことができる。これを医療費控除という。

所得税法の規定によれば、居住者が、各年において、自己又は自己と生計を一にする配偶者その他の親族に係る医療費を支払った場合において、その年中に支払った当該医療費の金額の合計額がその居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額の100分の5に相当する金額（当該金額が10万円を超える場合には、10万円）を超えるときは、その超える部分の金額（当該金額が200万円を超える場合には、200万円）が、その居住者のその年分の総所得金額等から医療費控除として控除される（所得税法第73条第1項）。

そして、控除の対象となる医療費とは、医師又は歯科医師による診療又は治療、治療又は療養に必要な医薬品の購入その他医療又はこれに関連する人的役務の提供の対価のうち通常必要であると認められるものとして政令で定めるものとされており（同条第2項）、次に掲げるものの対価のうち、その病状その他財務省令で定める状況に応じて一般的に支出される水準を著しく超えない部分の金額とする旨規定されている（所得税法施行令第207条）。

イ 医師又は歯科医師による診療又は治療（第1号）

ロ 治療又は療養に必要な医薬品の購入（第2号）

ハ～ト 省略（第3号～第7号）

なお、平成29年分の所得税から、医療費控除は、特定一般用医薬品等購入費を支払った場合の医療費控除の特例（セルフメディケーション税制）との選択適用が可能となっているが、本件事案の対象年分は平成28年分であることから、この制度を適用できない⁽⁴⁾。

(2) 事実関係（図表1⁽²⁾参照）

イ 請求人母は、請求人と生計を一にする親族である。

ロ 請求人は、平成28年分の所得税等について法定申告期限までに確定申告をした。

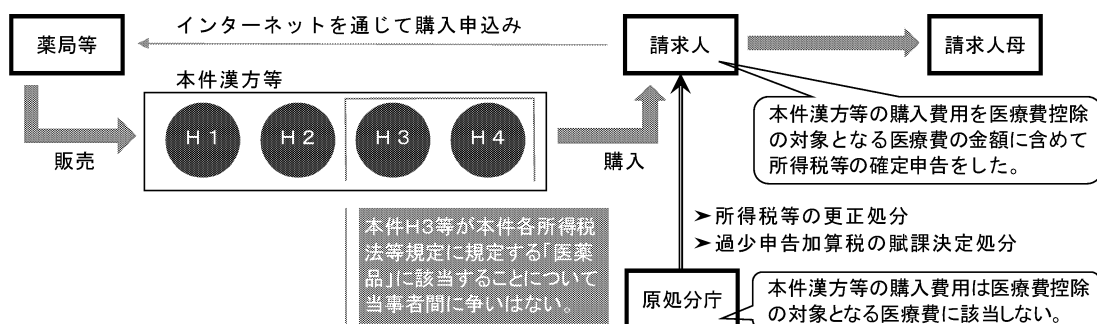
その際、請求人は、G社（以下「本件製薬会社」という。）を製造販売元とする本件漢方等をインターネットを通じて薬局等（ウェブショップ）から購入し、その購入費用を医療費控除の対象となる医療費の金額に含めて申告した。

ハ 原処分庁は、上記ロの医療費控除の額について、本件漢方等の購入費用は医療費控除の対象となる医療費に該当しないとして、平成30年3月16日付で、平成28年分の所得税等の更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）をした。

ニ 請求人は、原処分に不服があるとして、平成30年6月1日に審査請求をした。

なお、本件漢方等のうち本件H3等は、本件各所得税法等規定に規定する「医薬品」に該当するものであり、このことについて当事者間に争いはない。

図表 1 事案の概要図



(3) 争点及び両当事者の主張

本件事案の争点は、「本件漢方等の購入費用は医療費控除の対象となる医療費に該当するか否か」である。

そして、両当事者の主張は以下のとおりであり、上記(2)のように本件漢方等のうち本件H3等については本件各所得税法等規定に規定する「医薬品」に該当するものとして当事者間に争いがないことから、①本件H1等（つまり、本件漢方等のうち本件H3等以外のもの）が本件各所得税法等規定に規定する医薬品に該当するか否かと②本件漢方等の購入が本件各所得税法等規定に規定する「治療又は療養に必要」な医薬品の購入に該当するか否かの2点において対立する。

イ 原処分庁の主張（ポイントのみ）

本件漢方等の購入費用は、以下の理由から、いずれも医療費控除の対象となる医療費に該当しない。

- (イ) 所得税基本通達 73-5《医薬品の購入の対価》(以下「本件通達」という。)の定めによれば、医療費控除の対象となる医薬品は、薬機法第 2 条第 1 項に規定する医薬品をいうとされているところ、本件 H 1 等は健康補助食品であり、同項に規定する医薬品に該当しない。また、薬機法第 50 条《直接の容器等の記載事項》及び第 51 条には医薬品の直接の容器等に記載されていなければならない事項が

規定されているが、本件H1等には当該記載事項の表示が確認できないため、本件H1等は薬機法第2条第1項に規定する医薬品に該当しない。

- (p) 仮に、本件漢方等が「医薬品」に該当するとしても、①L3 薬剤師の文書からは本件漢方等が請求人母の治療のために必要であることを確認できず、②健康診断結果通知書からは健康診断の結果と本件漢方等の効果の因果関係は必ずしもあるとはいえず、③M3 医師の診断書からは内服薬の処方は不要で、請求人母は単に健康維持のために本件漢方等を服用していると考えるのが自然である。そうすると、本件漢方等の購入が請求人母の治療又は療養に必要なものであったとは認められないことから、本件各所得税法等規定に規定する「治療又は療養に必要な医薬品の購入に該当しない」。

ロ 請求人の主張

本件漢方等の購入費用は、以下の理由から、いずれも医療費控除の対象となる医療費に該当する。

- (イ) 本件H1等は、以下のとおり、本件各
所得税法等規定に規定する医薬品に該当
する。

A 薬機法第2条第1項の医薬品の定義は、もともと最高裁判例、学説及び厚生労働省通達において広く解されてお

- り、それらの見解に従えば、本件H1等はいずれも同項の医薬品に該当する。
- B 本件H1等は薬機法上の大臣指定された医薬品ではないが、H1の成分に含まれるステアリン酸Ca及びH2の主成分であるデキストリンは、日本薬局方⁽⁹⁾に記載されている上、本件H1等は「使用目的・効能効果・用法用量」が表示され、「その販売方法」は薬局でのみ販売され、薬剤師の指導の下に治療に使用されているのであるから、いずれも薬機法第2条第1項の医薬品に該当する。
- C 薬機法第50条の規定に第2類医薬品等の記載義務が含まれたのは、平成18年6月14日法律第69号による改正においてであり、原処分庁が依拠する本件通達は、当該改正前後で変わらず薬機法第2条第1項の規定を参照し続けていることから、薬機法第50条の記載の表示義務の有無によって薬機法第2条第1項の医薬品該当性が判断されるものでないことは、明らかである。
- D 所得税法は「医薬品」について特段の定義規定を置かず、薬機法の規定を参照する明文規定も欠いていることから、所得税法にいう「医薬品」の範囲については、社会通念に照らして医薬品と判断できるものが対象であり、薬局でのみ販売され、薬剤師等の指導の下に治療として用いられているものは、社会通念上「医薬品」に該当する。

また、本件通達は、医薬品の定義について薬機法第2条第1項を参照しているものの、これは一切の例外を許容しないものではなく、課税上の取扱いをみれば、丸山ワクチンや平成20年10月以前のサリドマイドはいずれも薬機法にいう医薬品の定義から外れて

いるものの、その購入費用が医療費控除の対象に含まれるものとされている。

そうすると、仮に、本件H1等が、薬機法上の医薬品に該当しないとしても、医療費控除の対象に含まれると解するのが相当である。

- (ロ) 本件漢方等の購入は本件各所得税法等規定に規定する「治療又は療養に必要な」医薬品の購入に該当し、このことは、以下のとおり立証されている。

A 本件漢方等が請求人母の「治療又は療養に必要な」であることの判断権者は医師に限定されるものではなく、少なくとも薬剤師も含まれることは、本件各所得税法等規定の文理解釈、これらの規定の制定の沿革、所得税法上の医療費控除の対象となる「医薬品」概念等の通説、裁判例、所得税法が医療費控除を設けた立法趣旨及び薬機法の規定から明らかとなっている。

また、薬剤師が、薬効が記載された医薬品添付文書を添えた書面によって、治療の必要性を明らかにした場合には、その治療に必要であることの具体的な主張立証があるので、医療費控除の要件を満たしていると解すべきである。

- B 請求人母の病状が、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇（以下「本件各症状」という。）であることは、請求人が作成し原処分庁に提出した平成29年9月11日付文書から明らかである。

C 本件漢方等が請求人母の「治療又は療養に必要な」なものであることは、L1薬剤師、L2薬剤師及びL3薬剤師の文書並びに健康診断結果通知書のほか、M3医師の診断書などの各証拠から、本件漢方等ごとに、その効能、服用に至った経緯、その効果の三点にわたって検討し、請求人母の治療に必要性があったとの結論が明らかとなって

いる。

原処分庁の主張は、各証拠を分断して判断したものに基づき、請求人の立証に対する総合的判断を欠いたものである。

(4) 審判所の判断

イ 法令解釈

最初に、所得税法における医療費控除の制度について、「多額の医療費の支出を余儀なくされた場合における担税力の減殺を調整する目的で創設されたものである。そして、現行の医療費控除の制度は、当該控除の対象となる医療費の範囲を、所得税法第73条第2項において、①医師又は歯科医師による診療又は治療、②治療又は療養に必要な医薬品の購入及び③その他医療又はこれに関連する人的役務の提供の各対価のうち『通常必要であると認められるものとして政令で定めるもの』をいう旨規定し、これを受けて所得税法施行令第207条において、上記①ないし③の各対価のうち『その病状等の状況に応じて一般的に支出される水準を著しく超えない部分の金額』とする旨限定的に規定し、その限りで担税力の減殺を調整し、もって所得税の公平な負担を図ることとしている」とその趣旨を示した。

次に、「このような医療費控除の制度の目的及び内容に照らせば、所得税法施行令第207条の規定の解釈及び適用に当たっては、税負担の公平の本旨に反しないよう、一義的にされるべきであり、法令上、個々の納税者の主観や価値観によって解釈を変更し、その適用範囲を拡大することが許されているとは解されない」として厳格な解釈の必要性を示した。

さらに、本件通達については、「所得税法施行令第207条第2号に規定する医薬品とは、薬機法第2条第1項に規定する医薬品をいい、同項に規定する医薬品に該当する

ものであっても、疾病の予防又は健康増進のために供されるものの購入の対価は医療費に該当しない旨定めており、本件通達の定める取扱い、上記法令の内容に照らしても肯定し得るものである」としてこれを相当と認めた。

ロ 本件H1等が本件各所得税法等規定に規定する「医薬品」に該当するか否かについての判断

(イ) 認定事実

審判所は、本件製薬会社からの回答などから、H1、H2それぞれに関して、①その製造販売について薬機法第14条《医薬品、医薬部外品及び化粧品品の製造販売の承認》第1項に規定する厚生労働大臣の承認を受けておらず、健康補助食品として販売し、本製品の説明文書等に記載された使用期限、用法、用量等が守られなかった場合、身体への何らかの影響は懸念されないこと、②添加物に、日本薬局方に収載された成分であるステアリン酸Ca又はデキストリンが含まれていること、③本件製薬会社のホームページ上の製品ガイドに「健康補助食品」である旨の記載があることなどの事実を認定した。

(ロ) 検討内容

審判所は、本件の検討に当たり、薬機法第2条第1項でいう「医薬品」の定義及び該当性の判断基準を明らかにした。

具体的には、「薬機法第2条第1項は、『医薬品』とは、①日本薬局方に収められている物、②人又は動物の疾病の診断、治療又は予防に使用されることが目的とされている物であって、機械器具等でないもの、③人又は動物の身体の構造又は機能に影響を及ぼすことが目的とされている物であって、機械器具等でないもののいずれかに該当する物をいう旨規定している」と言及した上で、「上記①の

『日本薬局方に収められている物』に関しては、一般的に、日本薬局方に収載されている物は全て医薬品であるが、その使用目的が食品用、化学工業用等に限定される場合には医薬品から除外され、また、ある物が日本薬局方に収載されている物に該当するか否かは、社会通念によって判断すべき」であり、また、「一般的に、人が経口的に服用する物が、上記②及び③の医薬品に該当するか否かは、医薬品としての目的を有しているか、又は通常人が医薬品としての目的を有するものであると認識するかどうかにより判断し、当該目的を有するものであると認識するかどうかは、その物の成分本質(原材料)、形状(剤型、容器、包装、意匠等)及びその物に表示された使用目的、効能効果、用法用量並びに販売方法、販売の際の演述等を総合的に判断すべきもの」と指摘した。

この点を踏まえると、上記①への該当性については、本件H1等には日本薬局方に収載された成分が含まれているものの、本件製薬会社は健康補助食品として製造販売しており、その製品情報やホームページの製品ガイドの記載は、食品表示法第5条《食品表示基準の遵守》及び同条に規定する食品表示基準に基づいて記載されたものと認められ、その製品を服用する対象者についても、「〇〇たい方」や「〇〇たい方」などとされ、医薬品のような効能効果の記載は認められな

いとしてこれを否定した。そして、上記②又は③への該当性についても、本件H1等は、上記のとおり食用を目的としているものであり、製品表示などを見る限りにおいて、通常人が医薬品としての目的を有するものであると認識するとはいえないとしてこれを否定した。

したがって、本件H1等は、いずれも薬機法第2条第1項各号に規定する「医薬品」に該当しないと認められることから、上記イの法令解釈に当てはめて、「所得税法施行令第207条第2号に規定する『医薬品』は薬機法第2条第1項に規定する医薬品をいうものと解するのが相当であるところ、同項に規定する医薬品に該当しない本件H1等は、本件各所得税法等規定に規定する『医薬品』に該当しないから、その購入の対価は医療費控除の対象となる医療費に該当しないというべきである」という判断になった。

ハ 本件漢方等の購入対価が「治療又は療養に必要な医薬品の購入」の対価であるといえるか否かについての判断

(イ) 検討対象(図表2参照)

本件H1等が、上記ロのとおり、本件各所得税法等規定に規定する医薬品に該当せず、医療費控除の対象とはならないことから、ここでの検討対象は、本件漢方等のうち本件H3等の購入対価が所得税法施行令第207条第2号に規定する「治療又は療養に必要な医薬品の購入」の対価であったか否かのみとなる。

図表2 本裁判の判断の枠組み

		本件各所得税法等規定に規定する「医薬品」に該当するか否か	購入対価が所得税法施行令第207条第2号に規定する「治療又は療養に必要な医薬品の購入」の対価であったか否か	【結論】医療費控除の対象か否か
本件漢方等	本件H1等	➡ × (非該当)	(検討不要)	×
	本件H3等	➡ ○ (該当)	➡ ? (要検討)	?

(ロ) 認定事実

審判所は、H 3、H 4それぞれについて、①薬機法第 36 条の 7《一般用医薬品の区分》第 1 項第 2 号に規定する第 2 類医薬品又は同項第 3 号に規定する第 3 類医薬品に該当すること、②製品の特長として優れた効果を発揮する滋養強壮剤であるとされていること、③効能効果として虚弱体質、肉体疲労、〇〇の場合の滋養強壮とされていること、④これらの購入代金の支払先は薬局等ではあるものの、請求人が「治療又は療養に必要な医薬品の購入」と主張することの証拠として提出した書面の作成者である L 3 薬剤師がいる薬局からは購入していないことなどの事実を認定した。

また、請求人母の病状に係る医師の診断の状況について、平成 26 年 10 月 30 日に医療法人 M 4 で受けた特定健康診査の受診結果通知表及び平成 27 年 10 月 23 日に M 6 診療所で受けた特定健康診査の受診結果通知表には、塩分、カロリー摂取を控え、運動を心掛け、〇〇に関してはなるべく早くかかりつけ医を受診するよう指導するなどの記述があり、平成 27 年 9 月 9 日から平成 30 年 5 月 7 日までの少なくとも 15 回にわたり M 2 病院で受診して〇〇や〇〇の検査などを行っており、平成 29 年 7 月 31 日の検査詳細情報では、〇〇及び〇〇の欄に基準値よりも高値を示す「H」の表示があったことを認定した。

(ハ) 検討内容

審判所は、上記(ロ)のとおり、本件 H 3 等は、薬機法第 2 条第 1 項所定の医薬品に当たるが、虚弱体質や肉体疲労の場合などの滋養強壮を効能効果として、疲労回復や健康維持のために用いられ、医師の処方せんがなくても薬局等で購入可能なものであること、また、請求人母は、

平成 27 年 9 月から継続的に M 2 病院において〇〇及び〇〇の検査を行っていたことが認められるところ、請求人は、請求人母に本件各症状があり、その治療の目的で本件漢方等を服用していた旨主張することから、請求人母の本件各症状の治療と本件 H 3 等の購入の関係を明らかにしていく必要があった。

この点につき、請求人は、①請求人母が定期的に M 3 医師の診察を受けている旨及び漢方薬と食事療法で経過をみていた旨の記載がある M 2 病院の M 3 医師作成の平成 30 年 5 月 7 日付の診断書、② L 2 薬剤師が作成した書面、③ L 3 薬剤師が作成した平成 29 年 9 月 8 日付書面を証拠として提示しており、審判所は、これらについて検討を行った。

上記①については、その記載及び M 3 医師の答述から、M 3 医師は平成 28 年中における〇〇及び〇〇に対する内服薬の処方はない上、現在に至るまで、市販の医薬品や健康食品の服用を患者に指示したり勧めたりするようなことはないことに加え、そこに記載のある「漢方薬」については、初診時に請求人母の今後の診療等に当たり、漢方薬の服用が治療の効果に悪影響を与える可能性を把握する目的で、どのような漢方薬等を服用しているのか確認したものであり、また、本件診断書の上記漢方薬と食事療法で経過をみていた旨の記載については、上記のような漢方薬等の服用が〇〇等に悪影響を及ぼさないかについて注意を払っていたためであることを認めた。

また、上記②については、H 4 が第 3 類医薬品である旨及びその効能効果等が記載されているのみで、服用した者が誰であるかの記載はないから、この書面をもって、H 4 が請求人母の「治療又は療養に必要な医薬品」であったとはいえない

いと判断した。

さらに、上記③については、以前に請求人母の治療のために本件H3等を販売した旨、H3についてその効能効果を述べた上で請求人母には〇〇と〇〇の目的で使用したことがあった旨、また、その成分を述べた上で治療として使用している旨、H4についてその効能を述べた上で請求人母には〇〇及び〇〇ための薬として使用したことを覚えている旨の記載があるほか、請求人母が作成した陳述書でもL3薬剤師に相談し指導を受けて本件漢方等の常用を始めたこと等が陳述されているが、L3薬剤師の答述によれば、上記③は平成24年当時の状況を記載したものであり、医療費控除の対象年分である平成28年の状況を示したものではないこと、本件H3等の販売は医師の処方によるものではないことなどが認められるから、結局のところ、請求人母は、平成24年までに本件H3等を虚弱体質、肉体疲労、〇〇の場合の滋養強壯の効能効果を目的に服用したことが認められるにとどまり、平成28年において本件H3等について請求人母の本件各症状の「治療又は療養に必要な」医薬品の購入があったとはいえないと判断した。

以上のことから、「本件H3等は請求人母の治療又は療養に必要な医薬品ではなかったというべきであり、本件H3等の購入費用は、いずれも本件各所得税法等規定に規定する『治療又は療養に必要な医薬品の購入』の対価に該当しないから、医療費控除の対象となる医療費に該当しない」と結論付けた。

二 結論

本件漢方等の購入費用はいずれも医療費控除の対象となる医療費に該当しないから、本件更正処分は適法であり、本件賦課決定処分についても検討の結果適法であること

から、審査請求は理由がないとして、これを棄却した。

(5) 医療費控除の対象となり得る「医薬品」と薬機法第2条の「医薬品」

本判決では、上記(4)イのように、医療費控除の対象となり得る「医薬品」の範囲について、「所得税法施行令第207条第2号に規定する医薬品とは、薬機法第2条第1項に規定する医薬品」とする本件通達の取扱いを相当としている。

このことは、所得税法施行令第207条第2号に規定する「医薬品」は薬機法からの借用概念であるということを意味しており、過去の裁決例とも整合性が取れている。例えば、平成14年11月26日裁決⁽⁴⁾では、自然医食品は、薬事法（現薬機法）第2条第1項に規定する医薬品に該当しないことが明らかであるとして、医療費控除の対象とならないとの判断をしている。

この点に関して、本件審査請求の請求人は、丸山ワクチンや平成20年10月以前のサリドマイドが薬機法上の医薬品の定義から外れているにもかかわらず、その購入費用が医療費控除の対象に含まれた事例を挙げて、本件H1等についても医薬品として医療費控除の対象にすべき旨主張している。

これに対して、審判所は、丸山ワクチンについては、「厚生労働省により有償治験薬と認められており、主治医の判断の下、主治医により悪性腫瘍患者に対する皮下注射が行われることが想定されていることが認められ、医師の許可がない限り購入することができず、その購入費用は、医師等による診療等を受けるため直接必要な費用として、所得税法施行令第207条第1号に規定する『医師による診療等』の対価に当たると解することができる」と述べ、また、サリドマイドについては、薬事法（現薬機法）上の承認薬として国内において販売製造されていない時期においても、

多発性骨髄腫患者に対して一定の有効性があることが一般的に認められていたことなどを指摘した上で、「当該薬剤について、未承認薬の状態にあったにもかかわらず、その購入費用が医療費控除の対象として認められていたのは、当該薬剤の上記のような特殊性に照らした特別な取扱いであったことがうかがわれる」と述べて、「本件H1等について上記のような特殊性があるとはいえず、本件H1等についてサリドマイドと同列に論ずることはできない」として請求人の主張を排斥した。

このように医療費控除の対象となる医療費の解釈を厳格にするのは、本判決の法令解釈でも示しているように、この制度が担税力の減殺を目的にしたものである以上は、税負担の公平の本旨に反しないように一義的に解釈されるべきであり、個々の納税者の主観や価値観によって解釈を変更してその適用範囲を拡大することが許されないからであろう。

(6) 医療費控除の対象となり得る「医薬品」と薬機法第14条の承認薬

上記(5)で述べたように、医療費控除の対象となり得る「医薬品」は薬機法第2条からの借用概念である。

このような場合には、法的安定性の見地から、原則として同じ意義で解釈する必要がある⁶⁾。そして、過去の裁判例においても、医療費控除の対象になり得る「医薬品」については、同じ意義で解釈がなされてきた⁶⁾。

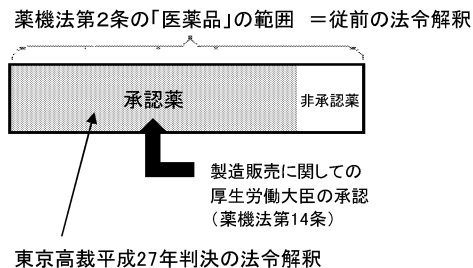
しかし、東京高裁平成27年11月26日判決⁷⁾(以下「東京高裁平成27年判決」という。)では、控訴人(原告)が配偶者の不妊の治療のために医師の指導に基づいて購入したサプリメントの購入費用が医療費控除の対象となる医療費に当たるかどうかについて争われた事件に関して、「所得税法73条2項及び施行令207条2号の『医薬品』が薬事法(現薬機法)2条1項の『医薬品』の概念を借用したものである」と述べながらも、「それぞれの医

薬品の意義、内容も当然に同一のものとして解さなければならないということになるものではない」として、従前とは異なる解釈の指針を示した。そして、医療費控除制度について、「薬事法が目的とする医薬品の規制を取り込むものではないが、同法が定める規制に違反する医薬品の製造販売は許されず、したがってそれを購入することも許されない」と解されることからすると、そのような医薬品の購入費用、すなわち、同法の医薬品の定義に該当し、同法の規制の対象となるべきものでありながら、正当な理由なく同法の規制を免れているものの購入費用は、社会通念上、そもそも医療費控除制度が控除の対象として予定する通常必要と認められるものに当たらないと解するのが相当であり、そのような医薬品の購入費用について控除の対象性を認めるのは、同法の趣旨、目的に反する結果となるだけでなく、医療費控除制度の趣旨に反するものというべきである」と述べ、また、「同法2条1項の『医薬品』は、人又は動物の疾病の診断、治療又は予防に使用されることが目的とされている物(同項2号)のほか、人又は動物の身体の構造又は機能に影響を及ぼすことが目的とされている物(同項3号)をいうとしており、かかる定義規定によると、人体に悪影響を及ぼす物も医薬品に含まれることになるが、これらが薬事法の規制の下に置かれて初めて有効かつ安全に製造、販売及び使用されることが担保されるのである」とも指摘した上で、「所得税法73条2項及び施行令207条2号の『医薬品』というのは、薬事法2条1項所定の『医薬品』の概念を借用するものではあるが、薬事法の趣旨、目的と医療費控除制度の趣旨、目的との違いからそれぞれの『医薬品』の意義、すなわち、それぞれが対象とする医薬品の範囲にも自ずから違いがあるというべきであり、課税上の法的安定性及び公平の観点に照らすと、所得税法73条2項及び施行令207条2号の『医薬

品』は、薬事法2条1項に該当し、同法の規制の下に厚生労働大臣の承認を受けて製造販売されている医薬品をいうものと解するのが相当である」と判示した。

この法令解釈では、所得税法施行令第207条第2号に規定する医薬品について、「薬事法（現薬機法）2条1項に該当し」かつ「同法（14条）の規制の下に厚生労働大臣の承認を受けて製造販売されている医薬品（承認薬）」でなければならないとしており、「薬機法第2条第1項に規定する医薬品」という従前の解釈と比べて狭くとらえている⁽⁸⁾（図表3参照）。

図表3 医療費控除の対象になり得る「医薬品」の範囲



この点について、これまで租税法が用いている借用概念の対象として議論されてきたものの多くは、民法や商法など取引に係る一般的な法律の概念であったが、医療費控除の規定における「医薬品」については、規制法である薬機法概念を借用している。そうすると、解釈に当たっては、薬機法が医薬品等について、その品質、有効性及び安全性の確保のために必要な規制を行うことなどを目的としている（同法1条）ことを踏まえつつも、所得税法の医療費控除の趣旨に合うものであるかどうかを検討する必要がある⁽⁹⁾。そして、同法2条は、規制の対象になり得る医薬品を定義し、同法14条では、医薬品の有効性及び安全性を担保するために、その製造販売には原則として厚生労働大臣の承認が必要とされていることから、そのことを医療費控除の適用要件とした東京高裁平成27年判決の法令解釈は、医療費控除の趣旨にも合致しており、

理にかなっていることになる。

しかし、本判決では、東京高裁平成27年判決で示された法令解釈を用いていない。その理由は、本判決において、両当事者の主張からも承認薬であるかどうかの問題となっているわけではないことから、薬機法第2条の「医薬品」に当たるかどうかという従前の法令解釈だけで判断ができたためであると考えられる。

上記図表3からもわかるように、従前の法令解釈で示している「医薬品」の範囲と東京高裁平成27年判決で示している範囲との違いは、非承認の医薬品を含むかどうかである。

本判決でも言及しているように、過去には、当時未承認薬であったサリドマイドの購入費用が、例外的ではあるものの、医療費控除の対象として認められている。このことを考慮すると、従前の法令解釈を規範として用いることの方がこれまでの取扱いと整合的であるとの考え方もできる。

いずれにせよ、正当な理由なく厚生労働大臣の承認を受けていない医薬品が「治療又は療養に必要な」として医師から処方されることや一般的な薬局で販売されることは通常あり得ず、医療費控除の対象に認められる余地はほとんどないので、実務上は、両者の差異はないのかもしれない。

(7) 事実認定の方法

本判決においては、本件H3等の購入の対価が「治療又は療養に必要な医薬品の購入」の対価に当たるかどうかの事実認定に相当の字数を割いている。

このことは、本件H3等が本件各所得税法等規定に規定する「医薬品」であることは当事者間に争いはないものの、これらには滋養強壮などの効能効果があり、そのためだけに服用することも想定されることから、真に治療又は療養に必要な医薬品であったかどうかの判断が難しかったためであると考えられる。

また、所得控除の立証責任が納税者が原処分庁かいずれにあるかについては諸説ある⁽¹⁰⁾ものの、本判決では、医療費控除の対象となる医薬品の購入の対価に当たらないことについての立証責任は、更正処分を行った原処分庁にあることを前提としている。

そして、審判所は、原処分庁が提出したと思われる医薬品添付文書等を検討するとともに、反証のために請求人が提出した医師の診断書などを検討した上で、必要に応じて、自らが職権調査（M3 医師やL3 薬剤師に対する質問検査など）を実施して、結論に至った。

このような結論に至るまでの一連のプロセスは適切であると考えられる。

(8) 本判決の評価

漢方薬の購入費用が医療費控除の対象となるかどうかについて、これまで裁判例や裁判例でも扱われたことがほとんどなく⁽¹¹⁾、本判決は先例性が高いといえる。

そして、内容的にも、医療費控除の対象となり得る「医薬品」の範囲や「治療又は療養に必要な医薬品」であるかどうかを詳細に検討しており、法令解釈は過去の裁判例や裁判例と整合性が取れており、事実認定の方法も妥当であると考えられる。

今後もし少子高齢化の進展によって国民全体の医療費は増大することが見込まれるが、それに伴い、医療費控除を巡っても様々な事例が発生することも予想される。特に、これまで以上に疾病予防が社会的に重視されるようになる⁽¹²⁾と、疾病予防と「治療又は療養」の間の境界線をどのように引くかが重要になってくる。本判決は、そのような事例を判断するときの参考になり得るものであると評価できる。

進及び疾病の予防への取組として一定の取組（健康診査や予防接種など）を行っている者が、平成 29 年 1 月 1 日から令和 3 年 12 月 31 日までの間に、自己又は自己と生計を一にする配偶者その他の親族のために特定一般用医薬品等購入費を支払った場合には、一定の金額の所得控除（医療費控除の特例）を受けられるようになった（セルフメディケーション税制）。ただし、この制度は、通常の医療費控除との選択適用である。

⁽²⁾ 通常、裁決書には両当事者の主張を対比した表や証拠資料などをまとめた別表以外の図表は記載されていないが、本稿においては、内容をわかりやすく伝える観点から、筆者が図表を作成して文中に挿入している。以下の図表も同様である。

⁽³⁾ 日本薬局方は、薬機法第 41 条により、医薬品の性状及び品質の適正を図るため、厚生労働大臣が薬事・食品衛生審議会の意見を聴いて定めた医薬品の規格基準書である。

⁽⁴⁾ 裁決事例集 64 号

⁽⁵⁾ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂 平成 31 年）126 頁以降参照

⁽⁶⁾ 医療費控除の対象となり得る「医薬品」について同じ意義で解釈した裁判例としては、福島地裁平成 11 年 7 月 27 日判決（裁判所ウェブサイト）がある。

⁽⁷⁾ 税務訴訟資料 265 号順号 12760

⁽⁸⁾ この判決の法令解釈に対しては、「薬事法 2 条 1 項における医薬品の概念を参照しつつも、規制対象とすべき医薬品を広く定義した薬事法に対して、いわば有効な医薬品として医療上用いられることに焦点をおいて、薬事法よりも所得税法の『医薬品』概念を縮小解釈したものと理解することが可能である」（佐藤英明「判批」TKC 税研情報 26 巻 4 号 1 頁）との評価がある。

⁽⁹⁾ 私法における意味と同様の意味に解釈すべきであるという統一説の立場からすれば、借用概念の解釈に当たって常に当該租税法の趣旨・目的を突き止めることが、解釈者に要求される（谷口勢津夫『税法基本講義（第 6 版）』（弘文堂 平成 30 年）46 頁以降参照）。

⁽¹⁰⁾ 谷口・前掲注 9・186 頁以降参照

⁽¹¹⁾ これまでに、上述の自然医食品等のほか、健康食品、サプリメント、栄養ドリンク等、スキンケア用品などの購入費用が医療費控除の対象にな

⁽¹²⁾ 平成 28 年度税制改正によって、健康の保持増

るかどうかが争われた事例がある。

⁽¹²⁾ 政府の「成長戦略実行計画」(令和元年6月21日閣議決定)では、「全世代型社会保障への改革」の一環として「疾病・介護の予防」を今後強化していくことが掲げられている。