

不妊治療のためのサプリメント購入費用と 医療費控除

第1審：東京地裁平25年(行ウ)第355号、平27・5・12判決〔TAINS：Z888-1962〕
 控訴審：東京高裁平27年(行コ)第×号、平27・11・26判決〔TAINS：Z888-2013〕
 (上告・上告受理申立て)

Brush up Point

本件は、不妊治療のためのサプリメント購入費用が、医療費控除の対象となるか否かという事件であるが、本判決におけるポイントは、次のとおりである。

- (1) 本件サプリメントは、薬事法上の医薬品の製造販売に係る厚生労働大臣の承認を受けていない物と認められ、特定の医師がその服用を指導したという理由により又はその成分が医薬品と同等であるという理由により、これを治療又は療養に必要な「医薬品」に類するものとして、医療費控除の対象とすることは、医薬品を規制する薬事法の目的及び内容にそぐわない。
- (2) 本件サプリメントは、原告の妻Aの不妊症の原因である卵巣機能不全を引き起こしている重度の栄養失調状態を改善するために摂取するものとして購入したものであるべきであり、栄養状態の改善のための栄養補助食品の摂取は、一般的に、治療可能な心身の機能の低下を回復させるために必要となる医療上の措置であるとはいえない。

I. 事実関係

原告は、平成16年5月にAと結婚したが、Aは、平成19年12月から、不妊症の治療のため、Pクリニックに通院し、M医師の診療を受けるようになった。本件クリニックにおける不妊症に関する治療方針・方法は、卵巣機能不全症や精子形成不全の原因の一つが、栄養欠乏やそれに伴うホルモン分泌低下によ

るものであることから、サプリメントにより栄養欠乏を是正し、それらの症状の改善を図るというものであった。

Aは、本件Pクリニックに通院しながら、M医師の指導に基づき、平成21年から平成23年にかけて、平成22年2月20日までは本件クリニックから、同年6月2日からはQ法人から、サプリメントを順次購入した。な

お、Aは、不妊症の治療のため、本件Pクリニックに通院していたほか、他の病院にも通院しており、「生殖補助技術(体外受精・顕微授精)」による治療も受けていた。その後、原告とAの間には、平成22年9月1日に長女が、平成25年6月13日に二女が、それぞれ誕生している。

そこで、原告は、Aの不妊症の治療のために医師の指導に基づき購入した本件サプリメントの購入費用を、所得税法73条1項所定の医療費控除の対象となる旨申告したところ、被告千葉南税務署長から、サプリメントの購入費用は医療費控除の対象とならないとして、所得税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けた。原告は、その取消しを求めて本訴に至った。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の主たる争点は、本件サプリメントの購入費用が、所得税法73条2項及び同法施行令207条所定の医療費に該当するか否かである。

原告は、薬事法上の医薬品でなくても、治療目的・治療行為での利用を疎明できるのであれば、それは「医師又は歯科医師による診療又は治療」(所令207条1号)の拡大解釈又は「治療又は療養に必要な医薬品の購入」(同条2号)に準じるものとして医療費控除の対象になると主張した。本件サプリメントは、卵巣機能不全に陥っているAに対し、医

師の専門的知見に基づく処方の下で、M医師が指示した場所にて購入されているのであるから、市販のサプリメントが購入された事例とは異なり、また、本件サプリメントは、医薬品のように品質が維持されており、含有されている一般成分は多くのデータで効果が実証されており、医師の処方及び管理の下で使用された薬事法上の医薬品と差異がないと主張した。

これに対し課税庁は、法に規定する「医師又は歯科医師による診療又は治療」とは、いわゆる医療行為そのものを指すのであり、Aは本件クリニックにおいて不妊治療を受け、本件サプリメントを処方されているものの、本件サプリメントは栄養補助食品であり、必ずしも医師の処方がなければ購入できないものではなく、一般に栄養補助食品、あるいは健康食品として認識されているサプリメントについて、たまたまAが医師の指示に基づいて不妊治療の一環として購入したからといって、いわゆる丸山ワクチンとは性質が大きく異なることは明らかである。本件サプリメントの購入自体は、「医師又は歯科医師による診療又は治療」の対価に該当しないことは文理上明らかであると主張した。

III. 判決の要旨

東京地裁は、本件サプリメントと医薬品の関係につき、「文理上、所得税法73条及び施行令207条が、それぞれ、『医師又は歯科医



師による診療又は治療』と『治療又は療養に必要な医薬品の購入』とを分けて規定していること、そして…… 前者については実質的に拡大する余地があるのに対し、後者については必ずしもそのようには解されないことを勘案すると、医薬品としての承認を経ずに流通に置かれている物品（サプリメント）を前者に属するものと解釈することは相当ではない。したがって、『医師又は歯科医師による診療又は治療』の対価とは、医師等が行う診療行為又は治療行為の対価（これらの行為を受けるため直接必要な費用も含む。）をいうものであり、上記の診療行為等とは別に、患者が疾病の治療のために服用することを予定して購入する物品（サプリメント）の対価は含まれないと解すべきである。」と判示し、本件サプリメントが不妊治療の一環として購入されたものであったとしても、本件サプリメントの購入費用が「医師又は歯科医師による診療又は治療」の対価に当たらないことは明らかであるとした。

なお、控訴審判決も第1審を支持し、「本件サプリメントの摂取が不妊症治療としてどのような効果を有しているかについては医学的に明らかにされているとは認め難く、不妊症の一般的な治療方法であるとも認め難く…… 本件サプリメントの購入は、医師による診療等とは別に、Aがその不妊症の原因である卵巣機能不全を引き起こしている重度の栄養失調状態を改善するために摂取するも

のとして購入したものであるべきであり、栄養状態の改善のための栄養補助食品の摂取は、一般的に、治療可能な心身の機能の低下を回復させるために必要となる医療上の措置であるとはいえない。したがって、本件サプリメントが医師の指示に基づいて不妊治療の一環として購入されたものであったとしても、本件サプリメントの購入費用は、医師による診療等の対価に当たる余地はないと判示した。

IV. 解説

〔1〕医療費控除制度は、シャープ勧告を受けて、昭和25年度の税制改正において創設されたが、その趣旨は、医療費が多額で異常な支出となる場合における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にある。

本判決では、上記のとおり法解釈の正攻法・紋切り型的な判断を行うだけで、納税者は控訴審判決をさらに不服とし上告している。筆者は、サプリメントの医薬品性やその効果もさることながら、使用に関する医師の指導性という点も重視した解釈が必要であると考えられる。

〔2〕本件で原告も主張しているが、いまや控除対象医療費については、厳格な法解釈の問題というよりも、課税庁により納税者有利ではあるが、拡張的に解釈され、それが是とされてきた。法律的には現行法は、昭和

40年の所得税法全文改正後の内容によっているが、この全文改正以前においても「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」が控除対象医療費となっていた点について変更はない。その後、昭和45年の税制改正において政令の段階で、「その病状に応じて一般的に支出される水準を著しくこえない部分の金額」という文言が追加され、平成12年には介護保護法の施行に伴い、政令の文言は、「その病状その他財務省政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こえない部分の金額」と改正され、範囲の拡大が行われてきた。さらに法令の改正とは別に、通達において医療費の範囲が漸次拡大されてきた。

昭和44年に所得税基本通達が定められたが、その前身の昭和26年の通達においても、もちろん医療費控除関係の通達は存在した。基本通達制定にともない医薬品の購入については「73-5」に定められ、そこには「医薬品に該当するものであつても、疾病の予防また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ことに留意する。」と定められている。また、この通達は、平成26年改正により、薬事法等の一部を改正する法律で「薬事法」が「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」に改称されたことに伴う改正が行われている。したがって、本件サプリメントは、健康増進のためということから、本来医

薬品ではないので、医療費控除の対象とはならないとする正攻法な判断が、本判決の基本的姿勢である。

〔3〕次に個別通達であるが、昭和62年に「おむつに係る費用の医療費控除の取扱いについて」が定められた。これは直接医師による診療又は治療、医薬品に該当しないが、主に寝たきり老人となった者は、疾病に対する抵抗力が弱く、病状が長期化、重篤化し、更に合併症を起こす蓋然性が極めて高いことが考慮されて定められた措置である。昭和63年には、「B型肝炎ワクチン接種費用の医療費控除の取扱いについて」が、平成元年には、「ストマ用器具に係る費用の医療費控除の取扱いについて」が追加された。

平成2年には、「温泉利用型健康増進施設の利用料金の医療費控除の取扱いについて」が追加された。これは、医師が治療のために患者に認定施設を利用した温泉療養を行わせた場合で、医師による記入がされた指定の証明書によりその旨の証明ができるものについては、当該施設の利用料金も医師の治療を受けるために直接必要な費用と認められると解されての措置である。同様に、平成4年には、「指定運動療法施設の利用料金に係る医療費控除の取扱いについて」が追加された。この2つの個別通達制定の趣旨は、本件サプリメントへの適用において示唆的なものであると考える。

平成12年には、「介護保険制度下での指定



介護老人福祉施設の施設サービスの対価に係る医療費控除の取扱いについて」、「介護保険制度下での居宅サービスの対価に係る医療費控除の取扱いについて」が、個別通達に追加された。これは同年に介護保護制度が実施されたことに関する調整を含むものである。

平成15年には、「臓器移植のあっせんに係る社団法人日本臓器移植ネットワークに支払われる患者負担金の医療費控除の取扱いについて」、「非血縁者間骨髄移植のあっせんに係る財団法人骨髄移植推進財団に支払われる患者負担金の医療費控除の取扱いについて」も、個別通達に追加された。

以上のとおり、課税庁は個別通達の制定という形をとり、法の目的論的な解釈から、自ら主導して医療費控除の範囲拡大を行ってきた。なお、上記の通達制定は、法令制定や改正に伴うものが多く、筆者は租税法律主義を盾に、この通達行政の拡大を批判するものではない。

〔4〕一方、納税者が自己の思いで法令を拡大解釈することは、当然ながら裁判例、判決例ともに認めていない。たとえば、国税不服審判所昭和63年2月18日裁判例に、糖尿病患者が医師の指導も無く自宅で行った食事療法は、医療費控除の対象とならないとされた事例がある。一方で、医師の処方であっても医療費控除の対象にならないとした判決例もある。たとえば、福島地裁平成11年6月22日判決と同事件と同一の納税者が類似内

容で裁判を起こした福島地裁平成11年7月27日判決である。これらの事件は、独自の理論により治療を行う医師の指導に基づき購入した自然医食品の購入費ならびに同医師の診察を受けるための親戚等における宿泊費などの費用は、医療費控除の対象とならないとされた事件である。また、国税不服審判所平成14年11月26日判決は、自然医食品等を医師による自然医食療法的手段として購入したとしても、薬事法2条1項に規定する医薬品ではないため、所得税法施行令207条2号の「治療又は療養に必要な医薬品」に当たらないとした事例である。この判決の内容は、本件と同様に薬事法に規定する医薬品ではないという点が主たる理由である。

以上の事例では、医師の指導によって支出した医療費であっても、必ずしも医療費控除の対象となるものではないとした点が重要である。しかし、医師の判断はそれぞれであるとしても（客観性が問題となる場合はもちろん存在する）、主治医が治療に必要だという判断を下した場合であっても、医療費控除の適否は一時留保され、それが特殊な例であったとしても、最終的には課税庁が決定するというのが判決からくる帰結である。疾病等の治療を行う上で欠かせない物か否かという判断は、医学的知識等が関連することであるから、その判断基準を医師に求めるのは当然であり、われわれ一般人には個別的に判断は困難である。医師の指示、指導、処方による直

接性という要件を、立法論的ではあるが、筆者は重視すべきであると考ええる。

たとえば、確定申告時によくある質問に、医師の処方があり、月経困難症の低用量ピルを使用する場合、これは医療費控除の対象となるか？ 医師の診断書は必要か？ といったものがある。これは全く同じ低用量ピルをもっぱら避妊の目的に使用した場合は、医療費控除にならないとする回答が世上多く見られるからである。領収書自体には、ピルの使用目的は記載されておらず、上記の個別通達で掲げたおむつの場合、温泉療養等の場合の使用証明書以外は、領収書以外の書類添付は要求されていないのが実態である。

〔5〕平成29年1月1日より、いわゆる「セルフメディケーション税制（医療費控除の特例）」が導入された。これは、軽度な体の不調については自宅で市販薬を服用して自ら治療する「セルフメディケーション」を推進する健康の維持増進及び疾病の予防への新たな取り組みである。個人が、平成29年1月1日以降に、スイッチOTC医薬品（医師によって処方される医療用医薬品から、ドラッグストアで購入できるOTC医薬品に転用された医薬品のことで、本税制の対象となるOTC医薬品《約1,500品目》は厚生労働省のHPで掲載しているほか、一部の製品については関係団体による自主的な取組により、対象医薬品のパッケージにこの税制の対象である旨を示す識別マークが掲載されている。）

を購入した際に、その購入費用が年間12,000円を超えれば、その超えた分の金額につき所得控除（上限は88,000円）を受けることができるものである。ただし、既存の医療費控除との選択適用である。

このように新たな制度として健康維持増進、疾病予防の観点から医療費控除の概念が広く考えられるなか、医師の指導が積極的にあった場合は、医薬品に該当しないサプリメントであっても、医師の診断書の添付などを条件に、筆者は控除を認めるべきであると考ええる。少子化社会がさげばれて久しいが、女性の晩婚化もあり、母親が35歳以上で出産する割合は平成12年11.9%から平成23年には24.7%へと倍増し、不妊症に悩む夫婦も増え、体外受精出生児数は、平成16年の18,168人から平成22年には28,945人と増えている。医療費控除が「治療可能な心身の機能の低下を回復させるために必要となる医療上の措置」（本件控訴審判示）であるとする、サプリメントの服用で身体のみならず心の安定がもたらされ、妊娠、出産とつながるのであれば、このような費用も医療費控除の対象とすべきであると考ええる。

