

医療費控除の解釈における素人判断の排除とデマケーション

——所得税法に規定する医療費控除の意義と射程範囲——

酒 井 克 彦

はじめに

医療費控除は、これまでいわゆる緩和通達ともいうべき通達によってその適用範囲を拡大してきたように思われる。その理由の一端は、医療の進展や多様化に対して所得税法がこれまで十分に対応して来なかったことにあるのではないかと思われる。

一方で、緩和通達による医療費控除の拡張は、ともすると所得課税のイロージョンを引き起こし、個人の担税力に応じた所得課税が実現しないことをも意味する。⁽¹⁾ そもそも緩和通達という表現で説明されるような類の通達が、租税法律主義下において許容されるのかという漠然とした疑問もある。

医療費控除の適用は、次の表で確認できるように、控除総額が約三千億円を超え、適用割合が所得税申告者総数の二割にも届こうとしている。しかしながら、同控除については、これまで必ずしも解釈論上の議論が十分になされてきたとはいえない。⁽²⁾ この点については、既に、玉國文敏教授が一五年以上前に「医療費控除の範囲と限界——通達課税

区分 年分	適用人員	適用割合	控除総額
	人	%	百万円
昭和40年分	113,383	3.9	5,685
昭和50年分	241,627	5.2	38,503
昭和60年分	1,083,654	14.7	177,224
平成5年分	1,022,489	12.1	214,528
平成10年分	937,557	15.1	216,956
平成16年分	1,562,884	19.1	316,475

国税庁長官官房企画課『申告所得税の実態—申告所得税標本調査結果報告—』より

の「側面」において、「わが国では、医療費控除の制度とその是非についての理論的検討が必ずしも十分になされてこなかった。また、制度の運用に関してもこれまで十分に議論されてこなかったため、税務通達ないしは課税実務が主導する形で医療費控除に関する法令の解釈や適用がされてきた事実は否定しえ（ない）」と指摘されてきたところである。⁽³⁾

そこで、筆者は玉國教授の研究を受けて、その後の医療費控除の解釈の現状に目を向けることとした。本稿では、執行における医療費控除の解釈が、先例的取扱いを基礎に少しずつその範囲を拡張しているとの問題意識を出発点として、拡張の現状を確認するとともに、解釈のベクトルがそのような方向に向かう理由を考えたい。更には、先例的取扱い重視の重圧の下では、かような拡張ベクトルから容易には抜けられないという現状分析を基礎に、改めて立法的対応の重要性を強調することとする。

(1) 水野忠恒教授は、「個人的事情を斟酌することは、かえって教育費控除や寒冷地控除などにまで拡大されるおそれがあるのであり、所得控除のもつもとの概念のあいまいさが、課税ベースを侵蝕することになりかねない」という所得控除に内在するタックス・イロージョンへの危惧を示される（水野「所得税改革のあり方―租税法の視点」税研一四巻八三号三七頁以下）。

(2) ただし、小川正雄「アメリカにおける医療費控除の研究」税法四三九号一頁以下、佐々木潤子「医療費控除の対象となる医療費の判断基準―アメリカを素材として」税法五四一号七三頁以下などの優れた先行業績もある。

(3) 玉國文敏「医療費控除の範囲と限界―通達課税の側面―」成田頼明ほか編『行政法の諸問題(下巻)』六五三頁(有斐閣一九九〇)。

一 所得税力の減殺要因と医療費控除

1 所得税力の減殺要因としての医療費控除

医療費控除は、シャープ博士の勧告に従うかたちで導入された所得控除である。シャープ使節団の日本税制報告書⁽⁴⁾によると、「費用のかかる疾病は、このような場合必ずしも医療費は控除を認めるべきであるとは考えられていないが、やはり納税者の支払能力に重大な支障をおよぼす場合の一つである。」とされている。ここからも分かるとおり、医療費控除は所得税力の減殺要因への配慮といえる。

また、医療費控除が所得控除に規定されているということの意味を考えてみても同じことがいえよう。泉美之松氏は、「所得控除は、納税義務者の個人的事情を考慮してその所得税力に即応した所得税負担とするために課税標準から控除するもの」とされる⁽⁵⁾。このように、所得控除とは、個人的所得税力に配慮した課税を実現するために所得税法が用意した控除ともいえ、このことから、医療費控除が所得控除の一つとして規定されていることが意味が明確になる。更に、所得税法七三条一項が「その年中に支払った当該医療費」としており、医療費控除が支払時基準を採用しているということを意味する⁽⁸⁾。これは、所得税力の減殺要因として現金主義的な配慮がなされていることの証左であるといえよう⁽⁹⁾。

このように、医療費控除を担税力の減殺要因としての意味として捉えたと、支出を補てんする支給金は、医療費控除の対象となる医療費のマイナス項目として捉えられることになる。⁽¹⁰⁾

2 足切基準と控除限度額基準

もっとも、所得税法は、すべての医療費負担に対して担税力の減殺要因としての意義を見出しているわけではない。このことは所得税法上、足切基準や控除限度額基準が設けられていることから明らかである。

足切基準と控除限度額基準の意義について、シャープ使節団日本税制報告書は、⁽¹¹⁾「このような費用（筆者注…医療費）が甚しく多い場合、例えば大手術だとか、長期の入院とか、または小児麻ひあるいは肺結核のような慢性的疾患の場合、支払能力に相当な支障をきたすわけであって、このような費用には適当な控除が与えられるべきである。損失が所得の一〇％をこえる限り、その控除を認めるといふ損失控除の一般的な制限を適用すれば、普通の医療費の控除を締め出す問題は大体解消されるであろう。他面、医療費の種目のうちでいかなるものが控除されるかについてある制限を設ける必要がある。なぜなら富裕な納税者が温泉、休暇、旅行等の同種の長期滞在の費用を医療に装って控除を試みることによってこの規定を悪用しないとも限らない。したがって、一年に医療費として控除できる最高限度額を一〇万円とする。」⁽¹²⁾としている。このように、そもそも少額の医療費についてはこれを取り立てて担税力の減殺要因とみることをしないとする傍ら、相当に高額な医療費控除を認めると高額所得者による控除の悪用防止の観点から、控除限度額基準を設ける趣旨を説明しているのである。控除限度額基準については、かように租税負担を回避しようとする試みを防止するという見方が採られているが、むしろ、ここから、所得控除が税率適用前の控除であることからくる税負担軽減効果の逆進性排除という意義を見い出すことも可能なのではなうか。⁽¹³⁾

3 医療費控除該当性判断における解釈態度

医療費控除の解釈適用に当たっては、ともすると医療費の内容に立ち入った検討を要するのであるが、あくまでも医療費控除が右検討のとおりに、医療費を負担した者の担税力の減殺を考慮するという趣旨にあるのであれば、かかる医療の内容については、減殺された医療費の支出と医療の関連性を見るにとどめるべきであり、かかる医療が所得税法の考慮する医療に合致しているか否かという観点からの考察は必要最低限にとどめなければならないのではないかという素朴な考えが浮かんでくる。

この点、アメリカ連邦所得税法の規定は、医師の処方箋に委ねる仕組みを採用している。⁽¹⁴⁾ このことからみれば、医療費控除の適用問題を一義的に医療部門における判断に委ねることによって、特段医療内容などについての専門的知識を持ち合わせていない租税行政庁が医療に関する内容を確認しないというようなニュートラルな立場が維持されているのであろうか。⁽¹⁵⁾

(4) シャップ使節団『日本税制報告書』一編五章E節一〇三頁以下。

(5) 泉美之松『所得税法の読み方』五〇一頁（東京教育情報センター一九八三）。

(6) 吉村典久「所得控除と応能負担原則」金子宏編『所得税の研究』二三五頁（有斐閣一九九一）は、課税標準算出の段階までを「家事費不算入の原則が働く」点などから、「納税義務者の担税力に影響を及ぼす個人的事情」が計算上控除されないことと分析され、「客観的担税力」の計算過程とし、その後の所得控除の計算が、「生存に必要な費用並びに立法者が一定の政策目的から見て控除することが適当であると認めた納税義務者の個人的支出が控除」される「主観的担税力」の計算過程であるの意を異にすると論じられる。

(7) 水野忠恒教授は、「担税力を減殺する事情がある場合に、その控除を認める」ものであるとされ（水野『租税法（第二版）』二五一頁（有斐閣二〇〇五））、石島弘教授は、所得控除について、「納税者のおかれている経済環境を考慮して真の担

税力を把握するための制度である」と位置付けられる（石島「低所得者と税制―課税最低限について―」ジュリ七七号四九頁）。

(8) この点について、所得税基本通達七三一一は、「その年中に現実に支払った医療費をいうのであるから、未払となっている医療費は現実に支払われるまでは控除の対象とならないことに留意する。」と通達している。

(9) 米国においても同様に支払基準が採用されている。例えば、1964年に妹の医療費の支払のためにローンを組んで支払った者が1965年に当該ローンの返済をしたことをもって、1965年に医療費控除の適用があるかが争われた *Granau v. Commissioner of Internal Revenue*, U.S. Tax Ct. 1971, 55 T.C. 753.。もっとも、米国連邦所得税法上は、死亡後に支払われた医療費についても1年間の期限を定めて、医療費控除の対象とするという支払基準の例外も定めている（I.R.C. § 213 (c) (1) Treatment of expenses paid after death）。呼吸器障害（respiratory disorder）を患う娘の治療のための Arizona の交通費についての \$152,46 の医療費控除を認めたものの、支払総額 \$852,46 の残り \$700 については、前払医療費（advance payment）と見なされ、否認された事例として、*Rose v. Commissioner of Internal Revenue*, Tax Ct. 1969, 52 T.C. 521, affirmed 435 F.2d 149, certiorari denied 91 S.Ct. 1377, 402 U.S. 907, 28 L.Ed.2d 647.

(10) 国税不服審判所昭和五五年二月二十九日裁決（裁決事例集二〇号一七三頁）は、配偶者出産費の付加金の給付の原因及び目的は配偶者出産費と同様であって、出産費の支出の事由を給付原因とし、出産に伴う支出を補てんする目的をもって支給されるものであるから、所得税法七三条一項かっこ内に規定する「保険金、損害賠償金、その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額」に該当するとした。また、配偶者分娩費については、国税不服審判所昭和五四年三月二日裁決（裁決事例集二〇号一五九頁）参照。

(11) シャープ使節団『日本税制報告書』一編五章E節一〇三頁以下。

(12) 金子宏教授は、医療費控除の新設は、所得税に社会政策的考慮を大幅に加味することを勧告したものと説明される（金子『租税法（第二版）』五四頁（弘文堂二〇〇七））。

(13) 足切限度額については、昭和二十八年には、足切限度額が総所得金額の一〇〇分の五に、昭和四五年には、総所得金額の一〇〇分の五相当額と一〇万円のいずれか低い金額に改正され、その後昭和五〇年に一〇万円の比較金額は五万円に引き下げ

医療費控除の改正

改正年度	昭和25年	昭和26年	昭和28年	昭和40年	昭和45年	昭和50年	昭和62年
足切限度額	総所得金額の10%	総所得金額の10%	総所得金額の5%	総所得金額の5%	総所得金額の5%と10万円のいずれか低い金額	総所得金額の5%と5万円のいずれか低い金額	総所得金額の5%と10万円のいずれか低い金額
控除限度額	10万円	10万円	15万円	30万円	100万円	200万円	200万円

（14） 当初、我が国における所得税法上の医療費控除についても、対象となる医薬品の購入費用は、処方せんによるものに限られていたが、その後昭和二十六年には、治療又は療養に必要な医薬品の購入費用がその対象に含まれることとされた。

（15） このことは中立性の観点からの立論も可能であるように思われる。課税の中立性とは、市場の経済活動に与える課税の効果ができるだけ最小限にとどめられるべきであり、市場の資源配分への影響が少ないほど望ましいとする考え方であるが、解釈論上もこの中立性の考え方が要請されている。木下和夫編『租税構造の理論と課題』五頁（税務経理協会一九九〇）。例えば、東京地裁平成一七年二月二四日判決（判例集未登載）は、「国際的競争力の維持発展のためには、国民又は国内企業の国際的経済活動に対して税制がそれを阻害することなく、租税以外の考慮のみによって取引やその形態が決定されるべきであるとする経済的中立性、殊に、投資を国内で行うか国外で行うかの選択に課税が影響を及ぼさないという資本輸出中立性が要請される。」と説示する。宇都宮地裁平成八年一〇月二日判決（税資三二一〇号二頁）は、「税法の解釈、適用については、侵害規範としての性質上、法的安定性が強く要請されるから、原則として文理解釈によるべきであって、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。とりわけ、租税特別措置法四一条一項所定の住宅取得等特別控除が、持家取得の促進を目的として創設された特別の減税措置であることにかんがみると、右規定の適用に当たっては、一般納税者との間の課税の公平、中立の見地から、厳格な解釈が要請されるというべきである。」とする。ニュートラルな立場から医療費控除の解釈適用を行うべきとの考え方を純粹に発展させると、後に示す一般的水準レベルとして妥当な医療であるか否かといった判断を行うことが中立性を阻害するということになる虞もあるよ

うに思われるのである。

二 医療費控除の解釈論・立法論における中立性の担保

1 通常性・必要性テストと一般的支出水準テストの意義

(1) 所得税法上の規定と各種テスト

所得税法七三条二項は、医療費控除の対象となる「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をいう。」と規定して、通常性・必要性を要請する（以下「通常性・必要性テスト」という）。これを受けて所得税法施行令二〇七条は、次に掲げる対価のうち、「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」（以下、このテストを「一般的支出水準テスト」という）を所得税法七三条二項にいう「対価」としている。

- (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
- (3) 病院、診療所（これに準ずるものとして財務省令で定めるものを含む⁽¹⁶⁾）又は助産所へ収容されるための人的役務の提供

- (4) あん摩マッサージ指圧師、はり師、きゅう師等に関する法律三条の二に規定する施術者又は柔道整復師法二条一項に規定する柔道整復師による施術

(5) 保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話

(6) 助産師による分べんの介助

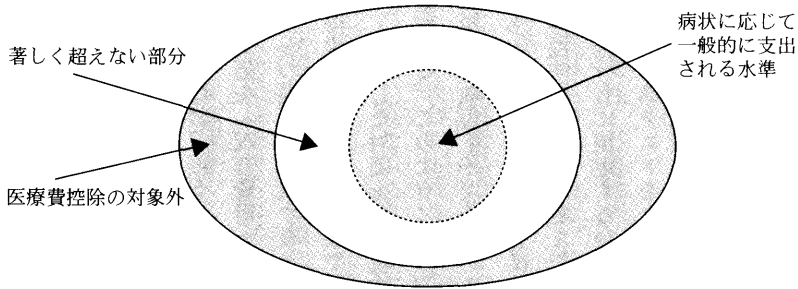
このように、所得税法施行令二〇七条を概観すると、所得税法七三条二項に規定されている医療費(1)医師、歯科医師による診療又は治療、(2)医薬品の購入)のほか、医師、歯科医師以外の者による人的役務提供が規定されている(3)。(3)~(6)⁽¹⁷⁾(なお、以下においては、便宜的に、(1)(4)(6)を合わせて「診療等」、(2)に係る対価を「医薬品の購入費」、(3)に係る対価を「収容費用」、(5)を「療養上の世話」ということとする)。

これらの規定を概観すると、所得税法七三条において、通常性・必要性テストが要請されるとしつつも、その内容は所得税法施行令二〇七条で定めるところに委任している。そして、同令二〇七条は、一般的支出水準テストのスクリーンを通した対価を所得税法七三条の通常性・必要性テストを通過した対価とみるという構成が採られているように思われる。このように一般的に支出される水準による制限を設けているのは、診療等の具体的内容に立ち入ることは租税行政執行上不可能であるという観点から、立法論的にある種の仮定を用意して、一般的支出水準テストをパスしたものは通常性・必要性テストをパスしたものと認めるという技術的規定であるといえそうである。⁽¹⁹⁾

所得税法施行令の規定まで踏まえて考えると、法は必ずしも通常性・必要性テストをすることまでは要請せず、所得税法施行令に規定する金額テストでこれらのテストに代えようとしたとも思えるのである。かように考えると、一般的支出水準テストをクリアしたものであれば、たとえ間接的必要性に留まるものであっても医療費控除の対象となる医療費の範囲から排除されるべきではないといえそうである。

この点、例えば、眼鏡が医療費控除の対象となるか否かについての訴訟の評釈において、「眼鏡については、レンズのみでなくフレーム部分が不可欠で、この対価は極めて高低がある」ことを、医療費控除と相容れない部分がある

所得税法施行令207条に規定する「医療費控除の範囲」



という根拠に繋げている見解もあるが、上図のように一般的支出水準テストは、⁽²⁰⁾一般水準を超える部分の医療費を医療費控除として認めないとするだけであって、一般的支出水準レベルの部分は医療費控除から排除されるという意味を有するわけではない。所得税法施行令二〇七条を素直に解釈すれば、仮に高額を支払ったとしても、一般的支出水準テストに合致しない部分のみが否認されるという意味に留まるのである。このことは、例えば、高価な材料を使用した歯の治療費に係る医療費控除該当性の判断などにおいて議論されることがある。⁽²¹⁾ 一般的支出水準レベルを超える部分の金額は医療費控除の対象とはならないと解される。⁽²²⁾ また、病院に收容されるためのヘリコプターの利用料などについても同様である。⁽²³⁾ (上図)。

(2) 選択し得る治療方法あるいは療養方法と一般的支出水準テスト
ところで、なぜ金額面での一般的支出水準テストが採用されているのであろうか。そこでは、金額面での一般的支出水準テストのみを判断根拠に置くことの意味が問われなければならない。

これは、医療の具体的内容が控除の対象として適当か否かの判断には立ち入らないという中立的解釈の姿勢の現われではないかと思われる。そのことは、他方で、判断基準の困難性排除という執行サイドへの配慮をも意味するのであるが、いずれにしても担税力の減殺要因を考慮するという医療費控除の意義からしても、

医療費控除の解釈を通じた具体的治療内容への介入がどの程度まで許容されると理解すべきであろうか。

さて、一般的支出水準がいかにかに金額面での水準テストであるとしても、「その病状…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」というからには、ある病状を前提とした場合の治療費あるいは療養費が判断されなければならない。

ある病状を前提とした治療あるいは療養の水準をテストするのではなく、治療費あるいは療養費をテストするということであるが、それにしても、かかるテストが一般的な支出の範囲内のみを医療費控除の対象として許容するというスクリーンを意味するとすれば、このスクリーンの存在があることによって医療に対するニュートラルな立場を維持し得ないことになりはしないかという疑問が惹起される。あるいは、高額医療への配慮を不要とする考え方が基礎にあるとして金額基準の必要性を強調しても、控除限度額に期待されている役割との衝突も考えられる。

医師、歯科医師による診療又は治療を例にとって考えてみたい。そこでは、ある病状を診療又は治療するに当たって選択し得る方法がいくつかある場合に、一般的な診療方法あるいは治療方法を念頭においた上で医療費控除の対象となる診療又は治療の対価否かの判断を下すという意味まで包摂されているのであろうか。所得税法の規定振りからすれば、医師、歯科医師による診療又は治療の対価であっても一般的支出水準テストによって医療費控除の対象となる⁽²⁴⁾ことがあり得るとされていることは明確である。

特殊治療あるいは特殊な病状の者が負担する医療費を医療費控除の対象から排除するということを担税力の減殺要因に対する考慮という趣旨から導くことはできないのではなからうか。⁽²⁵⁾中立性抵触の問題を考えると、ここは「診療等に応じて」と理解する解釈が妥当するように思われる（この点については後述することとする）。

また、そもそも、かかる一般的支出水準レベルをどのように判断すべきかという問題もある。先の例でみれば、歯

の治療に使用する人工ダイヤモンド（ジルコニア）、ポーセレン、セラミックを比べた場合にいずれが一般的水準なのか、ジルコニアのうち、一般的支出水準レベルをどこに設定して医療費控除の部分的許容を判断するのか「著しく超えない部分の金額」の算定基準が明確ではないように思われる。

このように、この一般的水準レベルを判断することには問題が立ちはだかる。もっとも、問題は、実務的な対応上の困難性に留まるものではない。むしろ、その問題の根源的な部分は、一般的水準レベルについての判断が医療内容についての判断までも包摂しているのか、あるいは単に金額基準で判断すればよいのかという点である。条文の記載振りが「著しく超えない部分の金額」とされているので、単なる金額基準による判断に留まるという考え方もあり得よう。そうであるとすれば、技術的には統計などのバックデータを用意することによって、（理論的には）ある程度クリアできる判断基準のようにも思われるが、条文上は、単なる金額基準を超えて、実質的な医療内容にまで踏み込んだ判断が要請されているとも理解できるのである。すなわち、医療の内容が一般的水準レベルのものであるか否かそれを超えているとすれば、どの程度超えているのかという判断を医療に疎い者（納税者・租税行政庁）が行うということを前提として法が構築されているとすれば、問題は更に深刻である。この辺りについて、次にもう少し考えてみたい。

(3) 一般的支出水準テストによる判断と通常性・必要性テスト

一般的支出水準とはその者にとっての一般的支出水準という意味ではなく、通常人レベルを想定した場合における、その通常人レベルの支出する水準をもって一般的支出水準であるという意味と理解すべきであろうか。

ある組織にとっての要人に対して、一般人が受けることのないような重篤な手当てがなされ最先端の高度な治療等が施されるという例は何ら想像に難くない。その際に支出される一般的水準以上の医療費は医療費控除の対象と

ならないということになるのであろうか。所得税法施行令二〇七条が使う「一般的」という用語の持つ意味が先行して、一定の治療や療養以外の治療や療養を排除するという意味で解釈されたとすると、通常人が受けるべき医療行為のレベルにまで立ち入った判断が必要ということになるが、この判断は相当に難しい。

また、そもそも医療費控除には控除限度額が用意されており、高額な医療費支出には対応しない制度設計が構築されていることを考えると、必ずしも中立性に対する阻害の虞に目を瞑ってまでして、金額基準によって診療や治療に対する一般的支出水準テストが必要であるとは思えない。

このように考えると、一般的支出水準テストを単なる金額基準として解釈することにはある意味での危険性があり、診療等との関係性を見ずに支払った代金のみでその診療等の対価を医療費控除から排除してしまうという解釈にさえ走り出す危険性がない。すると、あくまでも医療費控除が治療等に要した対価として納税者が負担した金額に担税力の減殺を見て、これに配慮するという趣旨であることに鑑みて、診療等に必要であるか否かの必要性テストとしての意味合いを一般的支出水準テストに見出すに留めるのが、最も同控除の射程範囲についての解釈として合理的であり中立的なのではないかと思われるのである。

かように考えると、一般的支出水準テストの事実上の射程範囲は、所得税法施行令二〇七条各号のうちでも、治療等の対価ではない収容費用（所令二〇七条三）に留まるのではなからうか。それ以外の医療費については、厚生行政上の判断を要する部分であり、素人判断が介入する虞⁽²⁶⁾があるのではないかと思われるのである。課税実務も、所得税法施行令二〇七条に掲げる①治療等の対価、②収容費用、③医薬品代のうち、②以外について通達を用意し、②については、裸で所得税法施行令二〇七条の一般的支出水準テストを適用することとしているように思われる。すなわち、所得税基本通達は、②収容費用以外の部分について、医師又は歯科医師による診療又は治療、あん摩マッサージ師、

はり師、きゅう師等の施術者による施術、保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話、助産師による分娩の介助の対価については同通達七三―三を留意し、医薬品の購入費用については同通達七三―五を留意している⁽²⁷⁾。もっとも、同通達七三―三は、これら診療費、治療費、施術代、療養上の世話代、介助費については何も示しておらず、単に、診療等を受けるための費用についてのみ示している。このことの意味は判然としない。所得税基本通達が、解釈論上の揺らぎを極力小さくしようと工夫している部分が、単に、診療等を受けるための費用についてのみであるということは、当初から、課税実務が診療費、治療費、施術代、療養上の世話代、介助費について一般的支出水準テストを適用しようとはしていないという姿勢の現われであるという見方もあながち外れてはいないのではなからうか。もっとも、この推測が正しく、課税実務が診療等に対する一般的支出水準テストの適用に消極的であったとしても、かような解釈手法はあくまでも法令外の行政解釈上の措置であって、立法論的には、同テストの射程から収容費用以外の医療費を外すよう検討すべきではないかと思われる。

2 所得税基本通達による医療費控除の拡大

(1) 所得税基本通達七三―三の直接必要性テスト

所得税基本通達七三―三は、医師、歯科医師、所得税法施行令二〇七条四号の施術者又は同条六号に規定する助産師（以下「医師等」という。）による診療、治療、施術又は分べんの介護（以下、この通達においては「診療等」という。）を「受けるため直接必要な費用は、医療費に含まれるものとする。」として、次のような費用を掲げる。

- (1) 医師等による診療等を受けるための通院費若しくは医師等の送迎費、入院費若しくは入所の対価として支払う部屋代、食事代等の費用又は医療用器具等の購入、賃借若しくは使用のための費用で、通常必要なもの

- (2) 自己の日常最低限の用をたすために供される義手、義足、松葉づえ、補聴器、義歯等の購入のための費用
- (3) 身体障害者福祉法三八条《費用の負担命令及び徴収》、知的障害者福祉法二七条《費用の徴収》若しくは児童

福祉法五六条《費用の徴収、負担》又はこれらに類する法律の規定により都道府県知事又は市町村長に納付する費用のうち、医師等による診療等の費用に相当するものと並びに(1)及び(2)の費用に相当するもの

このように所得税基本通達は、医療費控除の対象となる医療費について右記のような例示を掲げて、このような「診療等を受けるため直接必要な費用」は、医療費に含まれると通達するのである。

所得税基本通達七三―三が直接問題となるのは、次のような事例においてであるといえよう。国税不服審判所昭和五十六年七月二八日裁決（裁決事例集二二号六六頁）は、請求人が支払った医師等に対する謝礼並びに入院時の新聞購読料、牛乳代及びテレビ賃借料は、医師による診療等の対価もしくは診療等の直接必要な費用とは認められないから、これらの金額は、所得税法上の医療費とすることはできないとするのである。⁽²⁸⁾

上記事例において、国税不服審判所は所得税基本通達に沿った判断を下しているのであるが、「診療等の直接必要な費用」を医療費控除の対象とする法的根拠は奈辺にあるのであろうか。

それは、おそらく所得税法施行令二〇七条にいう一般的支出水準レベルを通達が示したということになるのである。同条にいう病状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の解釈が、何故、「診療等を受けるため直接必要な費用」という形で示されるのであろうか。診療等を受けるために直接必要な費用であるか否かは専ら診療との関係において判断されることになるから、ここでは、所得税法施行令二〇七条に規定する「病状に依じて」という文言がいつの間にか「診療等に応じて」と解釈されていることにも注意すべきであろう。

そこで、所得税法施行令二〇七条の文言を越えて、「診療等に応じて」と解釈することの是非が議論されなければ

ならない。前述したとおり、「病状にに応じて」という規定は診療行為のレベルまでも一般的な支出水準テストに取り込む解釈となる。しかしながら、かような解釈は、素人判断が介入することによる解釈上の揺らぎの発生や恣意性の混在、あるいは厚生行政に対するニュートラルな立場の維持の観点からは疑問なしとはいえない。通達が示すように「診療に応じて」と解釈することによってのみ、素人判断の介入を防ぎ、ニュートラルな立場の維持が可能となるのではないかとも思われる。

アメリカの場合はどうか。Internal Revenue Cord §213 (b) では、例えば、医療費控除の対象となる薬とは、「医師の処方箋による薬 (a prescribed drug) あるいはインシュリン (insulin)」とされている。この規定からすれば、一義的には、医師の処方や指示が尊重されているように思われる。

なるほど、例えば、Clark v. CIR. 事件⁽²⁹⁾では、高血圧症の患者がアレルギー症状を軽くするために採る食事の対価の医療費控除が争点とされたが、普通食では代替できないという証明や証拠がないなかで、これらが症状軽減のために必要として医師によって処方されたという申立てを示すことに納税者が失敗しているとして納税者が敗訴している。この判断は、医師による指示あるいは処方があったということを明確に示せば医療費控除が認められた可能性を示唆している。Post v. U.S. 事件⁽³⁰⁾においては、冠動脈閉塞 (coronary occlusion) の患者が医師の指示により階段を使わずにすむようエレベーターの設置をした場合の設置費用については、医療費控除の対象として認められている⁽³¹⁾。また、Adler v. CIR. 事件⁽³²⁾では、ダンススクールのマネージャーが健康維持に役立つとして、ダンススクールへの支払は医療費控除の対象となると説明していたが、かかるダンスレッスンは医者による指示によるものではないとして医療費控除が否定されている。Gerard v. CIR. 事件⁽³³⁾は、嚢胞性繊維症 (cystic fibrosis) の患者が、医師のアドバイスによるエアコンディショナー・ユニットを設置した際のコストについて、医療費控除が認められた事例である。

しかしながら、I.R.Cs213 (b) に「医師の処方箋による薬」とされているからといって、医師の処方や指示が常に医療費控除判断において絶対的意義を有するかというとは必ずしもそうではない。

例えば、Willard v. C.I.R. 事件⁽³⁴⁾では、バター、塩、砂糖、ダイエットフルーツ、サラダの代用品としての食事について、処方箋があったとしても、医療費控除の対象から除外する課税処分を肯定している。⁽³⁵⁾ また、医師の指示による行為についても、例えば、医師から肺気腫の症状を緩和させるためにゴルフをすることを勧められた場合の当該ゴルフに関する支出について、Altman v. Commissioner of Internal Revenue 事件⁽³⁶⁾では、医療費控除該当性が否定されているし、関節炎患者が、医師から、関節炎の症状である痛みや緊張 (tension) のセラピーにバルーンダンスのレッスンを薦められたとして、これに係る費用の医療費控除を申告した France v. Commissioner of I.R.S. 事件⁽³⁷⁾では、医療費控除が否定されている。⁽³⁸⁾

このようにみると、米国においても、医師の処方や指示による医療費の支払が必ず、医療費控除の対象となると解するのは妥当ではなく、その内容に応じて判断せざるを得ない。もっとも、これらの事例はグレーゾーンにあるものであり、否認事例の多くは、医療費控除の範囲を極端に拡大して解釈している例であり、基本的には、医師の指示がある場合には、これが尊重されているという見方はあながち外れてはいないように思われる。

また、慢性喘息 (chronic asthma)⁽³⁹⁾ の患者が、医師の薦めで、アレルゲン排除のためにカーベットの張替えなどをしたという Mitic v. C.I.R. 事件⁽³⁹⁾ では、インテリアデザインのための改良であるなどの理由で医療費控除が否定されている。ここでは医師がどこまで設備設置を薦めていたといえるのかというような問題も包摂されているようである。すなわち、医師の薦めがそこまで及んでいないにも拘わらず、医師の指示を拡張して理解し、奇貨としているような事例がしばしば散見される。例えば、納税者は、放射性降下物に対するシェルター (fallout shelter) の設置が

高血圧症の患者に対する医師の勧めであったとするが、表面的にみれば医師の勧めであるとしても、高血圧症患者に対して多くの不安材料を取り除くことに意味を見出しているに過ぎないような場合には医療費控除の対象とはならないといえよう。ここでの問題は、医師の指示があったか否かという問題というよりは、医師の指示の射程範囲の問題であるが、翻って考えてみると、これらが問題とされるということは、医師の指示がそれなりに尊重されているということの証左であるという捉え方も可能であるように思われる。

(2) 所得税基本通達七三―三による医療費控除の拡張

所得税基本通達七三―三においては、診療を受けるに直接必要な費用が医療費控除の対象とされているのであるが、この辺りについては問題が多いように思われる。

右に示したとおり、所得税基本通達七三―三(2)に医療費控除の適用対象として、「自己の日常最低限の用を足すために供される義手、義足、松葉づえ、義歯等の購入のための費用」という医療用具の購入費用が掲げられている。

この点について、藤沢眼鏡訴訟第一審横浜地裁平成元年六月二八日判決(判時一三三六号一一〇頁)⁽⁴⁰⁾は、「医療費控除の制度はシャープ勧告を受けた税制改正によって創設され、当初は医療費性が明確でかつ控除の対象とすることに問題のない医師等に対する診療等の対価に医療費の範囲が限定された(施行令二〇七条)が、その後の社会保険制度の充実や医療技術の進歩に伴って右規定による医療費よりもこれに付随ないし関連する費用の負担の方が重くなっている状況となったことから、基本通達七三―三をもって右医療費の範囲を拡大して医療費控除制度の趣旨を税務の執行面に反映させることとしたものと解される(傍点筆者)」と判示する。

そして、同判決は、「医療費控除の範囲の拡大を法七三条二項で委任されている施行令をもって行わずに行政庁の基本通達をもってしていることからすると、右基本通達の定めは飽くまでも施行令二〇七条の定めを前提とし、施行

令の定める医療費の範囲を基本通達により明らかにする方法で、いわば施行令の解釈として、医療費として控除される範囲を運用の実際において実質的に拡大したものというべきである。したがって、基本通達の定める医療費の範囲が施行令二〇七条の規定による制約の範囲内に止まるべきであるのは当然であって、基本通達の定める医療費の範囲が施行令に定められている『医師等による診療等』を受けるために直接必要な費用に限定されるのはいうまでもなく、医療用具についても、医師等が自ら行う治療等のために除使用することが予定されているものに限られ、医師等による診療等除にかかりなく購入された義手、補聴器等の医療用具の購入費用はこれに該当しないというべきである。
(傍点筆者)」とも判示している。

このように判決は、医療費控除の対象を医療用具とそれ以外に分け、医療用具については、医師等が自ら行う治療等のために使用することが予定されているものに限定し、そうでない義手、補聴器等の医療用具の購入費用はこれに該当しないとするのである。そして、医療用具以外のものについては、医師等による診療等を受けるための直接必要な費用が含まれるとするのである。

ここにみる判決は、所得税基本通達七三―三について、「施行令の解釈として、医療費として控除される範囲を運用の実際において実質的に拡大したものとすべき」と断じている。同通達は、医師が治療上必要と認める医療用具が所得税法施行令二〇七条の解釈から読めることとしているのである。治療等に必要医薬品の購入は同条に規定されているが、治療等に必要医療用具の購入費用については規定されていない。医師又は歯科医師による診療等の対価のうち、病状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に、医療用具の購入代金を読み込むことは、診療等の対価といえない限り実質的拡大といわざるを得ないということなのであろう。そして、かかる判断は、その後控訴審及び上告審においても維持されているのである。また、この判決は、福島地裁平成一一年六月二三日判決

(税資二四三号七〇三頁) などに⁽⁴¹⁾においても引用されており、下級審ながら影響力を有する判決であるということができよう。

解釈論上議論すべき問題点は、この通達に義歯が列举されているとか、眼鏡が列举されていないということに留まるのではなく、医師等による診療等を受けるための医療用具が医療費控除に当たるとの解釈を所得税法施行令二〇七条から導出することに対して、実質的拡大と判断されているということではなかったのか。もっとも、判決が事実上拡大していると判示しておきながら、「医療用具についても、医師等が自ら行う治療等のために使用することが予定されているものに限られ」としている点については理解が困難である。ここでは、医療用具を医療費控除の対象と説示しているのではなく、同控除の対象と認められる医療用具の購入費とは、「医師等が『自ら』行う治療等のために使用することが予定されているもの」を納税者が購入した場合のそれであって、それ以外の医療用具が医療費控除の対象になるとは判示していないのである。

かかる判示は下級審判決であるから、法源としての判例の意義を有するわけではない。しかしながら、かかる判決における指摘があるにも拘わらず、課税庁が同じ解釈を採用し続けることに問題がないという切れようか。現行の課税実務は、「義手、義足、松葉づえ、義歯等の購入のための費用については、自己の日常最低限の用をなすためのものであったとしても、医師等による診療等を受けるため直接必要でないものは、医療費控除の対象とはならない。」⁽⁴²⁾という点を強調しているが、問題はそこにあるのではないはずである。要するに、藤沢眼鏡訴訟横浜地裁判決が、医師等以外の者が使用する医療用具を所得税法施行令二〇七条の解釈論上読めないと判断しているにも拘わらず、依然として、医師等による診療等を受けるための医療用具の購入費を医療費控除の中で読み込もうとしている点にこそあるはずである。

昭和六二年長官通達「おむつに係る費用の医療費控除の取扱いについて」(直所三一一二)⁽³²⁾、昭和六三年長官通達

「B型ワクチン接種費用の医療費控除の取扱いについて」(直所三一一三)、平成元年長官通達「ストマ用装具に係る費用の医療費控除の取扱いについて」(直所三一一二)、平成二年長官通達「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」(直所三一一二)、平成四年長官通達「指定運動療施設の利用料金に係る医療費控除の取扱いについて」(課所四一一〇)においても、同様に「医師の治療を受けるために直接必要な費用」という観点から、医師等以外の者が使用する医療用具を医療費控除の範囲に含めた解釈が示されているが、これらの通達の根拠は、すべて所得税基本通達七二三にある。⁽⁴⁴⁾このうち、「おむつ」や「ストマ用装具」については問題がありはしないか。

そして、何故、「B型ワクチン接種費用」、「温泉利用型健康増進施設利用料金」、「指定運動療施設利用料金」が医師等の治療を受けるために直接必要な費用なのかについても疑問視されよう。これらの通達をみると、一度発出された解釈指針が次第に拡張されている現状を観測することができそうである。

このように医療費控除の解釈はその一部に問題を抱えたまま、所得税基本通達七二三を出発点として、実務上の判断は拡大の一途を辿っているのが現状である。

(16) 所得税法施行規則四〇の三第二項において、更に、指定介護老人福祉施設が示されている。

(17) 医療費控除の対象となる医薬品の購入代金については、別稿を予定している。

(18) 米国所得税法における必要経費の概念については、通常性テストが導入されており、この点は、必要性テストしか規定していない我が国所得税法上の必要経費(所法三七)とに違いがあると指摘されることがある(この点について、確井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(1)」(5・完)法協九三巻四号五〇五頁以下、同五号七二八頁以下、同七号一〇九三頁以下、同八号一二四三頁以下、九四巻四号四九四頁以下、同「所得税における必要経費」租税三号六三三頁以下、

同「アメリカの自宅事務所経費控除について―必要経費控除の一断面」松沢智先生古稀記念『租税行政と納税者の救済』一七七頁以下（中央経済社一九九七）、吉良実「課税所得計算における必要経費」シュート一〇〇号一三頁以下、石島弘「必要経費のアメリカ連邦憲法上の地位」同『課税権と課税物件の研究』（信山社二〇〇三）など参照。ドイツ法について、奥谷健「市場所得における控除概念―基因原則による必要経費」島法四五巻三二、三三頁以下など参照。しかしながら、医療費控除については、特定支出控除と並んで通常性テストによる判断基準が採用されているという点は興味深い（所法五七の二②参照）。

- (19) もっとも、通常性判断を強調して、パブリック・ポリシー (public policy) の考え方を導入するという考え方を採用しているという理解に立てば、所得税法施行令二〇七条の金額テストとしての一般的支出水準テストのみでは足りないということにもなる。しかしながら、例えば、無許可の医師に対する支出が違法な支出であるとして医療費控除の対象とならないという解釈を導き出す必要があるとしても、それは「医師」の解釈に委ねられるであろうし、例えば、違法な臓器提供を受けて行った治療がパブリック・ポリシー理論に反するとしても、果たして中立性を是とする租税法の解釈論においてどこまで妥当性を有するのかについては、疑問なしとはしない（平成一九年二月二日付読売新聞は、フィリピン政府が腎臓提供を認める新制度導入方針を固めたとし、我が国の臓器移植法に抵触する可能性を報ずる）。また、実務的な問題を考えたとしても、公序に反するか否かの判断の正当性をいかにして担保するのかという問題もある。助産師や看護師が不足している現状にあって、それらの専門家が資格外の業務に携わっているようなケースも違法であることになるが、違法な役務提供を受けた者の支払を医療費控除として認めることが公序に反するとなれば、どの程度の違法性が社会的に許容されない支出となるのか。これらの問題に対する解答がない限り、パブリック・ポリシー理論を解釈論に持ち込むことには慎重な態度をとるべきではないかとも思われる。管見するところ、医療費控除の適用に当たって、パブリック・ポリシー理論が適用されるという議論が十分になされているとはいえない段階において、所得税法七三条の「通常」の解釈をパブリック・ポリシー理論の適用と理解するのは拙速であるように思われる。したがって、差し当たり、ここではかかる議論の余地を除外して論を進めることとする。なお、パブリック・ポリシーの解釈論における適用については、差し当たり、拙稿「違法支出の必要経費性とパブリック・ポリシー理論―収入・必要経費を巡る諸問題―」税務事例三九巻三号四九頁以下など参照。

- (20) 藤宗和香・税弘三八巻六号一一八頁。

(21) 河合厚編『医療費控除と住宅借入金等特別控除の手引』(平成一九年三月申告用)一一頁(大蔵財務協会二〇〇七)。

(22) 国税不服審判所昭和五九年四月一六日裁決(裁決事例集一八号一四一頁)では、郷里に所在する病院で出産するために要した帰郷旅費について、次のような理由で医療費控除該当性を否定している。すなわち、「医師等による出産に係る診療等を受けるために必要な通院若しくは入院等のための通常必要な交通費等については、法第七三条に規定する医療費に含まれるものと解されるが、出産に係る医療上又は診療上の特段の事情のないのに、たんに、妻の実家に近在する医療機関において出産に係る診療等を受けることが、出産の前後における準備又は育児等の見地から便宜であるとの理由で、遠隔地にある妻の実家に近在する医療機関で出産に係る診療等を受けることとして要した帰郷のための交通費等は、医師等による出産に係る診療等を受けるために必要な通院若しくは入院等のための通常必要な交通費等に当たらないと認められるので、法第七三条に規定する医療費に該当しないものと解される。」と判断を下しているのである。H.R. Rep. No. 1337, 83rd Cong., 2nd Sess., A60 (1954); S. Rep. No. 1622, 83rd Cong., 2nd Sess., 219 (1954) *repr. in* 1954 U.S. Code Cong. & Ad. News, at 4197.

(23) 河合・前掲注(21)、五七頁参照。

(24) この点、藤沢眼鏡訴訟第一審判決は、医師による検眼であっても、それが医師による診療には当たらないと説示している。あるいはその逆に、症状の軽い疾病を排除するという意味においても、これが排除されるとは直接的に理解することは困難であろう。この点、藤沢眼鏡訴訟の上告審において、上告人が次のように主張したところを確認しておこう。そこでは、「単純近視」と「不等像性眼精疲労」等の区別の不合理性が論じられている。すなわち、「厚生省通達が控除の対象となる疾病としてあげる『調節異常』『不等像性眼精疲労』『変成近視』などと上告人の『単純近視』を医療費控除に關し區別する合理的理由はない。なぜなら、一例を『不等像性眼精疲労』にとつて言えば、『眼精疲労』という病的症状は、『不等像性眼精疲労』における『左右眼の眼底像の差』に基因するだけでなく、『単純近視』のように調節と輻奏の不均衡に基因する眼精疲労(調節性眼精疲労)もあり、これも患者の苦痛を取り除く治療という点から考えれば『不等像性眼精疲労』の場合と同様『医師による治療』であるからである。…また、厚生省通達によれば『不等像性眼精疲労』の治療方法として薬物療法のほか、光学的に眼底の不等像を消すために眼鏡を装用させるとする。しかし、『不等像性眼精疲労』も『単純近視』も同様に眼の機能傷害であることから、『眼精疲労』という病的症状を治療するための治療としては『物を良く見せるために又視力を出すために』眼鏡を装用させることが中心となる点でもまた同様である。…従つて、医療費控除に關し、『単純近視』

を『不等像性眼精疲労』等と區別し、後者に限って控除を認めることは、『單純近視』によって眼鏡等を購入した者と『不等像性眼精疲労』等によって眼鏡等を購入した者とを合理的理由もなく差別することになり、法の下の平等を保障する憲法一四条に違反する。」とするのである。

- (26) 医療分野における素人考えに関する問題を取り上げた論稿として、浅井暢子「精神障害者に関するしろうと理論」日社精医誌14巻1号67頁以下、羽入雪子・佐藤怜「大学生の避妊および低用量ピルに関する意識」日本赤十字秋田短期大学紀要7号53頁以下など参照。

- (27) 医薬品については、それとは別に所得税基本通達七三一五において、薬事法二条一項に規定する「医薬品」という明確な判断メルクマールを示すことによって、解釈論上の中立性阻害要因を予め排除している。

- (28) 苦米地邦男編『所得税質疑応答集（平成一八年版）』八四一頁（大蔵財務協会二〇〇六）は、医師からの指示による水枕や水のうについて、「病気の治療の為に使用されるものであり、医師の指示等により購入するものであれば、医師等による診療等を受けるために直接必要な物品の購入費用と考えられ」として、医療費控除の対象とし、寝具や洗面具などの身の回り品は、入院するために必要なものではない、医師等による診療を受けるために直接必要とされるものであるとはいえないとして、これらの購入費用は医療費控除の対象とはされない旨説明されている。また、これと同様の考え方で、医師の指示に基づいて購入した血圧測定器及び注射器に係る費用は医療費控除の対象となるが、電動ベッド、マットレスの購入費用、自宅のトイレの暖房工事費、自宅に取り付ける空気清浄器の購入費用、マッサージ器の購入費用などは、通常医師等による診療を受けるため直接必要な費用には当たらないと説明している（同書七九四頁）。

- (29) Clark v. C.I.R., Tax Ct.1957, 29 T.C. 196. See, also, Estate of Webb v. C.I.R., 1958, 30 T.C. 1202.

- (30) Post v. U.S., N.D.Ala.1956, 150 F.Supp. 299. なる Berry v. Wiseman 事件では、冠狀動脈不全症（coronary insufficiency）の患者が、症状を軽くするため、また健康増進のためとして、医師の指示によって自宅に設置したエレベータの設置費用は、所得税法上の医療費控除によって考慮されるべきであって、保険の手当の対象とはならないと判示されている（Berry v. Wiseman, W.D.Okla.1958, 174 F.Supp. 748）。

- (31) その他、エレベータの設置費用が医療費控除の対象となるか否かが争われた事例として、Snellings v. U.S.事件では、関節炎（arthritis）患者の設置したエレベータの設置費用について、進行性の症状を抑えるためで資産価値増加の目的ではな

- らとして医療費控除の対象と認めらる (Snellings v. U.S., E.D.Va.1956, 149 F.Supp. 825.)。その他、無塩食品を用意するためのキッチンが医療費控除の対象とならなかつた事例として Cohn v. U.S., N.D.I.d.1965, 240 F.Supp.786。自己負担費の医療費控除が否定された事例として Ferris v. C.I.R., C.A.7 1978, 582 F.2d 1112. See, also, Oliver v. C.I.R., C.A.8 (Iowa), 1966, 364 F.2d 575, Wallace v. U.S., S.D.Iowa 1970, 309 F.Supp. 748, affirmed 439 F.2d 757, certiorari denied 92 S.Ct. 71, 404 U.S. 831, 30 L.Ed.2d 60.
- (32) Adler v. C.I.R., C.A.9 (Cal.) 1964, 330 F.2d 91.
- (33) Gerard v. C.I.R., Tax Ct.1962, 37 T.C. 826, air-conditioning として See, Wallace v. U.S., C.A.8 (Iowa) 1971, 439 F.2d 757, dust elimination system として See, certiorari denied 92 S.Ct. 71, 404 U.S. 831, 30 L.Ed.2d 60, Delp v. C.I.R., Tax Ct.1958, 30 T.C. 1230, oil-heating として See, Seymour v. C.I.R., Tax Ct.1950, 14 T.C. 1111, gymnasium equipment として Disney v. U.S., C.D. Cal.1967, 267 F.Supp. 1. 4々異質ではあるが swimming pool として See, Ferris v. C.I.R., C.A.7 1978, 582 F.2d 1112, Haines v. Commissioner of Internal Revenue, U.S.Tax Ct.1979, 71 T.C. 644.
- (34) Willard v. C.I.R., Tax Ct.1966, 46 T.C. 672.
- (35) special food 及び special food であることが多数。例として Cohn v. U.S.事件では、医師の処方箋による special food 及び special food であることが (Cohn v. U.S., N.D.Ind.1965, 240 F.Supp.786, Clark v. C.I.R., Tax Ct. 1957, 29 T.C. 196)° See, also, Clark v. C.I.R., Tax Ct.1957, 29 T.C. 196, Randolph v. Commissioner of Internal Revenue, U.S.Tax Ct.1976, 67 T.C. 481.
- (36) Altman v. Commissioner of Internal Revenue, Tax Ct.1969, 53 T.C. 487.
- (37) France v. Commissioner of I.R.S., C.A.6 1982, 690 F.2d 68.
- (38) その他、術後の筋肉の強張り (postoperative muscular stiffness) を緩和するため、医師からタンソニメンを薦められた場合の、タンソニメンが、医療費控除の対象とならなかつた Thoenes v. C.I.R., Tax Ct.1959, 33 T.C. 62. なお、他の、即ち education, particular expenses など問題となつた事例として Ochs v. C.I.R., C.A.2 1952, 195 F.2d 692, certiorari denied 73 S.Ct. 28, 344 U.S. 827, 97 L.Ed. 643, Lichterman v. C.I.R., Tax Ct.1961, 37 T.C. 586, Martin v. C.I.R., C.A.6 1977, 548 F.2d 633, Fay v. Commissioner of Internal Revenue, U.S.Tax Ct.1981, 76 T.C. 408, Ripple v. Commissioner of In-

- ternal Revenue, U.S.Tax, Ct.1970, 54 T.C. 1442. Grunwald v. Commissioner of Internal Revenue, Tax Ct.1968, 51 T.C. 108. Atkinson v. C.I.R., Tax Ct.1965, 44 T.C. 39.
- (39) *Mitic v. C.I.R.*, U.S.Tax Ct.2000 WL 424452.
- (40) 判例評釈として、北野弘久・社会保障判例百選(第二版)七八頁以下、同・ジュリー一三〇七七八頁以下、岩崎政明・ジュリ九六七号一〇二頁以下、星野英敏・訟月三五卷一〇号一五四頁以下、藤宗・前掲注(20)、一一四頁以下など参照。
- (41) 福島地裁平成二一年七月二七日判決(判自二〇四号四二頁)など参照。なお、岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法(第二版)』二二九頁以下(弘文堂二〇〇七)も参照。
- (42) この点について、河合厚二小林登「平成一八年分所得税・贈与税申告書記入のチェックポイント」税弘五五卷二号付録六二頁は、「義手、義足、松葉づえ、義歯等の購入のための費用については、自己の日常最低限の用をなすためのものであったとしても、医師等による診療等を受けるため直接必要でないものは、医療費控除の対象とはならない。」とし、「したがって、例えば、医師による治療を受けるために直接必要としない一般的な近視や遠視のための眼鏡とか補聴器の購入費用は、医療費控除の対象とはならない。」とコメントしている。また、佐藤和助『回答事例による所得税質疑応答集』七九八頁(大蔵財務協会(二〇〇四))は、「松葉づえや車いすは、医師による治療を受けるための通院に使用するものであり、足を骨折した人にとって医師等による診療等を受けるため直接必要なものに当たりますから、その松葉づえや車いすの購入費用は、医療費控除の対象となります。」とする。
- (43) 平成一三年長官通達「おむつに係る費用の医療費控除の取扱い(「おむつ使用証明書」の様式の変更等)」について(課個二一一五)及び平成一四年長官通達「おむつに係る費用の医療費控除の取扱い(「おむつ使用証明書」に代えた簡易な証明手続等)」について(課個二一一四)も参照。
- (44) また、平成一五年には、非血縁間骨髄移植の幹旋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が医療費控除の対象とされるとの国税庁長官通達「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」(課個二一一八)が発達されている。これは、医師が患者の治療上、財団へ登録し幹旋を受けることが必要と判断し、患者登録を行った患者が財団に対して支払った患者負担金のうち一定の証明がされたものについては、医療費控除の対象と認められるとの通達である。骨髄移植は、白血病、再生不良性貧血、先天性免疫不全症等

の血液難病といわれる疾病にとつて、有効な治療法とされているが、その際、患者と白血球の型が適合する骨髓提供者から骨髓液の提供を受ける必要がある。そこで、非血縁者間骨髓移植の幹旋に係る機関として財団法人骨髓移植推進財団の関与が必要不可欠なものと理解されており、厚生労働省健康局長からも次のような通知が発出されているところである。すなわち、平成一五年一二月付厚生労働省保健局長長通知「非血縁者間骨髓移植の実施に関する指針」（健発第一二一九〇〇五号）によると、①非血縁者間骨髓移植を実施するためには、財団が行う幹旋業務が必要不可欠であること、②財団への患者登録は、医師が患者の治療に必要な不可欠であると認めた上で、医師を通じて行われるものであること、また、③患者負担金の決定と変更に当たっては、厚生労働省に届け出ることとし、厚生労働省は、患者負担金について確認をした上で、問題がある場合には必要な指導を行うこととしている。このように厚生労働省が関与をすることによって、患者負担金の位置付けが明確化されたとの判断があったされている。

そこで、かような負担金が治療の対価に該当するのか、あるいは医薬品の購入代金に当たるのが検討されなければならない。治療の対価については、医師又は歯科医師による治療とされていることからすれば、一義的にはかかる対価は医師又は歯科医師に対して支払われるものと理解すべきようにも思われるが、支払の対象が医師又は歯科医師に限られてはいないこと、対価の意味を広くとらえると骨髓治療に対する費用負担という意味では、これを認めるといふ途がないでもないが、これまでの医療費控除の解釈指針の流れを踏んでいるとみれば、これについても、「医師の治療を受けるために直接必要な費用」という観点から医療費控除の範囲に含めていると思われる。更に、同じく平成一五年には臓器移植の幹旋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についても、長官通達が発達されている。

三 人的役務提供の対価に係る医療費控除と射程範囲の拡張

1 特別養護老人ホームにおける「療養上の世話」

所得税法施行令二〇七条五号にいう「療養上の世話」の対価の射程範囲を考えるに当たって参考となる事例がある。

医療費控除の解釈における素人判断の排除とデマケーション（酒井克彦）

国税不服審判所平成八年三月一日裁決（裁決事例集五一号一二頁）では、「老人保健施設は、老人保健法第四六条の一七『医療法との関係等』第一項において『病院』又は『診療所』とあるのは、老人保健施設を含むものとする」と規定されているとして、「所得税法施行令二〇七条三号に規定する『病院』、『診療所』には老人保健施設が含まれると解されるが、特別養護老人ホームはこれには該当しないものであり、入所者の受ける措置は、この場合には日常生活の世話であって、療養上の世話にも該当しない」とし、措置費徴収金は、所得税法七三条及び同施行例二〇七条に規定する医療費には該当しないと判断している。⁽⁴⁵⁾

ここでは、特別養護老人ホームでは、入所者が療養上の世話を受けるのではなく、日常生活上の世話を受けるに過ぎないという点が示されているのである。このような解釈は、所得税法施行令二〇七条五号の「療養上の世話」を行為者（施設）の観点から眺めている。⁽⁴⁶⁾しかしながら、所得税法施行令が「保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話」と規定していることからすれば、同号は必ずしも、「療養上の世話」を行い得る者を「保健師、看護師又は准看護師」に限定しているわけではないことは明らかである。問題は、「療養上の世話」はこれらに限定された者のみが行い得るわけではないという立場に立ち、一定の者が行うそれに対する対価の支払が医療費控除の対象となる医療費に該当するとしてみるとみるべきであろう。例えば、家族が「療養上の世話」を行うこともあり得るであろうし、医師等の資格が付与されていない者がこれを事実上行い得ないということはないのである。「療養上の世話」が明確に画されるのであれば、法は「療養上の世話」を行った特定の者に対する対価を医療費控除の対象となる医療費とするというようなまわりくどい規定を設ける必要はないはずである。

つまり、多くの者が行い得る「療養上の世話」を基準とすることはせず、「療養上の世話」の対価のうち、「保健師、看護師又は准看護師」に対して支払われたもののみを医療費控除の対象としてしていると理解すべきであろう。かように

考えると裁決の理論構成が妥当であったか否かについては疑問なしとはしない。むしろ、特別養護老人ホームを「保健師、看護師又は准看護師」と解釈し得ないという点から、判断を下すべきであったのではないかとも思われる。

2 助産師による「分べんの介助」

所得税基本通達七三―六は、所得税法施行令二〇七条五号に掲げる「保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話」について、「保健師助産師看護師法第二条《保健師》、第五条《看護師》又は第六条《准看護師》に規定する保健師、看護師又は准看護師がこれらの規定に規定する業務として行う療養上の世話をいうのであるが、これらの者以外の者で療養上の世話を受けるために特に依頼したものから受ける療養上の世話も、これに含まれるものとする。（傍点筆者）」と通達している。

所得税法施行令二〇七条五号にいう「療養上の世話」を保健師助産師看護師法に規定する「業務として行う療養上の世話と限定して解釈しているが、このように療養上の世話を限定的に解釈し得るかについては、更に議論が惹起されよう。ただし、所得税法施行令は行為者について限定してはいるが、「療養上の世話」がどのようなものであるかについては、何ら規定していないからである。しかし、同通達は、右のように解釈した上で、「保健師、看護師又は准看護師」以外の者で「療養上の世話」を受けるために特に依頼したものから受ける「療養上の世話」も、所得税法施行令二〇七条五号に含まれると通達している。

法が、行為者を限定しているということの意味を考えると、国が資格を付与した「保健師、看護師又は准看護師」に、所得税法施行令上の「療養上の世話」の行為者を限定しているということは、行為者の行う業務上の行為としての「療養上の世話」が当然に予定されていると解釈できよう。ただし、保健師が保健師の業務を離れて一般人として

行った「療養上の世話」までも含むと解し得るとするのであれば、法が「保健師、看護師、又は准看護師による療養上の世話」と規定した趣旨を没却することになると思われるからである。

かくして、所得税基本通達七三・六の前段部分の解釈は妥当であるといえる。かような点からすれば、「療養上の世話」が行爲者を限定することを通じて、結果において定義付けられているという理解が妥当しよう。なお、このことを厳密に理解すると、無免許の医師等、保健師、看護師又は准看護師⁽⁴⁷⁾による診療等又は療養上の世話についての対価の支払が医療費控除の対象となる医療費に該当しないということになるが、それもやむを得まい。文理に忠実に従えば、拡張して解釈することは不可能であるように思われるからである。⁽⁴⁸⁾

このような理解は、例えば、所得税法施行令二〇七条六号にいう「助産師による分べんの介助」についても同じである。「分べんの介助」自体は助産師でなくても行い得るが、医療費控除の対象となる医療費は「助産師による分べんの介助」の対価であるから、医療費控除の対象としての対価の支払は助産師によるそれに対するものでないといけないわけである。すると、上記のような判断枠組みを当て嵌めると、助産師が行う保健師助産師看護師法三条に規定する助産師の業務上の行爲としての「分べんの介助」ということになる。そのことから、「分べんの介助」とは、分べん開始から終了までの介助をいうに留まらず、助産師が行う分べん前後の「妊婦、じょく婦又は新生児の保健指導」をも含む介助と解釈することに問題はないと思われる。⁽⁴⁹⁾

では、所得税基本通達七三・六後段の「保健師、看護師又は准看護師」以外の者で「療養上の世話」を受けるために「特に依頼したものから受ける療養上の世話」も、所得税法施行令二〇七条五号に含まれるとする部分についてはどうであろうか。

療養上の世話を受けるために特に依頼した人が、保健師、看護師又は准看護師の資格を有しない者である場合でも、

「療養上の世話」の対価を医療費控除の対象とするという考え方は、法がわざわざこれらの資格に限定して示した所得税法施行令二〇七条五号の趣旨を没却しているといわざるを得ないのでなかろうか。この通達の意義は、例えば、事実上看護師の足りない過疎地の病院におけるヘルパーに対する対価などが想定される。これは、助産師が全国で相当規模不足しているという産科医療の現状に目を向けた上での執行上の取扱いであると思われるが、その場合にかか(50)る対価の支払を医療費控除として認める法的な根拠は稀薄であるように思われる。

このような問題を抱えながら、現実には、次にみるように、上記所得税基本通達七三―六を前提として、介護保険制度下における指定介護老人福祉施設における「療養上の世話」や、同制度下における居宅サービスにおける「療養上の世話」についても、医療費控除の対象となる取扱いが個別通達によって示されているのである。

3 指定介護老人福祉施設における「療養上の世話」

介護保険制度下における指定介護老人福祉施設は、「要介護者に対し、施設サービス計画に基づいて、入浴、排せつ、食事等の介護その他の日常生活上の世話、機能訓練、健康管理及び療養上⁽⁵¹⁾行うことを目的とする施設」であるとされているが（介保四八①、旧介保七②）、ここにいうように指定介護老人福祉施設とは、「日常生活上の世話」と「療養上の世話」が行われている。前述したように、所得税法施行令二〇七条五号は、「療養上の世話」のうち、「保健師、看護師又は准看護師」によるそれに対する対価が医療費控除の対象となる医療費と規定しているのであるから、「療養上の世話」が同施設において行われているとしても、更にそれがこれらの者によるか否かが判断されなければならないはずである。

厚生省老人保健福祉局長から国税庁課税部長宛に提出された平成二二年六月一日付「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」によると、指定介護老人福祉施設では、「それぞれの施設に配置された介護支援専門員等」が、「医師を始めとする施設職員との連携の下」で入所者個人ごとに作成された施設サービス計画に基づいて介護等のサービスを提供すると説明されている。また、その介護保険サービスは、「医師との連携に十分配慮して行わなければならない」とされているが、実際に「療養上の世話」を誰が行うかについては、記載されていない。同施設において、「保健師、看護師又は准看護師」による「療養上の世話」が行われているのであれば、所得税法施行令二〇七条五号に該当する部分があるということになるが、この辺りは判然とし^(五)ない。むしろ、根拠を所得税基本通達七三―六に求めているように思われるのである。

4 介護保険制度下での居宅サービスの対価と行政先例

介護保険制度下での居宅サービスの対価が医療費控除の対象となる医療費に該当するか否かについては、更に解釈上困難な問題が立ちはだかっているように思われる。

この点について、平成二二年長官通達「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」(課所四―一一)は、居宅サービス計画に掲げる居宅サービスと併せて利用する、介護保険法上の①訪問介護、②訪問入浴介護、③通所介護、④短期入所生活介護に要する費用に係る自己負担額については、「療養上の世話を受けるために特に依頼した者による療養上の世話の対価」として医療費控除の対象となる金額と解される」としている。所得税法施行令二〇七条五号に該当する「療養上の世話」というには、「保健師、看護師又は准看護師」による「療養上の世話」である必要があるが、居宅サービスについて、このハードルをクリアすることができるのであろうか。

通達では、「居宅サービスについては、通常、指定居宅介護支援事業者が、保健医療サービスとの連携や必要に応じて利用者の主治の医師の意見を踏まえて、利用者個人ごとに『居宅サービス計画』を作成し、これに基づいて、各種の居宅サービスが提供されるようになった」こと、「介護保険サービスは、『医療との連携に十分配慮して行わなければならない』とされ、居宅サービス計画の策定過程等を通じて医療や保健との連携が図られる」ことが勘案され、右自己負担額が「療養上の世話を受けるために依頼した者による療養上の世話の対価」に当たるという点から医療費控除の対象となる医療費に該当する旨示されているが、問題とされなければならないのは、それが「療養上の世話」に当たるか否かということとは別に「保健師、看護師又は准看護師」によるものかどうかという点である。

この点については、法律解釈上問題があるといわざるを得ないかも知れない。しかしながら、筆者はかような取扱いが必ずしも否定されるわけではないと考えている。

(45) 同裁決は、「特別養護老人ホームは、六五歳以上で身体上又は精神上著しい障害があるため常時の介護を必要とし、かつ、居宅においてこれを受けることが困難な者を家族に代わって介護、介助するための福祉施設であり、一方老人保健施設は、その身体の状態及び病状に照らし施設療養の提供が必要と認められる者を入所させる施設であるから、両者を同質の施設とみることはできないとし、また、措置費徴収金のうちには、医師等による診療の対価は含まれていないから、医療費控除の対象にはならないとしているものである。」と判断している。

(46) 施設の性質よりも、個人の受けた行為の性質により、控除の可否が判断されるべきとした米国判例がある。 Cf. Kelly v. Commissioner, 440 F2d 307 (7th Cir., 1971), "We consider the two arguments separately. First, as a matter of undisputed fact, taxpayer remained in New York because he required medical care before he could return to Milwaukee. The care which he needed- nursing services from his wife, medication, and a physician who could be visited or called on short notice- was available when he stayed at the hotel. True, he did not pay the hotel for these services,

but they nevertheless constituted 'medical care' as defined in the regulations. His need for the availability of those services - regardless of whether or how he paid for them - was a principal reason (indeed, the only reason other than the overcrowding of the hospital) for his presence in the hotel." その他 Counts v. Commissioner, 42 T.C. 755 (1964), Greisdorf v. Commissioner, 54 T.C. 1684 (1970).

(47) 本来、「無免許の医師等、保健師、看護師又は准看護師」ということは無免許である限りあり得ないのであるが、便宜を優先して表記したものである。

(48) 近時の事例として、横浜市の産婦人科医院が助産師資格を有しない看護師や准看護師に助産行為をさせていた事件において、横浜地検が元医院長を起訴猶予とした例がある（平成一九年二月二日付読売新聞）が、仮に看護師が「分べんの介助」を行っていたとしても、助産師によるそれと解釈することには限界があるのではなからうか。

(49) 所得税基本通達七三・七《助産師による分べんの介助》参照。

(50) 無資格助産の問題がしばしば取り上げられている。例えば、平成一九年二月二日読売新聞によると、日本産婦人科医会の調査では、助産師は全国で約二万六〇〇〇人いるが、これでは必要数に七〇〇〇人近く足りないと言われている（同日付読売新聞社説も参照）。

(51) 次にその部分の算定についても考えなければならないが、平成一二年長官通達「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」（課所四一九）によると、本来、医療費控除の対象となる「療養上の世話」に相当する金額は、入所者個人ごとに算出すべきところ、「指定介護老人福祉施設においては集団的な処遇が行われており、介護報酬及び利用者負担は個人ごとのサービスの対価として支払われるものの、実際に個人を特定してその者についてどのように使途されたかを確定させることは困難」である。このため、「指定介護老人福祉施設における運営の実態等を踏まえ、費用のうち、平均的な療養上の世話等に相当する部分の金額を対象費用の額とすることが合理的である」と考えられ、対象費用の額を介護費に係る自己負担額及び食費に係る自己負担額として支払った額の二分の一に相当する額と通達している。

四 医療費控除の解釈における残された問題

1 社会的要請と医療費控除該当性の判断

医療費控除の解釈に当たっては、社会的な背景や要請というものが微妙に勘案されることがある。判決におけるこのような勘案は傍論に過ぎない。

藤沢眼鏡訴訟の第一審横浜地裁において、原告は、所得税基本通達七三―三の(2)に「自己の日常最低限の用を足すために供される義手、義足、松葉づえ、補聴器、義歯等の購入のための費用」と記載されていることを根拠として、眼鏡等がこれに含まれる旨主張した。この点について、判決は、「わが国で四〇〇〇万人もの人間が眼鏡等を装着しているという前記事実には照らしてみるなら、右控除の対象として眼鏡等を含ませる場合には右条項のまず最初にこれを例示するのが自然であると考えられるし、また、基本通達七三―三は『医師等の診療等を受けるために直接必要な費用』として右義手等を例示しているところ、前記のように医師と関係なく眼鏡店で検眼の上眼鏡等を作製購入することが一般的であった実情のもとでは、白内障の治療等医師が行うべき医療行為に伴って、これに必要なものとして検眼及び眼鏡等の装用が行われるときは格別、単に近視等の屈折異常の矯正のために眼鏡等の装用がされる場合にこれが右基本通達に規定する『医師等の診療等を受けるために直接必要』なものとはいいたいから、この点からも原告の右主張には無理があるといわざるをえず、眼鏡等は右基本通達の規定上除外されていると見るべきであり、前記法及び施行令の趣旨に照らしても、右のように眼鏡等を除外したことが法及び施行令に違反すると認めることはできない。」と判示する。

また、非血縁者間骨髓移植の幹旋に係る財団に支払われる患者負担金について、前述の長官通達が示す厚生労働省からの照会は、「患者負担金については、血液難病治療の現状を踏まえつつ、…環境整備を図ることにより、医師による診療又は治療の対価、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と認められるものとして医療費控除の対象となるものと解される」としている。また、臓器移植の幹旋に係る社団に支払われる患者負担金についても、同様に示されている⁽⁵²⁾。

このような社会的背景や社会的要請というものを解釈論の土俵に持ち込むことは、医療費控除の適用議論をしにくくする要因の一つになるのではなからうか。すなわち、医療費控除の判断に不必要な社会的要請を持ち込むことは、解釈をいたずらに不安定なものにするのではないかと思えてならない。

2 行政先例法の萌芽と租税法律主義

これまで述べてきたように、医療費控除の適用に関する個別通達を概観すると、厚生行政の変化に対して所得税法の改正が行われない現状を前に、通達によって、その範囲が次第に拡張されてきた点を見てとることができ、本来であれば立法事項とされるような点までが、国税庁の通達執行に依存されてきているという点を看取することができるのである。

このことは、別の意味をも指摘し得る。すなわち、通達により拡大された解釈のその後の影響である。通達が拡張した取扱いを示すとその解釈が、次の解釈上の基礎とされ、拡張した医療費控除の範囲を前提とした議論が進むという循環があるように思えてならない。先に示したように、例えば、「保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話」は、既に、公定解釈として、「保健師、看護師又は准看護師」以外の者による「療養上の世話」にまで拡張

されており、そのことを基礎として、各種の個別通達が発遣されているし、前述した長官通達「介護保険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」では、「在宅介護サービスについては、これまで、傷病により寝たきり等の状態にある者が、在宅療養を行うため、医師の継続的な診療を受けており、かつ、一定の在宅介護サービスの供給主体が、その医師と適切な連携をとって在宅介護サービスを提供した場合の、その在宅介護サービスを受けるために要する費用については、『療養上の世話を受けるために特に依頼した者による療養上の世話の対価』として医療費控除の対象とされてきたところである」としているところなどを見るとわかりやすい。

この拡大傾向の解釈論の連関の基礎にある所得税基本通達七三―三や同通達七三―六がそもそも解釈論として行き過ぎていたのではないかという反省が必要であると思われるが、見方によっては行政先例法の成立の萌芽を読み取ることができるかも知れない。この点については、慎重な検討が要請されるが、行政先例が相当長期にわたり適用されている現状が是とされ、それが一種の法源性を有するのであれば、右の二つの所得税基本通達を基礎とした解釈は法的に許容されるという見方にも繋がりが得る。⁽³³⁾

この点、藤沢眼鏡訴訟第一審判決は、「それ自体として医療行為性が希薄で医師の医療行為として確立されていないかった眼鏡等の装用及びその前提としての検眼は法及び施行令の立法の趣旨において医療費として把握されず、医療費控除の対象とされていなかったものと考えるのが自然であって、このことはその後の長年の徴税実務の実態において眼鏡等の購入費用等について医療費控除が行われていないことや法及び施行令の改正において眼鏡等の購入費用等について医療費控除の適用を窺わせるようなものがなく、基本通達においても後記のように眼鏡等を特に除外していると認められることから間接的に窺われるところである。(傍点筆者)」とする。また、「原告は、わが国で眼鏡等を装用するのが一般的であるとの理由でこれが異常な支出でないとして医療費であることを否定することは医療費控

除制度の趣旨を逸脱した解釈であるとも主張しているが、前記のように所得控除の対象となる費目の選択と設定はすべて政策的なものであるから、右対象の選択、設定の際に医療費性についての社会一般の受け止め方や医療としての技術性、専門性のみならずわが国で多くの者が眼鏡店における検眼により眼鏡等を装用し、しかもこれが医療行為として規制されずに容認されていたという事情を斟酌して法及び施行令の制定することに何らの不都合もなく、右立法の趣旨を踏まえて法解釈をすることもまた当然のことであるから、原告の右指摘は首肯しがたいというべきであるし、風邪の薬剤について医療費控除がされていることと対比して眼鏡等の購入費用等の医療費不控除の矛盾という原告の指摘も、諸事情を斟酌した結果となされた前記立法における政策的判断の結果を避難するもので得たものではなく、これまた採用できない。」と判示しており、行政先例としての取扱いに配慮した解釈をしているようにも思われるのである。

(52) 長官通達は、「患者負担金については、臓器の機能に重い障害がある者の治療の現状を踏まえつつ、…環境整備を図ることにより、医師による診療又は治療の対価、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と認められるものとして医療費控除の対象となるものと解される」としている。

(53) 行政先例が法としての意味を有するとすれば、通達が直接法源性を有していないとしても、例えば、通達が行政先例と認められる場合には、法源性があるといえるのではなからうか。例えば、長崎地裁昭和三六年五月一九日判決（行裁例集一二巻五号一〇一七頁）は、相続税法九条による「贈与により利益を取得した」とみなされた事例である。

また、金子宏教授は、「租税法は侵害規範であるから、納税者に不利益な内容の慣習法の成立の余地はない。」としながらも、「納税者に有利な慣習法の成立は認めるべき」であると主張される。すなわち、納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱いが、租税行政庁によって一般的にしかも反覆・継続的に行われ、それが法であるとの法的確信が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって

拘束されると解すべきであると論じられるのである（金子・前掲注（12）、一二二頁以下）。最高裁昭和三年三月二八日第二小法廷判決（民集一二卷四号六二四頁）を巡る議論や、旧現先取引において課税実務が源泉所得税を課して来なかったことに行政先例法を認めるべきとする中里実教授の議論（中里「レポ取引の課税について」税研十七卷五号七三頁以下）なども参照。

結びに代えて——医療の進展と医療費控除の解釈による対応

本稿においては、医療費控除の範囲についての国税庁解釈がどこまで法的根拠を有し、それが肯定され得るかについて検討を加えた。そこでは、所得税基本通達七三—三にいう「直接必要な費用」（Ⅱ章）、あるいは、同通達七三—六にいう「これらの者（筆者注…保健師、看護師又は准看護師）以外の者で療養上の世話を受けるために特に依頼したもののから受ける療養上の世話」（Ⅲ章）が、医療費控除の範囲を法律の明確な根拠なく拡張しているのではないかと指摘した。そして、これらの通達を基礎として、更に重要ないくつかの個別通達が発遣されているという現状を指摘したところである。

医療費控除の申告者である納税者にとっては、医療費控除の範囲の拡張は何らの問題とはならないかもしれない。しかしながら、租税法律主義を前提に考えた場合に、かように通達によって医療費控除の範囲が拡張されていくことの意味とその問題が及ぼす将来的な影響に思いを馳せなければならない。しばしば、医療費控除は厚生行政の一端を担っているともいわれるが、医療改革の急速な発展に所得税法改正が取り残されており、それを通達によって補っているというのが正しい現状認識ではなからうか。もっとも、本稿において取り上げた通達について批判を加え

るのが本稿の目的ではない。仮に行政解釈が法律解釈上困難であったとしてもそれを認めている状況が長い間に亘って確固とした事実となっている場合、この状況を放置するのではなく、これを法に取り込むことによって行政先例的取扱いからの呪縛は氷解する。明確な線引きは法によってなされるべきであるとするのが本稿の主張である。

この現状を指摘するとともに、いわばこれまで医療費控除は事柄の性質上あまり厳格に議論されてこなかったが、立法的解決をすべき事項が税務執行場面に回されているのではないかという問題意識があるが故に、解釈論上の問題を明確にしておかねばならないと思われるのである。本稿においても述べたとおり、医療費控除の解釈論における素人判断を排除するためには、厚生行政とのデマケーション（demarcation）、立法とのデマケーションという二つのディメンションにおける明確な線引きが重要な意味を有することになる。具体的には、「病状に応じた」医療費の一般的支出水準テストによる判断を医療分野に土地勘を持たない素人である税務執行当局に委ねているような規定（厚生行政とのデマケーション）や、看護師の過疎地における医療費負担や介護保険、臓器移植などの新たな厚生行政上の負担について、立法によらずに法律解釈の限界で対応する姿勢（立法当局とのデマケーション）は早急に見直すべきではなからうか。

かような点を置き去りにして、行政上の先例解釈のみに頼った解釈論の展開では、今後の医療の目覚ましい進歩に対応する医療費控除制度を確立することができず、ひいては担税力を指標とする所得税法の機能不全を招来することにもなりかねない。立法上の問題で対処すべき事項が通達によって解決されているという現状を放置することは、通達による立法という租税法主義における問題として問題視されていることに目を向けるべきであらう。