

論 説

租税法における人体パーツの取扱いについての序論的考察

京都大学大学院法学研究科附属法政策共同研究センター

特定研究員

住 永 佳 奈

◆SUMMARY◆

本稿は、当校が令和4年2月18日にオンラインにより開催した「税務研究会」において、住永佳奈特定研究員が「租税法における人体パーツの取扱いについての序論的考察」と題して行った講演の内容を基に、同氏により加筆訂正いただいたものである。

本稿は、所得を獲得する主体である人間が、自身の体の一部分に関する取引を行う場合に所得課税において考慮すべき事柄として、その資産性やその取引に由来する利得の性質及び自身に対して行う支出のベイススとしての計上可能性に関する米国の議論を紹介し、日本の所得課税において人体パーツをどのように特徴づけるべきかを考察するものである。

住永特定研究員は、まず、他の法領域における人体パーツの取扱いとして、日本の民事法領域において人体パーツはどのような性質をもつと考えられてきたかを概観する。次に、人体パーツの売買や寄附といった取引に係る課税上の取扱いが問題となった米国の裁判例で論じられたことを紹介し、人体パーツの取引に関する学説における議論を整理する。その上で、米国における議論が日本法における資産の譲渡に関する課税へもたらし得る示唆を述べる。

(令和4年6月10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

I 問題の所在	136
II 日本の民法領域における人体パーツの議論	137
1 民法における人体の性質とその処分の位置づけ	137
2 人体パーツは物か	138
3 人と人体パーツとの関係	139
III 人体パーツの取引に関する裁判例	139
1 米国の裁判例を取り上げる意義	139
2 <i>Garber</i> 判決	139
3 <i>Green</i> 判決	140
4 <i>Lary</i> 判決	141
IV 学説における人体パーツの議論	142
1 人体パーツの取引は役務提供か財産取引か	142
2 人体パーツは資本的資産か	144
3 人体パーツに取得原価はあるか	144
4 人体への支出の資産計上と控除は可能か	145
V 日本法への示唆	146
1 人体パーツは資産たりうるか	146
2 人間がもつ2つの価値が所得分類へ及ぼす影響	148
VI おわりに	149

I 問題の所在

本稿は、所得を獲得する主体である人間が、自身の体の一部分 (body parts、以下では「人体パーツ」という⁽¹⁾) に関する取引を行う場合に、所得課税において考慮すべきことがらとして、人体パーツの資産性、人体パーツの取引に由来する利得の性質および、自身に対して行う支出のベース (basis) ⁽²⁾ としての計上可能性⁽³⁾ に関する米国の議論を紹介し、日本の所得課税において人体パーツをどのように特徴づけるべきかを考察するものである⁽⁴⁾。

たとえば医療技術の向上によって細胞の提供⁽⁵⁾ が容易に行えるようになってきているなど、人間が人体パーツを提供して対価を得る機会は今後ますます増加していき、その裏返しとして、その提供によって得た利得および

支出した費用の課税上の取扱いに関する問題は、より一層多く生じるようになると思われる⁽⁶⁾。このような状況においては、物的資本と人的資本との境界が曖昧になっており、人体パーツを生産して提供する人間は、いわば「コモディティの工場⁽⁷⁾」や「スペア部品の供給源 (source) ⁽⁸⁾」のようにみることができる⁽⁹⁾。人体パーツの売買と天然の原材料の売買とを法的に区別すべき理由はない⁽¹⁰⁾。

また、情報技術の革新による AI やロボット開発の進展は、所得を生み出す主体としての人間と機械との差異⁽¹¹⁾ や相対性を、租税法はどのように反映すべきか、という問題を提起する。所得課税における人体パーツの取引の重要性の高まりおよび、人的資本と物的資本との相対性に鑑みると、所得課税におけ

る人体パーツの資産該当性およびその取引から生じる利得の所得分類、すなわち人体パーツの提供は資産の譲渡であるのか役務の提供であるのかは、真摯に検討されるべきである。また、人体パーツを生み出す元である人間に対して行う支出の控除⁽¹²⁾を否定する理由として従来挙げられてきたことがら（事業において支出されるものであっても個人的な支出の要素を含みうること⁽¹³⁾、支出を事業のための金額と個人的な金額に配分する根拠が見出しにくいこと⁽¹⁴⁾、あるいは、かりに資産計上できるとしても、人体パーツのベイスの計算方法⁽¹⁵⁾や、計上した金額を減価償却の目的で期間配分するための基礎となる期間⁽¹⁶⁾が不明確であるといったもの）は、再考を余儀なくされるだろう。

もちろん、人体パーツを所得課税上は資産であると考え、あるいは、人体パーツの取引から生じる利得の課税を検討することは、人間の尊厳を損なうものではない。人間は自身を所有しているといえるか、臓器や血液といった人体パーツの取引のために自身を傷つける、あるいはそれら人体パーツを譲渡する行為を法的にどのように取り扱うかは、租税法外のさまざまな法領域ですでに議論されてきており⁽¹⁷⁾、本稿は、それら議論へ租税法、特に所得課税の観点からの検討を付け加えるものである。所得課税においては、特に、人体パーツが所得税法 33 条の意味における資産であるといえるかが問われよう。

「資産」が租税法上の固有概念であるならば、他の法領域において人体パーツがどのような性質であると扱われているかにかかわらず、租税法は人体パーツの資産該当性を自ら検討する必要がある。また、たとえ人体パーツの取引により利得を得ることが違法であるとしても⁽¹⁸⁾、そのことが直ちに、そのような取引から得られる利得への課税を行わない理由となるわけではない⁽¹⁹⁾。

本論文の意義は、租税法における取引客体

としての人間⁽²⁰⁾の取扱い、すなわち、人間の一部である人体パーツと引換えに対価を得る取引からの利得の課税を考察することによって、租税法は人間をどのように捉えているかについての新たな視座をもたらす端緒となることにある。人体パーツの取引についての課税の検討は、譲渡の裏返しとしての所有の意味⁽²¹⁾、人間（自然人）とそうでないもの（法人、AI など）との区別の（不）可能性、人体の資産該当性に関して民事法および刑事法で行われている議論と租税法との接続、人間のもつ価値の二面性（内在的価値と用益的価値）⁽²²⁾の課税における反映といった、従来はあまり行われてこなかったと思われる議論への途をひらくと考えられる。

以下では、まず、他の法領域における人体パーツの取扱いとして、日本の民事法領域において人体パーツはどのような性質をもつと考えられてきたかを概観する（II）。次に、人体パーツの売買や寄附といった取引に係る課税上の取扱いが問題となった米国の裁判例で論じられたことを紹介し（III）、人体パーツの取引に関する学説における議論を整理する（IV）。そのうえで、米国における議論が日本法における資産の譲渡に関する課税へもたらしうる示唆を述べる（V）。なお、本稿は、生きている人間が自身の人体パーツを用いて取引を行う場合のみを検討対象とし、死体については扱わない⁽²³⁾。

II 日本の民事法領域における人体パーツの議論

1 民法における人体の性質とその処分の位置づけ

米国における議論および日本の租税法上の取扱いを論じる前提として、日本の民事法領域⁽²⁴⁾における人体パーツに関する議論を概観する。租税法における「資産」の概念は、「譲渡性のある財産権をすべて含む概念⁽²⁵⁾」

を意味する、租税法上の固有概念である⁽²⁶⁾とされているが、租税は民法等の私的取引法によって規律される各種の経済活動を対象とする⁽²⁷⁾ものであるため、租税法における人体パーツの取扱いを検討するにあたっては、その民法における位置づけを確認することが必要である。

人が自己の生命と身体に対してどのような権利を持っているのか、また、自身の承諾のもとに身体を傷つける行為をどのように取り扱うかについて、日本の民法には定めがないとされる⁽²⁸⁾。また、民法においては、身体は侵害の客体となる場合に条文に現れるものであって、権利義務の帰属主体である抽象的な人と等価な存在を意味するものとして現れることはない⁽²⁹⁾とされる。

人と人体との法的関係は、自分の身体に対する所有権が成立するかという問題として論じられてきたとされる⁽³⁰⁾。すなわち、生存する人体まるごと、あるいは生存する人体から切り離されていない人体パーツは、人身の構成部分であって物ではなく、したがって、その上に排他的権利は成立しないとされる⁽³¹⁾。一方で、人体から分離された人体パーツは、経済的価値をもつこと⁽³²⁾や再生性があること⁽³³⁾、外界の一部となっていること⁽³⁴⁾等を理由として、物としてその切り離された人の所有に属する⁽³⁵⁾と考えられている。しかし、財産権に関する枠組みが人体の処分を予定したものであるかどうかは明確でなく⁽³⁶⁾、「[筆者注：人体とその一部についての所有権を考えるには]権利主体である生きた人が、客体である物に成立する所有権を保持し、この所有権に基づいて物を自由に使用、収益および処分できる（民法 206 条）という、民法が前提としてきた基本的な考え方のどこかを変容させなければならない⁽³⁷⁾」とされる。以下では、租税法における資産概念との関わりで、「客体である物」と「所有権を保持」について人体パーツが民法上どのように論じられているか、

すなわち、人体からの分離物である人体パーツが所有の客体である物といえるかどうかおよび、人体またはその分離物とその分離元の人との関係はどのように構成されるかを探究する⁽³⁸⁾。

2 人体パーツは物か

人体パーツは人体から切り離されたその一部であり、毛髪、歯、血液、生殖細胞、臓器等、さまざまな種類がある⁽³⁹⁾。物権の内容もしくは目的は、一定の物に対する直接的・排他的な支配で、一定の物は、物権の成立のために必要な権利の客体であるとされる⁽⁴⁰⁾。人も、債権の客体、あるいは人格権の客体という意味では、権利の客体となるが、人は物と異なり、常に自ら意思の主体たる地位を失わず、したがって、他の権利主体の意思に絶対的に服従させられることはない⁽⁴¹⁾。現代法では、人格を有する人に対する排他的支配を認めないことの帰結として、物であるためには人の生きた身体でないことが必要であるとされる⁽⁴²⁾が、ひとたび人体からその一部が分離されると、その分離された一部である人体パーツは「もちろん物であって、切り離された人の所有に属する⁽⁴³⁾」とされる。すなわち、民法では、生体からの分離によって、人体パーツは生きた人体全体という権利主体を構成する一部分ではなくなり⁽⁴⁴⁾、したがって、排他的支配が認められるようになると考えられる⁽⁴⁵⁾。

人体から分離された人体パーツは原則として物と観念され、分離前の人の所有に属するとされる⁽⁴⁶⁾。人体全体と、そこから分離された人体パーツとの差異は、人格の存在であると思われる。「人格を有する人に対しては、排他的支配を認めない⁽⁴⁷⁾」ことの裏返しとして、排他的支配が認められるものは人格を有する人ではない。このことから、「物であるためには、外界の一部であること、すなわち、人の生きた身体でないことを要する⁽⁴⁸⁾」と説明さ

れる。しかし、人は、通常は人体と人格が不可分一体である⁽⁴⁹⁾から、どのような状態になれば物であるといえるか⁽⁵⁰⁾が問われ、人体パーツの他にも、たとえば死体が物であるかどうかについて議論⁽⁵¹⁾がなされてきた⁽⁵²⁾。

人体パーツが物と考えられる理由としては、生体から分離された人体パーツは、生体に対する直接的・人格的支配を伴うわけではないこと⁽⁵³⁾、実際に商品化されるなどして取引されていること⁽⁵⁴⁾等が考えられよう。ただし、人体パーツといっても、その性質はさまざまである。人体の一部を区別する観点として、たとえば、①どの程度まで人体を損なうか、②どの程度まで人に近いかがあり、さらに、①には、再生性（血液や毛髪など再生性の高いものは物に近いと言やすい）と分離性（既に分離されたものや分離によって人体に与える打撃が少ないものは人身の保護の度合いが相対的に弱まる）の2つの視点があるとされる⁽⁵⁵⁾。

3 人と人体パーツとの関係

分離された人体パーツが物であり、その切り離された人の所有に属する⁽⁵⁶⁾とすると、次に、その処分⁽⁵⁷⁾が可能かどうかという問いが生じる。人体パーツの処分の問題は、民法上は、人体からその一部を分離する契約および分離された人体パーツを譲渡等処分する行為が公序良俗に反して無効であるかどうかというかたちで現れる⁽⁵⁸⁾。人体パーツの処分については、公序良俗に反しない限り有効とする見解⁽⁵⁹⁾、原則として公序良俗に反し無効であるが、毛髪や血液など再生性の高いものについては例外的に処分可能性があると解するという見解⁽⁶⁰⁾、身体から分離されたものは所有権の対象となり、それを禁止する法律がない限り売却できるとする見解⁽⁶¹⁾などがある。ここでは、人体を対象とする取引が、人間の尊厳に反するかどうか⁽⁶²⁾が問われる。また、人格権により、人体パーツの使用や処分が制限

されうる⁽⁶³⁾。

III 人体パーツの取引に関する裁判例

1 米国の裁判例を取り上げる意義

人体パーツに関する米国および日本の所得課税を検討する前提として、以下では、U.S. v. Garber, 607 F.2d 92 (5th Cir. 1979)、Green v. C.I.R., 74 T.C. 1229 (1980)、Lary v. U.S., 787 F.2d 1538 (11th Cir. 1986)の3件の裁判例を紹介する。人体パーツの課税に関する議論は必ずしも豊富であるとはいえないなかで、これら裁判例はそれぞれ、血液の成分の一種である血漿を売買する取引の性質およびその取得原価（Garber判決）、人体パーツの提供に要した費用の控除の可否（Green判決）、献血という取引の性質（Lary判決）という、人体パーツの本質に係る議論を行っている点に、重要性がある。

2 Garber判決⁽⁶⁴⁾

本件は、納税者が、所得税債務の一部を故意に脱税しようとしたとして、1954年法の内国歳入法典7201条（以下では「I.R.C. § 7201」のように表記する）に基づいて起訴された、刑事事件である。本判決では、人体パーツの売買の対価として受け取る金銭の課税は、明確に関連する裁判例において答えが出されていない、完全に新しい問題であることが繰り返し述べられ、「[...] 刑事手続は、租税法の解釈を切り開く手段としては不適切である⁽⁶⁵⁾」として、納税者が受け取った金銭が所得として課税されるかどうかに関する判断は明確には示されなかった⁽⁶⁶⁾。それでも、本判決で行われた、血漿の売買取引の性質および血漿の取得原価に関する判示は、後の裁判例および学説における議論の端緒となっていることから、なお紹介に値すると考えられる。

本件の納税者は血液中に希少な抗体を有しており、自身の血液の成分の一種である血漿

を医学診断用の試薬を製造する会社等へ売って、その血漿の濃度に基づいて金銭を受け取っていた⁽⁶⁷⁾。課税庁側の証人は、納税者は課税されるべき総所得を構成する対価と引換えに自身の身体機能 (bodily functions) または生産物 (products) を利用できるようにしたとして、納税者が行った取引を生産物の売買であると考えれば、その売られる生産物にはベイス (tax basis) または取得原価 (original cost) がいないため I.R.C. § 61(a)(3) に基づいて売買価格全体が利得として課税され、あるいは、取引を役務提供 (rendition of a service) であると考えれば、I.R.C. § 61(a)(1) に基づいて売買価格全体が課税されるとの見解を述べた。これに対して、納税者側の証人は、血漿は価値評価ができない人体の一部であり、そのような財産の価値は市場価値と等しいとして、納税者が行った血漿の売買からは利得が生じないとの意見を述べた⁽⁶⁸⁾。

連邦第 5 巡回区控訴裁判所は、納税者が行った取引の性質を分析し、一方で、血漿を採取するために補助的に使用される薬剤によって吐き気やめまいといった症状が生じる、血液凝固や肝炎になる危険性が増すなど、血液提供には労苦 (effort) が伴う点では、本取引は役務提供に比肩しうる点、他方で、納税者が受け取った対価は、血漿の生産に伴う仕事量や痛み、時間とは無関係に、売買される血漿中の抗体の濃度をもとに決定された点では、本件の血漿はその価値に基づいて売買価格が決定される有形財産であるといえることを論じた⁽⁶⁹⁾。また、血漿の売買が生産物の売買であると考えられる場合の血漿の取得原価 (original cost) について、希少な自前の体液 (unusual natural body fluid) であり取得原価を示す証拠がないとして、先例に基づき、このような場合には、その価値は公開市場で自発的な買い手が自発的な売り手へ支払う価格に等しいとみなされるべきであると判示し

た⁽⁷⁰⁾。

3 Green 判決⁽⁷¹⁾

本件は、血漿を提供する引換えに金銭を受け取る納税者は、どのような支出を、血漿の提供者としての活動に関する事業上の支出として総所得から控除できるかが争われたものである⁽⁷²⁾。納税者の血液型は希少なもので、納税者は 7 年以上にわたって継続的かつ定期的に血漿の取引を行い、血漿を 1 パイント (約 0.47 リットル) 提供するごとに支払いを受けていた。血中の鉄、タンパク質、抗体の濃度が低い場合は、血漿の提供が認められなかった。控除されるべき支出項目として、納税者は、医療保険の保険料、サプリメント、高タンパクの食事、血漿の提供先である会社と自宅との往復費用を挙げた。課税庁は、納税者が行った支出は I.R.C. § 162 が定める事業の遂行のために通常かつ必要な支出ではないこと、および、支出したことが立証されていないか、支出があつたとしても控除可能な目的のための支出であつたと立証されていないことを主張して、サプリメント代の一部等を除いて控除を認めなかった。

本件の両当事者の主張は、血漿と引換えに支払いをうけた時に納税者は所得を実現し、かつ、この所得は通常所得であるという黙示的な前提に基づいている⁽⁷³⁾が、租税裁判所は、この前提についても丁寧な判示を行った。租税裁判所は、まず、納税者は血漿の対価として返還の要求や用途の制限をうけることのない金銭を受け取り、適用されるべき非課税規定もないことから、納税者が受け取った金銭は I.R.C. § 61 に基づいて納税者の総所得に含まれると述べた。その上で、納税者が実現した所得が資本的資産の売買または交換により生じるキャピタル・ゲインであるかどうかについて、納税者が行った血漿の取引は事業の通常過程において顧客へ売買するために保有される財産の売買であると考えれば、

I.R.C. § 1221(1)⁽⁷⁴⁾に基づき、売買される財産である血漿は資本的資産ではないことから、また、血漿の取引を役務提供であると考えれば、血漿はその役務の不可欠な一部分であって資本的資産の売買または交換の一部ではないことから、いずれにしても、本件の取引から実現される所得はキャピタル・ゲインではないと判示した。

次に、血漿の提供が生産物の売買 (the sale of a product) か役務提供 (the performance of a service) かについて、租税裁判所は、納税者は自身の身体から価値のある液体を流出させるのみで、実質のある役務 (substantial service) を提供していないことから、納税者と血漿の提供先である会社との関係は、会社が加工して売買するための有形の原材料 (a tangible raw material) の売買であると特徴づけた。また、納税者は利益を求めて血漿を生産し売買するという継続的かつ定期的なプロセスに能動的に従事していたとして、租税裁判所は、納税者による血漿の提供は、I.R.C. § 162 にいう事業に該当すると認定した。

これらの判示に基づき、租税裁判所は、納税者が支出した諸項目について、その性質を個別に検討して控除できるかどうかを判断した。医療保険の保険料については、納税者の身体は血漿の生産のためだけに維持される置換可能あるいは容易に修理できる機械ではなく⁽⁷⁵⁾、納税者の健康を維持するコストに対して保険を掛けることは事業のみに関わるものではなく主として個人的な性質のものであるとして、I.R.C. § 213(a)が定める医療費控除を通じてのみ控除できると判示された。サプリメントおよび高タンパクの食事については、その大部分は納税者の個人的な身体的利益に必要な普通の支出 (those normal expenses necessary for petitioner's personal physical benefit) であり、I.R.C. § 262 に基づいて控除が認められないが、その一部は、血漿を提供するという納税者の事業において、個人的

に必要な程度をこえて追加的に支出されたものであるとして、サプリメント代の一部に加えて、高タンパクの食事代の一部⁽⁷⁶⁾についても I.R.C. § 162 に基づく控除が認められた⁽⁷⁷⁾。血漿の提供先である会社と自宅との往復費用⁽⁷⁸⁾については、血漿という納税者の生産物は、その性質上、納税者が随行しなければ市場へ輸送することができないものであるため、納税者による会社と自宅との往復は個人的な楽しみや便宜のためではなく完全に事業目的であったとして、控除が認められた。

4 Lary 判決⁽⁷⁹⁾

本件では、赤十字社へ献血を行った納税者が、提供した血液の公正市場価値について、I.R.C. § 170 に基づく寄附金控除を主張した。地方裁判所は、血液バンク等への血液の提供は役務提供に類似するものであると取り扱われてきたとして、寄附金控除を認めなかった⁽⁸⁰⁾。

控訴審において、連邦第 11 巡回区控訴裁判所は、献血が役務提供であるならば、財務省規則 1.170A-1 条(g)で役務提供には寄附金控除が認められないと明示的に示されているため、納税者は寄附金控除をすることはできないと述べた。他方で、献血が生産物 (product) の寄附であるとしても、納税者は寄附された血液における何らかの取得価額を示す証拠も、血液の保有期間は寄附でなく売買をした場合に長期キャピタル・ゲインが生じるほど長い⁽⁸¹⁾という証拠も提出していないため、1954 年法の I.R.C. § 170(e)(1)(A) (慈善団体へ寄附される財産が、寄附でなくその公正市場価値を対価として売買されると仮定した場合に、通常所得または短期キャピタル・ゲインが生じたであろう場合は、寄附金控除が認められる金額はその寄附される財産の調整取得価額 (adjusted basis) に制限される⁽⁸²⁾ ことを定める) に基づき、寄附金控除は認められないと結論づけた。

Lary 判決では、本件で行われた献血は役務提供であるにせよ生産物の寄附であるにせよ寄附金控除は認められないとして、血液の売買や寄附が役務提供であるか生産物の取引であるかは判断されなかった。しかし、連邦第11巡回区控訴裁判所は、本判決における I.R.C. § 170(e)(1)(A) に関する判示は、寄附された財産が売買されていたとした場合に利益が生じうることを必然的に前提としていることから、その裏返しとして、血液の売買を行って得られる収益は I.R.C. § 61 の意味における所得を構成するという考えを明らかに述べた⁽⁸³⁾。

IV 学説における人体パーツの議論

1 人体パーツの取引は役務提供か財産取引か

人体パーツの取引における課税の困難さの一端は、所得課税においては勤労から生じる所得と財産から生じる所得との区別が重要であること、および、人体パーツの移転が役務提供と財産取引のいずれであると考えられるべきかについて直観的な答えがないことによるとされる⁽⁸⁴⁾。以下では、人体パーツの取引に関連する制定法、財務省規則およびルーリングを検討したうえで、学説の議論を敷衍する。

I.R.C. § 61 は、別段の定めがある場合を除き、総所得 (gross income) はあらゆる源泉に由来するすべての所得を意味すると定めている⁽⁸⁵⁾。役務提供の対価⁽⁸⁶⁾と、財産の取引に由来する利得⁽⁸⁷⁾は、ともに総所得に含まれる項目の例として挙げられている。人体パーツのうち、血液を売買して得られる収益が I.R.C. § 61 に基づいて総所得に含まれることは、*Green* 判決および *Lary* 判決において明確に判示された⁽⁸⁸⁾。

これに対して、人体パーツの売買により得られる収益は、内国歳入法典の定めにより総

所得から除かれる⁽⁸⁹⁾ため結果として課税されない⁽⁹⁰⁾、と納税者が主張した裁判例として、*Perez* 判決⁽⁹¹⁾がある⁽⁹²⁾。本件で問題となったのは、卵子提供を行う納税者が提供先の会社から受け取った金銭は、I.R.C. § 104(a)(2)⁽⁹³⁾ (個人の身体に係る怪我または病気 (personal physical injuries or physical sickness) ゆえに受け取るあらゆる損害賠償金 (懲罰的損害賠償金を除く) の金額は総所得に含まれないことを定める) に基づき非課税であるか、それとも役務提供の対価として課税されるかである。租税裁判所は、納税者が卵子提供の過程で被った身体的な痛みは役務提供の副産物で、受け取った金銭は身体に対する何らかの望まない侵害に対する補償ではなく提供された役務に対する対価であること、また、納税者はそのような侵害に耐えることに対して支払いを受けるという契約を自発的に締結した⁽⁹⁴⁾ことから、納税者が受け取った金銭は損害賠償金ではなく、したがって、I.R.C. § 104 は適用されないと判示した⁽⁹⁵⁾。

人体パーツの取引から生じる収益が総所得に含まれるとすると、次に、その性質が役務提供であるか財産取引であるか、さらに、財産取引であるとするならば、人体パーツは資本的資産 (capital asset) かどうか、資本的資産と考える場合には保有期間は長期キャピタル・ゲインが生じるほど長いかが問題となる。いずれに分類されるかにより、適用される税率および人体パーツの取得に要した費用の控除方法が異なる。

人体パーツの取引が役務提供であると考えれば、その収益は総所得に含まれ⁽⁹⁶⁾、役務提供に要した費用は、I.R.C. § 162 (事業 (trade or business) を遂行するにあたり当該課税年度に支出または負担されたすべての通常かつ不可欠な費用の控除を認める) または I.R.C. § 212 (所得を生み出すために、または、所得を生み出す目的で保有される財産の管理、保全もしくは維持のために当該課税年

度中に支出または負担されたすべての通常かつ不可欠な費用の控除を認める)に基づいて控除される⁽⁹⁷⁾。

人体パーツの取引が財産取引であると考えられる場合は、売買等から実現される金額がその財産の調整取得価額 (adjusted basis) をこえる金額が、財産の売買その他の処分 (disposition) から生じる利得とされる⁽⁹⁸⁾。調整取得価額は、ベシス (すなわちその財産のコスト (cost) ⁽⁹⁹⁾) に、資本的支出の金額や減価償却の金額など I.R.C. § 1016 が定める調整が加えられたものである⁽¹⁰⁰⁾。財産の一部が売買される場合は、売買される部分とされない部分に調整取得価額が配分される⁽¹⁰¹⁾。財産の売買に係る利得または損失の算定や減価償却費控除等に関連して問題が生じる場合は、その財産の調整取得価額の立証責任は、多くの場合は納税者にあるとされる⁽¹⁰²⁾。財産の構成要素間にベシスを配分することが不可能または執行不可能である場合は、そのうち一つの要素を売買する納税者のベシスはゼロであるとされ、その結果として、納税者は利得として実現される金額の全額を認識しなければならないことがありうる⁽¹⁰³⁾。納税者が保有する財産は、納税者の事業と関連があるかどうかにかかわらず、I.R.C. § 1221(a)で明示的に除外される 8 つの項目に該当しないかぎり、資本的資産 (capital asset) である⁽¹⁰⁴⁾。

裁判例においては、人体パーツの取引が役務提供であるか、それとも財産の売買であるかは、*Green* 判決で行われた血漿の売買を除き、これまで明確に示されてこなかった。*Garber* 判決では、納税者が行った血漿の取引について、役務と判断すべき方向へ傾く要素と、財産の売買と判断すべき方向へ傾く要素がそれぞれ挙げられたが、本件で行われた取引が明確にいずれかに分類されることはなかった⁽¹⁰⁵⁾。*Green* 判決では、納税者は実質のある役務を提供しておらず、また、納税者と

血漿の提供先である会社との関係は有形の原材料の売買であるとして、納税者による血漿の提供は財産の売買であると特徴づけられた⁽¹⁰⁶⁾。

課税庁は、当初は Rev. Rul. 162⁽¹⁰⁷⁾において、寄附金控除の目的で、献血は財産の寄附よりも寄附者による役務の提供に類似する⁽¹⁰⁸⁾との見解を示していた。しかし、慈善団体への母乳の寄附に寄附金控除が認められるかを検討した GCM36418⁽¹⁰⁹⁾においては、母乳は有形で譲渡可能であり、市場で取引されるコモディティであることから、母乳の寄附は役務提供ではなく財産の寄附であると判断された。献血と母乳の寄附の性質の違いについて、GCM36418 では、Rev. Rul. 162 は寄附される実質 (substance) を無視して献血という行為が役務であると強調したが、この立場は血液が今日では商業的価値を有し寄附者とは別個に (apart from) 価値をもつコモディティであるという事実を無視していること、また、母乳は譲渡や売買が可能であり、母乳を寄附する納税者は単に自身が保有する財産を手放したにすぎないことが述べられた⁽¹¹⁰⁾。さらに、*Green* 判決後に出された AOD-1981-128⁽¹¹¹⁾では、納税者の血漿を生産物であるとする、*Green* 判決において租税裁判所が行った特徴づけに同意すること、したがって、献血を役務提供と判断した Rev. Rul. 162 はもはや課税庁の立場を表すものではないことが明らかにされた⁽¹¹²⁾。

人体パーツの取引が役務提供か財産取引かについては、取引される人体パーツが再生産できるかどうかにより区別するという議論がある⁽¹¹³⁾。例えば、血液は日々体内で生み出されるものであり、取引により移転しても移転者は恒久的に血液がない状態になるわけではないのに対して、臓器や組織には再生産することができないものもある⁽¹¹⁴⁾。このような、人体パーツが有する特徴から、再生産可能なものの取引は役務提供、再生産不可能なもの

の取引は財産取引と考えるべきとの主張⁽¹¹⁵⁾がある。また、人体パーツの採取プロセスの複雑さや提供者が被る労苦の程度によって、役務提供か財産取引かを区別するという考え⁽¹¹⁶⁾も示されている。例えば、献血については、血液の提供者に対して手技 (operation) を施すことが必要であるため、役務の提供と考え、母乳の寄附については、そのような手技が不要であるため、財産の寄附であると考える⁽¹¹⁷⁾。

2 人体パーツは資本的資産か

人体パーツの取引を財産取引であると考えれば、次に、人体パーツは資本的資産であるかどうかの問題となる。保有期間が1年をこえる資本的資産の売買その他の処分から生じる利得は、長期キャピタル・ゲイン⁽¹¹⁸⁾といわれ、通常所得に適用される税率よりも低い税率で課税されるためである。

人体が資本的資産であるかどうかを明確に述べる法令、裁判例または行政規則は、米国ではないとされる⁽¹¹⁹⁾。学説においては、I.R.C. § 1221(a)が定める、資本的資産から明示的に除外される8つの項目に、特定の人体パーツが該当するかどうかを検討する議論がある⁽¹²⁰⁾。特に問題となるのは、I.R.C. § 1221(a)(1)が定める「課税年度終了時に保有していれば納税者のたな卸資産に含められるだろう類の納税者の在庫品 (stock in trade) その他の財産または、納税者が事業の通常過程において顧客へ売却することを主たる目的として保有する財産」に人体パーツが該当するかどうかである⁽¹²¹⁾。卵子提供⁽¹²²⁾については、採卵プロセスが人体へ与える影響を考慮して、提供が数回であるとするならば、I.R.C. § 1221(a)(1)の要件をみださず、資本的資産に該当すると考えられる⁽¹²³⁾。卵子の保有期間は、採卵プロセスを経て商業化される時に開始すると考える⁽¹²⁴⁾ならば、短期キャピタル・ゲインとなる。その一方で、卵子提供は

通常は成長してから行うものであるが、卵子は生まれた時から保有されていると考えるならば⁽¹²⁵⁾、長期キャピタル・ゲインが生じることになる。血漿や精液など、再生産が可能⁽¹²⁶⁾で取引を頻回に行うことができる人体パーツについても、卵子と同様に、資本的資産に該当し、採取されて商業化される時に保有期間が開始するとして、短期キャピタル・ゲインが生じると考えることができる⁽¹²⁷⁾。ただし、取引が頻回であることを理由に、血漿や精液は事業の通常過程において顧客へ売却することを主たる目的として保有する財産であると考えれば、一般的な生産物を製造する他の製造者と同様に、人体パーツは資本的資産から除外されると考えられる⁽¹²⁸⁾。

人体パーツは、取引のために利用されるものであり、かつ、生存のために必要であるという2つの側面⁽¹²⁹⁾をもつことから、その保有目的や保有期間の特定に困難が生じる。人間の生存という目的が、取引に利用するという目的に優先するかどうかは、必ずしも明らかではない⁽¹³⁰⁾。保有期間についても、生まれた時から人体に存在しているとして生まれた時に開始すると考える⁽¹³¹⁾か、体内で生産された時に開始すると考える⁽¹³²⁾か、取引のために採取された時に開始すると考える⁽¹³³⁾かは、結局のところ、人間は人体パーツをどのような目的で保有するかという価値判断に依拠するように思われる⁽¹³⁴⁾。

3 人体パーツに取得原価はあるか

人体パーツに取得原価 (original cost) があるかどうか⁽¹³⁵⁾について、*Garber* 判決では、血漿の売買が生産物の売買であると考えられる場合は、という前提を付したうえで、血漿は希少な自前の体液であり取得原価を示す証拠がないとして、このような場合には、その価値は公開市場で自発的な買い手が自発的な売り手へ支払う価格、すなわち納税者が血漿の対価として受け取った金額に等しいとみなされ

るべきであると判示された⁽¹³⁶⁾。これに関しては、ベイスと価値とを混同しているという批判がなされている⁽¹³⁷⁾。

Garber 事件で納税者側が行った、価値評価ができない人体の一部である血漿の価値は市場価値と等しいという主張は、身体に怪我や病気が生じた場合に受け取る損害賠償金を非課税とする I.R.C. § 104(a)(2) の理由付けとして挙げられる、人的資本の取戻し理論、すなわち、犠牲を被った者が失ったものの価値は確認不可能であり、損害賠償金はその価値を置き換えているだけであるから非課税であるという考え方⁽¹³⁸⁾に比較的近いとも考えうる。しかし、そもそも、失われたものの代替であるという事実やそのベイスが確認できないことは、それ自体では、受け取った金銭を総所得から除外することを正当化しないとされる⁽¹³⁹⁾。財産の売買その他の処分において実現される金額は、売買される財産のベイスや、その決定が困難であることとは関係がない⁽¹⁴⁰⁾。また、不法行為による損害賠償金を受け取る場合とは異なって、人体パーツの取引は自発的に行われるものであり、このような自発的な取引に対しては I.R.C. § 104(a)(2) は適用されない⁽¹⁴¹⁾。

4 人体への支出の資産計上と控除は可能か

人体パーツへなされる支出について、*Green* 判決では、血漿は納税者が通常の事業の過程において顧客へ売買するために保有する財産であり、また、納税者の血漿売買は事業であると判断されたことから、I.R.C. § 162 に基づく控除の可能性が検討された⁽¹⁴²⁾。このような支出について、人体を資本であるとみて、資産計上することはできるだろうか⁽¹⁴³⁾。

たとえば医療費や食費といった支出について、資産勘定に計上する制定法上の要件⁽¹⁴⁴⁾をみたと考えるならば、このような支出は人体のベイスへ追加されるかもしれない⁽¹⁴⁵⁾。しかし、このような支出を資産化すると、人

体のベイスがかなり大きくなることが予想され、人体パーツの取引によって損失が生じうる⁽¹⁴⁶⁾。

また、取引される人体パーツへベイスをどのように配分するかという問題がある。これは、取引される人体パーツを他の人体パーツと区別してベイスを配分する方法に関する問題と、取引される人体パーツへの投資のための支出と人間としての生存にあてる消費のための支出との区別に関する問題として表れる。前者については、取引される人体パーツに配分されるベイスを納税者が立証できない場合は、人体パーツのベイスはゼロであるとして収益全額が課税されうる⁽¹⁴⁷⁾。後者は、人体パーツの2つの側面⁽¹⁴⁸⁾、すなわち人体パーツは取引に利用されるものであり、かつ、生存に必要なものであることから生じる。人体パーツを作るコストは、取引を行うかどうかにかかわらず、生存のために必要であると考えうる⁽¹⁴⁹⁾。支出が個人的な、生活上の、または家族のものであるとされる場合には、I.R.C. § 262(a) に基づき、その支出の控除は認められない。

消費のためのものであると通常考えられる支出を、人的資本への投資の部分と純粋な消費の部分に正確に分別することは不可能であるとされる⁽¹⁵⁰⁾。例えば、妊娠、出産およびそれらに伴って支出する医療費は通常は個人的なものだが、代理母⁽¹⁵¹⁾の場合は、妊娠は代理母という事業の遂行であると考えることができるならば、支出する医療費を通常かつ必要な事業上の支出として控除できる可能性がある⁽¹⁵²⁾。医療費は、通常は医療費控除⁽¹⁵³⁾の範囲で控除が認められるが、事業として代理母を行う納税者の医療費も医療費控除の範囲でのみ控除が認められるとすると、代理母という事業を行う納税者の医療費控除の金額は、他の事業を行う納税者に認められる医療費控除の金額と比べて制限されることになる⁽¹⁵⁴⁾。なお、医療費については、消費と投資との区

別が困難であるほか、物的資本における修繕費との対比で資産計上を否定する、すなわち、医療費は人体の維持や修理のための支出であり、資本改良のための支出ではないため控除できないとする見解もある⁽¹⁵⁵⁾。

人体パーツへの支出が資産計上できると考えるならば、その控除のあり方として、減価償却⁽¹⁵⁶⁾の可否の検討が必要となる⁽¹⁵⁷⁾。減価償却費控除は、事業で使用される財産または所得を生み出すために保有される財産に生じる消耗、減耗および損耗 (the exhaustion, wear and tear) へ合理的に認められる金額 (陳腐化 (obsolescence) へ合理的に認められる金額を含む) について認められる⁽¹⁵⁸⁾。有形の動産 (tangible property) については、I.R.C. § 168 で、財産の種類ごとに償却期間 (class life) が定められている。

ここでも、人体パーツの2つの側面⁽¹⁵⁹⁾、すなわち人体パーツは取引に利用されるものであり、かつ、生存に必要なものであることから、人体の減価償却が可能であるとして、どの部分をどのようにして控除するかが問われる。この問いに対しては、*Simon* 事件⁽¹⁶⁰⁾における判示が参考になる。*Simon* 事件では、プロのヴァイオリニストが演奏活動で使用する、芸術作品としての価値と優れた演奏に資する価値の両方を有する弓について、I.R.C. § 168 に基づく減価償却費控除の可否が争われ、弓は減価償却する性質である、すなわち納税者が演奏することによって弓に減耗および損耗が生じるとして、減価償却が認められた⁽¹⁶¹⁾。同事件の租税裁判所判決に付された反対意見では、ひとつの資産は減価償却できる性質と内在的な価値 (intrinsic value) を併せ持つことがありえて、本件の弓は、減耗および損耗をうける部分はあるものの、弓がもう弓として演奏に使用されえない場合でも存在しうる内在的な価値は減耗および損耗をうけないとして、弓の価値と購入価格のうち、蒐集品としての価値に帰される部分については、減価

償却は認められないという見解が述べられた⁽¹⁶²⁾。

Simon 事件におけるヴァイオリンの弓と、人体パーツの取引を行う人間とを対比すると、前者においては、芸術的な価値のある弓を演奏という事業で使用することによって、弓に減耗および損耗 (wear and tear) が生じる。後者においては、固有の価値や尊厳がある人体を血液や卵子の提供といった事業 (または所得を生じさせる活動) において使用することによって、人体に消耗が生じる⁽¹⁶³⁾とみることができる。また、ヴァイオリンの弓が、用益価値 (優れた音色を奏でること) と審美的価値 (芸術作品としての見栄えの美しさ) をもつことが、人体の労働力を提供する価値と人間としての存在に由来する価値とパラレルに考えられるとすると、弓が用益価値を有する期間が制定法で定められているように⁽¹⁶⁴⁾、人間が労働力を提供できる期間も、減価償却をする目的で一定の擬制が可能であるように思われる⁽¹⁶⁵⁾。

しかし、法令では、人体の耐用年数は定められていない。また、すでに述べたように⁽¹⁶⁶⁾、償却される金額の基礎となる調整取得価額⁽¹⁶⁷⁾が人体または人体パーツに認められるかどうかは、不明瞭な点が多い。減価償却の期間は I.R.C. § 168 の立法論の問題に帰することができるかとすると、人体パーツの減価償却の可否は、理論的には、人体パーツにベシスを認めるかどうかによって依拠するといえよう。

V 日本法への示唆

1 人体パーツは資産たりうるか

IV までで敷衍した米国の議論では、人体パーツの取引に関する論点として、取引の態様 (役務提供か財産取引か)、人体パーツの資産該当性 (キャピタル・ゲインが生じるか)、人体に対する支出の目的 (事業など所得を生み出すためか、個人的なものか)、および、支出

の控除が可能として、その方法（資産計上するか、当期の費用として控除するか）が挙げられてきたこと、さらに、その淵源には、人体パーツがもつ2つの側面⁽¹⁶⁸⁾、すなわち、人体パーツは取引のために利用されるものであり、かつ、生存のために必要であるという特性があることが明らかになった。以下では、人体パーツの課税に関する日本の先行研究である玉国文敏「臓器移植ないしは人体組織の譲渡をめぐる課税問題（上）（下）—アメリカ連邦所得税法を中心として⁽¹⁶⁹⁾」（以下では「玉国論文」という）で既に論じられたことを確認したうえで、人体パーツがもつ2つの側面という視点からの考察を行い、人体パーツは資産であるという見方を示すことを試みる。

所得税法 33 条 1 項における資産の譲渡について、資産とは「譲渡性のある財産権をすべて含む観念⁽¹⁷⁰⁾」、譲渡とは「有償であると無償であることを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念⁽¹⁷¹⁾」であるとされる。人体パーツが物であり、その提供は人体パーツの所有権の移転であるとする⁽¹⁷²⁾、人体パーツの取引による移転が所得税法 33 条 1 項という資産の譲渡であるというためには、人体パーツには譲渡性があるといえねばならない⁽¹⁷³⁾。

人体パーツに譲渡性があるかどうかについて、譲渡性がないとする主張を2点検討する。第一に、人体パーツの譲渡は社会的に認知されていないのではないかというものが挙げられる。玉国論文は、臓器等の人体の一部ないし人体組織が所得税法 33 条における「資産」に該当するかどうかについて、臓器等が民法上は有体物として所有権や売買の客体になりうることや財産的価値を持ちうることを確認したうえで、「ただし、これらのことから直ちに臓器等の人体の一部ないしは人体組織がわが国の所得税法 33 条（譲渡所得）でいう『資産』に該当すると言い切ることには、なお若干のためらいを感ずる⁽¹⁷⁴⁾」と述べる。その理

由としては、臓器等には一般的な取引市場はなく社会的に資産的価値が確立しているわけでもない点、また、「資産」というためには譲渡可能なこと、すなわち、臓器等や人体パーツの譲渡がある程度の社会的通用性を有していることが必要である点を挙げる⁽¹⁷⁵⁾。したがって、臓器等の移植の対価や血液・毛髪等の売却代金は、譲渡所得でなく、雑所得として取り扱うことが妥当であると結論づける⁽¹⁷⁶⁾。

しかし、現在では、医療技術の進展等によって、人体パーツの利用価値が一般に認められ、社会的な関心も高まっていると考えられる。たとえば生殖補助医療に関して、2020 年に「生殖補助医療の提供等及びこれにより出生した子の親子関係に関する民法の特例に関する法律⁽¹⁷⁷⁾」が制定され、同法 9 条は「女性が自己以外の女性の卵子（その卵子に由来する胚を含む。）を用いた生殖補助医療により子を懐胎し、出産したときは、その出産をした女性をその子の母とする。」と定めており、また、同法 10 条は「妻が、夫の同意を得て、夫以外の男性の精子（その精子に由来する胚を含む。）を用いた生殖補助医療により懐胎した子については、夫は、民法第 774 条の規定にかかわらず、その子が嫡出であることを否認することができない。」と定めていることから、卵子または精子が他者から提供される場合があることを明確に認識しているといえる⁽¹⁷⁸⁾。同法は、附則 3 条 1 項柱書において「生殖補助医療の適切な提供等を確保するための次に掲げる事項その他必要な事項については、おおむね二年を目途として、検討が加えられ、その結果に基づいて法制上の措置その他の必要な措置が講ぜられるものとする。」として、生殖補助医療およびその提供に関する規制の在り方（同項 1 号）等についてさらなる議論を促している。また、日本でも 2021 年に民間の精子バンク⁽¹⁷⁹⁾が設立されたことも特筆される。人体パーツの提供は、一般的には無償で

行われることが多いように思われる⁽¹⁸⁰⁾が、人体パーツには価値があることを一般の人々が認識し、その提供をする、あるいは提供をうけるという行為がありふれたことになりつつある社会情勢に鑑みると、公的な機関等を通さず個人間で取引されるなど、人体パーツの取引が有償で行われた場合⁽¹⁸¹⁾の課税を検討しておく必要性が一層高まってきているといえよう。

第二に、おそらく第一の考えの根底に存在するであろうこととして、人間を機械その他の物的な財産のように捉えることに対する懸念から、譲渡性を消極的に解するという方向が考えうる。人間を形作る人体の一部であった人体パーツを資産であると言うことは、人間の一部は処分可能な物で、その前提として、人間は自分自身を所有している⁽¹⁸²⁾、と考えるということであり、このような考え方は人間の尊厳を損なうのではないかということである。しかし、すでに検討したように⁽¹⁸³⁾、分離された人体パーツを物と考えるとその譲渡その他の処分を行うことは、生体に対する直接的・人格的支配を伴うわけではなく、また、実際に商品化されるなどして取引されているという現状もある。さらに、人間には用益的価値と内在的価値があるとする考え方⁽¹⁸⁴⁾からは、人体パーツは前者の価値、すなわち生体から分離されて取引が行われ、血液製剤等の製品や生殖医療における要素となるという性質を表すものとみることができるので、人体パーツを資産であるとしてその減耗および損耗や改良に要した金額を課税上考慮することは、物的な財産について減価償却費や改良費等が考慮されることとの対比で、物的資本と人的資本との公平な取扱いの実現に資する⁽¹⁸⁵⁾。人体パーツを資産と取り扱うことは、あくまで課税上の計算において人間の用益的価値を物に関して行うのと同様の計算方法で反映するにすぎないのであって、人間の内在的価値を損なうものではない。

人体パーツを資産と考えたうえで、人体パーツの取引が役務提供であるか財産取引であるかについては、米国における議論と同様に、取引される人体パーツが再生産できるものであるか⁽¹⁸⁶⁾、また、人体パーツの採取プロセスの複雑さやその提供者が被る労苦の程度⁽¹⁸⁷⁾等によって判断されよう。

人体パーツを資産と考えることは、将来的に作り出されるであろう、生体に直接に由来しない、人工的な人体パーツの課税の検討においても有用である。人体パーツが生体に由来することを理由に資産でないと考えれば、たとえば iPS 細胞から作り出される肝臓⁽¹⁸⁸⁾は、肝臓そのものは生体に由来しない、すなわち、もとより人格と不可分の一部である⁽¹⁸⁹⁾人体ではなかったのだから、物であり租税法上は資産である、とするのかという疑問が生じる。もっとも、たとえ生体に由来するものであっても、人体パーツはその種類ごとに人体との結びつきの強弱は様々である⁽¹⁹⁰⁾ことから、資産である人体パーツとそうでないものとの線引きの問題は、生体に直接に由来するものであるかどうかに関わらず生じることも考えうる。人体パーツが租税法上は資産であるかという問いは、人工的に作り出された知能である AI と人間との差異を考えると同様に、人格や生命といった価値はなぜ尊重され、どのようにして法的に反映されるべきか、すなわち、人格や生命を有するものと、それと同等の機能をもつ人工物との取扱いを区別する必要性や方法の検討を促し、ひいては、人間そのものをその能力に応じて課税上評価するというあり方を示唆する⁽¹⁹¹⁾。

2 人間がもつ 2 つの価値が所得分類へ及ぼす影響

日本法に固有のこととして、人体パーツの取引から生じる利得の所得分類が挙げられる。すでに検討したように、米国では、人体パーツの取引は役務提供か財産取引か⁽¹⁹²⁾、財産取

引であるとして人体パーツは資本的資産か⁽¹⁹³⁾という議論があり、後者の議論については、人体パーツの再生産可能性⁽¹⁹⁴⁾や人体パーツの保有目的⁽¹⁹⁵⁾、取引の回数⁽¹⁹⁶⁾が考慮されるべき要素とされていた。米国内国歳入法典のもとでは、課税所得は通常所得とキャピタル・ゲインに分類される⁽¹⁹⁷⁾のに対して、日本の所得税法では、所得はその源泉または性質に基づいて10種類に分類される⁽¹⁹⁸⁾。所得税法33条は、1項において「資産の譲渡 [...] による所得」を譲渡所得と定め、これに含まれないものとして、同条2項1号で「たな卸資産（これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。）の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得」を挙げる。人体パーツがたな卸資産といえるかどうかについては、本稿IV2でみた米国における議論と同様に、取引の回数⁽¹⁹⁹⁾や人体パーツの再生産可能性⁽²⁰⁰⁾といった要素が、日本の所得課税においても検討されるべきであろう。人体パーツがたな卸資産であるといえるならば、事業所得または雑所得が生じることとなる⁽²⁰¹⁾。これに対して、人体パーツはたな卸資産に該当せず、その売買等の取引が譲渡であると考えれば、人体パーツの取引からは譲渡所得が生じうる。しかし、人体パーツの取引から生じる所得を、事業所得または雑所得と譲渡所得とに区分することには困難が伴う。血液や臓器など、人間の生存に用いられる人体パーツは、その保有目的が必ずしも取引のためと生存のためとに区分できないためである⁽²⁰²⁾。

人体パーツの取引に由来する利得がどの所得に分類されるかによって、人体パーツに費やした支出の控除のあり方や、ベイススを考慮する必要性⁽²⁰³⁾が異なる。人体パーツへ行った支出の控除やベイススへの計上の可否は、人間の用益的価値を高めることに対して行った支出⁽²⁰⁴⁾は課税上どのように反映されるべきかという問いに再構成できる。ただし、

Green 判決で検討されたように⁽²⁰⁵⁾、人間の用益的価値を高めるための支出と、人間の内在的価値、すなわち生存のために充てられる支出との線引きという困難な問題は、日本法のもとでも必然的に生じる⁽²⁰⁶⁾。所得分類という技術的な問題の基礎として、そもそも人体パーツが租税法においてどのような性質を有すると考えられるべきか、議論が十分に熟することが必要であろう⁽²⁰⁷⁾。

VI おわりに

本稿は、人体パーツの取引に由来する利得の課税について、米国の裁判例および学説の紹介を行ったうえで、人体パーツは所得課税における資産であり、人間がもつ2つの価値、すなわち内在的価値と用益的価値のうち、用益的価値を表すものであるという試案を示した。様々な種類の人体パーツが取引されている現状に鑑みると、租税法においても人体パーツの何らかの特徴づけをすることが必要である。その際には、人体パーツは所得課税における資産、すなわち「譲渡性のある財産権⁽²⁰⁸⁾」の一種であるといえるのか、および、人体パーツを用いた取引は役務提供か財産取引か、すなわち、人体パーツを用いた取引の主たる内容が、人間の労働力等の提供であるのか人体の一部のいわば「切り売り」のようなことであるのかについて、態度を決定することになる。この態度決定の先にある諸問題、すなわち人体パーツに関する資産化やベイスス、減価償却、費用控除等は、米国法におけるのと同様に、日本法のもとでも生じうる。

人体パーツに関する課税の議論の射程は、教育費の課税上の取扱いへも及ぶと考えられる。人体パーツと教育費の違いとして、人体パーツは、人間全体から分離してそれだけを取引の客体とすることができる一方で、教育費は、人間からそれだけを取り出して価値を金銭的に評価したり移転したりすることは

きない⁽²⁰⁹⁾。また、人体パーツは移転すると減少するのに対して、教育費の結果として身につけた能力は、それを発揮したことによっては減少しない⁽²¹⁰⁾。しかし、人体パーツは、分離されるまでは人間を形作る人体の一部であったことから、人体パーツに投じた支出は、髪に対するシャンプーのように特定の部位に外部から用いるものでない限り、何らかの擬制によって、人体全体のうち特定の人体パーツへ割り当てられる部分が算出されなければならない。そのことは、*Green* 判決で一部の控除が認められた、サプリメントや高タンパクの食事代⁽²¹¹⁾から明らかである。人間に対して支出を行って能力を高め、人間の一部（身体の一部であるか能力の一部であるかは異なるが）の移転により利得を得るという意味では、表れ方の差異があるとはいえ、人体パーツと教育費の結果として得られた能力には共

通性がある。

また、人体パーツに投じた支出の控除は、衣食住に要する金額など、これまで消費に対するものであるとして控除が認められてこなかった⁽²¹²⁾支出の再考を促す。人体パーツを移転する人間が「工場⁽²¹³⁾」のようなものであるとするならば、人間の衣食住にかかる金額は、工場の水道代や電気代などと変わらない⁽²¹⁴⁾とも考えうるからである⁽²¹⁵⁾。

人間を形作る人体の一部として消費のための支出をうけながら、分離されて物として移転される人体パーツの課税をめぐる諸問題は、租税法における人的資本と物的資本、すなわち人と物との線引きがどこにあるべきかを問うものであり、その根底には、人間の尊厳や、人と人体パーツとの関係（人は自身を所有するか）といった規範や価値観が存在するといえよう。

① 本稿では、「人体パーツ」という語を、人体の一部（人体全体との対比としての）という意味で用いる。ただし、特筆すべき指摘として、「[筆者注：手首や肘、膝が一定の範囲や角度にしか動かせないことについて]なぜ身体に、いちいち制限が設けられているのか。その理由を考えることは、人間とロボットの違い、つまり生物と機械の違いを明瞭に教えてくれる。手首がその制限を超えて、より外側に回転を求めようとするれば、私の腕は自然にねじれ、肩が開き、腰は傾く。つまり制限があるゆえに、身体他の部分の協調的な動きが促される。互いに他を補いながら、互いに他を律し、すべてのパーツは相補性の中にある。各パーツの制限は、パーツ相互の連動のためにある。いや、パーツという言い方が根本的に間違っているのだ。」A・キンブレ、福岡伸一（訳）『生命に部分はない』（講談社、2017年）8-9頁（福岡執筆部分「新書化によせて」）参照。（原書は Andrew Kimbrell, *THE HUMAN BODY SHOP: THE ENGINEERING AND MARKETING OF LIFE* (2nd ed) (Gateway Books, 1998)。同書の初版の日本語訳としてはA・キンブレ、福岡伸一（訳）『ヒュー

マン ボディ ショップ』（化学同人、1995年）、これを一部修整・加筆のうえ再出版したものとしてA・キンブレ、福岡伸一（訳）『すばらしい人間部品産業』（講談社、2011年）があり、前掲『生命に部分はない』は後者が新書化されたもの。）

② ベイシス (basis) とは、ある財産のコスト (cost) であるとされる。I.R.C. § 1012(a)。コストの意味を連邦議会は定義していないとされる。See BITTKER & LOKKEN, *FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS* ¶ 41.2.1 (2021), Westlaw FTXIEG。財産に関する取引が独立当事者間で行われ、贈与や役務の対価といった別のところからの要素を含まない場合は、通常は、財産のコストはその財産のために支払った金額である。Id。所得課税におけるベイシスの意義について、小塚真啓「所得課税におけるベイシスの意義—Carry-over basis、所得概念を手掛かりに—」岡山大学法学会雑誌 68 卷 3・4 号 (2019 年) 788 頁も参照。

③ 人体パーツのベイシスの問題に関する手がかり (authority) はとても少ないとされる。See Lawrence Zelenak, *The Body in Question: The*

Income Tax and Human Body Materials, 80 LAW & CONTEMP. PROBS. 37, 66 (2017). 例えば、髪を売買する場合のペイシスや、髪を売る納税者にとって髪は資本的資産 (capital asset) であるかどうかは不明確であるとされる。See Bridget J. Crawford, *Taxation, Pregnancy, and Privacy*, 16 WM. & MARY J. WOMEN & L. 327, 331-332 (2010). (髪を頻繁に売買して所得の大部分を得る納税者については、*Green* 判決 (本稿 III3 参照) における納税者と同様に、シャンプー代等の控除が認められる可能性がある」と論じる。Id. at 334.) See also MARVIN A. CHIRELSTEIN AND LAWRENCE ZELENAK, FEDERAL INCOME TAXATION (14th ed.), 243-244 (Foundation Press, 2018). (長年散髪していないため4フィートの長さの髪を持つ人が、髪を切って、その髪をウィッグを作る慈善団体に寄附する場合に、寄附金控除が認められるかどうかを論じている。シャンプー等の費用は髪の取得費または改良費ではなく維持費として扱われるべきであるとして、髪のペイシスはゼロであること (髪の取得原価 (original cost) はゼロという前提があるように思われる)、また、髪は I.R.C. § 1221 が定める資本的資産の例外に該当しないため資本的資産であり、髪の伸びる速度から計算すると、頭皮から0.5フィートまでを除く部分は長期キャピタル・ゲインとなる保有期間要件をみたすことを挙げて、I.R.C. § 170(e)(1)(A)に基づき、納税者は3.5フィート分の髪の公正市場価値について寄附金控除ができると結論づける。)

- (4) 人体パーツの取引に係る日本の先行研究として、玉國文敏「臓器移植ないしは人体組織の譲渡をめぐる課税問題 (上) (下) —アメリカ連邦所得税法を中心として—」ジュリスト 923 号 (1988 年) 78 頁、ジュリスト 926 号 (1989 年) 96 頁がある。本稿は、同論文と同様に *Garber* 判決 (本稿 III2 参照)、*Green* 判決 (本稿 III3 参照)、*Lary* 判決 (本稿 III4 参照) を取り上げて人体パーツに関する取引の課税を扱うが、米国の学説を踏まえて、所得課税における「資産」の意味によりフォーカスした考察を行う。
- (5) 後掲注(177)、(178)およびそれに係る本文参照。卵子提供について、*Perez v. C.I.R.*, 144 T.C. 51 (2015). 概要は本稿 IV1 参照。
- (6) 玉國文敏「生命科学・生殖技術の進歩と新しい

人権」ジュリスト 1016 号 (1993 年) 20 頁、24 頁は、人間とヒヒその他の動物との間での臓器の異種間移植に関連して、「たとえば、人工臓器の場合にも同様であるが、人間や動物の臓器の部品化、換言すれば人間の“もの”化現象が進んでいるのではないかという危惧ないしは空恐ろしさを感じさせる。」との懸念を夙に示していたことが特筆される。なお、家畜の胚移植に関する課税については、see Paul J. Dostart, *Taxation of Embryo Transplants: The Land of Milk and Money*, 36 TAX LAW. 61 (1982). 様々な人体パーツが取引されている現状およびその歴史的な淵源を広く深く描くものとして、キンブレル、福岡 (訳)・前掲注(1)がある。

- (7) See Lisa Milot, *What Are We-Laborers, Factories, or Spare Parts? The Tax Treatment of Transfers of Human Body Materials*, 67 WASH. & LEE L. REV. 1053, 1091-1092 (2010).
- (8) Id.
- (9) 主体と客体の峻別、とくに人が物を所有するという論理について、「[...]『人』概念自体が、法的な操作性、擬制性ということ、法がつくり出したフィクションでしかなく、それを実体化する危険性をまずは押さえておく必要があるかと思えます」と述べて、「人」概念と「物」概念自体を批判的に分析する必要性を述べるものとして、東海林邦彦「民事法学の視点から— [研究ノート] 民事法的観点から見た人間の身体・生命と先端生命科学・技術」(「人倫研」プロジェクト『人間の尊厳』と身体・生命の倫理的法的位置づけ (二・完) —先端医療技術の提起する諸問題を中心として—) 北大法学論集 55 巻 2 号 (2004 年) 134 頁、146 頁参照。また、同論文では、脳死の議論を例として挙げて、「ある一点で人になり、ある一点で人でなくなるという線引きは、法的な思考枠組みとしては不可避でありますけれども、それ自体、全くオール・オア・ナッシングの効果のようなことではないのかということが [...] 改めて議論になったということなのだろう」と述べられている。同 147 頁参照。脳死は生と死の線引きであるが、本稿は、人体パーツを素材として、租税法の技術的な道具立てである資産概念という視点から「人」概念と「物」概念の峻別の困難さを検討し、租税法における「人」概念と「物」概念に関する本質的な議論への端緒とするものである。

(10) *Green*, 74 T.C. at 1234. (「他の事業主にとって、加工と流通のために鶏卵や蜂蜜、牛乳、羊毛を購入することが収益性があるのとちょうど同様に、納税者の血液の希少性が、彼女の血漿の加工とパッケージ化を収益性のある企て (a profitable undertaking) にした。我々は人体の伝統的な神聖性を認識しているけれども、これら天然の原材料の売買を納税者の血漿の売買と法的に区別すべき理由を見つけることはできない。人間の髪の毛ですら、十分な長さや質があるものならば、かつらの生産のために売買されることがありうる。’) See also Bridget J. Crawford, *Tax Talk and Reproductive Technology*, 99 B.U. L. REV. 1757, 1795 (2019) (hereinafter “Crawford [1]”). (有償の卵子提供者への課税は、卵子提供を「罰当たり」「悪い」とマーキングするのではなく、卵子の提供を、他のあらゆる仕事と同様に仕事であると認識して、商業活動のメインストリームへ持ってくるための方法であると論じる。); Bridget J. Crawford, *Our Bodies, Our (Tax)selves*, 31 VA. TAX REV. 695, 702-703 (2012) (hereinafter “Crawford [2]”) (売春が合法である管轄では、売春をするという決定は自由になされ理性的 (rational) なものでありうるから、人体を利用した (based on the human body) 取引に干渉しない、という理由付けと平行に、人体パーツを売買する決定は自由かつ理性的なものでありうるから、人体パーツの売買市場を阻害すべきでないといえると論じ、法が人体を常に財産である、あるいはいかなる場合も財産ではないと考える必要はなく、ある人がその市場へ参入する状況や、特定の取引対象が置換可能である、再生可能である、豊富に保持されている等の事情に応じて検討するというアプローチを示唆する。)

(11) *Green* 事件では、納税者は医療保険の保険料について、自身が製造機械であれば控除が認められたはずであると主張した。後掲注(75)に係る本文参照。See also *Garrison v. U.S.*, Not Reported in F.Supp., available at Westlaw, 1990 WL 125179 (S.D. Cal. 1990), *aff’d*, 930 F.2d 920, available at Westlaw, 1991 WL 59431 (9th Cir. 1991). (消費のための支出項目と通常考えられている食費や通勤費等について、納税者は、事業体における広告宣伝費等と同様の「経常的な支出」であり、事業体であれば控除できたはずであると主張し

て控除を求めた。)前掲注(1)の福岡の指摘も参照。

(12) 事業において行われた支出の控除の方法としては、支出された年度における全額の控除 (I.R.C. §162(a))、あるいは、支出された課税年度をこえる耐用年数を有する財産を取得する場合には、その取得費を資産計上 (capitalize) し、減価償却またはその資産の売却時に収益から差し引くことによる控除が考えられる (I.R.C. §263(a)). See CHIRELSTEIN & ZELENAK, *supra* note 3, at 142-143; BITTKER & LOKKEN, *supra* note 2, at ¶106.1.1.). その一方で、支出が個人的な、生活上の、または家族の支出 (personal, living, or family expenses) であるとされる場合には、控除が認められない (I.R.C. §262(a)).

(13) たとえば、*Green* 判決 (*Green v. C.I.R.*, 74 T.C. 1229 (1980). 概要は本稿 III3 参照) においては、医療保険の保険料は控除が認められなかった (後掲注(75)に係る本文参照) 一方で、高タンパク食への支出は一部控除が認められた (後掲注(76)に係る本文参照)。

(14) 後掲注(150)およびそれに係る本文参照。

(15) See James Edward Maule, *Federal Tax Consequences of Surrogate Motherhood*, 60 TAXES 656, 660 (1982). (代理母の身体が財産であるとする、減価償却の可能性が出てくるが、そうだとすると、ペイシスや調整取得価額等の問題があると指摘する。)

(16) *Id.* (fn. 45). See also Jay A. Soled, *The Sale of Donor’s Eggs: A Case Study of Why Congress Must Modify the Capital Asset Definition*, 32 U.C. DAVIS L. REV. 919, 933 (fn. 78) (1999). (卵子提供により提供者が金銭を受け取る場合について、卵子は資本的資産 (capital asset) に理論上は該当するが、租税政策の観点からは資本的資産とされるべきではないと論じる。なお、この論文は *Perez* 判決 (*Perez v. C.I.R.*, 144 T.C. 51 (2015)、概要は本稿 IV1 参照) 以前に公表されたものである。)

(17) たとえば日本の民法における議論について、本稿 II 参照。

(18) たとえば臓器の移植に関する法律 11 条は、「何人も、移植術に使用されるための臓器を提供すること若しくは提供したことの対価として財産上の利益の供与を受け、又はその要求若しくは約束をしてはならない」と定めている。

- (19) 不法な利得も課税の対象となると考えられていることについて、所基通 36-1 参照。金子宏『租税法（第 24 版）』（弘文堂、2021 年）197 頁および、比較的近時の研究として、田中晶国「違法所得に対する課税について」税法学 577 号（2017 年）121 頁も参照。米国の判例としては、James v. U.S., 366 U.S. 213 (1961)（横領により得られた金銭は、横領をした者の横領のあった年の総所得に含まれると判示した）がある。米国の判例法理を紹介したものとして、金子宏「テラ銭と所得税—所得の意義、その他所得税法の解釈をめぐって—」金子宏『租税法理論の形成と解明（上巻）』（有斐閣、2010 年）434 頁（初出：ジュリスト 316 号（1965 年）31 頁）参照。
- (20) 納税義務者としての人間とは異なる、という意味である。
- (21) 所有と譲渡について、財産の含み損益に対する課税の契機を納税者と財産の関係の変化であると論じるものとして、拙著『課税の契機としての財産移転』（成文堂、2019 年）参照。本稿は、納税者と納税者の一部であるものとの関係の変化を検討する。
- (22) 物がもつ価値の二面性の、減価償却における反映を考察したものとして、拙稿「課税における減価償却についての基礎的考察（一）（二・完）—芸術作品である楽器を素材として—」法学論叢 187 巻 4 号（2020 年）63 頁、188 巻 1 号（2020 年）35 頁参照。
- (23) 死体に成立する権利について、たとえば佐伯仁志・道垣内弘人『刑法と民法の対話』（有斐閣、2001 年）344-352 頁および、唄孝一『「死亡」と『死体』についての覚え書』（二）ジュリスト 485 号（1971 年）126-127 頁参照。
- (24) 憲法、刑法をはじめとする他の法領域においても、人体パーツ（に関する議論が乏しいこと）についての議論は存在するが、本稿では割愛する。これについては、後掲注(28)に掲げる各論文を参照。
- (25) 金子・前掲注(19)265 頁参照。
- (26) 同上 266 頁参照。
- (27) 同上 37 頁参照。
- (28) 大村敦志「民法等における生命・身体—『子どもへの権利』を考えるために—」法社会学 56 号（2002 年）181 頁、182 頁参照。（「[...]『民法』上の『生命・人体』の処遇については、まとまっ
- た形での議論が蓄積されているというわけではない。そもそも、参照すべき民法のルールは何であり、そこから何を導くことができるかも、一義的には明らかではない。」）榎橋明香「人体と所有権」法学教室 417 号（2015 年）4 頁（以下では「榎橋①」という）、4 頁（民法は人体に侵害が加えられる場合のみを想定しているのであって、本人がその一部を他人に与えることには明確な態度を示していないと述べる。）、佐藤雄一郎「人体の一部の法的性質と本人の権利—いわゆる『ヒト由来試料』をめぐって—」私法 71 号（2009 年）233 頁、234 頁（人体の一部に関する、どのような権利を誰が有するとされてきたかについて、（死体と対比されるものとして）生体由来の場合には制定法も裁判例もないと述べる。）、榎橋明香「人体の処分の法的枠組み—フランス法の展開から—」私法 79 号（2017 年）144 頁（以下では「榎橋②」という）、144 頁、榎橋明香「人体の処分の法的枠組み（一）」法学協会雑誌 131 巻 4 号（2014 年）1 頁（以下では「榎橋③」という）、6 頁などを参照。なお、「身体」について憲法上明確な位置づけがあたえられていないこと、および、刑法上、生命の処分権については 202 条による制限がある一方で、身体の処分権については解釈に委ねられていることを述べるものとして、甲斐克則「刑事法学の視点から—人体・ヒト組織・ヒト由来物質の利用と刑事規制をめぐる序論的考察」（「人倫研プロジェクト『人間の尊厳』と身体・生命の倫理的法的位置づけ（一）—先端医療技術の提起する諸問題を中心として—」北大法学論集 54 巻 6 号（2004 年）156 頁、160 頁参照。
- (29) 榎橋明香「身体の道具化—その進展と制御—」法律時報 90 巻 12 号（2018 年）45 頁（以下では「榎橋④」という）、45 頁および榎橋明香「人体の商品化と人間の尊厳—臓器・精子・卵子ビジネスから—」法社会学 80 号（2014 年）150 頁（以下では「榎橋⑤」という）、153 頁参照。
- (30) 榎橋②・前掲注(28)148 頁参照。
- (31) 大村敦志『民法読解 総則編』（有斐閣、2009 年）253 頁および四宮和夫・能見善久『民法総則 [第 9 版]』（弘文堂、2018 年）182-183 頁参照。
- (32) たとえば河上正二『民法総則講義』（日本評論社、2007 年）208 頁および、吉田克己「法は身体をどのように捉えるべきか」法社会学 80 号（2014 年）129 頁、131 頁参照。

- (33) 大村・前掲注(28)184 頁および大村・前掲注(31)253 頁参照。
- (34) 河上・前掲注(32)207 頁参照。なお、森村進「自己所有権論の擁護—批判者に答える—」一橋法学 5 卷 2 号 (2006 年) 417 頁、430 頁は、財産であることの要件としてそれが身体の外にあることを要するという考え方について、身体を所有権の対象と認めないためのアドホックなものにすぎず、他の有体物と同様に身体も物理的に人間が支配できる物質であるのだから、それが財産にならないと主張する理由は物理的な不可能性ではなく道徳的または政策的なものでしかありえないと論じる。
- (35) 我妻栄『新訂 民法総則』(岩波書店、1965 年) 202 頁、河上・前掲注(32)208 頁、大村・前掲注(31)252-253 頁 (ただし、人体の切り離された一部がその切り離された元の人の所有に属することの理由付けはやや難しいと述べる)、四宮・能見・前掲注(31)182-183 頁等を参照。大村・前掲注(28)184 頁は、人身から切り離された人体の一部については『物』として扱うことも考えられるだろう」としたうえで、毛髪や血液など再生性の高いものについては「特別な考慮が必要になる」、カツラや血液製剤になったものについては「もはや物というほかない」と述べる。
- (36) 榎橋③・前掲注(28)6 頁参照。処分客体としての人間の身体に対する、法の関心の薄さを指摘するものとして、吉田克己「身体の法的地位 (一)」民商法雑誌 149 卷 1 号 (2013 年) 1 頁、5 頁参照。
- (37) 榎橋①・前掲注(28)6 頁参照。
- (38) 人体の一部を分離する契約が公序良俗に反するかどうかの詳細な検討は、本稿では割愛する。たとえ公序良俗に反する契約の結果であろうとも、その契約により得られた人体パーツの取引から利得が得られる場合は、その利得に対する課税を考えねばならないからである。不法な利得も課税の対象となると考えられていることについて、前掲注(19)参照。
- (39) 人体の一部を区別する観点として、後掲注(55)に係る本文参照。受精卵が所有権の対象になるかを論じるものとして、佐伯・道垣内・前掲注(23)311-316 頁参照。
- (40) 我妻・前掲注(35)200-201 頁参照。後掲注(83)における Zelenak、Milot、Soled の見解も参照。
- (41) 我妻・前掲注(35)200-201 頁参照。
- (42) 同上 202 頁参照。同箇所、「他人の身体に物権を成立させることは奴隷を認めることであって、許されない。自分の身体にも、人格権は成立するが、所有権は成立しない。」と述べられている。
- (43) 我妻・前掲注(35)202 頁参照。
- (44) もっとも、人でなければ物であると言えるかどうかは必ずしも明らかでないように思われる。
- (45) 我妻・前掲注(35)202 頁は、法律における「有体物」を「法律上の排他的支配の可能性」という意義に解して物の概念を拡張すべきという考えを示している。
- (46) 河上・前掲注(32)208 頁参照。なお、内田貴『民法 I 第 4 版 総則・物権総論』(東京大学出版会、2008 年) 358 頁は「[...] 排他的支配可能性が確保される限り (人そのものに対する排他的支配は憲法上許されない)、生存している身体の一部も『物』でありうるというべきだろう。ただ、その取引や処分が制限されるに過ぎない。」と述べる。
- (47) 我妻・前掲注(35)202 頁参照。
- (48) 我妻・同上参照。特筆すべきこととして、加藤雅信『新民法大系 I 民法総則 (第 2 版)』(有斐閣、2005 年) 175 頁は「従来の通説は、『物』概念の外延を画することと、所有権の客体適格性とを混同していたがゆえに、支配可能性、非人格性を、『物』の要件としてしまった。しかし、『物』であることは前提としたうえで、それが所有権の客体たりうるか否かと考えれば、別段、物概念のなかに支配可能性や非人格性をもちこむ必要は何もない。」と指摘する。
- (49) 吉田・前掲注(32)142 頁参照。
- (50) ただし、同上 146 頁は、「身体が物であるとして、それは民法 85 条に定める『物』なのだろうか」という問いを投げかける。また、同箇所では、民法 85 条の「物」は所有権でなく人格権の「権利の客体」となりうるかという問いも示されていることが特筆される。なお、吉田教授は、身体については所有権以外の法的構成で帰属を表現するという方向を採るべきとの考えである。同論文 143 頁参照。
- (51) たとえば、死体および、生きた人体からの分離物を不融通物と位置づけることの意義について論じるものとして、榎橋明香「人体の処分の法的

枠組み(八・完)」法学協会雑誌 131 卷 12 号(2014 年) 100 頁(以下では「櫛橋⑥」という)、167 頁参照。佐久間修「ヒトの身体構成部分の法的保護とその限界」刑法雑誌 44 卷 2 号(2005 年) 73 頁、78-79 頁も参照。前掲注(23)も参照。

- (52) 人の身体について、「人」、「物」というパラダイムを超える枠組みの探求を主張するものとして、東海林・前掲注(9)がある。
- (53) 河上・前掲注(32)208 頁参照。「散髪後の毛髪や抜歯後の歯のように、人体の一部で既に生体から分離され、直接的・人格的支配を伴わないものは、それが一定の経済的価値を有する以上、原則として「物」と観念され、分離前の人の所有に属すると考えられる。)」
- (54) 人体パーツが実際に取引された例を紹介するものとして、櫛橋⑤・前掲注(29)150-152 頁参照。
- (55) 大村・前掲注(31)120 頁参照。また、同 253 頁では、毛髪や血液など再生性の高いものは、人体の一部ではなく人体の産出物と解する考えが述べられている。この考え方は、自作資産 (self-created property) に対する課税と自作の産出物に対する課税を対比して考察することにつながる。See Zelenak, *supra* note 3, at 52-54 (人体パーツを自作資産のサブセットであると概念化し、役務と財産とを区別する所得課税ルールが発展している最も近い類似物である自作資産との対比から、人体パーツを課税上は財産として取り扱うことが支持されると論じる。)
- (56) 前掲注(35)およびそれに係る本文参照。なお、吉田・前掲注(32)は、身体の帰属関係を所有権と構成すると、身体と人格との不可分一体性が法的に表現されなくなり、身体の自由な処分が原則として可能になってしまうとして、身体の帰属関係を表現する法的構成として人格権を位置づけるという方法をとる。同論文 143-145 頁参照。
- (57) 人体の処分の意味するところについては、櫛橋⑥・前掲注(51)174 頁参照。(民法 206 条から導出される人体の処分行為は人体の分離物の提供行為であるが、心身の健康に対して重大な影響を与え、処分と評価するのにふさわしい行為は、人体の分離物の所有権を譲渡する前段階である、人体に対する侵襲への同意であるとして、人体の処分とは、自分の意思に基づく、心身の健康に対する重大な影響を与えるような人体の完全性の侵害であると主張する。)

(58) ただし、公序良俗の内容については必ずしも明らかではないように思われる。櫛橋⑤・前掲注(29)154 頁は、「わが国の民法学説が言及する公序良俗とは具体的には何であるべきなのか、人体又はその一部を本人の意思に基づいて譲渡し、対価を得ることを禁止するための制約原理についてさらに検討を進める余地があるように思われる。」と述べる。

(59) 我妻・前掲注(35)202 頁参照。

(60) 大村・前掲注(31)253 頁参照。(毛髪や血液など再生性が高いものは人体の一部ではなく産出物であると解しうることを述べたうえで、同様に産出物と解しうるものとして生殖子を挙げて、毛髪や血液と生殖子とは「生命萌芽性のようなもの」を根拠として処分可能性の基準が異なりうることを述べる。)

(61) 四宮・能見・前掲注(31)182-183 頁参照。

(62) 吉田・前掲注(32)141-142 頁は、「実体」としての人格とそれを支える「媒体」としての身体という、「人格の媒体としての身体」論を呈示し、身体以外の有体物の場合には実体と媒体との分離が一般に可能であるのに対して、その実体が人格である身体の場合は、媒体(身体)と実体(人格)との結合が緊密で分離が定義上不可能であり、それゆえ、法主体である人格に客体性がなく、したがって原理的に譲渡性がないのだから、それと不可分の媒体としての身体についても譲渡性が否定されると論じる。さらに、身体は人格が実体であることの帰結として、媒体としての身体にも人間の尊厳が認められるべきと主張する。同論文 142 頁参照。なお、「実体」「媒体」という把握は有体物一般についても妥当するが、身体以外の有体物の場合には、財の実体はその物に備わる価値あるいは利益であり、あくまで法の客体に関わるのに対して、身体という媒体が表現する実体としての人格は法主体であるとされる。吉田克己「身体の法的地位(二・完)」民商法雑誌 149 卷 2 号(2013 年) 1 頁、7-8 頁参照。櫛橋⑤・前掲注(29)163-164 頁および櫛橋⑥・前掲注(51)129 頁も参照。

(63) 河上・前掲注(32)207 頁および大村・前掲注(31)120 頁参照。なお、人格権は、生命・身体・自由・名誉のように主体と離すことのできない利益を目的とする権利であると説明される。我妻・前掲注(35)200-201 頁参照。刑法の視点から人体

パーツの法的取扱いにおける人格権的構成を論じるものとして、佐久間・前掲注(51)75・82 頁参照。

(64) U.S. v. Garber, 607 F.2d 92 (5th Cir., 1979).

(65) *Id.* at 100.

(66) 本判決は、U.S.v. Garber, 589 F.2d 843 (5th Cir. 1979) を全員法廷により (en banc) 再審理したものである。

(67) 血漿の売買ごとに支払われる金銭の他に、納税者は週あたり 200 ドルの給与とリースされた車、1972 年には 25,000 ドルのボーナスなども受け取った。*Id.* at 94.

(68) 納税者は、自身の身体から何かを手放す対価として得たものは課税されないと考えていたとされる。*Id.* at 99. 予備的主張として、納税者は I.R.C. § 104(a)(2) に基づき、受け取った金銭は怪我または病気に対する対価であるため非課税だと主張したが、連邦第 5 巡回区控訴裁判所は、この主張についての判断を明らかにしなかった。*Id.* at 95 (fn. 2). 人体パーツの提供に関連して受け取った金銭について納税者が I.R.C. § 104 の適用を主張したケースとして、他に、*Perez* 事件 (概要は本稿 IV1 参照) がある。

(69) *Id.* at 97. 価値に基づいて売買価格が決定される財産として、鶏卵、羊毛に加えて人体のあらゆる売買可能な部分 (any salable part of the human body) が挙げられていることが特筆される。*Id.*

(70) *Id.* 納税者の血漿は希少な抗体を含んでいることから、塩分や水分といったその構成要素の市場コストを足し上げて算出することはできないと述べられた。なお、血漿の取得原価 (basis) について、Ainsworth 判事の反対意見では、納税者も法廷意見も納税者が血漿にゼロ以外の取得原価を何か有していたと説得的に立証できていないこと、法廷意見による、納税者の取得原価は受け取った対価に等しいという判示は、血漿の価値 (市場によって設定されるもので、本件では血漿の対価として納税者へ支払われる金銭に等しい) と取得原価 (財産を構成する諸部分のコスト) を誤解するという誤りに根ざすもので、本件の血漿の取得原価はゼロであること、および、納税者の主張は血漿の取得原価が非常に不明確であるという誤った理論に依拠していることが指摘されている。*Id.* at 103-105. なお、Ainsworth 判事は、

「納税者は、ビタミンのような、血漿の再生産を促進するために必要としたあらゆる特別な付随的支出の費用を控除する権利があるかもしれない」として、血漿を構成する諸部分のコスト以外に納税者が控除できるものがある可能性を示したが、本件では、このような付随的支出が税額に影響するほど多額であると示す証拠がないと述べた。*Id.* at 103 (fn. 3).

(71) *Green v. C.I.R.*, 74 T.C. 1229 (1980). なお、佐久間・前掲注(51)209 頁は、日本で過去に存在した「売血」制度は、血液というヒト組織の売買ではなく法律上の役務提供にあたりと説明されてきたが、血液が加工されて財物として流通する場合は、この限度で、ヒト組織が刑法上の財産犯の客体になるのを承認すべきと論じる。

(72) 血漿の提供において血液中のミネラルと血液の再生産能力が失われるとして、納税者は 10% の減耗控除も主張した。租税裁判所は、減耗控除の立法趣旨は地中の天然資源の採掘および発展であり、納税者の身体と技術は連邦議会が減耗控除の諸規定において意図していた「天然の埋蔵物」にあたらぬとして、減耗控除を認めなかった。*Id.* at 1238.

(73) *Id.* at 1232. また、納税者は、所得が資本的資産 (capital asset) としての自身の血漿の売買に係るキャピタル・ゲインであったという主張は行っていないとされる。*Id.* at 1230 (fn. 2).

(74) 現行法の I.R.C. § 1221(a)(1). 内容は本稿 IV2 参照。

(75) 納税者は、保険を掛けられた何らかの製造機械に自身の身体をなぞらえて、医療保険に係る保険料の控除を正当化しようと試みた。*Id.* at 1235-1236.

(76) 高タンパクの食事代について、租税裁判所は、納税者の家計には納税者と 3 人の 10 代の子がいることを理由として、1976 年の家計全体の食料支出である 2,705 ドルのうち納税者の分は 1/4、すなわち約 \$675 であるとし、さらに、特別な食事のうち追加的なコストのみが控除できるとして、納税者の食料支出のうち 1/3、すなわち 225 ドルのみが I.R.C. § 162 に基づいて控除できると認定した。*Id.* at 1237.

(77) 事業に関する支出 (I.R.C. § 162 に基づき控除可能) と個人的な支出 (I.R.C. § 262 に基づき控除不可) との線引きに関して、租税裁判所は次の

ように判示した。「我々は I.R.C. § 162 に基づく控除可能性の唯一の決定因子としての「なかりせば」テスト(“but for” test)を退けてきたという、課税庁の考察は正しい。[...]この立場を保つにあたって、我々は、納税者の個人的な楽しみ (comfort) のために通常必要な納税者の食費支出を表す部分の控除を課税庁が否認することを支持してきた。しかしながら、この立場は、高プロテインの食事の追加的な支出について、提供基準をみたく血漿を納税者が生産することにその食事が密接に関連し、かつ、納税者がもつばら血漿を売るという自身の事業を促進する目的でこの特別な食事の追加的な支出をしたのであれば、控除可能な事業上の支出であると認定することを妨げるものではない。Smith v. Commissioner, 40 B.T.A. 1038, 1039 (1939), *aff'd. per curiam*, 113 F.2d 114 (2d Cir. 1940) で我々が述べたように、『この線は、常に引くのが容易というものでもなければ、このテストは適用が単純というものでもない。しかし、我々が思うに、その原理は明快である。』本件の一連の事実が示す独特な状況においては、納税者の個人的な必要性のために不可欠な分に加えて支出されたこの特別な食事の支出は、『この線』を踏み越えて、事業上の支出の控除となる。」*Id.* at 1236 (fn. 12). *Cf.* *Wheir v. C.I.R.*, T.C. Summ. Op. 2004-117 (2004). (プロのボディビルダーである納税者が、バッファローの肉やビタミン等を含む飲料といった筋肉を育てる目的で摂取する飲食物と、見た目をよくするために皮膚に塗る製品に支出した費用の控除を主張した。租税裁判所は、飲食物については、納税者とは頻度も程度も異なるとはいえ、ボディビルダーでない人も消費するものであることから、その本質は個人的な支出であって、I.R.C. § 262 に基づき控除できないと述べた。その一方で、皮膚に塗る製品については、ボディビルダーでない人も使用しうることを認めながらも、製品がボディビルに関する出版物を通じてのみ販売されるもので、普通の小売店を通じて広く販売されてはいなかったことを挙げて、「いくらか疑いはあるものの、全体的に考慮すると (on balance)、状況は納税者にごくわずかに有利に傾いている (*id.* at 6) 」として控除を認めた。)

(78) 納税者は、血漿の提供先である会社と自宅を血漿の提供のために 1 往復するごとに 5 ドルを受

け取っていた。納税者はこの金銭を所得であると認める一方で、自分は血漿という生産物を運搬したとして、受け取った金額と同額が控除されるべきであると主張した。*Id.* at 1237.

(79) *Lary v. U.S.*, 787 F.2d 1538 (11th Cir. 1986), *aff'g per curiam*, 608 F. Supp. 258 (1985).

(80) *Lary*, 608 F. Supp. at 263. 根拠として、Rev. Rul. 162, 1953-2 C.B. 127 (後掲注(107)に係る本文参照) を挙げている。

(81) 本件の当時の I.R.C. § 1222(3)は、資本的資産の売買または交換から長期キャピタル・ゲインが生じるために 6 か月をこえる保有期間という要件を課していた。*Lary*, 787 F.2d at 1540.

(82) 1954 年法の I.R.C. § 170(e)(1)(A)は、その寄附される財産が寄附の時に決定される公正市場価値で売買された場合に長期譲渡所得が生じなかったであろう利得の金額だけ、財産の慈善寄附の金額が減額されることを定めていた。*Id.* at 1540.

(83) 血液の売買から生じる収益 (profit) が I.R.C. § 61 の意味における所得を構成するかどうかは、*Garber* 判決において連邦第 5 巡回区控訴裁判所が未決のままとし、*Green* 判決において租税裁判所が所得であると判示した問題であるが (*Lary*, 787 F.2d at 1540-1541)、本判決は、*Green* 判決における租税裁判所の判示およびその理由付けに同意すると述べた。*Id.*

(84) *See Zelenak, supra note 3*, at 52. *Garber* 判決においては、血漿の売買には役務提供とみられる要素も財産の売買とみられる要素も含まれていることが述べられた。本稿 III2 参照。 *See also Milot, supra note 7*, at 1091. (人間 (human beings) は法的主体であり、その身体と人体パーツ (body materials) は潜在的に法的客体となりうること、および、人間は、役務提供をする労働者たりうるが、それ自身が財産とはなりえないことに対して、人体は、とりわけ人体に含まれ生産されるマテリアルの合成物とみられるときには、コモディティを生産する工場、あるいは時折売買するために利用可能なスペアパーツの供給源ともみられうることを論じる。) また、人体パーツの取引は、役務提供と財産の売買が組み合わせられたものであるとも考えられる。 *See Soled, supra note 16*, at 929-930 (I.R.C. § 453 の適用における、納税者の事業が財産の売買か役務提供かの区

別に関して、ほぼすべての財産が納税者の役務の副産物または役務の結果として至ったものであり、移転において役務の要素が財産の要素より優勢であるかに着目すべきと主張する。この考え方を卵子提供にあてはめて、卵子提供においては①提供者の時間と労力が合体して製品になる、②提供者の役務と比べて卵子が重要である、③提供者が生み出した卵子は財産と役務が融合したものである、④提供者が生産物である卵子をカスタマイズしないことから、卵子は財産であると論じる。

⁽⁸⁵⁾ I.R.C. § 61(a).

⁽⁸⁶⁾ I.R.C. § 61(a)(1).

⁽⁸⁷⁾ I.R.C. § 61(a)(3).

⁽⁸⁸⁾ *Green* 判決について本稿 III3、*Lary* 判決について本稿 III4 参照。前掲注(83)も参照。

⁽⁸⁹⁾ 人体パーツの売買を奨励する目的で、人体パーツの売買収益を総所得から除外することを明確に定めるという案を示すものとして、*see Note, Tax Consequences of Transfers of Bodily Parts*, 73 COLUM. L. REV. 842, 865 (1973)。このようにすると、結果的に、人体パーツのベイススを決定する必要性もなくなる。*Id.*

⁽⁹⁰⁾ I.R.C. § 104(a) の理由付けとして、人体 (human body) は一種の資本であり、保険金や損害賠償金は怪我等で失われた資本を置き換えるものであるため非課税である、というものがある。*Id.* at 850-851. 人体を完全な状態に戻すために金銭を受け取る場合は、受け手に利得がないため、その受け取った金額は課税所得ではないことになる。*Id.* at 850. この理由付けは、臓器売買など、人体パーツを失ったまたは損傷された引換えに支払いを受けるすべての状況を含むよう拡張されうるとされる。*Id.* ただし、理論上は、受け取る金額が失われた資本の価値 (売買される人体パーツの調整取得価額) を超える部分は課税所得であり、失われた資本の価値が受け取る金額を超える部分は損失とされるべきである。*Id.* at 851-852. ただし、人体パーツの売買収益を非課税とすることを明確に定めた規定はないとされる。*Id.* at 853.

⁽⁹¹⁾ *Perez v. C.I.R.*, 144 T.C. 51 (2015). なお、代理母の日本の民法上の構成に関しては、人は権利の主体であるため代理母は子宮の賃貸ではあり得ない (河上・前掲注(32)207 頁参照)、一種の労

働契約であると考えられる余地もあるが、契約によって代理母に加えられる拘束の程度が過度のものでないかどうかが問題になる (大村・前掲注(28)183 頁参照) といったことが論じられている。

⁽⁹²⁾ *Garber* 事件でも納税者は I.R.C. § 104(a)(2) に基づく主張を行ったが、連邦第 5 巡回区控訴裁判所はこの主張に対する判断を行わなかった。前掲注(68)参照。人体パーツの取引による利得が損害賠償金に該当するかどうかの検討として、玉国(下)・前掲注(4)97-98 頁も参照。

⁽⁹³⁾ 個人の身体に係る怪我または病気に対する損害賠償金は、納税者の優れた健康状態のある種の強いられた売買ゆえに受け取られるものであり、優れた健康状態を強制的に売買させられる人とそうでない人との間での課税の公平をもたらすことを理由として、前者が受け取る損害賠償金は総所得から除かれるとされる。*See CHIRELSTEIN AND ZELENAK, supra note 3, at 47-48.*

⁽⁹⁴⁾ 侵害に耐えることに対して支払いを受ける他の例として、「殴られ屋」が殴られて得た報酬が考えうる。「殴られ屋」が受け取る報酬の課税と、損害賠償として受け取られる金銭の課税可能性とを関連づけて論じるものとして、高橋祐介「損害賠償なんか踏み倒せ!—債務の消滅をめぐる課税関係に関する一考察—」立命館法學 352 号 (2014 年) 240 頁、260 頁 (脚注(49)) 参照。

⁽⁹⁵⁾ *Perez* 事件では、血漿の量や質に応じて支払いをうけていた *Garber* 事件 (本稿 III2 参照) および *Green* 事件 (本稿 III3 参照) とは異なり、納税者は採卵プロセスをどれほど進めたかのみに基づいて支払いを受け取った。また、租税裁判所は、人間の卵子が資本的資産であるかどうか、人体にベイススを配分する方法、人体パーツの保有期間、人体パーツの売買から生じる利得の性質については検討しないことを明確に述べている。*Perez*, 144 T.C. at 56. *Perez* 事件を紹介するものとして、*see e.g. Richard Gano, Egg Donation: Whether a Woman Has a Property Right in Her Own Egg and How Donors Should Be Taxed*, 50 LOY. L.A. L. REV. 523 (2017).

⁽⁹⁶⁾ I.R.C. § 61(a)(1).

⁽⁹⁷⁾ 臓器売買など一度きりの売買は、I.R.C. § 162(a) が定める「事業」とはいえないと論じるものとして、*see Dale A. Oesterle, The Sale of Human Body Parts*, 72 MICH. L. REV. 1182,

1257 (fn.507) (1974).

(98) I.R.C. § 1001(a). 損失は、その財産の調整取得価額が売買等から実現される金額をこえる金額である。 *Id.*

(99) I.R.C. § 1012(a).

(100) I.R.C. § 1011(a). *See BITTKER & LOKKEN, supra note 2, at ¶ 42.1.*

(101) *Id.* at ¶ 41.7.4.

(102) *Id.* at ¶ 41.1.

(103) *Id.* at ¶ 41.6.3.

(104) I.R.C. § 1221(a).

(105) 本稿 III2 参照。

(106) 本稿 III3 参照。

(107) *See Rev. Rul. 162, 1953-2 C.B. 127 (1953).*

(108) *But see Zelenak, supra note 3, at 41.* (Rev. Rul. 162 は献血が役務提供に「類似する (analogous)」にすぎないと言っていることに鑑みると、本当は財産の贈与なのではないかと指摘する。)

(109) *See General Counsel Memorandum 36418 (1975), available at 1975 WL 37440 (hereinafter “GCM36418”).*

(110) *See GCM 36418, supra note 109, at 1-3.* 母乳は牛のものであろうと人間のものであろうとコモディティであるとされた。 *Id.* at 3. ただし、GCM36418 では、母乳の寄附に寄附金控除が認められたわけではない。納税者が母乳を寄附でなく売買した場合に母乳の生産に直接に割り当てられうる支出をしたことが立証できなければ、母乳にベイスはなく、また、母乳は、資本的資産から除かれる資産 (I.R.C. § 1221 が定める) に該当しないことから資本的資産ではあるが、長期キャピタル・ゲインが生じるほど長く保有されるものではないことから、1954 年法の I.R.C. § 170(e) に基づき、納税者は母乳の寄附について寄附金控除を行うことは認められないと結論づけられた。 *Id.* at 3.

(111) *See IN RE: MARGARET CRAMER GREEN, AOD-1981-128 (1981), available at 1981 WL 176179.*

(112) ただし、課税庁は、コモディティ化される人体パーツの移転に係る贈与税等の帰趨については沈黙を保っているときされる。 *See Crawford [2], supra note 10, at 722.*

(113) 日本における人体パーツの区別の議論として、

前掲注(55)に係る本文参照。

(114) *See Note, supra note 89, at 856-857. See also Samuel Wilwerding, Reviving the Kidney-Market Debate: A Proposal for Redistributive Taxation, 70 ALA. L. REV. 609, 631-632 (2018).*

(腎臓について、再生産できないという点では、血液や精液といった売買が認められている人体パーツよりも、法的に市場で売買することが認められていない他の人体パーツに類似するが、除去しても健康や見た目に致命的な影響がないという点では、他の人体パーツよりも血液や精液に類似すると特徴づける。)

(115) *See Note, supra note 89, at 856-857.* (臓器の有償による移転は資本的資産の売買と取り扱われるべきこと、また、献血に関して述べる Rev. Rul. 162 は臓器売買へは拡張されるべきでないことを論じる。)

(116) *See Soled, supra note 16, at 931.* (*Green* 判決で行われた採血のプロセスよりも、卵子提供者が経験する採卵のプロセスの方が複雑であるが、取引の根底にある性質を財産取引から役務提供へと変えるほどではないと述べる。なお、Soled は卵子提供を財産取引であると考えている。); Calvin H. Johnson, *A Conceptual Framework for Capital Gain*, 20 FLA. TAX REV. 664, 697-698 (2017) (*hereinafter* “Johnson [1]”) (血液その他の人体パーツの売買について、売られるものを体から分離する労苦を理由として役務売買とする主張について、*Green* 判決は、血漿の取引では役務は財産の価値と比較して重要でないとして、この理由付けを退けたと論じる。); Calvin H. Johnson, *No Orchard, No Capital Gain*, 72 TAX LAW. 501, 513 (fn.41) (2019) (*hereinafter* “Johnson [2]”) (労働力の投入が、リターン的重要组成部分であり、かつ、資本を原因として発生するリターンから切り離しえない場合は、労働力の投入という要素が財産全体を染めて、生じる利得をキャピタル・ゲインではなく通常所得とすることを論じる。)

(117) *See GCM 36418, supra note 109, at 2-3.* (Rev. Rul. 162 について、献血に手技が必要であることを理由に、寄附されるものを無視して、献血という行為が役務提供であると強調したと特徴づける。さらに、母乳の採取のために寄附者へ手技を施す必要はなく、また、母乳は人に与える (give

away) ことや売買が可能な財産であることから、母乳の寄附について、母乳の受け手である赤ちゃんへ納税者が乳母として役務を提供すると考えることは非現実的で時代遅れだと論じる。)

(118) I.R.C. § 1222(3). より正確には、純キャピタル・ゲイン (net capital gain、ある課税年度の長期キャピタル・ゲインの純額が、短期キャピタル・ロスの純額を上回る金額) に、優遇的な税率が設定されている。I.R.C. § 1(h), 1222(11).

(119) See Crawford [2], *supra* note 10, at 738.

(120) See Note, *supra* note 89, at 855-857. Cf. Johnson [1], *supra* note 116, at 682. (キャピタル・ゲインに低い税率が認められるのは、投資(その原資である勤労所得に課税済みである)と、その投資からの所得の計 2 回課税されることからの救済のためであるとして、血液その他の人体パーツは投資された資本の産物ではなく、したがって 2 回課税されるわけではないため、たとえ財産の売買によって対価が得られるとしてもキャピタル・ゲインの取扱いを受けないと主張する。労働力と投資の両方からなるものについては、*id.* at 690.)

(121) 人体が現行法の I.R.C. § 1221(a)(3)における芸術作品 (artistic composition) に該当し、それゆえ資本的資産とはされない可能性を示唆するものとして、see Note, *supra* note 89, at 855.

(122) *Perez* 判決では人間の卵子が資本的資産といえるかどうかは判断されなかったことについて、前掲注(95)参照。See also Andrew Velarde and Marie Sapirie, *Money From Egg Donation Is Taxable Compensation*, 146 TAX NOTES 485, 486 (January 26, 2015). (*Perez* 事件に関して、納税者と卵子提供先の会社との契約で、納税者は採れた卵子の数に基づいて支払いを受けるとされていたならば、卵子は財産といえたのではないか、という Kevin E. Packman の見解を掲載している。)

(123) See Soled, *supra* note 16, at 933-934. ただし、定期的に卵子を提供しているならば、*Green* 判決に基づく、卵子提供が事業であり卵子はたな卸資産であると考えられる可能性がある。*Id.* at 938 (fn. 105). See also Milot, *supra* note 7, at 1104.

(124) See Milot, *supra* note 7, at 1104.

(125) See Soled, *supra* note 16, at 944 (fn. 143).

(126) Cf. Crawford, *supra* note 3, at 333. (腎臓のような、補充ができないためコモディティとして扱われるべきでない人体パーツは、I.R.C. § 1221(a)(1)の要件をみたさないため資本的資産と考えうると論じる。)

(127) See Milot, *supra* note 7, at 1104-1105.

(128) *Id.* なお、*Green* 判決では、納税者は 7 年以上にわたって週に 1~2 回血漿の売買を行っていた。*Green*, 74 T.C. at 1235.

(129) See Zelenak, *supra* note 3, at 55. (血液を 1 パイントごとでなく全体として考えると、血液は売買するための血漿の供給源として保有されるだけでなく、より重要なこととして、生命に不可欠な諸機能を果たしてもいることから、血液はたな卸資産に含められるものでもなければ顧客へ売買することを主たる目的として保有されるものでもない)と論じる。)

(130) たとえば、精子や卵子は、その提供者の生存のために必ずしも必要ではないとも考えうる。また、血液など再生産が可能なものや腎臓など複数ある臓器についても、多少失われたからといって直ちに生存に関わるとは限らない。なお、血液について、その一部を売買目的で保有していたと考えることについて、*id.* at 55-56. (血液を、専ら生存のために保有すると同時に実際に売買した少量の部分は売買することを主たる目的として保有していたと考えられるかどうかについて、売買する目的で保有する部分を特定できず、所与の 1 パイントが売買される見込みはごくわずかであるとして、売買することを主たる目的として保有していたとはいえない)と論じる。)

(131) 血液について、*id.* at 61. (*Lary* 判決に関連して、血液は単一の一体性ある資産であり、納税者の生涯にわたって保有されると考えうると指摘する。) 卵子について、see Soled, *supra* note 16, at 944 (fn. 143). (卵子提供における卵子の保有期間に関して、卵子は生まれた時から保有されていると指摘する。)

(132) *Lary*, 787 F.2d at 1540 (fn. 3). (納税者が血液の保有期間を立証していないと判示するにあたり、赤血球と血小板の寿命がそれぞれ約 4 か月と約 10 日であるとの百科事典の記述を引用している。)

(133) See Milot, *supra* note 7, at 1104. この Milot の議論について、Zelenak は、採血のような単純

なプロセスによって財産が創出されるという考えは直観的ではなく、現行法からも支持されないと論じる。See Zelenak, *supra* note 3, at 56-57. See also GCM 36418, *supra* note 109, at 3 (fn. 2). (母乳は I.R.C. § 1221 が定める資本的資産の例外にあたらないと思われることから資本的資産であるとしたうえで、保有期間について、母体内での生産の時間(搾乳するたびに自然に補充される)を含める場合と搾乳時から開始する場合を可能性として挙げたうえで、母乳がそれを生産する人間から分離された別個の財産となるのは搾乳の時であるとして、母乳の保有期間は搾乳時に開始すべきとするのがもっともである (arguable) と述べる。)

(134) ただし、母乳や卵子など凍結保存が効くものや、髪など保存が簡単なものは、人体にある間の保有期間や保有目的に関係なく、保有期間を選択しうる。See Zelenak, *supra* note 3, at 42-43.

(135) 納税者は人体に取得原価を有さないと論じるものとして、see Note, *supra* note 89, at 854; Oesterle, *supra* note 97, at 1258-1259. Crawford, *supra* note 3, at 345 (fn. 151)は、課税の目的で、人間を作り出すことは芸術作品を作り出すことに類似しているか、芸術家が芸術作品にベイススを有さないとしたら、その芸術家の血液にもベイススはないのか、芸術家が妊娠する子どもについてはどうか、との問題提起を行っていることが特筆される。

(136) Garber, 607 F.2d at 97. See also Note, *supra* note 89, at 850-851.

(137) See Zelenak, *supra* note 3, at 68-69.

(138) See Douglas A. Kahn, *Compensatory and Punitive Damages for a Personal Injury: To Tax or Not to Tax*, 2 FLA. TAX REV. 327, 343-344 (1995).

(139) *Id.* at 346. 玉国(下)・前掲注(4)99頁も参照。

(140) See Kahn, *supra* note 138, at 343-344.

(141) *Id.* at 345. いわゆる「殴られ屋」について、前掲注(94)およびそれに係る本文参照。

(142) 本稿 III3 参照。See also Zelenak, *supra* note 3, at 66-68.

(143) 人体パーツに直接に関係するものではないが、蓄積 (accumulation) のための支出を即時控除することによって、ベイススの情報を後の資産の売買または清算に係る利得または損失を計算する

目的で記録しておくことが不要になり、租税会計が単純化されるという案を示すものとして、see William D. Andrews, *Personal Deductions in an Ideal Income Tax*, 86 HARV. L. REV. 309, 384 (1972).

(144) 支払った年度に控除することが認められない支出項目について、I.R.C. § 263.

(145) See Note, *supra* note 89, at 854. (有機体が消費する食料は人体機能に恒久的改善または回復をもたらすことや、余暇は臓器の消耗緩和に重要であることを挙げて、このような支出がベイススへ追加されうることを示唆する。ただし、消費される食料の多くは本当は人体機能を損なうものであり資産化できない、あるいは、余暇はそれ自身が人体を消耗させる、といった主張ができる可能性を示唆している。 *Id.* (fn. 86))

(146) *Id.* at 855. (人体パーツの取引で損失が生じることの対応策として、I.R.C. § 262 (個人的な、生活上の、または家族の支出の控除を認めない) を根拠としてこれら支出の資産化を認めず、人体のベイススはゼロとして人体の取引に係る収益の全額に課税するという案を示す一方で、控除の否認は資産化の否認を導けるかどうか疑問を呈する。)

(147) *Id.* at 854-855; Gano, *supra* note 95, at 534-535. なお、同様の、ベイススを配分する金額が決定できないために控除が認められない状況が生じる場面として、教育費や、名誉毀損に対して受け取る損害賠償金が挙げられる。See Kahn, *supra* note 138, at 344.

(148) 前掲注(129)およびそれに係る本文参照。

(149) See Johnson [1], *supra* note 116, at 698-699; Johnson [2], *supra* note 116, at 514.

(150) See William J. Turnier, *Theory Meets Reality: The Case of the Double Tax on Material Capital*, 27 VA. TAX. REV. 83, 130-131 (2007).

(このような、人的資本への投資と消費に支出を分別することの困難さは、人的資本と物的資本での課税の公平をもたらすであろうシステムの構築において生じる困難さの多くの根幹にあるとされる。 *Id.* at 98. 同論文は、物的資本が消費と事業の両方の目的で利用される場合は、両目的に支出を分別して、事業へ割り当てられる分について控除を認めるといった方法が考案されることが通常であることを勘案すると、人的資本と物的

資本との公平な取扱いを期するならば、個人の支出に消費が含まれるからといって全額の控除を否定するのではなく、衣食住にいくらかの控除を認めることは不可欠であると主張する。*Id.* at 118-119.)

(151) 代理母も、役務提供と人体パーツの取引が組み合わさったものと考えうる。*See Maule, supra note 15, at 657 (fn.19).* (代理母が受け取る金銭の一部は卵子の売買で、一部は使用料であるともみることができるとする。)

(152) *See Morgan Holcomb and Mary Patricia Byrn, When Your Body Is Your Business, 85 WASH. L. REV. 647, 676-677 (2010).* なお、代理母が着用するマタニティ・ウェアについて、*see Maule, supra note 15, at 659* (必要性が明らかであるとして、通常かつ必要な支出として控除可能と論じる) ; *Holcomb and Byrn, id. at 682-683.* (マタニティ・ウェアは日常的に着用するのに適するが、代理母という仕事の独特な性質により、代理母は連続する9か月の間「工作中」でなければならないとして、専ら仕事に関連する目的のみ着用され日常着には適さない衣服への支出しか控除できないという基準を厳格に適用するのは煩わしい (onerous) と論じる。)

(153) I.R.C. § 213(a). 納税者、その配偶者および扶養家族の医療費のために当該課税年度中になされる支出 (保険その他によって補償されないもの) は、その支出が調整総所得金額の一定の割合をこえない程度で控除が認められる。

(154) *See Holcomb and Byrn, supra note 152, at 685. See also Zelenak, supra note 3, at 67.* (衣服や食事など、事業上の支出と個人的な支出とで区別が困難な支出項目について、人体パーツを売買する人とならない人で別のルールを定めるという案を示したうえで、その区別に基づいて異なるルールを定めることは道理に合うかという疑問を呈する。) *See also Hess v. C.I.R., T.C. Summary Opinion 1994-79 (1994), available at LEXIS, 1994 U.S. Tax Ct. LEXIS 88.* (プロのヌードダンサー (exotic dancer) である納税者が、自身の事業に関連して胸に埋め込んだ非常に大きなシリコン製の豊胸バッグの費用を減価償却できるかどうか争われた。納税者が豊胸バッグは稼得を明白に増加させた必要不可欠な「舞台の小道具 (stage prop)」であり、事業で使用される

資産であって個人的利益はまったくないと主張したのに対して、課税庁は豊胸バッグとその結果として生じる医療費は個人的支出であり医療費控除でのみ控除できると主張した。租税裁判所は、本件の支出は、専ら金銭を得る目的で、納税者の健康を損ない身体を異様な見た目 (a grotesque appearance) にするものであるとして、豊胸手術が外科的に身体の一部を作るものであったとしても、本質的に個人的な性質のものであるとはいえず、事業でのみ有用なものであるとして、減価償却費控除を認めた。)

(155) *See Oesterle, supra note 97, at 1258; Zelenak, supra note 3, at 68. But see Turnier, supra note 150, at 128.* (ライフスタイルの確立に支出される金銭について、通常は消費と特徴づけられるが、実際には人的資本の維持および涵養に重要な役割を果たすと指摘する。)

(156) 理論上は、物的資本のみならず、人的資本についてもその減価を課税上考慮することは考える。人的資本と減価償却について、人的資本は耐用年数のある資産であり、時間の経過に伴う価値低下に対する減価償却費相当部分を基礎控除として控除すると論じて、基礎控除を正当化するものとして、中里実「所得控除制度の経済学的意義」日税研論集 52号 (2003年) 91頁、109頁参照。また、シャープ勧告においても、勤労控除が認められる根拠として、「個人の勤労年数の消耗に対する一種の減価償却の承認」が挙げられている。シャープ使節団『日本税制報告書』巻I (大蔵省主税局、1949年) 69頁参照。ただし、その実際上の困難については、後掲注(157)参照。

(157) 減価償却できない場合は、資産の売買その他の処分時に、売買等から実現される金額から差し引かれる。I.R.C. § 1001(a). 人体または人体パーツの減価償却について、*see Maule, supra note 15, at 660* (代理母の身体を財産と考えるとしても、減価償却にあたっては、ベイシスや、I.R.C. § 168が定める動産のカテゴリのいずれに該当するかという問題があること、事業や利益追求で身体を使う人 (例えばスタントマンや売春婦は、事業で身体を使うことに加えて、多くの納税者よりも身体に生じる減耗および損耗の程度が大きい。*Id. (fn. 46)*) に減価償却が認められていないことを指摘して、代理母の身体を減価償却することはできないと結論づける。) ; *Crawford, supra note 3, at*

335 (租税の目的で、自分の身体を売るという事業を行うことはできるが、人の身体は通常の事業 (ordinary business) ではないとして、人体に減価償却を認めることはなさそうであると論じる) ; Soled, *supra* note 16, at 933 (fn. 78) (卵子提供者の卵子について、決定可能な耐用年数がないため減価償却をすることはできないと論じる。)

(158) I.R.C. § § 167(a), (b), 168.

(159) 前掲注(129)およびそれに係る本文参照。

(160) *Simon v. C.I.R.*, 68 F.3d 41 (2d Cir. 1995), *aff'g* *Simon v. C.I.R.* 103 T.C. 247 (1994). *Simon* 判決を紹介するものとして、岡村忠生「資産概念の二重性と譲渡所得課税」法学論叢 170 巻 4-6 号 (2012 年) 212 頁および、拙稿・前掲注(22)参照。

(161) *Simon* 事件当時の I.R.C. § 168 が定めていた、減価償却が認められるために資産がみたますべき他の要件は、資産が有形 (tangible) であること、1981 年以後に用に供されたこと、および、事業で使用されるまたは所得を生み出すために保有されていることであり、*Simon* 事件の弓はこれら要件をすべてみたますとされた。 *Simon*, 103 T.C. at 259-260.

(162) *Id.* at 283. (Gerber J., dissenting)

(163) 人体パーツの提供により生じる身体へのダメージについて、血液提供に関して *Garber*, 607 F.2d at 94 および *Green*, 74 T.C. at 1232 (血液提供には痛みや不快が伴い、肝炎や血液凝固のリスクがあった)、卵子提供に関して *Perez*, 144 T.C. at 54-55 (卵子提供における採卵プロセスには、23 回にわたる自己注射や、麻酔を使用する手術が含まれていた) 参照。

(164) I.R.C. § 168(e).

(165) 人間が労働力を提供できる期間は、定年や平均余命に基づいて決定できると考えられる。教育費の資産計上および償却に関して、償却期間として平均余命が参考になると述べるものとして、*see* Hamish P.M. Hume, *The Business of Learning: When and How the Cost of Education Should Be Recognized*, 81 VA. L. REV. 887, 908-909 (1995).

(166) 取得原価 (original cost) について、本稿 IV3 参照。支出の資産計上について、前掲注(147)から (155)に係る本文参照。

(167) I.R.C. § 167(c). 調整取得価額について、前掲注(100)およびそれに係る本文も参照。

(168) 前掲注(129)およびそれに係る本文参照。

(169) 前掲注(4)参照。

(170) 金子・前掲注(19)265 頁参照。

(171) 同上 266 頁参照。

(172) 人体パーツの民法上の性質については、本稿 II2 参照。

(173) 人体パーツは不動産 (民法 86 条 1 項) でないことから動産 (同条 2 項) であると考えられる。譲渡所得における資産に動産が含まれることについて、金子・前掲注(19)265 頁参照。なお、ヒト由来物質の譲渡性に関する民法の観点からの議論については、吉田・前掲注(62)14-15 頁参照。
(ヒト由来物質には尊厳性を認めるのが原則的な取扱いと見るべきである一方で、ヒト由来物質等と人格との結合関係は身体のように密接不可分とまでは言えないとして、ヒト由来物質の譲渡性はその性格に応じてケースバイケースに判断していくのが基本的考え方であると論じる。)

(174) 玉国 (下)・前掲注(4)100 頁参照。

(175) 同上参照。

(176) ただし、玉国論文は「このような解釈は、常習的売血者等の血液譲渡収入を事業所得として扱う可能性を否定するものではない」と付言している。同上参照。

(177) 令和 2 年法律第 76 号 (令和 2 年 12 月 11 日公布、令和 3 年 3 月 11 日施行)。

(178) 第三者から提供される精子を用いた人工授精 (AID) による出生児数は、2019 年には 90 人であった。「令和 2 年度倫理委員会 登録・調査小委員会報告 (2019 年分の体外受精・胚移植等の臨床実施成績および 2021 年 7 月における登録施設名)」日本産科婦人科学会雑誌 73 巻 9 号 (2021 年) 1089 頁、1098 頁参照。 (<http://fa.kyorin.co.jp/jsog/readPDF.php?file=73/9/073091089.pdf> [最終閲覧日: 2022 年 3 月 23 日]) 立法の背景として、法制審議会民法 (親子法制) 部会第 7 回会議 (令和 2 年 2 月 25 日)における民法 (親子法制) 部会参考資料 7-2 「精子・卵子・胚の提供等による生殖補助医療により出生した子の親子関係に関する民法の特例に関する要綱中間試案の補足説明」 (<https://www.moj.go.jp/content/001315837.pdf> [最終閲覧日: 2022 年 3 月 23 日]) では、非配偶者間人工授精 (AID) に関する裁判例が 2 件 (大阪地判平成 10 年 12 月 18 日判タ 1017 号 213 頁 (AID で誕生した子について夫が

嫡出否認の訴えを提起したもので、本件の事実に基づけば、夫はこのような妊娠・出産をすることを事前に包括的に承認しておらず、また、事後に嫡出子として承認する意思表示もしていないとして、夫の請求が認容された。) および、東京高決平成10年9月16日判タ1014号245頁(夫婦の合意のもとで行われたAIDで誕生した子の親権者指定の審判において、妻が、子と夫の間には真実の父子関係が存在せず嫡出推定が働かないため夫が親権者に指定される余地はないと主張したことに対して、夫の同意を得てAIDが行われた場合には、妻が夫と子の間に親子関係が存在しない旨の主張をすることは許されないと判断された。))が挙げられている。

(179) 株式会社みらい生命研究所(2021年4月1日設立)は、その事業内容のひとつとして、提供精子を用いた人工授精を行う医療機関に対して、凍結保存精子を有償提供する業務を掲げている。同研究所ウェブサイト(<https://spermbank.jp/aboutus.html>[最終閲覧日:2022年3月23日])参照。また、同研究所の精子バンク設立の背景には、医療機関を介さずに直接ドナーを探して個人で取引を行い、登録施設以外で使用するケースが増えているとの認識があるとされる。同研究所ウェブサイト(<https://spermbank.jp/sperm-bank/sperm-banks.html>[最終閲覧日:2022年3月23日])参照。

(180) たとえば公益社団法人日本臓器移植ネットワークのウェブサイトでは、臓器移植に関する費用について、「臓器提供者(ドナー)の側には臓器提供にかかる費用は一切かかりません。また、善意による提供なので葬儀の費用や謝礼が支払われることもありません。」と説明されている。<https://www.jotnw.or.jp/faq/detail.php?id=19>[最終閲覧日:2022年3月23日]参照。なお、骨髄を提供したドナーに対して助成を行う自治体や民間企業があることが特筆される。日本骨髄バンクウェブサイト

(https://www.jmdp.or.jp/documents/file/02_donation/donor_municipality.pdf[最終閲覧日:2022年3月23日])参照。

(181) 有償での人体パーツの提供事例を紹介するものとして、たとえば櫛橋⑤・前掲注(29)150-152頁参照。

(182) ただし、高橋文彦「自己・所有・身体」森田成

満編『法と身体』(国際書院、2005年)69頁、89頁では、他者が私という身体的自己に対して所有権をもたないという前提から、私という身体的自己が私という身体的自己に対して完全な支配権をもつという結論は、私がつけているのは身体的自己に対する用益権にすぎないかもしれないため、導出できないと述べる。

(183) 本稿IIにおける議論を参照。なお、人間の尊厳を民法上導入する方法として、臓器・精子・卵子に関して、その採取のために人体に侵襲を加えることに対する同意が人体の処分行為というべきであるとして、同意に対する制約原理として人間の尊厳を位置づける考え方を示すものとして、櫛橋⑤・前掲注(29)163-164頁参照。人体パーツについて人間の尊厳がどのように表れているかを刑法の観点から論じるものとして、甲斐・前掲注(28)165-166頁および佐久間・前掲注(51)77頁および80頁参照。

(184) 本稿IV4参照。

(185) 人的資本に関して、特に教育費の償却のあり方を論じるものとして、岡村忠生「ヒューマン・キャピタルと教育・医療」金子宏監修、中里実・米田隆・岡村忠生編集代表『現代租税法講座 第2巻 家族・社会』(日本評論社、2017年)189頁および、橋本彩『教育支出に対する課税問題』(成文堂、2021年)を参照。拙稿・前掲注(22)も参照。

(186) 前掲注(113)およびそれに係る本文参照。

(187) 前掲注(116)およびそれに係る本文参照。

(188) ヒトiPS細胞を用いて肝臓の原基を創出する研究について、国立研究開発法人日本医療研究開発機構のプレスリリース「ヒトiPS細胞からミニ肝臓の大量製造に成功—再生医療への応用を大幅に加速—」(https://www.amed.go.jp/news/release_20171206.html[最終閲覧日:2022年3月23日])参照。

(189) 前掲注(49)およびそれに係る本文参照。

(190) 前掲注(55)およびそれに係る本文参照。

(191) 個々人の才能に応じた課税については、これまでも議論されてきた。たとえば岡村・前掲注(185)および、浅妻章が『ホームラン・ボールを拾って売ったら二回課税されるのか』(中央経済社、2020年)第13章参照。本稿が提示した人間の用益的価値と内在的価値という考え方からは、才能に対する課税は、潜在的な用益的価値への課税と断言するかもしれない。しかし、ある才能が内在的価値

値と用益的価値のいずれに端を発するかは特定が困難である（例えば、生得的な優れた外見や高身長を、どちらの価値に、どのように分類するか）。この問題は、*Green* 判決でサプリメント代や高タンパクの食事代に関して認められた控除の金額がある種の擬制に基づいていたことに表れているように、内在的価値と用益的価値の区別が必ずしも明らかでないということに根ざしている。

(192) 本稿 IV1 参照。

(193) 本稿 IV2 参照。

(194) 前掲注(113)ないし(115)に係る本文参照。

(195) 前掲注(123)に係る本文参照。

(196) 前掲注(128)に係る本文参照。

(197) I.R.C. § 64 は、その一部で、「本サブタイトル [筆者注：サブタイトル A (所得税) を指す] の目的では、『通常所得 (ordinary income)』の語には、資本的資産でも I.R.C. § 1231(b)が定めるものでもない、財産の売買または交換に由来するあらゆる利得が含まれる」と定める。キャピタル・ゲインについては、I.R.C. § 1221(a)で資本的資産の定義（納税者の保有する財産で、I.R.C. § 1221(a)(1)ないし(8)が定めるものを除く）、I.R.C. § 1222 でキャピタル・ゲインに関する用語の定義（ほぼ計算方法に等しい）、I.R.C. § 1223 で財産の保有期間が定められている。

(198) 金子・前掲注(19)221 頁参照。

(199) 前掲注(128)に係る本文参照。

(200) 前掲注(113)ないし(115)に係る本文参照。

(201) 人体パーツの取引が役務提供であると考えられる場合は、取引から生じる利得は事業所得または雑所得に該当すると考えられる。玉国 (下)・前掲注(4)100 頁も参照。なお、事業所得と雑所得の区別については、人体パーツの性質以外の要素（取引の頻度等）が関わることから、事例ごとの判断が必要であるため、本稿においては割愛する。

(202) 米国の学説で言われていることとして、前掲注(129)に係る本文を参照。なお、所得を分類する方法としては、① *Green* 判決のアナロジーで（*Green* 判決は支出に関してではあるが）、生存に必要な人体パーツに由来するか（譲渡所得が生じる）、それを超えて追加的に保有する人体パーツに由来するか（事業所得または雑所得が生じる）で区別する、②土地の譲渡に関する二重利得法のアナロジーで、人体パーツの保有目的の変更時を基準として、それ以前に生じていた所得を譲渡所

得、それ以後に生じた所得を事業所得または雑所得とする等の方法が考えうる。二重利得法とは、土地の所有者がその所有する土地を、造成して分譲する、あるいは営利を目的として反復・継続的に譲渡することによって、譲渡益を得る場合に、その譲渡益について造成開始時または反復・継続的な譲渡の開始時を基準にして、譲渡所得（所有期間中の外部条件の変化による価値の増加益）と事業所得ないし雑所得（所有者による積極的な作為による価値の増加益）とに分けて課税すべきとする考え方である。金子・前掲注(19)271 頁および金子宏「譲渡所得の意義と範囲—二重利得法の提案を含めて—」金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』（有斐閣、1996年）113 頁（初出：法曹時報 30 巻 5 号（1978年）、31 巻 3 号、7 号（1979年）、32 巻 6 号（1980年））参照。二重利得法を他の資産の取引へ拡張する提案として、たとえば、吉川貴之「所得分類における二重利得法の再考—株式報酬型ストック・オプションを題材として—」第 19 回租税資料館賞受賞論文集第 19 回（下巻）（2010年）453 頁、中野浩幸「所得区分の変更を伴った譲渡損失に関する課税問題—二重利得法の拡張を通して—」税に関する論文入選論文集 4 号（2008年）87 頁等がある。しかし、難点として、①については、生存に必要な人体パーツの数量を課税の目的で判断するのは困難であること、②については、①の難点と同様のことに加えて、毛髪等を除くと、人体パーツは人体からの分離前は常に生存のために保有しているともいえるので、保有目的の変更は少なくとも人体からの分離前には生じえないのではないかと、生じたとしても、保有目的が変更される数量は不明で、特定も不可能ではないかと、といったことが挙げられる。

(203) 玉国 (下)・前掲注(4)101 頁は、「[...] 臓器や人体組織等の譲渡が有体物の譲渡ではなく、サービスの提供であると解するならば、その原価や基準価格 (basis) を考慮する必要はなく、ただ譲渡に係る経費のみが、課税所得の計算上、収入金額より控除されうることになる」と述べる。

(204) 前掲注(154)における *Hess* 判決を参照。同判決では、プロのヌードダンサーである納税者が、胸に埋め込んだ非常に大きなシリコン製の豊胸バッグの費用について、豊胸手術が外科的に身体の一部を作るものであったとしても、本質的に個人的な性質のものであるとはいえず、事業でのみ

有用なものであるとして、減価償却費控除を認められた。

(205) 前掲注(76)およびそれに係る本文参照。

(206) 前掲注(77)に係る本文を参照。あるいは、人的控除によって、内在的価値に対する支出をも控除するというあり方も考えうる。所得獲得に寄与する、日常的な消費のための支出の控除について検討するものとして、拙稿「消費による所得の獲得と課税」法学論叢 189 巻 3 号 48 頁参照。

(207) このほか、人体パーツはいわゆる生活用動産であると考えれば、所得税法 9 条 1 項 9 号および所得税法施行令 25 条に基づいて、その譲渡による所得が非課税となるといえるかもしれない。所得税法 9 条 1 項 9 号は、「自己又はその配偶者その他の親族が生活の用に供する家具、じゅう器、衣服その他の資産で政令で定めるものの譲渡による所得」には所得税を課さないと定める。これをうけた所得税法施行令 25 条は、生活用動産とは、生活に通常必要な動産のうち、同条 1 号および 2 号で列挙される品目（1 個または 1 組の価額が 30 万円を超える貴石や書画等）を除いたものであると定める。人体パーツは動産である（人体パーツが物であると民法上いえるかどうかについて、本稿 II1 における議論参照。なお、民法 86 条 2 項は、不動産（土地およびその定着物。同条 1 項参照。）以外の物はすべて動産とすると定める。）とすると、人体パーツが「生活の用に供する」、すなわち「生活に通常必要」なものであるといえるかどうかが問題となろう。

(208) 金子・前掲注(19)265 頁参照。

(209) このことは、譲渡所得における資産概念でいうところの「譲渡性のある財産権」（金子・前掲注(19)265 頁参照）といえるかどうかに関わる。なお、教育費について、see Joseph M. Dodge, *Taxing Human Capital Acquisition Costs – Or Why Costs of Higher Education Should Not Be Deducted or Amortized*, 54 OHIO ST. L. J. 927, 961 (fn. 163) (1993). (教育の部分をも人的資本から切り出して減価償却することについて、教育の部分は人的資本全体と分けると何の意味もない存在であり、また、教育の部分も人的資本全体も譲渡できないため、無意味だと論じる。)

(210) ロースクールで学んだ知識は、弁護士として職務を遂行することによっては減少しない。体操選手は、練習や演技のたびに体に負荷がかかるかもしれないが、これは能力の減少というよりは、能力が付加した人体そのものの減少であり、人体パーツの減少に近いように思われる。なお、人体パーツも教育費の結果としての能力も、ともに、時の経過に伴う衰えや忘却による、質または量の減少がありうる。

(211) 前掲注(76)、(77)およびそれに係る本文参照。

(212) 消費のための支出の控除が否認される理由の説明として、岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣、2020 年）85 頁（岡村執筆部分）参照。

(213) See Milot, *supra* note 7, at 1091-1092. 前掲注(7)に係る本文も参照。

(214) 前掲注(154)における Holcomb & Byrn と Zelenak の議論も参照。また、玉国（下）・前掲注(4)101 頁は、「[...] 真の意味での人体組織形成のためのコストは、食事代や生活費などの人体の維持管理費用であるともいえる。ただし、Green 判決の判断に見られるように、個人の生存を維持する費用など、あくまでも個人的必要から支出されるものは、一般にコスト性を否定されている。そして収入を得るために寄与した支出であっても、個人的な必要性からの経費支出との区別が必ずしも明らかでない以上は、同様の取り扱いを受けている。」として、日本の所得税法や裁判例に鑑みると「通常の食事代などの生活費を人体組織のコストないしは基準価格に含めて解釈することは非常に困難であると思われる。」と述べる。

(215) 人間の内在的価値と用益的価値は、人間を人体パーツの製造「工場」に例えるならば、人間に一般管理部門と製造部門があると表現できるかもしれない。たとえば食費には、一般管理費として、支出した期間に対応した控除がなされる（方法としては人的控除が考えうる。拙稿・前掲注(206)参照）ものと、移転される人体パーツの製造原価として控除されるものがある、と考えることが可能であるかもしれない。ただし、この考え方には、人体パーツを「製品」すなわち物であるかのようにみているという前提がある。