

TCフォーラム研究報告 2025 年 3 号 **2.0 版** (2025 年 5 月 5 日) ©Koji Ishimura 2025

TCフォーラム研究報告 2025 年 3 号 (2025 年 5 月 5 日)

グローバルな視角からの消費税減税をめぐる論点整理

～基礎的飲食料品への最適消費税率選択: 「単一税率」、「ゼロ税率」、「軽減税率」

石 村 耕 治

(TCフォーラム共同代表・白鷗大学名誉教授)

◆はじめに

1 主要諸国での消費税率(VAT/GST)に標準税率と基礎的飲食料品の税率比較

- (1) 消費税「単一税率モデル」
- (2) 基礎的飲食料品への消費税「非課税」適用モデル
- (3) 基礎的飲食料品への「ゼロ税率」適用モデル
- (4) 基礎的飲食料品へのゼロ税率導入で外食産業淘汰のフェイク?

2 オーストラリアの GST:標準税率(10%) + 基礎的な飲食料品ゼロ税率のデザイン

- (1) 免税/国内ゼロ税率取引 (GST-free supplies/Domestic zero-rating) の分析
- (2) 飲食料品の定義
- (3) GST 法のもとでのゼロ税率適用の実際

3 世界の消費税(VAT/GST)の「期間限定減税(時限減税)」事情

**◆むすびにかえて～求められる消費者/生活者ファーストの消費税の税率選択
【参考資料】**

◆はじめに

ウクライナ戦争を契機としたハイパーインフレ、それに続くトランプ 2.0 政権の理不尽な相互関税政策で、世界は大きく揺れている。グローバルなスタグフレーションが危惧され、世界中の国々が対応を急いでいる。

わが国でも、インフレ対策として、国民、各界、与野党から、消費税【正確には「多段階型の VAT/GST(付加価値税/物品サービス税)」。以下「消費税」という。】減税を求める意見が相次いでいる。一時的な給付金の支給には、概して否定的な声強い。これは、消費税率が固定されていることから、消費者/生活者が、「インフレによる消費税増税への法的な歯止め策」を求めているからだろう。物価高に伴う「自然消費税増税ストップ！」の叫びだ。

消費税減税にあたっては、新型コロナウイルス禍やウクライナ戦争に伴う経済の激変への対応として諸外国が採る「期間限定」の消費税減税(時限減税)策を参考にすべきだとする声がある。言い換えると、「恒久的な消費税減税ではなくともよい」という声だ。

今回の一連の消費税減税の動きでは、逆進対策の強化、とりわけ、基礎的な飲食料品への消費税率の最適選択が問われている。つまり、「単一税率」、「ゼロ税率」、「軽減税率」のいずれを選択して、インフレで苦しむ消費者/生活者を救済するのが問われている。

ところが、消費者/生活者には最適と思われる「ゼロ税率」や「軽減税率」の導入には異論も目立つ。この背景には、わが国特有の問題がある。経済状況の激変対応のための消費税減税策に、「インボイス制度の廃止」、さらには「消費税の廃止」の主張も絡んでいることが原因である。

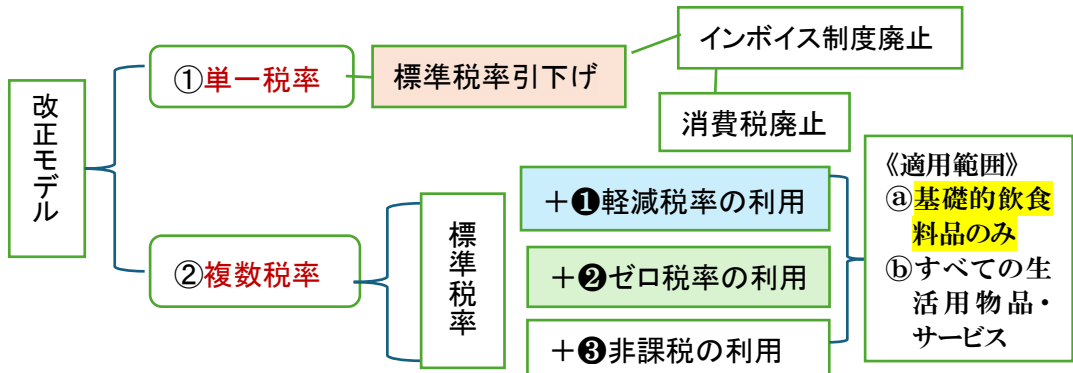
わが国は、消費税(VAT/GST)制度を導入する国では、世界で唯一前段階(仕入税額)控除に「帳簿方式」を採用する国であった。ところが、政府は、帳簿方式を廃止し、インボイス制度は転換を図った。

インボイス制度での納税事務が煩雑である。事業者の納税事務負担の軽減を図るにはインボイス制度廃止し、簡素な帳簿方式に戻そうという声はいまだ強い。

消費税のあり方については、さまざまな主張が交差している。しかし、「インボイス制度廃止には、『ゼロ税率』や『軽減税率』の導入は“有害”である」という主張は、一面、理にかなっているのではないか。なぜならば、「簡素」は重要な伝統的な租税原理の1つだからである。

わが国においては、さまざまな消費税減税要求(改正モデル)が出されている。改正モデルをおおまかに整理し、図示すると、次のとおりである。

【表1】わが国での消費税減税要求（改正モデル）の所在

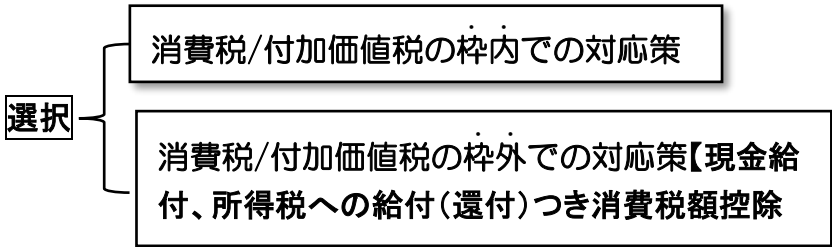


税界のみならず。現実の政治の世界でも、消費税減税に対しさまざまな主張が飛び交っている。

【コラム1】消費税/付加価値税(VAT/GST)の逆進性解消策の基礎知識

消費税/付加価値税(GST/VAT)は逆進性が強い税金である。逆進性解消策を講じるとする。この場合、大きく次の選択が可能である。

■消費税/付加価値税の逆進性解消策の選択



◎消費税/付加価値税の枠内での対応策とは

消費税/付加価値税の枠内での逆進性解消策には、次のようなものがある。

■消費税の枠内での逆進性解消策

- ①複数税率(標準税率および基礎的飲食料品など生活必需品等*への軽減税率)の採用
- ②基礎的飲食料品など生活必需品等への非課税の採用
- ③基礎的飲食料品など生活必需品等へのゼロ税率の採用

* 基礎的飲食料品に加え、女性用生理用品(タンポン)などを含む意味で、「生活必需品等(daily necessities)」という言葉を使う国や地域もある。

(1) 非課税措置の所在

「非課税取引」～大きく①資本取引・金融取引と、②政策的配慮によるものに分かれる。②政策的配慮による非課税取引は、本来は消費税の課税対象取引になるものである。しかし、消費税の逆進対策や社会的福祉目的などに着眼し、政策的な配慮によって、例外的に非課税とされている取引である。

(2) 問われる非課税措置に伴う「損税」の発生

前段階控除型の消費税/付加価値税において、事業者は、本来、仕入税額を買手に転嫁することを予定している。しかし、仕入税額を買手に転嫁できずに、事業者自身が負担しなければならないことを「損税」ともいう。例えば、医療や学校教育が非課税取引となると、事業者である病院や学校は、仕入の際には仕入税額を負担しても、非課税サービス提供の際には当該サービスにかかる仕入税額を転嫁できなくなる。非課税取引にかかる「損税」が発生しているまたは転嫁が不十分な事業者は、全事業者の4割にも達しているともいわれる。課税売上高1,000万円以下の免税事業者には、「益税」が発生しているともいわれる。しかし、むしろ「損税」問題の方が深刻との見方もある。いずれにしろ、逆進性解消策としての非課税措置の採用は事業者には重荷になる。

(3) 事業者の不評な複数税率の採用

逆進性解消策としての消費税/付加価値税への複数税率(標準税率、軽減税率)の採用は、消費者たる担税者(生活者)には概して好評である。しかし、この租税の納税義務者たる事業者、さらにはこれら事業者の税務支援をする税の専門職には概して不評である。適用対象区分が難しく、事業者の事務負担も重くなるからである

(4) 逆進性解消策、「損税」対策にゼロ税率を賢く使う

イギリスやオーストラリアをはじめとした多くの旧英国領諸国のように、生活必需品等には、非課税や軽減税率ではなく、幅広くゼロ税率を採用する国もある。

逆進性解消策、「損税」対策としては、「軽減税率」の適用や「ゼロ税率」の採用も一案である。「非課税」では、課税仕入にかかる前段階の税額控除はできないからである。これに対して、ゼロ税率取引では、消費税/付加価値税は課税されるが、消費税の税率がゼロパーセントなので、課税標準額に対する消費税(0%)から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入(前段階)にかかる消費税額を控除する(あるいは還付を受ける)ことができる。

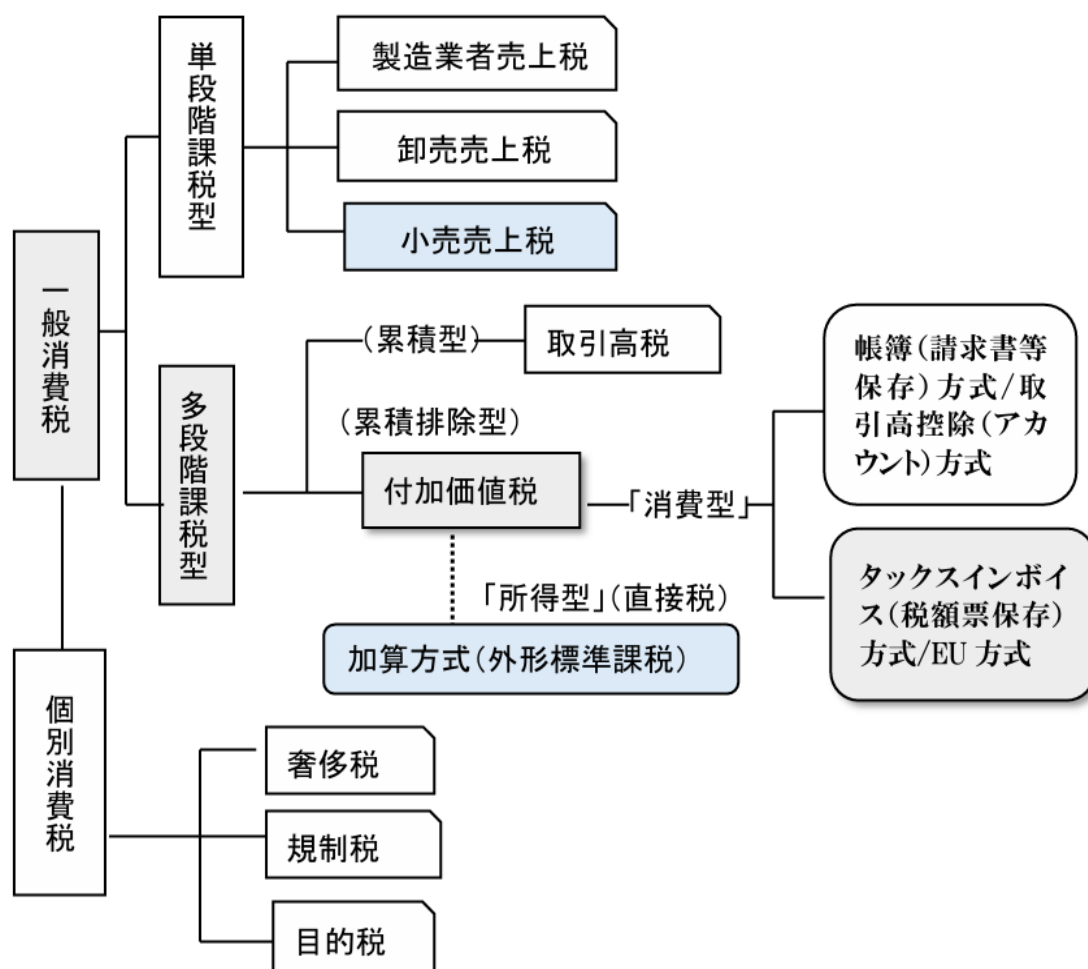
ちなみに、わが国の消費税法では、「輸出免税等」(消費税法7以下)としてゼロ税率取引が制度化されている。現行法上、「国内ゼロ税率/家庭用ゼロ税率(domestic zero-rating)」は制度化されていない。

石破茂首相は表向き「税率の引き下げは適当ではない」との見解を示している。消費税は社会保障に充てる重要な財源で、減税は望ましくないという考えだ。4月15日には自民党幹部も消費税の減税案に否定的な姿勢を示した。一方で、参議院自民所属の議員のなかには、消費税減税を打ち出さないと参院選で勝てないとする声もある。与野党には、事前に消費税の減税期間(時限減税/期間減税)や将来の財政再建計画を明示するなど過度な財政悪化を防ぐべきだという声もある。

ただ、わが国の税制改正は、アメリカなどとは大きく異なり、完全に「政治主導」状態にあるとはいえない。税制改正も、議員立法ではなく財務省など行政が原案をつくる政府立法(政府提出法案/内閣提出法案/閣法)である。このことから、与党の税財政政策を陰で担う財務省の動きからも目が離せない。

また、識者が示す消費税減税要求(改正モデル)には、減税代替税源として、**所得型の付加価値税(外形標準課税)**ないし**単段階の小売売上税**の導入を示唆する見解もある。以下の【表3】で、それぞれの税の所在を確認して欲しい。

【表3】消費税の類型/付加価値税(帳簿方式と税額票保存方式)の所在



1 主要諸国での消費税率(VAT/GST)に標準税率と基礎的飲食料品の税率比較

消費税(VAT/GST)課税で、世界各国では、さまざまな逆進対策を講じている。どの国でも、とりわけ基礎的飲食料品(生活費需品等)に対する「税率」選択を重視している。

各国が採る税率選択をおおまかに一覧にすると、次のとおりである。

【表4】主要諸国での消費税率(VAT/GST)に標準税率と基礎的飲食料品の税率比較

国	導入年	標準税率	基礎的飲食料品税率	備考
オーストラリア	2000 年	10%	0%(ゼロ税率)	*軽減税率なし
オーストリア	1973 年	20%	10%(軽減税率)	
ベルギー	1971 年	21%	6%(軽減税率)	
カナダ	1991 年	5+13/15	0%(ゼロ税率)	*連邦十州
フランス	1968 年	20%	5.5%(軽減税率)	
ドイツ	1968 年	19%	7%(軽減税率)	
イタリア	1973 年	22%	10%(軽減税率)	
日本	1989 年	10%	8%(軽減税率)	
ルクセンブルク	1970 年	17%	3%(軽減税率)	
オランダ	1969 年	21%	9%(軽減税率)	
ニュージーランド	1986 年	15%	—(単一税率)	*ゼロ税率模索
スペイン	1986 年	21%	4%(軽減税率)	*食料品のみ
ポーランド	1993 年	23%	5%(軽減税率)	*食料品のみ
スウェーデン	1969 年	25%	12%(軽減税率)	*食料品のみ
スイス	1995 年	8.1%	2.6%(軽減税率)	
イギリス	1973 年	20%	0%(ゼロ税率)	

*OECD, Consumption Tax Trends 2024 (2024)を使って作成

前記【表4】から見てくることがある。それは、わが国の標準税率は 10%であるのに対し、基礎的飲食料品に対する軽減税率は 8%である。世界的に見ると、わが国の基礎的飲食料品に対する軽減税率はかなり高い水準にあることがわかる。その理由としては、諸外国に比べ、「基礎的飲食料品」の範囲がかなり広いことがあげられる。つまり、わが国の消費税では、加工品やテイクアウト飲食料品などを含め軽減税率の対象がかなり幅広いデザインになっているのである。高めの 8%の軽減税率設定は、軽減税率の適用範囲を広げることにより、税率適用をめぐる煩雑な判断・コンプライアンス業務を避け、かつ、消費税の課税ベースを確保することが狙いと解される。

(1) 消費税「単一税率モデル」

前記【表4】からもわかるように、主要国では唯一ニュージーランド(NZ)が、標準税率(15%)で、「基礎的飲食料品」などを含め一切の逆進対策(軽減税率・ゼロ税率)を講じていない国である。いわゆる「単一税率」を採用する国である。

わが国の財政学者のなかには、NZの消費税(GST)を「課税ベースの浸食がない理想的な消費税税制である」とほめちぎる者もいる【篠原正博「ニュージーランドのGST～現状と課題～」2024 年日本租税理論学会配付資料([租税理論学会 2024](#))】。

しかし、NZ国内では、標準税率の引上げ(当初 10%、その後 12.5%、そして現在 15%)に伴い、消費税の逆進性解消が重い政治課題としてくすぶり続けている。

NZ議会には、イギリスや隣国オーストラリアなどに倣って、基礎的な飲食料品へのゼロ税率(domestic zero-rating)導入を求め、議員立法案が提出されている。【ニュージーランドでのすべての飲食料品(アルコール飲料を除く。)への消費税(GST)ゼロ税率導入論議および最近の NZ 議会に提出された議員立法案[Goods and Services Tax (Removing GST from Food) Amendment Bill] [Goods and Services Tax \(Removing GST from Food\) Amendment Bill 16-1 \(2024\), Members Bill Contents – New Zealand Legislation](#)】

NZ モデルからわが国が学べることがある。それは、「単一税率の消費税制」は、“恒久的に税率を低く維持できれば”、帳簿方式への復帰にも資し、適切な消費税(VAT/GST)モデルといえることだ。

しかし、実際には、単一税率の消費税制モデルは、税率の引上げ、高税率化には耐久力がなく、リスクの高いモデルである。税収増を狙う財政当局には都合がいいかも知れないが、消費者/生活者には、理想的なモデルとはいえない。

(2) 基礎的飲食料品への消費税「非課税」適用モデル

選択肢の1つとして、基礎的な飲食料品への消費税「非課税」の採用も考えられる。しかし、この品目やサービス面で消費税「非課税」対応は望む声はないのではないかな。

わが国で消費税導入時の議論を思い起して欲しい。当時、財政当局は、自らが牛耳る政府税調を手足に使って、「国内ゼロ税率封じ」に走り回り、導入を止めた。その結果、医療界や教育界は、医療・健康サービス、教育サービスは「非課税」とされた。この分野では、税の累積排除を前提とする消費税(VAT/GST)の前段階控除は幅広く否認されたまま、今日に至っている。「損税」問題は、標準税率が引き上げられるに従い、より深刻になることが危惧される。

【石村耕治「消費税の今後：複数税率化と仕入税額控除」白鷗大学法科大学院紀要8号 <https://hakuoh.repo.nii.ac.jp/record/590/files/KJ00009610779.pdf>】

(3) 基礎的飲食料品への「ゼロ税率」適用モデル

消費税を導入する諸外国では、基礎的な飲食料品への「ゼロ税率」適用が、一番消費税/生活者ファーストな選択とされる。ところが、わが国では、「国内ゼロ税率/家庭用ゼロ税率(domestic zero-rating)」採用には、税界や一部の研究者などからマイナス評価が示されている。この結果、税込確保が最優先で“ゼロ税率適用は論外”と考えてきた財政当局と妙に足並みがそろっている。

この背景には、消費税の納税義務を負う事業者側の「国内ゼロ税率」への理解不足があるのではないかと。つまり、初体験の「国内ゼロ税率」への漠然とした不安があるように見える。

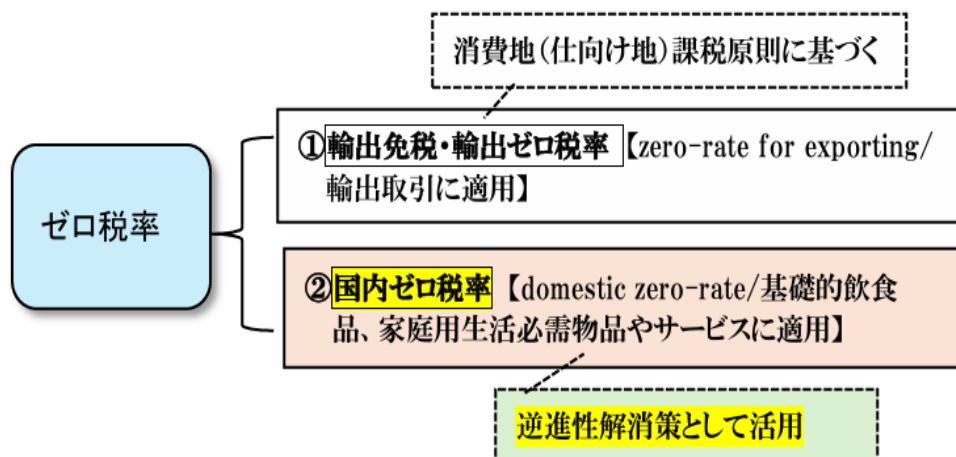
加えて、簡素な税制を求める、あるいは消費税廃止を求めるウイングからの「インボイス制度は廃止すべきであり、複数税率(軽減税率)や国内ゼロ税率の導入は、どちらにしろ、インボイス制度の恒久化につながる」との強い懸念がある。こうした懸念は、どちらかというと、消費税/生活者ファーストというよりは事業者ファーストの主張する側に強い。

【コラム2】「ゼロ税率」とは何か? ~ゼロ税率は2種類ある

わが国で「ゼロ税率」というと、“輸出免税・輸出ゼロ税率”しか頭に浮かばない税の専門家も少なくないと思う。消費税導入検討時からの財政当局による「マインドコントロール」がよく効いている証拠であろう。

実際は、「ゼロ税率」には 2 つの種類がある。つまり、「①輸出免税・輸出ゼロ税率」のほかに、「②国内ゼロ税率」である。

■「ゼロ税率」の種類と活用目的



グローバルに見ると、オーストラリアやカナダなど旧英国領諸国のように、消費税(VAT/GST)の逆進性解消策として価値財/サービスへの消費課税除外措置および、軽減税率に替えて国内ゼロ税率/家庭用ゼロ税率(domestic zero-rate)

(以下、「輸出免税」という意味でのゼロ税率と区別して、「国内ゼロ税率」という。)を幅広く採用する国もある。

わが国でも参考にすべき消費税逆進性解消のための税率選択モデルの1つといえる。

ニュージーランド(NZ)は、逆進性解消策としての軽減税率などは一切採用せずに、当初、限りなく課税ベースの広い消費税(GST)を10%の単一税率で導入した。しかし、その後、税率は12.5%に引き上げられ、現在は15%である。

NZの消費者/生活者は、「公正・中立」の租税原則ファーストで厚化粧された“単一税率消費税の暴走”、“相次ぐ税率引上げ”に苦しめられている。とりわけ、近年の世界的ハイパーインフレで、NZの生活者は、15%単一税率に我慢の限界を超えている。

NZ議会には、消費者/生活者向けの逆進性解消策として、基礎的飲食料品/生活必需品等へのゼロ税率適用を求める議員立法案が出されている。非政府系研究者や市民組織も、ゼロ税率導入指向を強めている。

わが国で主張される5%の単一税率は、本当に租税正義(tax justice)に資するのだろうか?「危険性」はないのだろうか?「敵に塩を送る」ことになりはしないだろうか?

固定税率では、5%であっても、物価が高騰すれば、消費者/生活者の消費税負担は増す。「インフレ消費増税」である。財政当局は朗報かも知れない。それに、税制改悪で5%税率がその後度々引き上げられたら、もっと悲惨な結果を招く。将来の消費者/生活者は“単一税率消費税の暴走”に苦しめられることが危惧される。

一方、基礎的飲食料品への「非課税」適用選択では累積排除ができない。事業者は、「損税」対策として、消費価格に転嫁して税負担増をしのがないといけない。非課税は概して適切な選択とはいえない。

となると、基礎的飲食料品へのインフレ消費増税をできるだけ完璧に排除するには、「ゼロ税率」の採用がベターではないか。消費者/生活者ファーストに資するのではないかももちろん、誰もが満足するような最適な税率選択かどうかはわからない。消費者/生活者ファーストは、必ずしも税務事務などと負担する事業者ファーストにはならないこともあるからだ。

「インボイス制度廃止の理想先行の消費税単一税率論」万歳で固まり、現実的対応に後ろ向きになるのが本当に正しい方向なのであるか?

わが国の税界や業界は、もう少し「国内ゼロ税率に対するリスクリング(学び直し)」が必要なのではないか?同時に、今一度「財務省によるマインドコントロール」を疑ってみる必要もある。

【表5】消費税の逆進対策・簡素化などの視点からの3つのモデル比較

現在の日本モデル	標準税率＋軽減税率
ニュージーランド・モデル	標準税率のみ(単一税率)
オーストラリア・モデル	標準税率＋国内ゼロ税率

(4) 基礎的飲食料品へのゼロ税率導入で外食産業淘汰のフェイク？

わが国では、基礎的飲食料品へのゼロ税率導入は、外食産業に大きなダメージを与えるとの声もある。この点について、25 年 4 月に、来日中のオーストラリアの税法研究者・勅許会計士・登録税理士のジャスティン・ダブナー博士(Dr. Justin Dubner)＊に意見を聞いてみた。

答えは、次のとおりである。

「基礎的な飲食料品へのゼロ税率導入で外食産業が淘汰されると煽るのは、短絡的である。単純に『食料品店は基礎的飲食料品の売上にかかる消費税がなくなる一方、売上に 10%課税される外食産業へのダメージが大きい』とは言えない。公定価格で動く経済ではなく、自由市場経済を基本としている国であれば、導入当初は別として、影響は少ないはずだ。食料品店もレストランも、小売価格の設定は、税負担をも織り込んだマネジメントの問題である。事実、基礎的飲食料品にゼロ税率を導入するオーストラリアで、外食産業がゼロ税率で打撃を受けたという事実は確認されていない。外食は、『嗜好』や『生活習慣』などの影響も大きい。それに、日本の場合、チップの慣習がない点も織り込んで考えないといけない。」

＊ダブナー博士は、わが国の消費税制について、オーストラリアの GST との比較で、次のような論文を発表している。 [Dabner, Justin --- "The Japanese Consumption Tax Experience: Lessons for Australia?" \[2002\] JIATax 7; \(2002\) 5\(2\) Journal of Australian Taxation 185](#)

2 オーストラリアの GST:標準税率(10%)＋基礎的な飲食料品ゼロ税率のデザイン

オーストラリアは、10%の標準税率の消費税(GST=Goods and Services Tax)を導入している。また、飲食料品(Food/Beverage)[＋医療サービスや教育サービス]に対するゼロ税率(domestic zero-rating)を導入している。

税制を複雑にする軽減税率(reduced rates)は一切導入していない。

【表6】オーストラリア GST 法上の逆進性解消策と対象取引一覧

標準税率	免税取引/ゼロ税率取引	非課税取引/仕入課税取引	軽減税率
10%	・輸出 ・医療 ・基礎的飲食料品* ・教育 ・国際運輸 ・非営利/公益活動 ・営農者間での農地取引	・金融取引 ・居住用住宅の貸付（ただし50年以上の長期貸付およびホテルのような事業用居住場所の貸付を除く。） ・居住用中古住宅取引 ・募金活動	なし

【表7】免税取引/ゼロ税率取引と非課税/仕入課税取引比較（\$）

《標準税率取引》 【Standard rate supply】	《免税取引/ゼロ税率取引》 【GST-free supply】	《非課税取引/仕入課税取引》 【Input taxed supply】
仕入 (input) 税率 [10%] 金額 (1,000) 税額 [100]	仕入 (input) 税率 [10%] (1,000) [100]	仕入 (input) 税率 [10% 課税] (1,000) [100]
売上 (output) 税率 [10%] 金額 (1,500) 税額 [150]	売上 (output) 税率 [0%] (1,500) [0]	売上 (output) [非課税] (1,500) [Nil]
GST 申告税額 50	GST 還付税額 100	GST 仕入税額控除不可

(1) 免税/国内ゼロ税率取引 (GST-free supplies/Domestic zero-rating) の分析

免税取引/ゼロ税率取引 (GST-free supplies/domestic zero-rating) では、売上 (output) には 0% で課税される。したがって、仕入にかかった 税額 (input tax) は、還付 (refund) を受けることが可能である (GST 法 38 条の 1)。これは、仕入課税取引/非課税取引 (Input-taxed supplies/Exemption) の場合とは対照的である。

免税取引/ゼロ税率取引と非課税取引が混在する場合も出てくる (GST 法 9 条の 30 第 3 項)。例えば、金融取引の輸出 (export of financial supplies) である。この場合には、免税取引として取り扱われる。免税取引については、GST 法の第 38 部に詳しく規定されている。

(2) 飲食料品の定義

GST 法の第 38A 部は、免税取引/ゼロ税率取引の対象として飲食料品 (food and beverages) を掲げている。GST 法で、例外的に GST をかけるものは別として (法 38

条の 2)、原則として、果実・野菜・魚・肉・卵・乳 製品・パンのように、人間が費消する基礎的な飲食料品 (basic food and beverages for human consumption) は免税取引/ゼロ税率取引とするルールに基づいている。

しかし、人間が費消する基礎的な飲食料品は免税取引/ゼロ税率取引とはいっても、現実には、10%対象か、それとも免税取引/ゼロ税率取引となるのか、線引きが難しい場合も少なくない。

例えば、搾乳したばかりのミルクは、殺菌しないで市場に出荷できないわけで、人間が費消する基礎的な飲食料品には該当せず、10%が適用になる。

ちなみに、免税取引/ゼロ税率取引に該当する「飲食料品 (food)」にあたるか、そうでない「例外 (exclusion)」、つまり 10%税率が適用になるのかについて、GST 法の規定の仕方は図説すると、次のとおりである (法 38 条の 3)。

【表8】 免税取引/ゼロ税率取引の対象外となる飲食料品の要件

- ・ 飲食料品が、提供された (レストラン・販売店など) 以外の場所で費消されるかどうか。
- ・ 暖かい持ち帰り飲食料品 (hot takeaway food) かどうか、または、
- ・ 別表第 1 に掲げられた種類の飲食料品の提供かどうか。
- ・ 別表第 1 に掲げられた調理された食品・パン菓子 (食パンを除く)・ビスケット・ケーキ類・スナック菓子類・アイスクリームには、10%税率適用
- ・ 別表第 2 に掲げられた免税取引/ゼロ税率取引となる飲料 (お茶・コーヒー・ミルク・果実ジュースなど) 以外には、10%税率適用

(3) GST 法のもとでのゼロ税率適用の実際

日本では、ゼロ税率の適用対象を限定するねらいから意図的に「輸出免税」といった名称が使われたきらいがある。このことも影響してか、基礎的な生活必需品やサービスのような国内取引に対してゼロ税率を適用するのは想定外という見方が強い。しかし、こうした見方は“世界の常識”ではない。

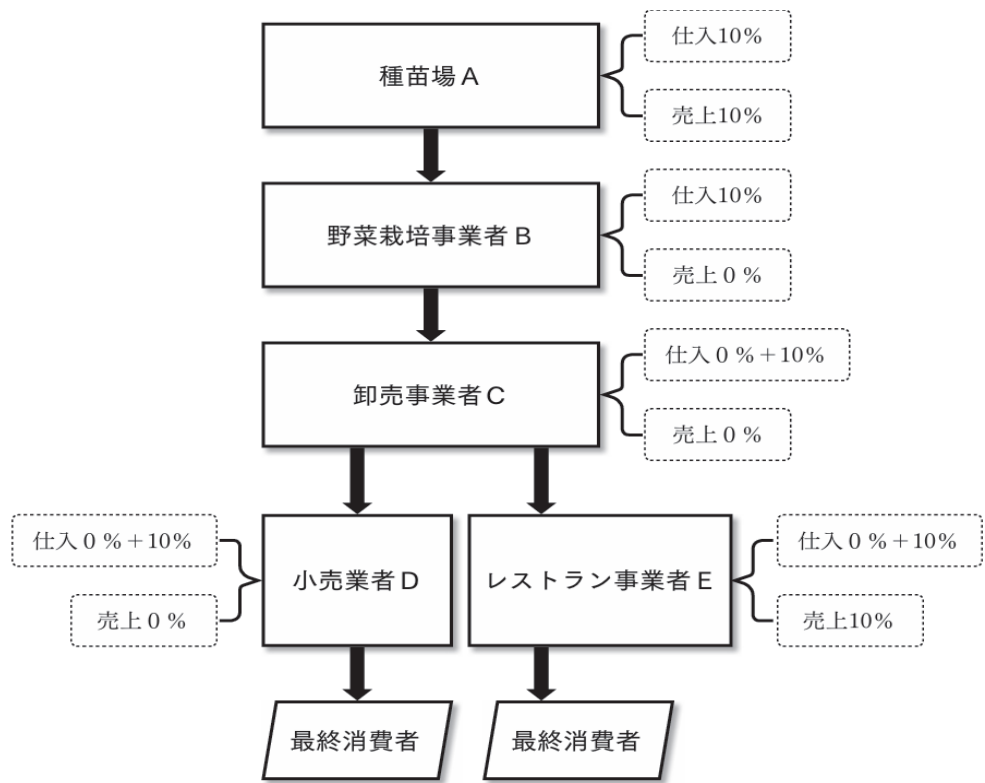
オーストラリアは、基礎的な生活必需品やサービスのような国内取引に対して幅広くゼロ税率を幅広く採用している。例えば、オーストラリアの GST (物品サービス税) では、野菜がゼロ税率 (0%課税) 対象物品である (GST 法 38 条の 3 第1項)。この場合、生産から最終消費者へ届くまでの各流通段階 (food supply chain/distribution channels) での各事業者の、消費税 (GST) の納税申告はどういったかたちになるのか、が問われてくる。

ここでは、レタス (野菜) を例にして説明してみたい。

【表9】レタス(野菜)の生産から最終消費者へ届くまでの流通段階毎の取引の概要

【設例条件】
①種苗場A（消費税の課税事業者）がレタスの苗のパネットを市場向け野菜栽培事業者B（消費税の課税事業者）へ販売するとする。この場合、栽培用の苗は、最終的に人の食用に消費されるとしても、課税対象（10%）となる。したがって、この段階での課税取扱は次のとおりである。
・ 種苗場Aは、野菜栽培事業者Bに10%で課税する。
・ 野菜栽培事業者Bは、種苗場Aに支払った10%を税額控除できる。
②野菜栽培事業者Bは、レタスを栽培し、人の食用としてレタスを卸売事業者C（消費税の課税事業者）へ0%税率で販売する。
③卸売事業者Cは、レタスを小売業者D（消費税の課税事業者）へゼロ税率で販売する。
④小売事業者Dは、最終消費者およびレストラン事業者E（消費税の課税事業者）に対してゼロ税率で販売する。
⑤レストラン事業者Eは、レタスを人の食用サラダの一部として調理する。【当該サラダは、店内での食事または持ち帰りとして提供する。】
⑥レストラン事業者Eはサラダの価格に10%の消費税をかけ、消費者へ販売する。

【表 10】生産から最終消費者に届くまでの流通段階ごとのゼロ税率適用の構図



ここで補足的な説明を加えておきたい。通常、事業者の仕入には、ゼロ 税率(0% 課税)のレタス(野菜)だけではない。標準税率(10%)の 適用対象物品やサービスも入ってくる。

したがって、ゼロ税率適用対象の野菜だけを最終消費者向けに販売していたとしても、「仕入税額(input tax)」には、実際には 0%と 10%税率適用対象物品やサービスが入ってくる。

その分は納め過ぎになることから、申告をして消費税(GST)の還付を受けることになる。(なお、ゼロ税率が適用になるには、取引者は課税事業者である必要がある。)

3 世界の消費税(VAT/GST)の「期間限定減税(時限減税)」事情

多くの諸国では、不況やインフレ、コロナウイルス禍、ウクライナ戦争などによる「経済状態の激変」の対応するために「期間限定」で消費税(VAT/GST)の計画減税(時限減税)を実施している。おおまかに一覧にすると、次のとおりである。

【表 11】世界の消費税(VAT/GST)の「期間限定減税」事情一覧(tentative)

国【標準税率】	減税の概要	期間(時限)	備考
ドイツ 【19%】	・標準税率 19%を 16%に 引下げ ・暖房用ガスに、19%に 代え、7%の軽減税率適用	・2020 年 7 月 1 日～12 月 31 日まで ・2022 年 10 月 1 日～ 2024 年 3 月 31 日まで	
ギリシャ 【24%】	・タクシーサービスに、標 準税率 24%に代えて、 13%の軽減税率適用	・2024 年 10 月 31 日ま で	
アイスランド 【24%】	標準税率を 2010 年に 24.5%から 25.5%に引上げ	2015 年に 24%に引下 げ、現在も継続	
アイルランド 【23%】	・標準税率 23%を 21%に 引下げ ・暖房用ガスに 23%に代 え、9%の軽減税率適用	・2020 年 9 月～2021 年 3 月まで ・2024 年 10 月1日まで	
イスラエル 【17%】	標準税率を 2013 年に 18%に引上げ	2015 年に 17%に引下 げ、現在も継続	
ルクセンブルク 【17%】	標準税率 17%を 16%に、 軽減税率 14%を 13%に、 8%を 7%に、引下げ	2023 年 1 月 1 日～12 月 31 日まで	インフレ対策

ポーランド 【23%】	基礎的飲食料品に 0%税率適用	2022 年 2 月 1 日～ 2024 年 3 月 1 日まで	インフレ対策
ポルトガル 【23%】	・肥料やと土壌改良剤および家畜の飼料に 0%税率適用 ・一定量までの電力消費に対し 6%の軽減税率適用。6%税率を 2025 年 1 月 1 日から恒久化	・2022 年 4 月 29 日～ 2024 年 12 月 31 日まで ・2022 年 10 月 1 日～ 2024 年 12 月 31 日まで	ウクライナ戦争
スペイン 【21%】	・4%の軽減税率が適用される普通パン、パン用小麦粉、各種ミルク、チーズ、卵、果実、野菜のような天然物に 0%税率適用 ・10%の軽減税率が適用されるオリーブ、オリーブ油およびパスタに 5%税率を適用 ・一定量までの電力消費に対し 10%の軽減税率適用。 ・天然ガス消費に対し 10%の軽減税率適用。 ・その他	・2024 年 6 月 6 日まで。その後 4%に復帰 ・2024 年 6 月 30 日まで。 ・2024 年の 1 年間 ・2024 年 1 月 1 日～6 月 30 日まで	
イギリス 【20%】	・ヒートポンプや太陽光パネルなど各種省エネ資材に対する 0%税率適用	2022 年 4 月 1 日～ 2027 年 3 月 31 日まで	

* OECD, Consumption Tax Trends 2024 (2024)を使って作成

【コラム3】 EU(欧州連合)の「規則」と「指令」の違い

EU には、さまざまな法的典拠がある。EU の付加価値税(VAT)、加盟各国が「期間限定」の消費税(VAT)の計画減税(時限減税)ができる仕組みを理解するうえでは、「規則」と「指令」の違いを知っておくことが、大事である。

①**規則 (regulation)** EU の「規則」は、加盟国の国内法に優先して、加盟国の政府や企業、個人に直接適用される。つまり、加盟国の政府等を直接的に拘束する。そのため、加盟国の国内立法は不要である。【例】一般データ保護保護規則 (GDPR) [[EUR-Lex - 02016R0679-20160504 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)]
2009 年 12 月のリスボン条約によって EC は廃止され、今まで法の制定ができなかった EU は、法制定が可能な EC の地位を継承した。規則の名称/表記は一樣ではない。やさしくまとめると、次のようになる。

欧州共同体 (EC=European Community) → 欧州連合 (EU=European Union)

2009 年末までは、例えば、Regulation (EC) No 1466/97

2010 年以降は、例えば、Regulation (EU) No 1173/2011

②**指令 (directive)** EU の「指令」は、加盟国政府に対して直接的な法的拘束力があるが、企業や個人には直接適用されない。個々の加盟国に効力を及ぼすには、加盟国の国内立法が必要である (EU 条約 249 条 3 項・10 条 1 項)。つまり、一定期間内 (EU 官報掲載後 3 年以内) に加盟国の国内法に置き換ええないといけない。加盟国には一定の範囲内で立法裁量がある。【例】VAT 第 6 次指令 [2006 年] [[EUR-Lex - f72bf230-db58-11ec-a95f-01aa75ed71a1 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)]

つまり、EU の付加価値税 (VAT) は、「指令」に基づいており、加盟各国が国内税法で細目を決める仕組みになっている。このことから、加盟各国は、VAT 指令が法認する範囲内で、独自に国内付加価値税法で「期間限定」の消費税 (VAT) の計画減税 (時限減税) をデザイン/実施できる構図になっている。

◆むすびにかえて～求められる消費者/生活者ファーストの消費税の税率選択

わが国では、「期間限定」の消費税 (VAT/GST) の計画減税 (時限減税) には、消極的な傾向が見られる。事業者の税務コンプライアンス・コスト増が強調され、その声が財政当局の税収源確保優先の声にマッチするかたちで拡大される傾向にある。

「消費税ソフトを替えるにはカネがかかる。だから消費税の時限減税には賛成できない」、「将来の税財源確保を考えると消費税減税にはにわかに賛成できない」、「インボイス制度廃止 + 消費税廃止につなげるには、単一税率にするしかない」。どの声も、「なるほど」と思う。と同時に、どの声も“消費者/生活者ラスト”になっているのではないかとも思う。

消費者/生活者は主食のコメの高騰に苦しんでいる。だが、政府や政治家は「食料安保を考えると、安価な外米への依存、開国は危険だ」という。現下の消費税減税論議は、どこかコメをめぐる“消費者/生活者ラスト”の声に似ている。

しかし、グローバルに見ると、「期間限定」の消費税(VAT/GST)の計画減税(時限減税)は、きわめてポピュラーな減税手法であることがわかる。消費者/生活者ファーストの消費税制を求めるには、マインドコントロールを解く、あるいは頭の切り替えが必要かも知れない。

ゼロ税率反対、軽減税率も廃止で、5%の単一税率の選択は、税率を恒久的に継続できる確信がない限り、「木を見て森を見ず」ではないか。5%の単一税率の選択が、時限でない場合はなおさらである。将来に禍根を残しかねない。

(いしむら・こうじ)

【参考資料】

- ・石村耕治「オーストラリアの物品サービス税(GST)法制の分析」白鷗法学第 22 巻2号(通巻第 46 号)(2016)
<https://hakuoh.repo.nii.ac.jp/record/2012/files/KJ00010216819.pdf>
- ・石村耕治「消費税の今後: 複数税率化と仕入税額控除」白鷗大学法科大学院紀要8号 <https://hakuoh.repo.nii.ac.jp/record/590/files/KJ00009610779.pdf>
- ・石村耕治「EU 付加価値税における事業者の仕入税額控除権の分析 ～EU の租税法律主義の“見える化”も射程に」2024 年 TC フォーラム研究報告 2024 年 2 号(2024 年 10 月)
<http://tc-forum.net/wordpress/wp-content/uploads/2024/10/c4b8311a3b01bd910ce0eedc6d4fe63e.pdf>
- ・学校/教育サービスへの消費課税上の支援措置の見直し～ゼロ税率採用の是非の観点からの分析として、石村耕治「規制緩和時代の私立大学運営と税財政法務」獨協法学 91 号 491 頁以下参照
<https://dokkyo.repo.nii.ac.jp/record/323/files/P-095-D83h-91-5.pdf>
- ・日本医師会「平成 25 年度医療に関する税制に対する意見書」(2012 年)
https://www.med.or.jp/dl-med/teireikaiken/20120822_31.pdf
- ・篠原 正博「ニュージーランドの GST 導入時における制度設計の議論」(2021 年)
<https://www.chuo-u.ac.jp/uploads/2021/06/discussno349.pdf>
- ・NZ 財務省の調査報告書 Christopher Ball, John Creedy and Michael Ryan, Food Expenditure and GST in New Zealand (2014). [Working Paper 14/07 – Food Expenditure and GST in New Zealand](#)
- ・Alida van Klink, “How to Zero-Rate the GST on Food: Best and Worst Practice from the United Kingdom, Canada, and Australia,” (2012) SSRN [How to Zero-Rate the GST on Food: Best and Worst Practice from the United Kingdom, Canada, and Australia by Alida van Klink, Chye-Ching Huang :: SSRN](#)

- OECD, Consumption Tax Trends 2024 (2024) [Consumption Tax Trends 2024 | OECD](#)
- 南アフリカ共和国での消費税(VAT)へのゼロ税率導入論議について、Recommendations on Zero Ratings in the Value-Added Tax System (August 2018) [Microsoft Word – VAT Panel Final Report 6 August 2018.docx](#)
- ニュージーランドでのすべての飲食料品への消費税(GST)ゼロ税率導入/食料品免税をする議員立法案[Goods and Services Tax (Removing GST from Food) Amendment Bill] [Goods and Services Tax \(Removing GST from Food\) Amendment Bill 16-1 \(2024\), Members Bill Contents – New Zealand Legislation](#)
- Ioanna Katiforis & Claire Smith, “GST removal Bill shot down after first reading,” University of Otago Newsroom (March 3, 2024). [Cut GST on all food, then go further for families](#)
- Shanti Mathias, “Rawiri Waititi’s member’s bill to remove GST from food, explained,” The SPINOFF (March 20, 2024). [Rawiri Waititi’s member’s bill to remove GST from food, explained | The Spinoff](#)
- JTI オーストラリア税務実務視察研修報告書 国民税制研究2号(国民税制研究所、2016 年) [国民税制研究 第2号 | 国民税制研究所](#)