

たばこに対する課税のあり方に関する一考察

A Study on Tobacco Taxation

上 松 公 雄

まえがき

現在、たばこに対しては、国税であるたばこ税及びたばこ特別税、地方税である道府県たばこ税及び市町村たばこ税、さらに消費税等の課税が行われている。

令和3（2021）年10月1日よりたばこ税、道府県たばこ税及び市町村たばこ税の税額が引き上げられ、小売価格が1箱580円であるとした場合の小売価格に対する租税負担の割合は61.7%（消費税等の額を含む。）となった。

非常に高い負担が求められる状況となっているが、本稿においては、たばこに対する課税の沿革を整理し、財政を支える財政物資としての重要性並びに近年においてたばこに対する課税強化が図られている背景を明らかにするとともに、たばこに対する課税のあり方について若干の考察を行うものとする。

（注）「たばこ」表記は、基本的に、かな表記とするが、制度の概要などの説明においては、法令用語に基づくものとする。また、「年」、「年度」の表記に際しては、初出時のみ和暦（西暦）とする。なお、図表の出典は特に断りのない限り筆者作成である。

（凡例）

- ・ 一般会計における債務の承継等に伴い必要な財源の確保に係る特別措置に関する法律＝財源法
- ・ たばこ税法＝た税
- ・ たばこ税法施行令＝た令
- ・ 地方税法＝地法

1 現行制度の概要

たばこに対しては、国税であるたばこ税及びたばこ特別税、地方税である道府県たばこ税及び市町村たばこ税（以下において両者を総称する場合には「地方たばこ税」という。）、さらに消費税等という複数の租税が課されているが、ここでは、消費税等を除く、たばこに課される租税の概要について整理するものとする。

(1) たばこ税

たばこ税の納付義務者は、製造たばこの製造者及び製造たばこを保税地域から引き取る者とされるが（た税4）、その負担は転嫁して小売価格に含められており、たばこ税は、消費者を、その実質負担者とする間接税であり、個別消費税のひとつに分類される。

課税標準は、「製造たばこの製造場から移出し、又は保税地域から引き取る製造たばこの本数」とされ（た税10①）、税率は、1,000本につき6,802円とされている（た税11①）。

なお、この場合の本数は紙巻たばこの本数を標準としており、製造たばこ（以下、単に「たばこ」という。）の種類としては、紙巻たばこに限らず、喫煙用のたばこであれば、紙巻たばこのほかに、①葉巻たばこ、②パイプたばこ、③刻みたばこがあり、また、喫煙用以外に、かみ用のたばこ及びかぎ用のたばこが存在する。さらに、最近においては、新種のものとして、加熱式たばこの区分が設けられている。

このように、紙巻たばこ以外のたばこは、その種類に応じて、その消費する際の形状が異なるため、（表1）並びに（計算式）のとおり、重量ごとに本数換算するものとされている（た税10②）。

（表1）種類別の本数換算基準

たばこの種類	重量
喫煙用のたばこ	
・葉巻たばこ（注）	1 g
・パイプたばこ	1 g
・刻みたばこ	2 g
かみ用のたばこ	2 g
かぎ用のたばこ	2 g

（注）葉巻たばこのうち軽量な（1本当たりの重量が1 g未満の）ものは、その本数を課税標準とする（た税10②）。

（計算式）加熱式たばこの本数換算に係る計算式（た法10③、④、た令3④、⑥）

次の①及び②方法により換算した合計本数

① 重量に応じた換算方法

フィルター等一定のものに係る部分の重量を除いた加熱式たばこの重量0.4 gをもって紙巻きたばこ0.5本に換算する。

② 価格に応じた換算方法

次の区分に応じ、それぞれ次に定める金額の紙巻たばこの1本の金額に相当する金額をもって紙巻たばこの0.5本に換算する。

「紙巻たばこの1本に相当する金額」は、たばこ税、たばこ特別税、地方たばこ税の税率をそれぞれ1,000で除して得た金額の合計額を100分の60で除した金額とされている。

ア 小売定価が定められている加熱式たばこ・・・小売定価

イ ア以外の加熱式たばこ・・・推定小売定価

$$\text{推定小売定価} = \text{製造者税抜販売価格} + \text{製造者税抜販売価格} \times \frac{70}{30}$$

上記「イ」の算式中、「製造者税抜販売価格」は、保税地域から引き取る場合には、「引取価格」とされる。

ところで、加熱式たばこに対する課税方式は、平成30（2018）年度改正において改められたものであり、①その市場が未だ成長の途上にあること、②事業者による開発努力、③喫煙者への影響、に配慮して、改正前の課税方式から改正後の課税方式への転換は段階的に行うものとする経過措置が講ぜられている¹⁾。

具体的には、令和4（2022）年9月30日までは、平成30年度改正前の課税標準である旧重量換算と改正後の課税標準である「新重量換算＋小売定価等換算」とを一定割合ずつ併用する方式が採られている²⁾。

(2) たばこ特別税

たばこ特別税は、たばこの製造者及びたばこを保税地域から引き取る者を納税義務者、課税標準を「たばこ税の課税標準となる製造たばこの本数とする」国税であるが、たばこ税同様に、その負担は転嫁して小売価格に含まれており、消費者を、その実質負担者とする個別消費税に分類される租税である。

たばこ特別税は、①日本国有鉄道清算事業団の長期借入金に係る債務等を一般会計において承継すること、②政府の同事業団に対する無利子貸付金に係る同事業団の債務を免除すること、③国有林野事業特別会計の国有林野事業勘定の負担に属する借入

¹⁾ 堀内・馬場（2018）、999－1000頁。

²⁾ 平成30年10月1日から令和元（2019）年9月30日までは「旧重量換算×0.8＋（新重量換算×0.2＋小売定価等換算×0.2）」とし、その後、1年経過するごとに、令和2（2020）年9月30日までは「旧重量換算×0.6＋（新重量換算×0.4＋小売定価等換算×0.4）」、令和3（2021）年9月30日までは「旧重量換算×0.4＋（新重量換算×0.6＋小売定価等換算×0.6）」、令和4年9月30日までは「旧重量換算×0.2＋（新重量換算×0.8＋小売定価等換算×0.8）」とするものとされている。

金に係る債務等を一般会計に帰属させることに伴い一般会計において増加する負担を補うために（財源法1）、平成10（1998）年に創設された。その収入は国債整理基金特別会計の歳入とするものとされている点に特徴がある（財源法1）。

税率は、1,000本につき820円とされ（財源法8①）、これは導入当初から改正されていない。その申告納付は、たばこ税の申告納付に合わせて行い、その徴収もたばこ税と合わせて徴収すべきものとされている（財源法12①）。

（3）地方たばこ税

地方たばこ税は地方たばこ消費税（道府県たばこ消費税及び市町村たばこ消費税）として、昭和29（1954）年に、地方自治体の独立財源として創設された。これは、当時において法人事業税並びに法人住民税の一部が国税（法人税）に振り替えられたことに伴う調整措置として整備されたものである。その後、昭和63（1988）年12月改正により消費税が導入されたことに伴い、名称が地方たばこ税（道府県たばこ税及び市町村たばこ税）に改められた。

地方たばこ税は、たばこの卸売販売業者等（たばこの製造者、特定販売業者または卸売販売業者）がたばこを小売販売業者に売り渡す場合及び消費者等（卸売販売業者等及び小売販売業者以外の者）に売渡すまたは消費その他の処分をする場合（以下、売渡し等という。）において、その売渡し等に係るたばこに対し、当該小売販売業者の営業所所在の道府県及び市町村において、その売渡しを行う卸売販売業者等に課すものとされている（地法74の2①、②、465①、②）。

地方たばこ税の課税標準は売渡し等に係るたばこの本数とされ（地法74の4①、467①）、税率は、道府県たばこ税が1,000本につき1,070円、市町村たばこ税が1,000本につき6,552円とされている（地法74の5、468）。

なお、紙巻たばこ以外のたばこに係る本数換算の仕組みは、たばこ税と同様となっている（地法74の4②～④、467②～④）。

（4）小括

以上のとおり、たばこには、国税としてのたばこ税及びたばこ特別税が1,000本につき7,622円（たばこ税6,802円＋たばこ特別税820円）、地方たばこ税が1,000本につき7,622円（道府県たばこ税1,070円＋市町村たばこ税6,552円）課されており、さらに、その販売時には消費税等が課されることとなっている。

これらの負担は、小売価格が1箱580円である場合には、たばこ税136.04円、たばこ特別税16.4円、地方たばこ税152.44円、消費税等52.72円となって合計で357.6円となり、小売価格に占める割合は61.7%に上り、たばこは、わが国においては最も租税

負担の重い商品となっているとされる³⁾。

このような高率、高額な租税負担を特定の商品、物品に求めることには租税負担の公平な配分の観点から問題があるものと思われるが、このような状況が社会的に受容されている理由、考え方を明らかにするため、次に、たばこに対する課税あるいは財政負担の沿革について整理するものとする。

2 たばこ税前史

後述するように、現行たばこ税法は、たばこ消費税法として昭和60（1985）年に創設されたが、それ以前は、たばこは国の専売物品とされ、わが国においては、国又は専売公社が、独占的に製造、販売を行い、その利益（専売益金又は専売納付金）が財政収入とされていた。

ただ、専売制度が採用される以前においては、たばこに対して租税が課されていた時期もあり、他の物品にはない特徴的な、また、興味深い変遷が認められる。そこで、たばこ税の前史として、たばこ消費税が導入されるまでの関連動向について整理するものとする。

（1）煙草営業税及び製造煙草印税（印紙税）

たばこについては、世界的に国家の財政を支える財政物資として認識され、わが国においても例外ではなく、たばこの製造、販売に関して長らく専売制度が採用されていた。たばこ専売制度は現行のたばこ税等の前史と位置づけられるが、この専売制度の、さらに前史として、たばこに対して租税が課されていた事実が存在する。

すなわち、地租の軽減及び雑税を整理するための新設の税目となる煙草営業税及び製造煙草印税について定めた煙草税則が明治8（1875）年10月4日に布告、翌明治9（1876）年1月1日から施行され、その後、二度の抜本的改正を経て、明治31（1898）年に葉煙草専売制度が開始されるまで継続した。

まず、煙草営業税については、当初、煙草卸売営業税が年額10円、煙草小売営業税が年額5円課された（煙草税則第一則第1條）。

一方の製造煙草印税は、消費者（自用の人）へ売り渡す際に所定の煙草印紙を貼用した上で売り出すべきものとされ（煙草税則第二則第1條）、その税額は等級従価税として、次のとおりとされた（煙草税則第二則第3條⁴⁾）。

³⁾ 日本たばこ産業株式会社HP「たばこ税の仕組み」

⁴⁾ 野口（1877）及び渡邊（1879）においては「烟草」と表記されているが、本稿では「煙草」の表記によった。また、旧字、カナ等は新字、ひらがなでの表記とした。

(表2) 製造煙草印税に係る印税割合

代 価	印税割合
5 銭未満	1 厘
5 銭以上10銭未満	5 厘
10銭以上20銭未満	1 銭
20銭以上30銭未満	2 銭
30銭以上40銭未満	3 銭
右以上総て之に準じ印税増加すべし	

なお、租税とは別に、煙草売買業者は営業鑑札（卸売営業鑑札又は小売営業鑑札）を受ける必要があり、その下渡し手数料として20銭を納めるものとされ、その他、営業鑑札を受けた煙草商人は煙草買入れの際に仕入鑑札を携行する必要があり、この鑑札料が1枚につき10銭とされた（煙草税則第一則第三條及び第四條）。

これらの課税、納税の状況として、煙草営業税については特に問題はなく、税収も相応だったものの、製造煙草印税は販売業者が煙草印紙の立替え（事前購入）をしなければならず、また、手間を要すること、消費者においては製造煙草印税が課されていない、つまり、煙草印紙が貼付されていない方が価格が安くなって好まれることなどの理由によって脱税が横行し、期待した程度の税収は得られなかったとされる⁵⁾。

そのため、明治15（1882）年12月27日に煙草税則が改正され、翌明治16（1883）年7月1日より施行された。

その内容は、煙草業者を、①煙草製造人、②煙草仲買人、③煙草小売人に区分し、それぞれに対して営業税を課すものとされた。すなわち、1年当り、①煙草製造営業税15円、②煙草仲買営業税15円、③煙草小売営業税5円を課すものとされた（明治15年改正煙草税則第11條）。なお、営業鑑札に係る手数料は、その営業形態に応じて鑑札1枚につき、①煙草営業鑑札料20銭、②煙草仕入鑑札料10銭、③煙草出売鑑札料10銭と改められた（明治15年改正煙草税則第7條）。

また、煙草製造人は、刻み煙草を製造する際に、次のとおり、その定価の等級ごとに量目に応じた煙草印紙を貼用すべきものとされた（明治15年改正煙草税則第13條）。

⁵⁾ 大蔵省編（1936）3頁。

(表3) 煙草印税に係る税額表

卸売定価 量目	100匁につき	100匁につき	100匁につき
	25銭未満	25銭以上50銭未満	50銭以上
5匁	2厘	3厘	4厘
10匁	4厘	6厘	8厘
15匁	6厘	9厘	1銭2厘
20匁	8厘	1銭2厘	1銭6厘
30匁	1銭2厘	1銭8厘	2銭4厘
50匁	2銭	3銭	4銭
100匁	4銭	6銭	8銭

大きな改正点としては、煙草印紙を貼用する時機について、改正前税則においては消費者へ売り渡すときとされていたところが、煙草製造人が刻み煙草を製造するときとされた。併せて、煙草印紙の貼用の方法についても法定するなどして、改正前税則における欠陥の是正が図られたものの、また新たな欠陥を突く形での脱税が続き、明治21（1888）年に再度の抜本的な改正が行われた。

まず、煙草製造営業に係る免許を受けた者は「正実ニ營業ヲ爲シ此税則ヲ遵守スヘキコト」の証約状を差し出すものとされ、これに違反した場合には証約金（営業場一箇所ごとに50円以上500円以下）が徴収されることとなった（明治21年改正煙草税則第3條）。

煙草営業税については、営業所1箇所につき1年当り、①煙草製造営業税15円、②煙草仲買営業税15円、③煙草小売営業税5円を課すものとされた（明治21年改正煙草税則第6條）。煙草営業税については税額は変わっていないものの、営業所1箇所ごとに課税されることとなった（明治21年改正煙草税則第5條）。

また、煙草製造人は煙草を製造したときに、その定価の20%相当額の煙草印紙を貼用するものとされ（明治21年改正煙草税則第8條）、等級並びに量目の基準が廃止され従価方式による課税となった（明治21年改正煙草税則第8條）。

さらに、脱税対策として、煙草の原料である葉煙草の横流しや煙草の密造及び密造煙草や無印紙・不足印紙の製造煙草の取引を禁ずるなどされた（明治21年改正煙草税則第12～19條）。

(2) 専売制度への移行

上記（1）で確認したように、特に、煙草印税については制度的な欠陥を是正する改正が繰り返されたものの、脱税手法の巧妙化などによって期待する税収を上げるこ

とはできず、さらに、こうした状況において、日清戦争後並びに日露戦争を控えて大幅に膨張した財政需要を賄う必要が生じ「煙草の如く半奢侈品にして大衆の需要度も廣汎なるものに至りては、率先之が増税を計畫せられしは固より其のところのなりしなり」とされ⁶⁾、煙草についてさらなる財政貢献が求められることとなった。

そのため、煙草に対する課税方式が廃止され、明治31（1898）年1月1日以後の葉煙草専売制度の導入が断行されることとなった（なお、葉煙草専売法の公布は明治29（1896）年3月28日）。

葉煙草専売制度は、煙草の原料である葉煙草について、政府が耕作者より収納して、その賠償金（購入代価）を交付し、一定の利益を上乗せして煙草製造業者に売り渡し、その差益を国家の歳入に組み入れるものであった。

葉煙草専売法については、その施行より僅かに1年後の明治32（1899）年に一度目の改正、続いて明治34（1901）年に二度目の改正が行われ、明治37（1904）年7月1日、煙草専売法の施行（公布は明治37年4月1日）によって、葉煙草の収納だけでなく、煙草の製造及び販売についても政府に専属する煙草専売制度への発展的改組が図られた。

たばこに対する課税から煙草専売制度へと短期間のうちに移行が行われたが、煙草専売制度と、その前身である葉煙草専売法は、ともに早いうちから、その導入が検討されていたものであり、明治15年の煙草税則に係る最初の抜本的改正が行われるのに先立って葉煙草専売渡印紙税制度の提案がなされ、明治18（1885）年には原料の収納から製造、販売までを官営とする煙草条例の起草などが行われており⁷⁾、専売制度の導入は明治21年の二度目の煙草税則改正以来の方針であったとされる⁸⁾。

（3）専売公社制への移行

日本専売公社（以下、専売公社という。）は、昭和24（1949）年6月1日に発足し、以後、たばこ専売事業は政府直営あるいは官営ではなく、専売公社によって事業遂行されることとなった。ただし、このたばこ専売事業の専売公社への移行は、特に、事業そのものあるいは事業遂行上の必要性から行われたものではなく、国の専売事業に従事する職員における労働問題、すなわち、専売事業の職員に対して団体交渉権及び争議権の対象に含めるための事業体の転換であり、連合国最高司令官総司令部の指示によるものだったとされる⁹⁾。

⁶⁾ 大蔵省編（1936）6頁。

⁷⁾ 大蔵省編（1936）7頁。

⁸⁾ 大蔵省編（1936）81頁。

⁹⁾ 西村記三郎（1976）425－426頁。なお、争議権については容認されなかった（432頁）。

事業内容などに変更はなかったものの、従来においては、専売益金として一般会計に繰り入れられていたのに対して、以後は、専売納付金として繰り入れられることとなった。

3 たばこに対する課税の沿革

(1) たばこ消費税の創設（昭和59（1984）年8月改正）

「2」で述べたとおり、たばこ専売制度は明治37年に導入され、それ以後、専売益金又は専売納付金は相当程度の財政貢献を果たしていたものと認められるが、行政改革の一環としての民間活力の導入を図り、また、欧米各国からのたばこ市場の開放要請に応え輸入自由化を実現するなどの必要から、たばこ専売制度を廃止し、それまでの専売納付金制度を改める形で、たばこ消費税が創設、導入された。

より具体的には、昭和59年8月に、たばこ消費税法が成立、公布され、昭和60年4月1日から施行された。

ここで、専売納付金は、たばこの種類（紙巻きたばこ、刻みたばこ、パイプたばこ、葉巻たばこの種類）の別、また、紙巻たばこの等級（1級から3級）の別の定価代金に法定納付金率を乗じた額から地方たばこ消費税額納付額を控除して算定するものとされ、その実質において消費税の性質を持つものであったため、専売制度の廃止からたばこ消費税の導入の過程において、消費者に大きな混乱はなかったものと推察される。

現行たばこ税との比較において、納税義務者については相違はないが、課税標準については従価税と従量税の併課方式が採用され、従価税部分は小売定価相当額、従量税部分はたばこの本数が課税標準とされた。さらに、税率を示すと次のとおりとなる。

(表4) たばこ消費税税率

たばこの種類	従価税部分	従量税部分
喫煙用のたばこ		
紙巻たばこ	23.0%	1,000本につき582円
パイプたばこ	17.9%	1 kgにつき467円
葉巻たばこ	24.8%	1 kgにつき1,532円
刻みたばこ	1.8%	1 kgにつき18円
かみ用たばこ	1.8%	1 kgにつき18円
かぎ用たばこ	1.8%	1 kgにつき18円

また、たばこ専売制度廃止に係る関連法令である地方税及び固定資産等所在市町村

交付金及び納付金に関する法律の一部を改正する法律などによって、地方税である道府県たばこ消費税及び市町村たばこ消費税の改正も行われた。

すなわち、たばこ消費税と同様に、課税標準について従価税と従量税の併課方式が採用され、従価税部分については、小売定価の8.1%が道府県たばこ消費税、14.3%が市町村たばこ消費税とされ、従量税部分については、それぞれ1,000本につき、道府県たばこ消費税が200円、市町村たばこ消費税が350円とされた。

課税方式が異なるため、一見して現行たばこ税の負担状況と比較することは困難であるが、当時において小売価格が1箱200円であった銘柄におけるたばこ消費税及び地方たばこ消費税の合計額は113.44円と計算されるので、小売価格に占める租税負担の割合は56.7%であった¹⁰⁾。

なお、たばこ専売制度においては、紙巻たばこについて1級から3級までの等級制度が採用され、専売納付金については小売代価に等級ごとに一定の納付金率、すなわち、1級品56.5%、2級品55.5%、3級品44.5%として算定する仕組みとされていた。特に、3級品に対する負担軽減措置は、「主として高齢者によって長年親しまれてきているものである等」の理由から講ぜられていたものであり、たばこ消費税の創設後においても、この3級品に対する負担軽減措置を実質的に存置することを意図して、旧3級品に対する特例措置が講ぜられることとなった。

具体的には、従価税部分について9.9%、従量税部分について1,000本につき134円とされた。地方たばこ消費税においては、旧3級品を対象とした負担軽減措置は講ぜられなかったが、従価税部分の税額は自ずと低く算定されるため、小売価格が1箱110円である旧3級品の国・地方を合計したところでの租税負担額は49.21円（たばこ消費税13.57円、地方たばこ消費税35.64円）とするものとされた。

次いで、この翌年の昭和61（1986）年度改正において1年限りの措置として、1,000本につき450円増（国・地方ともに）の上乗せが行われた。この上乗せ措置は、昭和62（1987）年度改正においても廃止されずに、同年12月31日まで延長され、結局のところ、昭和63年1月1日以後恒久化されることとなった。

（2）たばこ税への改正（昭和63年12月改正：消費税の創設）

昭和63年12月改正において、消費税が創設導入（施行は平成元（1989）年4月1日）されたことに伴い、まず、名称がたばこ税に変更された。

また、たばこ消費税においては課税標準について従価税と従量税の併課方式が採用されていたが、従価税方式の消費税が創設されたことを受けて、たばこ税における課

¹⁰⁾ 柴田（1985）222頁。

税標準は従量税方式とされた。

これにより、たばこ税の課税標準及び税率は、1,000本につき3,126円とされた。この課税標準の本数は現行法と同様に紙巻きたばこを標準とするものであるため、この改正と同時に、パイプたばこ、葉巻たばこ、刻みたばこなどの紙巻たばこ以外のたばこについて、その種類ごとに重量を基準とする本数換算の仕組みが導入された。

同様に、地方たばこ消費税についても名称が道府県たばこ税及び市町村たばこ税に改められた上、課税標準についても従量税方式に一本化され、税率について1,000本につき、道府県たばこ税が1,129円、市町村たばこ税が1,997円とするものとされた。

この昭和63年12月改正は、消費税の創設に伴う制度の整備を図るものであり、増税あるいは減税を意図するものではなかったため、改正の前後において小売価格を基準とした場合の租税負担額に変動はないが、消費税が新たに課税された上での租税負担額の維持が図られたものであるため、たばこ税と地方たばこ税との合計額（つまり、租税負担額から消費税額の除いた額）の小売価格に占める割合は低下することとなった。すなわち、小売価格が1箱220円である場合、改正前においては、たばこ消費税66.64円、地方たばこ消費税64.80円の合計131.44円で59.7%であったが、改正後は、220円が消費税込み価格とされたため、たばこ消費税と地方たばこ消費税の合計額は125.04円、その割合は56.8%となった（消費税額を含めれば従前から変わらず131.44円、59.7%となる）。

(3) 平成10(1998)年以後の改正沿革

平成10年12月に、たばこ特別税（1,000本につき820円）が課されるようになって以後の改正における主要な内容は、たばこ税及び地方たばこ税の税率の引上げである。

そこで、昭和63年12月改正以後の従量税方式によることとされて以後の租税負担額（たばこ税及びたばこ特別税、地方たばこ税の合計額）の推移を示すと、(表5)のとおりである。

(表5) 紙巻たばこに対する租税負担額の推移

改正時期	平元. 4. 1	平9. 12. 1	平15. 7. 1	平18. 7. 1	平22. 12. 1
1000本につき	6,252円	7,072円	7,892円	8,744円	12,244円

改正時期	平30. 10. 1	令2. 10. 1	令3. 10. 1
1000本につき	13,244円	14,244円	15,244円

すなわち、税率の引上げは、平成10年12月のたばこ特別税の課税が始まり、紙巻き

たばこ1,000本につき、平成15（2003）年度改正において820円、平成18（2006）年度改正において852円、平成22（2010）年度改正において3,500円の税率の上げが行われた（税額は、たばこ税と地方たばこ税との合計額）。

さらに、平成30（2018）年度改正においては3,000円の上げが行われるものとされたが、一時に引き上げることを避け、平成30年10月1日、令和2（2020）年10月1日、令和3年10月1日の3回に分けて1,000円ずつ引き上げるものとされた。

ここで、たばこは奢侈品のひとつであることは明白であるが、奢侈品に対する高率、高額な課税は脱税の誘発あるいは代替品需要を促すこととなり、却って期待する税収が上げられないことが懸念されるところであり¹¹⁾、このことは、実際に、煙草税則によっては大きな税収が上げられなかった事実によって証明されているともいえる。

また、平成22年度改正による税率の上げを契機として、実際に、旧3級品の販売数量が急増する現象が認められ、さらに、リトルシガーと呼ばれる軽量葉巻たばこに対する注目も高まった事実が存在する。

旧3級品の販売数量の急増やリトルシガーへの注目は、懸念される代替品需要であったと推察されるが、平成27（2015）年度改正において、旧3級品に対する特例税率が廃止され、平成28（2016）年4月以後、4年をかけて（4回に分けて）、税額差を消失すべく税率の上げが行われ、令和2年度改正においては、リトルシガーに対する課税方式の見直しが行われた。すなわち、速やかな税制改正によって大きな問題とならないうちに対応されたものと理解される。

さらに、加熱式たばこについては、平成30年度改正において新たな区分が設けられ、その実態に応じた課税方式が採り入れられるところとなった。

4 たばこに対する課税強化の背景と政策としての課税強化に対する評価

（1）たばこに対する課税強化の背景

「2」で確認したとおり、煙草税則による課税が行われた当時から、わが国においては、たばこに対する財政貢献への期待は相当に高いものがあり、専売制度を導入し、たばこの製造、販売に係る事業から生ずる利益（専売益金又は専売納付金）をすべて国庫に納入することとしたのは、その顛れであると理解される。

実際に、たばこはわが国の財政に多大な貢献を果たしてきた歴史的事実が存在し、その財政物資としての位置づけや重要性は、専売公社時代を経て、営利法人たる日本たばこ産業株式会社がたばこ事業を担う現在においても何ら変わっていないものと考える。

¹¹⁾ 泉（1968）312頁。

ところで、「3」で確認したとおり、昭和60年4月1日にたばこ消費税が導入されて以後、たばこに対しては、(表5)のとおり継続一貫して課税強化が繰り返されているが、近年における税率の引上げは財政上の必要性が主たる理由ではなくなっている。

すなわち、平成15年度税制改正における税率の引上げに際しては、たばこを巡る状況のひとつとして諸外国においてたばこに対する租税負担を増加させる傾向があることを指摘し、その理由として「たばこ消費抑制」が挙げられていることが確認されており¹²⁾、「たばこ消費抑制」のために、たばこに対する租税負担のあり方が問われる国際情勢が生じたことが明示されている。

次いで、平成22年度改正においては、一時に3,500円という大幅な税率の引上げが行われたが、この改正に先立ち、「平成22年度税制改正大綱」においては、「国民の健康の観点から、たばこの消費を抑制」をすべく、税率を引き上げる必要があると言及されている。

たばこが及ぼす健康被害については、広く社会的に認識されていたところであるが、世界保健機構(以下、WHOという。)が採択した「たばこの規制に関する世界保健機関枠組条約(FCTC)」について、平成17(2005)年2月27日に、わが国においても発効したことが影響しているものと理解される。すなわち、「平成22年度税制改正大綱」においては「たばこの消費及びたばこの煙にさらされることが健康、社会、環境及び経済に及ぼす破壊的な影響から現在及び将来の世代を保護すること」を目的として、たばこの消費を抑制するための諸政策に取り組むことが世界的な取組みの一端を担うものとして必要となり、そのための主たる政策として、たばこに対する課税強化の方針が明確化されたものと理解される。

そこで次に、たばこに対する課税強化を行ったことによる効果並びに問題点の有無を確認するものとする。

(2) 課税強化による消費抑制の状況

たばこに対する課税強化が消費抑制に対して、どの程度効果があったかは、喫煙率の推移及びたばこ消費本数の推移から確認できるところである。喫煙率¹³⁾については、厚生労働省から、日本たばこ産業株式会社(専売公社時代を含む。)の調査を整理したもの(以下、JT調査という。)¹⁴⁾と厚生労働省の独自調査によるもの(以下、

¹²⁾ 小磯(2003)697頁。

¹³⁾ 厚生労働省の独自調査においては「喫煙習慣者」の割合とされている。

¹⁴⁾ 厚生労働省「たばこ情報」まとめ(日本専売公社、日本たばこ産業株式会社による調査より)。なお、日本たばこ産業株式会社においては、喫煙率の調査を平成30年を最後に取り止めている。

独自調査という。)15) との2種類の調査結果が公表されている。

喫煙率については(表6)のとおり、独自調査によれば、「男性・平均」は平成元年に55.3%であったものが平成30年には29.0%にまで低下し、「女性・平均」は平成元年に9.4%であったものが平成30年には8.1%にまで低下している。これに対して、JT調査では、「男性・全年齢」は平成元年の61.1%から平成30年は27.8%、「女性・全年齢」は平成元年12.7%から平成30年は8.7%に低下となっている。

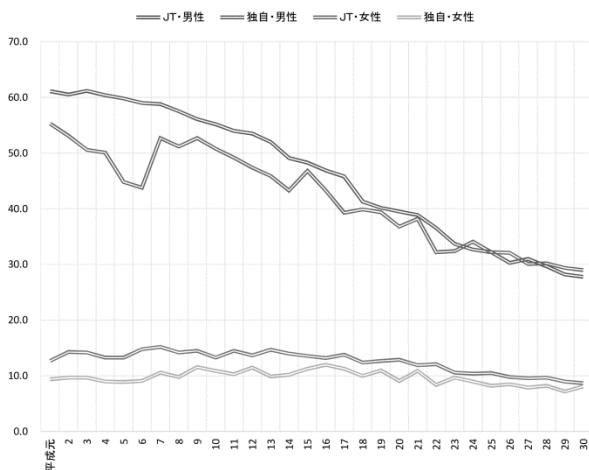
(表7)においては、両調査を基に平成元年以後の喫煙率の推移を示したが、女性が横ばい状態から緩やかな低下傾向を示しているのに対して、男性において急角度での低下していることが読み取れる。

(表6) 喫煙率推移

	JT		独自			JT		独自	
	男性	男性	女性	女性		男性	男性	女性	女性
平成元	61.1	55.3	12.7	9.4	16	46.9	43.3	13.2	12.0
2	60.5	53.1	14.3	9.7	17	45.8	39.3	13.8	11.3
3	61.2	50.6	14.2	9.7	18	41.3	39.9	12.4	10.0
4	60.4	50.1	13.3	9.0	19	40.2	39.4	12.7	11.0
5	59.8	44.8	13.3	8.9	20	39.5	36.8	12.9	9.1
6	59.0	43.8	14.8	9.1	21	38.9	38.2	11.9	10.9
7	58.8	52.7	15.2	10.6	22	36.6	32.2	12.1	8.4
8	57.5	51.2	14.2	9.8	23	33.7	32.4	10.6	9.7
9	56.1	52.7	14.5	11.6	24	32.7	34.1	10.4	9.0
10	55.2	50.8	13.3	10.9	25	32.2	32.2	10.5	8.2
11	54.0	49.2	14.5	10.3	26	30.3	32.1	9.8	8.5
12	53.5	47.4	13.7	11.5	27	31.0	30.1	9.6	7.9
13	52.0	45.9	14.7	9.9	28	29.7	30.2	9.7	8.2
14	49.1	43.3	14.0	10.2	29	28.2	29.4	9.0	7.2
15	48.3	46.8	13.6	11.3	30	27.8	29.0	8.7	8.1

(出典)JT調査及び独自調査を基に筆者作成

(表7) 喫煙率推移グラフ



15) 厚生労働省「国民健康・栄養調査」。

なお、喫煙率の低下は、たばこを消費する者の減少を意味するものと理解されるが、喫煙者には、いわゆるヘビースモーカーもいれば、そうでもない者も含まれ、間接的に消費抑制の状況を示すものと捉えられるので、消費抑制の状況を直接的に示すものとして、次に、課税標準数量の変動について確認する。

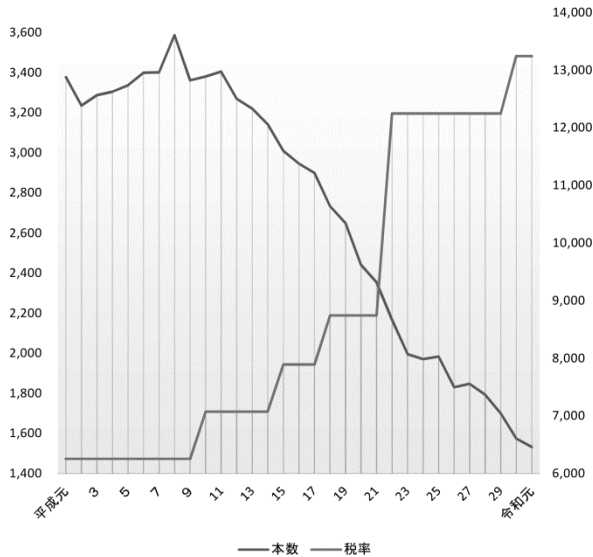
(表8) 課税標準数量並びに税率の推移

	本数	税率		本数	税率
平成元	3,378	6.252	平成17	2,900	7.892
2	3,236	6.252	18	2,734	8.744
3	3,288	6.252	19	2,649	8.744
4	3,305	6.252	20	2,441	8.744
5	3,337	6.252	21	2,354	8.744
6	3,400	6.252	22	2,167	12.244
7	3,401	6.252	23	1,995	12.244
8	3,587	6.252	24	1,971	12.244
9	3,361	6.252	25	1,984	12.244
10	3,380	7.072	26	1,831	12.244
11	3,405	7.072	27	1,848	12.244
12	3,269	7.072	28	1,792	12.244
13	3,220	7.072	29	1,700	12.244
14	3,142	7.072	30	1,575	13.244
15	3,009	7.892	令和元	1,533	13.244
16	2,946	7.892			

(注)「本数」は億本、「税取額」は億円、「税率」及び「小売価格」は円を単位としている。

(出典) 国税庁統計調書を基に筆者作成。

(表9) 課税標準数量(本数)、税率の推移



(表8) 及び (表9) によれば、たばこに対する課税強化により税率が引き上げられるにつれて、たばこの消費が減少していることは明白であり、この点からは、たばこの消費抑制のために課税強化を行うという政策は一定の効果があったものと認めら

れる。

(3) 小売価格の推移と消費抑制効果に関する国際比較

すでに述べたとおり、わが国において、たばこの消費抑制に取り組むこととなった背景には、たばこの消費抑制が世界的な課題となったことが存在している。すなわち、WHOは、たばこの流行を阻止する6つの政策¹⁶⁾を掲げているが、「たばこ税の引上げ」が、そのうちのひとつとなっている。

ここで、「たばこ税の引上げ」に関する各国の取組みの評価基準とされているのは、たばこの小売価格に占める租税負担の割合となっており、75%以上である国を最良の取組みを実施している国＝「Best-practice countries」と位置づけている。

わが国におけるたばこの小売価格に占める租税負担の割合は、61.7%であるので、わが国は「Best-practice countries」としての評価は受けていないこととなる。しかしながら、単純に小売価格に占める租税負担の割合の高さを以て、たばこの消費抑制への取組みの評価を行うことは表面的にすぎるものと考えられる。

この点は、徐（2021）においても、「税金比率の高さと喫煙率との間に相関関係」はほとんどみられないと指摘されているところであるが¹⁷⁾、わが国を例としても、たとえば、平成元年から令和3年10月1日の引上げまでの間に、たばこに対する税率は2.7倍（＝131.4円→357.6円）となっているが、小売価格に占める租税負担の割合は56.8%から61.7%への上昇であり僅かに1.09倍に止まる。

税率の引上げは、ほぼ自動的に小売価格の引上げにつながるが、税率の引上げとともに、原価上昇分の反映や適正な利益を確保するための小売価格の引上げが行われることになれば、税率の引上げを行ったとしても小売価格に占める租税負担の割合は大きくは上昇しないこととなる。この現象は極めて簡単な算数の問題といえ、WHOの評価には疑問なしとすることはできない。

そこで、わが国における取組みについて視点を変えて、諸外国における状況との比較として、各国の最も販売数量の多い銘柄の小売価格と喫煙率との相関関係を確認したものが（表10）から（表12）である。

¹⁶⁾ M : Monitor tobacco use and prevention policies (たばこの使用と防止策を監視する)、P : Protect people from tobacco smoke (たばこの煙から人々を保護する)、O : Offer help to quit tobacco use (禁煙を支援する)、W : Warn about the dangers of tobacco (たばこの危険性に関する警告)、E : Enforce bans on tobacco advertising, promotion and sponsorship (たばこの広告、販促及び後援の禁止の法制化)、R : Raise taxes on tobacco (たばこ税の引上げ)となっている。

¹⁷⁾ 徐（2021）69頁。

(表10) G20国における小売価格・租税負担割合の変動状況

国	2020		2008		小売価格 増加倍率	租税負担 割合増加 倍率
	小売価格 (現地通貨)	租税負担 割合	小売価格 (現地通貨)	租税負担 割合		
アルゼンチン	141.00	76.62%	3.80	69.20%	37.1	1.11
オーストラリア	5.70	74.52%	3.60	74.49%	1.6	1.00
ブラジル	5.25	81.55%	2.40	57.15%	2.2	1.43
カナダ	12.85	61.71%	7.86	64.55%	1.6	0.96
中国	15.29	54.47%	6.44	40.51%	2.4	1.34
フランス	10.00	83.23%	5.30	80.39%	1.9	1.04
ドイツ	7.00	63.54%	4.71	75.78%	1.5	0.84
インド	190.00	57.60%	58.00	45.76%	3.3	1.26
インドネシア	30,625.00	62.26%	12,500.00	52.64%	2.5	1.18
イタリア	5.90	76.59%	3.60	75.17%	1.6	1.02
日本	510.00	61.03%	300.00	63.06%	1.7	0.97
メキシコ	66.00	67.57%	28.00	61.17%	2.4	1.10
韓国	4,500.00	73.86%	2,500.00	61.99%	1.8	1.19
サウジアラビア	28.00	73.84%	6.00	33.33%	4.7	2.22
南アフリカ	43.84	52.73%	19.18	47.84%	2.3	1.10
トルコ	18.50	84.88%	3.00	73.25%	6.2	1.16
米国	7.33	39.97%	4.58	36.57%	1.6	1.09

(出典) WHO(2008)及びWHO(2021)を基に筆者作成

(表11) G20国における喫煙率変動

国	WHO(2021)喫煙率			WHO(2008)喫煙率			喫煙率増減率				
	調査年	男性	女性	合計	調査年	男性	女性	合計	男性	女性	合計
アルゼンチン	2018	26.1%	18.6%	22.2%	2005	35.1%	24.9%	29.7%	74.4%	74.7%	74.7%
オーストラリア	2019	15.9%	12.2%	14.0%	2005	26.2%	20.4%	23.3%	60.7%	59.8%	60.1%
ブラジル	2019	15.9%	9.6%	12.6%	2006	20.3%	12.8%	16.2%	78.3%	75.0%	77.8%
カナダ	2019	12.6%	11.0%	11.9%	2006	19.9%	15.5%	17.7%	63.3%	71.0%	67.2%
中国	2018	50.1%	2.0%	26.4%	2002	57.4%	2.6%	31.4%	87.3%	76.9%	84.1%
フランス	2019	34.6%	26.5%	30.4%	2005	33.3%	26.5%	29.9%	103.9%	100.0%	101.7%
ドイツ	2018	26.4%	20.2%	23.4%	2005	32.2%	22.4%	27.2%	82.0%	90.2%	86.0%
インド	2016-17	7.3%	0.6%	4.0%	2005	32.7%	1.4%	—	22.3%	42.9%	—
インドネシア	2018	62.9%	4.8%	33.8%	2004	63.2%	4.5%	34.5%	99.5%	106.7%	98.0%
イタリア	2020	22.3%	15.2%	18.6%	2005	28.3%	16.2%	22.0%	78.8%	93.8%	84.5%
日本	2018	22.3%	6.9%	—	2004	43.3%	12%	—	51.5%	57.5%	—
メキシコ	2018	28.4%	9.2%	17.9%	2006	30.4%	9.5%	18.9%	93.4%	96.8%	94.7%
韓国	2019	34.7%	5.9%	20.2%	2005	52.8%	5.8%	29.1%	65.7%	101.7%	69.4%
サウジアラビア	2019	28.2%	3.8%	—	2006	32.4%	5.7%	19.1%	87.0%	66.7%	—
南アフリカ	2016	37.0%	6.8%	21.9%	2002-2003	36.0%	10.2%	22.4%	102.8%	66.7%	97.8%
トルコ	2019	44.8%	18.1%	31.4%	2003	52.2%	17.3%	34.6%	86.2%	104.6%	90.8%
米国	2019	24.9%	17.1%	20.8%	2005	27.5%	19.0%	23.2%	90.5%	90.0%	89.7%

(出典) WHO(2008)及びWHO(2021)を基に筆者作成

(注)喫煙率については「CURRENT CIGARETTE SMOKING」(WHO(2021))と「CURRENT CIGARETTE USE」(WHO(2008))による。
なお、グレー地の各国については「CURRENT TOBACCO SMOKING」(WHO(2021)(2008))の数値によって代替した。

(表12) G20国における小売価格・租税負担割合の変動と喫煙率変動との相関

国	小売価格 増加倍率	小売価格と喫煙率との関係		
		男性	女性	合計
アルゼンチン	37.1	0.04	0.04	0.04
オーストラリア	1.6	1.04	1.06	1.05
ブラジル	2.2	0.58	0.61	0.59
カナダ	1.6	0.97	0.86	0.91
中国	2.4	0.48	0.55	0.50
フランス	1.9	0.51	0.53	0.52
ドイツ	1.5	0.82	0.75	0.78
インド	3.3	1.37	0.71	—
インドネシア	2.5	0.41	0.38	0.42
イタリア	1.6	0.77	0.65	0.72
日本	1.7	1.14	1.02	—
メキシコ	2.4	0.45	0.44	0.45
韓国	1.8	0.85	0.55	0.80
サウジアラビア	4.7	0.25	0.32	—
南アフリカ	2.3	0.43	0.66	0.45
トルコ	6.2	0.19	0.15	0.18
米国	1.6	0.69	0.69	0.70

すなわち、たばこに対する税率の引上げは、当然に小売価格の上昇につながり、小売価格が上昇すればたばこの消費が抑制されるとの前提の下で、喫煙率の変動との照合を試みたものである。

小売価格について、どの程度の上昇があれば、それに対応して、どの程度の消費が抑制されるかの関係は明らかではないが、(表12)において「小売価格と喫煙率との関係」として示した数値は、小売価格が2倍になれば喫煙率は半減するといったように、小売価格の上昇増加倍率の逆数相当の喫煙率の低下があると仮定して、この場合を「1」と表示し、1以下であれば、小売価格の上昇増加倍率に相応する喫煙率の低下とはなっていない状況を示すものとして捉えている。精緻な照合ではないが、ここでの確認の趣旨は、小売価格の上昇が必ずしも喫煙率の低下を単純にはもたらさない、つまり、小売価格の上昇並びにその背景にある税率の引上げによって消費抑制を図ることには限定があることを明示する点にあることに注意を要する。

(表12)によれば、1を超えているのは、わが国とオーストラリアの男性及び女性、また、インドの男性の喫煙率のみとなっている。(表10)と合せて観察すると、中国やインドネシア、トルコなどは高い小売価格の上昇があっても喫煙率は高止まりの状況にある。また、もともと喫煙率が30%程度から低い水準に抑制されていた国々においては、小売価格が上昇したとしても、もはや喫煙率が低下する余地が少ないといった可能性が指摘できる。

この点については、すでに世界銀行(1999)において「たばこの需要削減策」として、たばこに対する「増税はたばこ消費を削減するのにきわめて効果的な方法」とするものの、その効果は「低・中所得諸国に方に著しい」として、G20を構成する高所得諸国にはその効果が限定的であることが言及されているが¹⁸⁾、(表12)が示すところは、この世界銀行(1999)が言及したことを裏付けているものと思われる。要するに、WHOの評価基準は一面的にすぎるといい得る。

今後、わが国がたばこの消費抑制のために採用する政策として、たばこに対する課税強化以外の政策を講ずべきことが読み取れるものと理解される。

5 おわりに (提言)

「奢侈の消費や嗜好的消費については重課すべきであるとされる」が¹⁹⁾、その理由について詳述されることが少ないなかで、泉(1968)は、当時の煙草専売益金については、酒類と同様に「煙草が財政物資として取り扱われてきた「財政上の必要性」と

¹⁸⁾ 世界銀行(1999)『対策はどこまで進んでいるか たばこ流行の抑制 たばこ対策と経済』世界銀行、1999年、44頁及び45頁(表4.1)。

¹⁹⁾ 田中(1968)42頁。

「国民の保健衛生上過度の消費を抑制する必要性」などの見地から高い税負担はやむを得ないものと述べている²⁰⁾。

煙草税則の当時から、もっぱら税収の確保、財政への貢献が主眼とされていたと理解されるが、「国民の保健衛生」つまり健康面への配慮から、その消費抑制を図る観点が存在していた点は注目すべきものとする。これによれば、近年において、たばこの消費抑制に関する国際的な取組みの一環として、わが国において、たばこに対する課税強化が行われてきたことも本来期待される機能を果たしているにすぎないと捉えることも可能である。

しかしながら、私見としては、すでに喫煙率が一定水準に低下した国においては、課税強化によって、その消費抑制を図ることは困難であり、今後、たばこの消費抑制を図るには、課税強化以外の方法によるべき必要があるものとする。

また、そもそも、健康被害の防止の観点から重要であるのは、たばこに含まれる有害物質の摂取抑制にあり、この点を考慮せずに単に消費抑制を図ることは合理的ではない。

ここで、たばこが健康被害を引き起こす主因と位置づけられる物質は、発がん性物質を多く含むとされるタールと強い依存性を持つニコチンであるとされ、現在、商品展開されているたばこにおけるタール及びニコチンの含有量は同じ銘柄であっても商品ごとに異なっている。

この状況を前提に課税のあり方について考えた場合、酒税における課税方式が参考となる。すなわち、たばこ同様に奢侈的消費、嗜好的消費の対象となる酒類については、商品分類別、原料の違い、製造方式の違いに応じて税率、税額が細かく規定されており、さらにかつては等級別で税率、税額が異なるなど複雑な制度とはなっているが、特に近年においては、その課税、納税、徴税において大きな混乱は生じていないものと評価できるところである²¹⁾。

たばこについては、現行法においては、加熱式たばこの区分が新たに設けられたものの、紙巻きたばこの本数又は換算本数を基準として税率、税額が定められているが、現行法における本数及び換算本数に代えて、タールやニコチンの含有量を課税標準とすることが考えられる。すなわち、タールやニコチンの含有量が多いたばこ商品には税率、税額を高いものとし、それらの含有量が少ないものには低い税率、税額による課税方式とした場合、これによって有害物質の摂取抑制が期待でき、健康被害の防止

20) 泉 (1968) 317頁。

21) なお、最近における係争としては、いわゆる第三のビールに該当するかどうかを巡るサッポロビール株式会社と国との事例が存在する (最高裁令和2年12月15日第三小判決)。また、かつては、密造酒の摘発を巡って課税当局と酒造業者との間で刃傷沙汰もあったとされる。

という目的に整合する課税となるものと思われる。もっとも、タールやニコチンの含有量が少ないたばこの場合、却って喫煙本数が増加し、または、吸い込む煙量が増えるなどするため、その推奨や切替えの促進が必ずしも有害物資の摂取抑制につながるわけではないとする指摘がある²²⁾。

以上のところからは、単純な課税強化によって消費抑制を図ることには限界があり、そもそも消費抑制が健康被害の防止には直結せず、また、有害物質に焦点を当てた課税方式を導入するとしても、それが有害物質の摂取抑制にどれほどの効果があるかは判然としないということであり、つまりは、たばこの消費抑制、健康被害の防止に課税制度が果たし得る役割はすでに限界に達していると理解される。

したがって、今後、たばこの消費抑制や健康被害の防止を図るには、課税強化や課税制度を利用する以外の方法によるべき必要がある。

なお、わが国におけるたばこに対する課税強化は精緻な計画の下に行われてきたと理解され、税収中立を維持しながら、一方で、たばこの消費抑制を実現したとの評価が可能である。

ただ、税収が国債整理基金特別会計に繰り入れられるたばこ特別税については、平成10年12月に導入されて以後、税率の引上げが行われておらず、たばこの消費抑制＝販売数量の減少の影響によって税収も半減している。この点について対処、対応を講ずる必要があるものと考えらる。

(引用・参考文献)

WHO (2008) 『WHO Report on the Global Tobacco Epidemic, 2008』 2008年。

https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/43818/9789241596282_eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y (最終閲覧：令和3年12月10日)

WHO (2021) 『WHO report on the global tobacco epidemic 2021』 2021年。

<https://apps.who.int/iris/rest/bitstreams/1359088/retrieve> (最終閲覧：令和3年12月10日)

泉美之松 『税についての基礎知識』、税務経理協会、1968年。

一般社団法人日本たばこ協会 「年度別上位20銘柄推移」

https://www.tioj.or.jp/data/pdf/210531_05.pdf (最終閲覧：令和3年12月10日)

伊藤ゆり・中村正和 「たばこ税・価格の引き上げによるたばこ販売実績への影響」 『日本公衆衛生雑誌』 第60巻第9号、2013年、613－618頁。

https://www.jsph.jp/docs/magazine/2013/09/60-9_613.pdf (最終閲覧：令和3年12月10日)

²²⁾ 日本たばこ産業株式会社HP 「タール・ニコチン値」。

大蔵省編（1936）『明治大正財政史（第9巻）』財政經濟學會、1936年。

財務総合政策研究所HP

https://www.mof.go.jp/pri/publication/policy_history/series/meiji-taisyo.htm#09（最終閲覧：令和3年12月10日）

小磯吉雄（2003）「租税特別措置法等（たばこ税・印紙税関係）の改正」『平成15年版改正税法のすべて』、日本税務協会、2003年、696－703頁。

厚生労働省「国民健康・栄養調査」。

<http://www.health-net.or.jp/tobacco/product/pd100000.html>（最終閲覧：令和3年12月10日）

厚生労働省「たばこ情報」まとめ（日本専売公社、日本たばこ産業株式会社による調査より）。<http://www.health-net.or.jp/tobacco/product/pd090000.html>（最終閲覧：令和3年12月10日）

柴田忠（1985）「たばこ消費税の創設」『昭和60年版 改正税法のすべて』日本税務協会、1985年、215－228頁。

徐一睿（2021）「タバコ課税の世界的潮流と中国の税制改革」『タバコ産業の政治経済学』、昭和堂、2021年、65－84頁。

世界銀行（1999）『対策はどこまで進んでいるか たばこ流行の抑制 たばこ対策と経済』世界銀行、1999年。

<http://www.health-net.or.jp/tobacco/sekaiginkou/curbing.pdf>（最終閲覧：令和3年12月10日）

田中二郎（1968）『租税法』、有斐閣、1968年。

西村記三郎（1976）『昭和財政史－終戦から講和まで－』第9巻、425－426頁。

日本たばこ産業株式会社HP「たばこ税の仕組み」（最終閲覧：令和3年12月10日）

<https://www.jti.co.jp/tobacco/knowledge/tax/index.html>

日本たばこ産業株式会社HP「タール・ニコチン値」（最終閲覧：令和3年12月10日）

<https://www.jti.co.jp/tobacco/responsibilities/guidelines/responsibility/component/index.html>

野口弥三平（1877）『税則類集』野口弥三平、1877年。

国会図書館デジタルコレクション<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/790635>（最終閲覧：令和3年12月10日）

堀内誠一郎・馬場啓明（2018）「たばこ税の改正」『平成30年度 税制改正の解説』、財務省、985－1002頁。

渡邊鼎（1879）『煙草税則類纂』渡邊鼎、1879年。

国会図書館デジタルコレクション<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/790693>（最終閲覧：令和3年12月10日）

覧：令和3年12月10日)

(うえまつ きみお・大原大学院大学 会計研究科准教授)