

2018年7月2日

担当：森 稔樹（法学部教授）

たばこ税に関する参考書：さしあたり、次のものをあげておく。

石村耕治編『税金のすべてがわかる現代税法入門塾』〔第9版〕（2018年、清文社）415頁

金子宏『租税法』〔第二十二版〕（2017年、弘文堂）775頁以下

山形富夫『税務の基礎からエッセンスまで主要地方税ハンドブック』（2017年、清文社）289頁以下

吉野維一郎編著『図説日本の税制』〔平成29年度版〕（2017年、財経詳報社）201頁以下

1. たばこ税の概要

（1）専売制度→たばこ税法

煙草専売法（明治37年法律第14号）：たばこの製造から販売まで国が管理した（担当したのは大蔵省専売局）。専売制度を設けた。

↓
たばこ専売法（昭和24年法律第111号）：引き続いて専売制度を設けた¹。但し、国の省庁が直接事業として行うのではなく、1949（昭和24）年に設立された日本専売公社に、たばこと塩の専売事業を引き受けさせた。

同第2条：「たばこ種子の輸入、葉たばこの一手買取、輸入及び売渡、製造たばこの製造、輸入及び販売並びに製造たばこ用巻紙の一手買取、輸入及び販売の権能は、国に専属する。」

同第3条：「前条の規定により国に専属する権能及びこれに伴う必要な事項は、この法律及び日本専売公社法（昭和23年法律第255号）の定めるところにより、日本専売公社（以下「公社」という。）に行わせる。」

同第4条：「たばこは、公社又は第8条第1項若しくは第26条第1項の許可を受けた者でなければ耕作し、又は試作してはならない。」

同第5条第1項：「公社は、第18条第3項の規定により廃棄するものを除き、公社の許可を受けてたばこの耕作をする者（以下「耕作者」という。）の収穫したすべての葉たばこを収納する。」

同第2項：「前項の収納の価格は、毎年公社が定めて、あらかじめ公告する。」

（2）国税としてのたばこ税

¹ また、工業用アルコールも専売制度の下に置かれていたが、日本専売公社ではなく通商産業省（現在は経済産業省）の事業として行われていた〔2001（平成13）年4月1日に廃止されたアルコール専売法による〕。

1985（昭和 60）年 4 月 1 日：日本専売公社が廃止され、日本たばこ産業株式会社が設立される²。

→たばこ事業法（昭和 59 年法律第 68 号）により、たばこ製造の独占が認められるとともに、塩専売法（昭和 59 年法律第 70 号）により、塩の専売が引き継がれる³。

たばこ税法（昭和 59 年法律第 72 号）⁴：施行は 1985（昭和 60）年 4 月 1 日（同附則第 1 条）。

間接税の一種である消費税（消費課税）→間接消費税→個別消費税／普通税

（3）たばこ特別税

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（平成 10 年法律第 137 号）第 2 条～第 23 条：たばこ特別税の基本的構造はたばこ税と同じである。

同第 1 条：「この法律は、最近における一般会計の収支が著しく不均衡となっている状況において、日本国有鉄道清算事業団の債務等の処理に関する法律（平成 10 年法律第 136 号）の規定により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及び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並びに国有林野事業の改革のための特別措置法（平成 10 年法律第 134 号）の規定により国有林野事業特別会計の国有林野事業勘定（国有林野事業特別会計法の一部を改正する法律（平成 18 年法律第 9 号）による改正前の国有林野事業特別会計法第 2 条の 2 に規定する国有林野事業勘定をいう。）の負担に属する平成 7 年 9 月 29 日までに借り入れられた借入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の負担が増加することにかんがみ、平成 10 年度から平成 14 年度までの間における郵便貯金特別会計からの一般会計への繰入れの特例措置を講ずるとともに、たばこ特別税を創設しその収入を国債整理基金特別会計の歳入とすること等の措置を定めるものとする。」

同第 24 条：「各年度におけるたばこ特別税の収入は、当該各年度の国債整理基金特別会計の歳入に組み入れるものとする。」

同第 25 条：「前条の規定によりたばこ特別税の収入を国債整理基金特別会計の歳入に組み入れる場合における国税収納金整理資金に関する法律（昭和 29 年法律第 36 号）第 6 条第 2 項の規定の適用については、同項中『交付税及び譲与税配付金特別会計』とあるのは、『交付税及び譲与税配付金特別会計、国債整理基金特別会計』とする。」

同第 26 条：「第 24 条の規定によりたばこ特別税の収入を国債整理基金特別会計の歳入に組み入れる場合においては、当該組み入れられた金額に相当する金額が特別会計に関する法律（平成 19 年法律第 23 号）第 42 条第 1 項の規定により一般会計から国債整理基金特別会計に繰り入れられたものとみなす。」

（4）道府県たばこ税

地方税法第 74 条～第 74 条の 35 に定められる。普通税。

（5）市町村たばこ税

² 日本たばこ産業株式会社法（昭和 59 年法律第 69 号）による。

³ 塩専売法は 1997（平成 9）年 4 月 1 日に廃止された。これとともに塩の専売制度も廃止された。

⁴ 当初の名称はたばこ消費税法〔1988（昭和 63）年の改正において改称〕。

地方税法第 464 条～第 485 条の 14 に定められる。普通税。

2. たばこ税法によるたばこ類の定義

たばこ事業法第 2 条：「この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

- 一 たばこ タバコ属の植物をいう。
- 二 葉たばこ たばこの葉をいう。
- 三 製造たばこ 葉たばこを原料の全部又は一部とし、喫煙用、かみ用又はかぎ用に供し得る状態に製造されたものをいう。」

たばこ税法第 2 条：「この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

- 一 製造たばこ たばこ事業法（昭和 59 年法律第 68 号）第 2 条第 3 号（定義）に規定する製造たばこをいう。
- 二 保税地域 関税法（昭和 29 年法律第 61 号）第 29 条（保税地域の種類）に規定する保税地域をいう。

2 製造たばこは、次のように区分する。

一 喫煙用の製造たばこ

第一種

紙巻たばこ

第二種

パイプたばこ

第三種

葉巻たばこ

第四種

刻みたばこ

二 かみ用の製造たばこ

三 かぎ用の製造たばこ」

地方税法第 74 条第 1 号および同第 464 条第 1 号：「製造たばこ たばこ事業法（昭和 59 年法律第 68 号）第 2 条第 3 号に規定する製造たばこ（同法第 38 条第 2 項に規定する製造たばこ代用品を含む。）をいう。

3. たばこ税の課税主体および納税義務者

(1) 国税としてのたばこ税

課税主体＝国

納税義務者：製造たばこの製造者（たばこ事業法第 8 条により、製造たばこの製造者は日本たばこ産業株式会社に限られる）または輸入製造たばこの輸入者

たばこ税法第 4 条第 1 項：「製造たばこの製造者は、その製造場から移出した製造たばこにつき、たばこ税を納める義務がある。」

同第4条第2項：「製造たばこを保税地域から引き取る者は、その引き取る製造たばこにつき、たばこ税を納める義務がある。」

(同第5条～第8条も参照。)

(2) 道府県たばこ税・市町村たばこ税

地方税法第74条の2第1項：「たばこ税は、製造たばこの製造者、特定販売業者又は卸売販売業者（以下この節において「卸売販売業者等」という。）が製造たばこを小売販売業者に売り渡す場合（当該小売販売業者が卸売販売業者等である場合においては、その卸売販売業者等に卸売販売用として売り渡すときを除く。）において、当該売渡しに係る製造たばこに対し、当該小売販売業者の営業所所在の道府県において、当該売渡しを行う卸売販売業者等に課する。」

同第2項：「たばこ税は、前項に規定する場合のほか、卸売販売業者等が製造たばこにつき、卸売販売業者等及び小売販売業者以外の者（以下この節において「消費者等」という。）に売渡しをし、又は消費その他の処分（以下この節において「消費等」という。）をする場合においては、当該売渡し又は消費等に係る製造たばこに対し、当該卸売販売業者等の事務所又は事業所で当該売渡し又は消費等に係る製造たばこを直接管理するものが所在する道府県において、当該卸売販売業者等に課する。」

同第465条第1項：「たばこ税は、製造たばこの製造者、特定販売業者又は卸売販売業者（以下この節において「卸売販売業者等」という。）が製造たばこを小売販売業者に売り渡す場合（当該小売販売業者が卸売販売業者等である場合においては、その卸売販売業者等に卸売販売用として売り渡すときを除く。）において、当該売渡しに係る製造たばこに対し、当該小売販売業者の営業所所在の市町村において、当該売渡しを行う卸売販売業者等に課する。」

同第2項：「たばこ税は、前項に規定する場合のほか、卸売販売業者等が製造たばこにつき、卸売販売業者等及び小売販売業者以外の者（以下この節において「消費者等」という。）に売渡しをし、又は消費その他の処分（以下この節において「消費等」という。）をする場合においては、当該売渡し又は消費等に係る製造たばこに対し、当該卸売販売業者等の事務所又は事業所で当該売渡し又は消費等に係る製造たばこを直接管理するものが所在する市町村において、当該卸売販売業者等に課する。」

①道府県たばこ税・市町村たばこ税の課税主体

原則として、小売販売業者の営業所が所在する道府県・市町村が課税主体である。

但し、卸売販売業者等（製造たばこの製造者、特定販売業者⁵、卸売販売業者）が消費者等に対して売渡または消費等を行った場合には、その卸売販売業者等の事務所または事業所でその売渡または消費等に係る製造たばこを直接管理するものが所在する道府県・市町村が課税主体である。

②道府県たばこ税・市町村たばこ税の納税義務者

⁵ 特定販売業者：輸入製造たばこを販売する業務を営むものとして財務大臣の登録を受けた者（地方税法第74条第2号、同第464条第2号、たばこ事業法第14条第1項、同第11条第1項）。

卸売販売業者等である（原則は卸売販売業者であるが、製造たばこの製造者または特定販売業者となることもありうる）。

4. たばこ税の課税物件（課税客体）

たばこ税法第3条：「製造たばこには、この法律により、たばこ税を課する。」

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第4条：「製造たばこには、この法律により、当分の間、たばこ特別税を課する。」

道府県たばこ税・市町村たばこ税：地方税法第74条の2および同第465条

5. たばこ税の課税標準

（1）国税としてのたばこ税

たばこ税法第10条第1項：「たばこ税の課税標準は、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する。」

同第2項：「前項の製造たばこの本数は、第一種の製造たばこの本数によるものとし、次の表の上欄に掲げる製造たばこの本数の算定については、同欄の区分に応じ、それぞれ当該下欄に定める重量をもつて第一種の製造たばこの一本に換算するものとする。」

区分	重量
一 喫煙用の製造たばこ	
（1） 第二種 ⁶	一グラム
（2） 第三種 ⁷	一グラム
（3） 第四種 ⁸	二グラム
二 かみ用の製造たばこ	二グラム
三 かぎ用の製造たばこ	二グラム

（2）たばこ特別税

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第7条：「たばこ特別税の課税標準は、たばこ税の課税標準となる製造たばこの本数とする。」

（3）道府県たばこ税

地方税法第74条の4第1項：「たばこ税の課税標準は、第74条の2第1項の売渡し又は同条第2項の売渡し若しくは消費等に係る製造たばこの本数とする。」

同第2項：「前項の製造たばこの本数は、喫煙用の紙巻たばこの本数によるものとし、次の表の上欄に掲げる製造たばこの本数の算定については、同欄の区分に応じ、それぞれ当該下欄に定める重量をもつて喫煙用の紙巻たばこの一本に換算するものとする。この場合にお

⁶ パイプたばこのこと。

⁷ 葉巻たばこのこと。

⁸ 刻みたばこのこと。

いて、製造たばこ代用品の区分については、当該製造たばこ代用品の性状によるものとする。」⁹

区分	重量
一 喫煙用の製造たばこ イ パイプたばこ ロ 葉巻たばこ ハ 刻みたばこ	一グラム 一グラム 二グラム
二 かみ用の製造たばこ	二グラム
三 かぎ用の製造たばこ	二グラム

(4) 市町村たばこ税

地方税法第 467 条第 1 項：「たばこ税の課税標準は、第 465 条第 1 項の売渡し又は同条第 2 項の売渡し若しくは消費等に係る製造たばこの本数とする。」

同第 2 項：「前項の製造たばこの本数は、喫煙用の紙巻たばこの本数によるものとし、次の表の上欄に掲げる製造たばこの本数の算定については、同欄の区分に応じ、それぞれ当該下欄に定める重量をもつて喫煙用の紙巻たばこの一本に換算するものとする。この場合において、製造たばこ代用品の区分については、当該製造たばこ代用品の性状によるものとする。」

区分	重量
一 喫煙用の製造たばこ イ パイプたばこ ロ 葉巻たばこ ハ 刻みたばこ	一グラム 一グラム 二グラム
二 かみ用の製造たばこ	二グラム
三 かぎ用の製造たばこ	二グラム

6. たばこ税の税率

(1) 国税としてのたばこ税

たばこ税法第 11 条第 1 項：「たばこ税の税率は、1000 本につき 5302 円とする。」

同第 2 項：「特定販売業者（たばこ事業法第 14 条第 1 項（特定販売業の承継）に規定する特定販売業者をいう。以下同じ。）以外の者により保税地域から引き取られる製造たばこに係るたばこ税の税率は、前項の規定にかかわらず、1000 本につき 1 万 1424 円とする。」

(2) たばこ特別税

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第 8 条第 1 項：「たばこ特別税の税率は、1000 本につき 820 円とする。」

⁹ 製造たばこ代用品の代表例が、加熱式たばこや電子式たばこである。

同第2項：「租税特別措置法（昭和32年法律第26号）第88条の2第1項の規定の適用を受ける製造たばこに係るたばこ特別税の税率は、前項の規定にかかわらず、1000本につき500円とする。」¹⁰

（3）道府県たばこ税

地方税法第74条の5：「たばこ税の税率は、1000本につき860円とする。」¹¹

（4）市町村たばこ税

地方税法第468条：「たばこ税の税率は、1000本につき5262円とする。」¹²

7. 平成30年度税制改正

（1）加熱式たばこの扱い

製造たばこの区分に加熱式たばこをくわえる。

①たばこ税法第2条第2項第1号を次のように改正する。

「一 喫煙用の製造たばこ

イ 紙巻たばこ

ロ 葉巻たばこ

ハ パイプたばこ

ニ 刻みたばこ

ホ 加熱式たばこ」¹³

②同第8条に第2項および第3項を追加し、加熱式たばこの喫煙用具を製造用たばことみなし、加熱式たばこの喫煙用具の製造者を製造たばこ製造者とみなす¹⁴。

③同第12条第2項を改正するとともに同条に第3項を追加し、加熱式たばこの重量を紙巻きたばこの本数に換算する方法を定める。この換算方法については、平成30年10月1日から施行するが、激変緩和、予見可能性などを理由として、2018（平成30）年10月1日、2019（平成31）年10月1

¹⁰ 租税特別措置法第88条の2第1項：2019（平成31）年3月31日までに日本に入国する者が携帯して輸入するなどの場合について、たばこ税の税率を1000本につき12000とする旨の規定。

¹¹ 但し、平成27年改正地方税法附則第12条第2項により、紙巻きたばこ3級品（「エコー」、「わかば」、「しんせい」、「ゴールデンバット」、「バイオレット」および「うるま」）については、次のように税率の特例が定められている。

平成28年4月1日～平成29年3月31日：1000本につき481円

平成29年4月1日～平成30年3月31日：1000本につき551円

平成30年4月1日～平成31年3月31日：1000本につき656円

¹² 但し、平成27年改正地方税法附則第20条第2項により、紙巻きたばこ3級品については、次のように税率の特例が定められている。

平成28年4月1日～平成29年3月31日：1000本につき2925円

平成29年4月1日～平成30年3月31日：1000本につき3355円

平成30年4月1日～平成31年3月31日：1000本につき4000円

¹³ 地方税法第74条に第2項を追加する改正、同第464条に第2項を追加する改正も同旨である。

¹⁴ 地方税法に第74条の3の2および第466条の2を追加する改正も同旨である。

日、2020（平成32）年10月1日、2021（平成33）年10月1日および2022（平成34）年10月1日の5段階に分けて改められることとなっている。

（2）税率の改正

	平成30年9月30日 日まで	平成30年10月1日 日より	平成32年10月1日 日より	平成33年10月1日 日より
国のたばこ税	5,302円	5,802円	6,302円	6,802円
道府県たばこ税	860円	930円	1,000円	1,070円
市町村たばこ税	5,262円	5,692円	6,122円	6,552円
合計	11,424円	12,424円	11,424円	14,424円

（出典：平成30年度政府税制改正大綱81頁を基に、講義担当者が作成。税率は、全て1,000本についてのもの。）