

〈講演〉

## 課税自主権の下での法人住民税の再考 —市町村合併に焦点を当てて—

長 澤 昇 平

### 【要旨】

法人住民税には超過課税が認められており、自治体は標準税率から制限税率の範囲で独自に税率を設定できる。本研究は、この課税自主権に焦点を当て、市町村合併に伴う税率調整の実態を394件の合併事例から調査・分析した。その結果、52.5%が異なる税率を採用する自治体間の合併であった。このうち合併後に最も高い税率を採用する旧自治体に合わせ、上限税率を採用する自治体が多くを占めていた(81.2%)。合併によって、行財政基盤の強化が求められる中で、超過課税のインセンティブが作用し、法人に対する租税輸出の問題が生じていた可能性が示唆された。一方で、地域特性の有無を確認したところ、一部には合併後に税率を引き下げる自治体もみられ、企業誘致活動などを推進するために低い税率を採用するといった租税競争の問題も市町村合併の際に生じていた可能性が示された。合併後の税率設定には、税源確保の観点と地域経済対策の両面による影響を検討する必要があることが示された。

キーワード：市町村合併、法人住民税、法人税割、超過課税、租税輸出、租税競争

### 1. はじめに

市町村合併に効果はあったのか—そうした視点から、これまで実務・学術の両面から、様々な検証が行われてきた。これらのうち財政運営に注目したものでは、主に効率性の観点から、合併による歳出削減効果がみられたのかどうかに焦点が当てられてきた。一方、合併によって歳入がどのように変化したのか、あるいは合併が地方税制に与えた影響はどうであったのかについては、あまり注目されてこなかった。しかし、市町村合併の主目的の一つが行財政基盤の強化であることから、歳出改革のみならず歳入確保策も合わせて考慮されるべきである。特に市町村合併が推進された2000年頃は、地方分権が進められていた時期とも重なっており、市町村の課税自主権も同時に拡大されたタイミングでもあった。

そこで本研究では、課税自主権が認められる市町村間において、合併の際にどのように税制を統合していったのかという点に着目し、検討する。なかでも、設定税率に自治体の特徴が現れる法人市町村民税の法人税割(以下、単に「法人税割」と記す)に焦点を当てる。具体的に

は、合併に際して、異なる税率を採用する自治体間において、どのような税率設定がなされたのかを調査し、その実態を明らかにした上で考察を行う。

法人税割は、基本的に法人税額を課税標準としつつ、各市町村内に所在する従業員数等で按分したものとなる。地方税法では標準税率が定められており、また、制限税率の範囲で、超過課税を採用する課税自主権が認められている。法人税割は、他の地方税に比べて超過課税を採用する自治体が多く、主要な財源確保先の一つとなっている。したがって、設定される税率は、各自治体の課税方針の特徴を反映したものといえる<sup>1</sup>。

市町村住民税は、その地域における受益の程度に合わせて決定されることが望ましいとする、「応益負担の原則」の文脈において、実務上説明されることが多い。これは自然人に限ったことではなく法人も同様である。一方で、市町村が採用する法人住民税の税率に関しては、これまでの研究において、近隣自治体に合わせるという横並び行動の傾向（山下，2009）や、税負担を転嫁するという租税輸出の問題（深澤，2016）、自治体間の租税競争の問題（Kawamoto，2012）が指摘されている。

仮に市町村合併が行われようとする自治体を想定した場合、合併前と比べて受益の程度が明確に異なるのであれば、超過課税によって高い税率を採用する意義を説明し得る。しかし、受益が実感しにくい場合には、そもそも合併に対する合意が得られにくくなる可能性がある。反対に、合併に合わせて安易に税率を引き下げ場合には、貴重な税財源の浸食を招く恐れがあり、市町村合併の目的の一つである財政基盤の強化を損なう可能性がある。では、市町村合併が行われた場合、応益負担の原則を踏まえたうえで、法人住民税の税率は標準税率から制限税率の範囲内で、どのように決定されるべきであろうか。

そこで本研究では、「平成の大合併」と称される市町村合併が行われた1999（平成11）年から、市町村の合併の特例に関する法律が期限を迎えた2005（平成17）年までの期間を中心に、合併が行われた自治体に焦点を当て、税率の変化について調査・分析を試みた。とりわけ、異なる税率を採用していた市町村間で合併が行われた場合に、どのような課税インセンティブが作用するのかを検討することとした。そして、合併後の市町村が採用する税率の傾向や特徴を考察し、自治体の主要な財源の一つである法人住民税の位置づけを再評価することを目的とした。なお、分析方法としては、公表データを収集し、記述的な方法により行うこととし、合併方式や地域特性なども考慮に入れることとした。

続く第2節では市町村合併の経過と概要を整理したうえで、法人住民税制の概要を確認するとともに、先行研究を踏まえ仮説を導出する。第3節では調査方法を確認し、その分析結果を整理する。第4節では結果を踏まえた考察を行い、最後に残された研究課題を示したうえで、合併に際しての法人住民税の税制の方向性を検討する。

## 2. 市町村合併と法人住民税

### 2.1 市町村合併

1998（平成10）年度末に3,232（市670、町1,994、村568）か所であった市町村数は、今日では1,718（市792、町743、村183）か所となっている。こうした市町村の統廃合は、1999年から始まったことにより、一般に「平成の大合併」と称されている。当時、合併特例債の発行や合併算定替<sup>2</sup>といった国による合併支援策とともに、都道府県を通じて合併の推進が図られた。こうした優遇政策は2005年3月末まで続けられたが、宮崎（2006）が指摘するように、合併に向けて協議を開始したとしても、およそ2年程度を要するため、合併の実績を確認すると、特に2004年から2005年にかけて全国的に市町村合併が行われたことがわかる<sup>3</sup>。

平成の大合併の結果、2,093の市町村が合併し、588の市町村が誕生した。平均人口は2.6万人から9.2万人と3.5倍となり、平均面積も同様に3.5倍に拡大した（立岡，2021）。反対に人口1万人未満の市町村は、1,100余から30へと著しく減少した。その後、総務省が研究会を設置し、市町村合併の目的であった「行財政基盤の強化」、「住民サービスの維持・向上」、「広域的なまちづくりの推進」、「行政の効率化、スリム化」といった視点からの分析・検証を通じ、その効果を示すとともに、評価を行っている（総務省，2006；総務省，2008）。

時期を前後して、学術的にも様々な分野からの研究が進められ、今日に至っている<sup>4</sup>。なかでも、「行財政基盤の強化」や「行政の効率化、スリム化」といった財政面からの研究は、伊藤（2010）が指摘するように、その多くが、主に歳出面に焦点が当てられる。一方で、歳入面から合併効果を検証するものは限られている。また、歳入に着目した研究では、例えば合併市町村において普通交付税と歳入規模の水準が高まっていることを実証的に示した伊藤（2013）や、市町村合併を踏まえた税収の地域間格差を検討した齊藤（2010）などが存在するものの、税率や税収の変化に焦点を当てた研究はさらに少ない。

その中でも、河合（2020）は、地方税の一人当たりの歳入額から経年変化を捉え、市町村合併により2003年から2007年にかけて市町村間の歳入が平準化されていったことを示している。また、宮下（2017）は、市町村合併時の固定資産税の税率設定に着目して、福岡県内の実態調査を行い、合併によって旧自治体の税率の中で高い水準の税率に統一されるケースがあったことを指摘している。さらに、市町村合併と関連して法人住民税に言及したものでは、宮崎（2019）が合併と未合併の市町村の人口あたりの税収変化を経年で調査し、その税収差が特に2001年から2004年にかけて急速に縮まり、2005年には合併市町村の方が、税収が上回っていたことを明らかにしている。

特に法人に関する地方税制では、選挙を通じた政治的な関与が自然人に比べて薄いことから、税負担の「転嫁」を通じて非居住者に税負担を求めるといった租税輸出の影響を受けている可能性が示されている（橋本，2007；深澤，2016）。また、宮下（2017）が指摘するように、市町村合併により高い水準の税率に統一されるような実態が、一部地域にとどまらず広くみら

れるのかどうかは定かではない。さらに、税収確保のための企業誘致を目的に自治体間競争の中で税率の引き下げを図る租税競争の問題（Kawamoto, 2012）も指摘されている。税財源の確保を図ろうとするインセンティブだけではなく、地域経済対策を強化する圧力も高まる中で、市町村合併時の法人住民税、とりわけ法人税割の税率がどのように定められていったのかを明らかにしていく必要がある。

## 2.2 法人住民税

法人住民税は正確には、法人に対する道府県民税と市町村民税を指している。このうち法人への市町村民税は、均等割と法人税割から構成されており、均等割は1950（昭和25）年に、法人税割は1951（昭和26）年に創設された。当時の地方行政では財源不足が課題となっており、地方自治を進めるためにも、各自治体が新たな税源を確保する必要があったことが背景にある。本研究で注目する法人税割は、当初、標準税率<sup>5</sup>15.0%とし、制限税率<sup>6</sup>は1.067倍の16.0%としていたが、翌年度には、標準税率12.5%及び制限税率15.0%へと改正している。制限税率は以降、標準税率の1.2倍とされ、今日に至っている。

その後1970年代前までは、戸谷（2009）が指摘するように、国の法人税率の見直しに合わせて地方の法人税割の税率変更が行われてきた。しかし、1980年代になると法人税率が変更されても、法人税割は見直されず、1981（昭和56）年度に標準税率12.3%、制限税率14.7%となって以降、2013（平成25）年度まで30年あまりの間、税率は据え置かれてきた。その後、2014（平成26）年度に国税として地方法人税が創設されたことに伴い、法人税割の税率が標準税率9.7%、制限税率12.1%に引き下げられ、現在は、標準税率6%、制限税率8.4%に定められている<sup>7</sup>。

各自治体の税率の設定状況については、総務省の各年度の「地方税に関する参考計数資料」<sup>8</sup>に公表されている。この公表情報をもとに、いわゆる「平成の大合併」と称される市町村合併が始まる前の1998（平成10）年度から、税率が変更される前の2013（平成25）年度までの税率の設定状況をまとめた（図1、図2）。図1は自治体数の推移を示したもののだが、標準税率を採用する団体数と制限税率である14.7%の超過税率を採用する団体数が、2004年から2006年にかけて、時期を同じくして、それぞれ減少していることが確認できる。また、図2は自治体数の比率を示したもののだが、2004年から2006年の間に、標準税率を採用する自治体の割合が減少している。一方、2006年を境に不均一課税と14.7%の超過税率の自治体比率が増えている。合併特例期限（2006年3月）とも重なる時期であることから、市町村合併が影響している可能性があったのではないかと考えられる。

(単位：か所)

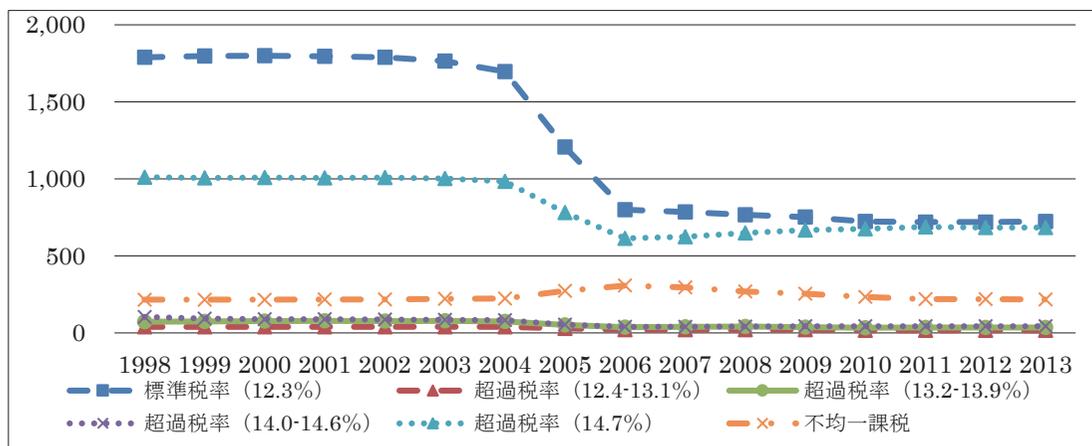


図1 税率別の自治体数の推移

出典：著者作成

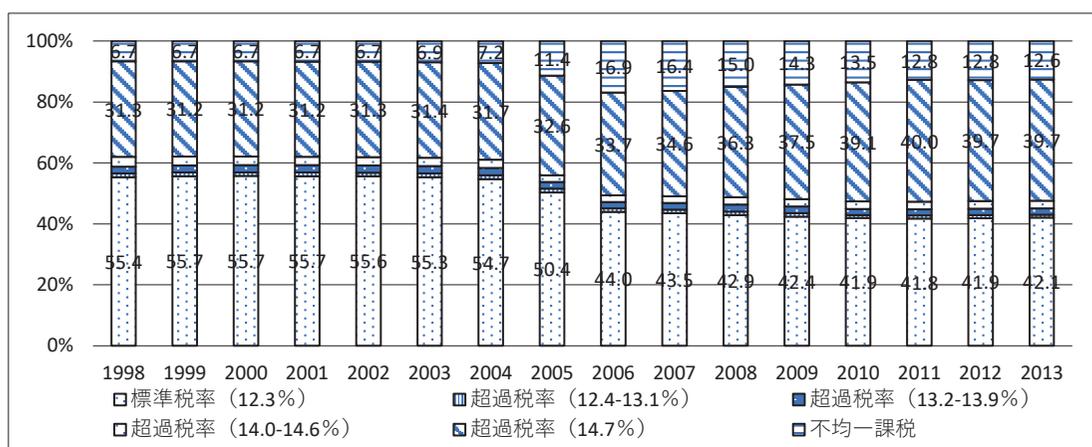


図2 税率別の自治体数比率の推移

出典：著者作成

さらに団体の人口規模別の状況を図3に整理した。(1)の「町村」は2004年から2006年にかけてその数を半分以下に減らしている中で、半数以上が標準課税を採用しており、超過課税の中では制限税率の14.7%を採用する団体が多くなっている。(2)の「人口5万人未満の市」では、同時期にその数は増えていたが、標準税率の団体が増え、反対に14.7%の超過税率の団体が減っていた。(3)の「人口5万人から50万人未満の市」では、2003年から2004年にかけて微増していたが、一時的に不均一課税が増加し、その後に14.7%の超過税率の団体が増えている。(4)の「人口50万人以上の市」は、その数にあまり変化はなく、不均一課税の採用団体が多い傾向であった。

こうした人口規模別にみた市町村数の変化と設定税率の経年状況から、時期を同じくして行われた市町村合併が要因の一つではないかと考えた。また、設定税率の経年変化から、超過課税を行う自治体数が増えている点に関しては、法人住民税への超過課税のインセンティブが作用した可能性が示唆された。特に、地方法人課税については、深澤（2016）が、地方圏では税負担の過少化を図る租税競争が起こり、大都市圏では、税負担の過大化を図る租税輸出の問題が生じていることを指摘し、山下（2015）は、近隣と同様に税率水準を合わせようとする横並び行動の問題を指摘している。また地域的には、租税競争の問題も起こっている可能性もあり、税率設定には、それぞれの自治体の租税政策から、多様な税率設定が行われてきた可能性が考えられる。とりわけ、市町村合併に際して税率の見直しが図られるとすれば、こうした問題が背後に存在していないか明らかにする必要があるといえる。

（単位：か所）

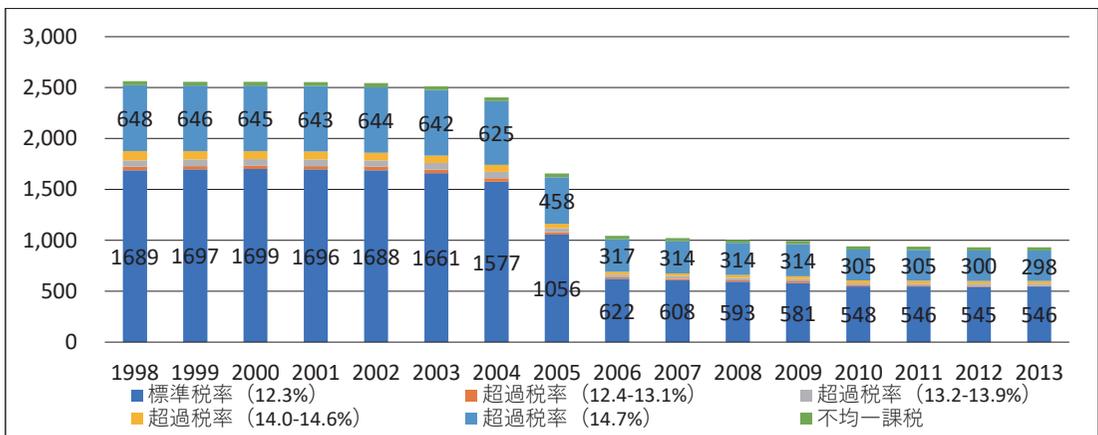


図3-(1) 人口規模別・税率別の自治体数推移 町村

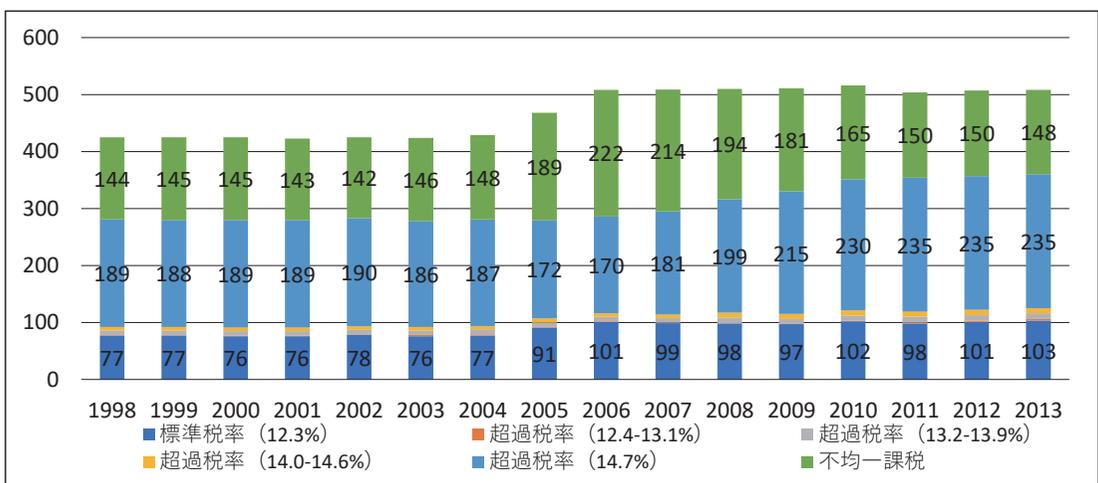


図3-(2) 人口規模別・税率別の自治体数推移 人口5万人未満の市

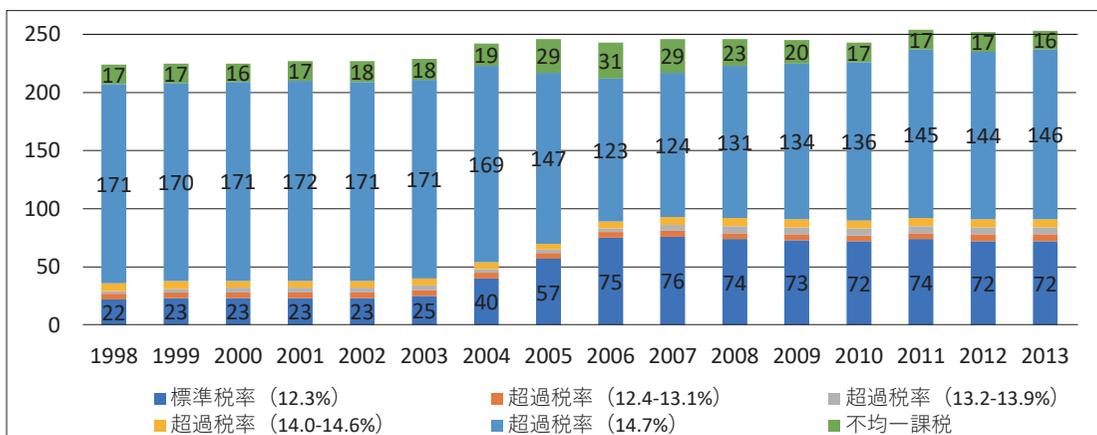


図3-(3) 人口規模別・税率別の自治体数推移 人口5万人から50万人未満の市

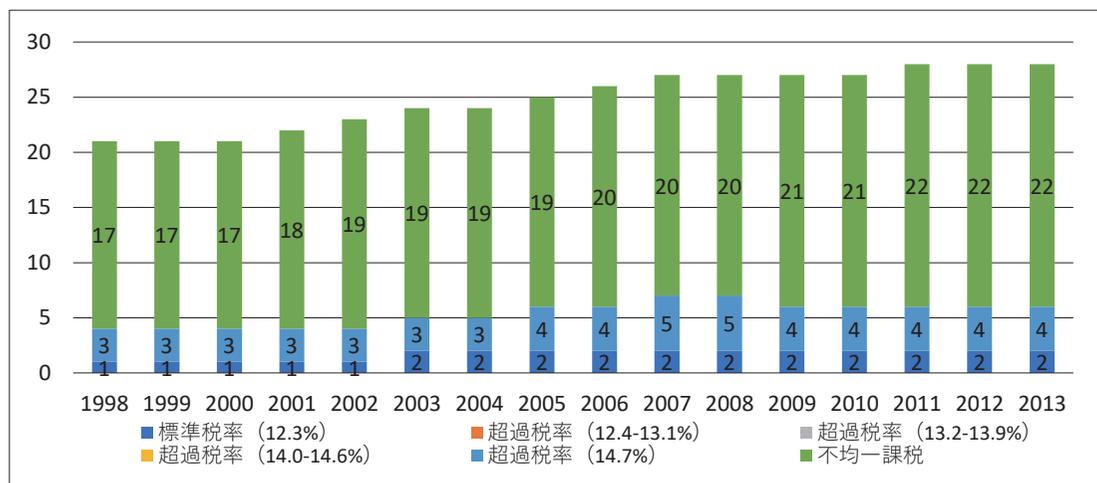


図3-(4) 人口規模別・税率別の自治体数推移 人口50万人以上の市

出典：著者作成

これまで法人に対する課税については、法人擬制説及び法人実在説の観点からの議論と、応益負担と応能負担のいずれの原則によるべきかという議論がなされてきた（玉岡，2010；八塩，2010；林，2011；半谷，2024など）。法人住民税に関しては、実務上、地域社会の費用についてその構成員である法人にも、個人と同様、幅広く負担を求めため課する税であると<sup>9</sup>説明され、応益負担としての課税が色濃く出ている<sup>10</sup>。したがって、合併によって受益が拡大することが明らかであれば超過課税を採用する正当性を主張しやすい。例えば、対等合併というべき新設合併に比べて、小規模の団体を吸収するような編入合併の場合、合併される側の被合併自治体では受益を示しやすいため、合併する側の税制に統合するよう調整が図られている可能性が考えられる。このように、合併団体の税率設定に関しては、合併方式にも着目する必要があるといえる。

以上のように、合併に際しての法人税割の税率設定では、租税輸出の問題、租税競争の問題、または横並び行動の影響が課税インセンティブとして作用する可能性が考えられる。加えて、合併方式や地域的特性といった点からも合併による課税インセンティブを検証していく必要がある。そこで、以下の仮説を導出する。

(仮説1) 異なる税率の自治体間の合併の方が同じ税率の自治体間の合併よりも多い。

(仮説2) 異なる税率を採用する自治体間での合併の場合、旧自治体の税率の中で最も高い水準の税率（制限税率の14.7%）に設定している。

(仮説3-1) 三大都市圏では、地方圏（三大都市圏以外）に比べて、異なる税率を採用する自治体間での合併の場合、合併後に税率を引き上げている自治体が多い。

(仮説3-2) 地方圏（三大都市圏以外）では、三大都市圏に比べて異なる税率を採用する自治体間での合併の場合、合併後に税率を引き下げている自治体が多い。

(仮説4-1) 異なる税率の自治体間の合併の場合、編入合併では合併する自治体の税率を採用している。

(仮説4-2) 異なる税率の自治体間の合併の場合、新設合併では最も高い旧自治体の税率を採用している。

### 3. 調査と分析

#### 3.1 調査方法

総務省のウェブサイトには、「合併デジタルアーカイブ」<sup>11</sup>及び「市町村合併資料集」<sup>12</sup>が掲載されており、合併が行われた合併・被合併の両自治体名や、それに付随した情報が入手できる。また、各自治体の税率の設定状況については、総務省「地方税に関する参考計数資料」に公表されている。

そこで、それぞれから情報を収集し、まずは合併が行われた旧自治体に関する年度別の法人税割の税率と、合併後自治体の法人税割の税率を一覧化した。調査対象としては、「合併した市及び市となったもの」に絞ることとした<sup>13</sup>。さらに人口や、編入・新設といった合併方式の情報を加えた<sup>14</sup>。なお、三大都市圏は、国土交通省の地価公示の際に用いる定義を参考とし<sup>15</sup>、首都圏を東京都、埼玉県、千葉県、神奈川県、茨城県、栃木県、群馬県及び山梨県とし、中部圏を富山県、石川県、長野県、岐阜県、静岡県及び愛知県とし、近畿圏を京都府、大阪府、兵庫県、奈良県及び和歌山県とみなすこととした<sup>16</sup>。

収集したところ、1999年4月から2006年3月末までに行われた市町村合併は計582件であったが、合併した市及び市となったものは422件であった。その中で調査期間中に複数回の合併を行った21件が含まれているため、他の合併団体と分析の条件を統一するため、初回の合併のみに絞ることとした。この結果、調査対象は401件となり、そのうち経年での税率の把握が可能であった394件に対して分析を行うこととした。

### 3.2 分析結果

394件の合併の税率状況を表1に整理した。このうち187件（47.5％）は同一の税率を採用する自治体間での合併であった。207件（52.5％）は、異なる税率を採用している自治体間での合併であった。したがって、異なる税率の自治体間の合併の方が同じ税率の自治体間の合併よりも多く、仮説1は支持された。法人税割に関しては超過課税を採用する市町村が多いことから、合併に際しても税率を調整する必要が生じていたことが確認された。

表1 合併自治体の税率状況

	合併件数	構成比
同一税率の自治体間の合併	187	47.5%
異なる税率の自治体間の合併	207	52.5%
合計	394	100.0%

出典：著者作成

次いで、異なる税率の自治体間での合併の場合、設定税率はどのようになっているのかを確認した<sup>17</sup>。表2では異なる税率を採用する自治体間での合併207件のうち、税率の高い旧自治体に合わせて税率設定した自治体数が189か所で91.3％を占めていた。また、表3で設定税率を確認したところ、制限税率の上限となる14.7％の超過税率を採用する自治体が168団体と最も多く、全体の81.2％であった。従って、異なる税率を採用する自治体間での合併の場合、旧自治体の税率の中で最も高い水準の税率（制限税率の14.7％）に設定しているのではないかとする仮説2は概ね支持されたといえる。

表2 異なる税率の自治体間での合併時の税率設定状況

異なる税率の自治体間の合併	合併件数	構成比
税率の高い旧自治体に合わせて設定した団体数	189	91.3%
税率の低い旧自治体に合わせて設定した団体数	16	7.7%
その他	2	1.0%
合計	207	100.0%

出典：著者作成

表3 異なる税率の自治体間での合併時の設定税率

異なる税率の自治体間の合併	合併件数	構成比
標準税率 (12.3%)	12	5.8%
超過税率 (12.4-13.1%)	4	1.9%
超過税率 (13.2-13.9%)	13	6.3%
超過税率 (14.0-14.6%)	10	4.8%
超過税率 (14.7%)	168	81.2%
合計	207	100.0%

出典：著者作成

次に三大都市圏とそれ以外の地域での設定税率の状況を確認した（表4）。三大都市圏の首都圏、中部圏、近畿圏それぞれでは、税率の高い旧自治体に合わせて税率設定した自治体数比率が、94.4%（34か所）、77.8%（14か所）、88.2%（15か所）となっていた。一方、三大都市圏以外のその他の地域でも、税率の高い旧自治体に合わせて税率設定した自治体数比率が92.6%（126か所）と多くを占めていた。三大都市圏のうち首都圏においては、その他の地域に比べて、合併に伴って税率を引き上げている傾向が確認されたものの、中部圏や近畿圏では、こうした傾向はみられなかった。したがって、仮説3-1は一部のみ支持された。また、税率の低い旧自治体に合わせて設定した団体数に関しては、三大都市圏の首都圏、中部圏、近畿圏では、2.8%（1か所）、22.2%（4か所）、5.9%（1か所）であったのに対し、その他の地域では7.4%（10か所）となっていた。中部圏には及ばないものの、首都圏や近畿圏よりも合併に伴って税率を引き下げる自治体数比率は高かった。したがって、仮説3-2も一部支持された。

表4 三大都市圏とその他の地域の合併時の税率設定状況（異なる税率を採用する自治体間での合併の場合）

（単位：か所）

	税率の高い旧自治体に合わせて設定した団体数	税率の低い旧自治体に合わせて設定した団体数	その他	合計
首都圏	34 (94.4%)	1 (2.8%)	1 (2.8%)	36 (100%)
中部圏	14 (77.8%)	4 (22.2%)	0 (0.0%)	18 (100%)
近畿圏	15 (88.2%)	1 (5.9%)	1 (5.9%)	17 (100%)
その他の地域	126 (92.6%)	10 (7.4%)	0 (0.0%)	136 (100%)
合計	189 (91.3%)	16 (7.7%)	2 (1.0%)	207 (100%)

（ ）は構成比

出典：著者作成

最後に合併方式による設定税率の違いの有無について整理した（表5）。異なる税率の自治体間の合併207件のうち、新設合併は138件であったのに対し、編入合併は69件であった。新設合併が編入合併の2倍程度多いことが確認された。編入合併が行われた自治体では、69自治体のうち68か所（99.0%）が、合併する側の自治体の税率を採用していた。この結果、仮説4-1は支持された。また、新設合併では、138自治体のうち121か所（87.7%）が、高い旧自治体の税率を採用していた。この結果、仮説4-2も概ね支持された。

表5 新設・編入合併別（異なる税率を採用する自治体間での合併の場合）

	異なる税率の合併自治体数	
新設合併	138	(66.7%)
旧自治体のうち高い税率を採用	121	(87.7%)
旧自治体のうち低い税率を採用	15	(10.9%)
その他	2	(1.4%)
編入合併	69	(33.3%)
合併自治体の税率を採用	68	(99.0%)
被合併の税率を採用 <sup>18</sup>	1	(1.0%)
その他	0	(0.0%)
合計	207	(100.0%)

（ ）は構成比

出典：著者作成

#### 4. 考察

合併自治体における法人住民税法人税割の設定税率を調査・分析してきたが、いくつか確認された事実をもとに以下、検討していきたい。まず、表1に整理したとおり、異なる税率の自治体間の合併が約半数を超えていた。宮崎（2006）によれば、法定合併協議会を設置して合併するまでに、705日から862日程度、すなわち約2年間の期間を要することが示されており、住民及び関係者の合意形成には困難な調整が伴ったと推察される。とりわけ、合併協定項目の一つに地方税が含まれていることから、法人税割の税率設定にあたって、こうした自治体では相当な議論が重ねられたものと考えられる。ここで問題となるのは、この過程において、非居住者である法人の意向が適切に反映されたかどうかである。

例えば、総務省が公表している「市町村合併法定協議会運営マニュアル」<sup>19</sup>では、合併に際しての課税免除や不均一課税については示しているものの、税率が異なる場合に、どのような手続きを経て合意形成を図るべきなのかは明示されていない。従って、税率の調整は自治体ごとの裁量に委ねられることとなる。仮に合併協議に際して住民説明会や意見公募などが行われていたとしても、法人に関しては個人に比べれば意見表明する機会が限られており、法人という当事者の声がどこまで税制に反映されたのかについては疑問が残る。これまで合併に際して法人住民税が世間的に大きく注目されることはなかったが、その背景には、合併に伴う税率の見直しに関する情報が十分に周知されず、関係者間で共有されないまま、結果として税率が決定されてしまった可能性があるのではないだろうか。この点については、今後改めて検証が必要だといえる。

第二に、異なる税率の自治体間の合併においては、合併後に法人税割に標準税率を採用する自治体は少数にとどまり（5.8%）、実に9割以上の自治体が超過税率を採用しているという実態が明らかとなった。さらに、超過税率を採用した自治体のうち、上限税率となる14.7%を採用した自治体は81.2%に達しており、大半を占めている。市町村合併の目的の一つとして、行財政基盤の強化が掲げられてきた背景もあり、歳出削減や効率化に注目が集まりがちであったが、歳入面においても、税収確保策の一環として法人に対する実質的な増税が図られていたと考えられる。他の地方税においても同様の増税傾向がみられるのかどうかは、別途調査が必要である。仮に、合併を契機として法人に偏った税率の上乗せが行われていたとすれば、前述の問題と合わせて租税輸出の問題が生じていた可能性が懸念される。この点に関しては、合併協議において非居住者である法人の意見がどの程度反映されたのか、別途調査していく必要があるといえる。

第三に、合併自治体の税率設定に関する地域的な特徴についてである。首都圏では、税率の高い旧自治体に合わせて税率を設定した自治体が多く、全体の94.4%を占めていた。一方、中部圏では、税率の低い旧自治体に合わせて設定した自治体が他の地域に比べて高く、22.2%であった。このことから、首都圏では「租税輸出」の問題、中部圏では「租税競争」の問題が、

それぞれ想定される。一方、近畿圏においては、いずれの傾向も確認されなかった。今後、統計的な手法などを用いて、地域間で明確な違いが存在するのか検証していく必要がある。また、三大都市圏それぞれに特徴がみられたことから、都道府県別に設定税率をさらに詳細に確認することで、近隣都市の状況を意識した「横並び」の影響<sup>20</sup>の有無といった、個別の事情が明らかになると考えられる。

最後に、合併方式による特徴についてである。異なる税率の自治体間の合併の場合、新設合併よりも編入合併の方が多いと考えたが、結果は逆であった。新設合併の場合、合併する各自治体が税率について検討を行い、自治体間で意思統一を図る必要があるため、編入合併に比べて政治的な調整の負担が大きくなるものと考えられる。さらに調査の結果から、新設合併の87.7%が、税率の高い旧自治体の税率を採用していたことが明らかとなった。これは、財政上の課題感が共有された結果として、税率引き上げに関する合意形成が図られた可能性もあるが、合併に際して、どこまで丁寧な議論が行われ、利害関係者のコンセンサスが得られていたのかについては、改めて検証が必要だといえる。

以上のとおり、本研究による調査・分析を通じて、合併時の法人住民税の法人税割の税率設定には、いくつかの特徴が存在することが確認された。とりわけ、合併後に制限税率でもある14.7%の超過税率を採用する自治体が多数存在していた点は注目に値する。こうした自治体が、合併当時の意思決定を引き継ぎながら、合併後20年近くを経た現在においても、同水準の制限税率上限を維持しているとすれば、当時の意思決定が果たして適切であったのか、改めて再確認する必要がある。社会経済状況を踏まえたうえで、応益負担や負担分任といった地方税の基本原則に照らして、合併時に設定された税制がその後も妥当であるといえるのかについても、検証が求められる。

## 5. おわりに

本研究では、市町村合併に際し、異なる税制を採用する自治体間で、どのように税率設定したのか、法人住民税の法人税割に焦点を当てて検討を行った。公表情報をもとに、各自治体の税率を時系列で調査し、これを記述的に整理する手法で検証した。

課税自主権の拡大と時期を同じくして、平成の大合併が全国的に行われてきた。法人住民税には制限税率が設けられているが、調査分析の結果、異なる税率を採用する自治体予算間の場合、合併に伴ってその上限まで税率を引き上げる自治体が多数を占めていた。地方税の原則に照らせば、それぞれの受益の程度に合わせた適切な税率設定が求められるが、法人に対しては、租税輸出の問題が生じている可能性が示唆された。

一方で、合併に伴って税率を引き下げた自治体も一部存在していた。合併によって安定した行財政基盤を確立することが求められる中、あえて税率を低く設定する背景には、租税競争の問題も存在している可能性が示唆された。これは、貴重な税財源の浸食につながる可能性もあ

ることから、合併後の税収への影響についても、別途評価していく必要があるといえる。

いずれにしても、地方租税政策を進めるうえでは、応益性の観点から設定税率の妥当性と、その決定過程の透明性が強く求められる。今後も、地方税の歳入構成に対する法人課税の寄与が適切に維持される必要があることから、合併を通じて進められてきた地方自治の財源が法人に偏重していないかという視点も含めて、適時の再考が必要だといえる。

## 【注】

- 1 現に直近の令和6年度において超過税率（不均一課税を含む）を採用する自治体数は、1,718市町村のうち1,014か所と半数を超えている。総務省のウェブサイト「令和7年度 地方税に関する参考計数資料」を参照。  
URL : [https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran06\\_r07.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_r07.html)（アクセス日：令和7年8月10日）
- 2 1つの団体として算定すれば本来縮減されるはずの普通交付税を合併後も旧市町村ごとに算定し、一定期間認める措置のことを指す（平剛，2018）。
- 3 総務省ウェブサイト「平成11年度以降の市町村合併の実績」URL : [https://www.soumu.go.jp/gapei/gapei\\_h11iko.html](https://www.soumu.go.jp/gapei/gapei_h11iko.html)（アクセス日：令和7年6月29日）
- 4 今井（2009）では2008年までの市町村合併に関する研究をレビューし、様々な研究分野で数多くの検証や考察が行われていることを示している。なお、2008年以降も市町村合併をテーマとした論文は今日まで行われている。
- 5 標準税率とは、自治体が課税する場合に通常よるべき税率で、その財政上その他の必要があると認める場合には、これによることを要しない税率とされる（地方税法第1条第1項第5号）。従って、標準税率を採用しない場合、すなわち超過課税の要件としては、従前は財政上の特別な理由を必要としていたが、2004（平成16）年度からは財政上の必要性だけではなく、一定の政策目的を達成する場合も対象とできるよう、自治体の課税自主権が拡大されている。
- 6 制限税率とは地方税法の定める税率以下の税率によらなければならないものの意。総務省「地域の自主性・自立性を高める地方税制度研究会」（平成24年9月5日開催 資料1-1）を参照。  
URL : [https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000174389.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000174389.pdf)（アクセス日：令和7年8月10日）。
- 7 地域間の税源の偏在を是正する観点から、法人住民税法人税割を対象として、地方交付税の原資化が進められることとなった。
- 8 総務省ウェブサイトにて最新のものまで閲覧可能となっている。前掲注2と同様。
- 9 平成8年11月政府税制調査会法人課税小委員会報告を参照。公益財団法人日本保稅研究協會ウェブサイトを通じて参照。URL : [https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0811\\_houjinkazeisyouiinkai.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0811_houjinkazeisyouiinkai.pdf)（アクセス日：令和7年8月10日）
- 10 内閣府ウェブサイト政府税制調査会「法人税の改革について」（平成26年6月）

URL : <https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen10kai7.pdf> (アクセス日 : 令和7年8月10日)

- 11 総務省「合併デジタルアーカイブ」

URL : <https://www.gappei-archive.soumu.go.jp/> (アクセス日 : 令和7年8月10日)

- 12 総務省「市町村合併資料集」

URL : <https://www.soumu.go.jp/gapei/gapei.html> (アクセス日 : 令和7年8月10日)

- 13 合併後に町村である自治体については、今回の調査では規模が小さいため割愛した。

- 14 日本都市センター (2008) による調査結果を参照。

- 15 国土交通省令和7年度地価公示「用途・圏域等の用語の定義」より準用し、首都圏 (首都圏整備法)、中部圏 (中部圏開発整備法)、近畿圏 (近畿圏整備法) を用いる。

URL : [https://www.mlit.go.jp/tochi\\_fudousan\\_kensetsugyo/content/001872950.pdf](https://www.mlit.go.jp/tochi_fudousan_kensetsugyo/content/001872950.pdf) (アクセス日 : 令和7年8月31日)

- 16 なお、福井県、三重県、滋賀県は中部圏と近畿圏の双方に重複しているため除外した。

- 17 同一税率の自治体の合併では、設定税率は以下のとおりであった。

同一税率の自治体間の合併	合併件数	構成比
標準税率 (12.3%)	109	58.3%
超過税率 (12.4-13.1%)	0	0.0%
超過税率 (13.2-13.9%)	0	0.0%
超過税率 (14.0-14.6%)	2	1.1%
超過税率 (14.7%)	76	40.6%
合計	187	100.0%

- 18 新潟市は不均一課税であったが合併に伴い一律14.7%に税率設定している。

- 19 当マニュアルは基本編と実務編の2種類が存在している。地方税に関しては実務編「第10章 地方税の取扱い」に記載がある。

基本編はURL : [https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000994567.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000994567.pdf) (アクセス日令和7年8月10日)、

実務編はURL : [https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000994564.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000994564.pdf) (アクセス日令和7年8月10日)

- 20 山下 (2015) が自治体の課税インセンティブの一つとして指摘している。

## 【参考文献】

Kawamoto, A. (2012), "An empirical analysis on intergovernmental strategic interaction in tax policy: Evidence from capital taxation in Japan," PRI Discussion Paper Series, No.12A-09.

石田和之 (2015) 『地方税の安定性』成文堂.

市川康雄 (2005) 「市町村合併と法人市町村住民税法人税割の不均一課税」『自治実務セミナー』44(4): 62-64.

伊藤敏安 (2010) 「市町村合併と「三位一体の改革」による地方財政への影響—人口あたり地方税・地方交付税・国庫支出金の変化とその要因—」『地域経済研究』21: 3-21.

- 今井照 (2009) 「市町村合併検証研究の論点」『自治総研』 35(11): 1-59.
- 河合芳樹 (2020) 「地方税の偏在性と市町村合併の影響」『明治大学大学院商学研究論集』 54: 157-176.
- 齊藤由里恵 (2010) 『自治体間格差の経済分析』 関西学院大学出版会.
- 市町村税務研究会編 (2020) 『令和6年度版要説住民税』 ぎょうせい.
- 関口博久 (2017) 「地方税の現状と課題についての一考察」『國士館大學政経論叢』 29(4): 1-24.
- 総務省 (2008) 「平成の合併の評価・検証・分析」(平成20年6月).
- 総務省 (2013) 「地方法人課税のあり方等に関する検討会報告書」(平成25年11月6日).
- 総務省 (2006) 「市町村合併法定協議会運営マニュアル「基本編」」(平成18年9月).
- 総務省 (2006) 「市町村合併法定協議会運営マニュアル「実務編」」(平成18年9月).
- 平剛 (2018) 「市町村合併の自治体財政への影響—沖縄県内の離島市町の合併を事例に一」『大阪経大論集』 69(2): 131-148.
- 立岡健二郎 (2021) 「平成の市町村合併の検証を試みる：市町村の能力強化・効率化は実現されたのか」『JRI レビュー』 7: 71-101.
- 玉岡雅之 (2010) 「法人課税の動向について—理論と現実の交錯」『租税研究』 733: 67-92.
- 千葉県富里市 (2003) 「考えてみませんか？市町村合併」.
- 戸谷裕之 (2010) 「地方法人二税の経緯と今後の課題」『産研論集』 37: 17-25.
- 日本都市センター (2008) 『平成の大合併 都市要覧』 財団法人日本都市センター .
- 橋本恭之 (2008) 「地方法人課税の改革」『關西大學經濟論集』 57(4): 227-243.
- 林宏昭 (2011) 「地方による企業課税の論点整理」『租税研究』 741: 61-74.
- 林亮輔 (2013) 「市町村合併による財政活動の効率化：合併パターンを考慮した実証分析」『会計検査研究』 47: 27-38.
- 半谷俊彦 (2024) 「法人住民税の在り方～課税根拠から考える～」『税』 79(9): 24-30.
- 深澤映司 (2017) 『我が国における地方政府の課税自主権と財政的外部効果との関係を巡る考察』 大阪大学, 博士論文.
- 宮下量久 (2017) 「市町村合併と固定資産税—福岡県内の自治体を事例として—」『日本不動産学会誌』 30(4): 47-53.
- 宮崎毅 (2006) 「効率的自治体による法定合併協議会の設置」『日本経済研究』 54: 20-38.
- 八塩裕之 (2009) 「地方の法人課税はなぜ望ましくないか——法人擬制説の立場から」『租税研究』 731: 93-114.
- 山下耕治 (2015) 「市町村合併の歳出効果：合併方式、合併規模、合併時期の影響」『公共選択』 63: 122-135.

# Rethinking the Corporate Inhabitant Tax under Tax Autonomy: Lessons from Municipal Mergers

Shohei Nagasawa

## Abstract

Excess taxation is permitted for corporate resident tax, allowing municipalities to independently set tax rates within the range between the standard and maximum rates. This study focuses on the autonomy of local taxation and investigates the actual practices of tax rate adjustments following municipal mergers, based on an analysis of 394 merger cases. The results show that 52.5% of the mergers occurred between municipalities with differing tax rates. Among these, a majority (81.2%) adopted the highest pre-merger tax rate as the post-merger rate, aligning with the former municipality that had imposed the maximum rate.

These findings suggest that, in the context of strengthening administrative and fiscal foundations through mergers, the incentive for excess taxation may have contributed to the issue of tax exporting to corporations. Conversely, an examination of regional characteristics revealed that some municipalities lowered their tax rates after the merger, indicating that tax competition—such as adopting lower rates to attract businesses—may also arise in the process of municipal consolidation. The study highlights the need to consider both revenue generation and regional economic strategies when determining post-merger tax rates.

**Keywords:** Municipal merger, corporate inhabitant tax, income tax levy, excess taxation,  
tax exporting, tax competition

