

市町村合併時の法人住民税の税率設定に関する研究

長澤 昇平

A Study on Tax Rate Determination for Corporate Inhabitant Tax in the Context of Municipal Amalgamations

NAGASAWA Shohei

Abstract

Municipal mergers have presented challenges in harmonizing and integrating disparate local tax systems. This study aims to elucidate how tax rates were determined when municipalities with differing rates merged. The analysis focuses on the corporate resident tax (per capita levy), for which surtax rates are permitted. Among the 394 merger cases examined, 86 cases (21.8%) involved municipalities with differing tax rates, necessitating rate adjustments. Of these, 66 municipalities adopted the maximum allowable surtax rate, while 18 revised their rates from surtax levels to the standard rate upon merger. The remaining two cases implemented non-uniform taxation. The findings suggest that, in the process of tax system coordination during municipal mergers, the exercise of local taxing authority may partially entail issues related to tax exporting and tax competition.

キーワード：市町村合併、法人住民税、均等割、超過課税

key words: Municipal Amalgamations, Corporate Inhabitant Tax, Per Capita Levy, Surtax

1. はじめに

住民税は応益負担の原則に沿っていることから、その地域における受益の程度に合わせて決定すべきとされている。¹⁾ これは自然人に限ったことではなく法人も同様である。現に法人住民税として負担すべき税額は、大別すると（法人）均等割と法人税割から構成されており、前者は法人であれば等しく支払う義務のある税金という趣旨²⁾から、仮に欠損（赤字）となった法人であっても、納税しなければならないものとなっている。³⁾

法人住民税均等割として負担すべき税額は、都道府県民税では法人の資本金等の額で、市町村民税では法人の資本金等の額と従業者数で払う税額が分けられている。地方税法では、通常よべき税率として定められる標準税率とともに、財政上その他の必要があると認める場合には標準税率を超過する税率の設定も可能とされている。但し、

法人住民税については、一定以上の税率を設定することはできないよう制限税率が定められている。

これまで、地方行政の遂行に必要な財源は、できる限り住民が自治体に対して直接負担する地方税によるべきとされてきた。⁴⁾ こうした考えを背景としつつ、地方分権の推進に合わせながら、各自治体が自らの財政を強化できるよう段階的に課税自主権の拡大が行われてきた。その結果、法人市町村民税の均等割においては、直近の令和6年度では390か所の自治体が、標準税率を上回る超過税率を採用している。⁵⁾

超過税率を採用するにあたっては、それぞれの自治体において、議会の承認を得たうえで、条例において税率を規定しなければならない。従って、超過税率を設定するためには、相応の政治的な負担を伴うこととなる。このため現実的には、税率の見直しを行う機会は限られている。例えば、財

政危機など相当な理由がなければ一特に増税につながる場合—積極的な税率の見直しは、政治的な負荷が大きく実現に困難が伴うこととなる。こうした内生的な理由以外にも、税率の見直しを行わなければならない外生的な要因が存在する。本研究で着目するような、異なる税率を採用する市町村間で合併が行われる場面もその一つである。

既に多くの市町村が「平成の大合併」と称されているように、1999（平成11）年以降に合併を経験してきている。同年に地方分権一括法も制定されるなど、自治体の課税自主権が広く受容されていく時期とも重なっており、異なる税制を選択する自治体間での合併も行われてきたものと推測される。⁶⁾ この場合、同一の税率を採用する市町村同士の合併であれば問題とならないが、異なる税率の市町村間での合併であれば税率の調整が必要となる。しかし、こうした合併期に着目して、税制の変化を検証する研究は非常に限られている。

これまでも地方税では、税負担の「転嫁」を通じて非居住者へ税負担を求めるという租税輸出の問題が指摘されてきた（深澤，2017）。とりわけ、法人に関する税制は、選挙を通じた政治的な関与が自然人に比べて希薄であることから、租税輸出の影響を受けている可能性が示されている。こうした租税輸出の問題が、市町村合併に際して、法人住民税においてもみられるのではないかというのが本研究の問題意識である。すなわち、異なる税率を採用する場合には、税率の高い方の自治体に合わせるように、または、市町村合併を契機として、より高い超過税率を採用するように調整が行われてきた可能性はないかということである。合併前に比して受益の程度が上回っていることが明らかであれば、税率が上がったとしても、合理的な説明が可能だといえる。しかし、そうであっても、それが法人に限って税率が上乘せされるとすれば、公平の原則という観点からも適切なのだろうか。

こうした問題意識を端緒に、本研究では、「平成の大合併」と称される1999（平成11）年度から、2005（平成17）年度を中心に、合併が行われた

市町村に着目して、異なる税率を採用する自治体が合併する場合に、税率をどのように設定したのかを検証することとした。とりわけ合併には、いわゆる吸収合併に相当する編入合併と、対等合併に近い新設合併が存在する。こうした合併方式の違いが税率設定に影響していないかも合わせて検討することとした。そのほか、先行研究で指摘されるような合併規模や、合併時期による税率設定への影響などがないか、合わせて検証することとした。現時点において合併を検討する自治体も存在していることから、過去の結果を示すことにより、税制を検討する際の参考となることが期待される。

続く第2節では市町村合併の経過や法人住民税の制度概要を整理し、先行研究の確認を通じて検討すべき論点を導く。第3節では調査及び、分析方法を確認し、その結果を整理する。第4節では結果を踏まえた考察を行い、最後に今後、合併に際して留意すべき法人住民税制の要点を整理する。

2. 法人住民税と市町村合併

(1) 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の総称であり、それぞれ均等割と法人税割で構成されている。道府県民税は1954（昭和29）年度に導入されたが、市町村民税ではそれより早く、均等割が1950（昭和25）年度、法人税割が1951（昭和26）年度に導入されている。1949（昭和24）年のシャープ勧告では、地方自治の観点から税率を決定する責任者が、都道府県か市町村かが明らかとなるよう、それぞれが独立の税目を持つべきだとされていた。⁷⁾ しかし、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などから、道府県と市町村のそれぞれで、法人に住民税を課税することとなったのではないかとされている（戸谷，2010）。

本研究で注目する法人市町村民税の均等割は、地方税法第312条第1項において標準税率が定められており、資本金等の額、従業者数に応じて定

表1 法人市町村民税均等割の税率

資本金等の額	市町村民税均等割	
	従業者数50人超	従業者数50人以下
1千万円以下	12万円(2)	5万円(1)
1千万円超1億円以下	15万円(4)	13万円(3)
1億円超10億円以下	40万円(6)	16万円(5)
10億円超50億円以下	175万円(8)	41万円(7)
50億円超	300万円(9)	41万円(7)

()内は地方税法第312条第1項中の該当する号番号を記載

額の負担を求めるものとなっている。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のことを指す。なお、財政上その他の必要があると認める場合においては、これによることを要しない税率とされ、⁸⁾ 標準税率以外の税率設定も許容されている。⁹⁾ 但し、同2項において、標準税率の1.2倍を制限税率とする旨の記載が示されている。¹⁰⁾ 制限税率は1950(昭和25)年、税の制定段階から導入されており、当初、制限の幅が1.25倍から約1.69倍まで均等割額毎に設定されていたものを、1984(昭和59)年度から現在の1.2倍に統一したという経緯がある。反対に標準税率未滿を採用する自治体も一時的に存在した。¹¹⁾ 但し、標準税率未滿である場合、起債を行う場合の制約を受けることとなるため、限定的であった。¹²⁾

現行の地方税の中には、標準税率を示しつつも制限税率を設けていない、例えば個人市町村民税や固定資産税などが存在する。これらは1998(平成10)年以降、地方分権や地域主権の観点から制限税率が廃止されている。他方、法人住民税均等割については、1984(昭和59)年度に制限税率の統一化が図られて以降、その税率の見直しは行われていない。この点においては、今日でも地方公共団体の課税自主権の裁量は抑えられたままとなっている。現状では、法人住民税均等割そのもの

のの税収のインパクトは、経年でみてもあまり変化がみられない一方で、均等割の税率を制限税率の範囲で増加させることで増収を図る余地は残されている。ただし、追加負担を求めるための合意形成が可能かという課題や、税率がいくらであれば垂直的な公平性を確保できるのかといった点で慎重な対応が求められる(関口, 2017)。ともすれば、企業を含む非居住者への地方税負担の転嫁という租税輸出の問題を生じさせたりする恐れがあるからである(深澤, 2017)。

法人市町村民税の納税義務者は市町村内に事務所又は事業所¹³⁾を有する法人等とされている。¹⁴⁾ 従って、課税客体である法人の「事務所又は事業所」が所在する自治体¹⁵⁾において課税することとされている。¹⁶⁾ 現在、均等割額は資本金等の額¹⁷⁾及び従業者数¹⁸⁾によって区分に分けて、5万円から300万円となっている(表1)。過去、税率(税額)の見直しが何回か行われてきたが、1994(平成6)年度に法人の適正な負担水準や物価水準等の動向を踏まえ、税率が引上げられて以降、大幅な変更は行われていない。¹⁹⁾

法人住民税は、法人事業税とともに、学術的には、根本的に法人に対して課税するべきかという論点から法人擬制説か法人実在説かという議論や、そもそも企業課税で公平という租税原則

が成立するののかという論点から、応益課税と応能課税の両面から主張が展開されてきた（玉岡，2010；八塩，2010；林，2011；半谷，2024など）。また、法人事業税を中心として、地域的な税源の偏在の問題がこれまでも指摘されてきた。²⁰⁾ 他方、法人住民税単体として扱った研究は限られており、とりわけ、均等割と法人税割のそれぞれの税制について検討したものは少ない。戸谷(2010)によれば、地方法人二税のうち、法人事業税のウェイトが大きいと、法人住民税に注目が集まらなかったのではないかと示唆している。

他方、実務においては、現に法人に課税されていることから法人実在説の立場に立脚しているものと解され、また、応益負担としての課税の色彩が濃く、²¹⁾ 企業間で広く薄く負担を担うものとされている。²²⁾ 事実、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、幅広く負担を求めるため課する税であると説明されている。²³⁾ このため、公法人や収益事業²⁴⁾を行わない公益法人等を除き、原則として全ての法人に対し均等割の納税義務が生じる。²⁵⁾ 従って、仮に赤字となる欠損法人であっても資本金及び従業員数に応じて均等割の納付義務が生じることとなる。

ただし、均等割は、税務上は法人税割と合わせて損金不算入と整理され、利益に対して課税される税と認識されている。²⁶⁾ 反対に、法人税割については欠損法人では納税しなくてよいことになる反面、事業運営に必要な公共サービスは一般に受益することから、応益性の側面からは現状に対する課題も指摘されている（橋本，2008）。このように法人住民税全体としては、応益負担と応能負担の双方の面から制度的不協和の問題を内包しているといえる。

以上のとおり法人住民税の経過から現状と課題を整理したが、合わせて財政面からも法人市町村民税を概観したい。市町村税の税収全体に占める割合としては、均等割と法人税割との合計で8.6%となっており、令和5年度決算額で2兆284億円と示されている。²⁷⁾ このうち、均等割が約4,533億76百万円、法人税割が1兆5,750億13百万円となっており、後者の割合が前者の約3倍と大

きくなっている。²⁸⁾ また、令和5年度決算額のうち市町村の超過課税は合計4,273億53百万円で、このうち法人住民税の超過課税は3,883億60百万円となっており、²⁹⁾ 超過課税の大部分が法人課税に対して行われている状況となっている。このようにこれまで多くの自治体では、超過課税を個人ではなく法人に求めてきたが、この背景には、住民にとって直接的な負担感がなく、法人に対する超過課税の提案であれば議会を通りやすかったのではないかと分析されている（橋本，2008）。

市町村民税均等割に超過課税を採用する市町村数は、毎年、総務省により「地方税に関する参考係数資料」より公表されている。1996（平成8）年度から2024（令和6）年度までの税率別に超過課税を採用する全市町村に占める割合（図1）を整理した。それぞれの税率の設定状況について確認したところ、超過税率を採用する団体数が2004（平成16）年前後から増え始め、2010（平成22）年頃まで上昇していることが確認された。

更に人口規模別に超過税率採用の自治体数の推移を整理した。均等割は税率が区分ごとに分かれているが、図2では、第1号（資本金等の額が1,000万円以下で、従業者数の合計数が50人以下のもの）を示し、図3では、第9号（資本金等の額が50億円を超えるもののうち、従業者数の合計数が50人を超えるもの）を掲出した。³⁰⁾ 超過税率を採用する町村については、2004（平成16）年から2006（平成18）年にかけて、半減していることが確認された。同様に、人口5万人未満の都市においても超過税率を採用する団体数が2005（平成17）年から2006（平成18）年にかけて減少している。反対に人口5万人以上50万人未満の都市では、同時期に超過税率を採用する団体数が増加していた。人口50万人以上の都市では経年での変化があまり確認されなかった。

このように超過税率を採用する団体数の変化は主に2004（平成16）年から数年間続いていたことが確認された。この主な要因の一つとして、本研究では市町村合併の影響があったのではないかと考えた。

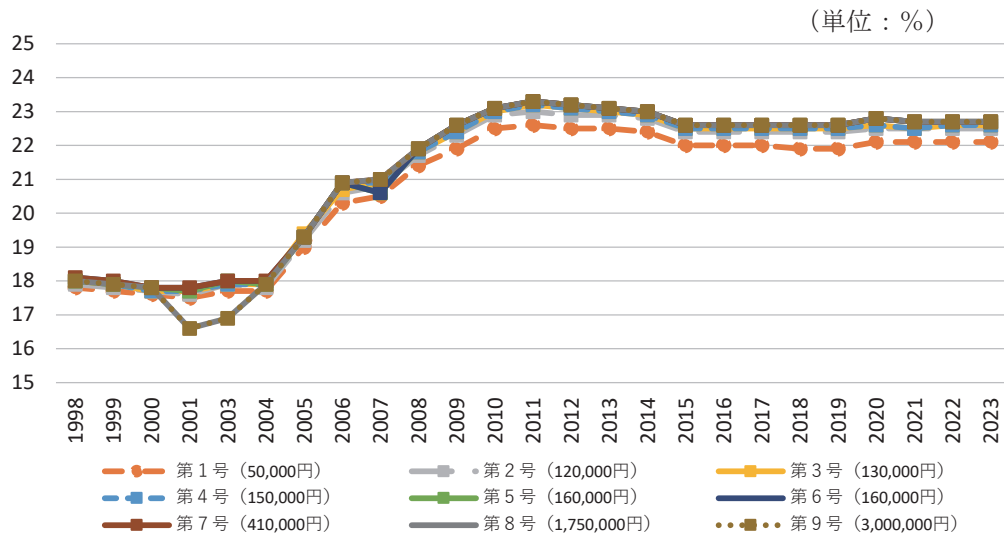


図1 超過税率採用の自治体比率の推移

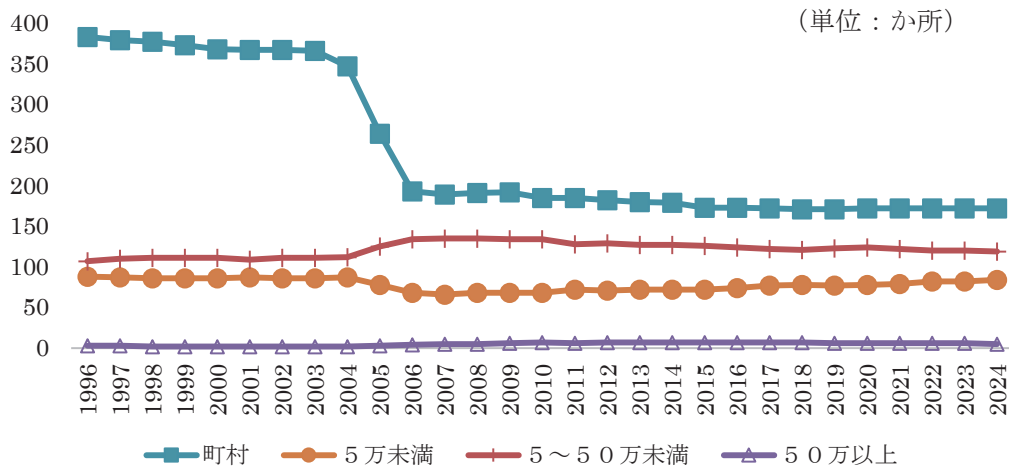


図2 人口規模別超過税率採用の自治体数の推移（地方税法第312条第1項のうち第1号（資本金等の額が1,000万円以下で、従業者数の合計数が50人以下のもの））

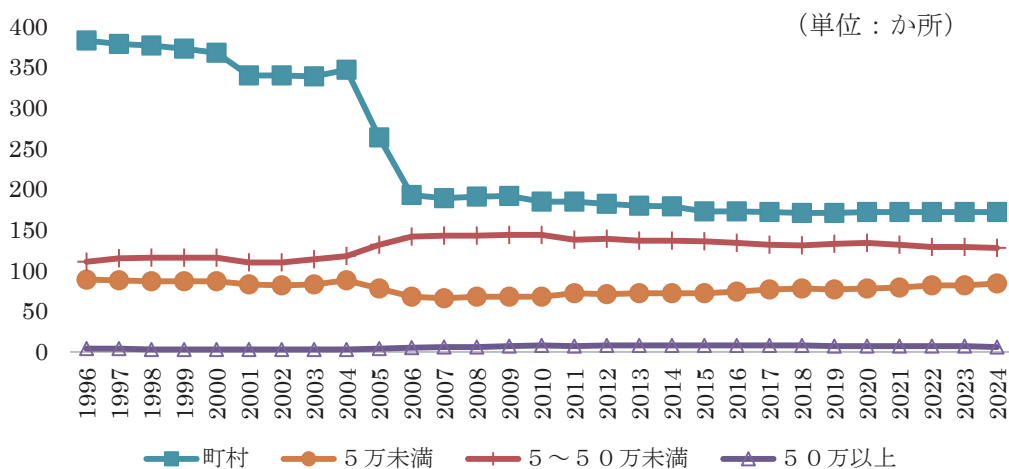


図3 人口規模別超過税率採用の自治体数の推移（地方税法第312条第1項のうち第9号（資本金等の額が50億円を超えるもののうち、従業者数の合計数が50人を超えるもの））

(2) 市町村合併

1999（平成11）年以降のいわゆる「平成の大合併」を経て、市町村数は1998（平成10）年度末に3,232（市670、町1,994、村568）か所から、今日では1,718（市792、町743、村183）か所へと推移した。特に、合併特例債の発行や合併算定替³¹⁾といった特例は2005（平成17）年3月末までに合併することが原則的な条件とされていた。このため、とりわけ2004（平成16）年から2005（平成17）年にかけては、交付税削減の影響も重なり、多くの市町村合併が行われた。立岡（2021）によれば、2,093の市町村が合併し、588の市町村が誕生し、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。人口1万人未満の市町村は、1,100余から30か所へと著しく減少した。

市町村合併を取り上げた研究は、これまでも財政学、経済学、法学、政治学、行政学、社会学、地理学といった学術分野から、多面的に検証が行われてきた。³²⁾ このうち財政に注目した研究の多くは、伊藤（2010）が指摘するように、歳出面での費用削減効果について論じるもので、歳入面の合併効果を検討するものは限られているうえ、それらの効果検証では主に経常収支比率³³⁾や財政力指数³⁴⁾が用いられているものとなっていた。また効果検証にあたっては複数の要因が考えられるため、合併方式、合併規模、合併時期などの影響も加味した検討がなされてきた（林，2013；山下，2015）。他方、税制や税収の変化に着目したものはわずかとなっている。³⁵⁾

その中でも、市町村合併と税制の関係に着目したものでは、宮下（2017）が市町村合併時の固定資産税に着目して、不均一課税や課税免除の実態調査を通じた考察を行っている。福岡県内の事例研究ではあるが、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。合併協議の段階から将来の財政危機を共有していたことが背景にあるものと示唆している。

また、宮崎（2019）では、合併市町村と未合併市町村とそれぞれの人口あたりの地方税、個人住民税、法人住民税、固定資産税の税収変化を経

年で調査し考察している。その中で、法人住民税については、合併市町村と未合併市町村との税収差は、特に2001（平成13）年から2004（平成16）年にかけて急速に格差が小さくなり、2005（平成17）年には合併市町村の方が、税収が上回っていたという実情を明らかにしている。この背景には合併に伴う法人住民税率の統一や課税体制の見直しの影響がある可能性を示唆している。加えて、河合（2021）は地方税の歳入額から経年変化を捉え、市町村合併により2003（平成15）年から2007（平成19）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明らかにしている。こうした先行研究を踏まえると、市町村合併と法人住民税の関係においては、合併に伴って、税率の上乗せが行われた可能性、租税輸出の問題が生じていたのではないかと考えられる。そこで、市町村合併により宮下（2017）が指摘するように、高い水準の税率に統一するような実態がみられるのか明らかにする必要があると考えた。また、先行研究では、合併方式、合併規模、合併時期なども考慮して検討が行われていたことから、これらが税率設定へ影響していた可能性が考えられる。そこで、次節にて具体的な調査・検証方法について述べる。

3. 合併自治体の税制調査

(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」³⁶⁾及び「市町村合併資料集」³⁷⁾が掲載されており、合併・被合併双方の自治体名や、合併年月日などの情報が入手できる。また、日本都市センター（2008）による合併自治体の調査資料から、合併方式及び当時の人口データを確認することができる。こうした基本情報に加え、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」を参照した。³⁸⁾

そこで、それぞれから情報を収集し、まずは合併前と合併後の自治体の年度別の均等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。³⁹⁾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。

表2 市町村合併と採用税率

市町村合併	合併件数	構成比
総数	394	—
同一税率の自治体間の合併	308	78.2%
異なる税率の自治体間の合併	86	21.8%
高い税率の旧自治体に合わせ合併後の税率を設定	66	(76.7%)
低い税率の旧自治体に合わせ合併後の税率を設定	18	(20.9%)
その他不均一課税	2	(2.3%)

() は異なる税率の自治体間の合併の中での比率

表3 新設・編入合併別

(単位：件数)

異なる税率の自治体間の合併	新設合併	編入合併	合計
高い税率の旧自治体に合わせ合併後の税率を設定	41 (69.5%)	25 (92.6%)	66 (76.7%)
低い税率の旧自治体に合わせ合併後の税率を設定	17 (28.8%)	1 (3.7%)	18 (20.9%)
不均一課税	1 (1.7%)	1 (3.7%)	2 (2.3%)
合計	59 (100.0%)	27 (100.0%)	86 (100.0%)

() は構成比

(2) 分析結果

1999年4月から2006年3月末までに市町村合併があった582件のうち、合併した市及び市となったものは422件であった。なお、調査期間中に複数回の合併を行った自治体もあったが、分析にあたり平仄を合わせるため、それら21件を除くこととした。最終的に401件の中で、税率等の情報収集が可能であった394件を調査分析することとした。

394件の合併のうち、308件(78.2%)は標準税率の自治体同士が合併し、合併後も標準税率を採用していた。残りの86件(21.8%)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。このうち、66件は合併後の税率を旧自治体の中で最も高い税率に合わせていた。反対に、18件は税率の低い旧自治体に合わせていた。⁴⁰⁾ そ

の余の2件では不均一課税となっていた(表2)。

なお、2件のうち1件は地方税法第312条第1項第1号(従業者数50人以下で資本金等の額が1千万円以下)から第4号(従業者数50人以上で資本金等の額が1千万円超1億円以下)までの区分では標準課税を採用するものの、その他の区分は超過課税を採用するとした自治体で、もう1件は、第1号(従業者数50人以下で資本金等の額が1千万円以下)の区分のみ標準税率を採用するとした自治体であった。そのほか、超過課税を採用する場合、第1号から第9号までの全ての区分で一律に引き上げていたことが確認された。

以降では異なる税率の自治体間の合併86件に焦点を絞り詳細を分析した。まず、合併方式の違いに着目して整理を試みた(表3)。異なる税率の自治体間の合併に着目した場合、新設合併が

表4 合併後の設定税率

(単位：件数)

	異なる税率の自治体間の合併	
	高い税率の旧自治体に合わせ合併後の税率を設定	低い税率の旧自治体に合わせ合併後の税率を設定
1号から9号まで一律に超過税率を採用	66	0
1.2倍の税率	66	0
1.15倍の税率	0	0
1.1倍の税率	0	1
1.05倍の税率	0	0
1号から9号まで一律に標準税率を採用	0	17
その他(不均一課税)	2	0
合計	68	18

表5 合併後の人口規模別

(単位：件数)

合併後の人口規模	異なる税率の自治体間の合併			
	高い税率の旧自治体に合わせ合併後の税率を設定	低い税率の旧自治体に合わせ合併後の税率を設定	不均一課税	合計
5万人未満	9	2	0	11
5万人以上50万人未満	55	16	2	73
50万人以上	2	0	0	2
合計	66	18	2	86

59件と、編入合併の27件の2倍程度の件数であった。内訳としては、新設合併のうち、41件(69.5%)は、税率の高い旧自治体に合わせて合併後の税率を設定していた。反対に税率の低い旧自治体に合わせて合併後の税率を設定していたのは17件(28.8%)にとどまっていた。同様の傾向が編入合併にもみられたが、前者が25件(92.6%)に対し、後者は1件(3.7%)と顕著な差が見られた。

次に、合併後の設定税率を確認することとした。表4に整理したとおり、高い税率の旧自治体に合わせて合併後の税率を設定した66件のすべてにおいて、制限税率である標準税率の1.2倍の税率に設定していることが確認された。反対に低い税

率の旧自治体に合わせて合併後の税率を設定したものうち、1件は標準税率の1.1倍の税率に設定していたが、その他の17件は標準税率に設定していることが確認された。

次に人口規模別の状況を表5に整理した。高い税率を採用する旧自治体に合わせて合併後の税率を設定したものでは、合併後の人口が、5万人以上50万人未満となるものが最も多く55か所であった。次いで合併後に人口が5万人未満となるものが9か所であった。また、合併後の人口が50万人以上となったものも2か所存在した。

税率の低い旧自治体に合わせて合併後の税率を設定したものでも、合併後の人口が5万人以上

表6 合併時期別

(単位：件数)

異なる税率の自治体間の合併	1999 年 度	2000 年 度	2001 年 度	2002 年 度	2003 年 度	2004 年 度	2005 年 度	合計
高い税率の旧自治体に合わせ 合併後の税率を設定	0	0	0	0	1	29	36	66
低い税率の旧自治体に合わせ 合併後の税率を設定	0	0	0	0	2	8	8	18
不均一課税	0	0	0	0	0	1	1	2
合計	0	0	0	0	3	38	45	86

表7 都道府県別

(該当自治体数順)

高い税率の旧自治 体に合わせ合併後 の税率を設定	自治体数	高い税率の旧自治 体に合わせ合併後 の税率を設定	自治体数	低い税率の旧自治 体に合わせ合併後 の税率を設定	自治体数
群馬県	9	兵庫県	2	長野県	4
茨城県	8	富山県	2	香川県	2
秋田県	6	栃木県	2	滋賀県	2
熊本県	5	高知県	2	秋田県	2
愛媛県	5	京都府	2	石川県	2
岩手県	4	徳島県	1	岡山県	1
北海道	3	千葉県	1	山口県	1
島根県	3	石川県	1	新潟県	1
鳥取県	3	佐賀県	1	千葉県	1
長野県	3	香川県	1	大分県	1
青森県	3	宮崎県	1	富山県	1

50万人未満が最も多く、16か所であった。次いで合併後に人口が5万人未満である団体が2か所であった。合併後の人口が50万人以上となった団体は確認されなかった。

次に合併の時期別の状況であるが、表6に整理したとおり、概ね合併が2006年3月末の期限を意識して行われたことから、2004（平成16）年度から2005（平成17）年度に多くなっていた（2004年度38件、2005年度45件）。これは図1から図3で確認した傾向とも一部重なる。他方、2003（平成15）年度より前には、異なる税率の

自治体間の合併が行われていなかった。

最後に異なる税率の自治体間の合併について、地域的な偏りがみられるのかどうか、都道府県別に自治体数を整理した（表7）。高い税率の旧自治体に合わせて合併後の税率を設定したものは、群馬県、茨城県、秋田県の順に多くなっており、反対に低い税率の旧自治体に合わせて合併後の税率を設定したものは、長野県が多く、全体として地域的に偏在している状況が確認された。また、長野県、秋田県、富山県などアンダーラインを引いた団体では、高い税率の旧自治体に合併後の税

率を合わせた合併と、低い税率の旧自治体に合併後の税率を合わせた合併の両方が存在している状況であった。

4. 考察

分析対象とした394団体のうち、従来から同一の税率を採用していたため、合併により税率の調整を要しなかった自治体が308か所、78.2%と多数を占めていた。同率の税率である方が円滑に合併協議を進めることができたことが推察される。なお、紙幅の関係で省略したが、合併協議会設立の前後の時期から、税率を変更している団体も一定数存在した。既に合併を意識して事前に税率を調整していた可能性が考えられる。異なる税率の自治体間の合併は、表6に示したとおり2003(平成15)年度より前には存在していないことから、税率が異なる状況のまま、公式に合併協議を進めるとなると、より調整に時間を要してしまうという可能性が考えられた。

なお、合併時に税率が異なっている自治体は本研究の調査では86か所(21.8%)であったが、そのうち高い税率の旧自治体に合わせて合併後の税率を設定した団体が66か所と多くなっていた。これは宮下(2017)が指摘した点と一致しており、合併協議時に財政的な危機意識の共有などが図られた可能性が考えられる。しかし、こうした合併時の増税が、法人に限って行われていたとすれば、公平性への課題や、租税輸出の問題が生じている可能性が考えられる。

また、表4に整理したように、超過税率を採用する場合、ほとんどが資本金等や従業員数など企業規模にかかわらず、全ての区分で一律に標準税率の1.2倍である制限税率まで引き上げていた。法人の企業規模などを考慮せずに、一律に上限まで超過税率を採用する状況が、いわば法人間の垂直的・水平的公平性という観点からも、適切な課税自主権の行使といえるのか、各合併自治体には合理的な説明が求められる。もし、今日までこうした超過課税が引き継がれているとすれば、個人住民税との均衡や、規模の異なる法人間の公平性の観点から再点検をする機会を持つべきだとい

える。

他方、合併時に税率の低い旧自治体に合わせて合併後の税率を設定した団体も少なからず存在した点は、調査結果から得られた特徴の一つであった。低い税率の自治体に合わせた合併では、そのほとんどが標準税率に戻っていったことから、租税競争(地方自治体間で繰り上げられる税率引き下げ競争)の問題を意識した可能性も考えられる。詳細は合併協議の記録を具体的に確認していく必要があるが、財政的な危機意識が共有される自治体が多くみられた中で、敢えて、合併時に税率を引き下げよう調整したという点は興味深い結果であったといえる。

なお、表7で確認したように、同一県内でも税率の高い自治体に合わせた合併と、税率の低い自治体に合わせた合併が併存している状況が確認された。このことから、山下(2015)が指摘するような横並びを意識した可能性は、合併自治体に関しては限定的ではないかと考えられるが、この点については、同一県内での税率の設定状況なども踏まえたうえで、相関が認められるのかどうか、更なる検討が必要だといえる。

また、合併方式に着目して分析したところ、異なる税率の自治体間の合併の場合、編入合併よりも新設合併の方が多くなっていた(表3)。編入合併であれば、編入する側の自治体の高い税率に、被合併の自治体が合わせているという実情が明らかとなった。一方、新設合併では、約7割が合併自治体の中で高い税率を採用する旧自治体に合併後の税率を合わせていた。この点について、どのような協議経過から合意形成に至ったのか、これまであまり注目されてこなかったが、改めて税率決定のプロセスについても、今後、確認し明らかにする必要があるといえる。

人口規模との関係で調査した結果をまとめた表5を踏まえると、異なる税率の自治体間の合併の多くが、人口規模が5万人以上50万人未満の都市であった。このうち、例えば人口が20万人を超えると、中核市として都道府県から権限が委譲される事務が増え、裁量の幅が広がることとなる。このように人口規模に応じて、公共サービスの質

や量が変化することから、合併後の人口規模に応じて、超過税率を採用する自治体が多くみられた可能性が考えられる。こうした事情を応益性の観点から合理的に説明できれば、超過課税の正当性が主張し得るものだといえる。

以上のように、合併の際の税率設定を調査分析する中で、とりわけ異なる税率を採用する自治体を中心に、租税輸出の問題だけではなく、租税競争の問題も一部に含まれる可能性が示唆された。今後は、こうした問題が生じていたことを実証的に示せるのかどうか更なる検証も必要だといえる。

5. おわりに

本研究では、「平成の大合併」と呼ばれる市町村合併の際に、異なる税率の自治体間においてどのように税率を設定したのか調査分析を試みた。課税自主権のもと超過課税が認められる地方税はいくつか存在するが、その中でも法人住民税の均等割に焦点を当てた。同じ税率の団体間で合併が行われている場合も多くみられたが、一方で、異なる税率を採用している場合も2割程度、存在していた。

異なる税率の自治体間での合併の場合、調査の結果から、その多くが制限税率まで一律に税率を引き上げていたことが明らかとなった。一因として租税輸出の問題を含んでいる可能性が示唆された。反対に、合併に際して、超過税率から標準税率に変更している団体も一定数確認された。この点では、一部に租税競争の問題も生じていた可能性が考えられた。

そのほか、異なる税率を採用していた自治体間の合併については、合併方式、合併時期、人口規模、地域性などの面から合わせて分析を行った。分析の結果を踏まえ、合併後に採用された税率の評価を行うとともに、税率決定の透明性を一層確保する必要性について言及した。また、合併自治体の自主性やそれぞれの地域特性を尊重しつつも、法人に対しても、自然人同様に、垂直的・水平的な公平性を一層意識した税率設定が重要であることについて触れた。今後も、単に近隣団体と横並びにするのではなく、各自治体が地方税の原則に則

りつつ、例えば公平性や透明性を一層意識し、慎重な議論を重ねたうえで、地方租税政策が推進されることが求められる。

平成の大合併から、凡そ30年近くが経った今日でも市町村合併を検討する自治体が存在する。こうした状況を受け、時限措置であった合併特例法は、2020（令和2）年3月に期限を迎えるにあたり、更に10年延伸することが決定された。国を中心に広域行政の議論が続く中、市町村合併が行われる場面において、どのように税率を設定すべきなのか今後の検討に際しての一助となることが期待される。千葉県富里市が過去に発行したパンフレット「考えてみませんか？市町村合併」の中では、十分な協議等が必要な事項の一つとして税の見直しを挙げている。合併に際しては様々な調整事項が伴うこととなるが、とりわけ、合併後の税制にも一層、意識の目が注がれることが今後も望まれる。

【参考文献】

- ・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」『國土館大學政経論叢』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）。総務省ウェブサイト: https://www.soumu.go.jp/gapei/pdf/080616_1_2.pdf
- ・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）。総務省ウェブサイト: https://www.soumu.go.jp/main_content/000258178.pdf

- ・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－」『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」. 富里市ウェブサイト:https://www.city.tomisato.lg.jp/cmsfiles/contents/0000000/757/gappei_all.pdf
 - ・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」『關西大學経済論集』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.
 - ・町田俊彦 (2016)「『東京一極集中』下の地方税収入の地域格差と税収偏在是正(上)」『自治総研』42(453):1-27.
 - ・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 (2019)『平成の大合併の経済評価:合併の背景、動機、長期的影響』三菱経済研究所.
 - ・八塩裕之 (2010)「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.
- 7年7月20日)
- 2) 地方税の原則の中でも負担分任の考え方が色濃いものとなっている。
 - 3) なお、後者の法人税割は法人税額（法人が国に支払う税額）を基準として負担するものとなっているため、欠損法人は課税されていない。
 - 4) 内閣府税制調査会「長期税制の在り方についての答申」（昭和43年7月）33頁を参照。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/s4307_tyoukizeiseinoarikatahoka.pdf（アクセス日：令和7年7月13日）
 - 5) 総務省「令和6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/pdf/ichiran06_r06/ichiran06_r06_14.pdf（アクセス日：令和7年7月13日）
 - 6) 現に市町村の合併の特例に関する法律第16条において、市町村が合併した場合、一定期間（おおむね5年）は課税免除又は不均一課税をすることができるとする地方税の特例措置が設けられてきたことから、地方税の税率が異なる市町村が合併することも織り込まれているといえる。
 - 7) 経緯については、石田 (2015) が詳しい。
 - 8) 地方税法第1条第1項第5号。
 - 9) 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）年度から財政上の必要性だけでなく、一定の政策目的を達成する場合も対象とできるように拡大されている。
 - 10) 制限税率を設定する意義としては、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）において、①地方公共団体での税負担の不均衡を抑制、②国・地方を通じた税負担の適正化、③国や他団体への影響を抑制、④特定地域の経済活動への負担を抑制が挙げられている。なお、その他に納税者の負担が過重となることを抑制すべきという社会経済的な要請等も制限税率設定の理由と考えられる。URL:https://www.soumu.go.jp/main_content/000174389.pdf（アクセス日：令和7年7月13日）
 - 11) 愛知県名古屋市において平成22年、平成24年から令和元年度まで標準税率税率未満を採用。
 - 12) 地方財政法第5条の4第4項。
 - 13) 事務所又は事業所の定義については、総務省「地方税法の施行に関する取扱について（市町村税関係）」を参照。URL:https://www.soumu.go.jp/main_content/000762836.pdf（アクセス日：令和7年7月13日）

注

- 1) 総務省ウェブサイトでは「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るもの」と説明されている。そのほかにも地方税の原則が存在するが詳細は割愛する。https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/150790_08.html（アクセス日：令和

- 14) 外国法人についても恒久的施設となる事務所又は事業所があれば、同様に課税されることとなる。
- 15) 東京都の特別区及び指定都市の区の区域は、一の市の区域とみなされる。
- 16) 地方税法第294条第1項。
- 17) 税額の決定にあたり適用となる資本金等の額とは、法人税法第2条第16号に規定する資本金等の額に無償増減資等の金額を加減算した額(保険業法に規定する相互会社にあつては、純資産額として政令で定めるところにより算定した金額)をいう。なお、資本金等の額が資本金の額及び資本準備金の合算額又は出資金の額に満たない場合は、当該合算額又は出資金の額とすることとされている。
- 18) 従業者には俸給、給料若しくは賞与又はこれらの性質を有する給与の支給を受けるものをいい、役員やパートタイマー、アルバイト、日雇者も含まれる。前掲注13の総務省「地方税法の施行に関する取扱について(市町村税関係)」を参照。
- 19) これまでの改正経過は総務省「令和6年度 地方税に関する参考計数資料」(前掲注5参照)に詳述されている。平成6年以降に均等割に関する改正としては、平成14年度、18年度、27年度に「資本金等の額」の範囲を見直す内容のものが行われてきた。
- 20) 町田(2016)及び、総務省「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)を参照。
- 21) 総務省ウェブサイト「法人住民税・法人事業税」https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/149767_04.html (アクセス日: 令和7年6月29日)
- 22) 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) <https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen10kai7.pdf> (アクセス日: 令和7年7月13日)
- 23) 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_houjinkazeisyoiinkai.pdf (アクセス日: 令和7年7月13日)
- 24) 収益事業の範囲は法人税法施行令第5条に規定する事業で、継続して事業場を設けて行われるものとされており、法人税における収益事業の範囲と原則的に同じとされる(市町村税務研究会,2024)。
- 25) 地方税法第296条第1項。
- 26) 法人が納付する租税公課等については原則として損金の額に算入されるが、税務上の「二重控除」を防ぐなどの理由から、法人税とともに法人住民税は不算入とされている。なお、この点では、同じく地方法人二税を構成する法人事業税と異なっており、法人事業税は損金算入が認められているのに対し、法人住民税は法人税割だけではなく、均等割も税務上は経費とならず損金算入できない。
- 27) 総務省ウェブサイト「地方税収の構造」https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/150790_04.html (アクセス日: 令和7年7月13日)
- 28) 総務省ウェブサイト「令和7年度地方財政白書、関連資料集」https://www.soumu.go.jp/main_content/000998476.pdf (アクセス日: 令和7年7月13日)
- 29) 前掲注28を参照。
- 30) なお、第2号(資本金等の額が1,000万円以下である法人で、従業者数の合計数が50人を超えるもの)から第8号(資本金等の額が10億円を超え50億円以下である法人で、従業者数の合計数が50人を超えるもの)までは同じ傾向がみられたため、紙幅の都合上、掲載は割愛することとした。
- 31) 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(平, 2018)
- 32) 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。また、実務的な面では総務省が検証を行っている(総務省, 2008)。なお、2008年以降も市町村合併をテーマとした研究は今日まで行われている。
- 33) 一般財源に対する人件費・扶助費・公債費などの経常経費の比率を示す。
- 34) 財政力指数とは、標準的な行政サービスを提供するのに要するコスト(基準財政需要額)のうち、どの程度を自前の税収(基準財政収入額)で賄えているのかという指標を示す。
- 35) 歳入に着目した研究としては、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(2010)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。
- 36) 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)
- 37) 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)
- 38) 日本都市センター(2008)の調査には、合併時の税制についてもアンケート調査を行っているが、正確性を期すため、税率については総務省情報を用いることとした。
- 39) 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。

- 40) 合併する市町村の中で用いていない税率を新たに設定する自治体は存在しなかった。