

事 務 連 絡  
平成 29 年 1 月 12 日

都道府県水道行政担当部（局） 御中  
厚生労働大臣認可 水道事業者 御中  
厚生労働大臣認可 水道用水供給事業者 御中

厚生労働省医薬・生活衛生局  
生活衛生・食品安全部水道課

水道事業における公共施設等運営権設定に係る建設費等負担金に  
関する税務上の取扱いについて

民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律（平成 11 年法律第 117 号。以下「PFI 法」という。）が定める公共施設等運営権（以下「運営権」という。）制度を活用して実施する水道事業において、民間企業が事業期間の後期に向けて更新投資費用の計上額が増加することが想定されることを踏まえ、その平準化のための対応策として、地方公共団体が運営権設定前に負担した建設費等について、PFI 法第 20 条に基づき民間企業が地方公共団体から負担金の支払いを求められる場合が想定されるため、当該負担金の支払いに係る費用計上時期の考え方に関して、別紙のとおり周知いたします（内閣府確認済）。

なお、今般は基本的な考え方の周知となりますので、具体的な活用を検討される場合には、下記連絡先まで相談していただきたくお願いいたします。

各都道府県水道行政担当部（局）におかれましては、貴管下都道府県知事認可の水道事業者及び水道用水供給事業者に対する周知をよろしくお願いいたします。

（参考資料）平成 27 年 3 月 25 日 厚生労働省健康局水道課長 事務連絡

・水道事業に係る公共施設等運営権設定に関連する税務上の取扱いについて

## 1 事実関係等

### (1) 本件建設費等負担金の取扱い

民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律（平成 11 年法律第 117 号。以下「PFI 法」という。）が定める公共施設等運営権（以下「運営権」という。）制度を活用して実施する水道事業において、今後、運営権者は、PFI 法第 20 条に基づき、管理者が運営権設定前に負担した運営権設定対象施設に係る建設費等で、当該年度に係る減価償却費等相当額（注）を負担金として支払うこととなることが想定される（以下、この支払を「本件建設費等負担金」という。）。

（注）減価償却費等相当額には、減価償却費のほか、①管理者が運営権設定前に実施した建設等のための資金として借り入れた地方債に係る支払利息の一部及び②運営権設定対象施設の一部を撤去等した場合の除却損等（残存簿価相当額）が含まれることが想定される。

### (2) 本件建設費等負担金の性格

本件建設費等負担金は、今後締結される公共施設等運営権実施契約（以下「実施契約」という。）に基づき、管理者が運営権設定前に行った運営権設定対象施設の建設等に要した実費の支弁として負担しなければならない費用であり、運営権設定後に施設の利用に応じて負担すべきものであるから、当該施設の利用料としての性格を有するものである。

### (3) 本件建設費等負担金の支払方法

運営権者は、実施契約の定めに従い、本件建設費等負担金を支払うこととなるが、その支払方法については、各年ごとに管理者が支払う金額を請求し、その請求の都度運営権者が支払を行う場合と、事業期間開始時に運営期間の本件建設費等負担金概算額として合理的に見積もった金額を、運営権者が一括前払いを行い、その後、各年ごとに管理者からの請求の都度、各年度の負担額（返還しない金額）を確定させる場合とが想定され、いずれの支払方法とするかについては実施契約において定められることとなる。

このように支払方法が複数想定される理由としては、請求の都度支払を行う場合には、事業期間開始時における運営権者の資金調達額が一括前払いの場合と比べて少額で済むため、運営権者における将来の利息負担額が軽減される等の利点が存在し、一方で、概算額を一括前払いとする場合には、管理者が求める水準の維持管理義務の履行を担保するための手段の一つとして活用できるほか、運営権者が資金調達を行う民間金融機関からの経営モニタリングが行われる等の利点が存在するためである。

(注) 概算額の一括前払い後に実施契約が解約された場合には、当該概算額のうち解約後に係る部分の金額を返還する旨が実施契約に定められることとなる。

## 2 法人税の取扱い

本件建設費等負担金については、上記1(2)の性格を有するから、PFI事業を行うために必要な費用としてその債務の確定時に損金の額に算入すべきものであると考えられる。具体的には、運営権者が管理者から各年ごとに本件建設費等負担金の請求を受けることによりその債務が確定する。

したがって、本件建設費等負担金は、その支払方法を問わず、管理者からの請求があった日(債務確定の日)の属する事業年度の損金の額に算入する(国税庁確認済)。

(以上)

事 務 連 絡

平成 27 年 3 月 25 日

大阪市水道局長  
玉井 得雄 殿

内閣府民間資金等活用事業推進室  
厚生労働省健康局水道課

水道事業に係る公共施設等運営権設定に関連する  
税務上の取扱いについて（連絡）

民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律（平成 11 年法律第 117 号）が定める公共施設等運営権制度を活用して実施する大阪市水道事業（以下「本件 PFI 事業」という。）について、別紙（「水道事業に係る公共施設等運営権設定に関連する税務上の取扱いについて」（平成 27 年 3 月大阪市水道局））の「1.」のとおり実施されることを前提として、本件 PFI 事業に係る更新投資等の法人税法上の取扱いを別紙の「2.」のとおりとなることを確認したので連絡する（国税庁確認済）。

(別紙)

平成 27 年 3 月  
大阪市水道局

## 水道事業に係る公共施設等運営権設定に関連する 税務上の取扱いについて

民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律（平成 11 年法律第 117 号。以下「PFI 法」という。）が定める公共施設等運営権（以下「運営権」という。）制度を活用して実施する大阪市水道事業（以下「本件 PFI 事業」という。）について、次の 1. のとおり実施されることを前提とすれば、本件 PFI 事業に係る更新投資等の法人税法上の取扱いは次の 2. のとおり整理されると考えられる。

### 1. 事実関係等

本件 PFI 事業においては、大阪市水道局が民間事業者に水道施設に係る運営権を付与し、当該民間事業者が水道事業認可を取得し、水道料金を直接収入するとともに、運営権の設定対象となった施設等（以下「運営権設定対象施設」という。）の維持管理・更新（浄水場の更新・耐震補強等、配水管の更新・耐震補強、その他水道施設の更新等。以下、運営権設定対象施設に対して行われるこれらの行為を「更新投資」という。）などを実施することとなる。

ところで、水道事業においては、水道管の交換などのメンテナンスを每期継続的に行う必要があるという特徴がある。このため、仮に運営権を有する者（以下「運営権者」という。）が運営権に係る事業期間（以下「運営期間」という。）中において発生する更新投資の費用をそのまま負担することとした場合には、運営期間の経過に応じ徐々に更新投資に係る費用（償却費）負担が逡増していき、そのコスト増が水道料金に反映される結果、市民から収入する水道料金の価格が安定しないとのリスクが懸念されている。

そこで、本件 PFI 事業においては、運営権者における各期のコストを平準化（経済実態を適切に反映した費用構造とそれに基づく水道料金算定が可能）するため、

- ① 運営権者は、既存施設（事業開始日までに市が建設、更新等を行った水道施設）について、市に対し、運営期間中の減価償却費相当額を金銭により支払う
- ② 運営期間中に運営権者が行った更新投資のうち資本的支出に相当するものにかかる費用については、更新投資実施以降の残りの運営期間に係る減価償却費相当は運営権者が負担、運営権者が負担しない更新投資額は、更新投資支出時に公共施設等の管理者（以下「管理者」という。）である市が負担し、次期以降の運営権者

## (別紙)

から得る対価等により回収することとしている。その結果、運営権者の負担は既存施設を含め、運営期間中に発生する水道施設の減価償却費に近似する額を負担することとなり、本件 PFI 事業におけるコストを一定に保ち、水道料金収入を安定させることができる。

### (1) 本件 PFI 事業の概要

大阪市では、市の 100%出資により設立する株式会社に市の水道事業に関連する職員の雇用を継続等した上で、当該会社に運営権を設定することを予定している。

運営権を設定された会社は、当該運営権に基づき、水道施設運用に関する業務（水道施設の運転管理、水質管理）、水道施設整備計画に関する業務（施設整備計画の策定）、水道施設維持管理に関する業務（施設の更新・維持保全）、危機管理に関する業務（大規模災害等の復旧対応）、お客様サービスに関する業務（水道メーター点検、料金徴収）等の業務を行うこととなる。なお、本件 PFI 事業の運営期間は 30 年とされている。

### (2) 運営権者が支払う本件 PFI 事業の対価等

本件 PFI 事業において、運営権者は、次に掲げる対価等を市に支払わなければならない（実施方針第 4 (16)）。

- ① 運営権者譲渡対象資産（本事業の実施に必要となる不動産、動産等。具体的には、人事給与・財務会計などの事務管理用システム、需要予測に基づき配水量を自動算出する装置、水質測定・水質管理用機器、応急給水資材、給水タンク車、業務用車両など。）の取得対価
- ② 市が本事業開始日までに運営権設定対象施設の建設、製造又は改修に要した費用の一部
- ③ 本件事業に係る運営権の設定に対する対価（運営権者が将来得られるであろうと見込む事業収入から、事業の実施に要する支出を控除したものを基本として算出した額）

### (3) 建設費等負担金の支払い

運営権者は、上記(2)②の定め及び今後締結される公共施設等運営権実施契約（以下「実施契約」という。）の定めに従い、管理者からの請求に基づき、管理者（大阪市）が運営権設定前に負担した運営権設定対象施設に係る建設費等で、当該年度に係る減価償却費等相当額（注）を負担金として支払うこととなる（以下、この支払を「本件建設費等負担金」という。）。

（注）減価償却費等相当額には、減価償却費のほか、①管理者が運営権設定前に実施した建設等のための資金として借り入れた地方債に係る支払利息の一部及び②運営権設定対象施設の一部を撤去等した場合の除却損等（残存簿価相当額）が含まれる。

## (別紙)

管理者である大阪市は、PFI 法第 20 条に基づき「大阪市が本件事業開始日まで  
に運営権設定対象施設の建設、製造又は改修に要した費用の一部」として本件建設  
費等負担金を徴収するものであり、上記のとおり管理者が運営権設定前に実際に  
支出した建設費等を基に減価償却費等相当額が算定されることからその額は各年  
ごとに変動し、また、運営権者が運営権を他に譲渡等した場合には、譲渡等後にお  
ける本件建設費等負担金の支払義務は課されない。

### (4) 更新投資に係る費用負担

本件 PFI 事業において、運営権者は更新投資を基本的には自らの判断により行  
い、工事業者との契約の発注者として工事代金等の支払義務を負うことになる。

ただし、費用負担については、当該更新投資に係る費用のうち運営期間に係るも  
のを運営権者が負担し、運営事業終了後の期間に係るものは管理者が負担する。具  
体的には、運営権者は、更新投資の費用のうち、破損部分の修繕費（支出時の一時  
の損金となるもの）などを負担するほか、運営期間中に実施した水道施設の耐震補  
強等に要した費用などの資本的支出に相当する支出について、残存運営期間に係  
る減価償却費等相当額を負担し、残余を管理者が負担することとなる。管理者は、  
更新投資が行われる都度、自らの負担額を運営権者に支払うこととなる。

この費用負担は次のような考え方によるものである。運営権者は、実施契約等に  
基づく施設の維持管理義務を負っているため、自らが施行主として維持管理に努  
める必要がある一方で、更新投資を行うことによって施設の価値が高まる部分の  
うち、運営期間終了後の期間に係るものについては、運営権者自らがその費用負担  
を負うべきではないため、施設の所有者である管理者に負担させるというもので  
ある。

なお、本件事業の実施方針第 4 (12) においては、次のとおり定めている（③は運  
営権の範囲外であり 1 で定義した「更新投資」の範囲外の支出である。）。

- ① 運営権設定対象施設の破損の修繕や機能劣化に応じた保全、除却等は、運営権  
者が実施主体となり、運営権者が費用負担する。
- ② 給水区域内の水道施設の整備（耐震化を含む。）は、運営権者が実施主体とな  
り、費用負担については、更新投資の総支出額のうち、更新投資実施以降の残  
りの運営期間に係る減価償却費相当額は運営権者が負担、運営権者が負担しな  
い更新投資額は、更新投資支出時に市（管理者）が負担する。
- ③ 給水区域を大阪市域から拡大するための水道施設の建設は、運営権の範囲外  
であるため、市の費用負担により行う。

**(5) 内閣府における PFI 法上の整理（内閣府確認済）**

**イ PFI 法第 20 条《費用の徴収》の趣旨**

PFI 法第 20 条は、「公共施設等の管理者等は、実施方針に従い、公共施設等運営権者（…）から、当該建設、製造又は改修に要した費用に相当する金額の全部又は一部を徴収することができる」と規定している。本規定の趣旨は、管理者が公共施設等の建設等に係る費用を負担した場合において、運営権を設定しなければ当該費用を料金収入で賄うことが可能であるが、運営権を設定した場合には、料金収入が民間事業者の元に入ることとなり、当該費用について料金収入で賄えないことになってしまいかねないという事態を避けるため、管理者が建設等に要した費用の範囲内で、運営権者から費用を徴収できる旨を規定したものである。例えば、毎期継続的に更新投資が多額に生じていたような事業において、運営権譲渡後に利用料金を収受できなくなる管理者は、過去の建設費や更新投資費用を回収できなくなる。そこで、管理者が運営権者から当該費用を運営権対価とは別に徴収することを許容するものである。具体的には、管理者が想定する運営権対価がゼロのような場合や運営期間が短期間のような場合、運営権対価だけでは管理者が過去の投下資本を回収できないことから、かかる場合に管理者の費用の回収を可能とするための法的措置である。

なお、管理者が負担した公共施設等の建設等に係る費用を、PFI 法第 20 条に基づく費用徴収により賄うのか、あるいは、これを運営権の対価に含めるか否かは、管理者と運営権者の合意により定まるものであり、具体的には、実施方針や実施契約に従って決定される。

**ロ 維持管理義務と更新投資**

運営権者は、運営権の設定された対象施設の運営及び維持管理を行うこととなるが、運営権者が行う維持管理の具体的範囲は、実施契約により定まる。したがって、天災等の不可抗力のように運営権者で対応し得ない場合において、更新投資を含む維持管理を管理者が行うことを契約に定めることも可能であるし、本件 PFI 事業のように、更新投資に係る費用のうち運営期間に係るものを運営権者が負担し、運営事業終了後の期間に係るものは管理者が負担することを契約に定めることも自由である。

## 2. 法人税の取扱い

### (1) 本件建設費等負担金の取扱い

本件建設費等負担金は、運営権設定後に、運営権者が運営事業を実施するに際し、市との契約に基づき、市が運営権設定前に建設等を行った運営権設定対象施設に要した実費の支弁として負担しなければならない費用であり、仮に、運営権を譲渡等した場合には、その後その支払義務がなくなるなど、当該施設の利用料としての性格を有するものであるから、市からの請求の都度、債務が確定した費用として、運営権者の各事業年度の損金の額に算入する。

### (2) 更新投資の取扱い

本件 PFI 事業において運営権者が行う更新投資に係る支出のうち、運営権者が負担する金額のみを運営権者における費用とし、このうちその支出の効果が支出の日後1年以上に及ぶものは繰延資産と処理する。また、更新投資時に、管理者があらかじめ実施契約で定められた負担区分に応じて負担すべき金額を運営権者が収受した場合には、運営権者において更新投資の自己負担部分のみを費用として処理し、管理者負担額を益金の額に算入しないこととする。

### (3) 繰延資産の償却期間

本件 PFI 事業において繰延資産に該当する更新投資の償却期間は、その支出の対象となった固定資産の耐用年数または、事業期間終了時点までの期間のいずれか短い期間とする。