

別 添

目 次

	ページ
1 土壤汚染地の評価.....	1
2 埋蔵文化財包蔵地の評価.....	11

1 土壤汚染地の評価

土壤汚染地の評価について、現行における課税実務上の取扱いを踏まえ、改めてその考え方を整理・明確化することとした。

1 土壤汚染対策法の概要

土壤汚染対策法（平成14年法律第53号）は、土壤の特定有害物質（土壤汚染対策法2）による汚染の状況の把握に関する措置及びその汚染による人の健康に係る被害の防止に関する措置を定めること等により、土壤汚染対策の実施を図り、もって国民の健康を保護することを目的としているところ（土壤汚染対策法1）、同法の下では、次に掲げる措置などがとられる。

① 土地の所有者等は、人の健康に係る被害が生ずるおそれがあると都道府県知事が認める場合には、土壤の汚染状態が基準に適合するかどうかの専門的な調査を環境大臣が指定する指定調査機関（以下「指定調査機関」という。）^{（注）}に行わせ、その結果を都道府県知事に報告しなければならない（土壤汚染対策法5）。

（注） 指定調査機関（令和6年3月29日現在、681機関を指定）の最新情報は、環境省のホームページ(<https://www.env.go.jp/water/dojo/kikan/index.html>)にて公表されている。

② 都道府県知事は、土壤の特定有害物質による汚染状態が環境省令（土壤汚染対策法施行規則（平成14年環境省令第29号））で定める基準に適合しない土地について、その区域を指定区域（要措置区域又は形質変更時要届出区域）として指定・公示するとともに、指定区域の台帳を調製し、求めに応じて閲覧に供する（土壤汚染対策法6、11、15）。

③ 要措置区域内の土地の所有者等は、都道府県知事から汚染除去等計画の作成及び提出を指示され、当該汚染除去等計画に従って汚染の除去等の措置を講じなければならない（土壤汚染対策法7）。なお、要措置区域内においては、原則として、土地の形質の変更が禁じられる（土壤汚染対策法9）。

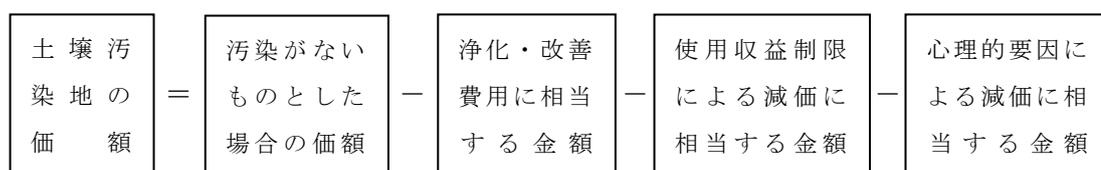
④ 形質変更時要届出区域内において土地の形質の変更をしようとする者は、当該土地の形質の変更の種類、場所、施行方法、着手予定日等の事項を都道府県知事に届け出なければならない（土壤汚染対策法12）。

2 土壤汚染地の評価方法

(1) 基本的な考え方

土壤汚染地の評価方法については、下記のとおり、①原価方式、②比較方式及び③収益還元方式の3つの評価方式が考えられる。

① 原価方式



② 比較方式

評価対象地の土壌汚染と類似の汚染影響がある土地の売買実例を収集し、これに比較準拠する方式

③ 収益還元方式

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{土 壌 汚 染 地} \\ \text{の 価 額} \end{array}} = \boxed{\text{純 収 益}} \div \boxed{\text{還 元 利 回 り}}$$

これらのうち、②比較方式は、多数の売買実例が収集できるときには、有効な方法であると考えられるが、土壌汚染地の売買実例の収集は困難であり、③収益還元方式についても、汚染等による影響を総合的に検討した上で純収益及び還元利回りを決定することは困難であることから、②及び③のいずれの方式についても標準的な評価方法とすることは難しいと考えられる。

一方、①原価方式は「使用収益制限による減価」及び「心理的要因による減価」をどのように見るかという問題はあるものの、不動産鑑定評価において実務上認められている評価方法と同様の考え方に立脚するものであり、国税不服審判所の裁決事例においてもその合理性が認められているなど、課税実務上の取扱いとして定着している合理的な評価方法であると考えられる。

(2) 土壌汚染地の意義等

土壌汚染地として評価する土地は、課税時期において、特定有害物質による汚染状態が環境省令で定める基準に適合しないと認められる土地（土壌汚染対策法6①一参照）とするが、以下の点に留意する。

- ① 土壌汚染の可能性があるなどの潜在的な段階では、土壌汚染地として評価することはできない。
- ② 土壌汚染地は、土壌汚染の調査・対策が義務付けられているか否かにかかわらず、特定有害物質による汚染状態が環境省令で定める基準に適合しないと認められる土地をいう。
- ③ 土壌汚染対策法に規定する要措置区域の指定がされている場合又は同法に規定する形質変更時要届出区域の指定がされている場合には、特定有害物質による汚染状態が環境省令で定める基準に適合しないことが明らかであるため、いずれの場合も「土壌汚染地」に該当する。

なお、ダイオキシン類対策特別措置法（平成11年法律第105号）、地方公共団体の条例等に定める有害物質による汚染状態が所定の基準に適合しないと認められる土地についても、土壌汚染対策法と同様の制約に服することに鑑みて、土壌汚染地の評価に準じて評価して差し支えない。

(3) 評価方法

土壌汚染地の価額は、汚染がないものとした場合の価額から、浄化・改善費用に相当する金額、使用収益制限による減価に相当する金額及び心理的要因による減価に相当する金額を控除した金額によって評価する。

イ 汚染がないものとした場合の価額

汚染がないものとした場合の価額は、汚染がないものとして路線価等に基づき評

価した価額をいう。

ロ 浄化・改善費用に相当する金額

浄化・改善費用は、土壤汚染の除去措置又は封じ込め等の措置に係る費用（所有者等の負担に属さないものを除く。）をいい、浄化・改善費用に相当する金額については、汚染がないものとした場合の価額が地価公示価格水準の8割程度とされていることとのバランスから、浄化・改善費用の見積額の80%相当額とする。

なお、浄化・改善費用の見積額は、土壤汚染の除去措置又は封じ込め等の措置のうち、課税時期において最も合理的と認められる措置に基づき算定するのが相当であり、指定調査機関による複数の見積りを求めるなどして、最も合理的と認められる措置であるかどうか検証することが望ましい。

また、路線価等は土地の利用状況がおおむね同一と認められる地域ごとに標準的な画地に基づいて設定されているところ、汚染がないものとして路線価等に基づき評価した価額から控除する浄化・改善費用に相当する金額についても、評価対象地が存する地域における標準的な土地の利用の実現に必要な範囲の浄化・改善費用に係るものとするのが相当である。

したがって、評価対象地が存する地域における標準的な土地の利用状況を踏まえ、浄化・改善費用が生ずる蓋然性が低いと認められる土地については^(注)、浄化・改善費用に相当する金額はないものとして取り扱う。

(注) 例えば、現状の利用が評価対象地が存する地域における標準的な土地の利用と合致している土地や、評価対象地が存する地域における標準的な土地の利用を実現するに当たって浄化・改善費用を支出する必要のない土地については、原則として、浄化・改善費用が生ずる蓋然性が低いと認められる土地に該当するものと考えられる。

ハ 使用収益制限による減価

使用収益制限による減価は、土壤汚染の除去以外の措置（封じ込め等の措置）を実施した場合に、その措置の機能を維持するための利用制限に伴い生ずる減価をいう。土壤汚染地に対する措置が除去措置である場合には、除去措置後の土地について使用収益制限は生じないこととなるが、土壤汚染地に対する措置が封じ込め等の措置である場合には、地中に特定有害物質が残留することとなり、当該措置の機能を維持するために土地の利用が制限されることも想定され、使用収益制限による減価が生ずる場合も考えられる。

しかしながら、土地の使用収益制限の程度は土壤汚染の状況等によって区々であり、一定の減額割合（減価に相当する金額）を定めることができないため、個別に検討せざるを得ないと考えられる。

なお、封じ込め等の措置により評価対象地が存する地域における標準的な土地の利用が実現するような場合には、原則として、使用収益制限による減価は生じないことに留意する。

ニ 心理的要因による減価

心理的要因による減価（スティグマ）は、土壤汚染の存在に起因する心理的な嫌悪感から生ずる減価をいう。

心理的要因による減価については、一般に数値化ないし標準化することは困難で

あり、措置の内容や措置の前後、措置後の経過期間等によって減価の程度が異なるなど、一定の減額割合（減価に相当する金額）を定めることができないため、個別に検討せざるを得ないものと考えられるが、基本的には考慮しない。

算式

土 壌 汚 染 地 の 価 額 (注 7)	=	汚 染 が 不 い の と し た 場 合 の 価 額 (注 1)	-	浄 化 ・ 改 善 費 用 に 相 当 す る 金 額 (見 積 額 の 80% 相 当 額) (注 2、3、4)	-	使 用 収 益 制 限 に よ る 減 価 に 相 当 す る 金 額 (注 5)	-	心 理 的 要 因 に よ る 減 価 に 相 当 す る 金 額 (注 6)
--------------------------------	---	--	---	---	---	--	---	--

- (注) 1 汚染がないものとした場合の価額は、汚染がないものとして路線価等に基づき評価した価額をいう。
- 2 浄化・改善費用は、土壤汚染の除去措置又は封じ込め等の措置に係る費用をいい、浄化・改善費用に相当する金額は、汚染がないものとした場合の価額が地価公示価格水準の8割程度とされていることとのバランスから、浄化・改善費用の見積額の80%相当額とする。
- 3 浄化・改善費用の見積額については、土壤汚染の除去措置又は封じ込め等の措置のうち、課税時期において最も合理的と認められる措置に基づき算定するのが相当である。
- 4 評価対象地が存する地域における標準的な土地の利用状況を踏まえ、浄化・改善費用が生ずる蓋然性が低いと認められる土地については、浄化・改善費用に相当する金額はないものとして取り扱う。
- 5 使用収益制限による減価は、土壤汚染の除去以外の措置（封じ込め等の措置）を実施した場合に、その措置の機能を維持するための利用制限に伴い生ずる減価をいう。
- 6 心理的要因による減価は、土壤汚染の存在に起因する心理的な嫌悪感から生ずる減価をいう。
- 7 各控除額の合計額が汚染がないものとした場合の価額を上回る場合には、当該合計額は、汚染がないものとした場合の価額を限度とする。

3 その他

(1) 浄化・改善費用の額が確定している場合の取扱い

課税時期において、①評価対象地について都道府県知事から汚染の除去等の命令が出され、それに要する費用の額が確定している場合や、②浄化・改善の措置中の土地で既に浄化・改善費用の額が確定している場合には、その浄化・改善費用の額（課税時期において未払になっている金額に限る。）は、その土地の評価額から控除するのではなく、相続税法（昭和25年法律第73号）第14条第1項に規定する「確実に認められる債務」として、相続財産の価額から控除すべき債務に計上し、他方、評価対象地は浄化・改善措置を了したのものとして評価するのが相当である。

これは、課税時期において既に浄化・改善措置を実施することが確実であることから、その確実な債務に該当する金額を相続税における債務控除額とし、また、土地の価額は、課税時期において土壤汚染地ではあるものの、いずれ浄化・改善措置後の土地となることが確実と見込まれることから、浄化・改善措置を了したのものとして評価するのが相当であるとの考え方によるものである。

なお、都道府県知事から汚染の除去等の命令が出された場合、地方公共団体を通じて汚染の除去等の措置を講ずる者に対して助成金が交付される場合がある。この場合には、相続財産の価額から控除する確実な債務の金額は、債務控除の対象となる浄化・改善費用の金額から助成金の額を控除した金額とするのが相当と考えられる。

(2) 汚染の除去等の措置の費用を汚染原因者に求償できる場合の取扱い

要措置区域内の土地の所有者等は、当該土地においてその汚染の除去等の措置を講じた場合において、当該土地の土壌の特定有害物質による汚染が当該土地の所有者等以外の者の行為によるものであるときは、その行為をした者（汚染原因者）に対し、その汚染の除去等の措置に要した費用を請求することができることとされている（土壌汚染対策法 8 ①）。

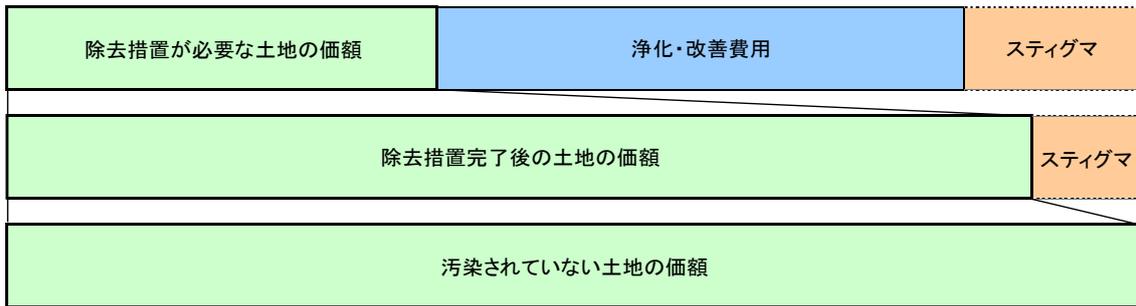
このため、被相続人が土壌汚染地の汚染の除去等の措置を行い、汚染原因者にその除去等の措置に要した費用を請求している場合には、その土地は浄化・改善措置後の土地として評価し、他方、その求償権は相続財産として計上することに留意することが必要である。

なお、求償権の評価に当たっては、除去等の措置に要した費用の額を回収できない場合も想定され、その回収可能性を適正に見積もる必要があることから、財産評価基本通達（昭和 39 年 4 月 25 日付直資 56、直審（資）17）204（（貸付金債権の評価））、205（（貸付金債権等の元本価額の範囲））に準じて評価するのが相当と考えられる。

（注） 別途、土地の所有者等が汚染原因者に対して損害賠償請求を行っている場合には、その損害賠償請求権も相続財産に該当することに留意する（民法 709、財産評価基本通達 210）。

(参考1) 浄化・改善費用と土地価額との関係 (イメージ図)

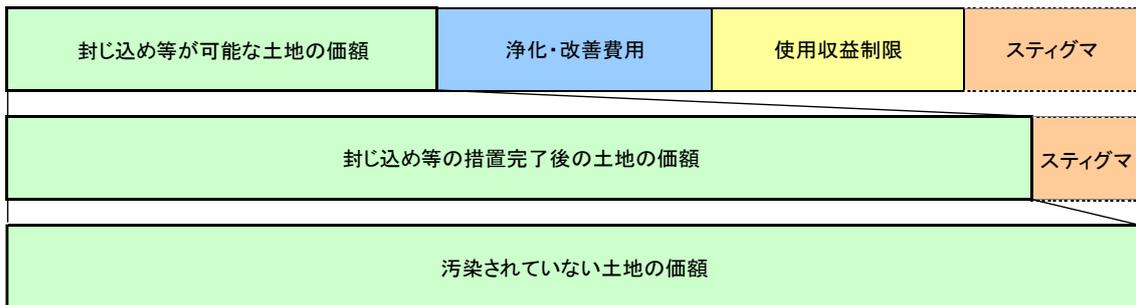
【除去措置が必要な場合】



【封じ込め等の措置が可能な場合①】



【封じ込め等の措置が可能な場合②(評価対象地が存する地域における標準的な土地の利用が実現するような場合)】



(参考2) 関係法令

○ 土壤汚染対策法(抄)

(目的)

第一条 この法律は、土壤の特定有害物質による汚染の状況の把握に関する措置及びその汚染による人の健康に係る被害の防止に関する措置を定めること等により、土壤汚染対策の実施を図り、もって国民の健康を保護することを目的とする。

(定義)

第二条 この法律において「特定有害物質」とは、鉛、砒(ひ)素、トリクロロエチレンその他の物質(放射性物質を除く。)であつて、それが土壤に含まれることに起因して人の健康に係る被害を生ずるおそれがあるものとして政令で定めるものをいう。

2 省略

(土壤汚染による健康被害が生ずるおそれがある土地の調査)

第五条 都道府県知事は、第三条第一項本文及び第八項並びに前条第二項及び第三項本文に規定するもののほか、土壤の特定有害物質による汚染により人の健康に係る被害が生ずるおそれがあるものとして政令で定める基準に該当する土地があると認めるときは、政令で定めるところにより、当該土地の土壤の特定有害物質による汚染の状況について、当該土地の所有者等に対し、指定調査機関に第三条第一項の環境省令で定める方法により調査させて、その結果を報告すべきことを命ずることができる。

2 省略

(要措置区域の指定等)

第六条 都道府県知事は、土地が次の各号のいずれにも該当すると認める場合には、当該土地の区域を、その土地が特定有害物質によって汚染されており、当該汚染による人の健康に係る被害を防止するため当該汚染の除去、当該汚染の拡散の防止その他の措置(以下「汚染の除去等の措置」という。)を講ずることが必要な区域として指定するものとする。

一 土壤汚染状況調査の結果、当該土地の土壤の特定有害物質による汚染状態が環境省令で定める基準に適合しないこと。

二 土壤の特定有害物質による汚染により、人の健康に係る被害が生じ、又は生ずるおそれがあるものとして政令で定める基準に該当すること。

2～3 省略

4 都道府県知事は、汚染の除去等の措置により、第一項の指定に係る区域(以下「要措置区域」という。)の全部又は一部について同項の指定の事由がなくなつたと認めるときは、当該要措置区域の全部又は一部について同項の指定を解除するものとする。

5 省略

(汚染除去等計画の提出等)

第七条 都道府県知事は、前条第一項の指定をしたときは、環境省令で定めるところにより、当該汚染による人の健康に係る被害を防止するため必要な限度において、要措置区域内の土地の所有者等に対し、当該要措置区域内において講ずべき汚染の除去等の措置及びその理由、当該措置を講ずべき期限その他環境省令で定める事項を示して、次に掲げる事項を記載した計画（以下「汚染除去等計画」という。）を作成し、これを都道府県知事に提出すべきことを指示するものとする。ただし、当該土地の所有者等以外の者の行為によって当該土地の土壌の特定有害物質による汚染が生じたことが明らかな場合であって、その行為をした者（相続、合併又は分割によりその地位を承継した者を含む。以下この項及び次条において同じ。）に汚染の除去等の措置を講じさせることが相当であると認められ、かつ、これを講じさせることについて当該土地の所有者等に異議がないときは、環境省令で定めるところにより、その行為をした者に対し、指示するものとする。

一～三 省略

2～6 省略

7 汚染除去等計画の提出をした者は、当該汚染除去等計画に従って実施措置を講じなければならない。

8 省略

9 汚染除去等計画の提出をした者は、当該汚染除去等計画に記載された実施措置を講じたときは、環境省令で定めるところにより、その旨を都道府県知事に報告しなければならない。

10 省略

(汚染除去等計画の作成等に要した費用の請求)

第八条 前条第一項本文の規定により都道府県知事から指示を受けた土地の所有者等は、当該土地において実施措置を講じた場合において、当該土地の土壌の特定有害物質による汚染が当該土地の所有者等以外の者の行為によるものであるときは、その行為をした者に対し、当該実施措置に係る汚染除去等計画の作成及び変更並びに当該実施措置に要した費用について、指示措置に係る汚染除去等計画の作成及び変更並びに指示措置に要する費用の額の限度において、請求することができる。ただし、その行為をした者が既に当該指示措置又は当該指示措置に係る前条第一項第一号に規定する環境省令で定める汚染の除去等の措置（以下この項において「指示措置等」という。）に係る汚染除去等計画の作成及び変更並びに指示措置等に要する費用を負担し、又は負担したものとみなされるときは、この限りでない。

2 省略

(要措置区域内における土地の形質の変更の禁止)

第九条 要措置区域内においては、何人も、土地の形質の変更をしてはならない。ただし、次に掲げる行為については、この限りでない。

一 第七条第一項の規定により都道府県知事から指示を受けた者が汚染除去等計画

- に基づく実施措置として行う行為
- 二 通常の管理行為、軽易な行為その他の行為であって、環境省令で定めるもの
 - 三 非常災害のために必要な応急措置として行う行為

(形質変更時要届出区域の指定等)

第十一条 都道府県知事は、土地が第六条第一項第一号に該当し、同項第二号に該当しないと認める場合には、当該土地の区域を、その土地が特定有害物質によって汚染されており、当該土地の形質の変更をしようとするときの届出をしなければならない区域として指定するものとする。

2 都道府県知事は、土壌の特定有害物質による汚染の除去により、前項の指定に係る区域（以下「形質変更時要届出区域」という。）の全部又は一部について同項の指定の事由がなくなつたと認めるときは、当該形質変更時要届出区域の全部又は一部について同項の指定を解除するものとする。

3～4 省略

(形質変更時要届出区域内における土地の形質の変更の届出及び計画変更命令)

第十二条 形質変更時要届出区域内において土地の形質の変更をしようとする者は、当該土地の形質の変更に着手する日の十四日前までに、環境省令で定めるところにより、当該土地の形質の変更の種類、場所、施行方法及び着手予定日その他環境省令で定める事項を都道府県知事に届け出なければならない。ただし、次に掲げる行為については、この限りでない。

一 土地の形質の変更の施行及び管理に関する方針（環境省令で定めるところにより、環境省令で定める基準に適合する旨の都道府県知事の確認を受けたものに限る。）に基づく次のいずれにも該当する土地の形質の変更

イ 土地の土壌の特定有害物質による汚染が専ら自然又は専ら土地の造成に係る水面埋立てに用いられた土砂に由来するものとして環境省令で定める要件に該当する土地における土地の形質の変更

ロ 人の健康に係る被害が生ずるおそれがないものとして環境省令で定める要件に該当する土地の形質の変更

二 通常の管理行為、軽易な行為その他の行為であって、環境省令で定めるもの

三 形質変更時要届出区域が指定された際既に着手していた行為

四 非常災害のために必要な応急措置として行う行為

2～5 省略

(台帳)

第十五条 都道府県知事は、要措置区域の台帳、形質変更時要届出区域の台帳、第六条第四項の規定により同条第一項の指定が解除された要措置区域の台帳及び第十一条第二項の規定により同条第一項の指定が解除された形質変更時要届出区域の台帳（以下この条において「台帳」という。）を調製し、これを保管しなければならない。

2 台帳の記載事項その他その調製及び保管に関し必要な事項は、環境省令で定める。

- 3 都道府県知事は、台帳の閲覧を求められたときは、正当な理由がなければ、これを拒むことができない。

2 埋蔵文化財包蔵地の評価

埋蔵文化財包蔵地の評価について、土壤汚染地の評価に準じて評価する現行における課税実務上の取扱いを踏まえ、改めてその考え方を整理・明確化することとした。

1 文化財保護法の概要

文化財保護法（昭和25年法律第214号）は、文化財を保存し、かつ、その活用を図り、もって国民の文化的向上に資するとともに、世界文化の進歩に貢献することを目的とするところ（文化財保護法1）、同法に規定する貝塚、古墳その他埋蔵文化財を包蔵する土地として周知されている土地（以下「周知の埋蔵文化財包蔵地」という。）については、次に掲げる措置などがとられる。

- ① 土木工事等を目的として周知の埋蔵文化財包蔵地を発掘しようとする場合には、文化庁長官に届け出なければならず、文化庁長官は、埋蔵文化財の保護上特に必要があると認めるときは、発掘調査の実施その他の必要な事項（試掘調査、発掘調査、現状保存等）を指示することができる（文化財保護法93）。
- ② 土地の所有者等が出土品の出土等により貝塚、住居跡、古墳その他遺跡と認められるものを発見したときは、その現状を変更することなく、遅滞なく、文化庁長官に届け出なければならない（文化財保護法96）。

2 埋蔵文化財包蔵地の評価方法

(1) 基本的な考え方

埋蔵文化財包蔵地の評価方法については、下記のとおり、①原価方式、②比較方式及び③収益還元方式の3つの評価方式が考えられる。

① 原価方式

$$\boxed{\text{埋蔵文化財包蔵地の価額}} = \boxed{\text{文化財がないものとした場合の価額}} - \boxed{\text{発掘調査費用に相当する金額}}$$

② 比較方式

埋蔵文化財による影響が評価対象地と類似する土地の売買実例を収集し、これに比較準拠する方式

③ 収益還元方式

$$\boxed{\text{埋蔵文化財包蔵地の価額}} = \boxed{\text{純収益}} \div \boxed{\text{還元利回り}}$$

これらのうち、②比較方式は、多数の売買実例が収集できるときには、有効な方法であると考えられるが、埋蔵文化財包蔵地の売買実例の収集は困難であり、③収益還元方式についても、埋蔵文化財による影響を総合的に検討した上で純収益及び還元利回りを決定することは困難であることから、②及び③のいずれの方式についても標準的な評価方法とすることは難しいと考えられる。

一方、①原価方式は、「文化財がないものとした場合の価額」から「発掘調査費用に

相当する金額」を控除する方法として、国税不服審判所の裁決事例においてもその合理性が認められているなど、課税実務上の取扱いとして定着している合理的な評価方法であると考えられる。

(2) 埋蔵文化財包蔵地の意義等

埋蔵文化財包蔵地として評価する土地は、課税時期において、埋蔵文化財を包蔵する土地とする。

なお、埋蔵文化財を包蔵する可能性があるなどの潜在的な段階では、埋蔵文化財包蔵地として評価することはできない。

また、評価対象地が周知の埋蔵文化財包蔵地に該当しない場合であっても、埋蔵文化財を包蔵する土地は、以下の理由から周知の埋蔵文化財包蔵地と同様に発掘調査等を実施することもあるため、埋蔵文化財包蔵地の評価の適用があることとする。

- ① 周知の埋蔵文化財包蔵地以外から文化財が出土した場合にも、文化財保護法第 96 条((遺跡の発見に関する届出、停止命令等))の規定に基づく届出義務があり、文化財の重要度に応じて土地の所有者等に経済的負担が生ずる可能性がある。
- ② 地方公共団体の取扱いによっては、周知の埋蔵文化財包蔵地に隣接する場合や一定の敷地面積以上の開発が行われる場合にも、試掘調査や発掘調査を実施することがある。

(3) 評価方法

埋蔵文化財包蔵地の価額は、文化財がないものとした場合の価額から発掘調査費用に相当する金額を控除した金額によって評価する。

イ 文化財がないものとした場合の価額

文化財がないものとした場合の価額は、文化財がないものとして路線価等に基づき評価した価額をいう。

ロ 発掘調査費用に相当する金額

発掘調査費用に相当する金額は、文化財がないものとした場合の価額が地価公示価格水準の 8 割程度とされていることとのバランスから、発掘調査費用の見積額の 80%相当額とする。

なお、発掘調査費用の見積額は、課税時期において最も合理的と認められる措置に基づき算定するのが相当である。

また、①土地所有者において発掘調査費用の負担が生じない土地のほか、②評価対象地が存する地域における標準的な土地の利用状況や発掘調査の実施状況等を踏まえ、発掘調査費用が生ずる蓋然性が低いと認められる土地については^(注)、発掘調査費用に相当する金額はないものとして取り扱う。

(注) 例えば、評価対象地において、既に評価対象地が存する地域における標準的な土地の利用が実現している場合には、現状の利用を継続するのが一般的と考えられ、また、評価対象地の周辺において、その地域における標準的な土地の利用を実現する建物が、発掘調査を実施することなく建築等されている場合には、評価対象地においても発掘調査を実施することなく同種の建物の建築等を行うことができるものと考えられることから、原則としてこのような場合には、発掘調査費用が生ずる蓋然性が低いと認められる。

ハ 使用収益制限による減価及び心理的要因による減価

埋蔵文化財包蔵地においては、発掘調査を実施することにより土地の使用収益に支障がなくなることとなるため、「使用収益制限による減価に相当する金額」を控除する必要はないものと考えられる。

また、評価対象地の地中に埋蔵文化財が存することに起因する心理的要因による減価は通常想定されないことからすると、埋蔵文化財包蔵地の評価において「心理的要因による減価に相当する金額」を控除する必要はないものと考えられる。

算 式

$$\boxed{\begin{array}{l} \text{埋蔵文化財包} \\ \text{蔵地の価額} \\ \text{(注5)} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{文化財がないもの} \\ \text{とした場合の価額} \\ \text{(注1)} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{l} \text{発掘調査費用に相当する} \\ \text{金額(見積額の80\%相当額)} \\ \text{(注2、3、4)} \end{array}}$$

- (注) 1 文化財がないものとした場合の価額は、文化財がないものとして路線価等に基づき評価した価額をいう。
- 2 文化財がないものとした場合の価額が地価公示価格水準の8割程度とされていることとのバランスから、発掘調査費用に相当する金額についてもその見積額の80%相当額とする。
- 3 発掘調査費用の見積額は、課税時期において最も合理的と認められる措置に基づき算定するのが相当である。
- 4 土地所有者において発掘調査費用の負担が生じない場合のほか、発掘調査費用が生ずる蓋然性が低い場合には、発掘調査費用に相当する金額はないものとして取り扱う。
- 5 発掘調査費用に相当する金額が文化財がないものとした場合の価額を上回る場合には、文化財がないものとした場合の価額を限度とする。

3 その他

発掘調査費用の額が確定している場合の取扱いについては、土壤汚染地の評価に準ずることとする。

(参考 1) 埋蔵文化財包蔵地の減価要否 (イメージ図)



- (注) 1 周知の埋蔵文化財包蔵地以外から文化財が出土した場合には、文化財保護法第96条に基づく届出義務があり、文化財の重要度に応じて、文化財保護のために工事の制限等がかかる可能性がある。この場合に、土地所有者 (事業者) に経済的負担が生ずれば、周知の埋蔵文化財包蔵地と同様に土地の減価が必要であることに留意する。
- 2 地方公共団体によっては、周知の埋蔵文化財包蔵地に隣接する場合や一定の敷地面積の開発工事において、事前相談を行い、試掘調査を実施している。試掘調査の結果、文化財が出土した場合は、発掘調査を実施する可能性もある。
- 3 過去に調査が実施されている場合等は、慎重に工事を実施する指示がある。
- 4 建物の建築工事の基礎が浅い、掘削深度が浅い場合など、工事を実施しても文化財への影響が回避できる場合等は、試掘調査に代えて、行政が立会いの下に工事を実施する指示がある。
- 5 試掘調査における調査期間は通常数日、費用は原則として行政負担となる。
- 6 建物の基礎工事等で文化財に影響がある場合に発掘調査が必要になる。試掘調査で遺跡が発見された場合でも、建物の建築工事等による文化財への影響が回避できる場合は、発掘調査をせずに、工事着工が可能となることがある。例えば、文化財の分布が敷地の片隅にしかなく建物の建築工事等が文化財に与える影響が少ない場合には、慎重な工事や、行政が立会いの下に工事を実施する指示がある。
- 7 発掘調査費用は、原則として、個人の自己専用住宅は公費負担となり、それ以外の用途は土地所有者 (事業者) が負担する。

(参考2) 関係法令

○ 文化財保護法(抄)

(この法律の目的)

第一条 この法律は、文化財を保存し、且つ、その活用を図り、もって国民の文化的向上に資するとともに、世界文化の進歩に貢献することを目的とする。

(土木工事等のための発掘に関する届出及び指示)

第九十三条 土木工事その他埋蔵文化財の調査以外の目的で、貝づか、古墳その他埋蔵文化財を包蔵する土地として周知されている土地(以下「周知の埋蔵文化財包蔵地」という。)を発掘しようとする場合には、前条第一項の規定を準用する。この場合において、同項中「三十日前」とあるのは、「六十日前」と読み替えるものとする。

2 埋蔵文化財の保護上特に必要があると認めるときは、文化庁長官は、前項で準用する前条第一項の届出に係る発掘に関し、当該発掘前における埋蔵文化財の記録の作成のための発掘調査の実施その他の必要な事項を指示することができる。

(遺跡の発見に関する届出、停止命令等)

第九十六条 土地の所有者又は占有者が出土品の出土等により貝づか、住居跡、古墳その他遺跡と認められるものを発見したときは、第九十二条第一項の規定による調査に当たって発見した場合を除き、その現状を変更することなく、遅滞なく、文部科学省令の定める事項を記載した書面をもつて、その旨を文化庁長官に届け出なければならない。ただし、非常災害のために必要な応急措置を執る場合は、その限度において、その現状を変更することを妨げない。

2 文化庁長官は、前項の届出があつた場合において、当該届出に係る遺跡が重要なものであり、かつ、その保護のため調査を行う必要があると認めるときは、その土地の所有者又は占有者に対し、期間及び区域を定めて、その現状を変更することとなるような行為の停止又は禁止を命ずることができる。ただし、その期間は、三月を超えることができない。

3 文化庁長官は、前項の命令をしようとするときは、あらかじめ、関係地方公共団体の意見を聴かなければならない。

4 第二項の命令は、第一項の届出があつた日から起算して一月以内にしなければならない。

5 第二項の場合において、同項の期間内に調査が完了せず、引き続き調査を行う必要があるときは、文化庁長官は、一回に限り、当該命令に係る区域の全部又は一部について、その期間を延長することができる。ただし、当該命令の期間が、同項の期間と通算して六月を超えることとなつてはならない。

6 第二項及び前項の期間を計算する場合においては、第一項の届出があつた日から起算して第二項の命令を発した日までの期間が含まれるものとする。

7 文化庁長官は、第一項の届出がなされなかつた場合においても、第二項及び第五項に規定する措置を執ることができる。

- 8 文化庁長官は、第二項の措置を執つた場合を除き、第一項の届出がなされた場合には、当該遺跡の保護上必要な指示をすることができる。前項の規定により第二項の措置を執つた場合を除き、第一項の届出がなされなかつたときも、同様とする。
- 9 第二項の命令によつて損失を受けた者に対しては、国は、その通常生ずべき損失を補償する。
- 10 前項の場合には、第四十一条第二項から第四項までの規定を準用する。