

การยกเว้นภาษีจากการขายหรือการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

อรพรรณ พจนานรัตน์¹

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาท ผลจากการวิจัยพบว่าการยกเว้นภาษีเงินได้จากการที่ทายาทขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับโดยทางมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หาได้รับการยกเว้นไม่เกินสองแสนบาทเฉพาะอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลเท่านั้น และการยกเว้นภาษีเงินได้ที่บิดามารดาโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายโดยไม่มีค่าตอบแทนและการโอนให้โดยทางมรดกโดยไม่จำกัดจำนวนอสังหาริมทรัพย์ที่ยกให้ นอกจากนี้ยังได้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ทายาทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้รับมา กฎหมายยกเว้นให้เฉพาะทายาทผู้รับมรดกเท่านั้น ซึ่งการยกเว้นดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับทายาทหรือบุคคลอื่นที่ไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะได้รับยกเว้น จึงควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายที่เกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาทเพื่อให้เกิดความเสมอภาคและเป็นธรรมและทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นเพื่อใช้ในการบริหารประเทศต่อไป

คำสำคัญ: ประมวลรัษฎากร การยกเว้นภาษีเงินได้ อสังหาริมทรัพย์

¹รองศาสตราจารย์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต.



Tax Exemption with Respect to Sales or Transfer of Inherited Realty.

Orawan Potjananurat¹

Abstract

The main objective of this research was to look into the issues related to tax exemption when the realty was inherited or sold to the third person. The studies found that tax exemption of not more than baht 200,000 was applicable only when the inherited realty in the Sub-District Administration Organization was sold to the third person. Moreover, it was also applicable when any realty was transferred to lawful children without payment for unlimited quantity of the realty. Furthermore business tax exemption was applied when the inherited realty was sold within five years since the day it was transferred. However, income tax exemption, as mentioned, causes unfairness to people who are not entitled to the exemption. As a result, amendment should be made to bring about equality and fairness. The government, under this circumstance, could earn more income from taxation for the administration of the country.

Key words: Revenue Code, Exemption of income tax, Realty.

¹Assoc.Prof., Faculty of Law, Kasem Bundit University

วารสารเกษมบัณฑิต ปีที่ 16 ฉบับที่ 2 กรกฎาคม - ธันวาคม 2558

บทนำ

ที่ดินมีความสำคัญในการทำมาหากินและการอยู่อาศัย คนที่ไม่มีที่ดินเป็นของตนเองก็ชวนขายเพื่อให้ได้ที่ดินมาเป็นของตน ในปัจจุบันจำนวนประชากรเพิ่มมากขึ้นความต้องการที่ดินก็มีจำนวนเพิ่มมากขึ้นเช่นกัน แต่ที่ดินกลับลดน้อยลงเพราะที่ดินรายใหญ่ไปอยู่ในความครอบครองของผู้ที่มีฐานะร่ำรวยซึ่งเป็นประชากรกลุ่มน้อยของประเทศ เพราะประชากรส่วนใหญ่ของประเทศจะถือครองที่ดินรายละไม่มาก เนื่องจากกฎหมายไม่ได้จำกัดสิทธิในการถือครองที่ดิน และการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่โดยองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีอัตราต่ำมาก เพราะ พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้นำราคาปานกลางของปี พ.ศ. 2521 ถึง 2524 มาใช้เป็นราคาปานกลางเพื่อคำนวณภาษีในปีปัจจุบัน(พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, 2544: 190) และอัตราภาษีบำรุงท้องที่สูงสุดร้อยละ 80 บาท (พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, 2544: 215) เท่านั้น จึงทำให้ผู้ถือครองที่ดินที่มีฐานะร่ำรวยยอมไม่เดือดร้อนในการเสียภาษีบำรุงท้องที่

นอกจากนี้มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติยกเว้นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาทไม่ว่าเป็นทายาทผู้รับพินัยกรรมหรือทายาทโดยธรรมโดยไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ และไม่ได้จำกัดจำนวนอสังหาริมทรัพย์ที่ยกให้แก่ทายาท จึงทำให้เจ้ามรดกที่มีฐานะร่ำรวยไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ทั้ง ๆ ที่มีความสามารถจะเสียภาษีได้ และยังมีกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (17) ยกเว้นเงินได้จากการที่ทายาทขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสนหาที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ให้ได้รับยกเว้นเงินได้จากการขายในส่วนที่ไม่เกินสองแสนบาทตลอดปีภาษีนั้น ข้อยกเว้นข้อนี้ให้ประโยชน์แก่ทายาทในกรณีที่ขายอสังหาริมทรัพย์ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลซึ่งทำให้ทายาทผู้รับมรดกหรือจากการได้รับอสังหาริมทรัพย์โดยเสนหาขาย

อสังหาริมทรัพย์นอกเขตองค์การบริหารส่วนตำบลไม่ได้รับยกเว้น จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ทายาทผู้มิตินที่ตั้งอยู่นอกเขตองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) และกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) ได้ยกเว้นเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน บุตรชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมด้วย การยกเว้นข้อนี้ไม่มีการจำกัดจำนวนของอสังหาริมทรัพย์ที่โอนให้แก่บุตรโดยเสนหาซึ่งในปัจจุบันผู้ครอบครองที่ดินบางรายมีที่ดินจำนวนมากเป็นพันเป็นหมื่นไร่ เมื่อยกเว้นภาษีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายโดยไม่จำกัดจำนวนทำให้รัฐสูญเสียรายได้ปีหนึ่งๆ เป็นจำนวนมาก

นอกจากนี้ยังมีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 (6) (ข) ที่ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ทายาทที่ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ซึ่งการที่กฎหมายบัญญัติยกเว้นเช่นนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาแล้วขายไปภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นเช่นเดียวกัน

จากข้อยกเว้นดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) หรือพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ล้วนแล้วแต่อำนวยความสะดวกให้แก่เจ้าของที่ดินและทายาททั้งสิ้นทำให้รัฐสูญเสียภาษีที่ควรจะได้แต่ละปีเป็นจำนวนมิใช่น้อย จึงสมควรจะหาแนวทางแก้ไขกฎหมายดังกล่าวเพื่อให้รัฐจัดเก็บภาษีได้เพิ่มมากขึ้น

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การศึกษาวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาประเด็นสำคัญ ๆ ดังนี้

1. เพื่อศึกษาความหมาย แนวคิด หลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์

หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาทโดย
นำแนวคิดเกี่ยวกับการเป็นธรรมดาประกอบกรวิเคราะห์

2. เพื่อวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาทางกฎหมาย
เกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือ
สิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาท

3. เพื่อศึกษาแนวทางแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับ
การยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิ
ครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาท เพื่อให้
กรมสรรพากรสามารถนำกฎหมายดังกล่าวไปแก้ไข เพื่อให้
เกิดความเป็นธรรมกับทายาทรายอื่น ๆ และรัฐก็สามารถ
จัดเก็บภาษีได้เพิ่มมากขึ้น

ระเบียบวิธีวิจัย

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ มีวิธีวิจัยที่ใช้การวิจัยเชิง
คุณภาพ (Qualitative research) มุ่งเน้นการวิเคราะห์
เอกสาร (Documentary research) ซึ่งผู้วิจัยจะศึกษา
กรณีการยกเว้นภาษีเงินได้จากประมวลรัษฎากรและศึกษา
กฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่ง
และพาณิชย์ ประมวลกฎหมายที่ดิน พระราชบัญญัติสภา
ตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537 พระราช
กฤษฎีกาและกฎกระทรวงเพื่อนำมาวิเคราะห์และหาแนว
ทางแก้ไขต่อไป

สาระสำคัญของประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากรมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีโดยอาศัย
ประมวลรัษฎากรเป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษี แต่
ประมวลรัษฎากรก็มีทั้งการบังคับจัดเก็บภาษีและการ
ยกเว้นภาษี โดยประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ยกเว้นทั้งใน
ประมวลรัษฎากร กฎกระทรวง และพระราชกฤษฎีกา ซึ่งการ
บัญญัติยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์
หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาท
ดังกล่าวมีความไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบัน จึง
ก่อให้เกิดปัญหาดังจะได้อธิบายต่อไป

ผลการวิจัย

จากการศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงิน
ได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองใน

อสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาท ปัจจุบันไม่สมควรจะยกเว้น
ให้แล้ว เพราะที่ดินในปัจจุบันมีราคาสูงขึ้นตามภาวะ
เศรษฐกิจ และผู้ครอบครองที่ดินบางรายก็ครอบครองที่ดิน
เป็นจำนวนมาก การยกเว้นจึงทำให้คนที่มิมีฐานะแตกต่างกัน
และครอบครองอสังหาริมทรัพย์จำนวนแตกต่างกัน แต่
ได้รับการยกเว้นภาษีเหมือนกัน ซึ่งตามหลักความเป็นธรรม
ไม่ควรจะเป็นเช่นนั้น เพราะผู้มีเงินได้มากต้องเสียภาษีมาก
ผู้มีเงินได้น้อยต้องเสียภาษีน้อย การที่กฎหมายบัญญัติให้
ยกเว้นภาษีเงินได้เหมือนกันจึงทำให้เกิดปัญหาแยก
วิเคราะห์ได้เป็น 3 กรณีดังต่อไปนี้คือ

กรณีที่หนึ่ง การยกเว้นภาษีเงินได้จากการขาย
อสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกที่ได้รับโดยเสนาหาในเขต
องค์การบริหารส่วนตำบลในส่วนที่ไม่เกินสองแสนบาท

การยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายนี้ กฎกระทรวง
ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2
(17) กำหนดว่า “เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อัน
เป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดย
เสนาหา ที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล
หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมาย
จัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะเงินได้จากการขายในส่วน
ที่ไม่เกินสองแสนบาทตลอดปีภาษีนั้น”

จากบทบัญญัติดังกล่าวยกเว้นให้แก่ทายาทผู้ได้รับ
อสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือจากการให้โดยเสนาหา
แล้วนำอสังหาริมทรัพย์นั้นไปขาย เงินได้จากการขาย
อสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับดังกล่าวถ้าอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่
นอกเขตกรุงเทพมหานครก็ได้รับยกเว้นเฉพาะเงินได้จาก
การขายในส่วนที่ไม่เกินสองแสนบาทตลอดปีภาษีนั้น ซึ่ง
ปัจจุบันอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพฯ ไม่มี
แล้ว เพราะกรุงเทพฯ ในปัจจุบันแบ่งการปกครองออกเป็น
50 เขต อสังหาริมทรัพย์จึงอยู่ในเขตกรุงเทพฯ ทั้งสิ้น
ทายาทขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือจากการให้
โดยเสนาหาจึงไม่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายกระทรวงข้อนี้ ซึ่ง
ผู้ขายจะต้องเสียภาษีจากเงินที่ขายได้ทั้งจำนวน

ส่วนสุขาภิบาลในปัจจุบันได้มีพระราชบัญญัติ
เปลี่ยนแปลงฐานะของสุขาภิบาลเป็นเทศบาล พ.ศ. 2542
(พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, 2544: 549) เมื่อสุขาภิบาล
กลายเป็นเทศบาล ถ้าทายาทขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็น

วารสารเกษมบัณฑิต ปีที่ 16 ฉบับที่ 2 กรกฎาคม - ธันวาคม 2558

มรดกหรือจากการให้โดยเสนาหาในเขตเทศบาลก็จะไม่ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกัน แต่ถ้าขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว นอกเขตเทศบาลก็จะได้รับยกเว้นอสังหาริมทรัพย์นั้น แต่ถ้าอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่นอกเขตเทศบาลก็ต้องตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล ซึ่งองค์การบริหารส่วนตำบลตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537 ตามหลักการกระจายอำนาจให้ท้องถิ่นจัดการบริหารตนเอง องค์การบริหารส่วนตำบลก็มีใช้การปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะเช่นกรุงเทพมหานคร หรือเมืองพัทยา ซึ่งเมืองพัทยาก็เป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะเหมือนกับกรุงเทพมหานคร มีการกำหนดอาณาเขตพื้นที่ของเมืองพัทยา ถ้าทายาทขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือจากการให้โดยเสนาหาในเขตเมืองพัทยาก็ไม่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายกระทรวงฉบับนี้เช่นเดียวกัน ส่วนอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่นอกเขตเมืองพัทยาก็ต้องไปตั้งอยู่ในเขตเทศบาล หรือในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) ซึ่ง อบต. เป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

เล็กที่สุดในประเทศไทยตามหลักการกระจายอำนาจและไม่ถือว่าเป็นองค์กรปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ

เมื่อองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) มีใช้การปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ดังนั้นทายาทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือจากการให้โดยเสนาหา และอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ในเขต อบต. ย่อมได้รับยกเว้นสองแสนบาทตลอดปีภาษี ภายในหนึ่งปี จะแบ่งขายอสังหาริมทรัพย์นั้นก็ครั้งก็ตามจะได้รับยกเว้นรวมกันแล้วไม่เกินสองแสนบาท ในกรณีนี้ถ้าเปรียบเทียบระหว่างทายาทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือจากการให้โดยเสนาหาในเขตกรุงเทพมหานครหรือในเขตเทศบาลหรือในเขตเมืองพัทยากับทายาทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) จะมีความแตกต่างกัน เพราะผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ได้ตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) จะต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล ดังต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 นายแดงได้รับมรดกที่ดินหนึ่งแปลงจากบิดา เมื่อปี พ.ศ. 2553 เมื่อครอบครองมาได้ 4 ปี นายแดงได้นำที่ดินแปลงนั้นไปขายในปี พ.ศ. 2556 ในราคา 2,000,000 บาท เท่าราคาที่เขาพนักงานประเมินกำหนดไว้ ที่ดินดังกล่าวตั้งอยู่ในเขตเทศบาล นายแดงจะต้องเสียภาษีเงินได้ โดยการถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ดังนี้

(1)	ตั้งราคาขาย (ราคาประเมิน	=	2,000,000 บาท
(2)	หัก ค่าใช้จ่ายร้อยละ 50	=	1,000,000 บาท
	เหลือเงินได้สุทธิ	=	1,000,000 บาท
(3)	หารจำนวนปีที่ถือครอง (4 ปี)	=	1,000,000 บาท
			4
	เหลือเงินได้เฉลี่ยต่อปี	=	250,000 บาท
(4)	คำนวณภาษี $250,000 \times 5$	=	12,500 บาท
			100
(5)	คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง $12,500 \times 4$	=	50,000 บาท
(6)	นายแดงจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย	=	50,000 บาท

ตัวอย่างที่ 2 นายดำได้รับมรดกที่ดินหนึ่งแปลงจากมารดา เมื่อปี พ.ศ. 2553 เมื่อครอบครองมาได้ 4 ปี นายดำได้นำที่ดินแปลงนั้นไปขายในปี พ.ศ. 2556 ในราคา 2,000,000 บาทเท่าราคาที่เขาพนักงานประเมินกำหนดไว้ ที่ดินดังกล่าวตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) นายดำจะต้องเสียภาษีเงินได้ โดยการถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ดังนี้



(1) ตั้งราคาขาย (ราคาประเมิน)	=	2,000,000	บาท
(2) หัก เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่เกิน	=	200,000	บาท
เหลือเงินได้ที่หลังหักค่าใช้จ่าย	=	1,800,000	บาท
(3) หัก ค่าใช้จ่ายร้อยละ 50	=	900,000	บาท
เหลือเงินได้สุทธิ	=	900,000	บาท
(4) ทหารจำนวนปีที่ถือครอง (4 ปี)	=	900,000	บาท
		4	
เหลือเงินได้เฉลี่ยต่อปี	=	225,000	บาท
(5) คำนวณภาษี $225,000 \times 5$	=	11,250	บาท
		100	
(6) คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง $11,250 \times 4$	=	45,000	บาท
(7) นายแดงจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย	=	45,000	บาท

จากตัวอย่างที่ 1 ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมรดกในราคา 2,000,000 บาท แต่ที่ดินตั้งอยู่ในเขตเทศบาลไม่ได้รับยกเว้นสองแสนบาทตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (17) จึงเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย จำนวน 50,000 บาท ส่วนตัวอย่างที่ 2 ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมรดกในราคา 2,000,000 บาท เช่นเดียวกัน แต่ที่ดินตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) จึงได้รับยกเว้นสองแสนบาทตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (17) จึงเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย จำนวน 45,000 บาท จำนวนภาษีที่ต่างกันจำนวน 5,000 บาท ซึ่งถ้าไม่ได้รับยกเว้น รัฐจะได้รับภาษีเต็มจำนวน 50,000 บาท แต่เมื่อกฎหมายยกเว้นให้ทำให้รัฐได้รับภาษีน้อยลง 5,000 บาท ปัจจุบันองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) ทั่วประเทศมีจำนวน 5,335 แห่ง แต่ละแห่งมีการโอนขายที่ดินอยู่ตลอดเวลา ที่ดินบางแปลงอาจจะมีราคาสูงหรือต่ำกว่า 2 ล้านบาท แต่ อบต. มีจำนวนมากย่อมทำให้รัฐได้รับภาษีน้อยลงเป็นจำนวนมากเช่นกัน และในขณะเดียวกันการยกเว้นในกรณีนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ที่ได้รับมรดกหรือได้รับการให้โดยเสนหา แต่ที่ดินไม่ได้ตั้งอยู่ในเขต อบต. แต่ตั้งอยู่ในเขตเทศบาล หรือกรุงเทพมหานคร หรือเขตเมืองพัทยา แล้วได้ขายที่ดินไปก็ไม่ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกัน ซึ่งปัจจุบันรัฐมีภาระที่จะต้องใช้จ่ายเงินในการบริหารประเทศจำนวนมาก ถ้าเก็บภาษีส่วนนี้ได้

เพิ่มขึ้น รัฐก็นำเงินที่เพิ่มขึ้นนี้มาใช้ในการบริหารประเทศ ในปัจจุบันการยกเว้นเงินจำนวนสองแสนบาทจึงไม่เหมาะสมและไม่มีควมจำเป็นจะต้องยกเว้นให้ เพราะผู้ที่ได้รับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับการให้โดยเสนหา เป็นการได้มาโดยไม่ได้เสียค่าตอบแทนและยังยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับเจ้ามรดกด้วย ดังนั้นเมื่อทายาทขายไปจึงไม่ควรได้รับยกเว้นอีก ถ้าเทียบกับผู้ที่ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาแล้วต่อมาขายไปก็ต้องเสียภาษีโดยไม่ได้รับยกเว้น แม้จะขายได้กำไรก็ตาม เช่นเดียวกับผู้ที่ได้อสังหาริมทรัพย์โดยทางมรดกหรือที่ได้รับมาโดยเสนหา เมื่อขายไปก็ได้กำไรเช่นเดียวกัน เพราะภาษีจัดเก็บตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของสำนักงานที่ดินตามราคาในวันที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ ไม่ว่าจะได้มาโดยมีค่าตอบแทนหรือไม่มีค่าตอบแทน ในการจัดเก็บภาษีก็ใช้หลักเกณฑ์เดียวกัน จึงไม่สมควรที่จะยกเว้นภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสนหาที่ตั้งอยู่ในเขต อบต. ต่อไป เพราะแต่ละปีทำให้รัฐสูญเสียภาษีเงินได้ในส่วนนี้เป็นจำนวนมิใช่น้อย

กรณีที่สอง การยกเว้นภาษีเงินได้จาก การโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย โดยไม่มีค่าตอบแทนและการโอนมรดกให้แก่ทายาท

ตามหลักผู้โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่มีค่าตอบแทน ถือว่าเป็นการขาย

วารสารเกษมบัณฑิต ปีที่ 16 ฉบับที่ 2 กรกฎาคม - ธันวาคม 2558

ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อถือว่าเป็นการขายแล้ว มาตรา 41 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้ และต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้” จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่มีค่าตอบแทนก็ตาม ก็ต้องเสียภาษีโดยผู้โอนเป็นผู้เสียภาษี แต่กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) ได้ยกเว้นเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน บุตรชอบด้วยกฎหมายไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมด้วย

ข้อยกเว้นตามข้อนี้ไม่รวมถึงการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรบุญธรรม ถ้าโอนให้แก่บุตรบุญธรรมถือว่าขาย ผู้รับบุตรบุญธรรมจะต้องเสียภาษี แต่ถ้าบิดามารดาโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) ยกเว้นภาษีเงินได้และภาษีสรรพสามิตเฉพาะให้เสียแต่ค่าฤชาธรรมเนียม ร้อยละ 0.5 และค่าอากรแสตมป์อีกร้อยละ 0.5 รวมเป็นเงินร้อยละ 1 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ ผู้เขียนเห็นด้วยที่กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) ยกเว้นการเสียภาษีเงินได้ให้แก่บิดามารดาที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายเพราะบิดามารดาไม่ได้รับค่าตอบแทนใด ๆ จากบุตรและถ้าเก็บภาษีจากบิดามารดาผู้โอน บิดามารดาอาจจะไม่มีเงินจ่ายภาษีและอาจจะได้รับความเดือดร้อนจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรเพราะตามปกติบิดามารดาออมสะสมทรัพย์สมบัติเพื่อยกให้แก่บุตรของตน การยกเว้นดังกล่าวย่อมเหมาะสมแล้ว แต่ข้อยกเว้นข้อ 2 (18) นี้มีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2525 ซึ่งใช้บังคับมาเป็นเวลา 30 กว่าปีแล้ว กฎหมายออกมาในเวลานั้นถือว่าเหมาะสมกับสมัยนั้น แต่การยกเว้นดังกล่าวในปัจจุบันอาจจะไม่เหมาะสมแล้ว เพราะปัจจุบันที่ดินมี

จำนวนลดน้อยลงแต่ที่ดินจำนวนมากกลับไปอยู่ในความครอบครองของนายทุนและผู้ที่มีฐานะร่ำรวย และปัจจุบันราคาสูงขึ้นมาก ในกรณีที่บิดามารดาโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจำนวนมากน้อยเพียงใดก็ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกับบิดามารดาที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์เพียงเล็กน้อยให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย จะเห็นได้ว่าข้อยกเว้นข้อนี้ไม่สามารถนำหลักความเป็นธรรมมาใช้ได้ เพราะสิ่งที่จะใช้วัดความเท่าเทียมกันหรือความแตกต่างกันเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นธรรมนั้นแตกต่างกันไปตามยุคตามสมัย ในปัจจุบันมาตราวัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่างที่ควรพิจารณาได้มีอยู่ 2 อย่าง คือ ความเท่าเทียมกันหรือแตกต่างกันในประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ (Benefit basis) และความสามารถของผู้เสียภาษีอากร (Ability basis) (วิทย์ ตันตยกุล, 2528: 24)

สิ่งที่ใช้วัดความเท่าเทียมกันหรือความแตกต่างกันเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่สุดในปัจจุบันคือความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งถือว่าผู้มีความสามารถเสียภาษีมากก็ควรเสียมาก ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรจะเสียน้อยหรือไม่เสียภาษีเลย ความสามารถในการเสียภาษีในปัจจุบันนิยามวัดจากทรัพย์สิน รายได้หรือรายจ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์ในการกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

จากกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร เพราะผู้ที่มีที่ดินจำนวนมากก็คือผู้ที่มีทรัพย์สินและเงินทองมากจึงได้นำเงินไปซื้อที่ดินสะสมไว้มากเมื่อโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายย่อมมีความสามารถในการเสียภาษี แต่กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (18) ได้ยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองให้แก่ทายาทโดยธรรมโดยไม่มีค่าตอบแทน ถ้ายึดหลักอำนาจรายได้ให้แก่รัฐกรณีนี้ทำให้รัฐสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมากเช่นเดียวกัน

นอกจากนี้มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรในส่วนของความหมายของคำว่า “ขาย” ยังไม่รวมถึง (2)

คือการโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาทซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ถือเป็นการขายจึงได้รับยกเว้น สำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามข้อนี้ไม่มีการกำหนดจำนวนที่ดินที่ยกให้โดยทางมรดก และทายาทผู้รับมรดกก็ไม่จำเป็นต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย จะเป็นใครก็ได้ที่เจ้ามรดกพอใจจะยกมรดกให้ ซึ่งอาจไม่ใช่บุตรชอบด้วยกฎหมาย แต่เป็นบุคคลอื่นที่เจ้ามรดกทำพินัยกรรมยกให้ก็ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกัน ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) ถ้าการยกให้โดยไม่มีค่าตอบแทนแก่ผู้ใดก็ตาม คำว่าขายตามมาตรา 39 ย่อมถือว่าเป็นการขายทั้งสิ้น เมื่อถือเป็นการขายก็ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่เมื่อกฎหมายยกเว้นการโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาทซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ผู้โอน จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ไม่ว่าทายาทนั้นจะเป็นผู้ใดก็ตามก็ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ทั้งสิ้น การโอนอสังหาริมทรัพย์จะแตกต่างกันที่การเสียค่าธรรมเนียม ถ้าเป็นการโอนมรดกกระหว่างบุพการีกับผู้สืบสันดานหรือระหว่างคู่สมรสจะเสียค่าธรรมเนียมในอัตราร้อยละ 0.5 แต่ถ้าเป็นการโอนมรดกให้แก่บุคคลอื่นแต่เป็นทายาทผู้รับพินัยกรรมจะเสียค่าธรรมเนียมในอัตราร้อยละ 2 แต่ภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในกรณีนี้การโอนโดยทางมรดกก็ไม่ได้จำกัดเนื้อที่ของอสังหาริมทรัพย์ เช่นเดียวกับการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายที่ไม่มีการกำหนดจำนวนเช่นเดียวกัน ในปัจจุบันผู้มีฐานะร่ำรวยนิยมซื้อที่ดินสะสมไว้เป็นจำนวนมากเพราะที่ดินนับวันจะมีจำนวนน้อยลงเพราะความต้องการที่ดินมีจำนวนมากขึ้น เมื่อผู้มีฐานะร่ำรวยจากการประกอบธุรกิจจึงได้ซื้อที่ดินเก็บสะสมไว้เพื่อทำประโยชน์ในภาคหน้าหรือเพื่อให้เป็นมรดกแก่ลูกหลาน เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายอสังหาริมทรัพย์ก็จะตกเป็นมรดกแก่ทายาท เจ้ามรดกเหล่านี้ไม่ได้มีเฉพาะอสังหาริมทรัพย์ที่โอนให้เท่านั้น แต่ยังมีทรัพย์สินเงินทองอย่างอื่นรวมทั้งธุรกิจอีกมากมายที่ตกเป็นของทายาท ทายาทย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีเพราะเงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดกก็ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (10) แห่งประมวล

รัษฎากร เมื่อได้รับอสังหาริมทรัพย์โดยทางมรดกก็ได้รับยกเว้นอีก ทั้ง ๆ ที่มรดกที่ได้รับอาจจะมีจำนวนมหาศาล และทายาทก็มีความสามารถที่จะเสียภาษีเงินได้จากมรดกที่ได้รับเช่นกัน

การที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้แก่ผู้ที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือการโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาทซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ผู้เขียนเห็นด้วยกับบทบัญญัติดังกล่าว เพราะส่วนมากไม่ว่าจะเป็นการให้โดยเสนหาหรือโอนให้โดยทางมรดกก็เป็นการโอนให้โดยไม่มีค่าตอบแทน ถ้าต้องเสียภาษีอีกผู้โอนก็จะได้รับความเดือดร้อน กรณีนี้ผู้เขียนไม่ต้องการให้ยกเลิกบทบัญญัตินี้ดังกล่าว แต่อยากจะให้กำหนดจำนวนเนื้อที่ของอสังหาริมทรัพย์ที่ยกให้ว่าจำนวนเนื้อที่เท่าใดควรจะได้รับยกเว้นและเกินจำนวนเท่าใดที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ถ้ามีการกำหนดจำนวนเนื้อที่ที่ได้รับยกเว้นก็จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมและเป็นการขจัดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนมีทรัพย์สินมากกับคนมีทรัพย์สินน้อยและเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐโดยการจัดเก็บภาษีเงินได้เพิ่มมากขึ้น

กรณีที่สาม การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

ผู้ที่ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตามย่อมต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร แม้จะครอบครองที่ดินนั้นมาเกิน 5 ปีก็ตาม แต่ถ้ายกขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรและขายไปภายใน 5 ปี ก็ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเช่นเดียวกันในอัตราร้อยละ 3.3 รวมภาษีท้องถิ่น ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 แต่พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ก็ยังมีข้อยกเว้นถ้าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกตามมาตรา 4 (6) (ข) แม้จะขายไปภายในห้าปีนับแต่วันที่ไดมาก็ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

ทายาทที่ได้รับมรดกไม่ว่าจะเป็นทายาทโดยธรรมหรือทายาทผู้รับพินัยกรรม เมื่อนำอสังหาริมทรัพย์ที่

วารสารเกษมบัณฑิต ปีที่ 16 ฉบับที่ 2 กรกฎาคม – ธันวาคม 2558

ได้รับไปขายจะได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3.3 แม้จะขายไปภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้รับมรดกมาก็ตาม เช่น ทายาทได้รับมรดกที่ดินมาหนึ่งแปลงจากเจ้ามรดกในปี พ.ศ. 2555 แล้วนำที่ดินแปลงดังกล่าวไปขายในปี พ.ศ. 2556 เจ้าพนักงานที่ดินประเมินราคา 5 ล้านบาท ถ้าต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจะเป็นเงินจำนวน 165,000 บาท แต่เมื่อพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 342 มาตรา 4 (6) (ข) ได้ยกเว้นภาษีเงินได้ธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกจึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวน 165,000 บาท จึงทำให้แต่ละปีรัฐได้สูญเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นจำนวนมากเพราะมีการขายตลอดปี และยังทำให้ท้องถิ่นขาดรายได้ไปด้วย เพราะท้องถิ่นจะได้รับส่วนแบ่งภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 10 ของอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะร้อยละ 3.0 คือ ร้อยละ 0.3

การโอนอสังหาริมทรัพย์ทางมรดกให้แก่ทายาทเจ้ามรดกก็ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้กับภาษีธุรกิจเฉพาะไปแล้ว เสียแต่ค่าธรรมเนียมในอัตราร้อยละ 0.5 เมื่อทายาทได้รับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกมาแล้วได้นำไปขายกฎหมายก็ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะให้อีก เป็นการยกเว้นทั้ง การรับ และการขาย ถ้าเปรียบกับผู้ที่ซื้อ

อสังหาริมทรัพย์มาโดยไม่ได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเมื่อครอบครองมายังไม่ครบ 5 ปี แต่มีความจำเป็นต้องขายไปภายในห้าปีย่อมต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้ง ๆ ที่ตอนซื้อมาก็เสียค่าตอบแทนตอนขายไปก็ต้องเสียทั้งภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3.3 ของรายรับ และยังต้องเสียค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของเจ้าพนักงานที่ดินในอัตราร้อยละ 2 ส่วนอากรแสตมป์ในอัตราร้อยละ 0.5 ได้รับยกเว้นเพราะเสียภาษีธุรกิจเฉพาะไปแล้วย่อมได้รับยกเว้นค่าอากรแสตมป์ ส่วนทายาทผู้ได้รับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกแล้วนำอสังหาริมทรัพย์นั้นไปขายภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้รับมรดกจะเสียภาษีเงินได้ ส่วนภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3.3 ของรายรับได้รับยกเว้น เสียแต่ค่าธรรมเนียมร้อยละ 2 และค่าอากรแสตมป์ในอัตราร้อยละ 0.5 การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะกับอากรแสตมป์ต้องเสียอย่างใดอย่างหนึ่งเมื่อภาษีธุรกิจเฉพาะได้รับยกเว้นในอัตราร้อยละ 3.3 จึงต้องเสียค่าอากรแสตมป์ในอัตราร้อยละ 0.5 อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะเสียมากกว่าจึงทำให้รัฐขาดรายได้ในส่วนนี้ไปเป็นจำนวนแตกต่างกันดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 นายแดงได้ซื้อที่ดินมาหนึ่งแปลงเมื่อปี พ.ศ. 2553 แล้วขายที่ดินแปลงดังกล่าวในปี พ.ศ. 2556 ในราคา 3 ล้านบาทตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมของเจ้าพนักงานประเมิน นายแดงครอบครองที่ดินมา 4 ปีจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวนเท่าใด

วิธีคำนวณ

นายแดงขายที่ดินในราคา	= 3,000,000 บาท
อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะร้อยละ 3.3	= $\frac{3,000,000 \times 3.3}{100} = 99,000$ บาท
นายแดงจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวน	= 99,000 บาท

ตัวอย่างที่ 2 นายดำได้รับโอนที่ดินมรดกมาหนึ่งแปลงเมื่อปี พ.ศ. 2553 และนำที่ดินแปลงดังกล่าวไปขายในปี พ.ศ. 2556 ในราคา 3 ล้านบาท ตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมของเจ้าพนักงานประเมิน นายดำครอบครองที่ดินมา 4 ปีได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ นายดำจะต้องเสียค่าอากรแสตมป์จำนวนเท่าใด

วิธีคำนวณ



$$\begin{aligned} \text{นายค้าขายที่ดินมรดกจำนวน} &= 3,000,000 \text{ บาท} \\ \text{เสียค่าอากรแสตมป์ในอัตราร้อยละ 0.5} &= \frac{3,000,000 \times 0.5}{100} = 15,000 \text{ บาท} \\ \text{นายแดงจะเสียค่าอากรแสตมป์จำนวน} &= 15,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

จากตัวอย่างดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าไม่ว่านายแดงหรือ นายค้าต่างก็ขายที่ดิน ซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ครอบครอง มา 4 ปี ถือว่าขายไปภายในห้าปีเหมือนกัน ขายในราคา เท่ากัน แต่การเสียภาษีต่างกัน เพราะนายแดงไม่ได้รับ ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจึงต้องเสียภาษีจำนวน 99,000 บาท ส่วนนายค้าได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราช กฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 (6) (ข) จึงไม่ ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เสียแต่ค่าอากรแสตมป์จำนวน 15,000 บาท จำนวนเงินที่นายแดงและนายค้าเสียต่างกัน จำนวน 84,000 บาท ตามตัวอย่างเป็นการสมมติจำนวน เงินที่ขายได้เพียง 3 ล้านบาท แต่การซื้อขายในปัจจุบันที่ สำนักงานที่ดินทั้งประเทศมีจำนวนมากมาย ทำให้รัฐ สูญเสียภาษีธุรกิจที่รัฐจะได้รับแต่ละปีเป็นจำนวนมิใช่น้อย ซึ่งการยกเว้นดังกล่าวทำให้องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น สูญเสียรายได้ในการพัฒนาท้องถิ่นเป็นจำนวนมาก เช่นเดียวกัน

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาข้างต้น สรุปได้ว่าการที่กฎหมาย ยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิ ครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาท ก่อให้เกิด ความไม่ เป็นธรรมกับ ทายาท อื่น แม้ จะ ได้ รับ อสังหาริมทรัพย์เหมือนกัน แต่บางรายก็ไม่ได้รับยกเว้น และบางกรณีก็ทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เนื่องจาก กฎหมายบัญญัติยกเว้นไว้ จึงขอเสนอแนะแนวทางแก้ไข เพิ่มเติมกฎหมายออกเป็น 3 กรณีดังต่อไปนี้

1. แนวทางแก้ไขกรณียกเว้น การขาย อสังหาริมทรัพย์ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลไม่เกินสอง แสนบาทตลอดปีภาษี เสนอแนะให้ยกเลิกกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (17)

เหตุให้ยกเลิกเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมไม่ว่า จะเป็นทายาทผู้ได้รับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือ ได้รับจากการให้โดยเสนหาที่ตั้งอยู่ในหรือนอกเขตองค์การ บริหารส่วนตำบล (อบต.) ก็ต้องนำเงินได้ที่ขาย อสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดมาเสียภาษีโดยไม่มีการยกเว้นใดๆ ทั้งสิ้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดี และหลักอำนาจ

2. แนวทางแก้ไขปัญหากรณีโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิ ครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาทโดยเสนหาและ โดยทางมรดกขอเสนอแนะแก้ไขเป็น 2 ประเด็น ดังนี้

2.1 ควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) โดยให้เพิ่มจำนวน อสังหาริมทรัพย์ที่ยกเว้นไม่เกินหนึ่งร้อยไร่

เหตุที่ให้แก้ไขเพิ่มเติมเช่นนี้เพราะไม่ ทำให้ผู้ที่โอนที่ดินให้แก่ทายาทไม่เกิน 100 ไร่ ได้รับ ผลกระทบ นอกจากผู้ที่มีฐานะร่ำรวยหรือนายทุนบางคนมี ที่ดินเป็นจำนวนพัน ไร่ หรือเป็นหมื่น ไร่ ขึ้นไป ซึ่ง บุคคลเหล่านี้จะไม่ได้รับความเดือดร้อนเพราะมีฐานะดี เพียงพอที่จะเสียภาษีได้ ถ้าโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่บุตรชอบ ด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทนไม่เกิน 100 ไร่ จะได้รับยกเว้นเช่นเดียวกัน ส่วนที่เกิน 100 ไร่ขึ้นไป จึง นำมาคำนวณเสียภาษีจะทำให้รัฐได้รับภาษีเพิ่มขึ้นและลด ความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนได้

2.2 ควรแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 39 แห่ง ประมวลรัษฎากร “กรณีการโอนโดยทางมรดกให้แก่ ทายาท ซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิ ครอบครองใน อสังหาริมทรัพย์จำนวนไม่เกิน 100 ไร่”

กรณีการโอนโดยทางมรดกก็ควร จะ กำหนดจำนวนไม่เกิน 100 ไร่ เหมือนการให้โดยเสนหา เช่นกัน ส่วนที่เกิน 100 ไร่ขึ้นไป ควรต้องนำมาคำนวณ

วารสารเกษมบัณฑิต ปีที่ 16 ฉบับที่ 2 กรกฎาคม – ธันวาคม 2558

เพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐเพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นตามหลักการอำนาจรายได้ให้แก่รัฐ

3. แนวทางแก้ไขควรยกเลิกพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ข้อ (6) (ข) ที่ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกภายในห้าปีนับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น

เหตุที่ให้ยกเลิกเพราะจะได้เกิดความเสมอภาคระหว่างผู้ที่ได้ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก

ภายในห้าปี ให้เสียภาษีเหมือนกับผู้ที่ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาแล้วขายไปภายในห้าปี เช่นเดียวกันเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้ขายอสังหาริมทรัพย์โดยเท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะมาได้มาโดยทางใดก็ตามและทำให้รัฐและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น

บรรณานุกรม

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2546). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจายอำนาจ. พิมพ์ครั้งที่ 8.

กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

โกศล แก้วบุญส่ง. (2546). มาตรการในทางภาษีอากรเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม: ศึกษากรณี

มาตรการในทางภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต

มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. (2538). ซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียภาษีอย่างไร อย่างไรไม่ต้องเสียภาษี. พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน

พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. (2544) กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับภาครัฐและเอกชน. กรุงเทพมหานคร: ม.ป.ท.

วิทย์ ต้นตยกุล. (2528) กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษาเนติบัณฑิตยสภา

ศุภลักษณ์ พิณจภูวิตล. (2550). คำอธิบายภาษีท้องถิ่น. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน

อเนก เขียรถาวร. (2532). การคลังรัฐบาล. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: นำกิจการพิมพ์

อาภรณ์ นารถติลก และ โกเมนทร์ สืบวิเศษ. (2556). ประมวลรัษฎากร. พิมพ์ครั้งที่ 37. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสาส์น.