

สารบัญ

สรรพากรสาร

CONTENTS

ปีที่ 63 ฉบับที่ 7 กรกฎาคม พ.ศ. 2559



บทบรรณาธิการ EDITOR

สรรพากรสาร

กลยุทธ์!!!

คือการวางแผนเป็นแนวทางเพื่อลงมือปฏิบัติให้ได้บรรลุเป้าหมายที่วางไว้ กลยุทธ์ย่อมอยู่บนพื้นฐานความเป็นจริง มองเห็นสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้องได้ชัดเจน สามารถปฏิบัติได้อย่างเป็นรูปธรรม การมีกลยุทธ์ที่ดีเปรียบเสมือนโค้ชผู้เชี่ยวชาญนำพานักกีฬาให้คว้าชัยชนะได้ แล้วกลยุทธ์ชีวิตท่านผู้อ่านละเป็นอย่างไร

สรรพากรสารฉบับนี้ ขอนำเสนอเรื่องราวของการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลล้วนแต่มีส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีแต่ละประเภท แต่จะข้องเกี่ยวกับเพียงใดต้องอ่าน “*ขายอสังหาริมทรัพย์ ต้องรับรู้เรื่องภาษี*” นอกจากนี้ กรณีแนวการปฏิบัติเรื่องค่านวมผลกำไรสุทธิจากหลายโครงการที่ได้รับสิทธิบัตรส่งเสริมการลงทุน ซึ่งมีผู้ให้ความสนใจติดตามมาอย่างต่อเนื่องยาวนาน ก็ได้ผลสรุปเป็นที่แน่ชัดแล้ว ติดตามประเด็นที่ท่านเฝ้ามองได้ใน “*กรณีปัญหาการคำนวณผลขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน*” ซึ่งสามารถอธิบายได้อย่างเข้าใจง่าย ตรงประเด็น อีกทั้งยังนำไปเป็นแนวพิจารณาสำหรับผู้ประกอบการจากหลักดังกล่าวได้อีกด้วย

●●● UK.

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสารสัน พิพัฒน์ ชันทอง

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสารสัน กวิช วิปุลานุสาสน์

ทัศนีย์ มหานคระกิติวงศ์

นงพงา บุญเยี่ยม

มลรัฐณี เอี้ยวพิทยากุล

ศิริวัลย์ แก้วมูลเนียม

แพทริเซีย มงคลวนิช

บรรณาธิการอำนวยการ ทัศนีย์ มหานคระกิติวงศ์

บรรณาธิการบริหาร จันทนา วิจิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสภา มงคล ขนาดนิต

กัมปนาท บุญรอด วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์ สุดคนึง สมบูรณ์วงศ์

ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร พุทธิพร วิชัยดิษฐ

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณ ศรีศรีศรี

ฝ่ายขายและโฆษณา วันทนีญ์ เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุวรรณค์

พันทิพย์ สาสินท์ ศศิธร เจียรนัยณะกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี วรารวรรณ กิจวิชา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญาญู

ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม่นทิม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสารสัน

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakomsam.com

E-mail : sanpakomsam@rd.go.th 

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สาโรจน์เหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสารสันสงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดและในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพากรสารสันแล้วเท่านั้น หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใดของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจะถูกดำเนินคดีตามกฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

ชาย
อสังหาริมทรัพย์
ต้องรับรู้
เรื่องภาษี



● กับบท บุณรอด*

การซื้อขายอสังหาริมทรัพย์

มีภาระภาษีที่เกี่ยวข้องหลายประเภทได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ นอกจากนี้ ยังมีค่าธรรมเนียมการโอน และ ภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาเกี่ยวข้องด้วยบางกรณี เช่น กรณีผู้ขายซึ่งเป็นผู้ประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ขายอสังหาริมทรัพย์โดยมีของแถมให้กับลูกค้านั้น อาจจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและยังต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ด้วย ดังนั้น ก่อนจะทำการซื้อหรือขายทั้งผู้ซื้อและผู้ขายจึงควรจะศึกษาข้อกำหนดต่างๆ เพื่อคำนวณจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียให้ถูกต้อง

เบื้องต้นจึงควรต้องทำความเข้าใจในเรื่องของบทนิยามหรือบทวิเคราะห์ศัพท์ของคำว่าอสังหาริมทรัพย์เสียก่อนว่ามีความหมายอย่างไรบ้าง เมื่อได้ศึกษาความหมายที่ใช้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว จึงนำมาปรับใช้กับประมวลรัษฎากร ซึ่งจะมีผลต่อการเสียภาษีในแต่ละประเภท โดยพิจารณาเนื้อหาตามลำดับได้ดังนี้

คำว่า “อสังหาริมทรัพย์” ตามประมวลรัษฎากร ไม่มีคำนิยามเป็นพิเศษ จึงต้องอาศัยคำจำกัดความ ตามมาตรา 139 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งได้ให้ความหมายไว้

“สรรพากรสารสิน” ปีที่ 63 ฉบับที่ 7 กรกฎาคม 2559

* บัณฑิต สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร

ว่า “ที่ดินและทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สินอื่นเกี่ยวกับที่ดิน หรือทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดิน หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย”

เมื่อพิจารณาตามกฎหมายแพ่งแล้ว
อสังหาริมทรัพย์ จึงได้แก่¹

(1) ที่ดิน

ที่ดิน คือ พื้นที่ทั่วไป แต่ย่อมไม่หมายถึง ดินที่ขุดขึ้นมาแล้วเพราะดินที่ขุดขึ้นมาจากพื้นดินแล้วไม่เป็นที่ดินต่อไป จึงเป็นเพียงอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น นอกจากนี้ตามประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา 1 ให้ความหมายของคำว่า “ที่ดิน” ว่า “หมายถึง พื้นดินทั่วไปและให้หมายความรวมถึง ภูเขา ห้วย หนอง คลอง บึง บาง ลำน้ำ ทะเลสาบ เกาะ และที่ชายทะเลด้วย” แต่ความตามประมวลกฎหมายที่ดินนี้เป็นเพียงความหมายที่ใช้ในประมวลกฎหมายที่ดินเท่านั้น จะนำความหมายทั้งหมดมาใช้กับคำว่าที่ดินในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้

(2) ทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวร

(ก) ทรัพย์สินที่เกิดหรือติดกับที่ดินโดยธรรมชาติ อันมีลักษณะเป็นการถาวร เช่น ไม้ยืนต้น

(ข) ทรัพย์สินที่ติดกับที่ดินโดยมีผู้นำมาติด เช่น

ตึกกรมบ้านช่อง สะพาน อนุสาวรีย์ เจดีย์ เป็นต้น เจตนาของผู้ที่นำทรัพย์สินมาติดกับที่ดินมิใช่ข้อที่จะนำมาพิจารณาว่าทรัพย์สินนั้นติดที่ดินอันมีลักษณะเป็นการถาวรหรือไม่ ถ้าทรัพย์สินใดไม่ติดตรงตรารถาวรกับที่ดินแล้ว แม้จะมีเจตนาให้ทรัพย์สินนั้นติดที่ดินอยู่นานเท่าใดก็ไม่ทำให้ทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินที่ติดที่ดินไปได้ หรือถ้าทรัพย์สินใดมีสภาพติดตรงตรารถาวรกับที่ดินแล้ว แม้จะมีเจตนาเพียงให้อยู่ชั่วคราวก็ยังคงเป็นทรัพย์สินที่ติดที่ดินอันมีลักษณะเป็นการถาวร แต่เจตนาอาจนำมาพิจารณาได้ในตอนจะโอนทรัพย์สิน กล่าวคือ ทรัพย์สินแม้โดยสภาพจะเป็นทรัพย์สินที่ติดที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวรซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ แต่ถ้าคุณกรณีเจตนาจะให้ทรัพย์สินนั้นโอนไปในลักษณะที่พ้นจากสภาพเป็นทรัพย์สินที่ติดที่ดิน ทรัพย์สินนั้นก็มิใช่อสังหาริมทรัพย์อีกต่อไป

(3) ทรัพย์สินซึ่งประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน

ทรัพย์สินซึ่งประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน คือ ทรัพย์สินที่เป็นส่วนรวมหรือประกอบเป็นพื้นดิน เช่น แม่น้ำ ลำคลอง แร่ธาตุทรัพย์สินที่ประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนี้ ถ้าแยกจากพื้นดินโดยขุดขนไป ย่อมขาดจากลักษณะที่ประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินทันที จึงกลายเป็นอสังหาริมทรัพย์นับตั้งแต่นั้นที่ได้แยกขนไป

¹ สรุปและรวบรวมมาจาก ศาสตราจารย์บัญญัติ สุชีวะ คำอธิบาย กฎหมายลักษณะทรัพย์สิน พิมพ์ครั้งที่ 13 ปรับปรุงโดยศาสตราจารย์พิเศษ ไพโรจน์ วายุภาพ หน้า 13-20

(4) ทรัพย์สิทธิอันเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

ทรัพย์สิทธิอันเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ แบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ

ก. ทรัพย์สิทธิเกี่ยวกับที่ดิน ได้แก่ กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครอง ภาระจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิเก็บกิน ภาระติดพันในอสังหาริมทรัพย์ และสิทธิจำนองอันเกี่ยวกับที่ดิน เป็นต้น ทรัพย์สิทธิต่างๆ เหล่านี้เป็นอสังหาริมทรัพย์

ข. ทรัพย์สิทธิเกี่ยวกับทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดิน คือ กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครอง ภาระจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิเก็บกิน ภาระติดพันในอสังหาริมทรัพย์ และสิทธิจำนอง ซึ่งเกี่ยวกับทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวร

ค. ทรัพย์สิทธิอันเกี่ยวกับทรัพย์ซึ่งประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน เช่น กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครอง และทรัพย์สิทธิทั้งหลายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 4 ซึ่งเกี่ยวกับถนนคอนกรีต แร่ธาตุ หาดทราย สระน้ำ เป็นต้น

สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นที่ดินนั้น อาจแบ่งที่ดินออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

1. ที่ดิน ซึ่งผู้เป็นเจ้าของมีกรรมสิทธิ์ ได้แก่ ที่ดินที่มีโฉนดที่ดินแล้ว หรือที่ดินที่มีโฉนดแผนที่
2. ที่ดิน ซึ่งผู้เป็นเจ้าของมีเพียงสิทธิครอบ

ครอง ได้แก่ ที่ดินที่มี ส.ค.1 น.ส.3 น.ส.3ก. หรือมีเพียงใบไต่สวน หรือไม่มีหนังสือแสดงสิทธิที่ดินอย่างใดเลย

ข้อพิจารณา

จากหลักเกณฑ์ข้างต้นทำให้ได้หลักว่า ทรัพย์สินใดจะเข้าลักษณะเป็นอสังหาริมทรัพย์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 139 หรือไม่นั้น ย่อมอยู่ที่ลักษณะสภาพของตัว ทรัพย์นั้นเองว่าเป็นทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดินตาม ความหมายของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 139 หรือไม่ ทรัพย์นั้นจะเป็นส่วนควบ ของที่ดินหรือไม่ เป็นคนละเรื่องกัน เช่น ปลุกตัก อยู่ในที่ดินที่เช่าผู้อื่นเป็นการชั่วคราว ตักนั้นย่อม ไม่เป็นส่วนควบของที่ดินตามมาตรา 139 แต่ ลักษณะสภาพของตักเป็นทรัพย์ติดอยู่กับที่ดิน เป็นการถาวร ตักนั้นจึงเป็นอสังหาริมทรัพย์ ทรัพย์ที่ปลุกติดอยู่กับที่ดินเป็นการถาวร เคลื่อน- ย้ายไม่ได้โดยง่าย จึงเป็นอสังหาริมทรัพย์² และ เจตนาของผู้ที่นำทรัพย์มาติดกับที่ดินมิใช่ข้อที่จะ นำมาพิจารณาว่าทรัพย์นั้นติดที่ดินอันมีลักษณะ เป็นการถาวรหรือไม่ ดังนั้น ทรัพย์สินใด หากมี ลักษณะปลุกติดอยู่กับที่ดินเป็นการถาวร เคลื่อน- ย้ายไม่ได้โดยง่าย ย่อมเป็นอสังหาริมทรัพย์ตาม มาตรา 139

การขายอสังหาริมทรัพย์แยกพิจารณาตาม

² กรณีเทียบเคียงคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 108/2516

ลักษณะการได้มาโดยสุรูป ได้ดังนี้

(1) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดย

ทางมรดก

การได้มาโดยทางมรดก หมายความว่า ได้มาขณะผู้ให้ถึงแก่ความตายแล้วไม่ว่าจะได้ในฐานะทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรม ซึ่งในขณะที่ได้รับมรดกมานั้นยังไม่ถือเป็นการขาย จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่เมื่อผู้รับมรดกได้ขายอสังหาริมทรัพย์นั้นไปจะต้องเสียภาษีเงินได้

(2) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยการ

ให้โดยเสนาหา

การได้มาจากการให้โดยเสนาหา หมายความว่า การที่ผู้ให้อสังหาริมทรัพย์มิได้รับสิ่งตอบแทนหรือผู้รับมิได้กระทำสิ่งหนึ่งสิ่งใดเป็นการตอบแทน

(3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้

มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

การได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หมายความว่า ขณะได้มาผู้ขายไม่มีเจตนาที่จะมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นรายๆ ไป เช่น ซื้อที่ดินมาเพื่อปลูกบ้านอยู่อาศัย ต่อมาเจ้าของที่ดินไม่มีเงินปลูกบ้านและมีความจำเป็นเกี่ยวกับการเงินจึงได้ขายที่ดินไป หรือซื้อที่ดินมาเพื่อปลูกสร้างอาคารให้เช่าตลอดมาและขายไปในสภาพเดิม ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า ต้องดูเจตนาขณะที่ได้ทรัพย์สิน

นั้นมาว่า ผู้ได้มามีเจตนาจะทำการค้าอสังหาริมทรัพย์โดยตรงหรือไม่เป็นหลัก ซึ่งเจตนาอาจดูได้จากพฤติการณ์ต่างๆ ประกอบพิจารณาลักษณะการขายเป็นส่วนประกอบ³

(4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่ง

ในทางการค้าหรือหากำไร

การจะพิจารณาว่าทรัพย์สินที่ขายนั้นได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรหรือไม่นั้น ไม่มีการวางกำหนดกฎเกณฑ์ไว้แน่นอน ดังนั้นจึงต้องพิจารณาตามข้อเท็จจริงแต่ละกรณีเป็นรายๆ ไป แต่ก็มีหลักในการพิจารณาในเบื้องต้นได้ว่า การได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หมายความว่า ขณะได้มาผู้ขายมีเจตนาที่จะมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หรือมีอาชีพค้าอสังหาริมทรัพย์ หรือกระทำการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นปกติธุระ หรือโดยพฤติการณ์ต่างๆ เช่น ซื้อที่ดินมาโดยไม่ได้ทำประโยชน์ ระยะเวลาการได้มาและขายไปห่างกันไม่มาก มีการซื้อขายที่ดินหลายแปลง หรือเมื่อซื้อแล้วมีการโอนที่ดินเพื่อชำระหนี้บ่อยๆ เป็นต้น ทั้งนี้ โดยไม่คำนึงว่าผู้ขายจะประสบภาวะขาดทุน หรือขายโดยผ่านนายหน้าหรือตัวแทนหรือไม่

เมื่อได้ศึกษาความหมายที่ใช้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วจึงนำมาปรับใช้กับประมวลรัษฎากร ซึ่งจะมีผลต่อการเสียภาษี

³ หนังสือที่ กค 0809/6814 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม 2508

ในแต่ละประเภทและโดยที่นิยามคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร มีความหมายกว้างกว่าการขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยหมายความรวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึง

(1) ขาย แลกเปลี่ยน ให้ หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 121) พ.ศ. 2525 มาตรา 3 ใช้ตั้งแต่ 28 กุมภาพันธ์ 2525 เป็นต้นไป) ดังนี้

1. การให้ การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน

2. การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เฉพาะในกรณีที่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่น นอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น

(2) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาทซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ คำว่า “ขาย” ตามมาตรา 91/1 แห่ง

ประมวลรัษฎากร หมายความรวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่ายจ่ายโอนไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ บทบัญญัติมาตรา 91/1 และมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า การประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรในราชอาณาจักรไทย ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 โดยคำว่า “ขาย” ในภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นมีความหมายกว้างกว่าคำว่า “ซื้อขาย” ตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหมายถึงผู้ขายโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อโดยมีค่าตอบแทน แต่คำว่า “ขาย” ในภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น นอกจากหมายถึงการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ยังหมายความรวมถึงการจำหน่าย จ่าย หรือโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามนิติกรรมสัญญาประเภทต่างๆ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมียค่าตอบแทนหรือไม่ด้วย (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1687/2548)

ดังนั้น การทำสัญญาขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะด้วยวิธีใดๆ และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ ย่อมอยู่ในความหมายของการ

ขายอสังหาริมทรัพย์ทั้งสิ้น

การขายอสังหาริมทรัพย์ตามลักษณะการ
ได้มาดังกล่าวจะมีภาระภาษีใดบ้างพิจารณาได้ดังนี้

1. ภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้นั้น ตามประมวลรัษฎากรกำหนด
ให้ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระภาษีเงินได้ และเสีย
ภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่ายในขณะมีการจ-
ดทะเบียนโอน ณ สำนักงานที่ดินที่อสังหาริมทรัพย์
ที่ซื้อขายนั้นตั้งอยู่ ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้ขายจะเป็นผู้มี
หน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้
นิติบุคคล โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ตามประมวล
กฎหมายที่ดินมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีเงินได้หัก
ณ ที่จ่าย เพื่อกรมสรรพากรซึ่งกฎหมายเฉพาะ
มาตราที่เกี่ยวข้องกับการเรียกเก็บภาษีเงินได้
โดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามประเภทของ
ผู้มีเงินได้ ประกอบด้วย

1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กรณีบุคคลธรรมดาขายอสังหาริมทรัพย์
เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา
40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ในการจัดเก็บภาษี

เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ กฎหมาย
กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์
มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่ง
พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม
ในวันจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์โดยผู้ขาย⁴ (ผู้มี
เงินได้) จะต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตาม
มาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ในการ
คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ให้ใช้ราคาตามที่
บัญญัติไว้ในมาตรา 49 ทวิ⁵ ซึ่งบัญญัติว่า “ใน
กรณีที่เป็นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง
ในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทน ไม่ว่า
ราคาซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหา-
ริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม⁶ ให้เจ้าพนักงาน
ประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น
โดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บ
ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตาม
ประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่
มีการโอนนั้น”⁷

*การพิจารณาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ต้องพิจารณาทั้งในเวลาที่ได้มาและเวลาที่ขาย
อสังหาริมทรัพย์นั้นไป*

⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ทวิ ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ถือว่า
ผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้และต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ใช้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ตั้งแต่วันที่ 19 กันยายน 2534 เป็นต้นไป
ซึ่งแก้ไขโดยพระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 28) พ.ศ. 2534

⁶ ราคาขายให้ถือราคาตามทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินเป็นหลัก
โดยไม่คำนึงว่าราคาขายตามสัญญาหรือราคาที่ได้รับหรือพึงได้รับจริงเป็นจำนวนมากกว่าหรือไม่

⁷ โปรดดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 100/2543 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและอากรแสตมป์ กรณีการขาย การโอนกรรมสิทธิ์
หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน พ.ศ. 2543 ประกอบด้วย

1. อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก หรือได้มาโดยการให้โดยเสนหา

1.1 การได้มาโดยทางมรดกเป็นการโอน โดยผลของกฎหมาย ตามมาตรา 1599 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่กำหนดว่า เมื่อเจ้ามรดกตาย ทรัพย์มรดกของบุคคลนั้นย่อม ตกทอดไปยังทายาทของผู้นั้นทันที โดยไม่ต้องมีการแสดงเจตนารับ โดยถือว่าทายาททุกคนเป็น เจ้าของร่วม มีสิทธิหน้าที่เกี่ยวกับทรัพย์มรดก ร่วมกันจนกว่าจะแบ่งทรัพย์มรดกกันเสร็จเรียบร้อย ตามมาตรา 1745 วรรคหนึ่งแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทรัพย์มรดกทั้งในฐานะทายาท โดยธรรมและในฐานะผู้รับพินัยกรรมจึงบริบูรณ์

กรณีเจ้ามรดกผู้โอน ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะไม่ถึงเป็นการขายตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีทายาทผู้ได้รับโอน

(1) ในปีภาษีที่ได้รับโอนมรดก ทายาทได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากร (เช่นเดียวกับกรณีได้รับมรดกเป็นสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากมาตรา 42 (10) ที่บัญญัติว่า “เงินได้จากการรับมรดก” ได้รับ

ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในที่นี้หมายถึงเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งรวมถึงการได้รับมรดกเป็นเงินทรัพย์สิน และผลประโยชน์อย่างอื่นที่อาจคิดคำนวณได้เป็นเงินด้วย และคำว่า “ทรัพย์สิน” ในที่นี้ จะเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ด้วยก็ได้⁸ แต่ต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ประกอบด้วย

(2) เมื่อทายาทผู้รับโอนได้ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกนั้นไปต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร แต่อาจได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากเข้าหลักเกณฑ์ในกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ข้อ 2 (17)

1.2 การได้มาโดยการให้โดยเสนหา การให้ทรัพย์สินแก่กันโดยเสนหาหรือไม่มีค่าตอบแทนนั้น โดยหลักแล้วถือว่า ผู้รับเป็นผู้มีเงินได้เพราะเป็นผู้รับประโยชน์ แต่ก็มีข้อยกเว้นที่ให้อีกว่า ผู้ให้เป็นผู้มีเงินได้ ได้แก่กรณีที่ทรัพย์สินที่ให้โดยเสนหาหรือไม่มีค่าตอบแทนนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 41 ทวิ ที่บัญญัติว่า “ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้

⁸ ดูลักษณะ ๓ ราชอาณาจักร การวางแผนในธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์ พิมพ์ครั้งแรก กุมภาพันธ์ 2559 หน้า 137-138 และศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ๓ ราชอาณาจักร คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 9 มิถุนายน 2556 สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา หน้า 74

และต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้”⁹ ซึ่งแต่เดิมมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดกหรือจากการให้โดยเสนาหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี” ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ต่อมา มีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันประกาศลงในราชกิจจานุเบกษา วันที่ 5 สิงหาคม 2558 แก้ไขบทบัญญัติมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากร เป็น “เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก” และเพิ่มข้อยกเว้นเกี่ยวกับภาษีเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนาหา ใช้บังคับพร้อมกับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วย ดังนี้

(1) เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น¹⁰

ข้อสังเกต ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (6)

บัญญัติว่า “ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้ โดยให้ผู้โอนหักภาษีตามเกณฑ์ในประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (5) เว้นแต่กรณีการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ให้ผู้โอนหักภาษีไว้ร้อยละ 5 ของเงินได้เฉพาะในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท”

(2) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะหรือจากการให้โดยเสนาหาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น¹¹

ข้อสังเกต ตามมาตรา 48 (6) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับการอุปการะหรือจากการให้โดยเสนาหาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ที่ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (27)”

(3) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสนาหาเนื่องในพิธี

⁹ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 9 มิถุนายน 2556 สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา หน้า 138

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26)

¹¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (27)

หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมีใช้บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินสิบล้านบาท ตลอดปีภาศินั้น¹²

ข้อสังเกต ตามมาตรา 48 (7) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินสิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ก็ได้สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสนาหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมีใช้บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ที่ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (28)”

(4) เงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสนาหาที่ผู้ให้แสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง¹³

สรุปการได้อสังหาริมทรัพย์มาโดยการให้โดยเสนาหา

กรณีที่เป็นกรให้ หากผู้ให้เป็นบิดามารดาเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง

ในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาศินั้นตามมาตรา 42 (26) จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้

กรณีที่ได้ขายไป ผู้รับได้ขายอสังหาริมทรัพย์นั้นไปต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร แต่อาจได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากเข้าหลักเกณฑ์ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (17)

2. อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจากการได้มาโดยทางมรดกหรือได้มาโดยการให้โดยเสนาหา

อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจากการได้มาโดยทางมรดกหรือได้มาโดยการให้โดยเสนาหาเป็นกรณีที่ได้รับเสียค่าตอบแทน เช่น การซื้อ แลกเปลี่ยน เพื่อให้ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์

2.1 ในปีภาศินที่ได้้อสังหาริมทรัพย์นั้นมา ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2 ในปีภาศินที่ได้ขายอสังหาริมทรัพย์นั้นไป ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

¹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (28)

¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (29)

ข้อสังเกต

1. การคำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรนั้น มีวิธีการเหมือนกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตอนสิ้นปี สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรนั้น จะต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร¹⁴ ได้เพียงอย่างเดียวเท่านั้นจะหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมาเหมือนตอนหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไม่ได้ นอกจากนี้จะไม่มีกรณหารและคูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง และไม่มีกรณเปรียบเทียบภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของราคาขายแต่อย่างใด กล่าวคือ คำนวณเป็นภาษีเท่าใดก็ต้องเสียเท่านั้น¹⁵

2. ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (5) บัญญัติว่า “ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือ คณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เฉพาะที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณหักดังต่อไปนี้

(ก) สำหรับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสนหา ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ก) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

(ข) สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น”

➔ **แนววินิจฉัยที่น่าสนใจ**

กรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์¹⁶

ทรัพย์สินที่คู่สมรสได้มาในระหว่างสมรสถือเป็นสินสมรสเมื่อหย่ากันให้แบ่งสินสมรสให้ชายหญิงได้ส่วนเท่ากันตามมาตรา 1474 (1) และมาตรา 1533 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า ภริยาได้ยกกรรมสิทธิ์ในที่ดินในส่วนที่เป็นสินสมรสของตนให้แก่สามีกรณีจึงถือเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรและต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยถือว่าผู้โอนมีเงินได้และต้องเสียภาษีตามมาตรา 41 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนด

¹⁴ ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น เช่น ต้นทุนหรือค่าซื้อที่ดิน ค่าปรับปรุงที่ดิน ค่าธรรมเนียมการโอนที่ดิน ดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเงินมาซื้อที่ดิน และค่านายหน้าจากการขายที่ดิน ฯลฯ ทั้งนี้จะต้องพิสูจน์รายจ่ายได้แน่ชัด

¹⁵ ทศพร วรมาลี เอกสารทางวิชาการ เรื่อง การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

¹⁶ หนังสือที่ กค 0702/9936 ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2558

ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรโดยคิดราคาที่สูงได้รับจากการขายที่ดินนั้นตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น

กรณีเงินได้จากการรับไถ่อสังหาริมทรัพย์ที่ขายฝาก¹⁷

นาย บ. รับซื้อฝากที่ดินจากนาย ก. ผู้ขาย-ฝาก โดยผู้ขายฝากได้ไถ่ถอนที่ดินที่ขายฝากคืนจากนาย บ. ภายในกำหนดระยะเวลาตามสัญญา ถือว่านาย บ. ได้ออกรวมสิทธิในที่ดินดังกล่าวคืนให้แก่ นาย ก. ผู้ขายฝากกรณีเข้าลักษณะเป็นการขายตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร นาย บ. ผู้รับซื้อฝากจึงเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรมีหน้าที่ต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี 2556 ตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเงินได้พึงประเมินดังกล่าวให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น ตามมาตรา 49 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม

เนื่องจากนาย ก. ผู้ขายฝาก ได้นำสินไถ่ไปถอนที่ดินคืนจากนาย บ. ผู้รับซื้อฝากภายในกำหนดเวลาตามสัญญาและการไถ่ที่ดินจากการขายฝากดังกล่าวได้กระทำภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้รับซื้อฝากยอมเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 3 (15) (ก) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 นาย บ. ผู้รับซื้อฝากจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อถึงกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นาย บ. จึงต้องนำเงินได้ที่ได้รับไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544

กรณีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การขายอสังหาริมทรัพย์¹⁸

กรณีนาง ผ. แบ่งโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินมีโฉนด เมื่อวันที่ 8 เมษายน 2553 วันที่ 7 พฤษภาคม 2553 และวันที่ 17 มิถุนายน 2553 ตามลำดับให้แก่บริษัทฯ นั้น โดยให้บริษัทฯ ผู้ซื้อขายเดียวกันเข้าถือกรรมสิทธิ์ภายในระยะเวลา

¹⁷ หนังสือที่ กค 0702/5866 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2559

¹⁸ หนังสือด่วนที่สุดที่ กค 0702/636 ลงวันที่ 23 มกราคม 2555

ไล่เสียกันเข้าลักษณะของการโอนที่ทำให้ฐานภาษี
 แคลง ถือว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีและเป็นผลให้
 การเรียกเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายต่ำกว่าการโอน
 ในคราวเดียวกันและจากการตรวจสอบงบการเงิน
 ของบริษัทฯ มีเพียงพอต่อการซื้อที่ดินแปลง
 ดังกล่าวจึงให้คำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตาม
 ราคาประเมินทุนทรัพย์ ตามมาตรา 50 (5) แห่ง
 ประมวลรัษฎากร ในวันสุดท้ายที่มีการโอน และ
 ให้นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ได้หักไว้แล้ว
 ก่อนหน้าวันสุดท้ายที่มีการโอนมาหักออกจาก
 จำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่คำนวณจากมูลค่า
 ที่ดินทั้งแปลงได้

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 702/2552

ที่ดินที่โจทก์ขายไปเป็นที่ดินแยกจากโฉนดแปลง
 เดียวกันคือโฉนดเลขที่ เมื่อบางแปลงขายได้
 ราคาต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บ
 ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตาม
 ประมวลกฎหมายที่ดิน เจ้าพนักงานประเมินยอม
 มีอำนาจประเมินราคาต่ำกว่าตามราคาประเมิน
 ทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียน
 สิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินโดย
 ถือเป็นราคาตลาดในวันที่โอนได้ตามมาตรา 65
 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่การใช้อำนาจ
 ตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ตามที่
 โจทก์อ้างในคำฟ้องว่าเจ้าพนักงานประเมินไม่มี

อำนาจตามกฎหมายแต่อย่างใด

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8367/2551

โจทก์กับ ส. ตกลงเป็นหุ้นส่วนซื้อที่ดิน ต่อมา จ.
 สามีของ ส. จดทะเบียนซื้อขายที่ดินดังกล่าวและ
 นำที่ดินนั้นไปจดทะเบียนจำนองโดยไม่ปรากฏว่า
 จ. เป็นตัวแทนของโจทก์และ ส. แต่อย่างใด ต่อมา
 โจทก์กับ ส. ชัดแย้งกันในการดำเนินงานหุ้นส่วน
 โจทก์กับ ส. ได้ทำสัญญาประนีประนอมยอมความ
 ยกเลิกห้างหุ้นส่วนโดยตกลงคืนเงินทุนของโจทก์
 เงินที่โจทก์ได้รับมาตามสัญญาประนีประนอม
 ยอมความดังกล่าวเป็นเงินทุนของโจทก์เอง มิใช่
 ค่าตอบแทนการโอนสิทธิการเป็นหุ้นส่วนซึ่งจะ
 ถือได้ว่าเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ส่วนที่ดินให้แก่
 ส. จึงมิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)
 แห่งประมวลรัษฎากร และมีใบขายรับจากการขาย
 อสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตาม
 มาตรา 91/2 (6) ซึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคล
 ธรรมดาและภาษีธุรกิจเฉพาะตามการประเมินของ
 เจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ
 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด

1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล¹⁹

การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นรายได้ที่บริษัท
 หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำมารวมคำนวณ
 กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ทั้งสิ้น โดยไม่ต้อง
 พิจารณาว่าการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นทางค้า

¹⁹ ทศพร วรมาลี เอกสารทางวิชาการ เรื่อง การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร