CONTENTS

สารบัญ

ปีที่ 68 ฉบับที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2564

เรื่องจากปก 14

สิทธิในการเลือกเสียภาษีของผู้มีเงินได้ (ตอนที่ 1)

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible Asset) กับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการในกลุ่มเดียวกัน (Transfer Pricing) (ตอนที่ 1) 41

ฎีกาภาษี : สิทธิฟ้องเรียกค่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่นายจ้างจ่ายแทนลูกจ้างต่อศาลแรงงาน 51

รอบรู้เรื่องบัญชีและภาษี : รายงานเพื่อความยั่งยืนคืออะไร 63

ท่องโลกภาษี 69

คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : ปัญหาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 79

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ รองอธิบดี ผู้อำนวยการกอง ผู้ตรวจราชการ สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น
สมหมาย ศิริอุดมเศรษฐ

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น
มงคล ขนาดนิด
อาภรณ์ บวรเกรียงไกร
วีระ ภักดีนฤพัทธ์
ภิญญู กำเนิดหล่ม
ฎาฎะณี วุฒิภดาดร
ชุลีวรรณ แสวงสุข
เสาวลักษณ์ เพ็ชรคล้าย

บรรณาธิการอำนวยการ เสาวลักษณ์ เพ็ชรคล้าย

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วินิจจะกูล

คณะทำงานวิชาการ มงคล ขนาดนิด กัมปนาท บุญรอด ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์ นิสา ธะนะสันต์

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณี ศรีรัศมี

ฝ่ายขายและโฆษณา พันทิพย์ สาสิงห์ ศศิธร เจียรนัยธนะกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี สุจินดา จันทนา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญางกูร

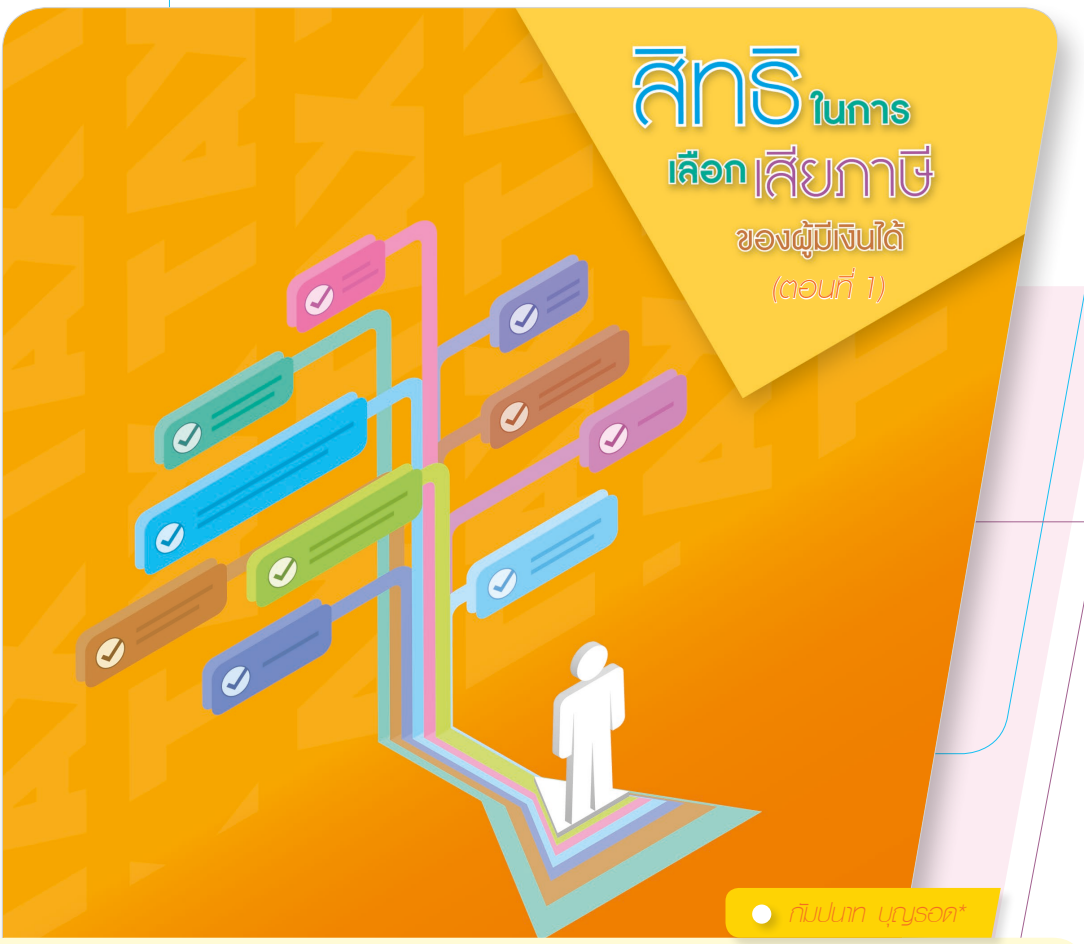
ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม้นทิม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสาส์น ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร เลขที่ 90 ซอยพหลโยธิน 7 ถนนพหลโยธิน แขวงพญาไท เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400 โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559 www.sanpakornsarn.com E-mail : sanpakornsarn@rd.go.th

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วรินทร์การพิมพ์ จำกัด 299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สำโรงเหนือ อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสาส์นสงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย เป็นความเห็นส่วนตัวของผู้เขียน และหากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใดของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร จะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

สิทธิในการเลือกเสียภาษีของผู้มีเงินได้ (ตอนที่ 1)



กิมปนท บุญรอด*

โดยทั่วไปนั้นผู้มีเงินได้ต้องนำเงินได้พึงประเมินทุกประเภทของตนตลอดปีภาษี (ไม่รวมเงินได้ที่กฎหมายยกเว้นภาษีหรือที่ไม่ต้องเสียภาษี) ไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตอนสิ้นปีเพื่อยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในเดือนมีนาคมของปีถัดจากปีที่มีเงินได้

แต่มีเงินได้บางประเภทและบางกรณีซึ่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีว่าจะเลือกนำเงินได้เหล่านั้นไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้พึงประเมินอย่างอื่นหรือไม่ก็ได้หรืออาจเป็นกรณีผู้มีเงินได้ซึ่งได้คำนวณและถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามหลักเกณฑ์แล้วสามารถเสียภาษีเงินได้ตามจำนวนที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้โดยไม่ต้องนำไปรวมกับเงินได้อื่น

"สรรพากรสาส์น" ปีที่ 68 ฉบับที่ 1 มกราคม 2564

* นิติกร กองกฎหมาย กรมสรรพากร

เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีอีกก็ได้ การนำเสนอบทความเกี่ยวกับสิทธิในการเลือกเสียภาษีของผู้มีเงินได้จะจัดแบ่งเนื้อหาออกเป็น 2 ตอน โดยในตอนแรกนี้จะนำเสนอเนื้อหาเกี่ยวกับการเลือกเสียภาษีสำหรับเงินได้ตามประมวลรัษฎากรในประเภทต่างๆ ได้แก่

1. เงินได้ประเภทดอกเบี้ยและเงินปันผลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (3)

2. เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4)

3. กรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4/1)

สาระสำคัญและหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

1. การเลือกเสียภาษีสำหรับเงินได้ประเภทดอกเบี้ยและเงินปันผล[1]

1.1 หลักกฎหมาย

ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (3) บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (4)(ก) และ (ช) ดังต่อไปนี้

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักร ดอกเบี้ยเงินฝากสหกรณ์ ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตั๋วเงินที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น ดอกเบี้ยที่ได้จากสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

(ข) ผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก

(ค) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนพันธบัตร หุ้นกู้ หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกทั้งนี้ เฉพาะที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยจะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.00 ของเงินได้โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (4)

[1] ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (3)

(ข) ที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม”

1.2 สาระสำคัญ

1. การเลือกเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย[2]

เงินได้ตามมาตรา 40 (4) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนในรูปของตราสารทุนหรือตราสารหนี้ต่างๆ ซึ่งจะมีเงินได้ที่งอกออกมาในรูปของดอกผลหรือกำไรที่ได้จากการลงทุน สำหรับเงินได้ประเภทดอกเบี้ยจากการฝากเงิน จากการกู้ยืม และจากการลงทุนในตราสารหนี้ต่างๆ เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร[3] กฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีเลือกเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ประเภทดอกเบี้ยได้ตามมาตรา 48 (3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะเสียภาษีตามจำนวนเงินที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายแล้วในอัตราร้อยละ 15.0 หรือจะนำยอดเงินได้ที่พึงประเมินประเภทดอกเบี้ยฯ นั้น มารวมกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆ แล้วคำนวณภาษีตามวิธีปกติก็ได้ สำหรับเงื่อนไขในการเลือกเสียภาษีสรุปได้ดังนี้

(1) เงินได้พึงประเมินที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15.0 เฉพาะเงินได้ประเภทต่อไปนี้เท่านั้น คือ

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักร ดอกเบี้ยเงินฝากสหกรณ์ ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตั๋วเงินที่ได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น ดอกเบี้ยที่ได้จากสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

(ข) ผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก

(ค) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนพันธบัตร หุ้นกู้ หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(2) ดังที่กล่าวไว้แล้วข้างต้นว่า การยื่น

[2] โปรดศึกษาคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 19/2533 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเลือกเสียภาษีเงินได้สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักร ฯลฯ ตามมาตรา 48 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 13 มิถุนายน พ.ศ. 2533 ประกอบด้วย

[3] ไพจิตร โรจนวาณิชย์ ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2561 หน้า 1-062

รายการเสียภาษีเงินได้ประจำปีสำหรับดอกเบี้ย ตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีโดยไม่นำดอกเบี้ยมารวมคำนวณเงินได้อื่นก็ได้ หรือจะนำมารวมกับเงินได้อื่นเพื่อยื่นแบบแสดงรายการประจำปีก็ได้ ทั้งนี้ตามมาตรา 48 (3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กำหนดไว้ในมาตรา 50 (2) แห่งประมวลรัษฎากร สุดแต่ผู้เสียภาษีจะเลือกปฏิบัติไม่มีข้อจำกัดว่าต้องเลือกเหมือนกันทุกปี หรือไม่เลือกเหมือนกันแต่ละปีก็ได้

กล่าวโดยสรุป เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีสิทธิเลือกเสียภาษี 2 วิธีดังนี้

วิธีที่ 1 เลือกเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 15.0 ตามที่ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น ตามมาตรา 48 (3) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

วิธีที่ 2 เลือกเสียภาษีโดยนำดอกเบี้ยเงินฝากดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการตามแบบ ภ.ง.ด.90 เพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ปกติ

2. การเลือกเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผล[4]

(1) ผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยได้รับเงินปันผล[5] หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 เป็นต้นไป มีสิทธิจะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ตามที่ถูกหักภาษีไว้โดยไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเงินได้อื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามปกติก็ได้ ทั้งนี้ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต ถ้าผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยย่อมไม่มีสิทธิเลือกเสียภาษีเงินได้

---

[4] โปรดศึกษา (1) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 20/2533 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากบริษัทจดทะเบียน กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม ลงวันที่ 13 มิถุนายน พ.ศ. 2533 และ

(2) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 21/2533 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และไม่ได้จดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยลงวันที่ 13 มิถุนายน พ.ศ. 2533 ประกอบด้วย

[5] ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติถึงความหมายของคำว่า “เงินปันผล” ไว้โดยเฉพาะ การพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับเป็นเงินปันผลหรือไม่ จึงต้องพิเคราะห์จากบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ในอัตราร้อยละ 10.0 แต่จะต้องนำเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร[6]

(2) กรณีบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และเงินปันผลดังกล่าวได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้โดยไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นก็ได้ ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้เลือกนำเงินปันผลไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินปันผลทุกรายไม่ว่าจะได้รับเครดิตภาษี[7] ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ก็ตาม มารวมคำนวณภาษี ไม่สามารถเลือกนำเฉพาะบางรายมารวมคำนวณภาษีได้ ส่วนกรณีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและเป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล บุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินปันผลดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520[8]

<u>วิธีการคำนวณภาษี</u> บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งเงินปันผลที่ได้รับเครดิตภาษีและเงินปันผลที่ไม่ได้รับเครดิตภาษี[9]

(1) กรณีบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจากผู้จ่ายหลายราย ซึ่งเป็นเงินปันผลที่ได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นก็ได้ ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง

[6] หนังสือที่ กค 0802 (กม)/568 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2537

[7] คำว่า เครดิตภาษี หมายความว่า สิทธิหรือประโยชน์อันมีมูลค่าเป็นเงินที่ผู้เสียได้รับเนื่องจากเสียภาษีล่วงหน้าไว้แล้ว หรือถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย เป็นต้น (ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง ความรู้ทั่วไป กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2563 หน้า 52)

[8] หนังสือที่ กค 0702/931 ลงวันที่ 21 มีนาคม 2551 และที่ กค 0702 (กม.02)/22 ลงวันที่ 22 ธันวาคม 2553

[9] หนังสือที่ กค 0702/6827 ลงวันที่ 26 สิงหาคม 2554

แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีเลือกนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ผู้มีเงินได้จะได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ และในกรณีที่ได้รับเงินปันผลที่ได้รับเครดิตภาษีจากผู้จ่ายหลายราย ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินได้ดังกล่าวที่ได้รับในปีภาษีทุกรายมารวมคำนวณภาษี ไม่มีสิทธิเลือกเฉพาะบางรายนำมารวมคำนวณภาษีเพื่อได้รับเครดิตภาษีได้

(2) กรณีบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ไม่ได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ และเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับดังกล่าวได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ ตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว หากผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ก็ไม่ต้องนำเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ทั้งนี้ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

2. การเลือกเสียภาษีสำหรับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร[10]

2.1 หลักกฎหมาย

ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรดังต่อไปนี้

(ก) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้ เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิแล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครองได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครองผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย

(ข) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิ แล้วหารด้วยจำนวน

[10] ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) และโปรดศึกษาคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 18/2533 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเลือกเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 48 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 13 มิถุนายน พ.ศ. 2533 ประกอบด้วย

ปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย

ในกรณีที่เสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) เมื่อคำนวณภาษีแล้วต้องเสียไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย

ในกรณีที่เสียภาษีโดยนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้ตาม (ก) หรือตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาตาม (ข) แล้วแต่กรณี เหลือเท่าใดนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อย่างอื่น

คำว่า “จำนวนปีที่ถือครอง” ใน (ก) หรือ (ข) หมายถึงจำนวนปีนับตั้งแต่ปีที่ได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ถึงปีที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น ถ้าเกินสิบปีให้นับเพียงสิบปีและเศษของปีให้นับเป็นหนึ่งปี”

2.2 สาระสำคัญ

1. เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีตามจำนวนภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นตามปกติก็ได้ ซึ่งถ้อยคำที่ว่า เงินได้จากการขายที่ดินโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) นั้น มุ่งหมายถึงเจตนาในการได้มาเป็นข้อสำคัญ และพิจารณาถึงพฤติการณ์ในระหว่างที่ผู้นั้นถือครองอยู่ก่อนที่จะขายและขณะที่ขายเป็นส่วนประกอบด้วย[11] ในทางปฏิบัติ ปัญหาว่ากรณีใดเป็นการซื้ออสังหาริมทรัพย์มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร[12] และขายไปเป็นทางการค้าหรือหากำไรหรือไม่ ซึ่งประเด็นในการโต้แย้งในเรื่องดังกล่าวเกิดขึ้นเป็นประจำและเป็นปัญหาที่ยากต่อประชาชนทั่วไปจะทำความเข้าใจและมักจะสับสนหรือเข้าใจผิด จึงต้องพิจารณาถึงพฤติการณ์ในระหว่างที่ผู้นั้นถือครองอยู่ก่อนที่จะขายและขณะที่ขายเป็นส่วนประกอบด้วย[13] อย่างไรจึงจะเข้าลักษณะเป็นทางค้าหรือหากำไร[14] ตามแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรและคำพิพากษา

[11] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5677/2540

[12] โปรดสังเกตว่าตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร จะใช้คำต่างกัน คือ ในด้านภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น ใช้คำว่า “ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร” โดยมุ่งขณะที่มีการได้มา ส่วนในด้านภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีอสังหาริมทรัพย์ จะใช้คำว่า “การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร” ซึ่งไม่ได้มุ่งมองถึงเจตนาขณะตอนได้มาแต่มุ่งถึงพฤติการณ์ในการจำหน่ายจ่ายโอนว่าได้จำหน่ายจ่ายโอนในลักษณะเป็นทางค้าหรือหากำไรหรือไม่เท่านั้น

[13] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8804/2550

[14] โกเมนทร์ สืบวิเศษ ภาษีอากรเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะ พ.ศ. 2545 หน้า 74-75

ศาลฎีกาได้วางแนวทางไว้ว่าการได้มาเพื่อมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรนั้นจะต้องดูพฤติการณ์ประกอบเป็นกรณีๆ ไป เพราะมีข้อโต้แย้งข้อถกเถียงตลอดมา เนื่องจากเจตนาของการได้มานั้น ถูกปิดบังซ่อนเร้นอยู่ในใจของผู้มีเงินได้นั้นเอง ดังนั้น การพิจารณากรณีดังกล่าวจึงควรพิจารณาเปรียบเทียบกับแนววินิจฉัยทั้งของกรมสรรพากร[15] และตามแนวทางพิจารณาพิพากษาศาลฎีกาประกอบกันด้วย[16]

2. การขายอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียภาษีเงินได้ในกรณีที่ผู้ขายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้ซื้อมีหน้าที่หักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแบ่งการคำนวณภาษีออกเป็น 2 กรณี[17]

<u>กรณีที่ 1</u> เป็นกรณีขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา จะต้องคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ก) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

<u>กรณีที่ 2</u> เป็นกรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่น จะต้องคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

มาตรา 48 (4) (ก) และมาตรา 48 (4) (ข) ต่างกันที่การหักค่าใช้จ่าย มาตรา 48 (4) (ก) กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50 ของเงินได้ แต่มาตรา 48 (4) (ข) กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ได้แก่ “พระราชกฤษฎีกาฯ ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529” ซึ่งจะหักได้มากหรือน้อยย่อมแล้วแต่ว่าก่อนการขายผู้ขายได้ถือครองอสังหาริมทรัพย์ที่ขายมานานเท่าใด

3. เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์กรณีที่ได้มาโดย<u>มิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไร</u> จะต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ในขณะที่จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง โดยต้องคำนวณหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตาม

---

[15] ตัวอย่างเช่น เงินได้จากการร่วมกันก่อสร้างบ้านเพื่อขาย เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร นาย ก. และนาย ข. ผู้มีเงินได้ต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้ *(หนังสือที่ กค 0702/881 ลงวันที่ 19 มีนาคม 2551)*

[16] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1799/2511 วินิจฉัยว่า ทางค้าหรือหากำไรต้องมีเจตนาแต่เริ่มแรกเป็นทางค้าและมีการลงทุนไปในทรัพย์สินที่จะขาย การตัดถนน ซอย และแบ่งแยกที่ดินที่จะขายออกเป็นแปลงเล็กๆ ก็ไม่ได้ถือว่าเป็นการลงทุน แต่ถือเป็นการทำเพื่อจะได้ขายที่ดินได้ง่ายและได้ราคาดีขึ้น หาใช่เป็นพฤติการณ์ชี้ว่าเป็นการแบ่งขายเพื่อมุ่งในทางค้าหรือหากำไรแต่อย่างใดไม่
(นอกจากนี้ โปรดศึกษาเพิ่มเติมได้อีกตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4079/2530 ฎีกาที่ 2860/2531 ฎีกาที่ 510/2532 ฎีกาที่ 5133/2533 และฎีกาที่ 5563/2537)

[17] หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7395/2544 โดยศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

อัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 แต่เมื่อสิ้นปีภาษีกฎหมายเปิดโอกาสให้เลือกเสียภาษีเงินได้ โดย[18]

(1) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีตามจำนวนที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย[19] (เมื่อโอนกรรมสิทธิ์) แล้วก็ได้ หรือ

(2) จะเลือกเสียภาษีโดยนำไปรวมกับเงินได้อื่นคำนวณภาษีประจำปีตามปกติก็ได้ ส่วนภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายในวันจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง ผู้มีเงินได้มีสิทธินำภาษีที่ถูกหักไว้นั้นมาถือเป็นเครดิตหักออกจากภาษีที่จะต้องเสียประจำปีได้

ข้อสังเกต (1) การขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หากผู้มีเงินได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว (หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา) และประสงค์จะเลือกเสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นๆ ไม่ต้องแสดงรายการในแบบ ภ.ง.ด.90[20]

(2) กรณีมีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก อสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร และเลือกเสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นๆ หากมีความประสงค์จะขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ให้กรอกรายการแสดงการคำนวณภาษีให้ครบถ้วนชัดเจน ทั้งนี้ ให้คำนวณภาษีที่ต้องชำระโดยนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร เหลือเป็นเงินได้สุทธิให้หารด้วยจำนวนปีที่ถือครองได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ไม่ได้รับยกเว้น 150,000 บาท) ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครองผลลัพธ์เป็นภาษีที่ต้องชำระจำนวนภาษีดังกล่าวข้างต้นต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย[21]

(3) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ผู้มีเงินได้ต้องนำเงินได้นั้นรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นตามปกติ และไม่มีสิทธิเลือกเสียภาษีตามจำนวนที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย แต่กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 (กรณีการขาย

[18] ไพจิตร โรจนวาณิชย์ ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2561 หน้า 1-161

[19] ประมวลรัษฎากรมาตรา 50 (5)

[20] ข้อ 7 ของวิธีกรอกแบบแสดงรายการ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด. 90 ปีภาษี 2563 สำหรับผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร

[21] ข้อ 8 ของวิธีกรอกแบบแสดงรายการ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด. 90 ปีภาษี 2563 สำหรับผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร

อสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น) ได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกไม่ต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ทั้งนี้เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้นั้นคืน หรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้นั้นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน *(มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544)*

4. ตามมาตรา 48 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเลือกเสียภาษีเฉพาะเงินได้ประเภทนี้ โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 48 (1) และ (2) ก็ได้นั้น เป็นการให้สิทธิผู้เสียภาษี และมีเจตนารมณ์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ผู้มีเงินได้ในประเภทดังกล่าว และสิทธิตามมาตรา 48 (4) นี้ ก็มิได้มีข้อจำกัดไว้ว่าจะหมดไปเมื่อใด ดังนั้น จึงต้องถือว่าสิทธิของผู้เสียภาษีคงมีอยู่ตลอดเวลาที่ภาระในการเสียภาษียังมีอยู่

<u>ตัวอย่าง</u>[22] โจทก์มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จึงมีสิทธิตามมาตรา 48 (4) การที่โจทก์ยื่นเสียภาษีโดยวิธีรวมคำนวณด้วยความเข้าใจผิดเพราะคิดหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ทำให้จำนวนภาษีซึ่งคำนวณตามวิธีที่โจทก์ยื่นเสียภาษีขาดไปเป็นจำนวนถึง 2,276,397.80 บาท ซึ่งถ้าโจทก์แยกยื่นเฉพาะเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแล้ว โจทก์จะมีจำนวนภาษีที่ต้องชำระเพิ่มอีกเพียง 98,800.99 บาทเท่านั้น เห็นได้ว่าการที่โจทก์ยื่นเสียภาษีโดยวิธีรวมยื่นนั้นเกิดขึ้นด้วยความสำคัญผิด เมื่อภาระหน้าที่ในการชำระภาษีของโจทก์ยังมีอยู่ โจทก์จึงมีสิทธิที่จะเปลี่ยนแปลงวิธีการยื่นเสียใหม่โดยใช้วิธีการยื่นแยกเฉพาะเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเพื่อบรรเทาภาระภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรให้สิทธิไว้ได้ เพราะไม่ทำให้จำนวนภาษีที่โจทก์จะต้องเสียโดยวิธีแยกยื่นตามมาตรา 48 (4) นี้ขาดจำนวนไป การที่เจ้าพนักงานประเมินนำเอาการยื่นรวมที่โจทก์ยื่นด้วยความสำคัญผิดมาเป็นหลักในการประเมินโดยไม่ให้โอกาสโจทก์แก้ไขตามสิทธิที่มีอยู่ตามกฎหมายย่อมเป็นการไม่ชอบ

[22] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5323/2534

3. การเลือกเสียภาษีกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมาย[23]

3.1 หลักกฎหมาย

ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4/1) บัญญัติว่า "ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่เป็นเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมที่ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (26)"

3.2 สาระสำคัญ

1. ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4/1) เป็นกรณีเงินได้จากการให้อสังหาริมทรัพย์ในส่วนที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) โดยมาตรา 42 (26) กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้ ซึ่งบัญญัติว่า "เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้จากการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายนั้น ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทต่อบุตรหนึ่งคนตลอดปีภาษีนั้น" โดยหลักแล้วตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ทวิ ซึ่งบัญญัติว่า "ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้และต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้" ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้และเป็นผู้ต้องเสียภาษี แต่มีการยกเว้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) ดังที่กล่าวไว้ข้างต้น ซึ่งมีองค์ประกอบในการพิจารณา ดังนี้

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ บิดามารดาผู้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

(2) ต้องโอนโดยไม่มีค่าตอบแทน หากมีค่าตอบแทนเงินได้ไม่ได้รับยกเว้นภาษี และต้องเสียภาษีตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามมาตรา 49 ทวิ

(3) ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี คือ อสังหาริมทรัพย์

(4) เงินได้ที่ได้รับยกเว้น เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาทต่อบุตรหนึ่งคนตลอดปีภาษีนั้น

[23] ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4/1)

(5) การหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับมูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เกินกว่า 20 ล้านบาท ให้ผู้โอนหักในอัตราร้อยละ 5.0[24]

จากหลักเกณฑ์ข้างต้น กรณีเงินได้จากการให้อสังหาริมทรัพย์ในส่วนที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) ให้ผู้โอนมีหน้าที่นำเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 90) ซึ่งสามารถเลือกเสียภาษีได้ดังนี้

(1) ในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เกินกว่า 20 ล้านบาท (มีใบแนบแบบ ภ.ง.ด. 90 ให้กรอกแยกต่างหากจากเงินได้อื่น[25]) หรือ

(2) นำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามแบบ ภ.ง.ด. 90

2. แต่เดิมเงินได้ในกรณีนี้จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งจำนวนตามข้อ 2 (18) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)ฯ แต่เมื่อมีการนำภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาใช้บังคับ ซึ่งมีผลตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 จึงได้ยกเลิกการยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎกระทรวง แต่ได้นำมาบัญญัติให้ยกเว้นตามบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรนี้ โดยจำกัดวงเงินการยกเว้นซึ่งมีผลตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 สำหรับการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนนั้นตามมาตรา 41 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้และต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่โอน (ถือตามราคาประเมิน) ส่วนผู้รับโอนแม้จะได้รับทรัพย์สินแต่ไม่ใช่ผู้มีเงินได้ตามกฎหมาย จึงไม่ต้องนำมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมาถือเป็นเงินได้ของตนเองเพื่อเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด[26]

การยกเว้นตามข้อนี้จึงเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บิดามารดาที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้จากการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายนั้น ในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาท ต่อบุตรหนึ่งคนตลอดปีภาษีนั้น ถ้าโอนเกิน 20 ล้านบาท ต่อบุตรหนึ่งคนในปีภาษีนั้น ส่วนที่เกินจะเสียภาษีเงินได้โดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5 ในขณะที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์และสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยผู้มีเงินได้ (บิดามารดา) มีสิทธิเลือกนำเงินได้

[24] ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (6)

[25] ดูรายละเอียดใบแนบ ภ.ง.ด. 90 กรณีรวมคำนวณภาษี ได้ที่เว็บไซต์กรมสรรพากร www.rd.go.th

[26] ไพจิตร โรจนวาณิชย์ ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2561 หน้า 1-118

ดังกล่าวแยกเสียภาษีต่างหากไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้กับเงินได้อื่นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของปีภาษีนั้นเลยก็ได้ โดยหากเลือกเสียภาษีจะเสียในอัตราร้อยละ 5 สำหรับเงินได้ส่วนที่เกิน 20 ล้านบาทในปีภาษีนั้น *(ตามมาตรา 48 (4/1))* ทั้งนี้ถ้ามีบุตรหลายคน ให้พิจารณาเฉพาะส่วนที่โอนให้บุตรแต่ละคน ถ้าโอนให้บุตรแต่ละคนไม่เกิน 20 ล้านบาทในปีภาษีนั้น แม้รวมกันทั้งหมดจะมีมูลค่าที่โอนให้บุตรหลายคนในปีภาษีนั้นเกิน 20 ล้านบาท บิดามารดาก็ยังคงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้อยู่[27]

<u>สรุป</u> กรณีบิดามาดาโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทต่อบุตรหนึ่งคนตลอดปีภาษีนั้น เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (26) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าการโอนดังกล่าวเกินยี่สิบล้านบาทต่อบุตรหนึ่งคนตลอดปีภาษีนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ทวิ[28] ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้ และมาตรา 50 (6)[29] ให้ผู้โอนหักภาษีไว้ร้อยละ 5 ของเงินได้เฉพาะในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยมีสิทธิเลือกเสียภาษีได้[30] ดังนี้

(1) ในอัตราร้อยละ 5[31] ของมูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เกินกว่า 20 ล้านบาท (มีใบแนบแบบ ภ.ง.ด. 90 ให้กรอกแยกต่างหากจากเงินได้อื่น) หรือ

(2) นำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ตามแบบ ภ.ง.ด. 90

ประเด็นปัญหาและแนววินิจฉัยที่น่าสนใจ

1. เงินได้ประเภทดอกเบี้ยและเงินปันผล

<u>เรื่องที่ 1</u>[32] เมื่อธนาคารจ่ายดอกเบี้ยซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ธนาคารมีหน้าที่ต้อง

[27] ไพจิตร โรจนวาณิชย์ ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2561 หน้า 1-119

[28] มาตรา 41 ทวิ บัญญัติว่า "ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้และต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้"

[29] มาตรา 50 (6) บัญญัติว่า "ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้ โดยให้ผู้โอนหักภาษีตามเกณฑ์ใน (5) เว้นแต่กรณีการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมให้ผู้โอนหักภาษีไว้ร้อยละ 5 ของเงินได้เฉพาะในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท"

[30] ตามมาตรา 48 (4/1)

[31] ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 50 (6)

[32] หนังสือที่ กค 0702/6008 ลงวันที่ 15 กันยายน 2563

คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ทุกคราว ในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ ตามมาตรา 50 (2) (ข) และเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีสิทธิเลือกเสียภาษี ดังนี้

1. เลือกเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 15.0 ตามที่ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น ตามมาตรา 48 (3) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

2. เลือกเสียภาษีโดยนำดอกเบี้ยเงินฝากดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการตามแบบ ภ.ง.ด.90 เพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ปกติ และในกรณีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินก็มีสิทธิขอคืนได้ภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร

<u>เรื่องที่ 2</u>[33] กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินปันผลภายหลังที่บริษัทฯ ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบัตรส่งเสริมการลงทุนครบถ้วนแล้วเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 34 แห่ง พ.ร.บ. ส่งเสริมฯ ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินปันผลจึงมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายเงินปันผล กรณีการจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาอยู่ในประเทศไทย บริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินปันผลที่จ่ายตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร โดยใช้แบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (ภ.ง.ด. 2) ทั้งนี้ ผู้ได้รับเงินปันผลจะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินปันผลที่ได้รับโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับเงินได้ประเภทอื่นก็ได้ตามมาตรา 48 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

<u>เรื่องที่ 3</u>[34] เมื่อบริษัทฯ จ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ยืมให้กับกรรมการหรือผู้ถือหุ้น ดอกเบี้ยดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ตามมาตรา

[33] หนังสือที่ กค 0702 (กม.1)/760 ลงวันที่ 7 พฤษภาคม 2557

[34] หนังสือที่ กค 0702/9523 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2552 วินิจฉัยในทำนองเดียวกันกับหนังสือที่ กค 0702/1441 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2552 สรุปความได้ว่ากรณีบริษัทจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ยืมให้แก่บุคคลผู้ให้กู้ยืม บริษัทมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ ตามมาตรา 50 (2)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร และบุคคลผู้ให้กู้ยืมดังกล่าวมีสิทธิเลือกเสียภาษีโดยไม่นำดอกเบี้ยที่ได้รับนั้นไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อถึงกำหนดยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 48 (1) (2) และมาตรา 48 (3) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

50 (2) (ข) และกรรมการหรือผู้ถือหุ้นผู้ให้กู้ยืมมีสิทธิเลือกเสียภาษีโดยไม่นำดอกเบี้ยที่ได้รับนั้นไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อถึงกำหนดยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ ตามมาตรา 48 (1) (2) และมาตรา 48 (3) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

<u>เรื่องที่ 4</u>[35] กรณีบริษัท S ได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน บริษัท S ย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ต่อมา บริษัท S ได้นำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจ่ายให้แก่นาย ก. ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัท S ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินปันผลที่จ่าย ตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร นาย ก. ซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ตามที่บริษัท S ได้หักไว้ โดยไม่ต้องนำเงินปันผลดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นก็ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 48 (3) วรรคสาม แต่หากเลือกนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ผู้มีเงินได้ย่อมไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ อย่างไรก็ดี หากผู้มีเงินได้ได้รับเงินปันผลจากผู้จ่ายหลายราย และผู้มีเงินได้เลือกนำเงินปันผลไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ที่ได้รับในปีภาษีทุกรายมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[36]

<u>เรื่องที่ 5</u>[37] ดอกเบี้ยที่ได้จากตั๋วเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ใดๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก เฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นก่อนการเป็นผู้ทรงตั๋วเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ของผู้มีเงินได้ หากมีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตาม

[35] หนังสือที่ กค 0702/4298 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2551

[36] หนังสือที่ กค 0702/931 ลงวันที่ 21 มีนาคม 2551 วินิจฉัยสรุปได้ความว่า บุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และเงินปันผลที่ได้รับดังกล่าว ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ตามมาตรา 50 (2) (จ) แล้ว ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ โดยไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นก็ได้ ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง ในกรณีผู้มีเงินได้เลือกนำเงินปันผลไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินปันผลทุกรายมารวมคำนวณภาษี ไม่สามารถเลือกนำเฉพาะบางรายมารวมคำนวณภาษีได้

[37] หนังสือที่ กค 0706 (กม.04)/1678 ลงวันที่ 6 มิถุนายน 2550 วินิจฉัยในทำนองเดียวกับแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรตามหนังสือที่ กค 0706/พ./7338 ลงวันที่ 30 กรกฎาคม 2546

มาตรา 50 (2) แห่งประมวลรัษฎากร จากดอกเบี้ยดังกล่าวทั้งจำนวนไว้แล้ว จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (30) (ค) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)ฯ ดังนั้น หากผู้มีเงินได้ใช้สิทธิเลือกไม่นำเงินได้ดอกเบี้ยตั๋วเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (3) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนเท่ากับดอกเบี้ยส่วนที่เกิดขึ้นก่อนตนเป็นผู้ทรงและมีสิทธิขอคืนภาษีในส่วนที่ถูกหักเกินไปโดยใช้แบบคำร้องขอคืนภาษี (ค.10) ได้

<u>เรื่องที่ 6</u>[38] กรณีบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผล ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจากผู้จ่ายหลายราย ซึ่งเป็นเงินปันผลที่ได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นก็ได้ ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง ในกรณีเลือกนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ผู้มีเงินได้จะได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ และในกรณีที่ได้รับเงินปันผลที่ได้รับเครดิตภาษีจากผู้จ่ายหลายราย ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินได้ดังกล่าวที่ได้รับในปีภาษีทุกรายมารวมคำนวณภาษี ไม่มีสิทธิเลือกเฉพาะบางรายนำมารวมคำนวณภาษีเพื่อได้รับเครดิตภาษี

กรณีบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ไม่ได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ และเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับดังกล่าวได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ ตามมาตรา 50 (2) (จ) แล้ว หากผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีร้อยละ 10.0 ของเงินได้ ก็ไม่ต้องนำเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ทั้งนี้ ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง

<u>เรื่องที่ 7</u>[39] กรณีผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข)

[38] หนังสือที่ กค 0706/1926 ลงวันที่ 7 มีนาคม 2549

[39] หนังสือที่ กค 0706 (กม.)/2022 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2546

แห่งประมวลรัษฎากร จากบริษัทหรือห้าง-หุ้นส่วนนิติบุคคลและผู้จ่ายเงินได้คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ ตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ที่ได้รับโดยมีสิทธิเลือกไม่นำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นสิ้นปีก็ได้ ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง และกรณีผู้มีเงินได้เลือกไม่นำเงินปันผลไปรวมคำนวณภาษีสิ้นปี แล้วต่อมาประสงค์จะแก้ไขเปลี่ยนแปลงการใช้สิทธิดังกล่าว โดยยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีนั้นใหม่ โดยนำเงินปันผลที่ได้รับดังกล่าวทั้งหมดไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น ผู้มีเงินได้สามารถกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และตามนัยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 20/2533 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากบริษัทจดทะเบียน กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงิน เพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม ลงวันที่ 13 มิถุนายน พ.ศ. 2533

<u>เรื่องที่ 8</u>[40] โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2550 โดยนำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท อ. มารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นและใช้สิทธิเครดิตภาษีเงินปันผล เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าเงินปันผลดังกล่าวเป็นเงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่สามารถนำมาเครดิตภาษีได้ ทำให้โจทก์ชำระภาษีไว้ขาด จึงประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเพิ่มเติม โจทก์ยื่นอุทธรณ์การประเมินไว้แล้ว แต่ในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์ได้ขอถอนอุทธรณ์ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติให้จำหน่ายอุทธรณ์ของโจทก์ การประเมินจึงเป็นยุติ โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามการประเมิน และไม่อาจโต้แย้งว่าการประเมินไม่ถูกต้องได้อีกต่อไป แม้ต่อมาโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการฉบับเพิ่มเติมโดยไม่นำเงินปันผลดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น ก็ไม่อาจลบล้างอำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมินให้ต้องยกเลิกหรือแก้ไขการประเมินใหม่

[40] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9034/2559

2. เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

<u>เรื่องที่ 1</u>[41] เมื่อสิ้นปีภาษี ผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มีหน้าที่ต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวทั้งจำนวนในปีภาษีไปยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องคำนวณภาษีตามวิธีการที่บัญญัติไว้ในมาตรา 48 (1) และ (2) หรือจะใช้สิทธิเลือกเสียภาษีโดยไม่นำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับเงินได้ประเภทอื่นตามมาตรา 48 (1) และ (2) ก็ได้ โดยการเลือกเสียภาษีนั้นต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวทั้งจำนวนในปีภาษีมาคำนวณภาษีและเสียภาษีตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 48 (4) และมีสิทธินำภาษีที่ถูกหักไว้แล้วไปเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีตามมาตรา 60 แห่งประมวลรัษฎากร

<u>เรื่องที่ 2</u>[42] การรับไถ่อสังหาริมทรัพย์จากการขายฝากหรือการไถ่อสังหาริมทรัพย์จากการขายฝากโดยการวางทรัพย์ต่อสำนักงานวางทรัพย์ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตั้งแต่วันที่ 10 เมษายน 2541 เข้าลักษณะเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับ-ซื้อฝากจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้

1. กรณีผู้ขายฝากนำอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไรไปขายฝากแก่ผู้รับซื้อฝาก ผู้รับซื้อฝากซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ขายฝากซึ่งได้รับเงินได้จากการขายฝาก ถือเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ผู้ขายฝากจะเลือกเสียภาษี โดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นก็ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 48 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีผู้ขายฝากนำอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางค้าหรือหากำไรไปขายฝากแก่ผู้รับซื้อฝาก ผู้รับซื้อฝากซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ขายฝากซึ่งได้รับ

[41] หนังสือที่ กค 0702/6340 ลงวันที่ 29 กันยายน 2560
[42] หนังสือที่ กค 0702/6160 ลงวันที่ 20 กรกฎาคม 2555

เงินได้จากการขายฝากถือเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (8) จะต้องนำเงินได้จากการขายฝากในกรณีดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น โดยไม่มีสิทธิเลือกเสียภาษีตามจำนวนที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 48 (4) อย่างไรก็ดี หากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางค้าหรือหากำไรดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ซึ่งได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกไม่ต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้นั้นคืน หรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้นั้นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544

3. การคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตาม 1 และ 2 ให้ใช้ราคาขายตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น ตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

4. กรณีผู้ขายฝากไม่มาไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวคืนภายในกำหนดเวลาตามสัญญา ผู้รับซื้อฝากย่อมได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์โดยเด็ดขาดจากการขายฝากเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับซื้อฝากต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยเงินได้พึงประเมินดังกล่าวให้ถือตามราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้น (ในวันที่อสังหาริมทรัพย์หลุดเป็นสิทธิ์โดยเด็ดขาด) ตามมาตรา 9 ทวิ กรณีไม่อาจหาราคาหรือค่าอันพึงมีของอสังหาริมทรัพย์ได้ให้ถือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่ได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยเด็ดขาดจากการขายฝากนั้น

กรณีการขยายกำหนดเวลาไถ่หรือขยายระยะเวลาขายฝากอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 496 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น คู่สัญญาสามารถตกลงกันขยายกำหนดเวลาไถ่คืนทรัพย์ หรือขยายระยะเวลาขายฝากก่อนครบกำหนดเวลาไถ่หรือระยะเวลา

ขายฝากตามสัญญาได้ เพียงแต่จะขยายเวลาเกินไปกว่าสิบปีไม่ได้ และในกรณีที่คู่สัญญาตกลงกันขยายเวลาไถ่เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาขายฝากแล้วถือเป็นคำมั่นจะซื้อจะขายตามมาตรา 454 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ใช้บังคับแก่กันได้ มิใช่จะตกเป็นโมฆะเพราะขัดต่อบทบัญญัติมาตรา 494 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่อย่างใด

<u>เรื่องที่ 3</u>[43] กรณีมีเงินได้จากการขายที่ดิน 2 โฉนด เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร มีสิทธิจะเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นก็ได้ ตามมาตรา 48 (4) (ข) หากเลือกจะนำมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น จะต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 2 โฉนดมารวมคำนวณ ไม่สามารถเลือกนำเฉพาะบางโฉนดมารวมคำนวณภาษีได้

<u>เรื่องที่ 4</u>[44] การคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ให้ถือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนอสังหาริมทรัพย์แต่ละรายเป็นรายแปลงหรือรายโฉนดเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ตามมาตรา 49 ทวิ และมาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ตามข้อเท็จจริงนาย อ. ได้ซื้อที่ดินจำนวน 3 แปลง ซึ่งเป็นที่ดินที่มีพื้นที่ติดต่อกันเมื่อวันที่ 22 เมษายน 2513 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแบ่งให้กับลูกๆ หลายคน หากนาย อ. ตกลงขายที่ดินทั้งหมดให้กับบริษัท ก. ในปี 2553 โดยมิได้นำมาพัฒนาหรือแบ่งแยกใดๆ และขายไปในสภาพเดิมนั้น เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไร เงินได้ที่นาย อ. ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งต่อเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนแล้ว นาย อ. มีสิทธิเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้ประเภทอื่น ตามมาตรา 48 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

[43] หนังสือที่ กค 0702/445 ลงวันที่ 17 มกราคม 2555

[44] หนังสือที่ กค 0702/2464 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2553

<u>เรื่องที่ 5</u>[45] กรณีนาย น. และพี่น้องได้รับมรดกเป็นที่ดินร่วมกันเมื่อวันที่ 3 พฤศจิกายน 2524 และได้ก่อสร้างอพาร์ตเม้นท์เพื่อให้เช่าบนที่ดินดังกล่าวเมื่อวันที่ 24 มิถุนายน 2540 ต่อมาได้ตกลงกันขายที่ดินพร้อมอาคารอพาร์ตเม้นท์เพื่อนำเงินมาแบ่งกัน เมื่อวันที่ 11 พฤศจิกายน 2551 นั้น เงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินที่ได้มาโดยทางมรดก เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไร และเงินได้ที่ได้รับจากการขายอพาร์ตเม้นท์ที่ประกอบกิจการให้เช่าดังกล่าว หากขายไปในสภาพเดิมถือได้ว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไรเช่นกัน ดังนั้น เงินได้ที่คณะบุคคลฯ ได้รับดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อมีการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนแล้ว คณะบุคคลฯ มีสิทธิเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้ประเภทอื่น ตามมาตรา 48 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

<u>เรื่องที่ 6</u>[46] การที่โจทก์นำที่ดินที่แบ่งแยกโดยได้จัดทำถนนและสิ่งสาธารณูปโภคไว้ ไปจดทะเบียนโอนขายให้แก่บุคคลธรรมดา และทำสัญญาให้ที่ดินแก่บุตรชอบด้วยกฎหมายถือกรรมสิทธิ์ ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) ประกอบมาตรา 3 (4) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 และมาตรา 4 (4) แห่ง พระราชกฤษฎีกาฯ ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 และเงินได้ที่โจทก์ได้มาจากการขายที่ดินดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 48 (4) (ข) โจทก์จึงไม่มีสิทธิที่จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำเงินได้จากการขายที่ดินดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) (2) แห่งประมวลรัษฎากร

<u>เรื่องที่ 7</u>[47] โจทก์ขายอสังหาริมทรัพย์ที่โจทก์ถือครองเป็นระยะเวลาสั้นมากไม่ถึง 1 ปี และไม่ปรากฏว่าโจทก์ซื้อมาเพื่อจะใช้เป็นที่อยู่

[45] หนังสือที่ กค 0702/9439 ลงวันที่ 13 พฤศจิกายน 2552
[46] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1485/2559
[47] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3322/2554

อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญหรือได้ครอบครองทำประโยชน์ในที่ดินสมกับเนื้อที่ แต่หลังจากซื้อที่ดิน 1 เดือน โจทก์ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีธุรกิจเฉพาะประเภทการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร เงินได้จากการขายที่ดินของโจทก์จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์โดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 48 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ไม่มีสิทธิจะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณตามมาตรา 48 (1) และ (2) และไม่อาจหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามพระราชกฤษฎีกาฯ ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 แต่ต้องหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรและมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

<u>เรื่องที่ 8</u>[48] โจทก์อ้างว่าอสังหาริมทรัพย์จำนวน 4 แปลง โจทก์ได้มาตั้งแต่ปี 2525 และขายไปในปี 2535 โดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จำเลยให้การว่า โจทก์ซื้อที่ดิน 4 แปลงมาในราคา 4,000,000 บาท แล้วขายไปในราคา 30,254,882 บาท และตามหนังสือสัญญาซื้อขายระบุว่าขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างเป็นโกดังก่ออิฐถือปูน ซื้อเพื่อใช้เป็นที่สร้างคลังเก็บสินค้า แสดงว่าโจทก์ผู้ซื้อมีเจตนาใช้ประกอบกิจการเป็นโกดังเก็บสินค้า มิได้มีเจตนาใช้เป็นที่อยู่อาศัย ทั้งยังยื่นแบบแสดงรายการกำหนดค่ารายปีและชำระภาษีโรงเรือนและที่ดิน ด้วยเหตุผลดังกล่าวการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 มาตรา 3 (5) คืออสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในการประกอบกิจการ โจทก์มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีธุรกิจเฉพาะและต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆ ของโจทก์ เห็นได้ว่าคำให้การของจำเลยมิได้ปฏิเสธข้ออ้างตามคำฟ้องว่าโจทก์ได้ที่ดินทั้ง 4 แปลงมาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไรให้เห็นโดยชัดแจ้ง คำให้การของจำเลยมุ่งแสดงข้อเท็จจริงให้เห็นว่าโจทก์ขายที่ดินไปในทางค้าหรือหากำไรซึ่งจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอันเป็นภาษีคนละประเภทกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คำให้การของจำเลยจึงมิได้ปฏิเสธข้ออ้างของโจทก์

[48] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8804/2550

ดังกล่าวตาม ป.วิ.พ. มาตรา 177 ประกอบ พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ดังนั้น ปัญหาที่ว่าโจทก์ได้ที่ดินมาโดยมุ่งในทางค้าหรือหากำไรนั้น ถือว่าจำเลยได้รับแล้ว และข้อเท็จจริงรับฟังได้ตามคำฟ้องว่าโจทก์ได้ที่ดินมาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร โจทก์จึงมีสิทธิเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2535 สำหรับเงินได้จากการขายที่ดินตามวิธีการที่กำหนดในมาตรา 48 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

<u>เรื่องที่ 9</u>[49] จำเลยที่ 1 ในฐานะผู้จัดการมรดกของผู้ตายรับโอนที่ดินสามแปลงมาจากนาย อ. ตามคำพิพากษาศาลฎีกาในคดีที่จำเลยที่ 1 เข้าเป็นคู่ความแทนที่ผู้ตาย โดยประเภทของการจดทะเบียนระบุว่าเป็นการขายแล้วจำเลยที่ 1 จดทะเบียนโอนขายให้แก่ผู้อื่นในวันเดียวกันนั้นเอง ที่ดินทั้งสามแปลงดังกล่าวจึงเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่กองมรดกซึ่งยังมิได้แบ่งปันกันระหว่างทายาทได้มาภายหลังการตายของเจ้ามรดก เมื่อจำเลยที่ 1 ในฐานะผู้จัดการมรดกขายที่ดินที่กองมรดกได้มานั้นออกไป เงินได้จากการขายที่ดินจึงไม่ใช่เงินที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกตามที่ระบุในมาตรา 48 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรฯ ซึ่งต้องเป็นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้มีเงินได้อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา แต่เป็นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่กองมรดกได้มาโดยทางอื่นตามมาตรา 48 (4) (ข)

สำหรับจำนวนปีที่ถือครองนั้นต้องนับตั้งแต่ปีที่ได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์จนถึงปีที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) วรรคท้าย เมื่อจำเลยที่ 1 จดทะเบียนรับโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินดังกล่าวมาเมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2539 จึงต้องนับจำนวนปีที่ถือครองตั้งแต่ปี 2539 หาใช่นับตั้งแต่ปี 2534 ซึ่งเป็นปีที่ผู้ตายถึงแก่ความตายไม่

<u>เรื่องที่ 10</u>[50] โจทก์ซื้อที่ดินพิพาท จำนวน 3 โฉนด เป็นเงิน 7,000,000 บาทจากนาย ส. ในวันที่ 1 พฤษภาคม 2528 โจทก์ได้จ่ายเงินเกี่ยวกับที่ดินพิพาทเป็นค่าถมที่ดินและค่าจ้างเหมารื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ปรับ ขุด ถอน และขนต้นไม้ไปทิ้ง เป็นเงิน 3,400,000 บาท

[49] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7395/2544

[50] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4708/2542

เห็นได้ชัดว่าโจทก์ซื้อที่ดินพิพาทแล้วปรับปรุงไว้เพื่อประโยชน์ในทางการค้าหรือหากำไร โจทก์ถือครองเพียง 3 ปีเศษ แล้วขายไปเป็นเงิน 16,340,000 บาท พฤติการณ์แสดงว่าโจทก์ซื้ออสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมาโดยมีเจตนามุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แม้จะกระทำเพียงครั้งเดียวก็ถือได้ว่าเป็นการขายโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร โจทก์ย่อมไม่มีสิทธิเลือกที่จะไม่นำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวรวมกับเงินได้อื่นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4)

<u>เรื่องที่ 11</u>[51] ที่ดินที่โจทก์ได้มาทั้งสามแปลงนั้นเป็นที่ดินแปลงใหญ่หลังจากนั้นก็ได้แบ่งแยกที่ดินดังกล่าวออกเป็นแปลงย่อยมากกว่า 70 แปลง โดยที่ดินทุกแปลงต่างมีถนนตัดผ่าน ลักษณะที่โจทก์กระทำเช่นนั้นย่อมมิใช่จุดประสงค์ที่จะนำที่ดินที่แบ่งเป็นแปลงย่อยเพื่อไปทำนา โจทก์ยอมรับว่าเหตุที่กระทำไปก็เพื่อจะนำที่ดินไปขายง่ายขึ้น อีกทั้งโจทก์ยังได้ซื้อที่ดินเพิ่มอีกหลายแปลงเพื่อนำไปจัดสรรขายและให้ผู้อื่นเช่าทำนา แสดงให้เห็นว่าโจทก์หาได้มีอาชีพทำนาเพียงอย่างเดียวไม่ แต่ได้ประกอบอาชีพเป็นผู้จัดสรรที่ดินไว้เพื่อขายด้วยและเมื่อตรวจดูสัญญาซื้อขายที่ดินก็มีข้อสัญญาชี้ชัดให้เห็นได้ว่าการขายที่ดินของโจทก์มีลักษณะเป็นเชิงธุรกิจโดยมีการวางมัดจำผ่อนชำระเป็นงวด และต้องจ่ายค่าดอกเบี้ยร้อยละ 1 ต่อเดือนของค่าที่ดินที่ค้างชำระจนกว่าจะชำระหมด และแม้ว่าปัจจุบันนี้โจทก์ยังถือครองที่ดินอยู่หลายแปลงก็ตาม เมื่อโจทก์มีที่ดินจำนวนมาก ก็เป็นการยากที่จะขายให้หมดในชั่วระยะเวลาอันสั้นที่ดินแปลงใดอยู่ในที่ทำเลดีกว่าก็ย่อมขายได้ก่อน ที่ดินเปล่าที่อยู่ห่างไกลออกไปย่อมขายได้ช้ากว่าซึ่งเป็นเรื่องปกติ หาได้บ่งชี้ให้เห็นว่าโจทก์เก็บที่ดินดังกล่าวไว้เพื่อทำนา โจทก์เลิกทำนามานานร่วม 20 ปีแล้ว ประกอบกับในระหว่างที่โจทก์ขายที่ดินในปีภาษีที่ถูกประเมินนั้น โจทก์ยังประกอบการค้าโดยจดทะเบียนการค้าประเภทอสังหาริมทรัพย์อยู่ ดังนั้น แม้โจทก์จะเป็นเจ้าของและครอบครองที่ดินดังกล่าวมานานนับสิบปีก็ตามแต่เมื่อพิจารณาถึงการได้มาที่ดินทั้งสามแปลงของโจทก์ กับพฤติการณ์ต่างๆ ที่โจทก์ดำเนินการเกี่ยวกับที่ดินดังกล่าวและลักษณะในการขายที่ดินเข้าด้วยกันแล้ว เงินได้ที่โจทก์ได้มาจากการขายที่ดินจึงเป็นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในการค้าหรือหากำไรในการคำนวณภาษีเงินได้ดังกล่าวโจทก์จึงไม่มีสิทธิที่จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำมา

[51] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5677/2540

คำนวณภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี เพราะเงินได้ของโจทก์ที่ได้รับมามิใช่เป็นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) และกรณีเช่นนี้โจทก์จะหักค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกาฯ ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 ตามมาตรา 48 (4) (ข) ไม่ได้เช่นกัน

<u>เรื่องที่ 12</u>[52] เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) นั้น มุ่งหมายถึงเจตนาในการได้มาเป็นข้อสำคัญและพิจารณาถึงพฤติการณ์ในระหว่างที่ผู้นั้นถือครองอยู่ก่อนที่จะขายและขณะที่ขายเป็นส่วนประกอบด้วย การที่โจทก์ซื้อที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างพิพาทแล้วขายไปในระยะเวลาเพียงสามปีเศษ ซึ่งถือว่าเป็นช่วงระยะเวลาที่สั้นแล้วยังปรากฏว่าเมื่อโจทก์ได้ซื้อที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างแล้วก็ไม่ได้ใช้ประโยชน์หรือหาประโยชน์ในที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างนั้น ทั้งมีบุคคลอื่นอาศัยอยู่โดยมิได้จ่ายค่าเช่าแก่โจทก์แสดงให้เห็นว่าโจทก์ไม่มีเจตนาจะซื้อที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างพิพาทเพื่ออยู่อาศัยหรือใช้ประโยชน์ในทางการค้าของโจทก์ นอกจากนี้ในระหว่างที่โจทก์ถือครองที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่พิพาท โจทก์ซื้อและขายที่ดินแปลงอื่นอีกหลายแปลง เมื่อพิจารณาถึงเจตนาการได้มาซึ่งที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่พิพาทของโจทก์ประกอบกับพฤติการณ์ต่างๆ ในระหว่างที่โจทก์ถือครองที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่พิพาทอยู่ก่อนที่จะขายและขณะที่ขายแล้ว น่าเชื่อว่าโจทก์ซื้อที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่พิพาทไว้โดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ดังนั้น ในการคำนวณภาษีเงินได้โจทก์จึงไม่มีสิทธิที่จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

[52] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 548/2543