

## บทที่ 4

# แนวทางการปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สินระดับท้องถิ่น เพื่อความมั่นคงของรัฐ

เมื่อได้ศึกษาสภาพปัญหาและความไม่เหมาะสมของบทบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กับภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งจำเป็นต้องพิจารณาแนวทางการปรับปรุงบทบัญญัติกฎหมายโดยสามารถแบ่ง ขั้นตอนการดำเนินการได้ 2 ขั้นตอน กล่าวคือ

เริ่มจากการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและเพื่อจะได้ทำความเข้าใจหลักการและวิธีการการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในแนวทางเดียวกัน ขณะเดียวกันสมควรพิจารณาร่างบทบัญญัติภาษีทรัพย์สินขึ้นใหม่ เพื่อให้เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบันเนื่องจากภาษีทั้งสองฉบับต่างบังคับใช้มาเป็นเวลานาน โดยเฉพาะภาษีโรงเรือนและที่ดินฯบังคับใช้ตั้งแต่พุทธศักราช 2475 (ในระยะ 10 ปีที่ผ่านมาได้มีความพยายามในการเสนอร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.....มาใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯกับพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ)

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการยกร่างบทบัญญัติใหม่เป็นความพยายามที่ควรได้รับการสนับสนุน แต่ต้องเข้าใจด้วยว่าการอนุมัติร่างบทบัญญัติภาษีใหม่ไม่ใช่เรื่องที่จะกระทำได้ง่าย เนื่องจากต้องดำเนินการในหลายขั้นตอนและขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆไม่ว่าจะเป็นการเมือง สังคม และเศรษฐกิจ ดังนั้นในระหว่างที่ยังไม่มีกฎหมายใหม่ใช้บังคับ จึงควรให้มีการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ กับภาษีบำรุงท้องที่ฯ เพื่อแก้ไขปัญหาค่าความไม่เหมาะสมและความล้าสมัยของบทบัญญัติทั้งสองฉบับรวมทั้งเป็นการลดข้อพิพาททางภาษีและการสะสมที่ดินเพื่อการเก็งกำไรที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน แต่เนื่องจากวิจัยนี้มุ่งประสงค์เฉพาะการเสนอสภาพปัญหาและแนวทางการแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ กับภาษีบำรุงท้องที่ฯ อันเป็นจุดเริ่มต้นของการปฏิรูปกฎหมายภาษีทรัพย์สินโดยการอธิบายหลักการภาษีอากรและหลักกฎหมายภาษีทรัพย์สินรวมทั้งปัญหาการบังคับใช้กฎหมายโรงเรือนและที่ดินฯ กับภาษีบำรุงท้องที่อันจะส่งผลดีต่อการเสนอร่างกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ต่อไป

## การชักซ้อมความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อให้เกิดความเป็นเอกภาพใน การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

จากการศึกษาหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินพบว่าปัญหาข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นไม่ได้ มีสาเหตุจากบทบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนฯ เพียงประการเดียว แต่ปัญหาลำคัญเกิดจากการขาดความเข้าใจในระบบกฎหมายภาษีทรัพย์สินยังผลให้เกิดความสับสนในการบังคับใช้กฎหมายโดยเฉพาะการให้ความหมายอย่างเดียวกันสำหรับ คำว่า “ค่ารายปี” ที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ และ คำว่า “ค่าเช่า” ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (5) ประมวลรัษฎากร จนก่อให้เกิดการบังคับใช้กฎหมายซ้ำซ้อนฐานภาษี และไม่เป็นการปฏิบัติตามกฎหมาย

การชักซ้อมความเข้าใจของผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีจึงเป็นสิ่งสำคัญ ผู้วิจัยขอเสนอความเห็นเกี่ยวกับการตีความฐานภาษีทรัพย์สิน(ภาษีโรงเรือนและที่ดิน) และการนำหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมาใช้เพื่อให้การปฏิบัติเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

ผู้วิจัยทำการศึกษาวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของกรุงเทพมหานครโดยจำแนกตามโครงสร้างกฎหมายภาษี เนื่องจากกรุงเทพมหานครเป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีศักยภาพและเป็นต้นแบบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นๆ จากการศึกษาพบว่าสาระสำคัญของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่ที่การทำความเข้าใจเจตนารมณ์ของบทบัญญัติมาตรา 6 และ มาตรา 8 เกี่ยวกับการกำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี และประเมินค่ารายปีตามนัยกฎหมาย ผู้วิจัยจึงขอแสดงการวิเคราะห์ตามลำดับต่อไปนี้

ในการวิเคราะห์เจตนารมณ์ของกฎหมายนั้นจำเป็นต้องพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ เนื่องจากเป็นบทบัญญัติที่มุ่งประสงค์ให้เป็นการจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินเพราะระบุให้จัดเก็บทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ ยังผลให้การตีความบทบัญญัติต้องอยู่ภายในขอบเขตของฐานภาษีทรัพย์สิน

มาตรา 6 บัญญัติว่า “มาตรา 6 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แห่งพระราชบัญญัตินี้ ท่านให้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ
2. ....(ยกเลิก)

3. “ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ” ตามความหมายแห่งมาตรานี้ หมายความว่า ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ และบริเวณต่อเนื่องกัน ซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ”

เมื่อศึกษาความเป็นมาของการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 พบว่า พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 (ฉบับแรก) ในมาตรา 10 บัญญัติว่า “โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง เมื่อมีค่ารายปีไม่เกินหกสิบ บาทต่อปี ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งมาตรานี้” ทำให้เห็นได้ว่าเจตนารมณ์ของกฎหมาย ประสงค์ให้โรงเรือนและที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการมูลค่าเกิน 60 บาทต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่การที่กฎหมายกำหนดให้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของอยู่เองดั่งนี้ยอมทำให้เข้าใจได้ว่าคำว่า “ค่ารายปี” ในที่นี้ยอมไม่ได้หมายถึงค่าเช่าตามความหมายทั่วไปเนื่องจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของอยู่อาศัยเองย่อมไม่มีการให้เช่า ดังนั้นคำว่า “ค่ารายปี” ในความหมายของภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ จึงต้องเป็นมูลค่าเฉลี่ยของทรัพย์สินมิใช่ “ค่าเช่า” ที่ได้รับจากผู้เช่าตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนั้นการกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินค่ารายปีตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ บัญญัติว่า

“ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สินคือโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี”

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่าจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่าให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้หรือเป็นกรณีที่ค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สิน ดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่นให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของ ทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

การตีความคำว่า “ค่ารายปี” ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ จึงต้องใช้หลักภาษีทรัพย์สินมาเป็นแนวทางกล่าวคือค่ารายปีในความหมายนี้หมายถึงการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจึงตกเป็นภาระหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องเป็นผู้กำหนดค่าเช่าที่สมควรให้เช่าได้โดยนำหลักการประเมินมูลค่ารายปีมาใช้ เพื่อหามูลค่าเฉลี่ยของทรัพย์สิน ดังนั้นไม่

ว่าค่าเช่าที่ได้รับจริงจะสูงหรือต่ำกว่าจำนวนค่าเช่าที่สมควรที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดตามกฎหมายก็ต้องถือเอาจำนวนค่าเช่าที่สมควรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดและได้ดำเนินการตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายเป็นสำคัญ

เมื่อพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน<sup>๔</sup> เป็นกฎหมายที่กำหนดขึ้นเพื่อจัดเก็บภาษีทรัพย์สินยังผลให้คำว่า“ค่ารายปี” ตามนัยดังกล่าว เป็นคนละความหมายกับ “ค่าเช่า”ตามนัยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประมวลรัษฎากรอันอยู่ในความหมายของการเป็นผลประโยชน์นอกเงย (ทรัพย์สินผลิตรายได้) ที่เป็นฐานภาษีเงินได้ (ตามทฤษฎีกฎีกาที่กำหนดให้เป็นการจัดเก็บภาษี ณ แหล่งที่มาของรายได้)

การประเมินมูลค่าโดยเจ้าหน้าที่นั้น โดยจะแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ผู้มีความสามารถในการประเมินขึ้นมาเป็นพิเศษ เพื่อประเมินทรัพย์สิน โดยใช้หลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน แต่หลักการประเมินนั้นมีได้ใช้แค่หลักเดียว การประเมินจะคำนึงถึงทรัพย์สินแต่ละประเภท หรือ ทรัพย์สินเดียวกันก็อาจใช้วิธีการประเมินแตกต่างกันก็ได้ เช่นบ้าน อาจประเมินมูลค่าต้นทุน หรือค่าเช่า ก็ได้ การออกกฎหมายนั้นจำเป็นต้องคำนึงถึงหลักเศรษฐศาสตร์ด้วยว่าของชนิดใดควรจะประเมินด้วยวิธีใด ที่ดินใช้ประโยชน์ได้หลายอย่าง อยู่อาศัย ทำโรงงาน ทำการเกษตร การใช้ประโยชน์ ทุนรายได้มันต่างกันในการใช้ประโยชน์จากวัตถุดิบเดียวกัน ต้องดูว่าวัตถุประสงค์ในการใช้ที่ดินนั้นมันทำอะไร เช่นจะเก็บชาวนาที่ทำงาน กับโรงงานโดยเก็บอัตราเดียวกันอาจไม่ใช่วิธีการที่ดี ไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค เพราะหลักความเสมอภาคนั้นให้ปฏิบัติต่อบุคคลที่มีสาระสำคัญเหมือนกันอย่างเดียวกันและอาจปฏิบัติแตกต่างกันในกรณีที่มีสาระสำคัญแตกต่างกัน

สำหรับแนวความคิดเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สิน ได้กำหนดวิธีการไว้ 3 วิธีเป็นวิธีการที่ได้รับความนิยมในต่างประเทศ<sup>1</sup>

#### 1. การประเมินมูลค่าต้นทุน

เป็นการประเมินมูลค่าตามสภาพของทรัพย์สินที่ปรากฏโดยเปรียบเทียบกับต้นทุนของทรัพย์สินในทางบัญชี เช่น การประเมินราคาต้นทุนของทรัพย์สินประเภทที่ไม่ได้มีไว้เพื่อการซื้อขายหรือจำหน่าย ได้แก่ อาคารสำนักงาน ที่ดิน อันเป็นที่ตั้งของสำนักงานหรือโรงงาน โดยทั่วไปมักได้รับการบันทึกราคาทุนรวมถึงราคาทุนที่ได้หลังจากหักค่าเสื่อมราคาแล้ว (มูลค่าทรัพย์สินสุทธิ) ลงในสมุดบัญชี เป็นการประเมินราคาที่ยอมรับการเสื่อมค่าลงของทรัพย์สินและทำให้สามารถทราบราคาปัจจุบันได้โดยใช้การเปรียบเทียบราคาต้นทุนที่บันทึกไว้ แต่การที่จะประเมิน

<sup>1</sup> แนวทางการปฏิบัติงานประเมินราคาทรัพย์สิน คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สิน กระทรวงมหาดไทย หน้า 54 อ้างถึงใน สุกัลยรักษ์ พินิจภูวดล คำอธิบายภาษีท้องถิ่น เรื่องเดิม หน้า 31-39

ราคาต้นทุนของทรัพย์สิน ย่อมต้องยอมรับว่ามีความแตกต่างกันตามประเภทของทรัพย์สินด้วย ได้แก่ การเป็นทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ หรือเป็นทรัพย์สินที่ซื้อหรือได้มาใหม่ แต่อย่างไรก็ตามไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินใด การกำหนดมูลค่าราคาต้นทุนของทรัพย์สินจะใช้ราคาทรัพย์สินสุทธิที่ปรากฏในงบดุล ณ วันที่ได้มีการปิดบัญชีในแต่ละงวดเทียบกับมูลค่าตามสภาพของทรัพย์สินที่ปรากฏ

แนวคิดของหลัก Cost Approach ได้ปรากฏในคู่มือการประเมินราคาทรัพย์สินในหัวข้อเกี่ยวกับการประเมินแบบวิธีต้นทุนทดแทน ( Replacement – Cost Approach) กล่าวคือ เป็นการพิจารณาว่าทรัพย์สินควรมีค่าเท่ากับต้นทุนทดแทนหรือต้นทุนในการจัดหาทรัพย์สินใหม่ที่ใช้แทนได้ในปัจจุบัน ส่วนทรัพย์สินเดิมที่ยังคงสภาพเดิมมิได้ใช้งานจะหักค่าเสื่อมราคาตามสมควร หลังจากนั้นจะนำทรัพย์สินที่นำมาทดแทนรวมกับทรัพย์สินสุทธิเดิม และมูลค่าของที่ดินมารวมกันจะทำให้ได้มูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สิน

สรุปได้ว่าเป็นการประเมินมูลค่าตามสภาพของทรัพย์สินที่ปรากฏ โดยเปรียบเทียบกับต้นทุนของทรัพย์สินในทางบัญชี เช่นกรณีการประเมินราคาต้นทุนของการได้มาซึ่งทรัพย์สินประเภทที่มีไว้เพื่อการซื้อขายหรือการจำหน่าย ได้แก่อาคารสำนักงาน ที่ดินอันเป็นที่ตั้งของสำนักงาน โดยทั่วไปมักปรากฏว่าทรัพย์สินที่มีลักษณะเป็นทรัพย์สินถาวรประเภทนี้นั้นมักมีการบันทึกราคาทุนรวมถึงราคาทุนที่ได้หลังจากหักค่าเสื่อมราคาแล้ว นั่นคือมูลค่าทรัพย์สินสุทธิทางบัญชี จึงทำให้สามารถทราบมูลค่าของทรัพย์สินถาวร ณ วันที่งวดบัญชีได้ วิธีการดังกล่าวเรียกว่าเป็นการใช้วิธีทางเทคนิค ทางคณิตศาสตร์ซึ่งทำให้เห็นถึงวิธีการประเมินแบบต้นทุน เป็นวิธีการที่ได้รับการยอมรับจากการประเมินความเสื่อมค่าของทรัพย์สิน และทำให้สามารถทราบราคาปัจจุบันได้โดยการเปรียบเทียบราคาต้นทุนที่บันทึกไว้ แต่การประเมินแบบนี้ต้องยอมรับว่ามีความแตกต่างกันตามประเภทของทรัพย์สินด้วย เป็นทรัพย์สินประเภทอสังหาฯหรือเป็นสังหาฯ เป็นที่ซื้อหรือได้มาใหม่ ไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินประเภทใดการกำหนดมูลค่าของราคาต้นทุนจะใช้ราคาต้นทุนทรัพย์สินสุทธิที่ได้ปรากฏเป็นงบดุลนับแต่วันที่ได้มีการปิดบัญชีในแต่ละงวดเทียบกับมูลค่าตามสภาพของทรัพย์สินที่ปรากฏ

สูตร (ตัวเลขสมมติ)

มูลค่าตามสภาพของทรัพย์สิน = มูลค่าของต้นทุนทดแทนใหม่ (-) ค่าเสื่อมราคา (มูลค่าของทรัพย์สินสุทธิเดิม)

$$60 = 100 - (60-20)$$

มูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สิน = มูลค่าตามสภาพของทรัพย์สิน (+) มูลค่าของที่ดิน

$$260 = 60 + 200$$

## 2. การประเมินมูลค่ารายปี (Annual Value)

เป็นวิธีการเดียวกันกับการประเมินแบบ Income-Capitalization Approach คือวิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน ซึ่งมีหลักเกณฑ์ว่า “มูลค่าทรัพย์สิน ควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต มูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตทั้งหมด หมายถึง ผลรวมของรายได้จากค่าเช่าทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน การประเมินต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่นๆ ที่ไม่สามารถคิดออกมาเป็นตัวเลขได้ด้วย โดยจะต้องพิจารณาเพิ่มเติมถึงเรื่องความได้เปรียบเสียเปรียบด้านสถานที่ตั้งปัจจัยด้านสุขสบายและเรื่องอื่นๆที่จะทำให้มูลค่าของทรัพย์สินเพิ่มขึ้นหรือลดลง” สารสำคัญของ การประเมินจึงขึ้นอยู่กับ การประมาณการของรายได้สุทธิในอนาคตตามแนวความคิดที่ว่า ผู้ประเมินราคาควรกำหนดรายได้เฉลี่ยต่อปีที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตอย่างมีเหตุผล ในทางปฏิบัตินักประเมินราคามักจะถือเอารายได้ในอดีตและรายได้ในปัจจุบันเป็นสิ่งที่ประเมินรายได้สุทธิในอนาคต และยังขึ้นอยู่กับ การเลือกอัตรารายได้ เพราะการเลือกอัตราที่เหมาะสมมีผลต่อราคาทรัพย์สิน

$$\text{สูตร } v = \frac{a}{r}$$

$v$  คือ รายได้ทั้งหมดที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน

$r$  คือ อัตราผลตอบแทนขั้นต่ำที่ต้องชำระ

$a$  คือ รายได้เฉลี่ยที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน

โดยทั่วไปเป็นการประเมินมูลค่าการให้เช่าทรัพย์สินเป็นรายปี เรียกว่า “มูลค่ารายปีสุทธิ” (มูลค่าการเช่าที่คิดคำนวณจากการให้เช่าทรัพย์สินในแต่ละปี โดยให้มีการหักค่าใช้จ่ายซ่อมแซม การประกันภัย และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ใช้ในการบำรุงรักษาให้ทรัพย์สินคงมีสภาพเดิม)

สรุปได้ว่าการประเมินวิธีนี้เป็นการคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน โดยมูลค่าทรัพย์สินควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้หลังจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต หมายถึง ผลรวมของรายได้จากค่าเช่า และคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าในปัจจุบัน การประเมินต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่นๆ ที่ไม่สามารถคิดออกมาเป็นตัวเลขได้ด้วย โดยจะต้องพิจารณาเพิ่มเติมถึงเรื่องความได้เปรียบเสียเปรียบด้านสถานที่ตั้ง สารสำคัญขึ้นอยู่กับ การประเมินรายได้สุทธิในอนาคต ตามแนวคิดที่ว่าผู้ประเมินราคาควรกำหนดรายได้เฉลี่ยต่อปีที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตอย่างมีเหตุผล ในทางปฏิบัติการประเมินราคามักจะถือเอารายได้ในอดีตและรายได้ในปัจจุบันเป็นสิ่งที่ประเมินรายได้สุทธิในอนาคต

อนึ่งค่าเช่าได้รับการพิจารณาเป็นมูลค่ารายปีของทรัพย์สิน แสดงว่าหากประสงค์จัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ค่าเช่าจะนำมาใช้ในการพิจารณาได้ในฐานะที่เป็นวิธีหนึ่งของการประเมินมูลค่า แต่วิธีคิดนั้นจะต้องเป็นการคิดคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินแต่ไม่ใช่การหารายได้ของทรัพย์สิน กล่าวคือ รายได้ในอนาคตนั้นนำมาเป็นเกณฑ์ในการหาค่าเฉลี่ยโดยค่าเฉลี่ยที่ได้จะสะท้อนมูลค่าของทรัพย์สินนั่นเอง

**ตัวอย่าง** การคำนวณรายได้ทั้งหมดที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน ( $v$ ) = รายได้ที่สมควรให้เขาได้

|                                |                            |
|--------------------------------|----------------------------|
| มูลค่าทรัพย์สินตามบัญชี        | = 10,000 บาท (ตัวเลขสมมติ) |
| อายุการใช้งาน                  | = 10 ปี                    |
| รายได้จากค่าเช่าตามสัญญาต่อปี  | = 4,000 บาท (ตัวเลขสมมติ)  |
| อัตราผลตอบแทนขั้นต่ำที่ต้องการ | = 12% (อัตราสมมติ)         |
| รายได้ทั้งหมดที่คาดว่าจะได้รับ | = $4,000 \times (5.650)^*$ |
|                                | = 22,600 บาท               |

ดังนั้น

$$\begin{aligned}
 v &= a \\
 &= 2,712 \text{ ผลลัพธ์มาจาก } (v \times r) \\
 &= 22,600 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

เมื่อนำรายได้ทั้งหมดที่คาดว่าจะได้รับมาหักออกจากมูลค่าทรัพย์สินทางบัญชีเหลือจำนวนที่แสดงให้เห็นถึงการลงทุนมีค่าเป็นบวก ย่อมหมายถึง จำนวนค่าเช่าตามสัญญาเป็นจำนวนรายได้ที่สมควรให้เขาได้

$$\begin{aligned}
 &= 22,600 - 10,000 \\
 &= 12,600 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

สรุป : ค่าตามสัญญาต่อปีเป็นค่าเช่าที่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ในการเสียภาษีทรัพย์สิน = 4,000 บาท

\*ข้อสังเกต : จำนวน 5.650 หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของอัตราผลตอบแทนขั้นต่ำที่ต้องการ 12 % ในระยะเวลา 10 ปี (จากตารางสถิติ Present value of Annuity per period )

### 3. การประเมินโดยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Approach)

เป็นการประเมินราคาที่พิจารณาจากราคาที่ได้ทำการซื้อขายกันในตลาดในช่วงเวลาที่ทำกรประเมินราคา แต่หากเป็นทรัพย์สินที่ในระหว่างการประเมินราคาไม่ปรากฏราคาซื้อขายในตลาดก็ให้ใช้ราคาซื้อขายที่ได้กระทำล่าสุดเป็นเกณฑ์ ดังนั้นการประเมินราคาทรัพย์สินโดยวิธีนี้จึง

ต้องเป็นการประเมินราคาทรัพย์สินที่มีลักษณะเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน เพราะต้องนำราคาตลาดมาใช้ในการเปรียบเทียบ การสอบถามข้อมูลของราคาจึงเป็นสิ่งสำคัญ นอกจากนั้นสิ่งที่ต้องนำมาใช้ในการประเมินราคายังคงต้องประกอบด้วยการพิจารณาทำเลที่ตั้ง ลักษณะของผืนดิน ลักษณะสิ่งก่อสร้าง ตลอดจนอายุการใช้งานของทรัพย์สินด้วย การประเมินมูลค่าของทรัพย์สินโดยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาดจำเป็นต้องนำข้อมูลทั้งหลายเหล่านี้มาใช้ในการกำหนดโดยต้องมีการคิดคำนวณค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เพื่อนำมาหักออกจากตัวทรัพย์สินด้วย ทั้งนี้จึงต้องยึดถือหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดในลักษณะเดียวกัน อย่างไรก็ตาม การประเมินมูลค่าโดยวิธีนี้ ควรใช้ควบคู่ไปกับการประเมินมูลค่าโดยวิธีอื่นๆ ประกอบด้วย เพื่อให้เกิดความใกล้เคียง และตรงตามเป้าหมายที่สุด

#### 4. การประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้ง (Site Value) และตามมูลค่าที่ดิน (Land Value)

เป็นการประเมินที่ให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อมของทรัพย์สิน ได้แก่ ทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินมากกว่ามูลค่าของทรัพย์สิน (เช่น มูลค่าของสิ่งก่อสร้างหรือสิ่งต่อเติมจากที่ดินที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่) เพราะการปรับปรุงที่เกิดขึ้นบนทรัพย์สินโดยเฉพาะที่ดิน ทำให้เห็นถึงการพัฒนาที่เกิดขึ้นบนผืนดินนั้นเช่น การปรับระดับที่ดิน การระบายน้ำ การแผ้วถางที่ดินและการกระทำการด้านสาธารณูปโภคต่างๆ ทำให้มูลค่าทำเลที่ตั้งเปลี่ยนแปลงไป(มูลค่าสูงขึ้น) ซึ่งตรงข้ามกับมูลค่าของทำเลที่ตั้งที่ไม่ได้มีสิ่งปลูกสร้างย่อมเป็นมูลค่าที่ดินดั้งเดิม ดังนั้นปรากฏว่าในบางประเทศที่ใช้ระบบการประเมินแบบทำเลที่ตั้งจะคิดภาษีทรัพย์สิน ที่ไม่มีผู้ถือครองหรือไม่มีการใช้ประโยชน์ในอัตราสูง เพราะให้ความสำคัญกับประโยชน์ใช้สอยสูงสุด

หากวิเคราะห์ความหมายของค่าเช่าในเชิงเศรษฐศาสตร์จะพบว่า การประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้งดังกล่าวเป็นการพิจารณามูลค่าที่มีแง่คิดเพื่อเจ้าของไม่ใช่เพื่อชุมชนเป็นที่น่าสังเกตว่าในกรณีการประเมินมูลค่าที่ดินนั้น โดยหลักแล้วควรเป็นการประเมินตามการให้ประโยชน์สูงสุดหรือดีที่สุดของที่ดิน เป็นการกระตุ้นให้เจ้าของต้องใช้ที่ดินให้เกิดประโยชน์มากที่สุด ส่วนใหญ่ประเทศที่ใช้ระบบการประเมินตามมูลค่าที่ดิน จะให้ค่าทรัพย์สินตามประโยชน์ที่ใช้สอยสูงสุด โดยมักมีการจัดแบ่งที่ดินตามกฎหมาย เช่นที่ดินเกษตรกรรมที่ได้รับการจัดแบ่งเป็นที่สำหรับใช้เป็นที่พักอาศัยจะถูกประเมินค่าตามการใช้ประโยชน์ที่ให้ค่ามากกว่าจึงกล่าวได้ว่าวัตถุประสงค์ของการประเมินมูลค่าที่ดิน มีไว้เพื่อการคิดคำนวณภาษีตามมูลค่าการพัฒนา ตามมูลค่าความคาดหวังผลในอนาคตที่จะเกิดขึ้นกับที่ดินที่ยังไม่ได้ทำการพัฒนาการคิดคำนวณตามมูลค่าที่ดินไม่ใช่สิ่งปลูกสร้างจึงก่อให้เกิดความจำเป็นในการประเมินมูลค่าที่ดินตามการใช้ประโยชน์สูงสุดหรือดีที่สุดนั่นเอง เห็นได้ว่าการประเมินมูลค่าที่ดินมีแนวโน้มในการให้ความสำคัญกับองค์ประกอบแวดล้อมของ

ที่ดินทำให้เจ้าของที่ดินต้องใช้ที่ดินให้เกิดประโยชน์มากที่สุด การประเมินมูลค่าจึงต้องเชื่อมโยงกับการวางแผนหรือการจัดแบ่งพื้นที่ดิน รวมถึงหลักฐานการซื้อขายที่ดินดั้งเดิม เพราะการประเมินมูลค่าที่ดินอยู่ภายใต้การพิจารณาตามมูลค่าที่ดินก่อนขาย (บางครั้งไม่สามารถขายได้จริง) ดังนั้น จึงจำเป็นต้องค้นหาวิธีการประเมินที่สามารถคิดคำนวณมูลค่าที่ดินโดยแยกมูลค่าทำเลที่ตั้งออกจากมูลค่าทั้งหมด และค้นหาวิธีการที่ทำให้การเปลี่ยนแปลงมูลค่าที่ดินเกิดจากผู้ครองที่ดิน รวมทั้งค้นหาวิธีการที่ทำให้เปลี่ยนแปลงมูลค่าที่ดินนั้นเกิดจากชุมชนด้วย

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าเมื่อการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของไทยเป็นการจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินโดยนำ “ค่ารายปี” (ค่าเช่า) มาเป็นหลักในการคำนวณตามหลักการภาษีจึงเป็นการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจากมูลค่ารายปี มิใช่เป็นการนำค่าเช่ามาเป็นฐานในการคำนวณ จึงต้องอาศัยความรู้ความชำนาญในแขนงวิชาการประเมินราคาตามหลักวิชาการประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ โดยเฉพาะการประเมิน “ค่าเช่า” ซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ดังนั้นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจำเป็นต้องจัดการอบรมหลักการประเมินมูลค่ารายปีแก่เจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องให้มีความรู้ความชำนาญ หากการประเมินค่าเช่าอยู่ในอำนาจของเจ้าพนักงานท้องถิ่นที่ไม่มีความชำนาญ และขาดทักษะในด้านการประเมินราคาทรัพย์สิน ก็มักเป็นสาเหตุสำคัญประการหนึ่งที่มีผลให้การจัดเก็บภาษีของรัฐต่ำกว่าที่ควรจะได้รับจริงและอาจส่งผลให้เกิดข้อพิพาททางภาษีรวมทั้งขาดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ ดังนั้นจึงสมควรที่จะมีการชักชวนความเข้าใจระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีเพื่อให้เกิดเอกภาพโดยต้องเป็นการประเมินค่ารายปีโดยใช้วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน

จากการศึกษาข้อพิพาททางภาษีที่ปรากฏในปัจจุบันพบว่าการกำหนดจำนวนค่ารายปีของพนักงานเจ้าหน้าที่ยังคงใช้วิธีการหลากหลาย (โปรดอ่าน บทที่ 3 ) จนนำมาซึ่งข้อโต้แย้งจากผู้เสียภาษี ในบรรดาข้อพิพาทที่เกิดขึ้นนั้นข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของผู้โทรศัพท์สาธารณะก็เป็นเรื่องหนึ่งที่ไม่ปรากฏว่าได้มีการนำหลักการประเมินมูลค่ารายปีของทรัพย์สินมาใช้ ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนวทางการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินยกตัวอย่างกรณีการประเมินภาษีผู้โทรศัพท์สาธารณะดังนี้

ค่ารายปีผู้โทรศัพท์สาธารณะ = หาราคาทุนทรัพย์ทางบัญชี + อายุการใช้งาน (1)

ประมาณการรายได้จากการให้บริการ เพื่อคำนวณ (2)

ใช้วิธีคำนวณมูลค่าปัจจุบันของรายได้กระแสเงินสดนำมาเทียบกับมูลค่าทรัพย์สินสุทธิทางบัญชี (3)

เพื่อดูว่าเป็นรายได้ที่สมควรหรือไม่ ถ้าสมควร จะเป็น “รายได้ที่สมควร” ใช้คิดคำนวณค่ารายปี

## การแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่

เนื่องจากรายได้ประเภทภาษีอากรเป็นรายได้ที่สำคัญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และเพื่อให้ท้องถิ่นสามารถจัดเก็บรายได้ภาษีมาใช้บำรุงกิจการท้องถิ่น จึงจำเป็นต้องปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ในส่วนของการปรับปรุงบทบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นจำเป็นต้องทำการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติในหลายประเด็น แต่ในส่วนของภาษีบำรุงท้องที่ คงจำเป็นต้องแก้ไขปรับปรุงอัตราภาษีเสียใหม่ให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบันรวมทั้งต้องการปรับปรุงราคากลางของที่ดินให้ทันสมัย ผู้วิจัยขอเสนอแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินในประเด็นต่างๆ ดังนี้

### 1. การกำหนดเนื้อหาหลักและกำหนดค่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร ตามที่ได้การประกาศในราชกิจจานุเบกษา เพื่อจำกัดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงาน

สืบเนื่องจากหลักการแบ่งแยกองค์กรผู้ใช้อำนาจฝ่ายนิติบัญญัติจึงมีอำนาจหน้าที่ตรากฎหมายและมีฝ่ายบริหารและตุลาการทำหน้าที่บริหารราชการแผ่นดินและพิพากษารรรถคดีตามลำดับ ดังนั้นการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกฎหมายที่วางกรอบการกระทำจึงเป็นหน้าที่สำคัญของฝ่ายนิติบัญญัติ ในส่วนของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินก็เช่นกัน การกำหนดเนื้อหาสาระบทบัญญัติเกี่ยวกับความหมายและลักษณะของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างรวมทั้งที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างเป็นการกำหนดเนื้อหาหลักของภาษีที่ฝ่ายนิติบัญญัติไม่อาจจะละเลยได้ หากเนื้อหาสารดังกล่าวไม่ชัดเจนหรือไม่ทำให้สามารถเข้าใจลักษณะของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีแล้วย่อมนำมาซึ่งข้อพิพาททางภาษีและก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเชื่อถือและเชื่อมั่นในระบบภาษี

แต่จากการศึกษาข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินพบว่าฝ่ายนิติบัญญัติได้กำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับความหมายของโรงเรือนและที่ดินที่ขาดเนื้อหาสาระที่จะทำให้เข้าใจได้ถึงสิ่งที่เป็นทรัพย์สินอยู่ในข่ายการเสียภาษียังผลให้เกิดข้อพิพาททางภาษี สาเหตุประการหนึ่งมาจากการที่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินส่วนใหญ่ไม่ทราบว่าทรัพย์สินของตนเข้าลักษณะทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี ในขณะที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องเองก็ใช้การตีความกฎหมายหรือการให้ความหมายแตกต่างกันแม้แต่การกำหนดค่ารายปีของเจ้าพนักงานก็ใช้ดุลยพินิจในการกำหนดอย่างหลากหลายวิธี (โปรดอ่านบทที่ 3) ดังนั้นจึงสมควรแก้ไขเพิ่มเติมนิยามของ “โรงเรือน” “สิ่งปลูกสร้างอย่าง

อื่นๆ” ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 5 โดยเพิ่มเติมเนื้อหาให้สามารถเข้าใจได้ถึงลักษณะของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ<sup>2</sup>ตามนัยกฎหมาย ความว่า

“โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆหมายถึง อาคาร ตึก คลังสินค้าและแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัย หรือไว้สินค้า หรือประกอบอุตสาหกรรมได้”

นอกจากนั้นควรแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475<sup>3</sup> โดยควรกำหนดเพดานอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นแก่ฝ่ายบริหารในการหารายได้ประเภทภาษีอากรและให้อำนาจท้องถิ่นออกข้อบัญญัติกำหนดอัตราภาษีโดยคำนึงถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ทรัพย์สิน (การเกษตรกรรม, พาณิชยกรรม, การพักอาศัย) เพื่อให้ท้องถิ่นสามารถจัดเก็บรายได้ตามความเหมาะสมกับสภาพการณ์ของท้องถิ่นเช่นในกรณีท้องถิ่นนั้นเป็นพื้นที่เกษตรกรรม แต่มีทรัพย์สินประเภทศูนย์การค้าเท่ากับเป็นการไม่ใช้ประโยชน์ที่ดินตามควรแก่สภาพ ดังนี้ท้องถิ่นอาจออกข้อบัญญัติกำหนดให้เสียภาษีในอัตราพิเศษได้เป็นต้น และต้องคำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษีตลอดจนความจำเป็นของท้องถิ่น

นอกจากนั้นควรแก้ไขเนื้อหาบทบัญญัติ ของมาตรา 8 วรรคสามโดยเพิ่มเติมข้อความสำหรับในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า หากค่าเช่านั้นเป็นค่าเช่าที่สมควรให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี รวมทั้งควรกำหนดขอบเขตอำนาจเจ้าพนักงานในการประเมินค่ารายปีในกรณีการหาค่ารายปีที่สมควร โดยให้นำหลักการเกี่ยวกับการหาค่าเช่าที่สมควรนั้นประกาศในราชกิจจานุเบกษา (หาก

---

<sup>2</sup> มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 บัญญัติว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ” ให้กินความถึงแพด้วย....”

<sup>3</sup> มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 บัญญัติว่า “ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สินคือโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี” เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่าจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่าให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่นให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

เป็นค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรที่คิดคำนวณถูกต้องตามหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินก็ต้องนำหลักการนั้นๆ ไปประกาศในราชกิจจานุเบกษา)

“ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สินคือโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในอัตราไม่เกินร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ทั้งนี้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถออกข้อบัญญัติกำหนดอัตราภาษีโดยคำนึงถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ทรัพย์สินและความสามารถของผู้เสียภาษีรวมทั้งความจำเป็นของท้องถิ่นนั้นๆ”

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า หากค่าเช่านั้นเป็นค่าเช่าที่สมควรให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี.....ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยกำหนดให้ต้องคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้นทั้งนี้ เป็นไปตามหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

## 2. ยกเลิกข้อยกเว้นและการงดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เป็นสาเหตุของการสะสมทรัพย์สิน

จากการศึกษาวิเคราะห์ห้บทบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่ฯและสถิติครัวเรือนและสิ่งก่อสร้างต่างๆที่เกิดขึ้นตั้งแต่ปี 2472 พบว่าจำนวนสิ่งปลูกสร้างต่างๆไม่ว่าจะเป็นอาคาร ที่พักอาศัย ห้องชุดได้เพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมาก ปรากฏตามแผนภาพต่อไปนี้

## แผนภาพที่ 1 จำนวนบ้านและหลังคาเรือน

### แผนภูมิที่ 11

#### Number of Roofs and Dwellings

รวมทั้งหมด (รวมทั้งสิ้น)

ปีพ.ศ. ๒๔๖๗-๒๔๗๗ (B.E. 1924-1934)

Census B.E. 2472 (1929)

Average Number of Persons

Living under One Roof

Per Dwelling

Living under One Roof

Per Dwelling

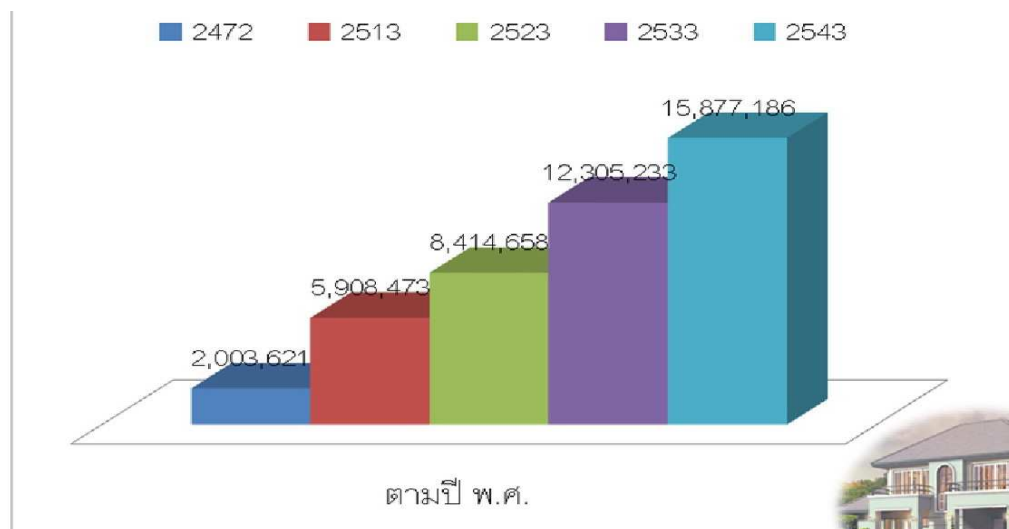
| Circles (Monthons)         | Number of House-Roofs | Number of Dwellings | Average Number of Persons Living under One Roof | Per Dwelling |
|----------------------------|-----------------------|---------------------|-------------------------------------------------|--------------|
| <b>Total Whole Kingdom</b> | 1,417,662             | 2,103,021           | 3                                               | 3            |
| Krung Deb                  | 210,070               | 153,065             | 4                                               | 4            |
| Chandaburi                 | 44,090                | 51,341              | 3                                               | 3            |
| Prachin                    | 100,000               | 90,000              | 3                                               | 3            |
| Nagara Rajasima            | 700,000               | 400,000             | 4                                               | 4            |
| Udara                      | 320,000               | 100,000             | 3                                               | 3            |
| Bayab                      | 400,000               | 200,000             | 3                                               | 3            |
| Bisnulok                   | 200,000               | 100,000             | 3                                               | 3            |
| Nagara Savarga             | 100,000               | 80,000              | 3                                               | 3            |
| Ayudhya                    | 200,000               | 150,000             | 3                                               | 3            |
| Nagara Chaisri             | 100,000               | 80,000              | 3                                               | 3            |
| Rajaburi                   | 100,000               | 100,000             | 3                                               | 3            |
| Nagara Sridharmaraj        | 200,000               | 100,000             | 3                                               | 3            |
| Pattani                    | 100,000               | 80,000              | 3                                               | 3            |
| Bhuket                     | 100,000               | 80,000              | 3                                               | 3            |

Statistical Year Book of The Kingdom of Siam B.E. 2476-77 Center Service of Statistic

ศ.ดร.สุกัลยาณ์ พินิจกุล

15

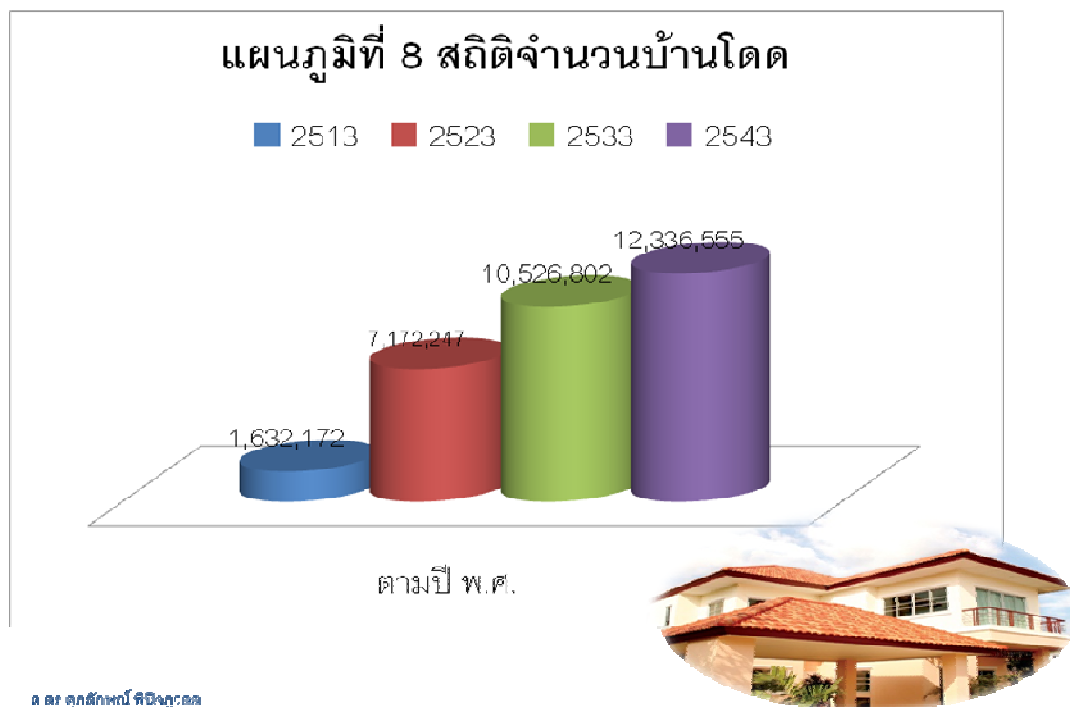
## แผนภาพที่ 2 สถิติครัวเรือนที่อยู่อาศัย



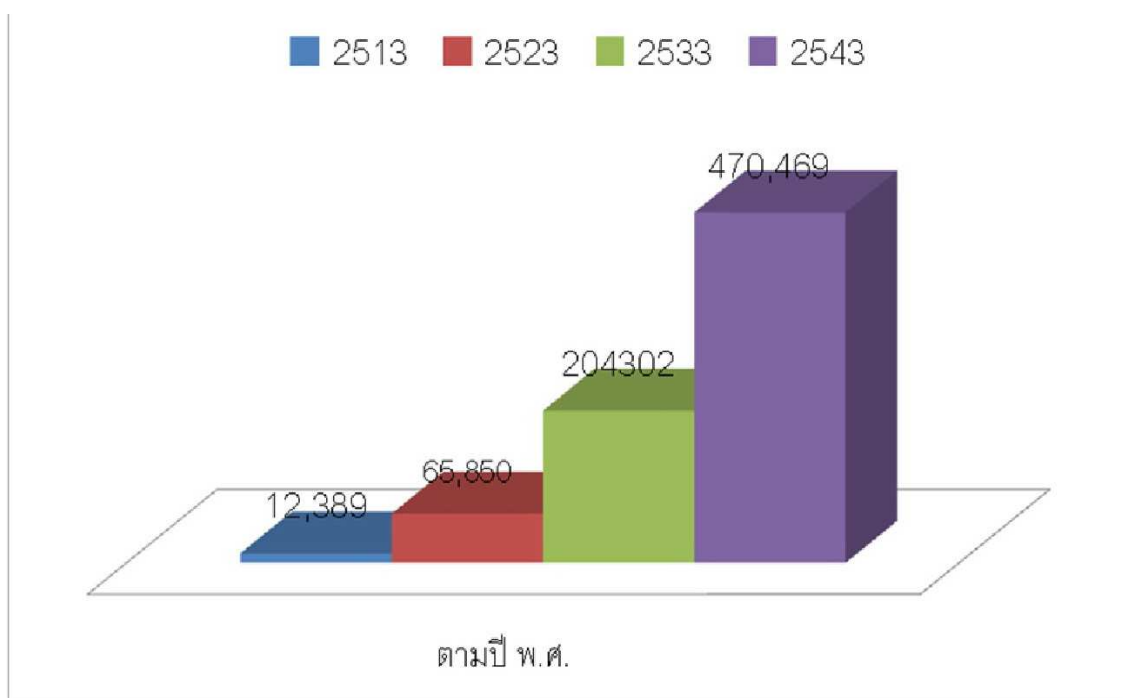
11

ศ.ดร.สุกัลยาณ์ พินิจกุล

### แผนภูมิที่ 3 สถิติจำนวนบ้านโคด



### แผนภาพที่ 4 ห้องชุด อพาร์ทเมนต์ แฟลต คอนโดมิเนียม



ตาราง 3 จำนวนผู้ที่ได้รับอนุมัติให้ก่อสร้าง จำนวนสิ่งก่อสร้าง และพื้นที่ก่อสร้างอาคารโรงเรียน  
(ทั่วราชอาณาจักร) พ.ศ. 2539, 2540, 2544-2550

| ปี             | ก่อสร้างใหม่    |                |                                    | อัตราการเปลี่ยนแปลง (Percent) |                |                                    |
|----------------|-----------------|----------------|------------------------------------|-------------------------------|----------------|------------------------------------|
|                | จำนวนที่อนุมัติ |                | พื้นที่<br>ก่อสร้าง<br>(พัน ตร.ม.) | จำนวนที่อนุมัติ               |                | พื้นที่<br>ก่อสร้าง<br>(พัน ตร.ม.) |
|                | ราย<br>(Person) | หลัง<br>(Unit) |                                    | ราย<br>(Person)               | หลัง<br>(Unit) |                                    |
| 2539<br>(1996) |                 |                | 52,497                             |                               |                |                                    |
| 2540<br>(1997) |                 |                | 53,130                             |                               |                | 1.2                                |
| 2544<br>(2001) |                 |                | 27,108                             |                               |                |                                    |
| 2545<br>(2002) | 133,791         | 174,913        | 34,479                             | 25.7                          | 30.9           | 38.3                               |
| 2546<br>(2003) | 177,487         | 245,448        | 54,644                             | 32.7                          | 40.3           | 45.8                               |
| 2547<br>(2004) | 196,105         | 284,026        | 66,960                             | 10.5                          | 15.7           | 22.5                               |
| 2548<br>(2005) | 190,924         | 268,293        | 62,006                             | -2.6                          | -5.5           | -7.4                               |
| 2549<br>(2006) | 158,102         | 242,350        | 67,129                             | -17.2                         | -9.7           | 8.3                                |
| 2550<br>(2007) | 141,501         | 227,862        | 55,438                             | -10.5                         | -6.0           | -17.4                              |

ที่มา : การประมวลพื้นที่การก่อสร้าง สำนักงานสถิติแห่งชาติ กระทรวงเทคโนโลยีและการสื่อสาร

ตารางที่ 4 ตารางเปรียบเทียบอัตราส่วนร้อยละของครัวเรือน ตามสถานภาพการครอบครองที่อยู่อาศัย (ทั่วราชอาณาจักร) พ.ศ. 2518, 2519, 2524, 2543 และ 2550

| สถานภาพการครอบครอง<br>ที่อยู่อาศัย | ทั่วราชอาณาจักร |       |       |       |
|------------------------------------|-----------------|-------|-------|-------|
|                                    | 2518-2519       | 2524  | 2543  | 2550  |
| ครัวเรือนทั้งสิ้น                  | 100.0           | 100.0 | 100.0 | 100.0 |
| เป็นเจ้าของบ้านและที่ดิน           | 67.9            | 71.5  | 78.1  | 76.2  |
| เป็นเจ้าของบ้านแต่เช่าที่ดิน       | 17.6            | 9.1   | 2.9   | 4.7   |
| เป็นผู้เช่าบ้าน                    | 8.0             | 7.2   | 12.1  | 12.2  |
| เป็นผู้อยู่อาศัยไม่เสียค่าเช่า     | 6.5             | 12.2  | 7.0   | 7.0   |

ที่มา : สำนักงานสถิติแห่งชาติ กระทรวงเทคโนโลยีและการสื่อสาร

ปัญหาสำคัญเกี่ยวกับการขาดรายได้ประเภทภาษีอากรขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และการขาดความเป็นธรรมทางภาษีอากรที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือการกำหนดให้มีการยกเว้นและงดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินโดยปราศจากการพิจารณาขนาดหรือเนื้อที่ของทรัพย์สินแต่ละประเภท

มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 (5) บัญญัติว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน”

มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 บัญญัติว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักผ่อนหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้งดเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่พ.ศ.2475 เป็นต้นไป”

จากการศึกษาความเป็นมาของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 10 พบว่าเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ได้ตราขึ้นเป็นครั้งแรก กำหนดให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่มีโรงเรือนมูลค่า (ค่ารายปี) เกินกว่าหกสิบบาทต้องเสียภาษี แต่เจ้าของโรงเรือนฯ ที่มีมูลค่าต่ำกว่านั้น ได้รับการยกเว้นภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ (ฉบับแรก) มาตรา ๑๐ บัญญัติไว้ความว่า

“โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง เมื่อมีค่ารายปีไม่เกินหกสิบบาท ต่อปี ท่านให้ ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้”

เนื้อหาของบทบัญญัตินี้ดังกล่าว น่าจะมุ่งประสงค์ใช้มาตรการทางภาษีขจัดความเหลื่อมล้ำในสังคมหรือการลดช่องว่างระหว่างคนรวยและคนจนในช่วงเวลานั้น แต่มาตรการดังกล่าวกลับปรากฏให้เห็นเพียงชั่วระยะเวลาอันสั้น กล่าวคือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ (ฉบับแรก) มีการบังคับใช้เพียงไม่นาน (ประกาศ ณ วันที่ ๑๕ เมษายน พ.ศ. ๒๔๗๕ ) เพราะได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา ๑๐ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ประกาศ ณ วันที่ ๓๑ สิงหาคม พ.ศ. ๒๔๗๕ ) มีผลบังคับใช้มาจนถึงปัจจุบันเป็นการไม่จัดเก็บภาษีแก่เจ้าของโรงเรือนฯ ที่ใช้โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เพื่อการอยู่อาศัย โดยไม่พิจารณามูลค่าของโรงเรือนฯ ความว่า

“โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้คงเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่ พ.ศ. ๒๔๗๕ เป็นต้นไป”

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าสาเหตุของการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายอาจเนื่องมาจากเจ้าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ในสมัยนั้นส่วนใหญ่เป็นขุนนางที่มีที่ดินและโรงเรือนเป็นจำนวนมาก การกำหนดบทบัญญัติกฎหมายในลักษณะที่ให้มีการยกเว้นภาษีเฉพาะกรณีโรงเรือนฯ ที่มีมูลค่าไม่เกินหกสิบบาท จะทำให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่มีโรงเรือนมูลค่าสูงกว่านั้น ต้องแบกรับภาระภาษีในอัตราสูง (ร้อยละ ๑๕ ของค่ารายปี) ดูเหมือนจะเป็นการลงโทษ และไม่เป็นธรรมนักสำหรับเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่มีทรัพย์สินอยู่แต่เดิม หากเป็นเช่นนั้นการแก้ไขกฎหมายในส่วนนี้เสียใหม่น่าจะเป็นธรรมกับเจ้าของโรงเรือนและที่ดินที่มีอยู่แต่เดิม แต่ถึงกระนั้นการกำหนดให้คงเว้นภาษีแก่เจ้าของโรงเรือนฯ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขบทบัญญัติใหม่ก็ควรนำมาใช้เพียงระยะสั้น แต่กลับปรากฏว่ามาตรการดังกล่าวได้ใช้บังคับเรื่อยมา กว่า ๗๐ ปี จึงส่งผลให้มีการถือครองโรงเรือนฯ กันเป็นจำนวนมากขึ้นเป็นลำดับ

ผู้วิจัยเห็นว่าการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา ๑๐ ที่ทำให้เจ้าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยและที่ไม่ได้ใช้เก็บสินค้าหรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมไม่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินมีข้อดีบางประการได้แก่ การส่งเสริมให้ราษฎรที่มีรายได้น้อยสามารถอยู่อาศัยในบ้านเรือนโดยไม่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินรวมทั้งยังเป็นมาตรการที่ตัดปัญหาข้อขัดแย้งและความไม่พอใจของเจ้าของโรงเรียนที่มีโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นอยู่ก่อนแล้ว แต่ก็ต้องยอมรับว่ามีข้อเสียตรงที่หลักเกณฑ์ดังกล่าวใช้บังคับกับทุกโรงเรียนโดยไม่คำนึงถึงจำนวนหรือมูลค่าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างฯ แต่อย่างใด ยังผลให้ท้องถิ่นต้องขาดรายได้ในส่วนนี้ อย่างไรก็ตามนโยบายดังกล่าวอาจได้รับการพิจารณาว่าเหมาะสมสำหรับสภาพสังคมในเวลานั้น แต่เมื่อวันเวลาผ่านไปมาตรการงดเว้นภาษีในลักษณะนี้กลับไม่มีการปรับเปลี่ยน ยังคงดำเนินต่อมาจนถึงปัจจุบัน ยังผลให้เกิดการถือครองโรงเรียนมีจำนวนเพิ่มสูงขึ้น เห็นได้จากข้อมูลของสำนักงานสถิติแห่งชาติในตารางแสดงปริมาณโรงเรียน สิ่งปลูกสร้างที่อยู่อาศัยในประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. ๒๔๗๒ - ๒๕๔๑

จึงสรุปได้ว่า กฎหมายภาษีโรงเรียนและที่ดินได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานาน มีความไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบันเนื่องจากการงดเว้นภาษีกรณีเจ้าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ใช้เป็นที่อยู่อาศัยฯ โดยไม่ได้มีการจำกัดมูลค่าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ รวมทั้งไม่มีการจำกัดจำนวนโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ของเจ้าของทำให้ผู้มีฐานะร่ำรวยสะสมที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นจำนวนมาก ดังนั้นจึงควรแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 9 และมาตรา 10 เสียใหม่โดยกำหนดให้ยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินที่ใช้เป็นที่พักอาศัยหลักและมีขนาดพื้นที่ดินไม่เกิน 100 ตารางวา หรือให้ยกเว้นภาษีแก่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เชิงพาณิชย์กรรมเป็นเวลา 3 ปี เพื่อให้เจ้าของทรัพย์สินได้ลดภาระค่าใช้จ่ายหลังจากได้ลงทุนในทรัพย์สินนั้น

3. กำหนดบทบัญญัติให้อำนาจศาลใช้ดุลพินิจให้ผู้จะฟ้องคดีสามารถวางหลักประกันหรือชำระภาษีบางส่วน

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 39 กำหนดในกรณีมีผู้ยื่นฟ้องต่อศาลห้ามมิให้ศาลประทับเป็นฟ้องตามกฎหมายเว้นแต่ผู้รับประเมินจะได้ชำระค่าภาษีทั้งสิ้นซึ่งถึงกำหนดต้องชำระ เพราะเวลาที่กำหนดไว้ตามกฎหมายได้สิ้นไปแล้ว หรือจะถึงกำหนดชำระระหว่างคดียังอยู่ในศาล การกำหนดบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าวพิจารณาได้ว่าเป็นการเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมภายใต้เงื่อนไขทางการเงิน กล่าวคือไม่ว่าจะถูกเรียกเก็บจำนวนเท่าใดผู้รับประเมินก็ต้องชำระค่าภาษีให้เสร็จสิ้นเท่านั้นและกำหนดให้อำนาจแก่ศาลในอันที่จะพิจารณาให้ผู้ฟ้องคดีสามารถวางหลักทรัพย์เป็นประกันแทนการชำระค่าภาษีหรือให้มีการชำระภาษีบางส่วน