

บทที่ 3

ภาวะภาษีธุรกิจบ้านจัดสรร

3.1 ภาษีตามประมวลรัษฎากร

3.1.1 ภาษีเงินได้

คำว่า “เงินได้” ที่ใช้เป็นฐานภาษีสำหรับภาษีเงินได้มีการให้ความหมายไว้หลายความหมาย ซึ่งส่งผลให้ความหมายของเงินได้แต่ละประเภทมีขอบเขตต่างกัน ผลคือเมื่อเลือกใช้ความหมายใดแล้วขอบเขตของเงินได้ย่อมจำกัดอยู่ในความหมายที่เลือกใช้นั้น โดยมีการให้ความหมายของเงินได้ไว้ดังต่อไปนี้¹

ก. เงินได้ ได้แก่ความเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ (Economic Accretion)

หมายถึง การเพิ่มขึ้นของทรัพย์สินสุทธิบวกกับรายจ่ายในการบริโภคของบุคคลในช่วงระยะเวลาหนึ่ง จากความหมายของเงินได้ดังกล่าวอาจสรุปได้ว่า เงินได้ในกรณีนี้มีความหมายเป็น 2 นัย กล่าวคือ นัยหนึ่งหมายถึงความเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ ส่วนอีกนัยหนึ่งหมายถึงการเพิ่มขึ้นของทรัพย์สินสุทธิและรายจ่าย โดยความหมายของเงินได้ทั้งสองนัยนี้มีจำนวนเท่ากัน

ตัวอย่างเงินได้ตามความหมายนี้ได้แก่

1. กำไร ค่าจ้าง ดอกเบี้ย ซึ่งเงินได้ทั้งสามประการนี้เป็นจำนวนเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากบุคคลอื่นในช่วงระยะเวลาหนึ่งหลังจากที่ได้หักค่าใช้จ่ายในการหาเงินได้จากทรัพย์สินดังกล่าวออกแล้ว

2. ค่าของผักสวนครัวที่ปลูกและบริโภคเองหรือค่าของการได้อยู่บ้านของตนเอง กรณีนี้เป็นเงินได้ซึ่งเกิดจากมูลค่าของการบริโภคโดยไม่ต้องใช้เงินซื้อ

3. การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดิน กรณีนี้เป็นเงินได้ซึ่งเกิดจากการที่ทรัพย์สินที่มีอยู่เพิ่มมูลค่าขึ้นโดยไม่มีการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยน กล่าวคือมิได้มีการโอนกรรมสิทธิ์กัน

เงินได้ตามความหมายข้อนี้มีข้อเสีย คือ คำนวณได้ยาก

¹ วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตยสภา, 2524), น. 47-48.

ข. เงินได้ ได้แก่ผลได้อันเกิดขึ้นเพราะทรัพย์สินเปลี่ยนมือ (Flow of Wealth)

หมายถึง เงินได้จะเกิดขึ้นเมื่อทรัพย์สินเปลี่ยนมือเท่านั้น ดังนั้น ตามความหมายของเงินได้ในกรณีนี้ มูลค่าของการบริโภคโดยไม่ต้องใช้เงินซื้อ หรือการที่ทรัพย์สินมีมูลค่าเพิ่มขึ้นโดยมิได้ทำการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนยอมไม่ถือเป็นเงินได้

สำหรับเงินได้ตามความหมายนี้ นอกจากจะหมายถึงผลได้จากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำแล้ว ยังหมายความรวมถึงผลได้อันมีลักษณะเป็นทุนด้วย

เงินได้ตามความหมายข้อนี้นี้มีข้อดี คือ คำนวณได้ง่ายและสะดวก

ค. เงินได้ ได้แก่ผลได้ซึ่งมาจากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ (Operating Gains or Recurrent Income)

ความหมายของเงินได้ในกรณีนี้ใกล้เคียงกับเงินได้ในข้อ ข. โดยแตกต่างกันตรงที่เงินได้ตามความหมายนี้จะไม่รวมถึงผลได้อันมีลักษณะเป็นทุน เหตุผลที่ไม่ถือว่าผลได้อันมีลักษณะเป็นทุนเป็นเงินได้เนื่องจากผลได้ดังกล่าวมิได้ทำให้ฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลดีขึ้น

ประมวลรัษฎากรของไทย ถือความหมายของเงินได้ตามความหมายในข้อ ข. เป็นหลัก โดยมีข้อยกเว้นสำหรับเงินได้จากการขายทรัพย์สินที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรบางชนิด จึงมีส่วนคล้ายคลึงกับความหมายในข้อ ค. อยู่บ้าง

การเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรเมื่อพิจารณาจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร แยกพิจารณาได้ดังนี้

(1.1) หลักการทั่วไปของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรง หรือ Direct Tax ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงผลัดภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ยาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่เก็บจากรายได้ของบุคคลตามหลักความสามารถในการเสียภาษี กล่าวคือ ผู้ที่มีรายได้มากย่อมต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย พิจารณาได้จากการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าในการคำนวณภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา² มี 4 ประเภท คือ

1. บุคคลธรรมดา หมายถึง บุคคลที่มีชีวิต ดังนั้น หากบุคคลธรรมดามีเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร บุคคลดังกล่าวย่อมมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แม้ว่าบุคคลดังกล่าวนั้นจะเป็นผู้เยาว์ หรือบุคคลผู้ไร้ความสามารถก็ตาม

2. ผู้ถึงแก่ความตาย หากผู้ถึงแก่ความตายมีเงินได้ในปีที่เสียชีวิตถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรผู้ถึงแก่ความตายดังกล่าวก็มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในกรณีนี้ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีแทนผู้ถึงแก่ความตาย ได้แก่ ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกของผู้ถึงแก่ความตาย

3. กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากยังไม่มีการแบ่งมรดกให้แก่ทายาทคนใดคนหนึ่งโดยเด็ดขาด และกองมรดกมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร กองมรดกนั้นย่อมเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเป็นบุคคลเดียวกันกับผู้มีหน้าที่ยื่นแบบของผู้ถึงแก่ความตาย

4. ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคล หมายถึง บุคคลธรรมดาตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อทำกิจการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรที่ได้จากการทำกิจการนั้นให้แก่กัน ซึ่งการตกลงเข้ากันเพื่อทำกิจการดังกล่าวไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล

คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล มีลักษณะเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน แต่ต่างกันที่วัตถุประสงค์ในการดำเนินงาน โดยคณะบุคคลไม่จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อแบ่งปันกำไรอันพึงได้จากกิจการที่ทำร่วมกัน เช่น การตกลงเข้ากันทำกิจการแล้วนำรายได้ที่ได้รับไปให้การกุศล

(1.2) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา 40(1) ถึง (7) ดังนั้น

²กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2552, (กรุงเทพมหานคร : เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), น.10-11.

เงินได้ประเภทนี้จึงครอบคลุมถึงเงินได้จากการขายหรือการผลิตเพื่อขาย และการให้บริการหรือการรับจ้างทำของด้วย หากการขายและการให้บริการนั้นได้กระทำในทางธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม หรือการขนส่ง

ดังนั้น เงินได้จากการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรซึ่งเป็นเงินได้จากการขายหรือการผลิตเพื่อขายอันเป็นการดำเนินการทางธุรกิจหรือทางพาณิชย์ จึงถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ด้วย

การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรมีลักษณะเป็นการมุ่งโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ โดยการขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แบ่งเป็น 3 ประเภท คือ

1. การขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาจากการให้โดยเสน่หา การหักค่าใช้จ่ายสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวสามารถหักเป็นการเหลื่อมร้อยละ 50 ของเงินได้³ เพียงวิธีเดียว ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้

2. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี คือ

2.1 หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามจำนวนปีที่ถือครอง โดยสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ดังนี้⁴

จำนวนปีที่ถือครอง	ค่าใช้จ่ายร้อยละของเงินได้
1 ปี	ร้อยละ 92
2 ปี	ร้อยละ 84
3 ปี	ร้อยละ 77
4 ปี	ร้อยละ 71
5 ปี	ร้อยละ 65
6 ปี	ร้อยละ 60
7 ปี	ร้อยละ 55
8 ปีขึ้นไป	ร้อยละ 50

³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 48(4)(ก)

⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 48(4)(ข) ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรฯ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529

2.2 หักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควร โดยนำหลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตริ มาใช้ในการหักค่าใช้จ่าย⁵

3. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรสามารถหัก ค่าใช้จ่ายได้ตามจำเป็นและสมควรเท่านั้น⁶ โดยให้นำหลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตริ มาใช้ในการหักค่าใช้จ่ายวิธีการเดียวกับการหักค่าใช้จ่ายในข้อ 2.2

การหักค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีครั้งปีและประจำปีสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรไม่สามารถหักเป็นการเหมาได้ กรณีนี้จึงแตกต่างจากการหัก ค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา โดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เนื่องจากบทบัญญัติเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ มาตรา 50(5)(ข) ซึ่งเป็นบทบัญญัติเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการหัก ภาษี ณ ที่จ่ายเท่านั้น ได้กำหนดไว้ว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นอันหมายถึงได้มา โดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรและได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรให้หักค่าใช้จ่าย เป็นการเหมาตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรฯ (ฉบับที่ 165) พ.ศ.2529 แต่บทบัญญัติในส่วนของ การเสียภาษีเงินได้ครั้งปีและประจำปีไม่มีการกำหนดให้หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้จาก การขาย อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีการเสียภาษีเงินได้ครั้งปีและ ประจําปีจึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้

นอกจากการหักค่าใช้จ่ายของการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้งสามประเภทดังกล่าวแล้ว มาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ยังได้กำหนดการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้พึงประเมินในส่วนที่ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ไว้ 2 กรณี คือ

⁵ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2505 มาตรา 8

⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมและดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, ซื้อขายอสังหาริมทรัพย์อย่างไรต้อง เสียภาษี อย่างไม่ต้องเสียภาษี, พิมพ์ครั้งที่ 3(กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2538), น.

1) มาตรา 8(34) กำหนดว่า การให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากรให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 85

2) มาตรา 8(42) กำหนดว่า การขายที่ดินเงินผ่อน หรือการให้เช่าซื้อที่ดินให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 61

หากผู้ประกอบการธุรกิจบ้านจัดสรรเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องเสียภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ โดยยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีปีละ 2 ครั้ง เช่นเดียวกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ประเภทอื่น เพียงแต่ได้มีการกำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายที่ให้หักได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไว้เป็นการเฉพาะโดยพิจารณาจากการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

ในแต่ละปีภาษีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องยื่นแบบแสดงรายการ 2 ครั้ง ครั้งที่หนึ่งยื่นภายในวันที่ 30 กันยายน โดยนำเงินได้ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนมาหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนครึ่งหนึ่งของค่าลดหย่อนทั้งหมดส่วนที่เหลือเป็นเงินได้สุทธินำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า โดยการเสียภาษีเงินได้ครึ่งปีให้นำมาเสียภาษีเฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) ถึง (8) เท่านั้น ฉะนั้น เงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้จากการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรจึงต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีครึ่งปีด้วย

ส่วนการเสียภาษีครั้งที่สองยื่นภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีภาษีถัดไปโดยนำเงินได้ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคมของปีที่ผ่านมาหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ส่วนที่เหลือเป็นเงินได้สุทธินำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าทำนองเดียวกับการคำนวณภาษีครึ่งปี โดยอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

เงินได้สุทธิไม่เกิน 150,000 บาท อัตราภาษีร้อยละ	5 ⁷
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 150,000 บาทแต่ไม่เกิน 500,000 บาท อัตราภาษีร้อยละ	10
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 500,000 บาทแต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท อัตราภาษีร้อยละ	20
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 1,000,000 บาทแต่ไม่เกิน 4,000,000 บาทอัตราภาษีร้อยละ	30
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 4,000,000 บาทขึ้นไป อัตราภาษีร้อยละ	37

ในการคำนวณภาษีครั้งแรกและครั้งที่สองของปีต้องนำผลลัพธ์ที่ได้จากการคำนวณภาษีโดยใช้อัตราก้าวหน้ามาเปรียบเทียบกับการคำนวณภาษีโดยใช้อัตราร้อยละ 0.5 ของยอดเงิน

⁷ ปัจจุบันได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรฯ (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551

ได้พึงประเมิน⁸ วิธีใดได้จำนวนภาษีมากกว่าให้เสียภาษีโดยวิธีนั้น การคำนวณภาษีโดยใช้อัตรา ร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมินมีเงื่อนไข กล่าวคือ เงินได้ดังกล่าวต้องไม่ใช่เงินได้ตาม มาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากรและเงินได้ดังกล่าวมีจำนวนรวมกันตั้งแต่ 1,000,000 บาท ขึ้นไป⁹

(1.3) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่ายในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร การจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายมีขึ้นเพื่อแบ่งเบาภาระการชำระภาษีทำให้ผู้เสีย ภาษีไม่ต้องชำระภาษีทั้งจำนวนในคราวเดียว และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีของรัฐมีประสิทธิภาพ เพราะการที่ผู้เสียภาษีทยอยจ่ายภาษีทำให้รัฐมีรายได้เร็วขึ้น หากผู้ประกอบการบ้านจัดสรรเป็นผู้ มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากร มาตรา 52 วรรคสอง กำหนดให้ผู้ประกอบ ธุรกิจบ้านจัดสรรที่ขายบ้านให้ลูกค้า ลูกค้าซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินจึงมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนโอนขายบ้าน ภาษี เงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่นำส่งถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้ขายในปีภาษีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้น

หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย มีกำหนดอยู่ใน มาตรา 48 ประกอบมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. การขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดย เสน่หาสามารถคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้ดังนี้¹⁰

- (1) นำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ มาหักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้
- (2) เงินส่วนที่เหลือถือเป็นเงินได้สุทธิ นำมาหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง
- (3) ผลลัพธ์ที่ได้นำมาคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 48(2)

⁹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 480) พ.ศ. 2550 มาตรา 3 วรรคแรก บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นเงินได้ตามส่วน 2 หมวด 2 ใน ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่ผู้มีเงินได้สำหรับภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 48(2) เฉพาะ กรณีผู้มีเงินได้มีภาษีที่ต้องเสียทั้งสิ้นไม่เกินห้าพันบาทในปีภาษีนั้น ทั้งนี้ สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2552 เป็นต้นไป”

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 48(4)(ก) ประกอบมาตรา 50(5)(ก)

(4) นำผลลัพธ์ที่ได้จากข้อ (3) มาคูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง
ผลที่คิดได้ในข้อ (4) คือจำนวนภาษีที่ต้องถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย
ตัวอย่าง นายสมบุญ ขายบ้านที่ได้มาจากการรับมรดกให้นายสมควร ในราคา
เดียวกับราคาประเมิน 1,000,000 บาท โดยนายสมบุญถือครองบ้านหลังนี้มาเป็นเวลา 2 ปี
สามารถคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้ดังนี้

1. เงินได้จากการขายที่ดินและบ้าน	1,000,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 เป็นเงิน	500,000 บาท
เหลือเงินได้สุทธิ	500,000 บาท
2. เงินได้สุทธินหารจำนวนปีที่ถือครอง (500,000 หาร 2)	250,000 บาท
3. คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	
150,000 บาท เสียภาษี 5% = 7,500 บาท	
100,000 บาท เสียภาษี 10% = 10,000 บาท	
จำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปี	17,500 บาท
4. นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีคูณจำนวนปีที่ถือครอง จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ต้องนำส่ง (17,500 คูณ 2)	35,000 บาท

หากเสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณตามมาตรา 48(1) และ (2) เมื่อคำนวณภาษีแล้ว
มีจำนวนภาษีไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย¹¹ (กรณีนี้เท่ากับ 200,000 บาท) จำนวนภาษีหัก ณ
ที่จ่ายในกรณีนี้จึงเท่ากับ 35,000 บาท

2. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่น นอกจากที่กำหนดไว้ในมาตรา 48(4)(ก)
อันได้แก่การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรและการขาย
อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร สามารถคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้ดังนี้

(1) นำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ มาหักค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดในพระราช
กฤษฎีกา¹²

¹¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 48(4) วรรคสอง

¹² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่
ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529

(2) เงินส่วนที่เหลือถือเป็นเงินได้สุทธิ นำมาหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง

(3) ผลลัพธ์ที่ได้นำมาคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้

(4) นำผลลัพธ์ที่ได้จากข้อ (3) มาคูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง

ผลที่คิดได้ในข้อ (4) คือจำนวนภาษีที่ต้องถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย

ตัวอย่าง นายสมบุรณ์ ชายบ้านที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรให้นายสมควร ในราคาเดียวกับราคาประเมินคือ 1,000,000 บาท โดยนายสมบุรณ์ถือครองบ้านหลังนี้มาเป็น เวลา 2 ปี สามารถคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้ดังนี้

1. เงินได้จากการขายที่ดินและบ้าน	1,000,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 84 เป็นเงิน	840,000 บาท
เหลือเงินได้สุทธิ	160,000 บาท
2. เงินได้สุทธิหารจำนวนปีที่ถือครอง	
(160,000 หาร 2)	80,000 บาท
3. คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	
80,000 บาท เสียภาษี 5% = 4,000 บาท	
จำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปี	4,000 บาท
4. นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีคูณจำนวนปีที่ถือครอง	
จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ต้องนำส่ง	
(4,000 คูณ 2)	8,000 บาท

กรณีตามตัวอย่างนี้เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหา กำไร จึงไม่ต้องนำเพดานภาษีร้อยละ 20 มาพิจารณา

ข้อสังเกต

1. การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายของการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 48 ประกอบ มาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากรไม่มีการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้สุทธิจำนวน 150,000 บาทแรก ตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ.2551 เนื่องจากการยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวเป็นการยกเว้นให้ เฉพาะกรณีคำนวณภาษีตามมาตรา 48(1) แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น กล่าวคือ เป็นการยกเว้น

ให้เฉพาะการคำนวณโดยการนำเงินได้พึงประเมินมาหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามกรณีทั่วไป ซึ่งการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากการขายอสังหาริมทรัพย์มีได้คำนวณเช่นนั้น¹³

2. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยการรับมรดกหรือมีผู้อื่นยกให้โดยเสนหาและการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรในการคำนวณภาษีประจำปีหรือครึ่งปีตามมาตรา 48(4) วรรคสอง มีการกำหนดเพดานภาษีไว้ไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย กล่าวคือ หากภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนเกินร้อยละ 20 ของราคาขาย(ราคาประเมิน)ก็ให้เสียภาษีเพียงร้อยละ 20 ของราคาขายเท่านั้น ทั้งนี้ ภายใต้เงื่อนไขที่ผู้เสียภาษีต้องไม่นำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมกับเงินได้อื่นๆและคำนวณภาษีตามกรณีทั่วไปตามมาตรา 48(1) และ (2) นอกจากนี้ ในการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายของการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวข้างต้นก็นำเพดานร้อยละ 20 ของราคาขายมาใช้บังคับด้วย แม้ว่ามาตรา 50(5) มิได้บัญญัติให้นำมาตรา 48(4) วรรคสองมาใช้บังคับด้วย แต่สิทธิที่จะไม่นำภาษีที่คำนวณได้ไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามมาตรา 48(4) วรรคสองเป็นขั้นตอนต่อจากการหักภาษี ณ ที่จ่าย จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายกับจำนวนภาษีครึ่งปีหรือประจำปีจึงควรมีจำนวนเท่ากัน

ส่วนการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ท่านอาจารย์ชัยสิทธิ ตราชูธรรมมีความเห็นว่าไม่น่ามีเพดานภาษีอย่างกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยการรับมรดกหรือมีผู้อื่นยกให้โดยเสนหาหรือที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ดังนั้น หากภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนเกินร้อยละ 20 ของราคาขายก็ให้เสียภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้น¹⁴ มิให้นำเพดานร้อยละ 20 มาใช้บังคับด้วย

แต่ท่านรองศาสตราจารย์เพิ่มบุญ แก้วเขียว มีความเห็นว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรหักภาษี ณ ที่จ่ายเหมือนกับกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ต่างกันตรงที่การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรอาจเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย¹⁵

¹³ ชัยสิทธิ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร(Tax Planning), พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center, 2551), น. 396.

¹⁴ เพิ่งอ้าง, น. 399.

¹⁵ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, “สัญญาทางธุรกิจกับภาระภาษีอากร สัญญาซื้อขายที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างพร้อมกับที่ดิน”, เอกสารภาษีอากร, เล่ม 318, ปีที่ 27, น. 101(มีนาคม 2551).

ผู้เขียนมีความเห็นสอดคล้องกับท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม เนื่องจากเพดานร้อยละ 20 ของราคาขายตามมาตรา 48(4) วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรใช้เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก และการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรซึ่งผู้ขายเลือกเสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณตามมาตรา 48 (1) และ (2) เท่านั้น ฉะนั้น การหักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งต้องนำเพดานร้อยละ 20 ของราคาขายมาพิจารณาจึงควรจำกัดเฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกและการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเท่านั้น ส่วนการเสียภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ทั้งการเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายและการเสียประจำปีหรือครึ่งปี ไม่สามารถนำเพดานร้อยละ 20 มาพิจารณาประกอบการคำนวณภาษีได้เลย

3. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ผู้ขายมีสิทธิเลือกเสียภาษี กล่าวคือ ผู้ขายอาจเลือกไม่นำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมาขึ้นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แต่การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ผู้ขายไม่มีสิทธิเลือก ดังนั้น ผู้ขายจึงต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมาขึ้นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีประจำปีและครึ่งปีด้วย¹⁶

4. นอกจากกรณีตามข้อ 4 แล้วยังมีกรณีที่ไม่ต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มารวมคำนวณเสียภาษีครึ่งปีและประจำปีตามกำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 มาตรา 3 กำหนดว่า “ผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 อันได้แก่ การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 4 (1)-(5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ซึ่งได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร และได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว เมื่อถึงกำหนดยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืนนั้นคืน หรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืนนั้นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน”

¹⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 13, น. 402.

(1.4) การใช้ราคาประเมินในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์

นอกจากหัวข้อ (1.1) (1.2) และ (1.3) แล้ว หัวข้อการใช้ราคาประเมินในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ย่อมเกี่ยวข้องกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรด้วย เนื่องจากราคาประเมินเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์

มาตรา 49 ทวิ¹⁷ บัญญัติว่า “ในกรณีที่เป็นกรณีโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทน ไม่ว่าจะราคาที่ซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้นโดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้ในวันที่มีการโอนนั้น”

การขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดาจึงใช้ราคาประเมินของกรมที่ดินเพียงราคาเดียวเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ตัวอย่างเช่น นาย ก ขายที่ดินให้นาย ข ในราคา 1 ล้านบาท แต่ที่ดินดังกล่าวมีราคาตามที่กรมที่ดินประเมินเท่ากับ 7 แสนบาท ฉะนั้นต้องใช้ราคาประเมินของกรมที่ดินเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้ (กรณีนี้ถือว่านาย ก มีเงินได้พึงประเมินเท่ากับ 7 แสนบาท) ตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้น การคำนวณภาษีเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ทั้งการคำนวณภาษีครึ่งปีประจำปี และการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย จึงใช้ราคาประเมินของกรมที่ดินในการคำนวณ แม้ว่าราคาซื้อขายที่ตกลงกันจะสูงหรือต่ำกว่าราคาประเมินของกรมที่ดิน ทั้งนี้ ตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเป็นบทบัญญัติที่อยู่ในส่วน 2 หมวด 3 ลักษณะ 2 จึงใช้เฉพาะกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น มิได้นำไปใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ดังนั้น ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลจะใช้ราคาใดเป็นฐานในการคำนวณภาษีย่อมเป็นไปตามบทบัญญัติเฉพาะในส่วน 3 หมวด 3 ลักษณะ 2

¹⁷แก้ไขโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 28) พ.ศ.2534

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

การเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร แยกพิจารณาได้ดังนี้

(2.1) หลักการทั่วไปของภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงเช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” เป็นถ้อยคำที่มีความหมายเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องพิจารณาความหมายตามที่ได้ให้คำนิยามไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁸ ซึ่งได้แก่

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กรณีนี้เป็นการเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ ดังนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจึงมีหน้าที่เสียภาษีในประเทศไทย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกรณีนี้ได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชน จำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด และห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กรณีนี้เป็นการเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ โดยถือว่าผู้ประกอบการที่เข้ามาทำกิจการในประเทศไทยได้ใช้ทรัพยากรภายในประเทศเมื่อมีรายได้จึงควรชำระภาษีจากรายได้ที่ได้รับในประเทศนั้นด้วย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีนี้ได้แก่

2.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งกระทำการกิจการทั้งที่ต่างประเทศและในประเทศไทยต้องเสียภาษีโดยนำกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยมาคำนวณเพื่อเสียภาษี ทั้งนี้ ตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

2.2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการทั้งที่ต่างประเทศและในประเทศไทย โดยกิจการดังกล่าวเป็นการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ หากเป็นการรับขนคนโดยสาร ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียมหรือ

¹⁸ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 2, น. 138-139.

ประโยชน์อื่นที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใดๆ หากเป็นกรณีรับขนของ ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม หรือประโยชน์อื่นที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศก่อนหักรายจ่ายใดๆ ทั้งนี้ ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

2.3 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5)หรือ(6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ต้องเสียภาษีโดยให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้หักภาษีตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

2.4 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ แม้ว่าไม่มีสำนักงานในประเทศไทย แต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีโดยนำกำไรสุทธิไปคำนวณเสียภาษีตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

3. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบางต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

4. กิจการร่วมค้าหรือ Joint Venture หมายถึง กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น โดยมีได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลขึ้นใหม่ ซึ่งเป็นการดำเนินการเพื่อแบ่งปันผลประโยชน์หรือผลกำไรตามที่ผู้ร่วมค้าตกลงกัน¹⁹

(2.2) ภาษีเงินได้นิติบุคคลในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรต้องนำกำไรสุทธิมาคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการ

¹⁹ ธนภณ(เฟริศพิบูลย์) แก้วสถิต, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2550), น. 39-40.

ประเภทอื่น แต่การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรมีลักษณะของรายได้ รายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายและ ต้นทุนแตกต่างจากการประเภทอื่นแยกพิจารณาได้ดังนี้²⁰

(1) รายได้ หมายความว่ารวมทั้งเงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ที่คำนวณได้เป็นเงิน และค่าภาษีอากรและค่าธรรมเนียมซึ่งผู้ขายมีหน้าที่ต้องชำระแต่ได้ผลลัพท์ไปให้ผู้ซื้อชำระแทนด้วย รายได้จากการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร มี 2 ประเภท ได้แก่

(1.1) รายได้จากการขาย หมายถึง รายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการโดยตรงซึ่งถือเป็นรายได้หลักของกิจการ ได้แก่ รายได้จากการขายที่ดินเปล่า หรือการขายบ้านพร้อมที่ดิน โดยสามารถแยกการเรียกเก็บเงินจากลูกค้าเป็น 4 ประเภท คือ เงินจองหรือเงินมัดจำ เงินชำระเมื่อทำสัญญาจะซื้อจะขาย เงินผ่อนชำระค่างวดซึ่งอาจกำหนดเป็นรายเดือนหรือช่วงเวลาอย่างอื่นตามแต่ตกลงกัน และเงินชำระส่วนที่เหลือในวันโอนกรรมสิทธิ์

(1.2) รายได้อื่น หมายถึง รายได้ซึ่งเป็นผลพลอยได้จากการประกอบธุรกิจโดยมิได้เกิดจากการกิจการโดยตรง เช่น รายได้ดอกเบี้ย เงินปันผล เป็นต้น

(2) รายจ่าย สามารถแบ่งรายจ่าย(ซึ่งทางบัญชีใช้ถ้อยคำว่า “ค่าใช้จ่าย”)ได้เป็น 3 ประเภท คือ

(2.1) ต้นทุนการขายหรือต้นทุนสินค้าที่ขาย ต้นทุนขายของการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรมีระยะเวลาคาบเกี่ยวมากกว่าในรอบระยะเวลาบัญชี เนื่องจากยอดขายของทั้งโครงการอาจมิได้ดำเนินการขายได้ทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีเดียว ต้นทุนที่เกิดขึ้นจึงคาบเกี่ยวระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีก่อนและรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปด้วย หลักเกณฑ์ในการพิจารณาต้นทุนของโครงการพิจารณาได้จากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 ข้อ 5 ซึ่งได้กำหนดค่าใช้จ่ายที่ถือเป็น ต้นทุนของโครงการดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากที่ดินแปลงที่ขาย ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะที่เกิดขึ้นในส่วนของที่ดินที่จะนำไปขายให้ลูกค้า เช่น ค่าของที่ดิน ค่าถมที่ดิน ค่าใช้จ่ายสำหรับสิ่งปลูกสร้าง งานระบบไฟฟ้า ระบบระบายน้ำ เป็นต้น

²⁰ สมเดช โรจน์คุรีเสถียรและคณะ, TAX PLANNING STRATEGY :Real Estate & Construction กลยุทธ์การวางแผนภาษีและการจัดทำบัญชีของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และรับเหมาก่อสร้าง, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2551), น. 240,263-267.

2. ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการ เช่น ค่าศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ ค่าที่ปรึกษาและลงทุน ที่ปรึกษากฎหมาย เป็นต้น

3. รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน เช่น ค่านายหน้าในการจัดซื้อที่ดินหรือค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ค่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและค่าอากรแสตมป์ กรณีที่กิจการจ่ายแทนผู้ขายที่ดิน เป็นต้น

4. ค่าของที่ดิน ค่าถมที่ดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภค รวมถึงค่าใช้จ่ายต่างๆในการสร้างสิ่งสาธารณูปโภคด้วยแต่หากสิ่งสาธารณูปโภคต่างๆยังคงเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของกิจการจะนำมูลค่าดังกล่าวมารวมเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขายไม่ได้ เว้นแต่ตกอยู่ในภาวะจำยอมเพื่อประโยชน์แก่ที่ดินจัดสรรตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดินหรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

5. ค่าก่อสร้างระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ ซึ่งมีขึ้นเพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันของผู้ซื้อ โดยอยู่นอกที่ดินแปลงที่ขายโดยเมื่อติดตั้งเสร็จสมบูรณ์ต้องตกเป็นกรรมสิทธิ์ของส่วนราชการหรือองค์กรของรัฐบาลหรือผู้ให้บริการระบบดังกล่าว

6. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่นำมาใช้ในการจัดสรรหรือพัฒนาที่ดิน เฉพาะส่วนที่ถึงกำหนดชำระก่อนโครงการพร้อมขายโดยไม่รวมถึงดอกเบี้ยในส่วนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นสาธารณูปโภคที่มีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันของผู้ซื้อ

ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของกิจการเฉพาะส่วนที่ถึงกำหนดชำระก่อนสิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมให้บริการ

7. ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์ก่อนที่กิจการเริ่มมีรายได้

(2.2) ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาจากการขายและบริหารอันเป็นส่วนรวม เช่น เงินเดือนพนักงาน ค่าโฆษณาและส่งเสริมการขาย(เฉพาะส่วนของวันที่กิจการเริ่มมีรายได้) ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ ค่าภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีป้าย ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ เป็นต้น ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระทั้งจำนวน

(2.3) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่นำมาใช้ในการจัดสรรหรือพัฒนาที่ดินและดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของกิจการที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่โครงการพร้อมขายหรือให้บริการ ซึ่งเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระทั้งจำนวนเช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

ความแตกต่างระหว่างต้นทุนและรายจ่าย(ค่าใช้จ่าย) คือ ต้นทุนไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวนแต่ต้องทยอยหักตามสัดส่วนของรายได้ที่เกี่ยวข้องกับต้นทูลดังกล่าวนั้น ส่วนรายจ่ายสามารถนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั้น แต่รายจ่ายดังกล่าวต้องมีใช้รายจ่ายต้องห้ามตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีหน้าที่นำรายได้และรายจ่ายดังกล่าวมาคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิและยื่นแบบพร้อมทั้งชำระภาษีรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง ครั้งที่หนึ่งยื่นแบบและชำระภาษีภายในสองเดือนนับแต่วันครบหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี โดยผู้เสียภาษีต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิของทั้งรอบระยะเวลาบัญชีแล้วนำกึ่งหนึ่งของประมาณการดังกล่าวมาคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 30 เว้นแต่ผู้เสียภาษีเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทเครดิตฟองซิเอร์ และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งจัดให้มีการสอบทานงบแสดงสถานะทางการเงินโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ไม่ต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิโดยสามารถนำกำไรสุทธิหกเดือนแรกมาคำนวณภาษีได้เลย

ส่วนการเสียภาษีครั้งที่สอง ต้องยื่นแบบและชำระภาษีภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีโดยนำกำไรสุทธิของกิจการมาคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 30

สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก ซึ่งหมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาทต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราก้าวหน้าดังนี้²¹

กำไรสุทธิส่วนที่เกิน 150,000 บาทแต่ไม่เกิน 1 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 15 (หมายความว่า กำไรสุทธิจำนวน 150,000 บาทแรกได้รับยกเว้นภาษี)	
กำไรสุทธิส่วนที่เกิน 1 ล้านบาทแต่ไม่เกิน 3 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ	25
กำไรสุทธิส่วนที่เกิน 3 ล้านบาทขึ้นไป เสียภาษีในอัตราร้อยละ	30

(2.3) ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร

ผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เมื่อขายอสังหาริมทรัพย์ผู้ซื้อต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 แล้วนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจด

²¹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 471) พ.ศ.2551

ทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ไม่ว่าผู้ซื้อดังกล่าวจะเป็นบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลก็ตาม²²

อัตราร้อยละ 1 มิได้คำนวณจากราคาประเมินของกรมที่ดินเช่นเดียวกับกรณีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น เนื่องจากการในกรให้ความหมายของ “ราคาขาย” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกล่าวว่า “ราคาขาย หมายความว่ารวมถึง ราคาที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดตามมาตรา 49 ทวิ” แสดงให้เห็นว่าราคาขายมิได้หมายความว่าเฉพาะราคาประเมินเท่านั้นแต่มีความหมายกว้างกว่าราคาประเมิน กล่าวคือ นอกจากราคาประเมินแล้วยังหมายความว่ารวมถึงราคาอื่นได้อีกด้วย ดังนั้น อัตราร้อยละ 1 จึงคำนวณได้จากราคาขายจริงที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกัน เว้นแต่ราคาขายจริงที่ตกลงกันต่ำกว่าราคาประเมินของเจ้าพนักงานจึงจะสามารถใช้ราคาประเมินในการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้²³ นอกจากนี้ ยังสามารถใช้ราคาตลาดในการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้ด้วย หากราคาตลาดสูงกว่าราคาประเมินและราคาขายที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกัน²⁴ เนื่องจากมาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่งวางหลักไว้ว่า “การโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่โอน” ดังนั้น หากราคาขายต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานจึงสามารถประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดได้ โดยราคาตลาดตามที่กรมสรรพากรเคยให้ความหมายไว้ในกรตอบข้อหารือว่า หมายถึง ราคาขายตามความเป็นจริงในขณะใดขณะหนึ่งซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันได้กำหนดขึ้นโดยสุจริตในทางการค้า²⁵ แต่การนำมาตรา 65 ทวิ (4) มาใช้กับการขายอสังหาริมทรัพย์มิได้หมายความว่า รายได้จากกรขายอสังหาริมทรัพย์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่สามารถนำราคาประเมินมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีได้ ตัวอย่างเช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 6958/2545 “โจทก์ได้ขายห้องชุดในราคาที่ต่ำกว่าราคาตามสัญญาจะซื้อจะขายโดยนำสืบราคาตลาดของห้องชุดดังกล่าวไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินจึงใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน การประเมินดังกล่าวชอบด้วยมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร” จากคำพิพากษาดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลบางกรณีอาจใช้ราคาประเมินเป็นฐานในการคำนวณภาษีได้

²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ตี

²³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 13*, น. 401.

²⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร กค 0802/6544 ลงวันที่ 20 เมษายน 2537

²⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร กค 0706/252 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2550

สรุปได้ว่าการหักภาษี ณ ที่จ่ายในการขายอสังหาริมทรัพย์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ใช้ราคาประเมินหรือราคาขายที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกันหรือราคาตลาดแล้วแต่ว่าราคาใดสูงกว่าก็ให้ใช้ราคานั้นในการคำนวณภาษี

รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้วต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีครึ่งปีและประจำปีด้วย โดยภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายสามารถนำมาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องชำระได้²⁶

(2.4) เกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่าย

การรับรู้รายได้ทั้งในทางบัญชีและทางภาษีมีความสำคัญ เนื่องจากทำให้กิจการทราบว่ารายได้จากกิจกรรมหรือเนื่องจากการประกอบกิจการเกิดขึ้นเมื่อใดและสามารถรับรู้รายได้เป็นจำนวนเท่าใด ทำนองเดียวกับการรับรู้รายจ่ายซึ่งทำให้ทราบว่ากิจการมีรายจ่ายเกิดขึ้นเมื่อใดและมีจำนวนเท่าใด เกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายมีหลายประเภท ได้แก่

(1) เกณฑ์เงินสด หรือ Cash Basis²⁷

หมายถึง เกณฑ์การรับรู้รายได้เมื่อได้รับค่าตอบแทนมาแล้ว โดยค่าตอบแทนดังกล่าว ได้แก่

- 1) เงินสด ดังนั้น หากกิจการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นเงินเชื่อกิจการจะยังไม่รับรู้รายได้ จนกว่าจะได้รับชำระหนี้แล้ว
- 2) ตราสารที่มีค่าเสมือนเงินสด เช่น เช็ค ดราฟต์ ตั๋วเงิน เป็นต้น ซึ่งจะสามารถรับรู้เป็นรายได้เมื่อตราสารนั้นถึงกำหนดชำระแล้ว โดยไม่คำนึงว่านำไปแลกเปลี่ยนเป็นเงินสดแล้วหรือไม่
- 3) ทรัพย์สินหรือประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น บริษัท ก ขายเครื่องครัวให้สายการบิน A โดยสายการบิน A จ่ายค่าตอบแทนเป็นตัวเครื่องบิน เป็นต้น
- 4) จำนวนที่ถือเสมือนว่าได้รับมาแล้ว ได้แก่ การโอนเงินเข้าบัญชีธนาคาร รวมถึงจำนวนเงินที่อยู่ในความควบคุมของผู้มีรายได้ซึ่งสามารถส่งจ่ายเงินดังกล่าวได้ตามความต้องการ ทำนองเดียวกับเงินสด เช่น รายได้รับล่วงหน้า หรือค่ามัดจำต่างๆ เป็นต้น

²⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ตรี วรรคสอง

²⁷ วิกร แพทย์เจริญ, “การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรกับมาตรฐานการบัญชีของกิจการขายผ่อนชำระ เช่าซื้อ และลีสซิ่ง,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น. 68-69.

และในทำนองเดียวกัน เกณฑ์เงินสดจะรับรู้รายจ่ายเมื่อได้จ่ายเงินหรือค่าตอบแทนต่างๆดังกล่าวข้างต้น ดังนั้น หากกิจการซื้อสินค้าหรือรับบริการเป็นเงินเชื่อ กิจการยังไม่ต้องรับรู้เป็นรายจ่ายจนกว่าจะได้ชำระค่าสินค้าหรือบริการดังกล่าวแล้ว

(2) เกณฑ์ผ่อนชำระ หรือ Installment Method²⁸

หมายถึง เกณฑ์การรับรู้รายได้ของกิจการขายผ่อนชำระหรือให้เช่าซื้อซึ่งมีระยะเวลาเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี โดยบันทึกเป็นรายได้ของกิจการตามจำนวนเงินที่เรียกเก็บซึ่งเป็นการทยอยนำกำไรขั้นต้นมาบันทึกเป็นรายได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ เนื่องจากรายได้จากการขายสินค้าต้องหักออกด้วยต้นทุนจึงจะได้กำไรขั้นต้นอันถือเป็นรายได้ที่แท้จริงจากการขายสินค้า ส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็ให้รับรู้เป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามหลักเกณฑ์สิทธิ

(3) เกณฑ์สัญญาระยะยาว หรือ Long-term Contract Method²⁹

หมายถึง เกณฑ์การรับรู้รายได้รายจ่ายของกิจการให้บริการที่มีระยะเวลาเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ได้แก่ กิจการรับเหมาก่อสร้าง เป็นต้น โดยจะรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จซึ่งได้รับการรับรองโดยสถาปนิกหรือวิศวกร การรับรู้รายได้วิธีนี้สอดคล้องกับการดำเนินงานอันแท้จริงของกิจการเพราะกิจการสามารถรับรู้รายได้ตามผลงานแม้ว่ายังมิได้รับชำระผลตอบแทนเลยก็ตาม

(4) เกณฑ์เฉลี่ยรายได้ หรือ Average Income Method³⁰

หมายถึง เกณฑ์การรับรู้รายได้ของกิจการให้เช่าทรัพย์สินที่มีระยะเวลาการเช่าเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งผู้ให้เช่าได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินหรือทรัพย์สินเป็นจำนวนมากๆในคราวเดียว เช่น เงินกินเปล่าหรือกรรมสิทธิ์ในอาคารที่ผู้สร้างยกให้เจ้าของที่ดิน โดยให้รับรู้เป็นรายได้เฉลี่ยตามจำนวนปีที่เช่าทรัพย์สิน ส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นให้ถือเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่รายจ่ายนั้นเกิดขึ้น

(5) เกณฑ์ผสม หรือ Hybrid Method

ผู้ประกอบการที่ดำเนินกิจการหลายประเภทโดยสามารถใช้เกณฑ์การรับรู้รายได้วิธีที่เหมาะสมกับกิจการแต่ละประเภทได้ เช่น ในกรณีที่ประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้างและขายวัสดุ

²⁸ เฟิงอ้าง, น.69-70.

²⁹ อวยพร ต้นละมัย, คู่มือปฏิบัติภาษีเงินได้นิติบุคคล, น. 2-3.

³⁰ วิกร แพทย์เจริญ, อ้างแล้ว เซึ่งอรรถที่ 27, น. 70-71.

ก่อสร้าง สามารถใช้เกณฑ์สัญญาระยะเวลาในการรับรู้รายได้ของกิจการรับเหมาก่อสร้างและใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้ของกิจการขายวัสดุก่อสร้าง เป็นต้น

(6) เกณฑ์สิทธิ หรือ Accrual Basis หรือในทางบัญชีเรียกว่าเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล³¹

เกณฑ์สิทธิ หมายถึง เกณฑ์การรับรู้รายได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้น แม้ยังมิได้รับชำระเงินสดหรือตราสารอื่นที่มีค่าเสมือนเงินสดก็ตาม เช่น บริษัท ก ขายวัสดุก่อสร้างให้บริษัท ข เป็นเงินเชื่อ แม้บริษัท ก ยังมิได้รับชำระราคาค่าสินค้าแต่ตามหลักเกณฑ์สิทธิถือว่าบริษัท ก มีรายได้เกิดขึ้นแล้ว เป็นต้น ส่วนการรับรู้รายจ่ายจะรับรู้เมื่อถึงเวลาที่รายจ่ายนั้นเกิดขึ้น³² แม้ยังมิได้จ่ายเงินสดหรือตราสารอื่นที่มีค่าเสมือนเงินสดออกไปก็ตาม เช่น บริษัท ก ซื้อวัสดุก่อสร้างจากบริษัท ค เป็นเงินเชื่อ แม้บริษัท ก ยังมิได้จ่ายค่าสินค้าแต่ตามหลักเกณฑ์สิทธิถือว่าบริษัท ก มีรายจ่ายเกิดขึ้นแล้ว เป็นต้น

สรุปได้ว่า เกณฑ์สิทธิ กิจการสามารถรับรู้รายได้เมื่อกิจการมีสิทธิได้รับค่าตอบแทน เช่น ได้ส่งมอบสินค้า หรือให้บริการแล้ว ทั้งในกรณีที่กิจการได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินสด เช็ค หรือตราสารอื่นที่มีค่าเสมือนเงินสดแล้ว หรือยังมิได้รับค่าตอบแทนเลยก็ตาม ดังนั้น เกณฑ์สิทธิจึงเป็นเกณฑ์การรับรู้รายได้ที่สามารถวัดผลการดำเนินงานของกิจการได้ตรงกับข้อเท็จจริงในการประกอบกิจการ การประกอบกิจการที่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์สิทธิ ได้แก่ การผลิตหรือจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการที่การชำระค่าตอบแทนไม่สัมพันธ์กับการขายสินค้าหรือให้บริการ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้ โดยต้องพิจารณาประกอบคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เนื่องจากข้อเท็จจริงและรายละเอียดในการประกอบกิจการประเภทต่างๆมีความแตกต่างกันจึงต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์และข้อยกเว้นเฉพาะของแต่ละประเภทกิจการ ทั้งนี้ เพื่ออำนวยความสะดวกในการจัดเก็บภาษีของรัฐ และเพื่อให้สอดคล้องกับการดำเนินกิจการแต่ละประเภท ตัวอย่างเช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการ

³¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง

³² อวยพร ต้นละม้าย, อ้างแล้ว เิงอรรถที่ 29, น. 2-3.

ประกันชีวิตให้ใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่าย ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายได้ทันที เมื่อกิจการมีสิทธิได้รับค่าตอบแทนแม้ยังมิได้รับชำระค่าตอบแทนดังกล่าวเลยก็ตาม แต่มี ข้อยกเว้นสำหรับรายได้ที่เป็นเบี้ยประกันชีวิต กิจการสามารถรับรู้รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระเบี้ยประกันชีวิตดังกล่าว เท่ากับว่าสำหรับกิจการประกันชีวิต รายได้ส่วนที่เป็นค่าเบี้ยประกันชีวิตกิจการสามารถรับรู้รายได้โดยใช้เกณฑ์เงินสดได้ ส่วนรายได้อื่น เช่น ดอกเบี้ย กิจการต้องรับรู้รายได้โดยใช้หลักเกณฑ์สิทธิ

(2.5) การใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้และรายจ่ายในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรถือเป็นกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์อันได้แก่ การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด³³ซึ่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 3.7 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายในทางภาษีไว้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ให้ใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้ โดยกำหนดเกณฑ์การรับรู้รายได้ไว้ 3 วิธีการ ได้แก่

(1) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

ตัวอย่าง บริษัท คำบ้าน จำกัด ทำโครงการบ้านจัดสรรสร้างบ้านเดี่ยวขาย 20 หลัง ราคาหลังละ 20 ล้านบาท โดยเริ่มต้นโครงการเดือนมกราคม พ.ศ. 2552 ทั้งโครงการจะก่อสร้างแล้วเสร็จเดือนตุลาคม พ.ศ. 2552 หากมีลูกค้าทำสัญญาจะซื้อจะขายบ้านทั้งโครงการในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2552 และจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในเดือนตุลาคม พ.ศ. 2552 บริษัท คำบ้าน จำกัด สามารถรับรู้รายได้ทางภาษีตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 (แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549) ดังนี้

รอบระยะเวลาบัญชีปี 2552 รับรู้รายได้ 400 ล้านบาท

³³ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 3.7 วรรคท้าย

แต่ถ้าการทำสัญญาจะซื้อจะขายและการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมมิได้กระทำใน รอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน ก็กิจการไม่สามารถนำวิธีรับรู้เป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมี การจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 (แก้ไขโดย คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549) มาใช้บังคับได้เลย

(2) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละ รอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จเป็นการทยอยรับรู้รายได้โดยพิจารณา จากอัตราส่วนหรือสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จกับงานทั้งหมดตามสัญญา ซึ่งการประเมินผลงาน กระทำโดยวิศวกรหรือสถาปนิก

ตัวอย่าง บริษัท คำบ้าน จำกัด ทำโครงการบ้านจัดสรรสร้างบ้านเดี่ยวขาย 20 หลัง ราคาหลังละ 20 ล้านบาท โดยเริ่มต้นโครงการเดือนตุลาคม พ.ศ. 2551 ทั้งโครงการจะก่อสร้างแล้ว เสร็จเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2552 ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 งานก่อสร้างทั้งโครงการทำเสร็จ ร้อยละ 40 ส่วนที่เหลือร้อยละ 60 ทำเสร็จรอบระยะเวลาบัญชีปี 2552 บริษัท คำบ้าน จำกัด สามารถรับรู้รายได้ทางภาษีตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 (แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 155/2549) ดังนี้

รอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 รับรู้รายได้ 160 ล้านบาท

(อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จเท่ากับร้อยละ 40)

รอบระยะเวลาบัญชีปี 2552 รับรู้รายได้ 240 ล้านบาท

(อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จเท่ากับร้อยละ 60)

(3) ให้คำนวณรายได้รายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการ คำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

การรับรู้รายได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระเป็นการทยอยรับรู้รายได้ตามงวดที่ผู้ซื้อต้อง ชำระราคาแก่ผู้ขายแม้ว่ายังไม่ได้ดำเนินงานก่อสร้างเลยก็ตาม

ตัวอย่าง บริษัท คำบ้าน จำกัด ทำโครงการบ้านจัดสรรสร้างบ้านเดี่ยวขาย 20 หลัง ราคาหลังละ 20 ล้านบาท โดยเริ่มต้นโครงการเดือนตุลาคม พ.ศ. 2551 ทั้งโครงการจะก่อสร้างแล้ว เสร็จเดือนมิถุนายน พ.ศ.2552 ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 มีการวางเงินดาวน์ทั้งโครงการ หลัง ละ 2 ล้านบาท มีค่างวดที่ลูกค้าต้องชำระงวดละ 1 ล้านบาท (ตั้งแต่เดือนตุลาคม พ.ศ. 2551 ถึง เดือนพฤษภาคม พ.ศ.2552) ยอดสุดท้ายจ่ายเมื่อมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

รอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 รับรู้รายได้เงินดาวน์ 40 ล้านบาท

(จำนวน 20 หลัง หลังละ 2 ล้านบาท)

รอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 รับรู้รายได้ค้างงวด 60 ล้านบาท

(ค้างงวด 20 หลัง หลังละ 1 ล้านจำนวน 3 งวดตั้งแต่งวดเดือนตุลาคมถึงงวดเดือนธันวาคม)

ดังนั้น ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 บริษัท คำบ้าน จำกัดต้องรับรู้เป็นรายได้จำนวน 100 ล้านบาท

รอบระยะเวลาบัญชีปี 2552 รับรู้รายได้ค้างงวด 100 ล้านบาท

(ค้างงวด 20 หลัง หลังละ 1 ล้านจำนวน 5 งวดตั้งแต่งวดเดือนมกราคมถึงงวดเดือนพฤษภาคม)

รอบระยะเวลาบัญชีปี 2552 รับรู้รายได้เมื่อมีการโอน 200 ล้านบาท

(โอนเมื่อสร้างเสร็จในเดือนมิถุนายน)

ส่วนในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2552 บริษัท คำบ้าน จำกัด ต้องรับรู้เป็นรายได้จำนวน 300 ล้านบาท

นอกจากเกณฑ์การรับรู้รายได้ที่กำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไข โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ทั้ง 3 กรณีดังกล่าวแล้ว มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ข้อ 4 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณรายได้ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

“ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับชำระเงินจอก เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันตามใบจอกหรือเอกสารทำนองเดียวกันก่อนทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขาย ซึ่งมีข้อตกลงว่าหากไม่มีการทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายไม่ว่ากรณีใด บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรับเงินดังกล่าวไว้ต้องคืนเงินนั้นแก่ผู้จ่ายเงินโดยไม่มีเงื่อนไขภายในกำหนดเวลาตามข้อตกลงแต่ต้องไม่เกิน 1 ปี และในทางปฏิบัติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับเงินได้คืนเงินตามข้อตกลงนั้น กรณีนี้ให้ถือว่าเงินจอก เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันมิใช่รายได้ในขณะที่ได้รับเงินดังกล่าวไว้ แต่จะถือว่าเงินจอก เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันเป็นรายได้ในวันที่ทำสัญญาจะซื้อจะขายแล้วแต่กรณี”

ดังนั้น หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับชำระเงินจอก เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันไว้โดยไม่มีเงื่อนไข ผู้รับเงินต้องคืนเงินนั้นแก่ผู้จ่ายเงินหรือมีเงื่อนไขว่าต้องคืนเงินนั้นแต่มีกำหนดเวลาคืนเงินกว่า 1 ปี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับเงินต้องรับรู้เงิน

ดังกล่าวเป็นรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทันทีมิใช่รับรู้เป็นรายได้ในวันทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขาย

ตัวอย่าง บริษัท คำบ้าน จำกัด ทำโครงการบ้านจัดสรรสร้างบ้านเดี่ยวขาย 20 หลัง หลังละ 20 ล้านบาท โดยกำหนดอัตราเงินจองหรือเงินมัดจำหลังละ 1.5 ล้านบาท โดยกำหนดเงื่อนไขว่า บริษัท คำบ้าน จำกัด ยินดีคืนเงินจองหรือเงินมัดจำให้ผู้จ่ายเงินภายใน 6 เดือนนับแต่วันชำระเงินดังกล่าวหากไม่มีการทำสัญญาจะซื้อจะขายภายในระยะเวลาที่กำหนด ในเดือนพฤศจิกายนปีพ.ศ. 2551 ผู้จ่ายเงินจอง 10 หลัง และทำสัญญาจะซื้อจะขายในเดือนมกราคมปีพ.ศ. 2552 โดยชำระในวันทำสัญญาอีกหลังละ 5 แสนบาท กิจการสามารถรับรู้รายได้เงินจองหรือเงินมัดจำดังนี้

รอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 รับรู้รายได้เงินจองหรือเงินมัดจำไม่ได้

รอบระยะเวลาบัญชีปี 2552 รับรู้รายได้เงินจองหรือเงินมัดจำและเงินวันทำสัญญาจำนวน 5,150,000 บาท (เงินจอง 150,000 บาท เงินวันทำสัญญา 5,000,000 บาท)

หากตามกรณีตัวอย่างข้างต้นไม่มีการกำหนดเงื่อนไขว่าบริษัท คำบ้าน จำกัด ต้องคืนเงินจองหรือเงินมัดจำให้ผู้จ่ายเงินดังกล่าว กิจการสามารถรับรู้รายได้เงินจองหรือเงินมัดจำได้ดังนี้

รอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 รับรู้รายได้เงินจองหรือเงินมัดจำจำนวน 150,000 บาท

รอบระยะเวลาบัญชีปี 2552 รับรู้รายได้เงินวันทำสัญญาจำนวน 5,000,000 บาท (กรณีที่ผู้จ่ายเงินมัดจำหรือเงินจองมาทำสัญญาจะซื้อจะขายครบทั้ง 10 หลัง)

แต่ปัจจุบันมีปัญหาเกี่ยวกับการมีผลใช้บังคับของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เนื่องจากการแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 โดยปัญหาดังกล่าวยังไม่ชัดเจน

3.1.2 ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะ หรือ Specific Business Tax เป็นภาษีที่เก็บจากการบริโภค เช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเก็บจากการให้บริการเฉพาะอย่าง เช่น กิจการธนาคาร การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ เป็นต้น การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะมีลักษณะทำนองเดียวกับภาษีการค้าในอดีต การเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการดำเนินกิจการบางประเภท เช่น การขายอสังหาริมทรัพย์ มีเหตุผลคือเพื่อคงมูลค่าของภาษีที่รัฐจะได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไว้เนื่องจากมูลค่าภาษีดังกล่าวอำนวยการรายได้ให้รัฐเป็นจำนวนมาก

ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีทางอ้อม หรือ Indirect Tax เช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต กล่าวคือ เป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการได้

การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรย่อมเกี่ยวข้องโดยตรงกับภาษีธุรกิจเฉพาะ เนื่องจากการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นก็มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ³⁴

การคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะคำนวณจากรายรับที่กิจการได้รับหรือพึงได้รับในแต่ละเดือนโดยให้ชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป แต่กิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในขณะที่ยื่นสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์พร้อมกับการชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสิทธิและนิติกรรม³⁵ โดยมีอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะร้อยละ 3.0 รวมกับภาษีท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีบำรุงเทศบาลหรือรายได้สุขาภิบาลหรือรายได้จังหวัดอีกร้อยละ 10 จึงเท่ากับร้อยละ 3.3

การขายอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะต่อเมื่อเป็นการขายที่เข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อมาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา³⁶

2. พิจารณาพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายอสังหาริมทรัพย์ โดยกำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังต่อไปนี้เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร³⁷

³⁴ ประมวลรัษฎากรมาตรา 91/1 ประกอบมาตรา 77/1

³⁵ ประมวลรัษฎากรมาตรา 91/10

³⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2(6)

³⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 13*, น. 405-408.

2.1 การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินต้องยื่นขอจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะภายใน 30 วันนับแต่วันเริ่มประกอบกิจการ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ ในกรณีที่มีสถานประกอบการหลายแห่งให้ยื่นขอจดทะเบียน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ เนื่องจากเป็นบุคคลซึ่งประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 91/3 และไม่ได้รับยกเว้นการจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/13³⁸

การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน ทั้งที่ขายอาคารไปพร้อมกับที่ดินหรือขายเฉพาะที่ดิน ย่อมต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะรวมภาษีท้องถิ่นในอัตราร้อยละ

3.3 ของรายรับ

2.2 การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้ขอจดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

อาคารชุดมีลักษณะเป็นอาคารที่ผู้ซื้อสามารถแยกซื้อโดยถือกรรมสิทธิ์เฉพาะส่วนที่ซื้อกรรมสิทธิ์ส่วนที่ซื้อนี้ถือเป็นทรัพย์สินส่วนบุคคล นอกจากนี้ยังมีทรัพย์สินส่วนกลางซึ่งหมายถึงส่วนที่ไม่มีห้องชุดและที่ดินที่ตั้งอาคารชุด และหมายความรวมถึงที่ดินหรือทรัพย์สินอื่นที่มีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกัน เช่น ถนน สวนหย่อม สระว่ายน้ำ เป็นต้น

ผู้ขอจดทะเบียนอาคารชุดมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะและยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีเช่นเดียวกับการขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน การขายอาคารชุดต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะรวมภาษีท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 3.3 ของรายรับ

2.3 การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว

หมายถึงกรณีที่ผู้ขายได้สร้างอาคารขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำไปขายต่อ มิได้สร้างขึ้นเพื่อใช้ประโยชน์ในกิจการของตนเอง เช่น การสร้างอาคารพาณิชย์หรือโรงงาน เป็นต้น นอกจากหมายความถึงการขายอาคารที่สร้างขึ้นแล้วยังรวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารนั้นด้วย การขายในกรณีนี้ไม่ต้องถึงขนาดเป็นการจัดสรรขายตามข้อ 2.1 ดังนั้น แม้สร้างเพียงหนึ่งหลังถ้าเป็นการสร้างเพื่อขายก็ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

³⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/12

ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่สร้างขึ้นเพื่อขายมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะและยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีเช่นเดียวกับการขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน โดยต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะรวมภาษีท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 3.3 ของรายรับ

2.4 การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามข้อ 2.1 ข้อ 2.2 หรือข้อ 2.3 เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือให้คำมั่นว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว

หากไม่เข้ากรณีตามข้อ 2.1 ข้อ 2.2 หรือข้อ 2.3 เช่น เป็นการแบ่งขายที่ดินแปลงย่อยไม่ถึงสิบแปลง หรือมิได้จดทะเบียนอาคารชุดแต่ได้มีการขายในลักษณะแบ่งขายเป็นห้องๆ และได้จัดหรือให้คำมั่นว่าจะจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภคแก่ผู้ซื้อ ย่อมต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามกรณีนี้

ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ในกรณีที่มีการแบ่งขายดังกล่าวมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะและยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีเช่นเดียวกับการขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน โดยต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะรวมภาษีท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 3.3 ของรายรับ

2.5 การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคลตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร

หากผู้ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นนิติบุคคลได้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใน การประกอบกิจการ เช่น กิจการต้องการขายที่ตั้งสำนักงานได้ขายอาคารสำนักงานเก่าของกิจการ การขายอาคารดังกล่าวต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

การขายอสังหาริมทรัพย์กรณีนี้ผู้ขายไม่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ³⁹ โดยให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนนั้น และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะรวมภาษีท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 3.3 ของรายรับ

2.6 การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามข้อ 2.1 ข้อ 2.2 ข้อ 2.3 ข้อ 2.4 หรือข้อ 2.5 ที่ได้กระทำภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น

การขายอสังหาริมทรัพย์กรณีนี้ผู้ขายไม่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ⁴⁰ โดยให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนนั้น และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะรวมกับภาษีท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 3.3 ของรายรับ

³⁹ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/13(2) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 1) เรื่องการกำหนดกิจการที่ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2535 ข้อ 1(1)

การขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ในกรณีต่อไปนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

- (ก) การขายหรือการถูกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์
- (ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก
- (ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น

ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างตาม (ค) ได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลา 5 ปีตามความใน (6) ให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

- (ง) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม
- (จ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทางมรดกแก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม
- (ฉ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากรโดยไม่มีค่าตอบแทน
- (ช) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะในกรณีที่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่น นอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น

การขายอสังหาริมทรัพย์ในกลุ่มที่ 1 ได้แก่ข้อ 2.1 ข้อ 2.2 และข้อ 2.3 มีลักษณะเป็นการขายเป็นอาชีวะ ส่วนกลุ่มที่ 2 ได้แก่ข้อ 2.4 และข้อ 2.5 มีลักษณะเป็นการแบ่งขาย ส่วนกลุ่มที่ 3 ได้แก่ข้อ 2.6 เป็นการขายภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด การพิจารณาให้พิจารณากลุ่มที่ 1 ก่อนเมื่อไม่เข้ากรณีก่อนกลุ่มที่ 1 จึงพิจารณากลุ่มที่ 2 เมื่อไม่เข้ากรณีก่อนกลุ่มที่ 2 จึงพิจารณากลุ่มที่ 3 ดังนั้น หากการขายเข้าลักษณะการขายของกลุ่มที่ 1 แล้ว แม้จะเป็นการขายที่เข้าข้อยกเว้นของกลุ่มที่ 3 เช่น ผู้ขายทำการจัดสรรขายตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน แม้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่จัดสรรขายดังกล่าวเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ผู้ขายย่อมต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

⁴⁰ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/13(2) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 1) เรื่องการกำหนดกิจการที่ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2535 ข้อ 1 (2) แก้ไขโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 5)

ข้อสังเกต

1. ภาษีเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น หากเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายใช้คำว่า “อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร” ซึ่งพิจารณาการขายอสังหาริมทรัพย์โดยแยกประเภทตามการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ การขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร และการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

แต่หากเป็นภาษีธุรกิจเฉพาะ กฎหมายใช้คำว่า “การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร” ซึ่งพิจารณาลักษณะของการขายเป็นสำคัญ

ตัวอย่าง ก. ได้รับที่ดินมาโดยทางมรดกหรือการให้โดยเสน่หา แต่ ก. นำที่ดินมาจัดสรรขาย เห็นได้ว่าการได้ที่ดินมานั้นเป็นการได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่กรณีนี้เมื่อ ก. นำที่ดินมาจัดสรรจึงเป็นการขายที่ดินเป็นทางค้าหรือหากำไร ซึ่งต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

2. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) มีการกำหนดฐานภาษีของกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรไว้ในมาตรา 91/5 (6) ได้แก่ รายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ทั้งสิ้น แต่หากราคาที่ตกลงซื้อขายกันไม่ตรงกับราคาประเมินของกรมที่ดิน ต้องใช้ราคาของผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกันเป็นฐานในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ถ้าราคาดังกล่าวต่ำกว่าราคาประเมินของกรมที่ดิน ต้องใช้ราคาประเมินของกรมที่ดินเป็นฐานในการคำนวณภาษี ตามตัวอย่างแนววินิจฉัยกรมสรรพากรดังต่อไปนี้

รายรับที่นำมาคำนวณเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ให้ใช้ราคาที่ได้รับหรือราคาตามหนังสือสัญญาขายที่ดิน แต่ไม่น้อยกว่าราคาที่พึงได้รับตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอน (กค 0802/8033 ลงวันที่ 10 พฤษภาคม 2536)

กรณีผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ตกลงยินยอมออกภาษีธุรกิจเฉพาะที่ผู้ขายจะต้องชำระรายรับที่จะนำมาเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ราคาประเมินทุนทรัพย์ หรือราคาที่ซื้อขายกันจริง แล้วแต่อย่างใดจะสูงกว่า) บวกภาษีธุรกิจเฉพาะที่ผู้ซื้อออกแทนผู้ขาย (กค 0802/26175 ลงวันที่ 29 ธันวาคม 2536)

รายรับจากการประกอบกิจการแบ่งขายที่ดินเป็นแปลง และการรับจ้างพัฒนาที่ดินและสร้างสิ่งสาธารณูปโภคที่จำเป็นของที่ดินทั้งหมดในโครงการเป็นรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร เนื่องจากการพัฒนาที่ดินและการทำสิ่งสาธารณูปโภค

ดังกล่าวเป็นการจัดทำในที่ดินของโครงการที่จะแบ่งขายอันเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัท บริษัทจึงต้องนำรายรับตามสัญญาจ้างพัฒนาที่ดินและสร้างสิ่งสาธารณูปโภคมารวมเป็นรายรับจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรซึ่งเป็นรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ทั้งสิ้นตามมาตรา 91/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0802/19990 ลงวันที่ 6 ตุลาคม 2536)

ราคาที่ดินและตึกแถวที่โจทก์ขายจะเป็นราคาตลาดต่อเมื่อเป็นราคาที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะที่มีการซื้อขายกัน หากราคาตลาดที่ดินตามฟ้องขณะมีการซื้อขายกันมีหลายราคา ปัจจัยในการพิจารณาราคามี 2 ประการ คือ ค่าเพิ่มของที่ดินและส่วนลด แต่การประมาณค่าปัจจัยดังกล่าวที่ถูกต้องทำได้ยาก ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้ราคาสูงสุดของมูลค่าทรัพย์สินเป็นรายรับเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจึงไม่ถูกต้อง การที่ศาลภาษีอากรกลางกำหนดราคาตลาดโดยใช้ราคาเฉลี่ยระหว่างราคาต่ำสุดและราคาสูงสุดของที่ดินมารวมกับราคาตึกแถวเป็นรายรับในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว (คำพิพากษาฎีกาที่ 5607/2550)

3. พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 488) พ.ศ. 2552 มาตรา 3 กำหนดให้ลดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/6(3) แห่งประมวลรัษฎากรและคงจัดเก็บในอัตราร้อยละศูนย์จุดหนึ่งสำหรับรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ จากกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/5(6) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ 29 มีนาคม 2552 ถึงวันที่ 28 มีนาคม 2553 เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ ภาครัฐเล็งเห็นถึงความจำเป็นในการให้ความช่วยเหลือธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ต่อไปอีกระยะหนึ่งจึงให้ลดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นการชั่วคราวเพื่อให้ธุรกิจดังกล่าวสามารถขยายตัวต่อไปได้ มาตรการนี้จึงมีขึ้นเพื่อกระตุ้นให้มีการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่ซบเซามาเป็นเวลานาน แต่เป็นเพียงมาตรการระยะสั้นมีระยะเวลาเพียง 1 ปีเท่านั้น

การออกพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวจึงมีผลให้อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะรวมกับภาษีท้องถิ่นมีอัตราเท่ากับร้อยละ 0.11

ความสัมพันธ์ระหว่างการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรกับภาษีธุรกิจเฉพาะ

การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดินจึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แม้ผู้ทำการจัดสรรที่ดินหลีกเลี่ยงไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน เช่น ไม่ขออนุญาตทำการจัดสรรที่ดินก็ย่อมอยู่ในบังคับต้องเสีย

ภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย เพราะอาจเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541 มาตรา 4(3) หรือ (4) แล้วแต่กรณี

3.1.3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือ Value Added Tax เป็นภาษีที่เก็บจากการบริโภคและเป็นภาษีทางอ้อมเช่นเดียวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร ได้แก่ การขายสินค้า เนื่องจากในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรหากผู้ประกอบการได้แถมสินค้าบางอย่าง เช่น เครื่องเรือนหรือเครื่องใช้ไฟฟ้าให้แก่ผู้ซื้อย่อมถือเป็นการขายสินค้าที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ชำระ ภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรยังมีลักษณะเป็นการขายสินค้า ซึ่งหากไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วย่อมต้องอยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจบ้านจัดสรรสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกรายชื่อเรียกเก็บมาเครดิตออกจากจำนวนภาษีที่ต้องนำส่งได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตและการจำหน่ายสินค้าและให้บริการ ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง ผู้ที่มีหน้าที่นำเงินค่า ภาษีมูลค่าเพิ่มไปชำระต่อเจ้าหน้าที่ หรือผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากเจ้าหน้าที่โดยอาจ เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้า ได้แก่ ผู้ประกอบการซึ่งได้ ขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในราชอาณาจักร ซึ่งมีองค์ประกอบสำคัญดังนี้

1. เป็นผู้ประกอบการ

มาตรา 77/1(5) แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายของ “ผู้ประกอบการ” ไว้ดังนี้ ผู้ประกอบการ หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะ การกระทำได้กล่าวว่าจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

บุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบการ หมายความว่า บุคคลธรรมดาซึ่งรวมถึงกองมรดก⁴¹ คณะ บุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุนหรือมูลนิธิที่มีชื่อนิติบุคคล หน่วยงานหรือ

⁴¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(2)

กิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมิใช่นิติบุคคล⁴² และนิติบุคคล ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร องค์การของรัฐบาล สหกรณ์และองค์กรอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล⁴³

ผู้ประกอบการซึ่งเป็นนิติบุคคลจึงมีความหมายกว้างกว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น แม้ผู้ประกอบการดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากได้ประกอบการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในราชอาณาจักรอาจต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. ขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ

บุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบการได้ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ แยกพิจารณาได้ดังนี้⁴⁴

2.1 ขาย

มาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายของ “ขาย” ไว้ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) ขาย หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ ดังนั้น นอกจากการซื้อขายตามปกติแล้ว การแจกหรือแถมสินค้าก็ถือเป็นการขายด้วย

(2) ขาย หมายความว่ารวมถึง สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี⁴⁵

สัญญาเช่าซื้อเป็นเอกเทศสัญญาแยกต่างหากจากสัญญาซื้อขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ตามประมวลรัษฎากรกรทำให้เช่าซื้อถือเป็นการขายสินค้า ดังนั้น ในทางภาษีอากรจึงต้องพิจารณาว่าการให้เช่าซื้อเป็นการขายสินค้า

ส่วนสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ถือเป็นสัญญาซื้อขายอยู่แล้ว แต่เหตุที่ประมวลรัษฎากรกำหนดความหมายของ “ขาย” ให้รวมถึงสัญญาซื้อขายผ่อนชำระด้วย เนื่องจากสัญญาดังกล่าวกรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่

⁴² ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(3)

⁴³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(4)

⁴⁴ ไพจิตร ใจจนวานิช, ชุมพร เสนุไสยและสาโรช ทองประจำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2549) , น. 4-011 - 4-016.

⁴⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8)(ก)

โอนไปยังผู้ซื้อในเวลาส่งมอบสินค้า ถ้าไม่ระบุว่า “ขาย” ให้หมายความรวมถึงสัญญาซื้อขายผ่อนชำระด้วย อาจเกิดปัญหาในการกำหนดจุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนั้น การกำหนดให้สัญญาซื้อขายผ่อนชำระถือเป็นการขายด้วยย่อมสอดคล้องกับบทบัญญัติเรื่องความรับผิดชอบในการเสียภาษี

(3) ขาย หมายความรวมถึง การส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย⁴⁶ ตัวอย่างเช่น การที่ผู้ประกอบการนำสินค้าไปฝากขายในห้างสรรพสินค้า กรณีนี้ถือว่าผู้ประกอบการได้ขายสินค้าและต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

(4) ขาย หมายความรวมถึง การส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร⁴⁷

การส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรถือเป็นการขายสินค้าสอดคล้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ถือว่าการส่งออกเป็นการขายสินค้าในประเทศตามมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เป็นการป้องกันการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรโดยอ้อมเหตุอื่น เช่น เป็นสินค้าตัวอย่างเพื่อหลีกเลี่ยงการชำระภาษี

(5) ขาย หมายความรวมถึง การนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใดๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ได้แก่ การนำสินค้าไปใช้ในการผลิตสินค้า การให้บริการ การบริหารงานของกิจการ หรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ในการประกอบกิจการของตนเอง ทั้งนี้ ต้องเป็นการใช้ในกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴⁸

การนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใดๆ ที่ถือว่าการขายนั้น แม้โดยข้อเท็จจริงไม่ได้มีการขายเกิดขึ้น แต่กฎหมายถือว่าการขายสินค้า เพราะถือว่าเป็นผู้บริโภคนำสินค้าจึงต้องรับภาระภาษีจากการบริโภคดังกล่าวด้วย

กรณีผู้ประกอบการ นำสินค้าที่มีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดซึ่งหากมีการให้กับบุคคลอื่นต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือได้มีการนำสินค้านำไปใช้ในกิจการของตนเองแต่เป็นกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ในกรณีที่ทำการทั้งที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม) กรณีนี้ย่อมถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8)(ง) และต้องเสีย

⁴⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8)(ข)

⁴⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8)(ค)

⁴⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8)(ง) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 1) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามมาตรา 77/1 (8)(ง) แห่งประมวลรัษฎากร

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ประกอบกิจการขายวัสดุก่อสร้าง แต่ได้นำวัสดุก่อสร้างดังกล่าวไปใช้ในกิจการสร้างบ้านจัดสรรขายซึ่งเป็นกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (แต่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ) กรณีนี้มูลค่าของวัสดุก่อสร้างที่นำไปใช้ในกิจการอื่นนั้นต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

(6) ขาย หมายความว่ารวมถึง การมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง⁴⁹ โดยการขายในกรณีนี้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการตรวจพบสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบไม่ว่าผู้ตรวจพบจะเป็นผู้ประกอบการหรือเจ้าพนักงานก็ตาม

(7) ขาย หมายความว่ารวมถึง การมีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการแต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการ ซึ่งได้ควบเข้ากันหรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3⁵⁰

การเลิกประกอบกิจการ หมายถึง การเลิกประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากเป็นกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข้อยกเว้นที่ไม่ถือว่าเป็นการขายตามข้อนี้มี 2 กรณีคือ การควบกิจการเข้าด้วยกัน และการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน

(8) ขาย หมายความว่ารวมถึง กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง เช่น กรณีมีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการ ณ วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/10 เป็นต้น

2.2 สินค้า

มาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายของ “สินค้า” ไว้ดังนี้

สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและอาจถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขายหรือเพื่อการใดๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า

ความหมายของสินค้าในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้หมายความว่าเฉพาะสินค้าที่กิจการมีไว้หรือผลิตเพื่อขายเท่านั้น แต่มีความหมายรวมถึงทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อใช้ในกิจการด้วย เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ เครื่องใช้สำนักงาน เป็นต้น นอกจากนี้ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นย่อมอยู่ในความหมายของสินค้าด้วย เพียงแต่การขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็น

⁴⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8)(จ)

⁵⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8)(ข)

ทางคำหรือหากำไรเป็นกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีก

2.3 ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ

ตามคำนิยามของผู้ประกอบการในมาตรา 77/1(5) แสดงให้เห็นว่าผู้ประกอบการต้องเป็นผู้ที่ขายสินค้าโดยดำเนินการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ทั้งนี้ ไม่คำนึงว่าจะได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ ดังนั้น หากการขายดังกล่าวเป็นการขายของที่ใช้ในชีวิตประจำวัน ไม่ใช่การขายเป็นอาชีพหรือขายสินค้าที่มีไว้ในการประกอบกิจการ ย่อมไม่ใช่ผู้ประกอบการที่จะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ เช่น การขายรถยนต์ที่ใช้ในชีวิตประจำวัน เป็นต้น ซึ่งกรณีนี้แตกต่างจากการขายรถยนต์มือสอง หรือการขายรถยนต์ที่มีไว้ใช้ในการประกอบกิจการ

3. ในราชอาณาจักร⁵¹

การขายสินค้าซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต้องเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักร เท่านั้น ตัวอย่างเช่น บริษัทประกอบกิจการขายยางเครื่องบินได้ส่งยางเครื่องบินไปเก็บไว้ในโกดังที่ต่างประเทศ กรณีนี้ถือเป็นการส่งออกสินค้าซึ่งได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ เมื่อการขายดังกล่าวเป็นการขายสินค้านอกราชอาณาจักรจึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0706/4655 ลงวันที่ 31 พฤษภาคม 2546)

ถ้าผู้ประกอบการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในราชอาณาจักร ผู้ประกอบการจึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่ เป็นกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ กิจการดังต่อไปนี้

- 1) กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่จะเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 91/4 แห่งประมวลรัษฎากร
- 2) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร
- 3) กิจการที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักร ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร
- 4) การกระทำที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้า ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้รับผลประโยชน์จากการใดๆ ที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการตอบแทนจากการขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร ก็ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁵¹ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสยและสาโรช ทองประคำ, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 44*, น. 4-017.

สำหรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยมีอัตราเดียวคือ อัตราร้อยละ 10 ปัจจุบันลดลงเหลือเพียง ร้อยละ 6.3 รวมภาษีท้องถิ่นอีก 1 ใน 9 เท่ากับ 0.7 รวมเป็นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น ร้อยละ 7 แต่การลดอัตรานี้ใช้บังคับถึงวันที่ 30 กันยายน 2553⁵²

ดังนั้น การขายสินค้าโดยผู้ประกอบการ ถ้าไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการย่อมมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 จากผู้ซื้อสินค้าแล้วนำส่งกรมสรรพากร ฉะนั้น การพิจารณาว่าการประกอบกิจการใดต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ต้องพิจารณาจาก

1. เป็นผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรหรือไม่
2. อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่ (ถ้าไม่อยู่บังคับของภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม)
3. ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ (แม้เป็นผู้ประกอบการในราชอาณาจักร ถ้าประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็ไม่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม)

ความสัมพันธ์ระหว่างการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

การขายอสังหาริมทรัพย์ย่อมเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8)(9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 77/3 ในหมวด 4 ว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มได้กำหนดให้กิจการใดที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรจึงไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่กรณีที่ผู้ประกอบการขายอสังหาริมทรัพย์ มีของแถมที่เป็นทรัพย์สินที่เคลื่อนที่ได้ (สังหาริมทรัพย์) เช่น เฟอร์นิเจอร์ มุ้งลวด เหล็กดัด รถยนต์ เครื่องเสียง ผู้ประกอบการจึงมีหน้าที่จดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าปรากฏว่าของแถมนั้นในแต่ละปีมีราคารวมกันเกิน 1,800,000 บาท⁵³ โดยผู้ประกอบการต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ของต้นทุนราคาของแถมจากผู้ซื้อและออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อด้วย

⁵² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 479) พ.ศ. 2551

⁵³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1 ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 มาตรา 4

3.1.4 อาการแสดมปี

อาการแสดมปีเป็นภาชีอาการตามประมวลรัษฎากรซึ่งเก็บจากการทำตราสาร 28
ลักษณะที่กฎหมายกำหนด โดยมีวิธีการเสียอาการแยกออกได้เป็น 3 วิธี⁵⁴ คือ

1. เสียอาการโดยใช้แสดมปีอาการปิดบนตราสาร
2. เสียอาการโดยชำระเป็นตัวเงินแทนการปิดแสดมปีอาการ
3. เสียอาการโดยการยื่นตราสารให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประทับแสดมปีคูณและชำระเป็นตัวเงินแทนการปิดแสดมปีอาการ

ดังนั้น ตราสารชนิดที่ไม่ได้กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอาการแสดมปีไม่ต้องเสียอาการ นอกจากนี้ ยังมีกรยกเว้นไม่ต้องเสียอาการสำหรับตราสารบางประเภทในบัญชีอัตราอาการแสดมปี รวมทั้งการยกเว้นที่ได้กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นอาการแสดมปีและประกาศหรือคำสั่งของคณะปฏิวัติ เช่น ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 206 แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

เนื่องจากสัญญาซื้อขายไม่ใช่ 1 ใน 28 ลักษณะของบัญชีอัตราอาการแสดมปี สัญญาซื้อขายจึงไม่ต้องเสียอาการแสดมปี อย่างไรก็ตามในบัญชีอัตราอาการแสดมปีลักษณะที่ 28 กำหนดให้ใบรับจากการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียอาการแสดมปี ฉะนั้น ผู้ขายจึงต้องเสียอาการแสดมปีสำหรับใบรับนั้น โดยผู้ขายต้องชำระเป็นเงินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในขณะที่มีการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 103 (3) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับอาการแสดมปี (ฉบับที่ 21) เรื่องกำหนดวิธีการชำระอาการเป็นตัวเงินแทนการปิดแสดมปีอาการสำหรับตราสาร 28. (ข) แห่งบัญชีอัตราอาการแสดมปี

ราคาที่ใช้ในการคำนวณอาการแสดมปี พิจารณาได้ดังนี้ กรณีที่ราคาของผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกันไม่ตรงกับราคาประเมินของกรมที่ดิน โดยราคาที่ตกลงซื้อขายกันสูงกว่าราคาประเมินของกรมที่ดินให้ใช้ราคาที่สูงกว่าเป็นฐานในการเสียอาการแสดมปี แต่ถ้าราคาที่ตกลงซื้อขายต่ำกว่าราคาประเมินให้ใช้ราคาประเมินเป็นฐานในการเสียอาการแสดมปี ตามมาตรา 123 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร โดยอัตราในการเสียค่าอาการแสดมปีในใบรับตามบัญชีอัตราอาการแสดมปีคืออัตราร้อยละ

⁵⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 103

0.50 (ใบรับที่มีจำนวนเงินตั้งแต่ 200 บาทขึ้นไปทุก 200 บาทหรือเศษของ 200 บาทให้เสียค่า
อากรแสตมป์ 1 บาท โดยผู้ออกใบรับเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียอากรและขีดฆ่าแสตมป์)⁵⁵

แต่ถ้าผู้ขายต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้ขายจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์
ตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ หากกรมที่ดินได้เรียกเก็บอากรแสตมป์ไปแล้วผู้ขาย
สามารถยื่นคำร้องขอคืนค่าอากรแสตมป์ต่อกรมสรรพากร ดังนั้น ผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรซึ่ง
เป็นผู้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงไม่ต้องชำระอากรแสตมป์

3.2 ภาษีท้องถิ่น

ภาษีท้องถิ่น เป็นภาษีที่รัฐให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หมายถึง องค์การ
บริหารส่วนจังหวัด เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์กร
ปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นที่กฎหมายจัดตั้ง ในการบริหารจัดการเก็บซึ่งเป็นไปตามหลักการกระจาย
อำนาจ ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้าย แยกพิจารณาได้ดังนี้

3.2.1 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่ง โดยเป็นภาษีที่จัดเก็บจาก
ทรัพย์สินที่ผู้เสียภาษีได้ยึดถือไว้⁵⁶ โดยฐานภาษี ได้แก่ ค่ารายปี ซึ่งหมายถึง จำนวนเงินซึ่ง
ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงต้องชำระภาษีใน
อัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี

มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดให้เจ้าของ
ทรัพย์สินเป็นผู้เสีย “ค่าภาษี” แต่หากที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเป็นคนละเจ้าของ
กัน ให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเป็นผู้เสียภาษีทั้งสิ้น โดยผู้รับการประเมิน
หมายถึง บุคคลผู้พึงชำระค่าภาษีต้องยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่
ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินตั้งอยู่ในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี เว้นแต่มีเหตุจำเป็น เช่น เกิดสาธารณภัย

⁵⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 13*, น. 412-413.

⁵⁶ ศุภลักษณ์ พิณีจิวอดล, *คำอธิบายภาษีโรงเรือนและที่ดิน*, พิมพ์ครั้งที่ 2
(กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2547), น. 36.

เป็นต้น ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจเลื่อนกำหนดเวลาออกไปได้ตามสมควร⁵⁷ โดยทรัพย์สินที่อยู่ภายในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจำแนกออกได้เป็น 3 ประเภทคือ⁵⁸

1. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น
2. ที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น
3. บริเวณต่อเนื่องกับที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

เมื่อพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้วสรุปได้ว่าการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินแม้ว่าลักษณะของการประกอบกิจการเกี่ยวข้องกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็ตาม แต่ถ้าผู้ประกอบการธุรกิจบ้านจัดสรรเป็นเจ้าของที่ดิน อาคาร โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นซึ่งใช้ในการประกอบกิจการและเข้าหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดว่าต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ผู้ประกอบการธุรกิจบ้านจัดสรรจึงมีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วย

3.2.2 ภาษีบำรุงท้องที่⁵⁹

ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีทรัพย์สินทำนองเดียวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่คือเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปีนั้นๆ ซึ่งทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายเสียภาษีได้แก่ ที่ดิน ไม่ว่าจะเป็นที่ดินมีโฉนดหรือที่ดินมี น.ส. 3 น.ส. 3 ก. ไปไต่สวนหรือใบ ส.ค. 1 ก็ตาม⁶⁰ การคำนวณภาษีให้คำนวณจากอัตราภาษีที่กำหนดตามชั้นของราคาปานกลางที่ดิน ซึ่งมีการแบ่งออกเป็น 34 ชั้นโดยกำหนดให้ที่ดินมีราคาเกิน 30,000 บาทขึ้นไปต้องเสียภาษีไร่ละ 70 บาท หรือคิดอัตราถัวเฉลี่ยร้อยละ 0.25 ของราคาปานกลางที่ดิน ทั้งนี้ ไม่ว่าเป็นที่ดินเพื่อพักอาศัย การพาณิชย์ อุตสาหกรรมหรือที่ดินปลูกไม้ยืนต้นก็ตาม วิธีการชำระภาษีผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องนำเงินไปชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ ที่ว่าการอำเภอสำนักงานเทศบาลหรือสถานที่อื่นที่นายอำเภอ

⁵⁷ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 19

⁵⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 56*, น. 57.

⁵⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *คำอธิบายภาษีบำรุงท้องที่*, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2549), น. 48.

⁶⁰ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 มาตรา 6 และ 7

กำหนดภายในเดือนเมษายนของทุกปี⁶¹ เว้นแต่บางกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับความประเมิน⁶²

เมื่อพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีบำรุงท้องที่แล้วสรุปได้ว่า การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรโดยลักษณะของการประกอบกิจการไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ แต่ถ้าผู้ประกอบการธุรกิจบ้านจัดสรรเป็นเจ้าของที่ดินและเข้าหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดว่าต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรดังกล่าวจึงเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

3.2.3 ภาษีป้าย

ภาษีป้ายเป็นภาษีท้องถิ่นประเภทหนึ่งที่เกิดขึ้นจากเจ้าของป้ายตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 โดยผู้เป็นเจ้าของป้ายต้องเสียภาษีป้ายเป็นรายปีเว้นแต่ป้ายที่เริ่มติดตั้งหรือแสดงในปีแรกให้เสียภาษีป้ายตั้งแต่วันที่เริ่มติดตั้งหรือแสดงจนถึงวันสิ้นปี⁶³ วิธีการชำระภาษีให้เจ้าของป้ายยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายตามแบบและวิธีการที่กระทรวงมหาดไทยกำหนดในเดือนมีนาคมของปี

เมื่อพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีป้ายแล้วสรุปได้ว่าการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร ในส่วนของธุรกรรมการขายอสังหาริมทรัพย์ไม่ต้องเสียภาษีป้าย แต่ถ้าผู้ประกอบการมีป้ายติดที่อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างหรือวัตถุใดๆ ย่อมต้องเสียภาษีป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 เว้นแต่จะได้รับยกเว้นตามกฎหมาย โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายภายในเดือนมีนาคม และชำระภาษีภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับความประเมิน⁶⁴

⁶¹ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 มาตรา 34

⁶² พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 มาตรา 35

⁶³ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 มาตรา 7

⁶⁴ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 มาตรา 9

3.3 ค่าธรรมเนียม

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดให้ผู้ซื้อและผู้ขายมีหน้าที่ชำระค่าธรรมเนียมการโอนคนละครึ่ง⁶⁵ แต่ในทางปฏิบัติ ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถตกลงเป็นอย่างอื่นได้ เช่น กำหนดให้ผู้ซื้อเป็นผู้รับผิดชอบในบรรดาค่าธรรมเนียมรวมถึงค่าใช้จ่ายอื่นๆ ทั้งหมดที่มีในการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ แต่การตกลงเช่นนี้ ผู้ขายต้องนำค่าธรรมเนียม ค่าภาษี รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์ในส่วนที่ผู้ซื้อชำระแทนผู้ขายมาถือเป็นเงินได้เพิ่มเติมและเสียภาษีเงินได้ด้วย⁶⁶

การจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียค่าธรรมเนียม (ค่าจดทะเบียนการโอน) ในอัตราร้อยละ 2.0 ของราคาประเมินของกรมที่ดิน (เศษของ 100 บาทให้คิดเป็น 100 บาท) ไม่ว่าราคาของผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกันจะสูงหรือต่ำกว่าราคาประเมินของกรมที่ดิน ทั้งนี้ ตาม มาตรา 103 , 104 , 105 เบญจแห่งประมวลกฎหมายที่ดิน โดยการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดินเป็นไปตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 47 (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติ ให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ.2497 ข้อ 2(7)

การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรซึ่งเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์จึงต้องเสียค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ด้วย

⁶⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 457 บัญญัติว่า “ค่าฤชาธรรมเนียมทำสัญญาซื้อขายนั้น ผู้ซื้อผู้ขายพึงออกใช้เท่ากันทั้งสองฝ่าย”

⁶⁶ ฤกษ์ฤทธิ์ เพชรวรกุล, “การวางแผนภาษีกรณีบุคคลธรรมดาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์”, เอกสารภาษีอากร, เล่ม 309, ปีที่ 26, น. 92(มิถุนายน 2550).