

บทที่ 4

ปัญหาและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาภาวะภาษีวิชาชีพสถาปนิกในบทก่อนหน้านี้ เปรียบเทียบระหว่างประมวลรัษฎากร และกฎหมายต่างประเทศ เห็นว่าประมวลรัษฎากรมีปัญหาการจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพสถาปนิก ทั้งในระบบภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีโรงเรือนที่ดินและอากรแสตมป์ดังต่อไปนี้

1. การแบ่งประเภทเงินได้ตามมาตรา 40(2) 40(3) 40(6) 40(8) และการหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็นธรรม ระหว่างเงินได้ที่ได้รับในรูปแบบบุคคลธรรมดา กับ นิติบุคคล

1.1 ปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้

เนื่องจากมาตรา 40 มีการแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็น 8 ประเภท ซึ่งเป็นการแบ่งที่ค่อนข้างมากเกินไป อีกทั้งยังขาดความชัดเจนในการกำหนดหลักเกณฑ์เงินได้แต่ละประเภท มีผลทำให้เกิดความสับสน กล่าวคือ เงินได้บางประเภทอาจเข้าคาบเกี่ยวประเภทเงินได้ถึง 2 ประเภทขึ้นไป เช่น การประกอบอาชีพสถาปนิกบางกรณีก็จำเป็นต้องมีใบอนุญาตบางกรณีไม่จำเป็นต้องมีใบอนุญาต ก็สามารถทำได้ เพราะฉะนั้นการที่สถาปนิกออกแบบทำโมเดลบ้าน หรือการที่รับทำออกแบบไปพลึง¹ มีปัญหาว่าเงินได้ที่ได้รับเป็นเงินได้ตาม มาตรา 40(2) หรือ 40(6) หรือกรณีที่ผู้ออกแบบเป็นสถาปนิกที่มีความสามารถเชี่ยวชาญในการออกแบบ แขนงใดแขนงหนึ่งเช่น ด้านออกแบบโรงงาน หรือ บ้าน สนามกีฬา ตกกลงกับผู้ว่าจ้างว่าเมื่อก่อสร้างเสร็จแล้ว จะยกแบบให้และสัญญาว่าจะไม่ออกแบบดังกล่าวให้กับผู้ใดอีก มีปัญหาว่าเงินที่สถาปนิกได้รับจากการกระทำดังกล่าวเป็นเงินได้ตาม มาตรา 40(3) หรือ 40(6) และกรณีที่สถาปนิกได้ออกแบบสิ่งก่อสร้างแล้ว เก็บรวบรวมไว้เป็นเล่มต่อมาได้มีการขายให้ผู้ที่สนใจ เงินได้ที่ได้รับเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(3) ,40(6) หรือ 40(8) หรือหากการประกอบวิชาชีพทางด้านสถาปัตยกรรมที่กฎหมายไม่ได้กำหนดไว้ว่าต้องมีใบอนุญาต บุคคลทั่วไปที่ไม่มีใบอนุญาตก็อาจประกอบวิชาชีพนั้นได้ จึงเกิดปัญหาต่อมาว่าการประกอบวิชาชีพ สถาปัตยกรรมตามมาตรา 40(6) จำเป็นต้องเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตหรือไม่ และกรณีที่สถาปนิกซึ่ง ได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมจากต่างประเทศมาประกอบวิชาชีพสถาปนิกในประเทศไทยเงินได้ที่ได้รับจะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) หรือ 40(6)

¹ พระราชบัญญัติวิชาชีพสถาปัตยกรรม พ.ศ.2508 มาตรา 15 “ห้ามมิให้ผู้ใดเป็นผู้ประกอบวิชาชีพ สถาปัตยกรรมควบคุมเพื่อแสวงหาประโยชน์ สิ้นจ้างหรือบำเหน็จรางวัล ทั้งนี้เว้นแต่จะได้รับการอนุญาตเป็นผู้ ประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมควบคุมจาก ก.ส.”

ตามปัญหาข้างต้นการที่จะต้องแยกว่าเงินได้นั้นๆ เป็นเงินได้ตามมาตราใด จะมีผลต่อการหักค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันเช่นถ้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) สามารถเลือกที่จะหักเป็นการเหมาหรือหักตามความเป็นจริงก็ได้ ในขณะที่เงินได้ตามมาตรา 40(2) และ 40(3) ไม่สามารถหักตามจริงได้ และเงินได้ตามมาตรา 40(6) หักเหมาได้โดยไม่จำกัดจำนวนเงิน แม้ตามความเป็นจริงอาจมีรายจ่ายน้อยกว่าที่หักเหมาก็เป็นได้

ด้วยเหตุนี้จึงขอเสนอให้มีการแก้ไขระบบภาษีเงินได้โดยนำระบบภาษีเงินได้ประเทศออสเตรเลียมาใช้ในการแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็น 3 ประเภทคือ

- เงินได้จากการจ้างแรงงาน (Employment income) โดยรวมเงินได้ตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 40(1) และเงินได้ตามมาตรา 40(2) ที่เกิดจากการจ้างแรงงานตาม 40(1) เช่นค่าตอบแทนพิเศษจากการทำงานได้ตามเป้าที่ตั้งไว้ เป็นต้น ให้เป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานทั้งสิ้น

- เงินได้จากธุรกิจ (Business income) ให้เงินได้ตามมาตรา 40(2) ที่ไม่ได้มีส่วนมาจากการจ้างแรงงาน และเงินได้ตามมาตรา 40(6)(7)(8) เป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจ

- เงินได้จากทรัพย์สิน (Property income) ให้เงินได้ตามมาตรา 40(3)(4)(5) เป็นเงินได้ประเภทนี้

การแบ่งประเภทเงินได้ตามข้างต้นสามารถแก้ปัญหาความไม่ชัดเจนของหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ทำให้สถาปนิกผู้ได้รับเงินได้สามารถที่จะทราบได้ว่าเงินได้ที่ตนได้รับเป็นเงินได้ประเภทใด อีกทั้งการแบ่งเงินได้ออกเป็น 3 ประเภทตามข้างต้นก็สอดคล้องกับที่ประเทศพัฒนาแล้วส่วนใหญ่ใช้ ซึ่งจะช่วยให้แก้ไขปัญหาคความยุ่งยากในการเสียภาษีให้กับสถาปนิกชาวต่างชาติที่ได้รับเงินได้จากในประเทศไทยในการยื่นแบบประเมินเพื่อเสียภาษี

1.2 ปัญหาการหักค่าใช้จ่าย

การหักรายจ่ายเมื่อสถาปนิกได้รับเงินได้ในรูปบุคคลธรรมดา เงินได้บางประเทศสามารถหักรายจ่ายได้จำกัดในขณะที่เงินได้บางประเภทสามารถหักได้ตามจริง เช่นเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) สามารถหักค่าใช้จ่ายได้จำกัด แต่เงินได้จากการประกอบวิชาชีพตามมาตรา 40(6) สามารถหักได้ตามจริงซึ่งอาจจะหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้จากการจ้างแรงงาน อีกกรณีหนึ่งถ้าผู้ประกอบการวิชาชีพสถาปนิกเป็นนิติบุคคลได้รับเงินได้ประเภทเดียวกับสถาปนิกที่ประกอบกิจการในรูปบุคคลธรรมดา อาจหักค่าใช้จ่ายได้ไม่เท่ากันทั้งที่ประกอบกิจการประเภทเดียวกัน บางกรณีผู้ประกอบการวิชาชีพสถาปนิกในรูปแบบบุคคลธรรมดาอาจต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าในรูปแบบนิติบุคคล เพราะฉะนั้นจึงขอเสนอให้หักรายจ่ายจากเงินได้ในนามบุคคลธรรมดา ดังนี้

การหักค่าจ่ายให้เงินได้จากการจ้างแรงงาน(Employment income) หักรายจ่ายเป็นการเหมา เพราะเงินได้จากการจ้างแรงงานต้นทุนคือทุนมนุษย์ซึ่งมีค่าใช้จ่ายหลายประเภทเช่นค่าเดินทาง ค่าอาหาร ค่า

พัฒนาความรู้ ซึ่งเป็นการยากที่จะหาว่ามีค่าใช้จ่ายทั้งหมดเท่าไร จึงควรรีให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาและกำหนดเพดานค่าใช้จ่ายที่ให้หัก ในเรื่องจำนวนเงินที่ยอมให้หักค่าใช้จ่าย เห็นควรบัญญัติให้สามารถแก้ไขปรับเปลี่ยนเพดานได้โดยอาจอาศัยอำนาจตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อให้ทันต่อภาวะเหตุการณ์ และเกิดความคล่องตัวในอนาคตเมื่อเกิดวิกฤตเศรษฐกิจจะได้สามารถกำหนดเพดานภาษีเพื่อแก้ไขวิกฤตการณ์ได้ทันที่

การหักรายจ่ายจากเงินได้จากธุรกิจและทรัพย์สิน เห็นควรให้หักรายจ่ายตามความเป็นจริงได้โดยนำหลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ทวิและ 65 ตริมาใช้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมไม่ว่าจะได้ประกอบอาชีพสถาปนิกและได้รับเงินได้ในรูปแบบบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลและเป็นการแก้ปัญหาที่เกิดจากความสับสนในการแยกประเภทเงินได้และการเสียภาษีเงินได้โดยการพยายามปรับเปลี่ยนเงินที่ได้รับเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) เพื่อที่จะได้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้ตามมาตรา 40(2) และ 40(3) เพราะเมื่อสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความเป็นจริงแล้วก็ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องพยายามเลี่ยงภาษีโดยปรับให้เงินได้ที่ได้รับเป็นเงินได้ที่ไม่ตรงตามความเป็นจริง อีกทั้งยังเป็นการช่วยสรรพากรให้การประหยัดเวลาในการพิจารณาว่าภาษีเงินได้ที่ผู้เสียภาษียื่นเป็นประเภทเงินได้ที่ถูกต้องตามที่ยื่นหรือไม่

หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรใช้เกณฑ์เงินสดกล่าวคือเมื่อมีเงินได้ซึ่งได้รับจริงในปีภาษีใดก็ให้เสียภาษีในปีนั้น ผลที่ตามมาคือผู้ที่มีรายได้สูงสามารถเลื่อนการรับรู้รายได้เพื่อจะได้เสียภาษีน้อยลงอันเป็นการไม่สะท้อนถึงความเป็นจริงและเป็นการเลี่ยงภาษีเช่น มีการทำสัญญาจ้างออกแบบสิ่งก่อสร้างแล้วตกลงกันจะชำระเงินหลังจากสร้างเสร็จ ต่อมาในปีที่สร้างเสร็จสถาปนิกผู้ออกแบบมีรายได้สูงจึงขอให้ผู้ว่าจ้างเลื่อนไปชำระให้ในปีถัดไปที่มีรายได้น้อยเพื่อที่จะเสียภาษีน้อยลงเนื่องจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้อัตราก้าวหน้ายิ่งมีเงินได้มากก็ยิ่งต้องเสียมาก เป็นต้น

ด้วยเหตุนี้จึงขอเสนอเพิ่มเติมให้นำหลักเกณฑ์สิทธิมาใช้กับการรับรู้เงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินได้จากการประกอบธุรกิจ กล่าวคือเมื่อมีสิทธิได้รับเงินได้ในปีภาษีใดก็ต้องนำเงินได้ไปรวมเสียภาษีในปีนั้น ซึ่งจะเป็นการแสดงถึงรายได้ตามความเป็นจริงและเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการขยายระยะเวลาชำระเงินเช่นเดียวกับหลักเกณฑ์การรับรู้เงินได้นิติบุคคล อีกทั้งการหักค่าใช้จ่ายเห็นควรให้นำมาตรา 65 ทวิและ 65 ตริ หักตามความเป็นจริงมาใช้กับบุคคลธรรมดาเพราะอุปสรรคที่สถาปนิกใช้ส่วนใหญ่มีราคาสูงการให้หักรายจ่ายได้ตามความเป็นจริงในรูปของค่าเสื่อมราคาจึงเป็นการเหมาะสมและสอดคล้องกับการประกอบกิจการสถาปนิกในรูปนิติบุคคล

2. ปัญหาการจัดเก็บภาษี

พิจารณามาตรา 50 เรื่องการหักภาษี ณ ที่จ่าย กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือองค์กรหรือหน่วยงานของรัฐเป็นผู้หักภาษีและนำส่งรัฐ เป็นที่ทราบกันดีว่า การหัก

ภาษี ณ ที่จ่ายมาตรา 50 มีกลไกการจัดเก็บภาษีและมีกลไกติดตามตรวจสอบภาษีจากผู้มีเงินได้และผู้จ่ายเงินได้ อย่างมีประสิทธิภาพโดยรัฐมีต้นทุนต่ำในการจัดเก็บและแนวทางเก็บภาษีมาตรา 50 มีความชัดเจนและง่ายต่อการปฏิบัติ

แต่มาตรา 50 ก็มีปัญหากรณีตามมาตรา 60 กำหนดว่า"เพื่อประโยชน์แห่งการคำนวณยอดเงินได้พึงประเมินของผู้ต้องเสียภาษีให้ถือว่าเงินภาษีที่ได้หักและนำส่งตามความในมาตรา 50 มาตรา 52 และมาตรา 53 เป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีส่วนเงินภาษีที่หักและนำส่งไว้นั้นให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษี

ด้วยเหตุที่การจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 ในส่วนสถาบันที่บุคคลธรรมดาเป็นผู้รับเงิน ได้มีทั้งการจัดเก็บจากผู้อยู่ในประเทศไทยและจากผู้มิได้อยู่ในประเทศไทย ซึ่งวิธีการจัดเก็บมี สองวิธี กล่าวคือ วิธีแรกการจัดเก็บเพื่อเป็นเครดิตตามมาตรา 60 อีกวิธีเป็นวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายเพื่อเป็นภาษี สำหรับผู้มีได้อยู่ในประเทศไทย แม้ว่ามาตรา 60 จะกำหนดว่าการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 60 เป็นการ จัดเก็บเพื่อเป็นเครดิตภาษีก็ตาม เมื่อพิจารณาจากตัวบทในมาตรา 50 แล้วไม่น่าเป็นการจัดเก็บเพื่อเป็น การเครดิตภาษีทุกกรณี ดังเช่นกรณีมาตรา 50(2) การจ่ายค่าสิทธิให้สถาบัน หรือ ค่าออกแบบของ สถาบัน ผู้รับเงินได้ซึ่งมิได้เข้ามาในประเทศไทย จึงไม่สอดคล้องในทางปฏิบัติในการยื่นแบบเพื่อให้เป็นไป ตามมาตรา 60 ได้ ในประเทศต่างๆส่วนใหญ่ถือว่าเงินได้บางประเภทเช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ต้อง หักภาษี ณ ที่จ่ายในประเทศแหล่งเงินได้โดยเฉพาะอย่างยิ่งกับผู้รับที่เป็นผู้มีได้อยู่ในประเทศนั้นๆ

วิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 สำหรับผู้มีได้อยู่ในประเทศไทย แม้กฎหมายบัญญัติว่า จะต้องหักภาษีในอัตราร้อยละ 15 ยกเว้นกรณีเงินปันผลให้หักในอัตราร้อยละ 10 แต่บทบัญญัติในมาตรา 60 กำหนดให้ผู้รับเงินที่เป็นผู้มีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเท ศไทย ยังคงมีหน้าที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 90 และ ภ.ง.ด. 91 ตามมาตรา 56 ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 94 ตามมาตรา 56 ทวิโดยนำภาษีที่ถูกหักมา เครดิตออกและชำระเท่าจำนวนที่ขาดไว้หากชำระเกินก็มีสิทธิที่จะขอคืนได้ แต่ในทางป ฏิบัติผู้รับเงินได้ที่ มิได้อยู่ในประเทศไทยมักจะไม่ยื่นแบบแสดงรายการ แม้ว่ามาตรา 8 ได้กำหนดเรื่องการส่งหมายเรียกหรือ หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรหรือหนังสืออื่นในกรณีที่บุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักรให้ใช้วิธีปิดหมาย หนังสือแจ้งหรือหนังสืออื่น โดยใช้ที่อยู่ตามทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือโฆษณาข้อความโดยย่อใน หนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น โดยให้ถือว่า การส่งตามวิธีดังกล่าวถือว่าบุคคลนั้นได้รับแล้ว ซึ่งหากเจ้าพนักงานต้องส่งหมายเรียกหรือหนังสือต่างๆให้แก่ผู้มีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ก็อาจทำโดย วิธีการโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ ซึ่งทำให้เสียค่าใช้จ่ายมากและและผลที่ได้ไม่คุ้มค่าใช้จ่ายที่เสีย ไป ดังนั้นหากไม่มีมาตรา 50 เป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทยอีกมาตราหนึ่ง คงไม่สามารถเก็บภาษีจาก สถาบันผู้มีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยได้ จึงสามารถกล่าวได้ว่ามาตรา 50 ในส่วนที่หักภาษี ณ ที่จ่าย

สำหรับผู้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีผลเสมือนกับการหักเป็นภาษีสุดท้าย (Final withholding Tax) ที่ถือเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศที่แท้จริงแม้จะมีบทบัญญัติมาตรา 60 ถือว่าการหักภาษีตามมาตรา 50 หักเป็นเครดิตแต่ข้อที่น่าสังเกตอีกประการหนึ่งคือมาตรา 50(3) ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงหลังจากมาตรา 60 ซึ่งเดิมในมาตรา 50 ก่อนที่จะมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงไม่ได้กำหนดไว้ ทำให้หลักเกณฑ์เรื่องการหักภาษี ณ ที่จ่ายเพื่อเป็นเครดิตตามมาตรา 60 ไม่มีผลใช้กับผู้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยตามที่กฎหมายได้บัญญัติในมาตรา 50 ด้วย²

ในทางปฏิบัติสถาปนิกผู้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย หากได้รับเงินได้จากผู้จ่ายเงินได้ เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยและถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ และสถาปนิกได้เดินทางออกนอกประเทศไทย แม้ว่าไม่มีบทบัญญัติให้บุคคลเหล่านี้ต้องยื่นแบบประเมินก็ตาม หากผู้นั้นเดินทางออกนอกประเทศก็เป็นการยากที่จะติดตามเพื่อให้เสียภาษีเงินได้เพิ่มเติมแต่กรณีเงินได้ตามมาตรา 40(1) ผู้รับเงินได้ซึ่งเป็นผู้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยต้องการขอคืนภาษีก็สามารถทำหนังสือมอบอำนาจให้บริษัทนายจ้างดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการและขอรับเงินภาษีคืนแทน โดยใบมอบอำนาจต้องมีการรับรองโดยสถานเอกอัครราชทูตหรือสถานกงสุลใหญ่ไทย หรือสถานกงสุลไทย แล้วแต่กรณีที่ตั้งอยู่ ณ ประเทศอันเป็นที่อยู่ของผู้มอบอำนาจนั้นว่า ผู้มอบอำนาจมีตัวตนและเป็นลายมือชื่อแท้จริงของบุคคลผู้มอบอำนาจ³ ซึ่งกรณีนี้ใช้กับมาตรา 40(1) ซึ่งเป็นการจ้างแรงงาน และจัดเก็บภาษีตามมาตรา 40(1) โดยการเก็บเงินได้ประเภทนี้มีการหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนซึ่งอาจทำให้ภาษีที่หัก ณ ที่จ่ายไว้เกินได้

ประเด็นปัญหาในมาตรา 50 อีกประการคือ การหักภาษี ณ ที่จ่ายกรณีผู้จ่ายเงินเป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นอื่น หน่วยงานภาครัฐได้ถูกกำหนดให้เป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายเช่นเดียวกับบริษัท ห้างหุ้นส่วน คณะบุคคล สมาคมหรือนิติบุคคลอื่น แต่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้หน่วยงานภาครัฐมีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(3) และมาตรา 50(4) โดยในมาตรา 50(3) และมาตรา 50(4) ได้บัญญัติไว้ดังนี้

มาตรา 50(3) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) และ (6) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 5.0 ของเงินได้⁴

มาตรา 50(4) นอกจากกรณีตามมาตรา 50(5) ในกรณีผู้จ่ายเงินตามมาตรา 50(3) เป็นรัฐบาล องค์การ

² เบญจวรรณ มีศิริ, ปัญหาบางประการของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้มิได้มีเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย, น.123-124

³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค. 0811/510 ลงวันที่ 23 มกราคม 2544

⁴ แก้ไขตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 16) พ.ศ.2534 มาตรา 18 ใช้บังคับ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป

ของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น ซึ่งจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5),(6),(7) หรือ (8) แต่ไม่รวมถึงการจ่ายค่าซื้อพืชผลทางการเกษตรให้กับผู้รับรายหนึ่ง ๆ มีจำนวนรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป แม้การจ่ายนั้นจะได้แบ่งจ่ายครั้งหนึ่งๆ ไม่ถึง 10,000 บาทก็ตีให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินได้พึงประเมิน แต่เฉพาะเงินได้ในกาประกวดหรือแข่งขัน ให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้⁵

ปัญหาคือ หน่วยงานราชการดังกล่าวต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีจ่ายเงินได้ให้แก่ผู้มีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยตามมาตรา 50(3) หรือ (4) ในความเห็นผู้เขียนเห็นว่ามาตรา 50(3) ควรจะเป็นหลักสำหรับการหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับผู้มีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยแม้ว่าในมาตรา 50 (4) จะกล่าวถึงหน้าที่การหักภาษีของรัฐบาล องค์การของรัฐ รัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่น ให้คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินได้พึงประเมินแต่การหักภาษีดังกล่าวตามมาตรา 50(4) ควรจะให้กับผู้อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น

ข้อสังเกตอีกประการคือ การแก้ไขเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติในมาตรา 50(3) เป็นการแก้ไขเพิ่มเติมหลังจากแก้ไขมาตรา 50(4) ซึ่งน่าจะทำให้มาตรา 50(3) เป็นหลักสำหรับการหักภาษี ณ ที่จ่ายแก่ผู้มีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 15

ในประเด็นนี้ท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความเห็นว่า บทบัญญัติตามมาตรา 50(4) เป็นบทบัญญัติขยายหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายของภาครัฐให้ภาครัฐมีหน้าที่หัก ณ ที่จ่าย ในกรณีผู้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยด้วย มิใช่บทบัญญัติอันเป็นข้อยกเว้นของมาตรา 50(3) เพราะถ้าเป็นบทบัญญัติอันเป็นข้อยกเว้นของมาตรา 50(3) ก็น่าจะบัญญัติไว้ในมาตรา 50(3) ว่า"ภายใต้บังคับ 50 (4) "หรือบัญญัติว่า"นอกจากกรณีตามมาตรา 50(4) "เมื่อบทบัญญัติตามมาตรา 50(4) มิใช่บทบัญญัติอันเป็นข้อยกเว้นของมาตรา 50(3) หากองค์การของรัฐบาลจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ให้แก่ผู้รับที่มีได้อยู่ในประเทศไทยก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ตามมาตรา 50(3) ฉะนั้นจึงเห็นว่าองค์การของรัฐบาลน่าจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ไม่ใช่ร้อยละ 1 ดังเช่นกรณีผู้รับเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย⁶

จากที่กล่าวมาข้างต้นเห็นว่ามีปัญหาการหักภาษี ณ ที่จ่ายดังนี้

ปัญหาประการแรก แม้ว่ามาตรา 60 บัญญัติให้การหักภาษีตามมาตรา 50 ถือเป็นกาเครดิตของผู้

⁵ แก้ไขตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 มาตรา 14 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปีภาษี 2528 เป็นต้นไป

⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม,กฎหมายภาษีอากร,เล่ม 1 พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร:ห้างหุ้นส่วนจำกัด พิมพ์อักษร),น. 214-215

เสียภาษีก็ตามแต่ไม่สามารถใช้บังคับให้สอดคล้องกับทางปฏิบัติได้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเกิดความชัดเจน สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติ และเพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายภาษีมีสภาพบังคับ จึงควรยกเลิกมาตรา 60 เดิมและใช้ข้อความต่อไปนี้

“มาตรา 60 เพื่อประโยชน์แห่งการคำนวณยอดเงินได้พึงประเมินของผู้ต้องเสียภาษีให้ถือว่าเงินภาษีที่ได้หักและนำส่งตามความในมาตรา 50 มาตรา 52 และมาตรา 53 เป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้ต้องเสียภาษีได้รับ ส่วนจำนวนเงินภาษีที่หักและนำส่งไว้นั้นให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี

ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยที่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)-(8) ไม่มีสิทธิขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้

ประการที่สอง เนื่องจากมาตรา 50 กรณีที่ผู้จ่ายเงินได้เป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น มาตรา 50(4) ให้หักผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายใน อัตราร้อยละ 1 ซึ่งหากเป็นนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 71 เจ้าพนักงานประเมินมี อำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นทำให้เกิด แรงจูงใจในการที่สถาปนิกซึ่งประกอบกิจการในรูปแบบนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศใช้ บุคคลธรรมดาผู้มีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยเข้าทำสัญญาเพื่อให้ถูกหักภาษีน้อยกว่าในแบบนิติบุคคลอันมี ผลให้สรรพากรไม่สามารถเก็บภาษีในส่วนนี้เช่น กรณีสถาปนิกบุคคลธรรมดาชายแบบที่ตนเคยทำมาทั้งหมด และรวบรวมเป็นเล่มให้แก่ผู้จ่ายเงินได้ในไทย เงินได้ที่สถาปนิกได้รับเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) มาตรา 50 ไม่ได้บัญญัติให้ผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายสถาปนิกจึงไม่ต้องเสียภาษีทั้งที่มีเงินได้ที่จ่ายจากใน ประเทศไทย เป็นต้น

จากที่กล่าวมาข้างต้นเห็นควรแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 50 ดังนี้

มาตรา 50 ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ให้คูณเงินได้พึงประเมินที่จ่ายด้วยจำนวน คราวที่จะต้องจ่าย เพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษี ไว้เท่านั้น

ถ้าการหารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายตามความในวรรคก่อนไม่ลงตัว เหลือเศษเท่าใดให้เพิ่ม เงินเท่าจำนวนที่เหลือเศษนั้นรวมเข้ากับเงินภาษีที่จะต้องหักไว้ครั้งสุดท้ายในปีนั้น เพื่อให้ยอดเงินภาษีที่หัก รวมทั้งปีเท่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียทั้ง

ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) ซึ่งเป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุ

ออกจางานซึ่งได้คำนวณจ่ายจากระยะเวลาที่ทำงาน และได้จ่ายตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(5) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) นอกจากที่ระบุไว้ในวรรคสาม ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

(2) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) และ (4) ให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้ เว้นแต่

(ก) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) และ (4) นอกจากที่ระบุไว้ใน (ข)(ค)(ง) และ (จ) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

(ข) ในกรณีเงินได้พึงประเมินที่ระบุในมาตรา 48(3) (ก) และ(ค) ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

(ค) ในกรณีเงินได้พึงประเมินที่ระบุในมาตรา 48(3) (ข) ให้ถือว่าผู้ออกตัวเงิน ผู้ออกตราสารแสดงสิทธิในหนี้ หรือนิติบุคคลผู้โอนตัวเงินหรือตราสารดังกล่าว ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามส่วนนี้เป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน และให้เรียกเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้ในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ และให้ถือว่าภาษีที่เรียกเก็บนั้นเป็นภาษีที่หักไว้

(ง) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) (ก) ที่มีได้ระบุใน (ข) และ (ค) แห่งมาตรานี้ ถ้าผู้จ่ายเงินได้มิใช่เป็นนิติบุคคล และจ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ไม่ต้องหักภาษีตามมาตรานี้

(จ) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) (ข) ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้

(3) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) และ (6) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

(4) นอกจากกรณีตาม (5) วรรคสอง ในกรณีผู้จ่ายเงินตามมาตรานี้เป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น ซึ่งจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)(6) (7) หรือ (8) แต่ไม่รวมถึงการจ่ายค่าซื้อพืชผลทางการเกษตรให้กับผู้รับรายหนึ่ง ๆ มีจำนวนรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป แม้การจ่ายนั้นจะได้แบ่งจ่ายครั้งหนึ่งๆ ไม่ถึง 10,000 บาทก็ดี ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินได้พึงประเมิน แต่เฉพาะเงินได้ในกาการประกวดหรือแข่งขัน ให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้

ทั้งนี้ความในวรรคก่อนมิให้นำมาใช้กับผู้มิได้อยู่ในประเทศไทย โดยให้รัฐบาลองค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่นหักในอัตราเดียวกับบุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล ที่จ่ายเงินได้ดังกล่าวให้กับผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เฉพาะที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณหักดังต่อไปนี้

(ก) สำหรับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(4) (ก) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

(ข) สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

(6) ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ผู้โอนหักภาษีตามเกณฑ์ใน (5) โดยถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้

3. ปัญหาความไม่เป็นธรรมสำหรับการไม่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการวิชาชีพสถาปัตยกรรม

มาตรา 81 “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออกหรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

(ฉ) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุม การประกอบวิชาชีพอิสระ”

เมื่อพิจารณาแล้วจะพบปัญหาความไม่เป็นธรรม 2 กรณีดังนี้

3.1 ตามมาตรา 81(ฉ) ในปัจจุบันได้ยกเว้นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบวิชาชีพอิสระซึ่งเป็นอาชีพที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการรับใช้สังคมเพียง 3 อาชีพคือ การให้บริการการประกอบโรคศิลปะของวิชาชีพแพทย์ การสอบบัญชีของนักบัญชี และการว่าความของทนาย ในขณะที่การประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามมาตรา 40(6) กลับไม่ได้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งถือเป็นการเลือกปฏิบัติให้ผลประโยชน์กลับคนบางกลุ่ม

3.2 ตามมาตรา 81(ฉ) ข้อความที่ว่า “การให้บริการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ” เมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่าได้มีการยกเว้นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ประกอบการวิชาชีพแพทย์ไว้อย่างกว้างเมื่อเทียบกับวิชาชีพอิสระอื่น เช่น กรณีทนายความที่ยกเว้นให้เฉพาะการว่าความ ในขณะที่วิชาชีพแพทย์มาตรา 81(ฉ) ไม่มีคำนิยามคำว่าประกอบโรคศิลปะ อาจมีปัญหาค่าความกล่าวคือแม้จะไปทำการผ่าตัดเสริมความงามก็อาจได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยซึ่งการผ่าตัดดังกล่าวไม่ได้เป็นไปเพื่อการบรรเทาทุกข์ให้หายจากการเจ็บป่วยแต่เป็นการกระทำไปในทางธุรกิจ

เมื่อพิจารณากฎหมายภาษีสินค้าและบริการของประเทศออสเตรเลียพบว่ามีการยกเว้นภาษีให้กับผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระบางกรณีกล่าวคือ การบริการทางการแพทย์ ซึ่งกฎหมายออสเตรเลียให้เสียในอัตราร้อยละ 0 ทำให้สามารถขอคืนภาษีที่เสียไปแล้วคืนได้ แต่ทั้งนี้กฎหมายภาษีสินค้าและบริการได้ให้

ความหมายของการบริการทางการแพทย์ที่เสียภาษีอัตราร้อยละ 0 ไว้ชัดเจนเพื่อป้องกันความไม่ชัดเจน สำหรับการตีความเพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจ

ด้วยเหตุนี้จึงขอเสนอให้ยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการวิชาชีพนายความและบัญชีตามมาตรา 81 (ณ) คงเหลือแต่การให้บริการทางการแพทย์ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงวิชาชีพเดียว⁷ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมไม่ควรสนับสนุนการประกอบวิชาชีพใดเป็นการเฉพาะแต่สำหรับวิชาชีพที่มีความจำเป็นในสังคมเช่น บริการทางการแพทย์ ควรที่จะได้รับการสนับสนุนให้ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อช่วยลดต้นทุนการดำเนินการอันเป็นประโยชน์ต่อผู้รับบริการที่จะได้รับบริการที่มีมูลค่าเหมาะสม แต่ทั้งนี้ควรให้มีคำนิยามการให้บริการทางการแพทย์ให้ชัดเจนเพราะกิจการทางการแพทย์เพื่อเสริมความงามไม่ใช่การรักษาเพื่อความจำเป็นในการรักษาชีวิตเพราะฉะนั้นจึงเห็นควรให้นิยามบริการทางการแพทย์ดังนี้

บริการทางการแพทย์ (Medical services) หมายถึง

การให้บริการรักษาโรค แต่ไม่รวมถึงการให้บริการทางการแพทย์อันมีวัตถุประสงค์ในด้านความสวยงาม

บริการทางด้านสุขภาพอื่นๆ (Other health services) เช่น การให้บริการทางด้านทันตกรรม การให้บริการที่เกี่ยวกับยาสมุนไพร การให้บริการทางการแพทย์ การเภสัชกรรม หรือการให้บริการทางด้านจิตแพทย์ เป็นต้น

กิจการโรงพยาบาล (Hospital Treatment) รวมถึง สินค้าที่ใช้ในกิจการโรงพยาบาลสำหรับการให้บริการทางการแพทย์ หรือทางด้านสุขภาพ

4 เมื่อพิจารณาจากหลักกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แล้วเห็นได้ว่ามีข้อบกพร่องหลายประการดังนี้

มีปัญหาที่น่าสนใจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกรณี เปิดสำนักงานสถาปนิกในรูปแบบออฟฟิศมีหลายชั้นโดยมีการแบ่งพื้นที่ใช้สอยเป็นสัดส่วน เช่น ชั้นแรกเป็นสำนักงาน ชั้นที่สองให้เป็นที่อยู่อาศัยของ กรรมการบริษัท ชั้นสามเอาไว้เก็บของ ซึ่งในกรณีนี้จะเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินอย่างไร

การที่ดินใดได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องพิจารณาตามมาตรา 10

องค์ประกอบ มาตรา 10 การจะได้รับงดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 10 จะต้องประกอบด้วย

1. เป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น
2. เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ เป็นผู้อยู่อาศัยหรือมิเช่นนั้นก็ต้องให้ผู้แทนเฝ้ารักษา

⁷ การบริการทางการแพทย์ในประเทศออสเตรเลียเสียภาษีสินค้าและบริการในอัตราร้อยละ 0

3. ต้องไม่ได้ใช้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม
กรรมกรปกครองได้พิจารณากรณีอาคารสำนักงานทนายความ
ตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินพุทธศักราช 2475 มีความเห็นเป็นสอง
กรณี กล่าวคือ

1. ถ้าอาคารนั้นใช้เป็นสำนักงานทนายความโดยเฉพาะโดยเจ้าของมิได้ใช้เป็นที่อยู่อาศัยด้วยแล้ว ไม่
อยู่ในข่ายที่ได้รับยกเว้นเพราะตามพระราชบัญญัติมาตราดังกล่าวข้างต้น มีวัตถุประสงค์ที่จะให้โรงเรือนที่ผู้
อยู่อาศัยเอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีและคำว่า “อยู่เอง” หรือ “อยู่เฝ้ารักษา”
ตามความหมายในพระราชบัญญัตินี้ย่อมหมายความว่า อยู่อาศัยเป็นที่กินอยู่หลับนอนอย่างคนธรรมดาจะ
พึงกระทำ แต่อาคารสำนักงานทนายความตามลักษณะที่กล่าวแล้วนี้ ถือว่าเป็นการใช้อาคารเพื่อหาประโยชน์
โดยตรงมิได้ใช้เป็นที่อยู่อาศัย

2. ถ้าอาคารนั้นผู้เป็นเจ้าของใช้เป็นที่อยู่อาศัยขณะเดียวกันก็ใช้เป็นสำนักงานทนายความของ
ตนเองด้วยแล้ว ก็จะไม่อยู่ในข่ายได้รับยกเว้นตามบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นเพราะถือว่าเป็นโรงเรือนที่
เจ้าของใช้อยู่อาศัยเอง และมีได้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม

คณะกรรมการกฤษฎีกาได้มีความเห็นว่า “สำหรับอาคารที่ใช้เป็นสำนักงานทนายความจะอยู่ในข่าย
ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนหรือไม่นั้นเมื่อพิจารณาตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษี
โรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 แล้วคณะกรรมการกฤษฎีกา(กรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7) เห็นว่า
ถ้าอาคารนั้นผู้เป็นเจ้าของใช้เป็นที่อยู่อาศัยหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา ขณะเดียวกันก็ใช้เป็นสำนักงาน
ทนายความของตนเอง และมีได้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมด้วยแล้วย่อมได้รับการยกเว้นไม่
ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่ถ้าใช้เป็นสำนักงานทนายความโดยเฉพาะโดยเจ้าของมิได้พักอาศัย หรือ
ให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา หรือใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ย่อมไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 10
แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินพุทธศักราช 2475 ทั้งนี้สุดแต่ข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป”

เพราะฉะนั้นถ้าถือตามแนวนี้ผู้ประกอบการวิชาชีพสถาปนิกเปิดอาคารสำนักงานและใช้เป็นที่อยู่อาศัย
ด้วยย่อมได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งในกรณีนี้มีนักวิชาการบางท่านได้ให้ความเห็นแย้งไว้
ดังนี้

ในกรณีที่เจ้าของได้ใช้โรงเรือนเป็นสำนักงานทนายความเพื่อประกอบอาชีพนั้น ไม่น่าจะเข้า
ข้อยกเว้นของมาตรา 10 ที่กำหนดให้เฉพาะกรณีเจ้าของใช้เป็นที่อยู่อาศัยหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาหรือ
ไม่ได้ใช้ไว้สินค้า หรือประกอบการอุตสาหกรรม แม้เจ้าของจะใช้โรงเรือนเป็นที่อยู่อาศัยด้วย แต่เมื่อ
กฎหมายได้กำหนดไว้เช่นนั้นไม่ควรขยายความไปถึงการใช้ประโยชน์ในกรณีนอกเหนือไปจากกรณี
กฎหมายกำหนด และดูเหมือนว่าโรงเรือนหลังนี้ไม่ได้ถูกใช้ “เป็นที่อยู่อาศัย” เท่านั้นแต่ใช้ประกอบกิจการ

อย่างอื่นที่ไม่เข้าช้อยกเว้นจึงอาจถือได้ว่า เจ้าของได้สละช้อยกเว้นการไม่เสียภาษีโรงเรือน ตามมาตรา 10 (กรณีเจ้าของอยู่เอง)⁸

ต่อมาได้มีคำพิพากษาศาลฎีกากรณีให้ผู้แทนบริษัทพักอาศัยไม่ถือว่าเข้าช้อยกเว้นตามมาตรา 10

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1410/2549 โรงเรือนพิพาทของโจทก์เป็นตึกแถว 2 คูหา 4 ชั้น โจทก์นำตึกแถว ชั้นที่ 1 ให้ผู้อื่นเช่าทำการค้า ส่วนชั้นที่ 2 และชั้นที่ 3 โจทก์ให้ ว. กรรมการผู้จัดการโจทก์พักอาศัย ส่วนชั้นที่ 4 ปิดไม่ได้ทำประโยชน์ ค่ารายปีที่จะนำมาคำนวณเป็นภาษีโรงเรือนจึงสามารถคำนวณได้จากพื้นที่ของแต่ละส่วนที่โจทก์ใช้ประโยชน์ได้ และส่วนใดจะได้รับยกเว้นการเสียภาษีโรงเรือนตามมาตรา 10 แห่ง พ.ร.บ.ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 นั้น จะต้องพิจารณาเป็นส่วน ๆ ไป การที่ ว. ซึ่งเป็นผู้แทนโจทก์อยู่ในอาคารนี้จึงเป็นการพักอาศัยมิใช่เป็นการอยู่โดยโจทก์ให้อยู่เฝ้ารักษา เพราะการอยู่เฝ้ารักษาตามความหมายแห่งมาตรา 10 ใน พ.ร.บ.ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 จะต้องเป็นการอยู่เฝ้าจริง ๆ มิใช่เป็นการพักอาศัยอยู่กับครอบครัว เมื่อการอยู่ของ ว. มิใช่การอยู่เฝ้ารักษา โจทก์จึงไม่ได้รับการยกเว้นการเสียภาษีตามมาตรา 10 แห่ง พ.ร.บ.ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475

เมื่อพิจารณาคำพิพากษาศาลฎีกานี้แล้วจะเห็นว่าศาลไม่ได้ยอมรับหนึ่งโรงเรือนเป็นหนึ่งหน่วยภาษีแต่ให้มีการแยกคิดตามเนื้อที่ใช้สอยตามความเป็นจริงซึ่งอาจทำให้เกิดความยุ่งยากในการคิดคำนวณเพราะสภาพห้องและความกว้างของแต่ละห้องก็ไม่เท่ากัน

กรณีข้างต้นถ้ามีการทำธุรกิจในสถานที่ใช้พักอาศัยในประเทศออสเตรเลียแล้ว ถ้าสถานที่นั้นใช้เพื่อวัตถุประสงค์หลักสำหรับการพักอาศัยสถานที่นั้นจะถือว่าเป็นที่อยู่อาศัยอาจได้รับการยกเว้นภาษีทรัพย์สิน แต่ถ้าไม่ได้มีวัตถุประสงค์หลักสำหรับการใช้เป็นที่พักอาศัยแล้วจะไม่ได้ได้รับการยกเว้นภาษีทรัพย์สิน

ด้วยเหตุนี้จึงเห็นควรที่จะนำหลักกฎหมายของประเทศออสเตรเลียมาใช้ เนื่องจากตามกฎหมายโรงเรือนและที่ดินปัจจุบันไม่ได้มีการบัญญัติไว้ชัดเจนจึงทำให้เกิดการตีความได้ตามคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นซึ่งในอนาคตอาจมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ยอมรับหนึ่งโรงเรือนเป็นหนึ่งหน่วยภาษีและอาจกลับคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นอันนำมาซึ่งความไม่ชัดเจนสำหรับเจ้าหน้าที่และเจ้าของโรงเรือนอีกทั้งการคิดค่ารายปีในบางกรณีเป็นการยากที่จะหาราคาเป็นธรรมได้เนื่องจากการคิดแยกส่วนเฉพาะห้องที่ใช้ประกอบธุรกิจอาจไม่มีราคาอ้างอิงและยิ่งในท้องที่ต่างกันก็ใช้ราคาที่แตกต่างกันสภาพแวดล้อมต่างกันความสะดวกสบายต่างกันก็ล้วนแต่มีผลต่อการคิดค่ารายปีและยิ่งในปัจจุบันการกำหนดค่ารายปียังไม่มีวิธีการที่เหมาะสมและผู้ประกอบการลักษณะดังกล่าวนี้เงินที่ได้จากการจัดเก็บก็มีจำนวนไม่สูง ซึ่งถ้าใช้เวลาดังกล่าวไปตรวจสอบผู้ประกอบการขนาดใหญ่คงจะได้ภาษีที่มากกว่า ในปัญหานี้ประเทศออสเตรเลียยอมรับหนึ่งโรงเรือนเป็นหนึ่งหน่วยภาษีทำให้ง่ายต่อการจัดเก็บมากกว่ากล่าวคือถ้าโรงเรือนใดต้องเสียภาษีแล้วก็ต้อง

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล , คำอธิบายภาษีท้องถิ่น , (กรุงเทพมหานคร:วิญญูชน 2550)น.156-157

เสียจากมูลค่าโรงเรียนนั้นไม่ต้องมาแยกพิจารณาเป็นราคาห้องที่ใช้ประกอบธุรกิจ อันอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมได้

ปัญหาต่อมาในกรณีที่สถาปนิกเป็นผู้ออกแบบสิ่งก่อสร้างโดยคำนึงถึงลักษณะการใช้งานและเพื่อวัตถุประสงค์ให้เสียภาษีโรงเรียนและที่ดินให้น้อยที่สุด

กรณีที่สถาปนิกออกแบบโรงอาหารให้อยู่ไกลอาคารและทำเป็นเพิงไม่ถาวรเพื่อที่จะได้เสียภาษีบำรุงท้องที่ มาตรา 8 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 บัญญัติว่า “ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สินคือ โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นในอัตราร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปี”

จากมาตราข้างต้นทรัพย์สินที่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินจะต้องเป็นโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเท่านั้นหากวิเคราะห์ศัพท์จากพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525 และ พ.ศ. 2542 แล้วพบว่า

คำว่า“โรง” มีความหมายถึง “สิ่งปลูกสร้างที่มีหลังคาคลุมปรกติพื้นอยู่ติดกับที่ดินสำหรับเป็นที่อยู่อาศัยประกอบการหรือไว้สิ่งของ”

คำว่า“เรือน” หมายถึง สิ่งปลูกสร้างที่ยกพื้นและกันฝา มีหลังคาคลุมสำหรับเป็นที่อยู่

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ให้ความหมายคำว่า “โรง เรือน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างไว้ดังนี้

“โรง” หมายความว่าถึง สิ่งปลูกสร้างที่มีหลังคาคลุม ปรกติพื้นอยู่ติดกับดินสำหรับเป็นที่อยู่อาศัย ประกอบการหรือไว้สิ่งของ เป็นต้น เช่น โรงลิเก โรงทอผ้า โรงเหล้า โรงรถ โรงพิมพ์

“เรือน” หมายความว่าถึง สิ่งปลูกสร้างที่ยกพื้นและกันฝา มีหลังคาคลุมสำหรับเป็นที่อยู่

“โรงเรือน” หมายความว่าถึง ตึก บ้านเรือน โรง หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นซึ่งบุคคลอาจเข้าอยู่หรือใช้สอยได้และหมายความว่าถึงแพด้วย

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่าถึง อาคาร บ้านเรือนที่ทำโดยวิธีฝังเสาลงในดิน

ดังนั้นการตีความ คำว่า“โรงเรือน” ตามความหมายโดยปรกติทั่วไปจึงน่าจะหมายถึงสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งใดที่มีลักษณะคล้ายเรือนที่ปลูกสร้างไว้สำหรับอยู่ อยู่อาศัย หรือไว้สิ่งของซึ่งโดยปกติพื้นของสิ่งนั้นจะอยู่ติดกับพื้นดิน เช่นโรงภาพยนตร์ โรงแรม เป็นต้น

คำว่า“สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ตามนัยภาษีโรงเรียนและที่ดินจึงน่าจะหมายถึง “สิ่งปลูกสร้างที่มีใช่โรงเรียน”และต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้หรือใช้เป็นที่พักอาศัย หรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้

เมื่อพิจารณาจากนิยามโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น จะเห็นได้ว่าการที่สถาปนิกออกแบบโรง

⁹ ศุภลักษณ์ พิณจิววอดล , คำอธิบายภาษีท้องถิ่น ,(กรุงเทพมหานคร:วิญญูชน 2550),น.86-87

อาหารให้อยู่นอกอาคารและทำเป็นเพิงไว้กันแดดกันฝนแต่ไม่มีสภาพแวดล้อมติดตึกับพื้นดิน โรงอาหารลักษณะนี้ไม่มีส่วนใดส่วนหนึ่งฝังลงไปใต้ดินหรือติดตึตรงตึกับพื้นดินมีผลทำให้ไม่เป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินแต่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่¹⁰

ปัญหาข้างต้นมีสาเหตุมาจากการพยายามเลี่ยงการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินโดยพยายามที่จะทำให้เสียภาษีบำรุงท้องที่แทนเนื่องจากภาษีบำรุงท้องที่ เสียภาษีต่ำกว่าภาษีโรงเรือนและที่ดินมาก

ด้วยเหตุนี้จึงมีความเห็นควมว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินออสเตรเลีย ค.ศ. 1956 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พศ.... มาศึกษาเปรียบเทียบ

ภาษีที่ดินออสเตรเลีย กำหนดให้เก็บภาษีจากที่ดินจากผู้ครอบครองที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยฐานภาษีจะเป็นมูลค่ารวมของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หากที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้างมูลค่าที่ดินเท่านั้นเป็นฐานภาษี การประเมินมูลค่าที่ดินมีการเสนอให้อาศัยราคาซื้อขายที่ดินในตลาด (market price) เป็นหลัก โดยเทียบเคียงกับราคาที่ดินในลักษณะเดียวกันใน บริเวณใกล้เคียงกัน และราคาที่น่ามาใช้จะเป็นราคาเฉลี่ยของที่ดินที่มีการซื้อขาย มูลค่าของที่ดินจะมีหน่วยงานประเมินโดยเฉพาะคือ ผู้อำนวยการประเมินราคาทำการประเมินราคาที่ดินและปรับปรุงมูลค่าที่ดินใหม่ทุกๆ 2 ปี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.... ใช้ราคาตลาดหรือราคาที่มีเหตุมีผลของทรัพย์สินเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากฐานมูลค่าของทรัพย์สิน (market capital value of property) หากที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้างมูลค่าที่ดินเท่านั้นเป็นฐานภาษี แต่ถ้ามีสิ่งปลูกสร้างก็ประเมินทั้งราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรวมกันเป็นฐาน การประเมินมูลค่าที่ดินมีให้อาศัยราคาซื้อขายที่ดินในตลาด (market price) เป็นหลัก โดยเทียบเคียงกับราคาที่ดินในลักษณะเดียวกันในทำเลใกล้เคียงกัน และราคาที่น่ามาใช้จะเป็นราคาเฉลี่ยของที่ดินที่มีการซื้อขาย มูลค่าของที่ดินจะมีการปรับปรุงทุกกรอบระยะเวลา 4 ปี เพื่อสะท้อนความเปลี่ยนแปลงของราคาที่ดินในตลาด ในการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างอาศัยหลักต้นทุนของสิ่งปลูกสร้างโดยพิจารณาจากต้นทุนเฉลี่ยการก่อสร้างต่อตารางเมตรตามขนาดของสิ่งปลูกสร้างและการใช้วัสดุสำหรับสิ่งปลูกสร้างประเภทนั้นๆ และมูลค่าสิ่งปลูกสร้างจะมีการประเมินใหม่ทุกกรอบระยะเวลา 4 ปีเช่นเดียวกับมูลค่าของที่ดิน โดยคณะกรรมการประเมินราคาประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เชี่ยวชาญจากสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินเป็นกรรมการในคณะกรรมการ

¹⁰ มีคดีใกล้เคียงกับปัญหาตาม คำพิพากษาฎีกาที่ 742/2544 โจทก์เช่าที่ดินกับบริษัท ร . เนื้อที่ 8,196 ตารางเมตร โจทก์ก่อสร้างสถานีบริการน้ำมันโดยใช้เนื้อที่ปลูกสร้าง 1,095 ตารางเมตร ต่อมาโจทก์ก่อสร้างอาคารศูนย์ฝึกอบรมใช้เนื้อที่ 897 ตารางเมตรบนพื้นที่ว่างเปล่า 2,032 ตารางเมตร โดยมีการแบ่งแยกเนื้อที่ใช้อยู่ชัดเจน มีรั้วคอนกรีตแบ่งอาณาเขตและมีประตูปิดแยกต่างหากจาก กั้นดั่งนั้น ที่ดินในส่วนซึ่งมีเนื้อที่ 2,032 ตารางเมตร จึงมิใช่ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับสถานีบริการน้ำมัน

ประจำจังหวัด ซึ่งมีการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประเมินดังนี้

1. ที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นฐานภาษี โดยวิเคราะห์ข้อมูลราคาซื้อขายและกำหนดราคาประเมินโดยวิธีการเปรียบเทียบราคาตลาด ถ้าไม่สามารถหาข้อมูลซื้อขายได้ ให้ประเมินราคาที่ดินจากหน่วยใกล้เคียงซึ่งมีสภาพคล้ายคลึงกันโดยไม่ให้รวมราคาอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเข้าไว้ด้วย และกำหนดราคาในแต่ละหน่วยที่ดินเป็นราคาต่อตารางวาหรือต่อไร่

2. ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินรวมกับราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างโดยไม่มีภาระหักค่าเสื่อมราคาเป็นฐานภาษี กำหนดราคาต่อตารางเมตรของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่สร้างขึ้นใหม่ ซึ่งโดยหลักทั่วไปการประเมินราคาโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างต้องมีการหักค่าเสื่อมราคาโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างตามอายุของอาคาร แต่ฐานภาษีที่ใช้ในการประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างโดยไม่มีภาระหักค่าเสื่อมราคา ทั้งนี้เพื่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้เสียภาษีน้อยที่สุดจากการเพิ่มของราคาที่ดิน การจัดเก็บภาษีตามร่างกฎหมายใหม่จึงได้กำหนดอัตราภาษีที่ได้ถัวเฉลี่ยการหักค่าเสื่อมราคาแล้ว

3. ห้องชุดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นฐานภาษี กำหนดราคาต่อตารางเมตรของพื้นที่ห้องชุดแต่ละห้องซึ่งได้รวมราคาเฉลี่ยของทรัพย์ส่วนกลางไว้ด้วยในราคาปัจจุบัน

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ภาษีที่ดินออสเตรเลียน และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. แล้วเห็นควรนำหลักเกณฑ์ของกฎหมายที่ดินออสเตรเลีย และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.... มาปรับใช้โดยให้ยกเลิกภาษีที่บำรุงท้องที่ และให้ใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นหลักในการเก็บภาษีโดยปรับปรุงให้ใช้ราคาตลาดเป็นฐานในการเก็บภาษีโดยให้ตั้งหน่วยงานที่ทำหน้าที่ประเมินราคาโดยเฉพาะตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอีกทั้งกำหนดให้มีการประเมินราคาทุกๆ 4 ปีเพื่อสะท้อนมูลค่าของที่ดินตามความเป็นจริงแต่ขอเสนอเพิ่มเติมให้ยกเว้นภาษีให้กับที่อยู่อาศัยเพราะการที่เก็บภาษีจากที่ดินที่อยู่อาศัยอาจทำให้เกิดการไร้ที่อยู่อาศัยมากขึ้นและที่ดินในประเทศไทยยังมีอีกมากจึงไม่เป็นการเดือดร้อนสำหรับการที่จะยกเว้นภาษีให้สำหรับกรณีที่อยู่อาศัยแต่อาจกำหนดให้มีพื้นที่ที่ได้รับยกเว้นภาษีว่าไม่ควรจะมีพื้นที่เกินเท่าไรจึงจะได้รับการยกเว้นจะเป็นการเหมาะสมกว่า โดยขอให้นำกฎหมายของประเทศออสเตรเลียมาพิจารณาดังนี้

ในกรณีที่อยู่อาศัยที่จะได้รับการยกเว้นภาษีต้อง

ที่ดินที่ประชาชนใช้อยู่อาศัยเอง โดยมีได้นำไปใช้ในการประกอบธุรกิจด้วยและไม่รวมถึงกรณีที่ดินของนิติบุคคลอื่นที่ไม่ได้รับยกเว้นตามกฎหมาย และต้องมีหลักเกณฑ์ดังนี้

1. หนึ่งครอบครัวมีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีสำหรับที่อยู่อาศัยได้หนึ่งหลัง
 2. ถ้าในกรณีหนึ่งครอบครัวมีสองที่อยู่อาศัยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะเลือกสถานที่ๆ ใช้อาศัยหลักที่หนึ่งเป็นที่ๆ ได้รับยกเว้น แต่ถ้าไม่สามารถเลือกได้ก็ให้สถานที่ที่มีมูลค่าสูงสุดเป็นที่อยู่อาศัยหลัก
 3. ครอบครัวตามมาตราี้หมายถึง
 - 3.1 ผู้เป็นเจ้าของบ้านและคู่สมรส
 - 3.2 บุตรหรือบุตรบุญธรรมของคู่สมรส
 4. คู่สมรสตามมาตราี้หมายถึง
 - 4.1 คู่สมรสที่ได้สมรสตามกฎหมาย
 - 4.2 คู่สมรสที่ได้อยู่อาศัยร่วมกัน
 5. บุตรหรือบุตรบุญธรรมหมายถึงบุคคลที่มีอายุไม่ถึง 18 ปีและยังไม่ได้แต่งงาน
- เพราะฉะนั้นครอบครัวใดจะได้รับการยกเว้นการเก็บภาษีที่ดินที่อยู่อาศัยต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ข้างต้นเพื่อเป็นการป้องกันการเก็บสะสมทรัพย์สินประเภทที่ดินโดยให้บุคคลในครอบครัวเป็นผู้ยึดถือใช้ซึ่งถ้าไม่มีการป้องกันจะส่งผลให้มีการเลี่ยงการจ่ายภาษีโดยอาจมีการสมรสปลอมหรือการรับบุตรบุญธรรมปลอมกันมากขึ้นจนอาจเกิดการกระทำเป็นธุรกิจทำให้เกิดความวุ่นวายทั้งทางสังคมและการจัดเก็บภาษีได้

5. ปัญหาอากรแสตมป์

ฐานในการเสียภาษีอากรแสตมป์มีปัญหาในการติดอากรแสตมป์กรณีที่ไม่ทราบถึงจำนวนที่แน่นอนตามสัญญา เช่น มีการทำสัญญาสร้างบ้านโดยให้สถาปนิกเป็นผู้ควบคุมออกแบบและก่อสร้างโดยกำหนดมูลค่าสัญญาตามราคาวัสดุในขณะก่อสร้าง ในกรณีนี้ถ้าขณะทำสัญญากับในเวลาก่อสร้างจริงราคาเหล็กซึ่งเป็นวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้างมีราคาสูงขึ้นมาก จนเป็นเหตุให้ต้องปิดอากรแสตมป์เพิ่มแก้ปัญหาอย่างไร

ในปัญหานี้ได้มีนักวิชาการได้ให้ความเห็นไว้ว่า สัญญาจ้างทำของถ้าไม่อาจคำนวณหาฐานในการคำนวณอากรแสตมป์ได้ก็ต้องเสียโดยวิธีประมาณไปก่อน แล้วเสียเพิ่มเติมหรือขอคืนในภายหลัง¹¹ นอกจากนี้ในกรณีที่จำนวนเงินที่ระบุในตราสารนั้นมีมูลค่าภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ด้วยก็ให้คำนวณเฉพาะจากฐานที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม¹² แต่ในทางปฏิบัติควรที่จะเสียเงินไปก่อนมิฉะนั้นอาจมีเบี้ยปรับ เงินเพิ่มตามมาด้วย

¹¹ สุเมธ ศิริคุณโชติ, อากรแสตมป์, พิมพ์ครั้งที่ ๒ (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์ 2550), น.40

¹² กค 0811/16107 ลงวันที่ 25 พฤศจิกายน 2540