

บทที่ 2

สัญญาในระบบกฎหมายและภาระภาษีอากรของสัญญาบางประเภท

ในบทนี้จะได้มาทำความเข้าใจว่า สัญญาคืออะไร มีหลักการสำคัญอะไรบ้าง หลักการเหล่านั้นมีข้อจำกัดอย่างไร และจะได้กล่าวถึงภาระในทางภาษีอากรของสัญญาแต่ละประเภทเพื่อที่จะชี้ให้เห็นว่าสัญญาแต่ละประเภทนั้นมีภาระทางภาษีอากรแตกต่างกันอย่างไรบ้าง

2.1 ความหมาย

สัญญานั้นมีผู้ให้ความหมายไว้หลายประการ เราอาจจะกล่าวได้ว่า สัญญานั้น ก็คือ ข้อตกลงระหว่างบุคคลสองคนหรือมากกว่านั้นขึ้นไป ซึ่งกฎหมายยอมรับบังคับการให้¹

ในทางกฎหมายสัญญา สัญญาที่มีความหมายที่กว้าง ครอบคลุมข้อตกลงที่มีผลในทางกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่เป็นลายลักษณ์อักษร โดยข้อตกลงจะต้องมีองค์ประกอบครบตามที่ต้องการ²

Treitel ได้ให้คำนิยามของสัญญาว่า คือ ข้อตกลงที่ก่อให้เกิดหนี้ที่บังคับได้หรือมีผลตามกฎหมาย ปัจจัยที่ทำให้สัญญามีความแตกต่างจากหนี้ตามกฎหมายประเภทอื่น ๆ ก็คือ สัญญานั้นอยู่บนพื้นฐานของข้อตกลงระหว่างคู่สัญญา³

¹ “We can perhaps say that a contract is an agreement between two or more persons that the law will enforce,” In J.V. Geoley and J.C. Carvan, The principles of Contract Law (NSW: Legal Practices Update Pty,1992), p.1.

² Catherine Elliott and Frances Quinn, Contract Law, 5th edition (England:Pearson/Longman,2005), p.1.

³ An agreement giving rise to obligations which are enforced or recognised by law, The factor which distinguishes contractual from other legal obligations is that they are based on the agreement between two or more persons that the law will enforce,

ส่วน Beatson ได้กล่าวว่า สัญญา คือ ข้อตกลงที่มีผลผูกพันตามกฎหมายที่ทำขึ้นโดยบุคคลสองคนหรือมากกว่านั้น ซึ่งฝ่ายหนึ่งมีสิทธิหน้าที่ที่จะต้องกระทำหรืองดใช้สิทธิเรียกร้องต่ออีกฝ่ายหนึ่ง⁴

ใน Black law dictionary ได้ให้ความหมายของคำว่า สัญญาเอาไว้หลายความหมาย⁵ เช่น

สัญญา หมายถึง ข้อตกลงระหว่างคู่กรณีตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปที่เกิดหน้าที่บังคับกันได้ตามกฎหมายหรือกฎหมายยอมรับรองให้⁶

สัญญา หมายถึง คำมั่น หรือ กลุ่มของคำมั่นที่คู่สัญญาได้ทำในธุรกรรม ซึ่งกฎหมายรับรองให้หรือบังคับกันได้ตามกฎหมาย; ข้อความที่แสดงออกถึงคำมั่นหรือกลุ่มของคำมั่นดังกล่าว⁷

ในความหมายอย่างกว้าง สัญญา หมายถึง หน้าที่ตามกฎหมายใด ๆ หรือ กลุ่มของหน้าที่ที่ไม่ได้เกิดจากกฎหมายลักษณะละเมิด โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หน้าที่อันเกิดจากกฤษฎีกาหรือการแสดงออกของศาล⁸

นอกจากนี้แล้ว สัญญา อาจจะหมายถึง การซื้อขาย หรือ การโอนสิทธิในที่ดิน⁹

Treitel (1999), "The Law of Contract", Paul H. Richards, Law of Contract, 5th edition (England:Longman,2002), p. 9.

⁴ A legally binding agreement made between two or more persons, by which rights are acquired by one or more to acts or forbearances on the part of the other or others. Beatson in, " Anson's Law of Contract" *Ibid*, p.9.

⁵ Garner, Bryan A, Black law dictionary, 8th edition (Minn.:Thomson/West), p. 341.

⁶ An agreement between two or more parties creating obligations that are enforceable or otherwise recognizable at law.

⁷ A promise or set of promises by a party to a transaction, enforceable or otherwise recognizable at law; the writing expressing that promise or set of promises.

⁸ Broadly, any legal duty or set of duties not imposed by the law of tort; esp., a duty created by a decree or declaration of a court.

⁹ Loosely, a sale or conveyance.

ในระบบกฎหมายไทยนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่ได้ให้คำนิยามของคำว่า สัญญา เอาไว้ นักกฎหมายไทยจึงได้ให้พยายามให้คำจำกัดความของ สัญญา โดยศาสตราจารย์ หม่อมราชวงศ์เสนีย์ ปราโมช เห็นว่า “สัญญา” คือ การที่บุคคลสองฝ่ายแสดงเจตนาทำนิติกรรมค้ำเสนอค้ำสนองรับ มีความประสงค์ตกลงตรงกันและร่วมใจกันในอันที่จะก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์อย่างใดอย่างหนึ่งขึ้น

ทั้งนี้ ความหมายของคำว่าสัญญากินความได้กว้างขวาง การตกลงทำสัญญาสมรส สัญญารับบุตรบุญธรรม แม้จะก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ในกฎหมายลักษณะครอบครัวด้วยเมียมิ่ไม่ก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ในหนี้ ก็ยังต้องนับว่าเป็นสัญญาอย่างหนึ่ง¹⁰

สำหรับรองศาสตราจารย์จำปี โสติพันธุ์ ได้ให้คำนิยามของสัญญาเอาไว้ว่า หมายถึงนิติกรรมสองฝ่ายที่เกิดจากการแสดงเจตนาเสนอสนองต้องตรงกันของบุคคลตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปที่มีมุ่งจะก่อให้เกิด เปลี่ยนแปลง หรือระงับนิติสัมพันธ์¹¹

ศาสตราจารย์ศักดิ์ สมองชาติ ได้อธิบายว่า สัญญา คือ นิติกรรมหลายฝ่าย ซึ่งเกิดขึ้นโดยการแสดงเจตนาของบุคคลตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป อันต่างกับนิติกรรมฝ่ายเดียว ซึ่งเกิดขึ้นโดยการแสดงเจตนาของบุคคลฝ่ายเดียว การแสดงเจตนาของบุคคลตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปนั้นแต่ละฝ่ายอาจเป็นบุคคลคนเดียวหรือหลายคนรวมเป็นฝ่ายเดียวกันก็ได้

ในการทำสัญญา จำพ้งแต่การแสดงเจตนาของบุคคลฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดเพียงฝ่ายเดียวไม่อาจเกิดผลเป็นสัญญาได้ จะต้องมีการแสดงเจตนาอันเป็นค้ำเสนอ ค้ำสนองของทั้งสองฝ่ายถูกต้องตรงกันจึงจะเกิดผลเป็นสัญญาหรือนิติกรรมหลายฝ่าย สัญญาจะต้องมีคู่สัญญาอย่างน้อยสองคน ส่วนจะมากเกินกว่าสองคนไปเท่าไร กฎหมายไม่จำกัด เมื่อการแสดงเจตนาทำค้ำเสนอ ค้ำสนองถูกต้องตรงกัน ย่อมเกิดผลเป็นสัญญา¹²

¹⁰ เสนีย์ ปราโมช, ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม 1 ภาค (1-2), พิมพ์ครั้งที่ 2, 2 เล่ม (พระนคร:โรงพิมพ์อักษรสาส์น,พ.ศ. 2478 แก้ไขเพิ่มเติม 2505), น. 437.

¹¹ จำปี โสติพันธุ์, คำอธิบายหลักกฎหมายนิติกรรม-สัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร:บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด,2543), น. 210.

¹² ศักดิ์ สมองชาติ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ,2549), น. 335.

จากคำนิยามทั้งหมดที่ได้กล่าวมาข้างต้น สามารถสรุปลักษณะของสัญญา ได้ดังนี้

1. สัญญาเป็นนิติกรรมสองฝ่ายหรือนิติกรรมหลายฝ่ายที่เกิดจากการแสดงเจตนา
เสนอสนองต้องตรงกัน
2. คู่กรณีตั้งใจให้มีผลเป็นการก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญา ซึ่งทำให้
คู่สัญญามีหนี้ที่จะต้องชำระ ซึ่งอาจจะเป็นหนี้กระทำการ งดเว้นกระทำการ หรือส่งมอบทรัพย์สิน
ก็ได้
3. เป็นข้อตกลงที่กฎหมายรองรับบังคับให้เป็นไปตามที่คู่กรณีตกลงกัน

2.2 หลักสำคัญในกฎหมายลักษณะสัญญา

กฎหมายลักษณะนิติกรรม-สัญญา มีหลักการสำคัญว่า หากไม่มีกฎหมายห้ามไว้แล้ว
เอกชนสามารถที่จะกำหนดนิติสัมพันธ์กันอย่างไรก็ได้ ซึ่งหลักการดังกล่าวเป็นหลักการที่ได้รับ
แนวคิดมาจากแนวคิดเสรีนิยม เหตุที่กำหนดหลักการเอาไว้ดังนี้ เป็นเพราะว่ารัฐหรือผู้ออก
กฎหมาย ไม่สามารถที่จะเข้ามาเกี่ยวข้องของการกำหนดกฎเกณฑ์ สร้างสิทธิกำหนดหน้าที่ที่
เกี่ยวกับกิจกรรมหรือการดำเนินชีวิตประจำวันของประชาชนได้ทุกเรื่อง ทั้งนี้เพราะว่า รัฐไม่อาจที่จะ
ทราบถึงความต้องการที่แท้จริงของประชาชนได้ ทุกที่ที่ใครต้องการทำนิติกรรม-สัญญาผูกพันกัน
อย่างไร ถ้าจะต้องมาขอให้รัฐออกกฎหมายบังคับให้เกิดสิทธิมีหน้าที่ต่อกันเฉพาะเรื่องแล้ว
สภาผู้แทนราษฎรก็จะมีเวลาทำประโยชน์ให้แก่ประเทศได้ ดังนั้นในเรื่องส่วนตัวเสีย
ความเกี่ยวข้องต้องการของเอกชนต่อเอกชนเช่นนี้ ผู้ออกกฎหมายจึงได้มอบเครื่องมือคือ นิติกรรม
ไว้ หากบุคคลใดได้ทำนิติกรรม-สัญญาไปภายในขอบเขตที่กฎหมายวางไว้แล้ว กฎหมายจะ
ยอมรับบังคับบัญชาให้เกิดสิทธิและหน้าที่เป็นไปตามเจตนาของคู่สัญญา โดยนัยดังว่านี้ จึงเป็น
เรื่องที่กฎหมายยอมรับความศักดิ์สิทธิ์ของเจตนา¹³

เนื่องจากการทำสัญญาอันเป็นการกระทำที่ตั้งใจจะให้เกิดผลในทางกฎหมายนั้น มี
อยู่มากมายนับไม่ถ้วน กฎหมายจึงได้กำหนดเพียงหลักเกณฑ์หรือลักษณะกว้าง ๆ ของสัญญาไว้
โดยเน้นหลักอิสระในทางแพ่ง หรือหลักเสรีภาพในการทำสัญญาที่กฎหมายรับรองให้ปัจเจกชน
ทั้งหลายสามารถที่จะใช้เสรีภาพของตนกำหนดนิติสัมพันธ์กันเองในระหว่างคู่สัญญา¹⁴

¹³ เสนีย์ ปราโมช, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 10, น. 8-9.

¹⁴ จำปี โสติพิพันธุ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น. 27-28.

ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่า หลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนา หลักอิสระในทางแพ่ง และหลักเสรีภาพในการทำสัญญาจะเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญในกฎหมายลักษณะนิติกรรม-สัญญา จึงสมควรที่จะมาทำความเข้าใจหลักเกณฑ์ทั้งสามเรื่องนี้ เพื่อที่จะได้นำไปวิเคราะห์กับการทำสัญญาที่มีผลต่อภาระในทางภาษีอากร

2.2.1 หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา (Principle of Autonomy of the Will)

หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา เป็นหลักที่อาศัยความเป็นเหตุเป็นผลทางนิติปรัชญาที่ว่าด้วยนิติสัมพันธ์ในทางหนึ่ง อยู่บนรากฐานของเจตนาของบุคคล โดยเจตนาของบุคคลนี้เป็นทั้งแหล่งกำเนิดและเป็นมาตรการของสิทธิ

หลักนี้ให้ความสำคัญแก่เจตนาถึงขนาดกล่าวได้ว่า ที่ไหนไม่มีเจตนา ที่นั่นก็ไม่มีสิทธิด้วย

รากฐานของข้อความคิด

หลักนี้มีข้อความคิดว่า อำนาจบังคับทั้งหมดของสัญญาอยู่ที่เจตนาของคู่สัญญา เป็นข้อความคิดที่เกิดจากปรัชญากฎหมายเรื่องของปัจเจกชนนิยม (Individualism) และหลักเศรษฐศาสตร์นิยมเรื่องเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of Contract) สำหรับหลักเรื่องเสรีภาพในการทำสัญญานี้จะได้อธิบายในหัวข้อต่อไป

หลักปัจเจกชนนิยม (Individualism)

หลักนี้ถือว่าเจตนามีความศักดิ์สิทธิ์ เป็นหลักพื้นฐานของเสรีภาพตามธรรมชาติของมนุษย์ หลักนี้มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับปรัชญาในศตวรรษที่ 18 โดยยืนยันหลักที่ว่ารัฐจะต้องรับรู้สิทธิส่วนบุคคลให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ รัฐจะต้องรับรองเสรีภาพส่วนบุคคลซึ่งมนุษย์ทุกคนมีอยู่ตามธรรมชาติ และจะต้องไม่ทำลายสิทธิพื้นฐานของบุคคล บุคคลทุกคนมีเสรีภาพ เว้นแต่ในเรื่องที่เป็นกรณีอันสมควร จึงจะมีข้อจำกัดเสรีภาพ นอกจากนั้นแล้ว เสรีภาพของบุคคลจะถูกจำกัดลงได้ก็ด้วยความสมัครใจของบุคคลเท่านั้น ดังนั้น เจตนาของบุคคลจึงมีความศักดิ์สิทธิ์และอิสระ บุคคลจะไม่ถูกผูกพันในหนี้ใดที่เขาไม่ได้ตกลงด้วย ในทางตรงกันข้าม หนี้ที่เกิดจากเจตนาของบุคคลนี้จะผูกมัดผู้ที่ตกลงนั้น เจตนาของบุคคลมีอำนาจที่จะก่อให้เกิดความผูกพันทางหนี้โดยเฉพาะจะจงเป็นลูกหนี้ เจ้าหนี้ขึ้นมาได้¹⁵

¹⁵ ดาราพร เตชะกำฟู, หลักความศักดิ์สิทธิ์ของเจตนาในสัญญา (กรุงเทพมหานคร: โครงการวิจัยเสริมหลักสูตร มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530), น. 6.

2.2.2 หลักเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of Contract)

หลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนาได้รับการยอมรับด้วยหลักเสรีภาพในทางเศรษฐกิจ ในศตวรรษที่ 18 มีระบบเศรษฐกิจแบบการค้าเสรี (laissez-faire, laissez-passer) คือเป็นหลักที่ว่า บุคคลทุกคนจะต้องมีเสรีภาพ เว้นแต่ในบางกรณีที่เป็นการสมควรที่จะวางข้อจำกัดเสรีภาพลง

กฎเกณฑ์ที่ดีที่สุดที่สังคมควรจะมีนั้น คือ กฎเกณฑ์ที่คู่สัญญามีความเท่าเทียมกัน เป็นผู้ตกลงกันเอง โดยถือว่ากฎเกณฑ์ที่ตกลงกันได้นั้น เป็นกฎเกณฑ์อันหนึ่งที่เกิดจากเจตนาที่ให้อำนาจบังคับแก่กรณีของตนโดยเฉพาะ ซึ่งจะเป็นกฎเกณฑ์ที่จะก่อให้เกิดความยุติธรรมแก่เอกชนด้วยกันเอง ซึ่งข้อความคิดดังกล่าว นำไปสู่หลักความศักดิ์สิทธิ์ของเจตนาที่ให้อำนาจมีเสรีภาพอย่างเต็มที่ในการทำสัญญา รัฐจะไม่บัญญัติกฎหมายไปบีบบังคับการทำสัญญาของเอกชนปล่อยให้เอกชนสามารถวางกฎเกณฑ์ที่จะใช้อำนาจบังคับสัญญาของตนได้ตามลำพัง กฎหมายจะเข้าเกี่ยวข้องก็เฉพาะกรณีที่เป็นเรื่องเกี่ยวกับประโยชน์ของสาธารณะเท่านั้น¹⁶

ลักษณะ

เสรีภาพในการทำสัญญา มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. เสรีภาพในการคิดที่จะทำสัญญา
2. เสรีภาพในการตัดสินใจทำสัญญา
3. เสรีภาพในการเลือกทำสัญญากับใคร
4. เสรีภาพในการเลือกจะทำสัญญาอะไร และจะกำหนดเนื้อหาและวัตถุประสงค์

ของสัญญาอย่างไร

5. เสรีภาพที่จะแสดงเจตนาออกมาด้วยวิธีการที่ต้องการ
6. เสรีภาพในการกำหนดให้เจตนาที่แสดงออกมานั้นก่อให้เกิดผลอย่างไร¹⁷

¹⁶ เฟิงอ้าง.

¹⁷ จำปี โสติพันธ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น. 212.

2.2.3 หลักอิสระในทางแพ่ง (Private autonomy)¹⁸

หลักอิสระในทางแพ่ง หมายถึง อำนาจของเอกชนในการตัดสินใจเกี่ยวกับขอบเขตทางกฎหมายของตนเองด้วยตนเองทั้งในทางส่วนตัวและในทางทรัพย์สิน ในทางส่วนตัว อาจเป็นเรื่องของการสมรส การหย่า ในทางทรัพย์สินอาจจัดการโดยใช้นิติกรรมสัญญา

โดยหลักนี้ พยายามจะบอกเราว่า เราทุกคนในฐานะที่เป็นปัจเจกชนมีความเป็นอิสระหรือมีเสรีภาพที่จะกำหนดขอบเขตในทางกฎหมายของเราเองอย่างไรก็ได้ตามแต่ที่เราต้องการหรือตามแต่ที่เราเห็นสมควร และเมื่อเราใช้สิทธิหรือเสรีภาพนี้แล้ว กฎหมายก็จะมารับรองให้สิ่งที่เราทำบังเกิดผลในทางกฎหมายได้ หลักนี้มักจะควบคู่ไปกับหลักเสรีภาพในการทำสัญญา

ลักษณะ

สำหรับในเรื่องของการทำนิติกรรมสัญญานั้น หลักความเป็นอิสระในทางแพ่ง มีลักษณะที่เป็นรูปธรรมดังต่อไปนี้

1. อิสระที่จะคิดและตัดสินใจว่าจะทำนิติกรรมสัญญานั้น หรือไม่
2. อิสระที่จะทำนิติกรรมสัญญานั้นด้วยตนเองหรือมอบให้บุคคลอื่นไปทำแทน
3. อิสระในการกำหนดเนื้อหาของนิติกรรมสัญญานั้น
4. อิสระในการที่จะทำนิติกรรมสัญญาในประเภทที่แตกต่างจากที่กฎหมายกำหนด
5. อิสระที่เลือกวิธีการแสดงเจตนาทำนิติกรรมสัญญา
6. อิสระที่จะให้เหตุผลส่วนตัวในการทำนิติกรรมสัญญานั้น¹⁹

2.2.4 ฐานะในทางกฎหมาย

หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา หลักเสรีภาพในการทำสัญญา และหลักอิสระในทางแพ่งได้ปรากฏอยู่ในระบบกฎหมายของไทยด้วย โดยปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 151 ซึ่งบัญญัติว่า “การใดเป็นการแตกต่างกับบทบัญญัติของกฎหมาย ถ้ามิใช่กฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นไม่เป็นโมฆะ”

¹⁸ จำปี โสติพิพันธุ์, อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น. 28-29.

¹⁹ จำปี โสติพิพันธุ์, อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น. 29-30.

ซึ่งจากบทบัญญัติดังกล่าว หมายความว่า นิติกรรมสัญญาใดที่ทำแล้วมีความแตกต่างจากที่กฎหมายได้บัญญัติเอาไว้ ก็ยังมีผลสมบูรณ์สามารถบังคับกันได้ เว้นแต่นิติกรรมสัญญานั้นจะแตกต่างจากบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวข้องด้วยความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน²⁰

2.2.5 ข้อจำกัดของหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา หลักเสรีภาพในการทำสัญญา และหลักอิสระในทางแพ่ง

ถึงแม้ว่าเอกชนจะมีอิสระและเสรีภาพในการแสดงเจตนาอย่างไร แต่อิสระและเสรีภาพดังกล่าวก็ยังคงต้องมีขอบเขตที่จำกัดอยู่ โดยขอบเขตที่จำกัดนี้ ได้แก่

1. หลักความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน

หลักนี้เป็นหลักหนึ่งที่ยกมาแสดงเจตนาและเสรีภาพในการทำสัญญาของบุคคล อันเป็นหลักทั่วไปซึ่งบังคับแก่คู่สัญญาโดยไม่มีข้อยกเว้น เพราะถ้ามีการตกลงกันในเรื่องที่ขัดต่อหลักความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนแล้ว การดังกล่าวก็จะตกเป็นโมฆะ ไม่อาจมีผลบังคับกันได้ตามกฎหมาย ทั้งนี้ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ได้บัญญัติรับรองถึงเรื่องดังกล่าวเอาไว้ใน มาตรา 150 ความว่า “การใดมีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมาย เป็นการพนันเสียหรือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นเป็นโมฆะ”

คำว่า “ความสงบเรียบร้อย” (public order) นี้ มีข้อความคิดที่กว้าง ไม่มีคำจำกัดความไว้นั่นเองในฉบับกฎหมาย นักกฎหมายหรือศาลมักจะเน้นว่า เป็นหลักที่คำนึงถึงผลประโยชน์ส่วนรวมของสังคมที่จะเป็นกรอบของการแสดงเจตนาของบุคคล โดยการแสดงเจตนาดังกล่าวจะให้ผลกระทบต่อนโยบายส่วนรวมของสังคมไม่ได้

ส่วนหลัก “ศีลธรรมอันดีของประชาชน” (good morals) เป็นหลักแสดงให้เห็นถึงลักษณะทางศีลธรรมของสังคมอันเป็นส่วนหนึ่งของหลักความสงบเรียบร้อย หมายความว่า กฎเกณฑ์ทางศีลธรรมเป็นส่วนหนึ่งของผลประโยชน์ส่วนรวมที่บังคับแก่เจตนาของบุคคลให้ต้องเคารพยอมรับ²¹

²⁰ จำปี้ โสติพันธ์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 11, น. 31.

²¹ ดาราพร เตชะกำฟู, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 17, น. 27.

การที่จะพิจารณาว่าอะไร คือ หลักความสงบเรียบร้อยนั้น เราจำเป็นต้องพิจารณาจากจุดมุ่งหมายของหลักความสงบเรียบร้อย ซึ่งแยกได้ 2 ประการ คือ หลักความสงบเรียบร้อยทางการเมืองและศีลธรรม และ หลักความสงบเรียบร้อยทางเศรษฐกิจและสังคม

ก. หลักความสงบเรียบร้อยทางการเมืองและศีลธรรม

หลักความสงบเรียบร้อยถูกกำหนดขึ้นเพื่อจุดมุ่งหมายให้บุคคลเคารพในองค์การของรัฐ สถาบันทางการเมือง สถาบันครอบครัวและศีลธรรมอันดี เพื่อรักษาไว้ซึ่งความมั่นคงของรัฐ รักษาความปลอดภัยของสถาบันของรัฐ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สุขแก่ประชาชน

ข. หลักความสงบเรียบร้อยทางเศรษฐกิจและสังคม

ความมุ่งหมายในทางเศรษฐกิจและสังคม เป็นหลักความสงบเรียบร้อยที่พิจารณาถึงการแลกเปลี่ยนทางทรัพย์สินหรือบริการ การพิจารณาความมุ่งหมายในทางเศรษฐกิจและสังคมนี้อยู่บนพื้นฐานในด้านการให้ความคุ้มครองเพื่อประโยชน์ส่วนรวมของสังคมที่จะให้มีการค้าเสรีที่มีการแข่งขันและมีพื้นฐานของความซื่อสัตย์และไว้วางใจซึ่งกันและกัน

ค. กฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย²²

กฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยซึ่งคู่สัญญาจะตกลงกันเป็นอย่างอื่นไปไม่ได้ ได้แก่

1) กฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(1) ในส่วนที่เกี่ยวกับการคุ้มครองความสามารถของบุคคล

เพราะบทบัญญัติดังกล่าว บัญญัติขึ้นเพื่อคุ้มครองบุคคลที่อ่อนด้อยกว่าในทางสติปัญญาอันอาจเกิดจากวัย (ผู้เยาว์) สุขภาพ (คนไร้ความสามารถ) หรือ ความประพฤติ (คนเสมือนไร้ความสามารถ) หากเปิดช่องให้มีการตกลงยกเว้นบทบัญญัติเหล่านี้ได้ ก็เท่ากับว่าความมุ่งหมายของกฎหมายในการที่จะให้ความคุ้มครองแก่บุคคลเหล่านี้ ย่อมไม่อาจบรรลุผลได้เลย อันจะก่อให้เกิดการเอาเปรียบบุคคลผู้ด้อยความสามารถ

(2) ในส่วนที่เกี่ยวกับการคุ้มครองความมั่นคงของสถาบันครอบครัว

เพราะครอบครัวเป็นสถาบันพื้นฐานของสังคมที่กฎหมายจำเป็นต้องให้ความคุ้มครองความผาสุกและการดำรงอยู่ของสถาบันพื้นฐานของสังคม เพราะหากปล่อยให้สถาบันครอบครัวได้รับผลกระทบกระเทือนจากการตกลงที่มีลักษณะเอาเปรียบกันแล้ว สถาบันครอบครัวก็จะอยู่ไม่ได้ ประเทศชาติก็ย่อมได้รับผลกระทบด้วยเช่นกัน

²² จำปี โสติพิพันธุ์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 11, น. 32-34.

(3) ในส่วนของกฎหมายที่กำหนดไว้เพื่อคุ้มครองบุคคลภายนอก

กฎหมายในส่วนนี้ ได้แก่ เรื่องแบบ หรือ เรื่องของวัตถุประสงค์ของสัญญา²³

(4) ในส่วนของกฎหมายที่กำหนดไว้เพื่อคุ้มครองคู่กรณีอีกฝ่ายที่อ่อนแอกว่าในทางเศรษฐกิจ

กฎหมายในส่วนนี้ได้แก่ การห้ามเรียกดอกเบี้ยเกินอัตราตามมาตรา 654 หรือ การห้ามคิดดอกเบี้ยทบต้นตามมาตรา 655²⁴ หรือกฎหมายคุ้มครองแรงงานในเรื่องของค่าจ้างขั้นต่ำ หรือค่าชดเชย พระราชบัญญัติว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. 2540 หรือ พระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2541 (ด้านสัญญา) เป็นต้น

(5) ในส่วนของกฎหมายเกี่ยวกับอายุความ

เนื่องจากอายุความ คือ กำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับการใช้สิทธิเรียกร้อง หรือการฟ้องร้องคดี กำหนดเวลานี้จะแตกต่างกันไปตามลักษณะแห่งสิทธิเรียกร้อง หากยอมให้มีการตกลงผิดแผกแตกต่างจากที่กฎหมายกำหนดได้ ก็อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม เพราะคู่สัญญาฝ่ายที่มีอำนาจในทางเศรษฐกิจเหนือกว่าอาจตกลงกับคู่สัญญาฝ่ายที่มีอำนาจในทางเศรษฐกิจที่ด้อยกว่าให้ยินยอมกำหนดเวลาในการใช้สิทธิเรียกร้องหรือในการฟ้องร้องที่ฝ่ายคู่สัญญาที่มี

²³ มาตรา 152 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “การใดมิได้ทำให้ถูกต้องตามแบบที่กฎหมายบังคับไว้ การนั้นเป็นโมฆะ” และ

มาตรา 150 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “การใดมีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมาย เป็นการพนันวิสัยหรือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นเป็นโมฆะ”

²⁴ มาตรา 654 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ท่านห้ามมิให้คิดดอกเบี้ยเกินร้อยละสิบห้าต่อปี ถ้าในสัญญากำหนดดอกเบี้ยเกินกว่านั้น ก็ให้ลดลงมาเป็นร้อยละสิบห้าต่อปี”

มาตรา 655 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ท่านห้ามมิให้คิดดอกเบี้ยในดอกเบี้ยที่ค้างชำระ แต่หวาดอกเบี้ยค้างชำระไม่น้อยกว่าปีหนึ่ง คู่สัญญากู้ยืมเงินจะตกลงกันให้เอาดอกเบี้ยนั้นทบเข้ากับต้นเงินแล้วให้คิดดอกเบี้ยในจำนวนที่ทบเข้ากันนั้นก็ได้ แต่การตกลงเช่นนั้นต้องทำเป็นหนังสือ

ส่วนประเพณีการค้าขายที่คำนวณดอกเบี้ยต้นในบัญชีเดินสะพัดก็ดี ในการค้าขายอย่างอื่นทำนองเช่นว่านี้ก็ดี หาอยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติซึ่งกล่าวมาในวรรคก่อนนั้นไม่”

อำนาจในทางเศรษฐกิจที่น้อยกว่าจะฟ้องฝ่ายของตนได้ โดยคู่สัญญาที่มีอำนาจในทางเศรษฐกิจที่น้อยกว่าอาจจะต้องจ่ายอ้อม มิฉะนั้นแล้ว คู่สัญญาฝ่ายที่มีอำนาจเศรษฐกิจเหนือกว่าอาจไม่ยอมทำสัญญาด้วย และหากยอมกันได้ บุคคลที่กฎหมายมุ่งคุ้มครองก็จะได้ไม่ได้รับความคุ้มครอง ทั้งยังทำให้เกิดความสับสนวุ่นวายขึ้นได้อีกว่า การใช้สิทธิเรียกร้องประเภทใดควรมีเวลาเท่าใดกันแน่

2) กฎหมายอาญา

กฎหมายอาญาเป็นกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับความผิดและโทษ ดังนั้น จึงเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยโดยตรง หากปล่อยให้มีการตกลงยกเว้นความผิดหรือยกเว้นโทษกันได้ บุคคลผู้กระทำความผิดก็就不用มีความผิดและไม่ต้องรับโทษ ซึ่งถ้าเป็นเช่นนั้นแล้ว ก็จะทำให้เกิดความไม่สงบเรียบร้อยขึ้นอย่างแน่นอน

3) กฎหมายวิธีพิจารณาความ

ทั้งกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ล้วนแต่เป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย เพราะว่าเป็นกฎหมายที่กำหนดขั้นตอน วิธีการฟ้องร้องดำเนินคดี หากปล่อยให้มีการตกลงให้ผิดแผกแตกต่างจากที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ได้ ก็จะทำให้เกิดปัญหาในเรื่องของความไม่แน่นอนในขั้นตอนของการดำเนินคดี รวมถึงในส่วนของกรณีที่บังคับใช้กฎหมายก็ทำให้เกิดความไม่สงบเรียบร้อยขึ้นอย่างแน่นอน

4) กฎหมายมหาชน

กฎหมายมหาชนเป็นกฎหมายที่กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับรัฐ หรือระหว่างรัฐกับราษฎรในฐานะที่รัฐมีอำนาจเหนือกว่า เป็นลักษณะที่รัฐใช้อำนาจเพื่อการปกครองหรือบริหารบ้านเมืองให้เป็นไปโดยเรียบร้อย ทำให้เกิดความสงบสุขร่มเย็น ดังนั้น กฎหมายมหาชนทั้งหลายจึงเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย เอกชนหรือคู่สัญญาจะกำหนดตกลงกันเป็นอย่างอื่นย่อมไม่ได้ เพราะ ถ้าหากยอมให้มีการกำหนดตกลงกันให้แตกต่างจากที่กฎหมายได้กำหนดไว้แล้วก็จะส่งผลกระทบถึงการบริหารปกครองบ้านเมือง ทำให้เกิดความไม่สงบเรียบร้อย

กฎหมายมหาชนมีหลายประเภททั้งกฎหมายมหาชนภายใน และกฎหมายมหาชนภายนอก โดยกฎหมายมหาชนภายในแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ กฎหมายรัฐธรรมนูญ กฎหมายปกครอง และกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ส่วนกฎหมายมหาชนภายนอก ก็คือกฎหมายระหว่างประเทศ นั่นเอง

2. การจำกัดเสรีภาพในการทำสัญญา

การจำกัดเสรีภาพในการทำสัญญา สามารถจำกัดได้ในกรณีดังต่อไปนี้

1. การจำกัดเสรีภาพในการเลือกคู่สัญญา ซึ่งอาจถูกจำกัดสำหรับคู่สัญญาที่ดำเนินกิจการผูกขาดที่อาจมีกฎหมายพิเศษกำหนดให้เขาต้องยอมทำสัญญากับบุคคลทุกคนที่เข้ามาขอทำสัญญาใช้บริการ จะปฏิเสธไม่ได้

2. การจำกัดเสรีภาพในการกำหนดวัตถุประสงค์ของสัญญา ซึ่งเสรีภาพอันนี้จำเป็นต้องถูกจำกัดเพื่อประโยชน์ที่เหนือกว่า ซึ่งก็คือ กฎหมาย ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน ดังนั้น คู่สัญญาไม่อาจจะทำสัญญาที่มีวัตถุประสงค์ขัดต่อกฎหมาย ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนได้

3. การจำกัดเสรีภาพในเรื่องแบบของสัญญา เมื่อกฎหมายบังคับให้สัญญาบางชนิดต้องทำตามแบบเฉพาะอย่างใดอย่างหนึ่งที่กฎหมายกำหนดบังคับไว้

4. การจำกัดเสรีภาพในเรื่องเจตนา เพื่อที่จะคุ้มครองประโยชน์ของบุคคลอื่นที่เข้ามาเกี่ยวข้องด้วย ดังเช่น กรณีของการแสดงเจตนาเพราะถูกกลั่นแกล้งโดยบุคคลภายนอก และคู่กรณีแห่งสัญญาไม่รู้หรือไม่อาจที่จะรู้ได้ว่ามีกลั่นแกล้งโดยบุคคลภายนอก

5. การจำกัดเสรีภาพในการกำหนดเนื้อหาของสัญญา ซึ่งอาจถูกกำหนดโดยกฎหมาย เช่น กฎหมายกำหนดราคาควบคุมสำหรับสินค้าบางประเภท หรืออาจถูกจำกัดด้วยตัวของคู่สัญญาเอง เมื่อคู่สัญญาฝ่ายที่มีอำนาจในทางเศรษฐกิจที่เหนือกว่าเป็นผู้กำหนดเนื้อหาของสัญญาแต่เพียงฝ่ายเดียว และให้คู่สัญญาฝ่ายที่มีอำนาจในทางเศรษฐกิจที่ด้อยกว่าเข้ามายอมรับเนื้อหาที่ได้กำหนดไว้เรียบร้อยแล้ว ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ทั้งในรูปแบบของสัญญาจำยอม หรืออาจเกิดในรูปของสัญญามาตรฐานก็ได้

6. การจำกัดเสรีภาพโดยกฎหมายพิเศษ เช่น โดยกฎหมายคุ้มครองแรงงาน หรือโดยพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. 2540 เป็นต้น

7. การจำกัดเสรีภาพในเรื่องผลของสัญญา แม้โดยปกติ “สัญญาต้องเป็นสัญญา” (Pacta Sunt Servanda) ตามเสรีภาพที่ได้ใช้ก็ตาม แต่ถ้าหลังจากที่ทำสัญญากันแล้ว ยังมีได้มีการปฏิบัติการชำระหนี้อันเป็นผลมาจากสัญญา แต่มีการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ในการปฏิบัติการชำระหนี้ไปอย่างมากอย่างไม่อาจคาดหมายได้ในขณะทำสัญญา ก็อาจจะต้องมาใช้หลัก “สัญญาไม่เป็นสัญญา” (Rebus Sic Stantibus)

2.3 ภาวะภาวะอาการของสัญญา

ในการทำสัญญาแต่ละประเภทย่อมก่อให้เกิดภาวะทางภาวะอาการที่แตกต่างกันไป ตามลักษณะเนื้อหา และวัตถุประสงค์ของสัญญา สัญญาบางประเภทมีภาวะภาวะอาการมาก สัญญาบางประเภทมีภาวะภาวะอาการน้อย สัญญาบางประเภทก็ได้รับยกเว้นภาวะภาวะอาการ

เนื่องจากสัญญานั้นมีมากมายหลายประเภท ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะได้นำเสนอ เนื้อหาและภาวะภาวะอาการจากการทำสัญญาบางประเภท ซึ่งได้แก่ สัญญาซื้อขาย สัญญาเช่าทรัพย์ สัญญาเช่าซื้อ สัญญาจ้างทำของ สัญญากู้ยืมเงิน และสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคล ซึ่งสัญญาเหล่านี้ นับว่าเป็นสัญญาที่มีความสำคัญและมีปัญหาในทางภาวะอาการค่อนข้างมาก โดยในส่วนของภาวะภาวะอาการนั้น จะนำเสนอเฉพาะภาวะภาวะอาการตามประมวลกฎหมายการค้า

2.3.1 สัญญาซื้อขาย

สัญญาซื้อขาย เป็นสัญญาที่บุคคลฝ่ายหนึ่งเรียกว่า ผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งเรียกว่า ผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงจะชำระราคาทรัพย์สินให้แก่ผู้ขาย (มาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)

สัญญาซื้อขายมีองค์ประกอบดังนี้

1. เป็นสัญญาที่คู่สัญญา 2 ฝ่าย ฝ่ายหนึ่งคือ ผู้ซื้อ และ อีกฝ่ายหนึ่งคือ ผู้ขาย
2. เป็นสัญญาที่มีวัตถุประสงค์ในการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ
3. วัตถุประสงค์ของสัญญาซื้อขายคือทรัพย์สิน ซึ่งอาจจะเป็นสังหาริมทรัพย์ หรืออสังหาริมทรัพย์ก็ได้ และ

4. ผู้ซื้อตกลงจะชำระราคาทรัพย์สินให้แก่ผู้ขาย

สัญญาซื้อขายนั้นเป็นสัญญาที่มีความสำคัญต่อการดำเนินชีวิตประจำวันของคนในสังคม เป็นสัญญาที่มีการทำกันมากที่สุด สัญญาซื้อขายยังแบ่งออกได้เป็นหลายประเภท โดยสัญญาซื้อขายที่สำคัญ ได้แก่ สัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาด สัญญาจะซื้อจะขาย และสัญญาขายฝาก

1) สัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาด

ก. ลักษณะของสัญญา

สัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาด คือสัญญาที่คู่สัญญาตกลงกันเรื่องต่าง ๆ ในการทำสัญญาไว้เป็นการเรียบร้อยแล้วโดยไม่ต้องไปทำอะไรกันอีก ทรัพย์สินที่เป็นวัตถุแห่งสัญญาจะต้องมีอยู่แล้วในขณะทำสัญญา เพราะจะต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์กัน สัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาดนั้นมิได้ทั้งการซื้อขายสังหาริมทรัพย์และการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ ในกรณีของสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนกรรมสิทธิ์²⁵ การจะดูว่าสัญญาใดเป็นสัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาดหรือไม่ ให้ดูเจตนาของคู่สัญญาว่าตั้งใจจะไปทำตามแบบที่กฎหมายกำหนดหรือไม่²⁶ หากมีเจตนาดังกล่าว ก็เป็นสัญญาจะซื้อจะขาย แต่ถ้าไม่มีเจตนาดังกล่าว ก็เท่ากับว่าคู่สัญญาได้ทำสัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาด ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว สัญญาซื้อขายส่วนมากมักจะเป็นสัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาดนั่นเอง

ข. ภาระภาษีอากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินที่ผู้ขายได้รับจากการขายทรัพย์สินถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรที่จะต้องนำมารวมคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้โดยใช้เกณฑ์เงินสด กล่าวคือ ผู้ขายได้รับเงินได้ในปีภาษีใด ก็นำเงินได้ที่ได้รับนั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษีนั้น

อย่างไรก็ตาม มาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เงินได้จากการขายทรัพย์สินดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ กล่าวคือ

1. เงินได้จากการขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไร และสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว มิใช่เรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่หกตัน

²⁵ สังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนกรรมสิทธิ์ ได้แก่

1. เรือมีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป

2. เรือนแพ

3. สัตว์พาหนะ อันได้แก่ ช้าง ม้า โค กระบือ ล่อ ลา ที่มีตัวรูปพรรณ หรือ ถ้ายังไม่มีตัวรูปพรรณก็ถึงเกณฑ์ที่จะต้องจดทะเบียนทำตัวรูปพรรณ

²⁶ การซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนกรรมสิทธิ์ต้องทำตามแบบที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 456 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

ขึ้นไป เรือกลไฟ หรือเรือยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป หรือแพ (มาตรา 42 (9) แห่งประมวลรัษฎากร)

2. เงินได้ของชาวนาที่ได้จากการขายข้าวอันเกิดจากกสิกรรมที่ตนและหรือครอบครัวได้ทำเอง (มาตรา 42 (15) แห่งประมวลรัษฎากร)

3. เงินได้จากการขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวม (มาตรา 42 (23) แห่งประมวลรัษฎากร)

4. เงินได้จากการจำหน่ายหรือส่วนลดจากการจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาล (มาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (2) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร)

5. เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะเงินได้จากการขายในส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปีภาษีนั้น (มาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (17) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร)

6. เงินได้จากการขายสินค้ายาสูบที่โรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง ได้เสียภาษีเงินได้แทนผู้ขายสินค้าดังกล่าวทุกทอดตามมาตรา 48 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (มาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (19) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร)

7. เงินได้จากการขายโลหะดีบุกตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2531 สำหรับโลหะดีบุกที่ซื้อมาระหว่างที่กฎกระทรวงนี้ใช้บังคับถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2530 ทั้งนี้ เฉพาะที่ไม่นำรายจ่ายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกิจการซื้อและขายโลหะดีบุกดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นรายจ่ายในการคำนวณเงินได้สุทธิ (มาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (42) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร)

8. เงินได้จากการขายข้อตกลงซื้อขายล่วงหน้าในตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย เฉพาะกรณีที่ไม่มีกำลงมอดสินค้าเกษตร (มาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (63) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร)

9. เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็น

- (ก) บ้าน โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ซึ่งโดยปกติใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย
- (ข) อสังหาริมทรัพย์ตาม (ก) พร้อมที่ดิน

(ค) ห้องชุดสำหรับการอยู่อาศัยในอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับกรณีการทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งผู้มีเงินได้ใช้เป็นที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญ โดยมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

การได้รับยกเว้นตามวรรคหนึ่ง ต้องปรากฏว่าภายในกำหนดเวลาหนึ่งปีก่อนหรือนับแต่วันที่ทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ผู้มีเงินได้ได้ทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์แห่งใหม่ซึ่งมีลักษณะตาม (ก) (ข) หรือ (ค) เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตน และให้ได้รับยกเว้นเท่ากับจำนวนมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว แต่ไม่เกินจำนวนมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์แห่งใหม่ ทั้งนี้ ให้ถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน (มาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (62) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร)

10. เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็น

- (ก) บ้าน โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ซึ่งโดยปกติใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย
- (ข) อสังหาริมทรัพย์ตาม (ก) พร้อมที่ดิน

(ค) ห้องชุดสำหรับการอยู่อาศัยในอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ได้อสังหาริมทรัพย์ตาม (ก) (ข) หรือ (ค) โดยจดทะเบียนการได้มาใน พ.ศ. 2540 และขายอสังหาริมทรัพย์นั้นหลังจากการจดทะเบียนไม่น้อยกว่าหนึ่งปี แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550 (มาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (41) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร)

11. เงินได้จากการขายสัญญาซื้อขายล่วงหน้าตามกฎหมายว่าด้วยสัญญาซื้อขายล่วงหน้าซึ่งกระทำในศูนย์ซื้อขายสัญญาซื้อขายล่วงหน้า เฉพาะกรณีที่ไม่มีกำไรมอบสินค้า ทั้งนี้ สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป (มาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (75) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ.

2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย กฎกระทรวงฉบับที่ 260 (พ.ศ. 2549) ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร)

สำหรับการคำนวณภาษีนั้น เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 48 แห่ง
ประมวลรัษฎากร²⁷

²⁷ มาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษีเงินได้ ดังต่อไปนี้

(1) เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 47 หรือมาตรา 57 เบื้องแล้ว เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ ท้ายหมวดนี้

(2) สำหรับผู้มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไป การคำนวณภาษีตาม (1) ให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมิน...

(4) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือ อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ดังต่อไปนี้

(ก) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้จาก การให้โดยเสน่หา ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้ เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิ แล้ว หารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย

(ข) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หัก ค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิ แล้วหารด้วย จำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณ ด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย

ในกรณีที่เสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) เมื่อคำนวณภาษี แล้วต้องเสียไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย

ในกรณีที่เสียภาษีโดยนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ให้หักค่าใช้จ่าย ร้อยละ 50 ของเงินได้ตาม (ก) หรือตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ตาม (ข) แล้วแต่กรณี เหลือ เท่าใดนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อีกอย่างอื่น

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในกรณีที่ผู้ขายที่ได้รับเงินได้เป็นนิติบุคคล ก็ต้องนำราคาของผู้ซื้อจ่ายมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยใช้เกณฑ์สิทธิ กล่าวคือ รายได้ที่ได้รับเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ก็ต้องนำมารวมคำนวณในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (มาตรา 65 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร)

ในกรณีของผู้ซื้อที่เป็นนิติบุคคล ก็ต้องนำราคาของตนเองจ่ายออกไปมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอาศัยเกณฑ์สิทธิเช่นกัน

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย²⁸

บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือ คณะบุคคลผู้จ่ายเงินค่าซื้ออสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ดังนี้

1. สำหรับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ก) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น (มาตรา 50 (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร)

2. สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจากกรณีตาม 1. ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น (มาตรา 50 (5) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร) ซึ่งปัจจุบัน ได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 กำหนดหลักเกณฑ์การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในกรณีนี้ไว้ดังนี้

มาตรา 4 “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 48 (4) (ข) และมาตรา 50 (5) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังต่อไปนี้

คำว่า “จำนวนปีที่ถือครอง” ใน (ก) หรือ (ข) หมายถึงจำนวนปีนับตั้งแต่ปีที่ได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ถึงปีที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น ถ้าเกินสิบปีให้นับเพียงสิบปี และเศษของปีให้นับเป็นหนึ่งปี...”

²⁸ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, “สัญญาทางธุรกิจกับภาระภาษีอากร: สัญญาซื้อขายที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างพร้อมกับที่ดิน,” เอกสารภาษีอากร, ฉบับที่ 318, ปีที่ 27, น.101-102 (มี.ค. 2551).

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

เว้นแต่ผู้มีเงินได้จะแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน และพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้น ก็ให้ถือว่า มีค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์"

3. กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งทางการค้าหรือหากำไร มีวิธีการ คำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ดังนี้

1) นำราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรมของกรมที่ดินเป็นตัวตั้ง (มาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร)

2) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามจำนวนปีที่ถือครองโดยพระราชกฤษฎีกาออก ตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจาก การขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529

3) หารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง (กำหนดไว้ 10 ปี ถ้าเกิน 10 ปี ให้นับเพียง 10 ปี)

4) ผลลัพธ์ที่ได้นำมาคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

5) นำภาษีที่คำนวณได้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ทั้งนี้ จำนวนภาษีต้องไม่เกิน ร้อยละ 20 ของราคาขาย ถ้าเกินก็ให้เสียเพียงร้อยละ 20 ของราคาขายเท่านั้น

4.การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรและได้มาโดยมุ่งในทางค้าหรือหา กำไร การหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีนี้ ก็เหมือนกับกรณีที่ 3 แต่อาจมีภาษีธุรกิจเฉพาะเพิ่มขึ้นมา ซึ่ง

ภาษีธุรกิจเฉพาะนี้จะคิดจากราคาขาย ถ้าราคาขายสูงกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ฯ แต่ถ้าต่ำกว่าก็จะคิดตามราคาประเมินทุนทรัพย์

ส่วนในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ ผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินและได้กรรมสิทธิ์จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย แล้วนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ตามที่มาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดเอาไว้ โดยคำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1

ภาษีที่หักไว้และนำส่งดังกล่าวให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกหักภาษีตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้

กฎหมายยังห้ามพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมทำการจดทะเบียนให้จนกว่าจะได้รับเงินภาษีที่ต้องนำส่งครบถ้วนถูกต้องแล้ว และต้องนำส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอ ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน อีกทั้งต้องยื่นเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิตามปกติด้วยในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีรายได้

ภาษีมูลค่าเพิ่ม

เฉพาะสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่ฝ่ายผู้ขายเป็นผู้ประกอบการอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับรัฐในอัตราร้อยละ 6.3 สำหรับกรณีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2550 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2551 และจะเสียในอัตราร้อยละ 9 สำหรับกรณีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป²⁹ โดยฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามที่มาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดเอาไว้ โดยผู้ประกอบการสามารถลดภาระภาษีไปให้กับผู้บริโภคโดยเพิ่มราคาของสินค้าที่ขายได้

การขายอสังหาริมทรัพย์บางประเภทได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่มาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร³⁰ บัญญัติไว้ ส่วนความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีของสัญญาซื้อขายนั้น เป็นไปตามที่มาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดไว้

²⁹ มาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 465) พ.ศ. 2550

³⁰ มาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

ภาษีธุรกิจเฉพาะ

การทำสัญญาซื้อขายที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ต้องเป็นการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อามาโดยวิธีใดก็ตาม

(ก) การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุดิบที่ได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือ รักษาสภาพไว้ เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือ ด้วยการจัดทำ หรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือ ขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสารหรือ ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว แต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฝืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือ ผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อ ที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และ เงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะเป็นมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต และในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็น เนื้อ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม และวัตถุดิบที่ได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษา สภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการ จัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วย วิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์ อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดี กำหนด

(ค) การขายปุ๋ย

(ง) การขายปลาปน อาหารสัตว์

(จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

(ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน...

(ท) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งขายรับทั้งสิ้น ให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย

(ธ) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือ การสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น

(ณ) การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา..."

(มาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร) โดยจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541

อนึ่ง อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะในกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร คือ อัตราร้อยละ 0.1 สำหรับรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับ (มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 472) พ.ศ. 2551)

อากรแสตมป์

สัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาดไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียค่าอากรแสตมป์

ภาษีอากรตามกฎหมายอื่น

ในกรณีของการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องเสียค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนการโอนตามประมวลกฎหมายที่ดินในอัตราร้อยละ 2.0 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรรมที่ดิน หากราคาที่ตกลงซื้อขายสูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาประเมินของกรรมที่ดิน กฎหมายก็ให้คิดค่าธรรมเนียมตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรรมที่ดินนั้น

นอกจากนี้ ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ยังมีภาระที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่และภาษีป้าย ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

2) สัญญาจะซื้อขาย

ก. ลักษณะของสัญญา

สัญญาจะซื้อขายเป็นสัญญาที่คู่สัญญาตกลงกันว่าจะทำสัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาดกันไป³¹ ทั้งนี้ในมาตรา 456 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “การซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ ถ้ามิได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เป็นโมฆะ วิธีนี้ให้ใช้ถึงซื้อขายเรือมีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป ทั้งซื้อขายแพและสัตว์พาหนะด้วย

³¹ ไพฑูริย์ เอกจริยกร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2545), น. 71.

สัญญาจะขายหรือจะซื้อ หรือค้ำประกันในการซื้อขายทรัพย์สินตามที่ระบุไว้ในวรรคหนึ่ง ถ้ามิได้มีหลักฐานเป็นหนังสืออย่างหนึ่งอย่างใดลงลายมือชื่อฝ่ายผู้ต้องรับผิดชอบเป็นสำคัญ หรือได้วางประจำไว้หรือได้ชำระหนี้บางส่วนแล้ว จะฟ้องร้องให้บังคับคดีหาได้ไม่

บทบัญญัติที่กล่าวมาในวรรคก่อนนี้ ให้ใช้บังคับถึงสัญญาซื้อขายสังหาริมทรัพย์ซึ่งตกลงกันเป็นราคาสองหมื่นบาท หรือน้อยกว่านั้นขึ้นไปด้วย” จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าว สามารถสรุปได้ว่า สัญญาจะซื้อจะขายมีสาระสำคัญดังนี้

1. เป็นสัญญาที่มีได้เฉพาะแต่ทรัพย์สินที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น คือ เป็นทรัพย์สินที่ต้องจดทะเบียนโอนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

2. ขณะทำสัญญา กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินยังไม่ได้โอนไปยังผู้จะซื้อ

3. เป็นสัญญาที่สามารถทำได้โดยวาจา

4. ข้อตกลงในสัญญาต้องมีข้อความว่า “...จะไปโอนทะเบียนกับพนักงานเจ้าหน้าที่กันในวันที่...” โดยกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าวจะโอนไปเมื่อมีการจดทะเบียนกับพนักงานเจ้าหน้าที่

5. หากมีการผิดสัญญา คู่สัญญาฝ่ายที่ต้องการให้อีกฝ่ายหนึ่งปฏิบัติตามสัญญาสามารถใช้หลักฐานอย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมายฟ้องร้องบังคับคดีได้³² หลักฐานดังกล่าว ได้แก่

1) หลักฐานเป็นหนังสือลงลายมือชื่อฝ่ายผู้ต้องรับผิดชอบ

2) มีการวางมัดจำ หรือ ประจำ

3) มีการชำระหนี้บางส่วน

ทรัพย์สินที่สามารถทำสัญญาจะซื้อจะขายได้นั้น ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์กับพนักงานเจ้าหน้าที่ ส่วนสังหาริมทรัพย์ธรรมดา นั้นยังมีข้อถกเถียงกันไม่เป็นที่ยุติว่าจะเป็นวัตถุในการทำสัญญาจะซื้อจะขายได้หรือไม่

ส่วนเหตุผลในการทำสัญญาจะซื้อจะขายโดยไม่ทำสัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาดกัน โดยทันทีนั้น ก็อาจเนื่องมาจากคู่สัญญานั้นยังไม่พร้อมที่จะทำสัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาดกัน แต่ก็ไม่ต้องการปล่อยโอกาสในการทำสัญญาเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นหลุดลอยไป จึงได้ตกลงทำสัญญาจะซื้อจะขายกันขึ้น

³² เพิ่มบุญ แก้วเขียว, “สัญญาทางธุรกิจกับภาวะภาษีอากร: สัญญาจะซื้อขายที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง,” เอกสารภาษีอากร, ฉบับที่ 319, ปีที่ 27, น. 106-107 (เม.ย. 2551).

อนึ่ง ในสัญญาจะซื้อขายนี้ อาจจะมีการวางประจำหรือมัดจำไว้ในสัญญาด้วยก็ได้ ทั้งนี้ หากในการวางเงินประกันหรือเงินมัดจำไว้เพื่อเป็นหลักประกันในการปฏิบัติตามสัญญา โดยตกลงจะคืนเงินดังกล่าวให้ทั้งหมดถ้าไม่มีการผิดสัญญา เงินมัดจำหรือเงินประกันนั้นก็มิใช่ส่วนหนึ่งของราคา

ส่วนสัญญาจะซื้อขายที่กำหนดให้ผู้จะซื้อผ่อนชำระหนี้บางส่วน เงินที่ได้รับจากการชำระหนี้บางส่วน ย่อมเป็นส่วนหนึ่งของราคาซื้อขาย

ข. ภาษีอากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้เกณฑ์เงินสด (cash basis) ในการคำนวณภาษี ดังนั้น หากตามสัญญาจะซื้อขายดังกล่าว คู่สัญญาได้วางเงินมัดจำหรือประกันไว้เพื่อเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญา เงินดังกล่าวจะต้องคืนให้แก่อีกฝ่ายหนึ่งทั้งหมดเมื่อไม่มีการผิดสัญญา เงินมัดจำหรือประกันดังกล่าว จึงไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ถ้าหากมีการผิดสัญญาและคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งได้รับมัดจำหรือเงินประกันไว้ ก็ต้องถือว่าเงินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินทันทีในปีภาษีที่ได้รับ และคู่สัญญาฝ่ายที่รับมัดจำหรือเงินประกันไว้ก็มีหน้าที่นำเงินดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามปกติ

ในกรณีที่มีการชำระหนี้บางส่วน เงินที่ได้ชำระหนี้บางส่วนย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินของคู่สัญญาฝ่ายที่ได้รับชำระหนี้ทันทีในปีภาษีที่ได้รับ และต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีต่อไป

ทั้งนี้ ผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ กฎหมายให้สิทธิที่จะเลือกไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ก็ได้ เมื่อได้ถูกหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในวันจดทะเบียนโอนแล้ว (ตามมาตรา 48 (4) และมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร)

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในกรณีที่คู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายเป็นนิติบุคคลนั้น ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ใช้เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) ดังนั้น การรับรู้รายได้จะอยู่ที่กรณีของการได้รับชำระหนี้บางส่วนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกับพนักงานเจ้าหน้าที่ กฎหมายให้ถือตามราคาซื้อขายเพื่อการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ถ้าราคาซื้อขายสูงกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ แต่ถ้าราคาซื้อขายต่ำกว่า ก็ให้ใช้ตามราคาประเมินทุนทรัพย์

รายได้จากการขายทั้งหมดต้องนำมารวมเป็นรายได้เพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายก็นำมาเป็นเครดิตภาษีได้

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ตามมาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร การทำสัญญาจะซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ให้ผู้ซื้อที่จ่ายเงินได้ให้คำนวณหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น ส่วนสัญญาจะซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนกรรมสิทธิ์ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม

สัญญาจะซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ หรือ อสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนกรรมสิทธิ์ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีธุรกิจเฉพาะ

การทำสัญญาจะซื้อขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างนั้น จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 กำหนดไว้³³ โดยกฎหมายกำหนดให้ใช้ราคาตามสัญญา ถ้าราคานั้นสูงกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์และให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ ถ้าราคาตามสัญญาต่ำกว่า

³³ มาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้...

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา...

ในกรณีที่เป็นบุคคลอยู่นอกราชอาณาจักรประกอบกิจการโดยผ่านสถานประกอบการหรือตัวแทนของตนที่อยู่ในราชอาณาจักร ให้ถือว่าประกอบกิจการในราชอาณาจักรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 บัญญัติว่า “ให้การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังต่อไปนี้ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

(2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว

(4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) หรือ (3) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือให้คำมั่นว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว

(5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคลตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

(ก) การขายหรือการถูกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์

(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

(ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น

ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างตาม (ค) ได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลาห้าปีตามความใน (6) ให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรืออาคารหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

(ง) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

(จ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทางมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม

(ฉ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่มีค่าตอบแทน

(ช) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะในกรณีที่

อนึ่ง ในขณะที่ทำสัญญาจะซื้อจะขายนั้น ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ ตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 82/2542 เรื่อง การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นทางค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) โดยผู้มีหน้าที่ต้องเสีย ภาษีธุรกิจเฉพาะ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์พร้อมชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียน และกรมที่ดินต้อง เรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเพื่อกรมสรรพากร

อากรแสตมป์

เอกสารสัญญาจะซื้อจะขายไม่เป็นตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์

ภาษีอากรตามกฎหมายอื่น

การทำสัญญาจะซื้อจะขายไม่มีภาระภาษีอากรตามกฎหมายอื่นแต่อย่างใด

3) สัญญาขายฝาก

ก. ลักษณะของสัญญา

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 491 ได้ให้ความหมายของการขายฝากว่า “อันว่าขายฝากนั้น คือสัญญาซื้อขายซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตกไปยังผู้ซื้อ โดยมีข้อตกลงกันว่า ผู้ขายอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนได้” ซึ่งจากบทบัญญัติดังกล่าว สามารถแยกสาระสำคัญของ สัญญาขายฝากได้ 2 ประการ คือ

1. สัญญาขายฝากเป็นสัญญาซื้อขาย เมื่อเป็นสัญญาซื้อขาย จึงต้องนำหลักและ บทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยเรื่องของการซื้อขายมาใช้กับสัญญาขายฝากด้วย โดยกรรมสิทธิ์ใน สัญญาขายฝากนั้นจะโอนไปยังผู้ซื้อฝากทันทีที่ทำสัญญา โดยไม่จำเป็นต้องมีการส่งมอบตัวทรัพย์สิน เป็นวัตถุแห่งสัญญาขายฝากนั้น และไม่จำเป็นว่าผู้ซื้อต้องชำระราคาทันที
2. มีข้อตกลงให้สิทธิผู้ขายไถ่ทรัพย์สินคืนได้ในอนาคต โดยเป็นสิทธิของผู้ขายฝาก ฝ่ายเดียวที่จะใช้สิทธิหรือไม่ก็ได้

ทรัพย์สินที่สามารถขายฝากได้ ก็คือ อสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ โดยการขายฝากอสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนกรรมสิทธิ์ก็ต้องทำตามแบบที่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 456 กำหนดไว้ด้วย

ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่นนอกจาก อสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น”

สิทธิในการไถ่คืนทรัพย์สินที่ขายฝากนั้น แบ่งเป็นกรณีที่ไม่ได้ตกลงกันไว้ในสัญญา และกรณีที่ได้ตกลงกันไว้ในสัญญา

กรณีที่ไม่ได้กำหนดไว้ในสัญญา หากเป็นการขายฝากอสังหาริมทรัพย์มีกำหนดเวลาไถ่ 10 ปี นับแต่เวลาที่มีการขายฝาก หากเป็นสังหาริมทรัพย์มีกำหนดเวลาไถ่ 3 ปี นับแต่เวลาที่มีการขายฝาก (มาตรา 494 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)

กรณีที่กำหนดไว้ในสัญญา หากเป็นการขายฝากอสังหาริมทรัพย์ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในสัญญา แต่ถ้ากำหนดเวลาไถ่เกิน 10 ปี ให้ลดลงมาเหลือ 10 ปี สำหรับการขายฝากสังหาริมทรัพย์ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในสัญญา แต่ถ้ากำหนดเวลาไถ่ไม่เกิน 3 ปี ก็ให้ลดลงมาเหลือเพียง 3 ปี (มาตรา 495 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)

สินไถ่นั้น คู่สัญญาสามารถกำหนดกันเองได้ว่าจะเป็นจำนวนเท่าใด หากไม่ได้กำหนดไว้ก็ให้ไถ่ตามราคาที่ยขายฝาก แต่ถ้าปรากฏในเวลาไถ่ว่า สินไถ่ หรือราคาขายฝากที่กำหนดไว้สูงกว่าราคาขายฝากที่แท้จริงเกินอัตราร้อยละ 15 ต่อปี ให้ไถ่ได้ตามราคาขายฝากที่แท้จริงรวมประโยชน์ตอบแทนร้อยละ 15 ต่อปี (มาตรา 499 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)

การใช้สิทธิไถ่ทรัพย์สิน

หากผู้ขายฝากไม่ได้ใช้สิทธิไถ่ทรัพย์สินภายในกำหนดเวลา ผู้ขายฝากหมดสิทธิไถ่ทรัพย์สินอีกต่อไป โดยกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตกเป็นของผู้ซื้อฝากโดยเด็ดขาด

หากผู้ขายฝากใช้สิทธิไถ่ทรัพย์สินภายในกำหนดเวลา สามารถแบ่งผลของการใช้สิทธิไถ่ทรัพย์สินที่ยขายฝากคืนนั้นได้เป็น 2 ช่วงเวลา คือ

ก่อนวันที่ 10 เมษายน พ.ศ. 2541 ถือว่า กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ยขายฝากกันนั้นไม่เคยตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ซื้อฝากเลย (มาตรา 492 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)

หลังจากวันที่ 10 เมษายน พ.ศ. 2541 ซึ่งเป็นระยะเวลาหลังจากที่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 492 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อผู้ขายฝากได้ใช้สิทธิไถ่ทรัพย์สินโดยชอบภายในกำหนดเวลาแล้ว กรรมสิทธิ์จะตกกลับมาเป็นของผู้ไถ่ตั้งแต่วันที่มีการชำระสินไถ่หรือมีการวางทรัพย์

ข. ภาระภาษีอากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กรณีที่เป็นการขายฝากสังหาริมทรัพย์ ผู้ขายฝากซึ่งเป็นผู้ที่ได้รับเงินได้ ต้องนำเงินได้นั้นไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เว้นแต่เป็นกรณีการขายฝากสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้

สำหรับกรณีที่ผู้ขายเป็นบุคคลธรรมดา ทั้งนี้ตามที่กำหนดเอาไว้ในมาตรา 42 (9) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อผู้ขายฝากนำสินไถ่ไปไถ่ถอนทรัพย์สินที่ขายฝากคืนจากผู้รับซื้อฝากภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด สินไถ่ที่ผู้ซื้อฝากได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามที่มาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดเอาไว้ จะต้องนำสินไถ่ทั้งจำนวนไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ต่อไป

หากผู้ขายฝากนำสินไถ่มาขอไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝากหลังกำหนดเวลาไถ่ตามสัญญาหรือภายในกำหนดเวลาไถ่ตามที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจะตกเป็นของผู้รับซื้อฝากโดยเด็ดขาด ดังนั้น การมาขอไถ่ทรัพย์สินดังกล่าวนับเป็นการทำข้อเสนอเพื่อขอซื้อทรัพย์สินนั้นกันใหม่ ซึ่งหากว่าผู้รับซื้อฝากยอมขายทรัพย์สินนั้นคืนให้แก่ผู้ขายฝาก ก็ถือว่าเป็นการทำให้สัญญาซื้อขายทรัพย์สิน ซึ่งสินไถ่ที่ผู้รับซื้อฝากได้รับมา ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ผู้ขาย (ผู้รับซื้อฝากเดิม) จึงต้องนำเงินได้นั้นไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในกรณีของการขายฝากอสังหาริมทรัพย์ เงินได้ที่ผู้ขายฝากได้รับก็ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะต้องถือเอาราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอน เป็นเงินได้พึงประเมิน โดยผู้ขายฝากสามารถเลือกเสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นก็ได้ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 48 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อผู้ขายฝากนำสินไถ่ไปไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์ที่ขายฝากคืนจากผู้รับซื้อฝากภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ เงินสินไถ่ที่ผู้รับซื้อฝากได้รับถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับซื้อฝากต้องนำเงินได้นั้นไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กรณีผู้ขายฝากไม่มาขอไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝากภายในกำหนดเวลาไถ่ตามสัญญาหรือภายในกำหนดเวลาไถ่ตามที่กฎหมายกำหนด ผู้รับซื้อฝากย่อมได้อสังหาริมทรัพย์ที่ซื้อฝากไว้เป็นสิทธิของตนโดยเด็ดขาด มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับซื้อฝากต้องนำเงินได้ไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

หากผู้ขายฝากนำสินไถ่มาขอไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝากหลังกำหนดเวลาไถ่ตามสัญญาหรือภายในกำหนดเวลาไถ่ตามที่กฎหมายกำหนด และผู้รับซื้อฝากยอมขายคืนให้ กรณีนี้จะ

ถือว่าเป็นการทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ขึ้นมาใหม่ สิ้นไถ่ที่ผู้รับซื้อฝากได้รับมา ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ผู้ขาย (ผู้รับซื้อฝากเดิม) จึงต้องนำเงินได้นั้นไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่นเดียวกับกรณีของการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ด้วยเช่นกัน

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการขายฝากทรัพย์สินไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ก็ตาม ก็มีภาระภาษีที่คล้ายกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพียงแต่ว่าในกรณีที่บริษัทเป็นผู้ขายฝากอสังหาริมทรัพย์ เงินได้จากการขายฝากถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการบริษัทต้องนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่มีรายได้นั้น จำนวนรายได้ให้ถือตามราคาขายฝากตามความเป็นจริง แต่ต้องไม่น้อยกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้กันอยู่ในวันที่มีการโอนนั้น (หนังสือที่ กค. 0811/13980 ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2540)³⁴

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

การขายฝากตามมาตรา 491 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถือเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อผู้ขายฝากนำอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสนหา หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไร ไปขายฝากแก่ผู้รับซื้อฝาก ผู้รับซื้อฝากซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ขายฝากซึ่งได้รับเงินได้ ถือเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ขายฝากอาจเลือกเสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นก็ได้ ทั้งนี้ตามมาตรา 48 (8) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0706/5864 ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2549)

ในหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว ยังได้วินิจฉัยว่า กรณีที่ผู้ขายฝากนำอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางค้าหรือหากำไรไปขายฝากแก่ผู้รับซื้อฝาก ผู้รับซื้อฝากซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ขายฝากซึ่งได้รับเงินได้จากการขายฝาก ถือเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องนำ

³⁴ “ขายฝากกับภาระภาษีอากร,” สรรพากรสาส์น, ฉบับที่ 10, ปีที่ 53, น. 21-22 (ตุลาคม 2549).

เงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น โดยไม่มีสิทธิเลือกเสียภาษีตามจำนวนที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 48 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้ การคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายทั้งสองกรณีดังกล่าวมา ให้ใช้ราคาขายตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ให้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้นตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร³⁵

กรณีที่ผู้ขายฝากเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินคำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 แล้วนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน (มาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร) แต่ถ้าทรัพย์สินที่ขายฝากเป็นทรัพย์สินอย่างอื่น ก็ไม่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย³⁶

ภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีการขายฝากอสังหาริมทรัพย์ หากผู้ขายฝากมิได้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพแล้ว ก็ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายฝาก

หากผู้ขายฝากเป็นผู้ประกอบกิจการขายฝากอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือเป็นตัวแทนของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและได้ขายสินค้าที่ขายฝากนั้นในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระ โดยตัวแทนนั้นอยู่ในราชอาณาจักร (มาตรา 82/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร) ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเสียภาษีในอัตราร้อยละ 7 (มาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 465) พ.ศ. 2550)

กรณีการขายฝากอสังหาริมทรัพย์ ถ้าเป็นการขายฝากอสังหาริมทรัพย์ที่เข้าลักษณะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ก็ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีก

³⁵ เพิ่งอ้าง, น.39-40.

³⁶ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, “สัญญาทางธุรกิจกับภาระภาษีอากร: สัญญาขายฝาก,” เอกสารภาษีอากร, ฉบับที่ 312, ปีที่ 26, น. 110 (กันยายน 2550).

ภาษีธุรกิจเฉพาะ

การขายฝากอสังหาริมทรัพย์ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

การขายฝากอสังหาริมทรัพย์ ถ้าเป็นการขายฝากอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ผู้ขายฝากได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ผู้ขายฝากอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

แต่หากเป็นการขายฝากอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาเมื่อพ้นเวลา 5 ปี นับแต่วันที่ผู้ขายฝากได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์แล้ว ผู้ขายฝากก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแต่อย่างใด

กรณีผู้ขายฝากนำสินไถ่มาไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์คืนจากผู้รับซื้อฝากภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ตั้งแต่วันที่ 10 เมษายน พ.ศ. 2541 อสังหาริมทรัพย์ที่ขายฝากนั้น ย่อมตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ไถ่ตั้งแต่เวลาที่ชำระสินไถ่หรือวางทรัพย์ตามมาตรา 492 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

หากเป็นการใช้สิทธิไถ่คืนภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ขายฝากก็เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งค้าหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 3 (15) (ก) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534

แต่หากเป็นกรณีที่ผู้ขายฝากไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์หลังกำหนดเวลาไถ่ตามสัญญาหรือหลังเวลาที่กฎหมายกำหนด จะเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งถ้าหากได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ขายฝาก ก็เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งค้าหากำไรตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีที่ผู้ขายฝากได้ไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาตั้งแต่วันที่ 10 เมษายน 2541 และต่อมาผู้ขายฝากได้ขายอสังหาริมทรัพย์นั้นไป หากรวมระยะเวลาการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ก่อนการขายฝาก ระยะเวลาขายฝากและระยะเวลาภายหลังการขายฝากแล้ว เกิน 5 ปี ผู้ขายย่อมได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ

ตามมาตรา 3 (15) (ข) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534

สำหรับผู้ขายฝากที่ได้ไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์ภายหลังกำหนดเวลาไถ่ตามสัญญาหรือภายหลังกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด การนับอายุการถือครองอสังหาริมทรัพย์นั้น จะต้องเริ่มนับตั้งแต่วันที่ไถ่ถอนการขายฝาก

กรณีบริษัทเป็นผู้ขายฝากอสังหาริมทรัพย์ เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบกิจการตามมาตรา 4 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ซึ่งถือว่าการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร โดยรายรับที่จะนำมาคำนวณเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ที่บริษัทได้รับหรือพึงได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการตามมาตรา 91/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ถือเอาตามราคาขายฝากตามความเป็นจริง แต่ต้องไม่น้อยกว่าราคาที่พึงได้รับตามหนังสือสัญญาขายที่ดินหรือราคาที่พึงได้รับตามราคาประเมินทุนทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น

อากรแสตมป์

ในการขายฝากจะมีการปิดอากรแสตมป์กรณีการออกไปรับสำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์เมื่อมีการจดทะเบียนตามกฎหมาย และไปรับสำหรับการขายฝากยานพาหนะ ทั้งนี้ เฉพาะยานพาหนะซึ่งมีการจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยยานพาหนะนั้น ๆ ถ้าไปรับมีจำนวนเงินตั้งแต่ 200 บาทขึ้นไป ทุก 200 บาท หรือเศษของ 200 บาท ต้องปิดค่าอากรแสตมป์ 1 บาท ผู้ออกไปรับมีหน้าที่ต้องเสียอากรและซื้อแสตมป์

ส่วนไปรับจำนวนที่ผู้รับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ อย่างไรก็ตาม มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ 21) เรื่องกำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์อากรสำหรับตราสาร 28 (ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์เกี่ยวกับการขายฝากอสังหาริมทรัพย์³⁷

ภาษีอากรตามกฎหมายอื่น

ในการขายฝากอสังหาริมทรัพย์นั้นก็ย่อมจะมีภาระที่เกี่ยวข้องกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่

³⁷ เพิ่งอ้าง, น. 112.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0811 (กม.02)/973 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2544 กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า การขายฝากตามมาตรา 492 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก่อนมีการแก้ไขนั้น หากได้ไถ่ถอนการขายฝากภายในเวลาที่กำหนดในสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ให้ถือว่ากรรมสิทธิ์ไม่เคยตกไปยังผู้ซื้อเลย ประกอบกับข้อ 2 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 99/2543 ลงวันที่ 1 สิงหาคม 2543 วางแนวทางไว้ว่า การรับไถ่ อสังหาริมทรัพย์จากการขายฝากภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมาย กำหนด ก่อนวันที่ 10 เมษายน 2541 อันเป็นระยะเวลาก่อนมีการแก้ไขมาตรา 492 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ไม่ถือเป็นการขายตามมาตรา 91/4 (4) ประมวลรัษฎากร เป็น เพียงการใช้สิทธิเรียกร้องตามมาตรา 491 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ยังไม่ถือว่า กรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์เคยตกไปยังผู้รับซื้อฝาก และในทางกลับกัน กรณีที่ผู้ขายฝากไม่ได้ ไถ่ถอนภายในกำหนดเวลาดังกล่าว กรรมสิทธิ์ในที่ดินย่อมตกไปแก่ผู้รับซื้อฝากนับแต่เวลาที่ ขายฝากแล้ว อันถือเป็นการขายตามมาตรา 91/4 (4) ประมวลรัษฎากร แต่จะถือเป็นการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรอื่นจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่ ให้เป็นไปตาม พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0802/10951 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2536 เมื่อผู้ขายฝากได้ไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝากภายในกำหนดแล้วขายฝาก การนับจำนวนปีที่ถือครองต้องเริ่ม นับใหม่ นับแต่วันได้ใช้สิทธิไถ่จนถึงวันที่ขายฝากใหม่

2.3.2 สัญญาเช่าทรัพย์สิน

ก. ลักษณะของสัญญา

สัญญาเช่าทรัพย์สินเป็นสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่า ผู้ให้เช่า ตกลงให้บุคคลอีก คนหนึ่งเรียกว่า ผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งชั่วระยะเวลาอันมี จำกัดและผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น (มาตรา 537 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) จากบทบัญญัติดังกล่าว สามารถสรุปสาระสำคัญของสัญญาเช่าทรัพย์สินได้ว่า

1. เป็นสัญญาที่มีบุคคล 2 ฝ่าย คือ ผู้ให้เช่า ฝ่ายหนึ่ง และผู้เช่า อีกฝ่ายหนึ่ง
2. ผู้ให้เช่าตกลงให้ผู้เช่าได้ใช้ หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่ง โดย ไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์แต่ต้องส่งมอบทรัพย์สินให้แก่ผู้เช่า
3. ผู้เช่าตกลงให้ค่าเช่าเพื่อการที่ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินที่เช่า

4. เป็นสัญญาที่มีกำหนดระยะเวลาอันมีจำกัด ซึ่งอาจกำหนดระยะเวลาการเช่าเป็น ชั่วโมง วัน สัปดาห์ เดือน หรือปี หรือกำหนดระยะเวลาการเช่าตลอดอายุของผู้เช่าหรือของผู้ให้เช่า³⁸

5. เป็นสัญญาที่ถือคุณสมบัติของผู้เช่าเป็นสาระสำคัญ ดังนั้น ถ้าผู้เช่าตาย สัญญาเช่าทรัพย์สินย่อมระงับไป ไม่ตกเป็นมรดก

ทรัพย์สินที่จะให้เช่ามีได้ทั้งสังหาริมทรัพย์ เช่น รถยนต์ เรือ และอสังหาริมทรัพย์ เช่น บ้าน และที่ดิน เป็นต้น

ในการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ถ้าเช่ากันไม่เกิน 3 ปี หากจะฟ้องร้องต่อศาลต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือลงลายมือชื่อฝ่ายที่ต้องรับผิด กรณีเช่าเกินกว่า 3 ปีขึ้นไปหรือตลอดอายุของผู้เช่าหรือผู้ให้เช่าแล้ว หากมิได้ทำสัญญาเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ การเช่านั้นจะฟ้องร้องบังคับคดีได้เพียง 3 ปี (มาตรา 538 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) นอกจากนี้ กฎหมายยังห้ามมิให้เช่าอสังหาริมทรัพย์กันเป็นกำหนดเวลาเกิน 30 ปี ถ้าเกิน 30 ปี กฎหมายให้ลดลงมาเหลือเพียง 30 ปี (มาตรา 540 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) แต่คู่สัญญาสามารถต่อสัญญากันอีกได้ โดยสัญญาที่ต่อนั้นต้องมีกำหนดเวลาไม่เกิน 30 ปี นับแต่วันที่ต่อสัญญา

ผู้ให้เช่ามีหน้าที่ดังต่อไปนี้

1. ต้องส่งมอบทรัพย์สินที่เช่า
2. ต้องออกค่าฤชาธรรมเนียมในการทำสัญญาครั้งหนึ่ง
3. ต้องรับผิดชอบในความชำรุดบกพร่องในทรัพย์สินที่เช่า³⁹
4. ถ้าทรัพย์สินที่เช่าเสียหายในระหว่างอายุสัญญา ผู้ให้เช่าต้องซ่อมแซมทุกอย่างที่จำเป็น

ผู้เช่ามีหน้าที่ดังต่อไปนี้

1. ต้องชำระค่าเช่า

³⁸ ไขทชิต เอกจริยกร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์:เช่าทรัพย์สิน-เช่าซื้อ, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2545), น.38.

³⁹ มงคล ขนาดนิต และชลิวรรณ กัจฉับนันทร์, “เช่าทรัพย์สินกับภาวะอาคาร,” สรรพากรสาส์น, ฉบับที่ 11, ปีที่ 53, น.19 (พฤศจิกายน 2549).

2. ต้องออกค่าฤชาธรรมเนียมในการทำสัญญาครั้งหนึ่ง
3. ต้องสงวนรักษาและดูแลทรัพย์สินที่เช่า
4. ต้องซ่อมแซมทรัพย์สินที่เช่าในกรณีที่ทรัพย์สินดังกล่าวเกิดความเสียหายเล็กน้อย (มาตรา 550 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)
5. ส่งคืนทรัพย์สินที่เช่าเมื่อครบกำหนดสัญญาเช่าแล้ว

ในระหว่างอายุสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ ถ้ามีเหตุต้องโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เช่า กฎหมายกำหนดให้สัญญาเช่ายังคงดำเนินอยู่ต่อไป ผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ต้องรับไปทั้งสิทธิและหน้าที่ของผู้โอนซึ่งมีต่อผู้เช่า

โดยปกติ สัญญาเช่าย่อมเลิกกันเมื่อครบกำหนดเวลาตามสัญญาโดยไม่ต้องมีการเตือนหรือบอกกล่าวล่วงหน้าให้ผู้เช่าทราบ แต่เมื่อถึงกำหนดแล้ว ถ้าผู้เช่ายังคงครอบครองทรัพย์สินนั้นอยู่ และผู้ให้เช่ารู้แต่ก็ไม่ได้ทักท้วง กฎหมายถือว่าคู่สัญญาได้ทำสัญญากันใหม่ต่อไปแบบไม่มีกำหนดระยะเวลา (มาตรา 564 ประกอบกับมาตรา 570 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) และคู่สัญญาฝ่ายใดจะบอกเลิกสัญญาเช่าก็สามารถทำได้ตลอด แต่ต้องมีการบอกกล่าวล่วงหน้าให้รู้ตัวก่อน (มาตรา 566 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)⁴⁰

สัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา

คือ สัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ชนิดหนึ่งที่ผู้เช่าต้องจ่ายค่าตอบแทนใด ๆ เพิ่มขึ้นให้แก่ผู้ให้เช่านอกเหนือไปจากค่าเช่าตามปกติ เช่น การเช่าอาคารโดยผู้เช่าจะต้องปลูกสร้างอาคารขึ้นมาแล้วยกกรรมสิทธิ์ในอาคารนั้นให้แก่เจ้าของที่ดิน เป็นต้น

สัญญาเช่าประเภทนี้เกิดขึ้นจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่กำหนดขึ้นมาเพื่อที่จะให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างคู่กรณี เนื่องจากสัญญาเช่าประเภทนี้ ผู้เช่าจะต้องจ่ายทั้งค่าเช่าและค่าตอบแทนพิเศษแก่ผู้ให้เช่าด้วย หากให้บังคับกันเพียงสัญญาเช่าธรรมดา ก็อาจจะไม่เป็นธรรมแก่ผู้เช่าได้

สิ่งที่ถือว่าเป็นค่าตอบแทนพิเศษนอกเหนือจากค่าเช่า ได้แก่

1. การปลูกตึก อาคาร โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นลงบนที่ดินแล้วยกให้เป็นกรรมสิทธิ์แก่ผู้ให้เช่า

⁴⁰ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, “สัญญาทางธุรกิจกับภาระภาษีอากร: สัญญาเช่าสถานที่ภายในอาคาร,” เอกสารภาษีอากร, ฉบับที่ 313, ปีที่ 27, น.107 (ตุลาคม 2550).

2. การเช่าที่ดินโดยผู้เช่าจะต้องปลูกต้นไม้ลงบนที่ดินนั้นด้วยกรรมสิทธิ์ในต้นไม้ให้แก่เจ้าของที่ดิน

3. การเช่าตึกแถวซึ่งจะปลูกสร้างขึ้นโดยเสียเงินช่วยค่าก่อสร้าง (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 791/2501)

4. การซ่อมแซม ปรับปรุงสถานที่เช่า

สิ่งที่ไมถือว่าเป็นค่าตอบแทนพิเศษนอกเหนือไปจากค่าเช่า ได้แก่

1. เงินเบี้ยเจียะ

2. เงินกินเปล่า

3. เงินค่าน้ำดิน

4. สิ่งที่ถือว่าผู้เช่าได้กระทำไปเพื่อความสะดวกสบายแก่ตัวผู้เช่าเอง⁴¹

ข. ภาระภาษีอากร

การทำสัญญาเช่าทรัพย์สินและการทำสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา จะมีภาระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ฝ่ายผู้ให้เช่า จะมีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินอันเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ให้เช่าจึงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ครั้งปีภายในเดือนกันยายน (มาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร) และถือว่าเงินจำนวนนี้เป็นเครดิตภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ประจำปีภายในเดือนมีนาคม (มาตรา 56 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร) อีกทั้งผู้ให้เช่าจะต้องมีการจัดทำบัญชีเพื่อแสดงรายได้และรายจ่ายเป็นประจำวันตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 161) เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและมีได้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย ประกาศ ณ วันที่ 21 ธันวาคม พ.ศ. 2549

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทค่าเช่าทรัพย์สินได้ 2 วิธี คือ อาจหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามอัตราที่กฎหมายกำหนด หรือจะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้⁴²

⁴¹ ไพฑูริย์ เอกจริยกร, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 38, น. 242.

⁴² มงคล ขนาดนิต และชลิวรรณ กัจฉ์ปนนท์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 39, น. 20.

ในกรณีที่มีการจ่ายเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ ถือว่าเงินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้ให้เข้าได้รับจากการให้เข้าทรัพย์สิน ผู้ให้เข้าจึงต้องนำไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

อย่างไรก็ดี กระทรวงการคลังได้มีประกาศลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2528 ยอมให้ผู้เช่าเฉลี่ยเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซมตามส่วนแห่งจำนวนปีของการเช่า โดยผู้มีเงินได้จะต้องยื่นรายการและชำระภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ ที่เฉลี่ยเป็นรายปีนั้นเป็นการล่วงหน้า โดยต้องชำระภายในปีที่ได้รับเงินได้ เช่น ได้รับเงินกินเปล่าในปี พ.ศ. 2551 ก็ต้องยื่นแบบ ภงด. 93 และชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในปี พ.ศ. 2551 เป็นต้น

ฝ่ายผู้เช่า ผู้เช่าที่เป็นบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนไม่จดทะเบียน หรือ คณะบุคคลซึ่งเป็นผู้จ่ายค่าเช่าไม่มีภาระภาษีเงินได้แต่อย่างใด

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฝ่ายผู้ให้เช่า ผู้ให้เช่าซึ่งเป็นนิติบุคคล เป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินจากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีหน้าที่ต้องนำรายได้จากค่าเช่าทั้งหมดที่ได้รับมารวมคำนวณกำไรสุทธิของกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำขึ้น โดยการคำนวณนั้นใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ค่าเช่าที่ผู้ให้เช่ามีสิทธิได้รับตามสัญญาเช่าเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ก็ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ถ้ามีเงินกินเปล่าหรือเงินแป๊ะเจี๊ยะ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ต้องนำเงินดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ด้วย โดยเฉลี่ยเงินค่าเช่ารับล่วงหน้าตามส่วนแห่งจำนวนปีของการเช่า และต้องนำส่วนเฉลี่ยที่เป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใด มารวมคำนวณกำไรสุทธิกับเงินค่าเช่าในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวตามเกณฑ์สิทธิ เช่น บริษัท ก. จำกัด ให้บริษัท ข. จำกัด เช่าที่ดินเป็นเวลา 30 ปี ผู้เช่าตกลงชำระเงินกินเปล่า 55,000,000 บาท ดังนี้ บริษัท ก. จำกัด ผู้มีเงินได้ จะต้องนำเงินกินเปล่าดังกล่าวมาเฉลี่ยเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายปีจำนวน 30 ปี โดยสามารถนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ถูกหักไว้ มาเป็นเครดิตภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกหักไว้ได้ทั้งจำนวน เป็นต้น

สำหรับผู้ให้เช่าที่เป็นมูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการและมีรายได้จากค่าเช่า อาจไม่ต้องเสียภาษีหากเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ กล่าวคือ เป็นกรณีที่มูลนิธิหรือสมาคมมีเงินได้จากค่าเช่าลงทะเบียน ค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก หรือเงิน หรือทรัพย์สินที่ได้รับจาก

การรับบริจาค หรือจากการให้โดยเสน่หา เงินได้ดังกล่าวไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ (มาตรา 39 ประกอบกับมาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร)

กรณีให้ผู้ให้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินค่าเช่าที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร โดยผู้จ่ายค่าเช่าต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไว้ (มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร)

ฝ่ายผู้เช่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้เช่ามีหน้าที่จ่ายค่าเช่า ค่าเช่าที่จ่ายไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนเพื่อเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ (มาตรา 65, 65ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร)

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ผู้เช่าที่เป็นบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน หรือคณะบุคคลที่ได้จ่ายค่าเช่าให้แก่ผู้รับที่มีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ (มาตรา 50 (3) แห่งประมวลรัษฎากร)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้เช่ามีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากค่าเช่าที่จ่ายไป โดยไม่รวมค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ให้แก่ผู้ให้เช่า (ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 6)

โดยตามคำสั่งดังกล่าว หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นจ่ายค่าเช่าหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน (ไม่รวมถึงค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์) แก่ผู้ให้เช่า ต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายดังต่อไปนี้

1. กรณีจ่ายให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หักในอัตราร้อยละ 5.0 (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 6 (1))
2. กรณีจ่ายให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย หักในอัตราร้อยละ 5.0 (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 6 (2))
3. กรณีจ่ายให้มูลนิธิหรือสมาคมซึ่งประกอบกิจการซึ่งมีรายได้โดยไม่ใช่มูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร หักในอัตราร้อยละ 10.0 (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 6 (3))
4. กรณีจ่ายให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย นอกจากที่ระบุใน 3. เฉพาะที่เป็นค่าเช่าเรือ

ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการพาณิชย์นาวีที่ใช้ในการขนส่ง สัญญาระหว่างประเทศ หักใน อัตราร้อยละ 1.0 (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 6 (4))

5. กรณีจ่ายค่าเช่าให้แก่ผู้ให้เช่าที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมาย ของต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย หักในอัตราร้อยละ 15.0 (มาตรา 70 แห่ง ประมวลรัษฎากร)

ภาษีมูลค่าเพิ่ม

การประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน เป็นกิจการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์แล้ว มาตรา 81 (1) (ต) แห่ง ประมวลรัษฎากรบัญญัติยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ไม่ว่าผู้ให้เช่านั้นจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือว่า เป็นนิติบุคคล เมื่อเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการก็ไม่มีสิทธินำภาษีซื้อ ไปใช้เป็นเครดิตภาษี

อนึ่ง กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.90/2542 เรื่องการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายสำหรับการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 81 (1) (ต) การโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 77/1 (8) และ (9) และการให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร และคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้ สำหรับผู้ประกอบการให้เช่าบ้านพักหรือห้องพัก ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2540

ภาษีซื้อจากการเช่าทรัพย์สิน ผู้เช่าที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถนำไปใช้ เป็นเครดิตภาษีได้ เว้นแต่เป็นภาษีซื้อต้องห้าม (ตามมาตรา 82/5 แห่งประมวลรัษฎากร)

ภาษีธุรกิจเฉพาะ

สัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์และสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสีย ภาษีธุรกิจเฉพาะ

อากรแสตมป์

เฉพาะแต่สัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือ แพเท่านั้นที่อยู่ในบังคับต้องเสียอากรแสตมป์ ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ คือ ผู้ให้เช่า โดยคำนวณ อากรแสตมป์ที่ต้องเสียในอัตรา 1 บาท ต่อค่าเช่าทุกจำนวนเงิน 1,000 บาท หรือเศษของเงิน 1,000 บาท แห่งค่าเช่าหรือเงินกินเปล่า หรือทั้งสองอย่างรวมกันตลอดอายุการเช่า ซึ่งถ้า สัญญาเช่าใดมิได้กำหนดอายุการเช่า ก็ให้ถือว่ามีกำหนด 3 ปี และหากสัญญาเช่าฉบับใดครบ กำหนดอายุการเช่าแล้ว ผู้เช่ายังคงครองทรัพย์สินอยู่และผู้ให้เช่ารู้ความนั้นแล้วไม่ทักท้วงและมีได้ ทำสัญญาใหม่ ให้ถือว่าสัญญาเช่าเดิมนั้นได้เริ่มทำกันใหม่ โดยไม่มีกำหนดอายุการเช่า ต้องเสีย อากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ถือว่าเริ่มทำสัญญาใหม่นั้น แต่การเช่าทรัพย์สินที่ใช้ในการทำนา ไร่

สวน ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ (มาตรา 104 ประกอบกับ บัญชีอัตราอากรแสตมป์ ลักษณะ 1 แห่งประมวลรัษฎากร)

ผู้เช่าเป็นผู้มีหน้าที่ขีดฆ่าแสตมป์

กรณีที่ต้องชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ตามมาตรา 103 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีสิทธิชำระด้วยวิธีการปิดแสตมป์อากรลงบนตราสาร หรือใช้แสตมป์คูณได้แก่ กรณีดังต่อไปนี้

1. การเช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือแพ ที่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่น เป็นผู้เช่า และ
2. การเช่าอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินตามลักษณะแห่งตราสาร 1 แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

สำหรับการทำสัญญาเช่าต่างตอบแทนยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา นั้น ก็มีภาระภาษีอากรที่เหมือนกับสัญญาเช่าทรัพย์ทั่วไป

ภาษีอากรตามกฎหมายอื่น

ในกรณีของสัญญาให้เช่าสถานที่ภายในอาคาร เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและที่ดินมีหน้าที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน แม้ว่าจะทำสัญญาให้ผู้เช่าเป็นผู้เสียภาษี แต่ถ้าผู้เช่าไม่นำภาษีไปจ่าย เจ้าของก็ต้องเป็นผู้จ่ายภาษีแทน หลังจากนั้นจึงจะสามารถไปไล่เบี้ยเอาจากผู้เช่าตามสัญญา (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1727/2517) ถ้ามีการจดทะเบียนการเช่าก็ต้องเสียค่าธรรมเนียมด้วย

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/2495 ลว. 23 มีนาคม 2549 ค่าเช่า (ค่าเช่าช่วง) และเงินชดเชยการใช้สอยพื้นที่ระหว่างการก่อสร้างที่สมาคมฯ ได้รับจากบริษัทตามสัญญาเช่าช่วงที่ดินเพื่อการพัฒนาเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2545 เข้าลักษณะเป็นรายได้ของสมาคมฯ และอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ตาม (2) (จ) ของบัญชีอัตราภาษีเงินได้แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีสมาคมฯ ได้สิทธิการเช่าที่ดินสำนักงานทรัพย์สินฯ และสมาคมฯ นำที่ดินดังกล่าวไปให้บริษัท เพื่อเช่าช่วงตามสัญญาเช่าช่วงที่ดินเพื่อการพัฒนาเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2545 ถือว่าเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์อย่างหนึ่ง อันเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตาม

มาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร สมาคมฯ จึงไม่ต้องนำเงินค่าเช่า (ค่าเช่าช่วง) และเงินชดเชยการใช้สอยพื้นที่ระหว่างการก่อสร้างที่ได้รับจากบริษัทฯ ไปรวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีบริษัทฯ จะต้องโอนกรรมสิทธิ์ในอาคารและสิ่งก่อสร้างที่สร้างขึ้นทั้งหมดให้แก่สำนักงานทรัพย์สินฯ ทันทีเมื่อก่อสร้างเสร็จตามสัญญาเช่าช่วงที่ดินเพื่อการพัฒนาเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2545 และบันทึกข้อตกลงระหว่างสำนักงานทรัพย์สินฯ กับบริษัทฯ เมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2545 มูลค่าอาคารและสิ่งก่อสร้างที่บริษัทฯ จะก่อสร้างขึ้นและโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่สำนักงานทรัพย์สินฯ โดยตรง ไม่ถือเป็นรายได้ของสมาคมฯ ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/1022 ลว. 3 กุมภาพันธ์ 2547 เงินที่บริษัทผู้ให้เช่าอสังหาริมทรัพย์เรียกเก็บจากธนาคารฯ ผู้เช่า ซึ่งได้แก่ ค่าเสียโอกาส เนื่องจากผู้ให้เช่าต้องปรับปรุงพื้นที่ที่จะให้เช่า ทำให้ขาดรายได้ คือเสียโอกาสที่จะนำพื้นที่นั้นไปให้บุคคลอื่นเช่า และค่าใช้จ่ายเพื่อปรับปรุงพื้นที่ โดยย้ายโครงสร้างและงานระบบเพื่อบรรจุแบบแปลนพื้นที่ของธนาคารฯ (RENOVATE) เข้าลักษณะเป็นเงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40 (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ธนาคารฯ ผู้จ่ายเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินดังกล่าวข้างต้นให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0 ตามข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

2.3.3 สัญญาเช่าซื้อ

ก. ลักษณะของสัญญา

สัญญาเช่าซื้อ เป็นเอกเทศสัญญาชนิดหนึ่ง ซึ่งปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ทั้งนี้ มาตรา 572 วรรคแรก แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “อันว่าเช่าซื้อนั้น คือสัญญาซึ่งเจ้าของเอาทรัพย์สินออกให้เช่า และให้คำมั่นว่าจะขายทรัพย์สินนั้นหรือว่าจะให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นสิทธิแก่ผู้เช่า โดยเงื่อนไขที่ผู้เช่าได้ใช้เงินเป็นจำนวนเท่านั้นเท่านั้นคราว...” จากบทบัญญัติดังกล่าว แสดงว่าสัญญาเช่าซื้อ มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. เป็นสัญญาที่มีคู่สัญญาสองฝ่าย คือ ผู้ให้เช่าซื้อ และผู้เช่าซื้อ
2. ผู้ให้เช่าซื้อต้องเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ให้เช่าซื้อ

3. ผู้ให้เช่าซื้อนั้นเอาทรัพย์สินของตนเองออกให้บุคคลอื่นเช่าและให้คำมั่นว่าจะขายหรือว่าจะให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นสิทธิแก่ผู้เช่า

4. ผู้ให้เช่าซื้อจะต้องชำระค่าเช่าซื้อเป็นคราว ๆ จนครบถ้วนตามที่ตกลงกันไว้ ให้แก่ผู้ให้เช่าซื้อ

สัญญาเช่าซื้อต้องทำเป็นหนังสือ ลงลายมือชื่อของคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย มิฉะนั้นสัญญาเช่าซื้อจะตกเป็นโมฆะ (มาตรา 572 วรรคท้าย แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)

สัญญาเช่าซื้อนั้น ผู้เช่าจะบอกเลิกสัญญาในเวลาใดเวลาหนึ่งก็ได้ ด้วยการส่งมอบทรัพย์สินกลับคืนให้แก่เจ้าของโดยเสียค่าใช้จ่ายของตนเอง (มาตรา 573 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)

ในกรณีที่ผู้ให้เช่าซื้อผิดนัด ไม่ใช้เงินสองคราวติดกัน หรือกระทำผิดสัญญาในข้อที่เป็นส่วนสำคัญ ผู้ให้เช่าซื้อ (เจ้าของทรัพย์สิน) จะบอกเลิกสัญญาเสียก็ได้ โดยให้รับเงินที่ผู้ให้เช่าซื้อได้ใช้มาแล้วแต่ก่อนเป็นของผู้ให้เช่าซื้อ และผู้ให้เช่าซื้อในฐานะที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินก็มีสิทธิที่จะกลับเข้าครอบครองทรัพย์สินที่ให้เช่าซื้อได้ด้วย (มาตรา 574 วรรคแรก แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)

ในกรณีที่ผิดสัญญาเพราะผิดนัดไม่ใช้เงินซึ่งเป็นคราวที่สุด ผู้ให้เช่าซื้อในฐานะที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินมีสิทธิที่จะรับเงินที่ผู้ให้เช่าซื้อได้ใช้มาแล้วแต่ก่อนและกลับเข้าครอบครองทรัพย์สินได้ต่อเมื่อระยะเวลาใช้เงินได้พ้นกำหนดไปอีกงวดหนึ่ง (มาตรา 574 วรรคท้าย แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)

ข. ภาวะภาษีอากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ค่าเช่าซื้อถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7)

ส่วนกรณีที่มีการผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน เงินที่ได้จากการผิดสัญญา ไม่ว่าจะเป็น เบี้ยปรับ หรือเงินที่รับเอากจากค่าเช่าซื้อที่ผู้ให้เช่าซื้อชำระมาก่อนแล้ว ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (5)

(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ให้เช่าซื้อเป็นผู้ที่ได้รับเงินได้ทั้งสองกรณีดังกล่าว จึงต้องนำไปรวมคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป โดยใช้เกณฑ์เงินสด

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการให้เช่าซื้อ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องคำนวณกำไรสุทธิให้เป็นไปตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ จะต้องนำรายได้จากค่าเช่าซื้อนั้นมารวมในรอบระยะเวลาบัญชีที่หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และใช้เกณฑ์สิทธิ

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 4.3 กำหนดการให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำกำไรจากกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระก็ได้ และการจัดสรรกำไรเป็นของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี จะใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

กรณีที่มีการจ่ายเงินได้ที่เป็นค่าผิดสัญญาเช่าซื้อให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย มาตรา 50 (3) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

ภาษีมูลค่าเพิ่ม

การเช่าซื้อสินค้า เป็นการขายตามความหมายในมาตรา 77/1 (8) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสัญญาเช่าซื้อเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาค่างวดในแต่ละงวดโดยไม่คำนึงว่า ผู้เช่าซื้อจะชำระค่างวดในงวดนั้นแล้วหรือไม่ ในกรณีนี้ผู้ให้เช่าซื้อยังคงมีหน้าที่ต้องออกไปกำกับภาษีขายจนกว่าจะมีการบอกกล่าวเลิกสัญญา⁴³

ภาษีธุรกิจเฉพาะ

สัญญาเช่าซื้อจะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ก็ต่อเมื่อเป็นการให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยข้อ 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขาย

⁴³ มงคล ขนาดนิต, “เช่าซื้อ&ลีสซิง,” สรรพากรสาส์น, ฉบับที่ 9, ปีที่ 53, น.19 (กันยายน 2549).

อสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541⁴⁴ กล่าวคือ เป็นการให้เข้าซื้ออสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังต่อไปนี้

(1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

(2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้ขอจดทะเบียนอาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว

(4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) หรือ (3) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่นหรือให้ค้ำประกันว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว

(5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคล ตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

(ก) การขายหรือการถูกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์

(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

(ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปี

⁴⁴ มาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้...

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา...”

มาตรา 91/1 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “... (4) “ขาย” หมายความว่ารวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ **ให้เข้าซื้อ** หรือจำหน่ายจ่ายโอนไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่...”

นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างตาม (ค) ได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลาห้าปีตามความใน (6) ให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรืออาคารหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

(ง) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

(จ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทางมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม

(ฉ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากรโดยไม่มีค่าตอบแทน

(ช) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะในกรณีที่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่น นอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น

อากรแสตมป์

การทำสัญญาเช่าซื้ออยู่ในบังคับต้องปิดอากรแสตมป์ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ลักษณะแห่งตราสารที่ 3 โดยจะต้องปิดอากรแสตมป์ในอัตรา 1 บาท ของทุกจำนวนเงิน 1,000 บาท แห่งราคาทั้งหมด

ผู้ให้เช่าเป็นผู้ที่ต้องเสียอากร ผู้เช่าเป็นผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์

อย่างไรก็ตาม การเช่าซื้อทรัพย์สินใช้ในการทำนา ไร่ หรือสวน ได้รับยกเว้น ไม่ต้องเสียอากรแสตมป์

อนึ่ง ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา แม้ว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เช่าซื้อจะยังคงเป็นของผู้ให้เช่าซื้ออยู่ แต่ผู้ให้เช่าซื้อที่ไม่มีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินนั้น เนื่องจากได้ถือทรัพย์สินนั้นเป็นสินค้าและได้นำราคาซื้อของทรัพย์สินนั้นไปหักเป็นรายจ่ายในรูปของต้นทุนสินค้าเพื่อหากำไรขั้นต้นที่กิจการจะต้องรับรู้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แล้ว ผู้ที่มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในกรณีนี้จึงเป็นผู้ให้เช่าซื้อตามมาตรา 7 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

ภาษีอากรตามกฎหมายอื่น

สัญญาเช่าซื้อไม่มีภาระภาษีอากรตามกฎหมายอื่น

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0706/2962 ลว. 10 เมษายน 2549 วินิจฉัยว่า ผู้เช่าซื้อเป็นเจ้าของรถยนต์ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีประจำปีตามมาตรา 4 และมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 อีกทั้งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เช่าซื้อนำทรัพย์สินที่เช่าซื้อบันทึกบัญชีเป็นประเภททรัพย์สินของบริษัทโดยให้หักค่าใช้จ่ายจากการเช่าซื้อในลักษณะเป็นการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา 65 ทวิ (2) ประกอบกับตามมาตรา 7 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ดังนั้น สัญญาให้ผู้เช่าซื้อรถยนต์ที่มีข้อกำหนดให้ผู้เช่าซื้อรับผิดชอบค่าจดทะเบียนรถยนต์ ค่าต่อทะเบียนรถยนต์ และค่าเบี้ยประกันภัยรถยนต์ จึงเป็นการกำหนดเพื่อประโยชน์ของผู้เช่าซื้อที่เป็นเจ้าของรถยนต์ ผู้ให้เช่าซื้อที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ต้องนำรายได้จากการให้เช่าซื้อ ได้แก่ ค่าจดทะเบียนรถยนต์ ค่าต่อทะเบียนรถยนต์ และค่าประกันภัยที่ผู้เช่าซื้อมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายดังกล่าวไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ตลอดจนไม่ต้องนำรายรับในกรณีนี้ไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.070 6 (กม.03)/824 ลว. 27 กันยายน 2547 สัญญาให้ผู้เช่าซื้อรถยนต์ที่มีข้อกำหนดให้ผู้เช่าซื้อรับผิดชอบค่าจดทะเบียนรถยนต์ ค่าต่อทะเบียนรถยนต์ หรือค่าเบี้ยประกันภัยรถยนต์ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ให้เช่าซื้อที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องนำรายได้จากการให้เช่าซื้อดังกล่าวไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ประกอบการให้เช่าซื้อรถยนต์ต้องนำมูลค่าทั้งหมดที่ได้รับจากการให้เช่าซื้อรถยนต์ ได้แก่ ค่าจดทะเบียนรถยนต์ ค่าต่อทะเบียนรถยนต์ หรือค่าประกันภัยไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0706/4233 ลว. 30 เมษายน 2547 กรณีบริษัท บอกลีสัญญาเช่าซื้อกับลูกค้าแล้ว ต่อมา หากบริษัท กับลูกค้ามีการทำสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินดังกล่าวใหม่ สัญญาเช่าซื้อฉบับใหม่ย่อมอยู่ในบังคับต้องเสียอากรแสตมป์ตามลักษณะแห่งตราสาร 3 ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์

2.3.4 สัญญาจ้างทำของ

ก. ลักษณะของสัญญา

สัญญาจ้างทำของเป็นเอกเทศสัญญาอย่างหนึ่ง ปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 7 โดยมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่ง เรียกว่าผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น” จากบทบัญญัติดังกล่าวสามารถพิจารณาสาระสำคัญของสัญญาจ้างทำของได้ดังนี้

1. เป็นสัญญาที่มีคู่สัญญาสองฝ่าย คือ ผู้ว่าจ้างฝ่ายหนึ่ง และผู้รับจ้างอีกฝ่ายหนึ่ง
2. เป็นสัญญาที่ผู้รับจ้างตกลงจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งให้แก่ผู้ว่าจ้างจนเป็นผลสำเร็จ
3. ผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จของงานที่ทำนั้น โดยสินจ้างที่จ่ายให้อาจเป็นเงิน หรือทรัพย์สินอย่างอื่นก็ได้

สัญญาจ้างทำของนั้น กฎหมายไม่กำหนดแบบเอาไว้ และไม่ได้บังคับว่าจะต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือ จึงจะฟ้องร้องบังคับคดีได้⁴⁵

ผู้รับจ้างมีหน้าที่

1. ต้องทำงานให้แก่ผู้ว่าจ้าง ทั้งนี้ ผู้รับจ้างสามารถแบ่งงานที่รับมาบางส่วน หรือมอบงานทั้งหมดให้กับผู้รับจ้างช่วงทำอีกทอดหนึ่งได้ โดยไม่จำเป็นต้องได้รับความยินยอมจากผู้ว่าจ้างก่อน เว้นแต่สาระสำคัญของสัญญาจ้างทำของนั้นจะอยู่ที่ความรู้ความสามารถของตัวผู้รับจ้าง⁴⁶ หรือว่าคู่สัญญาจะตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น

⁴⁵ ไพฑูริย์ เอกจริยกร, คำอธิบายกฎหมายจ้างแรงงาน จ้างทำของ รับขน ยืม ผูกทรัพย์ เจ้าสำนักโรงแรม, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2544), น.137.

⁴⁶ มาตรา 607 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ผู้รับจ้างจะเอา การที่รับจ้างทั้งหมดหรือแบ่งการแต่บางส่วนไปให้ผู้รับจ้างช่วงทำอีกทอดหนึ่งก็ได้ เว้นแต่

2. จัดหาเครื่องมือในการทำงาน⁴⁷ เว้นแต่คู่สัญญาจะตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น
3. ใช้สัมภาระที่ผู้ว่าจ้างจัดหามาให้ด้วยความระมัดระวัง ประหยัด อย่าให้เปลืองเสียเปล่า หากสัมภาระนั้นเหลืออยู่หลังจากทำงานเสร็จแล้ว ก็ให้คืนแก่ผู้ว่าจ้าง⁴⁸
4. ต้องยอมให้ผู้ว่าจ้างหรือตัวแทนของผู้ว่าจ้างตรวจตราการทำงานได้ตลอดเวลาที่ทำอยู่นั้น (มาตรา 592 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)
5. ต้องทำงานโดยไม่ชักช้า หากผู้รับจ้างทำงานชักช้าโดยปราศจากความผิดของผู้ว่าจ้างจนอาจคาดหมายได้ว่าการนั้นจะไม่สำเร็จภายในกำหนดเวลาที่ตกลงกันไว้ ผู้ว่าจ้างมีสิทธิบอกเลิกสัญญาได้⁴⁹
6. ต้องรับผิดชอบในความชำรุดบกพร่องของงานที่ทำในระหว่างก่อนส่งมอบ⁵⁰

สาระสำคัญแห่งสัญญานั้นจะอยู่ที่ความรู้ความสามารถของตัวผู้รับจ้าง แต่ผู้รับจ้างคงต้องรับผิดชอบเพื่อความประพฤติหรือความผิดอย่างใด ๆ ของผู้รับจ้างช่วง”

⁴⁷ มาตรา 588 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “เครื่องมือต่าง ๆ สำหรับใช้ทำการงานให้สำเร็จนั้น ผู้รับจ้างเป็นผู้จัดหา”

⁴⁸ มาตรา 590 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ถ้าสัมภาระนั้นผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหาส่ง ท่านให้ผู้รับจ้างใช้สัมภาระด้วยความระมัดระวังและประหยัดอย่าให้เปลืองเสียเปล่า เมื่อทำการงานสำเร็จแล้ว มีสัมภาระเหลืออยู่ก็ให้คืนแก่ผู้ว่าจ้าง”

⁴⁹ มาตรา 593 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ถ้าผู้รับจ้างไม่เริ่มทำการในเวลาอันควร หรือทำการชักช้าฝ่าฝืนข้อกำหนดแห่งสัญญาก็ดี หรือทำการชักช้าโดยปราศจากความผิดของผู้ว่าจ้าง จนอาจคาดหมายล่วงหน้าได้ว่าการนั้นจะไม่สำเร็จภายในกำหนดเวลาที่ตกลงกันไว้ก็ดี ผู้ว่าจ้างชอบที่จะเลิกสัญญาเสียได้ มีพักต้องรอคอยให้ถึงเวลากำหนดส่งมอบของนั้นเลย”

⁵⁰ มาตรา 594 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ถ้าในระหว่างเวลาที่ทำการอยู่นั้นเป็นวิสัยจะคาดหมายล่วงหน้าได้แน่นอนว่า การที่ทำนั้นจะสำเร็จอย่างบกพร่องหรือจะเป็นไปในทางอันฝ่าฝืนข้อสัญญาเพราะความผิดของผู้รับจ้างไซ้ ผู้ว่าจ้างจะบอกกล่าวให้ผู้รับจ้างแก้ไขสิ่งที่บกพร่องให้คืนดี หรือทำการให้เป็นไปตามสัญญาภายในเวลาอันสมควรซึ่งกำหนดไว้ในคำบอกกล่าวนั้นก็ได้ ถ้าและคลาดกำหนดนั้นไป ท่านว่าผู้ว่าจ้างชอบที่จะเอาการนั้นให้บุคคลภายนอกซ่อมแซมหรือทำต่อไปได้ ซึ่งผู้รับจ้างจะต้องเสี่ยงความเสียหายและออกค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น”

7. ต้องส่งมอบงานตามกำหนดเวลาที่ตกลงกันไว้⁵¹

8. ต้องรับผิดชอบในความชำรุดบกพร่องในงานที่ทำหลังส่งมอบ⁵²

ส่วนผู้ว่าจ้างนั้นมีหน้าที่

1. จ่ายเงินจ้าง ซึ่งอาจจะเป็นเงินหรือทรัพย์สินอย่างอื่น หรือการให้รับประทานอาหาร หรือการให้ที่อยู่อาศัยก็ได้ แต่มิใช่การที่ผู้ว่าจ้างตกลงจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งเป็นการตอบแทน⁵³ กำหนดเวลาในการจ่ายเงินจ้างย่อมเป็นไปตามที่คู่สัญญาตกลงกันไว้ แต่หากไม่ได้ตกลงกันไว้ ก็ย่อมเป็นไปตามที่มาตรา 602 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดไว้

2. รับผิดชอบในการกระทำของผู้รับจ้าง หากว่าผู้ว่าจ้างมีส่วนผิดในการที่สั่งให้ทำ หรือในการเลือกผู้รับจ้าง หรือในคำสั่งที่ตนได้ให้ไว้⁵⁴

⁵¹ มาตรา 596 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ถ้าผู้รับจ้างส่งมอบการที่ทำไม่ทันเวลาที่ได้กำหนดไว้ในสัญญาก็ดี หรือถ้าไม่ได้กำหนดเวลาไว้ในสัญญาเมื่อล่วงพ้นเวลาอันควรแก่เหตุก็ดี ผู้ว่าจ้างชอบที่จะได้ลดเงินจ้างลง หรือถ้าสาระสำคัญแห่งสัญญาอยู่ที่เวลา ก็ชอบที่จะเลิกสัญญาได้”

⁵² มาตรา 591 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ถ้าความชำรุดบกพร่องหรือความชักช้าในการที่ทำนั้นเกิดขึ้นเพราะสภาพแห่งสัมภาระซึ่งผู้ว่าจ้างส่งให้ก็ดี เพราะคำสั่งของผู้ว่าจ้างก็ดี ท่านว่าผู้รับจ้างไม่ต้องรับผิดชอบ เว้นแต่จะได้อธิบายไว้แล้วว่าสัมภาระนั้นไม่เหมาะ หรือว่าคำสั่งนั้นไม่ถูกต้องและมีได้บอกกล่าวตักเตือน”

มาตรา 600 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ถ้ามิได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นในสัญญาไซ้ ท่านว่าผู้รับจ้างจะต้องรับผิดชอบเพื่อการทำชำรุดบกพร่อง เพียงแต่ที่ปรากฏขึ้นภายในปีหนึ่งนับแต่วันส่งมอบ หรือที่ปรากฏขึ้นภายในห้าปี ถ้าการที่ทำนั้นเป็นสิ่งที่ปลูกสร้างกับพื้นดิน นอกจากเรือนโรงทำด้วยเครื่องไม้

แต่ข้อจำกัดนี้ท่านมิให้ใช้บังคับเมื่อปรากฏว่าผู้รับจ้างได้ปิดบังความชำรุดบกพร่องนั้น”

⁵³ ไพฑูริย์ เอกจริยกร, อ้างแล้ว, *เชิงอรรถที่ 45*, น.170-171.

⁵⁴ มาตรา 428 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ผู้ว่าจ้างทำของไม่ต้องรับผิดชอบเพื่อความเสียหายอันผู้รับจ้างได้ก่อให้เกิดขึ้นแก่บุคคลภายนอกในระหว่างทำการงาน

3. รับมอบงานตามเวลาที่ตกลงกันไว้กับผู้รับจ้าง

ตัวอย่างของสัญญาจ้างทำของ เช่น สัญญาจ้างว่าความ สัญญารับเหมาก่อสร้างอาคาร สัญญาเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ สัญญาให้คำปรึกษาหารือ สัญญาซ่อมรถยนต์หรือเครื่องจักร สัญญาให้บริการรักษาโรค สัญญาทำเหมืองแร่ สัญญาแสดงละคร ฯลฯ

ข. ภาระภาษีอากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สินจ้างที่ผู้ว่าจ้างจ่ายให้แก่ผู้รับจ้าง ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับจ้างสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของเงินได้⁵⁵

แต่กรณีที่มีการรับจ้างทำของนั้นเกี่ยวข้องกับวิชาชีพอิสระ สินจ้างดังกล่าวถือว่าเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระกรณีวิศวกรรม สถาปัตยกรรม บัญชี กฎหมาย ประณีตศิลปกรรม การประกอบโรคศิลปะหรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้ สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี คือหักตามความจำเป็นและสมควร หรือหักเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 30⁵⁶

กรณีเป็นการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ เงินได้ที่ได้รับ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร หรือหักเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 70⁵⁷

นอกจากนี้ เงินได้จากการรับจ้างทำของบางกรณีที่ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) (6) หรือ (7) ก็จะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้รับจ้างมี

ที่ว่าจ้าง เว้นแต่ผู้ว่าจ้างจะเป็นผู้ผิดในส่วนงานที่สั่งให้ทำ หรือในคำสั่งที่ตนให้ไว้หรือในการเลือกหาผู้รับจ้าง”

⁵⁵ กัลป์ มณีรัตน์. “ปัญหาภาษีบางประการในธุรกิจก่อสร้างโรงงานอุตสาหกรรม.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549 น. 17.

⁵⁶ มาตรา 44 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 6 (2) และวรรคสองแห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

⁵⁷ มาตรา 45 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 7 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

สิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 8 และ มาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กล่าวคือ หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร

ผู้รับจ้างทำของต้องนำเงินได้เหล่านี้มารวมคำนวณในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามเกณฑ์เงินสด โดยผู้รับจ้างมีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้อีกตามที่มาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดเอาไว้

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ลักษณะของเงินจ้างที่ผู้ว่าจ้างจ่ายให้แก่ผู้รับจ้าง ก็เป็นเงินได้ที่ผู้รับจ้างซึ่งเป็นนิติบุคคลนั้นต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอาศัยเกณฑ์สิทธิตามที่มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดเอาไว้ โดยนำมาคำนวณตามมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ดังกล่าวอาจจะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกเหนือเครื่องมือตามมาตรา 40 (7) หรือ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นตามมาตรา (8) ก็ได้

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

กรณีสัญญาจ้างทำของ มาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดการหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ดังต่อไปนี้

กรณีเงินจ้างที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ให้คุณเงินได้พึงประเมินที่จ่ายด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย เพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น ถ้าการหารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายดังกล่าวไม่ลงตัว เหลือเศษเท่าใดให้เพิ่มเงินเท่าจำนวนที่เหลือเศษนั้นรวมเข้ากับเงินภาษีที่จะต้องหักไว้ครั้งสุดท้ายในปีนั้น เพื่อให้ยอดเงินภาษีที่หักรวมทั้งปีเท่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียทั้งปี

ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ประเภทอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในวรรคสามที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

กรณีเงินจ้างที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) และจ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

นอกจากนี้ ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 8 ยังได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าจ้างทำของ ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เฉพาะค่าจ้างทำของที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) หรือ (8) แห่งประมวลรัษฎากร หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

ภาษีมูลค่าเพิ่ม

การรับจ้างทำของถือว่าเป็นการให้บริการอย่างหนึ่ง⁵⁸ ซึ่งถ้าผู้รับจ้างทำในฐานะที่เป็นผู้ประกอบการ ก็จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสินค้าจ้างทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามีด้วย⁵⁹

⁵⁸ มาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น...

(10) “บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการให้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุเมตริฐมนตรี...”

⁵⁹ มาตรา 79 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 79/1 ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับ หรือพึง

โดยความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการนั้นเป็นไปตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร

ภาษีธุรกิจเฉพาะ

เฉพาะกรณีของการประกอบธุรกิจแพ็คเกจริงเท่านั้นที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ⁶⁰ โดยฐานภาษีสำหรับการประกอบธุรกิจแพ็คเกจริงได้แก่ ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม หรือค่าบริการ⁶¹

อากรแสตมป์

มาตรา 104 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับตราสารลักษณะที่ 4 ได้กำหนดให้สัญญาจ้างทำของต้องเสียอากรแสตมป์ 1 บาท ทุกจำนวนเงิน 1,000 บาท หรือเศษของ 1,000 บาท แห่งเงินจ้างที่กำหนดไว้

หมายเหตุ 1. ถ้าในเวลาทำสัญญา ไม่ทราบจำนวนเงินจ้าง ให้ประมาณจำนวนเงินจ้างตามสมควรแล้วเสียอากรตามจำนวนเงินจ้างที่ประมาณนั้น

2. ถ้ามีการรับเงินเงินจ้างเป็นคราว ๆ และอากรที่เสียไว้เดิมยังไม่ครบ ให้เสียอากรเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่ต้องเสียทุกครั้งในทันทีที่มีการรับเงิน

3. เมื่อการรับจ้างทำของได้สิ้นสุดลงแล้ว และปรากฏว่าได้เสียอากรเกินไป ให้ขอคืนตามมาตรา 122 ได้

กรณีที่สัญญาจ้างทำของนั้นทำขึ้นนอกประเทศไทย และการปฏิบัติตามข้อสัญญานั้นมิได้ทำในประเทศไทย จะได้รับยกเว้น ไม่ต้องเสียอากรแสตมป์

ได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามี ด้วย...”

⁶⁰ มาตรา 91/2 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 3 และมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและกำหนดฐานภาษีสำหรับกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะบางกรณี (ฉบับที่ 358) พ.ศ. 2542

⁶¹ มาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและกำหนดฐานภาษีสำหรับกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะบางกรณี (ฉบับที่ 358) พ.ศ. 2542

ภาษีอากรตามกฎหมายอื่น

การทำสัญญาจ้างทำของนั้นไม่ต้องเสียค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ หรืออากรศุลกากรแต่อย่างใด ทั้งไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วย แต่อาจต้องเสียค่าภาษีป้าย หากจะมีการจ้างติดตั้งป้าย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1356/2511 สัญญาจ้างทำไม้พิน แม้ผู้รับจ้างไม่ได้รับอนุญาต จากกรมป่าไม้ ซึ่งเป็นความผิดตาม พ.ร.บ.ป่าไม้ ก็เป็นเรื่องส่วนตัวของผู้รับจ้าง สัญญาจ้างทำไม้ เป็นสัญญาจ้างทำของ ต้องปิดอากรแสตมป์

2.3.5 สัญญากู้ยืมเงิน

ก. ลักษณะของสัญญา

สัญญากู้ยืมเงิน (A loan of money) เป็นการทำสัญญายืมใช้สลับเปลี่ยนชนิดหนึ่ง ดังนั้น ลักษณะของสัญญายืมใช้สลับเปลี่ยน (A loan for Consumption) จึงนำมาใช้แก่กรณีของ สัญญากู้ยืมเงินได้ด้วย กล่าวคือ ผู้ให้กู้ยืมเงินต้องเป็นเจ้าของเงินที่ให้กู้ยืม และผู้กู้จะได้กรรมสิทธิ์ ในจำนวนเงินกู้ยืมนั้น ผู้กู้มีหน้าที่ต้องคืนเงินกู้ภายในกำหนดเวลาที่ตกลงในสัญญา

การกู้ยืมเงินเกินกว่า 2,000 บาท หากไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือลงลายมือชื่อผู้ยืม จะฟ้องร้องบังคับคดีไม่ได้ (มาตรา 653 วรรค 1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)

กรณีการกู้ยืมเงินที่มีหลักฐานเป็นหนังสือ เมื่อผู้กู้ได้ใช้เงินคืนแล้ว จะนำสืบการใช้เงิน ได้ต่อเมื่อมีหลักฐานอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่มาตรา 653 วรรคท้าย แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดไว้

1. หลักฐานเป็นหนังสือลงลายมือชื่อผู้ให้ยืม
2. หลักฐานแห่งการกู้ยืมเงิน ซึ่งผู้ให้กู้ยืมได้เวนคืนกลับมาให้ผู้กู้
3. มีการแทงเพิกถอนการกู้ยืมเงินไว้ในเอกสารอันเป็นหลักฐานในการกู้ยืมเงินนั้นแล้ว

ในกรณีที่มีการติดดอกเบี้ย กฎหมายห้ามมิให้ติดดอกเบี้ยเกินร้อยละ 15 ต่อปี ถ้าใน สัญญากู้ยืมเงินกำหนดดอกเบี้ยไว้เกินกว่านี้ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ให้ลดดอกเบี้ย ลงมาเป็นร้อยละ 15 ต่อปี (มาตรา 654 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติห้ามเรียกดอกเบี้ยเกินอัตรา พ.ศ. 2475 กำหนดให้การติดดอกเบี้ยเกินร้อยละ 15 ต่อปี มีผลทำให้ดอกเบี้ยทั้งหมดตามสัญญาเป็นโมฆะ

แต่หากผู้ให้กู้ยืมเป็นสถาบันการเงิน เช่น ธนาคารพาณิชย์ การคีดดอกเบี้ยยก็ต้งเป็นไปตามพระราชบัญญัติคีดดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืมของสถาบันการเงิน พ.ศ. 2523 ประกอบด้วยประกาศกระทรวงการคลัง ซึ่งสามารถคีดดอกเบี้ยเกินกว่าร้อยละ 15 ต่อปีได้

การคีดดอกเบี้ยทบต้น มาตรา 655 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดเอาไว้ 3 กรณี คือ

1. เมื่อดอกเบี้ยที่ค้างชำระนั้นไม่น้อยกว่า 1 ปี และคู่สัญญาได้ตกลงกันเป็นหนังสือให้เอาดอกเบี้ยนั้นทบเข้ากับต้นเงินแล้วให้คีดดอกเบี้ยในจำนวนเงินที่ทบเข้ากันนั้น
2. เมื่อมีข้อตกลงให้คีดดอกเบี้ยทบต้นได้ในบัญชีเดินสะพัด
3. เมื่อมีประเพณีการค้าให้คำนวณดอกเบี้ยทบต้นได้

ข. ภาระภาษีอากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ฝ่ายผู้ให้กู้ยืมเงิน จะมีเงินได้จากดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืมตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะต้องนำดอกเบี้ยที่ได้รับไปยื่นรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้ประจำปี (ภ.ง.ด. 90)

ฝ่ายผู้กู้ยืมเงิน ไม่ต้องนำเงินต้นที่ได้รับจากการกู้ยืมเงินนั้นมารวมคำนวณเงินได้สุทธิ เพราะเงินดังกล่าว ผู้กู้ยืมเงินมีภาระตามสัญญาที่ต้องส่งเงินต้นคืน เงินต้นดังกล่าวจึงไม่เป็นเงินได้พึงประเมิน

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ให้กู้ยืมเงิน จะต้องนำดอกเบี้ยที่ได้รับไปรวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีโดยอาศัยเกณฑ์สิทธิ

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายดอกเบี้ย จะต้องหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ (มาตรา 50 (2) แห่งประมวลรัษฎากร)

แต่ในกรณีที่ผู้จ่ายดอกเบี้ย จ่ายดอกเบี้ยให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ (มาตรา 50 (2) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร)

ถ้าผู้ให้กู้ยืมเงินมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ไม่ว่าผู้กู้ยืมจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ก็จะต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากอัตราดอกเบี้ยนั้นในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

มาตรา 48 (3) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้มีเงินได้จากดอกเบี้ยต่อไปนี้ ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ ไม่ต้องนำดอกเบี้ยนั้นไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีก็ได้ คือ

1. ดอกเบี้ยพันธบัตร
2. ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักร
3. ดอกเบี้ยเงินฝากสหกรณ์
4. ดอกเบี้ยหุ้นกู้
5. ดอกเบี้ยเงินที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น
6. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น
7. ดอกเบี้ยที่ได้จากสถาบันการเงินที่มีกฎหมายเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น

สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

หากผู้กู้ยืมเงินมิได้เป็นนิติบุคคล ได้จ่ายดอกเบี้ยให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย (มาตรา 50 (2) (ง) แห่งประมวลรัษฎากร)

หากผู้ได้รับดอกเบี้ยจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่ใช่ธนาคารพาณิชย์ ธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทบริหารสินทรัพย์ กฎหมายให้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 1.0 (ข้อ 4 (3) (ก) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528)

ในกรณีที่ได้จ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ไปยังผู้ให้กู้ยืมเงินที่อยู่ต่างประเทศ ผู้จ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ทุกราย จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 ไม่ว่าผู้รับดอกเบี้ยจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลก็ตาม เว้นแต่ ผู้ให้กู้ยืมเงินจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมาย (มาตรา 50 (2) (ก) และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร)

ภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการให้กู้ยืมเงินไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีธุรกิจเฉพาะ

การให้กู้ยืมเงิน ถือเป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ อยู่ใน บังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

อนึ่ง มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.26/2534 เรื่อง ดอกเบี้ยสำหรับกิจการเยี่ยง ธนาคารพาณิชย์ตามมาตรา 91/5 (5) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้เป็นแนวทางเพื่อให้ เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวปฏิบัติสำหรับกรณีดอกเบี้ยที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายรับ เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ด้วย

อาการแสดมปี

หนังสือสัญญากู้ยืมเงินต้องปิดอาการแสดมปีทุกจำนวนเงิน 2,000 บาท หรือเศษของ 2,000 บาท แห่งยอดเงินให้กู้ยืม ผู้ให้กู้ยืมเงินต้องเสียค่าอาการแสดมปี 1 บาท และผู้กู้ยืมเงินเป็นผู้ที่ต้องชดเชาแสดมปี โดยค่าอาการแสดมปีเมื่อคำนวณแล้ว ถ้าเกินกว่า 10,000 บาท กฎหมายให้เสียเพียง 10,000 บาท (มาตรา 104 ประกอบกับตราสารลักษณะ 5 แห่งประมวลรัษฎากร)

การกู้ยืมเงินซึ่งสมาชิกกู้ยืมเงินจากสหกรณ์หรือสหกรณ์กู้ยืมจากสหกรณ์ หรือจากธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร ไม่ต้องเสียค่าอาการแสดมปี

ภาษีอากรตามกฎหมายอื่น

การทำสัญญากู้ยืมเงินไม่มีภาระภาษีสรรพสามิต ไม่ต้องเสียค่าอากรศุลกากร และไม่ต้องเสียค่าภาษีป้าย หรือภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือภาษีบำรุงท้องที่แต่อย่างใด

นอกจากภาระภาษีอากรดังกล่าวมาแล้ว ยังมีประเด็นเรื่องของการคิดดอกเบี้ยในการให้กู้ยืมเงินอีกว่า การคิดดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นการเหมาะสม ยอมรับได้หรือไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4961/2536 โจทก์และบริษัทคู่ค้าได้ตกลงให้มีการส่งเสริมการขาย โจทก์จ้างผู้โฆษณาทำการโฆษณาสินค้าโดยจ่ายเงินโดยตรงไปก่อนแล้วจึงจะเรียกเก็บจากบริษัทคู่ค้าซึ่งมิได้คิดดอกเบี้ยในจำนวนเงินที่ตรงจ่ายไป เมื่อเงินดังกล่าวโจทก์ได้จ่ายตรงไปในการโฆษณาเพื่อประโยชน์ในทางการค้าของโจทก์ ย่อมเห็นได้ว่าเป็นการดำเนินการของโจทก์เพื่อให้สินค้าแพร่หลายแก่ประชาชน อันจะทำให้โจทก์ได้รับผลประโยชน์ที่จะได้กำไรจากการขายสินค้า จะถือเอาดอกเบี้ยที่โจทก์ควรจะได้รับจากเงินตรงมาคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 49/2534 โจทก์เป็นห้างหุ้นส่วนจำกัด ให้หุ้นส่วนผู้จัดการกู้เงินของโจทก์ในอัตราต่ำเพียงร้อยละ 1.5 และ 1.25 ต่อปี แม้หุ้นส่วนผู้จัดการของโจทก์จะช่วยเหลือโจทก์โดยค้าประกันหนี้ของโจทก์ก็ตาม การที่โจทก์ตอบแทนด้วยการให้กู้ในอัตราดอกเบี้ยต่ำ แต่โจทก์ต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราสูงกว่าให้แก่เจ้าหนี้ นั้น จึงเป็นกรณีที่ไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดในวันกู้ยืมได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0802/17592 ลว. 15 สิงหาคม 2534 บริษัท ก.และบริษัท จ. ประกอบกิจการเป็นผู้นำเข้าเครื่องกันความร้อนจากต่างประเทศ บริษัท ก. ได้ค้าประกันและจ่ายเงินแทนบริษัท จ. เพื่อเป็นค่าสินค้าที่นำเข้าจากต่างประเทศ เนื่องจากบริษัท จ. เป็นบริษัทที่เพิ่งเริ่มดำเนินการ ยังไม่ได้รับความเชื่อถือจากต่างประเทศ ในการดำเนินงานของ

บริษัท จ. จะเป็นผู้ซื้อและเป็นผู้ขายสินค้าเองทั้งหมด โดยบริษัท ก. จะเป็นผู้ค้ำประกันและจ่ายเงินแทน

ดังนั้น กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงดังกล่าว ถือเป็นการให้กู้ยืมเงิน บริษัท ก. ต้องนำดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมนั้นมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของบริษัท ก. และหากการให้กู้ยืมเงินไม่มีดอกเบี้ยหรือมีดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁶²

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 215/2510 บันทึกหลังทะเบียนหย่าความว่า จำเลยได้ยืมเงินโจทก์ เป็นเพียงหลักฐานแสดงว่าได้มีการกู้ยืม ไม่ใช่สัญญากู้เงิน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 248/2507 จดหมายรับรองและขอบคุณสำหรับเงินที่ให้แก่ เป็นหลักฐานแห่งการกู้ยืม แต่ไม่ใช่ตราสารกู้ยืมอันต้องปิดอากร⁶³

2.3.6 สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล

ก. ลักษณะของสัญญา

ในกรณีของสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนนั้น มาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น” จากหลักเกณฑ์ดังกล่าว สามารถแยกลักษณะของสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนได้เป็นข้อ ๆ ดังต่อไปนี้

1. เป็นสัญญาที่มีการตกลงกันของบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป
2. เป็นการตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน
3. มีความมุ่งประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น
4. เป็นกิจการที่กฎหมายไม่ได้กำหนดบังคับเรื่องของแบบและหลักฐานเป็นหนังสือ

เอาไว้

⁶² เพิ่มบุญ แก้วเขียว, “สัญญาทางธุรกิจกับภาระภาษีอากร: สัญญากู้ยืมเงิน,” เอกสารภาษีอากร, ฉบับที่ 316, ปีที่ 27, น. 103 (มกราคม 2551).

⁶³ อารณ นารัตติก และโกเมนทร์ สืบวิเศษ, ประมวลรัษฎากร พร้อมคำพิพากษาศาลฎีกาโดยย่อ, พิมพ์ครั้งที่ 34 (กรุงเทพมหานคร: อ.ก. บรรณสาร, 2549), น. ก.195.

ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนนั้นเป็นห้างหุ้นส่วนประเภทหนึ่งซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้ทั้งปวงของหุ้นส่วนโดยไม่มีจำกัด⁶⁴ ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องมีสิ่งใดสิ่งหนึ่งมาลงหุ้นด้วย ซึ่งอาจจะเป็นเงิน ทรัพย์สินอื่น หรือแรงงานก็ได้⁶⁵

การใด ๆ อันผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งได้จัดทำไปในทางที่เป็นธรรมดาการค้าขายของห้างหุ้นส่วนนั้น หุ้นส่วนหมดทุกคนย่อมมีความผูกพันในการนั้น ๆ ด้วย และจะต้องรับผิดชอบร่วมกันโดยไม่จำกัดจำนวนในการชำระหนี้อันได้ก่อให้เกิดขึ้นเพราะจัดการไปเช่นนั้น⁶⁶

ส่วนสัญญาจัดตั้งคณะบุคคลนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่ได้กำหนดกฎเกณฑ์ไว้ แต่ก็สามารถเทียบเคียงกับสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนในบางกรณีได้ จึงสามารถสรุปลักษณะของสัญญาจัดตั้งคณะบุคคลได้ว่า

1. เป็นสัญญาที่บุคคลอย่างน้อย 2 คน ตกลงร่วมกันที่จะกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง

2. โดยสัญญาดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อการอย่างอื่นอันมิใช่เพื่อการแบ่งปันผลกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำ

อาทิ การจัดตั้งเป็นคณะกรรมการหมู่บ้านเพื่อช่วยกันดูแลสมาชิกในเรื่องต่าง ๆ เป็นต้น

อนึ่ง สามีภริยาโดยชอบด้วยกฎหมายจะมาร่วมกันจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลมิได้ เพราะตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ถือว่า สามีภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกันอยู่แล้ว จึงจำเป็นต้องหาบุคคลอื่นมาร่วมด้วยในการจัดตั้ง

ข. ภาระภาษีอากร⁶⁷

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนหรือคณะบุคคล ถือว่าเป็นหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล จึงอยู่ในบังคับของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

⁶⁴ มาตรา 1025 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁶⁵ มาตรา 1026 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁶⁶ มาตรา 1050 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁶⁷ เฝิมนุญ แก้วเขียว, “สัญญาทางธุรกิจกับภาระภาษีอากร: สัญญาการเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ/คณะบุคคล,” เอกสารภาษีอากร, ฉบับที่ 310, ปีที่ 26, น.104,107 (กรกฎาคม 2550).

มาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “...ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียว ไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคน ร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย” นอกจากนี้ในมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร ยังได้ยกเว้นเงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลให้ไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่มาตราดังกล่าวไม่ได้ยกเว้นให้กับเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุนรวม

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนหรือคณะบุคคล ไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคล ดังนั้นการจัดตั้งจึงไม่อยู่ในบังคับของภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนหรือคณะบุคคลไม่มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

ภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนหรือคณะบุคคลประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือนำเข้าสินค้า ก็จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนหรือคณะบุคคลนั้นด้วย รวมทั้งต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ในกรณีมีรายรับที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ก็จะต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะและเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนหรือคณะบุคคลนั้น

อีกทั้งยังต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติว่าด้วยภาษีธุรกิจเฉพาะ⁶⁸

อากรแสตมป์

ในการทำหนังสือสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนก็ดี ในกรณีที่มีการแก้ไขหนังสือสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนก็ดี ผู้เป็นหุ้นส่วนมีหน้าที่ปิดอากรแสตมป์ในหนังสือสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนดังกล่าว ทั้งต้องขีดฆ่าแสตมป์และเสียอากรแสตมป์อีกด้วย โดยเสียในราคา 100 บาท สำหรับการหนังสือสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน และเสียในราคา 50 บาท ในกรณีที่มีการทำหนังสือ

⁶⁸ มาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- (3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- (4) การรับจำนำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ
- (5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน คำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- (7) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์

- (8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

ในกรณีที่บุคคลอยู่นอกราชอาณาจักรประกอบกิจการโดยผ่านสถานประกอบการหรือตัวแทนของตนที่อยู่ในราชอาณาจักร ให้ถือว่าประกอบกิจการในราชอาณาจักรตามมาตรา

ในกรณีที่มีปัญหาว่ากิจการใดเป็นกิจการตาม (5) หรือไม่ อธิบดีจะเสนอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรพิจารณากำหนดขอบเขตและเงื่อนไขของการประกอบกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับตามมาตรานี้ได้ และเมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้วินิจฉัยแล้ว ให้ประกาศคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรในราชกิจจานุเบกษา”

สัญญาแก้ไขสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน ทั้งนี้ ตามมาตรา 104 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ
ตราสารลักษณะที่ 27 แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

ส่วนการจัดตั้งคณะบุคคล ไม่มีกำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ว่าจะต้องเสีย
อากรแสตมป์แต่อย่างใด

ภาษีอากรตามกฎหมายอื่น

การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนหรือคณะบุคคล ก็ต้องมีสถานที่ตั้ง หรือ
สถานประกอบการ ก็จะมีเรื่องภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน
พ.ศ. 2475 กับภาษีป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ถ้าหากว่าธุรกิจนั้นมีการติดตั้ง
ป้าย และอาจมีประเด็นของภาษีสรรพสามิตตามประเภทของสินค้าหรือการบริการ รวมทั้ง
อากรศุลกากรในกรณีของการนำเข้าหรือส่งออกสินค้าบางชนิด

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0706/7021 ลว. 22 สิงหาคม 2548

1. การตกลงเข้ากันเป็นคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลหรือตกลงเข้ากันเป็น
ห้างหุ้นส่วนสามัญ เป็นสิทธิเฉพาะตัวของแต่ละบุคคลที่จะเข้าไปเป็นบุคคลในคณะบุคคลอื่นที่มีใช้
นิติบุคคลหรือเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญอื่นอีกได้โดยไม่มีความหมายบัญญัติห้ามไว้ ดังนั้น กรณีนายวิ/
นายพิ/และนางสาวจิได้จัดตั้งคณะบุคคลไว้แล้ว ต่อมานายวิ/นาง ส./นายพิ/และนางสาวจิ
ประสงค์จะจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นอีก จึงมีสิทธิกระทำได้

2. กรณีนายวิ/นาง ส./นายพิ/และนางสาวจิ ได้ร่วมกันซื้อที่ดินโฉนดเลขที่...และมี
ความประสงค์จะนำที่ดินนั้นให้เช่า กรณีถือได้ว่าบุคคลเหล่านั้นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์รวมตาม
มาตรา 1356 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และมีเจตนาร่วมกันลงทุนเพื่อหา
ผลประโยชน์จากที่ดินแปลงดังกล่าว เงินค่าเช่าที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ถือกรรมสิทธิ์
รวมที่ต้องนำไปเสียภาษีเงินได้นามบุคคล โดยมีนายวิ/นาง ส./นายพิ/และนางสาวจิ

ทั้งนี้ ตามมาตรา 56 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำเงินได้พึงประเมินที่
ได้รับมาขึ้นแบบแสดงรายการภาษีครั้งปี (ภ.ง.ด. 94) ภายในเดือนกันยายนของปีภาษีนั้น และขึ้น
แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี (ภ.ง.ด. 90) ภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป
ตามมาตรา 56 และมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0706/229 ลว. 1 กุมภาพันธ์ 2550

คณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่กำหนดขึ้นตามประมวลรัษฎากรเพื่อให้ครอบคลุม
การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำกิจการร่วมกัน แต่

ไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรจากกิจการ แต่หากมีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันกำไรจากกิจการ ก็จะเข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญตามมาตรา 1012 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญจึงมีลักษณะคล้ายคลึงกัน และเนื่องจากไม่มีกฎหมายใดบัญญัติเกี่ยวกับการจัดการคณะบุคคลไว้ จึงต้องนำบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยั้งใช้บังคับ ซึ่งได้แก่บทบัญญัติว่าด้วยห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นในการเลิกคณะบุคคลจึงต้องพิจารณาตามมาตรา 1055 และมาตรา 1056 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

นางสาว สุ ตกลงร่วมกับนาย ป. จัดตั้งคณะบุคคล ปี โดยตกลงให้นาย ป. เป็นผู้จัดการคณะบุคคล เมื่อนางสาว สุมีความประสงค์จะออกจากการเป็นผู้ร่วมคณะบุคคลฯ ซึ่งมีผลเท่ากับเป็นการเลิกคณะบุคคล นางสาว สุ จึงต้องส่งคำบอกกล่าวแก่นาย ป. ล่วงหน้าก่อนวันสิ้นรอบปีทางบัญชีไม่น้อยกว่าหกเดือนตามมาตรา 1055 (4) และมาตรา 1056 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากนางสาว สุ ยังมีได้ดำเนินการดังกล่าว นางสาว สุ ก็ยังไม่สามารถแจ้งการเลิกคณะบุคคลต่อกรมสรรพากรได้