

บทที่ 4

วิเคราะห์กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

1. ความเป็นมาของการเสนอกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

1.1 แนวความคิดในการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่

เมื่อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่มีข้อบกพร่องหลายประการ นักวิชาการและนักวิจัยได้เสนอให้มีการปรับปรุงกฎหมายภาษีทั้งสองโดยมีข้อเสนอสรุปได้ดังนี้

(1) รวมกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่กับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเข้าด้วยกัน เรียกว่ากฎหมายภาษีทรัพย์สิน ทั้งนี้ก็เพราะว่ากฎหมายทั้งสองฉบับเป็นกฎหมายที่ว่าด้วยเรื่องเดียวกัน จึงสมควรนำมารวมกันเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน เพื่อง่ายและสะดวกในการค้นคว้าทำความเข้าใจตลอดจนใช้กฎหมายนั้นด้วย¹

(2) ฐานภาษีที่จะใช้ในการเรียกเก็บควรจะเป็นฐานอย่างเดียวกัน โดยเสนอให้ใช้ราคาตลาดหรือราคาที่มีเหตุมีผลของทรัพย์สินเป็นฐานภาษี² ซึ่งการหาราคาทรัพย์สินดังกล่าวสามารถทำได้ด้วยการนำหลักฐานหรือเอกสารต่างๆ หรือปัจจัยอื่น มาประกอบการพิจารณา เช่น ราคาซื้อขายตามสัญญาซื้อขายที่ได้จดทะเบียนกับสำนักงานที่ดิน ค่าเช่า ทุนทรัพย์สินในสัญญาจำนอง เป็นต้น เป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินฐานมูลค่า (capital value property tax) ดังนั้นฐานภาษีก็คือมูลค่าพึงประเมินของทรัพย์สิน (assessable capital value of property) หรือมูลค่าตลาดของทรัพย์สิน (market capital value of property) ดังเช่น ในประเทศต่างๆ ที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เพราะมูลค่าตลาดจะสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งจะทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ฐานของภาษีจะเป็นมูลค่ารวมของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือในกรณีที่ดินที่เสียภาษีไม่มีสิ่งปลูกสร้าง มูลค่าของที่ดินเท่านั้นเป็นฐานภาษี โดยใช้ราคาตลาดที่ซื้อขายกันในตลาดซื้อขายที่ดินเป็นหลัก แต่ถ้าที่ดินนั้นมีสิ่งปลูกสร้างอยู่ด้วย ก็จะต้องคิดมูลค่าของ

¹ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, “การปฏิรูปภาษีทรัพย์สินสำหรับประเทศไทย”, เล่มที่ 41 บทบัญญัติ น. 281-288 (2541).

² เฟิงอั่ง, น.289.

สิ่งปลูกสร้างรวมเข้าไปด้วย โดยคิดตามขนาดของสิ่งปลูกสร้างและการใช้วัสดุว่ามีมูลค่าในการก่อสร้างเท่าไร ซึ่งจะต้องพิจารณาถึงความต้องการของตลาดด้วย หากเป็นที่ต้องการมากอันจะทำให้ราคาประเมินสูงกว่าราคาค่าก่อสร้าง ในกรณีนี้ต้องใช้ราคาประเมินเป็นฐานภาษี³

(3) อัตราภาษีควรจะใช้อัตราเดียว⁴ ทั้งนี้เพราะการใช้อัตราภาษีหลายอัตราทำให้ยากในการคำนวณและการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ อัตราภาษีที่พึงเก็บควรเป็นอัตราที่ค่อนข้างต่ำ เนื่องจากฐานภาษีเป็นฐานใหญ่เมื่อใช้มูลค่าทรัพย์สินเป็นฐานภาษี เช่น ร้อยละ 0.25 หรือ 0.5 หรือ 1 เป็นต้น ทั้งนี้ต้องวิเคราะห์จำนวนเงินภาษีที่หน่วยการปกครองท้องถิ่นต้องการระดมได้ และความพร้อมรับภาระของประชาชนในท้องถิ่นนั้นประกอบด้วย⁵

(4) ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีจะประกอบด้วย ที่ดิน (Land) และส่วนที่ปรับปรุงในรูปของโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างต่างๆ (Improvement) โดยสามารถแยกประเภทของทรัพย์สินต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดอัตราภาษี การยกเว้นและการลดหย่อน ได้แก่ ทรัพย์สินประเภทที่ใช้ในอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือเช่า ทรัพย์สินประเภทที่ดินเพื่อการเกษตร ทรัพย์สินประเภทที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า และทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย⁶

(5) ยกเลิกการยกเว้นและการลดหย่อนภาษีที่ไม่จำเป็น เพราะการยกเว้นภาษีโดยไม่จำเป็นนั้นย่อมทำให้ฐานภาษีแคบลง⁷ อันมีผลทำให้รายได้ภาษีน้อยลง อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินที่ถือครอง ไม่ว่าจะใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้นหรือไม่ก็ตาม จะมีการกำหนดสัดส่วนของมูลค่าทรัพย์สินที่จะถูกประเมินภาษี (Assessment Ratio) ซึ่งอาจกำหนดเป็น 0.5 หรือ 0.7 ของมูลค่าทรัพย์สินก็ได้ (หรือสัดส่วนอื่นที่เห็นสมควร)⁸ หรือเพื่อมิให้คนจนต้องเสียภาษี ควรจะมีข้อยกเว้นให้บ้านซึ่งใช้เป็นที่อยู่อาศัยอันมีมูลค่าไม่เกินจำนวนที่

³ สุภาพร ยงสุวรรณกุล, “แนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สิน”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536), น. 158.

⁴ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 1*, น. 290.

⁵ ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์, สกนธ์ วรรณวิวัฒนา และจรัส สุวรรณมาลา, *รายงานการวิจัยแนวทางการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีและการจัดหารายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่น*, (กรุงเทพมหานคร: สถาบันวิจัยสังคม จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537), น. 6-5.

⁶ ดูรายละเอียดใน สุภาพร ยงสุวรรณกุล, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 3*, น. 156-157.

⁷ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 1*, น. 291.

⁸ ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์ และคณะ, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 5*, น. 6-3.

กำหนดไว้ไม่ต้องเสียภาษี⁹ และเพื่อช่วยเหลือเกษตรกรผู้ยากจนควรรจะมีการยกเว้นภาษีให้แก่ที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในการเกษตรกรรมซึ่งมีมูลค่าไม่เกินที่กำหนดไว้¹⁰ หรือกำหนดให้ที่ดินที่ เกษตรกรที่ทำการเกษตรด้วยตนเองได้รับการลดหย่อนภาษี 50% แต่ไม่เกิน 30 ไร่¹¹

(6) วิธีการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินประเภทต่างๆ ซึ่งจะมีรายละเอียดที่อิง ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานจัดเก็บน้อยที่สุด ทั้งนี้เพื่อหลีกเลี่ยงสภาพที่จัดเป็นปัญหาของการจัดเก็บ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ในปัจจุบัน หน่วยงานที่ทำหน้าที่กำหนดมูลค่า ทรัพย์สิน (ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง) คือ “สำนักงานประเมินทรัพย์สินกลาง” อันเป็นหน่วยงานของ ราชการส่วนกลาง ทั้งนี้เพื่อให้ได้หลักการมาตรฐานที่ใช้ทั่วประเทศ และที่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีไม่ว่าจะอยู่ในท้องถิ่นใดของประเทศ แต่โดยที่อาจมีความจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนมูลค่าทรัพย์สินให้ สอดคล้องกับสภาพทางเศรษฐกิจของท้องถิ่น หน่วยการปกครองท้องถิ่นจะมีคณะกรรมการซึ่งจะมี เจ้าหน้าที่ ของสำนักงานประเมินทรัพย์สินกลางร่วมด้วย เพื่อพิจารณาการปรับเปลี่ยนมูลค่า ทรัพย์สินเมื่อมีความเหมาะสม การปรับเปลี่ยนเช่นนี้จะต้องมีมติชัดเจนก่อนเริ่มปีภาษี¹² และที่ สำคัญคือการประเมินราคาทรัพย์สินจะต้องเปิดเผยสามารถตรวจสอบได้เพื่อความชัดเจนและ เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี¹³

(7) ที่ดินและอาคารที่สร้างขึ้นมากเพื่อเป็นโรงงานอุตสาหกรรมเป็นการเฉพาะ จะมี การประเมินมูลค่าที่แยกประเภทออกไปจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างปกติ (เพื่ออยู่อาศัย) และ จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า เพื่อส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจของท้องถิ่น เช่นเดียวกัน ในกรณี ที่ดินเพื่อประโยชน์ในการเกษตรเป็นการเฉพาะ อัตราภาษีที่เสียก็จะต่ำกว่าอัตราภาษีปกติเพื่อลด ภาระทางภาษีให้แก่เกษตรกร¹⁴

⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “จากภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน สู่ภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง ใครได้ใครเสีย?”, เอกสารภาษีอากร, ฉบับที่ 206, ปีที่ 18, น. 66, 72 (พฤศจิกายน 2541).

¹⁰ เพิ่งอ้าง, น.72.

¹¹ ประชา เจริญ, “ภาษีทรัพย์สิน : รายได้หลักของท้องถิ่น”, รัฐสภาสาร, ฉบับที่ 3, ปี ที่ 46, น. 31, 43 (มีนาคม 2541).

¹² ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์ และคณะ, อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 5, น. 6-3.

¹³ สุภาพร ยงสุวรรณกุล, อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 3, น. 173.

¹⁴ ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์ และคณะ, อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 5, น. 6-5 และ น. 6-6.

(8) ยกเลิกการกันภาษีรายได้บางส่วนให้กับรัฐบาลกลาง¹⁵ เพราะภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ที่จัดเก็บได้ทั้งหมดควรเป็นของรัฐบาลท้องถิ่นเพื่อทำให้การคลังของหน่วยปกครองท้องถิ่นเข้มแข็งและพึ่งตนเองได้มากขึ้นอันจะเป็นผลดีต่อการกระจายอำนาจการปกครองประกอบกับประชาชนในท้องถิ่นจะยินดีเสียภาษีเมื่อรู้ว่าภาษีที่ตนเสียนั้นจะนำไปใช้ในการพัฒนาท้องถิ่นของตน ซึ่งอาจจะเป็นการใช้ในการบริการสาธารณูปโภคหรืออาจจัดตั้งกองทุนเพิ่มประสิทธิภาพการผลิตในภาคเกษตรกรรม เงินกองทุนนี้สามารถนำไปใช้ในการขยายชลประทาน อุดหนุนปุ๋ยให้มีราคาถูกลง ใช้ในการวิจัยปรับปรุงเมล็ดพันธุ์พืชและเทคนิคในการผลิตให้ดีขึ้น¹⁶

(9) ภาษีชนิดนี้โดยหลักแล้วควรให้ท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจจัดเก็บ แต่ทั้งนี้การปกครองในท้องถิ่นจะต้องดี และมีประสิทธิภาพก่อน หากระบบการปกครองท้องถิ่นยังไม่แข็งแรงและไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ เราอาจกำหนดให้เป็นหน้าที่ของส่วนกลางเก็บก็ได้ โดยส่วนกลางสามารถหักค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บออกจากรายได้ภาษีทั้งหมดแล้วที่เหลือส่งให้ท้องถิ่น ซึ่งค่าใช้จ่ายที่หักออกจากรายได้ภาษีนี้น่าจะไปปรับปรุงการบริหารการจัดเก็บของเจ้าหน้าที่จริงๆ

(10) เพื่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินสมควรจะมีการจัดตั้งสำนักงานเก็บภาษีทรัพย์สินแห่งชาติขึ้น สำนักงานนี้ควรจะสังกัดกระทรวงการคลัง¹⁷ และควรเป็นองค์กรอิสระที่ได้รับคำตอบแทนสูงเพื่อจูงใจให้บุคคลที่มีความรู้ความสามารถเป็นพิเศษหรือเชี่ยวชาญเป็นพิเศษเข้ามาทำงานเพื่อประโยชน์ของประเทศ และเพื่อสามารถจัดซื้อวัสดุอุปกรณ์ที่ทันสมัยเหมาะแก่การจัดเก็บภาษีชนิดนี้

การนำกฎหมายภาษีทรัพย์สินมาใช้แทนกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่นั้นมิใช่เรื่องใหม่ ทั้งนี้เพราะกฎหมายภาษีทั้งสองก็คือกฎหมายภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินประเภทหนึ่ง นั่นคือ การเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Real Property Tax) โดยปกติเป็นเครื่องมือที่สำคัญของการคลังท้องถิ่น¹⁸ นอกจากนี้ โดยลักษณะของภาษีอสังหาริมทรัพย์ที่กำหนดขึ้นจะมีผลต่อแหล่งรายได้ทางการคลัง

¹⁵ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 1, น. 292.

¹⁶ เพิ่งอ้าง, น. 292.

¹⁷ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, เพิ่งอ้าง, น. 292.

¹⁸ Richard M. Bird and Oliver Oldman, Reading on Taxation in Developing Countries, (Revised Edition), p. 395.

ให้กับรัฐบาลรวมถึงโครงสร้างการใช้ที่ดินในเขตเมืองด้วย¹⁹ ในประเทศไทยการเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์หนึ่ง คือ ภาษีที่จัดเก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือการเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์นี้ เราจะพบว่ามีการจัดเก็บภาษีอากรทั้งหมด 6 ชนิดคือ²⁰

1. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน
2. ภาษีบำรุงท้องที่
3. ภาษีเงินได้ที่เก็บจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ลักษณะคล้ายๆ กับ Capital gain tax
4. ภาษีที่ดิน หรือค่าธรรมเนียมการโอนที่ดิน
5. อากรแสตมป์ที่ต้องติดในสัญญาซื้อขายที่ดิน
6. ภาษีธุรกิจเฉพาะ²¹

ภาษีทั้ง 6 ชนิดนี้ ถือได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนและมีข้อบกพร่องอยู่ในตัวของภาษีที่ใช้โดยเฉพาะในเรื่องของความไม่เป็นธรรมในภาระภาษีระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น จึงมีแนวความคิดที่จะนำระบบภาษีทรัพย์สินมาใช้จัดเก็บแทนระบบภาษีเดิม แนวความคิดเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีทรัพย์สินใหม่ที่จะนำมาใช้จะประกอบด้วยภาษี 3 ประเภทคือ

1. ภาษีที่เก็บจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์
 2. ภาษีที่เก็บจากการโอนที่ดิน
 3. ภาษีที่เก็บจากรายได้ที่เพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการที่ทรัพย์สินมีราคาสูงขึ้น²²
- ภาษีทรัพย์สินแต่ละประเภทมีหน้าที่และความสำคัญดังนี้²³

¹⁹ *Ibid*, p. 396.

²⁰ สมชัย ฤชุพันธุ์, “แนวทางศึกษาภาษีทรัพย์สิน”, เอกสารภาษีอากร, เล่ม 112, ปีที่ 10, น.16 -18 (มกราคม 2534).

²¹ แต่เดิมจัดเก็บภาษีการค้ำจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ต่อมาได้เปลี่ยนมาจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะแทน, มาตรา 8 แห่ง พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 ใช้บังคับ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535.

²² มนูญชยา เฟื่องฟูจจร, “ภาษีทรัพย์สิน : สินทรัพย์ต้องเสียภาษี”, สรุปข่าวธุรกิจ, เล่ม 18, ปีที่ 22, น. 28 -30 (กันยายน 2534).

²³ เพ็ญอักษร, น. 31.

ก. ภาษีการถือครองอสังหาริมทรัพย์ จะจัดเก็บจากเจ้าของโรงเรือนหรือที่ดิน ภาษีประเภทนี้ มีหน้าที่ 3 ประการ คือ

(1) ทำหน้าที่ในการกระจายรายได้ กล่าวคือ ผู้ที่มีทรัพย์สินมากก็ต้องเสียมาก ในขณะที่ผู้ที่มีทรัพย์สินน้อยก็เสียน้อย ซึ่งสอดคล้องกับหลักการเก็บภาษีตามความสามารถ (Ability to Pay)

(2) ทำหน้าที่ตอบแทนประโยชน์ที่เจ้าของทรัพย์สินได้รับจากบริการสาธารณะของหน่วยงานราชการท้องถิ่น เช่น การสร้างถนนหนทาง ไฟฟ้า ประปา การเก็บขยะ การทำทางระบายน้ำเสีย-น้ำทิ้ง การรักษาความปลอดภัย เป็นต้น บริการเหล่านี้ทำประโยชน์ให้แก่ผู้ที่มีทรัพย์สิน ประเภทที่ดินบ้านเรือนอยู่อาศัยในท้องถิ่นนั้น รัฐบาลจึงควรเก็บภาษีจากเจ้าของทรัพย์สินนั้นๆ เป็นการตอบแทน

(3) ทำหน้าที่ในการจัดสรรการใช้ทรัพยากร โดยที่ดินเป็นทรัพยากรที่มีจำกัดและมีคุณค่ามหาศาล หากมีการจัดเก็บภาษีการถือครองทรัพย์สินอย่างมีประสิทธิภาพ การถือครองที่ดินจำนวนมากไว้โดยมิได้ใช้ประโยชน์จากที่ดินนั้นจะลดลง เพราะมีต้นทุนสูงในการถือครอง การจัดเก็บภาษีนี้จะช่วยลดการถือครองที่ดินเพื่อเก็งกำไรได้ในระดับหนึ่ง

ข. ภาษีที่เก็บจากการโอนที่ดิน (Turnover Tax) เนื่องจากเมื่อมีการซื้อขายที่ดิน จะต้องใช้บริการของรัฐในการออกโฉนด จัดทำรังวัด ภาษีประเภทนี้จะทำหน้าที่เก็บค่าบริการของรัฐในการโอนที่ดินให้เจ้าของทรัพย์สิน

ค. ภาษีที่เก็บจากรายได้ที่เพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากทรัพย์สินที่ครอบครองมีราคาสูงขึ้น (Capital Gain Tax) ภาษีประเภทนี้ มีหน้าที่ 2 ประการ คือ

(1) ทำหน้าที่เรียกคืนผลแห่งการลงทุนของรัฐ เนื่องจากที่ดินแต่ละแห่งนั้นจะไม่มีโอกาสพัฒนาคุณค่าโดยตนเองได้ หากปราศจากปัจจัยต่างๆ มาสนับสนุน ไม่ว่าจะเป็นการตัดถนนผ่าน การสร้างสิ่งสาธารณูปโภคต่างๆ ซึ่งทำให้ที่ดินมีราคาสูงขึ้น การที่รัฐเข้ามาลงทุนในสาธารณูปโภคเหล่านี้ต้องใช้ต้นทุนมาก เจ้าของที่ดินซึ่งได้รับประโยชน์จากการลงทุนของรัฐจึงควรที่จะต้องรับภาระการลงทุนในส่วนนั้นด้วย

(2) ทำหน้าที่ในการกระจายผลประโยชน์เพิ่มเติมที่เกิดขึ้น โดยที่ผลประโยชน์เพิ่มนั้นมิได้เกิดจากการดำเนินการของเจ้าของที่ดิน และอาจไม่ใช่การลงทุนของรัฐก็ได้ ประโยชน์นี้เป็นเสมือนกับการได้เพิ่มมาลอยๆ (Wind Fall-Gain) ผู้ที่ได้รับประโยชน์เพิ่มนี้จึงควรต้องเสียภาษี

อย่างไรก็ดี การนำภาษีทรัพย์สินทั้งระบบมาปรับปรุงภาษีระบบเดิมของไทยอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากสับสนมากเกินไป ในช่วงเวลานี้จึงควรเป็นการปฏิรูปภาษีทรัพย์สินอย่าง

ง่าย ๆ เพื่อให้ภาษีทรัพย์สินสามารถทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและเพื่อบรรลುವัตถุประสงค์บางประการที่จำเป็นและสามารถสำเร็จได้ด้วยภาษีทรัพย์สินแบบง่าย ๆ นี้²⁴ วัตถุประสงค์บางประการนี้มีด้วยกัน 2 ประการ คือ การเพิ่มรายได้และการเพิ่มผลผลิตในภาคเกษตรกรรม²⁵ ซึ่งทั้งสองประการนี้เป็นวัตถุประสงค์เบื้องต้นที่เหมาะสมกับประเทศไทยที่ต้องการเพิ่มรายได้ให้แก่ท้องถิ่นเพื่อเพียงพอต่อรายจ่ายดำเนินการ

1.2 แนวทางการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ของรัฐบาลในอดีตถึงปัจจุบัน

แนวทางในการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ คือ การกำหนดรูปแบบกฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินในรูปแบบใหม่ โดยรวมภาษีทั้งสองเข้าด้วยกันและใช้หลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีทรัพย์สินซึ่งจะต้องปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทย

รัฐบาลแต่ละสมัยพยายามที่จะแก้ไขและปรับปรุงกฎหมายทั้งสองฉบับตามความคิดเห็นและข้อเสนอของนักวิชาการ และได้มีแนวคิดที่จะปรับปรุงรูปแบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในประเทศไทยมาเป็นเวลานานแล้ว ซึ่งอาจจะสรุปได้ดังนี้²⁶

ในปี พ.ศ. 2517 ธนาคารระหว่างประเทศเพื่อการฟื้นฟูและพัฒนา (IBRD) ทำการศึกษาในหัวข้อ “การศึกษาด้านการคลัง: การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย” และจากผลการศึกษา IBRD ได้เสนอให้รัฐบาลไทยใช้ภาษีทรัพย์สินแทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่

ต่อมาในปี พ.ศ. 2518 กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ได้ยกวาง พ.ร.บ. ภาษีทรัพย์สินบนฐานมูลค่าทรัพย์สิน ซึ่งในเวลาเดียวกัน กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย ก็ได้ยกวาง พ.ร.บ. ภาษีทรัพย์สินบนฐานมูลค่าทรัพย์สินขึ้นอีกฉบับหนึ่ง

²⁴ Wiriya Namsiripongpun, “Property Tax Reform for Thailand”, (A paper submitted to Professor Oliver Oldman in satisfaction of written work requirement of the LL.M. Degree, n.p., 1983), p. 18.

²⁵ ข้อเสนอของ รศ. วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, *Ibid*, please see details, pp. 18-28.

²⁶ สุภาพร ยงสุวรรณกุล, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 3*, น. 152 – 154 ณิชนันท์ จังกาจิตต์, “ปัญหาเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ : แนวทางแก้ไข”, (ภาคนิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2537), น. 73 – 75.

การใช้มูลค่าทรัพย์สินเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้นจำเป็นจะต้องมีราคาประเมินมาตรฐานที่เป็นที่ยอมรับจึงจะถือได้ว่าเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ดังนี้ ในปี พ.ศ. 2521 องค์การการเงินระหว่างประเทศ (IMF) เสนอรายงานแนะนำการก่อตั้งสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สิน และในปี พ.ศ. 2522 ผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีของ IMF เสนอรายงานการปรับปรุงภาษีทรัพย์สินบนฐานราคาที่ดินรวมกับพื้นที่อาคารที่กำหนดของแต่ละทรัพย์สิน

ต่อมาในปี พ.ศ. 2525 ฮอริแกน วิลคินสัน และคณะ เสนอรายงานเรื่อง “การประเมินราคาและการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน” ในปี พ.ศ. 2527 สถาบันพัฒนาบริหารศาสตร์เสนอรายงานเรื่อง “โครงการพัฒนาเมืองหลัก: การจัดการและการคลังเทศบาล” และในปี พ.ศ. 2528 บริษัทที่ปรึกษาทางด้านการประเมิน เจทีอี เก็มมิลล์ เสนอรายงานการปฏิรูปภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย โดยเป็นส่วนหนึ่งของโครงการพัฒนากรมที่ดิน และเร่งรัดการออกโฉนดที่ดินทั่วประเทศ พร้อมทั้งเสนอร่าง พ.ร.บ. การประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์

แม้แต่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเองก็ได้จัดให้มีการทำวิจัยเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน กล่าวคือ ในปี พ.ศ. 2530 บริษัทที่ปรึกษาทางด้านการจัดการ เสนอรายงานต่อกรุงเทพมหานคร เรื่อง “กรุงเทพ-การประเมินการจัดการของเทศบาล” พร้อมด้วยข้อเสนอแนะในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของกรุงเทพมหานครเพื่อให้รายได้เพิ่มขึ้นถึง 100 เปอร์เซ็นต์ ในช่วงปี พ.ศ. 2530 – 2534 การจัดทำแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 พร้อมด้วย ข้อเสนอแนะในการพัฒนาโครงสร้างและวิชาการในการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่น และการเชื่อมโยงการจัดเก็บภาษีกับการจัดสร้างรัฐบริการ

ในปี พ.ศ. 2531 กรมที่ดินได้เสนอร่าง พ.ร.บ. ประเมินราคาทรัพย์สิน เพื่อการก่อตั้งและดำเนินการของสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินแห่งชาติกับสำนักงานจังหวัดและกำหนดหลักเกณฑ์ประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อให้ได้ราคาของทรัพย์สินตรงกับมูลค่าที่แท้จริงและเป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ

ขณะเดียวกันในช่วงปี พ.ศ. 2531 – 2532 โครงการที่ปรึกษาทางด้านการจัดการในการปรับปรุงการจัดการของเทศบาลของเมืองหลัก ซึ่งรวมถึงการทำแผนที่ภาษีและการจัดเก็บภาษี

ในช่วงตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2535 เป็นต้นมา กระทรวงการคลังได้ดำเนินการเตรียมยกร่าง พ.ร.บ. เก็บภาษีจากทรัพย์สินซึ่งได้รวมเอากฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ไว้ด้วยกัน

ต่อมาวันที่ 19 กรกฎาคม พ.ศ. 2537 คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบในหลักการปรับปรุง ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่²⁷ เนื่องจากภาษีทั้งสองมีข้อจำกัดในเรื่องฐานภาษี โครงสร้างอัตราภาษี และการจัดเก็บภาษี จึงให้รวมภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่เป็น ภาษีเดียว เรียกว่า “ภาษีบำรุงท้องที่” โดยกำหนดให้ใช้ฐานราคามูลค่าทรัพย์สินที่ถือครองประเภท ที่ดิน โรงเรือน และสิ่งปลูกสร้าง เป็นฐานในการคำนวณภาษี²⁸ และมอบให้สำนักงานเศรษฐกิจ การคลัง กระทรวงการคลัง ดำเนินการร่าง พ.ร.บ. ร่วมกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง อาทิ กระทรวงมหาดไทย โดยคำนึงถึงความเป็นธรรมและการกระจายอำนาจสู่ท้องถิ่นเป็นหลักสำคัญ

ในวันที่ 24 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2541 คณะรัฐมนตรีได้มีมติอนุมัติหลักการร่าง พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.... โดยมีข้อสังเกตบางประการ เช่น ควรมีกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณา

²⁷ คณะกรรมการปรับปรุงรายได้ของส่วนท้องถิ่นตามนโยบายของรัฐบาลได้เสนอ มาตรการปรับปรุงรายได้ของส่วนท้องถิ่นตามนโยบายของรัฐบาล 9 มาตรการ เมื่อวันที่ 8 กรกฎาคม พ.ศ. 2537 ดังนี้

- (1) การลดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น
- (2) การปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดสรรเงินรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มและ ภาษีธุรกิจเฉพาะ
- (3) การจัดเก็บภาษียาสูบท้องถิ่น
- (4) การโอนอำนาจการจัดเก็บรายได้จากอากรรังนก อากรประมง และค่าภาคหลวง ไม้
- (5) การกำหนดให้ท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บรายได้จากค่าภาคหลวงแร่ และ ค่าภาคหลวงปิโตรเลียมร่วมกับรัฐบาล
- (6) การกำหนดให้ท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บค่าธรรมเนียมการโอนอสังหาริมทรัพย์ ร่วมกับรัฐบาล

- (7) การปรับปรุงภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่
- (8) การปรับปรุงโครงสร้างภาษีรถยนต์ประจำปีและค่าธรรมเนียมเกี่ยวกับรถ
- (9) การปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดสรรเงินอุดหนุนให้แก่ท้องถิ่น

²⁸ คณะกรรมการปรับปรุงรายได้ของส่วนท้องถิ่นตามนโยบายของรัฐบาลคาดว่าผล ของมาตรการนี้จะทำให้ท้องถิ่นมีรายได้เพิ่มขึ้นประมาณ 7,069 ล้านบาทต่อปี เป็น 11,122 ล้าน บาทต่อปี จากเดิมที่เก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่รวมกันได้ 4,053 ล้านบาทต่อปี รายได้เพิ่มขึ้นร้อยละ 174.4

ว่ากรณีใดเป็นการใช้ที่ดินตามควรแก่สภาพที่ดิน และสภาพที่ดินแต่ละประเภทจะมีการใช้ตามควรแก่สภาพที่ดินอย่างไร ควรให้ท้องถิ่นสามารถพิจารณาลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีได้ตามความเหมาะสม เพื่อจูงใจให้เกิดการลงทุนในท้องถิ่นตนเอง รวมทั้งสมควรเปลี่ยนแปลงชื่อ ร่าง พ.ร.บ. ให้เหมาะสมและสอดคล้องกับหลักการและเหตุผลของร่าง พ.ร.บ. ฉบับนี้

ดังนั้น จึงมีการประชุมพิจารณาร่าง พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.... โดยคณะกรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7 ของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ร่วมกับผู้แทนของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง ผู้แทนของกรมปกครอง และผู้แทนกรมที่ดิน กระทรวงมหาดไทย รวมถึงผู้แทนจากกรุงเทพมหานคร ร่วมกันปรับปรุงร่าง พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ... ตามข้อสังเกตของคณะรัฐมนตรีและตามความเหมาะสมและเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี การประชุมพิจารณาร่าง พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่ดังกล่าวเริ่มจัดให้มีขึ้นตั้งแต่วันที่ 26 มีนาคม พ.ศ. 2541 จนถึงวันที่ 14 กรกฎาคม พ.ศ. 2541 จึงแล้วเสร็จ และได้เปลี่ยนชื่อเป็นร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ....

ต่อมาสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้เสนอร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ต่อคณะรัฐมนตรีในวันที่ 11 สิงหาคม พ.ศ. 2541 และในวันที่ 8 กันยายน พ.ศ. 2541 คณะรัฐมนตรีมีมติอนุมัติหลักการร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ซึ่งร่าง พ.ร.บ. ฉบับนี้ปรากฏในหนังสือพิมพ์²⁹ และได้รับความสนใจอย่างมากจากประชาชน

เมื่อวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2545 สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา โดยฝ่ายกฎหมายการคลังนำเสนอร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... เพื่อให้คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 3) ตรวจพิจารณา โดยพิจารณาแล้วเสร็จเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2546

2. โครงสร้างของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง..... ได้กำหนดคำนิยามของคำว่า “ผู้เสียภาษี” ไว้ให้หมายถึง บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของ

²⁹ “ร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง”, *วัฏจักร*, (15 กันยายน 2541), น. 3, 2, และ 11.

รัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

มาตรา 33 ได้กำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีไว้ 6 ประเภท ได้แก่

1. ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย
2. ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยเรื่องสาบสูญ
3. ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์หรือคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี
4. ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล
5. ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี
6. เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน

เมื่อพิจารณาตามมาตรา 6 ประกอบมาตรา 33 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ทำให้เห็นว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ ไม่จำกัดเฉพาะบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น แต่ยังขยายรวมถึงผู้ครอบครอง ผู้ทำประโยชน์ และผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษีอีกด้วย

2.2 ฐานภาษีและการประเมินภาษี

2.2.1 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นการรวมทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดินมาเสียภาษีประเภทเดียวกัน ทำให้ลดปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ เพราะที่ดินทุกแปลงต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นตามที่กฎหมายกำหนด นอกจากนี้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังได้กำหนดความหมายของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีไว้ชัดเจนกว่าภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยมาตรา 6 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ให้คำนิยามคำว่าที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง รวมทั้งโรงเรือนไว้ว่า

“ที่ดิน หมายความว่า พื้นที่ดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่ม่น้ำด้วย”

“สิ่งปลูกสร้าง หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก รวมทั้งคลังสินค้า และแพที่บุคคล อาจเข้าอยู่หรือใช้สอยได้ และให้หมายความรวมถึงสิ่งที่สร้างขึ้นอย่างอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกา กำหนดให้เป็นสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย”

จะเห็นได้ว่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีตามร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ ได้แก่ ที่ดิน และ สิ่งปลูกสร้างตามร่างพระราชบัญญัตินี้จะหมายถึงสิ่งปลูกสร้างทุกชนิด รวมทั้งที่เป็นโรงเรือน อาคาร ตึก คลังสินค้า และแพที่บุคคล “อาจเข้าอยู่ได้” หรือ “ใช้สอยได้” ในทุกกรณี เช่น ป้อมยาม โรงครัวที่แยกส่วนจากโรงเรือนหลังใหญ่ เป็นต้น รวมถึงสิ่งที่สร้างขึ้นอย่างอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกา กำหนดให้เป็นสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติด้วย ซึ่งหมายถึงทรัพย์สินที่ได้มีการสร้างขึ้นใน รูปแบบอื่นนอกเหนือจากที่กำหนดความหมายว่าเป็นสิ่งปลูกสร้าง แต่สิ่งที่สร้างขึ้นนั้นต้องมีพระ ราชกฤษฎีกากำหนดให้ เป็น “สิ่งปลูกสร้าง” ด้วย

อย่างไรก็ตาม แม้ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะมีวัตถุประสงค์ เป็นกฎหมายที่จัดเก็บภาษีทรัพย์สินประเภทที่ดินสิ่งปลูกสร้าง แต่ก็มีได้หมายความว่าทรัพย์สิน ลักษณะดังกล่าวทุกประเภทอยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายนี้ เพราะในมาตรา 5 ได้กำหนด ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในประการที่พิจารณาได้ ว่าเป็นการยกเว้นทรัพย์สินบางประเภท ซึ่งจะได้กล่าวไว้ในส่วนของการยกเว้นและการลดหย่อน ภาษี

2.2.2 การประเมินภาษี

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกฎหมายกำหนดให้ใช้มูลค่าของที่ดินและโรงเรือน คือ ราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยกำหนดไว้ใน มาตรา 21 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.... ว่า “ฐานภาษีในการคำนวณ ภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมิน ทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือ ประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง”

การกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ กฎหมายได้กำหนดไว้ในมาตรา 21 วรรคสอง โดยแบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ

1. ที่ดินที่ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นฐานภาษี
2. ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินรวมกับราคาประเมินทุน ทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษี
3. ห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นฐานภาษี

โดยมาตรา 22 แห่งร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวได้กำหนด ความหมายของราคาประเมินทุนทรัพย์ตามมาตรา 21 ว่า ราคาประเมินทุนทรัพย์ตามมาตรา 21 ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินที่คณะกรรมการจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ และในกรณีที่มีการประกาศเปลี่ยนแปลงราคาประเมินทุนทรัพย์ระหว่างปี ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่เปลี่ยนแปลงนั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับปีที่ประกาศเปลี่ยนแปลงราคาประเมินทุนทรัพย์นั้น

จะเห็นได้ว่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สิน ทำให้มีการใช้ที่ดินทำประโยชน์มากขึ้นเพราะแม้ที่ดินไม่ทำประโยชน์แต่มีมูลค่าก็ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกันกับที่ดินที่ทำประโยชน์ หรือให้เช่าและการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ไม่ทำประโยชน์ในทรัพย์สินยังสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี เพราะผู้ที่ครอบครองที่ดินโดยมิได้ทำประโยชน์อะไรเลยย่อมแสดงถึงฐานะและความสามารถในการเสียภาษีของผู้เป็นเจ้าของที่ดิน อีกทั้งการที่กฎหมายกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินจากราคาประเมินทุนทรัพย์จะลดการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการกำหนดฐานภาษี เนื่องจากราคาประเมินทุนทรัพย์กำหนดโดยคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ซึ่งเป็นราคาเดียวกันกับราคาที่ดินที่ใช้ในการกำหนดค่าธรรมเนียมสิทธิและนิติกรรมและผู้เสียภาษีสามารถคาดคะเนภาระภาษีซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนในการประกอบกิจการได้ ตลอดจนราคาประเมินทุนทรัพย์มีความใกล้เคียงกับราคาตลาดที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมากกว่าราคาปานกลางตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ และค่ารายปีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพราะราคาประเมินทุนทรัพย์หมายถึง ราคาตลาดที่คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์เห็นชอบให้ใช้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์

2.3 อัตราภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... มาตรา 24 ได้กำหนดให้จัดเก็บได้ในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี ทั้งนี้องค์ประกอบส่วนท้องถื่นต้องยกข้อบัญญัติท้องถื่นกำหนดอัตราที่ใช้จัดเก็บภายในเขตท้องถื่นหนึ่งอัตรา โดยคำนึงถึงความจำเป็นของท้องถื่นและความสามารถของผู้เสียภาษีประกอบด้วย

2.4 การบรรเทาภาระภาษี

2.4.1 การยกเว้นภาษีทั้งหมด

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 5 มิให้ใช้บังคับสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้

- (1) ทรัพย์สินส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดินตามกฎหมายว่าด้วยการจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์
- (2) ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ตามกฎหมายว่าด้วยการจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ ที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์
- (3) ทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์ ทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจที่ใช้ในการดำเนินการของรัฐวิสาหกิจเพื่อการสาธารณูปโภคหรือสาธารณูปการตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา
- (4) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาหรือความตกลงอื่นใด
- (5) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการของสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน
- (6) ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย
- (7) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวง ไม่ว่าในศาสนาใดหรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์
- (8) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน
- (9) ทรัพย์สินของเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมีได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น
- (10) ทรัพย์สินขององค์การหรือสถานสาธารณกุศลที่มีได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น
- (11) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา

2.4.2 การยกเว้นภาษีบางส่วน

- (1) กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจประกาศลดหรือยกเว้นภาษีภายในเขตพื้นที่ที่เกิดเหตุนั้นได้³⁰

³⁰ มาตรา 40 แห่งกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, ดู ภาคผนวก.

(2) กรณีที่ดินได้รับความเสียหาย สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลายหรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีต่อผู้บริหารท้องถิ่นได้³¹

(3) กรณีผู้เสียภาษีมีอายุเกินหกสิบปีบริบูรณ์และมีรายได้ไม่เพียงพอต่อการยังชีพ อาจได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ตนใช้เป็นที่อยู่อาศัย³²

2.4.3 การผ่อนชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ผู้เสียภาษีสามารถขอผ่อนชำระในการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นงวด งวดละเท่าๆ กันได้ โดยจำนวนภาษีที่มีสิทธิผ่อนชำระ หลักเกณฑ์และวิธีการในการผ่อนชำระให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ผู้เสียภาษีที่ไม่ชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนดในการผ่อนชำระ ให้ผู้เสียภาษีนั้นหมดสิทธิที่จะผ่อนชำระภาษี และต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือนของจำนวนภาษีที่ค้างชำระเศษของเดือนให้นับเป็น 1 เดือน³³

2.5 การบริหารจัดการเก็บภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดหลักเกณฑ์การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีไว้ในหมวด 4 การยื่นแบบการชำระภาษีและการคืนภาษี (มาตรา 30 – มาตรา 39) สรุปสาระสำคัญ ได้ดังนี้

2.5.1 ขอบเขต กรอบระยะเวลา และสถานที่การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี

ผู้เสียภาษีหรือผู้เสียภาษีแทนผู้เสียภาษีที่ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคม ของปีนั้น ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเก็บภาษี บุคคลอันรับชำระภาษีแทน (มาตรา 12) ภายในเดือนเมษายนของทุกปี แต่หากมีเหตุจำเป็นผู้บริหารท้องถิ่นอาจประกาศขยายหรือเลื่อนกำหนด เวลา ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีออกไปได้

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 30 ได้กำหนดให้ก่อนเริ่มปีภาษี พนักงานประเมินแจ้งการประเมินภาษี และส่งแบบแสดงรายการภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีส่วงหน้าก่อน วันที่ 1 มกราคมของปีนั้น โดยต้องระบุรายการรายละเอียดอื่นที่ใช้ในการประเมิน

³¹ มาตรา 41 แห่งกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, ดู ภาคผนวก.

³² มาตรา 43 แห่งกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, ดู ภาคผนวก.

³³ มาตรา 38 แห่งกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, ดู ภาคผนวก.

ภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีทราบด้วย การแจ้งการประเมินภาษีและการส่งแบบแสดงรายการภาษี ร่างกฎหมายกำหนดให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

2.5.2 การผ่อนชำระภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 38 กำหนดให้ผู้เสียภาษีอาจขอผ่อนชำระเป็นงวด ๆ ละเท่า ๆ กันก็ได้ จำนวนเงินภาษีอาจขอผ่อนชำระ หลักเกณฑ์และวิธีการในการผ่อนชำระให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ผู้เสียภาษีอาจหมดสิทธิขอผ่อนชำระในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษี ตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด รวมทั้งต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งต่อเดือนของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน

2.5.3 ค่าภาษีค้างชำระ

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดขอบเขตของภาษีที่ค้างชำระไว้ในมาตรา 44 ว่า “ภาษีที่มีได้ชำระภายในเวลาที่กำหนดหรือชำระไม่ครบถ้วนให้ถือเป็นภาษีค้างชำระ”

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาตรา 38 วรรคสอง ได้บัญญัติว่า “ในกรณีมีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้ผู้รับโอนมีหน้าที่ร่วมกับเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเดิม ในการชำระภาษีที่ค้างชำระไว้ไม่เกิน 2 ปี ก่อนที่จะมีการโอนกรรมสิทธิ์หรือ สิทธิครอบครองในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ส่วนภาษีที่ค้างชำระไว้ก่อนระยะเวลาดังกล่าว คงอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเดิม”

2.5.4 การคืนเงินภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 39 ได้กำหนดให้มีการคืนภาษีแก่ผู้ที่ไม่ใช่หน้าที่เสียภาษีแต่ได้มีการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้กับท้องถิ่นไปแล้ว รวมทั้งกรณีที่ผู้เสียภาษีได้เสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย ไม่ว่าจะโดยเหตุที่เกิดจากความผิดพลาดของผู้ยื่นหรือจากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินก็ตาม การขอคืนภาษีในกรณีดังกล่าวต้องเป็นการที่ผู้ประสงค์จะขอรับคืนภาษีต้องยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ที่ผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่เสียภาษี ในการนี้ผู้ยื่น คำร้องต้องส่งเอกสาร หลักฐานหรือคำชี้แจงประกอบคำร้องด้วย

การพิจารณาออกคำสั่งคืนภาษีของผู้บริหารท้องถิ่นได้กำหนดกรอบระยะเวลาการพิจารณาคำร้องไว้ภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำร้อง และกำหนดให้ต้องแจ้งผลการพิจารณาคำร้องให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายใน 50 วันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ

เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับคืนเงิน ให้ออกคำสั่งคืนเงินแก่ผู้ยื่นคำร้อง กฎหมายกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นต้องมีคำสั่งคืนเงินภาษีโดยแจ้งคำสั่งและกำหนด

ระยะเวลาการมารับเงินคืนให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้มีคำสั่ง (ถ้าผู้ยื่นไม่มารับคืนภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ให้เงินนั้นตกเป็นของราชการส่วนท้องถิ่น) และได้กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นสั่งให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับเงินคืนในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินที่ได้รับคืน แต่ไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอรับคืนเงิน แต่ต้องไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับคืน

2.6 การระงับข้อพิพาททางภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ได้กำหนดหลักเกณฑ์การระงับข้อพิพาททางภาษีอันประกอบด้วย การระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองและในชั้นศาล

2.6.1 การระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามมาตรา 30 หรือมาตรา 46 หรือมาตรา 48 เห็นว่าการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีไม่ถูกต้องให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดยการยื่นคำร้องต่อพนักงานประเมินตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีแล้วแต่กรณี ทั้งนี้ผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับคำร้องและแจ้งคำสั่งพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษีโดยไม่ชักช้า (มาตรา 60)

หากผู้บริหารท้องถิ่นเห็นชอบด้วยกับคำร้องให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษี จะให้ชำระภาษีภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งหนังสือ หากผู้บริหารท้องถิ่นไม่เห็นด้วยกับคำร้องของผู้เสียภาษีให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยการประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง การคัดค้าน และการอุทธรณ์กฎหมายกำหนดให้ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี ยกเว้นแต่ผู้เสียภาษียื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นขอให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนและผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อน กรณีนี้ผู้บริหารท้องถิ่นอาจสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนทั้งหมดหรือบางส่วนก็ได้

หากผู้บริหารท้องถิ่นสั่งให้ทุเลาการชำระภาษี แต่ปรากฏว่าผู้เสียภาษีกระทำการใดเป็นการประวิงการชำระภาษีหรือกระทำการ โอน ขาย จำนาย หรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีได้ (มาตรา 60)

(1) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดคุณสมบัติของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีไว้ในมาตรา 61-63 โดยได้จัดแบ่งตามเขตการปกครองส่วนท้องถิ่น

กรณีคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้แทนเป็นประธานกรรมการ สรรพกรพื้นที่หรือผู้แทนธนารักษ์พื้นที่หรือผู้แทน เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด หรือผู้แทนและผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งดังกล่าวแต่งตั้งอีกจำนวนไม่เกิน 3 คน เป็นกรรมการ ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ (มาตรา 61)

กรณีคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์กรุงเทพมหานคร ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงมหาดไทยหรือผู้แทนเป็นประธานกรรมการ ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลังหรือผู้แทน อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน อธิบดีกรมธนารักษ์หรือผู้แทน อธิบดีกรมที่ดินหรือผู้แทน อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นหรือผู้แทน ปลัดกรุงเทพมหานคร ผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งดังกล่าวแต่งตั้งอีกไม่เกิน 3 คน เป็นกรรมการ ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดกรุงเทพมหานครแต่งตั้งข้าราชการกรุงเทพมหานครเป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ (มาตรา 62)

นอกจากนี้ให้กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตามมาตรา 61 และมาตรา 62 มีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 2 ปี และเมื่อครบกำหนดตามวาระดังกล่าว หากยังมีได้มีการแต่งตั้งกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิขึ้นใหม่ ให้กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระปฏิบัติหน้าที่ต่อไปจนกว่าผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งได้รับแต่งตั้งใหม่เข้ารับหน้าที่ โดยกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระอาจได้รับแต่งตั้งอีกได้ แต่จะเป็นกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิเกินสองวาระติดต่อกันมิได้

ทั้งนี้นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระ กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตามมาตรา 61 และมาตรา 62 พ้นจากตำแหน่งเมื่อ (1) ลาออก (2) เป็นบุคคลล้มละลาย (3) เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ (4) ถูกจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก และ (5) คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี แต่งตั้งผู้อื่นเป็นกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิแทน

และให้ผู้ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งแทนอยู่ในตำแหน่งเท่ากับวาระที่เหลืออยู่ของกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งตนแทน

(2) การพิจารณาอุทธรณ์

กรณีการประชุมคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี ต้องมีกรรมการมาประชุมอย่างน้อยกึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมด จึงจะเป็นองค์ประชุม ถ้าประธานกรรมการไม่มาประชุมหรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้กรรมการที่มาประชุมเลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุม ทั้งนี้การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก กรรมการคนหนึ่งให้มีเสียงในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด (มาตรา 65)

อย่างไรก็ตาม กรรมการผู้ใดมีส่วนได้เสียในเรื่องที่วินิจฉัยจะลงมติในเรื่องนั้นมิได้ (มาตรา 66) ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดมาแสดงได้โดยให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่า 15 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือเรียก โดยผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกดังกล่าว หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี จะยกอุทธรณ์นั้นเสียก็ได้ (มาตรา 67)

ทั้งนี้คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยการประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินของพนักงานประเมิน หรือให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้คืนภาษี และให้คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยการประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี วินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่พนักงานประเมินได้รับอุทธรณ์ และต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ ทั้งนี้ จะวินิจฉัยให้เรียกเก็บภาษีเกินกว่าจำนวนภาษีที่ทำการประเมินไม่ได้ เว้นแต่จะได้มีการประเมินภาษีใหม่ในกรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยการประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี มีคำวินิจฉัยให้คืนเงินแก่ผู้อุทธรณ์ ให้แจ้ง

คำวินิจฉัยไปยังผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อให้มีคำสั่งคืนเงินและกำหนดระยะเวลาในการมารับเงินคืนให้แก่ ผู้อุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ให้มีคำสั่งคืนเงิน นอกจากนี้ให้คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยการประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี สั่งผู้บริหารท้องถิ่นให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่มิได้คำวินิจฉัยให้คืนเงินแต่ต้องไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับคืน และถ้าผู้อุทธรณ์ไม่มารับเงินคืนภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งให้เงินนั้นตกเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (มาตรา 68)

2.6.2 การระงับข้อพิพาทในชั้นศาล

กรณีผู้มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยการประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (มาตรา 69)

2.7 มาตรการทางภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการยื่นแบบแสดงรายการและผลของการไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีกับการไม่ชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนดรวมทั้งการชำระภาษีไม่ครบถ้วน มีสาระสำคัญ ดังนี้

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 30 กำหนดให้พนักงานประเมินแจ้งการประเมินภาษีและส่งแบบแสดงรายการภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีก่อนวันที่ 1 มกราคม ของทุกปี โดยต้องระบุรายการและราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษี จำนวนภาษีที่ต้องเสียและรายละเอียดอื่นที่ใช้ในการประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีทราบ เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งต้องยื่นแบบแสดงรายการมิฉะนั้นจะเป็นการไม่ยื่นแบบและไม่รับภาษีภายในเวลาที่กำหนด พร้อมกับชำระภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี (มาตรา 32) หากมีเหตุจำเป็นผู้บริหารท้องถิ่นอาจประกาศขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลายื่นแบบชำระภาษีออกไปได้ การที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด หรือชำระไม่ครบถ้วน ให้ถือเป็นภาษีค้างชำระ ร่างพระราชบัญญัติมาตรา 46 ได้กำหนดให้พนักงานประเมินมีอำนาจเรียกเก็บภาษีโดยมีหนังสือแจ้งให้ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายใน 15 วันนับแต่วันที่รับหนังสือ การเรียกเก็บภาษีดังกล่าวให้กระทำได้ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษี การดังกล่าวรวมถึงการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีไม่ครบถ้วน หากผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษี เบี้ยปรับ เงินเพิ่มภายในระยะเวลาตามมาตรา 46 หรือมาตรา 48 ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเกินกว่าที่พอจะชำระเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ร่างกฎหมายได้กำหนดอำนาจให้ผู้บริหารท้องถิ่น มีอำนาจ

เข้าไปในที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างหรือสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของสถานที่นั้นเพื่อสอบถามบุคคลใดหรือตรวจสอบคินยัดหรืออายัดเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องได้

หากมีการยึดอายัดทรัพย์สินไว้แล้ว ถ้าผู้เสียหายนำเงินมาขึ้นค่าภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มโดยครบถ้วน ก่อนการขายทอดตลาดให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งเพิกถอนการยึดหรืออายัด โดยไม่คิดค่าธรรมเนียมในการเพิกถอนการยึดหรือการอายัด (มาตรา 51) วิธีการยึด อายัดและขายทอดตลาดให้นำวิธีการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม (มาตรา 49 วรรคท้าย) เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดให้หักไว้เป็นค่าภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเหลือเท่าใดให้คืนแก่ผู้เสียหายโดยไม่หักค่าใช้จ่ายในการยึดอายัดหรือขายทอดตลาด

การขายทอดตลาดทรัพย์สินกรณีผู้เสียหายไม่ชำระภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด จะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ให้คัดค้านหรืออุทธรณ์ตามมาตรา 60 หรือให้ฟ้องเป็นคดีต่อศาลตามมาตรา 69 และตลอดเวลาที่พิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ดังกล่าวยังไม่ถึงที่สุด (มาตรา 52)

3. วิเคราะห์กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

เมื่อศึกษากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่จะนำมาใช้แทนกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่แล้ว ผู้เขียนเห็นด้วยกับหลักการของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งได้ปรับปรุงแก้ไขความบกพร่องบางประการของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ เป็นประโยชน์ต่อระบบภาษีท้องถิ่นของไทย และสอดคล้องกับนโยบายการกระจายอำนาจท้องถิ่นที่รัฐบาลกำหนดในเรื่องเกี่ยวกับอำนาจของผู้บริหารท้องถิ่นและการควบคุมรายได้โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ดังนี้

(1) กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทำให้ระบบภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินเป็นเอกภาพ เพราะเป็นการนำกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินกับกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับทรัพย์สินเช่นเดียวกันมารวมเป็นหน่วยภาษีเดียว จึงไม่เกิดปัญหาความสับสนในการชำระภาษีของผู้เสียหายและความสับสนในการจัดเก็บภาษีของพนักงานเก็บภาษี อีกทั้งยังช่วยลดค่าใช้จ่ายในการเก็บภาษีและลดการทำงานซ้ำซ้อน นอกจากนี้ยังเป็นการ

แก้ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีตามกฎหมายภาษีหนึ่งภาษีใดโดยอาศัยช่องทางของกฎหมายภาษีอีก ภาษีหนึ่งที่เลือกอำนวยความสะดวก

(2) กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นกฎหมายที่จัดเก็บภาษีจากการถือครอง ทรัพย์สิน จึงทำให้เกิดการกระจายรายได้โดยผู้ที่มีทรัพย์สินที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมาก จะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินน้อยเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสีย ภาษีและผู้เสียภาษีจะถือครองทรัพย์สินในจำนวนที่พอเหมาะแก่การใช้ประโยชน์จากทรัพย์สิน เพราะหากถือครองเป็นจำนวนมากโดยใช้ประโยชน์อย่างไม่เต็มที่ย่อมทำให้เกิดค่าใช้จ่ายสูงเกิน จำเป็นและย่อมจะจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินนั้นไปในที่สุด การจัดเก็บภาษีจากการถือครอง ทรัพย์สินยังเป็นการตอบแทนประโยชน์ที่เจ้าของทรัพย์สินได้รับบริการจากหน่วยงานราชการ ท้องถิ่นอีกด้วย

(3) กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ยกเลิกการยกเว้นภาษีให้กับที่ดินและ โรงเรือนที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย นอกจากนี้การกำหนดมูลค่าทรัพย์สินตามราคาประเมินทุนทรัพย์ มาตรฐานประกอบกับฐานภาษีที่กว้างขึ้นดังกล่าว ย่อมคาดหมายได้ว่าท้องถิ่นจะมีรายได้เพิ่มขึ้น จากการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ หากเป็นเช่นนั้นจะส่งผลให้ท้องถิ่น มีเสถียรภาพทางการคลังเพียงพอต่อการบริหารท้องถิ่น

(4) กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดบทบัญญัติที่เป็นการลงโทษเจ้าของ ทรัพย์สินที่ปล่อยที่ดินของตนทิ้งร้างโดยไม่ได้ทำประโยชน์โดยกำหนดให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นอีกหนึ่ง เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียจนกว่าจะได้ใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้นตามควรแก่สภาพที่ดิน³⁴ ดังนี้ จะ ทำให้เกิดการใช้ที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพ ลดการถือครองที่ดินได้ ลดการซื้อที่ดินเพื่อเก็งกำไรหรือ ซื้อทิ้งไว้เฉยๆได้³⁵ โดยเฉพาะการเก็งกำไรของคนท้องถิ่นอื่น เพราะที่ดินของท้องถิ่นใดควรจะ นำไปใช้ให้เหมาะสมกับสภาพที่ดินของท้องถิ่นนั้นรวมถึงเศรษฐกิจและสังคมของชุมชนในท้องถิ่น ด้วย

นอกจากนี้ปัญหาของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับ ภาษี บำรุงท้องถิ่น อันได้แก่ (1) ปัญหาความไม่เป็นธรรม (2) ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี (3) ปัญหารายได้ภาษีต่ำ และ (4) ปัญหาความไม่แน่นอน ปัญหาต่างๆ เหล่านี้ รัฐบาลโดยองค์กรที่

³⁴ มาตรา 29 วรรคแรก แห่งกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, ดู ภาคผนวก.

³⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 9, น. 72.

รับผิดชอบพยายามแก้ไขด้วยการผลักดันให้มีการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งได้แก้ไขปัญหานั้นได้บ้างดังจะกล่าวต่อไป³⁶

(1) ปัญหาความไม่เป็นธรรม

ปัญหาความไม่เป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการใช้กฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ในปัจจุบันนั้นเป็นความไม่เป็นธรรมในกรณีกฎหมายภาษีทั้งสองมีความแตกต่างกันในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี และในกรณีการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับเจ้าของโรงเรือนที่ใช้อาศัยอยู่เอง ดังนี้ เมื่อนำกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่มารวมเข้าด้วยกันตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้จึงทำให้ไม่เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมดังกล่าว แต่อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังมีปัญหาความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี ซึ่งเกิดขึ้นจากการกำหนดอัตราภาษีไม่เหมาะสมดังจะกล่าวต่อไปในบทที่ 5

(2) ปัญหาการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance Problem)

อัตราภาษีที่สูงเป็นเหตุจูงใจให้มีการเลี่ยงภาษี การเลี่ยงภาษีสามารถทำได้ 2 วิธี คือ การเลี่ยงโดยชอบด้วยกฎหมาย (legal) และไม่ชอบด้วยกฎหมาย (illegal)³⁷ ผู้เสียภาษีสามารถเลี่ยงภาษีโดยชอบด้วยกฎหมายโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย ในกรณีเลี่ยงภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเป็นการหนีภาษี (tax evasion) ซึ่งในการแก้ไขปัญหการเลี่ยงภาษีโดยใช้กฎหมายเป็นเครื่องมือนี้จะกระทำได้ในกรณีของการเลี่ยงภาษีโดยชอบด้วยกฎหมาย ส่วนการหนีภาษีนั้นจะขจัดให้หมดไปหรือน้อยลงได้ด้วยความสามารถในการตรวจสอบและติดตามจัดเก็บภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่

การกำหนดอัตราภาษีในอัตราที่สูงในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินทำให้เกิดปัญหาการเลี่ยงภาษีโดยการแสดงสัญญาเช่าที่กำหนดค่าเช่าไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงด้วยความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ที่ยินยอมให้เจ้าของโรงเรือนแสดงค่าเช่าตามอัตรานั้น ปัญหานี้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ แก้ไขโดยกำหนดอัตราภาษีไว้ต่ำกว่าเดิม โดยคาดหวังว่าหากอัตราภาษีต่ำจะทำให้เจ้าของทรัพย์สินเสียภาษีด้วยความสมัครใจ และกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

³⁶ สุณี อาคเนย์โคโซ, “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), น.140 -143.

³⁷ United Nations, Issues and Experience in Tax System Reform in select countries of the Escap Region, (New York, 1995), p.156.

ได้กำหนดให้ข้อมูลค่าทรัพย์สินเป็นฐานภาษีซึ่งกำหนดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ ราคาประเมินทุนทรัพย์ดังกล่าวกำหนดโดยคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ซึ่งเป็นราคาเดียวกันกับที่กรมที่ดินใช้ในการกำหนดค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ราคาดังกล่าวจึงไม่อาจเปลี่ยนแปลงตามอำเภอใจของผู้เสียภาษีหรือเจ้าหน้าที่ประเมินดังเช่นการกำหนดค่ารายปี เมื่อเป็นเช่นนี้ ผู้เสียภาษีจึงไม่อาจเลี่ยงภาษีโดยการกำหนดค่าเช่าต่ำอีกต่อไปเพราะเราได้กำหนดจากเงินได้ (Income) ที่คาดว่าจะได้รับจากทรัพย์สินนั้น

ส่วนกรณีการใช้ช่องทางของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่เพื่อเลี่ยงภาษีบำรุงท้องที่หรือภาษีโรงเรือนและที่ดิน นั่นคือ การปลูกพืชล้มลุกในที่ดิน ซึ่งจะได้รับประโยชน์จากกฎหมายโดยเสียภาษีเพียงกึ่งอัตราหรือเสียภาษีเพียงร้อยละ 5 บาท หากเจ้าของที่ดินประกอบกิจกรรมประเภทไม้ล้มลุกด้วยตนเองนั้น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ยกเลิกการลดหย่อนเช่นนี้โดยภาวะภาษีไม่อิงประเภทของพืชที่ปลูกบนที่ดิน แต่ภาวะภาษีจะขึ้นกับราคาประเมินที่ดินตามที่คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ได้กำหนดขึ้น จึงไม่เปิดช่องให้ผู้เสียภาษีเลี่ยงภาษีได้

(3) ปัญหารายได้ภาษีต่ำ

เนื่องจากกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ที่กำหนดฐานภาษีไว้แคบและมีข้อยกเว้นและการลดหย่อนมากเกินไป รวมถึงปัญหาการเลี่ยงภาษีที่มีผลทำให้รายได้ภาษีในสัดส่วนที่ต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ทั้งหมด ทั้งนี้ กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงได้ขยายฐานภาษีออกไปโดยกำหนดให้จัดเก็บจากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของใช้อยู่อาศัยด้วย ซึ่งคาดว่าจะมีรายได้ภาษีเพิ่มมากขึ้น แต่ผู้เขียนเห็นว่าผู้ร่างกฎหมายอาจมองเพียงข้อบกพร่องในเรื่องฐานภาษีเพียงด้านเดียวที่จะทำให้รายได้ภาษีเพิ่มมากขึ้นโดยมิได้คำนึงถึงปัจจัยสำคัญอีกปัจจัยหนึ่งซึ่งจะมีผลต่อรายได้ภาษีด้วย นั่นคือ อัตราภาษี หากกำหนดอัตราภาษีในอัตราที่สูง รัฐย่อมมีรายได้ภาษีมาก ในทางตรงกันข้ามหากกำหนดอัตราภาษีไว้ต่ำรัฐก็จะมีรายได้ภาษีน้อย

จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดอัตราภาษีไว้ไม่เกินร้อยละ 0.1 ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเดิมที่ใช้เก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน จึงคาดหมายได้ว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังคงประสปรายได้ภาษีต่ำ

(4) ปัญหาความไม่แน่นอน

ปัญหาความไม่แน่นอนตามกฎหมายปัจจุบันที่มีการบังคับใช้กฎหมายสองฉบับที่เก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทเดียวกันโดยมีฐานภาษีที่ต่างกัน นั่นคือ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินที่จัดเก็บภาษีจากโรงเรือนและที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนโดยใช้ค่ารายปีเป็น

ฐานในการจัดเก็บ ขณะที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่จัดเก็บภาษีจากที่ดินซึ่งหมายถึงที่ดินที่ไม่มีโรงเรียนเป็นส่วนควบและคำนวณภาษีจากราคาปานกลาง ในทางปฏิบัติพนักงานประเมินจึงต้องพิจารณาว่าที่ดินที่อยู่บริเวณเดียวกับโรงเรียนนั้นเป็นที่ดินที่เชื่อมต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือไม่ เพื่อแจ้งการประเมินที่ถูกต้องให้ผู้เสียภาษีทราบอันเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้การจัดเก็บภาษีล่าช้าหรืออาจจัดเก็บภาษีผิดประเภท ดังนี้เมื่อมีการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้วย่อมไม่เกิดปัญหาให้เจ้าพนักงานประเมินต้องพิจารณาหรือวางกฎเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอีก ทั้งนี้ เพราะกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้รวมกฎหมายทั้งสองฉบับให้เป็นกฎหมายฉบับเดียวซึ่งใช้ฐานภาษีอย่างเดียวกันในการกำหนดภาษี