

การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ : กรณีศึกษาการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร  
ที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

นางสาวรพีพร จงใจ

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รพีพร

Specific Business Taxation : A Case Study of Sale of Immovable Property in a  
Commercial Profitable Manner without Rights and Juristic Act Registration

Miss Rapeeporn Chongchai

An Individual Study Research Submitted in Partial Fulfillment of the requirements for  
the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Law

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2019

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ : กรณีศึกษาการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทาง ค้าหรือหากำไรที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม
โดย	นางสาวรพีพร จงใจ
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร

การประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร เป็นกิจการที่อยู่ภายใต้  
บังคับของภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่มีลักษณะตามมาตรา  
91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความใน  
ประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541  
จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3.3 ของรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เฉพาะกรณีที่มีการ  
จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน โดย  
ความรับผิดในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจะเกิดในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังกล่าว ซึ่งกรม  
ที่ดินมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรแทนกรมสรรพากร

จากการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะข้างต้น จึงทำให้การประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็น  
ทางค้าหรือหากำไรที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน  
ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ยกตัวอย่างเช่น การตกลงยกสิ่งปลูกสร้างให้แก่เจ้าของที่ดิน  
ตามสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา การขายที่ดินตามหนังสือแจ้งการครอบครอง  
(ส.ค.1) การขายที่ดินโดยระบุในสัญญาซื้อขายว่าขายเฉพาะที่ดินหรือขายที่ดินเปล่าไม่รวมสิ่งปลูก  
สร้างและมีการขายสิ่งปลูกสร้างในภายหลัง หรือการขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์  
 เป็นต้น

เมื่อไม่สามารถจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรได้  
ในทุกกรณี เพราะการให้ความสำคัญกับรูปแบบทางทะเบียน จึงทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็น  
ธรรม ทำให้เกิดช่องว่างในการหลบหลีกหรือเลี่ยงภาษี และทำให้รัฐสูญเสียรายได้ จึงไม่ควรกำหนด  
ความรับผิดในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้กับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เพื่อให้การจัดเก็บภาษี  
ธุรกิจเฉพาะจากขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรได้ครอบคลุมในทุกกรณี

..... อาจารย์ที่ปรึกษา

(อาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร)

..... นิสิต

(นางสาวรพีพร จงใจ)

Individual Study	Specific Business Taxation : A Case Study of Sale of Immovable Property in a Commercial Profitable Manner without Rights and Juristic Act Registration
Researcher	Miss Rapeeporn Chonhchai
Field of Study	Finance and Tax Law
Advisor	Lect. Thidaporn Sirithaporn

---

Business of Sale of an immovable property in a commercial profitable manner is a business which come under Specific Business Tax. The Sale of immovable property in a commercial profitable manner which describe in section 91/2 (6) of the Revenue Code in accordance with section 4 of Royal Decree Issued under the Revenue Code Regarding Sale of an Immovable Property for a Commercial or Profitable Purpose (No.342), B.E.2541 have to pay specific business tax of 3.3 percent of revenue before any expenses deducted, in case that registration of rights and juristic acts for immovable property with the competent official at the Department of Land. Thus Tax Point of the Specific Business Taxation will arise when register and Department of Lands have function to levy a tax from sale of immovable property in a commercial profitable manner, instead of the Revenue Department.

Specific Business Taxation, as mentioned above, causes business of sale of an immovable property in a commercial or profitable manner without registration of rights and juristic acts for immovable property with the competent official at the Department of Land, not subject to pay specific business tax. For example, the consent to give a building to landowner due to the unique rental agreement has more rewards than regular rental agreement, the selling of the land of possessory rights (Sor Kor 1), the selling of the land that specific in selling agreement to sell only that land not include the building and will sell the building afterward, or the selling of shares of business which own immovable property.

Because of the overemphasis on Registration Form which it will impracticable for the State to levy a Specific Business Tax from Sale of immovable property in a commercial profitable manner in any case. This is an unfair taxation practices which

create a gap and lead to the situation of Tax Evasion and Tax Avoidance, the consequences is state lost income. Therefore, it should not determine Tax Point of the Specific Business Taxation on registration of rights and juristic acts, in order to cover all the cases of Specific Business Taxation from Sale of immovable property in a commercial profitable manner.

..... Advisor’s Signature

(Lect. Thidaporn Sirithaporn)

..... Student’s Signature

(Miss Rapeeporn Chonhchai)

## สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ก
สารบัญ.....	ง
บทที่ 1 บทนำ .....	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา .....	4
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	4
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย.....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา .....	5
บทที่ 2 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือ หากำไร.....	6
2.1 กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรม.....	6
2.1.1 การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร.....	6
2.1.2 การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์.....	36
2.1.2.1 ความหมายของคำว่าทะเบียน .....	37
2.1.2.2 ลักษณะของการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม .....	37
2.1.2.3 ความสำคัญของการจดทะเบียน .....	41
2.1.2.4 ผลของการไม่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม.....	42
2.1.2.4.1 การได้มาโดยนิติกรรมซึ่งอสังหาริมทรัพย์ .....	42
2.1.2.4.2 การได้มาโดยทางอื่นนอกจากนิติกรรม .....	43
2.2 กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ไม่ต้องจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรม.....	44
2.2.1 สัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา.....	45
2.2.2 การขายที่ดินตามหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1).....	54
2.2.3 การขายที่ดินโดยระบุในสัญญาซื้อขายว่าขายเฉพาะที่ดินหรือขายที่ดินเปล่า ไม่รวมสิ่งปลูกสร้างและมีการขายสิ่งปลูกสร้างในภายหลัง .....	58

2.2.4 การขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์ .....	62
<b>บทที่ 3 แนวทางการจัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในประเทศ อังกฤษ.....</b>	<b>65</b>
3.1 ลักษณะการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ .....	65
3.2 การจดทะเบียนการโอนอสังหาริมทรัพย์ .....	67
3.3 ภาระภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร.....	70
3.3.1 ภาระภาษีของผู้ซื้อ.....	72
3.3.2 ภาระภาษีของผู้ขาย.....	74
<b>บทที่ 4 บทวิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจาก การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร.....</b>	<b>81</b>
4.1 บทวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้า หรือหากำไร.....	81
4.1.1 การให้ความสำคัญกับรูปแบบทางทะเบียน.....	82
4.1.2 การจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม .....	84
4.1.3 ช่องว่างในการหลบหลีกหรือเลี่ยงภาษี.....	85
4.1.4 การทำให้รัฐสูญเสียรายได้.....	87
4.2 แนวทางการปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นทางค้าหรือหากำไร.....	88
<b>บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ .....</b>	<b>91</b>
5.1 บทสรุป.....	91
5.2 ข้อเสนอแนะ .....	93
<b>บรรณานุกรม .....</b>	<b>95</b>

## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.3 แสดงตารางอัตราภาษีเงินได้.....	70
3.3.1 แสดงตารางอัตราภาษีอากรแสดมภ์ที่ดิน (SDLT).....	72
3.3.1 แสดงตารางอัตราภาษีอากรแสดมภ์ที่ดิน (SDLT).....	73
3.3.1 แสดงตารางอัตราค่าธรรมเนียมภาษีประจำปีสำหรับที่พักอาศัย.....	74
3.3.2 แสดงตารางอัตราภาษีจากกำไรในการลงทุน .....	75



สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
2.2.4 แสดงธุรกรรมการขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์.....	63

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากการบริโภคหรือการบริการเฉพาะอย่าง ซึ่งการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเป็นกิจการหนึ่งที่ถูกกำหนดให้อยู่ในบังคับของภาษีธุรกิจเฉพาะโดยหลักเกณฑ์การพิจารณาว่าการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น จะต้องเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นไปตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 กล่าวคือ

1.) เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อมาโดยวิธีใด และ

2.) เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะกรณีที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน<sup>1</sup>

การขายอสังหาริมทรัพย์นั้นจะต้องมีองค์ประกอบครบทั้ง 2 ประการ ผู้ประกอบกิจการจึงจะมีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะและใช้บังคับเฉพาะกรณีที่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ในราชอาณาจักรเท่านั้น ซึ่งการพิจารณาการขายอสังหาริมทรัพย์ในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ หมายความว่ารวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่ายจ่ายโอนไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่<sup>2</sup> และมาตรา 91/8 ประกอบมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เก็บภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ณ สำนักงานที่ดิน โดยกรมที่ดินจะเป็นผู้จัดเก็บ

---

<sup>1</sup> ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง, ประมวลรัษฎากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561), หน้า 504.

<sup>2</sup> มาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 1 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.82/2542 เรื่อง การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2542

ภาษีแทนกรมสรรพากร เพราะฉะนั้นจึงมีการเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระบบการจดทะเบียนของกรมที่ดินเท่านั้น

ในปัจจุบันมีการประกอบธุรกิจหลากหลายรูปแบบ มีหลายกรณีที่เป็นกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร กล่าวคือ มีการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของในอสังหาริมทรัพย์ แต่ไม่ได้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อกรมที่ดิน จึงทำให้บุคคลซึ่งประกอบกิจการดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เช่น กรณีสัญญาต่างตอบแทนพิเศษ ยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา เมื่อผู้เช่ามีการโอนกรรมสิทธิ์สิ่งปลูกสร้างให้แก่ผู้ให้เช่าซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินในเวลาสิ้นสุดสัญญาเช่า กรณีดังกล่าวถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร หากแต่ไม่ต้องไปจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อกรมที่ดิน เพราะ สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินตกเป็นส่วนควบกับที่ดิน จึงทำให้การขายอสังหาริมทรัพย์นั้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ<sup>3</sup>, กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ตามหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1) ถึงแม้ว่าการซื้อขายที่ดิน ส.ค.1 หากมิได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตกเป็นโมฆะตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 456 แต่ผู้ขายได้ส่งมอบที่ดินให้ผู้ซื้อเข้าครอบครองแล้ว ผู้ซื้อย่อมได้สิทธิครอบครอง<sup>4</sup> เพราะฉะนั้นเมื่อการโอนการครอบครองไม่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อกรมที่ดิน การขายที่ดินดังกล่าวก็ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ<sup>5</sup>, กรณีการขายที่ดินโดยระบุในสัญญาซื้อขายว่าขายเฉพาะที่ดินหรือขายที่ดินเปล่าไม่รวมสิ่งปลูกสร้าง และมีการขายสิ่งปลูกสร้างในภายหลัง กล่าวคือ การขายสิ่งปลูกสร้างในภายหลังก็จะต้องจดทะเบียนสิทธิหรือนิติกรรมต่อกรมที่ดิน กรณีดังกล่าวจึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ<sup>6</sup> กรณีดังกล่าวจึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ, กรณีการขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์ แม้อสังหาริมทรัพย์จะยังเป็นของนิติบุคคลเดิม แต่แท้ที่จริงแล้วมีการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของผ่านการถือหุ้น จึงไม่ต้องจดทะเบียนสิทธิหรือนิติกรรมต่อกรมที่ดิน ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น จะเห็นได้ว่าการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือ

<sup>3</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3134/2549 หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0702/9937 ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2558 หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/4493 ลงวันที่ 24 พฤษภาคม 2549 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/4193 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2549

<sup>4</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3586/2537 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 675/2550 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4622/2550

<sup>5</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/3441 ลงวันที่ 7 พฤษภาคม 2552 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0702/974 ลงวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2552

<sup>6</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2105/2511 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2389/2532 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1055/2534 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1457/2548 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1723/2551 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1714/2553 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0706/8295 ลงวันที่ 4 ตุลาคม 2549

หากำไรหลายกรณีที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เพียงเพราะไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อกรมที่ดิน ซึ่งหากพิจารณาถึงการประกอบกิจการหรือการทำธุรกรรมที่ยกตัวอย่างข้างต้น ล้วนแต่เป็นกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของในอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรซึ่งควรเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่เนื่องจากการผูกความรับผิดจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรไว้กับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อกรมที่ดิน จึงทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรได้ครบถ้วนทุกกรณี

ถึงแม้ว่าการกำหนดความรับผิดในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรให้เกิดขึ้นในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามประมวลกฎหมายที่ดิน จะนำไปเพื่อการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในการเสียภาษี เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี และทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้ในทันทีที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม แต่ในทางกลับกันการกำหนดบทกฎหมายเช่นนั้น ทำให้การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ไม่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามประมวลกฎหมายที่ดินไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงอาจก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมจากการประกอบกิจการหรือธุรกรรมลักษณะเช่นเดียวกัน

เพราะฉะนั้นจึงควรกำหนดความรับผิดในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะให้ครอบคลุมถึงกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ไม่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อกรมที่ดินด้วย มิเพียงแต่ให้ความสำคัญกับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเท่านั้น หากแต่ควรคำนึงถึงลักษณะหรือรูปแบบในการประกอบกิจการหรือทำธุรกรรมนั้น ๆ ด้วย ทั้งนี้เพื่อเป็นการก่อให้เกิดความเป็นธรรมและเสมอภาคต่อบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร อีกทั้งยังเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐเพื่อนำไปพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ ต่อไป โดยอาจกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่มายื่นแบบแสดงรายการ (แบบ ภ.ธ.40) และชำระภาษีต่อกรมสรรพากร ซึ่งการประกอบกิจการอื่น ๆ ที่อยู่ในบังคับของภาษีธุรกิจเฉพาะ เช่น การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ การรับจําตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจํา นำ เป็นต้น กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีต่อกรมสรรพากรตามมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากรเช่นกัน

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะและการบังคับใช้กฎหมายของการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรให้สอดคล้องตามหลักกฎหมายและก่อให้เกิดความเป็นธรรม
2. เพื่อศึกษากรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่มีต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อกรมที่ดิน
3. เพื่อศึกษากฎหมายของต่างประเทศเพื่อนำมาเป็นแนวทางให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมและเสมอภาค

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ไม่ควรจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อกรมที่ดินเท่านั้น เนื่องจากไม่ครอบคลุมถึงการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในกรณีไม่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อกรมที่ดิน ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและไม่เสมอภาคต่อผู้ประกอบการลักษณะเดียวกัน อีกทั้งยังทำให้รัฐสูญเสียรายได้อีกด้วย

## 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

งานวิจัยฉบับนี้ มุ่งที่จะศึกษาถึงหลักการทางกฎหมาย บทบัญญัติกฎหมาย แนวทางพิพากษาของศาล ตลอดจนแนวทางการปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรและศึกษากฎหมายต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรโดยไม่พิจารณาถึงการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

## 1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยฉบับนี้เป็นการศึกษาค้นคว้าเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากบทบัญญัติของกฎหมาย (ประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา) หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร คำพิพากษาของศาล หนังสือ และบทความทางวิชาการต่าง ๆ รวมทั้งข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต เพื่อนำข้อมูลมาทำการศึกษา เรียบเรียง และวิเคราะห์อย่างเป็นระบบ โดยจะมีการศึกษาแบ่งออกเป็น 5 บท ได้แก่ บทที่ 1 บทนำ บทที่ 2 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร บทที่ 3 แนวทางการจัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในประเทศอังกฤษ บทที่ 4 บทวิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร และบทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

- เพื่อให้ทราบถึงปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร เฉพาะกรณีที่มีการจดทะเบียนและนิติกรรมต่อกรมที่ดิน
- เพื่อประโยชน์ในการพัฒนากฎหมายจากการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรให้มีความครอบคลุมมากยิ่งขึ้น

## บทที่ 2

### หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร

ในบทนี้จะศึกษาถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร เพื่อให้เข้าใจถึงลักษณะของการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่อยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ ความสำคัญของการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ และลักษณะของขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยเนื้อหาในบทนี้จะแบ่งออกเป็น 2 ส่วนใหญ่ ๆ คือ กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม และกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ไม่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

#### 2.1 กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

การประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในบังคับภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น มีหลักการสำคัญ 2 ประการ กล่าวคือ ประการแรก จะต้องเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่เป็นไปตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 และประการที่ 2 ตามมาตรา 91/8 แห่งประมวลรัษฎากรให้จัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อกรมที่ดิน

##### 2.1.1 การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร

ในประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคโดยจัดเก็บจากภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งกิจการใดไม่เหมาะสมที่จะจัดเก็บภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะมีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะแทนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาษีธุรกิจเฉพาะ (Specific Business Tax) นั้น เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากการบริโภคหรือการบริการเฉพาะอย่าง โดยประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ในหมวด 5

ว่าด้วยภาษีธุรกิจเฉพาะ มีการบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 ซึ่งเป็นวันที่เริ่มจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการค้า แต่เนื่องจากกิจการบางประเภทยังไม่เหมาะสมที่จะจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มและเป็นกิจการที่เคยเสียภาษีการค้าอยู่เดิมก็อำนวยความสะดวกให้รัฐเป็นอย่างดี<sup>7</sup> จึงยังคง ให้จัดเก็บในรูปแบบเดียวกับภาษีการค้าซึ่งใช้จัดเก็บอยู่เดิม แต่ใช้ชื่อว่า “ภาษีธุรกิจเฉพาะ”<sup>8</sup>

กิจการที่อยู่ในข่ายบังคับของภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วจะไม่อยู่ในข่ายบังคับของกฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่มอีก เพื่อมิให้ต้องเสียภาษีการบริโภคซ้ำซ้อน ทั้งนี้เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษี ธุรกิจเฉพาะนั้น ต่างเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานบริโภคทั่วไปภายในประเทศ<sup>9</sup> ส่วนภาษีท้องถิ่น ยังคงกำหนดให้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 10 ของอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะเช่นเดียวกับที่เคยกำหนดไว้ใน ภาษีการค้า

### ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ มีองค์ประกอบ 3 ประการดังต่อไปนี้<sup>10</sup>

- (1) เป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชนินติบุคคล หรืออนินติบุคคล
- (2) ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ
- (3) ประกอบกิจการในราชอาณาจักร

### กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

การประกอบกิจการในราชอาณาจักรที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ถูกกำหนดไว้ ในมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

- (1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วย การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- (3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต

<sup>7</sup> ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2561), หน้า 5-001.

<sup>8</sup> นพดล อิมกระจำง, คำอธิบาย ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ใช้บังคับวันที่ 1 มกราคม 2535, (2534), หน้า 57.

<sup>9</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือน แก้วการพิมพ์, 2562) หน้า 366.

<sup>10</sup> เรื่องเดียวกัน



(4) การรับจำนำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ

(5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก เชื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(7) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์

(8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

ในกรณีที่บุคคลอยู่นอกราชอาณาจักรประกอบกิจการโดยผ่านสถานประกอบการหรือตัวแทนของตนที่อยู่ในราชอาณาจักร ให้ถือว่าประกอบกิจการในราชอาณาจักรตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากรนี้ด้วย

ในกรณีที่มีปัญหาว่ากิจการใดเป็นกิจการตาม (5) หรือไม่ อธิบดีจะเสนอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรพิจารณากำหนดขอบเขตและเงื่อนไขของการประกอบกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับตามมาตรานี้ได้ และเมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้วินิจฉัยแล้ว ให้ประกาศคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรในราชกิจจานุเบกษา

จะเห็นได้ว่าการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งในการพิจารณาลักษณะของการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหากำไร นอกจากจะพิจารณาตามมาตรา 91/2 (6) แล้ว ยังต้องพิจารณามาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ประกอบด้วย โดยในพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวมีการกำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังต่อไปนี้ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

1. การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

2. การขายห้องชุดของผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ขอจดทะเบียนอาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

3. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว

4. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) หรือ (3) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่ง สาธารณูปโภคอื่น หรือให้ค้ำประกันว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว

5. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคลตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร

6. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

- การขายหรือการถูกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์
- การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก
- การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่ง สำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ในกรณีที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างตาม (ค) ได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลาห้าปีตามความใน (6) ให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรืออาคาร หรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

- การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

- การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทางมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรม หรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม

- การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากรโดยไม่มีค่าตอบแทน

- การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะในกรณีที่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่น นอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น

โดยรายละเอียดหรือเงื่อนไขในการพิจารณาการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะต่อกรมที่ดิน มีการกำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.82/2542 ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2542 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.94/2543

ลงวันที่ 14 มกราคม 2543 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.99/2543 ลงวันที่ 1 สิงหาคม 2543 เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนี้

1. คำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากรมีความแตกต่างจากการขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

#### การขายตามประมวลรัษฎากร

ในประมวลรัษฎากรคำว่า “ขาย” ในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น หมายความรวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่า ซื้อ หรือจำหน่ายจ่ายโอนไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่<sup>11</sup> เช่น

- กรณีเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ยอมให้บุคคลอื่นเข้าถือกรรมสิทธิ์รวมในอสังหาริมทรัพย์ โดยได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ก็ตาม ถือเป็นการขายตามมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากรตามสัดส่วนที่ให้บุคคลอื่นเข้าถือกรรมสิทธิ์รวม

- กรณีคู่สมรสฝ่ายใดยกกรรมสิทธิ์ในสินสมรสในส่วนของตนเองให้แก่คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งถือเป็นการขายตามมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากรตามสัดส่วนที่ยกให้

- กรณีการได้กรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์โดยการครอบครองปรปักษ์ตามมาตรา 1382 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ยังถือไม่ได้ว่าเป็นการขายตามมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะฉะนั้นยังถือไม่ได้ว่าเจ้าของกรรมสิทธิ์เดิมเป็นผู้ขายอสังหาริมทรัพย์

#### การขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ส่วนการขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น มาตรา 453 ได้ให้ความหมายไว้ว่า “อันว่าซื้อขายนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย” จะเห็นว่าสัญญาซื้อขายเป็นสัญญาซึ่งเป็นนิติกรรมสองฝ่าย (ฝ่ายหนึ่งจะมีก็คนก็ได้)<sup>12</sup> ที่ผู้ขายมุ่งจะโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อและผู้ซื้อที่มุ่งจะชำระราคาให้แก่ผู้ขาย<sup>13</sup> สัญญาซื้อขายจึงมีลักษณะเป็นสัญญาต่างตอบแทนที่คู่สัญญาต่างฝ่ายต่างมีหนี้ที่ต้องชำระแก่กัน และในการทำสัญญาซื้อขาย

<sup>11</sup> มาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>12</sup> ไพฑูริย์ เอกจริยกร, คำอธิบาย ซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่า ซื้อ, พิมพ์ครั้งที่ 10 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2562), หน้า 20.

<sup>13</sup> ตฤณา โรจน์ทั้งคำ แก้วศุภาสวัสดิ์, หลักกฎหมายซื้อขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าทรัพย์สิน ให้เช่าซื้อ, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2561), หน้า 16-17.

อสังหาริมทรัพย์นั้น จะต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ มิฉะนั้นจะเป็นโมฆะ<sup>14</sup> ตามมาตรา 456<sup>15</sup> แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

เพราะฉะนั้นคำว่า “ขาย” ในภาษีธุรกิจเฉพาะจึงมีความหมายกว้างกว่า คำว่า “ซื้อขาย” ตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เนื่องจากมีความหมายถึงการซื้อขาย ตามมาตรา 453 แห่งประมวลแพ่งและพาณิชย์และยังหมายความรวมถึงการจำหน่าย จ่ายหรือโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามนิติกรรมสัญญาประเภทต่าง ๆ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมีความตอบแทนด้วยหรือไม่<sup>16</sup>

2. คำว่า “นิติบุคคล” ตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

- กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

- กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

- มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้

- กองทุนรวมที่เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

- นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(2) องค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก่องค์การของรัฐบาล หมายความว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล และกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น และหมายความรวมถึงหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ ซึ่งไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคลด้วย

<sup>14</sup> จามจุรี สิทธิธรรมรักษ์, “กฎหมายเกี่ยวกับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2524) หน้า 70-71.

<sup>15</sup> มาตรา 456 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“การซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ ถ้ามิได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นโมฆะ วิธีนี้ให้ใช้ถึงซื้อขายเรือมีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป ทั้งซื้อขายแพและสัตว์พาหนะด้วย”

<sup>16</sup> กัมปนาท บุณรอด, ขายอสังหาริมทรัพย์ต้องรับรู้เรื่องภาษี, สรรพากรสาส์น ปีที่ 63 (กรกฎาคม 2559), หน้า 20.

(3) สหกรณ์ และ

(4) องค์กรอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล

3. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ดังต่อไปนี้

(1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

(2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว

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

(5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคลตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่กรณีที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ถูกส่วนราชการ องค์กรของรัฐบาล หรือรัฐวิสาหกิจซึ่งมิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเวนคืนที่ดิน หรืออสังหาริมทรัพย์บนที่ดินพร้อมที่ดิน ซึ่งมีสิทธิที่จะได้รับเงินทดแทนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ขอรับเงินค่าทดแทนดังกล่าว การขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใน การประกอบกิจการโดยการถูกเวนคืนดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 295) พ.ศ. 2539 ยกตัวอย่างเช่น

บริษัท ก. จำกัด ประกอบกิจการเป็นสำนักงานบัญชี โดยบริษัท ก. จำกัด ขายที่ดินและอาคารสำนักงานให้แก่บริษัท ข. จำกัด เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่บริษัท ก. จำกัด (ผู้ขาย) มีไว้ใน การประกอบกิจการของนิติบุคคล จึงเข้าลักษณะของการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร บริษัท ก. จำกัด จึงมีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

ข้อสังเกต หากผู้ประกอบกิจการเป็นบุคคลธรรมดาและขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใน การประกอบกิจการ จะไม่เข้าลักษณะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราช

กฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541

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

(ก) “วันที่ได้มา” ได้แก่วันที่จดทะเบียนรับโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์

(ข) “การนับระยะเวลาการได้มา” ให้เริ่มนับระยะเวลาตั้งแต่วันที่ได้อาจนจนถึงวันโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยการนับระยะเวลาให้นับตามมาตรา 193/5 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลาห้าปีให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดิน หรืออาคารหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง ยกตัวอย่างเช่น

นาย ก ซื้อที่ดินมาเมื่อวันที่ 10 มกราคม 2560 ต่อมานายดำปลูกสร้างอาคารลงบนที่ดินเมื่อวันที่ 9 มกราคม 2562 แล้วขายไปให้นางแดงเมื่อวันที่ 8 มกราคม 2563 เป็นกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดระยะเวลา 5 ปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์ จึงถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง กล่าวคือ นับแต่วันที่ 9 มกราคม 2562 เพราะฉะนั้นเมื่อนาย ก ขายที่ดินและอาคารให้แก่นางแดงภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์ เข้าลักษณะการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541<sup>17</sup>

4. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามข้อ 3 (1) (2) (3) (4) หรือ (5) และเฉพาะกรณีที่เข้าลักษณะดังต่อไปนี้ ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

(1) การขายหรือการถูกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์

(2) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

(ก) กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นสินสมรสของผู้ตาย ส่วนของสินสมรสของคู่สมรส (กึ่งหนึ่ง) ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ส่วนของสินสมรส (อีกกึ่งหนึ่ง) ที่เป็นมรดกไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เช่น สามีและภริยาไม่มีบุตรด้วยกัน สามีถึงแก่ความตาย ต่อมาภริยาได้ขายสินสมรสที่

<sup>17</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7131/2553

เป็นอสังหาริมทรัพย์ไปทั้งหมดภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้มา ส่วนที่เป็นของภริยา (กึ่งหนึ่ง) ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ส่วนที่เป็นมรดก (อีกกึ่งหนึ่ง ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ)

(ข) กรณีผู้จัดการมรดกขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งถือว่าทายาทหรือผู้รับพินัยกรรมขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

(3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร เป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น

(ก) กรณีผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร ชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมทั้งหมดถึงหนึ่งปี ให้ถือว่ามิชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรไม่น้อยกว่าหนึ่งปีแล้ว

(ข) กรณีผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ถือกรรมสิทธิ์รวมแต่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแยกเป็นรายบุคคลตามส่วนในกรรมสิทธิ์รวมตามข้อ 7 (1) บุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะต้องมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี

(ค) กรณีผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ถือกรรมสิทธิ์รวมแต่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในฐานะห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลตามข้อ 7 (2) ไม่ให้นำเงื่อนไขการมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านมาใช้สิทธิในกรณีดังกล่าว

(ง) กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสินสมรส คู่สมรสทั้งสองฝ่ายหรือฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งต้องมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี

(จ) กรณีคู่สมรสฝ่ายใดโดยกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสินสมรสในส่วนของตนให้แก่คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง ถ้าคู่สมรสฝ่ายที่ยกให้มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี กรณีดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

(4) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

(5) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทางมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม

(6) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาล ตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่มีค่าตอบแทน

(7) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาล ตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะในกรณีที่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้น มิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่น นอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น

5. วิธีปฏิบัติในการเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ต้องเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมทั้งชำระภาษีธุรกิจเฉพาะต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

“กรณีผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ และชำระภาษีธุรกิจเฉพาะตามวรรคหนึ่ง มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ และชำระภาษีธุรกิจเฉพาะต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมทั้งชำระภาษีธุรกิจเฉพาะต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมแล้ว แต่ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน จะต้องรับผิดชอบดังนี้

(1) กรณีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ และชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2 พันบาท ตามมาตรา 90 และมาตรา 91/21 แห่งประมวลรัษฎากร พร้อมทั้งรับผิดชอบเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ไม่ได้ชำระ ตามมาตรา 89 (2) และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ไม่ได้ชำระ ตามมาตรา 89/1 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ และชำระภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว แต่ชำระไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่าของเงินภาษีที่ชำระไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ตามมาตรา 89 (3) และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ชำระไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ตามมาตรา 89/1 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ถ้าผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ตามวรรคสอง มีความประสงค์จะยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะให้ถูกต้องครบถ้วน ก็ให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ



และชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ พร้อมกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามวรรคหนึ่ง

ในกรณีผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามวรรคหนึ่ง ประสงค์จะยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ ให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ชำระค่าปรับทางอาญา ณ สำนักงานสรรพากรอำเภอ หรือสำนักงานสรรพากรอำเภอ (สาขา) ส่วนการยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ และชำระภาษีธุรกิจเฉพาะให้ดำเนินการตามวรรคสาม”

ข้อสังเกต ผู้ขายจะต้องชำระต่อเมื่อผู้ขายได้ขายอสังหาริมทรัพย์โดยมุ่งค้าหากำไร โดยมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่กรมที่ดิน พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม และกรมที่ดินต้องเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวด้วยในวันที่ได้มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์อสังหาริมทรัพย์<sup>18</sup>

6. การคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ ให้คำนวณจากยอดรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ตามอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ

(1) กรณีราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ตามบันทึกถ้อยคำการชำระภาษีอากร (ท.ด.16) สูงกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น ให้คำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะตามราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ตามบันทึกถ้อยคำการชำระภาษีอากร (ท.ด.16)

(2) กรณีราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ตามบันทึกถ้อยคำการชำระภาษีอากร (ท.ด.16) ต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ให้คำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะตามราคาประเมินทุนทรัพย์

(3) ภายใต้บังคับ (1) และ (2) กรณีที่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ติดจำนอง ให้คำนวณยอดรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์รวมกับภาระจำนองที่ติดกับทรัพย์ด้วย

(4) กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ตกลงเป็นผู้ออกค่าภาษีธุรกิจเฉพาะและหรือค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมายแทนผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ ให้นำเงินค่าภาษีธุรกิจเฉพาะและหรือค่าธรรมเนียม

<sup>18</sup> สมเดช โรจนคุรีเสถียร, กลยุทธ์การวางแผนภาษีและการจัดทำบัญชีธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์, พิมพ์ครั้งที่ 10 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2558), หน้า 251-252.

ที่ผู้ซื้อออกแทนให้ดังกล่าวรวมกับรายรับตาม (1) (2) หรือ (3) เป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม หากปรากฏหลักฐานจากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน ในภายหลัง พบว่าราคาซื้อขายที่แท้จริงของอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมีราคาสูงกว่าราคาซื้อขายตาม บันทึกล้อยค่าการชำระภาษีอากร (ท.ด.16) หรือราคาประเมินทุนทรัพย์ เจ้าพนักงานประเมินยังคง มีอำนาจในการติดตามประเมินเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากราคาซื้อขายที่แท้จริงที่สูงกว่าต่อไปได้

อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะให้คำนวณในอัตราร้อยละ 3.3

**ข้อสังเกต** อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะร้อยละ 3.3 เป็นอัตราที่รวมภาษีท้องถิ่น กล่าวคือ อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ ร้อยละ 3.0 ตามมาตรา 91/6<sup>19</sup> แห่งประมวลรัษฎากร และภาษีท้องถิ่นอีก ร้อยละ 10 ของอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พระราชบัญญัติรายได้ สุขาภิบาล พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พระราชบัญญัติระเบียบบริหาร ราชการเมืองพัทยา<sup>20</sup>

7. การขายอสังหาริมทรัพย์กรณีที่มีการถือกรรมสิทธิ์รวมที่ได้ขายไปภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามข้อ 3 (6)

(1) กรณีการถือกรรมสิทธิ์รวมเกิดขึ้นเนื่องจากการให้โดยเสน่หาการครอบครองปรปักษ์ หรือจากการที่เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ให้บุคคลอื่นเข้าถือกรรมสิทธิ์รวมในภายหลัง ให้บุคคลแต่ละคน ที่ถือกรรมสิทธิ์รวมเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยแยกขายรับตามส่วนของแต่ละคนที่มีส่วนอยู่ใน อสังหาริมทรัพย์ที่ถือกรรมสิทธิ์รวม

(2) กรณีการถือกรรมสิทธิ์รวมเกิดขึ้นเนื่องจากการทำนิติกรรมซื้อขาย ขายฝาก หรือ แลกเปลี่ยน โดยเข้าถือกรรมสิทธิ์รวมพร้อมกัน ให้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะในฐานะห่างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล แต่หากไม่ได้มีการเข้าถือกรรมสิทธิ์รวมพร้อมกัน ให้บุคคลแต่ละคนถือ

<sup>19</sup> มาตรา 91/6 แห่งประมวลรัษฎากร

“ อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะมีดังต่อไปนี้

(1) ร้อยละ 0.1 สำหรับรายรับตามมาตรา 91/5 (7)

(2) ร้อยละ 2.5 สำหรับรายรับตามมาตรา 91/5 (3) (ก) และมาตรา 91/5 (4)

(3) ร้อยละ 3.0 สำหรับรายรับตามมาตรา 91/5 นอกจากกรณีตาม (1) และ (2) ”

<sup>20</sup> ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2

(กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2561), หน้า 5-032.

กรรมสิทธิ์รวมเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยแยกรายรับของแต่ละคนที่มีส่วนอยู่ในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือกรรมสิทธิ์รวม

8. กรณีการขายฝากเฉพาะกรณีตามข้อ 3 (6)

(1) การขายฝากอสังหาริมทรัพย์ ถ้าได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

(2) กรณีการรับไถ่อสังหาริมทรัพย์จากการขายฝากภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดก่อนวันที่ 10 เมษายน 2541 ไม่ถือเป็นการขายตามมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากการใช้สิทธิไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝากคืนเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องตามมาตรา 491 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และถือว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายฝากไม่เคยตกให้แก่ผู้รับซื้อฝากเลยตามมาตรา 492 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก่อนการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 12) พ.ศ.2541 ผู้รับไถ่อสังหาริมทรัพย์จึงไม่ต้องนำสินไถ่ไปเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

กรณีการรับไถ่อสังหาริมทรัพย์จากการขายฝากหรือการไถ่อสังหาริมทรัพย์จากการขายฝากโดยการวางทรัพย์ต่อสำนักงานวางทรัพย์ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ตั้งแต่วันที่ 10 เมษายน 2541 ทรัพย์สินที่ขายฝากยอมตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ไถ่ตั้งแต่วินิจฉัยระสินไถ่หรือวางทรัพย์ตามมาตรา 492 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2541 ดังนั้น การไถ่อสังหาริมทรัพย์จากการขายฝากภายใน 5 ปี นับแต่วันที่รับซื้อฝากยอมเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 3 (15) (ก) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 365) พ.ศ. 2543 ผู้รับไถ่อสังหาริมทรัพย์จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

(3) กรณีผู้ขายฝากอสังหาริมทรัพย์ไถ่ถอนการขายฝากภายหลังกำหนดเวลาไถ่ตามสัญญาหรือภายหลังกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ระหว่างผู้รับซื้อฝากกับผู้ขายฝาก ถ้าการขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้รับซื้อฝากดังกล่าวได้กระทำภายใน 5 ปี นับ

แต่วันที่รับซื้อฝากอสังหาริมทรัพย์นั้น เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไร ผู้รับซื้อฝากมีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

(4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยเด็ดขาดจากการขายฝาก ถ้าการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวได้กระทำภายใน 5 ปีนับแต่วันที่รับซื้อฝากอสังหาริมทรัพย์นั้น เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไร ผู้รับซื้อฝากมีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

(5) กรณีผู้ขายฝากได้ไถ่ถอนการขายฝาก และต่อมาได้ขายอสังหาริมทรัพย์นั้นไป

(ก) กรณีไถ่ถอนการขายฝากภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญา หรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดที่ได้กระทำก่อนวันที่ 10 เมษายน 2541 การนับระยะเวลาการได้มาให้นับระยะเวลาที่ขายฝากรวมเข้าด้วย เนื่องจากทรัพย์สินที่ขายฝากนั้นถ้าไถ่ภายในกำหนดเวลาตามสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ถือว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินไม่เคยตกไปเป็นของผู้ซื้อฝากตามมาตรา 492 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก่อนการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2541

กรณีไถ่ถอนการขายฝากภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ 10 เมษายน 2541 ทรัพย์สินที่ขายฝากย่อมตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ไถ่ตั้งแต่วันที่ชำระสินไถ่หรือวางทรัพย์ ตามมาตรา 492 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2541 อย่างไรก็ตามหากต่อมาได้มีการขายอสังหาริมทรัพย์ภายหลังที่ได้ไถ่จากการขายฝาก ซึ่งเมื่อรวมระยะเวลาการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ก่อนการขายฝาก ระยะเวลาระหว่างขายฝากและระยะเวลาภายหลังจากการขายฝากแล้วเกิน 5 ปี ย่อมได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 3 (15) (ข) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 365) พ.ศ. 2543

(ข) กรณีไถ่ถอนการขายฝากภายหลังกำหนดเวลาไถ่ตามสัญญาหรือภายหลังกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด การนับระยะเวลาการได้มาให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่ไถ่ถอนการขายฝาก”

9. วันเริ่มใช้บังคับในการเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะของกรมที่ดินเพื่อกรมสรรพากร ให้เริ่มใช้บังคับสำหรับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 2542

จากการศึกษาข้อกฎหมายข้างต้นจะเห็นว่า กฎหมายไม่มีการกำหนดคำนิยามหรือคำอธิบายของคำว่า เป็นการค้าหรือหากำไร ไว้โดยตรง เพราะฉะนั้น การที่จะวินิจฉัยว่าพฤติการณ์ว่าอย่างไรจึงจะถือได้ว่าเป็นการขายที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรนั้น คงต้องพิจารณาจากการได้มาซึ่งที่ดินนั้นและจำหน่ายจ่ายโอนไปประกอบด้วย อย่างไรก็ตามก็ตีคำว่าทางการค้าก็คงพอชี้ให้เห็นอยู่ในตัวว่าเป็นเรื่องการค้าขายนั่นเอง โดยไม่คำนึงว่าเมื่อขายไปจะได้กำไรหรือขาดทุน<sup>21</sup> กล่าวคือ เป็นการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์อยู่เป็นปกติธุระหรือทำอยู่เป็นนิจ<sup>22</sup> ส่วนหากำไรก็หมายความว่า มุ่งหาผลประโยชน์มากกว่าที่ลงทุนหรือซื้อมานั้นเอง โดยไม่คำนึงว่าผู้นั้นจะประกอบการค้าหรือไม่ (ผู้ขายจึงไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ค้าหรือนักจัดสรรที่ดินโดยตรง) ซึ่งการพิจารณาว่าเป็นขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรหรือไม่นั้น ให้พิจารณานับแต่เมื่อได้อสังหาริมทรัพย์ว่ามีเจตนามุ่งเป็นการค้าหรือหากำไรหรือไม่ประกอบด้วย เพราะเมื่อการได้มานั้นมิได้มีเจตนาหรือเพื่อมุ่งหากำไรแล้วต่อมาเมื่อขายไปย่อมถือไม่ได้ว่าเป็นการขายที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์โดยมุ่งเป็นทางค้าหรือหากำไร (พิจารณาพฤติการณ์ตามแต่ละข้อเท็จจริง)<sup>23</sup> จึงศึกษาแนวทางเพิ่มเติมในการพิจารณาการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรจากคำพิพากษาศาลฎีกาและจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ดังต่อไปนี้

## แนวทางการพิจารณาการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรจากคำพิพากษาศาลฎีกา

### 1. กรณีถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร เช่น

#### 1.1 กรณีสร้างตึกแถวบนที่ดินที่ซื้อมาและขายไป

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7674/2546 โจทก์เป็นพ่อค้าขายอัญมณีมานานกว่า 20 ปี โจทก์จึงเป็นผู้ประกอบการค้า และทราบดีว่าเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับกิจการค้าของตนตามกฎหมาย โจทก์ดำเนินการก่อสร้างตึกแถวหลายคูหาบนที่ดินที่ซื้อมาแล้วขายให้แก่ผู้ซื้อหลายราย

<sup>21</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, แนวคำพิพากษาศาลฎีกาการขายที่ดินโดยมุ่งค้าหรือหากำไร, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2535), หน้า 14-15.

<sup>22</sup> ประทุมวรรณ อุดมสุวรรณกุล, “ปัญหาภาษีอสังหาริมทรัพย์,” (รายงานการวิจัย, คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2529), หน้า 77.

<sup>23</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, แนวคำพิพากษาศาลฎีกาการขายที่ดินโดยมุ่งค้าหรือหากำไร, หน้า 14-15.

ผู้ประกอบการค้าเช่นโจทก์ย่อมตระหนักได้ว่าเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย ที่โจทก์อ้างว่า โจทก์ไม่เข้าใจและไม่ทราบว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ ของโจทก์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจึงฟังไม่ขึ้น โจทก์ได้รับหนังสือของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของจำเลยที่แจ้งให้โจทก์ไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ และชำระภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวก่อนมีการแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน แต่โจทก์เพิกเฉยไม่ไปพบเจ้าหน้าที่ตรวจสอบของจำเลยและไม่ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ จนกระทั่งเจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินแก่โจทก์ เห็นได้ชัดว่าเป็นการไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีแก่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบของจำเลย โดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี จึงมีเหตุสมควรงดหรือลดเบี้ยปรับแก่โจทก์<sup>24</sup>

### 1.2 กรณีซื้อที่ดินมาจัดสรรแบ่งเป็นแปลงย่อยและขายให้แก่บุคคลทั่วไป

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 492 - 498/2547** โจทก์มีใช้ตัวแทนของผู้ที่ทำสัญญาจะซื้อขายที่ดินกับโจทก์แต่เป็นผู้ซื้อที่ดินมาจัดสรรแบ่งเป็นแปลงย่อยแปลงละ 5 ไร่ รวม 230 แปลง ขายให้แก่บุคคลทั่วไปโดยจัดให้มีสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มุ่งในทางค้าหรือหากำไร เงินที่โจทก์ได้รับจากการขายที่ดินดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี และเป็นรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะ โจทก์มีภาระต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี ภาษีการค้า และภาษีธุรกิจเฉพาะ เมื่อมีเงินได้และรายรับตามมาตรา 56 , 78 (เดิม) และ 91/8 แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ในภาษีใดก็ต้องเสียภาษีในปีภาษีนั้น และรายรับในเดือนภาษีใดก็ต้องเสียภาษีในเดือนภาษีนั้น แม้จะยังมีได้มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินกันในปีภาษีนั้น ดังนั้น การที่โจทก์เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินจึงไม่ทำให้ภาระการเสียภาษีดังกล่าวที่โจทก์มีอยู่ก่อนแล้วหมดสิ้นไป

### 1.3 กรณีแลกเปลี่ยนที่ดินโดยไม่มีค่าตอบแทน

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3549/2548** เดิมมารดาโจทก์ยกที่ดินโฉนดเลขที่...จังหวัดระนอง ให้แก่โจทก์ โดยกำชับให้โจทก์แบ่งที่ดินแก่นาง ส. 1 ไร่ แต่โจทก์ยังมีได้ดำเนินการ ต่อมาปี 2532 โจทก์ซื้อที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างจากนาง ท. และตั้งใจจะยกให้นาง ส. แลกเปลี่ยนกับสิทธิประโยชน์ที่มารดายกให้ แต่นาง ส. ขอให้โอนแก่นาย อ. (บุตรของนาง ส.) แทน โจทก์จึงจดทะเบียน

<sup>24</sup> สมเดช วิจารณ์เสถียร และคณะ, พลิกประเด็นภาษีเปิดฎีกาไขปัญหา, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด), หน้า 268-271.

ยกที่ดินแปลงดังกล่าวพร้อมสิ่งปลูกสร้างแก่นาย อ. โดยเสนาหาเมื่อวันที่ 14 ตุลาคม 2535 นอกจากนี้ต้องชำระค่าธรรมเนียมและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามราคาประเมินเพื่อจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมแก่เจ้าพนักงานที่ดิน โจทก์ยังมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/10 ด้วย<sup>25</sup>

#### 1.4 กรณีโอนที่ดินมีไว้ใน การประกอบกิจการโดยไม่มีค่าตอบแทน

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1687/2548** คำว่า ชาย อสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรอันต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 244 มีความหมายกว้างกว่าคำว่า ซื้อขาย ตาม ป.พ.พ. มาตรา 453 เพราะยังหมายความรวมถึงการจำหน่าย จ่าย โอน กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามนิติกรรมสัญญาประเภทต่าง ๆ ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ด้วย การที่โจทก์ทำสัญญาต่างตอบแทนเพื่อลงทุนก่อสร้างอาคารพาณิชย์ในที่ดินของ พ. โดย พ.โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินบางส่วนให้โจทก์ก่อนทำการก่อสร้าง ต่อมาโจทก์กับ พ. ยกเลิกสัญญาการร่วมลงทุนก่อสร้างอาคารพาณิชย์ ดังกล่าว โจทก์จึงโอนที่ดินดังกล่าวคืนให้ พ. โดยไม่มีค่าตอบแทนก็ถือเป็นการขายตาม ป. รัษฎากร มาตรา 91/1 (4) แล้ว และเมื่อที่ดินที่ขายเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่โจทก์มีไว้โดยวัตถุประสงค์ที่จะประกอบกิจการก่อสร้างอาคารพาณิชย์ จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการ ซึ่งเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือ หากำไร ตามมาตรา 91/2 (6) ประกอบพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 244 มาตรา 3 (5) โจทก์จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

#### 1.5 กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใน การประกอบกิจการ

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2694/2548** เมื่อกำนิยามคำว่า "ชาย" ตาม ป. รัษฎากร มาตรา 91/1 (4) หมายความรวมถึงสัญญาจะขายด้วย ทำให้เห็นได้ชัดว่าเพียงแต่ทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินเท่านั้น แม้ไม่ได้ไปทำสัญญาซื้อขายกันตามแบบพิธี คือ ไม่ได้ไปจดทะเบียนต่อเจ้าพนักงานที่ดิน ก็ถือได้ว่าเป็นการขายตามคำนิยามดังกล่าวแล้ว การที่โจทก์ได้ส่งมอบโอนการครอบครองที่ดินอาคารและส่วนปรับปรุงอาคารให้องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยยอมรับไว้แล้ว แต่ยังไม่มีการจดทะเบียนการโอนต่อเจ้าพนักงานที่ดินก็ต้องถือว่าเป็นการขายตาม ป. รัษฎากรแล้ว เมื่อ พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 ซึ่งใช้บังคับในขณะมีกรณีพิพาท

<sup>25</sup> สมเดช วิจารณ์สุริย และคณะ, พลิกประเด็นภาษีเปิดฎีกาไขปัญหา, หน้า 676-679.

ตามมาตรา 3 บัญญัติให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่ง ป. รัชฎากร มีดังต่อไปนี้ (5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมิได้ใช้ในการประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ผู้นั้นใช้ในเกษตรกรรม การที่โจทก์โอนการครอบครองที่ดิน อาคารและส่วนปรับปรุงอาคารให้องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย ย่อมเข้าลักษณะการขายอสังหาริมทรัพย์ของโจทก์ที่มีไว้ในประกอบการกิจการแล้ว จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร โจทก์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม ป. รัชฎากร มาตรา 91/2 (6)

### 1.6 กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7761/2547** เมื่อบริษัทนี้ประกอบธุรกิจต่างๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ โจทก์เป็นกรรมการคนหนึ่งของบริษัทด้วย โจทก์ย่อมต้องมีรายได้จากการเข้าร่วมทุนทำธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวย่อมเป็นข้อชี้ให้เห็นว่าโจทก์มีอาชีพประกอบธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์อีกทางหนึ่งด้วย หากมีอาชีพรับจ้างเพียงอย่างเดียวดังที่โจทก์อ้างไม่ เมื่อตามคำฟ้องของโจทก์ระบุว่าโจทก์อยู่บ้านเลขที่... ถึง... ถนนเสือป่า แขวงป้อมปราบ เขตป้อมปราบศัตรูพ่าย กรุงเทพมหานคร ซึ่งเป็นที่ตั้งสำนักงานแห่งใหญ่ของบริษัท และโจทก์เบิกความยอมรับว่าโจทก์เป็นเจ้าของบ้านดังกล่าว แสดงว่าโจทก์มีบ้านของตนเองมิใช่มีบ้านดั่งที่อ้าง อีกทั้งเรื่องที่โจทก์อ้างว่าซื้อที่ดินดังกล่าวมาเพื่อใช้ปลูกบ้านอยู่อาศัยนั้น คงมีโจทก์เบิกความลอยๆ เพียงว่าได้ทำการถมที่ดิน ทำรั้วและจ้างสถาปนิกออกแบบบ้านโดยมีแบบแปลนบ้านเท่านั้น ไม่มีใบอนุญาตปลูกบ้านแสดงด้วย จึงไม่มีหลักฐานใดที่จะชี้ให้เห็นว่าแบบแปลนบ้านดังกล่าวปลูกสร้างบนที่ดินโฉนดเลขที่... และโจทก์จะดำเนินการก่อสร้างบ้านเมื่อใด เช่นนี้ข้อเท็จจริงย่อมเป็นที่ยุติว่าขณะที่โจทก์ขายที่ดินโฉนดเลขที่... ไป โจทก์ยังมีได้ปลูกบ้านบนที่ดินดังกล่าว การที่โจทก์เพิ่งจะนำภาพถ่ายบ้านตามภาพถ่ายทำยอุทธธณ์ของโจทก์มาอ้างในชั้นอุทธรณ์ว่าเป็นบ้านของโจทก์ที่ปลูกบนที่ดินโฉนดเลขที่... ย่อมไม่อาจรับฟังได้ ดังนี้ เมื่อพิจารณาถึงอาชีพของโจทก์ที่ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับการค้าอสังหาริมทรัพย์มีบ้านอยู่อาศัยเป็นของตนเอง และโจทก์ซื้อที่ดินโฉนดเลขที่... ในราคา 600,000 บาท โจทก์ถือครองที่ดินดังกล่าวไว้เพียง 4 ปี 9 เดือน แล้วขายไปในราคาสูงถึง 16,100,000 บาท ย่อมเป็นข้อชี้แสดงให้เห็นว่าโจทก์มิได้ซื้อที่ดินมาเพื่อใช้ประโยชน์ในการปลูกบ้านเป็นที่อยู่อาศัยของตน แต่เป็นการซื้อที่ดินมาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร โจทก์ต้องนำเงินได้จากการขายที่ดินไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้และเป็นการขายที่ดินเป็นทางการค้าหรือหากำไรต้องเสียภาษีการค้า การประเมินของเจ้า



พนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นฟ้องด้วย<sup>26</sup>

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1252/2549** พ.ร.ฎ.ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541 มาตรา 3 เพียงแต่บัญญัติให้ยกเลิก พ.ร.ฎ.ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 เท่านั้น มิได้บัญญัติว่า รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดขึ้นในระหว่าง พ.ร.ฎ.ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เจ้าพนักงานประเมินจึงเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากโจทก์โดยอาศัย พ.ร.ฎ.ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 เพราะรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของโจทก์เกิดขึ้นในระหว่างที่ พ.ร.ฎ.ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 มีผลใช้บังคับอยู่ เมื่อโจทก์ขายอสังหาริมทรัพย์ตามฟ้องภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มา จึงเป็นการขายที่เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามป.รัษฎากร มาตรา 91/2 (6) ประกอบ พ.ร.ฎ.ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 มาตรา 3 (6)

### 1.7 กรณีผู้เช่าที่ดินโอนกรรมสิทธิ์อาคารให้แก่ผู้ให้เช่า(เจ้าของที่ดิน)

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2732/2549** นาง น. ทำสัญญาเช่าที่ดินจากกระทรวงการคลัง ต่อมานาง น. โอนสิทธิการเช่าที่ดินดังกล่าวให้แก่โจทก์ โจทก์ทำสัญญาเช่าที่ดินดังกล่าวเพื่อปลูกสร้างอาคารห้างสรรพสินค้าและยกกรรมสิทธิ์ให้แก่กระทรวงการคลัง ดังนั้น อาคารที่โจทก์ยกกรรมสิทธิ์ให้แก่กระทรวงการคลัง (เจ้าของที่ดิน) เป็นอสังหาริมทรัพย์ จึงต้องนำบทบัญญัติในหมวดภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้บังคับ กรณีของโจทก์ถือได้ว่าโจทก์ได้จำหน่าย จ่าย โอน อาคารห้างสรรพสินค้าพร้อมส่วนควบอันเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1(4)<sup>27</sup>

<sup>26</sup> สมเดช โรจนศิริเสถียร และคณะ, พลิกประเด็นภาษีเปิดฎีกาไขปัญหา, หน้า 479-485.

<sup>27</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 1257-1270.

### 1.8 กรณีซื้ออสังหาริมทรัพย์จากการขายทอดตลาด

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8482/2557** ป.ร.ฎ.กร. มาตรา 91/7 และมาตรา 91/11 เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับแก่กรณีที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเท่านั้น มีอาจตีความขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ที่ถูกพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บภาษีแทนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีไปด้วย โจทก์ซื้ออสังหาริมทรัพย์จากการขายทอดตลาดของเจ้าพนักงานบังคับคดี ท. ลูกหนี้ตามคำพิพากษา จึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ตามข้อสัญญาท้ายประกาศเจ้าพนักงานบังคับคดีระบุให้ผู้ซื้อต้องเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียมในการโอนและค่าภาษีต่าง ๆ จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร และในหนังสือขอให้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์อสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อระบุให้เจ้าพนักงานที่ดินเรียกเก็บค่าธรรมเนียมและค่าภาษีต่าง ๆ จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรจากผู้ซื้อ โดยโจทก์และจำเลยต่างนำสืบรับกันว่า โจทก์เป็นผู้ชำระเงินค่าภาษีตามข้อสัญญาท้ายประกาศเจ้าพนักงานบังคับคดี เมื่อในช่วงเวลาที่โจทก์จดทะเบียนรับโอนที่ดินทั้ง 21 แปลง อยู่ภายใต้บังคับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 488) พ.ศ. 2552 ให้ลดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ตามความใน ป.ร.ฎ.กร. มาตรา 91/6 (3) ลงเหลืออัตราร้อยละ 0.11 ซึ่งเป็นอัตราที่รวมภาษีธุรกิจเฉพาะในส่วนที่เป็นรายได้ของท้องถิ่น ท. จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในส่วนที่กฎหมายกำหนดให้ลดอัตราลงและจำเลยย่อมไม่มีสิทธิยึดเงินค่าภาษีในส่วนที่โจทก์จ่ายไปดังกล่าว การฟ้องขอคืนค่าภาษีจากจำเลยในคดีนี้จึงไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 91/11 แห่งป.ร.ฎ.กร. และมีได้อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นเรื่องการขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย โจทก์ย่อมมีอำนาจฟ้องให้จำเลยคืนเงินภาษีได้

### 1.9 กรณีขายที่ดินเพื่อเอากำไรเพียงครั้งเดียว

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2860/2531** โจทก์ทั้งสองเป็นสามีภรรยาด้วยกันซื้อที่ดินมาแล้วแบ่งแยกที่ดินออกเป็นแปลงย่อยเนื้อที่เพียงเล็กน้อย มีลักษณะเพื่อที่จะปลูกสร้างตึกแถวและต่อมาหลังจากโจทก์ซื้อที่ดินไปแล้วไม่ถึง 3 ปี ได้ขายไปในช่วงระยะเวลาอันสั้น ส่อแสดงให้เห็นว่าโจทก์ซื้อที่ดินมาแล้วขายไปในทางการค้าหรือหากำไร เพราะค่าว่าการขายโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรหมายความว่า หากมีการซื้อที่ดินมาเพื่อจะขายเพื่อเอากำไรก็เรียกว่าเป็นการค้า แม้จะกระทำเพียงครั้งเดียวก็ถือได้ว่าเป็นการขายโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแล้ว

### 1.10 กรณีโอนกรรมสิทธิ์คืนให้เจ้าของเดิม

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9266/2553** มาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ค่านิยามคำว่า ขาย หมายความว่ารวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่ายจ่ายโอน ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ ดังนั้นการที่โจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินพร้อมอาคารให้แก่บริษัทผู้ขายเดิม ไม่ว่าจะเป็นการโอนกรรมสิทธิ์เพราะการเลิกสัญญาและกลับคืนสู่ฐานะเดิมตามมาตรา 391 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือการทำนิติกรรมซื้อขายดังกล่าวเป็นการแสดงเจตนาหลง เพราะโจทก์กับบริษัทผู้ขายเดิม มิได้มีเจตนาให้เกิดผลในทางกฎหมายจากนิติกรรมจดทะเบียนการซื้อขายที่ดินพร้อมอาคารนั้นก็ตาม กรณีก็ต้องด้วยนิยามคำว่า ขายดังกล่าวแล้ว โจทก์จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ <sup>28</sup>

## 2. กรณีไม่ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร เช่น

### 2.1 กรณีโอนที่ดินให้บุตรโดยเสนหา

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1799/2511** ได้รับยกให้ที่ดินโดยเสนหาจากน้ำและมารดาแล้วผู้รับได้ขายไป โดยตัดถนน ซอยและแบ่งที่ดินเป็นแปลงเล็ก ๆ เพื่อให้ขายง่ายและได้ราคาดีขึ้น เป็นการขายที่ดินอันเป็นสมบัติเก่าตามธรรมดาในฐานะเจ้าของ หาได้มีเจตนาแต่เริ่มแรกเป็นการค้า ถือมิได้ว่าที่ดินเป็นทางการค้าหากำไรอันจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากร แม้ต่อมาผู้นั้นจะได้ตั้งบริษัทค้าที่ดินขึ้น ก็จะไม่พียงย้อนหลังว่าการขายที่ดินครั้งก่อนเป็นการค้าหรือหากำไรมิได้ <sup>29</sup>

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10889/2546** มาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติว่าการขายอสังหาริมทรัพย์กรณีใดเป็นการขายที่เข้าลักษณะเป็นทางค้าหรือหากำไร แต่ได้บัญญัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขให้ถือว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ลักษณะใดบ้างที่ถือเป็นการขายในทางค้าหรือหากำไรตามที่มาตรา 91/2 (6)

<sup>28</sup> ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, หน้า 5-017.

<sup>29</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, แนวคำพิพากษาศาลฎีกาการขายที่ดินโดยมุ่งค้าหรือหากำไร, หน้า 14-15.

ให้อำนาจไว้ พระราชกฤษฎีกาดังกล่าวจึงมิได้ขัดต่อบทบัญญัติมาตรา 91/2 (6) ทั้งมิได้ขัดต่อมาตรา 91/1 (1) กับมาตรา 91/5 (6) เพราะมาตรา 91/1 (1) เป็นบทบัญญัติกำหนดความหมายของคำว่า "รายรับ" ส่วนมาตรา 91/5 (6) ก็เป็นบทบัญญัติกำหนดฐานภาษีเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้ออกรายรับ มิใช่ว่าจะเป็นการขายเป็นทางค้าหรือหากำไรเสมอไป พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 จึงได้กำหนดข้อยกเว้นไว้บางกรณี การที่โจทก์ได้ที่ดินมาแล้วจดทะเบียนให้ที่ดินนั้นแก่ จ. บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของโจทก์ไปในวันเดียวกัน แม้จะถือว่าเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1 (4) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้ออกรายรับนั้น แต่เมื่อผู้ที่ดินที่โจทก์โอนที่ดินให้โดยเสน่หาเป็นบุตรโจทก์ การโอนที่ดินดังกล่าวจึงไม่ใช่กรณีที่ทำเป็นทางการค้าหรือหากำไร โจทก์จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

## 2.2 ขายที่ดินที่ได้รับมรดก

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1800/2506** โจทก์รับมรดกที่ดินจากสามีแล้วนำไปจัดสรรขายไม่ต้องเสียภาษีการค้า (ปัจจุบัน คือ ภาษีธุรกิจเฉพาะ)

**แนวทางการพิจารณาการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร**

### 1. กรณีถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร เช่น

#### 1.1 กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้ออกรายรับ

**หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0811/15746 ลงวันที่ 16 พฤศจิกายน 2541**

นาย ก. ได้ซื้อที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง เมื่อวันที่ 26 กันยายน 2533 ต่อมาเมื่อวันที่ 11 มกราคม 2537 นาย ก. ถึงแก่ความตาย โดยได้ทำพินัยกรรม แต่งตั้งให้ นาง ข. เป็นผู้จัดการมรดก และมีข้อกำหนดพินัยกรรมกำหนดให้ขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว เพื่อนำเงินไปชำระหนี้ และหากมี

เงินเหลือให้มอบให้แก่ทายาทและเมื่อวันที่ 27 ธันวาคม 2538 นาง ข. ในฐานะผู้จัดการมรดกได้ขาย อสังหาริมทรัพย์ไปตามข้อกำหนดพินัยกรรม

เพราะฉะนั้น เมื่อบุคคลถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินของผู้ตายย่อมเป็นกองมรดก ตามมาตรา 1600 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และการที่เจ้ามรดกได้ทำพินัยกรรม มีข้อกำหนดให้ผู้จัดการมรดกจัดการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อนำเงินไปชำระหนี้ และหากมีเงินเหลือให้ มอบให้แก่ทายาท อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวย่อมเป็นทรัพย์สินของกองมรดกที่ผู้จัดการมรดกต้องนำ ออกขายตามข้อกำหนดในพินัยกรรมจึงไม่ตกทอดไปยังทายาท และไม่เข้าลักษณะเป็น อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก ตามมาตรา 3 (6) (ข) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 เนื่องจากกองมรดกเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากบุคคลที่ถึงแก่ความตาย ตามมาตรา 77/1 (2) และมาตรา 91/1 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อบุคคลถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินทุก ชนิดของผู้ตายถือเป็นกองมรดก ตามมาตรา 1600 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น การที่นาย ก. เจ้ามรดกถึงแก่ความตายเมื่อวันที่ 11 มกราคม 2537 ทรัพย์สินของนาย ก. จึงเป็น กองมรดกและเมื่อผู้จัดการมรดกได้จัดการขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นทรัพย์สินของกองมรดก เมื่อวันที่ 27 ธันวาคม 2538 จึงถือได้ว่ากองมรดกได้ขายอสังหาริมทรัพย์ไปภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ กองมรดกได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 3 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 กองมรดกจึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

หากพินัยกรรมมิได้มีข้อกำหนดให้ขายอสังหาริมทรัพย์ และได้มีการโอนอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นทรัพย์มรดกให้แก่ทายาทผู้รับพินัยกรรม และทายาทได้ขายอสังหาริมทรัพย์ไปในสภาพเดิม กรณีถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก ซึ่งไม่ถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นทางค้าหรือหากำไร ทายาทผู้รับพินัยกรรมจึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 3 (6) (ข) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534

**หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0811/09837 ลงวันที่ 17 กันยายน 2542**

นาย ก ได้จดทะเบียนแลกเปลี่ยนที่ดิน ตำบลเสาชิงช้า กับ บริษัท ก จำกัด เมื่อวันที่ 10 เมษายน 2538 ต่อมาได้จดทะเบียนให้ที่ดินโฉนดดังกล่าวแก่องค์การบริหารส่วนตำบล เมื่อวันที่ 12 มิถุนายน 2541 ราคาทุนทรัพย์ 4,000,000 บาท โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือเงื่อนไขใด ๆ การจดทะเบียนยกที่ดินให้แก่องค์การบริหารส่วนตำบลดังกล่าว ไม่ว่า นาย ก จะได้รับประโยชน์ตอบแทน

หรือไม่ก็ตาม เมื่อได้โอนที่ดินไปภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาย่อมถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 3 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

**หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0811/31975 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2543**

การขายอสังหาริมทรัพย์ของ นาง ก. เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้นั้นใช้ในเกษตรกรรมไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 3 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 แต่กรณีการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 3 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

**หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0706/11574 ลงวันที่ 21 พฤศจิกายน 2546**

กรณี นาย บ. ผู้เป็นบิดาของบุตร 4 คน มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินโฉนดเลขที่... (ภายหลังแบ่งเป็นโฉนด เลขที่...) ได้อนุญาตให้บุตรยื่นคำร้องต่อสำนักงานเขตขออนุญาตปลูกสร้างอาคารคอนกรีตเสริมเหล็ก 4 ชั้น 4 คูหา บนที่ดินดังกล่าว และเป็นผู้ขอเลขบ้าน เมื่อวันที่ 3 พฤษภาคม 2537 และวันที่ 6 มิถุนายน 2537 ตามลำดับ จึงเป็นกรณีผู้มีสิทธิในที่ดินของบุคคลอื่นใช้สิทธิปลูกสร้างโรงเรือนในที่ดิน โรงเรือนจึงไม่เป็นส่วนควบของที่ดิน บุตรผู้ขออนุญาตปลูกสร้างอาคารจึงเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในอาคารนั้นตามมาตรา 146 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นอาคาร 4 ชั้น 4 คูหาดังกล่าวข้างต้นเป็นกรรมสิทธิ์ของบุตรนาย บ. และอาคารเป็นอสังหาริมทรัพย์ตามนัยมาตรา 139 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อบุตรได้ทำหนังสือสัญญาให้ 4 ฉบับ ลงวันที่ 15 สิงหาคม 2537 คู่กรณีตีราคาทรัพย์สินคู่ทะเล 800,000 บาท การให้ถือเป็นการขาย ตามมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากร การโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวจึงเป็น การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 3 (6) แห่ง พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม มาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีบุตรทั้ง 4 คน ในฐานะห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคล จึงมีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการ

ขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อวันที่ 15 สิงหาคม 2537 แต่เนื่องจากคณะบุคคลฯ ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี จึงให้คงเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย ตามมาตรา 89 (2) และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 ข้อ 11 และข้อ 13 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 ฯ ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 <sup>30</sup>

### 1.2 กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการ

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0706/พ./6386 ลงวันที่ 7 กรกฎาคม 2547

บริษัท ก จำกัด ขายที่ดินที่มีไว้รับรองการประกอบกิจการที่ดินพร้อมอาคารสำนักงาน และที่ดินพร้อมอาคารโรงงานให้แก่บริษัท ข จำกัด ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการตามมาตรา 4 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 บริษัท ก จำกัด จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนขายทรัพย์สินดังกล่าวตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร <sup>31</sup>

### 1.3 กรณีขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0706/2460 ลงวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2550

ผู้ร้องได้ซื้อที่ดินพร้อมอาคารในโครงการ และได้ชำระค่าธรรมเนียม ภาษีอากร ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์อาคารพร้อมที่ดินดังกล่าว ซึ่งผู้ร้องเห็นว่า กรณีบริษัทฯ ให้ผู้ร้องชำระค่าธรรมเนียม ภาษีอากร และค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์นั้นไม่ถูกต้อง ต่อมาจึงได้แจ้งให้บริษัทฯ ทราบ แต่บริษัทฯ ปฏิเสธ อีกทั้งแจ้งว่าเรื่องดังกล่าวเป็นไปตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินพร้อมอาคาร ซึ่งผู้ร้องกับพวกเห็นว่าไม่เป็นธรรม จึงร้องขอความเป็นธรรมต่อคณะกรรมการคุ้มครองผู้บริโภค การร้องเรียนดังกล่าวเป็นการร้องเรียนเกี่ยวกับข้อตกลงที่กำหนดไว้ในสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินพร้อมอาคาร โดยกำหนดให้ผู้ร้องเป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียม ภาษีอากร และค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์ซึ่งเกิดขึ้นจากหลักอิสระในการแสดงเจตนาของคู่สัญญาในการทำสัญญาต่อกัน

<sup>30</sup> สมเดช โรจนคุรีเสถียร, กลยุทธ์การวางแผนภาษีและการจัดทำบัญชีธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์, พิมพ์ครั้งที่ 10, หน้า 271-272.

<sup>31</sup> ไพจิตร โรจนวิเศษ, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2, หน้า 5-017.

ตามมาตรา 457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ไม่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีไม่เป็นธรรม แต่ประการใด แต่อย่างไรก็ดี สำหรับบริษัทซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ มีภาระภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ กล่าวคือ บริษัทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541 บริษัทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

#### 1.4 กรณีโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินคืนให้กับเจ้าของที่ดินโดยไม่มีค่าตอบแทน

**หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0702/4644 ลงวันที่ 6 พฤษภาคม 2558**

นาย ก. ได้ซื้อที่ดินจำนวน 5 ไร่ เมื่อวันที่ 1 พฤษภาคม 2539 จากนาย ข. และนาง ค. ต่อมานาย ก. ได้จดทะเบียนยกกรรมสิทธิ์ที่ดินให้กระทรวงการคลัง เพื่อใช้ในราชการสำนักบังคับคดี และวางทรัพย์จังหวัดในเดือนมิถุนายน 2539 ต่อมานาย ก. ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินแปลงดังกล่าวคืนจากกระทรวงการคลังเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2555 เนื่องจากที่ดินมีเนื้อที่ไม่พอสร้างสำนักงานบังคับคดีฯ และสำนักงานบังคับคดีฯ ไม่ประสงค์จะใช้ประโยชน์ การที่กระทรวงการคลังได้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินคืนให้แก่ นาย ก. ถือเป็น การขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 91/1 (4)<sup>32</sup>

**หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0702/874 ลงวันที่ 31 มกราคม 2561**

กรณีเทศบาลจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์คืนแก่เจ้าของที่ดินเดิมโดยไม่มีค่าตอบแทน เป็นการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินที่รับบริจาคคืนให้แก่เจ้าของที่ดินเดิมซึ่งเป็นผู้บริจาค เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ มาตรา 4 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541<sup>33</sup>

<sup>32</sup> เดชอุดม ไกรฤทธิ์, บันทึกย่อข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากร ปี 2557 ถึง ปี 2561, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท บิสซิเนส การ์เดียน จำกัด, 2562), หน้า 221.

<sup>33</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 403.



### 1.5 กรณีจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินให้กับผู้เช่าซื้อ

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0702/6337 ลงวันที่ 6 กรกฎาคม 2558

เทศบาลฯ ได้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินให้กับผู้เช่าซื้อตามสัญญาเช่าซื้อที่ดิน เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในการประกอบกิจการ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 และเนื่องจากเทศบาลฯ เป็นนิติบุคคล ตามมาตรา 91/1 ประกอบกับมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายที่ดินดังกล่าว<sup>34</sup>

## 2. กรณีไม่ถึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร

### 2.1 กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เลขที่ กค 0811/05228 ลงวันที่ 3 มิถุนายน 2542

บริษัทได้ทำสัญญาสัมปทานระบบขนส่งมวลชน กับ ก. โดยบริษัทฯ ได้สิทธิในการจัดให้มี "ระบบขนส่งมวลชน" ได้แก่ บริการขนส่งมวลชนโดยรถรางยกระดับ รวมถึงสิ่งอำนวยความสะดวกหรือบริการอื่นที่เกี่ยวข้องต่อเนื่องกับรถรางด้วย เช่น อาคาร ทางเดินรถสถานีรถไฟฟ้า เป็นต้น โดยในข้อ 19 กำหนด ให้กรรมสิทธิ์ ในอสังหาริมทรัพย์ที่บริษัทจัดสร้างขึ้นบนที่ดินกรุงเทพมหานคร ซึ่งเป็นสวนควบและติดตริงอยู่บนที่ดิน กรุงเทพมหานคร หรือที่ดินอื่นที่ ก. จัดหามาให้ตกเป็นของ ก. เมื่อบริษัททำการสร้างเสร็จ หากการตกไปซึ่งกรรมสิทธิ์ในระบบขนส่งมวลชนที่บริษัทฯ ทำการสร้างเสร็จตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นไป ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ก็ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541<sup>35</sup>

<sup>34</sup> เดชอุดม ไกรฤทธิ, บันทึกย่อข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากร ปี 2557 ถึง ปี 2561, หน้า 223.

<sup>35</sup> สมเดช วิจารณ์ศรีเสถียร, กลยุทธ์การวางแผนภาษีและการจัดทำบัญชีธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์, พิมพ์ครั้งที่ 10, หน้า 216.

### หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0702/4413 ลงวันที่ 7 มิถุนายน

2561

บริษัท ก. บริษัท ข. และบริษัท ค. จำกัด ได้ควบเข้ากัน และได้จดทะเบียนเป็นบริษัทใหม่ คือ บริษัท ก. จำกัด โดยมีทุนจดทะเบียนจำนวน 13,000,000 บาทซึ่งเป็นการรวมทุนจดทะเบียนของทั้งสามบริษัทเข้าด้วยกัน หุ้นส่วนและกรรมการยังคงเหมือนเดิมทั้งหมด

กรณีที่บริษัทฯ ควบเข้ากันทรัพย์สินของบริษัทที่ควบเข้ากันจะต้องโอนให้กับบริษัทตั้งขึ้นใหม่ ดังนั้นทรัพย์สินของบริษัทที่ควบเข้ากันจะต้องโอนมาที่บริษัทฯ ทั้งหมด ซึ่งบริษัทฯ จะต้องรับมาทั้งสิทธิและหน้าที่และทรัพย์สินของบริษัทที่ควบเข้ากัน การที่บริษัทฯ รับโอนที่ดิน อาคาร สำนักงาน และอาคารรับรอง เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรหากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม บริษัทฯ ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/2 (6) และมาตรา 91/8 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541<sup>36</sup>

### 2.2 กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่ถือครองนานเกินกว่า 5 ปีนับแต่วันได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์

#### หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0804/6525 ลงวันที่ 7 เมษายน

2522

ซื้อที่ดิน 5 แปลง และใส่ชื่อบุตร ภริยา เป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์โดยมีเจตนาขายให้ต่อมา จำเป็นต้องขยายงานบริษัทฯ บุตร ภริยาจึงโอนที่ดินให้เป็นทรัพย์สินของบริษัทฯ โดยได้หุ้นเป็นค่าตอบแทนตามราคาที่ดิน ซึ่งเท่ากับเป็นการขายที่ดินให้บริษัทฯ ระยะเวลาการได้มาและขายไปห่างกันประมาณ 6-7 ปี เข้าลักษณะเป็นการขายทรัพย์สินซึ่งได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร<sup>37</sup>

#### หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0702/6492 ลงวันที่ 20 สิงหาคม

2561

กรณีที่นายหนึ่ง และนางสอง ได้ร่วมกันซื้อบ้านพร้อมที่ดินเมื่อปี 2546 เข้าลักษณะเป็นการถือครองอสังหาริมทรัพย์โดยคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล ต่อมานางสาวสอง ได้เสียชีวิตในปี 2550 คณะบุคคลย่อมสิ้นสภาพไป และทรัพย์สินมรดกของนางสอง ตกทอดไปยังทายาทโดยผลของกฎหมาย

<sup>36</sup> เดชอุดม ไกรฤทธิ์, บันทึกย่อข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากร ปี 2557 ถึง ปี 2561, หน้า 403.

<sup>37</sup> ประทุมวรรณ อุดมสุวรรณกุล, “ปัญหาภาษีอสังหาริมทรัพย์,” (รายงานการวิจัย, คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2529), หน้า 81.

ตามมาตรา 1599 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น การที่นายหนึ่งร่วมกับกองมรดกนางสองขายบ้านพร้อมที่ดินไปเมื่อวันที่ 28 ตุลาคม 2552 จึงเป็นการขายในนามของบุคคลธรรมดาแยกต่างหากจากกัน นายหนึ่ง และกองมรดกนางสองจึงต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่นำเงินได้ที่ได้รับไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของตนเอง ส่วนกรณีของนายหนึ่ง ซึ่งมีชื่อในทะเบียนบ้านเกิน 1 ปี และได้ซื้อบ้านแห่งใหม่เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตน เงินได้ที่นายหนึ่ง ได้รับตามส่วนเฉลี่ยตามส่วนของตนจากการขายบ้านพร้อมที่ดินดังกล่าว ย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามข้อ 2 (62) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)<sup>38</sup> ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 ประกอบกับข้อ 1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 125 )<sup>38</sup> ลงวันที่ 20 มกราคม พ.ศ. 2546

กรณีที่นายหนึ่ง ได้ขายบ้านพร้อมที่ดิน (ในส่วนของตน) ซึ่งได้ถือครองเกินกว่า 5 ปี ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนั้น ใบรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เข้าลักษณะเป็นใบรับสำหรับการโอนหรือก่อตั้งสิทธิใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในเมื่อนิติกรรมที่เป็นเหตุให้ออกใบรับนั้น มีการจดทะเบียนตามกฎหมาย ตามลักษณะตราสาร 28 (ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ผู้ออกใบรับจึงต้องเสียอากรแสตมป์และไม่มีสิทธิขอคืนอากรแสตมป์<sup>38</sup>

### 2.3 กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0702/6492 ลงวันที่ 20 สิงหาคม 2561

กรณีที่นายหนึ่ง และนางสอง ได้ร่วมกันซื้อบ้านพร้อมที่ดินเมื่อปี 2546 เข้าลักษณะเป็นการถือครองอสังหาริมทรัพย์โดยคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคล ต่อมานางสาวสอง ได้เสียชีวิตในปี 2550 คณะบุคคลย่อมสิ้นสภาพไป และทรัพย์มรดกของนางสอง ตกทอดไปยังทายาทโดยผลของกฎหมายตามมาตรา 1599 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น การที่นายหนึ่ง ร่วมกับกองมรดกนางสองขายบ้านพร้อมที่ดินไปเมื่อวันที่ 28 ตุลาคม 2552 จึงเป็นการขายในนามของบุคคลธรรมดาแยกต่างหากจากกัน นายหนึ่ง และกองมรดกนางสองจึงต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่นำเงินได้ที่ได้รับไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของตนเอง ส่วนกรณีของนายหนึ่ง ซึ่งมีชื่อในทะเบียนบ้านเกิน 1 ปี

<sup>38</sup> เดชอุดม ไกรฤทธิ, บันทึกย่อข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากร ปี 2557 ถึง ปี 2561, หน้า 401-402.

และได้ซื้อบ้านแห่งใหม่เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตน เงินได้ที่นายหนึ่ง ได้รับตามส่วนเฉลี่ยตามส่วน  
 ของตนจากการขายบ้านพร้อมที่ดินดังกล่าว ย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามข้อ 2 (62)  
 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)ฯ ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 ประกอบกับข้อ 1  
 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 125)ฯ ลงวันที่ 20 มกราคม พ.ศ.  
 2546

กรณีที่นาง ม. ขายบ้านพร้อมที่ดิน (ในส่วนของนางสอง) อันเป็นทรัพย์สินที่ได้มาโดยทาง  
 มรดก ซึ่งไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 91/2 (6)  
 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 (6) (ข) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541  
 จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนั้น ผู้ออกใบรับจึงต้องเสียอากรแสตมป์ตามลักษณะตรา  
 สาร 28. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์<sup>39</sup>

จากข้างต้นได้ศึกษาถึงกรณีต่าง ๆ ที่มีลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้า  
 หรือหากำไร ซึ่งเมื่อเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรแล้ว ย่อมตามมาด้วยหน้าที่ใน  
 การเสียภาษี โดยการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นกฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดง  
 รายการภาษี (แบบ ภ.ธ.40) ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พร้อมกับ  
 ชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน<sup>40</sup>

โดยหลักแล้วนอกจากภาษีธุรกิจเฉพาะ หากผู้ประกอบการกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็น  
 ทางค้าหรือหากำไรเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล จะมีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา  
 และภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย เพราะฉะนั้น การจ่ายเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจด  
 ทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ผู้จ่ายเงินซึ่งเป็นผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ส่งต่อเจ้า  
 พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่จดทะเบียน ณ สำนักงานที่ดิน สำหรับ  
 กรณีที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้นำส่งอำเภอกภายใน 7 วันนับแต่วันที่จ่ายเงิน<sup>41</sup>  
 สำหรับราคาขายอสังหาริมทรัพย์ที่จะนำมาใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมาย  
 กำหนดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตาม  
 ประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้นเป็นราคาขายเพื่อคำนวณภาษีหักไว้ ณ

<sup>39</sup> เดชอุดม ไกรฤทธิ, บันทึกย่อข้อหาหรือภาษีอากรของกรมสรรพากร ปี 2557 ถึง ปี 2561, หน้า 401-402.

<sup>40</sup> มาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>41</sup> ไพจิตร โรจนวณิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1,  
 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2561). หน้า 1-277.

ที่ง่าย ทั้งนี้ไม่ว่าราคาที่ซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นราคาใดก็ตาม<sup>42</sup> (มาตรา 49 ทวิ<sup>43</sup> แห่งประมวลรัษฎากรแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่28) พ.ศ. 2534 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 19 กันยายน 2534 เป็นต้นไป) สำหรับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลให้เปรียบเทียบราคาขาย (ราคาตลาด) กับราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมที่ดิน และให้ใช้ราคาที่สูงกว่าเป็นฐานภาษี ไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 49 ทวิ ซึ่งเป็นบทบังคับเด็ดขาดเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น<sup>44</sup>

**ข้อสังเกต** ในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรมีการจัดเก็บภาษีเฉพาะกรณีที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ณ สำนักงานที่ดิน แต่ในกรณีหักภาษี ณ ที่จ่าย มีการจัดเก็บทั้งในกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ และในกรณีที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

### 2.1.2 การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

การจดทะเบียนสิทธิเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ หมายความว่ารวมถึง การจดทะเบียนถึงสิ่งที่เป็นบุคคลนั้นมืออยู่ในอสังหาริมทรัพย์ หรือได้อสังหาริมทรัพย์มาโดยผลของกฎหมาย เช่น การจดทะเบียนสิทธิอาศัย การจดทะเบียนสิทธิเก็บกิน การจดทะเบียนรับมรดก การจดทะเบียนกรรมสิทธิ์โดยการครอบครองปรปักษ์ เป็นต้น<sup>45</sup> และยังหมายความว่ารวมถึง การจดทะเบียนถึงสิ่งที่เป็นบุคคลนั้นได้กระทำการโดยชอบด้วยกฎหมายและด้วยใจสมัคร มุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลอื่นเพื่อก่อให้เกิดการเคลื่อนไหวในสิทธิเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ เช่น การจดทะเบียนซื้อขาย แลกเปลี่ยน

<sup>42</sup> ไพจิตร โรจนวิชัย, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 1-278.

<sup>43</sup> มาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

“ในกรณีที่เป็นกรโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยมีหรือไม่มีคำตอบแทนไม่ว่าราคาที่ซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น”

<sup>44</sup> ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง, ความรู้ทั่วไป กฎหมายภาษี, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2560), หน้า 352.

<sup>45</sup> สมศักดิ์ เอี่ยมพลับใหญ่, คำอธิบายพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497 และประมวลกฎหมายที่ดินฉบับสมบูรณ์, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บัณฑิตอักษร, 2560), หน้า 373.

ให้ จำนอง เป็นต้น<sup>46</sup> ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจถึงการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม จึงศึกษาถึงความสำคัญ ของการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ดังต่อไปนี้

### 2.1.2.1 ความหมายของคำว่าทะเบียน

พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถานได้ให้ความหมายของคำว่า ทะเบียนไว้ว่า บัญชีจด ลักษณะจำนวนคน จำนวนสัตว์ หรือจำนวนสิ่งของ ตลอดจนกิจการงานต่าง ๆ ที่รัฐบาลบันทึกไว้เป็นหลักฐาน เกี่ยวกับประชาชนพลเมือง

การจดทะเบียนที่ดิน คือ การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายที่ดินได้ทำการ จดทะเบียนที่ดินซึ่งผู้ครอบครองทำประโยชน์ในที่ดินและได้มาตามกฎหมายแล้ว และทำการรังวัดโดย จดลงในแผนที่ระวาง โดยมีระยะและแผนที่ต้นร่างของที่ดินแปลงนั้น ตามหลักและวิธีการของวิชา รังวัดทำแผนที่ ซึ่งมีการจดทะเบียน มีเลขแผนที่ระวาง และเลขแปลงที่ดินในระวาง การจดทะเบียน ที่ดิน มี 3 ส่วนดังต่อไปนี้<sup>47</sup>

1. การจดทะเบียนตัวทรัพย์สิน
2. การจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สิน
3. การจดทะเบียนภาระอันติดอยู่กับทรัพย์สิน

### 2.1.2.2 ลักษณะของการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

สิทธิในที่ดิน มี 2 ประเภท คือ กรรมสิทธิ์และสิทธิครอบครอง

<sup>46</sup> สมศักดิ์ เอี่ยมพลับใหญ่, คำอธิบายพระราชบัญญัติให้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ.2497 และประมวลกฎหมายที่ดิน ฉบับสมบูรณ์, หน้า 373.

<sup>47</sup> อมรา สาขากร, “การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะ นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525), หน้า 35-37.

1. กรรมสิทธิ์ หมายถึง สิทธิในการแสดงความเป็นเจ้าของ เป็นสิทธิที่สมบูรณ์ที่สุด ที่บุคคลจะพึงมีเหนือทรัพย์สินตามมาตรา 1336<sup>48</sup> แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่การใช้สิทธินั้นต้องอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายด้วย<sup>49</sup>

2. สิทธิครอบครอง หมายถึง สิทธิในการยึดถือ หรือครอบครองทรัพย์สินโดยเจตนา จะยึดถือหรือครอบครองเพื่อประโยชน์แห่งตน<sup>50</sup>ตามนัยมาตรา 1367<sup>51</sup> แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งในการพิจารณาเรื่องสิทธิครอบครองนั้น ต้องวินิจฉัยตามเหตุการณ์ข้อเท็จจริงในกิริยา ยึดถืออันเป็นการแสดงออกซึ่งเจตนาจะยึดถือเอาไว้เพื่อตนประกอบกับสภาพของทรัพย์สินที่ยึดถือตามพฤติการณ์ตามแต่ละคดีด้วย<sup>52</sup>

หนังสือแสดงสิทธิในที่ดิน แบ่งออกได้เป็น 2 อย่างคือ

1. หนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ในที่ดิน ได้แก่ โฉนดที่ดิน โฉนดแผนที่ โฉนดตราจอง และตราจองที่ทำได้ทำประโยชน์แล้ว
2. หนังสือแสดงสิทธิครอบครอง ได้แก่ ใบจอง ใบไต่สวน หนังสือรับรองการทำประโยชน์ แบบแจ้งการครอบครองที่ดิน (ส.ค.1)

### การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมอสังหาริมทรัพย์

สิทธิ หมายถึง อำนาจที่กฎหมายรับรอง สิทธิเป็นสิ่งที่สืบเนื่องมาจากผลของกฎหมาย กล่าวคือ เป็นสิ่งที่บุคคลใดมีอยู่หรือได้มาเพราะอำนาจของกฎหมาย จึงเป็นกรณีที่มีบทบัญญัติของกฎหมายรับรองไว้

นิติกรรม คือ การกระทำของบุคคลที่มีกฎหมายรับรอง นิติกรรมจึงหมายถึงการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายที่ก่อให้เกิดความผูกพันขึ้นระหว่างบุคคล

<sup>48</sup> มาตรา 1336 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“ภายในบังคับแห่งกฎหมาย เจ้าของทรัพย์สินมีสิทธิใช้สอยและจำหน่ายทรัพย์สินของตนและได้ซึ่งดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้น กับทั้งมีสิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ และมีสิทธิขัดขวางมิให้ผู้อื่นสอดเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย”

<sup>49</sup> ตฤณา โรจน์ทังคำ แก้วศุภาสวัสดิ์, คู่มือศึกษาวิชากฎหมายที่ดิน, (กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2556), หน้า 23.

<sup>50</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 24.

<sup>51</sup> มาตรา 1367 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“บุคคลใดยึดถือทรัพย์สินโดยเจตนาจะยึดถือเพื่อตน ท่านว่าบุคคลนั้นได้ซึ่งสิทธิครอบครอง”

<sup>52</sup> ตฤณา โรจน์ทังคำ แก้วศุภาสวัสดิ์, คู่มือศึกษาวิชากฎหมายที่ดิน, หน้า 24.

อสังหาริมทรัพย์ มีความหมายว่า ที่ดินและทรัพย์สินติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวร หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นและหมายความรวมถึงทรัพย์สินที่ติดกับที่ดินหรือทรัพย์สินติดอยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย<sup>53</sup> อสังหาริมทรัพย์จึงได้แก่

1. ที่ดิน คือ พื้นดินทั่วไป แต่ย่อมไม่หมายถึงดินที่ขุดขึ้นมาจากพื้นดินเพราะมีลักษณะเป็นสังหาริมทรัพย์เท่านั้น และตามประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา 1 ได้ให้ความหมายของคำว่า ที่ดิน ว่าหมายความถึงพื้นดินทั่วไป และให้หมายความรวมถึง ภูเขา ห้วย หนอง คลอง บึง บาง ลำน้ำ ทะเลสาบ เกาะและที่ชายทะเลด้วย หากแต่จะนำความหมายตามประมวลกฎหมายที่ดินมาใช้กับความหมายในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้

2. ทรัพย์สินติดกับที่ดิน มีลักษณะเป็นการถาวร อาจเป็นทรัพย์สินที่เกิดหรือติดกับที่ดินโดยธรรมชาติ เช่น ไม้ยืนต้น (พันธุ์ไม้ยืนต้นมีอายุยืนกว่า 3 ปี) หรืออาจเป็นทรัพย์สินที่ติดกับที่ดินโดยการกระทำของมนุษย์ เช่น ดึก บ้านเรือน สะพาน อนุสาวรีย์ สิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น ซึ่งการที่ทรัพย์สินต้องมีลักษณะตรึงตราแน่นหนาถาวรนั้น มิจำเป็นต้องติดอยู่กับที่ดินจนกลบาวสาน อาจจะถูกสร้างติดอยู่ชั่วระยะเวลาหนึ่ง เช่น อาคารที่ปลูกสร้างในงานแสดงสินค้าชั่วระยะเวลาที่มิงาน เมื่องานจบก็รื้อถอนไป ก็ยังเป็นทรัพย์สินที่ติดกับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวรในชั่วระยะเวลาที่มิงานนั้น

3. ทรัพย์สินซึ่งประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน คือ ทรัพย์สินที่มีลักษณะเป็นส่วนหนึ่งของที่ดิน หรือเป็นอันหนึ่งอันเดียวกับที่ดิน<sup>54</sup> เช่น แม่น้ำ ลำคลอง แร่ธาตุ กรวด ทราย ซึ่งมีอยู่ตามธรรมชาติ หรือซึ่งมนุษย์นำมารวมไว้กับที่ดินจนกลายเป็นส่วนของพื้นดินตามธรรมชาติ<sup>55</sup> แต่ถ้าแยกจากพื้นดินโดยบุคคลไป ย่อมขาดจากลักษณะที่ประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินทันที จึงกลายเป็นสังหาริมทรัพย์นับตั้งแต่นั้นที่ได้แยกกันไป เช่น กรณีขุดทราย กรวด ดิน เอาไปขาย ถือเป็น การซื้อขายสังหาริมทรัพย์<sup>56</sup>

<sup>53</sup> มาตรา 139 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

<sup>54</sup> อมรา สาขากร, “การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525), หน้า 38.

<sup>55</sup> บัญญัติ สุชีวะ, คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์สิน, พิมพ์ครั้งที่ 13 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ พลสยาม พรินต์ติ้ง (ประเทศไทย), 2553), หน้า 16-17.

<sup>56</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 17.



#### 4. ทรัพย์สินอันเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

- ทรัพย์สินเกี่ยวกับที่ดิน ได้แก่ กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครอง ภาระจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิเก็บกิน ภาระติดพันในอสังหาริมทรัพย์ และสิทธิจำนองอันเกี่ยวกับที่ดิน เป็นต้น

- ทรัพย์สินเกี่ยวกับทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดิน ได้แก่ กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครอง ภาระจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิเก็บกิน ภาระติดพันในอสังหาริมทรัพย์ และสิทธิจำนองอันเกี่ยวกับทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวร เช่น ไม้ยืนต้น ดึก บ้านเรือน เป็นต้น<sup>57</sup>

- ทรัพย์สินเกี่ยวกับทรัพย์สินซึ่งประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน เช่น กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครอง และทรัพย์สินทั้งหลายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 4<sup>58</sup>

สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นที่ดินนั้น อาจแบ่งได้ออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. ที่ดิน ซึ่งผู้เป็นเจ้าของมีกรรมสิทธิ์ ได้แก่ ที่ดินที่มีโฉนดที่ดิน ที่ดินที่มีโฉนดแผนที่ ที่ดินที่มีโฉนดตราจอง<sup>59</sup>

2. ที่ดิน ซึ่งผู้เป็นเจ้าของมีเพียงสิทธิครอบครอง ได้แก่ ที่ดินที่มี ส.ค.1 น.ส.3 น.ส.3 ก. หรือมีเพียงใบไต่สวน หรือเป็นที่ดินมือเปล่าที่ไม่มีหนังสือแสดงสิทธิที่ดินอย่างใดเลย<sup>60</sup>

ในการที่จะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ต่อกรมที่ดินนั้น ให้คู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายนำหนังสือแสดงสิทธิในที่ดินมาขอจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 71<sup>61</sup> แห่งประมวลกฎหมายที่ดิน โดยยื่นคำขอตามแบบ ท.ด.1 สำหรับที่ดินที่มีโฉนดที่ดิน หรือ ท.ด.1 ก สำหรับที่ดินที่ยังไม่มีโฉนดที่ดิน

<sup>57</sup> บัญญัติ สุชีวะ, คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์สิน, พิมพ์ครั้งที่ 13, หน้า 18.

<sup>58</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>59</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 20

<sup>60</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>61</sup> มาตรา 71 แห่งประมวลกฎหมายที่ดิน

“ให้เจ้าพนักงานที่ดิน เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่จดทะเบียน สิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในเขตท้องที่สำนักงานที่ดินจังหวัด หรือสำนักงานที่ดินสาขานั้น

ในกรณีที่สำนักงานที่ดินจังหวัดหรือสำนักงานที่ดินสาขาได้นำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารมาใช้ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมแล้ว ให้เจ้าพนักงานที่ดิน เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในเขตท้องที่สำนักงานที่ดินจังหวัดหรือสำนักงานที่ดินสาขาอื่นได้ด้วย เว้นแต่การจดทะเบียนที่ต้องมีการประกาศหรือต้องมีการรังวัด ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”

และอสังหาริมทรัพย์อย่างอื่นตามกฎหมายฉบับที่ 42 (พ.ศ. 2536) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 52 (พ.ศ. 2549)

การขอจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังกล่าว โดยปกติแล้วต้องปฏิบัติตามมาตรา 71 แห่งประมวลกฎหมายที่ดิน กล่าวคือ ต้องไปขอจดทะเบียน ณ สถานที่และต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจตามมาตรา 71 ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว แต่อย่างไรก็ตามตามมาตรา 72<sup>62</sup> วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายที่ดินให้คู่กรณีที่ประสงค์ขอจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สำหรับที่ดินที่มีโฉนดที่ดิน ใบไต่สวนหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ ยื่นคำขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ กรมที่ดินหรือสำนักงานที่ดินแห่งใดแห่งหนึ่งทั่วประเทศ เพื่อดำเนินการส่งเรื่องให้พนักงานพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 71 แห่งประมวลกฎหมายที่ดิน ดำเนินการจดทะเบียนให้ได้ ไม่ว่าจะที่ดินนั้นจะอยู่ในท้องที่จังหวัดใด เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนที่ประสงค์ขอจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังกล่าว

### 2.1.2.3 ความสำคัญของการจดทะเบียน

การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ก็เพื่อเปิดเผยถึงสถานะอันเกี่ยวกับสิทธิในทรัพย์สิน และเพื่อให้ประชาชนทั่วไปจะได้ทราบโดยง่ายว่าสิทธิของบุคคลใดผูกพันกับที่ดินอยู่อย่างไรบ้าง เพื่อป้องกันการหลอกลวงหรือการฉ้อฉลต่าง ๆ ในการที่จะจำหน่าย จ่าย โอน ทรัพย์สินนั้น ประกอบกับกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บังคับให้บุคคลที่ได้อสังหาริมทรัพย์มาโดยทางนิติกรรม ต้องมีการทำเป็นหนังสือหรือจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ การได้มาจึงจะสมบูรณ์ ส่วนการได้มาโดยทางอื่นนอกจากนิติกรรม เช่น การได้มาทางมรดก ก็ต้องจดทะเบียนการได้มานั้นก่อนจึงทำการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนได้

นิติกรรมต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนดให้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ล้วนเป็นนิติกรรมที่กฎหมายเห็นว่าสำคัญ ควรที่จะต้องมีการทำหลักฐานอย่างมั่นคง เพื่อให้

<sup>62</sup> มาตรา 72 แห่งประมวลกฎหมายที่ดิน

“ผู้ใดประสงค์จะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เกี่ยวกับ อสังหาริมทรัพย์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ให้คู่กรณี นำหนังสือแสดงสิทธิในที่ดินมาขอจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตาม มาตรา 71

การขอจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามวรรคหนึ่ง สำหรับที่ดิน ที่มีโฉนดที่ดินใบไต่สวนหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ คู่กรณี อาจยื่นคำขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ กรมที่ดินหรือสำนักงานที่ดิน แห่งใดแห่งหนึ่ง เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตาม มาตรา 71 ดำเนินการ จดทะเบียนให้ เว้นแต่การจดทะเบียนที่ต้องการประกาศหรือต้อง มีการรังวัด”

คนทั่วไปสามารถตรวจสอบได้ เพราะการจดทะเบียนนั้นมีความสำคัญที่กระทำโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งเป็นที่เปิดเผยและเชื่อถือได้ อีกทั้งยังอำนวยความสะดวกให้แก่เจ้าของทรัพย์สินในอันที่จะแสดงความเป็นเจ้าของ และไม่เสียสิทธิจากตัวทรัพย์สิน<sup>63</sup>

#### 2.1.2.4 ผลของการไม่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

การได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นอาจมีได้ทั้งกรณีจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมและกรณีที่ไม่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ซึ่งในข้อนี้จะศึกษาถึงผลของการไม่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมจากการได้มาโดยนิติกรรมซึ่งอสังหาริมทรัพย์และการได้มาโดยทางอื่นนอกจากนิติกรรม ดังนี้

##### 2.1.2.4.1 การได้มาโดยนิติกรรมซึ่งอสังหาริมทรัพย์

การได้มาโดยนิติกรรมซึ่งอสังหาริมทรัพย์เป็นการได้มาโดยลักษณะสัญญาต่าง ๆ จะเป็นเอกเทศสัญญาตามบรรพ 3 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์<sup>64</sup> เช่น การซื้อขายตามมาตรา 456 การขายฝากตามมาตรา 491 การแลกเปลี่ยนตามมาตรา 519 การให้ตามมาตรา 525 การจำนองตามมาตรา 714 เป็นต้น<sup>65</sup> หรือโดยความตกลงเฉพาะเรื่องเป็นสัญญาไม่มีชื่อไว้ในหลักสัญญาโดยทั่ว ๆ ไปตามบรรพ 2 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์<sup>66</sup>

การได้มาโดยนิติกรรมซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น กฎหมายกำหนดให้ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ หากไม่ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมทำให้นิติกรรมนั้นเป็นโมฆะ กล่าวคือ นิติกรรมนั้นไม่มีผลใด ๆ ตามกฎหมายเสมือนไม่มีอะไรเกิดขึ้นจึงไม่สามารถบังคับใช้ได้ เช่น สัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 456 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่า ถ้าไม่ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ย่อมเป็นโมฆะ เพราะฉะนั้นถือว่าไม่มีการเกิดสัญญาซื้อขาย ผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีหนี้

<sup>63</sup> อมรา สาขากร, “การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525), หน้า 39-40.

<sup>64</sup> ประมูล สุวรรณศร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยทรัพย์สิน, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2541), หน้า 119.

<sup>65</sup> อมรา สาขากร, “การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525), หน้า 50.

<sup>66</sup> ประมูล สุวรรณศร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยทรัพย์สิน, หน้า 119.

หรือหน้าที่ต่อกัน<sup>67</sup> ซึ่งเมื่อสัญญาซื้อขายสังหาริมทรัพย์ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนแล้วสัญญาสมบูรณ์ และในขณะเดียวกันผู้ซื้อยอมได้กรรมสิทธิ์โดยไม่ต้องจดทะเบียนตามมาตรา 1299 วรรคหนึ่ง อีก ทั้งนี้เพราะกฎหมายถือว่าการจดทะเบียนทางหนึ่งเป็นการจดทะเบียนสัญญาทางทรัพย์สินในตัว<sup>68</sup>

#### 2.1.2.4.2 การได้มาโดยทางอื่นนอกจากนิติกรรม

การได้มาโดยทางอื่นนอกจากนิติกรรมหรืออาจเรียกว่าได้มาโดยผลแห่งกฎหมาย คือ การได้มาชนิดนี้จะต้องเป็นไปโดยบทบัญญัติของกฎหมาย เพราะทรัพย์สินทั้งหลายนั้นจะก่อตั้งขึ้นได้แต่ต้องอาศัยอำนาจในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่น เช่น การได้มาโดยการรับมรดกไม่ว่าจะอยู่ในฐานะเป็นทายาทโดยธรรมหรือโดยพินัยกรรม การได้มาโดยหลักส่วนควบ การได้มาโดยอายุความ การได้กรรมสิทธิ์มาโดยการครอบครองปรปักษ์ ตามมาตรา 1382 แห่งประมวลแพ่งและพาณิชย์ เป็นต้น หรืออาจหมายถึงการได้มาโดยคำพิพากษา

การได้มาโดยทางอื่นนอกจากนิติกรรมนี้ กฎหมายมิได้บังคับให้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เพราะโดยปกติผู้ได้สิทธิย่อมเป็นผู้แสดงออกเปิดเผยซึ่งทรัพย์สินของเขาด้วยการยึดถือใช้สิทธินั้นอยู่แล้ว การได้ทรัพย์สินโดยทางอื่นนอกจากนิติกรรมจึงเป็นอันบริบูรณ์โดยลำพังแต่การได้มานั้น โดยไม่ต้องมีการจดทะเบียน แต่เมื่อไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่จะมีผล 2 ประการ คือ

1. ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนได้ (มาตรา 1299 วรรคสองแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) เช่น การรับมรดก หรือการครอบครองปรปักษ์นั้น เป็นทรัพย์สินที่มีความบริบูรณ์โดยไม่ต้องจดทะเบียน แต่เมื่อผู้ที่ได้สิทธิมาโดยทางอื่นนอกจากนิติกรรมนั้น ต้องการจะเปลี่ยนแปลงโอนสิทธิทางทะเบียน จะต้องจดทะเบียนสิทธิของผู้ได้มาเสียก่อน<sup>69</sup> (การจดทะเบียนได้มานั้น หมายถึง การจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่) ทั้งนี้เป็นหลักความคิดธรรมดาว่า เมื่อยัง

<sup>67</sup> อมรา สาขากร, “การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์,” (วิทยานพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525), หน้า 50.

<sup>68</sup> สมจิตร์ ทองศรี, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย ทรัพย์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษาแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2559), หน้า 54.

<sup>69</sup> อมรา สาขากร, “การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์,” (วิทยานพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525), หน้า 54.

ไม่ได้จดทะเบียนการได้มา จะขอให้จดทะเบียนการเปลี่ยนแปลงไปได้อย่างไรและเพื่อแสดงสิทธิติดต่อกันไปไม่ขาดสาย<sup>70</sup> ซึ่งจะต้องมีทะเบียนควบคุมเพื่อให้บุคคลภายนอกได้รับรู้<sup>71</sup>

2. ไม่สามารถอ้างสิทธิในความเป็นเจ้าของขึ้นต่อผู้บุคคลภายนอกผู้ได้สิทธิมาโดยเสียค่าตอบแทนและโดยสุจริต และได้จดทะเบียนสิทธิโดยสุจริตแล้ว (มาตรา 1299 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) ซึ่งบุคคลภายนอก หมายถึง บุคคลอื่นที่ไม่ใช่เจ้าของอสังหาริมทรัพย์หรือเจ้าของทรัพย์สินอื่นเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์คนเดิม และไม่หมายความรวมถึงผู้สืบสิทธิหรือทายาทของเจ้าของเดิมและเจ้าหนี้สามัญของเจ้าทรัพย์คนเดิม<sup>72</sup>

จากที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์และการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ในหัวข้อที่ 2.1.1 และหัวข้อที่ 2.1.2 สรุปได้ว่ากรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมนั้น เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 และเนื่องจากการขายอสังหาริมทรัพย์ต้องมีการจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน จึงให้กรมที่ดินเป็นผู้จัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรแทนกรมสรรพากร โดยให้จัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

## 2.2 กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ไม่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

เมื่อมีการศึกษาถึงกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมไปแล้วในข้างต้น ในส่วนนี้จึงศึกษาถึงกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ไม่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เพื่อให้เห็นถึงลักษณะของธุรกรรมที่ถือเป็นการขาย

<sup>70</sup> ม.ร.ว.เสนีย์ ปราโมช, อธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายลักษณะทรัพย์, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์พลสยาม พรินต์ติ้ง (ประเทศไทย), 2551), หน้า 159.

<sup>71</sup> สมจิตร ทองศรี, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย ทรัพย์, พิมพ์ครั้งที่ 2, หน้า 66.

<sup>72</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 68.

อสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเช่นกัน หากแต่ต่างกันที่การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อกรรมที่ดิน จึงจะขอยกตัวอย่างธุรกรรมบางประเภทดังต่อไปนี้

### 2.2.1 สัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา

สัญญาเช่าทรัพย์สินเป็นสัญญาต่างตอบแทนชนิดหนึ่ง ซึ่งสัญญาต่างตอบแทน ได้แก่ สัญญาซึ่งคู่สัญญาต่างมีหน้าที่จะต้องชำระตอบแทนกัน โดยในสัญญาเช่านั้น ผู้ให้เช่าและผู้เช่าต่างมีหน้าที่จะต้องชำระตอบแทนกัน คือ มีความเป็นเจ้าของนี้ ลูกหนี้ซึ่งกันและกัน ผู้เช่ามีหน้าที่จะต้องชำระแก่ผู้ให้เช่า แต่ในขณะที่ผู้เช่าก็มีหน้าที่จะต้องให้ผู้เช่าได้ใช้หรือรับประโยชน์จากทรัพย์สินที่เช่า นั้นด้วย<sup>73</sup>

โดยศาสตราจารย์ ดร.มานะ พิทยาภรณ์ ได้ให้คำนิยามของสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดาไว้ว่า คือ สัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ซึ่งผู้เช่าได้ให้ค่าตอบแทนแก่ผู้ให้เช่า นอกเหนือไปจากค่าเช่า ในลักษณะเป็นการปลูกสร้างอาคารแล้วยกกรรมสิทธิ์ให้แก่เจ้าของที่ดินก็ดี เป็นการปลูกต้นไม้แล้วยกให้แก่เจ้าของที่ดินก็ดี เป็นการออกเงินช่วยก่อสร้างก็ดี หรือในกรณีอื่นในทำนองเดียวกัน แต่ไม่รวมถึงการให้เงินกินเปล่า (แป๊ะเจี๊ยะ) แต่อย่างใด<sup>74</sup>

นอกจากนี้ ลักษณะของการตอบแทนพิเศษจะต้องมีข้อตกลงที่ผู้เช่าได้ให้อะไรแก่ผู้ให้เช่า เป็นพิเศษยิ่งกว่าค่าเช่าเพื่อเป็นการตอบแทนการที่ผู้ให้เช่าให้ผู้เช่าได้ใช้ทรัพย์สินนานกว่าปกติ ประกอบด้วย<sup>75</sup> ซึ่งสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา เป็นสัญญาที่เกิดจากการวางหลักกฎหมายของฝ่ายตุลาการ กล่าวคือ ถูกศาลกำหนดขึ้นมาด้วยวัตถุประสงค์ที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระหว่างคู่กรณี<sup>76</sup> เนื่องจากมีคติหลายคติ หากจะบังคับตามกฎหมายลักษณะเช่าทรัพย์สินโดยเคร่งครัดแล้ว ผู้เช่าก็จะมิได้รับความเป็นธรรมทั้ง ๆ ที่ผู้เช่าได้ให้ค่าตอบแทนบางอย่างแก่ผู้ให้เช่า

<sup>73</sup> สำเรียง เมฆเกรียงไกร, คำอธิบายกฎหมายเช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ ลีสซิ่ง, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2560), หน้า 69

<sup>74</sup> มานะ พิทยาภรณ์, คำบรรยายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะเช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ จ้างแรงงาน จ้างทำของและรับขน, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท พับลิคิสเนสพริ้นท์ จำกัด, 2531), หน้า 198. อ้างถึงใน ไผทชิต เอกจริยกร, คำอธิบายเช่าทรัพย์สิน – เช่าซื้อ, พิมพ์ครั้งที่ 21 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561), หน้า 254.

<sup>75</sup> ศนันท์ภรณ์ โสทธิพันธ์, คำอธิบายกฎหมายเช่าทรัพย์สิน-เช่าซื้อ, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2561), หน้า 170.

<sup>76</sup> ไผทชิต เอกจริยกร, คำอธิบายเช่าทรัพย์สิน - เช่าซื้อ, พิมพ์ครั้งที่ 21, หน้า 254.

นอกเหนือไปกว่าค่าเช่า<sup>77</sup> เพราะฉะนั้นหลักกฎหมายเรื่องสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดาจึงมีการใช้บังคับแตกต่างกันไปจากสัญญาเช่าธรรมดา<sup>78</sup> ซึ่งหลักกฎหมายในเรื่องนี้มีปรากฏอยู่ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่วางบรรทัดฐานไว้ ดังต่อไปนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 172/2488 (ประชุมใหญ่)** เจ้าของตึกทำสัญญากับผู้เช่าว่ายอมให้ผู้เช่าออกทุนสร้างตึกให้ดีขึ้นตามรายงานที่ตกลงกัน เมื่อเสร็จแล้วเจ้าของยอมให้ผู้เช่าเช่าต่อไป 15 ปี ในอัตราค่าเช่าเดิม ดังนี้เป็นสัญญาต่างตอบแทนกันอันเกี่ยวกับทรัพย์สินยอมตกทอดไปยังทายาท ผู้จัดการทรัพย์สินรดกของผู้เช่าผู้เช่าฟ้องขอให้ผู้ให้เช่ายอมให้เช่าต่อไปจนครบ 15 ปีตามสัญญาเช่าได้

### ตัวอย่างที่ถือว่าเป็นสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา

**1. การเพาะปลูกพืชลงบนที่ดินที่เช่า** เป็นกรณีที่ผู้เช่าต้องปลูกพืชลงในที่ดินที่ให้เช่าแล้ว ยกพืชขึ้นให้ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ให้เช่านอกเหนือไปจากการที่ผู้เช่าต้องชำระค่าเช่าตามปกติเพื่อเป็นการตอบแทนที่ผู้ให้เช่ายอมทำสัญญา ทั้งนี้ผู้เช่าจะยกกรรมสิทธิ์ให้ผู้ให้เช่าทันทีหรือในภายหลัง เมื่อครบกำหนดระยะเวลาตามสัญญาเช่าก็ได้<sup>79</sup> เช่น

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 796/2495** โจทก์จำเลยตกลงกัน ให้จำเลยเช่าสวนของโจทก์ มีกำหนด 6 ปีโดยจำเลยมีหน้าที่ปลูกส้มเขียวหวานลงในสวนของโจทก์ตั้งนี้เป็นสัญญาต่างตอบแทนชนิดหนึ่ง ซึ่งมีใช้สัญญาเช่าตามธรรมดา ฉะนั้นเมื่อจำเลยได้ปฏิบัติตามข้อสัญญา คือได้ปลูกส้มเขียวหวานลงแล้วจำเลยก็ย่อมมีสิทธิที่จะได้เช่าสวนต่อไปตามข้อสัญญาที่ตกลงกันได้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 245/2506** เช่าสวนส้มโดยมีข้อตกลงว่าผู้เช่าจะต้องปลูกทุเรียนในสวนของผู้ให้เช่าจนเต็มเนื้อที่ เป็นสัญญาต่างตอบแทน

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 451/2551** จำเลยเช่าที่ดินพิพาทจากโจทก์เนื้อที่ 7 ไร่ 2 งาน เพื่อทำสวนโดยเสียค่าเช่าปีละ 7,500 บาท มีการทำสัญญาเช่ากันครั้งละ 1 ปี โดยโจทก์ให้จำเลยเช่าตลอดมาเป็นเวลาประมาณ 15 ปีแล้ว แต่จำเลยมีหน้าที่ต้องพัฒนาที่ดินพิพาทให้เป็นไปที่ตกลงกันได้ ซึ่งเป็นการเพิ่มภาระแก่จำเลยมากขึ้นจากสัญญาเช่าตามธรรมดา และหากมีระยะเวลาการเช่าเพียง

<sup>77</sup> สำเรียง เมฆเกรียงไกร, คำอธิบายกฎหมายเช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ ลีสซิ่ง, พิมพ์ครั้งที่ 2, หน้า 71-72

<sup>78</sup> ตฤณา โรจนทั้งคำ แก้วศุภาสวัสดิ์, หลักกฎหมายซื้อขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้เช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ, พิมพ์ครั้งที่ 4 แก้ไขเพิ่มเติม, (กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2561), หน้า 223.

<sup>79</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 224.

1 ปี ตามปกติ จักทำให้จำเลยได้รับผลประโยชน์ไม่คุ้มกับที่จำเลยได้ลงทุนไปในการพัฒนาที่ดินและทำสวนมะนาว ทั้งเมื่อครบกำหนดระยะเวลาการเช่า ฝ่ายจำเลยก็ยินยอมให้สวนและสิ่งปลูกสร้างที่จำเลยปลูกสร้างขึ้นในที่ดินพิพาทเป็นของโจทก์ เป็นประโยชน์แก่โจทก์ด้วย โจทก์เองก็ได้แสดงเจตนาโดยชัดแจ้งตกลงยินยอมให้จำเลยเช่าที่ดินพิพาทเป็นระยะเวลา 30 ปี เป็นการตอบแทนสัญญาเช่าดังกล่าวจึงเป็นสัญญาต่างตอบแทนยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา

**2. การสร้างตึก หรือสิ่งปลูกสร้างลงบนที่ดินที่เช่าแล้วยกให้เป็นกรรมสิทธิ์แก่เจ้าของที่ดิน** โดยอาจเป็นกรณีและผู้เช่าสร้างตึกเสร็จแล้วยกกรรมสิทธิ์ให้แก่เจ้าของที่ดินที่เช่าทันที หรือยกกรรมสิทธิ์ให้แก่เจ้าของที่ดินเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาการเช่า ไม่ว่าผู้เช่าที่ดินจะผู้ใช้หรือรับประโยชน์จากตึกที่สร้างเองหรือให้คนอื่นเช่าต่อก็ดี ก็ถือว่าเป็นสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดาได้เช่นกัน<sup>80</sup> เช่น

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1057/2509** สัญญาเช่าตึกแถวพิพาทโดยจำเลยเป็นผู้สร้างและยอมให้ตึกเป็นของโจทก์และโจทก์ยอมให้จำเลยเช่ามีกำหนด 9 ปี ถือเป็นสัญญาต่างตอบแทน

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 412/2511** สัญญาก่อสร้างที่ผู้สร้างยอมยกกรรมสิทธิ์ในเคหะที่สร้างให้แก่เจ้าของที่ดิน และเจ้าของที่ดินต้องยอมให้ผู้ก่อสร้างเช่าเคหะนั้น เป็นสัญญาเช่าและสัญญาต่างตอบแทนชนิดพิเศษนอกเหนือไปจากสัญญาเช่าธรรมดาด้วย

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 985/2513** สัญญาเช่าที่ดินเพื่อการปลูกสร้างอาคารซึ่งผู้เช่ามีหน้าที่ชำระเงินค่าตอบแทนและค่าเช่าให้กับผู้ให้เช่า และผู้เช่าได้สิทธิต่าง ๆ ตามที่กำหนดไว้ในสัญญา มิใช่สัญญาเช่าธรรมดาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะเช่าทรัพย์ คือ ผู้เช่าเป็นผู้เช่าและครอบครองทรัพย์สินของผู้ให้เช่าเพื่ออยู่อาศัยอย่างผู้เช่าธรรมดา แต่เป็นสัญญาต่างตอบแทนที่มีลักษณะเป็นพิเศษ คือเป็นเรื่องผู้เช่าเช่าที่ดินของผู้ให้เช่าเพื่อการปลูกสร้างอาคารให้ผู้ให้เช่า ผู้เช่ามีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาให้ถูกต้องก่อน จึงจะได้สิทธิต่าง ๆ ภายใต้บังคับเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญานั้น เมื่อมีข้อสัญญากำหนดไว้ด้วยว่าถ้าผู้เช่าไม่ปฏิบัติตามสัญญาข้อหนึ่งข้อใด ผู้ให้เช่าทรงไว้ซึ่งสิทธิที่จะบอกเลิกสัญญาได้ทันที และยอมให้ผู้ให้เช่าเข้าครอบครองยึดถือกรรมสิทธิ์บรรดาทรัพย์สินที่อยู่ในสถานที่เช่าได้ทันทีเมื่อผู้เช่าเป็นฝ่ายผิดสัญญา และผู้ให้เช่าได้บอกเลิกสัญญาโดยชอบแล้ว ผู้เช่าย่อมหมดสิทธิที่จะเข้าไปยึดถือครอบครองที่ดินและอาคารของผู้ให้เช่าได้อีกต่อไป ผู้ให้เช่าจึงมีสิทธิเข้าครอบครองที่ดินและอาคารที่ให้เช่าอันเป็นกรรมสิทธิ์ของ

<sup>80</sup> สำเรียง เมฆเกรียงไกร, คำอธิบายกฎหมาย เช่าทรัพย์ เช่าซื้อ ลีสซิ่ง, พิมพ์ครั้งที่ 2, หน้า 78.



ผู้ให้เช่าอยู่แล้วทันทีโดยไม่จำเป็นที่ผู้เช่าจะต้องมอบสิทธิครอบครองให้ผู้ให้เช่าเสียก่อนและภายหลัง แต่เวลานั้นการกระทำของบุคคลอื่นใดโดยอาศัยอำนาจของผู้ให้เช่าย่อมไม่เป็นการละเมิดสิทธิครอบครองของผู้เช่า

**3. การสร้างใหม่** เป็นกรณีที่ผู้เช่าต้องการเช่าทรัพย์สิน เช่น ผู้เช่าบ้านไปทำความตกลงกับผู้ให้เช่า โดยขอสร้างบ้านใหม่หรือซื้อรถแล้วสร้างชิ้นใหม่ โดยจะยกกรรมสิทธิ์ในบ้านที่สร้างใหม่ให้แก่เจ้าของบ้าน โดยมีข้อตกลงว่าเจ้าของบ้านหรือเจ้าของที่ดินแล้วแต่กรณี ต้องยอมให้ผู้เช่าได้อยู่ในบ้านที่เช่าเป็นระยะเวลา x ปี (กรณีนี้ต่างกับการเช่าที่ดินเพื่อปลูกตึกแล้วยกกรรมสิทธิ์ให้เจ้าของที่ดิน เพราะกรณีนี้เป็นเรื่องไม่มีการเช่าที่ดิน แต่เป็นเรื่องไปตกลงสร้างบนที่ดินเลย)<sup>81</sup>

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 408-410/2501** สัญญาซึ่งฝ่ายหนึ่งออกเงินสร้างตึก เจ้าของที่ดินยอมให้สร้างอยู่ได้ 8 ปี โดยเสียค่าเช่า เป็นสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 412/2511** สัญญาก่อสร้างตึกที่ผู้สร้างยอมยกกรรมสิทธิ์ในตึกให้เจ้าของที่ดิน และเจ้าของที่ดินยอมให้ผู้สร้างเช่าตึกนั้นเป็นทั้งสัญญาเช่าและสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา

#### ข้อสังเกต

- การสร้างตึกใหม่แล้วยกกรรมสิทธิ์ให้เจ้าของที่ดิน หากเป็นการยกกรรมสิทธิ์ให้ทันที ตึกดังกล่าวจะตกเป็นส่วนควบกับที่ดิน โดยไม่จำเป็นต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์ทางทะเบียน หรือกรรมสิทธิ์ให้ในภายหลัง ไม่จำเป็นต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์ทางทะเบียนเช่นเดียวกัน

**4. การตัดแปลงต่อเติม** เป็นกรณีผู้เช่าขอต่อเติมตัวทรัพย์สินหรือต่อเติมตัวทรัพย์สินในลักษณะเป็นการเพิ่มราคาแห่งทรัพย์สินนั้นให้สูงขึ้น ต้องไม่มีลักษณะทำเพื่อความสวยงามหรือความสะดวกสบายในการใช้ทรัพย์สินที่เช่านั้นและต้องมีลักษณะติดตึงถาวรกับตัวทรัพย์สินในลักษณะที่เป็นส่วนควบกับทรัพย์สินได้ด้วย และให้ส่วนที่เพิ่มขึ้นนั้นตกเป็นของผู้ให้เช่า ส่วนผู้ให้เช่าก็ตกลงให้ผู้เช่าสามารถใช้ประโยชน์ในตัวทรัพย์สินได้นานขึ้น<sup>82</sup>

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 944/2512** ทำสัญญาเช่าห้องแถวสองชั้นฉบับแรกมีกำหนด 3 ปี ระหว่างอายุสัญญาเช่าได้ทำสัญญาอีก 1 ฉบับ โดยผู้ให้เช่ารับจะให้เช่าห้องดังกล่าวต่อจากสัญญาเช่า

<sup>81</sup> สำเรียง เมฆเกรียงไกร, คำอธิบายกฎหมาย เช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ ลีสซิ่ง, พิมพ์ครั้งที่ 2, หน้า 80.

<sup>82</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 82.

ฉบับแรกอีก 9 ปี และผู้เช่ารับภาระซ่อมแซมต่อเติมพื้นประตูและทำชั้นที่สามเพิ่ม ทั้งได้ทำการเหล่านี้แล้วสัญญาฉบับหลังย่อมเป็นสัญญาต่างตอบแทนชนิดพิเศษนอกเหนือไปจากสัญญาเช่าธรรมดา ไม่มีกฎหมายบัญญัติให้ต้องมีเอกสารมาแสดงหรือบังคับให้จดทะเบียน

ในการทำสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา แม้เป็นการเช่าอสังหาริมทรัพย์โดยตกลงด้วยปากเปล่า ไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือหรือไม่ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ก็มีผลผูกพันบังคับกันระหว่างผู้เช่าและผู้ให้เช่าได้<sup>83</sup>

### กรณีการโอนกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างหรือไม่ยืมต้นให้แก่เจ้าของที่ดิน

จากที่ได้กล่าวถึงลักษณะของสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดาแล้ว ต่อไปเป็นเรื่องการโอนกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างหรือไม่ยืมต้นให้แก่เจ้าของที่ดิน เนื่องจากมาตรา 144 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดว่า “ส่วนควบของทรัพย์ หมายความว่า ส่วนซึ่งโดยสภาพแห่งทรัพย์หรือโดยจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่นเป็นสาระสำคัญในความเป็นอยู่ของทรัพย์นั้น และไม่อาจแยกจากกันได้นอกจากจะทำลาย ทำให้บุบสลาย หรือทำให้ทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงรูปร่างหรือสภาพไป” จะเห็นว่าส่วนควบบ้างประกอบ 2 ประการ คือ ส่วนควบบ้าง โดยสภาพหรือจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่นเป็นสาระสำคัญในความเป็นอยู่ของทรัพย์นั้น และส่วนควบบ้าง ไม่อาจแยกจากกันได้นอกจากจะทำลายหรือทำให้บุบสลายหรือทำให้ทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงรูปร่าง<sup>84</sup> ดังนั้นการที่ทรัพย์ใด<sup>85</sup>จะเป็นส่วนควบกับทรัพย์อีกสิ่งหนึ่งนั้น อย่างน้อยต้องมีทรัพย์สองส่วนขึ้นไปประกอบเป็นทรัพย์อยู่ ทรัพย์ที่ประกอบกันนั้นจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ก็ได้ ผู้ที่นำทรัพย์มารวมหรือประกอบเข้าด้วยกันนั้นจะเป็นเจ้าของคนเดียวหรือต่างเจ้าของก็ได้ และเมื่อรวมกันแล้วจะมีส่วนที่เป็นหลักหรือทรัพย์ประธานหรือไม่ก็ได้<sup>86</sup> โดยเจ้าของทรัพย์ย่อมมีกรรมสิทธิ์ในส่วนควบของทรัพย์นั้นตามมาตรา 144 วรรคสอง<sup>87</sup> แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นอกจากนี้ ตามมาตรา 145 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดว่า “ไม่ยืมต้นเป็น

<sup>83</sup> สำเรียง เมฆเกรียงไกร, คำอธิบายกฎหมายเช่าทรัพย์ เขาชื่อ ลีสซิ่ง, พิมพ์ครั้งที่ 2, หน้า 102.

<sup>84</sup> มานิตย์ จุมปา, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยทรัพย์สิน, พิมพ์ครั้งที่ 9 ฉบับปรับปรุงแก้ไข (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562), หน้า 81.

<sup>85</sup> มาตรา 137 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“ทรัพย์ หมายความว่า วัตถุมีรูปร่าง”

<sup>86</sup> ศรีราชา วงศารยางกูร, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยทรัพย์สิน, พิมพ์ครั้งที่ 7 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2562), หน้า 44.

<sup>87</sup> มาตรา 144 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“เจ้าของทรัพย์ย่อมมีกรรมสิทธิ์ในส่วนควบของทรัพย์นั้น”

ส่วนควบกับที่ดินที่ไม้นั้นขึ้นอยู่” เพราะฉะนั้นสิ่งปลูกสร้างและไม้ยืนต้นจึงเป็นส่วนควบกับที่ดิน เช่น กรณีมีการปลูกไม้ยืนต้น (พันธุ์ไม้ที่มีอายุยืนกว่า 3 ปี) ลงบนดิน ต้นไม้นั้นย่อมเป็นส่วนควบกับที่ดิน เจ้าของที่ดินย่อมมีกรรมสิทธิ์ในต้นไม้ที่เป็นส่วนควบ หรือกรณีมีการสร้างอาคาร 5 ชั้นลงบนที่ดิน อาคารดังกล่าวย่อมตกเป็นส่วนควบกับที่ดิน เจ้าของที่ดินย่อมมีกรรมสิทธิ์ในตัวอาคารที่เป็นส่วนควบ

การได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์โดยหลักส่วนควบในอสังหาริมทรัพย์ อาจมีได้ 2 ลักษณะ คือ ส่วนควบตามธรรมชาติ และส่วนควบโดยการปลูกสร้าง เมื่อพิจารณาตามสัญญาต่างตอบแทนพิเศษ ยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา ก็จะเป็นกรณีของการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์โดยหลักส่วนควบในอสังหาริมทรัพย์ โดยการปลูกสร้าง เมื่อผู้เช่ามีการปลูกไม้ยืนต้นหรือมีการสร้างสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ (เช่น อาคาร ตึก โรงเรือน เป็นต้น) ลงบนที่ดินของผู้ให้เช่า ไม่ว่าจะเป็นการตกลงให้กรรมสิทธิ์ตกเป็นของผู้ให้เช่า ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินทันทีหรือให้กรรมสิทธิ์ตกเป็นของผู้ให้เช่า (เจ้าของที่ดิน) เมื่อกำหนดระยะเวลา ตามสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดาสิ้นสุดลง ก็เป็นการที่ผู้ให้เช่า (เจ้าของที่ดิน) ได้กรรมสิทธิ์ในไม้ยืนต้นหรือสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ โดยหลักส่วนควบตามมาตรา 144 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ดังกล่าว จึงไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน เพราะผู้ให้เช่าย่อมมีกรรมสิทธิ์ในส่วนควบอยู่แล้ว

### ข้อสังเกต

- กรณีที่มีการสร้างตึกและยกกรรมสิทธิ์ในตึกให้แก่เจ้าของที่ดินในภายหน้านั้น เมื่อสัญญาเช่ายังไม่สิ้นสุดหรือยังไม่ครบกำหนดระยะเวลาการเช่า ตึกดังกล่าวยังไม่ตกเป็นส่วนควบ แต่เมื่อครบกำหนดระยะเวลาเช่าแล้ว กรรมสิทธิ์ในตึกจะตกเป็นของเจ้าของที่ดินตามสัญญาในฐานะเป็นส่วนควบของที่ดินโดยไม่ต้องไปทำการโอนทางทะเบียน<sup>88</sup>

- กรณีที่มีการสร้างตึกและยกกรรมสิทธิ์ในตึกให้แก่เจ้าของที่ดินทันที โดยตึกจะตกเป็นส่วนควบของที่ดินทันที และไม่จำเป็นต้องมีการจดทะเบียนการโอน<sup>89</sup> เช่น

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 628/2521** สัญญาเช่าที่ดินปลูกตึกแถวมีว่าให้ตึกแถวตกเป็นของผู้ให้เช่าเมื่อสัญญาสิ้นสุด ตึกแถวตกเป็นของผู้ให้เช่าในฐานะเป็นส่วนควบโดยไม่ต้องแจ้งให้ผู้เช่าไปจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ตามที่กำหนดในสัญญาเช่า

<sup>88</sup> สำเรียง เมฆเกรียงไกร, คำอธิบายกฎหมาย เช่าทรัพย์ เช่าซื้อ ลีสซิ่ง, พิมพ์ครั้งที่ 2, หน้า 79.

<sup>89</sup> เรื่องเดียวกัน

- กรณีตกลงยกกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างให้แก่เจ้าของที่ดิน ผู้เช่าไม่อาจรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง และเรียกร้องให้เจ้าของที่ดินชดใช้ราคาหรือค่าทดแทนสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินได้<sup>90</sup>

เพราะฉะนั้น การทำสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดาในกรณีที่มีการตกลงยกกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างหรือไม่ยืมต้นให้แก่เจ้าของที่ดินนั้น ไม่ว่าจะเป็นการตกลงยกกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างและไม่ยืมต้นให้แก่เจ้าของที่ดินในทันทีหรือเป็นการยกกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างให้แก่เจ้าของที่ดินเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า จะถือเป็นการขายตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ พิจารณาได้จากนิยามของการขายตามมาตรา 91/1 (4) ซึ่งกำหนดว่า “ขาย หมายความว่ารวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่ายจ่ายโอนไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่” การตกลงยกกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างหรือไม่ยืมต้นให้แก่เจ้าของที่ดิน จึงถือเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งทั้งสิ่งปลูกสร้างและไม่ยืมต้นเป็นอสังหาริมทรัพย์<sup>91</sup>ตามมาตรา 139 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งในการทำสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดาดังกล่าว ก็มีลักษณะเป็นไปเพื่อการประกอบธุรกิจอยู่ในตัว จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร หากแต่เมื่อการตกลงยกกรรมสิทธิ์สิ่งปลูกสร้างหรือไม่ยืมต้นให้แก่เจ้าของที่ดิน หากจำเป็นต้องจดทะเบียนสิทธิหรือนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดินไม่ จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรอันจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ดังจะเห็นได้จากแนวทางพิจารณาของคำพิพากษาศาลฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ดังต่อไปนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3134/2549** โจทก์ทำสัญญาเช่าที่ดินกับกรมการศาสนาเพื่อปลูกสร้างอาคารห้างสรรพสินค้า โดยตกลงว่าสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่เช่าตกเป็นกรรมสิทธิ์ของกรมการศาสนาทันที แล้วโจทก์มีสิทธิเช่าอาคารดังกล่าว 30 ปี นับแต่วันที่กรมการศาสนารับมอบอาคารนั้น ถือได้ว่ากรมการศาสนาได้กรรมสิทธิ์ในอาคารนั้นมาโดยทางนิติกรรมด้วยการจำหน่ายจ่ายโอนของโจทก์ ต้องด้วยบทนิยามคำว่า "ขาย" ตามมาตรา 91/1 (4) แห่ง ป. รัษฎากร

<sup>90</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>91</sup> ศรีราชา วงศารยางกูร, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วย ทรัพย์สิน, พิมพ์ครั้งที่ 7 แก้ไขเพิ่มเติม, หน้า 31.

**หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0706/4193 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม**

**2549**

กรณีบริษัทฯ มีข้อตกลงในสัญญาร่วมลงทุน ระหว่างบริษัทฯ กับบริษัท กรุงเทพฯ ที่ตกลงร่วมกันชำระค่าสิทธิจัดประโยชน์ที่ดิน ตลอดจนร่วมกันชำระค่าเช่าที่ดิน ค่าก่อสร้าง ค่าออกแบบ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการพัฒนาที่ดินฝ่ายละกึ่งหนึ่ง และเมื่อได้ทำการก่อสร้างอาคารบนที่ดิน ที่เช่าแล้วเสร็จ ให้บริษัทฯ และบริษัท กรุงเทพฯ เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ ในอาคารและส่วนควบของอาคารฝ่ายละกึ่งหนึ่ง โดยคำนวณตามจำนวนพื้นที่ ใช้สอยตามข้อเท็จจริงข้างต้น เมื่อบริษัทฯ ต้องโอนกรรมสิทธิ์ ในพื้นที่ใช้สอย ของอาคารให้แก่บริษัท กรุงเทพฯ เพิ่มขึ้นจากร้อยละ 50 เป็นร้อยละ 85 ตามบันทึก ต่อท้ายสัญญาร่วมลงทุน การโอนกรรมสิทธิ์ในพื้นที่ใช้สอยของอาคาร ดังกล่าว หากต้องจดทะเบียน สิทธิและนิติกรรม ย่อมเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร อยู่ในบังคับ ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ มาตรา 4 (5) แห่ง พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือ หากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541

**หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/4493 ลงวันที่ 24 พฤษภาคม**

**2549**

บริษัท ซี จำกัด (บริษัทฯ) ประกอบกิจการแปรรูปสัตว์น้ำ ในการประกอบกิจการ บริษัทฯ ได้เช่าที่ดินจากบริษัทอื่นตั้งแต่ปี 2545 และได้สร้างอาคารบนที่ดินที่เช่า เพื่อดำเนินกิจการโรงงาน แปรรูปสัตว์น้ำ ต่อมาบริษัทฯ ได้ขายอาคารดังกล่าวให้แก่ผู้ให้เช่าซึ่งเป็นเจ้าของที่ดิน การขายอาคาร ของบริษัทฯ ดังกล่าว เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทาง คำหรือหากำไร หากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม บริษัทฯ ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/2 (6) และมาตรา 91/8 วรรคสาม แห่งประมวล รัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการ ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342)

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0702/9937 ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน

2558

บริษัท B เดิมซื้อบริษัท A จำกัด จดทะเบียนนิติบุคคล เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเภทภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ เมื่อวันที่ 9 พฤษภาคม 2550 ประกอบกิจการจำหน่ายเครื่องจักร ไม่มีสำนักงานสาขา เมื่อวันที่ 21 พฤษภาคม 2550 บริษัท B หรือ ผู้เช่า ได้ทำสัญญาเช่าที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง กับคณะบุคคลโดยนาง ก. และนาย ข. หรือ ผู้ให้เช่า เพื่อประกอบกิจการจำหน่ายเครื่องจักร โดยมีกำหนดให้เช่า 3 ปี นับตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 2550 สิ้นสุดวันที่ 1 สิงหาคม 2553 อัตราค่าเช่าปีละ 1,320,000 บาท และเมื่อครบกำหนดสัญญาเช่า ผู้ให้เช่ายินยอมต่อสัญญาให้แก่บริษัท B เช่าต่อไปอีก 12 ปี โดยเมื่อครบกำหนดสัญญาเช่าหรือสัญญาเช่าสิ้นสุดลงไม่ว่าด้วยประการใด ผู้เช่ามีหน้าที่จะต้องดำเนินการโอนกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างใด ๆ ที่ผู้เช่าเป็นผู้ปลูกสร้างลงในที่เช่าให้แก่ผู้ให้เช่า โดยผู้ให้เช่าเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ในการโอนกรรมสิทธิ์ บริษัท B ได้ก่อสร้างอาคารใหม่ลงในที่ติดดังกล่าว เลขที่ -- แล้วเสร็จและพร้อมใช้งานแบ่งเป็น 2 ส่วน ต่อมาเมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 2555 บริษัท B ได้ทำสัญญาเช่าที่ดินกับบริษัท C ให้เช่าช่วงที่ดินบางส่วนในบริเวณที่เช่าตาม 2. โดยมีกำหนดให้เช่า 3 ปี นับตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2555 สิ้นสุดในวันที่ 31 ตุลาคม 2558 อัตราค่าเช่าเดือนละ 140,000 บาท และเมื่อครบกำหนดสัญญาเช่า บริษัท B ยินยอมต่อสัญญาให้แก่บริษัท C เช่าต่อไปอีก 6 ปี เมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2555 บริษัท B ได้ทำสัญญาขายสิ่งปลูกสร้าง เลขที่ -- ให้แก่บริษัท C จำนวน 7,500,000 บาท ซึ่งบริษัท C ตกลงชำระราคาส่งปลูกสร้างให้แก่บริษัท B ในวันทำสัญญาขายสิ่งปลูกสร้าง โดยชำระเป็นเช็คส่งจ่ายในนามบริษัท B พร้อมโอนกรรมสิทธิ์สิ่งปลูกสร้างให้แก่บริษัท C เพื่อใช้เป็นสถานประกอบการของบริษัท C

การขายอาคารและสิ่งปลูกสร้าง กรณีตามข้อเท็จจริง บริษัท B ได้ก่อสร้างอาคารใหม่เลขที่ 41/61 (เลขที่ใหม่ 572) ในบริเวณที่ดินที่เช่า พร้อมจัดทำสาธารณูปโภคต่าง ๆ เช่น ติดตั้งอุปกรณ์ไฟฟ้า และน้ำประปา เป็นต้น เพื่อใช้เป็นอาคารสำนักงานใหญ่ของบริษัท B และเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2555 บริษัท B ได้ทำสัญญาขายอาคารและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวให้แก่บริษัท C จำนวน 7,500,000 บาท พร้อมโอนกรรมสิทธิ์อาคารและสิ่งปลูกสร้างให้แก่บริษัท C เพื่อใช้เป็นสถานประกอบการของบริษัท C โดยไม่ได้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมายต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ กรณีดังกล่าวการที่บริษัท B ได้ขายอาคารใหม่เลขที่ -- ซึ่งเป็นสิ่งปลูกสร้างที่ติดอยู่กับที่ดินอันมีลักษณะเป็นการถาวร จึงเป็นอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 139 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและ

พาณิชย์ เข้าลักษณะเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใน การประกอบกิจการการโอนขายอาคารและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว จึงถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการ หากการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม บริษัท B จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/2 (6) และมาตรา 91/8 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541

### 2.2.2 การขายที่ดินตามหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1)

การซื้อขายที่ดินตามหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1) <sup>92</sup> ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497 นั้นสามารถกระทำได้โดยการส่งมอบการครอบครองที่ดินให้แก่กันเท่านั้น ไม่สามารถนำไปจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดินแห่งท้องที่ตามมาตรา 4 ทวิ แห่งประมวลกฎหมายที่ดิน <sup>93</sup>

สำหรับหนังสือแจ้งการครอบครองที่ดิน (ส.ค.1) เป็นแบบพิมพ์ของทางราชการเกี่ยวกับการแจ้งการครอบครองที่ดินและเป็นหลักฐานอย่างหนึ่งที่แสดงว่าในขณะที่ยื่นขอหนังสือแจ้งการครอบครองที่ดิน (ส.ค.1) นั้น ผู้แจ้งอ้างว่าที่ดินเป็นของผู้แจ้งเท่านั้น ไม่ใช่หนังสือแสดงสิทธิครอบครองในที่ดิน เพราะไม่ใช่เอกสารที่ทางราชการออกให้เพื่อรับรองว่าเป็นผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดินโดยชอบด้วยกฎหมาย หากแต่การแจ้งเป็นเพียงการแสดงเจตนาอย่างหนึ่งว่าผู้แจ้งยังไม่สละสิทธิครอบครองที่แจ้งนั้น เพราะฉะนั้นหนังสือแจ้งการครอบครองที่ดิน (ส.ค.1) เป็นหลักฐานแสดงเพียงว่าบุคคลนั้นได้มาแจ้งการครอบครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497 เท่านั้น โดยไม่ได้เป็นการรับรองว่าบุคคลนั้นครอบครองจริง หรือได้ทำประโยชน์จริง เนื่องจากยังไม่ได้มีการออกไปพิสูจน์สอบสวนตามมาตรา 5 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้

<sup>92</sup> ส.ค.1 คือ ใบแจ้งการครอบครองที่ดินเป็นหลักฐานว่าผู้ครอบครองเป็นผู้แจ้งว่าตนครอบครองดินแปลงโดยอยู่ (ปัจจุบันไม่มีการแจ้ง ส.ค.1 อีกแล้ว) ส.ค.1 ไม่ใช่หนังสือแสดงสิทธิที่ดิน เพราะไม่ใช่หลักฐานที่ทางราชการออกให้เพียงแต่เป็นการแจ้งการครอบครองที่ดินของราษฎรเท่านั้น ดังนั้น ตามกฎหมายที่ดินที่มี ส.ค.1 ผู้ครอบครองจึงมีแต่สิทธิครอบครองซึ่งสามารถโอนกันได้เพียงแต่แสดงเจตนาสละการครอบครองและส่งมอบให้การถือครองที่ดินให้ผู้รับโอนเท่านั้น และผู้ครอบครองที่ดินตามหลักฐาน ส.ค.1 สามารถยื่นคำขอเพื่อพิสูจน์สิทธิในการออกโฉนดที่ดิน หรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์

<sup>93</sup> กัมปนาท บุญรอด, การขายที่ดินตามหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1), สรรพากรสารสิน ปีที่ 56 (กรกฎาคม 2552): หน้า 53.

ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497 หากแต่ในความเป็นจริงผู้ใดจะมีสิทธิครอบครองจะต้องพิจารณาจากพยานหลักฐานด้วย<sup>94</sup> ดังนั้น ที่ดินที่มีเพียงหนังสือแจ้งการครอบครองที่ดิน (ส.ค.1) เป็นที่ดินที่ยังไม่ได้รับคำรับรองว่าได้ทำประโยชน์แล้ว จนกว่าจะได้รับเป็นโฉนดที่ดิน หรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ จึงไม่อาจโอนกันได้<sup>95</sup> ตามมาตรา 9<sup>96</sup> แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497

เจ้าของที่ดินที่มีเพียงหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1) จึงจะมีเพียงสิทธิครอบครองในที่ดินนั้น ซึ่งสามารถโอนกันได้โดยการสละการครอบครองและส่งมอบ ตามมาตรา 1377<sup>97</sup> และมาตรา 1378<sup>98</sup> แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งสิทธิครอบครอง คือ สิทธิที่จะยึดถือทรัพย์สินไว้เพื่อตน ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1367 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่า “บุคคลใดยึดถือทรัพย์สินโดยเจตนาจะยึดถือเพื่อตน ท่านว่าบุคคลนั้นได้ซึ่งสิทธิครอบครอง” สิทธิครอบครองเป็นสิทธิส่วนหนึ่งของกรรมสิทธิ์และเป็นสิทธิที่มีความยิ่งใหญ่รองจากกรรมสิทธิ์ เจ้าของสิทธิครอบครองมีอำนาจใช้สอยทรัพย์สิน ให้ปลดเปลื้องการรบกวนการครอบครอง เรียกเอาคืนซึ่งการครอบครอง ได้ดอกผล และโอนสิทธิครอบครองได้ คล้ายคลึงกับเจ้าของกรรมสิทธิ์ ทั้งเป็นสิทธิที่ไต่ถามต่อบุคคลอื่นได้ทั่วไป เว้นแต่ผู้นั้นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเท่านั้น<sup>99</sup>

### การได้สิทธิครอบครองจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 2 ประการ คือ

1. การยึดถือทรัพย์สิน หมายถึง การเข้าครอบครองทรัพย์สินนั้นไว้ การยึดถือหรือครอบครองแทนก็เป็นการยึดถือได้ดังมาตรา 1368 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “บุคคลอาจได้มาซึ่งสิทธิครอบครองโดยผู้อื่นยึดถือไว้ให้” เช่น การที่จำเลยครอบครองที่ดินพิพาทใน

<sup>94</sup> ตุลญา โรจน์ทั้งคำ แก้วศุภาสวัสดิ์, คู่มือศึกษาจากกฎหมายที่ดิน, หน้า 36-37.

<sup>95</sup> ตุลญา โรจน์ทั้งคำ แก้วศุภาสวัสดิ์, คู่มือศึกษาจากกฎหมายที่ดิน, หน้า 50.

<sup>96</sup> มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497

“ที่ดินที่ได้รับคำรับรองจากนายอำเภอว่าได้ทำประโยชน์แล้วให้โอนกันได้”

<sup>97</sup> มาตรา 1377 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“ ถ้าผู้ครอบครองสละเจตนาครอบครอง หรือไม่ยึดถือทรัพย์สินต่อไปไซ้ การครอบครองย่อมสุดสิ้นลง

ถ้าเหตุอันมีสภาพเป็นเหตุชั่วคราวมีมาขัดขวางมิให้ผู้ครอบครองยึดถือทรัพย์สินไซ้ ท่านว่าการครอบครองไม่สุดสิ้นลง”

<sup>98</sup> มาตรา 1378 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“การโอนไปซึ่งการครอบครองนั้นย่อมทำได้โดยส่งมอบทรัพย์สินที่ครอบครอง”

<sup>99</sup> บัญญัติ สุชีวะ, คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์สิน, พิมพ์ครั้งที่ 13, หน้า 259.



ฐานะผู้จัดการมรดกถือว่าเป็นการครอบครองแทนทายาทอื่นด้วย<sup>100</sup> หรือนายจ้างให้ลูกจ้าง ครอบครองทำนาแทนตน ถือว่านายจ้างได้ยึดถือที่นาที่นั้นแล้ว แม้วานายจ้างจะมีได้เข้าครอบครอง ทำนาที่นั้นด้วยตนเองก็ตาม<sup>101</sup>

2. เจตนายึดถือทรัพย์สินนั้นไว้เพื่อตน หมายความว่า มีเจตนาที่จะยึดถือเพื่อประโยชน์ในการใช้สอยของตนเอง (ไม่ว่าจะยึดถือด้วยตนเองหรือผู้อื่นยึดถือไว้ให้) แต่ไม่จำเป็นที่จะต้องเจตนาจะเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น เช่น ผู้เช่าที่ดินยอมถือได้ว่าได้มีการยึดถือหรือครอบครองที่ดินที่เช่าแล้ว ผู้เช่าจึงได้สิทธิครอบครองในที่ดิน<sup>102</sup>

การเป็นผู้แจ้งการครอบครองที่ดินตามหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1) มิได้หมายความว่าผู้แจ้งได้สิทธิครอบครองเสมอไป แต่ต้องพิจารณาจากการที่ผู้แจ้งได้ครอบครองที่ดินและยึดถือเพื่อตนด้วย<sup>103</sup> เมื่อผู้แจ้งมีสิทธิครอบครองในที่ดินก็จะมีสิทธิโอนสิทธิครอบครองได้ โดยการโอนการครอบครองนั้น ย่อมทำได้โดยส่งมอบทรัพย์สินที่ครอบครองตามมาตรา 1378 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งการโอนนั้นไม่จำเป็นต้องทำตามแบบแต่อย่างใด หรือในกรณีที่ผู้รับโอนสิทธิครอบครองหรือผู้แทนได้ยึดถือทรัพย์สินนั้นอยู่แล้ว การโอนสิทธิครอบครองย่อมกระทำได้โดยเพียงแสดงเจตนาเท่านั้นตามมาตรา 1379 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์<sup>104</sup> ซึ่งการครอบครองที่ดินมือเปล่า เจ้าของมิได้เพียงสิทธิครอบครองเท่านั้น แม้ว่าจะครอบครองมาช้านานเพียงใดก็ไม่ได้กรรมสิทธิ์<sup>105</sup> เพราะฉะนั้นการโอนที่ดินที่มีเพียงหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1) จึงทำได้เพียงสละการครอบครองและส่งมอบดังที่ได้อธิบายไว้ข้างต้น และถึงแม้ตามมาตรา 456 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะกำหนดให้การซื้อขายสังหาริมทรัพย์ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ มิฉะนั้นจะตกโมฆะก็ตาม ก็ไม่กระทบถึงการโอนสิทธิครอบครองในที่ดิน เช่น

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3586/2537** การแลกเปลี่ยนที่ดินมือเปล่า เพียงแต่สละสิทธิครอบครองให้แก่กันก็มีผลสมบูรณ์ใช้ยื่นคู่กรณีได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

<sup>100</sup> สมจิตร ทองศรี, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย ทรัพย์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษาแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2559), หน้า 229.

<sup>101</sup> บัญญัติ สุชีวะ, คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์, พิมพ์ครั้งที่ 13, หน้า 260.

<sup>102</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>103</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 261.

<sup>104</sup> บัญญัติ สุชีวะ, คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์, พิมพ์ครั้งที่ 13, หน้า 286-288.

<sup>105</sup> กัมปนาท บุณรอด, การขายที่ดินตามหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1), สรรพากรสาร ปีที่ 56, กรกฎาคม 2552.

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 675/2550** การซื้อขายที่ดินพิพาทระหว่างโจทก์กับ ม. มิได้จดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ตกเป็นโมฆะตาม ป.พ.พ. มาตรา 456 วรรคหนึ่ง แต่ขณะที่ซื้อขายกันที่ดินพิพาทยังเป็นที่ดินมือเปล่า ม. จึงมีเพียงสิทธิครอบครองเท่านั้น เมื่อ ม. ส่งมอบที่ดินพิพาทและโจทก์เข้าครอบครองแล้ว โจทก์ย่อมได้สิทธิครอบครองตามมาตรา 1377 และ 1378 อันเป็นการได้สิทธิครอบครองมาด้วยการครอบครองตามกฎหมาย มิใช่เป็นการได้มาตามสัญญาซื้อขาย ม. ย่อมไม่มีหน้าที่ในทางนิติกรรมที่จะต้องไปจดทะเบียนโอนที่ดินพิพาทให้แก่โจทก์ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องขอให้บังคับจำเลยซึ่งเป็นทายาทของ ม. ให้ดำเนินการเพิกถอนชื่อ ม. ออกจากโฉนดที่ดินพิพาท

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4622/2550** ที่ดินพิพาทเป็นส่วนหนึ่งของที่ดินตามแบบแจ้งการครอบครองที่ดิน (ส.ค.1) แต่แบบแจ้งการครอบครองที่ดิน (ส.ค.1) เป็นหลักฐานที่รับฟังได้แต่เพียงว่าขณะแจ้งการครอบครองผู้แจ้งอ้างว่าที่ดินเป็นของผู้แจ้ง ที่ดินตามแบบแจ้งการครอบครองที่ดิน (ส.ค.1) 1) หาใช่สังหาริมทรัพย์ที่ได้จดทะเบียนไว้ในทะเบียนที่ดินตามนัยที่บัญญัติไว้ใน ป.พ.พ. มาตรา 1373 อันจะทำให้โจทก์ได้รับประโยชน์จากข้อสันนิษฐานว่าเป็นผู้มีสิทธิครอบครองแต่อย่างใดไม่ จำเลยเป็นฝ่ายยึดถือครอบครองที่ดินพิพาท จำเลยย่อมได้รับประโยชน์จากข้อสันนิษฐานตาม ป.พ.พ. มาตรา 1369 ว่าจำเลยยึดถือที่ดินพิพาทเพื่อตน จึงตกเป็นหน้าที่ของโจทก์ที่ต้องนำสืบหักล้างข้อสันนิษฐานดังกล่าวการที่จำเลยนำสืบว่าได้ซื้อที่ดินพิพาทมาจากโจทก์และ ถ. มิใช่เป็นการนำสืบว่าจำเลยแย่งการครอบครอง และแม้ว่าคำให้การของจำเลยจะไม่มีประเด็นนำสืบว่าจำเลยซื้อที่ดินพิพาทมาจากโจทก์และ ถ. เนื่องจากจำเลยมิได้แสดงโดยชัดแจ้งในคำให้การว่าจำเลยเข้าครอบครองที่ดินพิพาทได้อย่างไรก็ตาม แต่การที่จำเลยให้การว่าจำเลยเข้าครอบครองที่ดินพิพาทและได้สิทธิครอบครองโดยชอบด้วยกฎหมายแล้วนั้น เท่ากับเป็นการให้การปฏิเสธว่าโจทก์มิใช่เจ้าของที่ดินพิพาทตามฟ้อง โจทก์จึงต้องนำสืบให้ได้ความตามฟ้อง เมื่อโจทก์นำสืบหักล้างข้อสันนิษฐานตาม ป.พ.พ. มาตรา 1369 ให้รับฟังไม่ได้ว่าจำเลยมิได้ยึดถือที่ดินพิพาทเพื่อตน จึงต้องฟังว่าจำเลยยึดถือที่ดินพิพาทเพื่อตน และได้ไปซึ่งสิทธิครอบครองในที่ดินพิพาทตาม ป.พ.พ. มาตรา 1367 ฟ้องแย้งนอกจากจะต้องเป็นคำฟ้องที่มีสภาพแห่งข้อหาว่าโจทก์ได้แย่งสิทธิของจำเลยในส่วนที่เกี่ยวกับฟ้องเดิมอย่างไร รวมทั้งข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อเช่นว่านั้นแล้ว ยังต้องมีคำขอบังคับ คือจะให้ศาลบังคับโจทก์ให้กระทำหรืองดเว้นการกระทำอย่างไรในเรื่องที่ถูกโต้แย้งสิทธินั้นด้วยตามนัย แห่ง ป.วิ.พ. มาตรา 172 วรรคสอง และมาตรา 177 วรรคสาม คดีนี้จำเลยฟ้องแย้งโดยเพียงแต่ขอให้ศาลพิพากษาว่าจำเลยได้สิทธิครอบครองที่ดินพิพาท มิใช่คำขอให้บังคับโจทก์ทั้งเป็นเรื่องที่ศาลวินิจฉัยได้ตามฟ้องเดิมอยู่แล้ว จึงเป็นฟ้องแย้งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ปัญหานี้เป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวด้วยความสงบเรียบร้อยของ

ประชาชนแม้คู่ความมิได้ฎีกา ศาลฎีกามีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยเองได้ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 142 (5) ประกอบมาตรา 246 และมาตรา 247

จากข้างต้น เมื่อพิจารณาถึงลักษณะการซื้อขายที่ดินตามหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1) ก็คือการขายอสังหาริมทรัพย์ หากแต่ต่างกับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีกรรมสิทธิ์ตรงที่ไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน จึงทำให้การขายที่ดินตามหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1) ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรอันจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ดังจะเห็นได้จาก

#### **หนังสือหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0702/3441 ลงวันที่ 7 พฤษภาคม 2552**

การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็น ทางคำหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ดังนั้น เมื่อที่ดิน ที่ขายเป็นที่ดินที่มีเอกสารแสดงสิทธิ ส.ค. 1 การโอนการครอบครองไม่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ การขายที่ดินดังกล่าวของทายาทฯ จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางคำหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว

### **2.2.3 การขายที่ดินโดยระบุในสัญญาซื้อขายว่าขายเฉพาะที่ดินหรือขายที่ดินเปล่าไม่รวมสิ่งปลูกสร้างและมีการขายสิ่งปลูกสร้างในภายหลัง <sup>106</sup>**

กรณีการซื้อขายที่ดินที่มีบ้าน โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้าง และผู้ขายขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างนั้นให้แก่ผู้ซื้อด้วย แต่ทำสัญญาซื้อขายที่ดิน โดยในหนังสือสัญญาซื้อขายที่ดินระบุว่า “ขาย

<sup>106</sup> กลุ่มพัฒนาระบบการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ส่วนมาตรฐานการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม สำนักมาตรฐานการทะเบียนที่ดิน , ปัญหาการโอนสิ่งปลูกสร้างกรณีที่ไม่ปรากฏหลักฐานการได้มาของสิ่งปลูกสร้าง, [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 10 มกราคม 2563. แหล่งที่มา: <https://www.dol.go.th/registry/DocLib4/บทความสาระ/26.pdf>

ที่ดินเปล่าไม่รวมสิ่งปลูกสร้าง” หรือ “ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง” หรือ “สิ่งปลูกสร้างเป็นของผู้ซื้อ” และผู้ขาย จดทะเบียนขายเฉพาะที่ดินให้แก่ผู้ซื้อเท่านั้น สิ่งปลูกสร้างจะตกเป็นส่วนควบ<sup>107</sup>ของที่ดินตามมาตรา 144 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยไม่ต้องจดทะเบียนขายสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 456 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อีก กล่าวคือ สิ่งปลูกสร้างเป็นส่วนควบกับที่ดิน ผู้เป็นเจ้าของที่ดินย่อมเป็นเจ้าของส่วนควบด้วย โดยไม่ต้องคำนึงว่าส่วนควบนั้นจะเป็นทรัพย์สินของผู้ใด มาก่อน หากกลายเป็นส่วนควบแล้วย่อมตกเป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของทรัพย์สินที่เป็นประธาน (ที่ดิน) ทันที<sup>108</sup>

หรือกรณีขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง แม้ในหนังสือสัญญาซื้อขายที่ดินจะระบุว่า “ขายที่ดิน ไม่รวมสิ่งปลูกสร้าง” หรือ “ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง” หรือ “สิ่งปลูกสร้างเป็นของผู้ซื้อ” ก็ตาม หากข้อเท็จจริงเป็นการซื้อที่ดินพร้อมโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งอยู่บนที่ดินนั้นด้วย ผู้ซื้อย่อมได้ กรรมสิทธิ์ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ซื้อตามหลักกฎหมายเรื่องส่วนควบ ตามมาตรา 144 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนโอนสิ่งปลูกสร้างกันอีก เช่น

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2105/2511** ผู้ร้องซื้อที่ดินซึ่งเรือนพิพาทปลูกอยู่เมื่อวันที่ 25 มกราคม 2508 โดยทำนิติกรรมซื้อขายต่อพนักงานเจ้าหน้าที่. ในครั้งนั้นจำเลยตั้งใจจะซื้อเรือนพิพาท ไปปลูกที่อื่น. จึงไม่ได้ขายเรือนพิพาทให้ผู้ร้องด้วย. ครั้นต่อมาจำเลยไม่มีเงินจะซื้อถอน. จึงได้ขายให้ผู้ร้องเมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2508. ดังนี้ เรือนพิพาทตกเป็นส่วนควบของที่ดินของผู้ร้อง. และตกเป็น กรรมสิทธิ์ของผู้ร้องไปในตัวในทันทีที่ได้ทำสัญญาซื้อขายเรือนพิพาทกันหาจำต้องไปทำการโอน จดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 456 ไม่

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2389/2532** ผู้ร้องกับพี่สาวซื้อ ที่ดินมีโฉนด จากจำเลย โดยทำ หนังสือสัญญาซื้อขายและจดทะเบียนต่อ พนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่ง ขณะนั้นบนที่ดินมีบ้านพิพาทของ จำเลยปลูกอยู่บ้านพิพาทเป็นส่วนควบของที่ดิน ต่อมาเมื่อผู้ร้องกับพี่สาวซื้อ บ้านพิพาทจากจำเลย แม้จะทำหนังสือสัญญาซื้อขายกันเอง บ้านพิพาทก็ตก เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ร้องกับพี่สาวตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 107 วรรคสอง ตั้งแต่ วันทำหนังสือสัญญาซื้อขายบ้านพิพาทแล้ว

<sup>107</sup> ส่วนควบของทรัพย์สิน หมายความว่า ส่วนซึ่งโดยสภาพแห่งทรัพย์สินหรือโดยจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่นเป็นสาระสำคัญใน ความเป็นอยู่ของทรัพย์สินนั้น และไม่อาจแยกจากกันได้นอกจากจะทำลาย ทำให้บุบสลาย หรือทำให้ทรัพย์สินนั้นเปลี่ยนแปลงรูปทรงหรือ สภาพไป

<sup>108</sup> บัญญัติ สุชีวะ, คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์สิน, พิมพ์ครั้งที่ 13, หน้า 139.

โดย ไม่ต้องไปจดทะเบียนการซื้อ ขายต่อ พนักงานเจ้าหน้าที่ตาม มาตรา 456 อีกโจทก์จึงไม่มีสิทธินำ เจ้าพนักงานบังคับคดียึดบ้านพิพาท

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1055/2534** โรงเรือนซึ่งปลูกสร้างลงในที่ดินเป็นส่วนควบของที่ดิน ผู้ใดเป็นเจ้าของที่ดินย่อมมีกรรมสิทธิ์ในโรงเรือนนั้น เว้นแต่จะเข้าช้อยกเว้นตาม ป.พ.พ. มาตรา 109 (ปัจจุบัน มาตรา 146) หรือ 1312 โจทก์ซื้อที่ดินซึ่งมีบ้านพิพาทปลูกอยู่ บ้านพิพาทจึงเป็นส่วนควบ ของที่ดินและตก เป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์ ตาม ป.พ.พ. มาตรา 107 วรรคสอง (ปัจจุบัน คือมาตรา 144) โดยไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์บ้านพิพาทต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้โจทก์อีกเมื่อโจทก์ ครอบครองบ้านพิพาทซึ่งเป็นของตนเอง กรณีไม่เป็นการครอบครองปรักษ์ตาม ป.พ.พ. มาตรา 1382 ทั้งไม่ปรากฏว่าจำเลยโต้แย้งสิทธิในบ้านพิพาทของโจทก์ ดังนี้โจทก์ไม่มีสิทธินำคดีมาฟ้องตาม ป.วิ.พ. มาตรา 55

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1457/2548** ว. ซื้อที่ดินพิพาทโดยใส่ชื่อ บ. เป็นเจ้าของ และได้ จ้างนองที่ดินดังกล่าวเป็นประกันหนี้ไว้แก่ธนาคาร ว. นำที่ดินมาทำการจัดสรรและปลูกสร้างทาว์นเฮาส์ จ้างนายแก่โจทก์ทั้งสิบเอ็ด ย. และจำเลย โดยจำเลยได้ชำระเงินบางส่วนแล้ว ต่อมา ว. ขาดสภาพ คล่องทางการเงินไม่สามารถไถ่ถอนจำนองและโอนที่ดินและทาว์นเฮาส์ให้แก่ผู้ซื้อได้ จึงตกลงให้โจทก์ ทั้งสิบเอ็ดและ ย. เป็นผู้ไถ่ถอน แต่จำเลยปฏิเสธไม่ร่วมซื้อด้วย เมื่อไถ่ถอนจำนองแล้ว ว. จึงดำเนินการให้ บ. โอนกรรมสิทธิ์ที่ดินให้โจทก์ทั้งสิบเอ็ดและ ย. เป็นเจ้าของโดยไม่ได้ระบุว่าไม่รวม ทาว์นเฮาส์ ทาว์นเฮาส์ทั้งหมดจึงเป็นส่วนควบของที่ดินตกเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์ทั้งสิบเอ็ดและ ย. แม้โจทก์ที่ 2 และที่ 3 จะไม่มีชื่อเป็นเจ้าของที่ดินในโฉนดที่ดิน แต่เมื่อโจทก์ที่ 3 เป็นสามีโจทก์ที่ 11 และโจทก์ที่ 2 และที่ 3 ช่วยออกเงินในการไถ่ถอนจำนอง โจทก์ที่ 2 และที่ 3 จึงเป็นเจ้าของร่วม ในที่ดินและทาว์นเฮาส์

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1723/2551** บ้านพิพาทอยู่ในที่ดินที่ ท. จดทะเบียนยกกรรมสิทธิ์ ให้ ด. บุตรจำเลยโดยมิได้ระบุว่ายกให้แก่ที่ดินมิได้ยกบ้านพิพาทให้ด้วย ด. ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินจึงมี กรรมสิทธิ์ในบ้านพิพาทตาม ป.พ.พ. มาตรา 144 แม้จำเลยจะมีชื่ออยู่ในสำเนาทะเบียนบ้านพิพาท ในฐานะเจ้าบ้านก็มีผู้ใช้กรรมสิทธิ์ในบ้านพิพาทตามกฎหมาย การที่โจทก์ให้จำเลยรื้อถอนบ้านพิพาท ส่วนที่รื้อล้าออกไปแต่จำเลยมิได้ปฏิบัติตาม โจทก์จึงฟ้องจำเลยไม่ได้ เนื่องจากจำเลยมิได้เป็นเจ้าของ กรรมสิทธิ์บ้านพิพาท แม้จำเลยจะอยู่ในบ้านพิพาทด้วยก็ถือว่าอยู่ในฐานะบริวารของ ด. จำเลยไม่ได้ เป็นผู้โต้แย้งสิทธิโจทก์ โจทก์ไม่มีอำนาจฟ้องจำเลย และจำเลยก็ไม่มีอำนาจฟ้องแย้งโจทก์

**คำพิพากษาฎีกาที่ 1714/2553** บริษัท จ. ได้รับความยินยอมจาก บ. ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดิน ให้ปลูกสร้างโรงเรือนไว้ในที่ดิน เป็นกรณีที่มีสิทธิในที่ดินของผู้อื่นใช้สิทธินั้นปลูกสร้างโรงเรือนไว้ในที่ดิน ไม่ถือว่าบ้านเป็นส่วนควบกับที่ดิน ตาม ป.พ.พ. มาตรา 146 เมื่อผู้ร้องซื้อที่ดินมาจาก บ. โดยสัญญาระบุว่าขายเฉพาะที่ดินไม่เกี่ยวกับสิ่งปลูกสร้าง นาง ก. จึงไม่เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์บ้าน ต่อมา นาง ก. ซื้อบ้านจากบริษัท จ. แม้จะไม่ได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ แต่เมื่อบริษัท จ. ได้ส่งมอบบ้านให้ผู้ร้องเข้าครอบครองและอยู่อาศัยตลอดมาเป็นเวลากว่า 22 ปี บ้านย่อมกลายเป็นส่วนควบของที่ดิน และตกเป็นกรรมสิทธิ์ของ นาง ก. ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 144 วรรคสองแล้ว

จากข้างต้นจะเห็นว่ากรณีการขายที่ดินโดยระบุในสัญญาซื้อขายว่าขายเฉพาะที่ดินหรือขายที่ดินเปล่าไม่รวมสิ่งปลูกสร้างและมีการขายสิ่งปลูกสร้างในภายหลังจะมีลักษณะคล้ายกับการตกลงยกกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ให้เจ้าของที่ดินตามสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา กล่าวคือ สิ่งปลูกสร้างตกเป็นส่วนควบกับที่ดิน ผู้เป็นเจ้าของที่ดินจึงเป็นเจ้าของส่วนควบด้วย โดยไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน ดังที่ได้อธิบายไปแล้วในหัวข้อ 2.2.3 จึงทำให้รัฐจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ได้เฉพาะกรณีซื้อที่ดิน ส่วนกรณีการโอนกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้น เมื่อไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน จึงไม่สามารถจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะในส่วนของสิ่งปลูกสร้างได้ในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เช่น

#### **หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0706/8295 ลงวันที่ 4 ตุลาคม 2549**

บริษัทฯ ประกอบธุรกิจค้าอสังหาริมทรัพย์โดยได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินและประกอบกิจการค้าที่ดินจากสำนักงานที่ดิน บริษัทฯ ได้ก่อสร้างอาคารโรงงานบนที่ดินที่จัดสรรเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้ประกอบการทั่วไป บริษัทฯ ได้จัดทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินพร้อมอาคารโรงงานโดยไม่มีการแยกสัญญาแต่อย่างใด ซึ่งบริษัทฯ รับรู้รายได้จากการขายที่ดินพร้อมอาคารโรงงานตามงวดที่ถึงกำหนดชำระในสัญญาจะซื้อจะขาย และรับรู้รายจ่ายตามสัดส่วนของรายได้ที่ได้รับในแต่ละปี ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ต่อมาเมื่ออาคารโรงงานสร้างเสร็จ และพร้อมโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ลูกค้า บริษัทฯ จึงดำเนินการโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินและอาคารโรงงานให้แก่ลูกค้า ณ สำนักงานที่ดิน ปรากฏว่า สำนักงานที่ดิน แจ้งว่า บริษัทฯ ไม่สามารถจดทะเบียน

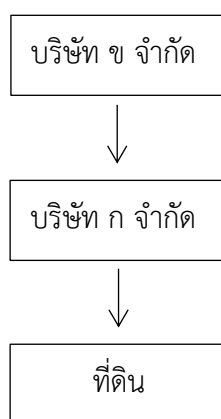
โอนกรรมสิทธิ์ในอาคารโรงงานให้แก่ลูกค้าได้ เนื่องจากใบอนุญาตจัดสรรและใบอนุญาตค้าที่ดินของบริษัทฯ มิได้กำหนดให้บริษัทฯ ทำการจัดสรรที่ดินเพื่อการอุตสาหกรรม ดังนั้น เพื่อให้บริษัทฯ ผิดนัดกับลูกค้า บริษัทฯ จึงทำการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์เฉพาะที่ดินที่บริษัทฯ จัดสรร ให้แก่ลูกค้า ส่วนอาคารโรงงานบริษัทฯ ได้โอนใบอนุญาตก่อสร้างให้แก่ลูกค้าแทน มีผลทำให้บริษัทฯ ไม่สามารถเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในส่วนที่เกิดจากมูลค่าของอาคารโรงงาน เนื่องจากไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน เพราะฉะนั้น เมื่ออาคารโรงงานเป็นทรัพย์สินอันติดกับที่ดินและเป็นส่วนควบกับที่ดินตามมาตรา 144 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และมีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินซึ่งมีอาคารโรงงานตั้งอยู่ ผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินย่อมมีกรรมสิทธิ์ในส่วนควบของที่ดิน (อาคารโรงงาน) ด้วย ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ ได้ดำเนินการจดทะเบียนโอนสิทธิและนิติกรรมในที่ดิน ณ สำนักงานที่ดินให้แก่ลูกค้า บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากราคาที่ดินรวมราคาอาคารโรงงาน เนื่องจากการขายที่ดินพร้อมอาคารโรงงานดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541 กรณีสำนักงานที่ดินเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากราคาที่ดินไม่รวมราคาอาคารโรงงาน บริษัทฯ ก็ยังต้องมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ จากราคาขายอาคารโรงงาน โดยให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะเพิ่มเติม ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่บริษัทฯ มีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีการจดทะเบียนโอนสิทธิและนิติกรรม ตามมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทฯ มิได้มายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะภายในกำหนดเวลา จึงต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 2 เท่า ของเงินภาษีที่ชำระไว้ไม่ถูกต้อง และเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ชำระไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ทั้งนี้ ตามมาตรา 89 (3) มาตรา 89/1 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

#### 2.2.4 การขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์

กรณีขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์นั้น อาจเกิดจากการที่บริษัทต้องการขายอสังหาริมทรัพย์ แต่ทำการขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์แทนเพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี โดยหลักการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ จะต้องมีการทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ มิฉะนั้นจะเป็นโมฆะตามมาตรา 456 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่หากเป็นกรณีที่ทำ การซื้อขายหุ้นของบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์แทนที่บริษัทจะทำการสัญญาซื้อขาย

อสังหาริมทรัพย์โดยตรง เป็นกรณีที่ไม่ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 456 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ยกตัวอย่างเช่น

บริษัท ก จำกัด เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินแปลงหนึ่ง ต้องการขายที่ดินให้บริษัท ข จำกัด แต่ขายหุ้นให้บริษัท ข จำกัดแทน ซึ่งการขายหุ้นมิใช่การขายอสังหาริมทรัพย์จึงต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน เมื่อบริษัท ข จำกัดเป็นเจ้าของบริษัท ก จำกัด ก็ถือได้ว่าบริษัท ข จำกัด เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินแปลงดังกล่าว



หากพิจารณาการซื้อขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์ จะเห็นได้ว่า ความเป็นเจ้าของของอสังหาริมทรัพย์ได้เปลี่ยนแปลงจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อแล้ว ถึงแม้ว่าในทางทะเบียนชื่อเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ยังเป็นบริษัทเดิม หากแต่พิจารณาในชั้นผู้ถือหุ้น อาจกล่าวได้ว่ามีการเปลี่ยนแปลงเจ้าของที่แท้จริงแล้ว ซึ่งการขายอสังหาริมทรัพย์โดยผ่านธุรกรรมการขายหุ้น มีวัตถุประสงค์ในการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไร แต่เมื่อเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไรที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไรอันจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541<sup>109</sup> เนื่องจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไรที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ต้องเป็นกรณีที่มีการจดทะเบียนและนิติกรรมเท่านั้น ประกอบกับการทำธุรกรรมการขายหุ้น หากเป็นการขายหุ้นนอกตลาดหลักทรัพย์ ก็มีใช้กิจการที่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

<sup>109</sup> ชมพูนุท ถาวรวัฒน์สกุล, “ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์,” (เอกัตศึกษาปริณญาณมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 1.



ส่วนกรณีการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์เป็นกิจการที่อยู่ใต้อำนาจที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

จากที่ได้ศึกษาถึงกรณีสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา การขายที่ดินตามหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1) การขายที่ดินโดยระบุในสัญญาซื้อขายว่าขายเฉพาะที่ดินหรือขายที่ดินเปล่าไม่รวมสิ่งปลูกสร้างและมีการขายสิ่งปลูกสร้างในภายหลัง และการขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์ ตามข้อ 2.2.1 ถึงข้อ 2.2.4 จะเห็นว่าทุกกรณีเป็นการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของในอสังหาริมทรัพย์ หากมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์และทำเป็นทางคำหรือหากำไรจะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ดังนั้นเมื่อการขายอสังหาริมทรัพย์ตามกรณีข้อ 2.2.1 ถึงข้อ 2.2.4 เป็นกรณีที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางคำหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/ 2 (6) ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ทั้งนี้ แม้ว่าจะไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว แต่ผู้ประกอบการก็ยังมีภาระหน้าที่ในการที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วแต่กรณี

### บทที่ 3

#### แนวทางการจัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในประเทศอังกฤษ

จากบทที่ 2 ได้กล่าวถึงการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในประเทศไทย ซึ่งมีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเฉพาะในกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ กรมที่ดิน ในบทนี้จึงศึกษาการจัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในประเทศอังกฤษเพื่อศึกษาการจัดเก็บภาษีบริเวณจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรว่ามีลักษณะอย่างไร รวมถึงรูปแบบของการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์และการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในการโอนอสังหาริมทรัพย์

#### 3.1 ลักษณะการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์

ตามกฎหมายทรัพย์สิน ค.ศ. 1925 (Law of Property Act 1925)<sup>110</sup> ได้ให้คำนิยามของทรัพย์สินและที่ดินไว้ ดังนี้

ทรัพย์สิน (Property) ให้ความหมายรวมถึงสิทธิเรียกร้องเกี่ยวกับทรัพย์สิน และสิทธิประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์<sup>111</sup>

ที่ดิน ให้ความหมายรวมถึง ที่ดินที่มีสิทธิครอบครองหรือกรรมสิทธิ์ แร่และแหล่งแร่ สิ่งปลูกสร้างหรือส่วนใดส่วนหนึ่งของสิ่งปลูกสร้าง มรดกที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง สิทธิเหนือภรรยาทรัพย์สินหรือประโยชน์ในที่ดิน<sup>112</sup>

---

<sup>110</sup> HM Government, Law of Property Act 1925 [Online], 2020, February 3. Available from: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/Geo5/15-16/20/section/205>

<sup>111</sup> Section 205 of the Law of Property Act

“Property” includes any thing in action, and any interest in real or personal property

<sup>112</sup> Section 205 of the Law of Property Act

“Land” includes land of any tenure, and mines and minerals, whether or not held apart from the surface, buildings or parts of buildings (whether the division is horizontal, vertical or made in any other way) and other corporeal hereditaments; also a manor, an advowson, and a rent and other incorporeal hereditaments, and an easement, right, privilege, or benefit in, over, or derived from land; and “mines and minerals” include any strata

ประเภทของสิทธิในที่ดิน ตามกฎหมายทรัพย์สิน ค.ศ. 1925 (Law of Property Act 1925) ประกอบ The Commonhold and Leasehold Reform Act 2002 แบ่งสิทธิในที่ดินเป็น 3 ประเภท ได้แก่

1. Freehold หมายถึง กรรมสิทธิ์ในที่ดินผืนหนึ่งโดยไม่คำนึงว่าที่ดินดังกล่าวนั้นจะมีสิ่งปลูกสร้างอยู่หรือไม่ กรรมสิทธิ์เด็ดขาดเป็นทรัพย์สิน เป็นที่ดินที่มีกรรมสิทธิ์ที่ชัดเจน และสามารถซื้อขายได้ในตลาดได้ เจ้าของที่ดินถือเป็นผู้มีสิทธิแต่เพียงผู้เดียวอย่างเด็ดขาดและไม่มีเงื่อนไขในที่ดินนั้น และกรรมสิทธิ์ดังกล่าวสามารถตกทอดไปยังทายาทได้ด้วย

2. Leasehold หมายถึง สิทธิการเช่าหรือสิทธิครอบครอง การทำประโยชน์ในที่ดิน แต่ไม่รวมถึงกรรมสิทธิ์ สิทธิการเช่าที่ดินเป็นสิทธิที่สามารถซื้อขายกันได้ในตลาด

3. Commonhold หรือ Share of Freehold หมายถึง กรรมสิทธิ์ร่วมในห้องชุด อาคารชุด สามารถแยกการถือกรรมสิทธิ์ออกได้เป็นส่วน ๆ โดยแต่ละส่วนประกอบด้วยกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนบุคคลและกรรมสิทธิ์ร่วมในทรัพย์สินส่วนกลาง<sup>113</sup>

ในการซื้อขายหรือจำหน่ายผลประโยชน์อื่น ๆ ที่ดินในประเทศอังกฤษนั้น จะต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร โดยระบุเงื่อนไขทั้งหมดที่คู่สัญญาได้ตกลงกันไว้ และหากข้อตกลงต่าง ๆ ในการซื้อขายที่ดินเพียงแต่ตกลงกันด้วยวาจาจะไม่สามารถบังคับใช้ตามกฎหมาย ๆ ได้ ตามมาตรา 2 พระราชบัญญัติกฎหมายว่าด้วยทรัพย์สิน (บทเบ็ดเตล็ด) พ.ศ.2532 (The Law of Property (Miscellaneous Provisions) Act 1989) ซึ่งกำหนดว่า สัญญาสำหรับการขายหรือจำหน่ายผลประโยชน์อื่น ๆ ในที่ดินสามารถทำได้เป็นลายลักษณ์อักษรและโดยการรวมเงื่อนไขทั้งหมดที่คู่สัญญาได้ตกลงไว้อย่างชัดเจนในเอกสารฉบับเดียวหรือคนละฉบับ<sup>114</sup> และจะต้องลงนามคู่สัญญาของแต่ละฝ่ายในสัญญา

---

or seam of minerals or substances in or under any land, and powers of working and getting the same .; and “manor” includes a lordship, and reputed manor or lordship; and “hereditament” means any real property which on an intestacy occurring before the commencement of this Act might have devolved upon an heir

<sup>113</sup> สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, บันทึกวิเคราะห์สรุปสาระสำคัญของพระราชบัญญัติทรัพย์สิน พ.ศ. .... [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 15 กุมภาพันธ์ 2563. แหล่งที่มา: [http://library.senate.go.th/document/mSubject/Ext84/84280\\_0001.PDF](http://library.senate.go.th/document/mSubject/Ext84/84280_0001.PDF)

<sup>114</sup> Section 2 Law of Property (Miscellaneous Provisions) Act 1989

การขายอสังหาริมทรัพย์ในประเทศอังกฤษแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่

1. แบบขายขาด (Freehold)
2. แบบขายสิทธิการเช่า (Leasehold)
3. แบบขายกรรมสิทธิ์ร่วม (Share of Freehold)

ซึ่งส่วนมากเป็นการขายแบบ Leasehold เนื่องจากในประเทศอังกฤษที่ดินส่วนใหญ่จะเป็นของขุนนางชั้นสูง และมีการอนุรักษ์อาคารเก่า ซึ่งการขายสิทธิการเช่าตามปกติแล้ว เป็นการขายสิทธิระยะยาวสามารถทำได้สูงสุด 999 ปี และมีราคาต่ำกว่าแบบขายขาด (Freehold) โดยเป็นการถือครองทั้งที่ดินและส่วนควบอาคารทั้งหมด ส่วนการถือกรรมสิทธิ์แบบ Share of Freehold เกิดจากการที่เจ้าของร่วมในอาคารต้องการกรรมสิทธิ์เด็ดขาดบนที่ดินที่เป็นที่ตั้งของอาคารจึงรวมตัวกันไปซื้อที่ดินจากเจ้าของอาคาร ซึ่งอาจจะตั้งเป็นนิติบุคคลขึ้นมาเป็นเจ้าของที่ดินดังกล่าว และเจ้าของห้องแต่ละห้องก็มีสัดส่วนกรรมสิทธิ์ในนิติบุคคลนั้น โดยแบ่งเป็นจำนวนหุ้นที่ครอบครองเวลาขายห้องของตนเองก็มีสิทธิ์ที่จะขายทั้งสิทธิในการเช่าและกรรมสิทธิ์ร่วมในเจ้าของที่ดิน<sup>115</sup> โดยการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ในประเทศอังกฤษจะมีทนายความเป็นผู้ดูแลทั้งฝ่ายผู้ซื้อและผู้ขาย ตลอดจนเป็นตัวแทนในการรับเงินและชำระเงินค่าซื้อขายแทนผู้ซื้อ

### 3.2 การจดทะเบียนการโอนอสังหาริมทรัพย์

ในการจดทะเบียนการโอนอสังหาริมทรัพย์ต้องจดทะเบียนต่อสำนักงานที่ดิน (HM Land Registry) ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจและหน้าที่เกี่ยวกับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับที่ดิน กรณีที่ดินที่ยังไม่มีหลักฐานหรือหนังสือแสดงสิทธิ ในการซื้อขายกระทำไต่ยากกว่ากรณีที่ดินมี

---

Contracts for sale etc. of land to be made by signed writing.

(1) A contract for the sale or other disposition of an interest in land can only be made in writing and only by incorporating all the terms which the parties have expressly agreed in one document or, where contracts are exchanged, in each.

<sup>115</sup> พลัส พร็อพเพอร์ตี้, ภาพรวมอสังหาฯ ในลอนดอน เหตุผลที่น่าลงทุน [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 20 กุมภาพันธ์ 2563.

หนังสือแสดงสิทธิ เพราะต้องมีการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ (Root of Title) เสียก่อน แต่เมื่อทำการซื้อขาย ไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ หากแต่ต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรและลงลายมือชื่อฝ่ายที่จะต้องรับผิดชอบเป็นสำคัญตาม Law of Property Act 1925 เช่น ต้องทำหลักฐานเป็นหนังสือ ต้องมีการกล่าวคำพูดหรือการประกาศออกมาว่าที่ดินเป็นของใคร ใครเป็นคนซื้อ มีการลงนามและประทับตราประจำตระกูล เป็นต้น<sup>116</sup> สำหรับที่ดินที่มีหลักฐานสำหรับที่ดิน (Land Certificate) ตามกฎหมาย Law of Property Act 1925 กำหนดให้การโอนกรรมสิทธิ์จะต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ หากไม่มีการทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่จะตกเป็นโมฆะ และกรรมสิทธิ์จะโอนไปเมื่อมีการจดทะเบียนเสร็จสิ้นแล้ว<sup>117</sup>

การนำที่ดินที่ไม่ได้จดทะเบียนเข้าสู่ระบบทะเบียนที่ดิน ซึ่งสามารถแบ่งการจำหน่าย จ่าย โอนที่จะต้องนำไปจดทะเบียนออกได้เป็น 3 ประเภท<sup>118</sup>

1. การโอนกรรมสิทธิ์ การอนุญาต หรือการให้สิทธิ และการโอนสิทธิไม่ว่าเพื่อผลตอบแทนที่มีมูลค่าหรือเป็นสิ่งอื่นใดก็ตาม รวมถึงการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินเพื่อค่าตอบแทนแต่เพียงเล็กน้อย การให้โดยเสน่หา หรือการจำหน่าย จ่าย โอนที่เป็นไปตามคำสั่งศาล เช่น การโอนกรรมสิทธิ์ในสิทธิในการเป็นผู้ถือครองที่ดินอย่างเด็ดขาด (The Freehold Estate) การอนุญาตหรือการมอบสิทธิการเช่าที่เกินกว่า 21 ปี โดยนับตั้งแต่วันที่มีการอนุญาตหรือมอบ และการโอนการขายที่ดินที่มีการเช่าที่มากกว่า 21 ปี โดยนับตั้งแต่วันที่มีการส่งมอบการโอนสิทธิ

2. การจำหน่าย จ่าย โอนใด ๆ ที่กระทำโดยความยินยอม หรือเอกสารสิทธิที่ตกทอดมาสู่ทายาทเมื่อมีการเสียชีวิตไม่ว่าสิทธิในทรัพย์สินนั้น จะเป็นกรรมสิทธิ์เด็ดขาดหรือเป็นสิทธิการเช่าตลอดชีวิต จะตกอยู่ภายใต้บังคับที่ต้องจดทะเบียน

3. การจำหน่ายตามกฎหมายในที่ดินที่ถือครองอย่างเด็ดขาดหรือในที่ดินที่เช่ามากกว่า 21 ปี โดยเริ่มนับตั้งแต่วันที่จำหน่าย

<sup>116</sup> อมรา สาขากร, “การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525), หน้า 169.

<sup>117</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 170

<sup>118</sup> Robert Megarry and William Wade, *The Law of Real Property*, Sixth Edition, (London: Sweet & Maxwell, 2000), p. 208 อ้างถึงใน ปัทมรัตน์ ทรัพย์เจริญ, “การให้เอกชนมีส่วนร่วมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551) หน้า 47-48.

ในการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินที่มีการจดทะเบียน การโอนกรรมสิทธิ์จะมีผลต่อเมื่อยื่นจดทะเบียนต่อสำนักงานที่ดิน<sup>119</sup> หากเป็นกรณีโอนที่ดินที่ไม่มีการจดทะเบียน ที่ดินจะตกเป็นของผู้ซื้อทันทีที่มีการส่งมอบสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมาย แต่ผู้ซื้อต้องนำที่ดินดังกล่าวมาจดทะเบียนต่อสำนักงานที่ดินภายใน 2 เดือน ซึ่งระยะเวลา 2 เดือนอาจขยายได้หากมีเหตุจำเป็น (มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติการจดทะเบียนที่ดิน Land Registration Act 2002)<sup>120</sup>

ในกรณีมีสิ่งของที่ติดตั้งอยู่กับที่ (Fixures) ติดอยู่กับที่ดิน เมื่อเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินโอนกรรมสิทธิ์ไปให้บุคคลอื่น กรรมสิทธิ์ใน Fixures ที่ติดอยู่กับที่ดินจะถูกโอนไปด้วย เว้นแต่เจ้าของที่ดินจะมีการตกลงโดยชัดแจ้งว่าจะเคลื่อนย้าย Fixures ออก (ดูมาตรา 62 แห่งกฎหมายทรัพย์ ค.ศ. 1925) หรือกรณีผู้เช่าที่ดินมีการติดตั้ง Fixures ลงบนที่ดิน เมื่อครบกำหนดสัญญาเช่า Fixures ก็จะเป็นของเจ้าของที่ดิน<sup>121</sup> ซึ่งถ้าเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศไทย อาจเปรียบเทียบกับได้กับเรื่องของส่วนควบตามมาตรา 144 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ ส่วนซึ่งโดยสภาพแห่งทรัพย์ หรือโดยจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่นเป็นสาระสำคัญในความเป็นอยู่ของทรัพย์นั้น และไม่อาจแยกจากกันได้นอกจากจะทำลาย ทำให้บอบสลาย หรือทำให้ทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงรูปทรงหรือสภาพไป ซึ่งเจ้าของทรัพย์ย่อมมีกรรมสิทธิ์ในส่วนควบของทรัพย์นั้นด้วย เช่น มีการปลูกสร้างอาคารลงบนที่ดิน อาคารดังกล่าวถือเป็นส่วนควบของที่ดิน เพราะฉะนั้น เจ้าของที่ดินจะเป็นเจ้าของอาคารด้วย

เพราะฉะนั้นจากการศึกษาลักษณะการซื้อขายสังหาริมทรัพย์และการจดทะเบียนโอนสังหาริมทรัพย์ จะเห็นว่า การขายสังหาริมทรัพย์ในประเทศอังกฤษ ต้องมีการจดทะเบียนโอนสังหาริมทรัพย์ต่อสำนักงานที่ดิน (HM Land Registry) เช่นเดียวกับในประเทศไทยที่กำหนดให้การขายสังหาริมทรัพย์ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน

<sup>119</sup> Nicola Laver, The law on buying and selling land [Online], 2020, January 27. Available from: <https://www.inbrief.co.uk/land-law/buying-selling-land-law/>

<sup>120</sup> Barbara Bogusz and Roger Sexton, Complete Land Law Text, Cases, and Materials, Sixth Edition. (Oxford: Oxford University Press, 2019), p. 112-113.

<sup>121</sup> Martin J Dixon and Gerwyn LL H Griffiths, Routledge Cavendish Questions & Answers Series Land Law 2009-2010, Sixth Edition. (Oxon: Routledge-Cavendish, 2009), p. 230.

### 3.3 ภาระภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร

ประเทศอังกฤษเป็นส่วนหนึ่งของสหราชอาณาจักร รัฐบาลจึงต้องใช้กฎหมายตามสหราชอาณาจักรในการบังคับจัดเก็บภาษี ซึ่งในสหราชอาณาจักรมีการจัดเก็บภาษีทั้งจากภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ซึ่งภาษีที่มีลักษณะเป็นภาษีทางตรงมีหลายประเภท<sup>122</sup> เช่น

- ภาษีเงินได้ (Income Tax) เมื่อบุคคลมีเงินได้พึงประเมิน เช่น เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน เงินได้พึงประเมินจากการรับจ้างทำของ เงินได้พึงประเมินจากเงินบำนาญ เงินได้พึงประเมินจากประกันสังคม ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าเช่า เป็นต้น ปีภาษีเริ่มจากวันที่ 6 เมษายน ถึง 5 เมษายนของปีถัดไป<sup>123</sup> เช่น ปีภาษี 2562/2563 จะมียอดระยะเวลาเริ่ม วันที่ 6 เมษายน 2562 ถึง 5 เมษายน 2563<sup>124</sup> ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ The Income Tax Act 2007 (ITA 2007) ซึ่งภาษีเงินได้เป็นภาษีที่ต้องเสียประจำปี แต่ภาษีบางประเภท เช่น Capital Gain Tax ภาษีมรดก (Inheritance Tax : IHT) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax : VAT) หรือ อากรแสตมป์ (Stamp Duties) ไม่ใช่ภาษีประจำปี<sup>125</sup> โดยภาษีเงินได้มีอัตราภาษี ดังนี้<sup>126</sup>

	รายได้ที่ต้องเสียภาษี	อัตราภาษี
ค่าลดหย่อนส่วนตัว	สูงถึง 12,500 ปอนด์	0 %
อัตราพื้นฐาน (Basic rate)	12,501 – 50,000 ปอนด์	20 %
อัตราขั้นสูง (Higher rate)	50,001 – 150,000 ปอนด์	40 %
อัตราตัวเลือก (Additional rate)	สูงกว่า 150,000 ปอนด์ขึ้นไป	45 %

IONOS, [Direct and indirect taxes](https://www.ionos.co.uk/startupguide/grow-your-business/direct-and-indirect-tax/) [Online] 2020, March 2. Available from: <https://www.ionos.co.uk/startupguide/grow-your-business/direct-and-indirect-tax/>

<sup>123</sup> Section 4 of the Income Tax Act 2007

<sup>124</sup> Mark Hunt and Malcolm Finney, [UK Taxation a Simplified Guide for Student](#), (London: Spiramus Press Ltd, 2019), p. 4-5.

<sup>125</sup> John Tiley and Glen Loutzenhiser, [Revenue Law](#), (Oxford: Hart Publishing Ltd, 2012)

<sup>126</sup> HM Revenue & Customs, [Income Tax rates and Personal Allowances](#) [Online] 2020, March 3. Available from: <https://www.gov.uk/income-tax-rates>

- ภาษีนิติบุคคล (Corporate Tax) หากนิติบุคคล เช่น บริษัท สมาคม มีกำไรจากการทำธุรกิจ (กำไรจากการซื้อขาย) การลงทุน ขายสินทรัพย์ (กำไรที่เรียกเก็บได้) จะต้องนำกำไรมาเสียภาษีนิติบุคคล โดยมีอัตราภาษีอยู่ที่ 19 % และในกรณีบริษัทตั้งอยู่ในสหราชอาณาจักร บริษัทจะต้องนำกำไรทั้งหมดที่เกิดจากสหราชอาณาจักรและต่างประเทศมาคำนวณเพื่อเสียภาษีนิติบุคคล แต่ถ้าบริษัทไม่ได้ตั้งอยู่ในสหราชอาณาจักร แต่มีสำนักงานหรือสาขาในสหราชอาณาจักร บริษัทต้องนำกำไรที่เกิดจากสำนักงานหรือสาขานั้นมาคำนวณเพื่อเสียภาษีนิติบุคคล<sup>127</sup>

- ภาษีมรดก (Inheritance Tax : IHT) เป็นภาษีในทรัพย์สินสมบัติของผู้เสียชีวิต ซึ่งหากมูลค่าของทรัพย์สินไม่เกิน 325,000 ปอนด์ จะได้รับยกเว้นภาษีมรดก โดยอัตรามาตรฐานของภาษีมรดกคือ 40 % ซึ่งจะคิดเฉพาะมูลค่าของทรัพย์สินที่เกิน 325,000 ปอนด์<sup>128</sup>

- ภาษีกำไรจากทุน (Capital Gains Tax : CGT) เป็นภาษีที่เก็บจากกำไรที่เกิดจากการขายทรัพย์สินได้มากกว่าราคาทุน

และกรณีภาษีทางอ้อมที่มีกรจัดเก็บ เช่น

- ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax : VAT) เป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าหรือบริการ หากมีรายรับมากกว่า 85,000 ปอนด์ต่อปี จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 20 %<sup>129</sup>

- ภาษีศุลกากร (Customs duty) เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการนำเข้าและส่งออกสินค้า

- ภาษีสรรพสามิต (Excise duties) เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าบางประเภท เช่น เบียร์ น้ำแอปเปิ้ล (cider) น้ำมันไฮโดรคาร์บอน เชื้อเพลิงชีวภาพ<sup>130</sup>

---

<sup>127</sup> HM Revenue & Customs, [Corporation Tax](https://www.gov.uk/corporation-tax) [Online] 2020, March 7. Available from: <https://www.gov.uk/corporation-tax>

<sup>128</sup> HM Revenue & Customs, [Inheritance Tax](https://www.gov.uk/inheritance-tax) [Online] 2020, March 7. Available from: <https://www.gov.uk/inheritance-tax>

<sup>129</sup> IONOS, [Direct and indirect taxes](https://www.ionos.co.uk/startupguide/grow-your-business/direct-and-indirect-tax/) [Online] 2020, March 8. Available from: <https://www.ionos.co.uk/startupguide/grow-your-business/direct-and-indirect-tax/>

<sup>130</sup> IONOS, [Direct and indirect taxes](https://www.ionos.co.uk/startupguide/grow-your-business/direct-and-indirect-tax/) [Online] 2020, March 8. Available from: <https://www.ionos.co.uk/startupguide/grow-your-business/direct-and-indirect-tax/>



### 3.3.1 ภาระภาษีของผู้ซื้อ

- อากรแสตมป์ที่ดิน (Stamp Duty Land Tax : SDLT) กรณีมีการซื้ออสังหาริมทรัพย์ ผู้ซื้อจะต้องเป็นผู้เสีย SDLT ฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษี คือ ราคาที่ทำการซื้อขาย ซึ่งมีการเรียกเก็บ ทั้งทรัพย์สินประเภทที่อยู่อาศัยและที่ใช้เป็นเชิงพาณิชย์แต่จะมีการเก็บภาษีในอัตราที่ต่างกัน<sup>131</sup>

เกณฑ์ปัจจุบันของราคาอสังหาริมทรัพย์ในการจัดเก็บ SDLT คือ 125,000 ปอนด์สำหรับ อสังหาริมทรัพย์ประเภทที่อยู่อาศัยและ 150,000 ปอนด์สำหรับที่ดินและอสังหาริมทรัพย์ที่มีใช้ที่อยู่ อาศัย (ใช้ในเชิงพาณิชย์หรือเป็นทางค้า) ยกเว้นกรณีเป็นการซื้อบ้านหลังแรกและมีมูลค่าไม่เกิน 300,000 ปอนด์ ผู้ซื้อจะได้รับยกเว้นการเสีย SDLT<sup>132</sup> หากแต่มีใช้การซื้อบ้านหลังแรกจะมีอัตรา SDLT ดังต่อไปนี้

ราคาอสังหาริมทรัพย์	อัตราราย (SDLT)
0-125,000 ปอนด์	0%
125,001-250,00 ปอนด์	2%
250,001-925,000 ปอนด์	5%
925,001-1.5 ล้านปอนด์	10%
สูงกว่า 1.5 ล้านปอนด์	12%

ยกตัวอย่างเช่น A ซื้อบ้านราคา 275,000 ปอนด์ จะต้องเสีย SDLT จำนวนทั้งหมด 3,750 ปอนด์ กล่าวคือ 0% สำหรับ 125,000 ปอนด์ เท่ากับ 0 ปอนด์ 2% สำหรับจำนวน 125,000 ถัดมา 2,500

<sup>131</sup> John Brassey, The constantly changing taxation of UK real estate-where are we now? [Online] 2020, 5 March. Available from: <https://advance.lexis.com/document/?pdmfid=1000516&crd=2621331a-55e2-4bae-a999-41f65a586c5d&pddocfullpath=%2Fshared%2Fdocument%2Fanalytical-materials%2Furn%3AcontentItem%3A5WX6-GT41-JJK6-S15R-00000-00&pdcontentcomponentid=436474&pdteaserkey=sr2&pditab=allpods&ecomp=ppnqk&earg=sr2&prid=b1149d20-e934-4660-89fb-88140f43548b#>

<sup>132</sup> HM Revenue & Customs, Buying and selling your home [Online] 2020, March 9. Available form: <https://www.gov.uk/buy-sell-your-home/tax>

ปอนด์ และ 5% สำหรับ 25,000 ปอนด์สุดท้าย = 1,250 ปอนด์<sup>133</sup> โดยผู้ซื้อจะต้องเสีย SDLT ต่อ HRMC ภายใน 14 วันนับแต่ทำการซื้อขายเสร็จสิ้น<sup>134</sup>

กรณีซึ่งหากอสังหาริมทรัพย์มีการใช้เป็นทางการค้าและกรณีที่ใช้ประโยชน์ทั้งที่อยู่อาศัย และเป็นทางการค้า จะมีอัตราดังต่อไปนี้

ราคาอสังหาริมทรัพย์	อัตรภาษี (SDLT)
0-150,000 ปอนด์	0%
100,000 ถัดมา (150,001 – 250,000 ปอนด์)	2%
250,000 ปอนด์ขึ้นไป	5%

ยกตัวอย่างเช่น A ซื้ออสังหาริมทรัพย์ราคา 275,000 ปอนด์ จะต้องเสีย SDLT จำนวนทั้งหมด 3,250 ปอนด์ กล่าวคือ 0% สำหรับ 150,000 ปอนด์ เท่ากับ 0 ปอนด์ 2% สำหรับจำนวน 100,000 ถัดมา 2,000 ปอนด์ และ 5% สำหรับ 25,000 ปอนด์สุดท้าย = 1,250 ปอนด์<sup>135</sup>

- ภาษีประจำปีสำหรับที่พักอาศัย (Annual Tax on Enveloped Dwellings : ATED) กล่าวคือ หากอสังหาริมทรัพย์ที่ทำการซื้อขายนั้นเป็นประเภทที่อยู่อาศัย แต่ไม่รวมถึงโรงแรม เกสต์เฮาส์ ที่พักโรงเรียนประจำ โรงพยาบาล พอพกนักศึกษา ที่พักทหาร สถานที่รับดูแลผู้ป่วย (Care Homes) หรือเรือนจำ โดยผู้ซื้อที่มีสถานะเป็นบริษัทและอสังหาริมทรัพย์นั้นมีมูลค่ามากกว่า 500,000 ปอนด์ ผู้ซื้อซึ่งเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีประจำปีสำหรับที่พักอาศัย (Annual Tax on Enveloped Dwellings : ATED)<sup>136</sup> ซึ่งรอบระยะเวลาที่เรียกเก็บภาษีได้ (Chargeable Period) เริ่มตั้งแต่ 1 เมษายน ถึง 31 มีนาคม<sup>137</sup>

<sup>133</sup> HM Revenue & Customs, Stamp Duty Land Tax [Online] 2020, March 13. Available from: <https://www.gov.uk/stamp-duty-land-tax/nonresidential-and-mixed-use-rates>

<sup>134</sup> HM Revenue & Customs, Stamp Duty Land Tax [Online] 2020, March 13. Available from: <https://www.gov.uk/stamp-duty-land-tax>

<sup>135</sup> HM Revenue & Customs, Stamp Duty Land Tax [Online] 2020, March 13. Available from: <https://www.gov.uk/stamp-duty-land-tax/nonresidential-and-mixed-rates>

<sup>136</sup> HM Revenue & Customs, Annual Tax on Enveloped Dwellings [Online] 2020, March 2. Available from: <https://www.gov.uk/guidance/annual-tax-on-enveloped-dwellings-the-basics>

<sup>137</sup> HM Revenue & Customs, Annual Tax on Enveloped Dwellings : technical guidance [Online] 2020, March 2. Available from: <https://www.gov.uk/government/publications/annual-tax-on-enveloped-dwellings-technical-guidance>

อัตราค่าธรรมเนียมสำหรับรอบระยะเวลา 1 เมษายน 2563 ถึง 31 มีนาคม 2564 ได้แก่ <sup>138</sup>

มูลค่าทรัพย์สิน (Property Value)	ค่าธรรมเนียมประจำปี (Annual Charge)
มากกว่า 500,000 – 1 ล้านบาท	3,700 ปอนด์
มากกว่า 1 ล้านบาท – 2 ล้านบาท	7,500 ปอนด์
มากกว่า 2 ล้านบาท – 5 ล้านบาท	25,200 ปอนด์
มากกว่า 5 ล้านบาท – 10 ล้านบาท	58,850 ปอนด์
มากกว่า 10 ล้านบาท – 20 ล้านบาท	118,050 ปอนด์
มากกว่า 20 ล้านบาท	236,250 ปอนด์

### 3.3.2 ภาระภาษีของผู้ขาย

- Capital Gain Tax

กรณีมีการขายอสังหาริมทรัพย์ ผู้ขายจะมีหน้าที่ต้องเสีย Capital Gain Tax หรือภาษีจากกำไรในการลงทุน เช่น ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาในราคา 20 ล้านบาท ต่อมานำมาขายในราคา 25 ล้านบาท เงินกำไร 5 ล้านบาท ต้องนำมาเสีย Capital Gain Tax โดยต้องเสียภาษีต่อ HMRC ภายใน 30 วันนับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในประเทศอังกฤษ <sup>139</sup> ในอัตราดังต่อไปนี้ (การยกเว้นประจำปี 12,000 ปอนด์) <sup>140</sup>

<sup>138</sup> HM Revenue & Customs, Annual Tax on Enveloped Dwellings [Online] 2020, March 2.. Available from: <https://www.gov.uk/guidance/annual-tax-on-enveloped-dwellings-the-basics>

<sup>139</sup> HM Revenue & Customs, Capital Gains Tax [Online] 2020, February 19. Available from: <https://www.gov.uk/capital-gains-tax/report-and-pay-capital-gains-tax>

<sup>140</sup> Mark Hunt and Malcolm Finney, UK Taxation a Simplified Guide for Student, (London: Spiramus Press Ltd, 2019) p. ix.

	อัตราปกติ (Normal rates)	อัตราสำหรับทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่อาศัย (Residential property rates)
อัตราพื้นฐาน (Standard rate)	10%	18%
อัตราขั้นสูง (Higher rate)	20%	28%

- ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตาม The Value Added Tax Act 1994 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพที่ได้จดทะเบียนภาษีหรือมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงผู้ประกอบการที่ได้รับสินค้ามาจากประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปและผู้ประกอบการที่ได้นำสินค้าจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกสหภาพยุโรป<sup>141</sup>

<sup>141</sup> ฌ็อง เปรีองปัญญานนท์, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขาย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), หน้า 60.

ตามมาตรา 1<sup>142</sup> และมาตรา 3<sup>143</sup> โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือการให้บริการให้เกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำดังต่อไปนี้ แล้วแต่ว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน

- เมื่อมีการส่งมอบสินค้า หรือสินค้าพร้อมสำหรับการใช้งาน หรือเมื่อได้มีการให้บริการ
- เมื่อได้รับชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ
- เมื่อมีการออกใบกำกับ

---

<sup>142</sup> Section 1 of the Value Added Tax Act 1994

“ 1 Value added tax.

(1) Value added tax shall be charged, in accordance with the provisions of this Act—

(a) on the supply of goods or services in the United Kingdom (including anything treated as such a supply),

(b) on the acquisition in the United Kingdom from other member States of any goods, and

(c) on the importation of goods from places outside the member States

(c) on the importation of goods into the United Kingdom,

and references in this Act to VAT are references to value added tax.

(2) VAT on any supply of goods or services is a liability of the person making the supply and (subject to provisions about accounting and payment) becomes due at the time of supply.

(3) VAT on any acquisition of goods from another member State is a liability of the person who acquires the goods and (subject to provisions about accounting and payment) becomes due at the time of acquisition.

(4) VAT on the importation of goods from places outside the member States shall be charged and payable as if it were a duty of customs.”

<sup>143</sup> Section 3 of of the Value Added Tax Act 1994

“Taxable persons and registration.

(1) A person is a taxable person for the purposes of this Act while he is, or is required to be, registered under this Act.

(2) Schedules 1 to 3A] shall have effect with respect to registration.

(3 ) Persons registered under any of those Schedules shall be registered in a single register kept by the Commissioners for the purposes of this Act; and, accordingly, references in this Act to being registered under this Act are references to being registered under any of those Schedules.

(4) The Commissioners may by regulations make provision as to the inclusion and correction of information in that register with respect to the Schedule under which any person is registered.”

ฐานภาษีที่ใช้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ<sup>144</sup> ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 (The Value Added Tax Act 1994) ดังนี้

- ในกรณีที่ค่าตอบแทนจากการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นจำนวนเงินมูลค่าฐานภาษีเท่ากับจำนวนเงินทั้งหมด

- ในกรณีที่ค่าตอบแทนจากการขายสินค้าหรือให้บริการบางส่วนมิใช่จำนวนเงินหรือมิใช่จำนวนเงินทั้งหมด มูลค่าฐานภาษีเท่ากับส่วนที่เป็นเงิน

- ในกรณีที่ค่าตอบแทนจากการขายสินค้าหรือให้บริการมิใช่จำนวนเงินทั้งหมดให้ถือว่ามูลค่าฐานภาษีเท่ากับค่าตอบแทนที่พึงได้รับ

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี มูลค่าของราคาตลาดอาจถูกนำมาใช้ในการคำนวณมูลค่าฐานภาษีได้

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้ในการคำนวณภาษีมี 3 อัตรา ได้แก่

---

<sup>144</sup> Section 19 of the Value Added Tax Act 1994

Value of supply of goods or services.

(1) For the purposes of this Act the value of any supply of goods or services shall, except as otherwise provided by or under this Act, be determined in accordance with this section and Schedule 6, and for those purposes subsections (2) to (4) below have effect subject to that Schedule.

(2) If the supply is for a consideration in money its value shall be taken to be such amount as, with the addition of the VAT chargeable, is equal to the consideration.

(3) If the supply is for a consideration not consisting or not wholly consisting of money, its value shall be taken to be such amount in money as, with the addition of the VAT chargeable, is equivalent to the consideration.

(4) Where a supply of any goods or services is not the only matter to which a consideration in money relates, the supply shall be deemed to be for such part of the consideration as is properly attributable to it.

(5) For the purposes of this Act the open market value of a supply of goods or services shall be taken to be the amount that would fall to be taken as its value under subsection (2) above if the supply were for such consideration in money as would be payable by a person standing in no such relationship with any person as would affect that consideration.

1. อัตราปกติ คือ ร้อยละ 20 ตั้งแต่ 4 มกราคม 2554 เป็นต้นไป (เดิมอัตราร้อยละ 17.5) สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการ และการได้รับสินค้ามาจากประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปและนำเข้าสินค้าจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกสหภาพยุโรป<sup>145</sup>

2. อัตราร้อยละ 5<sup>146</sup> เป็นอัตราที่ลดลงจากอัตราปกติสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งกำหนดไว้ในมาตรา 29A แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 (Value Added Tax Act 1994) ประกอบตารางท้ายพระราชบัญญัติ 7A (Schedule 7A)<sup>147</sup> เช่น คาร์ซีท (Children's car seats) เชื้อเพลิงหรือพลังงานที่ใช้ในครัวเรือน การติดตั้งอุปกรณ์ประหยัดพลังงาน การปรับปรุงที่อยู่อาศัย เป็นต้น<sup>148</sup>

3. อัตราร้อยละ 0<sup>149</sup> สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งกำหนดไว้ใน มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 (Value Added Tax Act 1994) ประกอบตารางท้ายพระราชบัญญัติ 8 (Schedule 8)<sup>150</sup> เช่น ธนบัตรที่ธนาคารออกจำหน่าย เสื้อผ้าและอุปกรณ์ห่อหุ้มเท้า (รองเท้า, ถุงเท้า) ยา อาหาร น้ำประปา การให้บริการระหว่างประเทศ การขนส่ง เป็นต้น<sup>151</sup>

โดยหลักแล้วประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 20%<sup>152</sup> ซึ่งเก็บจากการขายสินค้าและบริการ แต่การขายอสังหาริมทรัพย์เชิงพาณิชย์ (ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง) ได้รับการ

<sup>145</sup> HM Government, Value Added Tax Act 1994 [Online] 2020, February 20. Available from: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/section/2>

<sup>146</sup> HM Revenue & Customs, VAT rates [Online] 2020, February 20. Available from: <https://www.gov.uk/vat-rates>

<sup>147</sup> HM Government, Value Added Tax Act 1994 [Online] 2020, February 20. Available from: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/7A>

<sup>148</sup> Martin Kaney, VAT and Government Departments, (London: Spiramus Press Ltd, 2015), p. 156.

<sup>149</sup> Section 30 of the Value Added Tax Act 1994

<sup>150</sup> HM Government, Value Added Tax Act 1994 [Online] 2020, February 20. Available from: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/8>

<sup>151</sup> Martin Kaney, VAT and Government Departments, p. 157-158.

<sup>152</sup> Section 2 (1) of the Value Added Tax Act 1994

"2 Rate of VAT.

(1) Subject to the following provisions and to the provisions of section 29A of this section ., VAT shall be charged at the rate of 20 per cent and shall be charged—

(a) on the supply of goods or services, by reference to the value of the supply as determined under this Act; and

(b) on the acquisition of goods from another member State, by reference to the value of the acquisition as determined under this Act; and

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 (Value Added Tax Act 1994)<sup>153</sup> โดยการขายที่ดินเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นที่ระบุในตารางที่ 9 กลุ่ม 1 (Schedule 9 Group 1) การยกเว้นดังกล่าวรวมถึงการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์สิทธิหรือใบอนุญาตในการครอบครองอสังหาริมทรัพย์เชิงพาณิชย์ ซึ่งหมายความว่าผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์จะไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>154</sup> แต่ในมุขกลับกัน ผู้ขายก็จะไม่สามารถเรียกภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากต้นทุนที่เกี่ยวข้องกลับคืนได้

รัฐจึงให้สิทธิแก่ผู้ประกอบการธุรกิจเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ หรือการขายอสังหาริมทรัพย์ ในการเลือกที่เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>155</sup> โดยไม่จำเป็นที่จะต้องเป็นเจ้าของที่ดิน (ที่ดิน หมายความรวมถึง อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ) ในการเลือกที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีผลครอบคลุมทั้งหมด ทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ หากอาคารมีส่วนขยายหรือส่วนที่เชื่อมโยงกับอาคารก็จะอยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด แต่ก็มีข้อยกเว้นสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภทที่ไม่อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้จะเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม เช่น อาคารที่ออกแบบหรือดัดแปลงและมีไว้สำหรับใช้เป็นที่อยู่อาศัย อาคารที่ออกแบบหรือดัดแปลงและมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการอยู่อาศัยที่เกี่ยวข้อง อาคารสำหรับการแปลงเป็นที่อยู่อาศัย อาคารที่มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการเกษตรที่เกี่ยวข้อง ขายที่ดินให้กับสมาคมที่อยู่อาศัยที่เกี่ยวข้อง ขายที่ดินให้กับบุคคลเพื่อก่อสร้างที่อยู่อาศัย เป็นต้น<sup>156</sup>

เมื่อเจ้าของที่ดิน เจ้าของประโยชน์หรือเจ้าของร่วมต้องการจะเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อขอคืนค่าใช้จ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้อง ก็สามารถทำได้โดยการขออนุญาตและแจ้งต่อ

---

(c) on the importation of goods from a place outside the member States, by reference to the value of the goods as determined under this Act.”

<sup>153</sup> Section 31 of the Value Added Tax Act 1994

“31 (1) A supply of goods or services is an exempt supply if it is of a description for the time being specified in Schedule 9 and an acquisition of goods from another member State is an exempt acquisition if the goods are acquired in pursuance of an exempt supply”

<sup>154</sup> Price Bailey Chartered Accountants, [VAT on commercial property purchases: A basic guide](https://www.pricebailey.co.uk/blog/vat-commercial-property/) [Online] 2020, March 19. Available from: <https://www.pricebailey.co.uk/blog/vat-commercial-property/>

<sup>155</sup> VAT Notice 742A

<sup>156</sup> HM Revenue & Customs, [Opting to tax land buildings \(VAT Notice 742A\)](https://www.gov.uk/guidance/opting-to-tax-land-buildings) [Online] 2020, January 19. Available from: <https://www.gov.uk/guidance/opting-to-tax-land-buildings-notice-742a>



กรมสรรพากรและศุลกากร (HM Revenue and Customs : HMRC) ว่าต้องการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 นับแต่วันที่ตัดสินใจ ซึ่งสามารถใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราทั่วไป คือ ร้อยละ 20

จากข้างต้นจะเห็นว่า ประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บภาษีการบริโภคในรูปแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในอดีตประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีการค้าโดยวางหลักการจัดเก็บจากรายรับหรือจากยอดการขายทุกทอด (Multiple Stage Tax) ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับ Purchase Tax ของประเทศอังกฤษ ต่อมาเมื่อประเทศอังกฤษมีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทน Purchase Tax ประเทศไทยก็มีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้แทนภาษีการค้า ซึ่งทั้งสองประเทศมีการใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน

ในการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง) เป็นทางค่าหรือหากำไรในประเทศอังกฤษ ไม่ได้พิจารณาการขายอสังหาริมทรัพย์จากการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยไม่มีการกำหนดความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้กับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม แต่กำหนดความรับผิดไว้เมื่อมีการส่งมอบสินค้า หรือสินค้าพร้อมสำหรับการใช้งาน หรือเมื่อได้มีการใช้บริการ เมื่อได้รับชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ หรือเมื่อมีการออกใบกำกับแล้วแต่ว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน เหมือนกับกรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีอื่น ๆ จึงทำให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรได้ในทุกกรณี

## บทที่ 4

### บทวิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในบทที่ 2 จะเห็นว่าประเทศไทยมีการจัดเก็บเฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ซึ่งทำให้การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ไม่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ เช่น การให้ความสำคัญกับรูปแบบทางทะเบียนมากเกินไปโดยไม่พิจารณาเนื้อหาที่แท้จริงของนิติกรรม ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเนื่องจากมีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะแตกต่างกัน ก่อให้เกิดช่องว่างในการหลบหลีกหรือเลี่ยงภาษี และยังเป็นการทำให้รัฐสูญเสียรายได้อีกด้วย ซึ่งเมื่อศึกษาการจัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรของประเทศอังกฤษในบทที่ 3 จะเห็นว่าไม่มีการยึดความรับผิดชอบภาษีไว้กับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม จึงนำมาพิจารณาเป็นแนวทางการปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในประเทศไทย เพราะฉะนั้นในบทนี้จึงแบ่งออกเป็น 2 ส่วนใหญ่ ๆ คือ บทวิเคราะห์ปัญหาจากการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร และแนวทางการปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร

#### 4.1 บทวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร

การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในประเทศไทยตามมาตรา 91/2 (6) ประกอบพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มีการกำหนดความรับผิดชอบในการ

เสียภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ผู้ประกอบการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดินจึงก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ ดังต่อไปนี้

#### 4.1.1 การให้ความสำคัญกับรูปแบบทางทะเบียน

การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นนิติกรรมที่กฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดให้ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ มิฉะนั้นจะเป็นโมฆะ<sup>157</sup> เพราะฉะนั้นในทางกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงสามารถพิจารณาการขายอสังหาริมทรัพย์ได้จากรูปแบบทางทะเบียน หากแต่ในทางภาษีนั้น การขายอสังหาริมทรัพย์มีความหมายกว้างกว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ทางกฎหมายแพ่งและพาณิชย์<sup>158</sup> การพิจารณาการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจึงไม่อาจพิจารณาจากรูปแบบทางทะเบียนเพียงอย่างเดียว และเนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนที่รัฐกำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนเสียภาษีต่อรัฐ มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน การปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าวให้ถูกต้องจึงต้องมีการพิจารณาและตีความถ้อยคำหรือข้อความโดยเคร่งครัด ในกรณีกฎหมายมีความหมายได้หลายนัย จะต้องตีความให้เป็นไปในทางที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี<sup>159</sup> ซึ่งการบังคับใช้กฎหมายภาษีกับบุคคลใดนั้น ต้องพิจารณาถึงนิติกรรมหรือสัญญาที่บุคคลนั้นกระทำโดยต้องพิจารณาถึงรูปแบบทางทะเบียนและเนื้อหาของนิติกรรมหรือสัญญานั้นประกอบด้วย ซึ่งในบางครั้งรูปแบบทางทะเบียนก็ไม่ตรงกับเนื้อหาของนิติกรรมหรือสัญญานั้น จึงควรใช้หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบในการพิจารณา

โดยหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form Doctrine) คือ หลักที่ว่านิติกรรมหรือสัญญาใด แม้จะทำขึ้นตามรูปแบบของกฎหมาย แต่ถ้านิติกรรมหรือสัญญานั้นทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร และมีผลทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจจะปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้น และประเมินเรียกเก็บภาษีตาม

<sup>157</sup> มาตรา 456 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

<sup>158</sup> สามารถดูรายละเอียดได้ที่หัวข้อ 2.1.1

<sup>159</sup> กัมปนาท บุณรอด, “ตีความคำทางภาษี,” สรรพากรสาส์น วารสารความรู้เกี่ยวกับภาษีอากร 63 (เดือนกันยายน 2559), หน้า 33. อ้างถึงใน ชมพูนุท ถาวรวัฒน์สกุล, ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์. เอกอภิศึกษาปริญญาโทบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559.

เนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance) <sup>160</sup> จะเห็นว่า หากพิจารณาถึงเนื้อหาในการทำนิติกรรมหรือสัญญาจะทำให้เห็นถึงความเป็นจริงของนิติกรรมหรือสัญญานั้น ๆ มากกว่าการยึดพิจารณาจากรูปแบบทางทะเบียน และอาจพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเพื่อให้เห็นถึงเนื้อหาทางเศรษฐกิจของนิติกรรมหรือสัญญาที่คู่สัญญามุ่งประสงค์อย่างแท้จริง ซึ่งอาจไม่ตรงตามรูปแบบทางทะเบียน จึงเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี หากพิจารณาถึงแก่นแท้ของนิติกรรมหรือสัญญามากกว่าการพิจารณาโดยยึดจากรูปแบบทางทะเบียน

เพราะฉะนั้น ในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือกำไรในประเทศไทยมีการเลือกจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเฉพาะกรณีที่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเท่านั้น จึงเป็นการให้ความสำคัญกับรูปแบบทางทะเบียน โดยทำให้การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือกำไรในกรณีที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งหากมีการพิจารณาถึงเนื้อหาของการทำนิติกรรมหรือสัญญาก็คือการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือกำไรเช่นเดียวกันแต่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์กรณีดังกล่าวได้

อย่างไรก็ดี ในประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือกำไรในรูปแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่มีการกำหนดจุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมของอสังหาริมทรัพย์ กล่าวคือ ไม่พิจารณาการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือกำไรจากรูปแบบทางทะเบียน ซึ่งในกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น ผู้ขายต้องจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อเช่นเดียวกับในประเทศไทย นอกจากประเทศอังกฤษแล้ว ในหลายประเทศก็มีการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือกำไร ไม่ว่าจะเป็นการจัดเก็บในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (The Value Added Tax : VAT) หรือการจัดเก็บในระบบภาษีการขายและบริการ (Good and Services Tax :

<sup>160</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร, หน้า 859.

GST) เช่น ประเทศออสเตรเลีย<sup>161</sup> ประเทศเยอรมัน<sup>162</sup> ประเทศสิงคโปร์<sup>163</sup> ประเทศอิตาลี<sup>164</sup> เป็นต้น

#### 4.1.2 การจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม

ลักษณะของภาษีอากรที่ดีนั้น ควรมีความเป็นธรรม (Equity) กล่าวคือ ประชาชนควรมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาล โดยพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนแต่ละคน ประกอบกับการพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเนื่องจากการดูแลคุ้มครองของรัฐบาล<sup>165</sup> ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามส่วนแห่งความสามารถหรือการพิจารณาหลักความยุติธรรมนั้น จะต้องพิจารณาควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย กล่าวคือ บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรต้องมีลักษณะทั่วไปมิใช่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมโดยยกเหตุจากการมีถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ศาสนา ฯลฯ<sup>166</sup> แต่สามารถใช้ระบบภาษีในการจัดเก็บภาษีแตกต่างกันได้ในกรณีและผู้เสียภาษีมีพฤติกรรมหรือมีสภาวะการณ์ สถานภาพครอบครัว สถานภาพที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพ และพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกันได้<sup>167</sup>

เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรจะเห็นว่ามี การจัดเก็บเฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม จึงทำให้การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรในกรณีที่ไม่มีการ

---

<sup>161</sup> Australian Taxation Office, GST and commercial property, [Online] 2020, April 19. Available from :<https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Your-industry/Property/GST-and-commercial-property/>

<sup>162</sup> Michael Mutze, Thomas Senff and Jutta C.Moller, Real Estate Investments in Germany, 2<sup>nd</sup> Edition (Heidelberg: Springer, 2012) p. 249.

<sup>163</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, Charging GST on Real Estate, [Online] 2020, April 19. Available from : <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Specific-business-sectors/Real-Estate/>

<sup>164</sup> Italy Advisor, Export Invest in Italy, [Online] 2020, April 19. Available from : <http://www.italy-advisor.com/realestateinvestmentlawsinitaly/taxes-purchase-building-in-italy>

<sup>165</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562, หน้า 3.

<sup>166</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556), หน้า 54-55.

<sup>167</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 98-101.

จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมไม่อยู่ในบังคับของการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร

ยกตัวอย่างเช่น กรณีนายหนึ่งขายที่ดินซึ่งเป็นที่ดินที่มีโฉนดที่ดิน โดยมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ผู้ซื้อต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน กับกรณีนายสองขายที่ดินซึ่งเป็นที่ดินที่มีเพียงหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1) นายสองสละการครอบครองและส่งมอบที่ดินให้แก่ผู้ซื้อโดยไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน จะเห็นว่าทั้งสองกรณีเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเช่นเดียวกัน หากแต่ต่างกันตรงที่การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน ทำให้การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นไปด้วยความไม่เป็นธรรม และมีการเลือกปฏิบัติต่อกิจการที่มีลักษณะเดียวกัน ซึ่งในการประกอบกิจการในลักษณะอย่างเดียวกันควรมีการจัดเก็บภาษีที่เท่าเทียมกัน

#### 4.1.3 ช่องว่างในการหลบหลีกหรือเลี่ยงภาษี

หากกล่าวถึงการหลบหลีกหรือเลี่ยงภาษีบางท่านอาจเข้าใจว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย ซึ่งความจริงแล้ว การหลบหลีกภาษีอากร คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง<sup>168</sup> หรือการใช้ช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร (Tax Loopholes) เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลบหลีกด้วย การหลบหลีกภาษีถือเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย เพราะกฎหมายภาษีอากรที่ออกโดยรัฐแต่ละครั้งแต่ละคราวนั้น ย่อมอาจมีความบกพร่องทำให้ผู้เสียภาษีใช้ช่องว่างนั้น เพื่อให้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย โดยปกติเมื่อรัฐพบว่ามีช่องว่างที่เกิดจากการหลบหลีกภาษี รัฐก็สามารถออกกฎหมายเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีได้<sup>169</sup> ซึ่งในการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรนั้น หากผู้ขายไม่ต้องการที่จะเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ อาจมีการหลบหลีกหรือเลี่ยงภาษีได้ เนื่องจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ออกตาม

<sup>168</sup> Barry Larkin, International Tax Glossary 4<sup>th</sup> edition, (Amsterdam : Internation Bureau of Fiscal Documentation, 2001) อ้างถึงในชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรุงเทพมหานคร พับลิชชิ่ง จำกัด, 2561), หน้า 815.

<sup>169</sup> กิติพงศ์ อุรพีพัฒนพงศ์, 10 กลยุทธ์การวางแผนภาษี บุคคลธรรมดา ธุรกิจครอบครัว, (กรุงเทพมหานคร: การเงินธนาคาร, 2546) หน้า 13. อ้างถึงใน ธนัชชา กิจสุวรรณ, “มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของกรมสรรพากร: ศึกษากรณีการแยกการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่ดิน,” (เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558), หน้า 10.

ความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 นั้น มีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน จึงก่อให้เกิดช่องว่างในการหลบหลีกหรือเลี่ยงภาษีได้

ยกตัวอย่างเช่น บริษัท เอ จำกัด ต้องการขายที่ดินให้แก่บริษัท บี จำกัด ซึ่งการขายที่ดินตามปกติจะต้องมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ณ สำนักงานที่ดินทำให้อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร หากแต่การขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเนื่องจากไม่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน เพราะฉะนั้นหากบริษัท เอ จำกัด ไม่ต้องการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ก็อาจจะขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์แทนที่จะขายที่ดินให้แก่บริษัท บี จำกัด โดยตรง เพราะการขายที่ดินนั้นจะต้องมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน

หรือกรณีการขายที่ดินโดยระบุในสัญญาซื้อขายว่าขายเฉพาะที่ดินหรือขายที่ดินเปล่าไม่รวมสิ่งปลูกสร้างและมีการขายสิ่งปลูกสร้างในภายหลัง กล่าวคือ มีการทำสัญญาซื้อขายเฉพาะที่ดิน ไม่รวมถึงสิ่งปลูกสร้าง โดยทำการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดินเฉพาะในส่วนของที่ดิน ต่อมาภายหลังจึงขายสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งสิ่งปลูกสร้างจะตกเป็นส่วนควบกับที่ดิน ทำให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินเป็นเจ้าของส่วนควบด้วย โดยไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน จึงทำให้รัฐจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ได้เฉพาะในกรณีการขายที่ดิน

อาจกล่าวได้ว่า ในกรณีขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่จะไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ต้องเป็นกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน ซึ่งก่อให้เกิดการวางแผนการขายอสังหาริมทรัพย์ให้มีลักษณะการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเพื่อหลบหลีกหรือเลี่ยงภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร

#### 4.1.4 การทำให้รัฐสูญเสีรายได้

ในอดีตประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในทุกกรณีไม่ว่าการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นจะมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดินหรือไม่ โดยผู้ขายอสังหาริมทรัพย์จะต้องเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง กล่าวคือ เป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการ (แบบ ภ.ศ.40) และชำระภาษีต่อกรมสรรพากร ซึ่งต้องอาศัยความตระหนักถึงหน้าที่ในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี จึงแตกต่างจากปัจจุบันที่มีการกำหนดให้เฉพาะกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดินเท่านั้นที่ผู้ขายมีหน้าที่ในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ<sup>170</sup>

การเปลี่ยนแปลงกฎหมายดังกล่าวจึงทำให้รัฐสูญเสีรายได้จากกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน ถึงแม้การกำหนดความรับผิดชอบในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรจะทำให้เกิดความสะดวกรวดเร็วในการจัดเก็บภาษีของรัฐเพราะกรมสรรพากรให้กรมที่ดินจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะแทนกรมสรรพากรจึงทำให้สามารถจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมกับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน โดยผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ต้องยื่นแบบ

<sup>170</sup> มีการแก้ไขโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 34 ) พ.ศ. 2541

มาตรา 4 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นวรรคสามของมาตรา 91/8 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534

“ความในวรรคหนึ่งและวรรคสองมิให้ใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/5 (6) และให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกรณีดังกล่าวเสียภาษีโดยคำนวณจากฐานภาษีตามมาตรา 91/5 (6) ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น ตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในมาตรา 91/6 รวมทั้งมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีตามบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ในส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2”

มาตรา 5 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นวรรคห้า วรรคหก และวรรคเจ็ด ของมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534

“ความในวรรคหนึ่งถึงวรรคสี่มิให้ใช้บังคับแก่การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) และให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกรณีดังกล่าวยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบอธิบดีกำหนดในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พร้อมชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมนั้น

ในการชำระภาษีตามวรรคห้า ให้กรมที่ดินเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเพื่อกรมสรรพากรและห้ามพนักงานเจ้าหน้าที่ลงนามรับรู้อยอมให้ทำหรือบันทึกไว้จนกว่าจะได้รับเงินภาษีที่ต้องชำระให้ครบถ้วนถูกต้องแล้ว

ภาษีที่ได้ชำระแล้วตามวรรคห้า ให้ส่งเป็นรายได้แผ่นดินตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด”



แสดงรายการภาษี (แบบ ภ.ธ.40) ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ทำให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ก็ไม่สามารถที่จะหลบหนีการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะได้ จึงไม่สร้างภาระให้กับกรมสรรพากรในการตรวจสอบการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไร ซึ่งวิธีการดังกล่าวก็เป็นวิธีการที่ดีในการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐ หากแต่ไม่ควรกำหนดความรับผิดของการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้เฉพาะกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเท่านั้น เพราะจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรที่ไม่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เช่น กรณีสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา การขายที่ดินตามหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1) การขายที่ดินโดยระบุในสัญญาซื้อขายว่าขายเฉพาะที่ดินหรือขายที่เปล่าไม่รวมสิ่งปลูกสร้างและมีการขายสิ่งปลูกสร้างในภายหลัง การขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์ (สามารถดูรายละเอียดได้ในหัวข้อ 2.2) เพราะฉะนั้นจึงควรจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรให้เท่าเทียมกันในทุกกรณี เพื่อเป็นรายได้แก่รัฐ

#### 4.2 แนวทางการปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไร

จากที่ได้วิเคราะห์ถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะเป็นการให้ความสำคัญกับรูปแบบทางทะเบียน การจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม ช่องว่างในการหลบหลีกเลี่ยงภาษี หรือการทำให้รัฐสูญเสียรายได้ จะเห็นได้ว่าทุกปัญหาเกิดจากการที่กฎหมายกำหนดความรับผิดในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรไว้กับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ จึงไม่ควรกำหนดความรับผิดในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรไว้กับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ หากแต่ควรมีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรในทุกกรณีอย่างเท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมหรือการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

อย่างไรก็ดี ในการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม จำเป็นที่จะต้องดำเนินการ ณ สำนักงานที่ดิน ซึ่งสำนักงานที่ดินเป็นหน่วยงานของกรมที่ดินที่มีหน้าที่ให้บริการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อย่างอื่น กรมที่ดินจึงเป็นหน่วยงานที่มีข้อมูลของการขายอสังหาริมทรัพย์ทั่วประเทศไทย หากแต่ในทางภาษี หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรคือ กรมสรรพากร ซึ่งเป็นหน่วยงานที่ไม่มีข้อมูลของการขายอสังหาริมทรัพย์ ดังนั้น การที่จะกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี (แบบ ภ.ธ.40) พร้อมกับชำระภาษีต่อกรมสรรพากร จะต้องอาศัยความเชื่อสัตย์ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพราะกรมสรรพากรจะไม่ทราบถึงการดำเนินการขายอสังหาริมทรัพย์ดังเช่นกรมที่ดิน ซึ่งในปัจจุบันมีการกำหนดให้กรมที่ดินจัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรแทนกรมสรรพากร โดยให้มีการจัดเก็บภาษีในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษี

เพราะฉะนั้น หากมีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรทั้งในกรณีที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมและในกรณีที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม อาจมีแนวทางในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไร ดังต่อไปนี้

1. การกำหนดให้กรมที่ดินเป็นหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรทั้งสองกรณีแทนกรมสรรพากร กล่าวคือ ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์) ยื่นแบบแสดงรายการภาษี (แบบ ภ.ธ.40) พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน ซึ่งการกำหนดเช่นนี้ จะทำให้กรมที่ดินได้ทราบถึงข้อมูลของกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมและยังทำให้การจัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นกลุ่มก้อนเดียวกัน ซึ่งวิธีการนี้จะมีต้นทุนในการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น แต่สะดวกต่อการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

2. การกำหนดให้กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรทั้งสองกรณี กล่าวคือ ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์) ยื่นแบบแสดงรายการภาษี (แบบ ภ.ธ.40) และชำระภาษีต่อกรมสรรพากร ซึ่งเป็นวิธีที่มีต้นทุนในการจัดเก็บภาษีน้อย หากแต่ต้องอาศัยความเชื่อสัตย์ของผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีในการมาแสดงตัวต่อกรมสรรพากรว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

3. การกำหนดให้ทั้งกรรมที่ดินและกรรมสรรพากรเป็นหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร โดยกำหนดให้กรรมที่ดินเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม และกำหนดให้กรรมสรรพากรเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ไม่มีการจดทะเบียน กล่าวคือ กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์) ยื่นแบบแสดงรายการภาษี (แบบ ภ.ธ.40) ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดินดั้งเดิม เพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษีของภาครัฐและเพื่อความสะดวกในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี (แบบ ภ.ธ.40) และชำระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ส่วนกรณีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์) ยื่นแบบแสดงรายการภาษี (แบบ ภ.ธ.40) และชำระภาษี ต่อกรมสรรพากร เพื่อเป็นการลดต้นทุนในการจัดเก็บภาษี และถึงแม้ว่าในกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมจะต้องอาศัยการประเมินตนเองของผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่นำรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรมายื่นแบบแสดงรายการภาษี (แบบ ภ.ธ.40) และชำระภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในการประเมินภาษีจากผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ได้เนื่องจากกิจการการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ไม่มีการจดทะเบียนเป็นกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภค เพราะฉะนั้นเมื่อเกิดการบริโภคก็จะมีการจัดเก็บภาษี ซึ่งการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเป็นกิจการหนึ่งที่อยู่ ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยลักษณะของการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความ ในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 นั้น จะเป็นการขายที่หมายความรวมถึง สัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่า ซื้อ หรือ จำหน่ายจ่ายโอนไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ตามมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วน อสังหาริมทรัพย์หมายความ่ว่า ที่ดินและทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวรหรือประกอบ เป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สินอันเกี่ยวกับที่ดิน หรือทรัพย์สินอันติดอยู่กับ ที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย ตามมาตรา 139 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและ พณิชย์ และต้องเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะเป็นทางค้าหรือหากำไร ซึ่งลักษณะเป็นทาง คำนั้น หมายถึงการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์อยู่เป็นปกติธุระหรือทำอยู่เป็นนิจ โดยไม่ คำนึงว่าเมื่อขายไปจะได้กำไรหรือขาดทุน ส่วนลักษณะของการหากำไร หมายถึง มุ่งหาผลประโยชน์ มากกว่าที่ลงทุน โดยไม่คำนึงว่าผู้ขายอสังหาริมทรัพย์จะประกอบการค้าหรือไม่ และการขาย อสังหาริมทรัพย์หรือหากำไรนั้น จะต้องเป็นกรณีที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับ อสังหาริมทรัพย์ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดินเท่านั้น โดยผู้ประกอบการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากรายรับก่อนหักรายจ่าย ไต ๆ ในอัตราร้อยละ 3.3 (รวมภาษีท้องถิ่น) ซึ่งต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี (แบบ ภ.ธ.40) และ ชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น<sup>171</sup>

---

<sup>171</sup> มาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร

เพราะฉะนั้นรัฐจะมีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเฉพาะกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน ดังจะเห็นแนวทางการพิจารณาได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เช่น กรณีสร้างตึกแถวบนที่ดินที่ซื้อมาและขายไป กรณีซื้อที่ดินมาจัดสรรแบ่งเป็นแปลงย่อยและขายให้แก่บุคคลทั่วไป กรณีแลกเปลี่ยนที่ดินหรือโอนที่ดินมีไว้ใน การประกอบกิจการโดยไม่มีค่าตอบแทน กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใน การประกอบกิจการ กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ กรณีผู้เช่าที่ดินโอนกรรมสิทธิ์อาคารให้แก่ผู้ให้เช่า (เจ้าของที่ดิน) กรณีซื้ออสังหาริมทรัพย์จากการขายทอดตลาด กรณีขายที่ดินเพื่อเอากำไรเพียงครั้งเดียว กรณีโอนกรรมสิทธิ์คืนให้เจ้าของเดิม เป็นต้น

หากแต่ในปัจจุบันมีการทำธุรกรรมหลากหลายรูปแบบ จึงทำให้การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรไม่ได้มีแต่เฉพาะกรณีที่จดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน แต่มีกรณีที่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมด้วย เช่น

- กรณีการตกลงยกสิ่งปลูกสร้างให้เป็นกรรมสิทธิ์แก่เจ้าของที่ดินตามสัญญาต่างตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าสัญญาเช่าธรรมดา กล่าวคือ สิ่งปลูกสร้างจะตกเป็นส่วนควบกับที่ดิน จึงทำให้สิ่งปลูกสร้างนั้นตกเป็นของเจ้าของที่ดิน

- กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีเพียงหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1) ซึ่งเป็นที่ดินที่มีเพียงสิทธิครอบครอง ผู้ขายจึงทำเพียงสละการครอบครองและส่งมอบที่ดินให้แก่ผู้ซื้อ

- กรณีการขายที่ดินโดยระบุในสัญญาซื้อขายว่าขายเฉพาะที่ดินหรือขายที่ดินเปล่าไม่รวมสิ่งปลูกสร้างและมีการขายสิ่งปลูกสร้างในภายหลัง ซึ่งการขายสิ่งปลูกสร้างในภายหลัง ก็เป็นกรณีสิ่งปลูกสร้างตกเป็นส่วนควบกับที่ดิน จึงทำให้สิ่งปลูกสร้างนั้นตกเป็นของเจ้าของที่ดิน

- กรณีขายหุ้นในบริษัทที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์แทนที่จะขายอสังหาริมทรัพย์โดยตรง จึงไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

จะเห็นว่าทุกกรณีมีการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของในอสังหาริมทรัพย์จากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ แต่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ

สำนักงานที่ดิน ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรจากกรณีดังกล่าวได้

เพราะฉะนั้น การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเฉพาะกรณีที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดินนั้น จึงเป็นการให้ความสำคัญกับรูปแบบทางทะเบียน ซึ่งรูปแบบทางทะเบียนอาจไม่ตรงกับเนื้อหาของธุรกรรมที่แท้จริง เป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมลักษณะเดียวกัน ควรมีการจัดเก็บภาษีที่เท่าเทียมกัน เป็นการก่อให้เกิดช่องว่างในการหลบหลีกหรือเลี่ยงภาษี โดยวางแผนให้การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นไปโดยไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน และเป็นการทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดิน

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากบทสรุปข้างต้น เห็นได้ว่า ปัญหาเกิดจากการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่มีลักษณะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 เฉพาะกรณีที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมอสังหาริมทรัพย์นั้นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานที่ดินเท่านั้น โดยมีการกำหนดความรับผิดในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะให้เกิดขึ้นในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ไว้ในมาตรา 91/8 ประมวลรัษฎากร จึงควรแก้ไขกฎหมาย ดังต่อไปนี้

**ประการแรก** มาตรา 4 พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 กำหนดว่า “ให้การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังต่อไปนี้ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร...” จึงควรตัดคำว่า “เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม” ให้เหลือเพียง “ให้การขายอสังหาริมทรัพย์ดังต่อไปนี้ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา

91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร...” ทั้งนี้ เพื่อให้ครอบคลุมถึงกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ไม่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

**ประการที่สอง** ควรแก้ไขมาตรา 91/8 แห่งประมวลรัษฎากร จากเดิมมีการกำหนดความรับผิดชอบในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรให้เกิดขึ้นขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ให้ครอบคลุมถึงการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรทุกกรณีไม่ว่าจะเป็นกรณีที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์หรือกรณีที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

**ประการที่สาม** ในเรื่องการจัดเก็บภาษี จากเดิมตามมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้ประกอบกิจการการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยยื่นแบบแสดงรายการภาษี (ภ.ธ.40) ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมนั้น จึงเป็นการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะในกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม จึงควรเพิ่มวิธีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมด้วย โดยอาจกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี (ภ.ธ. 40) และการชำระภาษีให้ยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ ดังเช่นวิธีการที่บังคับใช้กับกิจการอื่น ๆ ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

#### หนังสือ

กลุ่มนักวิชาการภาษาอีสาน. ภาษาอีสานตามประมวลรัษฎากร 2562. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2562.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชา กฎหมายภาษาอีสาน, พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรุงเทพมหานครสยามพับลิชชิ่ง จำกัด, 2561.

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. การวางแผนภาษีในธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2560.

เดชอุดม ไกรฤทธิ์. บันทึกย่อข้อหาหรือภาษาอีสานของกรมสรรพากร ปี 2557 ถึง ปี 2561. กรุงเทพมหานคร: บริษัท บิสซิเนส การ์เดียน จำกัด, 2562.

ตุลญา โรจน์ทั้งคำ แก้วสุภาสวัสดิ์. คู่มือศึกษาวิชากฎหมายที่ดิน. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2556.

ตุลญา โรจน์ทั้งคำ แก้วสุภาสวัสดิ์. หลักกฎหมายซื้อขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้เช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2561.

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. ความรู้ทั่วไป กฎหมายภาษี. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2560.

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. ประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561.

นพดล อิมกระจำง. คำอธิบาย ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ใช้บังคับวันที่ 1 มกราคม 2535. 2534.

บัญญัติ สุขีวะ. คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์สิน. พิมพ์ครั้งที่ 13. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์พลสยามพริ้นติ้ง (ประเทศไทย), 2553.

ประมุข สุวรรณศรี. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยทรัพย์สิน. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2541.

ไพฑูริย์ เอกจริยกร. คำอธิบายเช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ. พิมพ์ครั้งที่ 21. (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561).

พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา. แนวคำพิพากษาศาลฎีกาการขายที่ดินโดยมุ่งค้าหรือหากำไร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2535.



- ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2561.
- มานิตย์ จุมปา. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยทรัพย์สิน. พิมพ์ครั้งที่ 9 ฉบับปรับปรุงแก้ไข. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562.
- ศนันท์กรณ โสทธิพันธ์. คำอธิบายกฎหมายเช่าทรัพย์สิน-เช่าซื้อ. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2561.
- ศรียา วังสารยางค์กูร. คำอธิบายกฎหมายว่าด้วย ทรัพย์สิน. พิมพ์ครั้งที่ 7 แก้ไขเพิ่มเติม. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2562.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556.
- สมจิตร ทองศรี. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย ทรัพย์สิน. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษาแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2559.
- สมเดช โรจน์คุรีเสถียร. กลยุทธ์การวางแผนภาษีและการจัดทำบัญชีธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2558.
- สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ. พลิกประเด็นภาษีเปิดฎีกาไขปัญหา. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด. 2550.
- สมศักดิ์ เอี่ยมพลับใหญ่. คำอธิบายพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497 และประมวลกฎหมายที่ดิน ฉบับสมบูรณ์. (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บัณฑิตอักษร, 2560).
- สำเรียง เมฆเกรียงไกร. คำอธิบายกฎหมาย เช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ ลีสซิ่ง. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2560.
- เสนีย์ ปราโมช, ม.ร.ว. อธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายลักษณะทรัพย์สิน. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ พลสยาม พรินต์ติ้ง (ประเทศไทย), 2551.

### วิทยานิพนธ์ เอกัตศึกษา

- จามจรี สิทธิวรรณรักษ์. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์. วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2524.
- ชมพูนุท ถาวรวัฒน์สกุล. ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายหุ้นในบริษัทที่ถือครอง อสังหาริมทรัพย์. เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559.

ณัฐ เปรื่องปัญญานนท์. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขาย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

ณัชชา กิจสุวรรณ. มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของกรมสรรพากร: ศึกษากรณีการแยกการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่ดิน. เอกัตศึกษาปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558.

ประทุมวรรณ อุดมสุวรรณกุล. ปัญหาภาษีอสังหาริมทรัพย์. รายงานการวิจัย, คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2529.

ปัทมรัตน์ ทรัพย์เจริญ. การให้เอกชนมีส่วนร่วมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551.

อมรา สาขากร. การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525.

#### **บทความ**

กัมปนาท บุญรอด, การขายที่ดินตามหนังสือแจ้งการครอบครอง (ส.ค.1), สรรพากรสาส์น ปีที่ 56, กรกฎาคม 2552.

กัมปนาท บุญรอด. ขายอสังหาริมทรัพย์ต้องรับรู้เรื่องภาษี. สรรพากรสาส์น ปีที่ 63, กรกฎาคม 2559.

#### **สื่ออิเล็กทรอนิกส์**

กลุ่มพัฒนาระบบการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ส่วนมาตรฐานการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม สำนักมาตรฐานการทะเบียนที่ดิน , ปัญหาการโอนสิ่งปลูกสร้างกรณีที่ไม่ปรากฏหลักฐานการได้มาของสิ่งปลูกสร้าง, [ออนไลน์]. เข้าถึงเมื่อ 10 มกราคม 2563. แหล่งที่มา: <https://www.dol.go.th/registry/DocLib4/บทความสาระ/26.pdf>

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, บันทึกวิเคราะห์สรุปสาระสำคัญร่างพระราชบัญญัติทรัพย์สิน พ.ศ. .... [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 15 กุมภาพันธ์ 2563. แหล่งที่มา: [http://library.senate.go.th/document/mSubject/Ext84/84280\\_0001.PDF](http://library.senate.go.th/document/mSubject/Ext84/84280_0001.PDF)

พลัส พร็อพเพอร์ตี้, ภาพรวมอสังหาฯ ในลอนดอน เหตุผลที่น่าลงทุน [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 20 กุมภาพันธ์ 2563. แหล่งที่มา: <https://www.plus.co.th/articles/PLUS-1356>

## ภาษาอังกฤษ

### หนังสือ

Barbara Bogusz and Roger Sexton. Complete Land Law Text, Cases, and Materials. Sixth Edition. Oxford: Oxford University Press, 2019

John Tiley and Glen Loutzenhiser. Revenue Law. Oxford: Hart Publishing Ltd, 2012.

Mark Hunt and Malcolm Finney. UK Taxation a Simplified Guide for Student. London: Spiramus Press Ltd, 2019.

Martin J Dixon and Gerwyn LL H Griffiths. Routledge Cavendish Questions & Answers Series Land Law 2009-2010. Sixth Edition. Oxon: Routledge-Cavendish, 2009

Martin Kaney. VAT and Government Departments. London: Spiramus Press Ltd, 2015

Michael Mutze, Thomas Senff and Jutta C.Moller. Real Estate Investments in Germany. 2<sup>nd</sup> Edition. Heidelberg: Springer, 2012.

### สื่ออิเล็กทรอนิกส์

Australian Taxation Office. GST and commercial property, [Online] 2020, April 19. Available from :<https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Your-industry/Property/GST-and-commercial-property/>

HM Government. Law of Property Act 1925 [Online], 2020, February 3. Available from: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/Geo5/15-16/20/section/205>

HM Government. Value Added Tax Act 1994 [Online] 2020, February 20. Available from: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/section/2>

HM Government. Value Added Tax Act 1994 [Online] 2020, February 20. Available from: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/7A>

HM Government. Value Added Tax Act 1994 [Online] 2020, February 20. Available from: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/8>

HM Revenue & Customs. Annual Tax on Enveloped Dwellings [Online] 2020, March 2. Available from: <https://www.gov.uk/guidance/annual-tax-on-enveloped-dwellings-the-basics>

- HM Revenue & Customs. Annual Tax on Enveloped Dwellings : technical guidance [Online] 2020, March 2. Available from: <https://www.gov.uk/government/publications/annual-tax-on-enveloped-dwellings-technical-guidance>
- HM Revenue & Customs. Buying and selling your home [Online] 2020, March 9. Available from: <https://www.gov.uk/buy-sell-your-home/tax>
- HM Revenue & Customs. Capital Gains Tax [Online] 2020, February 19. Available from: <https://www.gov.uk/capital-gains-tax/report-and-pay-capital-gains-tax>
- HM Revenue & Customs. Corporation Tax [Online] 2020, March 7. Available from: <https://www.gov.uk/corporation-tax>
- HM Revenue & Customs. Income Tax rates and Personal Allowances [Online] 2020, March 3. Available from: <https://www.gov.uk/income-tax-rates>
- HM Revenue & Customs. Opting to tax land buildings (VAT Notice 742A) [Online] 2020, January 19. Available from: <https://www.gov.uk/guidance/opting-to-tax-land-and-buildings-notice-742a>
- HM Revenue & Customs. Stamp Duty Land Tax [Online] 2020, March 13. Available from: <https://www.gov.uk/stamp-duty-land-tax>
- HM Revenue & Customs. Stamp Duty Land Tax [Online] 2020, March 13. Available from: <https://www.gov.uk/stamp-duty-land-tax/nonresidential-and-mixed-rates>
- HM Revenue & Customs. VAT rates [Online] 2020, February 20. Available from: <https://www.gov.uk/vat-rates>
- Inlan Revenue Authority of Singapore. Charging GST on Real Estate, [Online] 2020, April 19. Available from : <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Specific-business-sectors/Real-Estate/>
- Italy Advisor. Export Invest in Italy, [Online] 2020, April 19. Available from : <http://www.italy-advisor.com/realestateinvestmentlawsinitaly/taxes-purchase-building-in-italy>
- IONOS. Direct and indirect taxes [Online] 2020, March 2. Available from: <https://www.ionos.co.uk/startupguide/grow-your-business/direct-and-indirect-tax/>
- John Brassey. The constantly changing taxation of UK real estate-where are we now? [Online] 2020, 5 March. Available from: <https://advance.lexis.com/document/>

?pdmfid=1000516&crd=2621331a-55e2-4bae-a999- 41f65a586c5d&pddocfull  
path=%2Fshared%2Fdocument%2Fanalytical-materials%2Furn%3AcontentItem  
%3A5WX6-GT41-JJK6-S15R-00000-00&pdcontentcomponentid=436474&pdt  
easerkey=sr2&pditab=allpods&ecomp=ppnqk&earg=sr2&prid= b1149d20-e934-  
4660-89fb-88140f43548b#

Nicola Laver. The law on buying and selling land [Online] 2020, January 27. Available  
from: <https://www.inbrief.co.uk/land-law/buying-selling-land-law/>

Price Bailey Chartered Accountants. VAT on commercial property purchases: A basic  
guide [Online] 2020, March 19. Available from: [https://www.pricebailey.co.uk/  
blog/vat-commercial-property/](https://www.pricebailey.co.uk/blog/vat-commercial-property/)