

การยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาท

อรรรรณ พจนานรัตน์¹

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาท ผลจากการวิจัยพบว่าการยกเว้นภาษีเงินได้จากการที่ทายาทขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับโดยทางมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หาได้รับการยกเว้นไม่เกินสองแสนบาทเฉพาะอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลเท่านั้น และการยกเว้นภาษีเงินได้ที่บิดามารดาโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายโดยไม่มีค่าตอบแทนและการโอนให้โดยทางมรดกโดยไม่จำกัดจำนวนอสังหาริมทรัพย์ที่ยกให้ นอกจากนี้ยังได้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ทายาทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้รับมา กฎหมายยกเว้นให้เฉพาะทายาทผู้รับมรดกเท่านั้น ซึ่งการยกเว้นดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับทายาทหรือบุคคลอื่นที่ไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะได้รับยกเว้น จึงควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายที่เกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาทเพื่อให้เกิดความเสมอภาคและเป็นธรรมและทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นเพื่อใช้ในการบริหารประเทศต่อไป

คำสำคัญ: ประมวลรัษฎากร การยกเว้นภาษีเงินได้ อสังหาริมทรัพย์

¹ รองศาสตราจารย์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต.

Income Tax Exemption of Conveyance or Possessory Right in Immovable Properties to Heirs

Orawan Potjananurat²

Abstract

The objective of this research is to study the Income Tax Exemption of Conveyance or Possessory Right in Immovable Properties to Heirs. The result of the studies found that tax exemption only functions when selling immovable properties which one receives through inheritance or gratuitous giving of the amount not more than two hundred thousand baht and only those which are located in Sub district Administrative Organization. Moreover tax exemption includes conveyance or possessory right in immovable properties to legitimate children without payment and unlimited immovable properties through inheritance. Besides, business tax exemption works only with heirs who sell immovable properties through inheritance or gratuitous giving within five years since the receiving day. Income tax exemption, as mentioned, causes unfairness to people who are not in the exemption rules. As the result, amendment should be made to the Income Tax Exemption of Conveyance or Possessory Right in Immovable Properties to Heirs to bring about equality and fairness. The government, moreover, can earn more income tax for the sake of nation's administration.

Key words: Revenue Code, Exemption of Income Tax, Immovable Properties

² Assoc.Prof., Faculty of Law, Kasem Bundit University.

บทนำ

ที่ดินมีความสำคัญในการทำมาหากิน และการอยู่อาศัย คนที่ไม่มีที่ดินเป็นของตนเอง ก็ขวนขวายเพื่อให้ได้ที่ดินมาเป็นของตน ในปัจจุบันจำนวนประชากรเพิ่มมากขึ้น ความต้องการที่ดินก็มีจำนวนเพิ่มมากขึ้นเช่นกัน แต่ที่ดินกลับลดน้อยลงเพราะที่ดินรายใหญ่ไปอยู่ในความครอบครองของผู้ที่มีฐานะร่ำรวยซึ่งเป็นประชากรกลุ่มน้อยของประเทศ เพราะประชากรส่วนใหญ่ของประเทศจะถือครองที่ดินรายละไม่มาก เนื่องจากกฎหมายไม่ได้จำกัดสิทธิในการถือครองที่ดิน และการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอัตราต่ำมาก เพราะ พ.ร.บ.ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้นำราคาปานกลางของปี พ.ศ. 2521 ถึง 2524 มาใช้เป็นราคาปานกลางเพื่อคำนวณภาษีในปีปัจจุบัน (พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, 2544: 190) และอัตราภาษีบำรุงท้องที่สูงสุดไร่ละ 80 บาท (พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, 2544: 215) เท่านั้น จึงทำให้ผู้ถือครองที่ดินที่มีฐานะร่ำรวยยอมไม่เดือดร้อนในการเสียภาษีบำรุงท้องที่

นอกจากนี้มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติยกเว้นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาทไม่ว่าเป็นทายาทผู้รับพินัยกรรมหรือทายาทโดยธรรมโดยไม่ต้องเสียภาษีเงินได้และไม่ได้จำกัดจำนวนอสังหาริมทรัพย์ที่ยกให้แก่ทายาท จึงทำให้เจ้ามรดกที่มีฐานะร่ำรวยไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ทั้ง ๆ ที่มีความสามารถจะเสียภาษีได้ และยัง

มีกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (17) ยกเว้นเงินได้จากการที่ทายาทขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสนหาที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ให้ได้รับยกเว้นเงินได้จากการขายในส่วนที่ไม่เกินสองแสนบาทตลอดปีภาษีนั้น ข้อยกเว้นข้อนี้ให้ประโยชน์แก่ทายาทในกรณีที่ยกขายอสังหาริมทรัพย์ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลซึ่งทำให้ทายาทผู้รับมรดกหรือจากการได้รับอสังหาริมทรัพย์โดยเสนหาขายอสังหาริมทรัพย์นอกเขตองค์การบริหารส่วนตำบลไม่ได้รับยกเว้น จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ทายาทผู้มีที่ดินตั้งอยู่นอกเขตองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) และกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) ได้ยกเว้นเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน บุตรชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมด้วย การยกเว้นข้อนี้ไม่มีการจำกัดจำนวนของอสังหาริมทรัพย์ที่โอนให้แก่บุตรโดยเสนหาซึ่งในปัจจุบันผู้ครอบครองที่ดินบางรายมีที่ดินจำนวนมากเป็นพันเป็นหมื่นไร่ เมื่อยกเว้นภาษีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายโดยไม่จำกัดจำนวนทำให้รัฐสูญเสียรายได้ปีหนึ่งๆ เป็นจำนวนมาก

นอกจากนี้ยังมีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 (6) (ข) ที่ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ทายาทที่ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น ซึ่งการที่กฎหมายบัญญัติยกเว้นเช่นนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาแล้วขายไปภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้นเช่นเดียวกัน

จากข้อยกเว้นดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) หรือพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ล้วนแล้วแต่อำนวยความสะดวกให้แก่เจ้าของที่ดินและทายาททั้งสิ้น ทำให้รัฐสูญเสียภาษีที่ควรจะได้แต่ละปีเป็นจำนวนมิใช่น้อย จึงสมควรจะหาแนวทางแก้ไขกฎหมายดังกล่าวเพื่อให้รัฐจัดเก็บภาษีได้เพิ่มมากขึ้น

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การศึกษาวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาประเด็นสำคัญ ๆ ดังนี้

1. เพื่อศึกษาความหมาย แนวคิด หลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาทโดยนำแนวคิดเกี่ยวกับการเป็นธรรมมาประกอบการวิเคราะห์
2. เพื่อวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการ

โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาท

3. เพื่อศึกษาแนวทางแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาท เพื่อให้กรมสรรพากรสามารถนำกฎหมายดังกล่าวไปแก้ไข เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับทายาทรายอื่นๆ และรัฐก็สามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มมากขึ้น

ระเบียบวิธีวิจัย

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ มีวิธีวิจัยที่ใช้การวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) มุ่งเน้นการวิเคราะห์เอกสาร (Documentary Research) ซึ่งผู้วิจัยจะศึกษากรณีการยกเว้นภาษีเงินได้จากการประมวลรัษฎากรและศึกษากฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายที่ดิน พระราชบัญญัติสภาพัฒนาการและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537 พระราชกฤษฎีกาและกฎกระทรวงเพื่อนำมาวิเคราะห์และหาแนวทางแก้ไขต่อไป

สาระสำคัญของประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากรมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยประมวลรัษฎากรเป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษี แต่ประมวลรัษฎากรก็มีทั้งการบังคับจัดเก็บภาษีและการยกเว้นภาษี โดยประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ยกเว้นทั้งในประมวลรัษฎากร กฎกระทรวง และพระราชกฤษฎีกา ซึ่งการบัญญัติยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงิน

ได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาทดังกล่าวมีความไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบัน จึงก่อให้เกิดปัญหาดังจะได้วิเคราะห์ต่อไป

ผลของการวิจัย

จากการศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาทปัจจุบันไม่สมควรจะยกเว้นให้แล้ว เพราะที่ดินในปัจจุบันมีราคาสูงขึ้นตามภาวะเศรษฐกิจ และผู้ครอบครองที่ดินบางรายก็ครอบครองที่ดินเป็นจำนวนมาก การยกเว้นจึงทำให้คนที่มีฐานะแตกต่างกันและครอบครองอสังหาริมทรัพย์จำนวนแตกต่างกัน แต่ได้รับการยกเว้นภาษีเหมือนกัน ซึ่งตามหลักความเป็นธรรมไม่ควรจะเป็นเช่นนั้น เพราะผู้มีเงินได้มากต้องเสียภาษีมาก ผู้มีเงินได้น้อยต้องเสียภาษีน้อย การที่กฎหมายบัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้เหมือนกัน จึงทำให้เกิดปัญหาแยกวิเคราะห์ได้เป็น 3 กรณีดังต่อไปนี้คือ

กรณีที่หนึ่ง การยกเว้นภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลในส่วนที่ไม่เกินสองแสนบาท

การยกเว้นภาษีเงินได้ตามกรณีนี้ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (17) กำหนดว่า “เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครอง

ท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะเงินได้จากการขายในส่วนที่ไม่เกินสองแสนบาทตลอดปีภาษีนั้น”

จากบทบัญญัติดังกล่าวยกเว้นให้แก่ทายาทผู้ได้รับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หา แล้วนำอสังหาริมทรัพย์นั้นไปขาย เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับดังกล่าวถ้าอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานครก็จะได้รับยกเว้นเฉพาะเงินได้จากการขายในส่วนที่ไม่เกินสองแสนบาทตลอดปีภาษีนั้น ซึ่งปัจจุบันอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพฯ ไม่มีแล้ว เพราะกรุงเทพฯ ในปัจจุบันแบ่งการปกครองออกเป็น 50 เขต อสังหาริมทรัพย์จึงอยู่ในเขตกรุงเทพฯ ทั้งสิ้น ทายาทขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หาจึงไม่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายกระทรวงข้อนี้ ซึ่งผู้ขายจะต้องเสียภาษีจากเงินที่ขายได้ทั้งจำนวน

ส่วนสุขาภิบาลในปัจจุบันได้มีพระราชบัญญัติเปลี่ยนแปลงฐานะของสุขาภิบาลเป็นเทศบาล พ.ศ. 2542 (พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, 2544: 549) เมื่อสุขาภิบาลกลายเป็นเทศบาล ถ้าทายาทขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หาในเขตเทศบาลก็จะไม่ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกัน แต่ถ้าขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวนอกเขตเทศบาลก็จะได้รับยกเว้นอสังหาริมทรัพย์นั้น แต่ถ้าอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่นอกเขตเทศบาลก็ต้องตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล ซึ่งองค์การบริหารส่วนตำบลตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหาร

ส่วนตำบล พ.ศ. 2537 ตามหลักการกระจายอำนาจให้ท้องถิ่นจัดการบริหารตนเอง องค์การบริหารส่วนตำบลก็มีใช้การปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะเช่น กรุงเทพมหานคร หรือเมืองพัทยา ซึ่งเมืองพัทยาเป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะเหมือนกับ กรุงเทพมหานคร มีการกำหนดอาณาเขตพื้นที่ของเมืองพัทยา ถ้าทายาทขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หาในเขตเมืองพัทยาก็ไม่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายฉบับนี้เช่นเดียวกัน ส่วนอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่นอกเขตเมืองพัทยาก็ต้องไปตั้งอยู่ในเขตเทศบาล หรือในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) ซึ่ง อบต. เป็นองค์กรปกครองท้องถิ่นที่เล็กที่สุดในประเทศไทยตามหลักการกระจายอำนาจและไม่ถือว่าเป็นองค์กรปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ

เมื่อองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) มีใช้การปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ดังนั้นทายาทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หา และอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ในเขต อบต. ย่อมได้รับยกเว้นสองแสนบาทตลอดปีภาษี ภายในหนึ่งปีจะแบ่งขายอสังหาริมทรัพย์นั้นก็ครั้งก็ตาม จะได้รับยกเว้นรวมกันแล้วไม่เกินสองแสนบาท ในกรณีนี้ถ้าเปรียบเทียบระหว่างทายาทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือจากการให้โดยเสน่หาในเขตกรุงเทพมหานครหรือในเขตเทศบาลหรือในเขตเมืองพัทยากับทายาทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) จะมีความแตกต่างกัน เพราะผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ได้ตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) จะต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล ดังต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 นายแดงได้รับมรดกที่ดินหนึ่งแปลงจากบิดา เมื่อปี พ.ศ. 2553 เมื่อครอบครองมาได้ 4 ปี นายแดงได้นำที่ดินแปลงนั้นไปขายในปี พ.ศ. 2556 ในราคา 2,000,000 บาท เท่าราคาที่เขาพนักงานประเมินกำหนดไว้ ที่ดินดังกล่าวตั้งอยู่ในเขตเทศบาล นายแดงจะต้องเสียภาษีเงินได้ โดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย ดังนี้

(1) ตั้งราคาขาย (ราคาประเมิน)	=	2,000,000 บาท
(2) หัก ค่าใช้จ่ายร้อยละ 50	=	1,000,000 บาท
เหลือเงินได้สุทธิ	=	1,000,000 บาท
(3) หากรจำนวนปีที่ถือครอง (4 ปี)	=	<u>1,000,000</u> บาท
		4
เหลือเงินได้เฉลี่ยต่อปี	=	250,000 บาท
(4) คำนวณภาษี $250,000 \times \underline{5}$	=	12,500 บาท

(5) คุณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง 12,500 x 4	=	50,000 บาท
(6) นายแดงจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย	=	50,000 บาท

ตัวอย่างที่ 2 นายดำได้รับมรดกที่ดินหนึ่งแปลงจากมารดา เมื่อปี พ.ศ. 2553 เมื่อครอบครองมาได้ 4 ปี นายดำได้นำที่ดินแปลงนั้นไปขายในปี พ.ศ. 2556 ในราคา 2,000,000 บาทเท่าราคาที่เขาพนักงานประเมินกำหนดไว้ ที่ดินดังกล่าวตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) นายดำจะต้องเสียภาษีเงินได้ โดยการถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ดังนี้

(1) ตั้งราคาขาย (ราคาประเมิน)	=	2,000,000 บาท
(2) หัก เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่เกิน เหลือเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	=	200,000 บาท = 1,800,000 บาท
(3) หัก ค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 เหลือเงินได้สุทธิ	=	900,000 บาท = 900,000 บาท
(4) ทหารจำนวนปีที่ถือครอง (4 ปี)	=	<u>900,000</u> บาท
		4
เหลือเงินได้เฉลี่ยต่อปี	=	225,000 บาท
(5) คำนวณภาษี $225,000 \times \frac{5}{100}$	=	11,250 บาท
(6) คุณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง $11,250 \times 4$	=	45,000 บาท
(7) นายแดงจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย	=	45,000 บาท

จากตัวอย่างที่ 1 ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมรดกในราคา 2,000,000 บาท แต่ที่ดินตั้งอยู่ในเขตเทศบาลไม่ได้รับยกเว้นสองแสนบาทตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (17) จึงเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย จำนวน 50,000 บาท ส่วนตัวอย่างที่ 2 ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมรดกในราคา 2,000,000 บาทเช่นเดียวกัน แต่ที่ดินตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) จึงได้รับยกเว้นสองแสนบาทตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (17)

จึงเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย จำนวน 45,000 บาท จำนวนภาษีที่แตกต่างกันจำนวน 5,000 บาท ซึ่งถ้าไม่ได้รับยกเว้น รัฐจะได้รับภาษีเต็มจำนวน 50,000 บาท แต่เมื่อกฎหมายยกเว้นให้ทำให้รัฐได้รับภาษีน้อยลง 5,000 บาท ปัจจุบันองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) ทั่วประเทศมีจำนวน 5,335 แห่ง แต่ละแห่งมีการโอนขายที่ดินอยู่ตลอดเวลา ที่ดินบางแปลงอาจจะมีราคาสูงหรือต่ำกว่า 2 ล้านบาท แต่ อบต. มีจำนวนมาก ย่อมทำให้รัฐได้รับภาษีน้อยลงเป็นจำนวน

มากเช่นกัน และในขณะเดียวกันการยกเว้นในกรณีนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ที่ได้รับมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา แต่ที่ดินไม่ได้ตั้งอยู่ในเขต อบต. แต่ตั้งอยู่ในเขตเทศบาล หรือกรุงเทพมหานคร หรือเขตเมืองพัทยา แล้วได้ขายที่ดินไปก็ไม่ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกัน ซึ่งปัจจุบันรัฐมีภาระที่จะต้องใช้จ่ายเงินในการบริหารประเทศจำนวนมาก ถ้าเก็บภาษีส่วนนี้ได้เพิ่มขึ้น รัฐก็นำเงินที่เพิ่มขึ้นนี้มาใช้ในการบริหารประเทศ ในปัจจุบันการยกเว้นเงินจำนวนสองแสนบาทจึงไม่เหมาะสมและไม่มีควมจำเป็นจะต้องยกเว้นให้ เพราะผู้ที่ได้รับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา เป็นการได้มาโดยไม่ได้เสียค่าตอบแทนและยังยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับเจ้ามรดกด้วย ดังนั้นเมื่อทายาทขายไปจึงไม่ควรได้รับยกเว้นอีก ถ้าเทียบกับผู้ที่ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาแล้วต่อมาขายไปก็ต้องเสียภาษีโดยไม่ได้รับยกเว้น แม้จะขายได้กำไรก็ตาม เช่นเดียวกับผู้ที่ได้อสังหาริมทรัพย์โดยทางมรดกหรือที่ได้รับมาโดยเสน่หา เมื่อขายไปก็ได้กำไรเช่นเดียวกัน เพราะภาษีจัดเก็บตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของสำนักงานที่ดินตามราคาในวันที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ ไม่ว่าจะได้มาโดยมีค่าตอบแทนหรือไม่มีค่าตอบแทน ในการจัดเก็บภาษีก็ใช้หลักเกณฑ์เดียวกัน จึงไม่สมควรที่จะยกเว้นภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาที่ตั้งอยู่ในเขต อบต. ต่อไป เพราะแต่ละปีทำให้รัฐสูญเสียภาษีเงินได้ในส่วนนี้เป็นจำนวนมิใช่น้อย

กรณีที่สอง การยกเว้นเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย โดยไม่มีค่าตอบแทนและการโอนมรดกให้แก่ทายาท

ตามหลักผู้โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่มีค่าตอบแทน ถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อถือว่าเป็นการขายแล้ว มาตรา 41 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า “ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้ และต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้” จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่มีค่าตอบแทนก็ตาม ก็ต้องเสียภาษีโดยผู้โอนเป็นผู้เสียภาษี แต่กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) ได้ยกเว้นเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน บุตรชอบด้วยกฎหมายไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมด้วย

ข้อยกเว้นตามข้อนี้ไม่รวมถึงการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรบุญธรรม ถ้าโอนให้แก่บุตรบุญธรรมถือว่าขาย ผู้รับบุตรบุญธรรมจะต้องเสียภาษี แต่ถ้าบิดามารดาโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) ยกเว้นภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะให้เสียแต่ค่าฤชาธรรมเนียม

ร้อยละ 0.5 และค่าอากรแสตมป์อีกร้อยละ 0.5 รวมเป็นเงินร้อยละ 1 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ ผู้เขียนเห็นด้วยที่กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) ยกเว้นการเสียภาษีเงินได้ให้แก่บิดามารดาที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตร โดยชอบด้วยกฎหมายเพราะบิดามารดาไม่ได้รับค่าตอบแทนใดๆ จากบุตรและถ้าเก็บภาษีจากบิดามารดาผู้โอน บิดามารดาอาจจะไม่มีเงินจ่ายภาษีและอาจจะได้รับความเดือดร้อนจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรเพราะตามปกติบิดามารดาออมสะสมทรัพย์สมบัติเพื่อยกให้แก่บุตรของตน การยกเว้นดังกล่าวย่อมเหมาะสมแล้ว แต่ขอยกเว้นข้อ 2 (18) นี้มีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2525 ซึ่งใช้บังคับมาเป็นเวลา 30 กว่าปีแล้ว กฎหมายออกมาในเวลานั้นถือว่าเหมาะสมกับสมัยนั้น แต่การยกเว้นดังกล่าวในปัจจุบันอาจจะไม่เหมาะสมแล้ว เพราะปัจจุบันที่ดินมีจำนวนลดน้อยลงแต่ที่ดินจำนวนมากกลับไปอยู่ในความครอบครองของนายทุนและผู้ที่มีฐานะร่ำรวย และปัจจุบันราคาสูงขึ้นมาก ในกรณีที่บิดามารดาโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจำนวนมากน้อยเพียงใดก็ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกับบิดามารดาที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์เพียงเล็กน้อยให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย จะเห็นได้ว่าข้อยกเว้นข้อนี้ไม่สามารถนำหลักความเป็นธรรมมาใช้ได้ เพราะสิ่งที่จะใช้วัดความเท่าเทียมกันหรือความแตกต่างกันเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี

อากรให้เป็นธรรมนั้นแตกต่างกันไปตามยุคตามสมัย ในปัจจุบันมาตรวจวัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่างที่ควรพิจารณาได้มีอยู่ 2 อย่าง คือ ความเท่าเทียมกันหรือแตกต่างกันในประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ (Benefit Basis) และความสามารถของผู้เสียภาษีอากร (Ability Basis) (วิทย์ ต้นตยกุล, 2528: 24)

สิ่งที่ใช้วัดความเท่าเทียมกันหรือความแตกต่างกันเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่สุดในปัจจุบันคือความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งถือว่าผู้มีความสามารถเสียภาษีมากก็ควรเสียมาก ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรจะเสียน้อยหรือไม่เสียภาษีเลย ความสามารถในการเสียภาษีในปัจจุบันนิยมวัดจากทรัพย์สิน รายได้หรือรายจ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์ในการกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

จากกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร เพราะผู้ที่มีที่ดินจำนวนมากก็คือผู้ที่มีทรัพย์สินและเงินทองมากจึงได้นำเงินไปซื้อที่ดินสะสมไว้มากเมื่อโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายย่อมมีความสามารถในการเสียภาษี แต่กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (18) ได้ยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองให้แก่ทายาทโดยธรรมโดยไม่มีค่าตอบแทน ถ้ายึดหลักอำนาจรายได้ให้แก่รัฐกรณีนี้ทำให้รัฐสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมากเช่นเดียวกัน

นอกจากนี้มาตรา 39 แห่งประมวล
 รัชฎาการในส่วนของความหมายของคำว่า
 “ขาย” ยังไม่รวมถึง (2) คือการโอนโดยทาง
 มรดกให้แก่ทายาทซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิ
 ครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ถือเป็นการขาย
 จึงได้รับยกเว้น สำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้
 ตามข้อนี้ไม่มีการกำหนดจำนวนที่ดินที่ยกให้โดย
 ทางมรดก และทายาทผู้รับมรดกก็ไม่จำเป็น
 จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย จะเป็นใครก็
 ได้ที่เจ้ามรดกพอใจจะยกมรดกให้ซึ่งอาจไม่ใช่
 บุตรชอบด้วยกฎหมาย แต่เป็นบุคคลอื่นที่เจ้า
 มรดกทำพินัยกรรมยกให้ก็ได้รับยกเว้น
 เช่นเดียวกัน ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126
 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) ถ้าการยกให้โดยไม่มี
 ค่าตอบแทนแก่ผู้ใดก็ตาม คำว่าขาย ตามมาตรา
 39 ย่อมถือว่าเป็นการขายทั้งสิ้น เมื่อถือเป็นการ
 ขายก็ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่เมื่อกฎหมายยกเว้น
 การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาทซึ่งกรรมสิทธิ์
 หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ผู้โอน จึง
 ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ไม่ว่าทายาทนั้นจะเป็นผู้ใด
 ก็ตามก็ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ทั้งสิ้น การโอน
 อสังหาริมทรัพย์จะแตกต่างกันที่การเสีย
 ค่าธรรมเนียม ถ้าเป็นการโอนมรดกระหว่าง
 บุพการีกับผู้สืบสันดานหรือระหว่างคู่สมรสจะ
 เสียค่าธรรมเนียมในอัตราร้อยละ 0.5 แต่ถ้าเป็น
 การโอนมรดกให้แก่บุคคลอื่นแต่เป็นทายาทผู้รับ
 พินัยกรรมจะเสียค่าธรรมเนียมในอัตราร้อยละ
 2 แต่ภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะจะได้รับ
 ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ในกรณีนี้การโอน
 โดยทางมรดกก็ไม่ได้จำกัดเนื้อที่ของ
 อสังหาริมทรัพย์เช่นเดียวกับการโอนกรรมสิทธิ์

หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่
 บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายที่ไม่มีการกำหนด
 จำนวนเช่นเดียวกัน ในปัจจุบันผู้มีฐานะร่ำรวย
 นิยมซื้อที่ดินสะสมไว้เป็นจำนวนมากเพราะที่ดิน
 นับวันจะมีจำนวนน้อยลงเพราะความต้องการ
 ที่ดินมีจำนวนมากขึ้น เมื่อผู้มีฐานะร่ำรวยจาก
 การประกอบธุรกิจจึงได้ซื้อที่ดินเก็บสะสมไว้
 เพื่อทำประโยชน์ในภาคหน้าหรือเพื่อให้เป็น
 มรดกแก่ลูกหลาน เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย
 อสังหาริมทรัพย์ก็จะตกเป็นมรดกแก่ทายาท
 เจ้ามรดกเหล่านี้ไม่ได้มีเฉพาะอสังหาริมทรัพย์ที่
 โอนให้เท่านั้น แต่ยังมีทรัพย์สินเงินทองอย่างอื่น
 รวมทั้งธุรกิจอีกมากมายที่ตกเป็นของทายาท
 ทายาทย่อมมีความสามารถในการเสียภาษี
 เพราะเงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดกก็ได้รับ
 ยกเว้นตามมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัชฎาการ
 เมื่อได้รับอสังหาริมทรัพย์โดยทางมรดกก็ได้รับ
 ยกเว้นอีก ทั้งๆ ที่มรดกที่ได้รับอาจจะมีจำนวน
 มหาศาลและทายาทก็มีความสามารถที่จะเสีย
 ภาษีเงินได้จากมรดกที่ได้รับเช่นกัน

การที่ประมวลรัชฎาการได้บัญญัติให้
 ยกเว้นภาษีเงินได้แก่ผู้ที่โอนกรรมสิทธิ์หรือ
 สิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตร
 โดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มี
 ค่าตอบแทนหรือการโอนโดยทางมรดกให้แก่
 ทายาทซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองใน
 อสังหาริมทรัพย์ ผู้เขียนเห็นด้วยกับบทบัญญัติ
 ดังกล่าว เพราะส่วนมากไม่ว่าจะเป็นการให้โดย
 เสน่หาหรือโอนให้โดยทางมรดกก็เป็นการโอน
 ให้โดยไม่มีค่าตอบแทน ถ้าต้องเสียภาษีอีกผู้โอน
 ก็จะได้รับความสะดวกตร้อน กรณีนี้ผู้เขียนไม่

ต้องการให้ยกเลิกบทบัญญัติดังกล่าว แต่
 อยากจะให้กำหนดจำนวนเนื้อที่ของ
 อสังหาริมทรัพย์ที่ยกให้ว่าจำนวนเนื้อที่เท่าใด
 ควรจะได้รับยกเว้นและเกินจำนวนเท่าใดที่ต้อง
 เสียภาษีเงินได้ ถ้ามีการกำหนดจำนวนเนื้อที่ที่
 ได้รับยกเว้นก็จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมและ
 เป็นการขจัดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนมี
 ทรัพย์สินมากกับคนมีทรัพย์สินน้อยและเป็นการ
 อำนวยรายได้ให้แก่รัฐโดยการจัดเก็บภาษีเงินได้
 เพิ่มมากขึ้น

กรณีที่สาม การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ
 จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทาง
 มรดก

ผู้ที่ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้า
 หรือหากำไรไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มา
 โดยวิธีใดก็ตามย่อมต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ
 ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร แม้
 จะครอบครองที่ดินนั้นมาเกิน 5 ปีก็ตาม แต่ถ้า
 การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ได้มุ่งในทางการค้า
 หรือหากำไรและขายไปภายใน 5 ปี ก็ต้องเสีย
 ภาษีธุรกิจเฉพาะเช่นเดียวกันในอัตราร้อยละ
 3.3 รวมภาษีท้องถิ่น ตามพระราชกฤษฎีกา
 (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 แต่พระราชกฤษฎีกา
 ฉบับนี้ก็ยังมิข้อยกเว้นถ้าเป็นการขาย
 อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกตามมาตรา
 4 (6) (ข) แม้จะขายไปภายในห้าปีนับแต่วันที่
 ได้มาก็ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

ทายาทที่ได้รับมรดกไม่ว่าจะเป็น
 ทายาทโดยธรรมหรือทายาทผู้รับพินัยกรรม เมื่อ
 นำอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับไปขายจะได้รับยกเว้น
 ภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3.3 แม้จะขาย

ไปภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้รับมรดกก็ตาม
 เช่น ทายาทได้รับมรดกที่ดินมาหนึ่งแปลงจาก
 เจ้ามรดกในปี พ.ศ. 2555 แล้วนำที่ดินแปลง
 ดังกล่าวไปขายในปี พ.ศ. 2556 เจ้าพนักงาน
 ที่ดินประเมินราคา 5 ล้านบาท ถ้าต้องเสียภาษี
 ธุรกิจเฉพาะจะเป็นเงินจำนวน 165,000 บาท
 แต่เมื่อพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 342 มาตรา 4
 (6) (ข) ได้ยกเว้นภาษีเงินได้ธุรกิจเฉพาะจากการ
 ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกจึงไม่
 ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวน 165,000 บาท
 จึงทำให้แต่ละปีรัฐได้สูญเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ
 เป็นจำนวนมากเพราะมีการขายตลอดปี และ
 ยังทำให้ท้องถิ่นขาดรายได้ไปด้วยเพราะ
 ท้องถิ่นจะได้รับส่วนแบ่งภาษีธุรกิจเฉพาะใน
 อัตราร้อยละ 10 ของอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะร้อย
 ละ 3.0 คือ ร้อยละ 0.3

การโอนอสังหาริมทรัพย์ทางมรดก
 ให้แก่ทายาท เจ้ามรดกก็ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้
 กับภาษีธุรกิจเฉพาะไปแล้ว เสียแต่ค่าธรรมเนียม
 ในอัตราร้อยละ 0.5 เมื่อทายาทได้รับ
 อสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกมาแล้วได้นำไป
 ขาย กฎหมายก็ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะให้อีก
 เป็นการยกเว้นทั้งการรับและการขายถ้าเปรียบ
 กับผู้ที่ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาโดยไม่ได้มุ่งในทาง
 การค้าหรือหากำไร เมื่อครอบครองมายังไม่ครบ
 5 ปี แต่มีความจำเป็นต้องขายไปภายในห้าปี
 ย่อมต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้ง ๆ ที่ตอนซื้อ
 มาก็เสียค่าตอบแทนตอนขายไปก็ต้องเสียทั้ง
 ภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ
 3.3 ของรายรับ และยังต้องเสียค่าธรรมเนียม
 การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามราคา

ประเมินทุนทรัพย์ของเจ้าพนักงานที่ดินในอัตราร้อยละ 2 ส่วนอากรแสตมป์ในอัตราร้อยละ 0.5 ได้รับยกเว้นเพราะเสียภาษีธุรกิจเฉพาะไปแล้ว ย่อมได้รับยกเว้นค่าอากรแสตมป์ ส่วนทายาทผู้ได้รับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกแล้วนำอสังหาริมทรัพย์นั้นไปขายภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้รับมรดกจะเสียภาษีเงินได้ ส่วนภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3.3 ของรายรับได้รับยกเว้น เสียแต่ค่าธรรมเนียมร้อยละ 2 และ

ค่าอากรแสตมป์ในอัตราร้อยละ 0.5 การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะกับอากรแสตมป์ต้องเสียอย่างไรก็ตามอย่างหนึ่งเมื่อภาษีธุรกิจเฉพาะได้รับยกเว้นในอัตราร้อยละ 3.3 จึงต้องเสียค่าอากรแสตมป์ในอัตราร้อยละ 0.5 อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะเสียมากกว่าจึงทำให้รัฐขาดรายได้ในส่วนนี้ไปเป็นจำนวนแตกต่างกันดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 นายแดงได้ซื้อที่ดินมาหนึ่งแปลงเมื่อปี พ.ศ. 2553 แล้วขายที่ดินแปลงดังกล่าวในปี พ.ศ. 2556 ในราคา 3 ล้านบาทตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมของเจ้าพนักงานประเมิน นายแดงครอบครองที่ดินมา 4 ปีจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวนเท่าใด

วิธีคำนวณ

นายแดงขายที่ดินในราคา	= 3,000,000 บาท
อัตรากำไรสุทธิเฉพาะร้อยละ 3.3	= $3,000,000 \times \frac{3.3}{100} = 99,000$ บาท
นายแดงจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวน	= 99,000 บาท

ตัวอย่างที่ 2 นายดำได้รับโอนที่ดินมรดกมาหนึ่งแปลงเมื่อปี พ.ศ. 2553 และนำที่ดินแปลงดังกล่าวไปขายในปี พ.ศ. 2556 ในราคา 3 ล้านบาท ตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมของเจ้าพนักงานประเมิน นายดำครอบครองที่ดินมา 4 ปีได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ นายดำจะต้องเสียค่าอากรแสตมป์จำนวนเท่าใด

วิธีคำนวณ

นายดำขายที่ดินมรดกจำนวน	= 3,000,000 บาท
เสียค่าอากรแสตมป์ในอัตราร้อยละ 0.5	= $3,000,000 \times \frac{0.5}{100} = 15,000$ บาท
นายแดงจะเสียค่าอากรแสตมป์จำนวน	= 15,000 บาท

จากตัวอย่างดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าไม่ว่านายแดงหรือนายดำต่างก็ขายที่ดิน ซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ครอบครองมา 4 ปี ถือว่าขายไปภายในห้าปีเหมือนกัน ขายในราคาเท่ากัน แต่การเสียภาษีต่างกัน เพราะนายแดงไม่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจึงต้องเสียภาษีจำนวน 99,000 บาท ส่วนนายดำได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 (6) (ข) จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เสียแต่ค่าอากรแสตมป์จำนวน 15,000 บาท จำนวนเงินที่นายแดงและนายดำเสียต่างกันจำนวน 84,000 บาท ตามตัวอย่างเป็นการสมมติจำนวนเงินที่ขายได้เพียง 3 ล้านบาท แต่การซื้อขายในปัจจุบันที่สำนักงานที่ดินทั้งประเทศมีจำนวนมากมาย ทำให้รัฐสูญเสียภาษีธุรกิจที่รัฐจะได้รับแต่ละปีเป็นจำนวนมิใช่น้อย ซึ่งการยกเว้นดังกล่าวทำให้องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นสูญเสียรายได้ในการพัฒนาท้องถิ่นเป็นจำนวนมากเช่นเดียวกัน

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาข้างต้น สรุปได้ว่าการที่กฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาท ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับทายาทอื่น แม้จะได้รับอสังหาริมทรัพย์เหมือนกัน แต่บางรายก็ไม่ได้รับยกเว้น และบางกรณีก็ทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ เนื่องจากกฎหมายบัญญัติยกเว้นไว้ จึงขอเสนอแนะแนวทางแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายออกเป็น 3 กรณีดังต่อไปนี้

1. แนวทางแก้ไขกรณียกเว้นการขายอสังหาริมทรัพย์ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลไม่เกินสองแสนบาทตลอดปีภาษี เสนอแนะให้ยกเลิกกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (17)

เหตุให้ยกเลิกเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมไม่ว่าจะเป็นทายาทผู้ได้รับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสนหาที่ตั้งอยู่ในหรือนอกเขตองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) ก็ต้องนำเงินได้ที่ขายอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดมาเสียภาษีโดยไม่มีกรยกเว้นใดๆ ทั้งสิ้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดีและหลักอำนาจ

2. แนวทางแก้ไขปัญหากรณีโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาทโดยเสนหาและโดยทางมรดกขอเสนอแนะแก้ไขเป็น 2 ประเด็น ดังนี้

2.1 ควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18) โดยให้เพิ่มจำนวนอสังหาริมทรัพย์ที่ยกเว้นไม่เกินหนึ่งร้อยไร่

เหตุที่ให้แก้ไขเพิ่มเติมเช่นนี้ เพราะไม่ทำให้ผู้ที่โอนที่ดินให้แก่ทายาทไม่เกิน 100 ไร่ ได้รับผลกระทบ นอกจากผู้ที่มีฐานะร่ำรวยหรือนายทุนบางคนมีที่ดินเป็นจำนวนพันๆ ไร่ หรือเป็นหมื่นๆ ไร่ขึ้นไป ซึ่งบุคคลเหล่านี้จะไม่ได้ได้รับความเดือดร้อนเพราะมีฐานะดีเพียงพอที่จะเสียภาษีได้ ถ้าโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทนไม่เกิน 100 ไร่ จะได้รับยกเว้นเช่นเดียวกัน ส่วนที่เกิน 100 ไร่ขึ้นไป จึงนำมาคำนวณเสียภาษีจะทำให้รัฐได้รับภาษีเพิ่มขึ้น

และลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจน
ได้

2.2 ควรแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร “กรณีการโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาท ซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์จำนวนไม่เกิน 100 ไร่”

กรณีการโอนโดยทางมรดกก็ควร
จะกำหนดจำนวนไม่เกิน 100 ไร่ เหมือนการให้
โดยเสน่หาเช่นกัน ส่วนที่เกิน 100 ไร่ขึ้นไป ควร
ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐเพื่อให้
รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นตามหลักการ
อำนาจรายได้ให้แก่รัฐ

บรรณานุกรม

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2546). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจายอำนาจ. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- โกศล แก้วบุญส่ง. (2546). มาตรการในทางภาษีอากรเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม: ศึกษากรณีมาตรการในทางภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. (2538). ชื่อขายอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียภาษีอย่างไร อย่างไม่ต้องเสียภาษี. พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน
- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. (2544) กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่นสำหรับภาครัฐและเอกชน. กรุงเทพมหานคร: ม.ป.ท.
- วิทย์ ตันตยกุล. (2528) กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษานิติบัณฑิตยสภา
- ศุภลักษณ์ พิณีจภูวิตล. (2550). คำอธิบายภาษีท้องถิ่น. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน
- อนงก เจริญถาวร. (2532). การคลังรัฐบาล. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: นำงการพิมพ์
- อาภรณ์ นารถติก และ โกเมนทร์ สืบวิเศษ. (2556). ประมวลรัษฎากร. พิมพ์ครั้งที่ 37. กรุงเทพมหานคร: จุฬาลินีและสำลี

3. แนวทางแก้ไขควรยกเลิกพระราช
กฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ข้อ (6) (ข)
ที่ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขาย
อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกภายใน
ห้าปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น

เหตุที่ให้ยกเลิกเพราะจะได้เกิด
ความเสมอภาคระหว่างผู้ที่ได้ขายอสังหาริมทรัพย์
อันเป็นมรดกภายในห้าปี ให้เสียภาษีเหมือนกับ
ผู้ที่ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาแล้วขายไปภายในห้าปี
เช่นเดียวกันเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้ขาย
อสังหาริมทรัพย์โดยเท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะได้อสังหาริมทรัพย์โดยทางใดก็ตามและทำให้รัฐและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น