

# ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิพิเศษทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีธุรกิจเฉพาะ ของผู้ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกที่ไม่อยู่ในข่าย การเสียภาษีมรดก ที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

วัลย์พร ขาวโอ\*

รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์\*\*

## บทคัดย่อ

การได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะได้มาโดยทางใดถือได้ว่าผู้ที่ได้อสังหาริมทรัพย์มา มีเงินได้เกิดขึ้นจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่ประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (10) ยกเว้นให้เงินได้ที่ได้รับ จากการรับมรดกได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากนั้น หากต่อมาผู้ที่ได้รับอสังหาริมทรัพย์ โดยทางมรดกได้ทำการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกดังกล่าวไป ก็ยังมีบทบัญญัติกฎหมาย ที่ให้สิทธิพิเศษในทางภาษีแก่ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกอีกหลายประการ ซึ่งก่อให้เกิด ความไม่เสมอภาค ความไม่เป็นธรรม และเป็นสาเหตุให้รัฐต้องสูญเสียรายได้อย่างมากมหาศาล

## 1. บทนำ

สิทธิประโยชน์ทางภาษีของผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกนั้นมีทั้งในขณะ ได้อสังหาริมทรัพย์มาและในขณะทำการขายออกไป ผู้วิจัยจึงขอเสนอประเด็นปัญหาทางกฎหมาย เกี่ยวกับสิทธิพิเศษทางภาษีของผู้ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกที่สมควรแก้ไขปรับปรุง ดังต่อไปนี้

(1) ปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 พ.ศ.2509 ข้อ 2 (17) ที่ให้สิทธิพิเศษแก่การขายอสังหาริมทรัพย์ อันเป็นมรดกหรือรับการให้โดยเสน่หา ที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล เมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ เฉพาะเงินได้ที่ได้จากการขายในส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปีภาษีนั้น ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งที่อสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่นอกเขตดังกล่าวอาจมีมูลค่าที่สูงกว่า และแม้อสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในเขตเดียวกันแต่ได้มาโดยทางอื่นก็ไม่ได้รับยกเว้น ซึ่งขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ที่พลเมืองทุกคนควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลตามสัดส่วนความสามารถของแต่ละคน และเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์รายอื่น นอกจากนี้ยังอาจมีการให้สิทธิในการยกเว้นภาษีซ้ำซ้อน ส่งผลให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ที่ควรได้รับจากการจัดเก็บภาษี

\* นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ ปรีดี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

\*\* ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

(2) การที่พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 (6) (ข) บัญญัติให้การขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แม้ว่าลักษณะของการขายจะเข้าหลักเกณฑ์ที่ถือว่าเป็นการขายที่เป็นทางค้าหรือหากำไรก็ตาม อันเป็นการนำที่มาจากอสังหาริมทรัพย์มาเป็นเงื่อนไขในการยกเว้นเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งขัดกับประมวลรัษฎากรมาตรา 91/2 (6) และก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคและไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรรายอื่น ที่จะต้องรับภาระภาษีให้มีต้นทุนในการประกอบกิจการที่สูงกว่า

(3) ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก กฎหมายกำหนดให้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในจำนวนที่สูงถึงร้อยละ 50 ของเงินได้ ทั้งที่เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกมีต้นทุนที่ต่ำมาก และยังมีสิทธิเลือกที่จะไม่นำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น ณ ตอนสิ้นปีได้อีก ทำให้จำนวนเงินได้ที่จะนำมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีต่ำลง อันเป็นการขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีและการอำนวยความสะดวกแก่รัฐ

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดย (1) ยกเลิกข้อ 2 (17) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) และให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะได้มาโดยทางใดและตั้งอยู่ในเขตใด โดยยึดราคาประเมินทุนทรัพย์ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมของกรมที่ดินเป็นฐานในการเสียภาษี (2) ยกเลิกมาตรา 4 (6) (ข) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 และ (3) แก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) โดยกำหนดให้เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ซึ่งการยกเลิกและแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวมานั้นจะเป็นประโยชน์ในการอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐ ก่อให้เกิดความเสมอภาค และสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากขึ้น

## 2. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

### 2.1 ทฤษฎีความสามารถ (Ability to Pay Theory)

ทฤษฎีนี้กล่าวว่า การที่ประชาชนเสียภาษีอากรให้แก่รัฐนั้นต้องอาศัยมาตรฐานในการจัดเก็บตามความสามารถในการรับภาระของแต่ละคน (อุกฤษ มงคลนาวิน, 2516, น. 114)

### 2.2 หลักการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

(1) หลักความเสมอภาค กล่าวคือ เหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญเหมือนกันนั้นต้องได้รับการปฏิบัติโดยกฎเกณฑ์เช่นเดียวกัน แต่หากมิใช่เรื่องที่มีสภาพการณ์อย่างเดียวกันก็สามารถปฏิบัติให้แตกต่างกันได้ (สมยศ เชื้อไทย, 2535, น.139)

(2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) จำนวนภาษีที่จะต้องเสียให้แก่รัฐมากน้อยเพียงใดพิจารณาจาก 2 หลัก คือ หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) กล่าวคือ ภาษีเป็นการจ่ายเงินสำหรับสินค้าและบริการที่รัฐจัดทำให้ผ่านทางค่าใช้จ่ายสาธารณะ ผู้ที่ได้รับ

ประโยชน์จะต้องเสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้นตามสัดส่วนที่ตนได้รับ (สมคิด บางโม, 2557, น.17) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle) หมายความว่า ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากต้องเสียภาษีมาก ส่วนผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามสัดส่วน ซึ่งความสามารถในการจ่ายภาษีนั้นอาจวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์ (จिरศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, น.23)

(3) หลักการอำนาจรายได้ (Productivity) ถือว่าภาษีอากรที่ดินนั้นต้องสามารถเก็บภาษีอากรได้มาก (โกเมนทร์ สืบวิเศษ, 2544, น.25) ภาษีที่สามารถจัดเก็บภาษีได้มาก คือ ภาษีที่มีฐานภาษีที่ครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรจำนวนมาก และมีอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (จिरศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, น.79)

### 2.3 ความหมายของอสังหาริมทรัพย์

อสังหาริมทรัพย์ หมายความว่า ที่ดินและทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวร หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สินอันเกี่ยวกับที่ดิน และทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 139)

### 2.4 ความหมายและหลักการรับมรดก

มรดก หมายถึง ทรัพย์สินของผู้ตาย รวมถึงสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่าง ๆ เว้นแต่โดยสภาพเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตาย (พรชัย สุทรพันธุ์, 2546, น.7)

ทายาทผู้มีสิทธิรับมรดกอาจจำแนกออกได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ (1) ทายาทที่มีสิทธิตามกฎหมาย หรือที่เรียกว่า ทายาทโดยธรรม (2) ทายาทที่มีสิทธิตามพินัยกรรม หรือที่เรียกว่า ผู้รับพินัยกรรม (กิริติ กาญจนรินทร์, 2554) ทายาทโดยธรรมแบ่งออกเป็นทายาทโดยธรรมที่เป็นญาติ และที่เป็นคู่สมรส ทายาทโดยธรรมที่เป็นญาติมีการกำหนดไว้ 6 ลำดับ คือ (1) ผู้สืบสันดาน (2) บิดามารดา (3) พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน (4) พี่น้องร่วมบิดาหรือร่วมมารดาเดียวกัน (5) ปู่ ย่า ตา ยาย (6) ลุง ป้า น้า อา (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1629) โดยทั้ง 6 ลำดับ จะมีสิทธิรับมรดกตามลำดับที่กฎหมายกำหนด ส่วนทายาทที่เป็นคู่สมรสนั้น ได้แก่ สามีหรือภรรยา โดยชอบด้วยกฎหมายของเจ้ามรดก ซึ่งจะมีสิทธิได้รับมรดกร่วมกับทายาทที่เป็นญาติทุกลำดับ หากญาติที่มีสิทธิได้รับมรดกร่วมยังอยู่ในลำดับต่ำลงไป คู่สมรสก็ยังมีส่วนที่จะได้รับมรดกมากขึ้น (เพริยบ หุตางกูร, 2541, น.48-75)

### 2.5 หลักการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ที่จัดเก็บจากตัวบุคคลธรรมดา ที่มีเงินได้ซึ่งกฎหมายตั้งใจหรือประสงค์จะให้เป็นผู้รับภาระภาษีนั้นเอง (สมคิด บางโม, 2557, น.29) และเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด โดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับบุคคลหรือเงินได้นั้น 3 หลัก ได้แก่ (1) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) ถือว่า เมื่อบุคคลมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด มีหน้าที่เสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2551, น.72-73)

(2) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ถือว่า ผู้ที่มีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น (ดุลยลักษณ์ ตราชุธรรม, 2555, น.73-74) (3) หลักสัญชาติ (Nationality Rule) ถือว่า บุคคลที่ถือสัญชาติของประเทศใด ควรเสียภาษีให้ประเทศนั้น เพราะถือว่าผู้ถือสัญชาติย่อมได้รับการคุ้มครองและบริการจากประเทศนั้น (เยาวกุล เกียรติสุนทร, 2545, น.3)

การยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่เงินได้พึงประเมินบางประเภทนั้นมีแนวคิดที่แตกต่างกัน เช่น ยกเว้นเพื่อส่งเสริมอาชีพหรือกิจการบางประเภท เพื่อประโยชน์ในทางเศรษฐกิจของประเทศ เพื่อประโยชน์ทางการศึกษาหรือการทำคุณประโยชน์ ยกเว้นเนื่องจากเป็นเงินได้จากมรดก การให้โดยเสน่หา หรือให้ตามหน้าที่ธรรมจรรยา เพราะเงินได้ดังกล่าวมิได้เป็นการประกอบกิจการหรือมุ่งในทางการค้าหากำไร หรือเพื่อมิให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน เป็นต้น (คณะกรรมการกลุ่มปรับปรุงชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1, 2551, น.212-236)

## 2.6 หลักการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีทางอ้อมที่เรียกเก็บจากการบริโภคเฉพาะอย่างภายในประเทศ โดยผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ บุคคลที่ประกอบกิจการที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในราชอาณาจักร แต่ไม่ต้องนำรายได้ในต่างประเทศมาเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในประเทศไทย เพราะมิได้ประกอบกิจการในราชอาณาจักร (ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, 2556, น.255-257) ผู้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะต้องยื่นขอจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ (แบบ ภ.ธ. 01) และมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี (ภ.ธ. 40) แสดงประเภทกิจการ จำนวนรายรับ จำนวนภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นรายเดือนภาษี และชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ซึ่งฐานในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ รายรับก่อนหักรายจ่ายที่ผู้ประกอบกิจการได้รับหรือพึงได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการ (สมคิด บางโม, 2557, น.300- 314)

## 2.7 หลักการเสียภาษีมรดก

ภาษีมรดกเป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตายเมื่อผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินถึงแก่ความตายและมีทรัพย์สินอยู่ในเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษี (วรารณ สามโกเศศ, 2525, น.114) โดยมีแนวคิดในการจัดเก็บ คือ

(1) รัฐเป็นเสมือนหุ้นส่วนในทุกกิจการของบุคคล (State Partnership) ทรัพย์สินที่แต่ละบุคคลหามาได้ถือเป็นหุ้นส่วนร่วมกัน เมื่อเจ้าของทรัพย์สินเสียชีวิตลงเปรียบเสมือนการเลิกหุ้นส่วน รัฐย่อมมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งในทรัพย์สินของผู้ตายด้วย (ปรีดา นาคเนาวทิม, 2535, น.122)

(2) เป็นการตอบแทนประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ (Benefit Principle) เนื่องจากขณะที่มีชีวิตอยู่เจ้าของมรดกได้รับประโยชน์จากสวัสดิการต่างๆ ดังนั้น รัฐควรจะได้รับประโยชน์จากกองมรดกเพื่อเป็นการตอบแทน (ปรีดา นาคเนาวทิม, 2535, น.122)

(3) เพื่อการกระจายทรัพย์สิน (Redistribution of Wealth) โดยการนำเงินภาษีจากคนรวยมาจัดสรรเป็นสวัสดิการเพื่อช่วยเหลือคนยากจน ซึ่งช่วยลดความเหลื่อมล้ำของคนในสังคม (พิชาติ เกษเรือง และพิชญ์ ภาสุมโน, 2541, น.117)

ภาษีมรดกจัดเป็นภาษีทรัพย์สินที่เรียกเก็บจากความตายของเจ้าของมรดกซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ (1) ภาษีกองมรดก (Estate Tax) เก็บจากกองทรัพย์สินของผู้ตาย โดยการรวบรวมทรัพย์สินของผู้ตายทั้งหมดมาทำการประเมินภาษีและหักชำระภาษี ทรัพย์สินที่เหลือจากการชำระภาษีแล้วจึงจะตกทอดไปยังทายาท (2) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เก็บจากบุคคลที่ได้รับมรดก เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายแล้วทรัพย์สินมรดกจะถูกแบ่งให้ทายาทแต่ละคนตามสัดส่วนที่กฎหมายกำหนด ในกรณีนี้ผู้รับมรดกแต่ละคนจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากมรดกส่วนที่ตกแก่ตนเท่านั้น (กรมสรรพากร, ภาษีมรดก. สืบค้น 10 มีนาคม 2559. จาก [http://www.sanpakomsam.com/page\\_article\\_detail.php?aID=33.](http://www.sanpakomsam.com/page_article_detail.php?aID=33))

สำหรับประเทศไทย ภาษีมรดกจะทำการจัดเก็บจากมรดกที่ผู้รับมรดกได้รับจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท ผู้ที่ได้รับมรดกเกิน 100 ล้านบาท จะต้องเสียภาษีมรดกในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่ามรดกในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษี โดยยื่นแบบแสดงรายการภาษี (ภม 60) ภายใน 150 วัน นับแต่วันได้รับมรดก (พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558. สืบค้น 25 กุมภาพันธ์ 2559. จาก [http://www.rd.go.th/region12/fileadmin/web\\_internet\\_2555/news/2558/Inheritance\\_Tax\\_Act\\_2015.pdf.](http://www.rd.go.th/region12/fileadmin/web_internet_2555/news/2558/Inheritance_Tax_Act_2015.pdf))

### 3. มาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของประเทศไทยและของต่างประเทศ

#### 3.1 มาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของประเทศไทย

##### 3.1.1 กฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นจัดอยู่ในเงินได้ประเภทที่ 8 คือ เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ ซึ่งในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นได้มอบหมายให้พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เป็นผู้ทำการจัดเก็บในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 10) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร) โดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้ในวันที่มีการโอนนั้น

วิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ หากเป็นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้ แต่หากเป็นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่น ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 165) พ.ศ.2529 จากนั้น

เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิ แล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้คำนวณภาษีตามอัตรากำไรเงินได้ ได้เท่าใดคูณด้วยจำนวนปีที่ถือครองผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย สำหรับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งทางการค้าหรือหากำไร ผู้ขายมีสิทธิเลือกเสียภาษีโดยจะไม่นำรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาพร้อมกับเงินได้ประเภทอื่นเมื่อสิ้นปีภาษีก็ได้ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (5))

### 3.1.2 กฎหมายเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ

กฎหมายกำหนดให้การประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในราชอาณาจักร ไม่ว่าจะขายอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตามจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 ให้ความหมายของการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ว่า หมายถึง การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังต่อไปนี้

(1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมาย ว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

(2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้ขอจดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว

(4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) หรือ (3) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขาย หรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือให้คำมั่นว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว

(5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคลตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

(ก) การขายหรือการถูกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์

(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

(ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น

(ง) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

(จ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทางมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม

(ฉ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากรโดยไม่มีค่าตอบแทน

(ช) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะในกรณีที่ว่าส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3.3 (รวมภาษีท้องถิ่น) โดยคำนวณจากฐานภาษี คือ รายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, น.342)

### 3.2 มาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของต่างประเทศ

#### (1) กฎหมายของสหราชอาณาจักร (United Kingdom)

ผู้ที่อยู่อาศัยในสหราชอาณาจักรหากมีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าเงินได้นั้นจะมีแหล่งเงินได้จากที่ใดจะต้องเสียภาษีเงินได้ (Income Tax) ให้กับสหราชอาณาจักร และนอกจากจะเสียภาษีเงินได้แล้ว หากมีกำไรจากการขายอสังหาริมทรัพย์ผู้มีเงินได้ยังมีหน้าที่เสียภาษีจากกำไรที่ได้รับ เรียกว่า “ภาษีผลเพิ่มส่วนทุน (Capital Gains Tax)” อีกด้วย โดยกำไร (Gains) จะคำนวณจากความแตกต่างระหว่างค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ กับมูลค่าที่ได้รับมาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ แต่ในบางกรณีการคิดคำนวณกำไรกฎหมายกำหนดให้ใช้ราคาตลาดแทนสำหรับค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนดให้สามารถนำมาหักออกจากมูลค่าที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ได้ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการซื้อการขายหรือการปรับปรุงทรัพย์สินอันเป็นการลดทอนกำไรที่ผู้ขายได้รับตามรายการที่กฎหมายกำหนด อันมีลักษณะเป็นการหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควร แล้วจึงนำกำไรมาคำนวณเสียภาษีในอัตรา ร้อยละ 10-28

#### (2) กฎหมายของสหรัฐอเมริกา (United States of America)

การขายอสังหาริมทรัพย์ในสหรัฐอเมริกาจะต้องเสียภาษีจากกำไรที่ได้จากการขายที่เรียกว่า “ภาษีกำไรส่วนทุน (Capital Gains Tax)” ซึ่งจะถูกจัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่น โดยการนำราคาที่ยขายได้หักค่าใช้จ่ายในการขายที่สามารถคาดหมายได้ตามที่กฎหมายกำหนด ค่าใช้จ่ายที่ทำให้มูลค่าของทรัพย์สินเพิ่มขึ้น เช่น การเปลี่ยนหลังคา ปูพื้น การติดตั้งเครื่องปรับอากาศ การเดินสายไฟ การเชื่อมต่อ น้ำ ทางเดิน ถนน เป็นต้น ค่าใช้จ่ายที่ทำให้มูลค่าของทรัพย์สินลดลง ได้แก่ ค่าเสื่อมราคา ความเสียหายจากอุบัติเหตุหรือการโจรกรรม ค่าธรรมเนียมทางกฎหมาย และค่าใช้จ่ายในการรังวัด สำหรับกรณีการขายที่ดิน ค่าลดหย่อนที่สามารถหักได้ ได้แก่ เงินค่าภาษีทรัพย์สิน เบี้ยประกันภัย ดอกเบี้ยการจำนองที่จ่ายไปในวันที่มีการขาย ค่าใช้จ่ายในการขาย รวมถึงค่านายหน้า

ในการขายที่ดิน ค่าธรรมเนียมตามกฎหมายในการเตรียมสัญญาหรือเอกสารการโอน ค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่ทำให้กำไรลดลง จากนั้นจึงนำไปคำนวณกับอัตราภาษีซึ่งแต่ละรัฐอาจกำหนดอัตราภาษีที่แตกต่างกันของแต่ละรัฐ

(3) กฎหมายของประเทศเยอรมนี (Germany)

ผู้ที่อยู่อาศัยในประเทศเยอรมนีหากมีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์นอกจากจะต้องเสียภาษีเงินได้โดยรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ แล้ว ยังต้องเสียภาษีการโอน (Transfer Tax) โดยอัตราภาษีที่ต้องเสียขึ้นอยู่กับสหพันธรัฐอันซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่เป็นผู้กำหนด แต่ทั้งนี้มีการกำหนดขอบเขตของอัตราภาษีไว้ระหว่างร้อยละ 3.5 ถึงร้อยละ 6.5 ของมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ทำการโอน

(4) กฎหมายของประเทศฝรั่งเศส (France)

สำหรับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ในประเทศฝรั่งเศสนั้น หากการขายก่อให้เกิดกำไร กำไรดังกล่าวถือเป็นเงินได้ประเภทหนึ่ง ที่เรียกว่า “กำไรจากการขายหลักทรัพย์ (Capital Gains)” ไม่ได้มีการแยกเป็นภาษีอีกประเภทหนึ่งต่างหาก ซึ่งฐานภาษี คือ ส่วนต่างระหว่างราคาขายและราคาซื้อที่จ่ายโดยผู้ขาย (หรือราคาตลาดกรณีได้ทรัพย์สินนั้นมาโดยไม่มีการเสียค่าตอบแทน) บวกกับค่าใช้จ่ายและค่าธรรมเนียมบางอย่างที่ระบุไว้โดยเฉพาะ ในการคำนวณกำไรจากการขายสินทรัพย์ทั้งหมดสามารถหักค่าลดหย่อนได้โดยขึ้นอยู่กับระยะเวลาการเป็นเจ้าของ เช่น ในกรณีเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้นตั้งแต่ 5 ปี ขึ้นไปหักลดหย่อนได้ที่อัตราร้อยละ 6 และหักลดหย่อนได้อีกในอัตราร้อยละ 4 เมื่อเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้นเป็นเวลา 22 ปี และอาจมีการกำหนดค่าลดหย่อนเพิ่มเติมเพื่อใช้กับกรณีหรือช่วงเวลาพิเศษได้ ผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 19 ณ สำนักงานเขตที่ดินในพื้นที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ในขณะจดทะเบียนการขาย

#### 4. ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิพิเศษทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีธุรกิจเฉพาะของผู้ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก

จากการศึกษาหลักการ แนวคิด ทฤษฎีการจัดเก็บภาษี รวมถึงกฎหมายขอต่างประเทศแล้ว ผู้เขียนได้ทำการวิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิพิเศษทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีธุรกิจเฉพาะของผู้ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกที่ไม่อยู่ในข่ายการเสียภาษีมรดกที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม สามารถสรุปได้ดังนี้

(1) ปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 126 พ.ศ. 2509 ข้อ 2 (17) ที่ได้กำหนดให้เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก ที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ทั้งนี้เฉพาะเงินได้ที่ได้จากการขายในส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปีภาษีนั้น ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งในความเป็นจริงแล้วอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่นอกเขตดังกล่าวอาจมีมูลค่าสูงกว่าก็ได้ และแม้เป็น



อสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในเขตพื้นที่เดียวกัน แต่เป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก การรับมรดกหรือรับการให้โดยเสนหาก็ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายกระทรวง ฉบับนี้เช่นกัน ขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่ต้องทำการจัดเก็บให้เป็นไปตามหลัก ความสามารถ และก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคและความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ ที่ตั้งอยู่ในเขตองค์การทางปกครองอื่นซึ่งไม่อยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นภาษี และผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ ที่ตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ที่ได้รับยกเว้นภาษี แต่ได้รับอสังหาริมทรัพย์มาโดยทางอื่นนอกเหนือจาก การได้รับมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสนหา

นอกจากนี้บทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวยังมีปัญหาเกี่ยวกับการตรวจสอบการได้รับ สิทธิยกเว้นภาษี ซึ่งอาจก่อให้เกิดการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีซ้ำซ้อนเกินกว่าเจตนารมณ์ที่กฎหมาย ต้องการ ส่งผลให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ที่ควรได้รับจากการจัดเก็บภาษีในจำนวนมหาศาล อันเป็น การขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่ต้องสามารถอำนาจรายได้ให้แก่รัฐ

(2) ปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นการ มุ่งจัดเก็บภาษีอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการที่ก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) การขายอสังหาริมทรัพย์จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะต่อเมื่อเป็นการขายเป็นทางค้าหรือ หากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม การที่พระราชกฤษฎีกาออกตามความใน ประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 (6) (ข) บัญญัติให้การขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แม้ว่าลักษณะของการขายจะเข้าหลักเกณฑ์ที่ถือว่าเป็นการขายที่เป็นทางค้าหรือหากำไรก็ตาม อันเป็น การนำที่มาจากอสังหาริมทรัพย์มาเป็นเงื่อนไขในการยกเว้นเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงเป็นการบัญญัติ กฎหมายที่ขัดแย้งกับกฎหมายแม่บท และก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคและไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการ กิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรรายอื่นที่จะต้องรับภาระภาษีให้มีต้นทุนในการ ประกอบกิจการที่สูงกว่า

(3) ปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินได้จากการขาย อสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50 ของเงินได้ ทั้งที่ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกนั้น ถือว่าต่ำมากเมื่อเทียบกับเงินได้ประเภทอื่น นอกจากนั้น เมื่อถูกหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่ จ่ายแล้ว ผู้มีเงินได้ยังมีสิทธิเลือกที่จะไม่นำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมคำนวณภาษี กับเงินได้อื่น ณ ตอนสิ้นปีได้อีก ทำให้เงินได้สุทธิที่นำมาคำนวณเสียภาษีลดลงอย่างมาก เป็นการขัด ต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีที่ผู้มีเงินได้มากต้องเสียภาษีให้แก่รัฐในจำนวนที่มากกว่าผู้มี รายได้น้อย และไม่เป็นการอำนาจรายได้แก่รัฐ

## 5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

(1) จากปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น ผู้เขียนเห็นว่า ควรยกเลิกบทบัญญัติ ข้อ 2 (17) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 พ.ศ.2509 และให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะได้มาโดยทางใดและตั้งอยู่ในพื้นที่ใด โดยยึดราคาประเมินทุนทรัพย์ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมของกรรมที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนเป็นฐานในการคำนวณภาษี เนื่องจากในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ฯ ได้มีการพิจารณาถึงสภาพความแตกต่างของที่ตั้งของอสังหาริมทรัพย์ซึ่งสามารถสะท้อนถึงความสามารถที่แตกต่างกันในการชำระภาษีของผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในและนอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยาอยู่แล้ว ซึ่งข้อดีของการยกเลิกบทบัญญัติ ดังกล่าวจะทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี การขายอสังหาริมทรัพย์ใดก่อให้เกิดเงินได้มากก็ต้องเสียภาษีมากไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ใดก็ตาม จึงทำให้เกิดความเสมอภาคและเป็นธรรมระหว่างผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทุกราย และทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย ไม่สูญเสียรายได้ที่ควรจะได้รับอันเนื่องมาจากการให้สิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซ้ำซ้อน

(2) ปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ เห็นควรยกเลิกมาตรา 4 (6) (ข) ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ซึ่งจะส่งผลให้การพิจารณาว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ใดอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่นั้น จะพิจารณาจากพฤติการณ์และลักษณะของการขายเท่านั้น โดยไม่คำนึงว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นได้มาโดยวิธีใดซึ่งสอดคล้องกับประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) ข้อดีของการยกเลิก คือ ก่อให้เกิดความเสมอภาคกันระหว่างผู้ประกอบการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะเป็นทางค้าหรือหากำไร ที่ต้องรับภาระภาษีธุรกิจเฉพาะที่เกิดจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น ๆ อย่างเท่าเทียมกัน ปราศจากสิทธิพิเศษในทางภาษีที่ทำให้ผู้ประกอบการบางรายมีต้นทุนในการประกอบกิจการที่ต่ำกว่า ทำให้เกิดการแข่งขันทางการค้าที่เป็นธรรม

### (3) ปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(3.1) แก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 มาตรา 48 (4) ให้เงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิแล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครองได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ ได้เท่าใดคูณด้วยจำนวนปีที่ถือครองผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร และออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อกำหนดประเภทของค่าใช้จ่ายที่ยอมหักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ข้อดีของการหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรทำให้ได้เงินได้สุทธิที่จะนำไปเป็นฐานในการคำนวณเสียภาษีที่สะท้อนถึง

ความสามารถในการเสียภาษีตามความเป็นจริง ทำให้การเสียภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้และก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้ที่มีค่าใช้จ่ายที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้มาก

## บรรณานุกรม

- กรมสรรพากร. *ภาษีมรดก*. สืบค้น 10 มีนาคม 2559, จาก [http://www.sanpakornsarn.com/page\\_article\\_detail.php?aID=33](http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=33).
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2557). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557*. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์.
- กිරติ กาญจนรินทร์. (2554). *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ว่าด้วย มรดก*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- โกเมนทร์ สืบวิเศษ. (2544). *คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร*. กรุงเทพฯ: สำนักงานกฎหมายรัษฎากร.
- คณะกรรมการกลุ่มปรับปรุงชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1. (2551). *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช*. นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2551). *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. (2555). *หลักกฎหมายภาษีอากร THE PRINCIPLES OF TAX LAW*. กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.
- ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. (2556). *ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.
- ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 10) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร
- ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1629
- ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 มาตรา 50 (5)
- ปรีดา นาคเนาวิท. (2535). *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- พรชัย สุทรพันธุ์. (2546). *คำอธิบายกฎหมายลักษณะมรดก*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558. สืบค้น 25 กุมภาพันธ์ 2559,จาก

[http://www.rd.go.th/region12/fileadmin/web\\_internet2555/news/2558/Inheritance\\_Tax\\_Act\\_2015.pdf](http://www.rd.go.th/region12/fileadmin/web_internet2555/news/2558/Inheritance_Tax_Act_2015.pdf).

พิชาติ เกษเรือง และพิษณุ ฆาสุกมโน.(2541).*ภาษีมรดก*.กรุงเทพฯ : สรรพากรสาส์น

เปรียบ หุตางกูร.(2541).*คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยมรดก*.กรุงเทพฯ:

โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

เยาวกุล เกียรติสุนทร.(2545).*การภาษีอากรธุรกิจ*.กรุงเทพฯ : ภาควิชาการบริหารธุรกิจ

คณะวิทยาการจัดการ สถาบันราชภัฏสวนสุนันทา.

วรารณ สามโกเศศ.(2525).*ภาษีการขายอสังหาริมทรัพย์ : ภาษีที่ดินสิ่งปลูกสร้าง*.

กรุงเทพฯ: วารสารกรมบัญชีกลาง.

สมคิด บางโม.(2557).*การภาษีอากร TAXATION*.กรุงเทพฯ:บริษัท วิทย์พัฒนา จำกัด.

สมคิด บางโม.(2557).*ภาษีอากรธุรกิจ*.กรุงเทพฯ:บริษัท วิทย์พัฒนา จำกัด.

สมยศ เชื้อไทย.(2535).*หลักรัฐธรรมนูญทั่วไป*.กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

อุกฤษ มงคลนาวิน.(2515). “*ทฤษฎีพื้นฐานการภาษีอากร*” สรรพากรสาส์น 20 กันยายน 2515.

Thaisme.com.ทำไมต้องเสียภาษี?.สืบค้น 15 พฤษภาคม 2558,จาก

<http://www.thaismesoft.com/?p=993>

Deloitte. (2015). Taxation and Investment in Germany 2015, A publication of Deloitte

Tohmatsu Limited.

Germany Trade & Invest.(n.d.).Taxation of Property. Retrieved March 4, 2016, from

<http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/taxation-of-property.html>

Government of United Kingdom. (n.d.).Tax when you sell property. Retrieved September 25, 2015, from

<https://www.gov.uk/tax-sell-property/what-you-pay-it-on>

<https://www.gov.uk/tax-sell-property/businesses>

<https://www.gov.uk/tax-sell-property/work-out-your-gain>

Government of United Kingdom. (n.d.). Tax when you sell your home. Retrieved September

25, 2015, from <https://www.gov.uk/tax-sell-home>

Global property guide. (n.d.). The complicated U.S. tax system. Retrieved October 12, 2015, from

<http://www.globalpropertyguide.com/North-America/United-States/Taxes-and-Costs>

Property Tax International.(n.d.).US Property Tax Information. Retrieved October 13, 2015, from

[http://www.ptireturns.com/en/tax\\_info/us.php](http://www.ptireturns.com/en/tax_info/us.php)

US Internal Revenue Code

Praxity Global Alliance of Independent Firms. (n.d.). Business and Taxation Guide to The United Kingdom (UK). Retrieved February 29, 2016, from [file:///C:/Users/ect-user/Downloads/Tax%20Guide%20-%20UK%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/ect-user/Downloads/Tax%20Guide%20-%20UK%20(4).pdf).