

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บค่าธรรมเนียมและภาษีอากรจากการโอนที่ดินและอสังหาริมทรัพย์ ผู้ศึกษาได้ศึกษาแนวความคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้เป็นแนวทางในการศึกษาดังนี้

- 2.1 แนวคิดหลักเกณฑ์ที่ดีในการเก็บภาษี
- 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร
- 2.3 แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน
- 2.4 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์
- 2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
- 2.6 กรอบแนวคิดที่ใช้ในการศึกษา

#### 2.1 แนวคิดหลักเกณฑ์ที่ดีในการเก็บภาษี

##### หลักเกณฑ์ที่ดีในการเก็บภาษีของอดัม สมิท

อดัม สมิท ได้วางหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นที่ยอมรับของนักทฤษฎีโดยทั่วไปและถูกใช้เป็นรากฐานของการศึกษาในสมัยต่อมา หลักเกณฑ์ดังกล่าวมีดังนี้

##### 1. หลักความเป็นธรรม

ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศ ควรจะต้องเสียสละรายได้หรือผลประโยชน์ตามฐานะทางเศรษฐกิจหรือรายได้ของตนเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ ทั้งนี้เพราะว่าแต่ละคนต่างก็ได้รับประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐ

##### 2. หลักความแน่นอน

ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนจะต้องเสียนั้น จะต้องมีความแน่นอน ไม่มีลักษณะกำกวม ลักษณะและรูปแบบของภาษีตลอดจนจำนวนที่จะต้องเสียภาษีจะต้องเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน

##### 3. หลักความสะดวก

การเก็บภาษีทุกชนิดควรจะต้องจัดเก็บตามวันเวลา สถานที่ที่ผู้เสียภาษีสะดวกและจะต้องอำนวยความสะดวกในการเก็บภาษีแก่ผู้เสียภาษีด้วย

#### 4. หลักประหยัด

การจัดเก็บภาษีจะต้องมีประสิทธิภาพในการบริหาร สามารถป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี เพื่อรัฐจะรับภาระค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด

##### หลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน

หลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษี ซึ่ง อาตัม สมิท ได้วางรากฐานเอาไว้เมื่อประมาณสองร้อยกว่าปีมานั้น ได้มีการวิวัฒนาการขึ้นมาตามลำดับ จนถึงในปัจจุบัน ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีนั้น พอจะสรุปหลักที่สำคัญได้ดังนี้

**1. หลักของความแน่นอน (certainty)** กฎหมายที่ใช้ในการเก็บภาษีทุกประเภทจะต้องมีความแน่นอนและเป็นที่ยึดมั่นแก่ผู้เสียภาษีทุกคน กล่าวคือ ภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บนั้นจะต้องเป็นที่ยึดมั่น และมีความแน่นอนในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลา และวิธีการที่จัดเก็บภาษีนั้น

**2. หลักของการประหยัด (low compliance and collection costs)** ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุดด้วย

โดยหลักการแล้วรัฐบาลควรเก็บภาษี โดยทำให้รายได้ภาษีได้รับใกล้เคียงกับภาระภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับให้มากที่สุด ซึ่งพอจะแสดงได้ดังนี้

$$\text{รายได้ภาษี} \approx \text{ภาระของภาษี}$$

**3. หลักของความเสมอภาค (equity)** การจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในหมู่ผู้เสียภาษีทุกคน หลักความยุติธรรมในการเสียภาษีนั้นเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดีการพิจารณาความเป็นธรรมนั้น เราจะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีที่จะจัดเก็บด้วย

**4. หลักของการยอมรับ (acceptability)** ประชาชนจะให้การยอมรับมากน้อยเพียงใดย่อมจะขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการเก็บภาษีของรัฐบาลเป็นสำคัญ ก่อนที่จะออกกฎหมายเก็บภาษีอากรแต่ละประเภท รัฐบาลจะต้องฟังความคิดเห็นของประชาชนเปิดโอกาสให้มีความแสดงออกถึงการสนับสนุนหรือคัดค้านอย่างกว้างขวาง นอกจากนี้การที่จะทำให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีน้อยแก่ไหนั้น ก็ยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐบาลอีกด้วย

**5. หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (enforceable)** ภาษีอากรบางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎี แต่ในการปฏิบัติการจัดการเก็บเป็นไปได้นั้นยาก ภาษีนั้นจะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีการค้าปลีก (retail sales taxes) หรือภาษีการใช้จ่าย (expenditure taxes)

6. **หลักของการทำรายได้ (productivity)** กล่าวคือเป็นภาพที่มีฐานใหญ่และฐานของภาพขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรนั้นได้มากโดยไม่ต้องเพิ่มอัตรากำหนดเก็บภาษีนั้น

7. **หลักของความยืดหยุ่น (flexibility)** สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย

## 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร คือ การจัดเก็บภาษีอากรให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย ไม่มีการรั่วไหล โดยเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด ลักษณะความมีประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีอากรมีความสำคัญ เพราะค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรเปรียบเสมือนการใช้จ่ายในการผลิต หรือทรัพยากรอย่างหนึ่ง ถ้าใช้มากเกินไปก็อาจได้รับประโยชน์น้อยกว่าเมื่อเทียบกับกรณีนำไปใช้ประโยชน์ด้านอื่น นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพย่อมจะมีผลในด้านต่าง ๆ เช่น ส่งเสริมให้มีระบบภาษีที่มีความเป็นธรรม รัฐมีรายได้มากขึ้นอันเป็นการลดภาระด้านการขาดดุล และการได้เงินมาพัฒนาหรือใช้จ่ายในด้านต่าง ๆ มากยิ่งขึ้น ดังนั้น การที่จะถือว่าการจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพหรือไม่นั้น จำเป็นต้องมีเครื่องชี้ (Indicator) หรือมาตรฐานที่กำหนดขึ้นว่า เครื่องชี้ที่เหมาะสม และควรนำเป็นเครื่องวัดประสิทธิภาพนั้นควรจะเป็นอย่างไร มีความหมายแค่ไหน ใช้ประโยชน์ได้มากน้อยเพียงใด แต่เครื่องชี้ที่พอจะเป็นที่ยอมรับกันในขณะนี้ และนิยมใช้วัดหรือกำหนดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น มี 3 วิธี ดังนี้ (สำนักบริหารราชการส่วนท้องถิ่นและสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. 2543)

1) วัดจากค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ (Cost of Collection) อุดม สมิทธิ ถือหลักว่าการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควรถือหลักการประหยัด โดยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรควรจะต่ำที่สุดโดยทั่วไปแล้ว การวัดประสิทธิภาพของการบริหารภาษีอากรตามวิธีนี้ มีแนวปฏิบัติโดยเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีที่เก็บได้ ถ้าอัตราส่วนของค่าใช้จ่ายต่อภาษีที่เก็บได้ต่ำก็แสดงว่าการเก็บภาษีนั้นมีประสิทธิภาพสูง อย่างไรก็ตามก็มีข้อสังเกตว่า การที่ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บที่ต่ำนั้นอาจเนื่องมาจากหลายสาเหตุ เช่น การจ้างเจ้าหน้าที่จำนวนน้อยหรืออาจจะจ้างเฉพาะบุคคลที่มีการศึกษาน้อยโดยให้ค่าจ้างหรือเงินเดือนต่ำ

2) วัดจากรายได้ที่เก็บได้จริงกับรายได้ที่ควรจะได้ (Actual Yields VS Potential Yields) โดยคำนวณว่าในการเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทถ้าจะจัดเก็บให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยควมมีรายได้เท่าใด แล้วเปรียบเทียบรายได้ที่ได้รับจริงของภาษีประเภทนั้น ๆ กับรายได้ที่ควรจะได้ก็จะทำให้ทราบได้ว่า การบริหารการจัดเก็บภาษีนั้น ๆ มีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด

3) วัดจากค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Cost) ตามวิธีนี้จะถือหลักว่าภาษีอากรที่ดีมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บสูงควรเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีเสียค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายต่ำ กล่าวคือ ภาษีที่มีประสิทธิภาพควรเป็นภาษีที่ง่าย มีข้อความชัดเจน และสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรในการที่จะปฏิบัติตาม

**ปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร** (สำนักบริหารราชการส่วนท้องถิ่น และสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. 2543)

การบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ ย่อมทำให้รายได้ภาษีอากรเต็มเม็ดเต็มหน่วยและลดจำนวนการหลีกเลี่ยงภาษีให้น้อยลง ดังนั้น ควรพิจารณาถึงปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการกำหนดประสิทธิภาพว่าประกอบด้วยปัจจัยใดบ้าง ปัจจัยดังกล่าวมีความสำคัญอย่างไร ซึ่งปัจจัยที่กำหนดความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรที่สำคัญ มี 6 ประการ คือ

1. ความสำนึกในหน้าที่การเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษี
2. ลักษณะของกฎหมายภาษีอากร
3. ประสิทธิภาพของพนักงานผู้จัดเก็บภาษีอากร
4. บรรยากาศที่เอื้ออำนวยให้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร
5. โครงสร้างภาษีอากร
6. ฐานข้อมูล

การจัดเก็บภาษีอากรจะมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปัจจัยที่เป็นเครื่องกำหนดประสิทธิภาพ 6 ประการดังกล่าว ซึ่งจะต้องมีลักษณะที่ว่าประชาชนมีความสำนึกในการเสียภาษีอากรที่ค่อนข้างสูง ลักษณะกฎหมายต้องง่ายและสะดวกต่อการประเมินภาษีของผู้เสียภาษี พนักงานจัดเก็บภาษีต้องเอาใจใส่ในการปฏิบัติงานและให้บริการอย่างเต็มที่ นอกจากนี้ต้องสร้างบรรยากาศให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรมากขึ้น โดยผู้นำประเทศและผู้นำทางด้านธุรกิจจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรให้เป็นแบบอย่างแก่ผู้เสียภาษีอากรทั่วไป และพยายามมิให้มีการหลบเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) เพราะการหลบเลี่ยงภาษีอากรเป็นบ่อเกิดของความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร และมีส่วนทำให้ผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีถูกต้องแล้ว เกิดความท้อแท้และขาดกำลังใจในการเสียภาษีอากร ส่วนโครงสร้างภาษีอากรก็มีความสำคัญ เนื่องจากเป็นสิ่งที่เอื้ออำนวยความสะดวกและความเข้าใจง่ายในทางปฏิบัติทั้งผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษีอากร และก่อให้เกิดความเป็นธรรม ลดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บที่เรียกว่าภาวะภาษีทับถมทวี (Cascading Effect) อันจะมีผลทำให้ภาวะภาษีเหมาะสมอยู่ในวิสัยที่ผู้เสียภาษีรับได้ และช่วยลดการหลบเลี่ยงภาษีให้น้อยลง เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บอีกด้วย

**ปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากร** (สำนักบริหารราชการส่วนท้องถิ่นและสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, 2543)

### 1. ปัญหาที่เกี่ยวกับกฎหมายและระเบียบข้อบังคับ

ตัวบทกฎหมายเป็นหัวใจของงานบริหารการจัดเก็บภาษีอากร เพราะเป็นฐานหลักที่ให้อำนาจปฏิบัติแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ และเป็นตัวกำหนดแนวทางปฏิบัติของการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร ยิ่งบทบัญญัติของกฎหมายมีความรัดกุม และการตีความเข้าใจง่ายเพียงใด ย่อมทำให้กำลังความสามารถของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะปฏิบัติงานบริหารการจัดเก็บภาษีอากรดีขึ้นเพียงนั้น ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรมีปัญหาและอุปสรรคทางด้านกฎหมายอยู่บ้าง ทั้งนี้ เนื่องจากมีการแก้ไขกฎหมายบ่อยครั้งจนทำให้กฎหมายมีความซับซ้อนและยากแก่การเข้าใจของคนทั่วไป

### 2. ปัญหาด้านการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร

การบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่สัมฤทธิ์ผล ประชาชนผู้เสียภาษีจะต้องมีความสำนึกในหน้าที่การเสียภาษีในภาวะปัจจุบันความสำนึกในหน้าที่การเสียภาษียังมีน้อย นอกจากนี้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรยังประสบปัญหาและอุปสรรคหลายด้าน ได้แก่

#### 1) ปัญหาที่เกิดจากฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ได้แก่

ก. เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีส่วนใหญ่ต้องทำงานหลายอย่าง จึงไม่มีความชำนาญเฉพาะด้าน เมื่อมีการแก้ไขกฎหมายแต่ละครั้ง หากไม่ติดตามหรือแสวงหาความรู้อย่างสม่ำเสมอ ก็อาจมีผลเสียต่อการประเมินภาษีได้

ข. ความสำนึกในหน้าที่การเสียภาษี เจ้าหน้าที่บางระดับมีรายได้ไม่เพียงพอต่อการดำรงชีพในสภาพสังคมในปัจจุบัน เมื่อมีอำนาจในตำแหน่งหน้าที่เอื้ออำนวยจึงอาจทำให้สาวสงหาผลประโยชน์ส่วนตัวและพวกพ้องได้

ค. เจ้าหน้าที่อาจเรียกร้องรับสินบนโดยมิชอบโดยการร่วมมือกับผู้เสียภาษีทำการประเมินภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง หากผู้เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือก็อาจใช้อำนาจหน้าที่อาศัยกลไกการทำงานหน่วงเหนี่ยวขั้นตอนการชำระภาษีให้ช้าลง หรือถ่วงแกล้งประเมินภาษีในจำนวนที่สูง

2) ปัญหาที่เกิดจากฝ่ายผู้เสียภาษี ได้แก่ ผู้ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษียังขาดความสำนึกในหน้าที่การเสียภาษี หรือความเต็มใจที่จะเสียภาษี

### 2.3 แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน (ทิพาวิ เมฆสุวรรณ. 2538 อ้างใน มนัส มณูกุล กิจ. 2552)

ในทางเศรษฐศาสตร์ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานมักหมายถึงการผลิตสินค้าหรือบริการให้ได้มากที่สุด โดยพิจารณาถึงการใช้ต้นทุนหรือปัจจัยนำเข้าให้น้อยที่สุด และประหยัดเวลามากที่สุด ซึ่งได้มีนักวิชาการให้ความหมายดังนี้

ประสิทธิภาพในระบบราชการมีความรวมถึงผลผลิตภาพ โดยประสิทธิภาพเป็นสิ่งที่วัดได้หลายมิติตามแต่วัตถุประสงค์ที่ต้องพิจารณาคือ

1. ประสิทธิภาพในมิติของค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนการผลิต ได้แก่ การใช้ทรัพยากรการบริหาร คือ คน เงิน วัสดุ เทคโนโลยีที่มีอยู่อย่างประหยัดและคุ้มค่า และเกิดการสูญเสียที่น้อยที่สุด
2. ประสิทธิภาพในมิติของกระบวนการบริหาร ได้แก่ การทำงานที่ถูกต้องได้มาตรฐาน รวดเร็ว และใช้เทคโนโลยีที่สะดวกกว่าเดิม
3. ประสิทธิภาพในมิติของผลผลิตและผลลัพธ์ ได้แก่ การทำงานที่มีคุณภาพเกิดประโยชน์ต่อสังคม เกิดผลกำไร ทันทเวลา ผู้ปฏิบัติงานมีจิตสำนึกที่ดีต่อการทำงาน และบริการเป็นที่พึงพอใจของลูกค้าหรือผู้มารับบริการ

จอห์น ดี.มิลเล็ท (John D.Millet . 1954 อ้างใน มนัส มณูกุล กิจ.2552) ได้ให้คำนิยามว่า ประสิทธิภาพหมายถึงผลการปฏิบัติงานที่ทำให้เกิดความพึงพอใจ และได้รับผลกำไรจากการปฏิบัติงานซึ่งมีความพึงพอใจ หมายถึงความพึงพอใจในการบริการให้ประชาชนโดยพิจารณาจาก

1. การให้บริการอย่างเท่าเทียม
2. การให้บริการอย่างรวดเร็วทันเวลา
3. การให้บริการอย่างเพียงพอ
4. การให้บริการอย่างต่อเนื่อง
5. การให้บริการอย่างก้าวหน้า

**หลักเกณฑ์ในการวัดประสิทธิภาพขององค์กร** (แสวง รัตนมงคลมาส.2539 อ้างใน พจนานัด วิชัยยา. 2539)

แนวทางในการวัดประสิทธิภาพการจัดบริการด้านสาธารณสุขปโลก มี 2 ลักษณะ คือ

1. การพิจารณาผลงานที่บรรลุเป้าหมายกับทรัพยากรทางการบริหารที่ใช้ไป โดยพิจารณาจากทัศนคติต่อความสำเร็จตามเป้าหมาย กับทัศนคติต่อความสามารถในการประหยัดทรัพยากรทางการบริหาร กล่าวคือ การปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพสูงเท่าใด ย่อมหมายถึง

ความสามารถในการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมายโดยสามารถประหยัดทรัพยากรทางการบริหารได้สูงเท่านั้น

2. การพิจารณาจากทัศนคติ โดยยึดตามแนวคิดในเรื่องความสามารถในการสร้างความพึงพอใจให้กับผู้รับบริการ ซึ่งพิจารณาจากองค์ประกอบ 5 ประการ คือ

- 1) ความสามารถในการจัดบริการให้เพียงพอแก่ความต้องการของผู้รับบริการ
- 2) ความสามารถในการจัดบริการให้อย่างยุติธรรม โดยมีลักษณะของการจัดบริการที่เป็นไปอย่างเสมอภาคและเสมอหน้า
- 3) ความสามารถในการจัดบริการได้อย่างต่อเนื่อง โดยไม่มีการหยุดชะงักหรือติดขัดในการให้บริการนั้น
- 4) ความสามารถในการจัดบริการได้อย่างรวดเร็วและทันต่อเวลา ตามลักษณะความจำเป็นรีบด่วนในบริการและความต้องการของประชาชนในบริการนั้น ๆ
- 5) ความสามารถในการพัฒนาบริการ ทั้งในด้านปริมาณและคุณภาพให้มีความเจริญก้าวหน้าตามลักษณะของการบริการนั้น ๆ ขึ้นไปเรื่อย ๆ

#### 2.4 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ (กรมที่ดิน. 2549)

การโอนอสังหาริมทรัพย์นั้นไม่ว่าผู้ขายจะได้มาอย่างไร การซื้อขายนั้นก็ต้องเสียภาษีจึงจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้ซื้อและผู้ขายจะต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร อากรแสตมป์ นอกจากนี้ยังมีค่าธรรมเนียมการโอนด้วย ภาษีอากร และอากรแสตมป์นั้นผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียส่วนค่าธรรมเนียมการโอนนั้น ผู้ขายและผู้ซื้อต้องแบ่งกันออกคนละครึ่ง (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 457) อย่างไรก็ตามถ้าภาษีนั้นคู่สัญญาจะตกลงให้ผู้ซื้อเป็นผู้ออกแทนผู้ขายก็ได้ และค่าธรรมเนียมการโอนนั้นแทนที่จะแบ่งกันออกคนละครึ่ง ก็ตกลงให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ออกทั้งหมดก็ได้

##### 1. อัตราภาษีและค่าธรรมเนียมการโอนขายอสังหาริมทรัพย์

แยกพิจารณา ดังนี้

###### 1) ภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้นั้นต้องเสียโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย ในขณะที่มีการจดทะเบียนการโอนที่สำนักงานที่ดินที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ ทั้งนี้ไม่ว่าผู้ขายจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ข้อแตกต่างคงอยู่ที่วิธีการคำนวณและอัตราภาษีที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายเท่านั้น

กรณีที่อยู่ขายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งได้แก่ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังมิได้แบ่งและห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้น การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายจะต้องใช้วิธีโดยอ้อมแล้วแต่ว่าอสังหาริมทรัพย์ที่ขายนั้นผู้ขายได้มาอย่างไร

1.1) ถ้าได้มาจากการได้รับมรดก หรือมีผู้อื่นยกให้โดยเสน่หา	
การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) ก แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้	
เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์	XXX
หัก เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปีภาษี	
กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร	
เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา (ถ้ามี)	XXX
คงเหลือ	XXX
หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (ร้อยละ 50)	XXX
เงินได้สุทธิ	XXX
หาร จำนวนปีที่ถือครอง (นับตามปี พ.ศ. แต่ไม่เกิน 10 ปี)	XX
เงินได้สุทธิตัวเฉลี่ยต่อปีที่ถือครอง	XXX
คูณ อัตราภาษีก้าวหน้า	
จำนวนเงินภาษีต่อปีที่ถือครอง	XXX
คูณ จำนวนปีที่ถือครอง	XX
จำนวนภาษีเงินได้ที่หัก ณ ที่จ่าย	XXX
(ไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย)	

1.2) ถ้าได้มาโดยทางอื่น เช่น ซื้อมาเพื่อปลูกบ้านอยู่อาศัย หรือซื้อมาเพื่อขายต่อหากำไร การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ.2529 มาตรา 4 กำหนดไว้ดังนี้

เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

XXX

หัก ค่าใช้จ่าย

XXX

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

เงินได้สุทธิ

XXX

หาร จำนวนปีที่ถือครอง (นับตามปี พ.ศ. แต่ไม่เกิน 10 ปี)

XX

เงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีที่ถือครอง

XXX

คูณ อัตรากำหนด

จำนวนเงินภาษีต่อปีที่ถือครอง

XXX

คูณ จำนวนปีที่ถือครอง

XX

จำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องหัก ณ ที่จ่าย

XXX

(เฉพาะกรณีที่อยู่อสังหาริมทรัพย์นั้น ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือกำไร จำนวนภาษีเงินได้ที่หัก ณ ที่จ่ายต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย)

### ตารางที่ 2.1 บัญชีอัตรากำหนดเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้	เงินได้แต่ละชั้น	อัตราร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้น	ภาษีสะสม
1 – 100,000	100,000	5	5,000	5,000
100,001 – 500,000	400,000	10	40,000	45,000
500,001 – 1,000,000	500,000	20	100,000	145,000
1,000,001 – 4,000,000	3,000,000	30	900,000	1,045,000
4,000,001 – ขึ้นไป	ฯลฯ	37	ฯลฯ	ฯลฯ

ถ้าเป็นกรณีขายอสังหาริมทรัพย์ ที่ได้มาโดยการรับมรดก หรือมีผู้อื่นยกให้โดยเสน่หาหรือมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เช่น ซื้อมาเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัย แต่ต่อมาขายไปเนื่องจากต้องการเปลี่ยนที่อยู่ใหม่ถ้าภาษีที่คำนวณได้ตามวิธีดังกล่าวมีจำนวนเกินร้อยละ 20 ของราคาขายก็ให้หักไว้เพียงร้อยละ 20 ของราคาขายเท่านั้น แต่ถ้าเป็นกรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เช่น ซื้อมาจัดสรรขายหรือขายต่อกำไร แม้ภาษีที่คำนวณได้ตามวิธีดังกล่าวจะเกินร้อยละ 20 ก็จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามจำนวนที่คำนวณ ได้นั้นจะไม่มีเพดานดังเช่นกรณีขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา หรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทาง

การค้าหรือกำไร เพราะประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (5) เพียงแต่บัญญัติให้คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 48 (4) (ข) ไม่ได้บัญญัติให้นำวรรคสองของมาตรา 48 (4) ที่ให้เสียภาษีไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขายมาใช้บังคับด้วย

กรณีขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา หรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรมาตรา 50 (5) ก็มีได้บัญญัติให้นำมาตรา 48 (4) วรรคสอง หรือเพดานร้อยละ 20 มาใช้แต่เหตุที่นำมาใช้กับกรณีนี้ เพราะมาตรา 48 (4) วรรคสอง บัญญัติว่า “ในกรณีที่เสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) เมื่อคำนวณภาษีแล้วต้องเสียไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย” ซึ่งการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายจะมีสิทธิเลือกเสียภาษี โดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ของมาตรา 48 หรืออีกนัยหนึ่ง เลือกเสียภาษีตามจำนวนที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นจะต้องเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ในกรณีใดกรณีหนึ่งใน 3 กรณีข้างต้น (มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง)

#### สูตรการคำนวณ

การคำนวณตามข้อ 1.1) และ ข้อ 1.2) สามารถใช้สูตรต่อไปนี้ได้

$$T = \frac{\{P - E \times TR\} N}{N}$$

T = Tax หรือ ภาษี

P = Price หรือ ราคา

E = Expense หรือ ค่าใช้จ่าย

N = Number or year หรือ จำนวนปีที่ถือครอง

TR = Tax Rate หรือ อัตราภาษี

แต่ไม่ว่าการคำนวณจะใช้วิธีใด ราคาที่ดินที่จะนำมาใช้ในการคำนวณต้องใช้ราคาประเมินของกรมที่ดิน (ประมวลรัษฎากร มาตรา 49 ทวิ) ไม่ว่าราคาที่ตกลงซื้อขายกันจะต่ำ หรือสูงกว่าราคาประเมินก็ตาม

เมื่อราคาที่ใช้ในการคำนวณภาษีใช้ราคาประเมินของกรมที่ดิน ไม่ว่าราคาที่ตกลงซื้อขายกันจะเป็นเท่าใด ผู้ซื้อและผู้ขายจึงควรจะต้องแจ้งราคาที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ การแจ้งราคาซื้อขายไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงจะมีแต่โทษมากกว่าเป็นคุณ โดยเฉพาะผู้ซื้อที่ซื้อไปทำโครงการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์จะเสียหายมาก กล่าวคือ เวลาคำนวณต้นทุนของที่ดิน เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีเงินได้ กรมสรรพากรอาจไม่ยอมให้คำนวณจากราคาที่ซื้อขายกันตาม

ความเป็นจริง แต่ให้คำนวณจากราคาที่แจ้งไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เป็นเหตุให้ต้นทุนของที่ดินต่ำ  
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีสูง ทำให้เสียภาษีมาก กำไรสุทธิที่ได้รับจริงอาจไม่พอนำมาชำระภาษีก็ได้

## 2) อากรแสดมปี

อากรแสดมปีเป็นภาษีที่เก็บจากการทำตราสารรวม 30 ลักษณะ ตามบัญชีอัตราอากร  
แสดมปีในประมวลรัษฎากร ซึ่งสัญญาซื้อขายไม่ใช่ 1 ใน 30 ลักษณะของบัญชีดังกล่าว สัญญาซื้อ  
ขายจึงไม่ต้องเสียอากรแสดมปี อย่างไรก็ตามเนื่องจากในลักษณะที่ 28 ของบัญชีดังกล่าว กำหนดให้  
ใบรับจากการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียอากรแสดมปี ฉะนั้น ผู้ขายจึงต้องเสียค่าอากร  
แสดมปีโดยผู้ขายต้องชำระเป็นตัวเงินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ในขณะที่มีการจดทะเบียน โอน  
อสังหาริมทรัพย์ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 103 (3), 11 , ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับอากร  
แสดมปี (ฉบับที่ 21) เรื่องกำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดอากรแสดมปีสำหรับตรา  
สาร 28 (ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมปี) โดยการรับเงินค่าโอนขายอสังหาริมทรัพย์ทุก 200 บาท  
หรือเศษของ 200 บาท ต้องเสียอากรแสดมปี 1 บาท หรือเท่ากับร้อยละ 0.5 ของจำนวนเงินที่ได้รับ

กรณีที่ราคาที่ตกลงซื้อขายกันไม่ตรงกับราคาประเมินของกรมที่ดิน หากราคาที่ตกลงซื้อ  
ขายกันสูงกว่าราคาประเมินของกรมที่ดิน ก็ให้ใช้ราคาที่สูงกว่าเป็นฐานในการเสียอากรแสดมปี แต่  
ถ้าราคาที่ตกลงซื้อขายต่ำกว่าราคาประเมิน ก็ให้ใช้ราคาประเมินเป็นฐานในการเสีย (ประมวล  
รัษฎากร มาตรา 123 ตร.)

กรณีที่ผู้ขายต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้ขายย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสดมปี หาก  
กรมที่ดินได้เรียกเก็บอากรแสดมปีไปแล้ว ให้ยื่นคำร้องขอคืนค่าอากรแสดมปีนั้นภายใน 6 เดือน  
นับแต่วันเสียค่าอากรแสดมปีนั้น (ประมวลรัษฎากร มาตรา 122)

## 3) ค่าธรรมเนียมการโอน

การจดทะเบียนโอนขายอสังหาริมทรัพย์นั้น ต้องเสียค่าธรรมเนียมการโอนในอัตราร้อย  
ละ 2 ของราคาประเมินของกรมที่ดิน เศษของ 100 บาทให้คิดเป็น 100 บาท หากราคาที่ตกลงซื้อ  
ขายสูงกว่าราคาประเมินของกรมที่ดิน ก็คงใช้ราคาประเมินของกรมที่ดินเป็นฐานในการเสีย  
ค่าธรรมเนียม และถ้าต่ำกว่าก็ใช้ราคาประเมินเช่นเดียวกัน (ประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา 103, 104,  
105 เบญจ)

ค่าธรรมเนียมการโอนดังกล่าวถ้าผู้ซื้อเป็นผู้ออกหรือแบ่งกันออกคนละครั้งกับผู้ขาย เงิน  
ที่ออกยอมถือเป็นต้นทุนรวมกับราคาที่ดินซื้อ มา ถ้าเป็นการซื้อมาโดยมิใช่ขายต่อ เช่น ซื้อมาเพื่อใช้  
สร้างอาคารที่ทำการเมื่อที่ดินหักค่าเสื่อมราคาไม่ได้ ค่าธรรมเนียมการโอนจึงเป็นรายจ่ายในการ  
คำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีไม่ได้ (คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 2510/2530) แต่ถ้าเป็นที่ดินที่ซื้อมาเพื่อ  
ขายต่อ เมื่อราคาที่ดินที่ซื้อมาหักเป็นต้นทุนในการขายได้ ค่าธรรมเนียมการโอนจึงหักได้

เช่นเดียวกัน หากเป็นการขายยกแปลงก็หักเป็นต้นทุนไปในคราวเดียวกันกับราคาที่ดินที่ซื้อขายกัน แต่ถ้าเป็นการแบ่งขายเป็นแปลง ๆ ก็ให้นำค่าธรรมเนียมในการโอนนั้นมาเฉลี่ยเป็นรายแปลง และหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายแปลงนั้น ๆ

## 2. อัตราภาษีและค่าธรรมเนียมการโอนให้สังหาริมทรัพย์

ภาษีการให้และภาษีมรดกเป็นของคู่กัน กล่าวคือ ภาษีที่ออกบังคับใช้เพียงอย่างเดียวหนึ่งนั้น ไม่สามารถบังคับใช้อย่างมีผลได้ เพราะผู้เสียภาษีย่อมจะหลีกเลี่ยงภาษีมรดกได้โดยการแบ่งทรัพย์สินมรดกให้แก่ทายาทก่อนที่ตนจะตายได้ ในทำนองเดียวกัน หากมีภาษีการให้เพียงอย่างเดียว ผู้เสียภาษีย่อมหลีกเลี่ยงได้ โดยรอไว้จนตายจึงค่อยมอบให้ (เป็นมรดก)

นอกจากนี้ ภาษีการให้ยังเป็นเครื่องมือที่ดีในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ ด้วยการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นั้น โดยการที่ภาษีการให้ป้องกันการโอนทรัพย์สินไปให้กับบุคคลในครอบครัวเดียวกัน หรือบุคคลที่เป็นเครือญาติกันเพื่อกระจายรายได้จากทรัพย์สินนั้น ซึ่งเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในอัตราสูง

ภาษีการให้แบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ ภาษีการให้ที่เก็บจากผู้ให้ (Donor's Tax) กับภาษีการให้ที่เก็บจากผู้รับ (Donee's Tax) ภาษีการให้ที่เก็บจากผู้ให้มักใช้ควบคู่กับภาษีกองมรดก ส่วนภาษีการให้ที่เก็บจากผู้รับมักใช้ควบคู่กับภาษีการรับมรดก สำหรับประเทศไทยใช้หลักภาษีการให้ที่เก็บจากผู้ให้

อัตราภาษีและค่าธรรมเนียมการโอนให้สังหาริมทรัพย์ สรุปได้ดังนี้

### 1) ค่าธรรมเนียม

การจดทะเบียนประเภทให้ เป็นการจดทะเบียนประเภทมีทุนทรัพย์ ต้องเรียกเก็บค่าธรรมเนียมร้อยละ 2 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ ถ้าเป็นการให้ระหว่างผู้บุพการีกับผู้สืบสันดาน หรือระหว่างคู่สมรส เรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนร้อยละ 0.5 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 47 (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติ ให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน

การให้ระหว่างผู้บุพการีกับผู้สืบสันดานถือสายเลือดเป็นหลัก เช่น บิดาให้กับบุตร ไม่จำเป็นว่าบิดานั้นจะต้องสมรสโดยชอบกับมารดาของบุตร บิดาที่ไม่ได้จดทะเบียนสมรสกับมารดาบุตรที่เกิดมาโดยบิดารับรองโดยพฤติการณ์ รับให้ที่ดินจากบิดาก็เรียกเก็บค่าธรรมเนียมร้อยละ 0.5 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ (หนังสือกรมที่ดิน ด่วนมาก ที่ มท 0708/ว 19498 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2528)

การให้ระหว่างผู้รับบุตรบุญธรรมกับบุตรบุญธรรม มิใช่เป็นการให้ระหว่างผู้บุพการีกับผู้สืบสันดานโดยสายเลือด จึงต้องเรียกเก็บค่าธรรมเนียมร้อยละ 2 ของราคาประเมินทุนทรัพย์

## 2) ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.9/2528 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2528 ได้วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการให้ไว้ดังนี้

(1) การให้โดยไม่มีค่าตอบแทนแก่บุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย การที่บิดายกที่ดินให้แก่บุตรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ย่อมต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ถ้าต้องการจะได้รับการยกเว้นก็ต้องไปจดทะเบียนรับรองบุตรเสียก่อน

(2) การให้บุตรบุญธรรม ไม่อยู่ในข่ายได้รับยกเว้น ต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

(3) บุตรที่ชอบด้วยกฎหมายยกที่ดินให้กับบิดามารดา ต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

(4) สามีภรรยาที่ที่ดินให้แก่กัน ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย

(5) การให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจโดยไม่มีค่าตอบแทน ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

(6) การให้ที่ดินที่ได้มาจากรับมรดกหรือรับให้โดยเสน่หา ที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล เมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้น โดยเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะการให้ในส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปีภาษี ย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

อนึ่ง การให้ดังกล่าวในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล ย่อมได้รับยกเว้นในส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาทด้วย ตามหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0811/01818 ลงวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2541 เวียนตามหนังสือกรมที่ดิน ที่ มท 0710/ว 06468 ลงวันที่ 4 มีนาคม 2541

## 3) ค่าอากรแสตมป์

การจดทะเบียนการให้โดยเสน่หาไม่มีค่าตอบแทน เดิมพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้เรียกเก็บค่าอากรแสตมป์ โดยปฏิบัติตามหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0802/9031 ลงวันที่ 7 มิถุนายน 2526 ซึ่งเวียนให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทราบและปฏิบัติตามหนังสือกรมที่ดิน ที่ มท. 0612/1/ว. 13124 ลงวันที่ 17 มิถุนายน 2526

ปัจจุบัน กรมที่ดิน ได้มีหนังสือที่ มท 0515/ว. 36957 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2545 เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการปิดอากรแสตมป์ เวียนให้ทราบและถือปฏิบัติ โดยแจ้งว่า กรมสรรพากร ได้แจ้งแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการปิดอากรแสตมป์หนังสือสัญญาให้โดยเสน่หาไม่มีค่าตอบแทนว่า หนังสือสัญญาให้ที่ดินถือเป็นใบรับ ซึ่งกระทำต่อหน้าเจ้าพนักงานที่ดินและจดทะเบียนนิติกรรมตามกฎหมาย จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีอากรแสตมป์ตามลักษณะแห่งตราสาร 28 (ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ และมาตรา 104 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การยกที่ดินให้โดยไม่มีค่าตอบแทนจึงต้องเสียอากรแสตมป์ โดยต้องเสียค่าอากรแสตมป์จากทุนทรัพย์ในการจดทะเบียน

สิทธิและนิติกรรม หรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า เมื่อผลการพิจารณาของกรมสรรพากรปรากฏว่าการยกที่ดินให้โดยไม่มีค่าตอบแทนต้องเสียอากรแสตมป์ จึงให้ยกเลิกหนังสือกรมที่ดิน ที่ มท. 0612/1/ว.13124 ลงวันที่ 17 มิถุนายน 2526 ซึ่งเวียนหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/9031 ลงวันที่ 7 มิถุนายน 2526

## 2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

นิยม บุญสิงห์ (2539) ได้ศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะในกรณีการค้าอสังหาริมทรัพย์ในจังหวัดเชียงใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อทราบปัญหาและอุปสรรคของผู้ประกอบการที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เพื่อทราบปัญหาและอุปสรรคในการขออนุญาตการค้าอสังหาริมทรัพย์จากหน่วยงานราชการ รวมถึงเพื่อวิเคราะห์ความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ว่ามีความรู้ความเข้าใจในด้วบทกฎหมายตามประมวลรัษฎากรเพียงใด ในการศึกษาครั้งนี้ใช้แบบสอบถามโดยแบบสอบถามประกอบด้วยข้อมูลเกี่ยวกับสถานภาพผู้ตอบแบบสอบถาม เช่น เพศ อายุ การศึกษา เป็นต้น ข้อมูลเกี่ยวกับความเห็นในหลักการภาษีธุรกิจเฉพาะ เช่น ความสามารถในการผลัดภาระภาษีแก่ผู้บริโภค ความเข้าใจของการจัดเก็บภาษี ภาษีธุรกิจเฉพาะที่มีต่อการพัฒนาประเทศ ข้อมูลเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจในภาษีธุรกิจเฉพาะในประมวลรัษฎากร ข้อเสนอแนะอื่น ๆ เป็นการขอความคิดเห็น ในการวิเคราะห์ข้อมูลนั้นใช้ สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าร้อยละกับข้อมูลประเภทกลุ่ม หรืออันดับ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน เป็นต้น การวิเคราะห์ถดถอยพหุ เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร ซึ่งได้แก่ ความรู้ความเข้าใจ

ผลการศึกษาพบว่า ผู้ประกอบการ มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ และการขออนุญาตจัดสรรที่ดินอยู่ในระดับต่ำ เว้นแต่ด้านการจัดทำรายงาน และการยอมรับการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะที่มีอยู่ในระดับสูง และจากการนำตัวแปรที่เกี่ยวกับพื้นฐานของสถานประกอบการต่าง ๆ ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหน้าที่การเสียภาษี หลักเกณฑ์การเสียภาษี การยอมรับการเสียภาษี ความคิดเห็นต่อการประชาสัมพันธ์ ความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนการขออนุญาตจัดสรรที่ดิน และขั้นตอนการปฏิบัติภาษี ไปหาความสัมพันธ์กับจำนวนเงินที่ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะของผู้ประกอบการเพื่อสร้างสมการถดถอยพหุผล จากการวิเคราะห์พบว่า ตัวแปรพื้นฐาน คือ สถานประกอบการด้านเงินทุนจดทะเบียนนิติบุคคล ความรู้ที่ได้รับจากการศึกษาเกี่ยวกับภาษีอากร และความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนการขออนุญาตจัดสรรที่ดินมีอิทธิพลต่อจำนวนเงินที่ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ

**พจนารถ วิชัยยา (2545)** ได้ทำการศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ขององค์การบริหารส่วนตำบลหนองป่าครั่ง อำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการจัดเก็บรายได้ ความรู้ความเข้าใจของประชาชนในเรื่องรายได้ขององค์การบริหารส่วนตำบลหนองป่าครั่ง รวมถึงเพื่อวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บรายได้ขององค์การบริหารส่วนตำบลหนองป่าครั่งในการศึกษานี้ใช้แบบสอบถามโดยแบบสอบถามแบ่งเป็นสองฉบับ ฉบับแรกสำหรับกลุ่มผู้เสียภาษี ข้อมูลได้แก่ ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม การรับรู้ข้อมูลเกี่ยวกับภาษีและการชำระภาษี ความเข้าใจเกี่ยวกับรายได้ขององค์การบริหารส่วนตำบลหนองป่าครั่ง และความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ฉบับที่สองสำหรับบุคลากรจากองค์การบริหารส่วนตำบลหนองป่าครั่ง ข้อมูลได้แก่ ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษี การวิเคราะห์ข้อมูล ใช้การแจกแจงความถี่ ค่าร้อยละในการพรรณาลักษณะทั่วไปของข้อมูล วิเคราะห์ข้อมูลจากการสัมภาษณ์ในการศึกษาถึงปัญหาอุปสรรคในการจัดเก็บภาษี ค่าสถิติที่ใช้คือ ความถี่สะสม ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การวิเคราะห์Chi-Square การวิเคราะห์ความแปรปรวน กำหนดนัยยะสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.5

ผลการศึกษาพบว่า องค์การบริหารส่วนตำบลหนองป่าครั่งมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บรายได้สูง ประชาชนมีความพึงพอใจต่อการชำระภาษีให้กับ อบต.ในระดับมาก ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของ อบต.คือ ปัจจัยด้านอาชีพของผู้เสียภาษี แต่ปัจจัยด้านรายได้ต่อเดือน สถานภาพสมรส และความพึงพอใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีไม่มีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของ อบต. ประชาชนที่มีหน้าที่เสียภาษีมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับรายได้ของ อบต.ในระดับต่ำ และพบว่าระดับความรู้มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีแต่ไม่มีความสัมพันธ์กับความสำนึกในหน้าที่เสียภาษี ประชาชนมีความสำนึกในหน้าที่เสียภาษีในระดับดีมาก ปัจจัยด้านอาชีพ รายได้ต่อเดือนและความพึงพอใจในการเสียภาษีให้กับ อบต. มีผลกระทบต่อความสำนึกในหน้าที่เสียภาษี แต่ความสำนึกในหน้าที่การเสียภาษี ไม่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของ อบต. ปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีที่ อบต.ประสบมากที่สุด คือปัญหาการไม่สามารถติดต่อประชาชนผู้เสียภาษีตามที่อยู่ได้ ประชาชนมาชำระภาษีไม่ตรงตามเวลาที่กำหนด และมักต่อรองภาษีที่ต้องชำระแก่ อบต. จึงควรแก้ไขด้วยการประชาสัมพันธ์ให้ประชาชนมาชำระภาษีให้ตรงเวลาให้ยิ่งขึ้น

**สุพจน์ แสงฉาย (2545)** ได้ทำการศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของเทศบาลเมืองลำพูน โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับผลการจัดเก็บภาษีของเทศบาลเมืองลำพูน เพื่อศึกษาแนวโน้มของรายได้จากภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บเอง และเพื่อศึกษา

ปัญหา และอุปสรรคในการจัดเก็บภาษี ในการศึกษาครั้งนี้ใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม 1. บุคลากรที่ปฏิบัติงานฝ่ายการคลัง 2. ประชาชนผู้เสียภาษี แบบสอบถามสำหรับบุคลากรมีลักษณะเป็นแบบประเมินความเห็นในการชำระหนี้ เอกสารเกี่ยวกับชำระภาษี ตำแหน่งหน้าที่ ความรับผิดชอบเป็นต้น แบบสอบถามสำหรับประชาชนผู้เสียภาษีแบ่งออกเป็น ข้อมูลทั่วไปของประชากร การรับรู้ข่าวสารและการประชาสัมพันธ์ ความรู้เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของเทศบาลและการเสียภาษีของประชากร รวมถึงคำถามเกี่ยวกับการชำระภาษีความเต็มใจในการไปชำระภาษีของกลุ่มตัวอย่าง ในการวิเคราะห์ข้อมูล ใช้ค่าสถิติแจกแจงความถี่ ร้อยละ เพื่ออธิบายลักษณะของประชากร ใช้ค่าสถิติแจกแจงความถี่ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน อธิบายการรับรู้ข่าวสาร การประชาสัมพันธ์ และค่าสถิติ Chi-Square เพื่อวิเคราะห์ข้อมูลแตกต่างระหว่างตัวแปรอิสระ

ผลการศึกษาพบว่าปัจจัยส่วนบุคคล อันได้แก่ เพศ ระดับการศึกษา รายได้เฉลี่ยต่อเดือน การรับรู้ข่าวสารและการประชาสัมพันธ์ ไม่มีผลต่อการเสียภาษีของประชาชนในเขตเทศบาลเมืองลำพูน การจัดเก็บภาษีของเทศบาลเมืองลำพูนมีแนวโน้มเพิ่มขึ้น เนื่องจากผลกระทบจากการดำเนินนโยบายกระตุ้นเศรษฐกิจของภาครัฐ ทั้งโครงการกองทุนหมู่บ้าน โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ เมื่อพิจารณาตามประเภทภาษีพบว่า ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่มีแนวโน้มสูงขึ้น ในขณะที่ภาษีป้ายและอากรฆ่าสัตว์มีแนวโน้มลดลง ปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษี เกิดจากประชาชนขาดความรู้ความเข้าใจและขาดจิตสำนึกเรื่องภาษี เนื่องจากไม่เห็นประโยชน์ที่จะไปชำระภาษี การประชาสัมพันธ์ข่าวสารเกี่ยวกับภาษีของเทศบาลมีน้อย บุคลากรที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีมีน้อยเกินไปและขาดความกระตือรือร้น ขาดข้อมูลในการจัดเก็บภาษีเทศบาลมุ่งเน้นรายได้จากงบประมาณอุดหนุนจากภาครัฐมากกว่ารายได้ที่จัดเก็บเอง เจ้าของทรัพย์สินไม่มายื่นแบบเพื่อเสียภาษีด้วยตัวเอง ไม่มีการเตรียมเอกสารในการยื่นแบบแสดงภาษี รวมทั้งมีการแจ้งรายการเสียภาษีไม่ตรงกับความเป็นจริง และยื่นแบบแสดงรายการภาษีเกินกำหนดระยะเวลา บางรายไม่มาเสียภาษีหลังจากได้รับแจ้ง นอกจากนี้ยังพบว่ากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีบางฉบับยังล้าหลังไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน

**ลิตธิศักดิ์ รูปชาติ (2545)** ได้ศึกษาเรื่องแนวทางการเสริมสร้างความร่วมมือจากประชาชนในการชำระภาษีให้แก่องค์การบริหารส่วนตำบลแม่แวน อำเภอพร้าว จังหวัดเชียงใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาถึงแนวทางในการเสริมสร้างความร่วมมือของประชาชนในการชำระภาษี เพื่อศึกษาถึงความคิดเห็นของประชาชนที่มีต่อระบบการบริหารจัดเก็บที่ดี และเพื่อศึกษาถึงปัญหา อุปสรรคในการจัดเก็บภาษีในการศึกษาครั้งนี้ใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยเก็บจากกลุ่มชาวบ้าน ตำบลแม่แวน อำเภอพร้าว จังหวัดเชียงใหม่ แบบสอบถามแบ่งออกเป็น

ข้อมูลทั่วไป ข้อมูลเกี่ยวกับการชำระภาษีของประชาชน ข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางการสร้างความร่วมมือของประชาชนในการชำระภาษี ความเห็นของประชาชนต่อระบบการบริหารการจัดเก็บภาษี ข้อมูลเกี่ยวกับความร่วมมือในการชำระภาษี และ ปัญหา อุปสรรค ข้อบกพร่องในการจัดเก็บภาษี การวิเคราะห์ข้อมูล ข้อมูลทั่วไป ข้อมูลเกี่ยวกับการชำระภาษีของประชาชน และความร่วมมือในการชำระภาษี ทำการวิเคราะห์หาค่าความถี่และค่าร้อยละ ข้อมูลที่เป็นความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางเสริมสร้างความร่วมมือ และความคิดเห็นของประชาชนต่อระบบการบริหารการจัดเก็บ ได้กำหนดเกณฑ์การให้คะแนนตามหลัก Likert Scale ปัญหาและอุปสรรคในการชำระภาษี ได้กำหนดจากเกณฑ์การตอบแบบสอบถามไว้หลายหัวข้อ คะแนนที่ได้นำมาคิดเป็นค่าร้อยละ เรียงลำดับจากมากไปน้อย

ผลการศึกษาพบว่า เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานจัดเก็บภาษี ได้อำนวยความสะดวกให้การต้อนรับประชาชนผู้มาเสียภาษีอากรอย่างดี ทำให้ประชาชนมีความพึงพอใจ และให้ความร่วมมือในการชำระภาษีให้แก่องค์กรบริหารส่วนตำบลแม่แวน ส่วนหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีขององค์กรบริหารส่วนตำบล ประชาชนเห็นว่าหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษียังไม่ดี เนื่องจากอัตราภาษีที่เก็บสูงเกินไป ตลอดจนวิธีการคำนวณภาษีและการประเมินภาษีซ้ำซ้อนแต่วิธีการจัดเก็บภาษีเป็นวิธีจัดเก็บที่ดี

**นิสาร์ตน์ กัณฑ์วงศ์ (2546)** ได้ศึกษาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของสำนักงานสรรพสามิตภาคที่ 5 โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาโครงสร้างและการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของภาษีสรรพสามิต เพื่อศึกษาประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต และเพื่อศึกษาความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ในการศึกษาครั้งนี้วิเคราะห์จากงบประมาณรายจ่ายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี เป้าหมายที่กรมสรรพสามิตกำหนดไว้ และอัตรากำลังเจ้าหน้าที่

ผลการการศึกษาประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต พบว่าเมื่อเปรียบเทียบเป้าหมาย งบประมาณ และอัตรากำลังเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต มีประสิทธิภาพทุกปี คือเกินเป้าหมายที่สรรพสามิตภาคที่ 5 กำหนดไว้ ยกเว้นปีงบประมาณ 2541 และ 2543

**ปณิษฐา รักธรรม (2548)** ได้ศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีขององค์กรบริหารส่วนตำบลขนาดใหญ่ในเขตอำเภอเมืองเชียงใหม่ จังหวัดเชียงใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์ศึกษาปัญหาอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีของ อบต.ขนาดใหญ่ในเขตอำเภอเมืองเชียงใหม่ เพื่อศึกษาแนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของ อบต.ขนาดใหญ่ในเขตอำเภอเมืองเชียงใหม่ ในการศึกษาครั้งนี้ใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูลจำนวน 2 กลุ่ม กลุ่มที่ 1. เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี กลุ่มที่ 2. ประชาชนผู้เสียภาษี แบบสอบถามที่ใช้กับกลุ่มเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน แบ่งออกเป็น ข้อมูลทั่วไป ความคิดเห็นต่อระบบการจัดเก็บภาษีของ อบต.

ขนาดใหญ่ ความคิดเห็นต่อการจัดลำดับปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษี และความคิดเห็นอื่นๆ แบบสอบถามที่ใช้กับประชาชนผู้เสียภาษี แบ่งออกเป็น ข้อมูลทั่วไป ความคิดเห็นของผู้เสียภาษีต่อการจัดเก็บภาษีของ อบต. ความคิดเห็นต่อการจัดลำดับปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษี ความคิดเห็นอื่นๆ การวิเคราะห์ข้อมูล ข้อมูลทั่วไป ทำการวิเคราะห์โดยใช้ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ในส่วนของความคิดเห็นใช้การจัดเรียงลำดับความสำคัญของปัญหาโดยให้ค่าคะแนนเป็นจำนวนเต็ม และหาค่าฐานนิยม และในส่วนของความคิดเห็นอื่นๆเป็นการแสดงความคิดเห็นแบบอิสระ

ผลการศึกษาพบว่าปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีขององค์การบริหารส่วนตำบลขนาดใหญ่ในเขตอำเภอเมืองเชียงใหม่มีปัญหา 4 ประเด็น คือ ประการแรกปัญหาหลักโครงสร้างของระบบภาษี มีขั้นตอนการจัดเก็บภาษี การประเมินทุกขั้นตอนมีความล่าช้าเป็นปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษี แบบแสดงรายการเข้าใจยาก ยากต่อการกรอกข้อมูล ปัญหากฎหมายที่เก่าล้าสมัย ไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ปัจจุบันยุ่งยากในการปฏิบัติ ประการที่สอง ตัวบุคลากรผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีไม่มีความรู้ ความชำนาญเกี่ยวกับกฎหมายภาษี ไม่มีอัตราเสียภาษี อันดี ยิ้มแย้ม แจ่มใส ในการจัดเก็บภาษี รวมทั้งองค์การบริหารส่วนตำบลผู้เชี่ยวชาญด้านการจัดเก็บภาษีที่ให้คำแนะนำปรึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษี ประการที่สาม ปัญหาประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีย้ายที่อยู่ เปลี่ยนหรือยกเลิกกิจการแล้วไม่แจ้งในองค์การบริหารส่วนตำบลทราบ ทำให้ติดตามหาที่อยู่ใหม่ยาก และประการสุดท้ายการบริหารจัดการเก็บภาษี

### 2.6 กรอบแนวคิดที่ใช้ในการศึกษา

