

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. ๑๐๐/๒๕๕๓

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและอากรแสตมป์ กรณีการขาย
การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำ
สำหรับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและอากรแสตมป์ กรณีการขาย การโอน
กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๕/๒๕๒๘ เรื่อง การโอน
กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ กรณีที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้และ
กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ต้องกำหนดราคาขาย ลงวันที่ ๒๐ พฤษภาคม
พ.ศ. ๒๕๒๘

ข้อ ๒ คำว่า “ขาย” ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ หมายความว่า รวมถึง ขายฝาก
แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด
และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ ตามมาตรา ๓๕ แห่งประมวลรัษฎากร แต่
ไม่รวมถึง

(๑) การขาย แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง
ในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีโซ่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) การให้ การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองใน
อสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน

(ข) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะในกรณีที่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจนั้น มิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่น นอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น

(๒) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาท ซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์

ข้อ ๓ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หมายถึง บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ข้อ ๔ การขายอสังหาริมทรัพย์ กรณีที่มีการถือกรรมสิทธิ์รวม ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามข้อ ๓ มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ดังนี้

(๑) กรณีการถือกรรมสิทธิ์รวมเกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับมรดกการให้โดยเสนหา การครอบครองปรปักษ์ หรือจากการที่เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ให้บุคคลอื่นเข้าถือกรรมสิทธิ์รวมในภายหลัง ให้บุคคลแต่ละคนที่ถือกรรมสิทธิ์รวมเสียภาษีเงินได้ในฐานะบุคคลธรรมดา โดยแยกเงินได้ตามส่วนของแต่ละคนที่มีส่วนอยู่ในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือกรรมสิทธิ์รวม

(๒) กรณีการถือกรรมสิทธิ์รวมเกิดขึ้นเนื่องจากการทำนิติกรรมซื้อขาย ขายฝาก หรือแลกเปลี่ยน โดยเข้าถือกรรมสิทธิ์รวมพร้อมกัน ให้เสียภาษีเงินได้ในฐานะห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล แต่หากไม่ได้มีการเข้าถือกรรมสิทธิ์รวมพร้อมกันให้บุคคลแต่ละคนที่ถือกรรมสิทธิ์รวมเสียภาษีเงินได้ในฐานะบุคคลธรรมดา โดยแยกเงินได้ตามส่วนของแต่ละคนที่มีส่วนอยู่ในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือกรรมสิทธิ์รวม

ข้อ ๕ การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณจากราคาขายอสังหาริมทรัพย์ที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดขึ้นในกรณีโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทน ไม่ว่าราคาที่ซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม โดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น ตามมาตรา ๔๕ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ ๖ วิธีปฏิบัติในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งเงินภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน ดังนี้

(๑) สำหรับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ ๕๐ ของเงินได้ เหลือเท่าใด ถือเป็นเงินได้สุทธิแล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย

(๒) สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (๑) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิแล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย

คำว่า “จำนวนปีที่ถือครอง” ตามวรรคหนึ่ง (๑) และ (๒) หมายถึงจำนวนปี นับตั้งแต่ปีที่ได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ถึงปีที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น ถ้าเกินสิบปีให้นับเพียงสิบปี และเศษของปีให้นับเป็นหนึ่งปี

กรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้ ผู้โอนมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งเงินภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน โดยถือปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามวรรคหนึ่ง

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตาม (๑) และ (๒) เฉพาะกรณีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรที่ต้องชำระในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน เมื่อคำนวณภาษีแล้วต้องไม่เกินร้อยละ ๒๐ ของราคาขาย

ข้อ ๗ ผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามข้อ ๖ จะเลือกเสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น ตามมาตรา ๔๘ (๑) และ (๒) แห่งประมวลรัษฎากรได้ ดังนี้

(๑) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก อสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย นำส่งไว้แล้ว

(๒) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ได้ยื่นรายการแสดงเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว และคำนวณภาษีโดยหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยจำนวน

ภาษีที่คำนวณได้ต้องไม่เกินร้อยละ ๒๐ ของราคาขาย และเมื่อนำภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามข้อ ๖ มาหักออกแล้วมีภาษีที่ชำระไว้เกิน ผู้มีเงินได้มีสิทธิขอคืนภาษี

เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่ารวมถึงเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ ๓๔๒) พ.ศ. ๒๕๔๑ ซึ่งได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งตามข้อ ๖ ไว้แล้ว

ข้อ ๘ ผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา ๔ (๖) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ ๓๔๒) พ.ศ. ๒๕๔๑ ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้นำซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ซึ่งได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย นำส่งตามข้อ ๖ และได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว เมื่อถึงกำหนดยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เฉพาะกรณีผู้มีเงินได้ดังกล่าว ไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้นั้นคืน หรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้นั้นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

ข้อ ๙ ผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งไว้ตามข้อ ๖ ต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นตามมาตรา ๔๘ (๑) และ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องคำนวณหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

ข้อ ๑๐ การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ดังต่อไปนี้ ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นुकคลรรรรรร

(๑) การโอนโดยทางมรดกซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาท ไม่ว่าจะเป็นทายาทโดยธรรมหรือทายาทโดยพินัยกรรม

(๒) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนเองโดยไม่มีค่าตอบแทน บุตรชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

(๓) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสนหาที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะการโอนในส่วนที่ไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐ บาท ตลอดปีภาษีนั้น

(๔) การโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เฉพาะกรณีที่ได้รับคำตอบแทนเป็นสิทธิในการใช้ทรัพย์สินที่โอนนั้นเพื่อกิจการผลิตสินค้าของตนเอง

(๕) การเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้ เฉพาะที่ดินที่ต้องเวนคืนและอสังหาริมทรัพย์อื่นบนที่ดินที่ต้องเวนคืน

(๖) กรณีสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ต้องตกไปเป็นของบุคคลอื่นตามมาตรา ๑๓๖๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือโดยการถูกแย่งการครอบครองและมิได้ฟ้องคดีเพื่อเอาคืนซึ่งการครอบครองนั้นภายในหนึ่งปี นับแต่เวลาถูกแย่งการครอบครองตามมาตรา ๑๓๗๕ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือโดยการสละเจตนาครอบครองหรือไม่ยึดถืออสังหาริมทรัพย์นั้นต่อไป

ซึ่งเป็นเหตุให้การครอบครองสิ้นสุดลงตามมาตรา ๑๓๗๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เจ้าของสิทธิครอบครองเดิมไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้

อสังหาริมทรัพย์ที่บุคคลอื่นได้สิทธิครอบครองไปตามวรรคหนึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๓๕ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ได้สิทธิครอบครองจะต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้ตามปกติ

(๗) กรณีกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ต้องตกไปเป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลอื่นโดยการครอบครองปรักษ์ตามมาตรา ๑๓๗๒ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เจ้าของกรรมสิทธิ์เดิมไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้

อสังหาริมทรัพย์ที่ได้เป็นกรรมสิทธิ์โดยการครอบครองปรักษ์ตามวรรคหนึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๓๕ แห่งประมวลรัษฎากรของผู้ได้กรรมสิทธิ์ ซึ่งจะต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้ตามปกติ

(๘) การแบ่งสินสมรสที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ซึ่งมีราคาของแต่ละฝ่ายเท่ากัน ไม่ถือเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา ๓๕ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

(๙) การแก้ไขหรือการเพิ่มเติมชื่อคู่สมรสในเอกสารสิทธิเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นสินสมรส ไม่ถือเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา ๓๕ แห่งประมวลรัษฎากรไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

(๑๐) กรณีครอบครองอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ใกล้เคียงกัน เนื้อที่เท่ากันแต่ถือโฉนดที่ดินไว้ผิดสับเปลี่ยนกัน เมื่อได้ขอให้เจ้าพนักงานที่ดินแก้ไขชื่อในโฉนดให้เป็นการถูกต้องแล้วโดยมิได้มีเจตนาแลกเปลี่ยนที่ดินกัน ไม่ถือเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา ๓๕ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

(๑๑) กรณีปรากฏหลักฐานชัดเจนว่าเป็นตัวแทนถือกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์แทนตัวการ เมื่อตัวแทนจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์คืนให้แก่ตัวการโดยไม่ได้รับเงินหรือประโยชน์อื่นใดเป็นการตอบแทน การโอนดังกล่าว ไม่ถือเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา ๓๕ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

ข้อ ๑๑ การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ในกรณีดังต่อไปนี้ พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ต้องกำหนดจำนวนเงินเพิ่มขึ้นในการจัดเก็บอากรแสตมป์ ตามมาตรา ๑๒๓ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

(๑) กรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยการขายให้แก่ส่วนราชการ องค์การของรัฐบาลตามความในมาตรา ๒ แห่งประมวลรัษฎากร เทศบาล สุขาภิบาล องค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นหรือรัฐวิสาหกิจ ให้ถือว่าจำนวนเงินที่ผู้จ่ายเงินดังกล่าวจ่ายนั้นเป็นจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นตามปกติแล้ว

(๒) กรณีการขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งส่วนราชการหรือหน่วยงานตามที่กล่าวใน (๑) เป็นผู้ทอดตลาด ให้ถือว่าจำนวนเงินค่าขายทอดตลาดนั้นเป็นจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นตามปกติแล้ว

(๓) กรณีที่มีการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือว่าจำนวนเงินค่าทดแทนจากการเวนคืนดังกล่าวเป็นจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นตามปกติแล้ว

ข้อ ๑๒ ระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือ หรือทางปฏิบัติใด
ที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ให้เป็นอันยกเลิก

สั่ง ณ วันที่ ๒๔ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๔๓

สมชาย ศรีสันติสุข

ที่ปรึกษาด้านประสิทธิภาพ รักษาราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร