

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในจังหวัด เชียงใหม่ ได้นำแนวคิดและทฤษฎีต่างๆ โดยการค้นคว้าเอกสาร ทบทวนผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง แนวคิดและทฤษฎีภายใต้หัวข้อดังต่อไปนี้

แนวคิดและทฤษฎี

1. ทฤษฎีภาษีอากร

Adam Smith (1976 อ้างในสมชัย ฤชพันธ์, 2537) ได้วางหลักเกณฑ์สำคัญของ ภาษีอากรไว้ในหนังสือ Wealth of Nation ไว้ซึ่งถือว่าเป็นลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดีดังนี้

1. หลักความยุติธรรม (Equity) ภาษีอากรที่ดีจะต้องจัดเก็บอย่างยุติธรรมและให้ ความเป็นธรรมแก่ทุกฝ่ายในสังคมกล่าวคือ ผู้เสียภาษีอากรทุกคนมีฐานะเท่าเทียมกัน ควรจะเสีย ภาษีอากรเท่าเทียมกัน

2. หลักความแน่นอน (Certainty) ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความแน่นอนชัดเจน ผู้เสียภาษีอากรทุกคนจะได้รับรู้อย่างเข้าใจ เกี่ยวกับเวลาของการชำระภาษี จำนวนภาษีที่จะต้อง ชำระ และสถานที่ชำระภาษี

3. หลักความสะดวก (Simplicity) ภาษีอากรที่ดีจะต้องสะดวกในการจัดเก็บ และสะดวกในการเสียภาษีนอกจากนี้ยังรวมถึงตัวบทกฎหมายภาษีจะต้องเข้าใจง่ายและแบบแสดง รายการรวมถึงข้อกำหนดต่าง ๆ จะต้องง่ายต่อการปฏิบัติ

4. หลักการประหยัด (Economy) ระบบภาษีอากรที่ดีนั้นการบริหารการจัดเก็บ จะต้องเป็นไปได้อย่างประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและเก็บภาษีได้มาก ตลอดจนการเก็บภาษี จะต้องไม่ผลกระทบต่อการทำงานของเสียภาษีให้น้อยที่สุด

2. ลักษณะของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (กรมสรรพากร : 2549)

อสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 139 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หมายความว่า “ที่ดินและทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวร หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สินอันเกี่ยวกับที่ดินหรือทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดิน หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย” ดังนั้นลักษณะของธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์จึงแยกออกได้เป็น

1. การขายเฉพาะที่ดินโดยไม่มีอาคาร ได้แก่

1.1 การซื้อที่ดินมาแล้วขายไปในลักษณะเดิม โดยไม่มีการแบ่งแยกหรือพัฒนาปรับปรุงเพิ่มเติม

1.2 การซื้อที่ดินแปลงใหญ่หรือแปลงย่อยหลายแปลงแล้วนำมารวมกันและแบ่งแยกเป็นแปลงย่อยในลักษณะจัดสรรขาย โดยมีการพัฒนาปรับปรุงที่ดิน เช่น ถมดิน ทำถนน ทำท่อระบายน้ำ ระบบประปา - ไฟฟ้า หรือสาธารณูปโภคอื่นๆ หรืออาจขายโดยปลูกต้นไม้ให้ด้วยที่เรียกว่า “สวนเกษตร”

2. การขายที่ดินพร้อมอาคาร ได้แก่

2.1 การขายที่ดินพร้อมบ้าน ซึ่งลักษณะของบ้านอาจเป็นบ้านเดี่ยว บ้านแฝด หรือบ้านแถว (ทาวน์เฮาส์)

2.2 การขายที่ดินพร้อมอาคารพาณิชย์ (ตึกแถว) การขายที่ดินพร้อมอาคารสำนักงานหรืออาคารเพื่อใช้ทำโรงงานอุตสาหกรรม (Factory house)

2.3 การขายที่ดินพร้อมอาคารและในโครงการมีการทำธุรกิจอื่น เช่น สนามกอล์ฟ เป็นต้น

2.4 การขายอาคารชุด (คอนโดมิเนียม) ซึ่งผู้ซื้อจะได้กรรมสิทธิ์ในห้องชุดและในทรัพย์สินส่วนกลางเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัย เป็นที่พักตากอากาศ เป็นสำนักงาน หรือใช้เป็นทั้งที่อยู่อาศัยและสำนักงานร่วมกันในลักษณะของคอมเพลกซ์ เป็นต้น

3. ขายเฉพาะอาคาร โดยที่ดินเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้อื่น

โดยคำว่า "ขาย" หมายความรวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่รวมถึง

3.1 การขาย แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีชื่อบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) การให้ การโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทน

(ข) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับ ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีชื่อบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะในกรณี ที่ส่วนราชการ หรือ รัฐวิสาหกิจนั้น มิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่น นอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยน นั้น

3.2 การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาท ซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองใน อสังหาริมทรัพย์

3. ภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ (กรมสรรพากร : 2549)

3.1 ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น คำนวณ จากราคาขายอสังหาริมทรัพย์ที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดขึ้น ในกรณี โอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิ ครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทน ไม่ว่าจะราคาที่ซื้อขายกันตามปกติใน ท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม จะถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียก เก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายใน วันที่มีการ โอนนั้น ตามมาตรา 49 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร

กรณีบุคคลธรรมดาเป็นผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายและ นำส่งต่อเจ้าพนักงานผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมจากราคาประเมินทุนทรัพย์อัตราภาษีร้อยละ 5-37 การขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้ อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่น ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามเกณฑ์ที่กำหนด ตามจำนวนปีที่ถือครอง ถ้าเกินสิบปีให้นับเพียงสิบปีเศษของปีให้นับเป็นหนึ่งปี คำนวณภาษีโดย นำเงินได้หักค่าใช้จ่ายเหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิแล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครองได้ผลลัพธ์เป็น เงินเท่าใดให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้ เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย

กรณีนิติบุคคลเป็นผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง ต่อเจ้าพนักงานผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมจากราคาประเมินทุนทรัพย์หรือจำนวนทุนทรัพย์ ที่ผู้ขอแสดงแล้วแต่อย่างใดจะสูงกว่าอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 1

3.2 ภาษีเงินได้ประจำปี

ผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปีแล้วแต่ว่าผู้มีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดา หรือ นิติบุคคล โดยภาษีเงินได้ที่ต้องชำระมีดังนี้

3.2.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไร ผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจเลือกเสียภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่ายแทนการนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามหลักทั่วไปได้ ส่วนเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรซึ่งได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งไว้แล้ว ต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากรโดยต้องคำนวณหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร เว้นแต่กรณีผู้มีเงินได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

3.2.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(1) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

(2) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ

(3) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตาม (2) และ (3) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตาม (2) หรือ (3) เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทใดแล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

คำว่า “กิจการค้าอสังหาริมทรัพย์” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด

3.3 ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อมาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา วิธีปฏิบัติในการเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ เจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต้องเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมทั้งชำระภาษีธุรกิจเฉพาะต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม กรณีที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วไม่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ใบรับ ซึ่งคำว่า “ขาย” ในการจัดเก็บธุรกิจเฉพาะ รวมถึง สัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่ายจ่ายโอน ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 342/2541

การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ดังต่อไปนี้

(1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

(2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว

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

(5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมิได้ใช้ในการประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคล ตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่กรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลได้ถูกส่วนราชการ องค์การของรัฐบาลหรือรัฐวิสาหกิจซึ่งมิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเวนคืน

ที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์บนที่ดินพร้อมที่ดิน ซึ่งมีสิทธิที่จะได้รับเงินทดแทนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ขอรับเงินค่าทดแทนดังกล่าว การขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ในการประกอบกิจการโดยการถูกเวนคืนดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 295) พ.ศ. 2539

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

- (ก) การขายหรือถูกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์
- (ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาทางมรดก
- (ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญ

ที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร และได้อาศัยเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น

การคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะมีหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีจากยอดรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ตามอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3.3 (รวมภาษีท้องถิ่น) ดังนี้

(1) กรณีราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ตามบันทึกถ้อยคำการชำระภาษีอากร (ท.ด.16) สูงกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมนจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น ให้คำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะตามราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ตามบันทึกถ้อยคำการชำระภาษีอากร (ท.ด.16)

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

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

3.4 อากรแสดมปี

คำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์หรือจำนวนทุนทรัพย์ที่ผู้ขอแสดง แล้วแต่อย่างใดจะสูงกว่า ต้องเสียอากรแสดมปีเป็นตัวเงินในฐานะใบรับตามบัญชีอัตราอากรแสดมปี สำหรับจำนวนเงินตั้งแต่ 200 บาท ขึ้นไป ทุก 200 บาท เสียค่าอากรแสดมปี 1 บาท ยกเว้นกรณีขายให้ส่วนราชการ องค์การของรัฐ คำนวณจากจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายนั้น ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.100/2543 ข้อ 11(1)

4. การรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ในทางภาษีอากร

(กรมสรรพากร : 2550)

กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2539 กำหนดแนวทางปฏิบัติในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร หรือภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 สรุปได้ดังนี้

4.1 เกณฑ์การรับรู้รายได้ทางภาษีอากร

4.1.1 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2550

(1) บริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 ที่กำหนดให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับรายรับรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามเกณฑ์สิทธิ ดังนี้

“ข้อ 2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร

ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลานั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

(2) เกณฑ์ผ่อนชำระ กรณีกิจการขายอสังหาริมทรัพย์โดยการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนไปยังผู้ซื้อ และมีอายุสัญญาเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่าย โดยกิจการจะนำกำไรจากกิจการดังกล่าว (Unrealized Gross Profit) มารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ (Realized Gross Profit) ก็ได้ แต่การจัดสรรกำไรเป็นของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

จะใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted) วิธีใดก็ได้ เช่น วิธียอดคงเหลือลดลง (Declining Balance Method) วิธีผลบวกตัวเลข (Sum of Digits Method) เป็นต้น

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 กำหนดให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามเกณฑ์สิทธิแบบผ่อนชำระ ดังนี้

“ข้อ 3 เนื่องจากมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้สิทธิแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีกรณีจำเป็น จะขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ และวิธีการทางบัญชีเพื่อกำหนดรายได้และรายจ่ายตามข้อ 2 ก็ได้ โดยมีเงื่อนไขว่าเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว จะต้องถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเป็นต้นไป”

เพื่อมิให้เป็นภาระแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ และมีกรณีจำเป็น ไม่ประสงค์จะคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 ในการที่จะต้องยื่นขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิเป็นรายกรณีตามวรรคหนึ่ง อธิบดีกรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2528 ยอมให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์รายใด ซึ่งได้ตกลงขายอสังหาริมทรัพย์ให้ผู้ซื้อในลักษณะให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และมีกรณีจำเป็น ไม่ประสงค์จะคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิ ตามข้อ 2 มีสิทธิที่จะเลือกคำนวณรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาก็ได้ และหากได้ใช้สิทธิเลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้ถือว่าการปฏิบัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว โดยจะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการที่ได้รับอนุมัตินั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

“ข้อ 4 ในการคำนวณรายได้ตามข้อ 3 ให้ถือปฏิบัติดังนี้

(1) รายได้ หมายความว่ารวมทั้งเงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ที่คำนวณได้เป็นเงิน และภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย แต่ได้ผลกักภาระให้ผู้ซื้อหรือผู้เช่าซื้อเป็นผู้ออกให้

กรณีการผลกักภาระภาษี หรือค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมายตามวรรคหนึ่ง หากไม่ทราบจำนวนเงินที่แน่นอน ก็ให้ประมาณขึ้นอย่างน้อยต้องเท่ากับจำนวนที่คำนวณได้จากราคาตามสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายนั้น

(2) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับชำระเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันตามใบจองหรือเอกสารทำนองเดียวกัน ก่อนทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญา จะซื้อจะขาย ซึ่งตามข้อตกลงจะต้องคืนเงินนั้นแก่ผู้จ่ายเงินดังกล่าว โดยไม่มีเงื่อนไขภายในกำหนดเวลา ตามข้อตกลง แต่ต้องไม่เกิน 1 ปี หากไม่มีการทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญา จะซื้อจะขายไม่ว่ากรณี ใด และในทางปฏิบัติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้ได้รับชำระเงินดังกล่าวได้คืนเงินตาม ข้อตกลงนั้น เช่นนี้ให้ถือว่าเงินจอง เงินมัดจำหรือเงินอื่นทำนองเดียวกันดังกล่าว มิใช่รายได้ตาม (1) ในขณะที่ได้รับเงินดังกล่าวนี้ และให้ถือว่า เงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกัน เป็นรายได้ตาม (1) ในวันที่ทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายแล้วแต่กรณี

(3) ในการคำนวณรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณรายได้ตาม งวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาโดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระตรงตามงวดที่ถึงกำหนดชำระหรือไม่ และไม่คำนึงว่ามูลค่าอสังหาริมทรัพย์ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาแต่ละงวดจะเป็นร้อยละ เท่าใดของมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามสัญญาหรือมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ทั้ง โครงการ

(4) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับชำระเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันตามใบจองหรือเอกสารทำนองเดียวกันก่อนทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญา จะซื้อจะขาย ซึ่งตามข้อตกลงจะต้องคืนเงินนั้นแก่ผู้จ่ายเงินดังกล่าว โดยไม่มีเงื่อนไขภายในกำหนดเวลา ตามข้อตกลง แต่ต้องไม่เกิน 1 ปี หากไม่มีการทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายไม่ว่ากรณีใด และในทางปฏิบัติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้ได้รับชำระเงินดังกล่าวได้คืนเงินตามข้อตกลง นั้น เช่นนี้ให้ถือว่าเงินจอง เงินมัดจำหรือเงินอื่นทำนองเดียวกันดังกล่าว มิใช่รายได้ตาม (1) ในขณะที่ได้รับเงินดังกล่าวนี้ และให้ถือว่าเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกัน เป็นรายได้ตาม (1) ในวันที่ทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายแล้วแต่กรณี (ข้อ 4(2) แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.61/2539)”

4.1.2 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2550

ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ ดำเนินการเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549

ได้แก่ การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุดการขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการ ขายอาคารชุด

ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(1) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวน เมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

(2) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชินั้น หรือ

(3) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ โดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตาม (2) และ (3) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตาม (2) หรือ (3) เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทใดแล้ว ให้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

4.2 ต้นทุนและรายจ่าย

จากแนวทางตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/25398 ดังกล่าวอาจแยกพิจารณาเกี่ยวกับต้นทุนและรายจ่ายสำหรับกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ได้ดังนี้

4.2.1 ต้นทุนโครงการ

ให้ถือรายการต่อไปนี้ เป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ โดยให้นำรายจ่ายดังกล่าวมารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขาย

ในกรณีการขายอาคารพร้อมที่ดินการคำนวณต้นทุนของอาคารให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีการสร้างอาคารชุดเพื่อขาย

(1) ต้นทุนที่ดิน ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากที่ดินแปลงที่ขาย เช่น ค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ตลอดจนรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน

(ก) ต้นทุนค่าที่ดิน กิจการย่อมสามารถนำรายจ่ายต้นทุนค่าที่ดินมาถือเป็นรายจ่ายตามที่จ่ายจริงแต่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/3579 ลงวันที่ 9 มีนาคม 2533)

(ข) รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรม เป็นต้น

รายจ่ายค่าธรรมเนียมในการโอนที่ดินตามประมวลกฎหมายที่ดินและค่าอากรแสตมป์ (ถ้ามี) ตลอดจนค่าธรรมเนียมในการจำนองที่ดิน เพื่อกู้ยืมเงินมาเพื่อลงทุนประกอบกิจการจัดสรรที่ดิน หรือบ้านพร้อมที่ดินรวมทั้งดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ตลอดระยะเวลาพัฒนาที่ดิน และค่าสร้างบ้านหรืออาคารชุดหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นเพื่อการขาย จนถึงวันที่ก่อสร้างแล้วเสร็จมาถือรวมเป็นต้นทุนด้วย

(2) ค่าใช้จ่ายสำหรับสิ่งปลูกสร้างที่ปลูกหรือสร้างลงในที่ดินแปลงที่ขายดังต่อไปนี้ ให้ถือเป็นต้นทุนในการคำนวณกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ การบันทึกต้นทุนให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อขายที่ดินแต่ละแปลงในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำต้นทุนตามส่วนเฉลี่ยของที่ดินแต่ละแปลงมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(3) ค่าของที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภคอันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้ เพื่อให้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น เช่น ใช้ทำถนน ทางเท้า ท่อ หรือทำระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ ระบบการระบายน้ำ การบำบัดน้ำเสียรวม เป็นต้น

(4) ค่าใช้จ่ายในการสร้างสิ่งสาธารณูปโภคอันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้ เพื่อให้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น ดังต่อไปนี้ เฉพาะส่วนที่พัฒนาแล้วพร้อมจะขาย

(5) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการ

(6) ค่าก่อสร้างระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ เป็นต้น อันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้เพื่อให้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น และอยู่นอกที่ดินแปลงที่ขาย ซึ่งเมื่อติดตั้งแล้วเสร็จ ต้องตกเป็นกรรมสิทธิ์ของส่วนราชการหรือขององค์การบริหารหรือผู้ให้บริการของระบบดังกล่าว

(7) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม

(8) ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการ

4.2.2 สำหรับกิจการสนามกอล์ฟ ค่าที่ดินที่ใช้ทำสนามกอล์ฟและปลูกสร้างอาคาร รวมทั้งค่าถมดิน ให้ถือเป็นทรัพย์สินของกิจการที่ไม่สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ ส่วนรายจ่ายในการออกแบบสนามกอล์ฟ ค่าตกแต่ง ค่าไม้ยืนต้น ค่าปลูกหญ้า งานสาธารณูปโภค ระบบประปา ระบบไฟฟ้า ฯลฯ ถือเป็นทรัพย์สินที่สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ไม่เกินร้อยละ 20 หรือ 5 ปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งทรัพย์สิน (วันที่สร้างเสร็จ) แต่กิจการควรจัดสรรอัตราค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาให้เหมาะสมและสอดคล้องกับการรับรู้รายได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 ซึ่งกำหนดให้เฉลี่ยเพียงไม่เกิน 10 รอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ

4.2.3 ต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ ควรวางแผนและควบคุมให้อยู่ในประมาณการ นอกจากนี้ในทางภาษีอากรต้องมีหลักฐานการจ่ายเงิน อันได้แก่ ใบเสร็จรับเงิน ใบส่งของ ใบกำกับภาษี หรือใบรับที่จัดทำขึ้นเพื่อสนับสนุนรายการรายจ่ายภายใต้เงื่อนไขที่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับเงินและเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ หรือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่ผู้รับไม่ออกหลักฐานการรับเงิน เนื่องจากไม่มีใบรับหรือด้วยเหตุใดก็ตามควรมีหลักฐานเกี่ยวกับผู้รับ เช่น บัตรประจำตัวประชาชน บัตรเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร (ของกรมสรรพากร) ข้อความแสดงให้ เห็นว่ามีการรับเงินและลายมือชื่อของผู้รับ เว้นแต่กรณีที่ไม่สามารถกระทำได้กล่าวอาจใช้หลักฐานสำเนาเช็คที่ระบุชื่อผู้รับเงินโดยเฉพาะ (A/C payee only) และหลักฐานการโอนเงินตามเช็คดังกล่าวของธนาคารพาณิชย์เป็นหลักฐานในการนำมาถือเป็นรายจ่ายก็ได้

4.2.4 ในการขุดหน้าดินขาย จะคิดต้นทุนที่ดินที่ขุดขายไม่ได้ เนื่องจากที่ดินยังคงสภาพอยู่ตามเดิม และผู้ประกอบการยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินแปลงนั้นอยู่ (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/10342 ลงวันที่ 31 กรกฎาคม 2530) สำหรับรายจ่ายในการ ขุดหน้าดิน ให้ถือเป็นต้นทุน

4.2.5 เนื่องจากกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ เป็นกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 77/3 แห่งประมวลรัษฎากร) ฉะนั้น ในกรณีที่ผู้ประกอบการขายอสังหาริมทรัพย์ได้จ่ายค่าซื้อสินค้าค่าซื้อทรัพย์สิน ไม่ว่าจะซื้อในราชอาณาจักรหรือนำเข้าจากต่างประเทศ หรือจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 เมื่อได้รับใบกำกับภาษีมาให้นำค่าภาษีมูลค่าเพิ่มมาถือเป็นรายจ่ายหรือต้นทุนของทรัพย์สินของกิจการ โดยไม่มีสิทธิขอคืน

ดังนั้น ในการซื้อสินค้าหรือทรัพย์สิน หรือรับบริการหรือจ่ายรายจ่ายใดๆ ก็ตามในแง่ของผู้ประกอบกิจการค้าสังหาริมทรัพย์ จึงควรพิจารณาจำนวนเม็ดเงินที่ได้จ่ายหรือพึงต้องจ่ายว่าจำนวนใดจ่ายน้อยที่สุดโดยได้รับประโยชน์สูงสุด จึงจะควรเลือกจ่ายใช้สอยสำหรับรายการนั้น โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยค่าภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

4.2.6 โดยเหตุที่ทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการค้าสังหาริมทรัพย์ หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้เพียงไม่เกินร้อยละ 20 ของมูลค่าต้นทุน แต่โครงการจัดสรรบ้านและที่ดินรวมทั้งอาคารชุดมีระยะเวลาเพียงไม่เกิน 3 ปี กิจการจึงควรวางแผนเกี่ยวกับการหักรายจ่ายค่าสึกหรอค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินดังกล่าวให้เกิดประโยชน์แก่กิจการสูงสุดโดยเริ่มลงทุนสร้างและจัดหาทรัพย์สินดังกล่าว ก่อนที่จะเริ่มมีรายได้เพื่อให้ระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาพอดีกับรายได้ที่เกิดขึ้น หรือจัดเตรียมโครงการใหม่เพื่อรองรับรายจ่ายดังกล่าวต่อไปไม่มีที่สิ้นสุด หรือเลือกใช้วิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีผลบวกจำนวนปีอายุการใช้งาน (Sum of the Years' Digit Method)

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

นิยม บุญสิงห์ (2539) ศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะในกรณีการค้าอสังหาริมทรัพย์ในจังหวัดเชียงใหม่ โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจาก ผู้ประกอบการธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร ที่มีโครงการอยู่ในเขตอำเภอเมือง หางดง สันป่าตอง สันทราย แม่ริม สันกำแพง สารภี ดอยสะเก็ด และอำเภอแม่แตง จังหวัดเชียงใหม่จำนวน 101 ราย พบว่า ผู้ประกอบการเห็นว่าภาษีธุรกิจเฉพาะไม่มีลักษณะซ้ำซ้อนแต่สามารถผลกระทบให้แก่ผู้บริโภคได้จึงไม่มีผลกระทบต่อผู้ประกอบการ แต่จะกระทบต่อเมื่อมิได้กระทำเพื่อการค้าหรือหากำไร มีความพอใจในภาษีธุรกิจเฉพาะและอัตราภาษีและเห็นว่ามีความสะดวกต่อการปฏิบัติมากกว่าภาษีลักษณะอื่น สำหรับปัญหาและอุปสรรคด้านการขออนุญาตเพื่อทำการค้าที่ดินและการขอจัดสรรที่ดิน และการประสานงานกับหน่วยงานของรัฐ ผู้ประกอบการเห็นว่ารัฐขาดการประชาสัมพันธ์ และเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับภาษีมักขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะจึงมีผลทำให้การติดต่อขออนุญาตจัดสรรที่ดินการประสานงานด้านภาษีไม่มีความสะดวก และยังส่งผลต่อประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษี จากการวิเคราะห์ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะในประมวลรัษฎากร พบว่าผู้ประกอบการมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษี และการขออนุญาตจัดสรรที่ดินในระดับต่ำ เว้นแต่ด้านการจัดทำรายงาน และการยอมรับการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอยู่ในระดับสูง

จงจิต อินแก้ว (2543) ศึกษาถึงปัญหาการคำนวณต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในจังหวัดเชียงใหม่ โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้คำนวณต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในจังหวัดเชียงใหม่จำนวน 40 ราย พบว่า ปัญหาในการคำนวณต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้คำนวณต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์พบมากที่สุดตามลำดับ คือ ปัญหาการบันทึกต้นทุนที่ดิน ปัญหาการคำนวณดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ปัญหาการคำนวณงานก่อสร้าง และปัญหาการบันทึกค่าจัดทำสาธารณูปโภค โดยสาเหตุที่ทำให้เกิดปัญหานั้นอันดับแรกเกิดจากข้อกำหนดที่แตกต่างกันระหว่างมาตรฐานการบัญชีกับสรรพากร อันดับสองคือความไม่ชัดเจนของข้อกำหนดเรื่องต้นทุนอสังหาริมทรัพย์ของมาตรฐานการบัญชี อันดับสามคือการป้องกันการถูกตรวจสอบจากสรรพากร อันดับสุดท้ายคือความต้องการเสียภาษีในจำนวนที่น้อยกว่าความเป็นจริง โดยให้ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหานั้น ผู้คำนวณต้นทุนควรติดตามข่าวสาร ความรู้ใหม่ ๆ อยู่เสมอ ทั้งจากกรมสรรพากร สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รวมถึงหนังสือหรือเอกสารที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเขียนโดยผู้เชี่ยวชาญด้านอสังหาริมทรัพย์ และควรมีการอบรมสัมมนาเกี่ยวกับเรื่องอสังหาริมทรัพย์เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นซึ่งจะนำไปสู่ความชัดเจนในการคำนวณต้นทุนอสังหาริมทรัพย์ในทางปฏิบัติ

นฤมล วงศ์วรทัตถ์ (2546) ศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ กรณีศึกษาสำนักงานที่ดินจังหวัดเชียงใหม่สาขาแมริม โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากประชากร 2 กลุ่ม คือ กลุ่มผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ จำนวน 150 ราย และกลุ่มเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่สอบสวนสิทธิ์และจดทะเบียนสิทธิ์และนิติกรรมของสำนักงานที่ดินจังหวัดเชียงใหม่สาขาแมริมจำนวน 6 ราย พบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจากการโอนอสังหาริมทรัพย์มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การเสียภาษีอากร และหลักการคำนวณภาษีอากรในระดับปานกลาง ประชากรทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของสำนักงานที่ดินจังหวัดเชียงใหม่สาขาแมริมในระดับสูง และมีความเห็นว่าควรนำราคาตลาดมาประกอบการพิจารณาในการกำหนดราคาประเมินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมภาษีอากร และควรกำหนดราคาประเมินเป็นรายแปลง โดยมีการสำรวจสภาพพื้นที่จริง กำหนดจุดสำคัญของแต่ละพื้นที่ควรทุ่มเทงบประมาณในการจัดทำบัญชีราคาประเมิน และนำเทคโนโลยีสมัยใหม่มาใช้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรส่วนใหญ่เห็นว่า ไม่มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ มีความพอใจและมีความเชื่อถือในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ว่ามีความถูกต้องเป็นธรรม ในขณะที่เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่สอบสวนสิทธิ์และจดทะเบียนสิทธิ์และนิติกรรม ให้ความเห็นว่าคุณภาพยังมีช่องว่างเปิดโอกาสให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ได้ควรทบทวนและปรับปรุงแก้ไขกฎหมายที่ใช้บังคับให้ทันสมัยสอดคล้องกับสภาพสังคมและเศรษฐกิจของประเทศ