

บทที่ 3

ผลของสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษ

3.1 ผลระหว่างคู่สัญญา

ผลระหว่างคู่สัญญาแบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ

3.1.1 กรณีผู้เช่าตาย

สัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษแม้ผู้เช่าตายสัญญาเช่าก็ไม่ระงับ สัญญาเช่าย่อมตกทอดแก่ทายาท (คำพิพากษาฎีกาที่ 172/2488, 801 - 802/2492, 1236/2501) เหตุผลที่คำฎีกาอ้างก็คือเป็นสิทธิในทรัพย์สินมิใช่สิทธิเฉพาะตัว (ดูคำพิพากษาฎีกาที่ 172/2488)

การตกทอดแก่ทายาทนี้ไม่จำเป็นต้องเป็นทายาทของผู้เช่าเท่านั้น อาจเป็นทายาทของผู้ให้เช่าก็ได้ (ดูคำพิพากษาฎีกาที่ 1236/2501)

3.1.2 กรณีทรัพย์สินที่เช่าสูญหาย

ทรัพย์สินที่เช่าสูญหายในที่นี้หมายความถึงทรัพย์สินที่เช่าสูญหายไปทั้งหมดไม่ว่าการสูญหายนั้นจะเกิดจากร้ายธรรมชาติ เช่น อัคคีภัย อุทกภัย หรือวาตภัย ฯลฯ เป็นต้น หรือเกิดขึ้นเนื่องจากการกระทำของผู้เช่าหรือบุคคลภายนอกก็ได้

การสูญหายของทรัพย์สินที่เช่านี้เกิดขึ้นหลังจากส่งมอบแล้ว ถ้าการสูญหายนั้นไม่ได้เกิดขึ้นเพราะการกระทำของผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า แต่เกิดขึ้นเพราะการกระทำของบุคคลภายนอก บุคคลภายนอกจะต้องรับผิดชอบในผลของการกระทำนั้น (มาตรา 420) นอกจากนี้ผู้เช่าจะต้องรับผิดชอบในความสูญหายหรือบุบสลายอย่างใด ๆ อันเกิดขึ้นแก่ทรัพย์สินที่เช่า เพราะความผิดของผู้เช่าเองหรือของบุคคลซึ่งอยู่กับผู้เช่า หรือของผู้เช่าช่วง แต่ผู้เช่าไม่ต้องรับผิดชอบความสูญหายหรือบุบสลายอันเกิดแต่การใช้ทรัพย์สินนั้นโดยชอบ (มาตรา 562)

แต่ถ้าความสูญหายนั้นเกิดจากภัยธรรมชาติ ซึ่งมิใช่เกิดขึ้นจากการกระทำของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง มาตรา 372 บัญญัติว่า "... ถ้าการชำระหนี้ตกเป็นพันวิสัยเพราะเหตุอย่างใดอย่างหนึ่ง อันจะโทษฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดก็ไม่ได้ ท่านว่าลูกหนี้หาสิทธิรับชำระหนี้ตอบแทนไม่"

ถ้าพิจารณาตามมาตรานี้แล้ว จะเห็นได้ว่าในกรณีที่ทรัพย์ที่เช่าสูญหายไปทั้งหมด โดยมิใช่ความผิดของฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดแล้ว ผู้ให้เช่าไม่มีสิทธิจะได้รับชำระค่าเช่า และสัญญาเช่าย่อมระงับไปด้วย (มาตรา 567)

ในกรณีที่ผู้เช่าออกเงินช่วยค่าก่อสร้าง และทรัพย์สินที่เช่าเกิดสูญหาย โดยมิใช่ความผิดของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ผู้เช่าจะเรียกเงินช่วยค่าก่อสร้างบางส่วนคืนจากผู้ให้เช่าได้หรือไม่

ผู้เขียนเห็นว่า ผู้เช่าน่าจะเรียกเงินบางส่วนคืนจากผู้ให้เช่าไม่ได้ เพราะความสูญหายที่เกิดขึ้นนี้ไม่ได้เกิดขึ้นเพราะความผิดของผู้ให้เช่า อีกประการหนึ่ง เงินช่วยค่าก่อสร้างไม่ใช่ค่าเช่า ถ้าเป็นค่าเช่าที่ผู้เช่าให้แก่ผู้ให้เช่าเป็นการล่วงหน้า ผู้เช่าย่อมมีสิทธิเรียกเงินค่าเช่าคืนได้บางส่วนฐานเป็นลาภมิควรได้แก่ผู้ให้เช่า (คำพิพากษาฎีกาที่ 360/2521) แต่เงินช่วยค่าก่อสร้างย่อมเรียกคืนเช่นเดียวกับค่าเช่าไม่ได้ เพราะมูลหนี้เกิดจากสัญญา และผู้ให้เช่าก็ไม่ได้ผิดสัญญา จึงฟ้องเรียกเงินช่วยค่าก่อสร้างคืนบางส่วนไม่ได้

3.2 ผลต่อบุคคลภายนอก

ผลของสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษ เกี่ยวกับบุคคลภายนอกขอแยกออกเป็น 3 กรณี

3.2.1 ต่อผู้เช่าช่วง

ผู้เช่าช่วง คือ ผู้เช่าทรัพย์สินอันเดียวกันต่อจากผู้เช่าเดิมอีกต่อหนึ่ง ผู้เช่าช่วงนี้อาจเป็นผู้เช่าช่วงในสัญญาเช่าหรือในสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษกับผู้เช่าเดิมก็ได้ เช่น ก. เช่าสัญญากับ ข. โดย ข. ตกลงสร้างตึกบนที่ดินของ ก. แล้วยกกรรมสิทธิ์ให้ ก. ทั้งนี้ที่สร้างเสร็จ แต่ ก. ยอมให้ ข. เช่า 20 ปี และยอมให้ ข. เอาตึกนั้นให้ผู้อื่นเช่าช่วงได้โดยยอมให้ ข. เรียกเงินช่วยค่าก่อสร้างจากคนที่มาขอเช่าตึกต่อไปได้ ต่อมาในระหว่าง

การก่อสร้างตึก ค. ตกลงจะเช่าตึกซึ่งออกเงินช่วยค่าก่อสร้างจำนวนหนึ่งให้แก่ ข. เช่นนี้ สัญญาระหว่าง ก. กับ ข. เป็นสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษ และสัญญาเช่าช่วงระหว่าง ข. กับ ค. ก็เป็นสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษด้วยเช่นกัน เป็นต้น¹

เกี่ยวกับสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษ : การเช่าช่วงต้องนำมาตรา 544 มาใช้บังคับด้วย คือจะต้องได้รับความยินยอมจากผู้ให้เช่าด้วย เมื่อผู้ให้เช่ายินยอมให้ผู้เช่าเดิมเอาทรัพย์สินไปให้เช่าช่วงได้แล้ว ผู้เช่าเดิมจะให้ผู้เช่าช่วงเช่าเกินระยะเวลาที่ตนเองมีสิทธิไม่ได้ (คำพิพากษาฎีกาที่ 845/2513)

การเช่าช่วงสำหรับสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษนี้ต้องนำหลักเกณฑ์ตาม มาตรา 538 มาใช้สำหรับผู้เช่าช่วงที่ไม่ได้ทำสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษกับผู้เช่าเดิม เช่น สัญญาที่เจ้าของที่ดินให้ผู้เช่าที่ดินปลูกตึกแล้วให้ตึกตกเป็นของเจ้าของที่ดิน แต่ให้ผู้เช่าที่ดินเอาตึกนั้นให้ผู้อื่นเช่าได้มีกำหนด 6 ปี ต่อมาผู้เช่าที่ดินผิดสัญญาเจ้าของที่ดินฟ้องขับไล่ ศาลพิพากษาให้สัญญาดังกล่าวเลิกกัน เจ้าของที่ดินยอมฟ้องขับไล่ผู้เช่าช่วงได้ เพราะผู้เช่าช่วงอยู่ได้โดยอาศัยสิทธิของผู้เช่าที่ดิน อีกประการหนึ่ง ผู้เช่าช่วงไม่ไปคู่สัญญากับเจ้าของที่ดิน จึงไม่มีสิทธิที่จะอ้างสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษที่ตนเองทำกับผู้เช่าที่ดินยืนยันต่อเจ้าของที่ดินได้ เพราะสัญญาเช่าแม้จะเป็นสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษ ก็เป็นเพียงบุคคลสิทธิ ยกขึ้นต่อผู้ได้เฉพาะคู่สัญญากับตนเท่านั้น (คำพิพากษาฎีกาที่ 857 - 859/2503) จะยกขึ้นต่อผู้บุคคลภายนอกไม่ได้

3.2.2 ต่อผู้รับโอนสิทธิการเช่า

ผู้รับโอนสิทธิการเช่า คือ ผู้รับโอนสิทธิการเช่าต่างตอบแทนพิเศษจากผู้เช่า หรือผู้ให้เช่า เดิมนั่นเอง สิทธิการเช่าพิเศษไม่ไปสิทธิเฉพาะตัวของผู้เช่า รองศาสตราจารย์สำเริง เมฆเกรียงไกร² เห็นว่าไม่นำมาตรา 544 มาใช้บังคับกับการโอนสิทธิการเช่าต่างตอบแทน

¹ สำเริง เมฆเกรียงไกร, "สัญญาอนุบรรพ 3 : สัญญาเช่าพิเศษ," วารสารกฎหมาย, หน้า 117 - 118.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 118.

พิเศษของผู้เช่า กล่าวคือ ผู้เช่าไม่จำเป็นต้องขอความยินยอมจากผู้ให้เช่าก่อน ยกเว้นจะมี การตกลงกันเป็นอย่างอื่น แต่ในส่วนของวิธีการโอนสิทธิการเช่าต่างตอบแทนพิเศษนั้นจำเป็นต้องนำหลักทั่วไปในเรื่องการโอนสิทธิเรียกร้องตามมาตรา 306 มาใช้บังคับด้วย กล่าวคือ ต้องมีการทำเป็นหนังสือ มิฉะนั้นการโอนสิทธิการเช่าต่างตอบแทนพิเศษนั้นจะไม่สมบูรณ์ ทั้งนี้ เพราะการโอนสิทธิการเช่าต่างตอบแทนพิเศษเป็นการโอนสิทธิเรียกร้องตามหลักทั่วไปอย่างหนึ่ง (ดูคำพิพากษาฎีกาที่ 2231/2522 ประกอบ)

การโอนสิทธิการเช่าต่างตอบแทนพิเศษนี้ หมายถึง การโอนสิทธิการเช่า โดยทางอื่นนอกจากทางมรดก ละโอนโดยสุจริตหรือมีค่าตอบแทนหรือไม่ก็ได้ และเมื่อโอนโดย ถูกต้องตามกฎหมายแล้ว ผู้รับโอนการเช่าก็เข้าไปสวมสิทธิของผู้โอนในสัญญาเช่าต่างตอบแทน พิเศษ โดยผู้โอน (ผู้เช่าหรือผู้ให้เช่าเดิม) หมดความผูกพันตามสัญญาเช่านั้นตั้งแต่มีการ โอน สิทธิการเช่าต่างตอบแทนพิเศษโดยชอบด้วยกฎหมาย และผู้รับโอนก็มีสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบ ตามสัญญาเช่าเดิมต่อไปนับแต่มีการโอนโดยชอบด้วยกฎหมาย (ดูคำพิพากษาฎีกาที่ 1475/2506, 184/2512 ประกอบ)³

3.2.3 ต่อผู้รับโอนทรัพย์สิน

ผู้รับโอน คือ ผู้รับโอนความเป็นเจ้าของหรือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เช่าใน สัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษจากผู้ให้เช่า การโอนทรัพย์สินที่เช่านี้เป็นการโอนกันทางอื่นนอกจาก ทางมรดกและจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ก็ได้ ส่วนวิธีการโอนทรัพย์สินก็เป็นไปตามหลักนิติกรรมสัญญา ทั่วไป กล่าวคือถ้าเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษก็ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ มิฉะนั้นจะตกเป็นโมฆะ

การโอนอสังหาริมทรัพย์ที่เช่าพิเศษ ผู้รับโอนต้องรับไปทั้งสิทธิและหน้าที่ของผู้ โอนตามสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษ เพราะตามมาตรา 569 วรรคสองมาใช้กับสัญญาเช่าต่าง ตอบแทนพิเศษโดยอนุโลมด้วย ซึ่งหมายความว่าสิทธิหน้าที่ระหว่างผู้เช่ากับผู้ให้เช่าเดิมมีอยู่ อย่างไร ผู้รับโอนอสังหาริมทรัพย์ที่เช่าต่างตอบแทนพิเศษก็ต้องมีสิทธิและหน้าที่ต่อผู้เช่าอย่างนั้น⁴

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 118 - 119.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 119.

คำพิพากษาฎีกาที่ 286/2514

ผู้ให้เช่าเดิมทำสัญญาให้เช่าเลยเช่าห้องพิพาทและจดทะเบียนการเช่าไว้มีกำหนด 10 ปี โดยจำเลยออกเงินย่วยค่าก่อสร้างห้องพิพาทให้จำนวนหนึ่ง เป็นการแสดงเจตนาของคู่กรณีว่า ทั้งสองฝ่ายตกลงให้สัญญาเช่ามีผลผูกพันตามกำหนดเวลาดังกล่าว โจทก์ซึ่งเป็นผู้รับโอนห้องพิพาท ต้องรับโอนมาทั้งสิทธิและหน้าที่ของผู้ให้เช่าเดิมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 569

คำพิพากษาฎีกาลบนี้ ผู้รับโอนต้องรับโอนมาทั้งสิทธิและหน้าที่ของผู้ให้เช่าเดิมตาม มาตรา 569 วรรค 2 ก็เพราะผู้ให้เช่าเดิมกับจำเลยทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนตามมาตรา 538 แต่ถ้าผู้ให้เช่าเดิมกับผู้เช่าไม่ได้จดทะเบียนตามมาตรา 538 คำลฎีกามีคำพิพากษาว่า สัญญาเช่าไม่ผูกพันผู้รับโอน

คำพิพากษาฎีกาที่ 1020/2502

คดีปรากฏข้อเท็จจริงว่า ผู้เช่าทำสัญญาเช่าที่ดินและอาคารจากเจ้าของเดิม มีกำหนด 15 ปี แต่ไม่ได้จดทะเบียนการเช่าไว้ มีข้อตกลงกันว่าผู้เช่าจะปลูกสร้างตึกขึ้นเสร็จแล้วยกให้ เจ้าของที่ดิน เมื่อผู้เช่าอยู่มาเกินกว่า 3 ปีแล้ว เจ้าของที่ดินเดิมจึงขายที่ดินให้โจทก์ โจทก์ บอกกล่าวให้จำเลยออก จำเลยไม่ออกโจทก์จึงฟ้องขับไล่

ศาลฎีกาพิพากษายืนตามคำพิพากษาคำลฎีกา ซึ่งวินิจฉัยว่าการโอนอสังหาริมทรัพย์ ไม่ทำให้สัญญาเช่าระงับ (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 569) นั้น หมายความว่า สัญญาเช่าอันมีอยู่และมีผลใช้ได้เพียงใด ผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์ที่เช่าก็มีหน้าที่ ต้องปฏิบัติตามเพียงนั้น ในคดีนี้ สัญญาเช่ารายนี้ทำไว้มีกำหนดเกินกว่า 3 ปี แต่ไม่จดทะเบียน จึงมีผลเพียง 3 ปี และกำหนดเวลานี้ก็ล่วงเลยไปแล้ว สัญญาเช่านี้จึงไม่ผูกพันโจทก์ (คำพิพากษาฎีกาที่ 1328/2506, 695/2508, 339/2520 และ 2077/2514 ตัดสินตาม)

เกี่ยวกับการโอนทรัพย์ที่เช่า แม้ผู้รับโอนจะทราบว่าผู้โอนได้ทำสัญญาเช่าต่างตอบแทน พิเศษกับผู้เช่า ผู้เช่าจะอ้างว่าผู้รับโอนใช้สิทธิโดยไม่สุจริต (มาตรา 5) ไม่ได้ (คำพิพากษา ฎีกาที่ 2077/2514)

3.3 ผลทางด้านภาษีอากร

ปัจจุบันที่ดินมีราคาสูงขึ้น คนที่มีกำลังทรัพย์น้อยไม่สามารถจะซื้อหาที่ดินเป็นของตนเองได้ จึงได้เกิดการเช่าที่ดินปลูกตึกแถวเพื่ออยู่อาศัยบ้าง เพื่อประกอบธุรกิจการค้าบ้าง เมื่อครบกำหนดก็ยกกรรมสิทธิ์ให้แก่ผู้ให้เช่า ผู้ให้เช่าย่อมได้รับผลประโยชน์ตอบแทนเป็นค่าเช่า เมื่อสัญญาเช่าครบกำหนดกรรมสิทธิ์ในตึกแถวย่อมโอนมาเป็นของผู้ให้เช่า กรณีนี้ผลประโยชน์ของผู้ให้เช่าถือว่าเป็นรายได้ชนิดหนึ่งซึ่งผู้มีรายได้อาจได้ตามเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ เพื่อที่รัฐจะได้นำเงินภาษีไปทะนุบำรุงประเทศชาติบ้านเมือง ทางกรมสรรพากรคงจะเห็นแล้วว่าปัจจุบันเจ้าของที่ดินมีรายได้จากการให้เช่าที่ดินปลูกตึกเป็นจำนวนมาก จึงได้ออกคำสั่งของกรมสรรพากรเพื่อให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรถือเป็นแนวปฏิบัติในการคำนวณภาษี

เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับการคำนวณค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ปลูกสร้างยกกรรมสิทธิ์ให้แก่เจ้าของที่ดินเมื่อสร้างเสร็จ เพื่อถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากร ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 1/2526 ซึ่งมีใจความดังต่อไปนี้⁵

1. กรณีที่เจ้าของที่ดินทำสัญญาให้ผู้อื่นทำการปลูกสร้างอาคารหรือโรงเรือนบนที่ดินของตน โดยผู้ปลูกสร้างยกกรรมสิทธิ์ในอาคารหรือโรงเรือนที่ปลูกสร้างนั้นให้แก่เจ้าของที่ดินเมื่อสร้างเสร็จ และเจ้าของที่ดินตกลงให้ผู้ปลูกสร้างเช่าหรือให้เช่าช่วงอาคารหรือโรงเรือนหรือตกลงให้ผู้ปลูกสร้างจัดหาผู้เช่าอาคารหรือโรงเรือนนั้นโดยตรงจากเจ้าของที่ดินเป็นการตอบแทนภายในระยะเวลาที่กำหนดให้คำนวณค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินของเจ้าของที่ดินตามจำนวนปีแห่งอายุการเช่าในอัตราร้อยละของมูลค่าอาคารหรือโรงเรือนในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ ดังต่อไปนี้

⁵ อากรณี นารถดีลก, ประมวลรัษฎากร (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสตีฟริง จำกัด, 2529), หน้า 241 - 243.



จำนวนปีแห่งอายุการเช่า

อัตราร้อยละของมูลค่าอาคารฯ

1 ปี	95.0
2 ปี	90.2
3 ปี	85.7
4 ปี	81.4
5 ปี	77.4
6 ปี	73.5
7 ปี	69.8
8 ปี	66.3
9 ปี	63.0
10 ปี	59.9
11 ปี	56.9
12 ปี	54.0
13 ปี	51.3
14 ปี	48.8
15 ปี	46.4
16 ปี	44.0
17 ปี	41.8
18 ปี	39.7
19 ปี	37.7
20 ปี ขึ้นไป	35.8

คำว่า "มูลค่าอาคารหรือโรงเรือน" หมายความว่า ราคาหรือค่าอันพึงมี ในวันที่ได้รับอาคารหรือโรงเรือนนั้นตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีดังกล่าว ราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับอาคารหรือโรงเรือนนั้น ให้ถือราคาทุนที่แท้จริงของอาคารหรือโรงเรือนในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์

2. ให้ว่าเงินได้พึงประเมินที่คำนวณได้ตาม 1 มาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเข้าในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องผู้มีเงินได้จากกรให้เข้าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2499 ได้โดยให้เจ้าของที่ดินยื่นรายการขอชำระภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เฉลี่ยได้เป็นรายปีของอายุการเข้า เป็นการล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในปีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในอาคารหรือโรงเรือนนั้นตามมาตรา 52 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีเจ้าของที่ดินมิได้ปฏิบัติตามนัยดังกล่าว ให้เจ้าพนักงานประเมินดำเนินการตรวจสอบและประเมินภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินดังกล่าวตามมาตรา 18 ทวิ หรือมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 18 ทวิ ได้บัญญัติไว้ว่า

ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษี และให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษีภายในสี่วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บตามความในวรรคก่อนให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษี

ในการใช้อำนาจตามความในมาตรานี้ เจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดด้วยก็ได้

มาตรา 60 ทวิ บัญญัติไว้ว่า

ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามหมวดนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามความในมาตรา 56 มาตรา 57 หรือมาตรา 57 ทวิ แล้วแต่กรณีก็ได้ เมื่อได้ประเมินแล้ว ให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

3. ความใน 1. และ 2. ให้นำไปยังบังคับกรณีที่เจ้าของที่ดินเป็นบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

4. คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ลงในคำสั่งนี้ เป็นต้นไป แต่ทั้งนี้ไม่กระทบกระเทือน
ถึงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้เสียไว้แล้วหรือที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินเรียกเก็บไปแล้ว

กรณีที่ผู้เช่าที่ดินจะยกกรรมสิทธิ์ให้แก่เจ้าของที่ดินในภายหน้าเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุด
ลงแล้ว กรณีนี้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะประเมินภาษีเหมือนกับกรณีที่ปลูกตึกแล้วยกกรรมสิทธิ์ให้
ในทันทีย่อมไม่ได้ เจ้าของที่ดินมีสิทธิ์ที่จะเฉลี่ยเงินได้ทั้งประเมินเป็นรายปีของอายุการเช่า
แล้วเสียภาษีเป็นปี ๆ ไปได้ แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ จะให้อำนาจเจ้าพนักงาน
ประเมินได้ก่อน ก็ต้องเป็นกรณีที่ค่าเป็นจริง ๆ ซึ่งจะต้องพิจารณาเป็นเรื่อง ๆ ไป ถ้าไม่
ค่าเป็นจริง ๆ แล้วจะอ้างมาตรา 18 ทวิ ไม่ได้ ต้องนำคำสั่ง ป 1/2526 มาใช้โดยการ
เฉลี่ยจำนวนเงินในปีที่ได้รับกรรมสิทธิ์เท่านั้น เกี่ยวกับเรื่องท่านองนี้ เคยมีคำพิพากษาฎีกา
ตัดสินเป็นตัวอย่างมาแล้วคือ

คำพิพากษาฎีกาที่ 3550/2528

ห้างหุ้นส่วนจำกัด โฉก๊ก ทำสัญญาให้เช่าตึกแถวมีกำหนด 18 ปี ได้รับเงิน
กินเปล่าจำนวนหนึ่ง ได้เฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า แล้วนำเงิน
เฉลี่ยดังกล่าวไปจำนวนเป็นเงินได้สุทธิของโฉก๊กเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายปีมา 2 ปี
แล้ว แสดงว่าเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากร จำเลยที่ 1 อนุญาตให้โฉก๊กยื่นรายการ
เงินได้เพื่อเสียภาษีตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องผู้มีเงินได้จากการให้เช่าไม่ยื่นรายการ
เงินได้ให้ครบถ้วนแล้ว การที่จำเลยที่ 1 และเจ้าพนักงานประเมิน จำเลยที่ 2 จะอาศัย
อำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ มาบังคับโฉก๊ก โดยประเมินเรียกเก็บภาษีโฉก๊ก
ล่วงหน้า ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้ โดยอ้างว่าโฉก๊กมีฐานะเป็นนิติบุคคลไม่มีความ
แน่นอนว่าจะสิ้นสุดภาพนิติบุคคลหรือเลิกประกอบกิจการเมื่อใด และจะมีความสามารถในการ
เสียภาษีอากรตลอดไปหรือไม่ ระยะเวลาการเสียภาษีตามอายุสัญญาเช่านานถึง 16 ปี ไม่มี
หลักประกันแน่นอนเกี่ยวกับภาระหน้าที่ของโฉก๊กในการเสียภาษี ดังนั้นไม่ถือเป็นกรณีค่าเป็น
เพื่อรักษาประโยชน์ในการยึดเก็บภาษีอากรตามมาตรา 18 ทวิ เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจ

เรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้

กรณีโจทก์ได้อุทธรณ์ไปตามมาตรา 18 ทวิ ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
คณะกรรมการพิจารณาแล้ววินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์

ศาลฎีกาพิจารณาแล้วเห็นว่า การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลย
ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ฎีกาของจำเลยฟังไม่ขึ้น

คำว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้เขียนเข้าใจว่า หมายถึงการประเมินและคำวินิจฉัย
อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบเพราะโจทก์ได้ยื่นรายการเงินได้จากเงินกินเปล่า
ในอัตราเฉลี่ยเป็นรายปีมาถึง 2 ปีแล้ว แสดงว่าเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 อนุญาต
ให้โจทก์ยื่นรายการเงินได้เพื่อเสียภาษีตามประกาศกระทรวงการคลังแล้ว จำเลยที่ 1 และ
ที่ 2 จะอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ มาบังคับโจทก์ยอมไม่ได้

คำสั่ง ป 1/2526 ไม่ใช่กฎหมายเพราะไม่มีบทกำหนดโทษเป็นแต่เพียงคำสั่ง
ที่ออกโดยอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อให้เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติ
เพื่อเรียกเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรโดยอาศัยอำนาจของมาตรา 18 ทวิ และเพื่อเป็นการ
แบ่งเบาภาระในการเสียภาษีของเจ้าของที่ดิน จึงให้มีการเฉลี่ยการเสียภาษีเป็นรายปีได้อีก
ประการในกรณีที่กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินยังไม่โอนเป็นของผู้ให้เช่า ผู้ให้เช่าก็ยังไม่สมควรที่จะ
เสียภาษีให้ทั้งหมดทีเดียว คำสั่งที่ออกมานี้ก็เพื่อประโยชน์แก่ผู้ให้เช่าด้วย และเพื่อความ
สะดวกของเจ้าพนักงานในการจัดเก็บภาษีด้วย

3.4 การดำเนินคดี

3.4.1 การนำสืบ

สัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษเป็นสัญญาที่ไม่มีกฎหมายบังคับให้ต้องมีเอกสารมา
แสดงหรือบังคับให้จดทะเบียนแต่อย่างใด เมื่อมีคดีขึ้นมาสู่ศาล ศาลฎีกาจึงยอมให้นำพยาน
บุคคลมาสืบว่าได้มีการตกลงทำสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษกันไว้ ทั้ง ๆ ที่ประมวลกฎหมาย
วิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 94 บัญญัติว่า

"เมื่อใดมีกฎหมายบังคับให้ต้องมีพยานเอกสารมาแสดง ห้ามมิให้คำลยอมรับฟัง พยานบุคคลในกรณีอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

- (ก) ขอสืบพยานบุคคลแทนพยานเอกสาร เมื่อไม่สามารถนำเอกสารมาแสดง
- (ข) ขอสืบพยานบุคคลประกอบข้ออ้างอย่างใดอย่างหนึ่งเมื่อได้นำเอกสารมาแสดง แล้วว่ายังมีข้อความเพิ่มเติมต่อนหรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อความในเอกสารนั้นอยู่อีก"

เหตุที่ศาลฎีกาให้น้ำสลิปได้ เพราะว่าได้เป็นการนำสลิปแก้ไขเพิ่มเติมเอกสารแต่ เป็นการนำสลิปถึงสำ เหตุที่จำเลยมีสิทธิได้เข้านานจึงไม่ขัดกับมาตรา 94

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1002/2509

การที่จำเลยนำสลิปว่าได้ออกเงินช่วยค่าก่อสร้างให้แก่ผู้ให้เช่าอันจะฟังถือว่าเป็นสัญญา เข้าต่างตอบแทนพิเศษนั้นเป็นการนำสลิปถึงเหตุที่ทำให้จำเลยมีสิทธิในการเข้านานถึง 15 ปี เพราะ จำเลยได้ออกเงินช่วยค่าก่อสร้างตึกพิพาทเป็นการตอบแทน สิ่งเท่ากับเป็นการนำสลิปหักล้างว่า สัญญาเข้านั้นไม่ใช่สัญญาเช่า แต่เป็นสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 94 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

แต่อย่างไรก็ตามแม้ศาลฎีกาจะยินยอมให้มีจำเลยนำสลิปหักล้างว่าสัญญาเข้านั้นไม่ใช่ สัญญาเช่าได้ แต่ถ้าหากมีสัญญากันเป็นหนังสือแล้ว ผู้เช่าจะขอนำพยานบุคคลมาสืบเพื่อแก้ไข เปลี่ยนแปลง หนังสือสัญญาเช่าหรือหลักฐานการเข้านั้นเพื่อพิสูจน์ให้เห็นว่าความจริงเป็นสัญญา เข้าต่างตอบแทนพิเศษหาได้ไม่ เพราะเป็นการขัดต่อบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความแพ่ง มาตรา 94 เกี่ยวกับกรณีนี้ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาไว้แล้วคือ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2402/2525

จำเลยให้การว่าผู้ให้เช่าตกลงให้จำเลยอยู่ในที่ดินที่เช่าตลอดชีวิตโดยจำเลยจะปลูก สร้างโรงเรือนบนที่เช่า และจะยกให้เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ให้เช่า แต่สัญญาเช่าระบุว่าจำเลย เข้าที่ดินเพื่อปลูกบ้านเรือนอาศัยมีกำหนดหนึ่งปี ดังนั้นการที่จำเลยจะขอนำพยานบุคคลมาสืบว่าผู้ให้เช่าตกลงให้จำเลยอยู่ในที่ดินที่เช่าไปจนตลอดชีวิต อันเป็นสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษ จึง เป็นการขอสืบเพื่อเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อความในสัญญาเช่าต้องห้ามตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความแพ่ง มาตรา 94

ศาลฎีกาพิจารณาแล้วเห็นว่า สัญญาเช่าที่ดินระหว่างหม่อมหลวงสมัย กับจำเลยตาม เอกสารหมายเลข 2 ท้ายฟ้องระบุไว้ในข้อ 1 และข้อ 8 ความว่า จำเลยเช่าที่ดินเพื่อปลูกบ้าน เรือนอาศัยมีกำหนดหนึ่งปี ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2518 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2518 เมื่อครบกำหนดสัญญาเช่าแล้วจำเลยยอมให้ถือว่าสัญญาเช่าระงับสิ้นสุดลง ครั้นสิ้นกำหนดเวลาเช่าแล้ว หม่อมหลวงสมัยตกลงให้จำเลยเช่าต่อไปอีกตลอดปี พ.ศ. 2519 โดยถือสัญญาเดิม จากนั้นหม่อมหลวงสมัย กับจำเลยไม่ได้ทำสัญญาเช่าต่อกันอีก การที่จำเลยยังคงครองที่ดินต่อมาโดยหม่อมหลวงสมัยไม่ทักท้วง ถือว่าคู่สัญญาได้ทำสัญญาใหม่ต่อไปไม่มีกำหนดเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 570 ซึ่งข้อตกลงอื่นของสัญญาใหม่คงต้องเป็นไปตามสัญญาเช่าเดิม การที่จำเลยจะนำพยานบุคคลมาสืบว่าผู้ให้เช่าตกลงให้จำเลยอยู่ในที่ดินที่เช่าไปจนตลอดชีวิต อันเป็นสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษ จึงเป็นการขอสืบเพื่อเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อความในสัญญาเช่าต้องห้ามตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 94 คำกล่าวอ้างของจำเลยนำพยานบุคคลมาสืบในประเด็นดังกล่าวชอบแล้ว

ถ้าพิจารณาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2402/2525 กับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1002/2509 จะเห็นได้ว่าต่างกันตรงที่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2402/2525 มีสัญญาเช่าที่ดินเพื่อปลูกบ้าน เรือนอาศัยมีกำหนด 1 ปี เมื่อครบกำหนดในปี 2518 ปี 2519 ได้ตกลงเช่าอีก 1 ปี โดยถือสัญญาเช่าเดิม หลังจากนั้นก็ได้ทำสัญญาเช่ากันอีกเลย จำเลยจึงขอพยานบุคคลมาสืบว่าผู้ให้เช่าตกลงให้จำเลยเช่าตลอดชีวิต ซึ่งต้องห้ามตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 94 แต่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 100/22509 ไม่ได้ทำสัญญากันไว้ สัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษก็ไม่มีความหมายบังคับว่าต้องมีเอกสารมาแสดง ศาลจึงให้พยานบุคคลมาสืบถือเหตุที่จำเลยมีสิทธิในการเช่านานถึง 15 ปี

คำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสองไม่ขัดกัน เพราะคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2402/2525 มีสัญญาเช่าเป็นหนังสือ จำเลยจะขอพยานบุคคลมาสืบแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อความในสัญญาเช่าว่าผู้ให้เช่าให้จำเลยเช่าตลอดชีวิตย่อมไม่ได้

ส่วนคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1002/2509 โจทย์จำเลยไม่ได้ทำสัญญาเช่าเป็นหนังสือ จำเลยนำสืบถึงเหตุที่จำเลยมีสิทธิในการเช่านานถึง 15 ปี เหตุที่จำเลยมีสิทธิเช่านาน เพราะเป็นสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษ จึงไม่ได้เป็นการสืบเพื่อเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อความในเอกสารเหมือนคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2402/2525 จึงไม่ต้องห้ามตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 94 ผลของคำพิพากษาจึงต่างกัน