

บันทึก

เรื่อง การเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์
(การโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินที่กรุงเทพมหานครจัดสรรจะต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่)

กรุงเทพมหานครมีหนังสือ ที่ กทม.๗๐๐๐/๖๕๒๑ ลงวันที่ ๒๒ เมษายน ๒๕๖๖ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า องค์การบริหารส่วนจังหวัดพระนคร(เดิม) ได้ดำเนินการจัดสรรที่ดินในซอยภavana ๔๐ แปลง ซอยสุภาพงษ์ ๕๓ แปลง ซอยปทุมวันวิถิ ๕๑ แปลง ให้บรรดาข้าราชการส่วนจังหวัดข้าราชการและประชาชนทั่วไป ได้มีที่ดินอยู่อาศัยเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเองในราคาถูกและไม่หวังผลกำไรตอบแทนตามนโยบายของรัฐบาลในสมัยนั้น ต่อมาได้มีการรวมจังหวัดพระนครและจังหวัดธนบุรีเป็นนครหลวงกรุงเทพธนบุรี และรวมเทศบาลนครกรุงเทพและเทศบาลนครธนบุรี เป็นเทศบาลนครหลวงตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๔ และฉบับที่ ๒๕ ลงวันที่ ๒๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๔ บรรดากิจการ ทรัพย์สิน หนี้ สิทธิงบประมาณของนครหลวงกรุงเทพธนบุรี องค์การบริหารนครหลวงกรุงเทพธนบุรี เทศบาลนครหลวง สุขาภิบาลต่างๆ ในเขตนครหลวงกรุงเทพธนบุรี ได้โอนมาเป็นของกรุงเทพมหานครตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๓๓๕ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ กรุงเทพมหานครได้ดำเนินการเกี่ยวกับการให้เข้าซื้อที่ดินดังกล่าวสืบมาตั้งแต่ปี ๒๕๑๕ และได้นำรายได้จากการผ่อนชำระค่าเช่าซื้อส่งเป็นรายได้ของกรุงเทพมหานครตลอดมา ขณะนี้ผู้เช่าซื้อบางรายได้ผ่อนชำระเงินครบถ้วนตามสัญญาแล้ว กรุงเทพมหานครจะต้องโอนกรรมสิทธิ์ให้กับผู้เช่าซื้อ แต่ไม่สามารถจะโอนกรรมสิทธิ์ได้ เนื่องจากได้มีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๙) พ.ศ. ๒๕๒๕ ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๒๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๒๕ กำหนดให้มีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ กรุงเทพมหานครจึงมีหนังสือหารือกรมสรรพากรว่า การที่กรุงเทพมหานครจะโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินดังกล่าวข้างต้นให้กับผู้เช่าซื้อแต่ละรายจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วยหรือไม่ ซึ่งกรมสรรพากรได้มีหนังสือ ที่ กค.๐๘๐๔/๑๘๐๘๑ ลงวันที่ ๖ ตุลาคม ๒๕๒๕ ตอบให้ทราบว่า การจัดสรรที่ดินดังกล่าวมิได้กระทำภายใต้เงื่อนไขมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม ๒๕๑๐ จึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด และการเสียภาษีอากรจะต้องเสียในนามคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลด้วย แต่กรุงเทพมหานครได้พิจารณาแล้วมีความเห็นขัดแย้งในเรื่องการเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดสรรที่ดินดังกล่าว องค์การบริหารส่วนจังหวัดพระนครเป็นผู้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้บรรดาข้าราชการและประชาชนได้มีที่อยู่อาศัยเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเองในราคาถูกและมีได้หวังผลกำไรตอบแทน ตามโครงการจัดซื้อที่ดินเพื่อการสังคมสงเคราะห์ ต่อมาเมื่อมีการเปลี่ยนรูปแบบการปกครองท้องถิ่นนครหลวง องค์การปกครองท้องถิ่นต่างๆ ก็รับกิจการดังกล่าวกันต่อๆ มา จนกระทั่งถึงกรุงเทพมหานครตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายการกระทำดังกล่าวจึงเป็นการกระทำของกรุงเทพมหานครซึ่งเป็นทบวงการเมืองมีฐานะเป็นราชการบริหารส่วนท้องถิ่นนครหลวงตาม

พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. ๒๕๑๘ และเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย ขณะเดียวกันรายรับจากการให้เช่าซื้อทั้งหมดก็เป็นขององค์การบริหารส่วนจังหวัดพระนครและองค์การปกครองท้องถิ่นต่างๆ สืบเนื่องกันมาจนถึงกรุงเทพมหานครซึ่งเป็นทบวงการเมืองที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล กรุงเทพมหานครจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะมิใช่นิติบุคคลที่อยู่ในข้อกำหนดให้เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ส่วนคณะกรรมการจัดสรรที่ดินเป็นเพียงคณะบุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งขึ้นเพื่อปฏิบัติงานดังกล่าวเท่านั้น จึงมิได้อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร และกิจการดังกล่าวก็มิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหาผลกำไร จึงไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีการค้าเช่นเดียวกัน แต่เนื่องจากการพิจารณาของกรุงเทพมหานครดังกล่าวมีความเห็นแตกต่างจากการพิจารณาของกรมสรรพากรซึ่งอ้างมติของคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม ๒๕๑๐ ฉะนั้น เพื่อเป็นการระงับข้อโต้แย้งต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้น กรุงเทพมหานครจึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาปัญหาดังกล่าว

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวพร้อมทั้งฟังคำชี้แจงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมที่ดินและกรุงเทพมหานคร) แล้ว เห็นว่า ปรากฏตามข้อเท็จจริงที่รับฟังจากผู้แทนว่าที่ดินที่จัดสรรทั้งหมดเป็นกรรมสิทธิ์ของกรุงเทพมหานคร และการจัดสรรที่ดินดังกล่าวเป็นการจัดสรรเพื่อช่วยเหลือบรรดาข้าราชการและประชาชนที่ไม่มีที่อยู่ให้ได้มีที่ดินเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเอง ในราคาถูกและมีได้หวังผลกำไรอันเป็นการสังคมสงเคราะห์เกี่ยวกับที่อยู่อาศัย การจัดสรรที่ดินดังกล่าวจึงอยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรุงเทพมหานครตามมาตรา ๖๖ (๙)^๑ แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. ๒๕๑๘ แม้การจัดสรรที่ดินจะมีเงินได้จากการนั้น กรุงเทพมหานครก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ เพราะกรุงเทพมหานครมิใช่บุคคลธรรมดาและมีใช้นิติบุคคลประเภทที่กำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ฉะนั้น การโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินที่กรุงเทพมหานครจัดสรรรายนี้ จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

อนึ่ง ตามที่กรมสรรพากรมีความเห็นตามหนังสือ ที่ กค.๐๘๐๔/๑๘๐๘๑ ลงวันที่ ๖ ตุลาคม ๒๕๒๕ ว่าการจัดสรรที่ดินรายนี้ไม่ได้รับยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและการเสียภาษีอากรจะต้องเสียในนามคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลด้วย โดยอ้างถึงมติของคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม ๒๕๑๐ ที่ว่า “ถ้าทางราชการจัดทำเพื่อเป็นการช่วยเหลือข้าราชการโดยเฉพาะแล้ว แม้เงินนั้นจะเป็นเงินงบประมาณแผ่นดินหรือไม่ก็ตาม ก็ให้ปฏิบัติตามความเห็น

^๑ มาตรา ๖๖ นอกจากอำนาจหน้าที่อันจะพึงมีตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย กฎ ข้อบังคับ ระเบียบ หรือคำสั่งใดที่อ้างถึงกรุงเทพมหานครตามความในมาตรา ๔ แล้วภายใต้บังคับแห่งกฎหมาย ให้กรุงเทพมหานครมีอำนาจหน้าที่ดำเนินกิจการในเขตกรุงเทพมหานครเกี่ยวกับ

ของกระทรวงการคลังตามมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ ๑๓ มิถุนายน ๒๕๑๐” นั้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) เห็นว่า กรณีนี้ไม่เข้าข่ายตามมติของคณะรัฐมนตรีดังกล่าว เพราะเป็นเรื่องที่ส่วนราชการ คือ กรุงเทพมหานครได้กระทำไปตามอำนาจหน้าที่ตามกฎหมาย และที่ดินก็เป็นกรรมสิทธิ์ของกรุงเทพมหานครมิใช่กรณีที่ดินที่บุคคลอื่นที่จัดสรรที่ดินโดยอาศัยชื่อส่วนราชการนั้นอันจะต้องเสียภาษีในฐานะเป็นคณะบุคคลตามความเห็นของกรมสรรพากรแต่อย่างใด ส่วนปัญหาที่ว่ากรุงเทพมหานครจะต้องเสียภาษีการค้าด้วยหรือไม่นั้น ข้อเท็จจริงยังไม่ปรากฏว่าได้มีข้อโต้แย้งเกิดขึ้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) จึงยังไม่อาจพิจารณาได้

(ลงชื่อ) อมร จันทรมบูรณ์
(นายอมร จันทรมบูรณ์)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
มิถุนายน ๒๕๒๖