

บันทึก

เรื่อง หรือเกี่ยวกับการชำระภาษีบำรุงท้องที่ (ที่ดินศาสนสมบัติที่ให้เช่าเพื่อใช้
เฉพาะการพยาบาลสาธารณะหรือการศึกษาจะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่
ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.๒๕๐๘ หรือไม่ กรณีวัดหนองจอก
ให้กรมสามัญศึกษาเช่าที่ดินตั้งโรงเรียน)

กรมการศาสนาได้มีหนังสือ ที่ ศธ ๐๔๐๑/๑๓๙๖๘ ลงวันที่ ๒๘ พฤศจิกายน
๒๕๖๖ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า กรมการศาสนาเห็นว่าที่ดูแลรักษาและ
จัดการศาสนสมบัติกลาง ศาสนสมบัติวัดร้าง และศาสนสมบัติวัดมีพระสงฆ์ที่มอบอำนาจให้
กรมการศาสนาดูแลรักษาและจัดการผลประโยชน์แทน ปัจจุบันกรมการศาสนาขอให้ส่วน
ราชการเข้าไปครอบครองใช้ประโยชน์ที่ดินศาสนสมบัติเป็นที่ตั้งโรงเรียน โรงพยาบาลสาธารณะ
หรือการกุศลสาธารณะอย่างอื่นโดยมีทั้งที่ทำสัญญาเช่าและที่ไม่ได้ทำสัญญาเช่า แต่ส่วนที่ให้เช่า
นั้นเก็บค่าเช่าในอัตราต่ำตามมติมหาเถรสมาคม ที่ดินศาสนสมบัติที่กรมการศาสนาจัดให้ส่วน
ราชการเข้าไปใช้ประโยชน์ดังกล่าว ส่วนราชการผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ไม่เคยเก็บภาษี
บำรุงท้องที่ เพราะถือว่าอยู่ในข่ายไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๘^๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุง

๑ มาตรา ๘ เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดิน ดังต่อไปนี้

(๑) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน

(๒) ที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือ
สาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์

(๓) ที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่นที่ใช้ในกิจการของราชการส่วนท้องถิ่นหรือสาธารณะ โดย
มิได้หาผลประโยชน์

(๔) ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษาหรือการกุศลสาธารณะ

(๕) ที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัดไม่ว่าจะใช้
ประกอบศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่งหรือไม่ หรือที่ศาลเจ้า โดยมีได้หาผลประโยชน์

(๖) ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถาน โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน

(๗) ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้าหรือการทำเรือของรัฐ หรือที่ใช้เป็น
สนามบินของรัฐ

(๘) ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินอยู่แล้ว

(๙) ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อ
สาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในที่ดินเฉพาะส่วนนั้น

(๑๐) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของ
สหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือ
ความตกลง

(๑๑) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการของสถานทูต หรือสถานกงสุล ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่

ท้องที่ พ.ศ.๒๕๐๘

กรณีมีปัญหาเกิดขึ้นกับวัดหนองจอก เขตหนองจอก กรุงเทพมหานคร ซึ่งมอบอำนาจให้กรมการศาสนาดูแลรักษาและจัดผลประโยชน์แทน กรมการศาสนาจึงทำสัญญาให้กรมสามัญศึกษาเช่าที่ธรณีสงฆ์วัดหนองจอก เนื้อที่ ๓๐ ไร่ ใช้เป็นที่ตั้งโรงเรียนโดยเขตหนองจอกไม่เคยเก็บภาษีบำรุงท้องที่แต่ประการใด ต่อมาวันที่ ๒๒ ตุลาคม ๒๕๒๓ เขตหนองจอกมีหนังสือถึงกรมการศาสนาให้ชำระภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินดังกล่าวเพราะถือว่าไม่อยู่ในข่ายได้รับยกเว้นภาษีตามกฎหมาย

กรมการศาสนาจึงได้หารือกระทรวงการคลังว่า ที่ดินที่กรมการศาสนาจัดให้ผู้อื่นเช่าเพื่อการศึกษาดังเช่นที่ดินวัดหนองจอก ได้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่หรือไม่ กระทรวงการคลังตอบว่า เรื่องนี้มีแนวทางปฏิบัติว่า ที่ดินที่เป็นที่ตั้งโรงเรียนราษฎร์หรือโรงเรียนเอกชน ซึ่งจะหาผลประโยชน์หรือไม่ก็ตาม ถ้าเป็นการใช้ที่ดินเพื่อการสาธารณะแล้ว จะได้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๘ (๕)^๒ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.๒๕๐๘ กรมการศาสนาได้แจ้งให้เขตหนองจอกทราบตามความเห็นของกระทรวงการคลังดังกล่าว แต่เขตหนองจอกยืนยันว่า คณะกรรมการวิสามัญกฎหมายประจำสภากรุงเทพมหานครมีความเห็นว่า วัดหนองจอกต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ เพราะเหตุเอาที่ดินของวัดให้เช่า ไม่ว่าจะเช่าเพื่อกิจการใดก็ตาม ตามความในมาตรา ๘ (๕)^๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.๒๕๐๘

กรมการศาสนาจึงได้หารือไปยังกระทรวงมหาดไทยอีกครั้งตามนัยที่เคยหารือกระทรวงการคลัง กระทรวงมหาดไทยตอบว่า กรณีวัดหนองจอกไม่อยู่ในข่ายได้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ตามความในมาตรา ๘ (๕) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.๒๕๐๘ ทั้งนี้ เพราะตามมาตรา ๘ (๕) นั้น ต้องเป็นกรณีที่เจ้าของที่ดินได้ใช้ที่ดินของตนเองเฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะเท่านั้น การที่กรมการศาสนานำที่ดินวัดหนองจอกจัดหาผลประโยชน์โดยให้กรมสามัญศึกษาเช่ากรมการศาสนาต้องมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ โดยนับแต่วันที่น่าที่ดินไปหาผลประโยชน์เป็นต้นไป

กรมการศาสนาเห็นว่า พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.๒๕๐๘ มาตรา ๘ มี ๑๒ อนุมาตรา ใน ๑๒ อนุตรานั้นมีข้อความว่า “โดยมิได้หาผลประโยชน์” หรือมีข้อความที่มีความหมายทำนองเดียวกันในอนุมาตรา (๒) (๓) (๕) (๖) และ(๙) เท่านั้น แต่ในอนุมาตรา (๔) ไม่มีข้อความดังกล่าว จึงเห็นว่าที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะการศึกษาหรือการกุศลสาธารณะ ไม่ว่าเจ้าของที่ดินจะใช้เองหรือให้บุคคลอื่นใช้ จะหาผลประโยชน์หรือไม่หาผลประโยชน์ก็ตาม ย่อมได้รับยกเว้นภาษีตามกฎหมายมาตรา ๘ (๕)

เนื่องจากปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาข้อกฎหมาย กรมการศาสนาจึงขอให้พิจารณาให้ความเห็นว่า ที่ดินศาสนสมบัติที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ เช่น เป็นที่ตั้งโรงพยาบาล

ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(๑๒) ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

^๒โปรดดูเชิงอรรถที่ (๑)

^๓โปรดดูเชิงอรรถที่ (๑)

หรือที่ใช้เฉพาะการศึกษา เช่น เป็นที่ตั้งโรงเรียนอย่างกรณีวัดหนองจอก กรมการศาสนาหรือวัดเจ้าของที่ดินจะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวพร้อมทั้งฟังคำชี้แจงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง) ผู้แทนกระทรวงศึกษาธิการ (สำนักงานปลัดกระทรวงและกรมการศาสนา) ผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมการปกครอง) และผู้แทนกรุงเทพมหานครแล้ว มีความเห็นว่า

๑. ที่ดินศาสนสมบัติที่กรมการศาสนาหรือมาน้อยอยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๘ (๔)^๔ เพราะมาตรา ๘ (๔) บัญญัติยกเว้นสำหรับที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ และกฎหมายมิได้บัญญัติว่าที่ดินดังกล่าวจะต้องเป็นที่ดินของบุคคลใด ฉะนั้น ไม่ว่าที่ดินนั้นจะเป็นที่ดินของรัฐ ของวัดหรือของบุคคลใดก็ตาม หากใช้เพื่อการพยาบาลสาธารณะ การศึกษาหรือการกุศลสาธารณะแล้วย่อมอยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ทั้งสิ้น และเมื่อพิจารณาว่าเป็นกรณีเข้าข้อยกเว้นตามมาตรา ๘ (๔) แล้ว ก็ไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงมาตรา ๘ (๕) อีกต่อไป

๒. สำหรับปัญหาที่ว่า ที่ดินที่ใช้เพื่อกิจการในมาตรา ๘ (๔) อันจะพึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ จะต้องเป็นกรณีเจ้าของใช้ที่ดินเพื่อกิจการนั่นเอง หรือรวมถึงกรณีที่เจ้าของที่ดินให้ผู้อื่นใช้ที่ดินด้วยนั้น เห็นว่า ที่ดินนั้นไม่ว่าจะเป็นที่ดินที่เจ้าของใช้หรือมอบให้ผู้อื่นใช้เพื่อกิจการนั้นก็ตาม อยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ เพราะกฎหมายมิได้เจาะจงว่าจะต้องเป็นที่ดินที่เจ้าของใช้เพื่อกิจการนั้นด้วยตนเองหรืออีกนัยหนึ่งกฎหมายมิได้ถือตัวบุคคลผู้ใช้ แต่ได้ถือเอาลักษณะของการใช้เป็นสำคัญ กล่าวคือ การนำที่ดินไปใช้เพื่อกิจการนั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลใดเป็นผู้นำไปใช้ก็ตามก็อยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นทั้งสิ้น

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาคำว่า “ที่ดินที่ใช้” หรือคำว่า “ที่ดินที่เป็นที่ตั้ง” ในมาตรา ๘^๕ (๖) (๗) (๘) (๑๐) และ (๑๑) ประกอบแล้ว จะเห็นได้ชัดว่ากฎหมายมุ่งหมายถึงการใช้ที่ดินเพื่อกิจการที่ระบุไว้ หรือเพื่อเป็นที่ตั้งที่ทำการที่ระบุไว้ในอนุมาตราเหล่านั้นเป็นสำคัญหาได้มุ่งหมายถึงตัวบุคคลผู้ใช้เป็นสำคัญไม่ ยิ่งกว่านั้นในช่องหมายเหตุ (๑) ของบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๗ ท้ายพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ ใช้ข้อความว่า “ที่ดินที่ใช้ประกอบการกสิกรรมเฉพาะประเภทไม้ล้มลุกให้เสียกึ่งอัตรา แต่ถ้าเจ้าของที่ประกอบการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกนั้นด้วยตนเองให้เสียอย่างสูงไม่เกินไร่ละ ๕ บาท” ซึ่งแสดงว่ากฎหมายมุ่งหมายถึงการใช้ที่ดินเพื่อกิจการใดเป็นสำคัญ จึงได้กำหนดอัตราค่าธรรมเนียมในกรณีผู้อื่นเป็นผู้ใช้และเจ้าของที่ดินเป็นผู้ใช้เองไว้แตกต่างกัน

๓. ส่วนปัญหาที่ว่า ที่ดินที่ใช้เพื่อกิจการตามมาตรา ๘ (๔) อันจะพึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ จะต้องเป็นกรณีที่มีได้มีการหาผลประโยชน์ หรือรวมถึงการหาผลประโยชน์ด้วยนั้น เห็นว่าการใช้ที่ดินเพื่อกิจการเหล่านั้นไม่ว่าจะโดยหาผลประโยชน์หรือไม่ ก็

^๔โปรดดูเชิงอรรถที่ (๑)

^๕โปรดดูเชิงอรรถที่ (๑)

ได้รับการยกเว้นเช่นเดียวกันหากกฎหมายมุ่งหมายจะให้ได้รับการยกเว้นเฉพาะกรณีมิได้หาผลประโยชน์เท่านั้นแล้วก็จะบัญญัติไว้ชัดแจ้งเช่นที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๘ (๒) (๓) และ (๕) นอกจากนี้พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.๒๕๐๘ พ.ศ.๒๕๒๔ ได้แก้ไขเพิ่มเติมความในมาตรา ๘ (๖) จากคำว่า “ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถาน” เป็นว่า “ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะโดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน” ซึ่งแสดงว่าหากกฎหมายมุ่งหมายจะให้การยกเว้นตามมาตรา ๘ (๔) ใช้บังคับเฉพาะกรณีมิได้หาผลประโยชน์หรือโดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทนแล้วก็จะได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมทำนองเดียวกับมาตรา ๘ (๖) ด้วย

สรุปแล้วคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) เห็นว่าที่ดินศาสนสมบัติที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ หรือการศึกษาดังเช่นกรณีวัดหนองจอกที่กรมการศาสนาหรือมา ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๘ (๔) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.๒๕๐๘ ทั้งนี้ ไม่ว่ากรมการศาสนาหรือวัดผู้เป็นเจ้าของที่ดินจะใช้ที่ดินนั้นเอง หรือให้ผู้อื่นใช้และไม่ว่าจะโดยหาผลประโยชน์หรือโดยได้รับประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ก็ตาม

(ลงชื่อ) อมร จันทรมบูรณ์

(นายอมร จันทรมบูรณ์)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

มีนาคม ๒๕๒๗