

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง
ในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการโดยไม่มีค่าตอบแทน

สำนักงานเทศบาลตำบลอ้อมน้อย ได้มีหนังสือ ที่ สค ๕๒๒๐๖/๓๑๔ ลงวันที่ ๒๒ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๓ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า ครุสภาจะโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินจัดสรรของครุสภา ซึ่งตั้งอยู่หมู่ที่ ๑๓ ตำบลอ้อมน้อย อำเภอกะทู้มณฑลภูเก็ต รวมเนื้อที่ประมาณ ๒๒ ไร่เศษ ให้แก่เทศบาลตำบลอ้อมน้อยโดยไม่มีค่าตอบแทน เพื่อนำไปพัฒนาตามโครงการต่างๆ แต่เนื่องจากเทศบาลฯ ได้รับแจ้งจากเจ้าพนักงานที่ดินว่าการโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินดังกล่าวจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะร้อยละ ๓.๓ และโดยที่เทศบาลฯ จะต้องเป็นผู้ชำระภาษีแทนครุสภา สำนักงานเทศบาลตำบลอ้อมน้อยจึงได้หารือไปยังกรมสรรพากรว่า การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการโดยไม่มีค่าตอบแทนต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่ หากต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว ส่วนราชการจะขอยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะได้หรือไม่

กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือของสำนักงานเทศบาลตำบลอ้อมน้อยว่า กรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ เข้าลักษณะเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา ๙๑/๑(๔) แห่งประมวลรัษฎากร และการขายอสังหาริมทรัพย์ตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๒ ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ การขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่มาตรา ๔ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ ๓๕๒) พ.ศ. ๒๕๕๑ กำหนดไว้ ดังนั้น ในกรณีผู้โอนอสังหาริมทรัพย์ที่เข้าลักษณะตามมาตรา ๔ (๑) (๒) (๓) (๔) หรือ (๕) แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่เทศบาลฯ โดยไม่มีค่าตอบแทนเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา ๙๑/๒ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนในกรณีผู้โอนเป็นบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่ไม่เข้าลักษณะเป็นผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา ๔ (๑) (๒) (๓) (๔) หรือ (๕) แต่เข้าลักษณะเป็นผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา ๔ (๖) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๓๕๒) พ.ศ. ๒๕๕๑ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่เทศบาลฯโดยไม่มีค่าตอบแทน ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา ๔ (๖) (๗) แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว

สำนักงานเทศบาลตำบลอ้อมน้อยพิจารณาแล้วเห็นว่า ที่ดินจัดสรรของครุสภาที่

จะยกให้นั้น ไม่น่าจะเข้าลักษณะใด ๆ ตามมาตรา ๔ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๓๔๒) พ.ศ. ๒๕๔๑ เพราะที่ดินจัดสรรของครุสภาได้จัดสรรมาตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๐๑ ก่อนประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๔๖ ลงวันที่ ๒๔ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๑๕ ใช้บังคับ ซึ่งไม่ต้องขอรับอนุญาตทำการจัดสรร จึงไม่เข้าข่ายตามมาตรา ๔ (๑) แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว และที่ดินของครุสภาในส่วนที่จะยกให้เทศบาลก็ไม่ใช่ที่ดินที่แบ่งขายหรือแบ่งแยกไว้เพื่อขายตามมาตรา ๔ (๔) แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว เพราะเป็นที่ดินที่ครุสภากันไว้เพื่อเป็นสาธารณประโยชน์แก่ผู้อยู่อาศัยในที่ดิน และที่ดินส่วนที่ครุสภาจะยกให้เทศบาลนั้นน่าจะเข้าข่ายยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา ๔ (๖) (ง) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๓๔๒) พ.ศ. ๒๕๔๑

สำนักงานเทศบาลตำบลอ้อมน้อยจึงขอหารือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาว่า ความเห็นของสำนักงานเทศบาลตำบลอ้อมน้อยดังกล่าวถูกต้องหรือไม่ เพื่อดำเนินแนวทางปฏิบัติต่อไป

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาปัญหาข้อหารือข้างต้นโดยได้ฟังคำชี้แจงของผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) ผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมที่ดิน) และผู้แทนเทศบาลตำบลอ้อมน้อย แล้ว ในเรื่องนี้ปรากฏข้อเท็จจริงว่า ครุสภาได้ดำเนินการจัดสรรที่ดินบริเวณตำบลอ้อมน้อย อำเภอกระทุ่มแบน จังหวัดสมุทรสาคร เนื้อที่ ๔๖๖ ไร่ ๒ งาน มาตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๐๑ โดยแบ่งแยกที่ดินเป็นแปลงย่อยขนาด ๔๐๐, ๒๐๐ และ ๑๐๐ ตารางวา รวมเป็นที่ดินจัดสรรทั้งสิ้น ๑,๐๒๒ แปลง และได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินให้แก่สมาชิกครุสภาผู้ซื้อไปหมดแล้ว คงเหลือเพียงที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของครุสภาที่กันไว้เพื่อเป็นสาธารณประโยชน์แก่ผู้อยู่อาศัยในที่ดินและที่ดินจัดสรรซึ่งสมาชิกครุสภาผู้ซื้อได้ยกให้ครุสภาเพื่อทำเป็นถนน ซึ่งมีเนื้อที่รวมทั้งสิ้น ๗๕ ไร่ ๗๒ ตารางวา ต่อมา ครุสภาประสงค์ที่จะโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินของครุสภาบางส่วน เนื้อที่ประมาณ ๒๒ ไร่เศษ ซึ่งกันไว้สำหรับเป็นที่พักผ่อนหย่อนใจ แต่ปัจจุบันมีสภาพเป็นสระน้ำ ๒ สระ ให้แก่เทศบาลตำบลอ้อมน้อยโดยไม่มีค่าตอบแทน เพื่อพัฒนาตามโครงการต่าง ๆ ของเทศบาลตำบลอ้อมน้อย

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) พิจารณาแล้วมีความเห็นว่า การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ ย่อมเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา ๙๑/๑ (๔)^๑ และตามมาตรา ๙๑/๒ (๖)^๒ แห่งประมวลรัษฎากร การขาย

^๑ มาตรา ๙๑/๑ ในหมวดนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(๔) “ขาย” หมายความว่ารวมถึง สัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าซื้อหรือ จำหน่ายจ่ายโอน ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์ตอบแทนหรือไม่

ฯลฯ

ฯลฯ

^๒ มาตรา ๙๑/๒ ภายใต้บังคับมาตรา ๙๑/๔ การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(๖) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธี

อสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรในราชอาณาจักร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม เป็นกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งปรากฏว่ามาตรา ๔^๓ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหา

ได้ก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

ฯลฯ

ฯลฯ

^๓ มาตรา ๔ ให้การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังต่อไปนี้ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา ๙๑/๒ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร

(๑) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

(๒) การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(๓) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว

(๔) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (๑) (๒) หรือ (๓) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือให้คำมั่นว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว

(๕) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคลตามมาตรา ๗๗/๑ แห่งประมวลรัษฎากร

(๖) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (๑) (๒) (๓) (๔) หรือ (๕) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

(ก) การขายหรือการถูกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์

(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

(ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปี นับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น

ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างตาม (ค) ได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลาห้าปีตามความใน (๖) ให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรืออาคารหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

(ง) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

(จ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทางมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม

(ฉ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา ๒ แห่งประมวลรัษฎากรโดยไม่มีค่าตอบแทน

(ช) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา ๒ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะในกรณีที่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น

กำไร (ฉบับที่ ๓๔๒) พ.ศ. ๒๕๔๑ ได้กำหนดลักษณะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา ๙๑/๒ (๖) ดังกล่าวไว้

ในเมื่อการจัดสรรที่ดินของครุสภากรณีนี้เป็นการแบ่งแยกที่ดินแปลงใหญ่ ออกเป็นแปลงย่อยเพื่อการค้า โดยได้มีการกันที่ดินเพื่อจัดทำเป็นสาธารณประโยชน์แก่ผู้อยู่อาศัย ในที่ดิน เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินที่แบ่งแยกและกันไว้เพื่อสาธารณประโยชน์ กรณียอมเข้าขายเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขายโดยได้จัดทำถนน หรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือให้คำมั่นว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว ตามมาตรา ๔ (๔)^๔ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๓๔๒) พ.ศ. ๒๕๔๑

ดังนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) จึงเห็นว่า การโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดิน จัดสรรของครุสภาให้แก่เทศบาลตำบลอ้อมน้อยโดยไม่มีค่าตอบแทน เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นทางค้าหรือหากำไร ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๙๑/๒^๕ แห่งประมวล รัษฎากร

(ลงชื่อ) ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์
(นายชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เมษายน ๒๕๕๔

^๔ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๓, ข้างต้น

^๕ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒, ข้างต้น