

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม

จังหวัดกำแพงเพชรได้มีหนังสือ ที่ กพ ๐๐๐๗ (กม ๒)/๑๙๙๐๗ ลงวันที่ ๒๖ ตุลาคม ๒๕๔๓ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ขอรื้อปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร โดยมีข้อเท็จจริงซึ่งสรุปความได้ดังนี้

นางกัญญา วรรณบุรุษ ได้รับโอนที่ดินโฉนดเลขที่ ๒๐๐๘๖ ตำบลเทพนคร อำเภอเมืองกำแพงเพชร จังหวัดกำแพงเพชร มาจากบิดาโดยการยกให้เมื่อวันที่ ๕ มกราคม ๒๕๓๖ สภาพที่ดินใช้เป็นที่ทำนา และนางกัญญา วรรณบุรุษ ไม่เคยมีอาชีพขายที่ดินหรือทำการค้าที่ดิน และเมื่อวันที่ ๓ ธันวาคม ๒๕๓๙ นางกัญญา วรรณบุรุษ ได้ทำหนังสือสัญญาบันทึกข้อตกลงกรรมสิทธิ์ร่วมยินยอมให้บริษัทผลิตภัณฑ์และวัสดุก่อสร้าง จำกัด ถือกรรมสิทธิ์ร่วมในที่ดินแปลงดังกล่าว โดยบริษัทฯ ตกลงจ่ายค่าตอบแทนให้เป็นเงิน ๑,๕๐๐,๐๐๐ บาท

เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรเห็นว่า การที่นางกัญญา วรรณบุรุษ ยินยอมให้บริษัทฯ มีกรรมสิทธิ์ร่วมในโฉนดที่ดินเลขที่ดังกล่าวโดยได้รับค่าตอบแทนนั้น ถือว่าเป็นการขายตามมาตรา ๙๑/๑ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหากำไรตามมาตรา ๓ (๖) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ และอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา ๙๑/๒ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นเงินทั้งสิ้น ๑๗๕,๙๗๒ บาท

นางกัญญา วรรณบุรุษ ได้ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๓๐ แห่งประมวลรัษฎากร โดยชี้แจงว่า ที่ดินที่ตนขายไปนั้นได้ใช้ทำนามาโดยตลอด เมื่อขายไปจึงเป็นการขายที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม ย่อมได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา ๓ (๕) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วเห็นว่า กรณีดังกล่าวมีประเด็นข้อกฎหมายที่ยังหาข้อยุติไม่ได้ว่า ที่ดินของผู้อุทธรณ์เข้าข่ายยกเว้นตามมาตรา ๓ (๕) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ หรือไม่ จึงมีมติให้นำข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายหารือกรมสรรพากร ซึ่งกรมสรรพากรได้พิจารณาตามคำร้องขอของสรรพากรภาค ๗ แล้ว เห็นว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ของนางกัญญา วรรณบุรุษ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้นั้นใช้ในเกษตรกรรมไม่

เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา ๓ (๕) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ แต่อย่างไรก็ตาม การขายที่ดินที่ไม่เข้าลักษณะตาม (๑) (๒) (๓) (๔) หรือ (๕) ของมาตรา ๓ แห่งพระราชกฤษฎีกานี้ ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันได้มา ต้องอยู่ภายใต้บังคับของมาตรา ๓ (๖) แห่งพระราชกฤษฎีกา

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาความเห็นของกรมสรรพากรแล้ว เห็นว่า แม้กรมสรรพากรจะได้วางแนวทางไว้ดังกล่าวข้างต้น แต่เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ฝ่ายข้างมากเห็นว่า กรณีดังกล่าวเป็นปัญหาข้อกฎหมายและเพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์ จึงมีมติให้เสนอปัญหาดังกล่าวต่อสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัยให้ความเห็น เพื่อเป็นแนวทางประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไปว่า หลังจากนางกัญญ์ชานา ได้รับให้ที่ดินมาและได้ใช้ในการเกษตรกรรมมาตลอดจนถึงวันขาย จะเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา ๓ (๕) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ที่จะได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่

จังหวัดกำแพงเพชรจึงขอหารือปัญหาดังกล่าวมายังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาข้อหารือข้างต้นแล้วมีความเห็นว่ามาตรา ๙๑/๒ (๖)^๑ แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติให้การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งกรณีตามข้อหารือจะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร อันอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติดังกล่าวหรือไม่ นั้น ต้องพิจารณาจากพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ซึ่งเป็นพระราชกฤษฎีกาที่ใช้บังคับอยู่ในขณะที่มีการขายที่ดินของนางกัญญ์ชานา ให้แก่บริษัทผลิตภัณฑ์และวัสดุก่อสร้าง จำกัด

มาตรา ๓^๒ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ได้บัญญัติเรื่อง

^๑ มาตรา ๙๑/๒ ภายใต้บังคับมาตรา ๙๑/๔ การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้

๑.ล๑

๑.ล๑

(๖) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

๑.ล๑

๑.ล๑

^๒ มาตรา ๓ ให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา ๙๑/๒ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร มีดังต่อไปนี้

(๑) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องขออนุญาตทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

(๒) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนเป็นอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรกรณีต่าง ๆ ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ โดยกำหนดใน (๖) ว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา ๓ (๑) (๒) (๓) (๔) หรือ (๕) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย ซึ่งบทบัญญัติมาตรา ๓ (๖) นี้มีลักษณะเป็นข้อสันนิษฐานของกฎหมายว่า หากมีการขายอสังหาริมทรัพย์ในลักษณะอื่นใดที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ เว้นแต่กรณีที่เข้าข้อยกเว้นตามที่บัญญัติไว้ ให้ถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงหรือพฤติการณ์ที่แสดงให้เห็นว่ากรณีนั้นเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรหรือไม่

ในเมื่อมาตรา ๓ (๕)^๓ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ได้กำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการกิจการ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม กรณีย่อมจะไม่นำบทบัญญัติมาตรา ๓ (๖) มาใช้บังคับแก่การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เข้าลักษณะเป็นที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรมซึ่งได้รับยกเว้นไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา ๓ (๕) อีก

ดังนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) เห็นว่า หากข้อเท็จจริงปรากฏชัดแจ้งว่าหลังจากนางกัญญาฯ ได้รับให้ที่ดินมาจากบิดาแล้ว ได้ใช้ทำนามาโดยตลอดจนถึงวันขายให้แก่บริษัทผลิตภัณฑ์และวัสดุก่อสร้าง จำกัด เพื่อถือกรรมสิทธิ์ร่วมในที่ดินแปลงดังกล่าว กรณีย่อมเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้เพื่อประกอบการประกอบที่ดินที่ใช้ใน

(๓) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขายหรือมีพฤติการณ์ของผู้ขายว่าปลูกสร้างเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าวไม่ว่าจะมีการแบ่งแยกหรือไม่

(๔) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (๑) (๒) หรือ (๓) เฉพาะกรณีการแบ่งขายในลักษณะคล้ายคลึงกันกับการจัดสรรที่ดิน หรือการขายอาคารชุด หรือการแบ่งขายอาคาร หรือขายโดยไม่มีการแบ่งแยก แต่มีพฤติการณ์ของผู้ขายแสดงให้เห็นชัดแจ้งว่าจะมีการแบ่งแยกภายหลังการขาย

(๕) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการกิจการ แต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ผู้ขายนั้นใช้ในเกษตรกรรม

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

(ก) การขายหรือถูกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์

(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

(ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร และได้อาศัยเป็นเวลายาวนานไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น

ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลาห้าปีให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรืออาคารหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

^๓ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒ ข้างต้น

เกษตรกรรม ซึ่งไม่ถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา ๓ (๕) แห่งพระราชบัญญัติการออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา ๙๑/๒ (๖)^๔ แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด



(ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

กรกฎาคม ๒๕๔๕

^๔ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑ ข้างต้น