

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม
กรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้

สำนักงานเศรษฐกิจการคลังได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ กค ๐๓๐๒/๒๕๕๕ ลงวันที่ ๑๖ กรกฎาคม ๒๕๕๕ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า บริษัท มีดี จำกัด ได้ทำการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด โดยบริษัทฯ ได้เสนอขายที่ดินและอาคารโรงงานให้แก่บริษัท เอเชีย ตรีงค์ จำกัด เป็นจำนวนเงิน ๑๐๐ ล้านบาท ซึ่งต่ำกว่าราคาประเมินที่ดินที่บริษัทประเมินราคาของเอกชนได้ประเมินไว้ ๗๑.๕๒ ล้านบาท และต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ที่คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดินกำหนดไว้ ๒๖.๔๑ ล้านบาท เพื่อนำเงินไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ คือ ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) ในการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ สำนักงานที่ดินจังหวัดยะลาได้คำนวณเพื่อเรียกเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมตามราคาประเมินทุนทรัพย์ โดยแยกออกเป็น ๒ ส่วน

ส่วนแรก ราคาประเมินทุนทรัพย์ส่วนที่เท่ากับราคาขาย ๑๐๐ ล้านบาท เรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนโอนในอัตราร้อยละ ๐.๐๑ ทั้งนี้ ได้มีการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์

ส่วนที่สอง ราคาประเมินทุนทรัพย์ส่วนที่สูงเกินกว่าราคาขาย จำนวน ๒๖.๔๑ ล้านบาท ให้เรียกเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมในอัตราก้าวหน้า คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ ๑ อากรแสตมป์ ร้อยละ ๐.๕ และค่าธรรมเนียมจดทะเบียนโอน ร้อยละ ๒

บริษัทฯ เห็นว่า บริษัทไม่สามารถรับภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้ และเห็นว่าการคิดคำนวณภาษีดังกล่าวขัดต่อนโยบายการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ จึงขอความอนุเคราะห์ต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังขอให้พิจารณาเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนโอนในอัตราที่ได้รับลดหย่อน คือ ร้อยละ ๐.๐๑ ของราคาประเมินทุนทรัพย์ (๑๒๖.๔๑ ล้านบาท) หรือร้อยละ ๐.๐๑ ของราคาขายที่แท้จริง (๑๐๐ ล้านบาท)

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ได้รับมอบหมายให้พิจารณาเรื่องดังกล่าว และได้แจ้งผลการพิจารณาให้ผู้ร้องเรียนทราบว่า การเรียกเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมของสำนักงานที่ดินจังหวัดยะลาดังกล่าวได้คำนวณถูกต้องตามหลักเกณฑ์และกรอบที่กฎหมายกำหนดอยู่แล้ว แต่บริษัทฯ ผู้ร้องเห็นว่าผลของการพิจารณานั้นยังไม่เป็นธรรม จึงได้ร้องขอให้สำนักงานเศรษฐกิจการคลังพิจารณาทบทวนข้อร้องเรียนในเรื่องดังกล่าวอีกครั้งหนึ่ง

ในการนี้สำนักงานเศรษฐกิจการคลังจึงได้มีหนังสือขอให้กรมที่ดินให้ความเห็นเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าวข้างต้น ซึ่งกรมที่ดินได้แจ้งผลการพิจารณาสรุปได้ดังนี้

ในส่วนแรก ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ บริษัทฯ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีธุรกิจเฉพาะ จากราคาขายที่จะนำไปชำระหนี้ คือ ๑๐๐ ล้านบาท สำหรับราคาประเมินทุนทรัพย์ส่วนที่มีนำไปชำระหนี้ จำนวน ๒๖.๔๑ ล้านบาท บริษัทฯ จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายในอัตรา ร้อยละ ๑ รวมทั้งเสียภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย ส่วนอากรแสตมป์ได้รับยกเว้นทั้งหมด

ในส่วนที่สอง คือ ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ บริษัทฯ จะต้องเสียค่าธรรมเนียมฯ ในอัตราร้อยละ ๐.๐๑ ของราคาประเมินทุนทรัพย์ ๑๒๖.๔๑ ล้านบาท เนื่องจากมาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลกฎหมายที่ดินบัญญัติให้ผู้จดทะเบียนเสียค่าธรรมเนียมตามราคาประเมินทุนทรัพย์ ซึ่งหากในการโอนเพื่อชำระหนี้ นั้น หากบริษัทฯ ได้ขายอสังหาริมทรัพย์ไปในราคาที่สูงกว่าเงินที่จะนำไปชำระหนี้ เงินส่วนที่สูงกว่าหรือส่วนที่เหลือจากการชำระหนี้จะต้องชำระค่าธรรมเนียมในอัตรากกติ คือ ร้อยละ ๒ ของราคาประเมินทุนทรัพย์แต่เนื่องจากบริษัทฯ ไม่มีเงินเหลือจากการชำระหนี้ เพราะเงินที่ขายได้นำไปชำระหนี้ทั้งจำนวน จึงคิดค่าธรรมเนียมในอัตราที่ได้รับลดหย่อน คือ ร้อยละ ๐.๐๑

สำนักงานเศรษฐกิจการคลังได้พิจารณาความเห็นของกรมที่ดินแล้วเห็นด้วยกับความเห็นตามความเห็นส่วนที่หนึ่งของกรมที่ดินที่เกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีฯ ในส่วนของราคาขาย ๑๐๐ ล้านบาท ที่นำไปชำระหนี้ทั้งหมด บริษัทฯ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ สำหรับราคาประเมินส่วนที่มีนำไปชำระหนี้จำนวน ๒๖.๔๑ ล้านบาท บริษัทฯ จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ร้อยละ ๑ เสียภาษีธุรกิจเฉพาะร้อยละ ๐.๑๑ โดยได้รับยกเว้นอากรแสตมป์ แต่สำหรับความเห็นในส่วนที่สองที่เกี่ยวกับการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์นั้น เห็นว่า บริษัทฯ จะต้องเสียค่าธรรมเนียมจดทะเบียนโอนร้อยละ ๐.๐๑ เฉพาะจำนวนเงินที่นำไปชำระหนี้ ส่วนราคาประเมินทุนทรัพย์ส่วนที่เกินกว่าจำนวนเงินที่นำไปชำระหนี้จำนวน ๒๖.๔๑ ล้านบาท จะต้องเสียค่าธรรมเนียมในอัตราร้อยละ ๒ ตามปกติ เนื่องจากประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม กรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนดลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๔๔ มิได้มีการกำหนดให้ลดหย่อนค่าธรรมเนียมสำหรับราคาประเมินทุนทรัพย์ส่วนที่มีนำไปชำระหนี้ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง จึงขอหารือมายังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อพิจารณาให้ความเห็นในประเด็นว่า ราคาประเมินทุนทรัพย์ส่วนที่เกินกว่าจำนวนเงินที่นำไปชำระหนี้ จะต้องเสียค่าธรรมเนียมการโอนในอัตราร้อยละ ๐.๐๑ หรือในอัตรา ร้อยละ ๒

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๗) ได้พิจารณาข้อหารือดังกล่าว โดยได้รับฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงเพิ่มเติมจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง) และกระทรวงมหาดไทย (กรมที่ดิน) ประกอบกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้ว เห็นว่า การเรียกเก็บ

ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมไม่ว่าในกรณีใดจะต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ใน บัญชีท้ายประมวลกฎหมายที่ดิน^๑ โดยการเสียค่าธรรมเนียมสำหรับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์นั้น มาตรา ๑๐๔^๒ แห่งประมวลกฎหมายที่ดิน กำหนดให้คำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์ และโดยที่การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่าง ๆ ย่อมเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔๗ (พ.ศ. ๒๕๕๑) ออกตามความในพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. ๒๕๕๗ ซึ่งในกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔๗ นี้ได้กำหนดให้การจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์บางกรณีที่คณะรัฐมนตรีกำหนดได้รับการลดหย่อนการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมเป็นพิเศษในอัตราร้อยละ ๐.๐๑^๓ โดยรวมถึงกรณีการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อปรับปรุงโครงสร้างหนี้ด้วย^๔ ซึ่งการคำนวณค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในกรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ในอัตราร้อยละ ๐.๐๑ ดังกล่าวย่อมต้องคำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์ตามนัยมาตรา ๑๐๔^๕ แห่งประมวลกฎหมายที่ดินอันเป็นกฎหมายแม่บทด้วยเช่นกัน

^๑ มาตรา ๑๐๓ ในการดำเนินการออกหนังสือแสดงสิทธิในที่ดิน การรังวัด การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม หรือการทำธุรกรรมอื่น ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ให้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่เกินอัตราตามบัญชีท้ายประมวลกฎหมายนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

^๒ มาตรา ๑๐๔ ในกรณีการขอจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์ ให้ผู้ขอจดทะเบียนเสียค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโดยคำนวณตามราคาประเมินทุนทรัพย์ตามมาตรา ๑๐๕ เบื้อง

ฯลฯ

ฯลฯ

^๓ กฎกระทรวง ฉบับที่ ๔๗ (พ.ศ. ๒๕๕๑) ออกตามความในพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. ๒๕๕๗

ฯลฯ

ฯลฯ

ข้อ ๒ ให้เรียกเก็บค่าธรรมเนียม ดังนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(๗) ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

(ก) ค่าจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมมีทุนทรัพย์เรียกตามราคาประเมินทุนทรัพย์ตามที่คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์กำหนด ร้อยละ ๒

ฯลฯ

ฯลฯ

(ข) ค่าจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ และค่าจดทะเบียนการจำนองเฉพาะในกรณีที่คณะรัฐมนตรีมีมติให้ลดหย่อนค่าธรรมเนียมเป็นพิเศษเพื่อประโยชน์สาธารณะ หรือความมั่นคงในทางเศรษฐกิจของประเทศ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ที่คณะรัฐมนตรีกำหนด ร้อยละ ๐.๐๑

^๔ หนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ด่วนที่สุด ที่ นร ๐๒๐๔/๔๓๑๖ ลงวันที่ ๑๔ พฤษภาคม ๒๕๕๔ เรื่องการลดค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมกรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้และกรณีการดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยล้มละลาย

^๕ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒, ข้างต้น

แต่โดยที่การโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินเพื่อนำเงินที่ได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน สำหรับกรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้^๖ ข้อ ๓ (๔)^๖ ของประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน กรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนด ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๕๔ ได้กำหนดรายละเอียดของวิธีการคำนวณในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมกรณีดังกล่าวไว้เป็นพิเศษโดยแยกจำนวนเงินออกเป็นสองส่วน คือ ส่วนที่นำไปชำระหนี้ และส่วนที่เหลือจากการนำไปชำระหนี้ ตามลำดับ ทั้งนี้ โดยส่วนที่นำไปชำระหนี้ให้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในอัตราร้อยละ ๐.๐๑ ในขณะที่ส่วนที่เหลือจากการนำไปชำระหนี้ให้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในอัตราปกติ (ร้อยละ ๒) ประกอบกับเมื่อได้พิจารณาถ้อยคำตามข้อ ๓ (๔) ของประกาศกระทรวงมหาดไทยแล้ว เห็นว่า ข้อความที่ว่า “สำหรับส่วนที่เหลือจากการชำระหนี้” ตามข้อ ๓ (๔) ของประกาศกระทรวงมหาดไทยนี้ ย่อมมีความหมายที่ชัดเจนอยู่ในถ้อยคำแล้วว่า จะต้องเป็นกรณีที่มีเงินเหลืออยู่จริงภายหลังจากการนำไปชำระหนี้แล้วเท่านั้น จึงจะนำไปคำนวณเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในอัตราปกติได้ ฉะนั้น ในกรณีที่เป็นการขายที่ดินในราคาต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ ราคาประเมินทุนทรัพย์ในส่วนที่เกินจากราคาขายดังกล่าว จึงไม่อาจถือได้ว่าเป็นส่วนที่เหลือจากการชำระหนี้ตามนัยข้อ ๓ (๔) ของประกาศกระทรวงมหาดไทย

ด้วยเหตุนี้ ตามปัญหาที่ขอหารือซึ่งเป็นกรณีที่ราคาขายอสังหาริมทรัพย์มีจำนวนต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ และได้นำเงินที่ได้รับมาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ กล่าวคือ ขายอสังหาริมทรัพย์ในราคา ๑๐๐ ล้านบาท และนำไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้จำนวน ๑๐๐ ล้านบาท ในขณะที่ราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมีราคา ๑๒๖.๔๑ ล้านบาท จึงเป็นกรณีที่ไม่มีเงินส่วนที่เหลือจากการชำระหนี้ ดังนั้น การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในกรณีนี้ จึงคิดคำนวณได้เฉพาะในส่วนแรกที่เป็นส่วนที่นำไปชำระหนี้เท่านั้น โดยสามารถเรียกเก็บได้ในอัตราร้อยละ ๐.๐๑ ของราคาประเมินทุนทรัพย์ โดยไม่มีเงินส่วนที่เหลือจากการนำไปชำระหนี้ที่จะต้องมาคิดคำนวณการเสียค่าธรรมเนียมในอัตราปกติอีก



(ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยวัฒน์ วงศ์วิวัฒนศาสตร์)

^๖ ข้อ ๓ ให้เรียกเก็บค่าจดทะเบียนการโอนและค่าจดทะเบียนการจำนองอสังหาริมทรัพย์ร้อยละ ๐.๐๑ สำหรับกรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ในกรณีดังต่อไปนี้

๑. ล๑

๑. ล๑

(๔) กรณีลูกหนี้ของสถาบันการเงินโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้อื่น ซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ทั้งนี้ ให้เรียกเก็บค่าจดทะเบียนการโอนอสังหาริมทรัพย์ร้อยละ ๐.๐๑ เฉพาะส่วนที่จะนำไปชำระหนี้สำหรับส่วนที่เหลือจากการนำไปชำระหนี้ให้เรียกเก็บตามอัตราปกติ

๑. ล๑

๑. ล๑

เลขที่การคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
กันยายน ๒๕๔๕