

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง การได้รับยกเว้นค่าภาษีโรงเรือนตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน
พุทธศักราช ๒๕๓๕ สำหรับโครงการหอพักสวัสดิการนักศึกษาสถาบัน
เทคโนโลยีราชมงคล

กระทรวงมหาดไทย ได้มีหนังสือที่ มท ๐๘๐๘.๒/๑๐๙๘ ลงวันที่ ๒๗ มกราคม ๒๕๔๗ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า สถาบันเทคโนโลยีราชมงคลได้ขอหารือการได้รับยกเว้นค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๓) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๕๓๕ สำหรับกรณีสถาบันจัดทำโครงการจัดสร้างหอพักสวัสดิการนักศึกษาของสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล ซึ่งกระทรวงมหาดไทยได้พิจารณาแล้วเห็นว่า โครงการจัดสร้างหอพักนักศึกษาของสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล เป็นโครงการที่ให้เอกชนเข้าไปมีส่วนร่วมลงทุนในกิจการของรัฐ เนื่องจากสถาบันเห็นว่า ต้องใช้งบประมาณดำเนินการเป็นเงินงบประมาณจำนวนมาก เมื่อสร้างเสร็จยกกรรมสิทธิ์ให้เป็นทรัพย์สินของสถาบัน โดยสถาบันเป็นผู้บริหารจัดการหอพักนักศึกษา จึงถือเป็นทรัพย์สินของรัฐ และการสร้างหอพักนักศึกษาของสถาบัน มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นสวัสดิการสำหรับนักศึกษาที่มีภูมิลำเนาจากต่างจังหวัดให้มีที่พักอาศัยที่อบอุ่น ปลอดภัย เป็นศูนย์กลางการเรียนรู้ ส่งเสริมพละนาถ และเป็นการพัฒนาคุณภาพชีวิตของนักศึกษาให้เป็นบัณฑิตที่พึงประสงค์ของสังคมไทยในอนาคต รวมทั้งมีการ แต่งตั้งคณะกรรมการฝ่ายจัดทำระเบียบการบริหารจัดการหอพักสวัสดิการนักศึกษาสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล หอพักนักศึกษาของสถาบันจึงเป็นส่วนหนึ่งของการให้การการศึกษา และเป็นการให้บริการทางวิชาการตามที่กรมอัยการและคณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยวินิจฉัยไว้กรณีหอพักนักศึกษาของมหาวิทยาลัยขอนแก่น หอพักนักศึกษาของสถาบันจะมีความแตกต่างจากหอพักนักศึกษาของมหาวิทยาลัยขอนแก่น คือ ค่าก่อสร้างหอพักซึ่งมหาวิทยาลัยขอนแก่นใช้งบประมาณแผ่นดิน อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๕๓๕ ได้กำหนดให้การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจัดเก็บจากเจ้าของทรัพย์สิน และคิดค่าภาษีจากทรัพย์สิน ดังนั้น กรณีหอพักนักศึกษาของสถาบันจึงเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาล และเป็นทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะที่ใช้เฉพาะในการศึกษา จึงได้รับการยกเว้นไม่เสียภาษีโรงเรือนฯ ตามมาตรา ๙ (๒) และ (๓) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๕๓๕ แต่เพื่อให้การวินิจฉัยข้อหาดังกล่าวเป็นไปด้วยความรอบคอบ กระทรวงมหาดไทยจึงขอหารือว่า โครงการจัดสร้างหอพักสวัสดิการนักศึกษาของสถาบันเทคโนโลยี

ส่งพร้อมหนังสือ ที่ นร ๐๙๐๑/๐๔๐๙ ลงวันที่ ๑๙ มีนาคม ๒๕๔๗ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

ราชมณฑลที่ให้เอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการลงทุนก่อสร้างหอพักนักศึกษา และยกกรรมสิทธิ์ให้เป็นสมบัติของทางราชการ จะได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๙ (๒) และ (๓) หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหารือของกระทรวงมหาดไทย และได้รับฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น) ผู้แทนกระทรวงศึกษาธิการ (สำนักงานปลัดกระทรวง และสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล) และผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง) แล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่า สถาบันเทคโนโลยีราชมงคลได้เชิญชวนเอกชนลงทุนสร้างหอพักสวัสดิการนักศึกษาสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล โดยเอกชนผู้ลงทุนจะเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายทั้งหมดในการก่อสร้างหอพัก สิ่งก่อสร้าง ส่วนควบ ครุภัณฑ์ อุปกรณ์ และงานระบบต่างๆ ตลอดจนการบำรุงรักษา เมื่อเอกชนผู้ลงทุนได้สร้างหอพักเสร็จแล้วก็จะยกกรรมสิทธิ์ให้แก่สถาบันฯ ส่วนสถาบันฯ จะเป็นผู้บริหารจัดการหอพัก และจัดสรรผลประโยชน์ให้แก่เอกชนผู้ลงทุนตามสัญญาการลงทุนจัดสร้างหอพักสวัสดิการนักศึกษา โดยให้สถาบันฯ บริหารจัดเก็บผลประโยชน์ อันมีสาระสำคัญเป็นการนำรายได้จากค่าเช่าที่จัดเก็บจากนักศึกษาส่งให้แก่เอกชนผู้ลงทุนเป็นรายปี ในสัดส่วนประมาณร้อยละ ๙๔ ของจำนวนค่าเช่า ๑๐ เดือน ในแต่ละปีการศึกษา โดยมีระยะเวลาส่งรายได้ ๒๕ ปี ตามแผนการจัดเก็บค่าเช่าหอพักที่กำหนดไว้ในสัญญาซึ่งเอกชนผู้ลงทุนต้องเสนอต่อสถาบันฯ ในการนี้ สถาบันฯ ต้องจัดให้นักศึกษาเข้าพักในหอพักได้ไม่น้อยกว่าร้อยละ ๘๐ ของจำนวนห้องพักทั้งหมดเพื่อให้ผลประโยชน์ที่จะส่งให้แก่เอกชนผู้ลงทุนเป็นไปตามแผนดังกล่าว โดยสถาบันฯ และเอกชนผู้ลงทุนอาจตกลงกันเพื่อขยายระยะเวลาออกไปอีกก็ได้ หากรายได้ที่นำส่งไม่เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในแผนฯ

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) เห็นว่า การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ยึดหลักการจากการหาประโยชน์ในทรัพย์สิน ซึ่งต้องพิจารณาการใช้ทรัพย์สินตามความเป็นจริงเป็นสำคัญ ส่วนทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีจะเป็นไปตามมาตรา ๙^๑ ซึ่งยกเว้นภาษีให้แก่ทรัพย์สินที่มีได้ใช้ประโยชน์ทางการค้าหากำไรเท่านั้น

^๑ มาตรา ๙ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้

(๑) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน

(๒) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ และทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง

(๓) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา

(๔) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์

(๕) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน

อันเป็นไปตามความเห็นที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้เคยพิจารณาไว้ในบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ทบทวนข้อหาหรือการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับอาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและสนามกอล์ฟของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี (เรื่องเสร็จที่ ๒๕๕/๒๕๔๖)^๒

โดยที่สถาบันเทคโนโลยีราชมงคลเป็นนิติบุคคลที่มีฐานะเป็นกรมในกระทรวงศึกษาธิการ^๓ จึงเป็นส่วนราชการของรัฐบาล หอพักของสถาบันฯ จึงเป็นทรัพย์สินของส่วนราชการ อย่างไรก็ตาม เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า ในการบริหารจัดการหอพัก สถาบันฯ จะต้องนำรายได้ที่จัดเก็บได้ในแต่ละปีไปแบ่งเป็นผลประโยชน์ให้แก่เอกชนผู้ลงทุนจนกว่าจะครบตามระยะเวลาและอัตราเงินที่กำหนดไว้ในสัญญา ซึ่งผลประโยชน์ดังกล่าวมิได้พิจารณาจากค่าใช้จ่ายในการสร้างหอพัก แต่ได้พิจารณาจากความคุ้มทุนของเอกชนผู้ลงทุน และอาจมีการขยายระยะเวลาการนำส่งผลประโยชน์ได้อีกหากรายได้ที่สถาบันฯ นำส่งให้เอกชนผู้ลงทุนไม่เป็นไปตามที่กำหนดในสัญญา การใช้ประโยชน์จากหอพักในลักษณะเช่นนี้จึงเป็นการใช้ทรัพย์สินเพื่อแสวงหาประโยชน์ทางการค้า ดังนั้น หอพักดังกล่าวจึงไม่เป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ อันจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๒)^๔ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

กรณีมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาต่อไปว่า หอพักสวัสดิการของนักศึกษาสถาบันเทคโนโลยีราชมงคลจะได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๓)^๕ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ หรือไม่ ในปัญหานี้ คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) เห็นว่า สถาบันเทคโนโลยีราชมงคลถือเป็นโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคลตามมาตรา ๙ (๓) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ซึ่งเป็นไปตามแนวทางที่คณะกรรมการ

(๖) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เอง โดยมีได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้

^๒ ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๙๐๑/๔๐๐ ลงวันที่ ๑๗ เมษายน ๒๕๔๖

^๓ พระราชบัญญัติสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล พ.ศ. ๒๕๑๘

มาตรา ๕ ให้สถาบันเทคโนโลยีราชมงคลเป็นสถาบันการศึกษาและการวิจัย มีวัตถุประสงค์ที่จะผลิตครูอาชีวศึกษาระดับปริญญาตรี ให้การศึกษาทางด้านวิชาชีพทั้งต่ำกว่าระดับปริญญาตรี และประกาศนียบัตรชั้นสูง ทำการวิจัย ส่งเสริมการศึกษาทางด้านวิชาชีพ และให้บริการทางวิชาการแก่สังคม

ให้สถาบันเป็นนิติบุคคล มีฐานะเป็นกรมในกระทรวงศึกษาธิการ

^๔ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑, ข้างต้น

^๕ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑, ข้างต้น

กฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๘) ได้เคยให้ความเห็นไว้ตามบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง หอพักนักศึกษาหอวิทยาลัยขอนแก่นเป็นทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนฯ ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ หรือไม่ (เรื่องเสร็จที่ ๔๗/๒๕๓๖)^๖ แต่โดยที่การใช้ประโยชน์จากหอพักในกรณีนี้เป็นการใช้ทรัพย์สินเพื่อแสวงหาประโยชน์ทางการค้าระหว่างเอกชนผู้ลงทุนกับสถาบันฯ ดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น จึงไม่อาจถือได้ว่าเป็นทรัพย์สินที่ใช้เฉพาะในการศึกษา อันจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๓) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) จึงเห็นว่า หอพักสวัสดิการของนักศึกษาสถาบันเทคโนโลยีราชมงคลเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยสถาบันฯ ซึ่งเป็นเจ้าของทรัพย์สินต้องเสียภาษีจากค่ารายปีของทรัพย์สิน ตามมาตรา ๘^๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

อนึ่ง คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) มีข้อสังเกตว่า เมื่อระยะเวลาในการแบ่งผลประโยชน์ให้แก่เอกชนผู้ลงทุนได้สิ้นสุดลง และสถาบันฯ เป็นผู้ได้รับค่าเช่าหอพักทั้งหมด การใช้ประโยชน์ในหอพักจึงมิได้กระทำเพื่อแสวงหาประโยชน์ทางการค้าอีกต่อไป ทำให้หอพักได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เนื่องจากเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาล และเป็นทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำการอันมิใช่เป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการศึกษา ตามมาตรา ๙ (๒) และ (๓) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ในทำนองเดียวกับกรณีหอพักนักศึกษาของมหาวิทยาลัยขอนแก่น ตามแนวทางที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๘) ได้เคยพิจารณาไว้

^๖ ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๖๐๑/๑๒๔ ลงวันที่ ๓ กุมภาพันธ์ ๒๕๓๖

^๗ มาตรา ๘ ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ในอัตราร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปี

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า ค่าเช่านั้นมีไม่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เข้าได้ หรือเป็นกรณีที่ค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง หรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ท่าเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(นางสาวพรทิพย์ จาละ)

รองเลขาธิการฯ

รักษาราชการแทน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

มีนาคม ๒๕๕๗