

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีการให้เช่าซื้อที่ดินขององค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึก

กระทรวงกลาโหมได้มีหนังสือ ที่ กท ๕๑๐๐/๑๐ ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม ๒๕๔๙ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึก (อผศ.) ได้มีหนังสือขอหารือกรมสรรพากรว่า อผศ. ได้ให้การสงเคราะห์แก่ทหารผ่านศึกพิการจากสงครามต่างๆ โดยทำโครงการจัดตั้งกลุ่มเกษตรกรทหารผ่านศึก เสนอสภาพทหารผ่านศึก ซึ่งที่ประชุมสภาพทหารผ่านศึก ครั้งที่ ๓/๒๕๒๕ เมื่อวันที่ ๒๑ กรกฎาคม ๒๕๒๕ มีมติอนุมัติให้ อผศ. จัดซื้อที่ดินบริเวณตำบลบางไทร อำเภอบางไทร จังหวัดพระนครศรีอยุธยา จำนวน ๓๐๐ ไร่ ราคาซื้อไม่เกินไร่ละ ๒๐,๐๐๐ บาท (สองหมื่นบาทถ้วน) เพื่อช่วยเหลือทหารผ่านศึกพิการ จำนวน ๑๐๐ ครอบครัว อผศ. จึงได้จัดซื้อที่ดิน จำนวน ๓๐๑ ไร่ ๑ งาน ๔๙ ตารางวา ในราคา ๔,๙๕๐,๐๐๐ บาท (สี่ล้านเก้าแสนห้าหมื่นบาทถ้วน) เมื่อวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๒๕ เพื่อช่วยให้ทหารผ่านศึกพิการบัตรชั้นที่ ๑ มีที่อยู่อาศัยและที่ดินทำกินเป็นหลักแหล่งอย่างถาวรตลอดไป โดย อผศ. ได้ก่อสร้างบ้านพักอาศัย โรงเรียนสำหรับประกอบอาชีพพร้อมทั้งก่อสร้างสาธารณูปโภคและสาธารณูปการ ตลอดจนจัดหาพันธุ์พืช พันธุ์สัตว์ และจัดหาเงินลงทุนสนับสนุนโครงการ แต่สมาชิกในโครงการมีเพียงสิทธิอาศัยเท่านั้น โดย อผศ. ได้ออกหนังสือรับรองสิทธิให้แก่ทหารผ่านศึกดังกล่าวไว้เป็นหลักฐานและสามารถตกทอดทางทายาทได้ ต่อมาทหารผ่านศึกและครอบครัวได้เรียกร้องขอกกรรมสิทธิในที่ดินที่ตนเองครอบครองอยู่หลายครั้ง สภาพทหารผ่านศึกได้พิจารณาแล้วมีมติเมื่อวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๔๖ อนุมัติให้กรรมสิทธิในที่ดินแก่สมาชิกนิคมเกษตรกรรมทหารผ่านศึกพิการบางไทร โดยวิธีการเช่าซื้อในราคาต่ำกว่าราคาประเมินของทางราชการและราคาซื้อขายทั่วไป ซึ่งสมาชิกต้องผ่อนชำระเป็นรายเดือน เดือนละไม่น้อยกว่า ๙๐๐ บาท ระยะเวลาเช่าซื้อไม่เกิน ๒๕ ปี และไม่คิดดอกเบี้ย

อผศ. เห็นว่าการดำเนินการในกรณีดังกล่าว อผศ. มิได้แสวงหากำไรแต่ประการใด เพราะ อผศ. มิได้มีวัตถุประสงค์ในการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อทางค้าหรือหากำไร ประกอบกับ อผศ. ได้รับการประกาศกำหนดเป็นองค์การเพื่อสาธารณกุศล ตามประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒) เมื่อวันที่ ๑๒ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ อผศ. จึงมีความเห็นว่า อผศ. ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในการขายที่ดินโดยการให้เช่าซื้อดังกล่าว อผศ. จึงขอหารือกรมสรรพากรว่า การขายที่ดินโดยการให้เช่าซื้อดังกล่าว จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่

กรมสรรพากร ได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๗๐๖/๙๖๐๒ ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๔๘ แจ้งให้ อผศ. ทราบว่า การขายที่ดินของ อผศ. เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นทางคำหรือหากำไรตามมาตรา ๔ (๕) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล รัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ ๓๔๒) พ.ศ. ๒๕๔๑

อผศ. ได้มีหนังสือถึงกรมสรรพากร เพื่อขอให้พิจารณาทบทวนการเสียภาษีธุรกิจ เฉพาะอีกครั้งหนึ่ง เนื่องจาก อผศ. มีความเห็นว่า อผศ. ได้ใช้จ่ายเงินงบประมาณตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๒๗ ถึง พ.ศ. ๒๕๔๗ ตามโครงการนิคมเกษตรกรรมทหารผ่านศึกพิการบางไทร เป็นเงิน ทั้งสิ้น ๑๙๔,๖๘๘,๕๓๒.๓๒ บาท (หนึ่งร้อยเก้าสิบสี่ล้านหกแสนแปดหมื่นแปดพันห้าร้อย สามสิบสองบาทสามสิบสองสตางค์) แต่ได้ให้สมาชิกนิคมฯ เข้าซื้อที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างในราคา เพียงตารางวาละ ๓๙๕ บาท (สามร้อยเก้าสิบห้าบาทถ้วน) รวมเป็นเงินค่าเข้าซื้อทั้งสิ้น ๓๐,๑๒๕,๔๖๕ บาท (สามสิบล้านหนึ่งแสนสองหมื่นห้าพันสี่ร้อยหกสิบห้าบาทถ้วน) เมื่อ เปรียบเทียบกำไรขาดทุนแล้ว อผศ. ขาดทุนไปประมาณ ๑๖๔,๕๖๓,๐๖๗.๓๒ บาท (หนึ่งร้อยหก สิบสี่ล้านห้าแสนหกหมื่นสามพันหกสิบเจ็ดบาทสามสิบสองสตางค์) การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูก สร้าง โดยวิธีการเข้าซื้อดังกล่าวจึงไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหา กำไร อผศ. จึงไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา ๙๑/๒ (๖) แห่งประมวล รัษฎากร ประกอบกับมาตรา ๔ (๕) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่า ด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ ๓๔๒) พ.ศ. ๒๕๔๑

กรมสรรพากรพิจารณาทบทวนแล้วได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๗๐๖/๙๓๐๐ ลงวันที่ ๙ พฤศจิกายน ๒๕๔๙ แจ้งให้ อผศ. ทราบว่า การขายที่ดินของ อผศ. เข้าลักษณะเป็นการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรตามมาตรา ๙๑/๒ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบ กับมาตรา ๔ (๕) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ ๓๔๒) พ.ศ. ๒๕๔๑ กรมสรรพากรจึงขอยืนยัน ความเห็นเดิมตามหนังสือ ที่ กค ๐๗๐๖/๙๖๐๒ ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๔๘

อผศ. ไม่เห็นด้วยกับความเห็นของกรมสรรพากรดังกล่าว โดยเห็นว่า เนื่องจาก อผศ. เป็นหน่วยงานของรัฐเพื่อการกุศลมีวัตถุประสงค์เพื่อการสงเคราะห์ทหารผ่านศึก ครอบครัว ทหารผ่านศึก และทหารนอกประจำการ ไม่มีวัตถุประสงค์ในการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อเป็นทาง คำหรือหากำไรแต่ประการใด ดังนั้น การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างของ อผศ. ให้แก่ทหารผ่านศึก และครอบครัว โดยวิธีการเข้าซื้อในราคาที่ต่ำกว่าทุนซึ่งเป็นไปตามนโยบายของรัฐที่จะช่วยเหลือ ทหารผ่านศึกที่พิการทุพพลภาพจากการรบ หรือสงคราม หรือป้องกันปราบปรามผู้ก่อการร้าย เพื่อความมั่นคงปลอดภัยของประเทศชาติ ให้มีสิทธิได้รับการสงเคราะห์ด้านที่อยู่อาศัยและที่ดิน ทำกินเพื่อตอบแทนคุณงามความดีที่ได้เสียสละเพื่อประเทศชาติ และเป็นการช่วยเหลือโดยหน้าที่ ธรรมจรรยา จึงไม่อยู่ในหลักเกณฑ์การบังคับที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและไม่เข้าองค์ประกอบ มาตรา ๙๑/๒ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา ๔ (๕) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับ ที่ ๓๔๒) พ.ศ. ๒๕๔๑ แต่อย่างใด

กระทรวงกลาโหมพิจารณาแล้วเห็นว่า เมื่อกรมสรรพากรกับ อผศ. มีความเห็นเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมายไม่ตรงกัน ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนในเรื่องนี้ กระทรวงกลาโหมจึงขอหารือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาว่าความเห็นของ อผศ. ในกรณีตามปัญหานี้ถูกต้องหรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาประเด็นปัญหาตามข้อหารือข้างต้นโดยรับฟังคำชี้แจงของผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) ผู้แทนกระทรวงกลาโหม (สำนักงานปลัดกระทรวง) และผู้แทนองค์การส่งเสริมการค้าผ่านศึกแล้ว เห็นว่า การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น มาตรา ๙๑/๒ (๖)^๑ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้จัดเก็บจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร^๒ ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาด้วยวิธีใดก็ตาม แต่กรณีใดจะเป็นการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรนั้น จะต้องพิจารณาประกอบกับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขซึ่งได้กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ ๓๔๒) พ.ศ. ๒๕๔๑ ประกอบด้วย และโดยที่

^๑ มาตรา ๙๑/๒ ภายใต้อำนาจมาตรา ๙๑/๔ การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (๑) การธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- (๒) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- (๓) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- (๔) การรับจำนำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ
- (๕) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน คำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ
- (๖) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาด้วยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- (๗) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์

(๘) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

ฯลฯ

ฯลฯ

^๒ มาตรา ๙๑/๑ ในหมวดนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(๔) “ขาย” หมายความว่ารวมถึง สัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าซื้อ หรือ จำหน่ายจ่ายโอนไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่

ฯลฯ

ฯลฯ

มาตรา ๔ (๕)^๓ แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวได้กำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคลตามมาตรา ๗๗/๑ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีตามปัญหาจึงต้อง พิจารณาว่า การให้เช่าซื้อที่ดินของ อผศ. เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ อผศ. ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการของ อผศ. หรือไม่ และ อผศ. เป็นนิติบุคคลตามมาตรา ๗๗/๑ แห่งประมวล รัษฎากร หรือไม่

เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่า องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึก (อผศ.) เป็นองค์การ ของรัฐซึ่งเป็นนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติองค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึก พ.ศ. ๒๕๑๐^๔ มีวัตถุประสงค์ในการสงเคราะห์ทหารผ่านศึก ครอบครัวทหารผ่านศึก และทหารนอก ประจำการตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๖^๕ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว การที่ อผศ. ได้จัดซื้อที่ดิน บริเวณตำบลบางไทร อำเภอบางไทร จังหวัดพระนครศรีอยุธยา จำนวน ๓๐๑ ไร่ ๑ งาน ๔๙ ตารางวา เมื่อวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๒๕ เพื่อดำเนินโครงการนิคมเกษตรกรรมทหารผ่านศึกพิการ บางไทร อันเป็นโครงการช่วยเหลือทหารผ่านศึกพิการให้มีที่อยู่อาศัยและที่ดินทำกินเป็นหลัก แหล่งถาวร โดย อผศ. ได้ก่อสร้างบ้านพักอาศัย โรงเรียนสำหรับประกอบอาชีพพร้อมทั้งก่อสร้าง สาธารณูปโภค ตลอดจนจัดหาพันธุ์พืช พันธุ์สัตว์ เงินลงทุนเพื่อสนับสนุนโครงการ ซึ่งในระยะแรก ทหารผ่านศึกที่ร่วมโครงการได้รับเพียงสิทธิอาศัยและตกทอดไปยังทายาทโดยธรรมได้ตาม หนังสือรับรองสิทธิที่ อผศ. ออกให้ แต่ต่อมาทหารผ่านศึกและครอบครัวได้เรียกร้องขอ กรรมสิทธิ์ในที่ดินหลายครั้ง สภาทหารผ่านศึกจึงได้มีมติเมื่อวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๔๖ อนุมัติให้ โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินแก่สมาชิกนิคมเกษตรกรรมทหารผ่านศึกพิการบางไทรด้วยวิธีการให้เช่าซื้อ ในราคาต่ำกว่าราคาประเมินของทางราชการและราคาซื้อขายทั่วไป โดยให้สมาชิกผ่อนชำระเป็น งวด เดือนละไม่น้อยกว่า ๕๐๐ บาท มีระยะเวลาไม่เกิน ๒๕ ปี และไม่คิดดอกเบี้ย ที่ดินซึ่งใช้ในการ ดำเนินงานตามโครงการนิคมเกษตรกรรมของ อผศ. จึงถือได้ว่าเป็นที่ดินที่ใช้ในการประกอบ กิจการของ อผศ. และเมื่อ อผศ. เป็นนิติบุคคลตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๗ แห่งพระราชบัญญัติ

^๓ มาตรา ๔ ให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังต่อไปนี้ เป็นการ ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา ๕๑/๒ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร

ฯลฯ

ฯลฯ

(๕) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคลตาม มาตรา ๗๗/๑ แห่งประมวลรัษฎากร

ฯลฯ

ฯลฯ

“มาตรา ๗ ให้องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึกเป็นนิติบุคคล

“มาตรา ๖ ให้จัดตั้งองค์การขึ้นเรียกว่า “องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึก” เรียกโดยย่อว่า “อผศ.” เป็นองค์การของรัฐเพื่อการกุศล แต่มิใช้รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ มี วัตถุประสงค์เพื่อสงเคราะห์

(๑) ทหารผ่านศึก

(๒) ครอบครัวทหารผ่านศึก และ

(๓) ทหารนอกประจำการ

องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึกฯ ซึ่งอยู่ในความหมายของคำว่า “นิติบุคคล” ในมาตรา ๗๗/๑ (๔)^๖ แห่งประมวลรัษฎากร การที่ อผศ. ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้ทหารผ่านศึกและครอบครัวด้วยวิธีการให้เช่าซื้อ จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ อผศ. ผู้ขายมีไว้ในประกอบการกิจการของนิติบุคคล อันถือได้ว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา ๙๑/๒ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา ๔ (๕)^๗ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ ๓๔๒) พ.ศ. ๒๕๔๑ อผศ. จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวโดยไม่ว่ากันว่า อผศ. จะได้กำไรจากการให้เช่าซื้อนั้นหรือไม่

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เมษายน ๒๕๕๐

^๖มาตรา ๗๗/๑ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

ฯลฯ

ฯลฯ

(๔) “นิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา ๓๙ องค์การของรัฐบาลตามมาตรา ๒ สหกรณ์ และองค์กรอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล

ฯลฯ

ฯลฯ

^๗ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๓, ข้างต้น