

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง การเสียภาษีบำรุงท้องที่ของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์
กรณีการให้เช่าทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์

กรุงเทพมหานครได้มีหนังสือ ที่ กท ๑๓๐๒/๑๔๖๒ ลงวันที่ ๒ เมษายน ๒๕๕๕ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า ด้วยสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ ได้มีหนังสือขอลดหย่อนเนื้อที่ดินในการชำระภาษีบำรุงท้องที่ ประจำปี พ.ศ. ๒๕๕๕ โดยให้เหตุผลว่า ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ พุทธศักราช ๒๔๗๙ และกรุงเทพมหานครได้หาหรือกระทรวงมหาดไทย กรณีที่ดินของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ซึ่งจัดให้หน่วยงานต่าง ๆ เช่าเพื่อใช้ประโยชน์ เป็นสถานพยาบาล สถานการศึกษา องค์การการกุศล สวนสาธารณะ ศาสนกิจ ศาสนสถาน และสถานทูต เข้าข่ายได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ หรือไม่ ซึ่งกระทรวงมหาดไทยได้แจ้งว่าเจตนารมณ์ของมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีบำรุงท้องที่ฯ กำหนดให้ที่ดินที่ใช้เฉพาะในกิจการหรือเป็นที่ตั้งของกิจการที่กำหนดไว้ ตามมาตรา ๘ (๑) ถึง (๑๒) ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งเป็นหลักการที่คำนึงถึงตัวทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน เป็นหลักไม่ว่าเจ้าของที่ดินจะนำไปใช้เองหรือให้บุคคลอื่นนำไปใช้ก็ตาม โดยไม่ได้มุ่งเน้นไปที่ ตัวเจ้าของที่ดิน ส่วนเจ้าของที่ดินจะมีรายได้หรือไม่ก็เป็นอีกกรณีหนึ่งที่เจ้าของที่ดินมีหน้าที่ต้อง เสียภาษีเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เมื่อปรากฏว่าสำนักงาน ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ได้นำที่ดินไปให้หน่วยงานต่าง ๆ เช่าเพื่อใช้ประโยชน์ในกิจการ ตามมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ เช่น กรณีกิจการสาธารณะ ศาสนกิจและ ศาสนสถาน โดยมีได้ผลประโยชน์ หรือกรณีกิจการสถานพยาบาล สถานการศึกษา องค์การการกุศล และสถานทูต ไม่ว่าที่ดินดังกล่าวจะนำไปหาผลประโยชน์หรือไม่ก็ตาม เจ้าของที่ดิน (สำนักงาน ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์) ก็ย่อมได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ อีกทั้งมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ พุทธศักราช ๒๔๗๙ ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะ ก็ได้บัญญัติให้ทรัพย์สินในพระมหากษัตริย์ที่เป็นทรัพย์สินส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน และทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ได้รับการยกเว้นจากการเก็บภาษีอากรไว้เช่นเดียวกัน

กรุงเทพมหานครได้พิจารณาแล้วเห็นว่า เมื่อพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ มีเจตนารมณ์ให้เจ้าของที่ดินมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๗ จึงต้องถือว่ากรณีนี้เป็นหลัก ของกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ ส่วนข้อยกเว้นอยู่ในมาตรา ๘ ประกอบกับกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ เป็นกฎหมายมหาชน จึงต้องตีความโดยเคร่งครัด หากกฎหมายไม่บัญญัติไว้ย่อมไม่มีอำนาจกระทำได้ การตีความเกินกว่าตัวบทที่กฎหมายบัญญัติไว้ จึงเป็นการกระทำที่ไม่มีอำนาจโดยชอบด้วยกฎหมาย

ดังนั้น เมื่อบทบัญญัติมาตรา ๘ (๒) และ (๔) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ ไม่ได้บัญญัติว่า หากเจ้าของที่ดินนำที่ดินให้ผู้อื่นเช่าเพื่อใช้เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดิน หรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะโดยมิได้หาผลประโยชน์ หรือใช้ที่ดินในกิจการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะแล้ว เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ จากเหตุผลในการพิจารณาหลักการตีความดังกล่าว จึงมีความเห็น ดังนี้

(๑) กรณีสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ได้ทำสัญญาให้มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรีเช่าที่ดินเพื่อเป็นที่ตั้งสถานศึกษา ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ มาตรา ๘ (๔) กำหนดว่าเจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ เมื่อปรากฏว่าสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ได้นำที่ดินดังกล่าวออกให้เช่าเพื่อเป็นที่ตั้งมหาวิทยาลัย โดยมีผลประโยชน์เป็นค่าเช่า ซึ่งกิจการดังกล่าวไม่ใช่กิจการของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์โดยตรง กรณีนี้ถือได้ว่าเป็นการหาผลประโยชน์จากที่ดิน จึงไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๘ (๔) และอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ

(๒) กรณีสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ได้ทำสัญญาให้กรุงเทพมหานครเช่าที่ดินเพื่อเป็นสวนสาธารณะ สวนธนบุรีรมย์ ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ มาตรา ๘ (๒) กำหนดว่าเจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะโดยมิได้หาผลประโยชน์ เมื่อพิจารณาข้อกฎหมายเห็นว่า แม้ที่ดินเป็นที่สาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ ถ้าได้รับผลประโยชน์จากที่ดินนั้น ย่อมต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่เช่นเดียวกันกับที่ดินของบุคคลทั่วไป และการที่จะได้รับยกเว้นไม่เสียภาษีบำรุงท้องที่ ต้องปรากฏว่าไม่ได้รับผลประโยชน์จากที่ดินดังกล่าว เมื่อปรากฏว่าสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ได้นำที่ดินดังกล่าวออกให้เช่าเพื่อเป็นที่ตั้งสวนสาธารณะโดยมีผลประโยชน์เป็นค่าเช่า ซึ่งกิจการดังกล่าวไม่ใช่กิจการของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์โดยตรง กรณีนี้ถือได้ว่าเป็นการหาผลประโยชน์จากที่ดิน จึงไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๘ (๒) และอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ ด้วยเช่นกัน

สำหรับความเห็นของกระทรวงมหาดไทยเกี่ยวกับเจตนารมณ์ของมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ นั้น กรุงเทพมหานครเห็นว่าส่งผลต่อการตีความพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๙ (๒) ซึ่งกำหนดให้ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วย เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ และพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ เป็นกฎหมายมหาชนเหมือนกัน และเป็นกฎหมายที่มุ่งเน้นในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเหมือนกัน ดังนั้น การตีความกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน จึงต้องใช้หลักการตีความโดยเคร่งครัดเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ ดังนั้น เพื่อให้กรณีดังกล่าวข้างต้นมีข้อยุติ จึงขอหารือในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าวเพื่อใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหาหรือของกรุงเทพมหานคร โดยมีผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมการปกครองและกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น) ผู้แทน กรุงเทพมหานคร และผู้แทนสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ เป็นผู้ชี้แจงรายละเอียดข้อเท็จจริงแล้ว เห็นว่า พระราชบัญญัติจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ พุทธศักราช ๒๔๗๙ ได้กำหนดให้แยกทรัพย์สินในพระมหากษัตริย์ออกเป็น ๓ ประเภท คือ ทรัพย์สินส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ และทรัพย์สินส่วนพระองค์ โดยในส่วนของทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ที่นอกเหนือไปจากที่เป็นเครื่องอุปโภคบริโภคนั้น มาตรา ๕ วรรคสอง^๑ ได้กำหนดให้สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์เป็นหน่วยงานหลักที่มีหน้าที่ดูแลรักษา และจัดหาผลประโยชน์ในกองทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ที่มีไว้เพื่อใช้จ่ายสำหรับสถาบันพระมหากษัตริย์โดยเฉพาะ

สำหรับการเสียภาษีอากรของทรัพย์สินทั้งสามประเภทนั้น ได้มีการบัญญัติไว้ในมาตรา ๘^๒ แห่งพระราชบัญญัติจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ฯ ทั้งนี้ ในกรณีที่ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ยอมได้รับยกเว้นจากการเก็บภาษีอากรเช่นเดียวกับทรัพย์สินของแผ่นดิน แต่ในเรื่องการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ หากเป็นกรณีทั่วไปย่อมต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ ดังนั้น การกำหนดให้ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ได้รับยกเว้นจากการเก็บภาษีอากรเช่นเดียวกับทรัพย์สินของแผ่นดินตามมาตรา ๘ วรรคสอง ย่อมหมายความว่า ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์อยู่ในฐานะเช่นเดียวกันกับทรัพย์สินของแผ่นดิน ทรัพย์สินของแผ่นดินได้รับการยกเว้นจากการเสียภาษีอากรเพียงใด ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ก็ได้รับการยกเว้นเพียงนั้น ถ้าทรัพย์สินของแผ่นดินไม่ได้รับยกเว้น ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ก็ไม่ได้รับยกเว้นเช่นกัน ดังที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (อนุกรรมการร่างกฎหมาย ชุดที่ ๑) ได้เคยให้ความเห็นไว้แล้ว^๓ นอกจากนี้ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้มีหนังสือชี้แจงเพิ่มเติมถึงผู้อำนวยการทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ว่า มาตรา ๘ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ พุทธศักราช ๒๔๗๙ เป็นกฎหมายแม่บทที่ต้องนำมาใช้บังคับในทุกกรณี ถึงจะมีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีฉบับใดในภายหลังกล่าวถึงยกเว้นไม่เก็บภาษีและในคำยกเว้นนั้นมีได้ระบุถึงทรัพย์สิน

^๑มาตรา ๕ ทรัพย์สินส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดินและทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์บรรดาที่เป็นเครื่องอุปโภคบริโภค ให้อยู่ในความดูแลรักษาของสำนักพระราชวัง

ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์นอกจากที่กล่าวในวรรคก่อน ให้อยู่ในความดูแลรักษาและจัดหาผลประโยชน์ของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์

ทรัพย์สินส่วนพระองค์นั้น การดูแลรักษาและการจัดหาผลประโยชน์ให้เป็นไปตามพระราชอัธยาศัย

^๒มาตรา ๘ ทรัพย์สินส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดินย่อมได้รับความยกเว้นจากการเก็บภาษีอากร ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ย่อมได้รับความยกเว้นจากการเก็บภาษีอากรเช่นเดียวกับทรัพย์สินของแผ่นดิน

ทรัพย์สินส่วนพระองค์ย่อมไม่อยู่ในข่ายแห่งความยกเว้นดังกล่าวแล้ว

^๓บันทึก เรื่อง ปัญหาในทางจัดเก็บภาษีอากรซึ่งพาดพิงถึงพระราชบัญญัติจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ พุทธศักราช ๒๔๗๙ ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ ๘๕๕/๒๔๘๑ ลงวันที่ ๒ สิงหาคม ๒๔๘๑ ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี (เรื่องเสร็จที่ ๔๗/๒๔๘๑)

ของพระมหากษัตริย์ไว้ก็ตาม มิใช่จะหมายความว่าทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์จะไม่ได้รับการยกเว้นและต้องเสียภาษีนั่น ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์คงไม่ต้องเสียภาษีใหม่นี้อยู่นั่นเอง ทั้งนี้ เพราะได้รับการยกเว้นเป็นการทั่วไปในพระราชบัญญัติจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ พุทธศักราช ๒๔๗๙ แล้ว ทำให้ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ได้รับการยกเว้นจากการเก็บภาษีอากร ทั้งภาษีอากรที่จัดเก็บอยู่หรือภาษีอากรที่จะมีกฎหมายตราขึ้นให้จัดเก็บต่อไปภายหน้าด้วย ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์จึงไม่ต้องเสียภาษีอากรใด ๆ ไม่ว่าที่เรียกเก็บอยู่ขณะนี้หรือจะมีมาในภายหน้า^๔ อย่างไรก็ตาม ไม่อาจกล่าวได้ว่าเมื่อเป็นที่ดินที่เป็นทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์แล้วจะได้รับการยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ในทุกกรณี เนื่องจากทรัพย์สินของแผ่นดินก็ยังมีบางกรณีที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ การจะพิจารณาว่าที่ดินที่เป็นทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ใดจะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่หรือไม่จึงต้องพิจารณาจากพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ ประกอบด้วย คณะกรรมการการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) จึงมีความเห็นในแต่ละประเด็นดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง ที่ดินที่เป็นทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ซึ่งสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์จัดให้มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรีเช่าที่ดินเพื่อใช้เป็นที่ตั้งสถานศึกษาจะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๘ (๔)^๕ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ หรือไม่ เห็นว่า บทบัญญัติมาตรา ๘ (๔) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ กำหนดให้เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ แต่มิได้บัญญัติว่าที่ดินดังกล่าวจะต้องเป็นที่ดินของบุคคลใด

^๔หนังสือคณะกรรมการการกฤษฎีกามีถึงผู้อำนวยการทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ ลงวันที่ ๓๑ สิงหาคม ๒๔๘๕

^๕มาตรา ๘ เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดิน ดังต่อไปนี้
(๑) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน
(๒) ที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ผลประโยชน์
(๓) ที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่นที่ใช้ในกิจการของราชการส่วนท้องถิ่นหรือสาธารณะ โดยมีได้ผลประโยชน์

(๔) ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ
(๕) ที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัดไม่ว่าจะใช้ประกอบศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่งหรือไม่ หรือที่ศาลเจ้า โดยมีได้ผลประโยชน์
(๖) ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะโดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน
(๗) ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้าหรือการทำเรือของรัฐหรือที่ใช้เป็นสนามบินของรัฐ
(๘) ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว
(๙) ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในที่ดินเฉพาะส่วนนั้น

(๑๐) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง

(๑๑) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการของสถานทูตหรือสถานกงสุล ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(๑๒) ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ฉะนั้น ไม่ว่าที่ดินนั้นจะเป็นที่ดินของบุคคลใดก็ตาม หากใช้เพื่อการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะแล้ว ย่อมอยู่ในข่ายได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ทั้งสิ้น โดยไม่ต้อง คำนึงว่าที่ดินดังกล่าวนั้นเจ้าของจะเป็นผู้ใช้เพื่อกิจการนั้นด้วยตนเองหรือมอบให้ผู้อื่นใช้เพื่อกิจการนั้น ประกอบกับในช่องหมายเหตุ (๑) ของบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๗ ท้ายพระราชบัญญัติ ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ บัญญัติว่า “ที่ดินที่ใช้ประกอบการกิจกรรมเฉพาะประเภทไม้ล้มลุก ให้เสียกึ่งอัตรา แต่ถ้าเจ้าของที่ดินประกอบการกิจกรรมประเภทไม้ล้มลุกนั้นด้วยตนเอง ให้เสีย อย่างสูงไม่เกินร้อยละ ๕ บาท” แสดงให้เห็นว่าอาจมีกรณีที่ดินบุคคลอื่นซึ่งไม่ใช่เจ้าของที่ดินเป็นผู้ใช้ที่ดิน ก็ได้ จึงได้กำหนดอัตราภาษีบำรุงท้องที่ที่แตกต่างกัน หรืออีกนัยหนึ่งกฎหมายมิได้เจาะจงว่า จะต้องเป็นที่ดินที่เจ้าของใช้เพื่อกิจการนั้นด้วยตนเอง แต่ถือเอาลักษณะของการใช้เป็นสำคัญ ซึ่งในเรื่องนี้คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ได้เคยให้ความเห็นไว้ด้วยแล้ว^๖ ดังนั้น กรณีที่ดินที่เป็นทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ซึ่งจัดให้มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี เช่าที่ดินเพื่อใช้เป็นที่ตั้งสถานศึกษาจึงเป็นการใช้ที่ดินเพื่อการศึกษาตามมาตรา ๘ (๔)^๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์จึงไม่มีหน้าที่ต้อง เสียภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว

ประเด็นที่สอง ที่ดินที่เป็นทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ซึ่งสำนักงานทรัพย์สิน ส่วนพระมหากษัตริย์จัดให้กรุงเทพมหานครเช่าที่ดินเพื่อใช้เป็นที่ตั้งสวนสาธารณะจะต้องเสีย ภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๘ (๒)^๘ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ หรือไม่ เห็นว่า เมื่อได้วินิจฉัยในประเด็นที่หนึ่งแล้วว่า การได้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๘ มุ่งพิจารณาจาก การใช้ประโยชน์ในตัวที่ดินเป็นหลัก โดยมีได้กำหนดว่าเจ้าของที่ดินจะต้องเป็นผู้ใช้ที่ดินดำเนินกิจการ ต่าง ๆ ด้วยตนเอง ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากลักษณะการใช้ประโยชน์ของที่ดินแล้ว ที่ดินที่เป็นทรัพย์สิน ส่วนพระมหากษัตริย์ซึ่งจัดให้กรุงเทพมหานครเช่าที่ดินเพื่อใช้เป็นที่ตั้งสวนสาธารณะเพื่อพักผ่อนหย่อนใจ ย่อมเป็นการใช้ที่ดินเพื่อกิจการสาธารณะโดยมิได้หาผลประโยชน์ และโดยที่กรณีนี้หากเป็นที่ดิน ของรัฐอันเป็นทรัพย์สินของแผ่นดินที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะโดยมิได้หาผลประโยชน์แล้ว ก็จะได้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๘ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ ทรัพย์สินส่วน พระมหากษัตริย์ซึ่งได้รับยกเว้นจากการเก็บภาษีอากรเช่นเดียวกับทรัพย์สินของแผ่นดินจึงได้รับ ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ด้วย^๙

^๖บันทึก เรื่อง การเกี่ยวกับการชำระภาษีบำรุงท้องที่ (ที่ดินศาสนสมบัติที่ให้เช่าเพื่อใช้เฉพาะ การพยาบาลสาธารณะหรือการศึกษาจะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ หรือไม่ กรณีวัดหนองจอกให้กรมสามัญศึกษาเช่าที่ดินตั้งโรงเรียน) ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๕๐๑/๔๕๕ ลงวันที่ ๑๖ มีนาคม ๒๕๒๗ ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี (เรื่องเสร็จที่ ๑๐๓/๒๕๒๗)

^๗โปรดดูเชิงอรรถที่ ๕, ข้างต้น

^๘โปรดดูเชิงอรรถที่ ๕, ข้างต้น

^๙โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒, ข้างต้น

อนึ่ง โดยที่ได้ปรากฏข้อเท็จจริงว่า การที่สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ได้นำที่ดินที่เป็นทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ให้มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี และกรุงเทพมหานครเช่านั้น สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์จะได้รับค่าเช่าตอบแทนกรณีการได้รับค่าเช่าดังกล่าวจะทำให้เจ้าของที่ดินมีหน้าที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ หรือไม่ ย่อมต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน

(นายอัษฎพร จารุจินดา)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
มิถุนายน ๒๕๕๕