

## คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 73/2541

### เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการที่ได้มีการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

**ข้อ 1** การให้บริการรับเหมาก่อสร้าง และได้มีการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้าจากผู้ว่าจ้าง โดยมีข้อตกลงต้องคืนเงินดังกล่าวให้ผู้ว่าจ้าง โดยยอมให้ผู้ว่าจ้างหักเงินดังกล่าวออกจากเงินค่างานที่ผู้รับจ้างจะได้รับในแต่ละงวด เพื่อชดเชยกับเงินจ่ายล่วงหน้าที่รับไปจนกว่าจะครบถ้วน พร้อมทั้งหักเงินค่าประกันผลงานของผู้รับจ้างไว้อีกส่วนหนึ่ง และจะคืนเงินประกันผลงานให้แก่ผู้รับจ้างเมื่อหมดระยะเวลาประกันผลงาน จะมีภาระภาษีดังนี้

#### (1) เงินจ่ายล่วงหน้า (ADVANCE PAYMENT)

(ก) ผู้รับจ้างจะต้องนำเงินจ่ายล่วงหน้ามารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4.4 แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ.2528

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ว่าจ้าง เมื่อจ่ายเงินล่วงหน้า มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ของเงินล่วงหน้าตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ.2528

เมื่อมีการจ่ายค่างวดงานแต่ละงวดให้แก่ผู้รับจ้าง ผู้ว่าจ้างมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ของเงินค่างวดงานหลังหักเงินจ่ายล่วงหน้าในแต่ละงวดออกแล้ว

(ค) ผู้รับจ้างต้องนำเงินจ่ายล่วงหน้ามารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการเกิดขึ้น ในขณะที่ได้รับชำระเงินดังกล่าว ตามมาตรา 78/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร

#### (2) เงินประกันผลงาน (RETENTION)

(ก) เงินประกันผลงานที่ผู้รับจ้างมีหน้าที่ต้องจ่ายให้แก่ผู้ว่าจ้างตามจำนวนที่ตกลงในสัญญา โดยยินยอมให้ผู้ว่าจ้างหักเงินดังกล่าวจากเงินค่าจ้างในแต่ละงวด เพื่อเป็นประกันผลงานนั้น เมื่อผู้ว่าจ้างจ่ายเงินค่าจ้างแต่ละงวดให้ผู้รับจ้างโดยหักเงินประกันผลงานดังกล่าว กรณีจึงถือเป็นรายได้ของผู้รับจ้างเต็มจำนวนมูลค่าของงานที่แล้วเสร็จในแต่ละงวด และเมื่อผู้ว่าจ้างจ่ายคืนเงินประกันผลงานให้แก่ผู้รับจ้าง ผู้ว่าจ้างไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอีก

(ข) ผู้รับจ้างต้องนำเงินประกันผลงานที่ถูกผู้ว่าจ้างหักจากเงินค่าจ้างแต่ละงวดมา รวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่าความรับผิดในการเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการเกิดขึ้นในขณะที่ได้รับเงินค่าจ้างแต่ละงวด ตามมาตรา 78/1(1) แห่งประมวล รัษฎากร เมื่อมีการจ่ายเงินประกันผลงานคืนให้แก่ผู้รับจ้าง ผู้รับจ้างไม่ต้องนำเงินประกันผลงานดังกล่าวมาเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มอีก

กรณีการให้บริการรับจ้างทำของอย่างอื่น นอกจากการให้บริการรับเหมาก่อสร้าง และได้ มีการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า และเงินประกันผลงาน ให้ถือปฏิบัติทำนองเดียวกับวรรคหนึ่ง

## ข้อ 2 การให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการอื่น

### (1) การให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการอื่น

“(ก) การคำนวณรายได้ และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่ง ประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บ ในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สินทั้งจำนวน ไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่าย ล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน มารวมคำนวณเป็น รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตาม สัญญา และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่า ทรัพย์สินก็ได้

ในกรณีการให้บริการอื่นซึ่งเป็นบริการตามสัญญาระยะยาว ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บ หรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่าจะรายได้นั้นจะเกิดจากการ ผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่ม ให้บริการหรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณ เป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่ปีที่เริ่มให้บริการก็ได้ ในกรณีการให้เช่าทรัพย์สินหรือให้บริการได้ กระทำในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีหรือสัญญาการให้เช่าทรัพย์สินหรือให้บริการเป็นสัญญาสิ้นสุดในระหว่าง รอบระยะเวลาบัญชี ให้เฉลี่ยเงินรายได้ตามส่วนของเดือนหรือจำนวนวันที่ให้เช่าหรือให้บริการในรอบ ระยะเวลาบัญชีนั้น”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.74/2541 สั่ง ณ วันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541)

(ข) ในกรณีที่ได้มีการปฏิบัติตาม (ก) แล้วต่อมาหากได้มีการจ่ายเงินจ่ายล่วงหน้า หรือเงินประกัน ฯลฯ ให้แก่ผู้เช่าหรือผู้รับบริการตามข้อตกลงหรือสัญญา ให้ผู้ให้เช่าหรือผู้ให้บริการนำเงินจ่าย ล่วงหน้า หรือเงินประกัน ฯลฯ ที่ได้คืนให้แก่ผู้เช่าหรือผู้รับบริการ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลา บัญชีที่ได้จ่ายเงินจ่ายล่วงหน้า หรือเงินประกัน ฯลฯ

(2) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันปฏิบัติดังนี้

(ก) กรณีการให้เช่าทรัพย์สิน ถือเป็นการจ่ายเงินได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินทั้ง จำนวน ผู้จ่ายมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5.0 ทุกครั้งที่มีการจ่าย ตามคำสั่ง กรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

(ข) กรณีการให้บริการอื่น ถือเป็นเงินได้เนื่องจากการให้บริการทั้งจำนวน ถ้าการให้บริการนั้นเป็นบริการรับจ้างทำของ ผู้จ่ายมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ทุกครั้งที่มีการจ่ายค่าจ้างทำของ ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

(3) การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน ปฏิบัติดังนี้

(ก) ผู้ประกอบกิจการขายสินค้าต้องนำมูลค่าทั้งหมดที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน ฯลฯ มารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย โดยถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า เกิดขึ้นในขณะที่มีการส่งมอบสินค้า เว้นแต่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า ได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนส่งมอบสินค้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย ตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ผู้ประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สินที่มีเชื้อเพลิงหรือการให้บริการอื่นต้องนำมูลค่าทั้งหมดที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการอื่นไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน ฯลฯ มารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย โดยถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการอื่นเกิดขึ้นในขณะที่ได้รับชำระเงินดังกล่าว ตามมาตรา 78/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

(ค) ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ปฏิบัติตาม (ก) หรือ (ข) แล้ว ต่อมาหากได้มีการคืนเงินจ่ายล่วงหน้า หรือเงินประกัน ฯลฯ ให้แก่ผู้ซื้อสินค้า ผู้เช่าทรัพย์สิน หรือผู้รับบริการอื่นตามข้อตกลงหรือสัญญา ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบลดหนี้ ตามมาตรา 86/10 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ผู้ซื้อสินค้า ผู้เช่าทรัพย์สิน หรือผู้รับบริการอื่น ตามมาตรา 82/10 แห่งประมวลรัษฎากร

(ง) ผู้ประกอบกิจการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ที่เรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน ฯลฯ ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร

### ข้อ 3 เงินประกัน หรือเงินมัดจำในกรณีดังต่อไปนี้ไม่อยู่ภายใต้บังคับของข้อ 1 และข้อ 2

(1) กรณีเงินประกัน หรือเงินมัดจำลักษณะบรรจूसินค้าซึ่ง

(ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจ ได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำลักษณะบรรจूसินค้า และ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้ซื้อสินค้าทันทีที่มีการคืนลักษณะบรรจूसินค้า โดยไม่มีเงื่อนไข

ความในวรรคหนึ่งไม่รวมถึงกรณีที่มีการเรียกเก็บเงินเป็นการชดใช้ความชำรุดเสียหาย หรือสูญหายของลักษณะบรรจूसินค้า ซึ่งถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร

“(2) การประกอบกิจการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่ง

(ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบหนี้ได้

(ค) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน  
และ

(ง) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี”  
(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.74/2541 สั้ ญ วันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541)

**ข้อ 4** กรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการที่มีการเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.36/2536 เรื่อง การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ.2536 และตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.61/2539 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิ และเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขาย อสังหาริมทรัพย์ ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2539 ให้ถือปฏิบัติตามคำสั่งดังกล่าว

**ข้อ 5** บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง แนวทางปฏิบัติ หรือคำวินิจฉัยใดที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ ให้เป็นอันยกเลิก

**ข้อ 6** คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ที่ลงในคำสั่งนี้เป็นต้นไป

สั่ง ญ วันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541

ร้อยเอก สุชาติ เชาววิศิษฐ  
อธิบดีกรมสรรพากร