

## คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 90/2542

เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์  
ตามมาตรา 81 (1) (ต) การโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 77/1 (8) และ (9) และการ  
ให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และการหัก  
ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 81 (1) (ต) การโอนสิทธิการเช่า  
อสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 77/1 (8) และ (9) และการให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร  
กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

**ข้อ 1** การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต)  
แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า การให้บริการซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่าตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่ง  
เรียกว่าผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ ชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้เช่าตกลงจะจ่ายค่าเช่า  
อสังหาริมทรัพย์นั้น โดยผู้เช่าต้องส่งมอบการครอบครองพื้นที่อสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า

ภาษีซื้อที่เกิดจากการให้บริการตามวรรคหนึ่ง ได้แก่ ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้าง  
อสังหาริมทรัพย์เพื่อให้เช่า ถือเป็นต้นทุนทางตรงของอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่า ผู้ประกอบการไม่มีสิทธินำภาษี  
ซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตัวอย่าง

(1) บริษัท ก.จำกัด ให้บริษัท ข. จำกัด เช่าอาคาร กำหนดระยะเวลาเช่า 5 ปี ต่อมาบริษัท  
ข. นำอาคารดังกล่าวไปให้บริษัท ค.จำกัด เช่าช่วง โดยได้รับความยินยอมจากบริษัท ก. บริษัท ข.ยังต้องชำระ  
ค่าเช่าให้แก่บริษัท ก. ผู้ให้เช่าตามสัญญาเดิม และเรียกเก็บค่าเช่าจากบริษัท ค. ผู้เช่าช่วง กรณีดังกล่าว บริษัท  
ก.ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์แก่บริษัท ข. และบริษัท ข.ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์แก่บริษัท ค. ซึ่งได้รับ  
ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) บริษัท ก.จำกัด ทำสัญญาเช่าที่ดินกับบริษัท ข.จำกัด กำหนดระยะเวลาเช่า 20 ปี  
บริษัท ก. ได้ก่อสร้างอาคารลงบนที่ดินเพื่อนำไปให้บุคคลอื่นเช่า โดยมีข้อกำหนดว่าผู้เช่าต้องทำสัญญาเช่า  
อาคารกับบริษัท ก. โดยผู้เช่าจะจ่ายชำระค่าเช่าเป็นรายเดือน และยังคงจ่ายเงินช่วยค่าก่อสร้างอาคารให้แก่  
บริษัท ก. ด้วย แต่เมื่อครบกำหนดสัญญาเช่าที่ดิน 20 ปี แล้ว อาคารนั้นจะตกเป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของที่ดิน  
กรณีดังกล่าวถือว่า บริษัท ก. ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์แก่ผู้เช่า ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา  
81(1)(ต) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท ก.ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้ค่าเช่าอาคาร และเงินช่วยค่า  
ก่อสร้างซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าอาคาร

**ข้อ 2** ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ว่าจ้าง หรือ  
ผู้ประกอบการซึ่งก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ลงบนที่ดินของผู้ว่าจ้างโดยมีข้อตกลงให้กรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์  
นั้นตกเป็นของผู้ว่าจ้างในทันทีที่ลงมือก่อสร้างหรือเมื่อก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ และผู้ประกอบการดังกล่าวอาจ

ได้รับสิทธิในการดำเนินการเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้นต่อไปหรือได้รับประโยชน์ตอบแทนจากการใช้อสังหาริมทรัพย์นั้น ถือว่าผู้ประกอบการให้บริการแก่ผู้ว่าจ้างตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

สิทธิในการดำเนินการเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ หรือประโยชน์ตอบแทนจากการใช้อสังหาริมทรัพย์ตามวรรคหนึ่ง ต้องไม่ใช่สิทธิหรือประโยชน์ตอบแทนในการเช่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจากผู้ว่าจ้าง ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่าง

(1) บริษัท ก.จำกัด รับจ้างก่อสร้างอาคารให้แก่ บริษัท ข.จำกัด มูลค่า 950,000 บาท ถือเป็นกรให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท ก.มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) บริษัท ก.จำกัด ก่อสร้างอาคารลงบนที่ดินของเจ้าของที่ดิน ซึ่ง บริษัท ก.อาจจะดำเนินการก่อสร้างเองหรือว่าจ้างบุคคลอื่นดำเนินการก่อสร้างก็ได้ โดยมีข้อตกลงว่า อาคารดังกล่าวจะตกเป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของที่ดินทันทีเมื่อก่อสร้างเสร็จ แต่บริษัท ก.มีสิทธิจัดหาบุคคลอื่นมาเช่าอาคารกับเจ้าของที่ดิน โดยบริษัท ก.จะได้รับเงินจากผู้เช่า ไม่ว่าจะเรียกเก็บเป็นเงินช่วยค่าก่อสร้างหรือเงินอื่นใด ถือเป็นกรให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท ก.มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินช่วยค่าก่อสร้างหรือเงินอื่นใดตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อ 3** กรณีผู้ประกอบการซึ่งก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ลงบนที่ดินของผู้ว่าจ้างโดยมีข้อตกลงให้กรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์นั้น ตกเป็นของผู้ว่าจ้างในทันทีที่ลงมือก่อสร้างหรือเมื่อก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ และผู้ประกอบการดังกล่าวได้รับสิทธิหรือประโยชน์ตอบแทนในการเช่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจากผู้ว่าจ้าง เพื่อนำไปใช้ในการประกอบกิจการ ถือว่าผู้ประกอบการเช่าอสังหาริมทรัพย์จากผู้ว่าจ้าง โดยชำระค่าเช่าเป็นทรัพย์สินไม่ใช่เงินตรา ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง ไม่มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีผู้ประกอบการนำอสังหาริมทรัพย์ที่เช่าจากผู้ว่าจ้างตามวรรคหนึ่งไปให้บุคคลอื่นเช่าต่อไป ถือเป็นกรให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่าง

(1) บริษัท ก.จำกัด ทำสัญญาเช่าที่ดินกับบริษัท ข.จำกัด กำหนดระยะเวลาเช่า 20 ปี มีข้อตกลงว่า บริษัท ก. ต้องก่อสร้างอาคารพาณิชย์โดยกรรมสิทธิ์ในอาคารตกเป็นของ บริษัท ข. ทันทีที่เริ่มปลูกสร้าง แต่บริษัท ก.มีสิทธิเช่าอาคารดังกล่าวเป็นระยะเวลา 20 ปี เพื่อประกอบกิจการห้างสรรพสินค้า ถือว่าบริษัท ข. ให้บริการเช่า อสังหาริมทรัพย์แก่บริษัท ก. ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท ก. และบริษัท ข. จึงไม่มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) จากตัวอย่าง (1) หากต่อมาบริษัท ก. นำอาคารดังกล่าวไปให้เช่าช่วง ถือว่าบริษัท ก. ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ต) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อ 4** กรณีผู้ประกอบการได้รับสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์จากบุคคลอื่น ซึ่งสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ถือเป็นสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง และผู้ประกอบการได้ใช้สิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อประกอบกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้ประกอบการโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลอื่น ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1(8) และ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าตอบแทนจากการโอนสิทธิการเช่า ตามมาตรา 78/3 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง ได้ใช้สิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้ประกอบการโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลอื่น ผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากไม่ใช่การประกอบกิจการในทางธุรกิจที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตัวอย่าง

(1) บริษัท ก. จำกัด ได้รับสิทธิการเช่าอาคารจากบริษัท ข. จำกัด เพื่อประกอบกิจการห้างสรรพสินค้า แต่บริษัทฯ ไม่มีความประสงค์จะเป็นผู้ดำเนินการเองจึงได้โอนขายสิทธิการเช่าให้แก่บุคคลอื่น ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1 (8) และ (9) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท ก. มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อได้รับชำระค่าตอบแทนจากการโอนสิทธิการเช่าอาคาร

(2) บริษัท ก. จำกัด ได้รับสิทธิการเช่าอาคารจากบริษัท ข. จำกัด เพื่อประกอบกิจการขายบ้านจัดสรร ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และพัฒนาที่ดินซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่อมาบริษัท ก. เลิกประกอบกิจการ แต่สัญญาเช่าอาคารยังไม่ครบกำหนด บริษัท ก. ได้โอนสิทธิการเช่าอาคารให้แก่บุคคลอื่น ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1 (8) และ (9) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท ก. มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อได้รับชำระค่าตอบแทนจากการโอนสิทธิการเช่าอาคารโดยต้องนำค่าตอบแทนทั้งหมดที่ได้รับมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี

**ข้อ 5** กรณีผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการให้เช่าอาคาร และจัดให้มีพื้นที่จอดรถให้แก่ผู้เช่าด้วย โดยไม่มีการเรียกเก็บค่าบริการพื้นที่จอดรถจากผู้เช่าอาคารแยกต่างหาก ถือเป็นการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการไม่มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง เรียกเก็บค่าบริการพื้นที่จอดรถจากบุคคลอื่นซึ่งไม่ใช่ผู้เช่าอาคาร และบุคคลอื่นผู้รับบริการสามารถจอดรถในสถานที่ที่จัดไว้ให้โดยเฉพาะ หรือสามารถจอดรถ ณ สถานที่หนึ่งสถานที่ใดในอาคารที่เป็นพื้นที่จอดรถได้ ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ประกอบการดังกล่าวไม่มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารและพื้นที่จอดรถไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

**ข้อ 6** กรณีผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการให้เช่าอาคารและให้บริการพื้นที่จอดรถด้วย โดยเรียกเก็บค่าบริการพื้นที่จอดรถเป็นปกติในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ กรณีการให้เช่าอาคารถือเป็นการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร และการให้บริการพื้นที่จอดรถถือเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร

การให้บริการพื้นที่จอดรถตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า ผู้เช่าอาคารสามารถจอดรถในสถานที่ที่จัดไว้ให้โดยเฉพาะ หรือสามารถจอดรถ ณ สถานที่หนึ่งสถานที่ใดในอาคารที่เป็นพื้นที่จอดรถได้ หรือบุคคลอื่นซึ่งไม่ใช่ผู้เช่าอาคารสามารถจอดรถ ณ สถานที่หนึ่งสถานที่ใดในอาคารที่เป็นพื้นที่จอดรถได้

กรณีผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง ไม่ได้เรียกเก็บค่าบริการพื้นที่จอดรถสำหรับผู้เช่าอาคารบางราย ผู้ประกอบการยังคงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการพื้นที่จอดรถตามราคาตลาดตามมาตรา 79/3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีอาคารที่ให้เช่าและอาคารหรือพื้นที่จอดรถตามวรรคหนึ่ง แยกต่างหากออกจากกัน ผู้ประกอบการมีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างพื้นที่จอดรถไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากอาคารที่ให้เช่าและพื้นที่จอดรถอยู่ในอาคารเดียวกัน ผู้ประกอบการต้องเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารที่จะนำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

**ข้อ 7** กรณีผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการให้เช่าอาคารและให้บริการส่วนกลาง เช่น ระบบลิฟท์ และบันไดเลื่อน ระบบป้องกันอัคคีภัยและรักษาความปลอดภัย ระบบสุขาภิบาล ระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ ระบบปรับอากาศ และบริการรักษาความสะอาด กรณีการให้เช่าอาคารถือเป็นการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร และการให้บริการส่วนกลางถือเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง ไม่มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างระบบบริการส่วนกลางและจากการให้บริการไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

**ข้อ 8** กรณีผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการให้เช่าอาคารเพื่อเป็นที่อยู่อาศัย ไม่ว่าจะเรียกว่า บ้านพัก หอพัก อพาร์ทเมนต์ แฟลต แมนชั่น คอร์ท หรือในลักษณะอื่นทำนองเดียวกัน โดยให้บริการอื่นเพิ่มเติม เช่น ให้เช่าเฟอร์นิเจอร์และสิ่งอำนวยความสะดวกอื่น ๆ และให้บริการสาธารณูปโภค ไม่ว่าจะเรียกเก็บค่าบริการรวมหรือแยกออกจากค่าเช่าอาคาร กรณีการให้เช่าอาคารถือเป็นการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร และการให้บริการอื่นเพิ่มเติมถือเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง ไม่มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารเพื่อเป็นที่อยู่อาศัยไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการให้บริการอื่นเพิ่มเติมไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

**ข้อ 9** กรณีผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการโรงแรมหรือกิจการอื่นที่มีการให้บริการในลักษณะทำนองเดียวกันกับโรงแรม เช่น บ้านพักประเภท guest - house อพาร์ทเมนต์ที่มีบริการอื่นเช่นเดียวกับโรงแรม (serviced apartment) บังกะโล (Bungalow) รีสอร์ท (Resort) ถือเป็นกรให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร และมีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารและการให้บริการไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง ให้บริการเช่าสังหาริมทรัพย์ เช่นร้านค้าต่าง ๆ ภายในบริเวณโรงแรมหรือกิจการอื่นที่มีการให้บริการในลักษณะทำนองเดียวกันกับโรงแรม ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ต) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการไม่มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารและการให้บริการไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าวตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

**ข้อ 10** กรณีผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ได้นำห้องชุดที่ยังไม่ได้ขายไปให้บริการในลักษณะทำนองเดียวกันกับโรงแรมหรือคอนโดเทล (Condotel) ผู้ประกอบการดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง ไม่มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารชุดไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มีสิทธินำภาษีซื้อเฉพาะที่เกิดจากการให้บริการในลักษณะทำนองเดียวกันกับโรงแรม ไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

**ข้อ 11** กรณีผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการศูนย์การค้าเพื่อขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร และให้บริการเช่าสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ต) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการต้องเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารที่จะนำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ตัวอย่าง บริษัท ก.จำกัด ประกอบกิจการศูนย์การค้า และให้บริษัท A จำกัด เช่าพื้นที่ขายเสื้อผ้าสำเร็จรูป เป็นเวลา 1 ปี บริษัท B.จำกัด เช่าพื้นที่ขายอาหารและเครื่องดื่มเป็นเวลา 3 ปี และบริษัท C. จำกัด เช่าพื้นที่ให้บริการโรงภาพยนตร์ เป็นเวลา 5 ปี ถือเป็นกรให้บริการเช่าสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อ 12** ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการห้างสรรพสินค้าเพื่อขายสินค้าหรือให้บริการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารและการให้บริการส่วนกลาง ไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง ให้บุคคลอื่นใช้พื้นที่ก่อสร้างห้างสรรพสินค้าภายในห้างสรรพสินค้า ช่วงระยะเวลาอันจำกัด โดยผู้ประกอบการไม่ได้ส่งมอบการครอบครองพื้นที่ก่อสร้างห้างสรรพสินค้าให้แก่ผู้ใช้พื้นที่ ถือเป็นกรให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเรียกเก็บค่าบริการโดยคิดเป็นอัตราร้อยละของรายได้หรือเรียกเก็บในลักษณะเป็นค่าเช่าพื้นที่ หรือในลักษณะอื่นทำนองเดียวกัน

ตัวอย่าง

(1) บริษัท ก.จำกัด ประกอบกิจการห้างสรรพสินค้า ให้บุคคลอื่นใช้ พื้นที่ในห้างสรรพสินค้าเพื่อประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ โดยมีข้อตกลงให้แบ่งรายได้ให้แก่ห้างสรรพสินค้า เช่น ประกอบกิจการล้างอัดรูป หรือขายอุปกรณ์กล้องถ่ายรูป หรือขายสินค้าด้วยเครื่องอัตโนมัติ หรือให้บริการเครื่องเล่นสำหรับเด็ก ถือเป็นกรให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ไม่ว่าบริษัท ก.จะเรียกเก็บค่าสินค้าหรือค่าบริการจากลูกค้าโดยตรงหรือไม่ก็ตาม บริษัท ก.มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) บริษัท ข.จำกัด ประกอบกิจการห้างสรรพสินค้า ได้ให้บริการหัวชั้น ซึ่งเป็นชั้นที่อยู่ด้านหน้า หรือพื้นที่ใช้วางสินค้าอุปโภคบริโภคที่มองเห็นเด่นชัดกว่าชั้นวางของทั่วไป เพื่อประโยชน์ในการเร่งยอดขาย ถือเป็นกรให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท ข.มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อ 13** กรณีผู้ประกอบการตามข้อ 11 และข้อ 12 ประกอบกิจการศูนย์อาหาร ถือเป็นกรให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าอาหารที่ลูกค้าแลกซื้อคูปองในศูนย์อาหารนั้น ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง ไม่ได้ดำเนินกิจการขายอาหารเองแต่ให้ร้านค้าย่อยเข้าไปขายอาหารในศูนย์อาหาร และศูนย์อาหารแบ่งรายได้ให้แก่ร้านค้า ย่อยเป็นค่าอาหาร ถือว่าร้านค้าย่อยให้บริการแก่ศูนย์อาหาร ตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ร้านค้าย่อยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนแบ่งรายได้ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการให้บริการไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

**ข้อ 14** กรณีผู้ประกอบการก่อสร้างอาคารศูนย์แสดงสินค้าหรือเช่าอาคารศูนย์แสดงสินค้าจากบุคคลอื่น เพื่อให้บริการจัดแสดงสินค้า (บูธ) มีระยะเวลาการแสดงสินค้าเป็นการชั่วคราว ซึ่งอาคารดังกล่าวอาจมีบริการส่วนกลางด้วย เช่น ระบบลิฟท์และบันไดเลื่อน ระบบป้องกันอัคคีภัย และรักษาความปลอดภัย ระบบสุขาภิบาล ระบบไฟฟ้า ประปาและโทรศัพท์ ระบบปรับอากาศ และบริการรักษาความสะอาด ถือเป็นกรให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม

มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร และมีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารและระบบส่วนกลางไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ เช่น ภัตตาคารและร้านค้า ภายในศูนย์แสดงสินค้า ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการไม่มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารและการให้บริการไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าวตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

**ข้อ 15** กรณีผู้ประกอบการจัดงานแสดงสินค้าโดยเช่าพื้นที่จากผู้ให้เช่าแล้วนำพื้นที่ดังกล่าวมาจัดแบ่งตามขนาด และความเหมาะสมของประเภทธุรกิจที่จะจัดให้มีการแสดงสินค้า (บูธ) โดยผู้ประกอบการจะจัดให้มีบริการไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ เครื่องปรับอากาศ รักษาความสะอาด รักษาความปลอดภัย และประชาสัมพันธ์ด้วย ถือเป็นกรให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร และมีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างพื้นที่แสดงสินค้า (บูธ) และการให้บริการไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

**ข้อ 16** กรณีผู้ประกอบการก่อสร้างอาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้ให้บุคคลอื่นเช่าพื้นที่บางส่วนของอาคารเพื่อแสดงสินค้า (บูธ) โดยจัดพื้นที่ตามความเหมาะสมของประเภทธุรกิจที่จะจัดแสดงสินค้า และให้บริการส่วนกลาง เช่น ระบบลิฟท์และบันไดเลื่อน ระบบป้องกันอัคคีภัยและรักษาความปลอดภัย ระบบสุขาภิบาล ระบบไฟฟ้า ประปาและโทรศัพท์ ระบบปรับอากาศ และบริการรักษาความสะอาด ถือเป็นกรให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร และมีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารและระบบส่วนกลางไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ เช่น ภัตตาคารและร้านค้า ภายในอาคาร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ต) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการไม่มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารและการให้บริการไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ ดังกล่าวตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

**ข้อ 17** ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการดังต่อไปนี้ ไม่เข้าลักษณะเป็นการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นกรให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(1) การให้บริการเก็บรักษาสินค้าในคลังสินค้า

(2) การให้บริการเช่าโครงเหล็กหรือการให้บริการเช่าสังหาริมทรัพย์อื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน

(3) การให้บริการโฆษณาบนโครงเหล็กหรือบนสังหาริมทรัพย์อื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน

(4) การให้บริการโฆษณาบนป้ายที่ตั้งอยู่บริเวณที่พักโดยสารรถประจำทาง หรือตั้งอยู่ ณ บริเวณสถานที่ที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน

(5) การให้บริการโฆษณาที่ปรากฏบนรถโดยสารประจำทางหรือบนรถโดยสารอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน

ผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่ง มีสิทธินำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการให้บริการไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

**ข้อ 18** บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินค่าเช่าหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินดังต่อไปนี้ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

(1) การให้บริการเช่าสังหาริมทรัพย์ตามข้อ 1 ข้อ 3 ข้อ 5 ข้อ 6 ข้อ 7 ข้อ 8 ข้อ 9 วรรคสอง ข้อ 11 ข้อ 14 วรรคสอง และข้อ 16 วรรคสอง

(2) การให้บริการเช่าโครงเหล็กหรือสังหาริมทรัพย์อื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกันตามข้อ 17 (2)

**ข้อ 19** บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินเฉพาะที่เป็นค่าจ้างทำของดังต่อไปนี้ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามข้อ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

(1) ค่าก่อสร้างสังหาริมทรัพย์ตามข้อ 2

(2) การให้บริการส่วนกลางสำหรับอาคารที่ให้เช่าตามข้อ 7

(3) การให้บริการจัดแสดงสินค้า (บูธ) ตามข้อ 14 วรรคหนึ่งข้อ 15 และข้อ 16 วรรคหนึ่ง

**ข้อ 20** บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าโฆษณาตามข้อ 17 (3) (4) และ (5) มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามข้อ 10 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ๆ ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินได้จากการให้บริการตามข้อ 5 วรรคสอง ข้อ 6 เฉพาะกรณีการให้บริการพื้นที่จอดรถ ข้อ 12 วรรคสอง ข้อ 13 วรรคสอง และข้อ 17 (1) มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามข้อ 12/1 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร



ที่ ท.ป. 101/2544 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ. 2544”  
(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 107/2544 ใช้บังคับ 16 ก.ค. 2544 เป็นต้นไป)

**ข้อ 21** บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือหรือทางปฏิบัติใดที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ ให้เป็นอันยกเลิก

สั่ง ณ วันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2542

**ร้อยเอกสุชาติ เขาว์วิศิษฐ**  
อธิบดีกรมสรรพากร