



โดย อาจารย์สุเทพ พงษ์พิทักษ์

- กรรมการ ในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีภาษีอากร
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เงินได้จากวิชาชีพบัญชี เป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (2) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร



ในช่วงก่อนการเลือกตั้งนายกสภาวิชาชีพบัญชี และกรรมการ วาระ 2566 – 2569 ได้มีเสียงสะท้อนจากสมาชิกส่งถึงผู้สมัครเข้ารับเลือกตั้ง โดยตลอดว่า เงินได้จากวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะ “การรับทำบัญชี” เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ขอให้สภาวิชาชีพบัญชีดำเนินการในเรื่องนี้ ให้ชัดเจนว่า เงินได้จากวิชาชีพบัญชีทุกสาขา ไม่ว่าด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี รวมทั้ง บริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ที่ออกตามความในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ในประเด็น ดังกล่าวเป็นที่สนใจติดตามข่าวจากสภาวิชาชีพของสมาชิกเป็นอย่างมาก บทความนี้ จึงขอนำประเด็นการพิจารณาเกี่ยวกับเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) และ (6) แห่งประมวลรัษฎากร มากล่าว ในประเด็นต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร
2. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร
3. เงินได้จากวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะ “การรับทำบัญชี” เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร
4. บทสรุป

1. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. 2494 เป็นต้นไป ได้กำหนดหลักการเสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศดังนี้

“มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทต่อไปนี้อย่างใดอย่างหนึ่ง รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นการค้ำประกัน ค่าตอบแทน ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้าน ที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทริพยัสสิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

จากบทบัญญัติดังกล่าวขอนำเฉพาะประเด็นเงินได้จากการรับทำงานให้มากล่าวดังนี้

1.1 เงินได้จากการรับทำงานให้ เป็นเงินได้ตามสัญญาจ้างทำของประเภทหนึ่ง ซึ่งประกอบด้วยบุคคลสองฝ่ายคือ “ผู้ว่าจ้าง” และ “ผู้รับจ้าง” โดยผู้ว่าจ้างสัญญาว่าจะจ่าย “สินจ้าง” ให้ตาม ส่วนของงานที่ทำเสร็จ (ค่านึงผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ) และผู้รับจ้างสัญญาว่าจะทำงานให้แล้วเสร็จตามสัญญา ทั้งนี้ ผู้รับจ้างทำงานให้โดยอาศัยแรงงานเป็นสำคัญได้มีการจัดหาสัมภาระ และในการรับทำงานให้ดังกล่าวมีค่าใช้จ่ายในการรับทำงาน ดังกล่าวน้อยหรือแทบจะไม่มีเลย

1.1.1 ผู้มีเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ หมายถึง ผู้รับทำงานให้ตามสัญญาจ้างรับทำงานให้ หรือสัญญาตัวแทน เช่น

(1) พนักงานขาย หรือนายหน้าขายสินค้า นายหน้าขายหลักทรัพย์ ตัวแทนรับฝากขาย (Consignee) ซึ่งได้รับเงินได้ที่เป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า หรือ ส่วนลด

- (2) ตัวแทนกิจการประกันภัย ซึ่งในทางปฏิบัติต้องมีใบอนุญาตประกอบการเป็นตัวแทนจึงจะสามารถประกอบการเป็นตัวแทนกิจการประกันภัยได้ อันเป็นตัวแทนที่ดีของการมีเงินได้จากการประกอบการที่ต้องมีใบอนุญาต ซึ่งจะทำให้ผู้ที่ไม่มีใบอนุญาตไม่อาจเข้าไปประกอบการได้เลย เช่น การตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลเพื่อการประกอบกิจการดังกล่าว เนื่องจากการมีใบอนุญาตเป็นสิทธิเฉพาะตัวของผู้มีเงินได้ที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชติบุคคลไม่อาจจะมีได้
 - (3) นายหน้าหาพื้นที่เช่า นายหน้าหางาน นายหน้านำเรือเข้าท่า
 - (4) ตัวแทนที่ได้รับแต่งตั้งจากบริษัทขนส่งระหว่างประเทศ (Authorized Agent) ตัวแทนช่วงหรือตัวแทนที่ได้รับแต่งตั้ง (Sub Agent)
 - (5) ชิปปิง (Shipping) ตัวแทนของผู้นำเข้าสินค้าหรือผู้ส่งออกในการติดต่ออำนวยความสะดวกในการนำเข้าหรือส่งออก Freight Forwarder
 - (6) ที่ปรึกษาด้านธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตรกรรม การอุตสาหกรรม การขนส่ง
 - (7) วิทยากร
 - (8) ผู้รับทำงานให้อื่น ๆ เช่น รวมถึงผู้ประกาศข่าว โฆษก พิธีกร นักจัดรายการวิทยุ นักจัดรายการในสถาบันเทิงใด ๆ ผู้บรรยายหรือนักพากย์ ผู้จัดการส่วนตัวของนักแสดงสาธารณะ ผู้กำกับการแสดง ผู้จัดการทีมกีฬา ผู้ฝึกสอน นักกีฬาหรือบุคคลผู้กระทำการในลักษณะทำนองเดียวกัน เป็นต้น
- 1.1.2 เงินได้จากการรับทำงานให้ที่ผู้รับทำงานให้ได้รับ
- (1) **ค่าธรรมเนียม** หมายถึง เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับเป็นค่าตอบแทนการที่ขอให้กระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น ค่าบริการในการรับทำงานให้ หรือสินจ้าง เป็นต้น
 - (2) **ค่านายหน้า** หมายถึง เงินหรือทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใด บรรดาที่ได้รับเนื่องจากการเป็นสื่อชี้ช่องให้เข้าทำสัญญา หรือจัดการให้ได้ทำสัญญา และสัญญานั้นได้ทำกันเป็นผลสำเร็จ หรือเพราะสำเร็จที่ได้จากการชี้ช่องหรือจัดการนั้น
 - (3) **ค่าส่วนลด** หมายถึง เงินหรือทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใด บรรดาที่ได้รับเนื่องจากการจำหน่ายทรัพย์สินหรือสินค้าให้ เช่น ค่าส่วนลดที่ได้จากการจำหน่ายสลากกินแบ่งของรัฐบาล หรือสลากการกุศลงวดพิเศษ อากาศสมบัติ สมบัติไปรษณียากร เป็นต้น
 - (4) เงินอุดหนุนในงานที่ทำ หมายถึง รายจ่ายที่กำหนดให้จ่ายเป็นค่าบำรุงหรือเพื่อช่วยเหลือสนับสนุนการปฏิบัติงานในหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำนั้น อาทิ เงินประจำตำแหน่ง
 - (5) **บำเหน็จ โบนัส เงินพิเศษที่รัฐวิสาหกิจ องค์การ บริษัท ห้างร้าน เป็นต้น** จ่ายให้เป็นบำเหน็จรางวัลแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ของตนเงินค่าเช่าบ้านเงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการรับทำงานให้นั้น ไม่ว่าการรับทำงานให้นั้นจะเป็นประจำหรือชั่วคราว
- 1.2 นอกจากนี้เงินได้จากการรับทำงานให้อาจเข้าลักษณะเป็นเงินได้ประเภทอื่นได้อีก ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของที่มาของเงินได้ดังนี้
- 1.2.1 **กรณีเงินได้ประเภทที่ 2** เงินได้จากการรับทำงานให้ เป็นกรณีที่มีเงินได้จากการรับทำงานให้นั้นต้องอาศัยแรงงานเป็นปัจจัยสำคัญในอันที่จะก่อให้เกิดเงินได้ และมีค่าใช้จ่ายจำนวนน้อย (ร้อยละ 50 ของเงินได้แต่ไม่เกิน 100,000 บาท)
 - 1.2.2 **กรณีเงินได้ประเภทที่ 6** เงินได้จากวิชาชีพอิสระ เป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ ซึ่งผู้มีเงินได้ต้องอาศัยวิชาชีพอิสระเป็นปัจจัยในอันที่จะก่อให้เกิดเงินได้ อันได้แก่ วิชา กฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี และประณีตศิลปกรรม
 - 1.2.3 **กรณีเงินได้ประเภทที่ 7** เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุน ด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ เป็นเงินได้จากการรับทำงานให้โดยการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องจัดหาสัมภาระ หรือวัสดุอุปกรณ์ที่ใช้ในการรับจ้างทำงานให้นอกจากเครื่องมือมาประกอบการรับทำงานให้นั้นด้วย
 - 1.2.4 **กรณีเงินได้ประเภทที่ 8** เงินได้จากการธุรกิจซึ่งส่วนหนึ่งอาจเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ที่กระทำในรูปธุรกิจที่ผู้มีเงินได้มุ่งหวังผลกำไรและมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจการสูง ซึ่งผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานในการประกอบกิจการให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่า ได้ประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจและสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้ ซึ่งต้องมีลักษณะการประกอบกิจการดังนี้
 - (1) ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน และ

- (2) ได้จัดตั้งเป็นสำนักงานในการประกอบกิจการ โดยมีอาคารสำนักงานเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเอง หรือเช่าจากบุคคลอื่น โดยมีหลักฐาน เช่น หลักฐานการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ สัญญาเช่าสำนักงาน และ
- (3) มีการลงทุนด้วยการจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้ มีค่าใช้จ่ายสำนักงาน และ
- (4) มีการจ้างลูกจ้างหรือพนักงานในการประกอบกิจการ โดยมีหลักฐานตามสัญญาจ้างแรงงาน หลักฐานการจ่ายเงินเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม และหลักฐานการแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง ในกรณีการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ไม่มีภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งจะต้องมีหลักฐานเกี่ยวกับการยื่นรายการเกี่ยวกับค่าจ้างแรงงานตามแบบ ภ.ง.ด.1 ก.
- (5) มีค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการ เช่น ค่ารับรอง หรือค่าบริการเพื่อประโยชน์ในการติดต่อกับลูกค้า

อนึ่ง เฉพาะสำหรับตัวแทนหรือนายหน้าตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต หรือประกันวินาศภัย ต้องมีหนังสือรับรองจากบริษัทประกันชีวิต ว่าไม่มีการจ่ายเงินชดเชยหรือออกค่าใช้จ่ายแทนให้ (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 115/2545)



2. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

- 2.1 ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระ ดังนี้ “**เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้**”
- 2.2 “**วิชาชีพ**” หรือ Profession หมายถึง งานที่ตนได้ปฏิญาณว่าจะอุทิศตัวทำไปตลอดชีวิต เป็นงานที่ต้องได้รับการอบรมสั่งสอนมานาน เป็นงานที่มีขนบธรรมเนียมและจรรยาของหมู่คณะ โดยเฉพาะ ได้รับค่าตอบแทนในลักษณะค่าธรรมเนียม (fee) หรือค่ายกครุ มีใช้ค่าจ้าง (Wage)

2.2.1 ลักษณะสำคัญของการเป็นวิชาชีพ ได้แก่

- (1) มีองค์ความรู้เฉพาะของตน ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องเข้ารับการศึกษาศึกษาฝึกอบรมให้มีความรู้ในศาสตร์เฉพาะของวิชาชีพนั้น ๆ
- (2) มีความเป็นอิสระในการประกอบวิชาชีพ เป็นการประกอบวิชาชีพที่มีมาตรฐานการปฏิบัติเป็นการเฉพาะสำหรับวิชาชีพนั้น ๆ โดยมีองค์ความรู้เป็นพื้นฐาน บุคคลอื่นไม่สามารถจะมาสั่งการให้ปฏิบัติอย่างนั้นอย่างนี้ได้ นอกจากนี้ การปกครองตนเองภายในวิชาชีพเดียวกันยังเป็นอิสระจากการควบคุมของคณนอกรวิชาชีพ เช่น ถ้าสมาชิกคนใดกระทำความผิด การพิจารณาจะเริ่มจากคณะกรรมการขององค์กรวิชาชีพก่อน
- (3) มีกฎหมายรองรับการประกอบวิชาชีพ หมายถึง จะต้องมีการขึ้นทะเบียนเพื่อขออนุญาตประกอบวิชาชีพ ได้แก่ ใบประกอบวิชาชีพ
- (4) มีจรรยาบรรณ ตระหนักเพื่อผู้ประกอบวิชาชีพดำรงตนหรือประพฤติตนอยู่ในความถูกต้อง ตั้งใจต่อผู้รับบริการ ต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ ต่อตนเอง และต่อสังคมส่วนรวม
- (5) มีสำนึกที่จะให้บริการ เมื่อถูกเรียกร้องการบริการจะต้องเต็มใจที่จะให้บริการแก่ผู้มารับบริการได้เสมอ บางครั้งอาจจะต้องสละความสุขส่วนตัว มีความภาคภูมิใจในวิชาชีพของตน

2.2.2 หลักการของวิชาชีพ

วิชาชีพเป็นคำที่แปลมาจากภาษาอังกฤษว่า ‘Profession’ แปลว่า ยอมรับ, รับว่าเป็นของตน ซึ่งตอนแรกใช้ศัพท์ภาษาไทยว่า “**อาชีพปฏิญาณ**” ซึ่งพระเจ้าวรวงศ์เธอกรมหมื่นนราธิปพงศ์ประพันธ์ ได้ทรงบัญญัติไว้ ซึ่งแตกต่างกับคำว่า ‘Occupation’ ที่เรียกว่า “**อาชีพ**” การที่เรียกว่า อาชีพปฏิญาณ เนื่องจากรากฐานที่มาของคำนี้คือ “...การปฏิญาณตนต่อสรรพสิ่งศักดิ์สิทธิ์ทั้งหลายว่า จะประกอบอาชีพตามธรรมเนียมที่วางไว้เป็นบรรทัดฐาน ให้อำนาจการทำมาหากิน หรือทำมาหาเลี้ยงชีพ แต่เพียงอย่างเดียว” คำนี้เดิมใช้ในทางศาสนา หมายความว่า การประกาศตนว่ามีศรัทธาในศาสนาหรือ การประกาศปฏิญาณตนใช้ในการปฏิญาณตนในทางศาสนาคริสต์ หากนับไปแล้วนักบวชในทางศาสนาคริสต์เป็นอาชีพปฏิญาณแรกของโลก แล้วมาใช้ในวงการแพทย์ และทนายความ และขยายมาสู่วิชาชีพต่าง ๆ เช่น วิศวกร สถาปนิก บัญชี สัตวแพทย์ พยาบาล เภสัชกร หรือผู้ประกอบโรคศิลปะบางกลุ่ม เป็นต้น

2.3 “วิชาชีพอิสระ” หมายถึง การใช้วิชาชีพตามมาตรฐานแห่งวิชาชีพนั้น
อย่างเป็นอิสระ ไม่ขึ้นอยู่ความสัมพันธ์ ไม่ว่าในทางใด

2.4 การบัญชี

2.4.1 ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547
ได้กำหนดนิยามคำว่า “วิชาชีพบัญชี” และคำอื่น ๆ
ที่เกี่ยวข้องดังนี้

“วิชาชีพบัญชี” หมายความว่า วิชาชีพในด้านการ
ทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร
ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร
ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการ
บัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

“ผู้ทำบัญชี” หมายความว่า ผู้ทำบัญชีตาม
พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

2.4.2 ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชี
หรือให้เอกสารใดต้องมีผู้สอบบัญชีลงมือชื่อรับรอง
หรือแสดงความเห็น ห้ามมิให้ผู้ใดลงลายมือชื่อรับรอง
การสอบบัญชี รับรองเอกสาร หรือแสดงความเห็นในฐานะ
ผู้สอบบัญชี เว้นแต่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือ
เป็นการกระทำในอำนาจหน้าที่ทางราชการ (มาตรา 37
แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ. 2547)

2.4.4 ผู้ใดจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องได้รับใบอนุญาต
จากสภาวิชาชีพบัญชี

การขอรับใบอนุญาต การอนุญาต และการออก
ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้เป็นไปตามแบบ
และหลักเกณฑ์ที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

เมื่อได้รับใบอนุญาตแล้วและใบอนุญาตนั้นมีได้
ถูกพักใช้หรือถูกเพิกถอนให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้รับ
ยกเว้นไม่ต้องขออนุญาตต่ออธิบดีกรมสรรพากร
ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามประมวลรัษฎากร
(มาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ. 2547)

2.4.5 “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” ตามมาตรา 3 สัตต ถือเป็น
ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอีกประเภทหนึ่งด้วย



3. เงินได้จากวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะ “การรับ ทำบัญชี” เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (2) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร

เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปแล้วว่า วิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ
การสอบบัญชี ทั้งการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA:
Certified Public Accountant) และการตรวจสอบและรับรองบัญชี
โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA: Tax Accountant) นั้น เป็นการประกอบ
วิชาชีพบัญชี ค่าบริการสอบบัญชีทั้งสองรายการเป็นเงินได้จาก
วิชาชีพบัญชี ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

กล่าวสำหรับเงินได้จากการรับทำบัญชานั้น ในอดีตที่ผ่านมา
จะมีการจัดตั้งสภาวิชาชีพบัญชี ในปี พ.ศ. 2547 กรมสรรพากร
มีการตีความว่า การรับทำบัญชี รวมทั้งการให้บริการที่ปรึกษาทางบัญชี
และภาษีอากร เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)
แห่งประมวลรัษฎากร

“เงินได้ที่ได้รับจากการให้บริการที่ปรึกษาทางด้านบัญชีและ
ภาษีอากร หากเป็นการให้บริการที่ปรึกษาทางด้านภาษีอากรและ
การบัญชีภาษีอากร โดยรับค่าบริการเดือนละครั้งเป็นจำนวนที่แน่นอน
เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการรับทำงานให้ตาม
มาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบริษัท ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน
มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร
และเข้าลักษณะการให้บริการ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร” (หนังสือกรมสรรพากรเลขที่
กค 0706/1019 ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2547)



แต่ครั้งหลังจากที่มีการตราพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 นักบัญชีมีสาขาวิชาชีพของตนเอง ไม่ต้องถูกควบคุมโดยทางราชการดังเช่นแต่ก่อน สะท้อนความเป็นวิชาชีพอิสระ ผู้ประกอบวิชาชีพรับจ้างทำบัญชี ย่อมถือเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระได้อย่างเต็มปากเต็มคำ แม้กรมสรรพากรจะไม่ได้แก้ไขคำวินิจฉัยว่าการรับจ้างทำบัญชี เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร นักบัญชีทั้งหลายก็เชื่อมั่นว่าตนเองเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระอย่างแท้จริง การรับจ้างทำบัญชีไม่ว่าจะได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้ทำบัญชีของกิจการนั้นหรือไม่ก็ตาม ย่อมถือได้ว่า เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ที่ใช้องค์ความรู้ทางวิชาการบัญชีอย่างเป็นอิสระจากผู้ว่าจ้างอย่างเป็นอิสระแท้จริง มิใช่การรับทำงานให้โดยทั่วไป

การประกอบวิชาชีพทำบัญชี มีองค์ประกอบความเป็นวิชาชีพตามความเห็นของศาสตราจารย์ปรีดี เกษมทรัพย์ ปรมาจารย์ด้านกฎหมายของไทย ได้อธิบายไว้จะต้องประกอบด้วยลักษณะอย่างน้อย 3 ลักษณะ ด้วยกัน ได้แก่

ประการที่ 1 เป็นอาชีพที่เป็นการงานที่มีการอุทิศตนทำไปตลอดชีวิต

ประการที่ 2 การงานที่ทำนั้น ต้องได้รับการสั่งสอนอบรมเป็นวิชาชีพชั้นสูง ในลักษณะอบรมกันหลายปี

ประการที่ 3 ผู้ทำงานประเภทนั้น จะต้องมิชฌน หรือเป็นหมู่คณะที่มีชนบธรรมนิยมประเพณีสำนึกในจรรยาบรรณเกียรติยศ และศักดิ์ศรีตลอดจนมีองค์กรและกระบวนการเพื่อสอดส่องพิทักษ์รักษาชนบธรรมนิยม เกียรติศักดิ์ ศักดิ์ศรี นั้นด้วย

ซึ่งการประกอบวิชาชีพทำบัญชี มีลักษณะครบถ้วนทั้ง 3 ประการ ซึ่งกรมสรรพากรได้เคยวางแนวทางปฏิบัติไว้ดังนี้

“หากเป็นกรณีประกอบกิจการรับจ้างทำบัญชี วางระบบบัญชี และให้บริการปรึกษาทางด้านบัญชี โดยใช้ความรู้ความสามารถพิเศษทางด้านบัญชี เงินได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระการบัญชี ตามนัยมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร” (บันทึกที่ กค 0811(กม.03)/652 วันที่ 5 มิถุนายน 2545) ทั้งนี้ การที่จะถือว่าเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระด้านบัญชีตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ผู้มีเงินได้จะต้องใช้ความรู้ความสามารถเฉพาะทางด้านบัญชีในการได้รับเงินได้นั้น โดยไม่คำนึงว่า จะได้รับค่าตอบแทนในลักษณะเหมาจ่ายเป็นรายเดือนหรือจ่ายเป็นโครงการหนึ่ง ๆ (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/6779 วันที่ 3 พฤษภาคม พ.ศ. 2539)



4. unสรุป

การประกอบวิชาชีพทำบัญชี เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรอย่างแท้จริง เนื่องจากนับแต่ได้มีการตราพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เป็นต้นมา การประกอบวิชาชีพรับจ้างทำบัญชี เข้าลักษณะสำคัญของการเป็นวิชาชีพอันได้แก่ (1) มีองค์ความรู้เฉพาะของตน ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องเข้ารับการศึกษ ฝึกอบรมให้มีความรู้ในศาสตร์เฉพาะของวิชาชีพบัญชี เป็นการเฉพาะ (2) มีความเป็นอิสระในการประกอบวิชาชีพ เป็นการประกอบวิชาชีพที่มีมาตรฐานการปฏิบัติเป็นการเฉพาะสำหรับวิชาชีพบัญชี ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principle) โดยมีองค์ความรู้เป็นพื้นฐาน บุคคลอื่นไม่สามารถจะมาสั่งการให้ปฏิบัติอย่างนั้นอย่างนี้ได้ นอกจากนี้วิชาชีพการทำบัญชีมีสภาวิชาชีพปกครองกันเอง อย่างเป็นอิสระจากการควบคุมของคณอกวิชาชีพ เช่น ถ้าสมาชิกคนใดกระทำความผิด การพิจารณาจะเริ่มจากคณะกรรมการของสภาวิชาชีพบัญชีก่อน (3) มีกฎหมายรองรับการประกอบวิชาชีพ หมายถึง จะต้องมีการขึ้นทะเบียนเพื่อขออนุญาตประกอบวิชาชีพ ได้แก่ ใบประกอบวิชาชีพ (4) มีจรรยาบรรณ ตราขึ้นเพื่อผู้ประกอบวิชาชีพดำรงตนหรือประพฤติตนอยู่ในความถูกต้อง ดึงมาต่อผู้รับบริการ ต่อเพื่อนผู้ร่วมวิชาชีพ ต่อตนเอง และต่อสังคมส่วนรวม (5) มีสำนึกที่จะให้บริการเมื่อถูกเรียกร้องการบริการจะต้องเต็มใจที่จะให้บริการแก่ผู้มารับบริการได้เสมอ บางครั้งอาจจะต้องสละความสุขส่วนตัว มีความภาคภูมิใจในวิชาชีพของตน

ในทางหลักการตีความกฎหมาย เงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ถือเป็นกฎหมายพิเศษของเงินได้จากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อได้กำหนดให้วิชาชีพบัญชี (รวมทั้งวิชาชีพอื่น ๆ ทั้งหมด) เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ก็ย่อมไม่มีสิทธิที่จะตีความให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ได้อีกเลย มิฉะนั้น ย่อมถือเป็นโมฆะ ใช้บังคับไม่ได้