

คุณลักษณะของบริษัทกับการหลีกเลี่ยงภาษี

(Firm-specific Characteristics and Tax Avoidance)

ศศิณ พริ้งพงษ์¹

การหลีกเลี่ยงและการหนีภาษีเป็นหนึ่งในประเด็นที่ภาครัฐ โดยเฉพาะหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีนับให้ความสำคัญ **การหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance)** คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง โดยการใช้ประโยชน์จากช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร (Tax Loophole) หรือจากการวางแผนภาษี (Tax Planning) เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ในขณะที่ **การหนีภาษี (Tax Evasion)** คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายที่ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง และมีความเสี่ยงที่จะต้องได้รับบทลงโทษตามกฎหมาย ซึ่งในบทความนี้จะกล่าวถึงการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นหลัก ถึงแม้ว่าจะไม่ได้ผิดกฎหมาย แต่ก็ได้สร้างความเสียหายให้แก่ระบบเศรษฐกิจ และส่งผลกระทบต่อระบบสวัสดิการสังคม เนื่องจากภาครัฐขาดรายได้ที่จะนำมาใช้จ่ายเพื่อพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ ต่อไป นอกจากนี้ อาจส่งผลให้รัฐบาลยังจำเป็นต้องหารายได้จากแหล่งอื่นมาใช้เพิ่มเติม เช่น การกู้เงินจากต่างประเทศที่มีภาระผูกพันและความเสี่ยงในระยะยาว เป็นต้น

ปัจจัยที่สามารถนำมาบ่งชี้ว่าองค์กรจะปฏิบัติตาม (Tax Compliance) หรือหลีกเลี่ยงภาษีนั้นมีอยู่หลายปัจจัย ตั้งแต่ปัจจัยเชิงบุคคลหรือส่วนรวม ปัจจัยทางการเงินและมีใช้ทางการเงิน ความเป็นธรรมของโครงสร้างการจัดเก็บภาษี ความเข้มข้นของบทลงโทษ รวมถึงคุณลักษณะเฉพาะของบุคคลหรือบริษัท โดยในบทความนี้จะพูดถึงผลการศึกษาในเชิงวิชาการที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยในด้านของ **คุณลักษณะของบริษัท (Firm-specific Characteristics)** ได้แก่ 1) ขนาด 2) ข้อจำกัดทางการเงิน 3) อำนาจผูกขาดทางการตลาด และ 4) หลักธรรมาภิบาลและความรับผิดชอบต่อสังคม ซึ่งนำมาอธิบายแนวโน้มการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท



แหล่งที่มา: Financial Express

¹ เศรษฐกรชำนาญการพิเศษ สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

² ผู้เขียนขอขอบคุณ นางสาวกาญจนา ตั้งปรกรณ์ ผู้อำนวยการสำนักนโยบายภาษี นางสาวเอม เจริญทองตระกูล ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านพัฒนาโครงสร้างระบบภาษี และนางสาวพูนพิลาส ลีละยูวะ ผู้อำนวยการส่วนนโยบายภาษี ศุลกากร สำหรับคำแนะนำ

³ บทความนี้เป็นความเห็นเชิงวิชาการ ไม่อาจสะท้อนความคิดเห็นของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

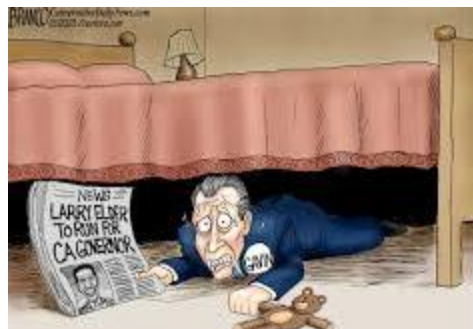
1. ขนาด

งานศึกษาทางวิชาการในส่วนของทฤษฎีที่นำมาอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างขนาดบริษัท และการปฏิบัติตามการจ่ายภาษีเป็นหัวข้อที่ได้รับความสนใจมายาวนานกว่า 40 ปี โดยสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ทฤษฎีหลัก (ที่มีความขัดแย้งกัน) ได้แก่



แหล่งที่มา: fee.org

ทฤษฎีอำนาจทางการเมือง (Political Power Theory) กล่าวไว้ว่า เมื่อบริษัทมีขนาดใหญ่ขึ้น ก็ย่อมมีแนวโน้มที่จะมีอำนาจในการต่อรอง และสร้างความสัมพันธ์กับนักการเมือง กระบวนการทางการเมือง และภาครัฐที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะเป็นการเอื้อให้บริษัทสามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้มากขึ้น



แหล่งที่มา: Larry Cuban Word Press

ทฤษฎีต้นทุนทางการเมือง (Political Cost Theory) นั้นกลับมองว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่ จะเป็นที่น่าสนใจและถูกจับตามองโดยภาคการเมืองและภาครัฐอย่างใกล้ชิดมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก จึงมีแนวโน้มที่จะหลีกเลี่ยงภาษีได้ยากกว่า

ผลจากการศึกษาเชิงประจักษ์ของ Belz, Hagen, and Steffens, 2018 พบว่าทั้ง 2 ทฤษฎีสามารถอธิบายความสัมพันธ์ได้ แต่ขึ้นอยู่กับบริบทของปัจจัยแวดล้อมด้านการเมือง สังคม และการกำกับดูแลของภาครัฐเป็นสำคัญ แต่ทฤษฎีต้นทุนทางการเมืองนั้นสามารถอธิบายความสัมพันธ์ดังกล่าวโดยรวมได้ค่อนข้างดีกว่า

2. ข้อจำกัดทางการเงิน

บริษัทที่มีข้อจำกัดทางการเงิน (Firm's Financial Constraint) และสภาพคล่องมีแนวโน้มที่จะหลีกเลี่ยงและหนีภาษีมากกว่าบริษัทที่มีข้อจำกัดทางการเงินต่ำ ซึ่งมาจากสองสาเหตุหลัก ได้แก่ 1) บริษัทที่มีข้อจำกัดทางการเงินมากจะมีต้นทุนในการเพิ่มทุนจากแหล่งเงินทุนภายนอก (External Financing) ที่สูง ดังนั้น การเพิ่มทุนจากแหล่งเงินทุนภายใน (Internal Financing) ที่มีช่องทางมาจากการหลบเลี่ยงภาษีจึงเป็นทางเลือกที่บริษัทเหล่านี้นิยมเลือกใช้ และ 2) บริษัทที่มีข้อจำกัดทางการเงินเหล่านี้มักอยู่ในประเทศที่มีการพัฒนาของตลาดทุนอยู่ในระดับต่ำ มีความหละหลวมในด้านการกำกับดูแลขาดความโปร่งใส ซึ่งอาจทำให้ง่ายต่อการหลีกเลี่ยงและหนีภาษี

3. อำนาจการผูกขาดทางการตลาด

ผลการศึกษาเชิงวิชาการพบว่าอำนาจการผูกขาดทางการตลาด (Market/Monopoly Power) ของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมนั้น ส่งผลต่อการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทอย่างมีนัยสำคัญ แต่อย่างไรก็ตาม บทสรุปของความสัมพันธ์ดังกล่าวก็ยังมีข้อขัดแย้งกัน

แนวคิดที่ 1 มองว่าบริษัทที่มีอำนาจทางการตลาดที่ผูกขาดย่อมทำให้บริษัทมีผลกำไรที่ดี มีทรัพยากรที่ล้นเหลือ สามารถหาผู้เชี่ยวชาญทางด้านการวางแผนภาษีมาช่วยลดภาระภาษีได้ และการที่บริษัทมีอำนาจผูกขาด มีอำนาจต่อรองมาก ทำให้บริษัทดังกล่าวสามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้ โดยที่ไม่ต้องคำนึงถึงแรงกดดันจากคู่แข่งมากนัก ดังนั้นบริษัทที่มีอำนาจผูกขาดมักจะมีแนวโน้มที่จะเลี่ยงภาษีเพิ่มมากขึ้น



แหล่งที่มา: Quotesgram



แหล่งที่มา: Delaware Business Times

แนวคิดที่ 2 มองว่าการที่บริษัทนั้นมีอำนาจผูกขาดในอุตสาหกรรม มักจะเป็นที่เพ่งเล็งจากภาครัฐและจากประชาชนทั่วไป โดยเฉพาะเมื่อบริษัทจะต้องทำการชำระภาษี ซึ่งจะเป็นแรงกดดันให้บริษัทที่มีอำนาจผูกขาดทางการตลาดมักมีความระแวงระวังในการชำระภาษีให้ครบถ้วน กล่าวคือ บริษัทที่มีอำนาจผูกขาดทางการตลาดจะชำระภาษีอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยมากกว่า

ทั้งนี้ ผลการศึกษาเชิงประจักษ์ค่อนข้างจะบ่งชี้ว่าแนวคิดที่ 1 อธิบายผลลัพธ์ได้แม่นยำกว่า

4. หลักธรรมาภิบาล และความรับผิดชอบต่อสังคม

ความสัมพันธ์ระหว่างหลักธรรมาภิบาล (Governance) ความรับผิดชอบต่อสังคม (Corporate Social Responsibility: CSR) และการหลีกเลี่ยงภาษี เป็นอีกหนึ่งประเด็นที่ได้รับความสนใจ เพราะนอกจากองค์กรจะมีวัตถุประสงค์ในการแสวงหาผลกำไรให้ได้มากที่สุดแล้ว ก็ยังต้องคำนึงถึงภาพลักษณ์ต่อสังคมและการมีหลักธรรมาภิบาลที่ดีด้วย โดยผลการศึกษาเชิงวิชาการในประเด็นนี้ สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ทฤษฎีหลัก (ที่ขัดแย้งกัน) ได้แก่



แหล่งที่มา: Principal People UK

ทฤษฎีวิวัฒนาการขององค์กร (Corporate Culture Theory)

ซึ่งเป็นมุมมองจากผู้ที่มีส่วนได้ส่วนเสียกับบริษัท ที่มองว่าการชำระภาษีอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย เป็นหน้าที่ของบริษัทที่จำเป็นต้องทำอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ในขณะเดียวกัน ก็มองว่าการหลีกเลี่ยงภาษีนั่นส่งผลลบต่อสังคม ประเทศชาติ และเศรษฐกิจโดยรวม ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักธรรมาภิบาลที่ดี ดังนั้น ในมุมมองนี้ บริษัทที่มีหลักธรรมาภิบาลที่ดีและภาพลักษณ์ที่ดีต่อสังคมก็มักจะชำระภาษีอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

ทฤษฎีกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยง (Risk-management Strategy Theory)

เป็นมุมมองจากผู้ถือหุ้นของบริษัท ซึ่งให้ความสำคัญกับผลตอบแทนเชิงกำไรทางการเงินมากกว่า และมีความเห็นว่าการสร้างภาพพจน์ให้องค์กรดูดีนั้น เป็นต้นทุนของบริษัท ซึ่งสามารถนำไปหักจากค่าใช้จ่ายเพื่อชำระภาษีได้ กล่าวคือ เมื่อได้มีการลงทุนในการสร้างภาพพจน์ที่ดีแล้ว ก็สามารถใช้ภาพพจน์ที่ดีนั้นลดการจ่ายภาษีได้ นอกจากนี้ ในบางประเทศ การที่บริษัทมีการจัดทำประโยชน์ให้กับสังคมแล้ว ก็สามารถนำมาหักลดหย่อนภาษีได้ ซึ่งภายใต้ทฤษฎีนี้ บริษัทที่มีการทำกิจกรรมเชิง CSR มากอาจจะมี การหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้นด้วย



แหล่งที่มา: Financial Times

ทั้งนี้ ผลการศึกษาเชิงรวมในด้านความสัมพันธ์นี้จากทั้ง 2 หลักทฤษฎีพบว่าทฤษฎีวิวัฒนาการขององค์กรสามารถอธิบายความสัมพันธ์ต่อการหลีกเลี่ยงภาษีได้ดีกว่า แต่ทั้งนี้ทั้งนั้น ก็ขึ้นอยู่กับผลการดำเนินงานและปัจจัยอื่นๆ ของบริษัทด้วย

บทสรุป

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีนั้นเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อทั้งในแง่รายได้ของภาครัฐ โครงสร้างความเป็นธรรมของระบบเศรษฐกิจ และเป็นปัญหาระดับโลกที่หน่วยงานภาครัฐต้องแก้ไขจัดการ ดังนั้นการออกแบบนโยบายภาษีเพื่อการสร้างแรงจูงใจให้บริษัทปฏิบัติตามได้ถูกต้องตามภาระที่แท้จริงนั้นจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งยวด ทั้งนี้ การกำหนดนโยบายภาษีสามารถทำได้จากหลายรูปแบบ เช่น การปรับปรุงโครงสร้างภาษีและกฎระเบียบ การพัฒนาระบบการติดตามและจัดเก็บข้อมูลที่โปร่งใส เป็นต้น ดังนั้นความเข้าใจในคุณลักษณะของบริษัทที่มีแนวโน้มจะหลีกเลี่ยงภาษี จะเป็นอีกหนึ่งปัจจัยสำคัญที่หน่วยงานภาครัฐสามารถนำไปใช้เพื่อการพิจารณาออกแบบนโยบายต่อไป

เอกสารอ้างอิง

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2010). การวางแผนภาษีอากร (Tax planning)
- พิเชษฐ์ โสภางษ์. (2017). ปัจจัยและแนวทางป้องกันการหนีภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *Journal of Humanities and Social Sciences Valaya Alongkorn*, 12(3).
- Alm, J. (2018), What motivates tax compliance? *Journal of Economic Surveys*, 33: 353-388.
<https://doi.org/10.1111/joes.12272>
- Belz, T., von Hagen, D., & Steffens, C. (2019). Taxes and firm size: Political cost or political power?. *Journal of Accounting Literature*, 42, 1-28.
- Kubick, T. R., Lynch, D. P., Mayberry, M. A., & Omer, T. C. (2015). Product market power and tax avoidance: Market leaders, mimicking strategies, and stock returns. *The Accounting Review*, 90(2),
- Li, X. (2010). The impacts of product market competition on the quantity and quality of voluntary disclosures. *Review of Accounting Studies*, 15(3), 663-711.
- Pringpong, S. & Maneenop, S. (2021). Firm-level political risk and tax avoidance. working paper.
- Schneider, F., & Enste, D.H. (2000). Shadow economies: size, causes, and consequences, *Journal of economic literature*, (2000): 77-114
- Siegfried, J. J. (1972). The relationship between economic structure and the effect of political influence: Empirical evidence from the federal corporation income tax program. The University of Wisconsin-Madison.
- Sikka, P. (2010). Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance. Paper presented at the accounting forum.
- Stephenson, D., & Vracheva, V. (2015). Corporate social responsibility and tax avoidance: A literature review and directions for future research.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *Accounting review*, 112-134.