

ปัจจัยที่มีผลต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล Factors Affecting Corporate Income Tax Refund

วาสนา ปันตุน¹ และ ศิรดา จารุตากานนท์^{2*}
Wasana Punttoon¹ and Sirada Jarutakanont^{2*}

บทคัดย่อ

งานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล ตัวแปรที่สนใจศึกษาได้แก่ จำนวนภาษีที่ชำระเกิน, ขนาดของกิจการ, ประเภทสำนักงานสอบบัญชี, จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยื่นเพิ่มเติม, ประเภทกิจการ และการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาคั้งนี้ คือนิติบุคคลที่มีจำนวนภาษีชำระไว้เกินในเขตสำนักงานสรรพากรพื้นที่ชลบุรี 2 ในช่วงระหว่างปี พ.ศ.2555-2557 จำนวนทั้งสิ้น 2,633 ตัวอย่าง

ผลการศึกษาพบว่าปัจจัยที่มีผลต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ จำนวนภาษีที่ชำระเกิน สำนักประเภทสำนักงานสอบบัญชี, จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยื่นเพิ่มเติม และการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยนิติบุคคลที่มีจำนวนภาษีที่ชำระเกินมีแนวโน้มที่จะขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล และนิติบุคคลมีแนวโน้มขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลในช่วงเวลาที่มีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างไรก็ตามผลการวิจัยพบว่า นิติบุคคลที่มีจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยื่นเพิ่มเติม และนิติบุคคลที่ใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชี Big4 มีแนวโน้มที่จะไม่ขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล และพบว่าขนาด และประเภทกิจการไม่มีผลต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

คำสำคัญ : ปัจจัย, ขอคืนภาษี, ภาษีเงินได้นิติบุคคล

* Corresponding author email: ta_sirada@yahoo.com

¹ นิสิตหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

² อาจารย์ประจำสาขาการบัญชีและการเงิน คณะการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

Abstract

The objective of this research is to study factors affecting corporate income tax refund. Factors in the study consist of the amount of tax excess, firm size, audit firm type, additional withholding tax, business type, and change in corporate income tax rate. Samples in the study are corporates that have corporate income tax excess located in the Chonburi Area 2 Revenue Department between 2012 and 2014; in total 2,633 samples.

The results show that factors affecting corporate income tax refund consist of the amount of tax excess, audit firm type, additional withholding tax, and changes in corporate income tax rate. Firms having a high amount of corporate income tax excess are more likely to refund corporate income tax and firms are more likely to refund corporate income tax in the period that corporate income tax is reduced. However, the results indicate that firms having additional withholding tax and employing one of the Big 4 audit firms are less likely to refund corporate income tax. Finally, the results present that firm size and business type are not affecting corporate income tax refund.

Keywords: Factors, Tax Refund, Corporate income tax

บทนำ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งซึ่งจัดเก็บจากการมีเงินได้ของบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไป คือ ฐานกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จาก รายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี สำหรับวิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็น รายรอบระยะเวลาบัญชี และกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่เสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิต้องเสียภาษี ก่อนถึงกำหนดเวลา เรียกว่า ภาษีเงินได้ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อป้องกันปัญหาภาษีอากรค้างกฎหมาย นอกจากนี้ยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในบางกรณีมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งต่อกรมสรรพากรอีกด้วย โดยภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และภาษีหัก ณ ที่จ่ายโดยทั่วไปถือเป็นเครดิต ภาษีของผู้มีเงินได้ในการคำนวณภาษีตอนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้นในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อยื่น แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลตอนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี อาจมีกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องชำระภาษีเพิ่มเติมหรือได้รับคืนภาษี (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2556) ซึ่งกรณีที่จะได้รับคืนภาษีเกิดจากการ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้เกินกว่าจำนวนเงินที่จะต้องชำระ ซึ่งทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลนั้นมีสิทธิ์ที่จะได้รับคืนภาษีที่จ่ายชำระไว้เกิน

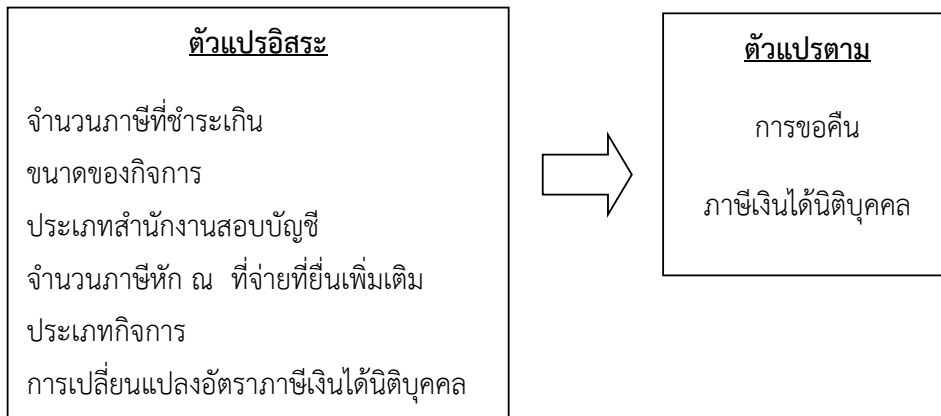
อย่างไรก็ตามจากข้อมูลในอดีตพบว่าในแต่ละปีมีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจำนวนมากที่แจ้งความ ประสงค์ไม่ขอรับคืนภาษีที่จ่ายชำระไว้เกิน โดยจากข้อมูลที่กรมสรรพากรเคยเก็บรวบรวมข้อมูลในรอบระยะเวลา บัญชีปีพ.ศ. 2555 พบว่ามีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีภาษีชำระไว้เกินจากการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 จำนวน 37,471 ราย โดยในจำนวนนี้ มีจำนวนบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจำนวน 11,601 ราย (คิดเป็นร้อยละ 31) แจ้งความประสงค์ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน และมีจำนวน 25,870 ราย (คิดเป็นร้อยละ 69) แจ้งความประสงค์ไม่ ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน จากข้อมูลดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า นิติบุคคลที่มีภาษีชำระไว้เกินส่วนใหญ่ประสงค์ที่จะไม่ ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน ถึงแม้ว่าภาษีชำระไว้เกินจะถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการเปรียบเสมือนบัญชีลูกหนี้ ซึ่ง สามารถเปลี่ยนเป็นเงินสดเพื่อนำมาใช้จ่ายในกิจการได้ ผู้วิจัยในฐานะผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจคืนภาษีเงินได้นิติ บุคคลดังกล่าวจึงมีความสนใจที่จะศึกษาว่ามีปัจจัยใดบ้างที่มีผลต่อการตัดสินใจขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้ เกินของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาข้อมูลการขอคืนและไม่ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินของนิติบุคคล
2. เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินของนิติบุคคล

กรอบแนวคิดการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมและสมมติฐานการวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้น ผู้วิจัยจึงได้พัฒนากรอบแนวคิดในการวิจัยปัจจัยที่มีผลต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

ทบทวนวรรณกรรม

การขอคืนภาษีเงินได้ทุกประเภทไม่ว่าจะเป็น ภาษีเงินได้นิติบุคคล, ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ต้องได้รับการตรวจสอบความถูกต้องจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรก่อนที่จะได้รับคืนภาษี ดังนั้นผู้ที่ขอคืนภาษีจึงต้องมีความพร้อมในการจัดเตรียมข้อมูลเอกสารเพื่อเข้าพบ และชี้แจงข้อเท็จจริงต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ซึ่งอาจต้องใช้เวลาและเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเตรียมเอกสารรวมถึงการเดินทางเพื่อมาติดต่อกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ทำให้มีภาระค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นจากการขอคืนภาษี อีกทั้งหากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรตรวจสอบพบว่าผู้ที่ขอคืนภาษีชำระภาษีไว้มิถูกต้องอาจเป็นเหตุให้ต้องเสียภาษีสรรพสามิตค่าปรับเพิ่มขึ้น ดังนั้น ผู้ประสงค์ที่จะขอคืนภาษีเงินได้จึงต้องมีการพิจารณาเปรียบเทียบผลประโยชน์ที่ได้รับกับค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นว่าจำนวนเงินภาษีที่ขอคืนมีสาระสำคัญมากพอหรือคุ้มค่ากับการเสียเวลาหรือค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นหรือไม่ (เรื่องหรือการบัญชีและกฎหมาย, 2558 และ CT SALMON Advisories & Services, 2554) จึงเป็นที่มาของสมมติฐานการวิจัย

H_1 : จำนวนภาษีที่ชำระเกินมีความสัมพันธ์กับการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

ทฤษฎีการบัญชีผลประโยชน์ (Positive Accounting Theory) ตามแนวคิดของ Watts and Zimmerman (1986) เป็นการอธิบายและคาดการณ์การตัดสินใจของผู้บริหารในกรณีที่มีทางเลือกในการตัดสินใจมากกว่าหนึ่งทางเลือก โดยเป็นการอธิบายและคาดการณ์ผ่านสมมติฐานที่เกี่ยวข้องจำนวน 3 สมมติฐาน ประกอบด้วย สมมติฐานการให้ผลตอบแทนสมมติฐานข้อตกลงในสัญญาข้อหนึ่ง และ สมมติฐานต้นทุนทางการเมือง

จากสมมติฐานต้นทุนทางการเมือง (The Political Cost Hypothesis) ที่ได้ระบุว่า เมื่อบริษัทต้องเผชิญกับต้นทุนทางการเมือง หรือการกำกับดูแลจากหน่วยงานราชการ ผู้บริหารจะตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ลดต้นทุนทางการเมืองให้มากที่สุด เช่น ลดภาระค่าใช้จ่ายทางภาษี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตของ Dopuch and

Pincus (1988) ที่พบว่าบริษัทจะเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีเพื่อลดผลกำไรลงมา โดยมีแรงจูงใจมาจากความต้องการของผู้บริหารที่ต้องการลดจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องจ่ายชำระภาษีอากร

หากพิจารณาถึงขนาดกิจการ และการตกแต่งกำไรจะพบว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่ มักมีแนวโน้มในการตกแต่งกำไรน้อยเมื่อเปรียบเทียบกับกิจการขนาดเล็ก เนื่องจากกิจการขนาดใหญ่มักมีการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Corporate Governance) และมีระดับการควบคุมภายในที่ดีกว่า เนื่องจากมีระบบการตรวจสอบภายในอย่างเป็นระบบ และมีแนวทางในการกำกับดูแลกิจการที่ชัดเจน นอกจากนี้หากพิจารณาในแง่ของต้นทุนของการเสียชื่อเสียง (Reputation Cost) กิจการขนาดใหญ่จะมีต้นทุนของการเสียชื่อเสียงสูงกว่ากิจการขนาดเล็กทำให้กิจการขนาดใหญ่มีแนวโน้มตกแต่งตัวเลขกำไรน้อย หรือหากมีการตกแต่งกำไรมักพบในกรณีตกแต่งกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงผลขาดทุนเท่านั้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของพรพรรณ ดำรงสุขนิวัฒน์ และปัญญา อิศระวรวานิช (2556) ที่พบว่าขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการตกแต่งกำไร โดยกิจการขนาดใหญ่มีโอกาสในการตกแต่งกำไรเพิ่มขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงผลขาดทุนมากกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับกิจการขนาดเล็ก

กิจการขนาดใหญ่จึงมีแรงจูงใจในการตกแต่งกำไรเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีอากรน้อยเมื่อเปรียบเทียบกับกิจการขนาดเล็ก ดังนั้นหากกิจการขนาดใหญ่มีภาษีชำระไว้เกิน จึงมีแนวโน้มที่จะขอคืน เนื่องจากมีความพร้อมที่จะรับการตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่สรรพากร จึงเป็นที่มาของสมมติฐานการวิจัย

H₂ : ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

กิจการขนาดใหญ่มักใช้ผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) ทำให้ตัวเลขงบการเงินมีความน่าเชื่อถือและมีคุณภาพสูง ซึ่งช่วยลดโอกาสในการตกแต่งกำไรโดย Becker, DeFond, Jambalvo & Subramanyam (1998) และ Francis, Maydew & Sparks (1999) พบว่ากิจการที่ตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big6 ซึ่งปัจจุบัน คือ Big4) มีการรายงานระดับการตั้งรายการคงค้างที่เกิดจากการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารน้อยกว่ากิจการที่ถูกตรวจสอบโดย Non-Big6 นอกจากนี้ Gore, Pope & Singh (2001) ยังพบว่าสำนักงานสอบบัญชี Non-Big5 ยอมให้กิจการมีการตกแต่งกำไรมากกว่าสำนักงานสอบบัญชี Big5 (พรพรรณ ดำรงสุขนิวัฒน์ และปัญญา อิศระวรวานิช, 2556)

ดังนั้นหากกิจการที่ชำระภาษีไว้เกินมีการตรวจสอบงบการเงินโดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) จะมีแนวโน้มในการขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน เนื่องจากมีความมั่นใจในคุณภาพและผลการตรวจสอบ งบการเงินของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ จึงเป็นที่มาของสมมติฐานการวิจัย

H₃ : ประเภทสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

วรพิทย์ มีมาก (2544) ได้วิเคราะห์ผลการปฏิบัติการของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งในด้านการสร้างรายได้และการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยผลการศึกษาพบว่า ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล มีค่าสัมประสิทธิ์ของภาษี ต่อฐานภาษีโดยภาพรวม ต่ำกว่า 1 แม้ว่าค่าสัมประสิทธิ์ของฐานภาษีต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศจะสูงกว่า 1 ก็ตาม สาเหตุที่เป็นเช่นนี้เนื่องจากจิตสำนึกของผู้ประกอบการที่ขาดความเข้าใจหรือมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) หรือ หลบหนีภาษี (Tax Evasion) ด้วยการแจ้งผลการประกอบการขาดทุนหรือแจ้งผลกำไรที่ต่ำกว่าความเป็นจริง

นอกจากนี้วรรณี เตโชโยธิน และอรจิรา ปัญจะเทวคุปต์ (2549) ยังพบว่านิติบุคคลมีการตกแต่งกำไรเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีด้วยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมผ่านการยื่นแบบภ.ง.ด.1 และภ.ง.ด.3 เพื่อเพิ่มจำนวนค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยพบว่านิติบุคคลมักยื่นแบบภ.ง.ด.1 และภ.ง.ด.3 เพิ่มเติมในช่วงไตรมาสที่ 4 ของปีภาษีปัจจุบัน แลในไตรมาสที่ 1 ของปีภาษีถัดไป

ดังนั้นหากนิติบุคคลที่ตกแต่งกำไรให้ลดลงเพื่อหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีภาษีด้วยการเพิ่มจำนวนค่าใช้จ่ายผ่านช่องทางการยื่นแบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติม มีจำนวนภาษีชำระไว้เกินจะมีแนวโน้มที่จะไม่ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน เนื่องจากเกรงว่าจะต้องถูกตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่สรรพากร จึงเป็นที่มาของสมมติฐานการวิจัย

H₄ : จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยื่นเพิ่มเติมมีความสัมพันธ์กับการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี และกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาเพื่อป้องกันปัญหาภาษีอากรค้าง ผ่านการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และผ่านการถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย จากผู้ที่จ่ายเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอีกด้วย โดยภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีและภาษีหัก ณ ที่จ่ายถือเป็นเครดิตภาษีของนิติบุคคลผู้มีเงินได้ในการคำนวณภาษีสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จึงอาจมีกรณีที่นิติบุคคลต้องเสียภาษีเพิ่มเติม หรือได้รับภาษีคืน (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2556)

สำหรับกรณีที่จะได้รับภาษีคืนจะเกิดขึ้นในกรณีที่นิติบุคคลมีจำนวนภาษีที่ต้องชำระน้อยกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีบวกกับภาษีถูกหัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหักจากเงินได้ที่อยู่ในบังคับต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 และมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ค่าบริการ 3%, ดอกเบี้ยรับ 1%, ค่าเช่า 5% และค่าขนส่ง 1% เป็นต้น ซึ่งโดยปกติการหักภาษี ณ ที่จ่าย จะหักจากรายได้ที่เกิดจากการให้บริการ ในขณะที่รายได้จากการขายสินค้าไม่อยู่ในข่ายที่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ดังนั้น กิจกรรมที่มีรายได้จากการให้บริการจะมีเครดิตภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไปล่วงหน้า ในขณะที่กิจกรรมที่มีรายได้จากการขายสินค้าจะไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี จึงทำให้แรงจูงใจในการขอคืนภาษีของกิจการต่างประเภทกันมีความแตกต่างกัน จึงเป็นที่มาของสมมติฐานการวิจัย

H₅ : ประเภทกิจการมีความสัมพันธ์กับการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิให้เสียภาษีในอัตรา 30% ตั้งแต่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นมา ในปัจจุบันได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาที่ 555 พ.ศ. 2555 เพื่อประกาศลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2555 ให้เสียภาษีในอัตรา 23% และสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 ให้เสียภาษีในอัตรา 20% ในขณะที่การหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีเงินได้ที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส และมาตรา 50 ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี

ดังนั้น ในปีที่มีการปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะมีภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายในระหว่างปีเป็นสัดส่วนที่สูงเมื่อเทียบกับจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณได้ตอนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งมีผลกระทบต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้เกิน จึงเป็นที่มาของสมมติฐานการวิจัย

H₆ : การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความสัมพันธ์กับการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

ระเบียบวิธีวิจัย

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย คือ นิติบุคคลที่อยู่ในการกำกับดูแลของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ชลบุรี 2 ซึ่งครอบคลุมพื้นที่ในเขต อ.ศรีราชา จ.ชลบุรี ที่มีภาษีชำระไว้เกินตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) ในช่วงระยะเวลาปี พ.ศ. 2555 – 2557 จำนวนทั้งสิ้น 2,633 นิติบุคคล

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาจากข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบ ภ.ง.ด.50 ข้อมูลการยื่นแบบ ภ.ง.ด.1 และ ภ.ง.ด.3 และข้อมูลจากงบการเงินของนิติบุคคล ในช่วงปีพ.ศ. 2555 – 2557 ซึ่งผู้วิจัยสามารถเข้าถึงข้อมูลเหล่านี้จากฐานข้อมูลของกรมสรรพากร

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

1. ผู้วิจัยวิเคราะห์ข้อมูลขั้นต้น และสรุปลักษณะของกลุ่มตัวอย่างโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics)
2. ผู้วิจัยทดสอบสมมติฐานงานและสรุปผลวิจัย โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยแบบโลจิสติก (Logistic Regression Analysis) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Independent variable) ซึ่งได้แก่ จำนวนภาษีที่ชำระเกิน , ขนาดของกิจการ, ประเภทสำนักงานสอบบัญชี, จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยื่นเพิ่มเติม, ประเภทกิจการ และการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล กับตัวแปรตาม (Dependent variable) คือ การขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตัวแบบที่ใช้ในการวิจัย

$$Tax Refund_{it} = \beta_0 + \beta_1 Tax Excess_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 Audit Firm_{it} \\ + \beta_4 Add WHT_{it} + \beta_5 ISIC_{it} + \beta_6 Change in Tax Rate_{it} + \varepsilon_{it}$$

$Tax Refund_{it}$ แทน การขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล มีค่าเท่ากับ 1 เมื่อนิติบุคคล i ขอคืนภาษี ณ รอบระยะเวลาบัญชี ที่ t และ เท่ากับ 0 เมื่อนิติบุคคล i ไม่ขอคืนภาษี ณ รอบระยะเวลาบัญชีที่ t

$Tax Excess_{it}$ แทน จำนวนภาษีที่ชำระไว้เกิน วัดค่าด้วยค่าลอการิทึมของจำนวนเงินภาษีที่ชำระไว้เกินของนิติบุคคล i ณ รอบบัญชีที่ t

$SIZE_{it}$	แทน	ขนาดของกิจการ วัดค่าด้วยค่าลอการิทึมของมูลค่าสินทรัพย์รวมของนิติบุคคล i ณ รอบบัญชีที่ t
$Audit Firm_{it}$	แทน	ประเภทสำนักงานสอบบัญชี มีค่าเท่ากับ 1 เมื่อนิติบุคคล i ที่มีสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ตรวจสอบงบการเงิน ณ รอบบัญชีที่ t และ มีค่าเท่ากับ 0 เมื่อนิติบุคคล i ที่มีสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ตรวจสอบงบการเงิน ณ รอบบัญชีที่ t
$Add WHT_{it}$	แทน	จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยื่นเพิ่มเติม วัดค่าด้วยค่าลอการิทึมของจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคล i ที่ยื่นเพิ่มเติม สำหรับรอบบัญชีที่ t
$ISIC_{it}$	แทน	ประเภทกิจการมีค่าเท่ากับ 1 เมื่อนิติบุคคล i ณ รอบบัญชีที่ t มีการประกอบกิจการผลิตสินค้า และ กิจการให้บริการ และมีค่าเท่ากับ 0 เมื่อนิติบุคคล i ณ รอบบัญชีที่ t มีการประกอบกิจการซื้อขายไป
$Change in Tax Rate_{it}$	แทน	การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล มีค่าเท่ากับ 1 เมื่อนิติบุคคล i ณ รอบบัญชีที่ t อยู่ในปี 2556 – 2557 (อัตราภาษี 20%) และมีค่าเท่ากับ 0 เมื่อ นิติบุคคล i ณ รอบบัญชีที่ t อยู่ใน ปี 2555 (อัตราภาษี 23%)

ผลการวิจัย

จากการศึกษากลุ่มตัวอย่างนิติบุคคลที่อยู่ในการกำกับดูแลของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ชลบุรี 2 ที่มีภาษีชำระไว้เกิน ในช่วงระยะเวลาปี พ.ศ. 2555 – 2557 จำนวนทั้งสิ้น 2,633 นิติบุคคล สามารถแบ่งนิติบุคคลดังกล่าวออกเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มนิติบุคคลที่ประสงค์ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน และกลุ่มนิติบุคคลที่ไม่ประสงค์ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน

ตารางที่ 1 แสดงจำนวนตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย

ปี	ประสงค์ขอคืน		ไม่ประสงค์ขอคืน		รวม	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
2555	179	24.93	539	75.07	718	100.00
2556	207	22.67	706	77.33	913	100.00
2557	221	22.06	781	77.94	1,002	100.00
รวม	607	23.05	2,026	76.95	2,633	100.00

จากตารางที่ 1 พบว่าจากจำนวนตัวอย่างทั้งสิ้น 2,633 ตัวอย่าง แบ่งเป็นนิติบุคคลที่ไม่ขอคืนภาษีจำนวน 2,026 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 76.95) และเป็นนิติบุคคลที่ขอคืนภาษีจำนวน 607 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 23.05) โดยจำนวนนิติบุคคลที่ขอคืนภาษีต่ำกว่าจำนวนนิติบุคคลที่ไม่ขอคืนภาษี และเมื่อวิเคราะห์แยกเป็นรายปีระหว่างปีพ.ศ. 2555 – 2557 ยังพบว่า จำนวนนิติบุคคลที่ขอคืนภาษีต่ำกว่าจำนวนนิติบุคคลที่ไม่ขอคืนภาษีในทุกปี และสัดส่วนในการขอคืนภาษีลดลง โดยในปีพ.ศ. 2555 มีสัดส่วนการขอคืนภาษีคิดเป็นร้อยละ 24.93 ในปีพ.ศ. 2556 มีสัดส่วนการขอคืนภาษีคิดเป็นร้อยละ 22.67 และในปีพ.ศ. 2557 มีสัดส่วนการขอคืนภาษีคิดเป็นร้อยละ 22.06



ผลการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา

ผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลตัวแปรอิสระที่ใช้ในการวิจัยและนำมาวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ผลการวิเคราะห์แสดงรายละเอียดในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรประเภทอุตสาหกรรม การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล และประเภทสำนักงานสอบบัญชี

ตัวแปร	ประสงค์ข้อค้น		ไม่ประสงค์ข้อค้น		รวม	
	จำนวน ตัวอย่าง	ร้อยละ	จำนวน ตัวอย่าง	ร้อยละ	จำนวน ตัวอย่าง	ร้อยละ
ประเภทอุตสาหกรรม (ISIC)						
- ซื้อมาขายไป	322.00	15.89	43.00	7.08	365.00	13.86
- บริการ	1,704.00	84.11	564.00	92.92	2,268.00	86.14
รวม	2,026.00	100.00	607.00	100.00	2,633.00	100.00
การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล (Change in Tax Rate)						
- 23%	539.00	75.07	179.00	24.93	718.00	100.00
- 20%	1,487.00	77.65	428.00	22.35	1,915.00	100.00
รวม	2,026.00	76.95	607.00	23.05	2,633.00	100.00
ประเภทสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm)						
- Non Big4	2,002.00	98.82	542.00	89.29	2,544.00	96.62
- Big4	24.00	1.18	65.00	10.71	89.00	3.38
รวม	2,026.00	100.00	607.00	100.00	2,633.00	100.00

จากตารางที่ 2 เมื่อวิเคราะห์ประเภทอุตสาหกรรม พบว่า นิติบุคคลที่ประสงค์ขอภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 2,026 ตัวอย่าง เป็นนิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจซื้อมาขายไป 322 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 15.89) และประกอบธุรกิจบริการ 1,704 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 84.11) ในขณะที่นิติบุคคลที่ไม่ประสงค์ขอภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 607 ตัวอย่าง เป็นนิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจซื้อมาขายไป 43 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 7.08) และประกอบธุรกิจบริการ 564 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 92.92)

ในช่วงที่อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่ในอัตราร้อยละ 23 มีนิติบุคคลที่มีภาษีชำระไว้เกิน 718 ตัวอย่าง โดยประสงค์ขอคืนภาษี 539 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 75.07) และไม่ประสงค์ขอคืนภาษี 179 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 24.93) และในช่วงที่อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่ในอัตราร้อยละ 20 มีนิติบุคคลที่มีภาษีชำระไว้เกิน 1,915 ตัวอย่าง โดยประสงค์ขอคืนภาษี 1,487 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 77.65) และไม่ประสงค์ขอคืนภาษี 428 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 22.35)

สำหรับประเภทสำนักงานสอบบัญชี พบว่า จากจำนวนนิติบุคคลที่ประสงค์ขอคืนภาษี 2,026 ตัวอย่าง ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big 4 จำนวน 2,002 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 98.82) และใช้บริการสำนัก

งานสอบบัญชี Big 4 จำนวน 24 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 1.18) ในขณะที่นิติบุคคลที่ไม่ประสงค์ของคืนภาษีที่มีจำนวน 607 ตัวอย่าง ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big4 จำนวน 542 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 89.29) และใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Big4 จำนวน 65 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 10.71)

ตารางที่ 3 ค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรจำนวนภาษีที่ชำระไว้เกิน ขนาดกิจการ และจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยื่นเพิ่มเติม

ตัวแปร	ประสงค์ขอคืน (บาท)	ไม่ประสงค์ขอคืน (บาท)	รวม (บาท)
จำนวนภาษีที่ชำระไว้เกิน (Tax Excess)			
- ค่าต่ำสุด	513.15	0.04	0.04
- ค่าเฉลี่ย	1,906,836.65	127,220.04	537,484.87
- ค่าสูงสุด	47,493,771.17	12,402,223.39	57,493,771.17
ขนาดกิจการ (Size)			
- ค่าต่ำสุด	163,118.07	14,146.53	14146.53
- ค่าเฉลี่ย	177,794,362.87	50,833,504.55	80,102,490.88
- ค่าสูงสุด	7,680,856,575.32	8,218,864,643.76	8,218,864,643.76
จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายยื่นเพิ่มเติม (Add WHT)			
- ค่าต่ำสุด	0.00	0.00	0.00
- ค่าเฉลี่ย	3,826.15	5,475.00	5,094.88
- ค่าสูงสุด	456,145.78	1,169,452.69	1,169,452.69

จากค่าสถิติพื้นฐานในตารางที่ 3 พบว่า นิติบุคคลที่ประสงค์ขอคืนภาษีมีค่าเฉลี่ยจำนวนภาษีที่ชำระไว้เกิน (Tax Excess) เป็นจำนวนเงิน 1,906,836.65 บาท ซึ่งสูงกว่าจำนวนภาษีที่ชำระไว้เกินของนิติบุคคลที่ไม่ประสงค์ขอคืนภาษีที่มีค่าเฉลี่ยจำนวนภาษีที่ชำระไว้เกิน 127,220.04 บาท ในส่วนของขนาดกิจการนั้น พบว่า ค่าเฉลี่ยขนาดของกิจการที่วัดจากมูลค่าสินทรัพย์รวมสำหรับนิติบุคคลที่ประสงค์ขอคืนภาษีจะมีขนาดของกิจการใหญ่กว่านิติบุคคลที่ไม่ประสงค์ขอคืนภาษี โดยมีขนาดกิจการเฉลี่ย 177,794,362.87 และ 50,833,504.55 บาท ตามลำดับ และพบว่าโดยเฉลี่ยแล้วนิติบุคคลที่ประสงค์ขอคืนภาษีจะมีจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายยื่นเพิ่มเติมต่ำกว่านิติบุคคลที่ไม่ประสงค์ขอคืนภาษี คือ มีจำนวนเงิน 3,826.15 บาท ในขณะที่นิติบุคคลที่ไม่ประสงค์ขอคืนภาษีมีจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายยื่นเพิ่มเติมเฉลี่ย 5,475 บาท

ตารางที่ 4 ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ

ตัวแปร	Tax Excess	Size	Audit firm	Add WHT	ISIC	Change tax rate
Tax Excess	1	0.425**	0.159**	0.017	0.156**	0.050*
Size	0.499**	1	0.363**	-0.018	0.088**	0.022
Audit firm	0.142**	0.272**	1	-0.051**	0.075**	0.006
Add WHT	0.017	0.002	-0.049*	1	0.024	0.005
ISIC	0.161**	0.102**	0.075**	0.028	1	-0.009
Change tax rate	0.053**	0.038*	0.006	0.002	-0.009	1

** ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01

จากตารางที่ 4 แสดงการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ จากค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson Correlation) ในตอนบนของเส้นทแยงมุม พบว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กัน โดยตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์กันมากที่สุด คือ ขนาดของกิจการกับจำนวนเงินภาษีที่ชำระเกิน และมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สันเท่ากับ 0.425 รองลงมาคือขนาดของกิจการกับประเภทสำนักงานสอบบัญชี และมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สันเท่ากับ 0.363

ค่าสหสัมพันธ์สเปียร์แมน (Spearman's Rank) ในตอนล่างของเส้นทแยงมุม พบว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กัน โดยตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์กันมากที่สุด คือ ขนาดของกิจการกับจำนวนเงินภาษีที่ชำระเกิน และมีค่าสหสัมพันธ์สเปียร์แมนเท่ากับ 0.499 รองลงมาคือขนาดของกิจการกับประเภทสำนักงานสอบบัญชีและมีค่าสหสัมพันธ์สเปียร์แมนเท่ากับ 0.272

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระนั้นพบว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กัน แต่มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ไม่เกิน 0.700 และไม่ต่ำกว่า -0.700 ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าตัวแปรอิสระไม่เกิดภาวะที่เรียกว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity)

ผลการวิเคราะห์ความถดถอยแบบโลจิสติก

ผู้วิจัยได้ใช้วิธีการวิเคราะห์ความถดถอยแบบโลจิสติก (Binary Logistic Regression) เพื่อทดสอบสมมติฐานว่ามีปัจจัยใดบ้างที่มีผลต่อการตัดสินใจขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินของนิติบุคคลที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ผลการวิเคราะห์แสดงในตารางที่ 5

ตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยโลจิสติคระหว่างตัวแปรที่สนใจศึกษากับการขอคืนภาษีชำระไว้เกินของกลุ่มตัวอย่างนิติบุคคลในเขตสำนักงานสรรพากรพื้นที่ชลบุรี 2

Variables Independent	β	Coefficient	Sig
Constant	β_0	-7.203	0.000
Tax Excess	β_1	1.708	0.000**
Size	β_2	-0.062	0.495
Audit firm	β_3	-2.036	0.000**
Add WHT	β_4	-0.146	0.000**
ISIC	β_5	-0.239	0.216
Change in tax rate	β_6	0.335	0.008**
Nagelkerke R Square		42.6%	
Chi-square		0.698	
Percentage Predicted Correct		83.7%	
N 0 "ไม่ขอคืน"		2,026	
N 1 "ขอคืน"		607	
Total		2,633	

จากผลการวิเคราะห์ถดถอยโลจิสติค พบว่า ตัวแปรอิสระสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรตามได้คิดเป็นร้อยละ 42.6 และค่าสถิติทดสอบ Chi-square เท่ากับ 0.698 ซึ่งเป็นค่าที่ใช้ทดสอบความเหมาะสมของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา มีค่ามากกว่า 0.05 จึงสรุปได้ว่าตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาเหมาะสม และมีความถูกต้องในการพยากรณ์คิดเป็นร้อยละ 83.7

จากการทดสอบความสัมพันธ์ พบว่า จากจำนวนตัวแปรอิสระที่ศึกษาทั้งสิ้น 6 ตัวแปร มีตัวแปรอิสระ 4 ตัวแปร มีความสัมพันธ์กับการขอคืนภาษีชำระไว้เกิน โดยจำนวนเงินภาษีที่ชำระไว้เกิน และการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการขอคืนภาษีชำระไว้เกิน ในขณะที่ประเภทสำนักงานบัญชีและจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยื่นเพิ่มเติม มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการขอคืนภาษีชำระไว้เกิน ณ ระดับนัยสำคัญ 0.05 โดยไม่พบความสัมพันธ์ของขนาดของกิจการและประเภทกิจการกับการขอคืนภาษีชำระไว้เกิน ผู้วิจัยได้สรุปผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัย ดังแสดงไว้ในตารางที่ 6

ตารางที่ 6 สรุปผลการทดสอบสมมติฐานงานวิจัย

สมมติฐาน	ผลการทดสอบ สมมติฐาน
H ₁ : จำนวนภาษีที่ชำระเกินมีความสัมพันธ์กับการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล	ยอมรับ
H ₂ : ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล	ปฏิเสธ
H ₃ : ประเภทสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล	ยอมรับ
H ₄ : จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยื่นเพิ่มเติมมีความสัมพันธ์กับการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล	ยอมรับ
H ₅ : ประเภทกิจการมีความสัมพันธ์กับการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล	ปฏิเสธ
H ₆ : การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความสัมพันธ์กับการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล	ยอมรับ

จากตารางที่ 6 ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 3 (H₃) ประเภทสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการตัดสินใจขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งความสัมพันธ์ดังกล่าวเป็นไปในทิศทางตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่ตั้งไว้ว่าประเภทสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการขอคืนภาษี โดยหากพิจารณาถึงข้อมูลการการขอคืนภาษีและค่าเฉลี่ยของจำนวนภาษีที่ชำระไว้เกิน ระหว่างนิติบุคคลที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Big4 และ Non-Big4 จากตารางที่ 7 จะเห็นว่าจำนวนนิติบุคคลที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Big4 มีจำนวน 89 ตัวอย่าง และประสงค์ขอคืนภาษีจำนวน 65 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 73.03 ในขณะที่นิติบุคคลที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Non-Big4 มีจำนวน 2,544 ตัวอย่าง และประสงค์ขอคืนภาษีจำนวน 542 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 21.31

ตารางที่ 7 ข้อมูลการขอคืนภาษีโดยจำแนกตามประเภทสำนักงานสอบบัญชี

Item	Audit Firm						Chi-Square (p-value)
	Non-Big4			Big4			
	ขอคืน	ไม่ขอคืน	รวม	ขอคืน	ไม่ขอคืน	รวม	
Count	542	2,002	2,544	65	24	89	129.716
Percentage	21.31%	78.69%	100.00%	73.03%	26.97%	100.00%	(0.000)

เมื่อเปรียบเทียบสัดส่วนการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลของนิติบุคคลที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Big4 จะพบว่า มีสัดส่วนของการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงนิติบุคคลที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Non-Big4 ผู้วิจัยจึงทดสอบเพิ่มเติมโดยการเปรียบเทียบความแตกต่างของสัดส่วนการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างนิติบุคคลที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และนิติบุคคลที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี non-Big 4 โดยใช้สถิติ Chi-Square ทดสอบ และพบว่า สัดส่วนนิติบุคคลที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Big4 มีสัดส่วนในการขอคืนภาษีสูงกว่านิติบุคคลที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Non-Big4 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ (Chi-Square = 129.716 , p-value = 0.000)

อภิปรายผล

การศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้เกินตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล(ภ.ง.ด.50) สำหรับรอบบัญชีปีพ.ศ. 2555 – 2557 ในเขตสำนักงานสรรพากรพื้นที่ชลบุรี 2 ซึ่งจากข้อมูลกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 2,633 ตัวอย่าง มีนิติบุคคลที่ประสงค์ขอคืนภาษีจำนวน 607 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 23.05 และมีนิติบุคคลที่ไม่ประสงค์ขอคืนภาษีจำนวน 2,026 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 76.95 โดยพบว่านิติบุคคลส่วนใหญ่ไม่มีความประสงค์ขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้เกิน ผู้วิจัยจึงศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้เกิน ได้แก่ จำนวนเงินภาษีที่ชำระเกิน, ขนาดของกิจการ, ประเภท สำนักงานสอบบัญชี, จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยื่นเพิ่มเติม, ประเภทกิจการ และการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผลการศึกษาพบว่า จำนวนเงินภาษีที่ชำระเกิน และการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อนิติบุคคลมีจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้เกินเป็นจำนวนเงินสูงมีแนวโน้มที่จะขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน ซึ่งสอดคล้องกับข้อมูลข่าวสารที่ได้มีการเผยแพร่ผ่านทางเว็บไซต์ของสำนักงานบัญชี (เรื่องหรือการบัญชีและกฎหมาย, 2558 และ CT SALMON Advisories & Services, 2554) ว่าผู้ที่ขอคืนภาษีต้องพิจารณาเปรียบเทียบผลประโยชน์ที่ได้รับกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นว่าจำนวนเงินภาษีที่ขอคืนมีสาระสำคัญมากพอหรือไม่

เมื่อกรมสรรพากรประกาศปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล นิติบุคคลที่ชำระภาษีไว้เกินมีแนวโน้มที่จะขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน เนื่องจากอัตราภาษี ณ ที่จ่ายถูกกำหนดไว้คงที่ โดยหักจากยอดรายรับ ดังนั้น เมื่อมีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลง จึงทำให้จำนวนภาษีถูกหัก ณ ที่จ่ายในระหว่างปีของนิติบุคคลมีส่วนที่สูงเมื่อเทียบกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณ ณ ตอนสิ้นปี นิติบุคคลที่มีภาษีที่ชำระไว้เกินจึงมีแนวโน้มที่จะขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

อย่างไรก็ตามผลการศึกษาพบว่าประเภทสำนักงานสอบบัญชี และจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยื่นเพิ่มเติมมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับประเภทของสำนักงานสอบบัญชีนั้น ผลการวิจัยพบว่านิติบุคคลที่ถูกตรวจสอบและรับรองงบการเงินโดยสำนักงานสอบบัญชี Big4 มีแนวโน้มที่จะไม่ขอคืนภาษี ซึ่งตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่ตั้งไว้ จากทฤษฎีเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Corporate Governance) ที่กล่าวว่า การกำกับดูแลกิจการที่ดีจะช่วยลดระดับการตกแต่งกำไรโดยส่วนใหญ่กิจการขนาดใหญ่มักมีแนวโน้มในการตกแต่งกำไรน้อยเมื่อเทียบกับกิจการขนาดเล็ก เนื่องจากกิจการขนาดใหญ่มักมีระดับการควบคุมภายในที่ดีกว่า มีระบบการตรวจสอบภายในอย่างเป็นระบบ และกิจการขนาดใหญ่มักใช้ผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชี Big4 จึงมีแนวโน้มในการตกแต่งกำไรเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีอากรน้อยกว่า ดังนั้นหากนิติบุคคลมีภาษีที่ชำระไว้เกินจึงพร้อมที่จะขอคืนและรับการตรวจสอบจากสรรพากร

หากพิจารณาสัดส่วนของนิติบุคคลที่ใช้บริการของสำนักงานสอบบัญชี Big4 จะพบว่านิติบุคคลที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Big4 มีสัดส่วนน้อย (ดังแสดงในตารางที่ 7) โดยพบว่าจำนวนนิติบุคคลที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Big4 และขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินคิดเป็นร้อยละ 73.03 ในขณะที่นิติบุคคลที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Non-Big4 และขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินคิดเป็นร้อยละ 21.31 ซึ่งความแตกต่างของสัดส่วนดังกล่าวมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งสามารถสรุปได้ว่า นิติบุคคลที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Big4 มีแนวโน้มที่จะขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลชำระไว้เกิน

นิติบุคคลที่มีจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยื่นเพิ่มเติมมีแนวโน้มที่จะไม่ขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ วรณิ เตโชโยธิน และอรจิรา ปัญจะเทวคุปต์ (2549) ซึ่งพบว่าช่องทางการตกแต่งกำไรอย่างหนึ่งคือ การยื่นแบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมตามแบบ ภ.ง.ด.1 และ 3 เพื่อปรับเพิ่มค่าใช้จ่าย ดังนั้นเมื่อนิติบุคคลที่มีการยื่นแบบ ภ.ง.ด.1 และ 3 เพิ่มเติม อาจมีวัตถุประสงค์ในการตกแต่งกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี เมื่อมีภาษีชำระไว้เกิน จึงไม่ต้องการที่จะถูกตรวจสอบจากกรมสรรพากร ดังนั้นนิติบุคคลจึงไม่ประสงค์ของคืนภาษีที่ชำระไว้เกินนั่นเอง

จากทฤษฎีการบัญชีผลประโยชน์ ตามแนวคิดของ Watts and Zimmerman ภายใต้สมมติฐานต้นทุนทางการเมือง (The Political Cost Hypothesis) และงานวิจัยของ Dopuch and Pincus (1988) พบว่า บริษัทอาจเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยลดกำไรลงมา โดยมีแรงจูงใจมาจากความต้องการของผู้บริหารในการลดจำนวนเงินในการยื่นเสียภาษีเงินได้ เพื่อผลประโยชน์ ทางภาษีอากร ในขณะที่ทฤษฎีการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Corporate Governance) และงานวิจัยของ พรพรรณ ดำรงสุขนิวัฒน์ และ ปัญญา อิศระวานิช (2556) พบว่า กิจการขนาดใหญ่จะมีต้นทุนในด้านการเสียชื่อเสียงสูงกว่า เมื่อเปรียบเทียบกับกิจการขนาดเล็ก ทำให้กิจการขนาดใหญ่มีแนวโน้มในการตกแต่งกำไรน้อย หรือหากจะมีการตกแต่งกำไรก็จะพบเฉพาะกรณีเพื่อหลีกเลี่ยงผลขาดทุนเท่านั้น ดังนั้นกิจการขนาดใหญ่จึงมีแนวโน้มที่จะตกแต่งกำไรเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีอากรน้อย เมื่อมีภาษีชำระไว้เกินจึงพร้อมที่จะรับการตรวจสอบ

อย่างไรก็ตามผู้วิจัยพบว่าขนาดของกิจการ และประเภทกิจการไม่มีผลต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลชำระไว้เกิน ทั้งนี้เนื่องจากข้อมูลในการศึกษาครั้งนี้ เป็นนิติบุคคลที่มีขนาดกลางและขนาดย่อม ซึ่งมีขนาดของกิจการใกล้เคียงกัน จึงอาจทำให้ข้อมูลของกลุ่มตัวอย่างที่นำมาศึกษาครั้งนี้มีความแตกต่างของขนาดกิจการไม่เพียงพอในการหาความสัมพันธ์ตามสมมติฐานงานวิจัย

ส่วนประเภทกิจการเนื่องจากการเก็บข้อมูลเพื่อศึกษาในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้แบ่งข้อมูลของประเภทกิจการเพียง 2 กลุ่ม คือ กลุ่มกิจการประเภทซื้อขายไป และกลุ่มกิจการประเภทผลิตและให้บริการ ซึ่งจากการเก็บข้อมูลพบว่า ส่วนใหญ่นิติบุคคลที่ชำระไว้เกินเป็นกลุ่มผลิตและให้บริการคิดเป็นร้อยละ 86.14 จึงทำให้ผลการวิจัยที่ได้ไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ตั้งไว้ว่า ประเภทกิจการมีความสัมพันธ์กับการตัดสินใจ ขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะในกลุ่มกิจการผลิตและให้บริการเป็นกลุ่มที่ใหญ่ ซึ่งประกอบด้วยอีกหลายประเภทกิจการ เช่น กิจการขนส่ง, กิจการรับเหมาก่อสร้าง, กิจการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

ข้อเสนอแนะ

จากผลการวิจัยครั้งนี้ พบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้เกิน ได้แก่ จำนวนภาษีที่ชำระเกิน, ประเภทสำนักงานสอบบัญชี, จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยื่นเพิ่มเติม และการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลการวิจัยดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ต่อกรมสรรพากรที่จะทำให้ทราบถึงปัจจัยที่มีผลต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้เกิน และเป็นแนวทางแก่กรมสรรพากรในการวางแผนและกำหนดนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีและการจ่ายคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น ใช้กำหนดเกณฑ์เพื่อพิจารณาความเสี่ยงของนิติบุคคลที่มีภาษีชำระไว้เกิน แต่อาจจะชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน และใช้เป็นแนวทางในการวางแผน การปฏิบัติงานและการตรวจสอบภาษีในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมีผลกระทบต่อขอคืนและไม่ขอคืนภาษีของนิติบุคคลที่มีภาษีชำระไว้เกิน

สำหรับผู้บริหารของกิจการสามารถนำปัจจัยที่มีผลต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้เกินที่พบในงานวิจัยนี้ ไปพิจารณาเพื่อประกอบการตัดสินใจขอคืนภาษีของกิจการ หากกิจการมีภาษีนิติบุคคลที่ชำระไว้เกิน

งานวิจัยฉบับนี้ศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้เกิน ซึ่งจากการเก็บรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า มีจำนวนนิติบุคคลจำนวนมากที่ไม่ขอคืนภาษีที่ชำระเกิน งานวิจัยที่จะศึกษาในครั้งต่อไป อาจศึกษาถึงมูลเหตุของนิติบุคคลที่ไม่ขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระเกิน โดยอาจใช้วิธีการวิเคราะห์ถึงมูลเหตุ และใช้วิธีการสัมภาษณ์ผู้ที่มีอำนาจตัดสินใจขอคืนภาษีเงินได้ของนิติบุคคล เพื่อนำมาสร้างเป็นแบบสอบถามและใช้เป็นเครื่องมือในการทำงานวิจัยเกี่ยวกับมูลเหตุของนิติบุคคลที่ไม่ขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระเกินต่อไป

เอกสารอ้างอิง

- กรมสรรพากร. (2558). ระบบคัดค้านข้อมูลผู้เสียภาษีรายตัว. สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ กรมสรรพากร. สืบค้นเมื่อ 1 ตุลาคม 2558, สืบค้นจาก <https://itoweb.rd.go.th/taxintra/>
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร (2556). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2556 (พิมพ์ครั้งที่ 8). กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- กัลยา วานิชย์บัญชา (2558). การวิเคราะห์สถิติขั้นสูงด้วย SPSS for Windows (พิมพ์ครั้งที่ 10). กรุงเทพฯ: สามลดา.
- กัลยา วานิชย์บัญชา (2558). สถิติสำหรับงานวิจัย (พิมพ์ครั้งที่ 9). กรุงเทพฯ: สามลดา.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2555). หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี 2555. สืบค้นเมื่อ 1 กรกฎาคม 2558, สืบค้นจาก https://www.set.or.th/sustainable_dev/th/cg/files/2013/CGPrinciple2012Thai-Eng.pdf
- พรพรรณ ดำรงค์สุขนิวัฒน์ และปัญญา อิศระวรวาณิช (2556). ความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของกิจการกับ การตกแต่งกำไรของกิจการในอุตสาหกรรมพัฒนาอสังหาริมทรัพย์: หลักฐานเชิงประจักษ์จากประเทศไทย. วารสารวิชาชีพบัญชี, 9(26), 61-73.
- เรื่องหรือการบัญชีและกฎหมาย (2558). กลยุทธ์สรรพากรตรวจสอบและประเมินภาษี. สืบค้นเมื่อ 1 กรกฎาคม 2558, สืบค้นจาก <http://www.banbunchee.com/audit.html>.
- วนิดา พงษ์ศักดิ์ชาติ (2556). เอกสารประกอบการสอนวิชาสถิติสำหรับงานวิจัย. ชลบุรี: คณะการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา.
- วรพิทย์ มีมาก (2544). การวิเคราะห์ผลการปฏิบัติการของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล. การประชุมทางวิชาการของมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ ครั้งที่ 39, 96-101.
- วรรณิ เตโชโยธิน และอรจิรา ปัญจะเทวคุปต์ (2549). การยื่นหัก ภ.ง.ด.1 และ ภ.ง.ด.3 เพิ่มเติม: ช่องทางการตกแต่งกำไรสุทธิ?. วารสารวิชาชีพบัญชี, 2(5), 12-28.
- ศิลปะพร ศรีจันเพชร (2551). ทฤษฎีบรรษัทภิบาล. วารสารบริหารธุรกิจ, 31(120), 1-4.



- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2558). *การกำกับดูแลกิจการ. ฝ่ายส่งเสริมบรรษัทภิบาล*. สืบค้นเมื่อ 1 กรกฎาคม 2558, สืบค้นจาก <http://www.cgthailand.org/TH/principles/CG/Pages/cg-concept.aspx#>.
- อารีย์ เชียงทอง (2553). *การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการตกแต่งกำไรกับการดำรงรักษาเงื่อนไขสัญญาเงินกู้. งานนิพนธ์งานนิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาวิชาบัญชี, คณะการจัดการและการท่องเที่ยว, มหาวิทยาลัยบูรพา*.
- Becker, C.L., DeFond, M.L., Jiambalvo, J. & Subramanyam, K.R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15, 1–24.
- Burgstahler, D.C. & Dichev, I.D., 1997. Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of Accounting and Economics*, 24, 99–126.
- CT SALMON Advisories & Services (2554). *บทความ News letter no.2-2011*. สืบค้นเมื่อ 1 กรกฎาคม 2558, สืบค้นจาก http://www.ctsalmon.com/thai/content.php?content_id=30&search_keyword=&PAGE=1&startPage=&endPage=.
- Dopuch, N. & Pincus, M., (1988). Evidence on the choice of inventory accounting methods: LIFO versus FIFO. *Journal of Accounting Research*, Spring, 28–59.
- Francis, J.R., Maydew, E.L. & Sparks, H.C., (1999). The role of big 6 auditors in the credible reporting of accruals. *Auditing*, 18(2), 17–34.
- Gore, P., Pope, P.F. & Singh, A.K., (2001). Non-audit services, auditor independence, and earnings management. *Working Paper*, Lancaster University.
- Healy, P. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 7, 85–107.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.