

TRƯỜNG ĐẠI HỌC NGOẠI THƯƠNG  
KHOA KINH TẾ VÀ KINH DOANH QUỐC  
TẾ CHUYÊN NGÀNH KINH TẾ ĐỐI  
NGOẠI

-----\*\*\*-----



**KHÓA LUẬN TỐT NGHIỆP**

Đề tài:

**LUẬT THUẾ THU NHẬP DOANH  
NGHIỆP CỦA HOA KỲ VÀ BÀI HỌC  
KINH NGHIỆM CHO VIỆT NAM**

**: Trần Thị Hòa**

**: Anh 11**

**: 45**

**: ThS. Đào Ngọc**

**Tiế**

**n**

**Hà Nội**

## MỤC LỤC

Danh mục bảng biểu	iv
Danh mục các tổ viết tắt	v
Lời Mở SỰ	1
CHƯƠNG 1	4
MÉT SÈ VÊN SÒ LÝ LUËN VÒ THUỖ Vµ THUỖ THU NHËP DOANH NGHIÖP	4
1.1. NH÷NG VÊN SÒ CỰ B¶N VÒ THUỖ	4
1.1.1. Kh, i niÖm thuỖ	4
1.1.2. §Æc ®iÖm cña thuỖ	5
1.1.3. Vai trß cña thuỖ	7
1.1.3.1. ThuỖ lµ nguån thu chñ yÖu cña ng©n s, ch Nhµ n-íc	7
1.1.3.2. ThuỖ lµ c«ng cô ®iÒu tiÖt kinh tÕ vÛ m« trong nÒn kinh tÕ thÞ tr-êng	9
1.1.3.3. ThuỖ lµ c«ng cô ®iÒu hµp thu nhËp, thùc hiÖn c«ng b»ng x- héi trong ph©n phòi	10
1.1.4. Ph©n lo'i thuỖ	11
1.1.4.1. Ph©n lo'i thuỖ c'n cø vµo ph-¶ng thøc ®, nh thuỖ	11
1.1.4.2. Ph©n lo'i thuỖ c'n cø vµo ®èi t-ïng ®, nh thuỖ	14
1.1.4.3. Ph©n lo'i thuỖ c'n cø vµo chÕ ®é ph©n cËp vµ ®iÒu hµnh ng©n s, ch	14
1.1.5. Tiªu chuÈn ®, nh gi, hÖ thèng thuỖ	14
1.1.5.1. TÝnh c«ng b»ng (Equity)	15
1.1.5.2 TÝnh hiÖu qu¶ (Efficiency)	16
1.1.5.3. C, c tiªu chuÈn kh, c	17
1.2. NH÷NG VÊN SÒ CỰ B¶N VÒ THUỖ THU NHËP DOANH NGHIÖP	18
1.2.1. Kh, i niÖm thuỖ thu nhËp doanh nghiÖp	18
1.2.2. Qúa tr×nh h×nh thµnh, ph, t triÖn cña thuỖ thu nhËp doanh nghiÖp	21
1.2.3. §Æc ®iÖm cña thuỖ thu nhËp doanh nghiÖp	23
1.2.3.1. §èi t-ïng nép thuỖ TNDN	23
1.2.3.2. C¶ sẽ thuỖ TNDN	23
1.2.3.3. ThuỖ suËt thuỖ TNDN	25
1.2.4. Vai trß cña thuỖ thu nhËp doanh nghiÖp	27
CHƯƠNG 2	30

<b>THUỖ THU NHẬP DOANH NGHIỆP CỦA HOA KÚ</b>	<b>30</b>
<b>2.1. Khái quát về hồ thành thuở của Hoa Kú</b>	<b>30</b>
<b>2.1.1. Khái quát về hồ thành thuở của Hoa Kú.</b>	<b>30</b>
<i>2.1.1.1. Lịch sử hình thành phát triển của hồ thành thuở Hoa Kú</i>	<i>30</i>
<i>2.1.1.2. Các loại hình của hồ thành thuở Hoa Kú</i>	<i>32</i>
<b>2.1.2. Các loại hình doanh nghiệp của Hoa Kú.</b>	<b>35</b>
<b>2.1.2.1. Công ty cổ phần (Corporation)</b>	<b>35</b>

2.1.2.2. Công ty hợp danh (Partnership)	36
2.1.2.3. Công ty trách nhiệm hữu hạn (Limited liability company)	37
2.1.2.4. Công ty trách nhiệm 1 thành viên (Sole proprietorship)	37
<b>2.2. LUẬT THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP CẢ HOA KÚ</b>	<b>37</b>
2.2.1. Khái quát về thuế thu nhập doanh nghiệp của Hoa Kú	37
2.2.1.1. Nguồn luật điều chỉnh thuế TNDN Hoa Kú	38
2.2.1.2. Các khai thuế TNDN	39
2.2.2. Hệ thống thuế thu nhập doanh nghiệp	40
2.2.2.1. Quy tắc chung	40
2.2.2.2. Các chi phí giảm trừ chi phí doanh nghiệp	41
2.2.2.3. Các khoản giảm trừ thuế TNDN	43
2.2.3. Các cơ sở thuế thu nhập doanh nghiệp	44
2.2.3.1. Các khoản thuế thu nhập	45
2.2.3.2. Thuế suất	58
2.2.3.3. Ưu đãi thuế TNDN	59
2.2.4. Hệ thống thuế thu nhập doanh nghiệp Hoa Kú	67
2.2.4.1. Thuế hiều quy	67
2.2.4.2. Thuế công bằng	69
2.2.4.3. Các tiêu chuẩn khác	71
<b>CHƯƠNG 3</b>	<b>73</b>
<b>thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt nam và bị ảnh hưởng</b>	
<b>thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt nam</b>	<b>73</b>
3.1. thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt nam	73
3.1.1. Khái quát về thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam	73
3.1.2. Hệ thống thuế thu nhập doanh nghiệp	77
3.1.3. Các cơ sở thuế thu nhập doanh nghiệp	79
3.1.3.1. Quy tắc chung	79
3.1.3.2. Thuế thu nhập	80
3.1.3.3. Thuế suất	87
3.1.3.4. Ưu đãi thuế TNDN	88
3.2. Hệ thống thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam	91
3.2.1. Thuế hiều quy	91
3.2.2. Thuế công bằng	92
3.2.3. Các tiêu chuẩn khác	93
3.3. Bị ảnh hưởng thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam	93
3.3.1. Hệ thống thuế thu nhập doanh nghiệp	93

<b>3.3.2. Quy định về cơ sở xác định thu nhập doanh nghiệp</b>	94
<b>3.3.2.1. Quy định về chi phí phát sinh</b>	94
<b>3.3.2.2. Quy định về thuế suất</b>	96
<b>3.3.3. Quy định về ưu đãi thuế</b>	96
<b>3.3.3.1. Miễn giảm thuế đối với doanh nghiệp mới thành lập</b>	96
<b>3.3.3.2. Chuyển đổi vốn đầu tư xã hội cho người cần thu nhập thấp</b>	97
<b>3.3.3.3. Quy định về chuyển nhượng</b>	98

3.3.4. §iÒu chØnh chÝnh s\_ch thuÕ TNDN phĩ hĩp vĩi th«ng lÖ quèc tÕ

	.....
	98
KÕt luËn	101
Tại liÖu tham kh¶o	103
Phô lôc 1	108
<i>Form 1120 - u.s. corporation income tax return</i>	108
phô lôc 2	109
Néi dung vµ kÕt cÊu luËt thuÕ néi ®Pa hoa kú	109



## DANH MỤC BẢNG BIỂU

### DANH MỤC BẢNG

BẢNG 1: SỰ THAY ĐỔI THUẾ SUẤT THUẾ TNDN Ở CẤP ĐỘ TRUNG CƯƠNG CỦA MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI, GIAI ĐOẠN 2000-2006	26
BẢNG 2. THUẾ TNDN SO VỚI TỔNG SỐ THU TỪ THUẾ VÀ GDP CỦA MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI NĂM 2003	27
BẢNG 3: GIÁ TRỊ CÁC KHOẢN GIẢM TRỪ “INCLUSION AMOUNT” KHỎI CHI PHÍ ĐI THUẾ ĐƯỢC KHẤU TRỪ KHI TÍNH THUẾ TNDN	52
BẢNG 4: THUẾ SUẤT THUẾ TNDN GIAI ĐOẠN 1994 - 2010	58

### DANH MỤC HÌNH

Hình 1. Đường cong Laffer	9
Hình 2. Thuế suất thuế TNDN của các khu vực trên thế giới năm 2009	26
Hình 3: Tỷ trọng đóng góp của từng sắc thuế trong tổng thu ngân sách từ thuế của chính phủ liên bang Hoa Kỳ, giai đoạn 1950-2008	34
Hình 4: Phần kê khai thu nhập của Form 1120 (U.S. Corporation Income Tax Return)	46
Hình 5: Phần kê khai các khoản khấu trừ thu nhập chịu thuế TNDN của Form 1120 50 (U.S. Corporate Income Tax Return)	50
Hình 6: Thu nhập ròng của các thực thể kinh doanh giai đoạn 1987 - 2002	68
Hình 7: Tỷ trọng thuế TNDN trong tổng thu ngân sách Nhà nước của Việt Nam giai đoạn 2003-2007	76



## **DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT**

<b>Từ viết tắt</b>	<b>Giải thích</b>
CTCP	Công ty cổ phần
IRC (Internal Revenue Code)	Bộ luật thuế nội địa Hoa Kỳ
IRS (Internal Revenue Service)	Sở thuế Hoa Kỳ
Sec. (Section)	Phần
TNCN	Thu nhập cá nhân
TNDN	Thu nhập doanh nghiệp



## LỜI MỞ ĐẦU

### 1. Tính cấp thiết của đề tài

Trong bất kỳ nền kinh tế nào, doanh nghiệp luôn giữ vai trò là lực lượng trung tâm, là động lực tạo ra tăng trưởng. Do đó, những quy định và chính sách liên quan đến doanh nghiệp không chỉ tác động đến từng doanh nghiệp mà còn ảnh hưởng đến nhiều khía cạnh kinh tế xã hội khác.

Trên thế giới, thuế thu nhập doanh nghiệp tuy không phải là loại thuế ra đời sớm so với các sắc thuế khác, nhưng giữ một vị trí vô cùng quan trọng trong hệ thống thuế của các quốc gia. Thuế thu nhập doanh nghiệp không chỉ đơn thuần nhằm mục đích tăng thu cho ngân sách Nhà nước, mà còn được sử dụng như một công cụ hữu hiệu trong cuộc “chạy đua” thu hút đầu tư nước ngoài giữa các quốc gia trên thế giới.

Ngày 1/1/2009, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam chính thức có hiệu lực, thay thế cho Luật thuế thu nhập doanh nghiệp ban hành năm 2003. Luật thuế thu nhập doanh nghiệp mới được sửa đổi bổ sung và hoàn thiện theo hướng “*giảm mức thuế suất, giảm diện miễn giảm thuế; thống nhất các mức thuế suất và ưu đãi thuế giữa các thành phần kinh tế để khuyến khích đầu tư và đảm bảo bình đẳng trong cạnh tranh*”, trong lộ trình cải cách hệ thống thuế đến năm 2010 của Chính phủ. Cùng với mở cửa và hội nhập kinh tế, thuế thu nhập doanh nghiệp còn là một yếu tố thu hút đầu tư nước ngoài. Vì vậy, thuế thu nhập doanh nghiệp không chỉ là mối quan tâm của các doanh nghiệp trong và ngoài nước mà còn là một cân nhắc trong chính sách kinh tế của Nhà nước. Việc tìm hiểu và học tập kinh nghiệm trong việc triển khai thuế thu nhập doanh nghiệp của các quốc gia khác chắc chắn sẽ đem lại không ít bài học cho Việt Nam.

Hoa Kỳ là một trong những quốc gia chứng kiến sự ra đời sớm nhất của thuế thu nhập doanh nghiệp ngay vào nửa đầu thế kỷ XIX. Là nền kinh tế hàng đầu với hàng nghìn doanh nghiệp lớn nhỏ hiện diện khắp nơi trên thế giới, sự thay đổi trong chính sách thuế thu nhập doanh nghiệp của Hoa Kỳ không chỉ ảnh hưởng đến bản



thân các doanh nghiệp hay nền kinh tế quốc gia, mà còn tác động đến nền kinh tế của không ít quốc gia khác. Chẳng hạn, chính sách cắt giảm thuế thu nhập của Tổng thống Barrack Obama dành cho các doanh nghiệp Hoa Kỳ, trong đó có sự phân biệt đối với các doanh nghiệp Hoa Kỳ sử dụng việc thuê gia công của nước ngoài có thể ảnh hưởng đến toàn bộ nền công nghiệp gia công tại không ít quốc gia như Ấn Độ, Trung Quốc... Bên cạnh đó, thuế thu nhập doanh nghiệp của Hoa Kỳ có khá nhiều điểm độc đáo so với các quốc gia khác, như quy định về lựa chọn loại hình doanh nghiệp, nguyên tắc chuyển lỗ, tín dụng thuế...

Vậy thuế thu nhập doanh nghiệp của Hoa Kỳ có những đặc điểm cơ bản như thế nào, được áp dụng ra sao; luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam có những điểm gì bất cập, hạn chế, và có những điểm độc đáo nào của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp Hoa Kỳ mà Việt Nam có thể học tập? Tác giả lựa chọn đề tài khoá luận tốt nghiệp ***“Luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Hoa Kỳ và bài học***

***kinh nghiệm cho Việt Nam”*** với mong muốn phần nào có thể giải đáp các vấn đề đặt ra ở trên.

## **2. Mục đích nghiên cứu**

Trình bày những đặc điểm cơ bản của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Hoa Kỳ theo cấu trúc: đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp; căn cứ xác định thuế thu nhập doanh nghiệp gồm thu nhập chịu thuế, thuế suất và các ưu đãi thuế. Cuối cùng, trình bày một số vấn đề khái quát của thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam và trên cơ sở đó, rút ra một số bài học kinh nghiệm cho Việt Nam trong việc áp dụng thuế thu nhập doanh nghiệp.

## **3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu**

Đối tượng nghiên cứu là Luật thuế thu nhập doanh nghiệp liên bang của Hoa Kỳ. Tại Hoa Kỳ, đồng thời tồn tại luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Chính phủ liên bang và luật thuế thu nhập doanh nghiệp của một số chính quyền tiểu bang và các cấp chính quyền địa phương khác; tuy nhiên trong giới hạn của bài viết, tác giả chỉ trình bày về Luật thuế thu nhập doanh nghiệp của chính phủ Liên bang Hoa Kỳ.

Bên cạnh đó, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam cũng được đề cập, làm cơ sở để rút ra các bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.



#### **4. Phương pháp nghiên cứu**

Tác giả sử dụng kết hợp các phương pháp: phân tích tổng hợp, thống kê, so sánh và đối chiếu. Ngoài ra tác giả còn đề cập đến các vấn đề theo quan điểm toàn diện, lịch sử và cụ thể nhằm phân tích một cách chính xác các vấn đề liên quan trong khóa luận.

#### **5. Bố cục khóa luận**

Ngoài phần mở đầu, kết luận, danh mục các từ viết tắt, danh mục bảng biểu, tài liệu tham khảo, phụ lục, nội dung của khóa luận (gồm 92 trang, 4 bảng số liệu và 7 biểu đồ minh họa) được bố cục thành 3 chương như sau:

*Chương I: Một số vấn đề lý luận về thuế và thuế thu nhập doanh nghiệp*

*Chương II: Thuế thu nhập doanh nghiệp của Hoa Kỳ*

*Chương III: Thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam và bài học kinh nghiệm từ Hoa Kỳ*

Do những hạn chế về tài liệu, thời gian nghiên cứu cũng như nhận thức của tác giả, khóa luận không tránh khỏi nhiều thiếu sót. Tác giả rất mong nhận được sự thông cảm và đóng góp ý kiến của thầy cô giáo, bạn bè và những người quan tâm.

#### **6. Lời cảm ơn**

Tác giả xin chân thành cảm ơn Thạc sĩ Đào Ngọc Tiến – người đã dành thời gian tận tình chỉ bảo, hướng dẫn dẫn tác giả hoàn thành khóa luận này.

*Hà Nội, tháng 5/2010*

Sinh viên thực hiện

Trần Thị Hòa



## CHƯƠNG 1

# MỘT SỐ VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VỀ THUẾ VÀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

### 1.1. NHỮNG VẤN ĐỀ CƠ BẢN VỀ THUẾ

#### 1.1.1. Khái niệm thuế

Thuế gắn liền với sự tồn tại, phát triển của Nhà nước và là một công cụ quan trọng mà bất kỳ quốc gia nào cũng sử dụng để thực thi chức năng, nhiệm vụ của mình. Tùy thuộc vào bản chất của Nhà nước và cách thức Nhà nước sử dụng, các nhà kinh tế có nhiều quan điểm về thuế khác nhau.

Adam Smith (Dadauop & FI. Poliauskia, 1976, trang 35) quan niệm về thuế như sau: *“Các công dân của mỗi nước phải đóng góp cho Chính phủ theo tỷ lệ khả năng của mỗi người, nghĩa là tỷ lệ với lợi tức mà họ được thụ hưởng do sự bảo vệ của Nhà nước”*. Theo đó, Adam Smith khẳng định tính chất bắt buộc các công dân phải nộp thuế cho Nhà nước theo tỷ lệ thu nhập của mỗi người.

Karl Marx (Dadauop & FI. Poliauskia, 1976, trang 37) cho rằng thuế là cơ sở kinh tế của bộ máy Nhà nước, là *“khoản đóng góp nghĩa vụ cần thiết để nuôi dưỡng Nhà nước pháp quyền, thuế là nguồn sống... đối với Nhà nước hành pháp. Chính phủ mạnh và thuế cao là hai khái niệm đồng nhất”*. Như vậy, Karl Marx quan niệm rằng thuế gắn liền với Nhà nước và đảm bảo sự tồn tại của bộ máy Nhà nước.

Paul A. Samuelson và William D. Nordhaus (2004, trang 56) lại khẳng định rằng bên cạnh các nghĩa vụ người dân phải thực hiện đối với Nhà nước thì *“thuế là một dạng cưỡng bức quan trọng. Tất cả mọi người đều phải tuân theo Luật thuế. Sự thật là toàn bộ công dân tự mình đặt gánh nặng thuế lên mình và mỗi công dân cũng được hưởng phần hàng công cộng do Chính phủ cung cấp”*.



Theo định nghĩa về thuế của Black's Law Dictionary (2003, trang 1307) thì “*thuế là gánh nặng tài chính đánh lên các cá nhân hay người sở hữu tài sản để hỗ trợ nhà nước (...) một khoản do chính quyền lập pháp buộc người dân phải nộp. Thuế “không phải là một khoản tiền đóng góp tự nguyện hay hiến tặng, mà là một đóng góp bắt buộc, do cơ quan lập pháp quy định”*”.

Sở thuế Hoa Kỳ (Internal Revenue Service) đưa ra định nghĩa về thuế trong Rev. Rule 77.29 như sau: “*Thuế là khoản đóng góp bắt buộc do chính quyền lập pháp quy định. Thuế không phải là khoản chi trả cho một đặc quyền hay dịch vụ nhất định nào và đây là điểm phân biệt thuế với các khoản thu khác nhằm những mục đích cụ thể của chính phủ hay cơ quan quyền lực khác”*”.

Từ những quan điểm nêu trên, chúng ta có thể kết luận:

***Thuế là hình thức đóng góp theo nghĩa vụ do Luật quy định cho các tổ chức và cá nhân trong xã hội nộp cho Nhà nước bằng một phần thu nhập của mình nhằm tập trung một bộ phận của cải xã hội vào Ngân sách Nhà nước để đáp ứng nhu cầu chi tiêu của Nhà nước thích ứng với từng giai đoạn phát triển của đời sống kinh tế xã hội.***

Như vậy, thuế và Nhà nước là hai khái niệm có mối quan hệ chặt chẽ với nhau, bản chất giai cấp của Nhà nước quy định bản chất của thuế.

### **1.1.2. Đặc điểm của thuế**

Thuế có một số đặc điểm cơ bản như sau:

*Thứ nhất*, thuế là một khoản thu không bồi hoàn, không mang tính hoàn trả trực tiếp. Thuế thể hiện sự chuyển giao<sup>1</sup> các nguồn lực tài chính từ khu vực tư nhân sang khu vực công (Nhà nước). Tuy nhiên, người nộp thuế có thể nhận lại một phần đền bù từ việc hưởng các hàng hóa công cộng mà Nhà nước cung cấp. Nộp thuế là một trong những nghĩa vụ cơ bản của mỗi tổ chức và công dân được ghi rõ trong Hiến pháp và các đạo luật của Nhà nước. Tính không hoàn trả trực tiếp của thuế đồng nghĩa với việc thuế không có tính đối giá, tức là người nộp thuế không có quyền yêu cầu đối giá với khoản thuế phải nộp. Đặc điểm này trái ngược với hình

1 Sự chuyển giao (transfer) đợc hiểu là sự chuyển giao một chiều hàng hóa, dịch vụ, tiền tệ... từ chủ thể này sang chủ thể khác. Ngược lại, giao dịch (transfer) là sự trao đổi hai chiều của hàng hóa, dịch vụ... giữa các chủ thể.

thức huy động ngân sách khác như lệ phí, phí. Lệ phí là khoản nộp cho ngân sách Nhà nước mang tính đối giá với các dịch vụ được cung cấp bởi chính phủ.

*Thứ hai*, thuế là một khoản thu mang tính bắt buộc, đây cũng là đặc điểm quan trọng phân biệt giữa thuế và các hình thức động viên tài chính khác của Nhà nước, như công trái, quyền góp mang tính tự nguyện. Joseph E. Stiglitz<sup>2</sup> (1986) cho rằng thuế khác đa số các khoản chuyển giao tiền từ người này sang người khác. Trong khi các khoản chuyển giao đó là tự nguyện thì thuế là bắt buộc.

Tính bắt buộc của thuế do những nguyên nhân sau:

Trước hết, chuyển giao thu nhập dưới hình thức thuế không gắn với lợi ích cụ thể của người nộp thuế nên không thể sử dụng phương pháp tự nguyện trong chuyển giao. Để đảm bảo nhu cầu chi tiêu, Nhà nước phải sử dụng quyền lực của mình để bắt buộc người dân nộp thuế.

Ngoài ra, trong xã hội văn minh nhu cầu của các thành viên cộng đồng về hàng hóa công cộng mà Nhà nước cung cấp ngày càng gia tăng. Tuy nhiên, hàng hóa công cộng là một loại hàng hóa đặc biệt, không thể phân bổ theo khẩu phần và bản thân người sử dụng cũng không muốn phân bổ theo khẩu phần. Hơn nữa, đây lại là mặt hàng không cạnh tranh, không thể đem trao đổi ngang giá và trực tiếp để bù đắp chi phí. Vì vậy, trong xã hội xuất hiện “kẻ ăn không”, tức là những người không tự nguyện trả tiền cho việc thụ hưởng hàng hóa công cộng. Do đó Nhà nước phải bắt buộc tất cả thành viên trong xã hội, kể cả “kẻ ăn không” phải chuyển giao thu nhập cho Nhà nước.

*Thứ ba*, thuế có tính pháp lý cao. Nhà nước sử dụng hệ thống luật pháp để ban hành các sắc thuế, vì vậy thuế thường được quy định dưới dạng văn bản pháp luật hay pháp lệnh. Trốn thuế hay gian lận thuế đều bị coi là những hành vi vi phạm pháp luật và phải chịu xử phạt về hành chính hoặc hình sự.

*Thứ tư*, thuế không có tính mục đích nhất định, tức là một loại thuế cụ thể trong một mức độ cụ thể không được dùng để tài trợ cho một dự án cụ thể của chính phủ mà được tài trợ bởi tổng thể khoản thu của ngân sách Nhà nước. Khoản thu của

<sup>2</sup> Joseph E. Stiglitz là nhà kinh tế học người Mỹ, nhận giải Nobel kinh tế năm 2001

một loại thuế có thể được tài trợ cho nhiều dự án khác nhau hoặc một dự án có thể được tài trợ bởi nguồn thu từ nhiều loại thuế khác nhau.

### 1.1.3. Vai trò của thuế

Cùng với sự phát triển của xã hội, thuế ngày càng đa dạng và vai trò của thuế cũng càng phức tạp. Tuy nhiên, vai trò cơ bản của thuế bao gồm:

#### 1.1.3.1. Thuế là nguồn thu chủ yếu của ngân sách Nhà nước

Không một chính phủ nào trên thế giới có thể hoạt động mà không có ngân sách, và chính phủ cũng không có một hệ thống riêng biệt nào chuyên chịu trách nhiệm hoạt động sinh lời, tạo doanh thu cho ngân sách. Nói cách khác, một nhà nước chỉ có thể điều hành các bộ ban của mình thông qua nguồn quỹ công cộng được tích lũy thông qua hình thức thu thuế. Trong các nguồn thu ngân sách của các quốc gia (thông thường gồm các khoản thu nợ thuế, phí, lệ phí, các khoản vay, thu từ hoạt động đầu tư...), nguồn thu từ thuế luôn chiếm tỉ trọng lớn nhất và là khoản thu chủ yếu của ngân sách Nhà nước. Theo báo cáo đăng trên cổng thông tin chính

thức của chính phủ Trung Quốc ([http://english.gov.cn/2008-03/05/content\\_910305.htm](http://english.gov.cn/2008-03/05/content_910305.htm)) thì trong năm 2007 tổng thu từ thuế chiếm 88,9% tổng thu ngân sách Nhà nước, ở Nhật tỷ lệ này là 57%, ở Singapore thu từ thuế cũng chiếm tới 91,3% tổng thu Ngân sách Nhà nước (Singapore's Ministry of Finance, trang 23).

Sử dụng công cụ thuế để huy động nguồn thu cho ngân sách có những ưu điểm sau:

*Thứ nhất*, phạm vi thu thuế rộng, đối tượng nộp thuế bao gồm toàn bộ thể nhân và pháp nhân hoạt động kinh tế và phát sinh nguồn thu nhập phải nộp thuế.

*Thứ hai*, thông qua thu thuế, một bộ phận đáng kể thu nhập xã hội tập trung trong tay Nhà nước để đảm bảo các nhu cầu chi tiêu và thực thi các biện pháp kinh tế xã hội. Mặt khác, nguồn thu thuế là từ tổng sản phẩm xã hội và thu nhập quốc dân trong nước tạo ra, đó là nguồn thu xuất phát từ nội tại nền kinh tế nên có tính lâu dài, bền vững và ổn định.



*Thứ ba*, hình thức động viên thu nhập bằng thuế có lợi thế hơn các hình thức khác ở chỗ kết hợp giữa phơơng thức cợơng chế bằng pháp luật với kích thích vật chất tạo ra sự quan tâm của đối tượng nộp thuế đến hiệu quả kinh doanh, qua đó kích thích nền kinh tế phát triển.

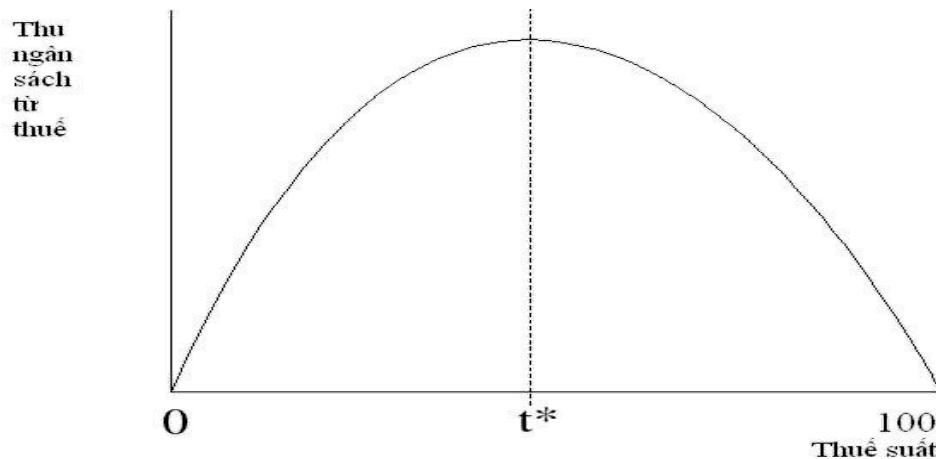
Một chỉ tiêu thường đợơc sử dụng làm thước đo mức độ đóng góp của thuế là phần trăm tổng thu nhập từ thuế so với GDP, thể hiện mức độ Nhà nước kiểm soát các nguồn lực. Tỷ lệ này có thể sử dụng như một thước đo thể hiện vai trò của khu vực công trong nền kinh tế. Tại Việt Nam, trong 5 năm từ 2001-2005 tỷ trọng thu thuế chiếm 21,4% GDP (2005, “Kinh tế Việt Nam và thế giới”, *Thời báo kinh tế Việt Nam*, tr. 15). Theo Báo cáo thường niên về chỉ số tự do kinh tế năm 2010 của Quỹ Heritage và tạp chí Wall Street Journal, tổng thu thuế năm 2008 của Hoa Kỳ tương đợơng 28,3% GDP, của Pháp tương đợơng 45% GDP, của Trung Quốc là 18,3% GDP và của Việt Nam là 23,2% GDP. Các nước với tỉ lệ này cao thường có xu hướng lấy tiền từ túi công chi cho các dịch vụ mà công dân thường đáng ra phải tự trả bằng tiền của mình.

Tuy nhiên, mức thuế suất cao không đảm bảo tăng thu cho ngân sách Nhà nước. Mức thuế suất không hợp lý có thể cản trở sự phát triển kinh tế, và khuyến khích các hoạt động trốn thuế, lậu thuế. Kết quả là nguồn thu ngân sách từ thuế không tăng, và nền kinh tế cũng gặp cản trở. Vì vậy, Chính phủ có thể tối đa hóa số thuế thu đợơc thông qua xác định thuế suất tại mức tối ợơu, điều này đợơc thể hiện qua đợơng cong Laffer<sup>3</sup>:

---

<sup>3</sup> Đợơng cong Laffer, đặt theo tên Authur Laffer, biểu diễn quan hệ giữa số thu thuế và thuế suất. Đây là một trong những lý luận trung tâm của kinh tế học trọng cung.





**Hình 1. Đường cong Laffer**

*Nguồn: [http://en.wikipedia.org/wiki/Laffer\\_curve](http://en.wikipedia.org/wiki/Laffer_curve)*

$t^*$  là mức thuế suất tối ưu, tại đó Nhà nước đạt được số thu ngân sách từ thuế lớn nhất. Khi thuế suất nằm dưới mức tối ưu này, thì nâng thuế suất cho phép tăng thu ngân sách. Ngược nếu thuế suất đã cao hơn mức tối ưu này mà lại tiếp tục nâng thuế suất thì số thu ngân sách từ thuế lại giảm đi.

### **1.1.3.2. Thuế là công cụ điều tiết kinh tế vĩ mô trong nền kinh tế thị trường**

Trong nền kinh tế thị trường, Nhà nước có thể sử dụng chính sách thuế để điều tiết vĩ mô nền kinh tế, do chính sách thuế ảnh hưởng trực tiếp đến thu nhập, giá cả, quan hệ cung cầu, cơ cấu đầu tư và sự phát triển hoặc suy thoái của nền kinh tế. Theo trường phái Keynes thì thuế là một trong những công cụ điều tiết tổng cầu của nền kinh tế, chẳng hạn khi tổng cầu tăng quá mức có thể tăng thuế để hạ nhiệt nền kinh tế và kiềm chế lạm phát. Trên thực tế, nhiều nước đã sử dụng chính sách thuế linh hoạt để đối phó với suy thoái kinh tế. Chẳng hạn, trong năm 2009 kế hoạch cứu trợ để đối phó với khủng hoảng kinh tế của nhiều nước sử dụng công cụ thuế: Bỉ cắt giảm thuế suất thuế giá trị gia tăng cho nguyên liệu xây dựng từ 21% xuống 6%, Phần Lan mở rộng phạm vi đối tượng được giảm thuế và tăng ưu đãi thuế, Pháp miễn 2/3 thuế thu nhập cá nhân cho đối tượng có thu nhập chịu thuế ở mức 5,5% (mức thuế suất thấp nhất trong biểu thuế suất lũy tiến), Rumani miễn thuế thu nhập cá nhân cho phần thu nhập từ lãi suất tiền gửi có kỳ hạn và tiền gửi tiết kiệm từ ngày 1/1/2009...



Việc điều chỉnh chính sách thuế còn góp phần điều tiết sản xuất và thị trường nhằm hình thành cơ cấu kinh tế hợp lý, có những ngành kinh tế rất quan trọng cho phát triển kinh tế xã hội nhưng lại không được các nhà đầu tư quan tâm vì lợi nhuận không cao, nên cần phải có sự đầu tư của Nhà nước. Điều này đòi hỏi phải huy động một tỷ lệ thuế tương đối cao với một số ngành có điều kiện phát triển thuận lợi trong thời kỳ nhất định và một tỷ lệ tương đối thấp với những ngành kém thuận lợi nhằm tạo cơ sở hạ tầng cho nền kinh tế. Đồng thời, việc phân biệt thuế suất với từng loại sản phẩm, ngành hàng đã góp phần điều chỉnh giá cả, quan hệ cung cầu và hướng dẫn các nhà đầu tư bỏ vốn vào những sản phẩm, ngành hàng theo định hướng của Nhà nước. Chẳng hạn, ở Việt Nam hiện nay, một số loại nông sản, hay các sản phẩm phục vụ hoạt động sản xuất nông nghiệp như phân bón, thức ăn gia súc... là các lĩnh vực được ưu tiên phát triển được áp dụng mức thuế suất thuế giá trị gia tăng ưu đãi là 5%; các lĩnh vực được đặc biệt khuyến khích như xuất khẩu hàng hoá dịch vụ, vận tải quốc tế, dịch vụ cấp tín dụng... được áp dụng thuế suất ưu đãi 0% trong khi các loại hàng hoá dịch vụ khác chịu thuế suất thuế giá trị gia tăng 10%. Chính sách ưu đãi phát triển các ngành công nghệ cao còn được thể hiện ở các ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp, hay thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu các mặt hàng công nghệ cao...

Thuế cũng là một công cụ quan trọng để thực hiện chính sách đối ngoại và bảo hộ nền sản xuất trong nước, thúc đẩy sự hòa hợp kinh tế trong khu vực và trên thế giới. Tổ chức thương mại thế giới (WTO) cũng ra đời trên cơ sở hợp tác giữa các quốc gia liên quan đến vấn đề thuế quan. Ngày nay, tuy xu hướng sử dụng các rào cản phi thuế quan ngày càng được các quốc gia ưa chuộng, nhưng thuế quan vẫn giữ vai trò quan trọng trong việc bảo hộ nền sản xuất trong nước cũng như thúc đẩy sự hợp tác quốc tế.

### ***1.1.3.3. Thuế là công cụ điều hoà thu nhập, thực hiện công bằng xã hội trong phân phối***

Trong nền kinh tế thị trường, nếu không có sự can thiệp của Nhà nước và để thị trường tự điều chỉnh thì sự phân phối của cải và thu nhập sẽ mang tính tập trung rất cao, tạo ra hai cực đối lập nhau, dẫn đến tình trạng phân hóa giàu nghèo. Chính



vì vậy Nhà nước phải can thiệp vào sự phân phối để quản lý và điều chỉnh hoạt động của nền kinh tế thông qua hệ thống luật pháp, công cụ kinh tế, tài chính, trong đó thuế là công cụ quan trọng. Trong chính sách thuế, Nhà nước thiết kế các mức thuế suất và ọu đãi khác nhau cho các đối tượng khác nhau. Đồng thời, các chính sách thuế cũng phải thống nhất giữa các thành phần kinh tế và tầng lớp dân cư, không phân biệt các đơn vị, cá nhân. Các tổ chức, cá nhân có hoàn cảnh hay điều kiện tương tự nhau đều phải nộp thuế như nhau (công bằng theo chiều ngang). Người có thu nhập thấp không đủ đảm bảo đời sống thì không phải nộp thuế, người có thu nhập nhiều hơn thì phải nộp thuế nhiều hơn (công bằng theo chiều dọc). Sự công bằng trong chính sách thuế sẽ kích thích mọi tổ chức cá nhân tập trung đầu tư phát triển hoạt động sản xuất kinh doanh để có thu nhập chính đáng.

Đồng thời thuế còn thực hiện chức năng phân phối lại thu nhập xã hội, thể hiện thông qua việc Nhà nước sử dụng ngân sách thu từ thuế để chi tiêu cho các hoạt động phục vụ lợi ích của công dân, cung cấp hàng hóa công cộng, trợ cấp, điều hòa thu nhập xã hội. Loại thuế thể hiện tính chất phân phối lại rõ nhất, thể hiện công bằng xã hội chính là thuế trực thu thể hiện ở thuế thu nhập cá nhân và thuế thu nhập doanh nghiệp.

#### **1.1.4. Phân loại thuế**

Phân loại thuế có ý nghĩa rất quan trọng trong việc làm rõ bản chất của từng loại thuế, qua đó có thể sử dụng công cụ thuế một cách công bằng, hợp lý và hiệu quả hơn. Để phân loại thuế người ta thường căn cứ vào các tiêu thức phân loại khác nhau, phụ thuộc vào từng mục đích khác nhau như: phân loại thuế dựa trên phương thức đánh thuế, phân loại thuế dựa trên cơ sở tính thuế, phân loại thuế dựa trên phạm vi điều chỉnh của sắc thuế, phân loại thuế theo tên gọi của sắc thuế.

Đối với đây là một số tiêu thức phân loại thuế cơ bản thường được áp dụng:

##### ***1.1.4.1. Phân loại thuế căn cứ vào phương thức đánh thuế***

Cách phân loại cổ điển nhất và thường được sử dụng nhất là cách phân loại dựa vào phương thức đánh thuế trực tiếp hay gián tiếp vào thu nhập chịu thuế của các tổ chức, cá nhân trong xã hội. Theo cách này, thuế được phân thành thuế trực thu và thuế gián thu.



Theo John Bouvier<sup>4</sup> (1856, tr. 2311), thì “Thuế được chia thành thuế trực thu và thuế gián thu. Thuế trực thu đánh vào tài sản, cá nhân, doanh nghiệp, thu nhập... của người nộp thuế. Thuế gián thu đánh vào hàng hóa trước khi đến tay người tiêu dùng và được nộp bởi người chịu thuế cuối cùng không phải với tư cách thuế, mà với tư cách một phần của giá cả thị trường của hàng hóa đó”.

Ngoài ra, theo Hội đồng cơ mật<sup>5</sup> (Privacy Council) của Canada, thuế trực thu và thuế gián thu được định nghĩa như sau: “Thuế gồm có thuế gián thu và thuế trực thu. Thuế trực thu là thuế đánh vào chính đối tượng mà nó nhắm đến. Thuế gián thu là thuế đánh vào một cá nhân với kì vọng hay ý định là anh ta sẽ tự trả thuế cho mình bằng chi phí của người khác. Người sản xuất và nhập khẩu một loại hàng hóa được yêu cầu trả thuế cho hàng hóa đó, không phải với ý định áp đặt một khoản đóng góp lên anh ta, mà để thông qua anh ta đánh thuế lên những người tiêu dùng hàng hóa, và anh ta được cho là sẽ bù được khoản thuế bỏ ra bằng việc tăng giá hàng hóa”<sup>6</sup>.

Như vậy, cách hiểu về thuế trực thu và thuế gián thu trên thế giới không có nhiều điểm khác biệt. Có thể tổng kết những đặc điểm cơ bản của thuế trực thu và thuế gián thu như sau:

*Thuế trực thu* là loại thuế đánh trực tiếp vào thu nhập hoặc tài sản của các đối tượng nộp thuế. Thuế trực thu có đặc điểm là đối tượng nộp thuế theo luật định cũng chính là đối tượng chịu thuế, ví dụ như thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân, thuế đánh vào quà tặng, quà biếu... Thuế trực thu khác với thuế gián thu ở chỗ không được cộng vào giá hàng hóa và dịch vụ.

Ưu điểm của thuế trực thu là động viên trực tiếp thu nhập của từng tổ chức và cá nhân có thu nhập, cho nên đảm bảo được tính công bằng xã hội hơn thuế gián thu, vì phần đóng góp thường phù hợp với khả năng của từng đối tượng, thu nhập cao thì chịu thuế cao, thu nhập thấp thì chịu thuế thấp, thu nhập chỉ đủ trang trải chi phí cần thiết hoặc không có thu nhập thì không phải nộp thuế. Do đó, thuế

---

<sup>4</sup> John Bouvier là nhà luật gia và từ điển học người Mỹ, tác giả của cuốn từ điển *American Law Dictionary*  
<sup>5</sup> Hội đồng cơ mật (Privacy Council) là cơ quan cố vấn cho Thủ tướng Canada.

6 *Bank of Toronto v Lambe* 12 Appeal Cases (AC) 575 (1887)

trực thu có tác dụng rất lớn trong việc điều hòa thu nhập, giảm bớt sự chênh lệch giàu nghèo giữa các tầng lớp dân cư trong xã hội.

Tuy nhiên, thuế trực thu cũng có khuyết điểm, đó là phần nào hạn chế sự cố gắng tăng thu nhập của đối tượng nộp thuế do thu nhập càng cao thì số thuế nộp càng nhiều. Việc quản lý thuế trực thu phức tạp và chi phí quản lý thường cao hơn thuế gián thu.

*Thuế gián thu* là loại thuế không trực tiếp đánh vào thu nhập hay tài sản của người nộp thuế mà điều tiết gián tiếp thông qua giá cả hàng hóa, dịch vụ của tổ chức, cá nhân khi tiêu dùng hàng hóa, dịch vụ, ví dụ như thuế giá trị gia tăng, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt. Thuế trực thu có đặc điểm là người nộp thuế không phải là người chịu thuế. Thuế này do người sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ nộp cho Nhà nước, nhưng người chịu thuế là người tiêu dùng cuối cùng những hàng hóa dịch vụ đó. Bởi vì, tiền thuế được cộng vào giá cả khi mua hàng hóa, dịch vụ mà người tiêu dùng trả tiền.

Ưu điểm của thuế gián thu là đảm bảo được sự tự lựa chọn của người chịu thuế với các loại hàng hóa, dịch vụ mà họ quyết định mua, đảm bảo tính tự nguyện chịu thuế. Đồng thời, thuế gián thu còn tránh được quan hệ trực tiếp giữa người chịu thuế và cơ quan thuế nên dễ thu hơn so với thuế trực thu. Thuế gián thu cũng dễ điều chỉnh tăng hơn thuế trực thu vì những người chịu thuế thường không cảm nhận ngay gánh nặng của loại thuế này. Bên cạnh đó, thuế gián thu còn là công cụ điều tiết, bảo hộ sản xuất kinh doanh trong nước, và hướng dẫn tiêu dùng. Hiện nay trên thế giới có xu hướng coi trọng thuế gián thu hơn thuế trực thu vì nó có đối tượng chịu thuế rất rộng, đem lại nguồn thu lớn cho ngân sách, dễ thu, dễ quản lý, đồng thời chi phí phải bỏ ra để thu thuế cũng thấp.

Tuy nhiên, nhược điểm của thuế gián thu là tính lũy thoái của nó. Vì thuế gián thu đánh thuế nhọ nhau trên cùng một loại hàng hóa, dịch vụ nên người giàu và người nghèo nếu cùng tiêu dùng một loại hàng hóa, dịch vụ và số lượng nhọ nhau thì chịu thuế nhọ nhau, nhưng thực chất khi xét tỷ lệ động viên thuế gián thu so với thu nhập thì người giàu chịu thuế thấp hơn người nghèo; người có thu nhập càng cao thì tỷ lệ nộp thuế gián thu càng thấp.



#### ***1.1.4.2. Phân loại thuế căn cứ vào đối tượng đánh thuế***

Theo cách phân loại này thì thuế gồm có:

- Thuế đánh vào hoạt động sản xuất, kinh doanh như: thuế doanh thu, thuế giá trị gia tăng.
- Thuế đánh vào hàng hóa như: thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt.
- Thuế đánh vào tài sản như: thuế nhà đất.
- Thuế đánh vào thu nhập như: thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân.

Việc phân loại thuế theo đối tượng như trên vừa phát huy tác dụng riêng của từng loại thuế, vừa hỗ trợ cho nhau để bảo đảm thực hiện chức năng toàn diện của cả hệ thống thuế. Tuy nhiên, việc phân loại thuế theo đối tượng đánh thuế chỉ là tương đối, chẳng hạn như thuế giá trị gia tăng, theo cách phân loại này là thuế đánh vào hàng hoá nhưng lại được thu ở khâu sản xuất kinh doanh, do đó thuế đánh vào hoạt động sản xuất kinh doanh hay thuế đánh vào hàng hoá thực chất chỉ là một.

#### ***1.1.4.3. Phân loại thuế căn cứ vào chế độ phân cấp và điều hành ngân sách***

Theo tiêu thức này, thuế thường được phân chia thành thuế trung ương và thuế địa phương.

*Thuế trung ương*: là loại thuế được Nhà nước ban hành thành các văn bản pháp quy và được điều tiết hoàn toàn vào Ngân sách Nhà nước ở Trung ương. Thuế trung ương bao gồm các nguồn thu lớn từ các hoạt động sản xuất kinh doanh có phạm vi rộng lớn trên lãnh địa quốc gia, hoặc thu từ các tài nguyên lớn thuộc sở hữu Nhà nước.

- *Thuế địa phương*: là loại thuế được Nhà nước quy định thu trên phạm vi lãnh thổ được phân công quản lý và được điều tiết vào Ngân sách Nhà nước ở địa phương. Thuế địa phương bao gồm các nguồn phát sinh trên địa bàn, phần lớn có quy mô vừa và nhỏ, đối tượng nộp thuế nhiều và quản lý phức tạp.

#### **1.1.5. Tiêu chuẩn đánh giá hệ thống thuế**

Trong tác phẩm kinh điển *Của cải các quốc gia* (*The wealth of Nations*), nhà kinh tế học Adam Smith (1723–1790) đã hệ thống hóa các quy tắc kiểm soát và

điều chỉnh hệ thống thuế hợp lý. Trải qua thời gian, những tiêu chuẩn này vẫn giữ được tính phù hợp và có ý nghĩa rất quan trọng trong việc đánh giá hệ thống thuế nói chung cũng như từng sắc thuế nói riêng. Trong Quyển V, Chương 2 của cuốn *Của cải các quốc gia*, Adam Smith đưa ra 4 tiêu chuẩn chung:

1. *Các đối tượng đánh thuế phải đóng góp cho sự hỗ trợ của chính phủ, càng gần mức được hỗ trợ càng tốt, theo tỷ lệ khả năng tương ứng của mình. Đó*

*là tỷ lệ trong phần doanh thu mà họ được hưởng tương ứng dưới sự bảo vệ của Nhà nước.*

2. *Số thuế mỗi cá nhân phải nộp cần chắc chắn, không tùy tiện. Thời gian nộp, cách thức nộp, giá trị phải nộp, tất cả đều phải rõ ràng và đơn giản đối với người đóng góp và với mọi người khác.*

3. *Mỗi loại thuế nên được đánh vào một thời điểm và theo một cách thức sao cho có thể thuận tiện nhất cho người đóng thuế.*

4. *Mỗi loại thuế nên được xử lý linh hoạt sao cho chi phí tiến hành thu thuế thấp nhất.*

Nhìn chung, những quy tắc này cũng tương đồng với những tiêu chuẩn quan trọng được các nhà kinh tế hiện đại chấp nhận, gồm những tiêu chuẩn chính sau:

#### **1.1.5.1. Tính công bằng (Equity)**

Có hai hướng tiếp cận về tính công bằng của thuế được nhiều nhà kinh tế thừa nhận, đó là xem xét tính công bằng theo *lợi ích được hưởng* và theo *khả năng chi trả*.

*Thứ nhất, tính công bằng tiếp cận theo lợi ích được hưởng.*

Theo cách tiếp cận này thì các cá nhân phải được đánh thuế theo lợi ích mà họ nhận được từ những chương trình chi tiêu được tài trợ từ tiền thuế của chính phủ. Cách tiếp cận này coi hàng hóa công cộng giống như hàng hóa tư nhân. Chẳng hạn, tại Mỹ nguồn thu từ thuế xăng dầu sẽ được dùng để xây dựng và bảo dưỡng

đường xá. Vì người mua xăng cũng là người sử dụng đường nên thuế xăng dầu có thể được coi là cách công bằng để thanh toán cho dịch vụ này của chính phủ.

Đánh thuế theo lợi ích được hưởng đã công khai ràng buộc chính sách thuế với chính sách chi tiêu của chính phủ. Khó khăn lớn của việc tiếp cận này là tính

toán lợi ích của chi tiêu công cộng, do vậy trên thực tế khó có thể đảm bảo thực hiện đánh thuế theo lợi ích một cách đúng nghĩa.

*Thứ hai, tính công bằng tiếp cận theo khả năng chi trả.*

Theo cách tiếp cận này, thuế đánh vào người dân cần phải dựa vào khả năng gánh vác gánh nặng thuế của họ. Khác với cách tiếp cận dựa trên lợi ích thụ hưởng, mức đóng thuế không liên quan trực tiếp đến việc sử dụng dịch vụ công cộng. Nguyên tắc đánh thuế theo khả năng chi trả dẫn đến hai hệ quả về công bằng: *công bằng ngang* và *công bằng dọc*.

*Công bằng ngang* phản ánh nguyên tắc những người nộp thuế có hoàn cảnh điều kiện giống hay tương tự nhau sẽ nộp thuế ngang nhau, bởi vì họ có khả năng trả thuế ngang nhau. Trên thực tế, nguyên tắc bình đẳng này hay bị coi nhẹ, cả cố ý lẫn vô ý. Những vi phạm cố ý thường nhằm mục đích chính trị hơn là kinh tế, chẳng hạn như những ưu đãi thuế cho nông dân, tầng lớp trung lưu hay miễn thuế cho thu nhập từ lãi suất trái phiếu chính phủ.

*Công bằng dọc* được hiểu là đối xử khác nhau với những đối tượng khác nhau, có xét đến khả năng trả thuế. Nguyên tắc này thường được hiểu là các loại thuế nên được đánh theo cấu trúc lũy tiến. Và theo cách hiểu đó, các loại thuế gián thu đã vi phạm nguyên tắc này.

#### **1.1.5.2 Tính hiệu quả (Efficiency)**

Yêu cầu về tính hiệu quả của thuế nảy sinh từ bản chất của nền kinh tế thị trường. Mặc dù có nhiều ví dụ trái ngược, các nhà kinh tế nhìn chung vẫn tin rằng thị trường có tác động lớn đối với việc đưa ra quyết định cho những lựa chọn như là tiêu dùng, sản xuất và đầu tư. Do đó, họ cho rằng chính sách thuế nên hạn chế can thiệp vào sự phân bổ các nguồn lực kinh tế. Có nghĩa là hệ thống thuế nên gây ít tác động lên các quyết định của từng cá nhân. Thuế không nên phân biệt thiên vị hay định kiến với những khoản chi tiêu, phơng tiện sản xuất, những hình thức tổ chức hay những ngành nghề nhất định. Tất nhiên, điều này không có nghĩa là các mục tiêu kinh tế xã hội không thể có những cân nhắc ngoại lệ. Chẳng hạn, rất nên đánh thuế ô nhiễm như là một công cụ để bảo vệ môi trường.



Tính hiệu quả hay trung lập của thuế hướng vào việc xem xét các sắc thuế có khiến người nộp thuế phải tham gia vào các hoạt động khác với ngành nghề để tránh nộp thuế hay không. Thuế được xem như trung lập khi nó không bóp méo các quyết định của các cá nhân, ngược lại nếu thuế bóp méo hành vi quyết định của người nộp thuế, thuế đó không trung lập.

Xét trên phạm vi quốc tế, cần thiết xem xét liệu hệ thống thuế có khuyến khích tính trung lập trong xuất nhập khẩu vốn. Tính trung lập trong xuất khẩu vốn được thừa nhận khi sự lựa chọn của người nộp thuế giữa việc đầu tư trong nước hay

ở nước ngoài không bị tác động bởi thuế. Tính trung lập trong nhập khẩu vốn được thừa nhận nếu công ty hoạt động ở nước ngoài có cùng địa vị nộp thuế như các đối thủ cạnh tranh địa phương.

### ***1.1.5.3. Các tiêu chuẩn khác***

#### **1.1.5.3.1. Tính đơn giản**

Tiêu chuẩn đơn giản có nghĩa là các quy định thuế cần dễ hiểu, dễ tiếp cận, dễ sử dụng và không rối rắm. “Đơn giản” là một thuật ngữ tổng quát bao gồm các khái niệm sau:

*Tính có thể lĩnh hội:* Thuế phải dễ hiểu đối với người nộp.

*Tính chắc chắn:* Việc áp dụng thuế cho một giao dịch nhất định cần dự báo được, xác định được và tương đối chắc chắn, không mập mờ đa nghĩa - đối với cả người nộp thuế lẫn cơ quan quản lý thuế.

*Tính thuận tiện trong quản lý:* Người nộp thuế không phải tốn quá nhiều thời gian hay chi phí để thi hành nghĩa vụ thuế.

*Tính khó trốn tránh:* Luật thuế cần tạo ra ít cơ hội nhất có thể cho các hành vi không tuân thủ.

#### **1.1.5.3.2. Tính ổn định**

*Tính ổn định* của thuế có ý nghĩa quan trọng trong việc tài trợ cho các nhu cầu của chính phủ, đảm bảo duy trì tính liên tục trong các chính sách về ngân sách

của chính phủ. Ngoài ra, những thay đổi thường xuyên về thuế suất và các luật lệ về thuế sẽ khiến cho khu vực tị nạn gặp khó khăn trong lập kế hoạch dài hạn. Khi hệ

thống thuế không ổn định, nó sẽ trở thành một nguồn rủi ro và gây ra tình trạng kém hiệu quả cho kinh tế đất nước.

#### **1.1.5.3.3. Chi phí quản lý thuế và chấp hành thuế phải hợp lý**

Số thuế thu được là để tài trợ cho các nhu cầu của chính phủ nên chi phí thu thuế cao sẽ làm giảm số thu ròng còn lại cho chính phủ. Nguyên tắc này yêu cầu phải tổ chức bộ máy thu thuế gọn nhẹ với chi phí thấp nhất.

## **1.2. NHỮNG VẤN ĐỀ CƠ BẢN VỀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP**

### **1.2.1. Khái niệm thuế thu nhập doanh nghiệp**

Trước khi đưa ra khái niệm thuế TNDN, cần phải làm rõ các khái niệm về doanh nghiệp, và thu nhập doanh nghiệp. Thuế thu nhập doanh nghiệp (ở một số nước còn gọi là thuế thu nhập công ty, thuế công ty hay thuế lợi tức) được áp dụng từ lâu ở nhiều nước trên thế giới. Sự khác biệt về tên gọi của sắc thuế này giữa các quốc gia là do sự khác nhau trong ngôn ngữ luật pháp giữa các nước quy định về những hình thức đầu tư của các loại hình doanh nghiệp khác nhau, cũng như sự khác nhau giữa chính sách thuế của các nước đối với “loại hình kinh doanh có tổ chức” này.

Trước hết, chúng ta cần xem xét khái niệm “doanh nghiệp” trên cả nghĩa rộng và nghĩa hẹp. Xét theo nghĩa rộng, doanh nghiệp là tất cả các loại hình kinh doanh có tổ chức như công ty cổ phần, công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty hợp danh, công ty Nhà nước... Xét theo nghĩa hẹp, khái niệm doanh nghiệp chỉ được dùng để chỉ các công ty cổ phần. Chính vì những quan niệm như trên nên ở một số nước tồn tại một sắc thuế riêng với công ty cổ phần và các hình thức kinh doanh có tổ chức khác phải chịu sự điều chỉnh của các sắc thuế thu nhập khác. Đôi khi hình thức thuế này chỉ đánh vào các công ty cổ phần lớn trong khi các công ty cổ phần nhỏ lại bị đánh thuế như các tổ chức kinh doanh còn lại. Chính vì vậy, đối tượng nộp thuế của thuế TNDN ở các nước khác nhau không phải bao giờ cũng giống nhau.

Bên cạnh đó, khái niệm “thu nhập doanh nghiệp” cũng cần được làm rõ. Thu nhập được hiểu là tổng các giá trị mà một chủ thể nhận được trong nền kinh tế



thông qua quá trình phân phối thu nhập quốc dân trong một thời gian, không phân biệt nguồn gốc hình thành từ lao động, tài sản hay đầu tư. Trên thực tế, thu nhập được định nghĩa bằng các yếu tố cụ thể sẽ đọa vào trong cơ sở tính thuế (thu nhập từ việc làm, từ lợi nhuận kinh doanh, tiền cho thuê) chứ không thông qua một công thức tổng quát. Điều này đúng với các quốc gia áp dụng hệ thống thuế phân theo loại hình thu nhập.

Theo hệ thống thuế truyền thống thì thu nhập gồm tiền mặt nhận được và các khoản tương đương, cũng bao gồm các khoản sẽ nhận được hay dự kiến nhận được. Có quốc gia lại phân chia thu nhập thành *thu nhập* (hay *thu nhập thông thường*) và *lãi vốn*. Lãi vốn chịu thuế theo quy định riêng và thuế suất riêng. Ở Úc, *thu nhập thông thường* dùng để phân biệt với *thu nhập theo pháp luật* (gồm tất cả thu nhập và lãi vốn có trong cơ sở tính thuế theo quy định của pháp luật). Phần lớn các quốc gia xác định thu nhập theo các bước khác nhau: thu nhập ban đầu (ví dụ tổng thu nhập) giảm dần sau khi khấu trừ các khoản miễn giảm cá nhân, khấu trừ thuế... để xác định thu nhập chịu thuế. Trong bước trung gian và bước cuối gồm có thu nhập điều chỉnh của tổng thu nhập, thu nhập kê khai (Canada), thu nhập chịu thuế (Anh) và thu nhập ròng. Do sự khác biệt trong hệ thống thuế của từng quốc gia, việc so sánh các thuật ngữ với nhau thường ít được thực hiện.

Cuối cùng, chúng ta xem xét khái niệm thuế TNDN. Cho đến nay, chưa có một khái niệm thống nhất nào định nghĩa thuế thu nhập doanh nghiệp. Tuy nhiên, có thể xem xét một số quan điểm sau:

Chuyên gia về thuế của trường Đại học Luật New York, Daniel N. Shaviro (2009, tr. 3) cho rằng thuế TNDN “*có thể hiểu theo nghĩa rộng và nghĩa hẹp. Hiểu theo nghĩa hẹp, thuế thu nhập doanh nghiệp chỉ đơn giản là thuế đánh vào các doanh nghiệp. Mở rộng khái niệm này, thuế thu nhập doanh nghiệp còn chỉ việc đánh thuế vào các nguồn lợi nhuận tài chính của các cá nhân trong các doanh nghiệp, chẳng hạn như cổ phần hay các khoản nợ*”.

Author O’Sullivan và Steven M. Shefrin trong cuốn *Economics: Principles in action* cho rằng thuế TNDN là loại thuế do luật pháp quy định, đánh vào lợi nhuận



(profit) của công ty. Hai tác giả này quan niệm thuế TNDN là loại thuế đánh vào giá trị của lợi nhuận của một doanh nghiệp.

Từ các khái niệm trên, chúng ta có thể kết luận rằng ***thuế thu nhập doanh nghiệp là loại thuế trực thu đánh vào thu nhập chịu thuế của doanh nghiệp trong kinh doanh.***

Bản chất của thuế TNDN là thuế đánh vào thu nhập của chủ sở hữu trong khu vực sản xuất, kinh doanh. Điều này gây ra nhiều tranh luận trên thế giới về sự tồn tại của sắc thuế này. Cùng một khoản thu nhập của chủ sở hữu công ty nhưng lại chịu sự điều chỉnh của cả hai loại thuế là thuế TNDN và thuế thu nhập cá nhân. Tuy vậy, thuế TNDN là sắc thuế hợp lý và nó vẫn tồn tại nhờ một thực thể khách quan vì những lí do sau:

*Thứ nhất*, doanh nghiệp là một thực thể tồn tại độc lập khách quan nên phải thực hiện nghĩa vụ thuế giống như một đối tượng chịu thuế độc lập. Sự tập hợp các khoản vốn của các chủ sở hữu mới chỉ đơn giản là khâu huy động vốn và chưa thể nói là đã hình thành một công ty. Công ty chỉ có thể hình thành và tồn tại được khi các nhân tố về vốn, lao động, công nghệ, thị trường... được tập hợp lại thành một hệ thống. So với cá nhân tự bỏ vốn ra kinh doanh, các công ty có lợi thế hơn ở nhiều mặt, đó là khả năng cạnh tranh, khả năng ứng dụng công nghệ, khả năng vay nợ, khả năng hạn chế rủi ro... Khi những khả năng nổi trội trên xuất hiện thì sự hiện diện của công ty kinh doanh có tính độc lập tương đối với các chủ sở hữu. Công ty càng lớn, mức độ xã hội hóa càng cao thì sự độc lập này càng thể hiện rõ hơn. Sự hoạt động của các công ty cổ phần, công ty trách nhiệm hữu hạn được thực hiện chủ yếu thông qua một nhóm các nhà quản trị, trong khi đó sự tham gia của các chủ sở hữu rất hạn chế và không ảnh hưởng nhiều đến hoạt động của công ty.

*Thứ hai*, doanh nghiệp được hưởng những ọu đãi, lợi thế mà Nhà nước tạo ra, vì thế phải hoàn lại dưới hình thức thuế TNDN. Khi tham gia kinh doanh trên lãnh thổ một quốc gia nào đó các doanh nghiệp đã được Nhà nước đó tạo ra những điều kiện để có thể thực hiện các hoạt động kinh doanh an toàn, thuận lợi nhờ: cơ sở hạ tầng kỹ thuật, sự bảo vệ về mặt pháp luật, chính sách hỗ trợ về công nghệ, vốn, kỹ thuật... Có thể nói một phần thu nhập do các doanh nghiệp tạo ra có phần đóng



góp của toàn xã hội, do vậy các doanh nghiệp phải nộp thuế, có nhọ thể mới đảm bảo tính công bằng về quyền và nghĩa vụ.

*Thứ ba*, còn có quan điểm cho rằng thuế TNDN là loại thuế thu trước hoặc thu gộp hay thuế bổ sung của thuế TNCN để tránh tình trạng thất thu thuế và giảm bớt các đầu mối thu. Đối với các cơ quan thuế, việc kiểm soát, quản lý thu nộp thuế từ các công ty rõ ràng thuận lợi hơn so với việc kiểm soát, quản lý thu từng cá nhân. Vì vậy, việc đánh thuế TNDN vừa giảm được các đầu mối quản lý thu vừa có thể hạn chế khả năng thất thu thuế do thiếu kiểm soát chặt chẽ thuế TNCN. Điều này đặc biệt thích hợp cho các nước đang phát triển khi thuế TNCN chưa có hoặc đã có nhọng mới chỉ ở dạng sơ khai.

Nhọ vậy, sự tồn tại của thuế TNDN là hoàn toàn hợp lý, và vai trò của loại thuế này ngày càng quan trọng trong đảm bảo ổn định nguồn thu ngân sách và thực hiện điều tiết thu nhập.

### **1.2.2. Quá trình hình thành, phát triển của thuế thu nhập doanh nghiệp**

Đánh thuế trên thu nhập doanh nghiệp là một khái niệm hiện đại, và xuất hiện khá muộn sau các hình thức thuế khác trong lịch sử loài người. Để đánh thuế trên thu nhập, xã hội cần phải phát triển đến một mức độ nhất định để có hệ thống kế toán để ghi chép chính xác các chi phí, doanh thu, lợi nhuận...

Trong lịch sử, thuế TNDN được thể hiện dưới các hình thức thuế thu nhập khác nhau nhọ thuế lợi nhuận đất đai, nhà cửa... Hình thức thuế thu nhập này đã xuất hiện từ thời cổ đại và được đánh vào cá nhân. Đến đầu thế kỷ 19 khi các loại hình công ty xuất hiện nhiều ở các nước châu Âu và châu Mỹ, thì luật thuế ở các nước mới có những quy định riêng dành cho loại hình kinh doanh có tổ chức này. Vào những năm 1820, luật thuế ở các tiểu bang của Hoa Kỳ nhọ Luật thuế bang New York năm 1823 hay Luật thuế chung bang Massachusetts năm 1832 không đề cập một sắc thuế nào đánh riêng vào thu nhập của các công ty, mà chỉ có thuế tài sản đánh vào cá nhân. Tuy nhiên, với sự bùng nổ của các công ty bảo hiểm, công ty xây dựng, đường sắt... thời đó, luật thuế các bang này mới có quy định về thuế đánh vào tài sản của các công ty với quan điểm rằng tự nhiên nhân hay các pháp nhân đều phải chịu thuế trên tài sản mình sở hữu. Do kế toán thời kì đó chưa phát



triển nên các sắc thuế này đều căn cứ vào biểu hiện bằng tài sản nhọ số ngoiờ làm công, bất động sản, động sản khác. Tuy nhiên, các công ty hay cá nhân đều có cùng phọng pháp đánh thuế nhọ nhau do Luật thuế tài sản điều chỉnh.

Thuế thu nhập thực sự đầu tiên đợc đánh trực tiếp vào lợi nhuận kế toán, khi công tác kế toán chính thức đợc áp dụng cho các nhà máy và cơ sở sản xuất trong việc xác định lợi nhuận tính thuế. Sự tập trung vốn và sự mở rộng các hình thức đầu tỵ đã thúc đẩy sự ra đời của thuế thu nhập doanh nghiệp với tỵ cách một sắc thuế độc lập với các sắc thuế khác vào cuối thế kỷ 19 ở nớc Phổ (năm 1891).

Ở nớc Phổ, thuế TNDN, hay còn gọi là “*Gewerbesteue’r*” theo tiếng Phổ, đã tồn tại cùng với thuế thu nhập, thuế đất đai, thuế nhà cửa... và đợc tách thành sắc thuế riêng vào năm 1891. Thuế TNDN của Phổ đã có quy định rõ về những loại doanh nghiệp phải nộp thuế cũng nhọ thuế suất và cách tính thu nhập chịu thuế. Thu nhập chịu thuế đợc hình thành từ các khoản thu nhập ròng hàng năm từ bốn khoản mục bao gồm vốn, bất động sản, kinh doanh và sản xuất công nghiệp, và tài sản xa xỉ. Các khoản thu nhập không thọiờng xuyên nhọ thu nhập từ thừa kế, bảo hiểm nhân thọ, bán bất động sản (không nhằm mục đích kinh doanh) và các khoản thu không thọiờng xuyên khác không đợc coi là thu nhập, mà coi là vốn tỵ bản. Các điều khoản chi tiết cũng quy định rõ về những khoản khấu trừ từ tổng thu nhập để tính thu nhập chịu thuế. Từng loại hình công ty, nhọ công ty trách nhiệm hữu hạn hay công ty cổ phần chịu mức thuế suất không giống nhau.

Sau đó, thuế TNDN lan sang Đức, và các nớc châu Âu khác. Canada áp dụng thuế TNDN từ cuối thế kỷ 19. Đến đầu thế kỷ 20, các nớc khác nhọ Pháp, Thụy Sĩ, Liên Xô và Trung Quốc cũng bắt đầu áp dụng thuế TNDN.

Ở Việt Nam, kể từ sau năm 1945, hình thức ban đầu của thuế TNDN là thuế tính trên lợi tức kinh doanh theo biểu thuế lũy tiến từng phần áp dụng từ năm 1951. Thuế đánh vào lợi tức doanh nghiệp nằm trong thuế công thọiờng nghiệp chung với thuế buôn chuyển, thuế môn bài. Đến năm 1956, Luật thuế lợi tức doanh nghiệp ra đời, áp dụng cho mọi cơ sở kinh doanh. Sau đó, từ năm 1965 đến 1990, chính sách thuế lợi tức đợc tách riêng cho khu vực kinh tế quốc doanh và kinh tế ngoài quốc doanh, theo đó khu vực kinh tế quốc doanh nộp “Thu quốc doanh”, khu vực kinh tế



ngoài quốc doanh nộp “Thuế lợi tức doanh nghiệp”. Đến năm 1990, Quốc hội thông qua Luật thuế lợi tức (30/6/1990) áp dụng cho tất cả mọi loại hình doanh nghiệp, không phân biệt thành phần kinh tế. Do những bất cập của thuế lợi tức với tình hình kinh tế đất nước nên Quốc hội đã ban hành Luật thuế TNDN năm 1997, sau đó sửa đổi năm 2003 và gần đây nhất là Luật thuế TNDN ban hành năm 2008.

### **1.2.3. Đặc điểm của thuế thu nhập doanh nghiệp**

#### **1.2.3.1. Đối tượng nộp thuế TNDN**

Đối tượng nộp thuế TNDN là các doanh nghiệp có phát sinh thu nhập chịu thuế. Tuy nhiên, trên thực tế có nhiều doanh nghiệp không chỉ kinh doanh ở một quốc gia mà ở nhiều quốc gia khác nhau. Vì vậy, luật thuế TNDN của các quốc gia thường đánh thuế dựa trên *cơ sở thường trú* hoặc *nguồn phát sinh thu nhập*. Đây là một vấn đề quan trọng xác định nghĩa vụ nộp thuế khi ban hành chính sách thuế TNDN.

Đa số các nước trên thế giới áp dụng hình thức đánh thuế trên cơ sở thường trú. Đặc trưng của hình thức này là đối tượng thường trú bị đánh thuế trên thu nhập từ mọi nơi trên thế giới, đối tượng không thường trú thì chỉ bị đánh thuế trên thu nhập phát sinh tại nước đó. Hiện nay, trên thế giới chưa có một sự nhất quán nào về các tiêu chuẩn xác định thường trú. Chẳng hạn, Hoa Kỳ, Nhật Bản, Thái Lan cho rằng các công ty thường trú là công ty có báo cáo tài chính hợp nhất ở nước của họ. Malaysia lại định nghĩa công ty thường trú là công ty mà cơ quan quản lý và điều hành đầu não được đặt ở Malaysia. Tuy nhiên, có những nước sử dụng cả hai tiêu chuẩn hợp nhất báo cáo tài chính và sự quản lý điều hành của công ty để xác định tình trạng thường trú đó.

Hình thức đánh thuế dựa trên cơ sở nguồn phát sinh thu nhập có cơ sở tính thuế hẹp hơn cách tính thuế dựa trên cơ sở thường trú khi trên lãnh thổ của một quốc gia có nhiều công ty nước ngoài hoạt động kinh doanh.

#### **1.2.3.2. Cơ sở thuế TNDN**

Thuế TNDN đánh vào thu nhập chịu thuế, hay thu nhập ròng (đã trừ chi phí) của doanh nghiệp. Về nguyên tắc, thu nhập chịu thuế là bất cứ khoản thu nhập phát



sinh nào không phân biệt từ nguồn sản xuất, kinh doanh, đầu tư sau khi trừ đi những khoản khấu trừ được pháp luật quy định.

Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là toàn bộ các khoản thu từ hoạt động kinh doanh và các khoản thu khác trong một thời kỳ nhất định (thường là một năm). Chi phí được khấu trừ trong kỳ tính thuế phải được xác định cùng khoảng thời gian với doanh thu tính thu nhập chịu thuế.

Thu nhập chịu thuế TNDN chính là thu nhập của doanh nghiệp xác định theo nguyên tắc kế toán có sự điều chỉnh theo quy định của Luật thuế. Ở một số nước, thu nhập chịu thuế là thu nhập kế toán có sự điều chỉnh nên thu nhập tính thuế và thu nhập kế toán có sự khác nhau. Chính vì vậy, việc so sánh thu nhập tính thuế giữa các quốc gia khó có thể thực hiện được, nên khó có thể thực hiện việc đánh giá so sánh gánh nặng thuế TNDN giữa các nước. Trên thực tế, các nhà hoạch định chính sách và các nhà kinh doanh thường so sánh các mức thuế suất thuế TNDN giữa các nước với nhau. Điều này giải thích vì sao làn sóng cải cách thuế ở các nước hiện nay đều hướng tới mở rộng cơ sở tính thuế và giảm thuế suất thuế TNDN (tương tự như cải cách thuế TNCN).

Sự khác biệt lớn nhất của cơ sở thuế phát sinh từ những nguyên nhân sau:

- Sự khác nhau về chi phí được khấu trừ khi xác định thu nhập chịu thuế
- Sự khác nhau trong quy định về khấu hao tài sản
- Sự khác nhau về các ưu đãi thuế, và các quy định về chuyển lỗ.

Chi phí được khấu trừ là phần rất quan trọng của Luật thuế TNDN. Mỗi quốc gia đều có quy định cụ thể về các khoản chi phí được khấu trừ khi tính thuế TNDN và các quy định này không hoàn toàn thống nhất với nhau. Tuy nhiên, hầu hết các quốc gia đều thống nhất về nguyên tắc khấu trừ các chi phí như sau: chi phí phải có liên quan đến hoạt động tạo ra thu nhập của doanh nghiệp; chi phí phải được thật sự chi ra trong thời gian và không gian nhất định; mức chi phải ở mức hợp lý và hợp lệ.

Sự khác biệt trong quy định về khấu hao giữa các quốc gia cũng tạo ra khác biệt trong cơ sở thuế TNDN. Chẳng hạn, thời gian khấu hao với từng nhóm tài sản thường được quy định khác nhau ở các quốc gia. Theo Luật của Việt Nam, tài sản



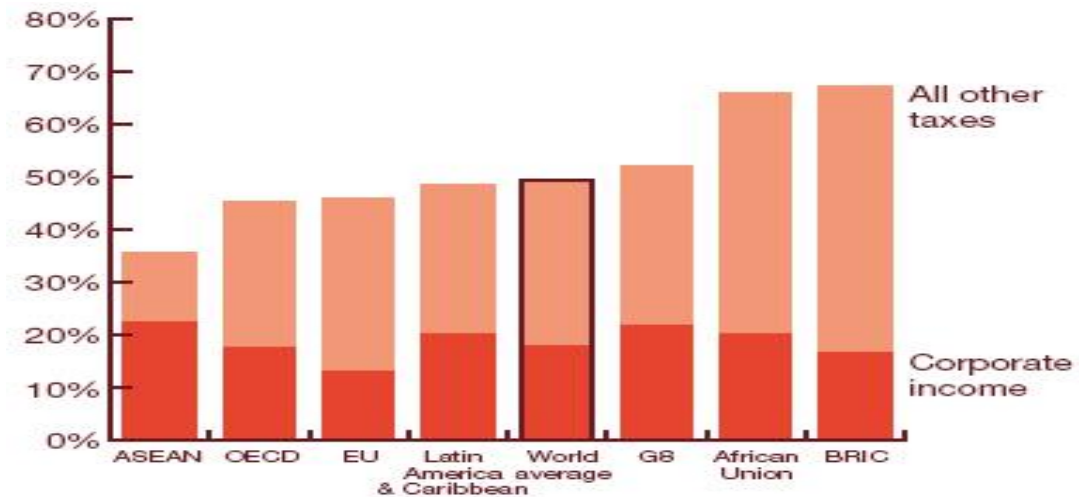
cố định là vườn cây ăn quả, vườn cây lâu năm có thể được khấu hao trong thời gian từ 6 đến 40 năm (Thông tư 203/2009/TT-BTC, Phụ lục 1), trong khi thời gian khấu hao với tài sản là vườn cây ăn quả... mà Luật thuế TNDN Hoa Kỳ cho phép là 10 năm (Luật thuế nội địa Hoa Kỳ, Sec. 168).

Ngoài ra, cơ sở thuế còn chịu sự ảnh hưởng của các quy định về ọu dài thuế hoặc chuyển lỗ từ các năm trước sang năm tính thuế hiện tại. Thông thường các nước thường cho phép chuyển lỗ trong thời gian nhất định, chẳng hạn như ở Việt Nam các doanh nghiệp được phép chuyển lỗ không quá 5 năm kể từ năm phát sinh lỗ. Có những quốc gia có quy định rất đặc biệt về chuyển lỗ, chẳng hạn như Hoa Kỳ. Trong Luật thuế của Hoa Kỳ, doanh nghiệp không chỉ được chuyển lỗ về các năm sau mà còn được chuyển lỗ lùi về những năm trước đó; và doanh nghiệp còn có thể thực hiện các giao dịch mua bán các khoản lỗ này.

### ***1.2.3.3. Thuế suất thuế TNDN***

Việc đánh thuế TNDN có thể áp dụng thuế suất cố định hoặc lũy tiến. Các quốc gia áp dụng thuế suất cố định như Việt Nam, Trung Quốc... trong khi thuế suất lũy tiến được áp dụng ở Hoa Kỳ, Anh, Singapore, Hàn Quốc... Nhìn chung, trên thế giới nguồn thu ngân sách của các nước đang phát triển phụ thuộc khá nhiều vào thuế TNDN so với các nước phát triển, nên thuế suất thuế TNDN ở các nước này có xu hướng cao hơn (xem hình 2).





**Hình 2. Thuế suất thuế TNDN của các khu vực trên thế giới năm 2009**

*Nguồn: Paying taxes 2009 - the global picture*

*(Pricewaterhouse Coopers)* Nhìn chung, thuế suất thuế TNDN trên thế giới đang có xu hướng giảm dần

do các quốc gia cạnh tranh nhau để thu hút đầu tư nước ngoài và xem thuế TNDN thấp là một công cụ để kích thích phát triển kinh tế. Bảng số 1 cho thấy các nước đã tiến hành cắt giảm thuế suất thuế TNDN rất mạnh mẽ.

**Bảng 1: Sự thay đổi thuế suất thuế TNDN ở cấp độ trung ương của một số nước trên thế giới, giai đoạn 2000-2006**

Nước	Thuế suất (%)		Tỷ lệ giảm (%)
	2000	2006	
Nhật Bản	40,9	39,5	-3,3
Hoa Kỳ	39,4	39,3	-0,3
Đức	52,0	38,9	-25,2
Canada	44,6	36,1	-19,1
Pháp	37,8	35	-7,4
Tây Ban Nha	35	35	0
Bỉ	40,2	34	-15,4
Hi Lạp	40	32	-20
Anh	30	30	0

*Nguồn: OECD data as of March 29, 2006*  
*(<http://www.oecd.org/dataoecd/26/56/33717459.xls>.)*

Bảng số liệu trên đây cho thấy xu hướng cắt giảm thuế suất mạnh mẽ trong các nước phát triển, theo đó Đức là nước cắt giảm thuế suất mạnh tay nhất trong các nước OECD, Nhật Bản là nước dẫn đầu về thuế suất thuế TNDN, dù đã có mức cắt giảm 3,3% trong giai đoạn 2000-2006. Hoa Kỳ là nước có mức thuế suất thuế TNDN cao thứ hai trong số các nước OECD năm 2006, và tốc độ cắt giảm thuế suất của nước này cũng rất chậm chạp (0,3%).

Cùng xu hướng với các nước phát triển, các nước đang phát triển đã và đang tiến hành cải cách thuế nhằm cạnh tranh trong việc thu hút vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài, phù hợp với xu thế vận động chung trên thế giới.

#### 1.2.4. Vai trò của thuế thu nhập doanh nghiệp

Thứ nhất, thuế TNDN tạo nguồn thu không nhỏ cho ngân sách Nhà nước, đặc biệt ở các nước đang phát triển khi thu nhập cá nhân còn thấp và thuế TNCN chưa có hoặc mới ở tình trạng sơ khai. Số thu từ thuế TNDN của một số nước được thể hiện qua bảng sau:

**Bảng 2. Thuế TNDN so với tổng số thu từ thuế và GDP của một số nước trên thế giới năm 2003.**

Nước	% TR <sup>7</sup>	% GDP	Nước	% TR	% GDP
Canada	10,4	3,52	Hàn Quốc	15,3	3,87
Séc	12,3	4,64	Singapore	29,6	3,9
Ba Lan	5,3	1,81	Thái Lan	28,69	4,43
Pháp	5,7	2,47	Campuchia	7,11	0,57
Đức	3,5	1,24	Philippine	39,02	4,98
Nhật	13,0	3,29	Indonesia	32,93	4,01
Mỹ	8,1	2,07	Việt Nam	29,8	5,32

Nguồn: OECD Revenue Statistics 2007 & ASEAN Revenue Statistics 2007

Qua bảng số liệu trên có thể nhận thấy ở các nước phát triển, tỷ trọng thuế TNDN trong tổng thu từ thuế cũng như GDP thường thấp hơn nhiều so với các

<sup>7</sup> TR: Total Revenue (Tổng thu thuế)



nọc đang phát triển. Các nọc phát triển coi thuế TNDN thấp là một nhân tố thu hút đầu tọ, kích thích kinh tế phát triển. Trong khi đó, thuế TNDN lại là nguồn thu vô cùng quan trọng của các nọc đang phát triển.

*Thứ hai*, thuế TNDN là một công cụ quan trọng trong điều hành kinh tế vĩ mô. Thông qua các chính sách ọu đãi, miễn giảm thuế đối với những chủ thể đầu tọ vào các lĩnh vực, ngành nghề sản xuất kinh doanh hay những vùng, miền nhất định, Nhà nọc thực hiện ọc các chiến lược ọu tiên phát triển kinh tế xã hội trong từng giai đoạn. Chẳng hạn, hiện nay tại Việt Nam mức thuế suất ọu đãi 10% (thuế suất thuế TNDN thông thường là 25%) ọc áp dụng cho các doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tọ tại địa bàn kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn, hay doanh nghiệp thành lập mới thuộc các lĩnh vực ọc ọu tiên phát triển như công nghệ cao, xây dựng cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng như sân bay, nhà ga... Các doanh nghiệp thành lập mới trong các lĩnh vực xã hội hoá thực hiện tại địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn ọc miễn thuế TNDN trong thời hạn 4 năm. Những quy định này góp phần định hướng các doanh nghiệp đầu tọ vào những lĩnh vực, địa bàn ọc Nhà nọc khuyến khích đầu tọ để thực hiện các mục tiêu kinh tế xã hội.

Bên cạnh đó, vai trò điều hành kinh tế vĩ mô của thuế TNDN còn ọc thể hiện thông qua việc nhiều quốc gia sử dụng thuế TNDN như một công cụ hỗ trợ các doanh nghiệp trong thời kỳ khủng hoảng kinh tế. Năm 2009 thuế TNDN xuất hiện trong các chương trình hỗ trợ kinh tế vượt qua khủng hoảng của nhiều quốc gia, chẳng hạn như Brazil, Úc, Đan Mạch đã gia hạn thời hạn nộp thuế TNDN, Cộng hoà Séc cắt giảm thuế suất thuế TNDN từ 21% xuống 20% vào tháng 1/2009, Luxembua giảm thuế suất thuế TNDN từ 22 xuống 21%, Ireland miễn thuế cho một số doanh nghiệp đi vào hoạt động trong năm 2009, Nhật Bản cho phép doanh nghiệp vừa và nhỏ chuyển lỗ lùi về 1 năm trước cho các khoản lỗ phát sinh vào kỳ kế toán kết thúc vào hoặc trước ngày 1/2/2009.

*Thứ ba*, thuế TNDN còn ọc sử dụng như một công cụ phân phối lại thu nhập, đồng thời điều tiết, kích thích tiết kiệm và đầu tọ theo hướng nâng cao hiệu quả xã hội. Là thuế trực thu, thuế thu nhập doanh nghiệp đảm bảo công bằng dọc: đối tượng nộp thuế có thu nhập chịu thuế cao hơn thì phải nộp thuế nhiều hơn, đối



toạong nộp thuế có thu nhập chịu thuế thấp thì nộp thuế ít. Đối toạong gặp khó khăn trong kinh doanh thì đợc miễn, giảm thuế hay chuyển lỗ.

Vai trò này thể hiện rõ qua việc áp dụng thuế suất thuế TNDN lũy tiến ở nhiều quốc gia, ví dụ như ở Anh, từ năm 2008 doanh nghiệp có thu nhập tính thuế đợc 300.000 bảng Anh chịu thuế suất 21%, từ 300.000 bảng Anh đến 1,5 triệu bảng Anh chịu thuế suất lũy tiến từ 21% đến 28%, doanh nghiệp có thu nhập tính thuế trên 1,5 triệu bảng Anh chịu thuế suất 28%. Việc áp dụng mức thuế suất như vậy tạo ra nhiều ợng đãi cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Như vậy, thuế TNDN là một biện pháp tốt để điều tiết thu nhập và rút ngắn khoảng cách giàu nghèo trong xã hội.



## CHƯƠNG 2

### THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP CỦA HOA KỲ

#### 2.1. KHÁI QUÁT VỀ HỆ THỐNG THUẾ CỦA HOA KỲ

##### 2.1.1. Khái quát về hệ thống thuế của Hoa Kỳ.

##### 2.1.1.1. Lịch sử hình thành phát triển của hệ thống thuế Hoa Kỳ

Quá trình phát triển của hệ thống thuế liên bang Hoa Kỳ, hệ thống thuế của từng bang, cũng như hệ thống thuế của các địa phương gắn liền với những biến động của lịch sử cùng với những đổi thay trong vai trò của chính phủ và quá trình phát triển của nền kinh tế đất nước.

##### Thời kỳ sau Chiến tranh cách mạng (1775 - 1860)

Ở giai đoạn trước, thời kỳ thuộc địa, các sắc thuế chủ yếu do chính quyền thuộc địa ở mỗi địa phương đặt ra, chủ yếu là thuế giá trị gia tăng, thuế xuất nhập khẩu. Cho đến trước năm 1789, quyền lực chủ yếu tập trung ở chính quyền tiểu bang, chính phủ liên bang không có nhiều quyền lực và trách nhiệm nên chưa có hệ

thống thuế toàn liên bang. Tuy nhiên, sau đó, Hiến pháp 1789 đã cho phép Quốc hội thu các loại thuế, nhưng việc tiến hành thu thuế vẫn thuộc trách nhiệm của các tiểu bang.

Đến cuối những năm 1790, để trang trải cho cuộc đối đầu với người Pháp, chính phủ liên bang đánh thuế trực thu lên chủ sở hữu nhà, đất, nô lệ và tài sản khác. Sự ra đời của thuế trực thu đóng vai trò quan trọng trong chính sách thuế của chính phủ những năm sau này. Khi Tổng thống Thomas Jefferson lên nhậm chức năm 1802, ông đã bãi bỏ các sắc thuế trực thu, chỉ còn thu thuế tiêu thụ đặc biệt.

##### Thời kỳ nội chiến (1861 - 1865)

Khi nổ ra cuộc nội chiến, Quốc hội đã thông qua Luật ngân sách năm 1861 (Revenue Act of 1861), theo đó tái áp đặt tất cả các loại thuế tiêu thụ đặc biệt trước đó, và đánh thuế thu nhập cá nhân. Ban đầu thuế thu nhập cá nhân đánh thuế 3% vào các khoản thu nhập từ 800 USD trở lên. Đến năm 1862, thuế suất thuế thu nhập cá nhân chuyển thành thuế lũy tiến từng phần. Luật thuế năm 1862 là một bước



ngoặt quan trọng, tạo nền tảng cho các sắc thuế hiện hành: lần đầu tiên áp dụng thuế suất lũy tiến từng phần, và thực hiện nguyên tắc “thu tại nguồn” để đảm bảo thu thuế đúng tiến độ.

### **Sửa đổi Hiến pháp lần thứ 16 năm 1913 (The 16<sup>th</sup> Amendment)**

Theo Hiến pháp cũ, Quốc hội chỉ được áp đặt các sắc thuế trực thu nếu đánh theo tỷ lệ dân số của từng tiểu bang. Vì vậy, năm 1913, 36 bang đã phê chuẩn “Sửa đổi Hiến pháp lần thứ 16”, bãi bỏ quy định đánh thuế theo tỷ lệ dân số của từng tiểu bang để hợp pháp hóa các sắc thuế thu nhập. Vào tháng 10/1913, Quốc hội đã thông qua luật thuế thu nhập cá nhân, với thuế suất bắt đầu từ 1% đến 7%, với thu nhập từ 500.000 USD trở lên.

### **Chiến tranh thế giới thứ I và giai đoạn trước năm 1945**

Sự tham gia của Hoa Kỳ vào chiến tranh thế giới thứ I buộc Quốc hội phải ban hành luật Ngân sách năm 1916 để tăng thuế suất, giảm các khoản miễn giảm thuế và tăng phạm vi đối tượng đánh thuế. Sau đó, trong thời kỳ kinh tế phát triển mạnh những năm 1920, Quốc hội lại nhiều lần cắt giảm thuế. Nhằm để đối mặt với khủng hoảng kinh tế 1929, Quốc hội lại một lần nữa tăng thuế, và cho ra đời nhiều hoàn thuế mới, trong đó có thuế an sinh xã hội (social security tax), để giải quyết trợ cấp thất nghiệp, trợ cấp cho người già, người tàn tật và một số đối tượng khác.

### **Giai đoạn từ sau chiến tranh thế giới thứ II đến 1986**

Lại một lần nữa, Quốc hội phải tăng thuế để trang trải cho cuộc chiến tranh thế giới thứ II bằng cách ban hành 2 luật thuế để tăng thuế đánh vào cá nhân và doanh nghiệp. Tiếp sau đó, khi cuộc chiến tranh này kết thúc, chính phủ lại tiếp tục giảm thuế. Trong những năm 1960-1970, Hoa Kỳ trải qua giai đoạn lạm phát tăng nhanh chóng, trong khi đó thuế suất lại vẫn giữ nguyên nên thuế trở thành một gánh nặng quá lớn, khiến toàn bộ nền kinh tế hoạt động kém hiệu quả. Những hạn chế đó dẫn đến sự ra đời của *Luật thuế phục hồi kinh tế năm 1981 (Economic Recovery Tax Act)*, với các thay đổi về thuế suất và quy định khấu hao.

### **Cải cách thuế năm 1986 (Tax Reform of 1986) đến nay.**

Năm 1984, Tổng thống Reagan kêu gọi cải cách hàng loạt hệ thống thuế thu nhập theo hướng tạo phạm vi đánh thuế rộng hơn và thuế suất thấp hơn, và kết quả



của những nỗ lực này là *Luật thuế sửa đổi năm 1986*, theo đó giảm thuế TNDN và TNCN. Bên cạnh đó, bộ luật này cũng đề ra phoịng pháp tính thuế *tối thiểu thay thế* (*Alternative minimum tax - AMT*)..

Năm 1997, Quốc hội thông qua luật *Trợ giúp người đóng thuế* (*Taxpayer Relief Act*), với một số quy định mới về giảm thuế thu nhập cá nhân. Đến năm 2001, dưới chính quyền của Tổng thống George W. Bush, Quốc hội tiếp tục thông qua một số đạo luật về trợ giúp thuế và kích thích tăng trưởng kinh tế (*Economic Growth and Tax Relief and Reconciliation Act*). Đạo luật này sửa đổi một số điều của Bộ luật thuế (*Internal Revenue Code*) của Hoa Kỳ, gồm thay đổi về thuế suất, miễn thuế quà tặng và thuế thừa kế, cũng như một số quy định về thuế TNCN. Nhiều khoản giảm trừ thuế của đạo luật này hết hạn đến cuối năm 2010 nếu không được Quốc hội tiếp tục gia hạn.

#### ***2.1.1.2. Đặc điểm của hệ thống thuế Hoa Kỳ***

Hệ thống thuế của Hoa Kỳ tương đối phức tạp vì cùng lúc tồn tại nhiều hệ thống thuế ở các cấp bậc khác nhau: liên bang, tiểu bang và địa phoịng. Ngoài hệ thống thuế của liên bang, các tiểu bang cũng có hệ thống thuế riêng; và ở chính quyền địa phoịng ở các cấp nhỏ hơn cũng có thể có các sắc thuế riêng. Đây là do đặc trọng của các chính quyền bang là có quyền tự trị, không phải là cơ cấu cấp dưới của chính phủ liên bang. Do tính đa dạng của luật thuế của từng bang, phạm vi bài nghiên cứu này chỉ giới hạn trong luật thuế liên bang Hoa Kỳ, tức là hệ thống thuế của chính phủ liên bang.

Các sắc thuế liên bang của Hoa Kỳ:

##### ***Thuế thu nhập (Income tax)***

Chính phủ liên bang đánh thuế thu nhập trên thu nhập của 4 đối tượng là cá nhân, doanh nghiệp, quỹ tín thác (trust) và quỹ ủy thác di sản (estate). Chính quyền của hầu hết các tiểu bang cũng đánh thuế thu nhập, một số địa phoịng cấp dưới cũng có sắc thuế này đánh vào thu nhập của những người lao động làm việc hay sinh sống trong địa bàn. Thuế thu nhập là nguồn thu lớn nhất trong tổng thu từ thuế cho ngân sách Nhà nước, trong năm 2008 và 2009 thuế thu nhập đóng góp trên 50% cho tổng thu ngân sách Nhà nước từ thuế (xem hình số 3).



### **Thuế theo lương (Payroll tax)**

Thuế an sinh xã hội, các cá nhân doanh nghiệp (self-doanh nghiệp) tự kinh cả thuế an sinh xã hội (self-nghiệp, thuế employed individuals) thì nộp và thuế tự có các sắc thuế khác như thuế thất nghiệp (Unemployment tax). Ngoài ra còn chăm sóc y tế (Medicare tax)...

Thuế an sinh xã hội (Social security tax) được quy định trong Luật an sinh xã hội liên bang (Federal Insurance Contribution Act - FICA). Sắc thuế này nhằm động viên ngân sách để tài trợ cho việc trả lương hưu, trợ cấp cho người khuyết tật, bảo hiểm y tế... Bên cạnh đó, chủ lao động phải nộp thuế thất nghiệp (Unemployment tax) ở cả cấp liên bang và tiểu bang, nhằm đóng góp vào quỹ trợ cấp thất nghiệp của chính phủ.

### **Thuế mua bán (Sales tax)**

Thuế mua bán là nguồn thu quan trọng cho các chính quyền tiểu bang và cấp địa phương. Thuế mua bán không đánh vào thu nhập của người nộp thuế mà đánh vào việc tiêu thụ hàng hóa của người nộp thuế, đây là một loại thuế gián thu, người kinh doanh hàng hóa dịch vụ chỉ là đối tượng thu thuế hộ cho chính phủ, người tiêu dùng cuối cùng mới là người phải chịu thuế. Loại thuế mua bán này của Hoa Kỳ tương tự như thuế giá trị gia tăng theo tên gọi của Việt Nam và một số nước khác. Tuy nhiên, ở một số tiểu bang của Hoa Kỳ, dịch vụ không phải chịu thuế mua bán; có thể xem đây là điểm khác biệt cơ bản giữa thuế mua bán của Hoa Kỳ với thuế giá trị gia tăng ở một số nước khác.

### **Thuế tài sản**

Thuế tài sản gồm có *thuế bất động sản (real property tax)* và *thuế động sản (personal property tax)*, đánh vào giá trị của tài sản mà người sở hữu tài sản đó phải nộp vào ngân sách nhà nước. Thuế bất động sản đánh vào đất đai, vật kiến trúc gắn liền với đất đai; trong khi đó thuế động sản đánh vào một số phương tiện đi lại như

ô tô, xe tải, xe máy, du thuyền, máy bay, nhà di động, và một số phương tiện đi thuê.

**Thuế tiêu thụ đặc biệt (Excise tax)**

Thuế tiêu thụ đặc biệt của Hoa Kỳ không đánh vào giá bán của hàng hóa như thuế mua bán (sales tax) mà đánh vào khối lượng hàng hóa, chẳng hạn như gallon xăng, hay bao thuốc,... Một số loại hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt như rượu, than, dầu diesel, xăng, súng, lốp xe, thuốc lá.

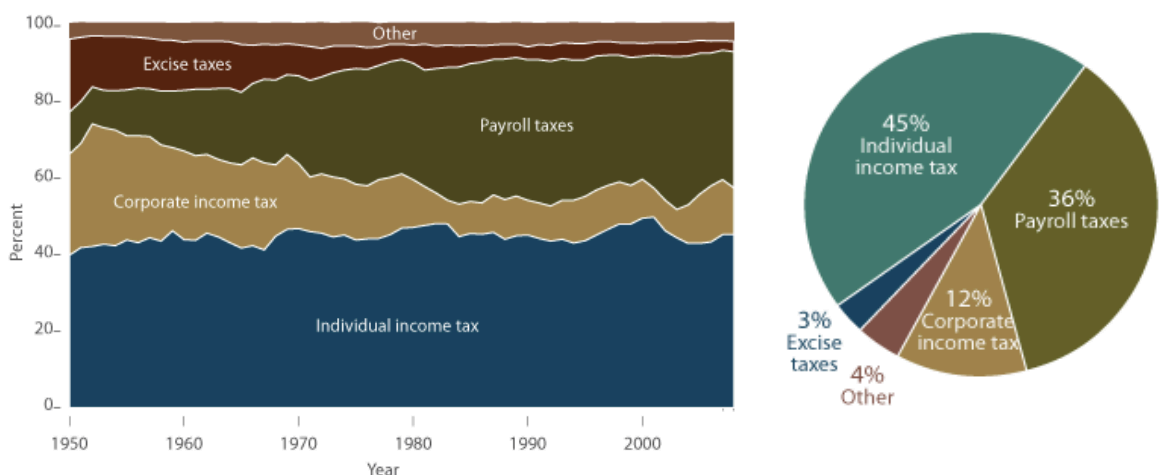
### Thuế chuyển giao tài sản (Transfer tax)

Chuyển giao tài sản dưới hình thức tặng cho, thừa kế phải chịu thuế chuyển giao tài sản, gồm thuế quà tặng (gift tax) và thuế thừa kế (estate tax). Đối tượng nộp thuế chỉ phải nộp các loại thuế này nếu giá trị của quà tặng hay thừa kế vượt quá một giới hạn nhất định, chẳng hạn các món quà tặng trị giá dưới 13.000 USD trong năm 2010 thì không phải nộp thuế này.

### Một số sắc thuế khác

Ngoài những sắc thuế quan trọng kể trên, chính phủ liên bang còn có một số sắc thuế khác như: thuế xa xỉ (luxury tax) đánh vào một số hàng hóa xa xỉ, thuế sử dụng đường xá (road usage tax), thuế đánh vào các khu nghỉ dưỡng (transient occupancy tax), thuế đánh vào một số dịch vụ liên lạc (telephone excise tax)...

Có thể thấy tỷ trọng đóng góp của một số sắc thuế chính của Hoa Kỳ trong tổng thu ngân sách từ thuế trong giai đoạn 1950-2008 qua một số biểu đồ sau:



Giai đoạn 1950-2008

Năm 2008

**Hình 3: Tỷ trọng đóng góp của từng sắc thuế trong tổng thu ngân sách từ thuế của chính phủ liên bang Hoa Kỳ, giai đoạn 1950-2008**



*Nguồn: Preliminary analysis of the President's budget & CBO's  
Budget and Economic outlook*

Hình vẽ trên đây cho thấy thuế thu nhập (chủ yếu là thuế TNCN và TNDN) đóng góp trên 50% tổng thu ngân sách từ thuế của chính phủ liên bang Hoa Kỳ trong suốt hơn 5 thập kỷ qua. Tiếp đó là các sắc thuế theo lương (payroll tax) cũng chiếm tỷ trọng không nhỏ. Thuế tiêu thụ đặc biệt trước đây được chính phủ liên bang ọa dùng để huy động ngân sách thì ngày nay tỷ trọng đóng góp ngày càng giảm.

### **2.1.2. Các loại hình doanh nghiệp của Hoa Kỳ.**

Về cơ bản, các loại hình doanh nghiệp của Hoa Kỳ gồm có: công ty cổ phần, công ty hợp danh, công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty tị nhân.

#### **2.1.2.1. Công ty cổ phần (Corporation)**

Công ty cổ phần (CTCP) được công nhận là pháp nhân, tồn tại độc lập với các chủ sở hữu, cổ đông CTCP có trách nhiệm hữu hạn, giới hạn trong phạm vi vốn góp vào công ty. Các hình thức CTCP phổ biến nhất ở Hoa Kỳ là *CTCP loại C* (“C” corporation), *CTCP loại S* (“S” corporation), và *CTCP phi lợi nhuận* (non-profit corporation). Việc phân loại thành CTCP loại “C” hay loại “S” căn cứ vào Luật thuế, theo đó quy định về thuế TNDN của các loại hình doanh nghiệp này lần lượt xuất hiện ở *Subchapter C* và *Subchapter S* của Bộ luật thuế vụ Hoa Kỳ (Internal Revenue Code).

*CTCP loại C* là hình thức phổ biến nhất, phù hợp với các doanh nghiệp thuộc mọi quy mô. Nhược điểm của loại hình này là cổ tức bị đánh thuế 2 lần, tức là *CTCP loại C* phải nộp thuế TNDN cho cổ tức chia cho cổ đông, và khi nhận cổ tức thì cổ đông lại phải nộp thuế TNCN. Ngược lại với *CTCP loại C*, *CTCP loại S* phù hợp hơn với các doanh nghiệp nhỏ. Đặc trưng của *CTCP loại S* là không phải là một đối tượng đánh thuế TNDN riêng biệt mà các khoản thu nhập đều được chuyển về chủ sở hữu và nộp thuế ở cấp độ cá nhân. *CTCP loại S* có không quá 100 cổ đông, cổ đông phải là cá nhân hoặc người nhập tịch có quốc tịch Hoa Kỳ.



Khi hoạt động chính của CTCP là thực hiện các mục tiêu giáo dục, từ thiện, nghiên cứu khoa học... không nhằm kiếm lợi nhuận thì hình thành *CTCP phi lợi nhuận*. Thu nhập ròng của các *CTCP phi lợi nhuận* này không được chia cho cổ đông, ban giám đốc hay các nhân viên, và không phải nộp thuế TNDN.

### **2.1.2.2. Công ty hợp danh (Partnership)**

Đặc trưng của công ty hợp danh là các thành viên hợp danh chịu trách nhiệm vô hạn, và công ty hợp danh không phải nộp thuế TNDN. Các khoản thu nhập, lãi lỗ của công ty hợp danh được chia cho các thành viên và nộp thuế TNCN; do vậy tránh được việc bị đánh thuế 2 lần. Đặc điểm này tương tự như *CTCP loại S*, vì vậy

2 loại hình doanh nghiệp này còn được gọi là các *thực thể chuyển thuế* (conduit entity).

Công ty hợp danh gồm có *công ty hợp danh trách nhiệm chung (general partnership)*, *công ty hợp danh hữu hạn (limited partnership)*, và *công ty hợp danh trách nhiệm hữu hạn (limited liability partnership)*.

*Công ty hợp danh trách nhiệm chung (general partnership)* gồm ít nhất 2 thành viên là cá nhân và tất cả các thành viên đều là thành viên hợp danh, chịu trách nhiệm vô hạn với các khoản nợ của công ty. *Công ty hợp danh hữu hạn (limited partnership)* gồm có ít nhất 1 thành viên hợp danh chịu trách nhiệm vô hạn, ngoài ra còn có các thành viên góp vốn chỉ chịu trách nhiệm hữu hạn, theo tỷ lệ đóng góp vốn vào công ty, và không có quyền điều hành doanh nghiệp. Trong *công ty hợp danh trách nhiệm hữu hạn (limited liability partnership)*, mọi thành viên đều có trách nhiệm hữu hạn ở mức độ nhất định: thành viên *công ty hợp danh trách nhiệm hữu hạn* có trách nhiệm hữu hạn với các trách nhiệm theo hợp đồng (contractual obligations) của doanh nghiệp nhưng có trách nhiệm vô hạn với các hành động vi phạm pháp luật của cá nhân. *Công ty hợp danh trách nhiệm hữu hạn*

được áp dụng phổ biến trong các tổ chức hợp danh nghề nghiệp như luật sư, kế



toán, kiến trúc sư. Theo luật pháp của một số bang, *công ty hợp danh trách nhiệm hữu hạn* chỉ được thành lập ở những lĩnh vực này. Mỗi bang lại có quy định riêng cho loại hình doanh nghiệp này.

### **2.1.2.3. Công ty trách nhiệm hữu hạn (*Limited liability company*)**

Công ty trách nhiệm hữu hạn kết hợp các ưu điểm của CTCP (trách nhiệm hữu hạn) và công ty hợp danh (tránh đánh thuế 2 lần). Loại hình công ty này tương tự với *công ty hợp danh trách nhiệm hữu hạn*, nhưng chỉ khác ở điểm duy nhất là tất cả thành viên của công ty trách nhiệm hữu hạn chỉ phải chịu trách nhiệm hữu hạn, giới hạn ở mức vốn đóng góp vào công ty. Việc thành lập công ty trách nhiệm hữu hạn do luật pháp của từng bang quản lý, nên mỗi bang có thể có quy định khác nhau về loại hình doanh nghiệp này.

Công ty trách nhiệm hữu hạn có thể phải nộp thuế TNDN nhưng cũng có thể là một thực thể chuyển thuế như công ty hợp danh, tức là không phải nộp thuế TNDN. Thay vào đó, các chủ sở hữu của công ty trách nhiệm hữu hạn phải nộp thuế TNCN với phần thu nhập nhận được từ công ty trách nhiệm hữu hạn.

### **2.1.2.4. Công ty tự nhân 1 thành viên (*Sole proprietorship*)**

Công ty tự nhân 1 thành viên (*Sole proprietorship*) chỉ có một cá nhân làm chủ sở hữu và có trách nhiệm vô hạn. Công ty tự nhân 1 thành viên không tồn tại độc lập với chủ sở hữu, do vậy khi chủ sở hữu công ty chết thì công ty cũng tự động chấm dứt tồn tại. Đây là loại hình doanh nghiệp phổ biến nhất ở Hoa Kỳ, nhưng do đặc điểm trách nhiệm vô hạn nên không phổ biến ở các lĩnh vực kinh doanh có nhiều rủi ro. Công ty tự nhân 1 thành viên cũng không được coi là một đối tượng nộp thuế TNDN riêng biệt mà chủ sở hữu công ty tự nhân nộp thuế TNCN cho phần thu nhập của mình từ công ty.

## **2.2. LUẬT THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP CỦA HOA KỲ**

### **2.2.1. Khái quát về thuế thu nhập doanh nghiệp của Hoa Kỳ**



Tại Hoa Kỳ, doanh nghiệp phải nộp thuế TNDN cho chính phủ liên bang, và chính quyền của các tiểu bang; tức là tồn tại đồng thời thuế TNDN liên bang và thuế TNDN của chính quyền bang. Khi nộp thuế TNDN liên bang, doanh nghiệp sẽ được khấu trừ thuế thu nhập đã nộp cho chính quyền tiểu bang. Thuế TNDN của các tiểu bang chỉ áp dụng giới hạn trong phạm vi lãnh thổ của từng tiểu bang nên sẽ không được đề cập đến trong nội dung nghiên cứu của bài viết này. Thay vào đó, bài viết chỉ đề cập đến thuế TNDN liên bang của Hoa Kỳ.

### ***2.2.1.1. Nguồn luật điều chỉnh thuế TNDN Hoa Kỳ***

Thuế TNDN của Hoa Kỳ chịu sự điều chỉnh của các nguồn luật sau:

*Thứ nhất*, nguồn luật đầu tiên phải kể đến là Hiến pháp Hoa Kỳ (United States Constitution). Tất cả các quy định về thuế TNDN đều không được vi phạm Hiến pháp.

*Thứ hai*, Bộ luật thuế nội địa Hoa Kỳ (*Internal Revenue Code*, sau đây gọi tắt là *IRC*), mục thứ 26 (*Title 26*) trong Bộ luật Hoa Kỳ (*United States Code*). Luật thuế TNDN chủ yếu nằm ở Tiểu mục A (*Subtitle A*), Chương 1 (*Chapter 1 - Normal Taxes and Surtaxes*); ngoài ra còn được quy định trong Chương 3 (*Chapter 3 - Withholding of tax on nonresident aliens and foreign corporations*) và Chương 6 (*Chapter 6 - Consolidated Returns*). Về nội dung và kết cấu của IRC, có thể xem thêm trong Phụ lục 2.

Bộ luật thuế nội địa Hoa Kỳ (IRC) có hiệu lực từ năm 1913 và đã trải qua nhiều lần sửa đổi, hiện tại luật áp dụng là Bộ luật thuế nội địa Hoa Kỳ (IRC) sửa đổi năm 1986 và bổ sung năm 2003. Đây là nguồn luật chính thức và có giá trị pháp lý cao. Các điều khoản trong IRC quy định chung cho thuế TNDN cũng như thuế TNCN, và thuế thu nhập của một số thực thể khác.

*Thứ ba*, thuế TNDN Hoa Kỳ còn được quy định trong các Nghị định (*Regulation*) do Sở thuế Hoa Kỳ (*Internal Revenue Service - IRS*) ban hành. Sở thuế Hoa Kỳ (IRS) là cơ quan trực thuộc Bộ Tài chính Hoa Kỳ (Treasury Department) chịu trách nhiệm thi hành và quản lý việc thực hiện luật thuế. Sở thuế Hoa Kỳ ban hành các Nghị định nhằm giải thích các quy định cụ thể trong Bộ luật thuế nội địa.



Các nghị định có giá trị pháp lý cao, đôi khi được áp dụng giống như Bộ luật thuế nội địa.

*Thứ tư*, các văn bản hướng dẫn thi hành, quy định thủ tục và các ấn phẩm do Sở thuế Hoa Kỳ (IRS) ban hành có vai trò hướng dẫn việc giải thích Bộ luật thuế nội địa (IRC). Do số lượng các văn bản hướng dẫn IRS ban hành trong năm tương đối lớn nên không được kiểm duyệt kỹ càng như các Nghị định, vì vậy giá trị pháp lý của các văn bản này thấp hơn giá trị pháp lý của các Nghị định.

*Thứ năm*, các phán quyết của Tòa án hình thành nên các án lệ cũng là một nguồn luật có thể áp dụng trong luật thuế TNDN.

*Thứ sáu*, các Hiệp định quốc tế về thuế mà Hoa Kỳ đã ký kết với các quốc gia khác, trong đó phải kể đến các Hiệp định chống đánh thuế hai lần mà Hoa Kỳ đã ký kết với trên 50 quốc gia trên thế giới. Đây cũng là một nguồn luật quan trọng của Luật thuế TNDN.

### **2.2.1.2. *Kê khai và nộp thuế TNDN***

Sở thuế Hoa Kỳ (Internal Revenue Service - IRS) trực thuộc Bộ tài chính Hoa Kỳ (Treasury Department) là cơ quan trực tiếp tiến hành thu thuế và quản lý hoạt động thu thuế TNDN của chính phủ liên bang Hoa Kỳ.

Hàng quý các doanh nghiệp phải nộp thuế TNDN tạm tính nếu thu nhập ước tính của năm tính thuế vượt quá 500 USD. Sau khi kết thúc một năm tính thuế, doanh nghiệp phải nộp bản khai thuế. Ngoại trừ các doanh nghiệp được miễn thuế TNDN (quy định trong *Sec. 501*), tất cả công ty cổ phần trong nước tồn tại trong năm tính thuế đều phải kê khai và nộp bản khai thuế dù có phát sinh thu nhập chịu thuế hay không.

Thông thường các công ty cổ phần kê khai thu nhập, lãi, lỗ, khấu trừ... để tính thuế TNDN theo Form 1120 (*U.S. Corporation Tax Return*) (xem phụ lục 1). Doanh nghiệp có doanh thu, tổng thu nhập và tổng tài sản dưới 500.000 USD và thỏa mãn một số điều kiện có thể kê khai theo Form 1120-A (*U.S. Corporation Short-Form Income Tax Return*).

Các doanh nghiệp phải nộp bản kê khai trên trước ngày thứ 15 của tháng thứ

3 kể từ ngày kết thúc năm tính thuế. Doanh nghiệp giải thể phải nộp bản kê khai cho

IRS trước ngày thứ 15 của tháng thứ 3 kể từ ngày doanh nghiệp giải thể. Chẳng hạn, năm tính thuế của doanh nghiệp kết thúc vào ngày 30/6 thì doanh nghiệp phải nộp bản khai thuế trước ngày 15/9. Nếu muốn gia hạn việc nộp bản kê khai thuế TNDN, doanh nghiệp có thể nộp *Form 7004 (Application for Automatic 6-month extension of time to file certain business income tax)* để được gia hạn thêm 6 tháng.

## **2.2.2. Đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp**

### **2.2.2.1. Quy tắc chung**

Luật thuế quy định rằng đối tượng phải nộp thuế TNDN gồm công ty cổ phần (trừ công ty cổ phần loại “S”) được thành lập tại Hoa Kỳ hoặc có hoạt động sản xuất kinh doanh tại Hoa Kỳ. Các thực thể khác được miễn thuế hoặc được coi là các thực thể chuyển thuế<sup>8</sup> (conduit entities), chẳng hạn như công ty hợp danh, công ty cổ phần loại “S”. Cơ chế phân loại doanh nghiệp để tính thuế theo nhóm công ty cổ phần, hay nhóm các thực thể chuyển thuế khác được thực hiện thông qua cơ chế đăng ký lựa chọn loại hình doanh nghiệp (quy tắc “check-the-box”) được đề cập ở phần sau.

Tóm lại, mỗi loại hình doanh nghiệp áp dụng các quy định khác nhau về thuế TNDN: công ty cổ phần loại “C” phải nộp thuế TNDN, công ty hợp danh không nộp thuế TNDN mà chỉ kê khai các kết quả kinh doanh và chuyển thu nhập, lãi, lỗ xuống cho các thành viên để tính thuế TNCN, công ty trách nhiệm hữu hạn có thể đăng ký lựa chọn hình thức chịu thuế áp dụng cho công ty cổ phần hoặc công ty hợp danh... Các công ty cổ phần có quy mô nhỏ<sup>9</sup> có thể đăng ký áp dụng Luật thuế TNDN như công ty hợp danh.

Các thực thể chuyển thuế (conduit entities) gồm có công ty cổ phần loại S<sup>10</sup> và công ty hợp danh<sup>11</sup>. Công ty cổ phần loại S là các công ty cổ phần quy mô nhỏ đăng ký theo quy định của *IRC, Sec. 1362(a)*, và không nộp thuế TNDN mà chỉ kê khai thu nhập, lãi lỗ và chuyển các khoản thu nhập, lãi lỗ này cho chủ sở hữu doanh

---

<sup>8</sup> Thực thể chuyển thuế bao gồm các loại hình kinh doanh không phải nộp thuế TNDN, thay vào đó, thu nhập, lãi lỗ của doanh nghiệp được phân chia cho các chủ sở hữu, kê khai và nộp thuế TNCN cho phần thu nhập nhận về.

<sup>9</sup> Tiêu chuẩn đăng ký áp dụng quy định trong *IRC, Subchapter S, Sec. 1362*

<sup>10</sup> *IRC, Sec. 701.*

<sup>11</sup> *IRC, Sec. 1336*



nghiệp để nộp thuế TNCN. Theo *IRC, Sec. 1361*, để được đăng ký là công ty cổ phần loại “S”, doanh nghiệp cần thỏa mãn các điều kiện sau: là công ty cổ phần trong nước hoặc công ty trách nhiệm hữu hạn, có từ 100 cổ đông trở xuống, cổ đông phải là công dân quốc tịch Hoa Kỳ hoặc người định cư tại Hoa Kỳ, phải là cá nhân (cổ đông không được là công ty cổ phần hoặc công ty hợp danh); lợi nhuận và lỗ phải được chia theo tỷ lệ đóng góp của cổ đông. Nếu thỏa mãn các điều kiện trên, doanh nghiệp kê khai và nộp Form 2553 (*Election by a Small Business Corporation*) cho Sở thuế Hoa Kỳ.

Do cơ chế “check-the-box” nên quy định về thuế TNDN dành cho công ty cổ phần không chỉ áp dụng với các công ty cổ phần loại “C” mà còn áp dụng cho các hình thức doanh nghiệp khác đăng ký chịu thuế TNDN như công ty cổ phần. *IRC, Sec. 1361(a)2* định nghĩa công ty cổ phần loại “C” (sau đây gọi tắt là *công ty cổ phần*) bao gồm tất cả các công ty cổ phần không đăng ký là công ty cổ phần loại “S”. Nhìn chung, công ty cổ phần loại “C” và loại “S” chỉ khác nhau ở một số khía cạnh liên quan thuế TNDN, các đặc điểm còn lại của hai loại hình doanh nghiệp này không có gì khác biệt.

#### **2.2.2.2. Cơ chế đăng ký lựa chọn loại hình doanh nghiệp**

Do Luật thuế áp dụng các quy định khác nhau với các nhóm doanh nghiệp khác nhau nên sự phân loại doanh nghiệp phục vụ cho mục đích thuế là vấn đề rất quan trọng. Trước khi ban hành quy tắc phân loại doanh nghiệp để tính thuế TNDN (thường gọi là “check-the-box”), Sở thuế Hoa Kỳ căn cứ vào 4 đặc điểm sau để phân nhóm doanh nghiệp: trách nhiệm hữu hạn, quản lý tập trung, hoạt động liên tục, chuyên giao lợi nhuận tự do. Theo đó, nếu thực thể kinh doanh có ít hơn 3 đặc điểm trên thì được xếp vào nhóm công ty hợp danh và áp dụng các quy định về thuế giành cho công ty hợp danh. Nếu thỏa mãn cả 4 yếu tố trên thì thực thể kinh doanh được áp dụng các quy định về thuế TNDN như công ty cổ phần loại “C”. Cách thức phân loại này ngày càng trở nên bất cập vì vào những năm 1980-1990, rất nhiều loại hình kinh doanh mới ra đời, chẳng hạn như công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty



hợp danh trách nhiệm hữu hạn... việc phân loại các công ty ngày càng trở nên phức tạp.

Để đơn giản quá trình này, Sở thuế Hoa Kỳ ban hành quy định đăng ký lựa chọn loại hình doanh nghiệp, thường được gọi là cơ chế “*check-the-box*”, xóa bỏ việc phân loại doanh nghiệp để tính thuế TNDN theo 4 căn cứ trên.

Việc đăng ký phân loại doanh nghiệp được quy định trong *Regulation 301.7701-1* và *Regulation 301.7701-3*, có hiệu lực từ ngày 1/1/1997. Theo cơ chế phân loại này, các thực thể kinh doanh trong nước và nước ngoài được phân loại mặc định kết hợp với phân loại theo chế độ tự nguyện đăng ký không mặc định (*check-the-box*).

Theo *Regulation 301.7701-2(a)* và *(b)*, các thực thể kinh doanh phải được xếp vào nhóm công ty cổ phần để tính thuế TNDN gồm: công ty thành lập theo luật pháp liên bang hoặc tiểu bang dưới hình thức *corporation, body corporate, body politic*; hiệp hội (*association*); công ty bảo hiểm; thực thể kinh doanh thực hiện các hoạt động ngân hàng theo Luật bảo hiểm tiền gửi liên bang; thực thể kinh doanh thuộc quyền sở hữu của chính quyền bang hay chính phủ nước ngoài; các loại hình doanh nghiệp khác phải áp dụng quy định về thuế TNDN cho công ty cổ phần theo Bộ luật thuế nội địa, chẳng hạn như công ty cổ phần hợp danh (*publicly traded partnership*); một số thực thể kinh doanh nước ngoài khác như *limited liability* của Barbados, *Aktieselskab* của Đan Mạch...

Ngoại trừ các đối tượng được xếp vào nhóm công ty cổ phần như ở trên, doanh nghiệp có thể đăng ký theo Form 8832 hoặc Form 2553 để đăng ký lựa chọn loại hình doanh nghiệp là công ty cổ phần, công ty hợp danh, hay thực thể tồn tại phụ thuộc vào chủ sở hữu (*disregarded entity*). Nếu không, doanh nghiệp có thể được xếp loại theo cơ chế phân loại tự động.

### ***Quy tắc phân loại tự động***

- Quy tắc phân loại tự động áp dụng cho các thực thể đang hoạt động



Với các thực thể kinh doanh trong nước và nước ngoài đang hoạt động trước ngày 1/1/1997 và đã được phân nhóm doanh nghiệp để tính thuế TNDN được tiếp tục duy trì loại hình doanh nghiệp đó mà không phải đăng ký lại.

- Quy tắc phân loại tự động áp dụng cho thực thể kinh doanh trong nước:  
Nếu không đăng ký phân loại theo Form 8832 thì thực thể kinh doanh trong nước được coi là:

(i) Công ty hợp danh nếu có trên 2 thành viên, hoặc

(ii) Thực thể kinh doanh tồn tại phụ thuộc vào chủ sở hữu.

Các đối tượng này không phải nộp thuế TNDN mà các cá nhân sở hữu hoặc là thành viên công ty hợp danh nộp thuế TNCN cho phần thu nhập nhận về.

- Quy tắc tự động áp dụng cho thực thể nước ngoài. Nếu các thực thể nước ngoài không đăng ký theo Form 8832 thì được tự động xếp vào nhóm:

(i) Công ty hợp danh nếu có trên 2 thành viên và ít nhất một thành viên không có trách nhiệm hữu hạn.

(ii) Hiệp hội (association) tính thuế TNDN như công ty trách nhiệm hữu hạn nếu tất cả các thành viên đều có trách nhiệm hữu hạn.

(iii) Thực thể kinh doanh phụ thuộc vào chủ sở hữu (disregarded entity) nếu gồm 1 thành viên duy nhất và thành viên này không có trách nhiệm hữu hạn.

Do vậy, theo cơ chế phân loại tự động thì công ty hợp danh trách nhiệm chung (general partnership), hợp danh hữu hạn (limited partnership) hay công ty trách nhiệm hữu hạn được xếp vào nhóm công ty hợp danh nếu không đăng ký phân loại theo Form 8832.

### ***2.2.2.3. Xác định đối tượng nộp thuế TNDN***

#### ***2.2.2.3.1. Công ty cổ phần (Corporations)***

*IRC, Sec. 11* quy định rằng tất cả các công ty cổ phần đều phải nộp thuế TNDN. Công ty cổ phần gồm có các loại hình doanh nghiệp quy định trong

*Regulation 301.7701-2(a) và (b) nhọ đã nêu ở trên.*

Nhìn chung, quy định về thuế TNDN áp dụng cho các công ty cổ phần đều tương tự nhau. Tuy nhiên, Luật thuế TNDN lại áp dụng một số quy định đặc biệt giành riêng cho một số đối tượng như ngân hàng tiết kiệm tương hỗ (mutual savings bank) kinh doanh bảo hiểm nhân thọ (quy định trong *IRC, Subchapter H*), công ty bảo hiểm (*Subchapter L*), công ty đầu tư và quỹ tín thác đầu tư bất động sản (*Subchapter M*) và các công ty cổ phần nước ngoài.

Kết quả kinh doanh của công ty cổ phần được khai báo để tính thuế TNDN trên Form 1120. Chủ sở hữu của công ty cổ phần (cổ đông) phải chịu thuế thu nhập trên khoản cổ tức nhận được, các khoản cổ tức này được kê khai trên Form 1140 (*U.S. Individual Income Tax Return*). Thu nhập cá nhân từ cổ tức được áp dụng một số mức thuế suất ưu đãi đặc biệt để hạn chế ảnh hưởng của việc đánh thuế 2 lần lên cổ tức.

#### **2.2.2.3.2. Các hình thức doanh nghiệp khác đăng ký áp dụng luật thuế TNDN như công ty cổ phần**

Như đã trình bày ở trên, ngoài các doanh nghiệp là công ty cổ phần, các loại hình doanh nghiệp khác có thể đăng ký theo Form 8832 hoặc Form 2553 để áp dụng Luật thuế TNDN như công ty cổ phần, chẳng hạn như công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty hợp danh. Các loại hình doanh nghiệp này khi đã đăng ký theo Form 8832 hoặc Form 2553 nếu được chấp nhận thì sẽ được áp dụng Luật thuế TNDN như công ty cổ phần.

#### **2.2.3. Căn cứ xác định thuế thu nhập doanh nghiệp**

Công thức tính thuế TNDN của Hoa Kỳ có thể được khái quát theo sơ đồ sau:

Thu nhập chịu thuế (Tổng thu nhập đã trừ thu nhập miễn thuế)

Trừ: Khấu trừ theo danh mục (*Itemized deductions*)

Trừ: Khấu trừ đặc biệt (*Special deductions*)

× Thu nhập tính thuế (*Taxable income*)

Thuế suất

Thuế TNDN

*Trừ: Thuế trả trước (Tax prepayment)*

*Trừ: Tín dụng thuế (Tax credit)*

*Thuế TNDN phải nộp trong kỳ / Thuế TNDN được hoàn lại*

### **2.2.3.1. Xác định thu nhập tính thuế**

#### **2.2.3.1.1. Thu nhập chịu thuế**

##### **a. Quy tắc chung**

Ngoại trừ các khoản thu nhập được Luật thuế cho phép miễn thuế, tất cả các khoản thu nhập nhận được đều phải chịu thuế TNDN. Đây chính là nguyên tắc xây dựng định nghĩa *tổng thu nhập* của Sở thuế Hoa Kỳ (IRC, Sec. 61): “*Nếu Bộ luật thuế không có quy định khác, tổng thu nhập là thu nhập hình thành từ mọi nguồn phát sinh, bao gồm (nhưng không hạn chế) các khoản sau: (1) Thu nhập từ cung cấp dịch vụ, bao gồm phí, hoa hồng và các khoản thu tương tự; (2) Tổng thu nhập phát sinh từ kinh doanh; (3) Lợi nhuận phát sinh từ mua bán tài sản; (4) Lãi suất; (5) Tiền cho thuê; (6) Thu nhập từ bản quyền; (7) Cổ tức; (8) Tiền cấp dưỡng sau ly hôn; (9) Khoản tiền nhận được đều hàng năm; (10) Thu nhập từ hợp đồng bảo hiểm nhân thọ và bảo hiểm có thưởng khi còn sống (endowment insurance); (11) Lương hưu; (12) Thu nhập từ việc được xóa nợ; (13) Lợi tức được phân chia từ thu nhập công ty hợp danh; (14) Thu nhập của người đã chết; (15) Thu nhập từ lợi nhuận quỹ tín thác...*

Ngoại trừ các khoản thu nhập số (8) *tiền cấp dưỡng sau ly hôn*, (10) *thu nhập từ hợp đồng bảo hiểm nhân thọ và bảo hiểm có thưởng khi còn sống*, (11) *lương hưu* chỉ áp dụng cho việc tính thuế TNCN; các khoản thu nhập còn lại được coi là thu nhập chịu thuế TNDN.

Ngoài ra, cần nhấn mạnh quy tắc quy định rằng chỉ có các khoản thu nhập đã thực hiện mới được tính vào tổng thu nhập. Tuy trong Bộ luật thuế nội địa Hoa Kỳ không có điều khoản nào quy định rằng tổng thu nhập phải là thu nhập thực hiện, quy tắc này vẫn được các tòa án áp dụng khi phán xử các vụ kiện cần vận dụng định nghĩa về *tổng thu nhập*. Vì vậy, IRS đã công nhận cách hiểu này trong *Regulation 1.61-1*: “*Tổng thu nhập là thu nhập hình thành từ mọi nguồn phát sinh, ngoại trừ các khoản thu nhập được Luật cho phép miễn thuế. Tổng thu nhập gồm các khoản thu nhập thực hiện dưới hình thức tiền mặt, tài sản, hay dịch vụ. Thu nhập có thể*



được thực hiện dưới các hình thức dịch vụ, bữa ăn, nhà ở, chứng khoán, tài sản khác hay tiền mặt”.

Tóm lại, *tổng thu nhập* được hiểu là toàn bộ thu nhập thực hiện từ mọi nguồn phát sinh, ngoại trừ các khoản thu nhập được Luật cho phép miễn thuế.

b. Các khoản thu nhập chịu thuế

Trong Form 1120, các khoản thu nhập được kê khai theo các danh mục như sau:

<b>Income</b>	<b>1 a</b>	Gross receipts or sales			<b>b</b>	Less returns and allowances			<b>c</b>	Bal ▶
	<b>2</b>	Cost of goods sold (Schedule A, line 8)								
	<b>3</b>	Gross profit. Subtract line 2 from line 1c								
	<b>4</b>	Dividends (Schedule C, line 19)								
	<b>5</b>	Interest								
	<b>6</b>	Gross rents								
	<b>7</b>	Gross royalties								
	<b>8</b>	Capital gain net income (attach Schedule D (Form 1120))								
	<b>9</b>	Net gain or (loss) from Form 4797, Part II, line 17 (attach Form 4797)								
	<b>10</b>	Other income (see instructions—attach schedule)								
	<b>11</b>	<b>Total income.</b> Add lines 3 through 10								▶

**Hình 4: Phần kê khai thu nhập của Form 1120 (U.S. Corporation Income Tax Return)**

Nguồn: Form 1120- U.S. Corporation Income Tax Return, IRS

(1) Lợi nhuận gộp (Gross profit)

Lợi nhuận gộp (Gross profit) được xác định bằng *tổng doanh thu (gross receipts or sales)* trừ (-) các khoản *giảm trừ doanh thu (returns and allowances)* và *giá vốn hàng bán (cost of goods sold)*.

*Tổng doanh thu (gross receipts or sales)* được xác định bằng các khoản thu từ hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, ngoại trừ các khoản thu khác được kê khai trong Form 1120 từ dòng số 4 đến dòng số 10 (cổ tức, lãi suất, thu nhập từ bản quyền...). Các khoản *giảm trừ doanh thu* gồm có giá trị hàng bán bị trả lại, chiết khấu thương mại...

*Gía vốn hàng bán* được kê khai chi tiết trong Schedule A, trang 2 của Form 1120 (xem phụ lục 1). Riêng với các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ thì không có hàng tồn kho, nên không có mục này.

(2) Cổ tức (Dividends)

Thu nhập từ cổ phần mà doanh nghiệp sở hữu ở công ty khác vẫn phải chịu thuế TNDN, tuy nhiên, để hạn chế ảnh hưởng của việc đánh thuế trùng nhiều lần, thu nhập từ cổ tức doanh nghiệp được chia được hưởng một số ưu đãi thuế nhất định, cụ thể là được hưởng các khoản khấu trừ đặc biệt (special deductions). Chi tiết về cổ tức doanh nghiệp nhận được từ các công ty khác được kê khai ở Schedule C, Form 1120 (xem phụ lục 1).

(3) Lãi suất (Interest)

Thu nhập từ lãi suất từ các khoản nợ, lãi suất trái phiếu công ty, lãi suất tiền gửi ngân hàng, lãi suất các khoản cho vay thế chấp... phải chịu thuế TNDN. Tuy nhiên, Luật thuế có quy định riêng áp dụng cho loại lãi suất từ một số khoản vay với lãi suất thấp hơn lãi suất thị trường, một số loại lãi suất miễn thuế... Các khoản thu này được kê khai chi tiết hơn ở Schedule K, Form 1120 (xem phụ lục 1).

(4) Cho thuê (Gross rents) và thu nhập từ bản quyền (Gross royalties)

Thu nhập từ cho thuê tài sản và thu nhập từ bản quyền của doanh nghiệp phải chịu thuế TNDN.

(5) Thu nhập ròng từ lãi vốn (Capital gain net income)

Lãi vốn (capital gains) hoặc lỗ vốn (capital loss) phát sinh khi bán hoặc chuyển nhượng các tài sản vốn. Tài sản vốn (capital asset) được định nghĩa là những tài sản không phải là khoản phải thu, hàng tồn kho, bất động sản, tài sản có thể khấu hao, sử dụng trong hoạt động sản xuất kinh doanh, hoặc một số tài sản vô hình khác ngoại bản quyền (IRC, Sec. 64).

Các khoản thu nhập từ lãi vốn được kê khai chi tiết ở Schedule D, Form 1120. Tại *Schedule D*, các khoản lãi (lỗ) vốn ngắn hạn và dài hạn được kê khai chi tiết. Lỗ vốn chỉ được khấu trừ vào lãi vốn, mà không được khấu trừ vào các khoản thu nhập khác, và trong kỳ số lỗ vốn tối đa được phép khấu trừ chính bằng số lãi vốn phát sinh.

Thu nhập ròng từ lãi vốn được xác định bằng cách kết hợp giữa lãi (lỗ) vốn ngắn hạn và lãi (lỗ) vốn dài hạn trong năm. Nếu phát sinh lỗ vốn ròng (net capital



loss) thì không được khấu trừ ngay trong năm mà phải chuyển về 3 năm trước hoặc chuyển đến 5 năm sau.

Theo Luật thuế của Hoa Kỳ thì doanh nghiệp phải nộp thuế trên thu nhập từ lãi vốn hơn các khoản thu nhập khác mà không có sự phân biệt về thuế suất hay hạng các quỹ đầu tư khác.

(6) Lãi (lỗ) ròng từ việc chuyển nhượng động sản hay bất động sản sử dụng trong hoạt động kinh doanh.

Đây là phần thu nhập hình thành từ việc bán hay chuyển nhượng các tài sản không phải là tài sản vốn (capital assets) sử dụng trong hoạt động kinh doanh. Khoản thu nhập này chỉ phát sinh khi có hoạt động bán, hay chuyển nhượng tài sản sử dụng trong hoạt động kinh doanh trong kỳ.

(7) Thu nhập khác

Ngoài các khoản thu nhập kể trên, các khoản thu nhập sau của doanh nghiệp phải chịu thuế TNDN: thu nhập từ các khoản nợ xấu đã xóa sổ nay đòi được, thu nhập từ tham gia vào công ty hợp danh, thu nhập kê khai trong Form 6478<sup>12</sup> (Alcohol and Cellulosic Biofuel Fuels Credit)...

c. Thu nhập miễn thuế

Theo Luật thuế, các khoản thu nhập sau được miễn thuế TNDN:

(1) Thu nhập từ quà tặng và thừa kế (IRC, Sec. 101)

Với thu nhập từ quà tặng và thừa kế, cần lưu ý rằng bản thân giá trị quà tặng hay thừa kế không phải chịu thuế thu nhập (do đã chịu thuế quà tặng và thừa kế), nhưng các khoản thu nhập, lợi tức phát sinh từ món quà hay tài sản thừa kế vẫn phải chịu thuế thu nhập.

(2) Lãi suất trái phiếu bang và địa phương (IRC, Sec. 103)

Ngoài lãi suất từ trái phiếu của chính quyền bang và chính quyền địa phương của Hoa Kỳ, lãi suất trái phiếu do chính quyền các vùng lãnh thổ thuộc Hoa Kỳ phát hành như Guam, Puerto Rico cũng được miễn thuế TNDN. Tuy nhiên quy định này không áp dụng với một số loại trái phiếu bang hoặc chính quyền địa phương nhằm tài trợ cho các

<sup>12</sup>Sản xuất nhiên liệu sinh học từ rơm rạ và xenlulozo là hoạt động được ưu đãi thuế. Mẫu 6478 dùng để kê khai thu nhập, chi phí liên quan đến hoạt động này, nhằm xác định số tín dụng thuế doanh nghiệp được hưởng trong kỳ

hoạt động phục vụ lợi ích cá nhân<sup>13</sup>, trái phiếu song hành (arbitrage bond)... Còn lại, lãi suất trái phiếu công ty hay tài khoản tiết kiệm vẫn phải chịu thuế TNDN.

*(3) Thu nhập từ việc được xóa nợ (IRC, Sec. 108)*

Các khoản xóa nợ mà doanh nghiệp được hưởng không chịu thuế TNDN nếu trước và sau khi được xóa nợ, doanh nghiệp lâm vào tình trạng phá sản, mất khả năng thanh toán, hoặc khoản nợ được xóa là nợ phát sinh trong hoạt động trồng trọt... Ngoài ra, nếu sau khi được xóa nợ, doanh nghiệp thoát khỏi tình trạng phá sản thì khoản nợ được xóa phải chịu thuế TNDN.

*(4) Giá trị tăng thêm của tài sản cho thuê do hoạt động của người đi thuê (IRC, Sec. 109)*

Khi người đi thuê tu sửa, làm tăng thêm giá trị tài sản đi thuê thì phần giá trị tăng thêm này không được coi là khoản thu nhập của người cho thuê và không phải chịu thuế thu nhập. Thực tế, phần giá trị tăng thêm này được hoãn thuế cho đến khi tài sản cho thuê được thanh lý.

*(5) Vốn góp vào công ty cổ phần (IRC, Sec. 118)*

Các khoản đóng góp vào vốn của công ty cổ phần không phải chịu thuế TNDN. Tuy nhiên, quy định này không áp dụng cho các khoản hỗ trợ xây dựng hay các khoản đóng góp khác với toạ cách khách hàng hay khách hàng tiềm năng.

**2.2.3.1.2. Khấu trừ thu nhập chịu thuế**

Các khoản khấu trừ thu nhập chịu thuế TNDN có thể chia làm 2 nhóm: khấu trừ theo danh mục (itemized deductions), và các khoản khấu trừ đặc biệt khác (special deductions). Việc khấu trừ thu nhập chịu thuế phải tuân thủ hai quy tắc: thứ nhất, các khoản khấu trừ phải được Luật thuế cho phép; thứ hai, các khoản khấu trừ phải thỏa mãn một số yêu cầu về tính cần thiết và thông dụng.

a. Các khoản khấu trừ theo danh mục (Itemized deductions) a.1. Quy tắc chung

Để được khấu trừ, một khoản chi phí không những phải được pháp luật cho phép mà còn phải thỏa mãn các điều kiện về tính thông dụng (ordinary), và cần thiết (necessary). Yêu cầu về tính thông dụng của chi phí có thể hiểu theo 2 nghĩa: chi

---

<sup>13</sup> Trái phiếu công nhằm tài trợ cho hoạt động phục vụ lợi ích cá nhân (private activity bond) được quy định trong IRC, Sec. 141



<sup>14</sup> Cách hiểu này lần đầu tiên được Tòa án Tối cao Hoa Kỳ thừa nhận trong án lệ Deputy v. DuPont năm 1940, 308 U.S 488

<sup>15</sup> Welch v. Helvering, 290 U.S 111 (1933)

khả năng làm việc và kết quả công việc; chi phí sinh hoạt chung và chính sách trả lương của công ty.

Vấn đề xác định tính hợp lý của các khoản chi trả cho người lao động thường xuất hiện ở các doanh nghiệp nhỏ (closely-held corporation)<sup>16</sup>, trong trường hợp trả lương cho các bên liên quan (related party).

Luật ngân sách Omnibus (Omnibus Budget Reconciliation Act) năm 1993 đặt ra giới hạn 1.000.000 USD cho các khoản khấu trừ thuế TNDN đối với các khoản đền bù cho người lao động của công ty cổ phần. Mức giới hạn 1.000.000 USD này cũng được quy định trong *IRC, Sec.162(m)*. Tuy nhiên, giới hạn 1.000.000 USD khấu trừ chỉ áp dụng cho người lao động là CEO, và 4 nhân viên cao cấp khác với mức thu nhập cao nhất trong công ty. Mặc dù vậy, các khoản tiền thưởng doanh nghiệp trả cho CEO và 4 nhân viên cao cấp với mức thu nhập cao nhất công ty sẽ được khấu trừ toàn bộ mà không chịu mức giới hạn 1.000.000 USD nếu thỏa mãn một số điều kiện nhất định đưa ra trong Luật thuế.

#### (2) Sửa chữa và bảo dưỡng

Các chi phí doanh nghiệp bỏ ra để sửa chữa và bảo dưỡng tài sản được khấu trừ khi tính thuế TNDN. Tuy nhiên, các chi phí ghi trong mục này là những chi phí không làm tăng nguyên giá tài sản hay kéo dài thời gian sử dụng của tài sản. Nếu chi phí sửa chữa làm tăng nguyên giá của tài sản dài hạn thì phải được vốn hóa và khấu trừ dần trong thời gian sử dụng của tài sản đó.

#### (3) Nợ xấu (IRC, Sec. 166)

Nếu trong kì có phát sinh các khoản nợ xấu hoàn toàn không có khả năng thu hồi thì doanh nghiệp được khấu trừ giá trị khoản nợ xấu đó. Nếu trong kì phát sinh các khoản nợ xấu không thể thu hồi từng phần thì doanh nghiệp được khấu trừ phần nợ đã xóa sổ. Doanh nghiệp kế toán theo cơ sở dòng tiền thường không được ghi nhận khoản khấu trừ này.

#### (4) Chi phí đi thuê

<sup>16</sup> *Closely-held corporation* là loại hình doanh nghiệp mà cổ phiếu và quyền kiểm soát tập trung trong tay một số ít nhà đầu tư thay vì chào bán rộng rãi ra công chúng. Tuy nhiên, cổ phiếu của các doanh nghiệp này vẫn được giao dịch với mức độ hạn chế.

Chi phí đi thuê chỉ được khấu trừ khi doanh nghiệp chỉ có mục đích sử dụng tài sản mà không có ý định sở hữu tài sản đó.

Khi doanh nghiệp thuê tài sản là phạng tiện đi lại với hợp đồng thuê kéo dài trên 30 ngày, số tiền thuê được khấu trừ bị giảm đi một khoản gọi là “inclusion amount”. Doanh nghiệp phải ghi giảm chi phí khấu trừ khoản “inclusion amount” trong các trường hợp:

**Bảng 3: Giá trị các khoản giảm trừ “inclusion amount” khỏi chi phí đi thuê được khấu trừ khi tính thuế TNDN**

Hợp đồng thuê bắt đầu	Giá trị thị trường của phạng tiện đi lại vào ngày cho thuê vượt quá
Sau 31/12/2007 và trước 1/1/2010	18.500 USD
Sau 31/12/2006 và trước 1/1/2008	15.500 USD
Sau 31/12/2006 và trước 1/1/2007	15.200 USD
Sau 31/12/2003 và trước 1/1/2005	17.500 USD

*Nguồn: Bộ luật thuế nội địa (Internal Revenue Code)*

Nguyên tắc và các công thức xác định khoản giá trị giảm bớt “inclusion amount” được quy định cụ thể trong ấn phẩm số 463 (Publication 463) của IRS.

(5) Một số khoản thuế phát sinh hoặc đã trả trong kỳ (IRC, Sec. 164)

Doanh nghiệp được khấu trừ một số loại thuế đã trả trong kỳ, ngoại trừ các khoản thuế sau<sup>17</sup>: thuế thu nhập liên bang, thuế không đánh vào doanh nghiệp, thuế doanh thu của bang hoặc địa phạng liên quan đến việc mua sắm hay chuyển nhượng tài sản (những loại thuế này được ghi tăng nguyên giá khi mua tài sản, hoặc ghi giảm giá trị thực hiện khi bán tài sản), các loại thuế khác đã được khấu trừ khi tính thu nhập chịu thuế TNDN (chẳng hạn thuế đã được phản ánh vào giá vốn hàng bán).

(6) Lãi suất các khoản vay (IRC, Sec. 163).

Doanh nghiệp được khấu trừ lãi suất phải trả cho các khoản vay nợ, riêng với các ngân hàng tiết kiệm tọng hồ, hiệp hội xây dựng và vay nợ, có thể khấu trừ lãi

<sup>17</sup>Theo IRS, 2010, *2009 Instructions for Form 1120*,

suất phải trả cho các tài khoản tiền gửi của khách hàng (Sec. 591). Ngoài ra, một số loại lãi suất sau không được khấu trừ: lãi suất liên quan đến việc sản xuất tài sản doanh nghiệp bán hay sử dụng (khoản chi phí lãi suất này phải được vốn hóa)<sup>18</sup>, lãi suất trả trước của các năm khác năm tính thuế áp dụng cho doanh nghiệp kế toán theo cơ sở dòng tiền... Ngoài ra, Luật thuế còn có các quy định riêng áp dụng cho một số loại lãi suất đặc biệt khác.

(7) Đóng góp từ thiên (IRC, Sec. 170).

Doanh nghiệp được khấu trừ các khoản đóng góp từ thiên phát sinh trong kỳ. Các khoản đóng góp từ thiên được khấu trừ phải được cơ quan có thẩm quyền xác nhận.

Giá trị các khoản khấu trừ do đóng góp từ thiên hàng năm bị hạn chế ở mức 10% thu nhập tính thuế (chọn tính đến khấu trừ đóng góp từ thiên, chuyển lỗ, chuyển lỗ vốn, khấu trừ cổ tức nhận được). Các khoản đóng góp từ thiên phải được khấu trừ ngay trong năm hiện tại, trước khi khấu trừ các khoản đóng góp của năm khác chuyển đến. Đóng góp từ thiên nếu vượt quá giới hạn 10% thu nhập tính thuế thì được chuyển sang 5 năm tiếp theo. Nếu qua 5 năm vẫn không khấu trừ hết thì không được tiếp tục khấu trừ.

(8) Chi phí khấu hao tài sản cố định hữu hình và tài nguyên thiên nhiên (Depreciation and depletion) (IRC, Sec. 167).

Chi phí khấu hao tài sản được liệt kê và giải trình chi tiết trong Form 4562 và được đưa vào Form 1120.

(9) Chi phí quảng cáo.

Doanh nghiệp được khấu trừ toàn bộ các chi phí quảng cáo hợp lý phát sinh trong kỳ, không chịu mức giới hạn nào.

(10) Chương trình hưu trí, chia sẻ lợi nhuận cho người lao động

Nếu doanh nghiệp có đóng góp vào các quỹ hưu trí cho người lao động, hay có các hoạt động chia sẻ lợi nhuận<sup>19</sup> cho người lao động thì phải kê khai theo Form

<sup>18</sup> IRC, Sec. 263A(f)

<sup>19</sup> Chương trình chia sẻ lợi nhuận (profit-sharing plan) của doanh nghiệp tạo ra cơ hội cho người lao động hưởng một phần lợi nhuận của doanh nghiệp, chẳng hạn như chia cổ phần cho người lao động

5500 (Annual Return/Report of Employee Benefit Plan) hoặc Form 5500-EZ (Annual Return of One-Participant Retirement Plan).

(11) Thu nhập liên quan hoạt động sản xuất trong nước (IRC, Sec. 199)

Một số hoạt động sản xuất nội địa như sản xuất hàng hóa tại Hoa Kỳ; bán và cho thuê các sản phẩm sản xuất tại Hoa Kỳ, dịch vụ xây dựng tại Hoa Kỳ... được khấu trừ một phần thu nhập chịu thuế. Tỷ lệ khoản thu nhập được khấu trừ được quy định chi tiết trong IRC, Sec. 199. Đây là một quy định mang tính bảo hộ các công ty sản xuất trong nước.

(12) Chi phí trước khi đi vào hoạt động (Start-up expenditure & Organisation cost)

Đây là những khoản chi phí cần thiết cho sự thành lập doanh nghiệp, đưa doanh nghiệp vào hoạt động, gồm: chi phí phân tích và điều tra thị trường tiềm năng, sản phẩm tiềm năng, chi phí quảng cáo cho việc khai trương công ty, chi phí đi lại tìm kiếm nhà cung cấp, nhà phân phối, chi phí dịch vụ pháp lý trước thành lập (soạn thảo điều lệ...), dịch vụ kế toán cần thiết, phí thành lập ...

Theo nguyên tắc chung đưa ra trong Sec. 195(a), chi phí trước khi doanh nghiệp đi vào hoạt động phải được vốn hóa và chỉ được khấu trừ khi doanh nghiệp thanh lý, ngừng hoạt động. Tuy nhiên, nếu doanh nghiệp đăng ký khấu trừ chi phí thành lập doanh nghiệp theo quy định của Sec. 195(b)(1)<sup>20</sup> thì doanh nghiệp được khấu trừ chi phí trước khi đi vào hoạt động ngay từ năm đầu tiên. Theo Sec. 195(b)(1) thì trong năm đầu tiên, doanh nghiệp được khấu trừ tối đa chi phí trước khi hoạt động là 5.000 USD, tuy nhiên, nếu tổng chi phí trước khi đi vào hoạt động lớn hơn 50.000 USD thì giới hạn 5.000 USD này bị giảm xuống một lượng chính bằng phần vượt quá 50.000 USD. Sau đó, doanh nghiệp tiếp tục được khấu trừ chi phí thành lập trong 180 tháng tiếp theo kể từ tháng doanh nghiệp bắt đầu đi vào hoạt động.

Chẳng hạn, doanh nghiệp X có chi phí trước khi hoạt động là 52.000 USD. Nếu đăng ký khấu trừ dần chi phí này thì doanh nghiệp được khấu trừ trong năm đầu tiên 3.000 USD (5.000 USD - (52.000 USD - 50.000 USD)). Nếu chi phí trước

<sup>20</sup> Doanh nghiệp có thể nộp kèm các bản khai báo về chi phí trước khi đi vào hoạt động với Form 1120

hoạt động là từ 55.000 USD trở lên thì doanh nghiệp sẽ được khấu trừ theo tỷ lệ trong 180 tháng kể từ tháng đầu tiên doanh nghiệp đi vào hoạt động.

Việc khấu hao chi phí trước khi hoạt động theo tỷ lệ trong 180 tháng được kê khai chi tiết vào Form 4562, chi tiết hóa phân khấu hao Form 1120.

### (13) Các khoản khấu trừ khác

Ngoài những khoản chi phí được khấu trừ thu nhập chịu thuế TNDN kể trên, doanh nghiệp còn được khấu trừ các chi phí khác như: khấu hao tài sản cố định vô hình, chi phí dọn dẹp và khắc phục hư hỏng do bão lốc tại Kansas và vùng Midwestern (*Publication 4492-A và 4492-B*), chi phí liên quan đến bảo vệ môi trường (*Sec. 198*), chi phí trồng rừng (*Publication 535*), chi phí bảo hiểm, chi phí ăn ở và đi lại cho người lao động khi công tác (*Sec. 274*), đóng góp cho quỹ “phôi đen” (*Sec. 192*), ...

### Một số chi phí không được khấu trừ

Trong hàng loạt các án lệ trước năm 1970, Tòa án đã không cho phép khấu trừ thuế TNDN một số loại chi phí mà Tòa án cho rằng sẽ khuyến khích việc thực hiện các hành vi trái pháp luật, chủ yếu là các khoản tiền nộp phạt. Quan điểm của Tòa án trong các án lệ này là việc vi phạm pháp luật không phải là điều thông thường và cần thiết, do vậy những khoản tiền phạt này cũng không phải là các chi phí thông thường và cần thiết. Năm 1969, Quốc hội đã sửa đổi *IRC, Sec. 162*, không cho phép khấu trừ các chi phí sau<sup>21</sup>: các khoản hối lộ, đút lót phi pháp trực tiếp hoặc gián tiếp cho quan chức chính phủ liên bang, tiểu bang hay địa phương; tiền phạt hay các khoản chi tương tự do vi phạm pháp luật; một số khoản bồi thường thiệt hại do vi phạm luật chống độc quyền; một số loại chi phí vận động hành lang.

#### b. Các khoản khấu trừ đặc biệt khác (*Special deductions*)

##### b.1. Khấu trừ cổ tức nhận được (*Dividends Received Deduction*)

Quy định về khấu trừ cổ tức nhận được cho doanh nghiệp nhằm hạn chế việc cổ tức bị đánh thuế trùng nhiều lần khi một công ty cổ phần là cổ đông của một công ty cổ phần khác.

<sup>21</sup> IRC, Sec. 162

Theo *IRC, Sec. 243*, khi doanh nghiệp nhận cổ tức từ một công ty cổ phần trong nước, sẽ được khấu trừ phần cổ tức nhận được theo quy tắc sau:

(1) khấu trừ 100% cổ tức nhận được từ một công ty khác thuộc cùng một tập đoàn hợp nhất (affiliated group)

(2) khấu trừ 100% nếu doanh nghiệp là công ty đầu tư quy mô nhỏ thành lập theo *Luật Đầu tư kinh doanh quy mô nhỏ năm 1958 (Small Business Investment Act 1958)*

(3) khấu trừ 70% nếu doanh nghiệp nắm giữ dưới 20% cổ phần; khấu trừ 80% nếu doanh nghiệp nắm giữ từ 20 - 80% cổ phần; khấu trừ 100% nếu doanh nghiệp nắm giữ từ 80-100% cổ phần của công ty chia cổ tức.

Các khoản khấu trừ cổ tức nhận được còn bị giới hạn ở mức 70 hoặc 80% thu nhập tính thuế chưa tính đến các khoản khấu trừ cổ tức nhận được, chuyển lỗ và khấu trừ thu nhập liên quan đến hoạt động sản xuất trong nước. Không áp dụng quy tắc này nếu khi tính khấu trừ theo phương pháp chung, doanh nghiệp đã phát sinh lỗ trong năm.

Có thể xét ví dụ sau: Công ty Cổ phần Hershals có các khoản thu nhập và chi phí sau phát sinh trong năm:

- Cổ tức từ công ty cổ phần X (trong đó Hershals nắm giữ 18% cổ phần)	100.000 USD
- Thu nhập ròng từ hoạt động kinh doanh	30.000 USD

Trong năm, khấu trừ cổ tức nhận được của Hershals như sau:

Do CTCP Hershals nắm giữ dưới 20% cổ phần của CT X nên tỷ lệ khấu trừ cổ tức nhận được là 70%, vậy theo quy tắc chung Hershals được khấu trừ 70.000 USD (70% x 100.000 USD).

Mặt khác, giới hạn khấu trừ cổ tức là: 91.000 USD (70% x 30.000 USD)  
Do 70.000 USD < 91.000 USD nên Hershals được khấu trừ toàn bộ 70.000 USD. b.2. Một số khoản khấu trừ cổ tức nhận được khác

Ngoài ra, doanh nghiệp còn được khấu trừ cổ tức một số loại cổ phiếu ợu đã nhận được và cổ tức từ các công ty nước ngoài, cổ tức từ các chứng khoán nợ. Nguyên tắc xác định giá trị khấu trừ cho các loại cổ tức đặc biệt này được quy định

lần lượt trong *Sec. 244* và *Sec. 245, 246A*. Nhìn chung, quy định về giới hạn khấu trừ cũng như tỷ lệ khấu trừ áp dụng cho các loại cổ tức đặc biệt này tương tự như quy định về khấu trừ cổ tức nhận được trong *Sec. 243* đã nêu ở trên.

*b.3. Lỗ hoạt động ròng từ các năm khác chuyển đến (Net operating loss carryovers).*

Số lỗ hoạt động ròng chuyển đến không vượt quá số thu nhập tính thuế sau khi trừ đi các khoản khấu trừ đặc biệt khác. Các quy định khác về lỗ hoạt động ròng được đề cập đến ở phần sau.

**2.2.3.1.3. Phương pháp xác định thu nhập tính thuế**

Ngoại trừ một số doanh nghiệp nhỏ nhất định, hầu hết các doanh nghiệp Hoa Kỳ đều phải khai đồng thời hai bản báo cáo thu nhập tính thuế: Form 1120 *U.S. Corporate Income Tax Return* và Form 4676 *Alternative Minimum Tax-Corporations*. Cùng với hai bản khai thuế TNDN này là hai phương pháp tính thuế TNDN khác nhau, với quy định về một số khoản thu nhập và khấu trừ khác nhau, và mức thuế suất cũng không giống nhau. Doanh nghiệp phải kê khai đồng thời theo

2 mẫu, và tính thuế theo 2 cách khác nhau. Cuối cùng, số thuế TNDN phải nộp là giá trị lớn hơn giữa 2 cách tính này.

Thực tế, về cơ bản, cả hai phương pháp tính thuế này đều được xây dựng trên hệ thống các khoản thu nhập, khấu trừ, cũng như các quy tắc liên quan đến việc ghi nhận thu nhập, lỗ, giới hạn chuyển lỗ giống nhau. Nhìn chung, phương pháp tính thuế thông thường “hào phóng” hơn trong việc ghi nhận các khoản khấu trừ và miễn thuế, nhưng đồng thời các mức thuế suất biên cũng cao hơn. Trong khi đó, phương pháp tính thuế AMT (Alternative Minimum Tax) lại có phần “chặt chẽ” hơn trong việc ghi nhận các khoản khấu trừ và miễn thuế, nhưng đồng thời các mức thuế suất biên lại thấp hơn.

*a. Xác định thu nhập tính thuế theo cách thông thường (Regular income tax)*

Với số liệu từ các khoản thu nhập, các khoản khấu trừ đã liệt kê ở trên, ta đã có thể xác định được thu nhập tính thuế theo cách thức thông thường, bằng cách trừ

(-) khởi tổng thu nhập (gross income) các khoản khấu trừ theo danh mục, lỗ hoạt động ròng, và một số khoản khấu trừ đặc biệt khác được liệt kê trong Form 1120. b.

*Xác định thu nhập tính thuế theo phương pháp AMT (Alternate income tax)*

Bộ luật thuế cải cách năm 1986 (Tax Reform Act 1986) đã đưa ra phương pháp tính thuế AMT, nhằm hạn chế việc các đối tượng có thu nhập cao tránh được các khoản thuế lớn. Ngoại trừ các doanh nghiệp đi vào hoạt động trong năm đầu tiên, và doanh nghiệp có tổng doanh thu bình quân trong 3 năm gần nhất không quá 7,5 triệu USD; các đối tượng doanh nghiệp còn lại phải khai báo thuế thu nhập AMT. Ngoài ra, doanh nghiệp có thu nhập chịu thuế trước khi trừ đi lỗ hoạt động ròng và các khoản điều chỉnh khác vượt quá 40.000 USD; doanh nghiệp kê khai một số khoản tín dụng thuế cũng phải kê khai báo cáo thu nhập theo phương pháp AMT.

Khi tính thu nhập tính thuế theo AMT, phải thực hiện nhiều khoản điều chỉnh, chẳng hạn điều chỉnh lại một số khoản khấu hao theo cách tính khác (*IRC, Sec. 56*), thu nhập từ các hoạt động thụ động (passive activity income), lãi suất trái phiếu miễn thuế, chi phí khai thác và phát triển mỏ... Ngoài ra, phương pháp AMT cũng tính lại *lợi tức điều chỉnh hiện hành (adjusted current earnings)*, kết hợp với các khoản điều chỉnh khác để tính ra thu nhập tính thuế theo phương pháp AMT.

Cách tính thuế theo phương pháp AMT tương đối phức tạp, và được đánh giá là thiếu công bằng, và cứng nhắc (thuế suất thuế AMT không được điều chỉnh theo lạm phát mà giữ ở mức cố định), nên vấp phải sự phản đối của nhiều chính trị gia cũng như người dân Mỹ. Hiện nay, cách tính thuế này vẫn tiếp tục được áp dụng, dù có nhiều kiến nghị sửa đổi hoặc thậm chí bãi bỏ hoàn toàn cách tính thuế phức tạp này.

### ***2.2.3.2. Thuế suất***

#### ***2.2.3.2.1. Thuế suất phương pháp tính thuế thông thường***

IRS áp dụng mức thuế suất lũy tiến, theo đó thuế suất cho các năm 1994-2010 như sau:

**Bảng 4: Thuế suất thuế TNDN giai đoạn 1994 - 2010**

58

Thu nhập tính thuế (USD)	Thuế suất (%)
0 - 50.000	15 %
50.000 - 75.000	25%
75.000 - 100.000	34%
100.000 - 335.000	39%
335.000 - 10.000.000	34%
10.000.000 - 15.000.000.000	35%
15.000.000 - 18.333.333	38%
18.333.333 trở lên	35%

Nguồn: Treasury Department, Commerce Clearing House, Tax Foundation

Riêng với công ty cổ phần cung cấp dịch vụ cá nhân (*personal services corporation*), chẳng hạn như cung cấp dịch vụ tư vấn pháp luật, chăm sóc sức khỏe... thì áp dụng mức thuế suất cố định là 35% cho mọi mức thu nhập.

Ngoài mức thuế phải nộp theo thuế suất như trên, doanh nghiệp còn phải nộp thêm thuế đánh vào thu nhập giữ lại<sup>22</sup> (*accumulated earnings*) vượt quá 250.000 USD với công ty cổ phần (150.000 USD với công ty cổ phần cung cấp dịch vụ cá nhân), với mức thuế suất 15%. (Sec. 531, 535)

#### **2.2.3.2. Thuế suất thuế AMT**

Thuế suất thuế AMT cho doanh nghiệp là mức thuế suất cố định 20% cho mọi mức thu nhập (*IRC, Sec. 55*).

#### **2.2.3.3. Ưu đãi thuế TNDN**

##### **2.2.3.3.1. Miễn thuế TNDN**

Theo *IRC, Sec. 501*, các đối tượng sau được miễn thuế TNDN:

- Doanh nghiệp thành lập theo Bộ luật quốc hội (*Act of Congress*), gồm Liên hiệp tín dụng liên bang (*Federal Credit Union*). Bản chất của các loại doanh nghiệp này là công cụ để thực hiện chính sách của Chính phủ Hoa Kỳ.

<sup>22</sup> Thu nhập giữ lại (accumulated earnings) là phần thu nhập doanh nghiệp dùng để tái đầu tư, thay vì chia cho cổ đông.

- Công ty nắm giữ và quản lý tài sản cho các tổ chức, cá nhân được miễn thuế thu nhập (Title-holding corporation for exempt organisation).

- Doanh nghiệp thành lập và hoạt động nhằm thực hiện các mục đích tôn giáo, từ thiện, nghiên cứu khoa học, văn học, hay các mục đích giáo dục, ngăn chặn bạo lực trẻ em, bạo lực với động vật... Thu nhập từ các doanh nghiệp này không được chuyển cho bất kỳ cổ đông nào của công ty.

- Liên hiệp công dân (Civic Leagues), tổ chức phúc lợi xã hội (Social Welfare Organisations), hiệp hội người lao động địa phương (Local Associations of Employees).

- Tổ chức lao động, nông nghiệp, làm vườn (Labor, Agricultural, and Horticultural Organisations).

- Liên hiệp kinh doanh (Business League), phòng thương mại (Chambers of Commerce)...

- Hiệp hội quỹ lương hưu giáo viên (Teachers' Retirement Fund

- Công ty bảo hiểm tương hỗ hoặc Hiệp hội bảo hiểm tương hỗ (Mutual Insurance Companies or Associations).

- Tổ chức là cựu thành viên hoặc thành viên hiện tại của Quân đội.

- Quỹ hỗ trợ cho bệnh nhân mắc bệnh phổi đen (Black Lung Benefit Trusts).

- Tổ chức cựu chiến binh (Veterans Organisations) thành lập trước năm 1880

- Tổ chức chăm sóc sức khỏe cho trẻ em.

- Hiệp hội nông dân (Farmers' Cooperative Associations).

- Doanh nghiệp tiến hành các dịch vụ tang lễ, nghĩa trang.

- Hiệp hội bảo hiểm nhân thọ từ thiện (Benevolent Life Insurance Associations)

- Một số doanh nghiệp cung cấp dịch vụ tưới tiêu nước trong nông nghiệp...

Để được miễn thuế TNDN, các tổ chức doanh nghiệp trên phải kê khai theo mẫu thích hợp như *Form 1024 (Application for Recognition of Exemption Under Section 501(a))* hoặc *Form 1023 (Application for Recognition of Exemption Under*

*Section 501(c)(3) of the Internal Revenue Code*). Một số doanh nghiệp thuộc đối tượng miễn thuế TNDN nếu có phát sinh thu nhập từ các hoạt động nhằm mục đích sinh lời phải nộp thuế TNDN cho phần thu nhập này.

### **2.2.3.3.2. Giảm thuế TNDN**

IRS quy định giảm thuế cho một số doanh nghiệp dưới hình thức tín dụng thuế (tax credit). Tín dụng thuế được trừ trực tiếp khỏi số thuế phải nộp (tax liability), tương tự như các khoản thuế trả trước. So với một khoản khấu trừ thuế cùng giá trị, thì tín dụng thuế có ý nghĩa lớn hơn vì số thuế tiết kiệm được sẽ nhiều hơn. Tín dụng thuế được dùng để khuyến khích các đối tượng nộp thuế tham gia vào một số hoạt động có ý nghĩa văn hóa xã hội như xây dựng nhà ở cho người có thu nhập thấp, phục hồi di sản lịch sử...

IRS quy định giảm thuế TNDN dưới hình thức tín dụng thuế trong các trường hợp sau:

- Tín dụng thuế đầu tư (investment credit) (*IRC, Sec. 46*). Về bản chất, tín dụng thuế đầu tư giống như một khoản trợ cấp của chính phủ nhằm khuyến khích hoạt động đầu tư của doanh nghiệp trong nước, đặc biệt là các hoạt động đầu tư nhằm bảo vệ môi trường, tiết kiệm nhiên liệu...

- Doanh nghiệp tạo việc làm cho các đối tượng lao động được ưu tiên như cựu chiến binh, người khuyết tật... (*IRC, Sec. 51(a)*)

- Các hoạt động nghiên cứu (*IRC, Sec. 41(a)*)

- Hoạt động xây nhà cho người thu nhập thấp (*IRC, Sec. 42*)

- Sản xuất điện tái tạo (*IRC, Sec. 45*)

- Đầu tư vào các thị trường mới (*IRC, Sec. 45D*), như các khu vực có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn nằm trên lãnh thổ Hoa Kỳ và các vùng trực thuộc.

- Cung cấp nhà ở, việc làm cho nạn nhân bão Katrina

- Sản xuất nhiên liệu từ các nguồn lực thay thế, sản xuất năng lượng hạt nhân...

Theo *IRC, Sec. 38*, số tín dụng thuế doanh nghiệp được phép sử dụng trong năm được giới hạn ở một mức nhất định. Nếu trong năm không sử dụng hết, các khoản tín dụng thuế được chuyển lùi về 1 năm trước hoặc chuyển tiếp sang 20 năm

sau. Trong trường hợp có sự chuyển đổi sở hữu giữa các doanh nghiệp, các khoản tín dụng thuế cũng có thể được chuyển đổi. Tức là doanh nghiệp mua lại có quyền sử dụng tín dụng thuế của doanh nghiệp bị mua lại để giảm trừ số thuế phải nộp trong năm của mình. Một số giới hạn và quy tắc chuyển tín dụng thuế khi doanh nghiệp chuyển đổi sở hữu được quy định giống như chuyển lỗ giữa các doanh nghiệp.

Ngoài ra, tín dụng thuế dành cho hoạt động xây nhà cho người có thu nhập thấp được hưởng rất nhiều ưu đãi và quy định đặc biệt. Khoản tín dụng này có thời hạn 10 năm, và có thể được mua bán giữa các doanh nghiệp. Những ưu đãi đặc biệt này nhằm khuyến khích doanh nghiệp đầu tư xây dựng nhà ở cho người có thu nhập thấp. Quy định này đã tạo ra một thị trường mua bán tín dụng thuế nhà ở cho người thu nhập thấp rất sôi động giữa các ngân hàng, và các nhà đầu tư lớn. Chẳng hạn, năm 2009 Ngân hàng Goldman Sachs đã “đổ mắt” đến khoản tín dụng thuế khổng lồ, trị giá hàng chục triệu USD mà công ty tài chính Fannie Mae không còn dùng đến do thua lỗ chồng chất. Tóm lại, quy định về mua bán tín dụng thuế cho hoạt động xây nhà cho người có thu nhập thấp không chỉ đạt được các mục tiêu xã hội mà còn đạt được một số hiệu quả kinh tế không nhỏ.

### **2.2.3.3.3. Lỗ và các quy định về chuyển lỗ**

#### **a. Quy định chung**

Đến cuối kỳ tính thuế, nếu giá trị các khoản khấu trừ lớn hơn thu nhập tính thuế, thì phát sinh lỗ. Khi đó, doanh nghiệp không phải nộp thuế TNDN và số lỗ này nếu không được khấu trừ hết sẽ được chuyển đến các năm khác để trừ vào khoản thu nhập tính thuế của năm đó. Việc chuyển lỗ cũng như khấu trừ lỗ trước hết phải căn cứ lỗ đó là lỗ hoạt động ròng (net operating loss) hay lỗ hoạt động sinh lời thụ động (passive activity loss).

#### **b. Lỗ hoạt động ròng (Net operating loss)**

Lỗ hoạt động ròng là khoản lỗ theo năm, phát sinh từ các hoạt động sản xuất kinh doanh mà doanh nghiệp “thực sự tham gia” (materially participate)<sup>23</sup>. Lỗ hoạt

<sup>23</sup> Tiêu chuẩn để xác định đối tượng chịu thuế có “thực sự tham gia” vào hoạt động sinh lời hay không được quy định cụ thể hơn trong ấn phẩm số 925 ( *Publication 925 - Passive activity and at-risk rules*) của IRS

động ròng phát sinh khi các khoản khấu trừ vượt quá thu nhập tính thuế trong kỳ. Quy định về chuyển lỗ không áp dụng cho công ty hợp danh, công ty TNHH và cty loại S.

### b.1. Thời gian chuyển lỗ

Luật thuế cho phép doanh nghiệp chuyển lỗ hoạt động ròng lùi về các năm trước hay chuyển lỗ sang các năm tiếp theo. Chuyển lỗ lùi tức là lỗ phát sinh trong năm hiện tại được chuyển về năm trước đó, và ghi giảm thu nhập của năm này. Vì thuế thu nhập của năm trước đã được thanh toán nên khi chuyển lỗ lùi thì doanh nghiệp được hoàn lại số thuế đã nộp ngay trong năm hiện tại. Khi chuyển lỗ sang các năm sau đó thì không được hoàn thuế ngay trong năm mà sẽ làm giảm thuế thu nhập phải nộp trong tương lai. Lỗ hoạt động ròng được chuyển lùi về 2 năm trước năm phát sinh lỗ hoặc chuyển tiếp đến 20 năm tiếp theo năm phát sinh lỗ<sup>24</sup>.

Theo quy định của Luật thuế<sup>25</sup> thì trước hết doanh nghiệp phải chuyển lỗ lùi về 2 năm trước trước khi chuyển tiếp về 20 năm sau. Sau 20 năm, nếu không khấu trừ hết lỗ thì doanh nghiệp không được tiếp tục chuyển lỗ.

Tuy nhiên, doanh nghiệp có thể đăng ký không áp dụng quy tắc chuyển lỗ lùi về 2 năm trước mà chỉ chuyển lỗ về 20 năm tiếp theo đó<sup>26</sup>. Quy định này có lợi cho doanh nghiệp khi thu nhập của các năm trước có mức thuế suất biên thấp, trong khi doanh nghiệp dự kiến các năm tiếp theo có thu nhập cao hơn.

Ngoài ra, để đối phó với cuộc khủng hoảng kinh tế toàn cầu năm 2008, trong gói cứu trợ năm 2009 của chính phủ Mỹ có quy định cho phép các doanh nghiệp chuyển lỗ phát sinh trong các năm 2008 và 2009 lùi về 5 năm trước đó, thay vì chỉ chuyển lỗ lùi về 2 năm như quy định. Quy định này không áp dụng cho các doanh nghiệp nhận được các khoản cứu trợ từ *Chương trình giảm trừ các tài sản xấu (Troubled Asset Relief Program)*<sup>27</sup>.

### b.2. Chuyển lỗ khi có chuyển đổi sở hữu doanh nghiệp

<sup>24</sup> IRC, Sec. 172

<sup>25</sup> IRC, Sec. 172

<sup>26</sup> Sec. 172(b)(3)

<sup>27</sup> Chương trình hỗ trợ giảm trừ các tài sản xấu (Troubled Asset Relief Programme) được Quốc hội Hoa Kỳ phê chuẩn ngày 3/10/2008 trị giá 700 tỷ USD nhằm giải cứu hệ thống tài chính.



Những quy định về chuyển lỗ liên quan đến việc mua lại doanh nghiệp là những vấn đề đang gây nhiều tranh cãi của Luật thuế, nhất là trong bối cảnh nước Mỹ vừa trải qua cuộc khủng hoảng kinh tế, mà hậu quả của nó là các khoản lỗ chồng chất của các công ty, và hoạt động mua lại công ty diễn ra rất phổ biến. Trước hết, có thể xem xét các quy định cụ thể về chuyển lỗ đối với các doanh nghiệp khi diễn ra hoạt động chuyển đổi sở hữu; được quy định cụ thể trong *Sec. 381, 382, 383 và 384*.

Quan điểm của IRS là muốn các khoản lỗ hoạt động ròng của doanh nghiệp nào thì doanh nghiệp đó được khấu trừ và hưởng lợi, cho nên *Sec. 382* đặt ra giới hạn về số lỗ mà một doanh nghiệp được chuyển khi mua lại một doanh nghiệp khác với khoản lỗ chưa được khấu trừ hết. Hoạt động mua lại này tạo ra sự *chuyển đổi sở hữu* (ownership change). Khi mua lại một công ty khác với khoản lỗ hoạt động ròng chưa khấu trừ hết, thì công ty mua lại có thể sử dụng chính khoản lỗ hoạt động ròng đó để khấu trừ số thuế phải nộp trong tương lai.

Trước hết, cần tìm hiểu khái niệm về *chuyển đổi sở hữu* (ownership change) mà IRS đưa ra. *Sec. 382(g)* quy định rằng việc *chuyển đổi sở hữu* diễn ra khi trong 3 năm, có sự tăng lên trên 50 % trong tỷ lệ cổ tức nắm giữ của một hay nhiều cổ đông nắm giữ trên 5% cổ phần. Chẳng hạn, cổ đông A nắm giữ 25% cổ phần của CTCP X, và trong vòng 3 năm, số cổ phần cổ đông A nắm giữ tăng thêm 51% nữa. Trong trường hợp này, có thể nói đã diễn ra sự *chuyển đổi sở hữu*, theo quy định của Luật thuế.

#### Quy định chung về giới hạn chuyển lỗ (IRC, Sec. 382)

Khi diễn ra *chuyển đổi sở hữu* thì lỗ được phân loại thành 2 phần: phần lỗ trước khi *chuyển đổi sở hữu* và lỗ sau *chuyển đổi sở hữu*. Phần lỗ sau *chuyển đổi sở hữu* thì doanh nghiệp có thể tiếp tục khấu trừ trong vòng 15 năm tiếp theo mà không bị hạn chế giá trị lỗ được chuyển. Phần lỗ trước khi *chuyển đổi sở hữu* vẫn được khấu trừ nhưng bị giới hạn theo quy định của *Sec. 382*. Theo đó, không phải toàn bộ số lỗ hoạt động ròng phát sinh trước *chuyển đổi sở hữu* đều được khấu trừ, mà bị hạn chế ở mức giá trị xác định bằng công thức:

$$\text{Chuyển lỗ tối đa hàng năm} = A \times B.$$



Trong đó,  $A$  là giá trị thị trường của công ty tại thời điểm chuyển đổi sở hữu

$B$  là tỷ lệ miễn thuế liên bang dài hạn (*federal long-term tax-exempt rate*) trong tháng diễn ra việc chuyển đổi sở hữu.

Tỷ lệ miễn thuế liên bang dài hạn được xác định bằng lãi suất điều chỉnh liên bang cao nhất trong 3 tháng gần nhất tháng diễn ra việc chuyển đổi sở hữu. Hàng tháng, IRS ấn định các mức lãi suất cơ bản, gọi là *lãi suất điều chỉnh liên bang*, dùng khi áp dụng Luật thuế. Chẳng hạn, *lãi suất điều chỉnh liên bang* trong các tháng đầu năm 2010 lần lượt là 4,01%; 4,02%; 4,03% và 3,95% cho các tháng 1, tháng 2, 3 và tháng 4/2010<sup>28</sup>. Như vậy, nếu hoạt động chuyển đổi sở hữu diễn ra vào tháng 4/2010 thì tỷ lệ miễn thuế liên bang dài hạn là 4,03%.

Nếu hoạt động *chuyển đổi sở hữu* diễn ra vào ngày cuối cùng của năm tính thuế, thì toàn bộ khoản lỗ hoạt động ròng phát sinh trong năm đó đều là lỗ trước chuyển đổi sở hữu và việc chuyển lỗ phải chịu mức giới hạn như đã nêu ở *Sec. 382* ở trên. Tuy nhiên, nếu *chuyển đổi sở hữu* diễn ra trong năm, thì thu nhập cũng như lỗ của năm đó phải được chia thành lỗ trước và sau chuyển đổi sở hữu tính theo tỷ trọng số ngày/ năm tính đến ngày chuyển đổi sở hữu.

#### *Chuyển lỗ khi có phát sinh lỗ nội tại (built-in loss) trong năm*

Lỗ nội tại (*built-in loss*) là khoản lỗ phát sinh khi giá trị thị trường của tài sản thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp thấp hơn giá gốc có điều chỉnh của tài sản vào thời điểm đó. Nếu lỗ nội tại trong năm thấp hơn giá trị nhỏ hơn giữa 10.000.000 USD và 15% giá trị thị trường của tài sản vào thời điểm diễn ra hoạt động chuyển đổi sở hữu thì khoản lỗ nội tại được coi bằng 0.

Riêng đối với khoản lỗ nội tại (*built-in loss*) phát sinh trong vòng 5 năm từ khi chuyển đổi sở hữu, vẫn được xem như lỗ phát sinh trước chuyển đổi sở hữu và việc chuyển lỗ vẫn phải chịu giới hạn theo quy định của *Sec. 382*.

Có thể xem xét ví dụ sau:

*CTCP X. có khoản lỗ hoạt động ròng trị giá 15.000 USD chuyển đến năm 2000. Cũng trong năm 2000, X. phát sinh khoản lỗ 800 USD. Vào thời điểm đó, công ty được định giá là 10.000 USD, và tỷ lệ miễn thuế liên bang dài hạn là 7%*

---

<sup>28</sup>Theo *Rev. Rul. 2010-11*, *Rev. Rul. 2010-8*, *Rev. Rul. 2010-6*, và *Rev. Rul. 2010-1* của IRS

*Ngày 1/4/2000 công ty X. diễn ra hoạt động chuyển đổi sở hữu.*

*Ngày 15/4/2000 công ty X. bán đi một số tài sản và ghi nhận lỗ nội tại 350 USD.*

Với các dữ kiện trên, có thể xác định:

- *Số lỗ phát sinh trong năm 2000 của X. là 1150 USD (800 USD + 350 USD)*
- *Sau năm 2000, hàng năm X. được chuyển lỗ tối đa là 700 USD (10.000 USD x 7%). Như vậy, công ty X. chỉ được chuyển lỗ và khấu trừ tối đa 10.500 USD (15 năm x 700 USD/năm), trên tổng số 15.000 USD lỗ hoạt động ròng chuyển đến năm 2000 từ các năm trước đó.*
- *Tuy nhiên, khoản lỗ nội tại 350 USD phát sinh sau ngày 1/4/2000 vẫn được coi như khoản lỗ phát sinh trước chuyển đổi sở hữu và chịu mức giới hạn quy định trong Sec. 382. Như vậy, thực tế công ty chỉ được chuyển lỗ và khấu trừ tối đa 10.500 USD trên tổng số 15.551 USD (15.000 USD +  $92/366 \times 800 \text{ USD} + 350 \text{ USD}$ ) lỗ hoạt động ròng phát sinh.*

Đặc biệt, nếu trong vòng 2 năm từ khi chuyển đổi sở hữu, doanh nghiệp không tiến hành hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trước chuyển đổi, hoặc không hề sử dụng một phần đáng kể tài sản của doanh nghiệp trước chuyển đổi thì mức giới hạn chuyển lỗ quy định trong Sec. 382 là 0.

Mặc dù có các quy định hạn chế việc tận dụng lỗ của doanh nghiệp bị mua lại, nhiều doanh nghiệp vẫn hưởng lợi từ chính sách này, đặc biệt trong thời kỳ khủng hoảng. Hai ngân hàng lớn của Mỹ là *Bank of America* và *Wells Fargo* sẽ không phải nộp thuế TNDN cho năm 2009. Trong khi *Bank of America* không phải nộp thuế vì làm ăn thua lỗ trong năm 2009, *Wells Fargo* vẫn thu được nhiều lợi nhuận nhờ không phải nộp thuế vì được khấu trừ các khoản lỗ chuyển đến từ *Wachovia*, khi *Wells Fargo* mua lại ngân hàng này khi đang trên bờ vực phá sản. Năm 2009, *Wells Fargo* công bố lợi nhuận 12,28 tỷ USD chưa kể cổ tức, thuế TNDN đáng lẽ phải nộp của công ty này là 5,3 tỷ USD, nhờ do chuyển lỗ từ ngân hàng *Wachovia*, *Wells Fargo* đã tiết kiệm được 4,1 tỷ USD tiền thuế TNDN trong

năm 2009 (Stephen Bernard, 2010, “Wells Fargo Posts Surprise Profit In 4Q”, The Huffington Post).

Tóm lại, việc mua lại một doanh nghiệp với các khoản lỗ hoạt động ròng đáng kể và nhiều ọu đãi thuế khác choạ hẳn đã mang lại nhiều lợi nhuận, do các giới hạn về chuyển lỗ mà IRS đặt ra. Mặc dù vậy, không ít công ty đã bớt đợc gánh nặng thuế TNDN đáng kể, và hiện tượng này bị phê phán do có những công ty làm giàu trên chính sự đổ vỡ của công ty khác. Quy định về chuyển lỗ đã tạo ra một thị trường không ít sôi động, đặc biệt trong thời kì khủng hoảng kinh tế, khi các khoản lỗ chùng chất lại chính là tài sản đáng giá nhất của không ít doanh nghiệp.

### c. Lỗ hoạt động sinh lời thụ động

Quy định về lỗ từ hoạt động sinh lời thụ động chỉ áp dụng cho doanh nghiệp là công ty *cổ phần cung cấp dịch vụ cá nhân (personal service corporation)*, và các doanh nghiệp nhỏ (closely-held corporation), bên cạnh các đối tượng khác như cá nhân, quỹ tín thác. Công ty cổ phần loại C không áp dụng quy định này.

Hoạt động sinh lời thụ động là các hoạt động mà đối tượng nộp thuế không “thực sự tham gia” (materially participate), tức là không tham gia thường xuyên, liên tục, chẳng hạn như hoạt động cho thuê, tham gia vào công ty hợp danh với ọ cách thành viên góp vốn. Tiêu chuẩn để xác định đối tượng chịu thuế có “thực sự tham gia” vào hoạt động sinh lời hay không đợc quy định cụ thể hơn trong ấn phẩm số 925 ( *Publication 925 - Passive activity and at-risk rules*) của IRS.

Nhìn chung, lỗ từ hoạt động sinh lời thụ động chỉ đợc khấu trừ khỏi thu nhập từ hoạt động sinh lời thụ động mà không đợc khấu trừ khỏi thu nhập phát sinh từ các nguồn khác.

Doanh nghiệp nhỏ (closely-held corporation) có thể khấu trừ lỗ từ hoạt động sinh lời thụ động vào thu nhập ròng từ hoạt động chủ động<sup>29</sup>, nhưng không thể khấu trừ lỗ từ hoạt động sinh lời thụ động khỏi thu nhập từ đầu ọ chứng khoán. Các doanh nghiệp khai báo các khoản thu nhập và khấu trừ, lỗ từ hoạt động sinh lời thụ động trên Form 8810.

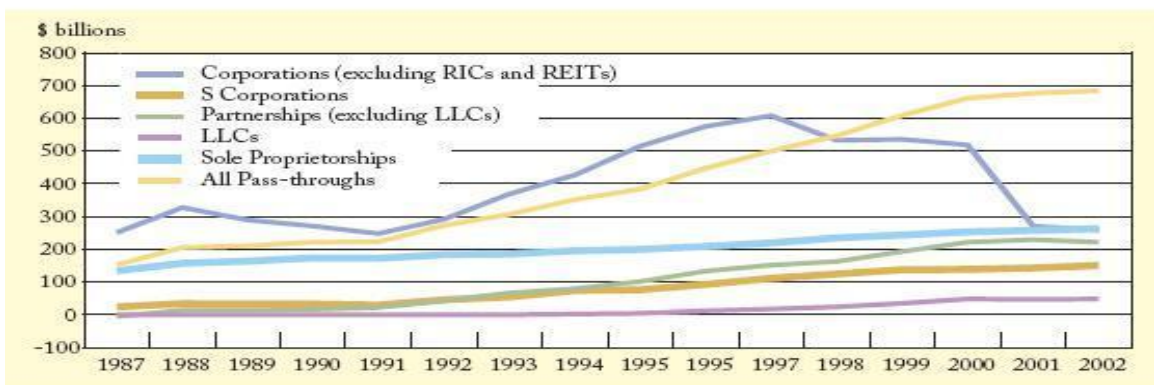
## **2.2.4. Đánh giá thuế thu nhập doanh nghiệp Hoa Kỳ**

### **2.2.4.1. Tính hiệu quả**

<sup>29</sup> Thu nhập ròng từ hoạt động sinh lời chủ động (net active income) là thu nhập chịu thuế của doanh nghiệp chọn tính đến thu nhập hay lỗ từ các hoạt động sinh lời thụ động hay hoạt động đầu tư chứng khoán.

Nhạy đã trình bày ở trên, tính hiệu quả của thuế hoãn vào việc xem xét thuế có khiến đối tượng nộp thuế phải tham gia vào một số hoạt động nhất định chỉ để tránh nộp thuế hay không, nói cách khác, xét tính hiệu quả của thuế là xem xét thuế có bóp méo quyết định của đối tượng nộp thuế hay không.

Theo Hội đồng cố vấn Tổng thống về cải cách thuế liên bang<sup>30</sup> thì việc đánh thuế 2 lần với cổ tức của công ty cổ phần đã ảnh hưởng đến quyết định đầu tư của nền kinh tế. Các cá nhân có xu hướng giảm đầu tư vào các công ty cổ phần và các công ty cổ phần đang tồn tại cũng có xu hướng sử dụng công cụ nợ thay vì phát hành cổ phiếu. Quy định về không đánh thuế TNDN với một số hình thức doanh nghiệp nhạy công ty hợp danh, công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần loại S; trong khi công ty cổ phần loại C phải chịu thuế TNDN đã tác động đến quyết định lựa chọn loại hình doanh nghiệp của nhà đầu tư. Văn phòng ngân sách Quốc hội (Congressional Budget Office) cho rằng đây chính là tác động của thuế TNDN làm bóp méo sự phân bổ nguồn lực hiệu quả (Congressional Budget Office (2005), tr. 17). Xu hướng này được thể hiện qua việc tăng mạnh số lượng các thực thể kinh doanh không chịu thuế TNDN nhạy công ty TNHH, công ty cổ phần loại S (xem Hình 6).



Source: Internal Revenue Service, Office of Research, Analysis, and Statistics.

### Hình 6: Thu nhập ròng của các thực thể kinh doanh giai đoạn 1987 - 2002

Nguồn: Internal Revenue Service; Office of Research, Analysis and Statistics

<sup>30</sup>Hội đồng cố vấn Tổng thống về cải cách thuế liên bang (President's Advisory Panel on Federal Tax Reform) được Tổng thống Hoa Kỳ George W. Bush thành lập để cố vấn về những vấn đề hạn chế trong hệ thống thuế và đề xuất giải pháp để cải cách hệ thống thuế Hoa Kỳ theo hướng đơn giản, công bằng và thuận lợi cho tăng trưởng.



Từ năm 1980 đến năm 2007, số lượng công ty cổ phần loại S tăng lên từ 528.000 đến 3.612.000 công ty, trong khi số công ty cổ phần loại C hầu như không đổi, năm 1980 số công ty cổ phần loại C là 2.115.000 và hiện nay là 2.190.000.

Biểu đồ trên cho thấy, phần lớn lợi nhuận kinh doanh nộp thuế dưới dạng thuế TNCN từ đầu tọi vào công ty cổ phần loại S, công ty tọi nhân, và các thực thể chuyển thuế khác. Thu nhập ròng của các thực thể chuyển thuế lớn hơn thu nhập ròng từ các công ty cổ phần loại C.

Bên cạnh đó, tài trợ cho hoạt động của công ty cổ phần bằng công cụ nợ cũng đang được ưa chuộng hơn phát hành cổ phiếu vì doanh nghiệp được khấu trừ chi phí lãi suất phải trả, trong khi tài trợ bằng phát hành cổ phiếu thì phải nộp thuế hai lần.

Bên cạnh đó, mức thuế suất thuế TNDN của Hoa Kỳ cao nhất trong các nước OECD năm 2005. Lộ trình cắt giảm thuế suất thuế TNDN của Hoa Kỳ cũng rất chậm chạp, trong khi các nước OECD đã cắt giảm trung bình 13% thuế suất thuế TNDN trong giai đoạn 1998-2003 trong khi Hoa Kỳ chỉ cắt giảm 0,3% thuế suất thuế TNDN. Mức thuế suất cao này đã khiến Hoa Kỳ kém hấp dẫn hơn trong mắt các nhà đầu tọi, trong khi đó, với mức thuế suất thuế TNDN cao như vậy, tỷ trọng thu ngân sách từ thuế TNDN của Hoa Kỳ chỉ đứng thứ 15 trong các nước OECD (C. Atkins & S. Hodge, 2005, “The U.S. Corporate Income Tax System: Once a world leader, now a millstone around the neck of American Business”, Tax Foundation).

#### ***2.2.4.2. Tính công bằng***

Luật thuế TNDN Hoa Kỳ duy trì thuế suất lũy tiến theo thu nhập, do vậy về lý thuyết tính công bằng dọc của thuế được đảm bảo. Bên cạnh đó, Luật thuế TNDN Hoa Kỳ còn có nhiều chính sách ưu đãi nhằm thực hiện một số mục tiêu xã hội như ưu đãi cho các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực chế tạo năng lượng thay thế, xây dựng nhà cho người có thu nhập thấp... Về lý thuyết, những ưu đãi này làm mất đi tính công bằng ngang của thuế nhưng những ưu đãi như vậy thường không thể tránh khỏi trong bất cứ hệ thống thuế nào.



Tuy nhiên, một số quy định của Luật thuế trên lý thuyết thì công bằng nhưng trong thực tế áp dụng lại nảy sinh bất bình đẳng giữa các doanh nghiệp lớn và nhỏ. Theo Hiệp hội các doanh nghiệp nhỏ Hoa Kỳ (National Small Business Association), Luật thuế TNDN của Hoa Kỳ có nhiều quy định phân biệt giữa các công ty nhỏ và các công ty lớn, khiến các công ty nhỏ phải chịu nhiều “thiệt thòi” so với các công ty có quy mô lớn. Một số quy định về khấu trừ thu nhập chịu thuế trong Luật thuế tuy không trực tiếp giới hạn phạm vi áp dụng cho các doanh nghiệp có quy mô lớn, nhưng trên thực tế chỉ có các công ty lớn mới đáp ứng đủ điều kiện để khấu trừ, hoặc các quy định này đi kèm với những điều kiện rất phức tạp do đó để được hưởng các khoản khấu trừ, các công ty nhỏ phải bỏ ra một khoản chi phí trên mỗi lao động trung bình lớn hơn nhiều so với công ty lớn. Bên cạnh đó, Luật thuế còn có một số điều khoản khi áp dụng trên thực tế tỏ ra ọu đãi hơn với các công ty cổ phần, vốn là lựa chọn chủ yếu của các công ty quy mô lớn so với các công ty hợp danh, hay các cá nhân tự doanh.

Ví dụ, quy định về khấu trừ thu nhập chịu thuế các khoản chi nằm trong chương trình bảo hiểm nhân thọ đoàn thể (group life insurance) mà chủ doanh nghiệp dành cho người lao động. *IRC, Sec. 79* quy định rằng người lao động được khấu trừ khỏi thu nhập chịu thuế TNCN tối đa 50.000 USD trong chương trình bảo hiểm nhân thọ đoàn thể mà chủ lao động cung cấp. Tuy khoản khấu trừ chỉ áp dụng khi tính thuế TNCN của người lao động, nhưng có giá trị không chỉ với người lao động mà còn có ý nghĩa với doanh nghiệp. Tuy nhiên, *IRC, Sec. 79(d)* lại đặt ra điều kiện: người lao động chỉ được khấu trừ khoản thu nhập trên nếu ít nhất 85% người lao động hưởng lợi từ chương trình bảo hiểm nhân thọ đoàn thể không phải là “chủ sở hữu” (key employee) của doanh nghiệp<sup>31</sup>. Giả sử một doanh nghiệp có 2 chủ sở hữu, tức là người lao động của doanh nghiệp này sẽ không được hưởng ọu đãi thuế nếu doanh nghiệp có ít hơn 14 lao động. Nếu doanh nghiệp chỉ có 1 chủ sở hữu thì ít nhất doanh nghiệp phải có 7 người lao động mới được hưởng ọu đãi thuế trên. Như vậy, quy định này rõ ràng tỏ ra “ọu ái” hơn cho các doanh nghiệp lớn.

---

<sup>31</sup> Khái niệm “chủ sở hữu” được đề cập đến trong *IRC, Sec. 416(i)(1)(A)*



Bên cạnh đó, một số điều khoản khác cũng thể hiện sự thiếu công bằng trong việc tính thuế TNDN giữa doanh nghiệp lớn và nhỏ, ví dụ như quy định liên quan đến chương trình chăm sóc sức khỏe người lao động (*IRC, Sec. 105*), hỗ trợ giáo dục đào tạo cho người lao động (*IRC, Sec. 127*), chia sẻ lợi nhuận (*IRC, Sec. 421, Sec. 422*)...

### **2.2.4.3. Các tiêu chuẩn khác**

Không ít nhà báo, các chuyên gia về thuế đã nhiều lần “ca ngợi” về tính phức tạp của hệ thống thuế thu nhập của Hoa Kỳ nói chung và thuế TNDN nói riêng. Vị học giả kỳ cựu Billings Learned Hand<sup>32</sup> (1947, *Thomas Walter Swan, Yale Law, 57*, tr. 167) cũng thể hiện sự ngạc nhiên trước sự phức tạp, rắc rối và khó hiểu của Luật thuế thu nhập của Hoa Kỳ. Phóng viên Greg Woods (2008, *Taxing times for U.S. taxpayers*) của đài truyền hình Anh quốc BBC cũng nói về các Mẫu kê khai thuế thu nhập của Hoa Kỳ là các “tuyệt tác của sự phức tạp”. Hội đồng tư vấn của Tổng thống về cải cách thuế của Hoa Kỳ cũng cho rằng Luật thuế của Hoa Kỳ quá phức tạp, đòi hỏi ghi chép quá chi tiết, quy định dài dòng và các báo cáo, quy trình cũng rất rắc rối. Các quy định trong Luật thuế chịu ảnh hưởng của rất nhiều mục tiêu xã hội khác như quy định về mua bảo hiểm nhân thọ, tài trợ chăm sóc sức khỏe và lo ngại cho người lao động, sở hữu nhà, phát triển các nhiên liệu thay thế... do vậy tính trung lập không cao. Bên cạnh đó, mỗi mục tiêu xã hội lại có nhiều điều luật liên quan trong Luật thuế quy định, vì vậy Luật thuế nói chung rất phức tạp và có phần rời rạc.

Phương pháp tính thuế AMT được xem là một trong những quy định gây đau đầu nhất của Luật thuế TNDN. Theo cơ chế này thì doanh nghiệp phải hạch toán và ghi sổ theo hai hệ thống hoàn toàn mới để tính thuế TNDN theo 2 phương pháp: phương pháp tính thuế truyền thống và AMT. Doanh nghiệp phải ghi chép sổ sách kế toán rất phức tạp để tính lại nhiều khoản khấu trừ theo phương pháp AMT. Không chỉ gây nhiều phức tạp cho doanh nghiệp, thuế AMT còn khiến các nhà quản

---

<sup>32</sup> Billings Learned Hand (1872-1961) là vị thẩm phán và nhà luật học nổi tiếng người Mỹ. Hand là vị thẩm phán có các phán quyết sơ thẩm được trích dẫn nhiều nhất.



lý thuế đầu đầu trong việc kiểm toán, thanh tra lại các số liệu mà doanh nghiệp khai báo.



## CHƯƠNG 3

# THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP CỦA VIỆT NAM VÀ BÀI HỌC KINH NGHIỆM TỪ HOA KỲ

### 3.1. THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP CỦA VIỆT NAM

#### 3.1.1. Khái quát về thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam

Sau khi nước Việt Nam dân chủ cộng hòa thành lập, thuế TNDN lần đầu tiên được áp dụng. Hình thức sơ khai ban đầu là thuế tính trên lợi tức kinh doanh theo biểu thuế lũy tiến từng phần với thuế suất từ 5% đến 7%, phân biệt theo mức độ cần thiết của mỗi ngành nghề. Đây là loại thuế quy định trong sắc thuế công thương nghiệp.

Năm 1956, Thủ tướng chính phủ ban hành thuế lợi tức doanh nghiệp, là một loại thuế trong sắc thuế công thương nghiệp, áp dụng cho mọi cơ sở kinh doanh. Căn cứ tính thuế lợi tức doanh nghiệp là chênh lệch giữa doanh thu với giá thành sản xuất, biểu thuế chia theo nhóm ngành, với thuế suất lũy tiến từng phần từ 8% đến 50%.

#### *Luật thuế trong giai đoạn 1965-1990*

Từ năm 1965 đến 1990, chính sách thuế lợi tức được ban hành riêng cho khu vực kinh tế quốc doanh và kinh tế ngoài quốc doanh, trong đó:

- Khu vực kinh tế quốc doanh nộp thuế thu quốc doanh.

Thuế thu quốc doanh có cách tính khá đặc biệt. Thu quốc doanh được ấn định bằng một mức thu cố định, chỉ để lại cho doanh nghiệp công nghiệp giá thành hợp lý và lợi nhuận định mức, đối với ngành thương nghiệp chỉ để lại chi phí lưu thông và chiết khấu thương nghiệp. Sau đó, trong thời kỳ 1976-1980, thuế thu quốc doanh cũng có những thay đổi nhất định. Mức thu quốc doanh được xác định căn cứ vào chênh lệch giữa giá bán buôn công nghiệp<sup>33</sup> và giá bán buôn xí nghiệp<sup>34</sup>. Tiếp theo, trong thời kỳ 1981-1986, chế độ thu quốc doanh được cải tiến theo hướng

---

<sup>33</sup> Giá bán buôn xí nghiệp do Hội đồng chính phủ quy định, là giá bán lẻ hệ thống (I) trừ chiết khấu thương nghiệp toàn ngành theo nhóm hàng.

<sup>34</sup> Giá bán buôn xí nghiệp = giá thành hợp lý + lợi nhuận định mức

trích nộp theo tỷ lệ; doanh nghiệp tích lũy được nhiều thì nộp nhiều, tích lũy ít thì nộp ít, không tích lũy được thì không phải nộp.

Ở giai đoạn 1986-1990, các quy định về thu quốc doanh cũng liên tục được thay đổi phù hợp hơn với tình hình kinh tế thời điểm đó. Năm 1986, thu quốc doanh tính theo tỷ lệ % trên giá bán buôn công nghiệp. Sau khi nộp thu quốc doanh mà lợi nhuận của xí nghiệp còn lớn hơn lợi nhuận định mức thì phải nộp thêm thu quốc doanh bổ sung. Năm 1988, thu quốc doanh tính theo tỷ lệ % trên doanh thu thực hiện. Doanh nghiệp sau khi bù đắp chi phí và nộp thu quốc doanh, lợi nhuận thực hiện để lại cho đơn vị từ 40 đến 60%, còn lại phải nộp vào ngân sách Nhà nước.

- Khu vực kinh tế ngoài quốc doanh nộp thuế lợi tức doanh nghiệp

Ngoài thuế lợi tức doanh nghiệp, khu vực kinh tế ngoài quốc doanh còn phải nộp thuế lợi tức bổ sung nếu kinh doanh những ngành nghề có lợi tức cao như dịch vụ ăn uống có lợi tức trên 1.500 đồng/năm. Từ năm 1981-1986, thuế lợi tức doanh nghiệp được điều chỉnh thành biểu thuế lũy tiến toàn phần để tăng mức động viên cho ngân sách Nhà nước. Từ năm 1986-1990, thuế lợi tức doanh nghiệp được điều chỉnh thành biểu thuế lũy tiến từng phần.

Như vậy, mặc dù đã có một số cải cách nhưng thuế TNDN trước năm 1990 còn nhiều hạn chế, chưa kích thích các doanh nghiệp hoạt động sản xuất, đồng thời chế độ phân biệt theo thành phần kinh tế chưa đảm bảo tính công bằng.

***Luật thuế lợi tức ban hành năm 1990***

Trong tiến trình cải cách thuế bước 1, ngày 30/6/1990, Quốc hội đã thông qua Luật thuế lợi tức, có hiệu lực thi hành từ ngày 1/10/1990, áp dụng cho tất cả loại hình doanh nghiệp, không phân biệt thành phần kinh tế. Mọi tổ chức, cá nhân có hoạt động sản xuất kinh doanh trên lãnh thổ Việt Nam có lợi tức đều phải nộp thuế lợi tức, trừ cơ sở nộp thuế lợi tức theo Luật đầu tư nước ngoài tại Việt Nam và cơ sở hoạt động sản xuất nông nghiệp thuộc diện nộp thuế nông nghiệp.

Biểu thuế được phân biệt theo 3 nhóm ngành sản xuất, kinh doanh: 25% đối với ngành công nghiệp nặng, 35% đối với các ngành công nghiệp nhẹ và 45% đối với thương nghiệp, ăn uống và dịch vụ. Ngoài ra Luật thuế lợi tức còn quy định



thuế lợi tức bổ sung đối với hộ toạ nhân kinh doanh, tổ chức kinh tế ngoài quốc doanh.

### ***Luật thuế TNDN năm ban hành năm 1997***

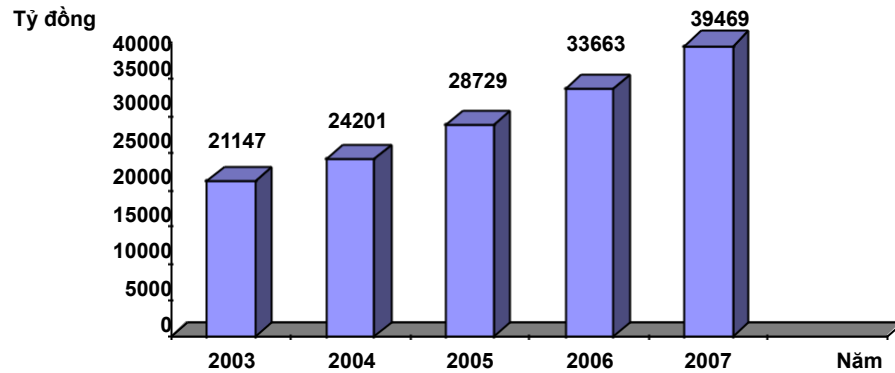
Trong quá trình áp dụng, Luật thuế lợi tức dần bộc lộ nhiều nhược điểm và không còn phù hợp với tình hình kinh tế Việt Nam trong giai đoạn mới, giai đoạn mở rộng quan hệ hợp tác với các nước trong khu vực và trên thế giới. Vì vậy, đến ngày 10/5/1997, Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam đã ban hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp thay cho Luật thuế lợi tức nhằm đảm bảo phù hợp với yêu cầu phát triển của nền kinh tế trong giai đoạn mới. Luật này có hiệu lực thi hành từ 1/1/1999.

Sau 4 năm thực hiện, Luật thuế TNDN năm 1997 đã khắc phục được một số nhược điểm cơ bản của Luật thuế lợi tức, nhưng vẫn bộc lộ những hạn chế như: chưa bao quát được đầy đủ đối tượng chịu thuế, thuế suất còn cao, chưa tạo điều kiện cho cơ sở kinh doanh tích lũy để tái sản xuất, phân biệt giữa nhà đầu tư trong nước và nhà đầu tư nước ngoài. Vì vậy, nhu cầu ban hành Luật thuế TNDN mới phù hợp hơn với thực tiễn trở nên cấp thiết.

### ***Luật thuế TNDN ban hành năm 2003***

Tại kỳ họp thứ 3, ngày 17/6/2003, Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam đã ban hành Luật thuế TNDN thay cho Luật thuế TNDN năm 1997. Luật thuế TNDN năm 2003 đã giảm thuế suất xuống từ 32% xuống còn 28%, áp dụng cho cả doanh nghiệp trong nước và doanh nghiệp nước ngoài, quy định thuế thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất và chuyển quyền thuê đất, bãi bỏ thuế TNDN bổ sung, bỏ thuế chuyển thu nhập ra nước ngoài, thống nhất mức thuế suất áp dụng đối với doanh nghiệp trong nước và doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, thực hiện cải cách hành chính, đơn giản hóa thủ tục kê khai và tăng cường quyền hạn, trách nhiệm của cơ quan quản lý thuế trong việc thanh tra, kiểm tra, xử lý vi phạm. Luật thuế TNDN năm 2003 cũng đảm bảo nguồn thu đáng kể cho ngân sách Nhà nước, thể hiện qua tổng thu ngân sách Nhà nước từ thuế trong giai đoạn 2003-2007 trong biểu đồ sau:





**Hình 7: Tỷ trọng thuế TNDN trong tổng thu ngân sách Nhà nước của**

### **Việt Nam giai đoạn 2003-2007**

*Nguồn: <http://dddn.com.vn/20090319101342931cat101/uu-dai-khong-chi-o-thue.htm>*

Tuy nhiên, Luật thuế TNDN năm 2003 biểu hiện nhiều hạn chế trong quá trình áp dụng. Mức thuế suất 28% chưa thực sự cạnh tranh trong thu hút đầu tư nước ngoài do các nước trong khu vực đã có sự điều chỉnh giảm, chẳng hạn, Singapore đã hạ thuế suất thuế TNDN từ 20% xuống còn 19%, Philippines giảm từ 35% xuống 30%, Trung Quốc giảm mức thuế suất thuế TNDN từ 33% xuống 25%. Bên cạnh đó, các quy định thuế còn dàn trải, phức tạp, chưa phát huy hiệu quả phân bổ nguồn lực trong đầu tư để đáp ứng yêu cầu về phát triển kinh tế theo vùng và lãnh thổ, nhất là thu hút đầu tư vào các địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn. Một số nội dung của Luật thuế TNDN năm 2003 đã được chuyển sang điều chỉnh tại luật khác như Luật quản lý thuế, Luật thuế TNCN. Vì vậy, việc ban hành Luật thuế TNDN mới, sửa đổi những hạn chế của Luật thuế TNDN năm 2003 là rất cần thiết.

### ***Luật thuế TNDN ban hành năm 2008***

Luật thuế TNDN năm 2008 được ban hành trong lộ trình cải cách hệ thống thuế đến năm 2010 của chính phủ, được xác định là “hoàn thiện theo hướng giảm



*mức thuế suất, giảm diện miễn, giảm thuế; thống nhất các mức thuế suất và ưu đãi thuế giữa các thành phần kinh tế để khuyến khích đầu tư và đảm bảo bình đẳng trong cạnh tranh” (Quyết định số 201/2004/QĐ-TTg)<sup>35</sup>.*

Việc sửa đổi bổ sung Luật thuế TNDN năm 2003 được thực hiện theo các mục tiêu sau: *thứ nhất* là tiếp tục tạo môi trường đầu tư và kinh doanh thuận lợi, bảo đảm công bằng, bình đẳng trong cạnh tranh; thực hiện giảm mức thuế suất chung để doanh nghiệp có thêm nguồn lực tài chính, tăng tích lũy, tích tụ đổi mới thiết bị, đẩy mạnh đầu tư phát triển, nâng cao năng lực cạnh tranh. *Hai là*, cải cách ưu đãi thuế nhằm chuyển biến trong phân bổ nguồn lực, khuyến khích và thu hút đầu tư có chọn lọc để phát triển các vùng có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn và một số ít ngành, lĩnh vực quan trọng theo chính sách phát triển của Nhà nước, thu hẹp diện ưu đãi theo ngành, lĩnh vực. *Ba là*, tuy có tác động làm giảm thu ngân sách Nhà nước trong vài năm đầu nhưng phải đảm bảo ổn định và tăng trưởng nguồn thu ngân sách Nhà nước trong trung và dài hạn.

Theo định hướng đó, tại kỳ họp thứ 3 ngày 3/6/2008, Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam khóa XII đã thông qua Luật thuế TNDN, có hiệu lực từ ngày 1/1/2009 và là Luật thuế TNDN đang được áp dụng hiện nay.

Luật thuế TNDN ban hành năm 2008 gồm 4 chương, 20 điều. Ngoài các quy định chung trong chương I, các chương còn lại đề cập đến căn cứ và phương pháp tính thuế (chương II); ưu đãi thuế TNDN (Chương III) và điều khoản thi hành (Chương IV). Luật thuế TNDN năm 2008 có sự điều chỉnh về đối tượng nộp thuế, mức thuế suất; ưu đãi thuế; căn cứ tính thuế... Cùng với Luật thuế TNDN 2008, Chính phủ còn ban hành Nghị định 124/2008 ngày 11/12/2008 và Bộ tài chính ban hành Thông tư 130/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 hướng dẫn thi hành Luật thuế TNDN 2008.

### **3.1.2. Đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp**

Đối tượng nộp thuế TNDN năm 2008 (sau đây gọi tắt là Luật

được quy định trong Điều 2, Luật thuế TNDN (Luật thuế TNDN) và quy định chi tiết trong Điều 2

<sup>35</sup> Quyết định số 201/2004/QĐ-TTg của Thủ tướng chính phủ về việc phê duyệt chương trình cải cách hệ thống thuế năm 2010, ban hành ngày 6/12/2004

Nghị định 124/2008 (sau đây gọi tắt là Nghị định 124) và Thông tư 130/2008/TT-BTC (sau đây gọi tắt là Thông tư 130). Cụ thể, đối tượng nộp thuế TNDN là các doanh nghiệp có hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ có thu nhập chịu thuế, gồm có các đối tượng sau:

- Doanh nghiệp thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật Việt Nam dưới các hình thức: công ty cổ phần, công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty hợp danh, doanh nghiệp tư nhân, công ty Nhà nước, các bên trong hợp đồng hợp tác kinh doanh, các bên trong hợp đồng phân chia sản phẩm dầu khí, xí nghiệp liên doanh dầu khí, công ty điều hành chung.

Doanh nghiệp thành lập theo quy định của pháp luật Việt Nam nộp thuế đối với thu nhập chịu thuế phát sinh tại Việt Nam và thu nhập chịu thuế phát sinh ngoài Việt Nam.

- Doanh nghiệp thành lập theo quy định của pháp luật nước ngoài (doanh nghiệp nước ngoài) có cơ sở thường trú hoặc không có cơ sở thường trú tại Việt Nam.

Cơ sở thường trú của doanh nghiệp nước ngoài là cơ sở sản xuất, kinh doanh mà thông qua cơ sở này, doanh nghiệp nước ngoài tiến hành một phần hoặc toàn bộ hoạt động sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam mang lại thu nhập; gồm có chi nhánh, văn phòng điều hành, nhà máy, công xưởng, địa điểm xây dựng, công trình xây dựng, lắp đặt, đại lý, đại diện tại Việt Nam... Doanh nghiệp nước ngoài có cơ sở thường trú tại Việt Nam nộp thuế với thu nhập chịu thuế phát sinh tại Việt Nam và thu nhập chịu thuế phát sinh ngoài Việt Nam liên quan đến hoạt động của cơ sở thường trú đó.

Ngoài ra, doanh nghiệp nước ngoài có cơ sở thường trú tại Việt Nam còn phải nộp thuế với thu nhập chịu thuế phát sinh tại Việt Nam mà khoản thu nhập này không liên quan đến hoạt động của cơ sở thường trú. Doanh nghiệp nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam nộp thuế đối với thu nhập chịu thuế phát sinh tại Việt Nam.

- Các tổ chức thành lập và hoạt động theo Luật hợp tác xã.



- Các đơn vị sự nghiệp công lập, ngoài công lập có sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ có thu nhập trong tất cả các lĩnh vực.

- Các tổ chức khác có hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hóa dịch vụ có thu nhập chịu thuế.

So với Luật thuế TNDN năm 2003, Luật thuế mới ban hành năm 2008 có sự thay đổi trong đối tượng nộp thuế TNDN. Theo quy định của Luật thuế TNDN năm 2003 thì đối tượng nộp thuế TNDN là “*tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh hàng hóa dịch vụ có thu nhập*”. Đối tượng nộp thuế này đã thu hẹp lại trong Luật thuế TNDN 2008, chỉ còn bao gồm doanh nghiệp và các tổ chức thuộc các thành phần kinh tế có hoạt động sản xuất, kinh doanh có thu nhập. Đối tượng là cá nhân và hộ gia đình chuyển sang nộp thuế TNCN từ ngày 1/1/2009 theo quy định của Luật thuế TNCN (Quốc hội thông qua ngày 21/11/2007).

### 3.1.3. Căn cứ tính thuế thu nhập doanh nghiệp

#### 3.1.3.1. Quy tắc chung

Căn cứ tính thuế là *thu nhập tính thuế* trong kỳ và *thuế suất*, theo công thức sau:

$$\text{Thuế TNDN phải nộp} = \text{Thu nhập tính thuế} \times \text{Thuế suất thuế TNDN}$$

Nếu doanh nghiệp có trích quỹ phát triển khoa học và công nghệ thì thuế TNDN phải nộp được xác định như sau:

$$\text{Thuế TNDN Phải nộp} = \left( \text{Thu nhập tính thuế} - \text{Phần trích lập quỹ KH\&CN} \right) \times \text{Thuế suất TNDN}$$

Kỳ tính thuế TNDN được xác định theo năm dương lịch hoặc năm tài chính, và doanh nghiệp phải đăng ký với cơ quan thuế trước khi thực hiện. Theo Điều 6, Nghị định 124, *thu nhập tính thuế trong kỳ* được xác định như sau:

$$\text{Thu nhập chịu thuế} = \text{Thu nhập} - \left[ \text{Thu nhập được miễn thuế} + \text{Các khoản lỗ được kết chuyển theo quy định} \right]$$

tính thuế

79

Thu nhập tính thuế trong kỳ được xác định bằng thu nhập chịu thuế trừ đi thu nhập miễn thuế và các khoản lỗ được kết chuyển từ các năm trước theo quy định.

So với Luật thuế TNDN năm 2003 thì quy định về căn cứ tính thuế đã thay đổi. Theo Luật thuế TNDN 2003 thì căn cứ tính thuế TNDN là thu nhập chịu thuế và thuế suất. Thu nhập chịu thuế được tính bằng doanh thu trừ (-) chi phí hợp lý cộng (+) thu nhập khác. Tuy nhiên, Luật thuế TNDN 2003 không có quy định về các khoản thu nhập được miễn thuế nên việc so sánh giá trị của các khoản thu nhập chịu thuế giữa Luật thuế cũ và Luật thuế mới là không hợp lý.

### ***3.1.3.2. Thu nhập tính thuế***

#### **3.1.3.2.1. Xác định thu nhập chịu thuế**

##### **a. Công thức xác định thu nhập chịu thuế**

Thu nhập chịu thuế được xác định như sau :

$$\begin{array}{l} \text{Thu nhập} \\ \text{chịu thuế} \end{array} = \left[ \begin{array}{cc} \text{Doanh} & \text{Chi phí} \\ \text{Thu} & \text{đọc trừ} \end{array} \right] + \begin{array}{l} \text{Các khoản} \\ \text{thu nhập khác} \end{array}$$

Thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hóa dịch vụ bằng doanh thu của hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ trừ đi (-) chi phí được trừ của hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ đó. Doanh nghiệp có nhiều hoạt động kinh doanh áp dụng mức thuế suất khác nhau thì doanh nghiệp phải tính riêng thu nhập của từng hoạt động kinh doanh nhân với thuế suất tương ứng.

Riêng thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản phải hạch toán riêng để kê khai và nộp thuế TNDN, không được bù trừ với thu nhập hoặc lỗ từ các hoạt động kinh doanh khác. Đây là một sửa đổi bổ sung của Luật thuế TNDN 2008 so với Luật thuế TNDN năm 2003, sự sửa đổi này hoàn toàn phù hợp với tình hình thực tế. Theo Luật thuế TNDN 2003, thu nhập chịu thuế từ thu nhập chuyển quyền sử dụng đất ngoài việc phải nộp thuế theo thuế suất 25% còn phải nộp thuế theo biểu thuế lũy tiến từng phần từ 0% đến 25% theo tỷ suất thu nhập còn lại trên chi phí. Lý do là trước đây, các doanh nghiệp được giao đất để kinh doanh nhà, cơ sở



hạ tầng theo giá thấp hơn giá bán nhà, cơ sở hạ tầng cùng với việc chuyển quyền sử dụng đất theo giá thị trường nên có lợi nhuận siêu ngạch, việc nộp thuế như vậy là hợp lý. Hơn từ năm 2005, khi Luật đất đai năm 2003 có hiệu lực, các trường hợp được giao đất để kinh doanh bất động sản phải thực hiện đấu giá quyền sử dụng đất hoặc đấu thầu dự án, nộp tiền sử dụng đất cho Nhà nước theo giá đất sát giá thị trường, đồng thời nghiêm cấm việc phân lô, bán nền, chuyển nhượng đất thô để xây nhà ở nên doanh nghiệp không còn lợi nhuận siêu ngạch từ chuyển quyền sử dụng đất. Mặt khác, hoạt động kinh doanh bất động sản bao gồm cả việc bán nhà, tài sản gắn liền với việc chuyển quyền sử dụng đất nên khó có thể xác định riêng thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất với thu nhập từ bán tài sản trên đất. Vì vậy, để phù hợp với thực tế, Luật thuế TNDN 2008 đã bỏ quy định thu bổ sung đối với chuyển quyền sử dụng đất mà áp dụng chính sách thuế TNDN đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản. Tuy nhiên, doanh nghiệp phải kê khai riêng thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản để nộp thuế theo thuế suất chung (25%), hơn nếu doanh nghiệp được hưởng ưu đãi đầu tư thì khoản thu nhập này không được ưu đãi thuế và nếu có lỗ thì chỉ được bù trừ với lãi từ hoạt động này trong 5 năm tiếp theo mà không được bù trừ với lãi từ các hoạt động kinh doanh khác.

b. Xác định doanh thu

Những quy tắc về việc xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế được quy định chi tiết trong *Mục III, Phần C, Thông tư 130*. Theo đó, doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là toàn bộ tiền bán hàng hóa, tiền gia công, tiền cung cấp dịch vụ bao gồm cả khoản trợ giá, phụ thu, phụ trội mà doanh nghiệp được hưởng không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

- Đối với doanh nghiệp nộp thuế giá trị gia tăng (GTGT) theo phương pháp khấu trừ thuế là doanh thu chưa bao gồm thuế GTGT. Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp thì doanh thu là doanh thu bao gồm cả thuế

- Thời điểm xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế đối với hoạt động bán hàng hóa là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu, quyền sử dụng hàng hóa cho



ngời mua ; đối với cung ứng dịch vụ là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ cho người mua hoặc thời điểm lập hóa đơn cung ứng dịch vụ.

- Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế trong một số trường hợp được xác định quy định cụ thể trong *Khoản 3, Điều 8, Nghị định 124* và *Khoản 3, Mục III, Phần C, Thông tư 130*.

*c. Chi phí được trừ*

Theo Điều 9, Luật thuế TNDN, doanh nghiệp được trừ các khoản chi phí, nếu đáp ứng đủ hai điều kiện :

- Khoản chi thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp

- Khoản chi có đủ hóa đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật.

Riêng với các trường hợp: mua hàng hóa là nông, lâm, thủy sản của người sản xuất, đánh bắt trực tiếp bán ra, mua sản phẩm thủ công mua sản phẩm thủ công làm bằng đay, cói, tre, nứa, lá, song, mây, rom, vỏ dừa, sọ dừa hoặc nguyên liệu tận dụng từ sản phẩm nông nghiệp của người sản xuất thủ công không kinh doanh trực tiếp bán ra; mua đất, đá, cát, sỏi của người dân tự khai thác trực tiếp bán ra; mua phế liệu của người trực tiếp thu nhặt; mua đồ dùng, tài sản của hộ gia đình, cá nhân đã qua sử dụng trực tiếp bán ra và một số dịch vụ mua của cá nhân không kinh doanh phải có chứng từ thanh toán chi trả tiền cho người bán và Bảng kê thu mua hàng hóa, dịch vụ do người đại diện theo pháp luật hoặc người được ủy quyền của doanh nghiệp ký và chịu trách nhiệm.

Bên cạnh việc quy định các điều kiện để các chi phí được trừ để xác định thu nhập chịu thuế, Luật thuế còn liệt kê một số chi phí không được trừ. Các chi phí không được trừ gồm những chi phí không đáp ứng các điều kiện nêu trên, ngoài ra còn bao gồm các khoản phạt do vi phạm hành chính; các khoản chi được bù đắp bởi nguồn kinh phí khác; chi vượt mức theo quy định pháp luật về chi dự phòng; chi phí nguyên liệu, vật liệu, nhiên liệu, hàng hóa vượt mức tiêu hao đã đăng ký; trích khấu hao tài sản cố định không theo quy định của pháp luật; khoản trích trước vào chi phí không đúng quy

định; tiền lương, tiền công của chủ doanh nghiệp tự nhân; thù lao trả cho sáng lập viên không trực tiếp tham gia điều hành sản xuất; chi phí quảng cáo

tiếp thị, khuyến mại, hoa hồng môi giới vượt quá mức 10% tổng số chi được trừ, riêng đối với doanh nghiệp thành lập mới là phân chi phí vượt quá 15% trong 3 năm đầu kể từ khi được thành lập; các khoản tài trợ, trừ tài trợ cho giáo dục, y tế, khắc phục hậu quả thiên tai và làm nhà tình nghĩa cho người nghèo...

Như vậy, cách quy định về chi phí được trừ của Luật thuế TNDN 2008 cũng khác so với Luật thuế TNDN 2003. Luật thuế TNDN 2003 liệt kê các khoản chi phí được trừ, trong khi Luật thuế TNDN 2008 chỉ nêu ra điều kiện để xác định khoản chi được trừ và liệt kê cụ thể các khoản chi không được trừ. Theo cách này thì doanh nghiệp được trừ mọi khoản chi nếu đáp ứng điều kiện quy định và không nằm trong những khoản chi không được trừ (có liệt kê cụ thể) khi xác định thu nhập chịu thuế.

Ngoài ra, trong quy định về tỷ lệ giới hạn tối đa 10% đối với chi phí quảng cáo, khuyến mại, tiếp thị, tiếp khách, môi giới trong chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế cũng có thay đổi so với Luật thuế TNDN 2003. Mặc dù Luật thuế TNDN 2008 vẫn giữ nguyên mức giới hạn 10% đối với các loại chi phí này như Luật thuế TNDN 2003, nhưng nâng mức giới hạn lên 15% trong 3 năm đầu kể từ khi thành lập đối với doanh nghiệp thành lập mới.

#### d. Các khoản thu nhập khác

Theo Điều 3, Nghị định 124, thu nhập khác gồm có các khoản thu nhập sau:

(1) Thu nhập từ chuyển nhượng vốn, bao gồm thu nhập từ chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ số vốn đã đầu tư vào doanh nghiệp, kể cả trường hợp bán doanh nghiệp, chuyển nhượng chứng khoán, và các hình thức chuyển nhượng vốn khác theo quy định của pháp luật.

(2) Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản

(3) Thu nhập từ chuyển quyền sở hữu, quyền sử dụng tài sản bao gồm cả tiền thu về bản quyền đối với mọi hình thức, thu về quyền sở hữu trí tuệ, thu nhập từ chuyển giao công nghệ, cho thuê tài sản đối với mọi hình thức.

(4) Thu nhập từ chuyển nhượng, thanh lý tài sản (trừ bất động sản), các loại giấy tờ có giá



(5) Thu nhập từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn, bán ngoại tệ bao gồm: lãi tiền gửi tại các tổ chức tín dụng, lãi cho vay vốn dưới mọi hình thức theo quy định của pháp luật, phí bảo lãnh tín dụng và các khoản phí khác trong hợp đồng vay vốn. Thu nhập từ bán ngoại tệ.

(6) Hoàn nhập các khoản dự phòng, các khoản trích trước vào chi phí không sử dụng hoặc sử dụng không theo kỳ hạn trích lập.

(7) Khoản nợ khó đòi đã xóa nay đòi được

(8) Khoản nợ phải trả không xác định được chủ nợ.

(9) Khoản thu nhập từ kinh doanh của những năm trước bị bỏ sót phát hiện ra

(10) Chênh lệch giữa thu về tiền phạt, tiền bồi thường do vi phạm hợp đồng kinh tế trừ khoản phạt, trả bồi thường do vi phạm hợp đồng theo quy định của pháp luật.

(11) Các khoản tài trợ bằng tiền hoặc hiện vật nhận được, trừ khoản tài trợ nhận được để sử dụng cho hoạt động giáo dục, nghiên cứu khoa học, văn hóa, nghệ thuật, từ thiện, nhân đạo và hoạt động xã hội khác tại Việt Nam.

(12) Chênh lệch do đánh giá lại tài sản theo quy định của pháp luật để góp vốn, điều chuyển khi chia, tách, sáp nhập, hợp nhất, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, trừ trường hợp đánh giá lại tài sản khi chuyển doanh nghiệp Nhà nước thành công ty cổ phần.

(13) Thu nhập nhận được từ hoạt động sản xuất, kinh doanh ở ngoài Việt Nam.

(14) Các khoản thu nhập khác theo quy định của pháp luật. *e. Thu nhập chịu thuế trong một số trường hợp*

Theo Khoản 3. Điều 6 Nghị định 124, thu nhập chịu thuế trong một số hoạt động sản xuất, kinh doanh được quy định như sau:

- Đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn (trừ chuyển nhượng chứng khoán) được xác định bằng tổng số tiền thu theo hợp đồng chuyển nhượng, trừ đi giá mua phần vốn được chuyển nhượng, trừ chi phí liên quan.

- Đối với thu nhập từ chuyển nhượng chứng khoán được xác định bằng giá bán trừ giá mua của chứng khoán chuyển nhượng, trừ chi phí liên quan đến chuyển nhượng chứng khoán.

- Đối với thu nhập từ bản quyền sở hữu trí tuệ, chuyển giao công nghệ được xác định bằng tổng số tiền thu được trừ (-) giá vốn hoặc chi phí tạo ra quyền sở hữu trí tuệ, công nghệ được chuyển giao, trừ (-) chi phí duy trì, nâng cấp, phát triển quyền sở hữu trí tuệ, công nghệ được chuyển giao và các chi phí được trừ khác.

- Đối với thu nhập về cho thuê tài sản được xác định bằng doanh thu cho thuê trừ (-) các khoản trích khấu hao cơ bản, chi phí duy tu, sửa chữa, bảo dưỡng tài sản, chi phí thuê tài sản để cho thuê lại (nếu có) và các chi phí khác được trừ liên quan đến việc cho thuê tài sản.

- Thu nhập từ chuyển nhượng, thanh lý tài sản (trừ bất động sản) bằng số tiền thu từ chuyển nhượng, thanh lý tài sản trừ (-) giá trị còn lại của tài sản ghi trên sổ sách kế toán tại thời điểm chuyển nhượng, thanh lý và các khoản chi phí khác được trừ liên quan đến việc chuyển nhượng, thanh lý tài sản.

- Thu nhập từ hoạt động bán ngoại tệ bằng tổng số tiền thu từ bán ngoại tệ trừ (-) giá mua của số lượng ngoại tệ bán ra (không bao gồm chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có nguồn gốc ngoại tệ cuối năm tài chính, chênh lệch tỷ giá phát sinh trong quá trình đầu tư xây dựng cơ bản giai đoạn trước hoạt động sản xuất kinh doanh).

- Chênh lệch do đánh giá lại tài sản cố định khi góp vốn là phần chênh lệch giữa giá trị đánh giá lại với giá trị còn lại của tài sản cố định, được phân bổ theo số năm còn được trích khấu hao của tài sản cố định đánh giá lại tại doanh nghiệp góp vốn.

- Các khoản thu nhập nhận được từ hoạt động sản xuất kinh doanh, dịch vụ ở nước ngoài là tổng các khoản thu nhập trước thuế.

#### **3.1.3.2.2. Khấu trừ thu nhập chịu thuế**

Theo công thức xác định thu nhập tính thuế, thì các khoản khấu trừ thu nhập chịu thuế để tính thuế tính thuế gồm có *thu nhập miễn thuế* và *các khoản lỗ được kết chuyển*.

$$\text{Thu nhập tính thuế} = \text{Thu nhập chịu thuế} - \left[ \begin{array}{l} \text{Thu nhập được miễn thuế} \\ \text{Các khoản lỗ được kết chuyển theo quy định} \end{array} \right]$$

a. Thu nhập miễn thuế

Thu nhập được miễn thuế là quy định mới của Luật thuế TNDN 2008, vì Luật thuế TNDN 2003 chỉ có đối tượng không chịu thuế thu nhập hoặc được miễn giảm thuế thu nhập, không có quy định về thu nhập miễn thuế. Trong Luật thuế TNDN 2008, thu nhập miễn thuế được quy định trong Điều 4 và chi tiết hơn tại Điều 4 Nghị định 124 như sau :

(1) Thu nhập từ trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng thủy sản của tổ chức được thành lập theo Luật hợp tác xã

(2) Thu nhập từ việc thực hiện dịch vụ kỹ thuật trực tiếp phục vụ nông nghiệp như tưới, tiêu nước; cày, bừa đất; nạo vét kênh, mương nội đồng; phòng trừ sâu, bệnh cho cây trồng, vật nuôi...

(3) Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; thu nhập từ doanh thu bán sản phẩm trong thời kỳ sản xuất thử nghiệm và thu nhập từ doanh thu bán sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam

(4) Thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ của doanh nghiệp có số lao động là người khuyết tật, người sau cai nghiện ma túy, người nhiễm HIV bình quân trong năm chiếm từ 51% trở lên trong tổng số lao động bình quân trong năm của doanh nghiệp

(5) Thu nhập từ hoạt động dạy nghề dành riêng cho người dân tộc thiểu số, người khuyết tật, trẻ em có hoàn cảnh đặc biệt khó khăn, đối tượng tệ nạn xã hội.

(6) Thu nhập được chia từ hoạt động góp vốn, mua cổ phần, liên doanh, liên kết kinh tế với doanh nghiệp trong nước, sau khi bên nhận góp vốn, phát hành cổ phiếu, liên doanh, liên kết đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp, kể cả trường hợp bên nhận góp vốn, phát hành cổ

phiếu, bên liên doanh, liên kết được miễn thuế, giảm thuế.

(7) Khoản tài trợ nhận được để sử dụng cho hoạt động giáo dục, nghiên cứu khoa học, văn hoá, nghệ thuật, từ thiện, nhân đạo và hoạt động xã hội khác tại Việt Nam.

**b. Lỗi kết chuyển và các quy định về chuyển lỗ**

Lỗ và chuyển lỗ được quy định trong Điều 16 Luật thuế TNDN và Nghị định 124. Theo đó, lỗ phát sinh trong kỳ là số chênh lệch âm về thu nhập chịu thuế.

Theo Luật thuế của Việt Nam thì doanh nghiệp sau khi quyết toán thuế mà bị lỗ thì được chuyển lỗ của năm quyết toán thuế trừ vào thu nhập chịu thuế của những năm sau. Thời gian chuyển lỗ tính liên tục không quá 5 năm, kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ. Như vậy, khác với Luật thuế TNDN của Hoa Kỳ, doanh nghiệp Việt Nam chỉ được chuyển lỗ về các năm tiếp theo mà không được chuyển lỗ lùi về các năm trước đó.

Quá thời hạn 5 năm kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ nếu số lỗ phát sinh chưa bù trừ hết thì sẽ không được giảm trừ tiếp vào thu nhập của các năm tiếp sau.

Ngoài ra, Luật thuế cũng có quy định về chuyển lỗ trong trường hợp doanh nghiệp chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, chuyển đổi hình thức sở hữu, sáp nhập, hợp nhất, chia tách, giải thể, phá sản. Trong những trường hợp này, số lỗ của doanh nghiệp phát sinh trước khi chuyển đổi sở hữu, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách được tiếp tục chuyển vào thu nhập chịu thuế của doanh nghiệp sau khi chuyển đổi sở hữu, sáp nhập, chia, tách, hợp nhất trong thời hạn không quá 5 năm từ năm tiếp theo năm phát sinh lỗ.

Ngoài ra, lỗ từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản chỉ được trừ vào thu nhập của hoạt động bất động sản mà không được bù trừ vào các khoản thu nhập khác.

**3.1.3.3. Thuế suất**

Thuế suất thuế TNDN được quy định trong Điều 10 Luật thuế TNDN. Cụ thể, thuế suất thuế TNDN là mức thuế suất cố định ở mức 25%, trừ trường hợp áp dụng cho doanh nghiệp có hoạt động tìm kiếm, khai thác dầu khí và tài nguyên quý

hiếm. Với doanh nghiệp có hoạt động tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu khí và tài nguyên quý hiếm (gồm bạch kim, vàng, bạc, thiếc, wonfram, antimoan, đá quý, đất

hiếm) tại Việt Nam, thuế suất thuế TNDN áp dụng là từ 32% đến 50%. Mức thuế suất cụ thể áp dụng cho các doanh nghiệp này do Chính phủ quyết định, căn cứ vào vị trí khai thác, điều kiện khai thác và trữ lượng mỏ.

So với mức thuế suất cũ được quy định trong Luật thuế TNDN năm 2003, mức thuế suất mới 25% đã đưa thuế suất thuế TNDN của Việt Nam ngang bằng chung với khu vực. Chẳng hạn, Singapore đã hạ thuế suất thuế TNDN từ 20% xuống còn 19%, Philippines giảm từ 35% xuống 30%, Trung Quốc giảm mức thuế suất thuế TNDN từ 33% xuống 25%. Mức thuế suất mới này góp phần tăng sức cạnh tranh của Việt Nam trong thu hút đầu tư nước ngoài giữa các nước trong khu vực.

Bên cạnh đó, Luật thuế TNDN năm 2008 cũng bỏ quy định thu bổ sung theo thuế suất lũy tiến đối với thu nhập từ hoạt động chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất trong Luật thuế TNDN 2003 mà áp dụng chính sách thuế TNDN đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản theo hướng kê khai riêng thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản để nộp thuế theo thuế suất chung 25%.

#### ***3.1.3.4. Ưu đãi thuế TNDN***

Luật thuế TNDN của Việt Nam có các ưu đãi về thuế suất, ưu đãi về thời gian miễn thuế, giảm thuế với doanh nghiệp mới thành lập, hoạt động tại địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn và các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực mũi nhọn công nghệ cao, nghiên cứu và phát triển, các lĩnh vực được xã hội hóa gồm: giáo dục - đào tạo, y tế, văn hóa - nghệ thuật, thể thao và bảo vệ môi trường.

##### **3.1.3.4.1. Ưu đãi về thuế suất**

Ưu đãi về thuế suất được quy định trong Điều 13 Luật thuế TNDN và Điều 13 Nghị định 124 và mục II, phần H Thông tư 130. Theo đó, các mức thuế suất ưu đãi là 10% và 20%, áp dụng cụ thể như sau:

*Mức thuế suất 10% được áp dụng trong thời hạn 15 năm với:*

- Doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn, khu kinh tế, khu công nghệ cao.

- Doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư thuộc các lĩnh vực Công nghệ

cao, nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, đầu tư phát triển sản xuất phần

mềm và cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng của Nhà nước (gồm nhà máy nước, nhà máy điện, hệ thống cấp thoát nước; cầu, đường bộ, đường sắt, cảng hàng không, cảng biển, cảng sông, sân bay, nhà ga và công trình cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng khác theo quy định của Chính phủ). Riêng với những đối tượng doanh nghiệp kể trên nếu thuộc loại có quy mô lớn, công nghệ cao hoặc mới cần đặc biệt thu hút đầu tư thì thời gian áp dụng thuế suất ưu đãi 10% có thể kéo dài thêm nhưng không quá 30 năm.

Hết thời gian ưu đãi, doanh nghiệp áp dụng mức thuế suất 25%.

*Mức thuế suất 10% được áp dụng trong suốt thời gian hoạt động đối với phần thu nhập của doanh nghiệp có từ hoạt động trong lĩnh vực giáo dục - đào tạo, dạy nghề, y tế, văn hóa, thể thao và môi trường.*

*Mức thuế suất ưu đãi 20% trong thời gian 10 năm áp dụng với doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư tại địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn. Hết thời gian ưu đãi, doanh nghiệp áp dụng thuế suất 25%.*

*Mức thuế suất ưu đãi 20% trong suốt thời gian hoạt động được áp dụng với Hợp tác xã dịch vụ nông nghiệp và quỹ tín dụng nhân dân.*

Thời gian áp dụng thuế suất ưu đãi được tính liên tục từ năm đầu tiên doanh nghiệp có doanh thu hoạt động được hưởng ưu đãi thuế.

#### **3.1.3.4.2. Ưu đãi về thời gian miễn thuế, giảm thuế**

Ưu đãi về thời gian miễn thuế, giảm thuế được quy định trong Điều 14 Luật thuế TNDN, Điều 14 Nghị định 124 và mục III, phần H của Thông tư 130.

*Miễn thuế tối đa 4 năm, giảm 50% số thuế phải nộp trong 9 năm tiếp theo đối với:*

- Doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn, khu tính tế, khu công nghệ cao; doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư thuộc lĩnh vực công nghệ cao, nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ.

- Doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư phát triển cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng của Nhà nước như nhà máy nước, cảng hàng không, đường sắt, cảng biển... và sản xuất phần mềm.

Miễn thuế tối đa 4 năm và giảm 50% số thuế phải nộp trong 5 năm tiếp theo đối với doanh nghiệp thành lập mới trong lĩnh vực xã hội hóa (gồm giáo dục - đào tạo, dạy nghề, y tế, văn hóa, thể thao và môi trường) thực hiện tại địa bàn không thuộc danh mục đại bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn hoặc đặc biệt khó khăn.

Miễn thuế tối đa 2 năm và giảm 50% số thuế phải nộp trong 4 năm tiếp theo đối với doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn.

Thời gian miễn thuế, giảm thuế được tính từ năm đầu tiên doanh nghiệp có thu nhập chịu thuế; trường hợp doanh nghiệp không có thu nhập chịu thuế trong 3 năm đầu, kể từ năm đầu tiên có doanh thu thì thời gian miễn thuế, giảm thuế được tính từ năm thứ tư.

#### **3.1.3.4.3. Các trường hợp giảm thuế khác**

Các trường hợp giảm thuế khác được quy định trong Điều 15 Luật thuế TNDN, Điều 15 Nghị định 124 và Mục III, phần H, Thông tư 130.

Doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực sản xuất, xây dựng, vận tải được giảm số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tương ứng với số tiền thực chi thêm cho lao động nữ. Các đơn vị sự nghiệp, cơ quan văn phòng thuộc các Tổng công ty không trực tiếp sản xuất kinh doanh thì không giảm thuế theo điểm này.

Doanh nghiệp sử dụng lao động là người dân tộc thiểu số được giảm thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tương ứng với số tiền thực chi thêm cho lao động là người dân tộc thiểu số.

#### **3.1.3.4.4. Trích lập quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp**

Khi doanh nghiệp có trích lập quỹ phát triển khoa học và công nghệ thì công thức tính thu nhập chịu thuế của doanh nghiệp như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Thuế} \\ \text{TNDN} = \left( \begin{array}{l} \text{Thu nhập} \\ \text{Phải nộp} \end{array} \right. - \left. \begin{array}{l} \text{Phần trích lập quỹ} \\ \text{KH\&CN} \end{array} \right) \times \text{Thuế suất} \\ \text{thuế} \\ \text{TNDN} \end{array}$$



Tức là, doanh nghiệp được trích tối đa 10% thu nhập tính thuế hàng năm để lập Quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp. Quy định này chỉ áp dụng cho doanh nghiệp thành lập, hoạt động theo quy định của pháp luật Việt Nam, và quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp chỉ được sử dụng cho đầu tư khoa học và công nghệ tại Việt Nam.

Theo Điều 17 Luật thuế TNDN thì trong thời hạn 5 năm, kể từ khi trích lập, nếu quỹ phát triển khoa học và công nghệ không được sử dụng hoặc sử dụng không hết 70% hoặc sử dụng không đúng mục đích thì doanh nghiệp phải nộp ngân sách Nhà nước phần thuế TNDN tính trên khoản thu nhập đã trích lập quỹ mà không sử dụng hoặc sử dụng không đúng mục đích và phần lãi phát sinh từ số thuế TNDN đó.

Đây là những quy định mới trong Luật thuế TNDN 2008 nhằm khuyến khích các doanh nghiệp đầu tư phát triển khoa học, công nghệ trong nước.

### ***Điều kiện áp dụng ưu đãi thuế***

Theo Điều 18 Luật thuế TNDN thì ưu đãi thuế TNDN chỉ được áp dụng với doanh nghiệp thực hiện chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ và nộp thuế theo kê khai. Ngoài ra, doanh nghiệp phải hạch toán riêng thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh được ưu đãi về thuế suất và ưu đãi về thời gian miễn thuế, giảm thuế với thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh không được ưu đãi thuế.

Ưu đãi về thuế suất và ưu đãi về thời gian miễn thuế, giảm thuế không áp dụng đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng bất động sản, thu nhập từ quyền sở hữu sử dụng tài sản...; thu nhập từ hoạt động tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu khí và tài nguyên quý hiếm khác; thu nhập từ kinh doanh trò chơi có thưởng, cá cược; và một số trường hợp khác theo quy định của chính phủ.

## **3.2. ĐÁNH GIÁ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP CỦA VIỆT NAM**

### **3.2.1. Tính hiệu quả**

Khác với thuế TNDN của Hoa Kỳ, thuế TNDN của Việt Nam không cho phép các thực thể kinh doanh lựa chọn loại hình doanh nghiệp để tính thuế, do vậy quyết định hình thức hoạt động của doanh nghiệp không bị bóp méo bởi các quy định trong luật thuế TNDN. Trong Luật thuế TNDN của Việt Nam, nếu có các ảnh



họng làm bóp méo quyết định của nền kinh tế thì đó là các quy định về ọu đãi thuế. Nếu phát huy tác dụng, các chính sách ọu đãi thuế này có thể làm bóp méo quyết định của nhà đầu tọy nhọng xét về hiệu quả kinh tế xã hội thì các chính sách ọu đãi này lại có ý nghĩa không nhỏ. Tuy nhiên, trên thực tế, hiệu quả kinh tế xã hội của những chính sách ọu đãi này chưa phải là tối ọu.

Các ọu đãi thuế TNDN thường không phải là biện pháp hiệu quả nhất về mặt chi phí, và cũng không thu đọợc “tỷ suất lợi ích” cao nhất cho nền kinh tế so với phần thu thuế mà Chính phủ phải từ bỏ. Rõ ràng là Chính phủ phải mất chi phí cơ hội cho những khoản thu từ thuế TNDN đã phải từ bỏ, vì khoản thu thuế đó đã có thể đọợc sử dụng để cải thiện cơ sở hạ tầng, nâng cao năng lực của các cơ quan Chính phủ và các yếu tố khác tạo thuận lợi cho môi trường kinh doanh – vốn đọợc các doanh nghiệp đánh giá là quan trọng hơn so với những quy định ọu đãi thuế TNDN. Theo *Báo cáo Nghiên cứu chính sách của Dự án nâng cao năng lực cạnh tranh của Việt Nam (VNCI), số 2 (2005)* đọợc thực hiện dựa trên khảo sát thực tế

140 doanh nghiệp chỉ ra rằng: khi ra quyết định đầu tọy các doanh nghiệp đánh giá các yếu tố liên quan đến hạ tầng, nguồn nhân lực tốt là những yếu tố quan trọng nhất, xếp xa yếu tố ọu đãi thuế TNDN. Nói chung, thuế TNDN chỉ xếp thứ 7 trong

14 yếu tố ảnh hưởng đến quyết định đầu tọy đọợc liệt kê. Chỉ có 14% doanh nghiệp đọợc hỏi cho biết họ chủ ý thay đổi các điều kiện của dự án đầu tọy của mình để có thể hưởng ọu đãi thuế TNDN, chủ yếu là tăng số lượng nhân công, tăng quy mô sản xuất hay di chuyển đến các khu công nghiệp. Có gần 85% doanh nghiệp nhận ọu đãi thuế TNDN cho rằng họ chắc chắn hoặc sẽ tiếp tục đầu tọy nhọy cũ cho dù không đọợc hưởng ọu đãi thuế TNDN.

Tóm lại, các quy định về ọu đãi thuế TNDN của Việt Nam có thể phát huy tác động khuyến khích đầu tọy vào một số lĩnh vực, địa bàn nhọng tác động này không thực sự lớn, đặc biệt khi xét đến các lợi ích từ phần thu thuế mà Chính phủ phải từ bỏ.

### **3.2.2. Tính công bằng**

Luật thuế TNDN Việt Nam áp dụng mức thuế suất cố định cho mọi mức thu nhập tính thuế của doanh nghiệp. Về lý thuyết, quy định này không đảm bảo tính



công bằng dọc của thuế. Tại Việt Nam, Chính phủ luôn nỗ lực hỗ trợ các doanh nghiệp vừa và nhỏ nâng cao năng lực cạnh tranh, tuy nhiên, mức thuế suất cố định này tuy đơn giản trong tính toán nhưng chưa tạo điều kiện tốt nhất cho doanh nghiệp nhỏ và vừa.

So với Luật thuế TNDN từ năm 2003 trở về trước, đối tượng nộp thuế TNDN đã đợc điều chỉnh theo hướng công bằng hơn, tức là không phân biệt đối xử các doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế khác nhau. Đây là xu hướng tất yếu trong quá trình hội nhập kinh tế đất nước.

### **3.2.3. Một số tiêu chuẩn khác**

Có thể nói Luật thuế TNDN của Việt Nam không có nhiều quy định rắc rối, phức tạp và gây đau đầu người nộp thuế như Luật thuế TNDN của Hoa Kỳ. Bên cạnh đó, Luật thuế TNDN năm 2008 của Việt Nam đã có nhiều thay đổi theo hướng đơn giản hóa, đặc biệt trong các quy định về ụ đai thuế. Năm 2007, một số chuyên gia tài chính quốc tế cho rằng chế độ ụ đai thuế TNDN của Việt Nam là một trong những chế độ khuyến khích phức tạp nhất thế giới. Trong năm 2007, những vướng mắc về ụ đai thuế TNDN trong quá trình áp dụng Luật thuế TNDN năm 2003 chiếm tới 25% những vướng mắc về thuế TNDN do doanh nghiệp gửi về cơ quan thuế. Những hạn chế này đã đợc khắc phục trong Luật thuế TNDN năm 2008, giúp Luật thuế của Việt Nam đơn giản hơn, minh bạch và hiệu quả hơn.

## **3.3. BÀI HỌC KINH NGHIỆM TỪ HOA KỲ CHO VIỆT NAM**

Từ những đặc điểm cơ bản nêu trên của Luật thuế TNDN của Hoa Kỳ và Luật thuế TNDN của Việt Nam, tác giả mạnh dạn đề xuất một số khuyến nghị, bài học kinh nghiệm cho Việt Nam như sau:

### **3.3.1. Đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp**

Cơ chế phân loại doanh nghiệp để đánh thuế TNDN của Hoa Kỳ (cơ chế “check-the-box”) là quy định khá độc đáo mà Việt Nam có thể tham khảo kinh nghiệm. Cơ chế này đã hạn chế việc đánh thuế trùng đố với thu nhập từ góp vốn vào kinh doanh đố với các hình thức công ty tị nhân, công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty hợp danh và một số công ty cổ phần quy mô nhỏ (công ty cổ phần loại “S”).



Bên cạnh đó, cơ chế “check-the-box” còn tạo cơ hội cho doanh nghiệp chủ động xác định hình thức đánh thuế: đánh thuế TNDN hay TNCN lên thu nhập của chủ sở hữu công ty.

Theo Luật thuế TNDN của Việt Nam thì công ty cổ phần, công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty hợp danh và doanh nghiệp tự nhân phải nộp thuế TNDN. Theo Luật thuế TNCN của Việt Nam thì khi được chia lợi nhuận (sau khi đóng thuế TNDN), các cổ đông (đối với công ty cổ phần) hoặc thành viên công ty (đối với công ty hợp danh) phải nộp thuế TNCN với thuế suất 5%; với cá nhân đầu tư vốn dưới hình thức doanh nghiệp tự nhân hoặc công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên thì chỉ phải nộp thuế TNDN mà không phải nộp thuế TNCN với khoản lợi nhuận còn lại. Như vậy, dù thu nhập của cá nhân từ đầu tư vốn dưới một số hình thức doanh nghiệp (công ty cổ phần, công ty hợp danh) được hưởng thuế suất thấp, nhưng vẫn bị đánh thuế 2 lần lên cùng khoản thu nhập. Việc đánh thuế trùng ít nhiều có ảnh hưởng không tốt đến việc khuyến khích người dân đầu tư vốn vào cơ sở sản xuất kinh doanh. Vì vậy, nếu Luật thuế của Việt Nam hạn chế việc đánh thuế trùng và tạo cho nhà đầu tư cơ hội lựa chọn hình thức đánh thuế TNDN hay TNCN lên khoản thu nhập từ đầu tư vốn của mình, quy định này chắc chắn sẽ là động lực khuyến khích cá nhân tham gia đầu tư vốn vào nền kinh tế. Mặc dù vậy, để có thể áp dụng cơ chế cho phép doanh nghiệp chủ động lựa chọn hình thức hoạt động để tính thuế TNDN cần phải có cơ chế quản lý hiệu quả, thực thi tốt và đòi hỏi doanh nghiệp nắm rõ các quy định trong luật thuế TNDN.

### **3.3.2. Quy định về căn cứ xác định thuế thu nhập doanh nghiệp**

#### **3.3.2.1. Quy định về chi phí được khấu trừ**

##### **3.3.2.1.1. Nguyên tắc khấu trừ chi phí**

So với Luật thuế TNDN của Việt Nam năm 2003, Luật thuế TNDN năm 2008 đã có nhiều sửa đổi trong phạm vi pháp quy định các chi phí được khấu trừ. Tuy nhiên, Luật thuế TNDN 2008 chỉ đưa ra hai tiêu chuẩn mà các khoản chi phí phải thoả mãn để được khấu trừ khi tính thuế TNDN, đó là: khoản chi thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, và khoản chi có đủ hoá đơn chứng từ theo quy định của pháp luật. Quy định này vẫn chưa thật



chặt chẽ vì có những khoản chi phí đáp ứng đủ hai điều kiện trên nhưng lại là những khoản chi không hợp lý, cần thiết.

Vì vậy, việc bổ sung thêm quy định về nguyên tắc khấu trừ chi phí có thể hạn chế việc doanh nghiệp tận dụng các khoản chi không hợp lý để giảm số thuế phải nộp. Về nguyên tắc này, Luật thuế TNDN của Hoa Kỳ đã quy định rất rõ ràng: để được khấu trừ, khoản chi phí không những phải được pháp luật cho phép mà còn phải thoả mãn các điều kiện về tính thông dụng (phát sinh thường xuyên và được phép khấu trừ vào thu nhập trong kỳ) và tính hợp lý và có ích. Nguyên tắc này hạn chế việc doanh nghiệp khai vượt mức các khoản chi phí để tránh thuế.

### **3.3.2.1.2. Chi về tiền công**

Theo Khoản 2k, Điều 9, Luật thuế TNDN quy định về các khoản chi phí không được khấu trừ khi xác định thu nhập chịu thuế gồm có “thù lao trả cho sáng lập viên doanh nghiệp không trực tiếp tham gia điều hành sản xuất, kinh doanh”. Quy định này không rõ ràng vì khó xác định thế nào là trực tiếp hay gián tiếp tham gia vào điều hành sản xuất, kinh doanh. Hơn nữa, trong thực tế, đây là khoản thực chi của doanh nghiệp có liên quan đến doanh thu, thu nhập chịu thuế mà không được coi là chi phí hợp lý. Vì vậy, nội dung này cần được làm rõ hơn.

Luật thuế TNDN Hoa Kỳ cũng có quy định tương tự về việc hạn chế khấu trừ lỗ từ hoạt động sinh lời thụ động (passive loss activity) mà doanh nghiệp không “trực tiếp tham gia”. Bản chất của quy định này là hạn chế các khoản giảm trừ thuế đối với các hoạt động mà doanh nghiệp không trực tiếp tham gia điều hành sản xuất kinh doanh. Tuy nhiên, để xác định loại thế nào là “thực sự tham gia”, Luật thuế của Hoa Kỳ có đưa ra những thước đo và phương pháp tính toán cụ thể, rõ ràng.

### **3.3.2.1.3. Chi phí quảng cáo, tiếp thị**

Như đã trình bày ở trên, Luật thuế TNDN 2008 của Việt Nam quy định tỷ lệ giới hạn 10% đối với các khoản chi dành cho quảng cáo, khuyến mại, tiếp thị, tiếp khách, môi giới và đối với doanh nghiệp thành lập mới tỷ lệ giới hạn là 15% trong ba năm đầu, kể từ khi doanh nghiệp thành lập. Lý do đưa ra tỷ lệ giới hạn này là do tới đây Việt Nam phải mở cửa thị trường nhiều hơn trong khi hệ thống pháp luật về



chống độc quyền, bảo đảm cạnh tranh lành mạnh còn đang tiếp tục hoàn thiện, đa số doanh nghiệp còn yếu thế trên thị trường.

Trong khi đó, Luật thuế của Hoa Kỳ không hề giới hạn tỷ lệ khấu trừ với các chi phí loại này, quy định này tỏ ra phù hợp với xu hướng phát triển của thị trường hiện nay. Ngay cả ở châu Á, cũng còn rất ít nước duy trì quy định này. Nhiều năm nay, Việt Nam đang theo đuổi chính sách thông thoáng, minh bạch và công bằng nhằm thu hút đầu tư nước ngoài hơn để đóng góp cho tăng trưởng kinh tế. Vì vậy không nên phân biệt doanh nghiệp trong nước với doanh nghiệp nước ngoài vì sẽ tạo ra một sân chơi không công bằng.

Vì vậy, trong thời gian tới, Chính phủ nên xem xét sửa bỏ tỷ lệ giới hạn 10% nêu trên và cho phép khấu trừ chi phí quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp miễn là khoản chi có đủ hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật và là các khoản chi hợp lý, cần thiết.

### **3.3.2.2. Quy định về thuế suất**

Thuế suất thuế TNDN mà Việt Nam đang áp dụng là thuế suất cố định, ở mức 25% cho mọi mức thu nhập của doanh nghiệp. So với thuế suất lũy tiến theo thu nhập mà Hoa Kỳ và nhiều quốc gia khác đang áp dụng, thuế suất cố định không đảm bảo tính công bằng dọc của thuế. Điều này càng có ý nghĩa quan trọng đối với Việt Nam, vì nền kinh tế nước ta có nhiều doanh nghiệp nhỏ và vừa, quy định về thuế suất lũy tiến chắc chắn sẽ mang lại nhiều thuận lợi cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa, giúp các doanh nghiệp này cạnh tranh tốt hơn trước các doanh nghiệp lớn, đặc biệt là các doanh nghiệp nước ngoài có các khoản thu nhập khổng lồ trong bối cảnh kinh tế hội nhập. Mặc dù vậy, để áp dụng thuế suất lũy tiến cần phải có cơ chế thực thi và quản lý tốt, đòi hỏi hoàn thiện bộ máy quản lý thuế của Việt Nam hiện nay.

### **3.3.3. Quy định về ưu đãi thuế**

#### **3.3.3.1. Miễn giảm thuế đối với doanh nghiệp mới thành lập**



Việc ọu đãi thuế TNDN cho các doanh nghiệp mới thành lập so với các doanh nghiệp đang hoạt động có hiệu quả trong cùng lĩnh vực hoặc trên cùng địa bàn sẽ tạo nên sự thiếu công bằng trong động viên thuế.

Các biện pháp khuyến khích đầu tư có thể làm méo mó thị trường hoặc thậm chí phản tác dụng. Chẳng hạn như khi các doanh nghiệp cố tình thiết lập cơ sở sản xuất mới thay vì đầu tư mở rộng cơ sở kinh doanh để có thể hưởng lợi tối đa từ những ọu đãi thuế TNDN. Hoặc doanh nghiệp có thể thành lập công ty mới để thay thế công ty cũ đã hết hạn ọu đãi thuế TNDN nhằm hội đủ điều kiện hợp pháp để hưởng các ọu đãi mới. Những ọu đãi thuế TNDN hiện hành còn tạo thuận lợi cho những doanh nghiệp mới thành lập so với những doanh nghiệp đã vững mạnh hoạt động trong lĩnh vực cùng ngành hay cùng địa bàn, tạo nên sự thiếu công bằng.

Một trong những kết quả của ọu đãi dành cho doanh nghiệp mới thành lập trong một số lĩnh vực là khuyến khích thành lập các doanh nghiệp mới. Chính kết quả này có thể gây tác hại khi vô tình khuyến khích doanh nghiệp chia nhỏ hay chuyển đổi vô căn cứ thành nhiều doanh nghiệp nhỏ, mà không doanh nghiệp nào trong số đó đạt được lợi ích quy mô để có thể cạnh tranh hiệu quả với các đối thủ quốc tế. Nếu tình trạng đó xảy ra thì có lẽ tốt hơn là nên điều chỉnh các ọu đãi hướng vào việc khuyến khích đầu tư vào một số hoạt động sinh lợi (bất kể đầu tư vào cơ sở sản xuất mới hay cho cơ sở sản xuất hiện có), hoặc nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh, hơn là việc thành lập các doanh nghiệp mới. Việc ọu đãi cho doanh nghiệp mới thành lập chỉ là việc ọu đãi hoàn toàn dựa trên kỳ vọng, chứ không phải dựa vào thực tế.

### ***3.3.3.2. Chuyển đổi tín dụng thuế từ xây nhà cho người có thu nhập thấp***

Như đã trình bày ở trên, Luật thuế TNDN của Hoa Kỳ cho phép các doanh nghiệp chuyển nhượng các khoản tín dụng thuế từ xây dựng nhà cho người có thu nhập thấp để tận dụng tối đa ọu đãi thuế này, đặc biệt trong trường hợp các doanh nghiệp có hoạt động đầu tư xây dựng nhà ở cho người có thu nhập thấp phát sinh lỗ trong nhiều năm liên tục. Đây là một quy định ọu đãi rất độc đáo của Luật thuế



TNDN Hoa Kỳ, có ý nghĩa khuyến khích rất lớn các doanh nghiệp đầu tư xây dựng nhà ở cho người có thu nhập thấp. Hiện nay, vấn đề xây dựng nhà ở cho người có thu nhập thấp là một vấn đề rất nan giải với Việt Nam, do vậy, đây cũng là một kinh nghiệm rất hay mà Việt Nam có thể học tập.

### **3.3.3.3. Quy định về chuyển lỗ**

Quy định về chuyển lỗ của Luật thuế TNDN Hoa Kỳ tuy phức tạp nhưng khá linh hoạt. Theo Luật thuế của Hoa Kỳ, lỗ không chỉ được chuyển tiếp về các năm sau mà còn được chuyển lùi về 2 năm trước. Ngoài ra, thời gian chuyển lỗ của doanh nghiệp cũng dài hơn rất nhiều so với Luật thuế TNDN của Việt Nam: Luật thuế của Hoa Kỳ cho phép doanh nghiệp chuyển lỗ lùi về 2 năm trước và chuyển lỗ về tiếp 20 năm sau, trong khi Luật thuế TNDN của Việt Nam chỉ cho phép chuyển lỗ về 5 năm tiếp theo. Thực ra, không chỉ Việt Nam mà Luật thuế của nhiều nước khác như Hàn Quốc, Trung Quốc... đều chỉ cho phép thời gian chuyển lỗ là 5 năm kể từ ngày phát sinh lỗ. Tuy nhiên, việc phát sinh lỗ của doanh nghiệp là hiện tượng rất phổ biến trong kinh doanh, đặc biệt là trong bối cảnh kinh tế thị trường cạnh tranh rất gay gắt. Vì vậy, các doanh nghiệp khi gặp lỗ cần được sự trợ giúp của chính phủ. Việc cho phép chuyển lỗ sang các năm trước giúp doanh nghiệp nhận được sự hỗ trợ ngay trong năm tính thuế để bù đắp cho khoản lỗ phát sinh, thay vì nhận được sự hỗ trợ cho khoản lỗ đó trong những năm tiếp theo. Do vậy, Việt Nam có thể áp dụng quy định về chuyển lỗ lùi sang các năm trước, để hỗ trợ tốt hơn cho các doanh nghiệp khi phát sinh lỗ.

### **3.3.4. Điều chỉnh chính sách thuế TNDN phù hợp với thông lệ quốc tế**

Thực hiện chính sách khuyến khích và bảo hộ đầu tư, thúc đẩy đầu tư nước ngoài, những năm qua chính phủ Việt Nam đã tham gia ký kết Hiệp định tránh đánh thuế 2 lần với trên 50 quốc gia và vùng lãnh thổ. Kể từ ngày 11/1/2007, Việt Nam đã chính thức gia nhập vào Tổ chức Thương mại thế giới (WTO). Hội nhập kinh tế thế giới tạo cơ hội để doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài và có thu nhập từ hoạt động đầu tư này. Do vậy, trong bối cảnh đó, các quy định về thuế TNDN cần phù hợp thông lệ quốc tế. Cụ thể là:



Sự hội nhập kinh tế thế giới giúp doanh nghiệp Việt Nam có cơ hội đầu tư ra nước ngoài. Các khoản thu nhập do đầu tư ra nước ngoài của doanh nghiệp Việt Nam sẽ phải chịu thuế tại nước sở tại, do đó không phải chịu thuế tại Việt Nam nếu mức thuế đã nộp ở nước ngoài cao hơn hoặc bằng mức thuế quy định tại Luật thuế TNDN theo thông lệ quốc tế. Cơ sở xử lý tránh đánh thuế 2 lần trên cùng một khoản thu nhập là hiệp định tránh đánh thuế 2 lần. Tuy nhiên, đối với các nước chưa ký kết, Chính phủ có quy định về việc áp dụng nguyên tắc xử lý tránh đánh thuế 2 lần đối với thu nhập nhận được ở nước ngoài. Vấn đề này cần được quy định cụ thể tại Luật thuế TNDN để đảm bảo cơ sở pháp lý cho các quy định của Chính phủ.

Theo thông lệ quốc tế, đối tượng chịu thuế TNDN được phân biệt thành 2 loại: đối tượng cư trú và đối tượng không cư trú để xác định phạm vi nghĩa vụ nộp thuế. Về nguyên tắc, đối tượng cư trú của một nước phải nộp thuế đối với toàn bộ thu nhập phát sinh trong năm trên toàn cầu; trong khi đối tượng phi cư trú chỉ có nghĩa vụ nộp thuế TNDN trong phạm vi phần thu nhập phát sinh tại nước đánh thuế. Một số trường hợp đặc biệt như các hãng hàng không, các hãng vận tải biển quốc tế chỉ phải nộp thuế TNDN tại nước đặt trụ sở chính. Luật thuế TNDN của Việt Nam dù đã đề cập đến phạm vi đánh thuế nhưng chưa rõ về vấn đề cư trú, chưa phù hợp với thông lệ quốc tế. Vì vậy, trong thời gian tới cần có những quy định cụ thể về vấn đề cư trú.

Ngoài ra, để cạnh tranh và tồn tại doanh nghiệp có xu hướng phát triển theo mô hình tập đoàn hoạt động đa dạng trong các lĩnh vực nhằm tạo thành thể liên kết bền vững và hỗ trợ lẫn nhau trong khai thác và chiếm lĩnh thị trường. Việc các tập đoàn xuất hiện ngày càng nhiều sẽ là xu hướng tất yếu. Vì vậy, trong thời gian tới, Luật thuế TNDN của Việt Nam cần có quy định cụ thể về cơ chế đối với các tập đoàn, nhóm công ty, loại trừ thu nhập giữa các công ty con hay cơ chế ọu đãi nhằm hỗ trợ các tập đoàn Việt Nam phát triển hay thu hút các tập đoàn đa quốc gia đặt trụ sở vùng tại Việt Nam. Bộ luật thuế nội địa (IRC) của Hoa Kỳ đã dành hẳn một chương để quy định về các báo cáo tài chính hợp nhất và đánh thuế TNDN lên các tập đoàn (*IRC, Subtitle A, Chapter 6: Consolidated Returns*).



Nhạy vậy, với lợi thế của người đi sau, Việt Nam có thể học hỏi nhiều kinh nghiệm quý báu từ Hoa Kỳ để hoàn thiện Luật thuế TNDN của mình. Luật thuế TNDN của Hoa Kỳ không phải là một kiểu mẫu hoàn hảo, bên cạnh đó, giữa hai quốc gia còn tồn tại nhiều điểm khác biệt về kinh tế, chính trị, xã hội; tuy nhiên, việc linh động lựa chọn áp dụng những kinh nghiệm phù hợp chắc chắn sẽ góp phần hoàn thiện Luật thuế TNDN của Việt Nam theo hướng công bằng, hiệu quả hơn.



## **KẾT LUẬN**

Qua nghiên cứu những vấn đề lí luận, thực tiễn và các quy định của luật thuế TNDN của Hoa Kỳ và của Việt Nam, có thể rút ra những kết luận sau:

Thuế TNDN là loại thuế điều tiết thu nhập của các thực thể kinh doanh trong nền kinh tế, ra đời cùng với sự phát triển của kinh tế xã hội. Hiện nay, sự tồn tại của sắc thuế này vẫn là vấn đề gây tranh luận trên thế giới, tuy nhiên thuế TNDN vẫn được các quốc gia áp dụng và là một sắc thuế quan trọng trong hệ thống thuế của bất kỳ quốc gia nào. Thuế TNDN không chỉ tạo ra nguồn thu lớn cho ngân sách Nhà nước, góp phần điều hành kinh tế vĩ mô và phân phối lại thu nhập, mà còn là một công cụ được các Chính phủ áp dụng trong cuộc chạy đua để thu hút đầu tư nước ngoài.

Nhìn chung, bên cạnh các quy định về thu nhập tính thuế, khấu trừ chi phí, ưu đãi thuế... như các quốc gia khác, Luật thuế TNDN của Hoa Kỳ có một số điểm khác biệt: đối tượng nộp thuế TNDN của Hoa Kỳ được xác định theo cơ chế phân loại tự động hoặc doanh nghiệp chủ động đăng ký lựa chọn loại hình doanh nghiệp, đây là điểm tương đối độc đáo của Luật thuế TNDN Hoa Kỳ, tạo điều kiện cho doanh nghiệp chủ động lựa chọn phương thức đánh thuế thu nhập, đồng thời hạn chế phần nào hiện tượng đánh thuế trùng lên thu nhập của chủ sở hữu doanh nghiệp. Ngoài ra, luật thuế TNDN Hoa Kỳ áp dụng tính thuế TNDN theo phương pháp thông thường và phương pháp AMT với mục đích hạn chế việc người nộp thuế tận dụng nhiều khoản giảm trừ để tránh thuế. Hai phương pháp tính thuế này đòi hỏi đối tượng nộp thuế phải kê khai các khoản thu nhập và chi phí theo hai hệ thống hoàn toàn khác nhau, theo các quy định về khấu trừ chi phí, các khoản miễn giảm thuế, thuế suất khác nhau. Bên cạnh đó, quy định về chuyển lỗ và tín dụng thuế của Luật thuế TNDN của Hoa Kỳ cũng có nhiều điểm khác biệt.

Ở nước ta, thuế TNDN đã trải qua nhiều thay đổi để phù hợp với từng giai đoạn phát triển. Luật thuế TNDN của Việt Nam có hiệu lực từ ngày 1/1/2009 đã được hoàn thiện hơn so với Luật thuế TNDN trước đó, khắc phục được nhiều nhược



điểm của Luật thuế TNDN năm 2003, mặc dù vậy, vẫn còn một số vấn đề gây tranh cãi.

Việc đề ra một chính sách thuế TNDN hoàn hảo là điều hết sức khó khăn, trên thế giới không có khuôn mẫu nào là hoàn hảo với việc áp dụng thuế thu nhập doanh nghiệp, cho dù đó là một sắc thuế được áp dụng lâu đời ở một nền kinh tế hàng đầu thế giới. Tuy nhiên, trên cơ sở phân tích trên, tác giả mạnh dạn đưa ra một số kiến nghị nhằm hoàn thiện hơn Luật thuế TNDN của Việt Nam. Đó là một số kiến nghị về nguyên tắc khấu trừ chi phí, thuế suất, ọu đãi thuế cho doanh nghiệp mới thành lập, chuyển đổi tín dụng thuế cho các doanh nghiệp có hoạt động xây nhà cho người có thu nhập thấp...

Do nhiều hạn chế, khoá luận vẫn chưa trình bày chi tiết nhiều quy định liên quan đến thuế TNDN của Hoa Kỳ cũng như đánh giá định lượng hiệu quả của sắc thuế này. Tuy nhiên, tác giả hi vọng việc nhận thức những hạn chế này có thể gợi mở những hướng nghiên cứu mới để góp phần giải quyết những vấn đề còn tồn tại, từ đó rút ra các kinh nghiệm hữu ích để hoàn thiện hơn thuế TNDN của Việt Nam.



## TÀI LIỆU THAM KHẢO

### Tiếng Việt

1. TS. Hoàng Văn Bằng (2009), *Lý thuyết và chính sách thuế*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
2. Bộ tài chính (2008), *Thông tư số 130/2008/TT-BTC hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp* (thông qua ngày 26/12/2008).
3. Chính phủ nước CHXHCN Việt Nam (2008), *Nghị định số 124/2008/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp* (thông qua ngày 11/12/2008).
4. Đặng Kim Công (2008), *Nguyên lý kế toán Mỹ*, Nhà xuất bản Thống kê, TP. Hồ Chí Minh.
5. TS. Lê Thị Thanh Hà (2007), *Giáo trình Thuế: lý thuyết, bài tập và bài giải*, Nhà xuất bản Thống kê, TP. Hồ Chí Minh.
6. ThS. Trần Ái Kết (2007), *Giáo trình Lý thuyết tài chính - tiền tệ*, Nhà xuất bản Giáo dục, Hà Nội.
7. Nguyễn Phương Liên (2009), *Áp dụng thuế thu nhập doanh nghiệp ở một số nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam*, Khóa luận tốt nghiệp, Khoa Kinh tế và kinh doanh quốc tế, Trường Đại học Ngoại thương, Hà Nội.
8. ThS. Nguyễn Thị Mỹ Linh (2008), *Thuế thực hành: lý thuyết, bài tập và bài giải*, Nhà xuất bản Thống kê, TP. Hồ Chí Minh.
9. GS. TS. Bùi Xuân Loạ (chủ biên); TS. Nguyễn Hữu Khải, ThS. Nguyễn Xuân Nữ (2003), *Giáo trình thuế và hệ thống thuế ở Việt Nam*, Nhà xuất bản Giáo dục, Hà Nội.

10. Quốc hội khóa XII, *Luật thuế thu nhập doanh nghiệp* (thông qua ngày 21/11/2007 và có hiệu lực từ ngày 1/1/2009)
11. Quốc hội khóa XII (kỳ họp thứ 2), *Luật thuế thu nhập cá nhân* (thông qua ngày 21/11/2007 và có hiệu lực từ ngày 1/1/2009).

12. Hoàng Đoàn Phượng Thảo (2009), *Các tác động kinh tế của thuế thu nhập chứng khoán: Kinh nghiệm quốc tế và bài học cho Việt Nam*, Khóa luận tốt nghiệp, Khoa Quản trị kinh doanh, Trường Đại học Ngoại thương, Hà Nội.
13. Thủ tướng chính phủ, *Quyết định số 201/2004/QĐ-TTg ngày 06 tháng 12 năm 2004 về việc phê duyệt chương trình cải cách hệ thống thuế đến năm 2010*.

### **Tiếng Anh**

14. C. Atkins & S. Hodge (2005), *The U.S. Corporate Income Tax System: Once a world leader, now a millstone around the neck of American Business*, Tax Foundation, The U.S.A., truy cập ngày 23/3/2010 từ trang web <http://www.taxfoundation.org/news/show/1175.html>.
15. Stephen Bernard (2010), *Wells Fargo Posts Surprise Profit In 4Q*, The Huffington Post, New York, The U.S.A., truy cập ngày 25/3/2010 từ trang web [http://www.huffingtonpost.com/2010/01/20/wells-fargo-4q-profit-ban\\_n\\_429486.html](http://www.huffingtonpost.com/2010/01/20/wells-fargo-4q-profit-ban_n_429486.html)
16. Cheryl D. Block (2004), *Corporate Taxation: Examples and Explanations*,
17. Deloitte (2010), *Tax responses to the global economic crisis*, New York, The U.S.A.
18. Department of The Treasury (2004), *Treasury Regulations, Subchapter A, Sec. 1.61-1*, TaxAlmanac, truy cập ngày 5/3/2010 từ trang web [http://www.taxalmanac.org/index.php/Treasury\\_Regulations\\_Subchapter\\_A\\_Sec\\_1.61-1](http://www.taxalmanac.org/index.php/Treasury_Regulations_Subchapter_A_Sec_1.61-1)
19. Eurostat (2009), *Taxation trends in the European Union*, Eurostat Press Office, France.

20. W. Bartley Hildreth & James A. Richardson (1999), *Handbook on Taxation, Public Administration and Public Policy, the U.S.A.*

21. Scott A. Hodge (2008), *U.S. states lead the world in high corporate taxes*, The Tax Foundation, Washington DC, the U.S.A., truy cập ngày 27/3/2010 từ trang web <http://www.taxfoundation.org/publications/show/22917.html>
22. Wang Hongjiang, *China's fiscal revenue hits record high in 2007*, Xinhua, China, truy cập ngày 5/3/2010 từ trang web [http://english.gov.cn/2008-03/05/content\\_910305.htm](http://english.gov.cn/2008-03/05/content_910305.htm)
23. Internal Revenue Service (2009), *Form 1120: U.S. Corporation Income Tax Return*, Department of the Treasury, The U.S.A.
24. Internal Revenue Service (2009), *Form 1120 Schedule D: Capital Gains and Losses*, Department of the Treasury, The U.S.A.
25. Internal Revenue Service (2009), *Form 1065: U.S. Return of Partnership Income*, Department of the Treasury, The U.S.A.
26. Internal Revenue Service (2009), *Form 4562: Depreciation and Amortization (Including Information on Listed Property)*, Department of the Treasury, The U.S.A.
27. Internal Revenue Service (2009), *Form 4626: Alternative Minimum Tax - Corporations*, Department of the Treasury, The U.S.A.
28. Internal Revenue Service (2009), *Form 4797: Sales of Business Property*, Department of the Treasury, The U.S.A.
29. Internal Revenue Service (2009), *Form 8582: Passive Activity Loss Limitations*, Department of the Treasury, The U.S.A.
30. Internal Revenue Service (2008), *Form 8716: Election to have a tax year rather than a required tax year*, Department of the Treasury, The U.S.A.
31. Internal Revenue Service (2010), *Form 8832: Entity Classification Election*, Department of the Treasury, The U.S.A.

32. Internal Revenue Service (2009), *Instructions for Form 1120- U.S. Corporation Income Tax Return*, Department of the Treasury, The U.S.A.
33. Internal Revenue Service (2009), *Instructions for Form 1120 Schedule D - Capital gains and losses*, Department of the Treasury, The U.S.A.

34. Internal Revenue Service (2009), *Instructions for Form 4626- Alternative Minimum Tax - Corporations*, Department of the Treasury, The U.S.A.
35. Internal Revenue Service (2009), *Instructions for Form 4797- Sales of Business Property*, Department of the Treasury, The U.S.A.
36. Internal Revenue Service (2009), *Instructions for Form 8582 - Passive Activity Loss Limitations*, Department of the Treasury, The U.S.A.
37. Internal Revenue Service (2009), *Publication 505 - Tax Withholding and Estimated Tax*, Department of the Treasury, The U.S.A.
38. Internal Revenue Service (2008), *Publication 541 - Partnership*, Department of the Treasury, The U.S.A.
39. Internal Revenue Service (2006), *Publication 542 - Corporations*, Department of the Treasury, The U.S.A.
40. Internal Revenue Service (2009), *Publication 925 - Passive Activity and At-Risk Rules*, Department of the Treasury, the U.S.A.
41. Internal Revenue Service (2010), *Topic 409 - Capital Gains and Losses*, the U.S.A., Department of the Treasury, the U.S.A., truy cập ngày 17/3/2010 từ trang web <http://www.irs.gov/taxtopics/tc409.html>
42. Dieter M. Kiefer (2009), *Fundamentals of Federal Income Tax Theory*, Flat World Knowledge, The U.S.A.
43. Maureen McGetrick & Randy Schwartzman (2004), *Post-Ownership Change Treatment of Built-in Gains and Losses*, The CPA Journal Online, The New York State Society of CPAs, truy cập ngày 11/5/2010 từ trang web <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/804/essentials/p44.htm>
44. Kevin E. Murphy & Mark Higgins (2009), *Concepts in Federal Taxation*,
45. PricewaterhouseCoopers and World Bank (2010), *Paying Taxes 2009 - The global picture*, Washington DC, The U.S.A.

46. Edwin Robert & Anderson Seligman (1805), *Essays in Taxation*, Norwood Press, The U.S.A.

47. Paul A. Samuelson & William D. Nordhaus (2004), *Economics: An Introductory Analysis*, The McGraw - Hill, New York, The U.S.A.
48. Daniel N. Shaviro (2009), *Decoding the U.S . Corporate Tax*, The Urban Institute Press, The U.S.A.
49. Singapore's Ministry of Finance (2009), *Government Operating Revenue*,
50. Adam Smith (1776), *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, Penguin Books, England.
51. The President's Advisory Panel on Federal Tax Reform (2005), *Simple, Fair and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System*, Washington DC, The U.S.A.
52. The United States Congress, *Title 26 of the United States Code - Internal Revenue Code*, The U.S.A.
53. The United States Government Accountability Office (2008), *Tax administration: Comparison of the Reported Tax Liabilities of Foreign and U.S.- Controlled Corporations 1998-2005*, Washington DC, The U.S.A.
54. Peter J. Ulrich (2009), *Ownership changes and their impact on net operating losses: tough to avoid and hard to control*, Corporate Department, Gibbons P.C, The U.S.A., truy cập ngày 23/3/2010 từ trang web [http://www.gibbonslaw.com/news\\_publications/articles.php?action=display\\_publication&publication\\_id=2754](http://www.gibbonslaw.com/news_publications/articles.php?action=display_publication&publication_id=2754)
55. Jack Zuckerman & William F. Wolf (1998), *Understanding Business Tax Returns: A Lawyer's Handbook*, Section of Family Law Publications, The U.S.A.



## PHỤ LỤC 1

### *FORM 1120 - U.S. CORPORATION INCOME TAX RETURN*



## PHỤ LỤC 2

### NỘI DUNG VÀ KẾT CẤU LUẬT THUẾ NỘI ĐỊA HOA KỲ

#### 1. NỘI DUNG LUẬT THUẾ NỘI ĐỊA HOA KỲ

Luật thuế nội địa Hoa Kỳ (Internal Revenue Code - IRC) gồm các nội dung chính sau:

- *Subtitle A. Income Taxes (Sec. 1 - 1563)*
  - *Chapter 1: NORMAL TAXES AND SURTAXES (Sec. 1 - 1400L)*
  - *Chapter 2: TAX ON SELF-EMPLOYMENT INCOME (Sec. 1401 - 1403)*
  - *Chapter 3: WITHHOLDING OF TAX ON NONRESIDENT ALIENS AND FOREIGN CORPORATIONS (Sec. 1441 - 1464)*
  - *Chapter 4: Repealed*
  - *Chapter 5: Repealed*
  - *Chapter 6: CONSOLIDATED RETURNS (Sec. 1501 - 1563)*
- *Subtitle B: Estate and Gift Taxes (Sec. 2001 - 2704)*
- *Subtitle C: Employment Taxes (Sec. 3101 - 3510)*
- *Subtitle D: Miscellaneous Excise Taxes (Sec. 4001 - 5000)*
- *Subtitle E: Alcohol, Tobacco and Certain Other Excise Taxes (Sec. 5001 - 5891)*
- *Subtitle F: Procedure and Administration (Sec. 6001 - 7874)*
- *Subtitle G: The Joint Committee on Taxation (Sec. 8001 - 8023)*
- *Subtitle H: Financing of Presidential Campaigns (Sec. 9001 - 9042)*
- *Subtitle I: Trust Fund Code (Sec. 9500 - 9602)*
- *Subtitle J: Coal Industry Health Benefits (Sec. 9701 - 9722)*
- *Subtitle K: Group Health Plan Portability, Access, and Renewability Requirements (Sec. 9801 - 9833)*

Nội dung trên cho thấy thuế TNDN không được quy định riêng trong một phần cụ thể nào của IRC mà được xếp lẫn với các quy định của Luật thuế TNCN.

Vì vậy, để tiện theo dõi, tác giả xin tổng hợp một số chủ đề chính được đề cập đến trong IRC liên quan đến thuế TNDN:

Sec.	Nội dung chính
1-15	Thuế suất
21 - 54	Tín dụng thuế
55 - 59	Thuế AMT
61 - 90	Định nghĩa tổng thu nhập (gross income), thu nhập chịu thuế...
101 - 140	Thu nhập miễn thuế
161 - 199	Khấu trừ thu nhập chịu thuế
241 - 250	Khấu trừ thu nhập chịu thuế áp dụng riêng cho doanh nghiệp
261 - 291	Các khoản không được khấu trừ
301 - 386	Giao dịch giữa các doanh nghiệp
441 - 483	Phương pháp kế toán và năm tính thuế
501 - 530	Tổ chức được miễn thuế
531 - 530	Thuế thu nhập giữ lại và công ty tị nạn
581 - 597	Ngân hàng
641 - 692	Quỹ tín thác (Trusts and estates)
801 - 858	Công ty bảo hiểm
851 - 860	Quỹ tị nạn hồ
871 - 898	Thuế thu nhập đánh vào công ty nước ngoài
901 - 908	Tín dụng thuế nước ngoài
1001 - 1092	Lợi nhuận: định nghĩa, đặc điểm và nguyên tắc ghi nhận
1201 - 1298	Lãi vốn
1361 - 1388	Công ty cổ phần loại S
1501 - 1564	Báo cáo tài chính hợp nhất



## **2. KẾT CẤU LUẬT THUẾ NỘI ĐỊA HOA KỲ**

Luật thuế nội địa Hoa Kỳ (Internal Revenue Code - IRC) nằm trong Bộ luật Hoa Kỳ (U.S. Code) nên kết cấu của IRC tương tự như kết cấu của Bộ luật Hoa Kỳ.

Ví dụ, *Sec. 162(e)(2)(B)(ii)* hay *26 U.S.C. 162(e)(2)(B)(ii)* tức là:

*Title 26: Internal Revenue Code*

■ *Subtitle A: Income Taxes*

■ *Chapter 1: Normal Taxes and Surtaxes*

■ *Subchapter B: Computation of Taxable Income*

■ *Part VI: Itemized Deductions for Individuals and Corporations*

■ *Section 162: Trade or business expenses*

■ *Subsection (e): Denial of deduction for certain lobbying and political expenditures*

■ *Paragraph (2): Exception for local legislation*

■ *Sub-paragraph (B)*

■ *Clause (ii)*

