

CHUYỂN GIÁ VÀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP CỦA DOANH NGHIỆP FDI TẠI TP.HCM

NGUYỄN MINH HÀ* & BÙI QUÂN TRỌNG**

Nghiên cứu nhằm xác định chuyển giá (CG) ảnh hưởng đến thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) của doanh nghiệp (DN) có vốn đầu tư nước ngoài (FDI) tại TP.HCM và gợi ý chính sách để giảm CG và tăng nguồn thu cho ngân sách nhà nước (NSNN). Với dữ liệu từ Cục Thuế TP.HCM và sử dụng phân tích hồi quy, kết quả cho thấy tỉ lệ giá trị đầu vào mua từ công ty mẹ trên tổng giá trị đầu vào và giao dịch liên kết có quan hệ nghịch biến với số thuế TNDN phải nộp của DN FDI, đây là những yếu tố quan trọng liên quan đến vấn đề CG làm ảnh hưởng đến số thuế TNDN phải nộp của DN FDI. Ngoài ra, các biến có tác động đến số thuế TNDN của DN FDI như: Số năm hoạt động của DN FDI có quan hệ đồng biến, ngành nghề kinh doanh có tác động ý nghĩa, quy mô lao động của DN FDI có quan hệ tỉ lệ nghịch, doanh thu của DN FDI có tác động cùng chiều, tỉ số ROA có mối quan hệ cùng chiều, DN bị truy thu và phạt do vi phạm chính sách pháp luật thuế qua thanh kiểm tra trong kì có quan hệ đồng biến, và cuối cùng là thuế được miễn giảm của DN FDI có quan hệ nghịch biến với số thuế TNDN.

Từ khóa: Chuyển giá, thuế thu nhập doanh nghiệp, FDI, doanh nghiệp.

1. Giới thiệu

DN FDI không chỉ đóng góp trực tiếp về kinh tế, mà sự hoạt động của DN FDI đã thổi một luồng sinh khí mới vào các hoạt động sản xuất và kinh doanh trong nước. Tính cạnh tranh giữa các DN càng được đẩy mạnh, góp phần thúc đẩy sự tăng trưởng kinh tế VN thời kì hội nhập quốc tế. Tuy nhiên, theo Bộ Tài chính (2010), tại một số Cục Thuế các tỉnh và thành phố, hiện có đến 20–30% trong tổng số DN FDI đang hoạt động trên địa bàn kê khai có kết quả kinh doanh lỗ liên tiếp 2–3 năm, thậm chí 5 năm. Theo các quy định hiện hành, với tình trạng kinh doanh thua lỗ, DN tránh được việc nộp thuế TNDN. Tuy nhiên, nghịch lí ở chỗ, dù lỗ triển miên nhưng DN đó vẫn liên tục mở rộng sản xuất – kinh doanh. Hiện tượng này, theo nhìn nhận của các chuyên gia là biểu hiện của tình trạng lợi dụng việc CG để gian lận, trốn thuế. Hiện nay, cơ chế quản lí của ngành thuế là người nộp thuế tự khai, tự tính, tự nộp thuế vào NSNN; cơ quan thuế thực hiện chức năng tuyên truyền, hướng dẫn, hỗ trợ người nộp thuế để nâng cao tính tuân thủ, tự giác chấp hành các nghĩa vụ

thuế theo quy định pháp luật, đồng thời tăng cường chức năng thanh tra, kiểm tra, xử lí vi phạm, chống thất thu NSNN. Hiện tượng CG giữa các bên có quan hệ liên kết đã trở thành hiện tượng tương đối phổ biến đối với các DN FDI. Vấn đề quản lí thuế đối với hoạt động CG không phải là vấn đề mới, cơ quan quản lí nhà nước đã quan tâm và đã ban hành một số thông tư hướng dẫn nghĩa vụ thuế đối với DN FDI. Tuy nhiên, việc triển khai thực hiện các quy định nói trên gặp nhiều khó khăn do các tính năng và kĩ thuật phức tạp, trong khi điều kiện tổ chức cơ quan thuế với nguồn lực và kinh nghiệm có giới hạn, nên việc tổ chức thực hiện còn rất hạn chế. Xuất phát từ thực tiễn nêu trên, đề tài phân tích “Chuyển giá và thuế thu nhập doanh nghiệp của DN FDI tại TP.HCM” là cần thiết và nhằm hiểu rõ hơn các các yếu tố CG của DN FDI làm ảnh hưởng đến số thu NSNN để có những giải pháp phù hợp chống thất thu NSNN.

2. Cơ sở lí thuyết

CG được hiểu là việc thực hiện chính sách giá đối với hàng hoá, dịch vụ được chuyển dịch giữa các

*TS., Trường Đại học Mở TP.HCM

**ThS., Cục Thuế TP.HCM

Email: ha.nm@ou.edu.vn, buiquantrong@hotmail.com

bên có quan hệ liên kết (các bên liên kết) không theo giá thị trường nhằm tối thiểu hóa tổng số thuế phải nộp của tất cả các bên liên kết đó. Khi các quan hệ kinh tế được thiết lập đa dạng, có sự liên kết và phối hợp giữa các chủ thể kinh doanh, thì việc xác định lợi ích kinh tế đã vượt ra ngoài phạm vi của một chủ thể riêng lẻ, mà được tính trong lợi ích chung của cả tập đoàn hay nhóm liên kết. Để lợi ích tổng thể đạt tối ưu, các DN thường sử dụng công cụ CG, vì nó giúp họ giảm tổng nghĩa vụ thuế và từ đó lợi nhuận sau thuế sẽ tăng. CG là công cụ hữu ích của DN để tạo ra khả năng cạnh tranh trên thị trường, tiết kiệm chi phí thuế, kiểm soát lưu chuyển tiền tệ và phân bổ các nguồn lực. CG là vấn đề đụng chạm trực tiếp đến quyền thu thuế của mỗi quốc gia (Tổng cục Thuế, 2011).

Dưới góc độ kinh doanh, xác định giá chuyển nhượng là công cụ quản trị của một công ty đa quốc gia. Các nhà quản trị của một công ty đa quốc gia có thể sử dụng giá trị chuyển nhượng của các giao dịch nội bộ làm công cụ đánh giá hiệu quả kinh doanh của từng đơn vị bộ phận trong công ty. Các nhà quản lý các đơn vị bộ phận trong công ty được đặt trong tình trạng phải đưa ra các quyết định hợp lý nhất về việc mua hay bán các sản phẩm hàng hóa, dịch vụ trong nội bộ hay từ bên ngoài để tối đa hóa lợi nhuận của bộ phận mình. Kết quả là hiệu quả kinh doanh đạt được của từng bộ phận sẽ dẫn đến hiệu quả kinh doanh của toàn công ty tăng lên (Horngren & cộng sự, 2004).

Dưới góc độ thuế, đối với người nộp thuế và cơ quan thuế thì giá chuyển nhượng có ý nghĩa quan trọng bởi vì giá chuyển nhượng quyết định phần lớn thu nhập và chi phí dẫn đến kết quả là giảm thu nhập chịu thuế của một số DN liên kết. Sự khác biệt trong chính sách thuế giữa các quốc gia là cơ sở để các nhóm liên kết hoạch định về giá làm sao để tối đa hóa lợi nhuận trong các công ty đa quốc gia và tối thiểu hóa thuế TNDN bằng cách chuyển lợi nhuận sang các nước có thuế suất thấp, thuế suất bằng không, hoặc trong phạm vi một quốc gia thì chuyển lợi nhuận từ các bên không được ưu đãi sang bên được ưu đãi (OECD, 2011).

Theo Nguyễn Văn Phụng (2011), động cơ của CG không gì khác chính là lợi nhuận sau thuế của hoạt động kinh doanh xét trên phương diện tổng thể.

Vì mục tiêu của CG là nhằm tối đa hóa lợi nhuận sau thuế của một tập đoàn, công ty đa quốc gia hay nhóm công ty có mối liên hệ liên kết trên cơ sở giảm thiểu nghĩa vụ thuế. Nó được biểu hiện cụ thể ở từng góc độ khác nhau. Theo Tổng cục Thuế (2011), CG chỉ có ý nghĩa đối với các giao dịch được thực hiện giữa các chủ thể trong nhóm liên kết. Cơ sở để xác định mối quan hệ liên kết giữa các chủ thể là yếu tố quản lý, điều hành hay góp vốn. Xét theo cơ sở này, các DN liên kết có thể được hình thành trong cùng một quốc gia hoặc có thể ở nhiều quốc gia khác nhau. Do đó, về nguyên tắc, CG không chỉ diễn ra trong các giao dịch quốc tế mà có thể cả trong những giao dịch trong nước. Tuy nhiên, trên thực tế CG thường được tập trung vào các giao dịch quốc tế hơn do sự khác biệt về chính sách thuế giữa các quốc gia được thể hiện rõ hơn. Đối với các quốc gia có chế độ ưu đãi thuế, các bên liên kết trong nước có thể hưởng lợi từ chế độ ưu đãi, miễn giảm thuế bằng cách chuyển thu nhập từ DN liên kết không được hưởng ưu đãi hoặc ưu đãi với tỉ lệ thấp hơn sang DN liên kết được hưởng ưu đãi cao hơn.

Thông qua hoạt động CG, các công ty đa quốc gia có nhiều chi nhánh đặt tại nhiều quốc gia khác nhau thực hiện việc mua bán hàng hóa và cung cấp dịch vụ với nhau sẽ thực hiện ý đồ trốn tránh nộp thuế TNDN tại các quốc gia có thuế suất cao. Các hoạt động này có thể chứa đựng trong đó là các hoạt động “chuyển giá”, giá cả của hàng hóa dịch vụ trong các nghiệp vụ chuyển giao này được tính theo một xu hướng chủ quan mà không hề dựa trên chi phí thực tế tạo nên sản phẩm hay dịch vụ được cung cấp. Giá giao dịch giữa các bên liên kết là cơ sở để xem xét CG. CG thông qua việc mua bán nguyên vật liệu sản xuất, bán thành phẩm hay thành phẩm, máy móc thiết bị, tài sản vô hình..... Các công ty con của các công ty đa quốc gia có trụ sở tại các quốc gia có thuế suất TNDN cao sẽ mua vào các nguyên vật liệu, bán thành phẩm hay thành phẩm, máy móc thiết bị, tài sản vô hình với giá cao và bán ra cho công ty mẹ với giá thấp nhằm tối thiểu hóa thuế TNDN. Giá mua vào và giá bán ra của các công ty con do công ty mẹ chỉ định nhằm tối thiểu hóa thu nhập phải nộp thuế. Mục đích cuối cùng của CG là tối đa hóa lợi nhuận của các công ty đa quốc gia bằng cách tối thiểu hóa thuế TNDN mà các công ty con phải nộp tại các nước được đầu tư.

Theo Tổng cục Thuế (2011), hoạt động kinh doanh của khu vực FDI thường được thực hiện theo 3 phương thức:

(i) Thực hiện sản xuất sản phẩm ở khâu trung gian: DN FDI tại VN đóng vai trò trung gian trong chuỗi sản xuất khép kín của tập đoàn. Nhằm tránh nghĩa vụ thuế tại VN, các DN FDI tại VN thường nhập nguyên vật liệu đầu vào từ bên liên kết với giá rất cao, trong khi đó xuất khẩu (XK) sản phẩm với giá XK thấp hơn nhiều so với giá thành dẫn đến thua lỗ và không phát sinh số thuế TNDN phải nộp.

(ii) Thực hiện sản xuất sản phẩm theo hợp đồng: DN FDI sử dụng nguyên vật liệu đầu vào tại thị trường VN để làm ra sản phẩm, 100% sản phẩm làm ra được XK cho bên liên kết ở nước ngoài theo đơn đặt hàng trước để tiêu thụ tại thị trường nước ngoài. DN FDI tại VN sử dụng quy trình công nghệ do phía nước ngoài cung cấp và CG thông qua việc nhập khẩu máy móc, thiết bị, dây chuyền sản xuất từ bên liên kết với giá rất cao, đồng thời XK sản phẩm với giá rất thấp, qua đó, DN FDI không có lợi nhuận và không phát sinh thuế TNDN phải nộp.

(iii) Thực hiện khâu cuối cùng trong một chu trình sản xuất kinh doanh khép kín: Phần lớn các nguyên vật liệu chính DN FDI tại VN nhập khẩu từ công ty liên kết tại nước ngoài và toàn bộ sản phẩm sản xuất ra được tiêu thụ tại thị trường VN. Để tránh nghĩa vụ thuế tại VN, DN FDI thực hiện nhập khẩu máy móc thiết bị, nguyên vật liệu, quy trình công nghệ, bí quyết sản xuất với giá cao hơn nhiều so với giá thị trường, dẫn tới kết quả sản xuất kinh doanh thua lỗ và không phát sinh số thuế TNDN phải nộp.

Sử dụng các phương thức kinh doanh nói trên, thông qua CG để tối thiểu hoá nghĩa vụ thuế tại VN, các DN FDI đã có những tác động tiêu cực tới nền kinh tế. Ngoài ra, các DN FDI còn thực hiện CG thông qua các hình thức sau:

- CG thông qua góp vốn đầu tư: Nhà đầu tư nước ngoài có thể chuyển một phần lợi ích kinh tế ngược trở lại cho mình thông qua việc trích khấu hao TSCĐ và phân chia lợi nhuận trên tỉ lệ vốn góp gây thiệt hại cho Nhà nước và bên liên doanh VN. Nâng giá trị vốn góp cao hơn so với thực tế có thể giúp nhà đầu tư nước ngoài (ĐTNN) chiếm tỉ trọng vốn cao hơn so với bên liên doanh VN, từ đó nắm quyền kiểm soát và điều hành DN theo mục đích của mình.

- CG thông qua chuyển giao công nghệ: Chuyển giao công nghệ là loại hình chuyển giao tài sản vô hình, việc định giá đối với loại tài sản này rất khó khăn và mang tính đặc thù, do đó DN liên kết ở nước ngoài thường tính phí bản quyền rất cao đối với công ty ĐTNN tại VN.

- CG thông qua chuyển giao nguyên vật liệu, hàng hoá: Xuất phát từ chênh lệch thuế TNDN giữa VN với các quốc gia khác, để tối thiểu hoá nghĩa vụ thuế của cả hệ thống tập đoàn, công ty mẹ tại nước ngoài đã chi phối đến giá chuyển giao nguyên vật liệu, hàng hoá giữa công ty con tại VN với các bên liên kết theo hướng chuyển lợi nhuận từ VN về công ty liên kết tại quốc gia có thuế suất thuế TNDN thấp hơn VN thông qua đẩy giá mua nguyên vật liệu đầu vào cao hơn giá thị trường và hạ giá bán sản phẩm thấp hơn giá thị trường.

- CG thông qua cung cấp dịch vụ: Việc cung cấp dịch vụ giữa công ty mẹ với các công ty trong nội bộ tập đoàn và giữa các công ty trong nội bộ tập đoàn với nhau thường khó định giá và khó xác định có thực sự phát sinh hay không. Một số tập đoàn đa quốc gia thực hiện hành vi cung cấp các dịch vụ quản lý và hỗ trợ quản lý cho cả tập đoàn và tính giá dịch vụ ở mức cao để chuyển lợi nhuận từ công ty con sang công ty mẹ nhằm tối thiểu hoá nghĩa vụ thuế của công ty con.

- CG thông qua chi trả lãi vay vốn sản xuất kinh doanh: Thực hiện CG thông qua hình thức vay vốn từ bên liên kết và trả lãi suất vay vốn với mức cao hơn mức thị trường nhằm giảm thuế TNDN phải nộp.

Như vậy, CG của các DN FDI càng nhiều, thuế TNDN phải nộp càng giảm. Thuế TNDN cũng bị tác động bởi chính sách thuế TNDN của Nhà nước và tình hình hoạt động của DN. Đối với chính sách thuế TNDN, chính sách thuế, thuế suất, chính sách ưu đãi của thuế và công tác thanh tra và kiểm tra của cơ quan thuế sẽ tác động đến thuế TNDN. Đối với tình hình hoạt động của DN, các yếu tố tác động đến thuế TNDN như: doanh thu, chi phí lãi vay, chi phí đầu tư TSCĐ, quy mô tổng tài sản, tỉ số tài chính (ROA). Ngoài ra, các chỉ tiêu khác như: quy mô lao động, số năm hoạt động kinh doanh, ngành nghề hoạt động của DN cũng ảnh hưởng đến thuế TNDN phải nộp. Như vậy, các biến này cùng với các biến CG sẽ được

xem xét vào trong mô hình hồi quy để tìm ra các yếu tố tác động đến thuế TNDN của DN FDI tại TPHCM.

3. Mô hình và dữ liệu nghiên cứu

3.1. Mô hình nghiên cứu

Từ cơ sở lí thuyết, các nghiên cứu trước có liên quan, mô hình hồi quy tuyến tính như sau:

$$Y = f(X_1, X_2, X_3, X_4, X_5, X_6, X_7, X_8, X_9, X_{10}, X_{11}, X_{12}, X_{13})$$

Mô tả các biến trong mô hình được thể hiện trong Bảng 1.

Bảng 1. Tổng hợp các biến

Biến	Giải thích biến	Kì vọng dấu
Y	Số thuế TNDN (tỉ đồng)	
Nhóm biến CG		
X ₁	Tỉ lệ doanh thu XK trên tổng doanh thu (%)	+
X ₂	Tỉ lệ đầu vào mua từ công ty mẹ trên tổng mua vào (%)	-
X ₃	Giao dịch liên kết (giá trị 1 nếu DN FDI có giao dịch liên kết, ngược lại là 0)	-
Nhóm biến hoạt động kinh doanh của DN FDI		
X ₄	Số năm hoạt động của DN FDI (năm)	+
X ₅	Ngành nghề kinh doanh của DN FDI (giá trị 1 là ngành thương mại dịch vụ, 0 là ngành công nghiệp)	-
X ₆	Quy mô lao động của DN FDI (số người)	-
X ₇	Tổng tài sản của DN FDI (tỉ đồng)	+
X ₈	Doanh thu của DN FDI (tỉ đồng)	+
X ₉	Chi phí đầu tư TSCĐ (tỉ đồng)	-
X ₁₀	Chi phí lãi vay (tỉ đồng)	-
X ₁₁	Tỉ suất lợi nhuận ròng trên tổng tài sản (ROA) (%)	+
Nhóm biến chính sách		
X ₁₂	DN bị truy thu hoặc phạt do vi phạm luật thuế qua thanh kiểm tra trong kì (tỉ đồng)	+
X ₁₃	Thuế được miễn giảm của DN theo giấy phép ưu đãi (tỉ đồng)	-

Nguồn: Tính toán của tác giả

3.2. Dữ liệu nghiên cứu

Số lượng mẫu DN FDI được lấy ngẫu nhiên trong tổng số DN FDI đang hoạt động trong năm 2010 từ cơ sở dữ liệu của Cục Thuế TP.HCM là 976 mẫu. Sau khi lọc dữ liệu số DN hợp lệ là 900, loại đi 76 DN do thiếu chỉ tiêu hoặc dữ liệu được ghi nhận bằng ngoại tệ.

4. Phân tích kết quả

4.1. Kết quả thống kê mô tả

Trong 900 DN FDI, số DN không phát sinh thuế TNDN phải nộp chiếm 51,89%. Đây là con số khá lớn, chứng tỏ NSNN thất thu một khoảng thuế TNDN lớn từ những DN FDI này. Trong khi đó, số DN FDI có số thuế TNDN phải nộp chiếm 46,44%. DN nộp thuế dưới 25 tỉ chiếm 46,44%, trên 25 tỉ chiếm tỉ lệ 1,66%. Như vậy, số lượng DN kê khai nộp thuế TNDN cao chiếm tỉ lệ rất thấp, số DN FDI lỗ chiếm đến 51,89%, khả năng có dấu hiệu CG từ các DN FDI, không loại trừ trường hợp DN lỗ giả lời thật để tối thiểu hóa số thuế TNDN phải nộp.

Kết quả thống kê mô tả các biến số trong Bảng 3 như sau: Tỉ lệ doanh thu XK trên tổng doanh thu trung bình là 0,288 tỉ đồng và tỉ lệ đầu vào mua từ công ty mẹ là 0,098. Ngoài ra các DN FDI đều có tham gia giao dịch liên kết. Bảng 4 cho thấy những DN có doanh thu XK thì thuế TNDN trung bình thấp hơn so với những DN FDI không có doanh thu XK. Số DN có XK chiếm tỉ lệ 49,8% và có số thuế TNDN phải nộp trung bình thấp hơn, có lẽ do có sử dụng công cụ CG thông qua giá bán. DN bán sản phẩm đầu ra cho các đối tác nước ngoài sẽ có sự dàn xếp về giá bán, do đó có trường hợp DN bị lỗ hoặc lợi nhuận không cao sẽ dẫn đến số thuế TNDN phải nộp thấp.

Theo Bảng 5, những DN FDI có chi phí mua vào từ công ty mẹ thì thuế TNDN trung bình của mỗi DN FDI là 0,441 tỉ đồng nhỏ hơn những DN FDI không có chi phí mua vào từ công ty mẹ với thuế TNDN trung bình trên mỗi DN FDI là 2,918 tỉ đồng. Khi DN có phát sinh chi phí đầu vào mua từ công ty mẹ có thể phát sinh hiện tượng CG trong những giao dịch liên kết liên quan đến chi phí sản xuất, làm tăng chi phí sản xuất do đó số thuế TNDN phải nộp rất thấp hoặc kinh doanh bị lỗ.

Bảng 2. Thuế TNDN của DN FDI

Biến	Tiền thuế thu được	Số DN	Tỉ lệ (%)
Số thuế TNDN phải nộp kê khai của DN FDI	0 tỉ	467	51,89
	Từ 0 - 25 tỉ	418	46,44
	Trên 25 tỉ	15	1,66
	Tổng	900	100,00

Bảng 3. Thống kê mô tả các biến

Biến	Giá trị trung bình	Giá trị nhỏ nhất	Giá trị lớn nhất
X ₁ (Tỉ lệ doanh thu XK trên tổng doanh thu)	0,288	0,000	1,00
X ₂ (Tỉ lệ đầu vào mua từ công ty mẹ trên tổng mua vào)	0,098	0,000	1,00
X ₃ (Giao dịch liên kết)	0,516	0,000	1,00
X ₄ (Số năm hoạt động)	8,828	1,000	13,00
X ₅ (Ngành nghề kinh doanh)	0,381	0,000	1,00
X ₆ (Quy mô lao động)	202,59	3,000	4.636,00
X ₇ (Tổng tài sản)	536,57	0,152	226.033,4
X ₈ (Doanh thu)	168,53	0,002	10.265,8
X ₉ (Chi phí đầu tư TSCĐ)	354,99	0,000	258.285,1
X ₁₀ (Chi phí lãi vay)	1,05	0,000	125,4
X ₁₁ (ROA)	0,034	-0,990	0,97
X ₁₂ (DN bị truy thu và phạt qua thanh kiểm tra trong kì)	0,097	0,000	29,81
X ₁₃ (Thuế được miễn của DN theo giấy phép ưu đãi)	0,338	0,000	58,81

Nguồn: Tính toán của tác giả

Mặt khác, khi phát sinh có quan hệ giao dịch liên kết giữa các DN FDI làm cho thuế TNDN phải nộp có xu hướng giảm hơn. Bảng 6 cho thấy có sự chênh lệch khá lớn giữa một DN có giao dịch liên kết và một DN không có giao dịch liên kết về thuế TNDN trung bình phải nộp của DN FDI. Số lượng DN FDI có quan hệ giao dịch liên kết chiếm trên 50%, nhưng số thuế TNDN phải nộp trung bình của 1 DN lại thấp hơn. Như vậy, các DN FDI có quan hệ giao dịch liên kết thì có khả năng phát sinh CG ra nước ngoài rất cao mục đích là tối thiểu hóa số thuế TNDN phải nộp, do hoạt động CG chỉ phát sinh khi có quan hệ giao dịch liên kết.

4.3. Kết quả hồi quy

Giá trị tuyệt đối của các hệ số tương quan giữa các biến độc lập thấp và hệ số phóng đại phương sai, thấy rằng đa số hệ số VIF nhỏ, Do đó, không có hiện tượng đa cộng tuyến. Trị số Durbin-Watson = 1,685

nhỏ hơn 3 nhưng lớn hơn 1, do đó mô hình hồi quy không có hiện tượng tự tương quan.

Theo Bảng 7, R^2 hiệu chỉnh bằng 0,756, điều này có thể nói các biến độc lập đã giải thích được gần 75,6% sự biến động của biến phụ thuộc.

Giải thích các biến có ý nghĩa trong mô hình: Bảng 7 cho thấy có 6 biến có ý nghĩa và được giải thích như sau:

X₂: Tỉ lệ giá trị đầu vào mua từ công ty mẹ trên tổng giá trị đầu vào có hệ số âm và có ý nghĩa thống kê, nghĩa là có quan hệ nghịch chiều với thuế TNDN. Khi tỉ lệ giá trị đầu vào mua từ công ty mẹ trên tổng giá trị mua vào của DN FDI tăng lên, số thuế TNDN phải nộp của DN FDI giảm xuống. Điều này phù hợp với dấu kì vọng ban đầu và với nghiên cứu của Nguyễn Thị Quỳnh Giang (2010) đưa ra phương pháp phổ biến mà các công ty đa quốc gia thực hiện nhằm tối thiểu hóa số thuế TNDN phải

Bảng 4. Thuế TNDN của DN FDI và tỉ lệ doanh thu XK trên tổng doanh thu

	Số DN	Tần suất (%)	Thuế TNDN trung bình 1 DN FDI phải nộp (tỉ đồng)	Tổng số thuế TNDN DN FDI thu được (tỉ đồng)
DN FDI không có XK	452	50,2%	2,232	1.008,923
DN FDI có XK	448	49,8%	2,090	936,148
Tổng	900	100,0%	2,161	1.945,071

Bảng 5. Thuế TNDN của DN FDI và tỉ lệ chi phí mua vào từ công ty mẹ trên tổng mua vào

	Số DN	Tần suất (%)	Thuế TNDN trung bình 1 DN FDI phải nộp (tỉ đồng)	Tổng thuế TNDN DN FDI thu được (tỉ đồng)
DN FDI không có chi phí mua vào từ công ty mẹ	625	69,4%	2,918	1.823,889
DN FDI có chi phí mua vào từ công ty mẹ	275	30,6%	0,441	121,182
Tổng	900	100,0%	2,161	1.945,071

Bảng 6. Thuế TNDN của DN FDI và giao dịch liên kết

	Số DN	Tần suất (%)	Thuế TNDN trung bình 1 DN FDI phải nộp (tỉ đồng)	Tổng thuế TNDN DN FDI thu được (tỉ đồng)
DN FDI không có giao dịch liên kết	436	48,4%	2,469	1.076,567
DN FDI có giao dịch liên kết	464	51,6%	1,872	868,504
Tổng	900	100,0%	2,161	1.945,071

Nguồn: Tính toán của tác giả

nộp là nâng chi phí đầu vào. Theo Nguyễn Đại Thắng (2012), hình thức nâng giá trị TSCĐ trong góp vốn đầu tư, các DN tăng chi phí khấu hao làm giảm thu nhập chịu thuế và dần thôn tính hết các tài sản này, nâng giá nguyên vật liệu nhập khẩu nhằm tăng chi phí Nền công nghiệp hỗ trợ của VN chậm phát triển nên hầu hết các nguyên vật liệu phục vụ sản xuất kinh doanh của các DN FDI đều phải nhập khẩu từ công ty mẹ hoặc đối tác do công ty mẹ chỉ định với giá cao hơn giá thực tế. Việc nâng giá nhập cao hơn thực tế sẽ làm kinh doanh thua lỗ và DN FDI không thực hiện nghĩa vụ nộp thuế TNDN. Ngoài ra, DN FDI còn dùng hình thức này để chuyển giao tài sản vô hình, các tài sản vô hình thường là công nghệ, bí quyết kĩ thuật, bản quyền, ... với định phí chuyển giao cao hơn so với thực tế.

X₃: Thông tin giao dịch liên kết có hệ số âm và có ý nghĩa thống kê. Kết quả này phù hợp với dấu kì vọng. Khi DN FDI có tham gia giao dịch liên kết giữa các bên, thuế TNDN của DN FDI phải nộp

giảm. Điều này giống nghiên cứu của Võ Thanh Thủy (2012), không có quan hệ giao dịch liên kết, đồng nghĩa với không có hoạt động CG. Thực tế, để nhận diện dấu hiệu CG của DN FDI thì thông tin kê khai về giao dịch liên kết của DN rất quan trọng. Khi DN có quan hệ giao dịch liên kết sẽ có điều kiện thực hiện được các hình thức CG như nâng chi phí đầu vào, chi phí sản xuất, hạ giá bán đầu ra nhằm mục đích giảm tối thiểu lợi nhuận ở nước tiếp nhận đầu tư, do đó số thuế TNDN phải nộp giảm hoặc không nộp (bị lỗ).

X₄: Số năm hoạt động của DN FDI có hệ số dương và có ý nghĩa thống kê mà phù hợp với dấu kì vọng ban đầu. Thực tế cho thấy DN mới thành lập phải mất thời gian từ 1-3 năm để đầu tư và sau thời gian đó mới bắt đầu kinh doanh. Bên cạnh đó, với chính sách thu hút vốn ĐTNN của Nhà nước, các DN FDI được hưởng ưu đãi thuế TNDN trong một khoảng thời gian kể từ khi có thu nhập chịu thuế. Do đó, khi DN đi vào hoạt động ổn định, thời gian hoạt

Bảng 7. Kết quả hồi quy

Biến độc lập	Hệ số ước lượng chưa chuẩn hóa	Hệ số ước lượng chuẩn hóa	Sig.
Hằng số	-1,482**		0,036
X ₁ (Tỉ lệ doanh thu XK trên tổng doanh thu của DN FDI)	-0,588	-0,021	0,226
X ₂ (Tỉ lệ đầu vào mua từ công ty mẹ trên tổng đầu vào)	-1,965**	-0,038	0,046
X ₃ (Thông tin giao dịch liên kết)	-0,697*	-0,031	0,061
X ₄ (Số năm hoạt động)	0,247***	0,078	0,000
X ₅ (Ngành nghề kinh doanh)	1,799***	0,078	0,000
X ₆ (Quy mô lao động)	0,001**	0,040	0,031
X ₇ (Tổng tài sản)	0,000	0,004	0,909
X ₈ (Doanh thu)	0,004***	0,266	0,000
X ₉ (Chi phí đầu tư TSCĐ)	0,000	-0,005	0,865
X ₁₀ (Chi phí lãi vay)	0,017	0,010	0,572
X ₁₁ (ROA)	3,369***	0,083	0,000
X ₁₂ (DN bị truy thu và phạt do vi phạm luật thuế qua thanh kiểm tra trong kì)	5,893***	0,637	0,000
X ₁₃ (Thuế được miễn giảm của DN FDI theo giấy phép ưu đãi)	-0,525***	-0,142	0,000
N	900		
R ²	0,759		
R ² hiệu chỉnh	0,756		
F thống kê	215,041		

Nguồn: Tính toán của tác giả

Ghi chú: ***, ** và * là mức ý nghĩa 1%, 5%; và 10%.

động càng lâu năm thì các ưu đãi về thuế TNDN sẽ giảm dần, hoạt động sản xuất kinh doanh hiệu quả hơn, lợi nhuận tăng dẫn đến thuế TNDN phải nộp tăng.

X₅: Ngành nghề kinh doanh của DN FDI có quan hệ cùng chiều với biến Y và có ý nghĩa thống kê. Nghĩa là, DN FDI trong lĩnh vực thương mại dịch vụ nộp thuế TNDN cao hơn DN FDI trong lĩnh vực công nghiệp. Thực tế, đối với những DN FDI đầu tư vào ngành công nghiệp đa số cần lượng vốn lớn, thời gian cho giai đoạn đầu tư thường kéo dài, chi phí thành lập lớn, do đó dễ đi vào hoạt động hoàn chỉnh thường phải từ 3-5 năm. Đồng thời, lại được

hưởng chính sách ưu đãi nhiều hơn so với các DN FDI trong lĩnh vực thương mại dịch vụ. Vì vậy thuế TNDN phải nộp của DN FDI đầu tư trong ngành công nghiệp thường thấp hơn.

X₆: Quy mô lao động của DN FDI có hệ số dương và có ý nghĩa thống kê và phù hợp với kì vọng ban đầu. Những DN có hoạt động với quy mô lớn cần số lượng lao động lớn và để có thể tồn tại DN phải đủ khả năng chi trả chi phí lao động và đảm bảo được hiệu quả lợi nhuận trong kinh doanh nên có số thuế TNDN phải nộp cao. Ngược lại, đối với những DN nhỏ có quy mô lao động ít thì chi phí

nhân công ảnh hưởng ngược chiều với số thuế TNDN phải nộp.

X₈: Doanh thu của DN FDI có quan hệ cùng chiều với thuế TNDN và có ý nghĩa thống kê. Điều này phù hợp với kì vọng ban đầu. Tác động của biến này giống biến quy mô lao động, khi doanh thu càng lớn hơn thì quy mô của DN cũng càng lớn, do đó số thuế TNDN phải nộp thông thường cũng cao hơn. Thực tế hầu hết các DN đều mong muốn tăng doanh thu và giảm chi phí nhằm tăng lợi nhuận do đó thuế phải nộp tăng lên.

X₁₁: ROA có hệ số dương và có ý nghĩa thống kê. Tỷ số ROA bằng lợi nhuận ròng trên tổng tài sản là chỉ số tài chính phản ánh hiệu quả kinh doanh của DN cao hay thấp. Lợi nhuận ròng trên tổng tài sản chỉ số càng cao thì hiệu quả kinh doanh càng lớn, chứng tỏ lợi nhuận thu được càng cao thì thuế TNDN phải nộp càng tăng.

X₁₂: DN bị truy thu và phạt do vi phạm luật thuế qua thanh kiểm tra trong kì có quan hệ cùng chiều với thuế TNDN và có ý nghĩa thống kê. Kết quả này như kì vọng đầu ban đầu. Mức độ tác động của biến này đến thuế TNDN của DN FDI là lớn nhất (0,637) do kết quả truy thu và phạt của cơ quan thuế thực hiện là số thuế TNDN và phạt mà DN phải nộp thêm so với kê khai ban đầu của DN nên có tác động lớn và trực tiếp. Công tác thanh kiểm tra trong kì của cơ quan thuế phát hiện số thuế TNDN thực tế thường cao hơn so với DN đã kê khai, và sẽ bị truy thu và phạt (Luật quản lí thuế, 2006) nên số thuế TNDN sẽ tăng lên. Thực tế việc thanh kiểm tra DN của cơ quan thuế chỉ thực hiện được khoảng 10% trên số lượng DN do cơ quan thuế quản lí. Tuy nhiên, công tác này cũng mang tính chấn chỉnh và răn đe đối với DN. Các DN sẽ tự giác hơn, tránh được những sai sót trong việc chấp hành chính sách pháp luật thuế nên thuế TNDN tăng lên.

X₁₃: Thuế được miễn giảm của DN FDI theo giấy phép ưu đãi có quan hệ nghịch chiều với thuế TNDN và có ý nghĩa thống kê. Điều này phù hợp với đầu kì vọng ban đầu. Để khuyến khích các DN đầu tư, nhà nước có chính sách ưu đãi thuế TNDN để động viên thu nhập từ nền kinh tế quốc dân thông qua hình thức thuế TNDN vào NSNN, do đó, chính sách ưu đãi càng nhiều thì thuế TNDN phải nộp càng giảm.

Các biến không có ý nghĩa: Ngoài 9 biến trên có ý nghĩa và tác động đến thuế TNDN phải nộp của DN FDI, còn 4 yếu tố không có ý nghĩa thống kê như: X1 (tỷ lệ doanh thu XK trên tổng doanh thu của DN FDI), X7 (Tổng tài sản của DN FDI), X9 (Chi phí đầu tư TSCĐ), X10 (Chi phí lãi vay), nên không ảnh hưởng rõ rệt đến thuế TNDN phải nộp của DN FDI tại TP.HCM.

5. Kết luận và khuyến nghị

5.1. Kết luận

Dựa vào dữ liệu của các DN FDI tại TP.HCM năm 2010, sử dụng hồi quy và thống kê để phân tích đã xác định có 9 yếu tố ảnh hưởng đến số thuế TNDN phải nộp của DN FDI như:

Nhóm hoạt động CG: Có 2 biến có tác động đến thuế TNDN gồm: Tỷ lệ giá trị mua vào của công ty mẹ trên tổng giá trị đầu vào có ảnh hưởng nghịch chiều đến số thuế TNDN phải nộp; tỷ lệ giá trị đầu vào mua của công ty mẹ trên tổng giá trị đầu vào càng cao thì dấu hiệu của CG càng cao và sẽ dẫn đến thuế TNDN phải nộp càng thấp. Thông tin giao dịch liên kết có quan hệ tỷ lệ nghịch với số thuế TNDN phải nộp. Một DN FDI chỉ có thể thực hiện hoạt động CG để tối thiểu hóa số thuế TNDN phải nộp khi có các bên tham gia giao dịch liên kết.

Ngoài ra, các yếu tố khác tác động đến thuế TNDN như sau:

Nhóm các yếu tố hoạt động kinh doanh của DN FDI: Số năm hoạt động càng lâu thì DN có thuế TNDN phải nộp càng cao. Khi doanh thu của DN càng lớn thì DN sẽ nộp thuế TNDN càng nhiều. Quy mô lao động của DN tác động cùng chiều đến thuế TNDN phải nộp. Số thuế TNDN phải nộp còn phụ thuộc cùng chiều với hiệu quả kinh doanh (ROA). Những DN FDI trong lĩnh vực công nghiệp nộp thuế TNDN thấp hơn các DN FDI trong lĩnh vực thương mại dịch vụ.

Nhóm chính sách thuế: Số thuế truy thu và phạt qua thanh kiểm tra trong kì tác động thuận với số thuế TNDN phải nộp và có tác động mạnh nhất. Khi DN FDI được hưởng chế độ ưu đãi đầu tư theo giấy phép miễn hay giảm hoặc nộp thuế theo thuế suất ưu đãi sẽ làm giảm đến số thuế TNDN phải nộp.

5.2. Khuyến nghị chính sách

Dựa vào kết quả tìm thấy, đề tăng thu cho NSNN và hạn chế CG, khuyến nghị các giải pháp sau:

Nhóm hoạt động CG: Việc quản lý giá chuyển nhượng giữa các bên liên kết chưa được quy định cụ thể trong luật thuế hiện hành, mức độ xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế đối với các trường hợp CG còn quá nhẹ, được quy định chung với các hành vi vi phạm khác về thuế. Do đó, cần phải quy định rõ các biện pháp chế tài đối với CG. Nhà nước cần luật hóa công tác chống CG, xây dựng Luật chống CG hoặc sửa đổi Luật quản lý thuế có quy định về công tác chống CG, bổ sung việc xử lý tăng đối với các trường hợp có quan hệ giao dịch kinh doanh liên kết nhưng DN không tự điều chỉnh theo quy định của Thông tư 66/2010/TT-BTC dẫn đến kết quả kinh doanh lỗ liên tục nhiều năm, số lỗ vượt quá số vốn pháp định của DN. Cần phải nghiên cứu đưa vào Luật cơ chế thỏa thuận trước về phương pháp tính giá (APA) thành một điều khoản bắt buộc. APA cho phép áp dụng cơ chế thỏa thuận trước giữa cơ quan thuế và người nộp thuế về giá giao dịch liên kết của người nộp thuế trong tương lai. Tổng cục Thuế, Bộ Tài chính cần cập nhật và thông báo về các thông tin giá cả thị trường, tỉ suất lợi nhuận ngành nghề ... trên phạm vi các vùng miền cả nước để các cơ quan thuế địa phương có cơ sở pháp lý khi áp dụng các phương pháp điều chỉnh được quy định tại Thông tư 66/2010/TT-BTC. Có giải pháp trong việc trao đổi thông tin với cơ quan thuế các nước đã kí Hiệp định tránh đánh thuế 2 lần với VN và dễ dàng xác định CG. Rà soát, lập danh sách các đối tượng thuộc diện kê khai giao dịch liên kết; đôn đốc, nhắc nhở các DN thực hiện kê khai thông tin giao dịch liên kết của người nộp thuế và thực hiện xử phạt đối với các trường hợp chậm kê khai thông tin giao dịch liên kết. Tăng cường công tác thanh kiểm tra đối với các DN mua bán lòng vòng nhằm trốn thuế. Do đây là giai đoạn đầu tiên ngành thuế đưa vào áp dụng các biện pháp quản lý giá chuyển nhượng một cách toàn diện và đầy đủ nhất. Cần tập trung đẩy mạnh công tác tuyên truyền phổ biến kiến thức về giá chuyển nhượng cho cán bộ thuế làm công tác thanh kiểm tra chống CG. Tập huấn các kĩ năng nhận diện, phân tích, xử lý hồ sơ giá chuyển nhượng thực tế. Đồng thời tuyên truyền, phổ biến chính sách thuế đối với giá chuyển nhượng đến người nộp thuế, hỗ trợ người nộp thuế giải quyết các vướng mắc phát sinh trong quá

trình thực hiện các quy định liên quan đến giá chuyển nhượng, các quy định về xác định giá thị trường trong giao dịch kinh doanh với các bên liên kết.

Nhóm hoạt động kinh doanh: Ngành thuế khi lập kế hoạch thanh tra, kiểm tra cần quan tâm đến những chỉ tiêu doanh thu, số năm hoạt động, ROA, quy mô lao động, ngành nghề kinh doanh để thường xuyên kiểm tra, giám sát chặt chẽ tình hình CG tại DN FDI. VN đã có quy định về việc DN tự tính thuế, tự khai thuế và tự chịu trách nhiệm trong việc chấp hành tuân thủ, tuy nhiên ý thức tuân thủ về xác định giá thị trường của DN rất thấp nên cần phải tăng cường công tác tuyên truyền, tư vấn, hỗ trợ DN FDI về việc CG. Phải thường xuyên cập nhật kịp thời và phổ biến rộng rãi các văn bản pháp luật mới liên quan đến quản lý giá chuyển nhượng cho DN, đồng thời hướng dẫn các DN tự kê khai, điều chỉnh theo đúng quy định để việc kê khai của DN chuyển biến ngày càng tốt hơn. Tăng cường công tác thanh kiểm tra đối với các DN FDI có chi phí quảng cáo lớn và có chi phí nội bộ không rõ ràng để giảm thuế TNDN nhằm giảm thất thu thuế TNDN.

Nhóm chính sách thuế: Đối với Luật thuế TNDN cần xem xét sửa đổi mức thuế suất thuế TNDN của VN không quá chênh lệch với thuế suất của các nước trong khu vực để ngăn chặn động cơ CG. Không áp dụng ưu đãi thuế TNDN đối với những trường hợp phát hiện có dấu hiệu CG, giao dịch không theo giá thị trường. Xem xét có thể rút giấy phép đối với những trường hợp hoạt động kinh doanh lỗ kéo dài, số lỗ vượt quá vốn chủ sở hữu, đối với các trường hợp DN không tự điều chỉnh thu nhập tính thuế TNDN theo Thông tư số 66/2010/TT-BTC, thì DN sẽ không được hưởng ưu đãi thuế về thuế suất cũng như thời gian ưu đãi miễn giảm. Cơ quan thuế cần chuẩn hóa hệ thống cơ sở dữ liệu về tình hình CG của DN FDI để có thể so sánh phân tích dữ liệu qua từng năm nhằm tăng cường thanh tra, kiểm tra thường xuyên đối với những DN có nghi vấn CG để kịp thời điều chỉnh, kiểm soát tình hình CG. Thu thập và xây dựng biểu giá các mặt hàng và thường xuyên cập nhật để có thể đối chiếu phát hiện những giao dịch không theo giá thị trường. Lập những bộ phận chuyên trách có kinh nghiệm để quản lý và thanh kiểm tra trong lĩnh vực CG tại các địa phương ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Bộ Tài chính (2011), "Kiến thức khái quát về thuế", *Tài liệu bồi dưỡng nghiệp vụ cho công chức mới*, Tập II, NXB Tài chính.
- Bộ Tài chính (2011), "Kiến thức về hệ thống chính sách thuế hiện hành", *Tài liệu bồi dưỡng nghiệp vụ cho công chức mới*, Chuyên đề thuế thu nhập doanh nghiệp, Tập III, NXB Tài chính.
- Cục Thuế TP.HCM (2010), *Báo cáo tổng kết năm 2010*.
- Đặng Thủy (2011), *Giáo trình nghiệp vụ thuế*, xuất bản nội bộ.
- Horngren, Charles, T., Sundem, Gary, L. and Stratton, O.W. (2004), *Introduction to Management Accounting*, 13th Edition, Pearson, Prentice Hall Inc.
- Nguyễn Văn Phụng (2011), "Chống chuyển giá: Thực trạng và những vấn đề đặt ra", Tạp chí *Tài chính*, số 5.
- Nguyễn Thị Quỳnh Giang (2010), *Chuyển giá trong các công ty đa quốc gia tại VN*, Luận văn thạc sĩ, Trường Đại học Kinh tế TP.HCM.
- PWC và EU (2011), *Transfer Pricing and Developing Countries Vietnam*, Appendix E: Country Study Vietnam".
- OECD (2010), *Guidelines on Transfer Pricing for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.
- Tổng cục Thuế (2011), *Báo cáo đánh giá thực trạng quản lý thuế hoạt động chuyển giá tại VN giai đoạn 2006-2010*.
- Tổng cục Thuế (2011), *Tài liệu hướng dẫn kê khai giao dịch liên kết khi quyết toán thuế TNDN và chống chuyển giá*.
- Tổng cục Thuế (2012), *Tài liệu hội nghị chuyên đề chống thất thu*.
- Thông tư 66/2010/TT-BTC của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện việc xác định giá thị trường trong giao dịch kinh doanh giữa các bên có quan hệ liên kết.
- Võ Thanh Thủy (2012), *Phân tích áp dụng pháp luật kiểm soát chuyển giá trong thực tiễn quản lý thuế thu nhập doanh nghiệp*, luận văn thạc sĩ, Trường Đại học Luật TP.HCM.