

LIÊN MINH CÔNG BẰNG THUẾ VIỆT NAM

VIỆN NGHIÊN CỨU KINH TẾ VÀ CHÍNH SÁCH (VEPR)

Nguyễn Đức Thành, Phạm Thế Anh
Nguyễn Tiến Dũng, Hoàng Thị Chinh Thon

CHI TIÊU THUẾ Ở VIỆT NAM
TRƯỜNG HỢP THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP



CHI TIÊU THUẾ Ở VIỆT NAM
TRƯỜNG HỢP THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

Nghiên cứu này là sản phẩm của Dự án “Nghiên cứu Chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp tại Việt Nam”, một hoạt động của Liên minh Công bằng Thuế Việt Nam (VATJ), do tổ chức Oxfam tại Việt Nam tài trợ. Cuốn sách này được viết dựa trên quan điểm của tác giả, không nhất thiết phản ánh quan điểm của tổ chức Oxfam Việt Nam.



LIÊN MINH CÔNG BẰNG THUẾ VIỆT NAM
VIỆN NGHIÊN CỨU KINH TẾ VÀ CHÍNH SÁCH (VEPR)

Nguyễn Đức Thành, Phạm Thế Anh
Nguyễn Tiến Dũng, Hoàng Thị Chinh Thon

CHI TIÊU THUẾ Ở VIỆT NAM
TRƯỜNG HỢP THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

NHÀ XUẤT BẢN ĐẠI HỌC QUỐC GIA HÀ NỘI

ĐƠN VỊ CHỦ TRÌ

LIÊN MINH CÔNG BẰNG THUẾ VIỆT NAM (VATJ) được thành lập năm 2018. Liên minh là tập hợp các tổ chức, chuyên gia chia sẻ tầm nhìn vì một Việt Nam phát triển bền vững thông qua các chính sách thuế đảm bảo tính công bằng. Liên minh hiện có ba thành viên sáng lập bao gồm Viện Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách (VEPR), Trung tâm Hỗ trợ giáo dục và Nâng cao năng lực cho phụ nữ (CEPEW) và Tổ chức Truyền thông xã hội về các vấn đề công bằng thuế Todocabi.

ĐƠN VỊ THỰC HIỆN

VIỆN NGHIÊN CỨU KINH TẾ VÀ CHÍNH SÁCH (VEPR) tiền thân là Trung tâm Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách, được thành lập ngày 7/7/2008, là Viện nghiên cứu trực thuộc Trường Đại học Kinh tế - Đại học Quốc gia Hà Nội. VEPR có tư cách pháp nhân, đặt trụ sở chính tại Trường Đại học Kinh tế - Đại học Quốc gia Hà Nội, Xuân Thủy, Cầu Giấy, Hà Nội.

Mục tiêu của VEPR là thực hiện các nghiên cứu kinh tế và chính sách nhằm giúp nâng cao chất lượng ra quyết định của các cơ quan hoạch định chính sách, doanh nghiệp và các nhóm lợi ích, dựa trên sự thấu hiểu bản chất của những vận động kinh tế và quá trình điều hành chính sách vĩ mô ở Việt Nam. Hoạt động chính của VEPR bao gồm phân tích định lượng và định tính các vấn đề của nền kinh tế Việt Nam và tác động của chúng tới các nhóm lợi ích; tổ chức các hội thảo đối thoại chính sách với mục đích tạo điều kiện cho các nhà hoạch định chính sách, lãnh đạo doanh nghiệp và tổ chức xã hội cùng gặp gỡ, trao đổi nhằm đề xuất giải pháp cho các vấn đề chính sách quan trọng hiện hành; đồng thời, tổ chức các khóa đào tạo cao cấp về kinh tế, tài chính và phân tích chính sách.

Từ năm 2018, Viện được công nhận là Trung tâm Nghiên cứu Trọng điểm cấp ĐHQG.

Theo Báo cáo về Xếp hạng Think Tank Toàn cầu 2018 của Đại học Pennsylvania (Hoa Kỳ), VEPR xếp thứ 123 trong bảng xếp hạng các Think Tank có ảnh hưởng lớn nhất thế giới, và xếp thứ 56 trong khu vực Đông Nam Á và Thái Bình Dương trong lĩnh vực Phát triển Quốc tế.

NHÓM TÁC GIẢ

PGS. TS. Nguyễn Đức Thành (Trưởng dự án): Nhận bằng Tiến sỹ Kinh tế Phát triển tại Viện Nghiên cứu Chính sách Quốc gia Nhật Bản (GRIPS); chuyên gia về kinh tế vĩ mô; Viện trưởng Viện Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách (VEPR).

PGS. TS. Phạm Thế Anh (Trưởng nhóm nghiên cứu): Nhận bằng Thạc sỹ và Tiến sỹ Kinh tế tại Đại học Manchester vào các năm 2003 và 2007; Trưởng bộ môn Kinh tế vĩ mô, Khoa Kinh tế học, Đại học Kinh tế Quốc dân (Hà Nội). PGS. TS. Phạm Thế Anh hiện đang đảm nhiệm vị trí Kinh tế trưởng tại VEPR.

TS. Nguyễn Tiến Dũng: Nhận bằng Tiến sỹ và Thạc sỹ Kinh tế Phát triển tại Đại học Nagoya (Nhật Bản); giảng viên Khoa Kinh tế và Kinh doanh Quốc tế, Trường Đại học Kinh tế, Đại học Quốc gia Hà Nội, cộng tác viên nghiên cứu của VEPR.

ThS. Hoàng Thị Chinh Thon: Nhận bằng Thạc sỹ Chính sách Công tại Chương trình Giảng dạy Kinh tế Fulbright, Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh; giảng viên Khoa Kinh tế học, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân (Hà Nội), cộng tác viên nghiên cứu của VEPR.

LỜI CẢM ƠN

Nghiên cứu **“Chi tiêu thuế ở Việt Nam: Trường hợp thuế thu nhập doanh nghiệp”**, do Viện Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách (VEPR) thực hiện, đã được hoàn thành nhờ sự giúp đỡ của nhiều cá nhân và tổ chức.

Trước hết, nhóm nghiên cứu xin được gửi lời cảm ơn chân thành đến tổ chức Oxfam Việt Nam, với tư cách là nhà tài trợ chính cho nghiên cứu này, đã có những hỗ trợ vô cùng quý giá trong quá trình tổ chức thực hiện Dự án nghiên cứu. Nhóm nghiên cứu xin gửi lời cảm ơn tới các cá nhân là cán bộ của tổ chức Oxfam Việt Nam đã hỗ trợ nhóm trong quá trình thực hiện nghiên cứu này, gồm bà Nguyễn Thu Hương và bà Nguyễn Hồng Nga.

Chúng tôi xin gửi lời tri ân đến các chuyên gia, các nhà nghiên cứu độc lập đã tham gia tích cực vào quá trình phản biện và đóng góp ý kiến cho nghiên cứu, gồm TS. Lê Đăng Doanh – Chuyên gia kinh tế cao cấp, nguyên Viện trưởng Viện Nghiên cứu Quản lý Kinh tế Trung ương, thành viên Ủy ban Chính sách Phát triển của Liên hợp quốc; PGS.TS. Lê Cao Đoàn - Chuyên gia Kinh tế; TS. Bùi Trinh – Chuyên gia kinh tế, PGS.TS. Phạm Bích San - Viện Nghiên cứu Tư vấn và Phát triển; PGS.TS. Vũ Sỹ Cường – Phó Trưởng Bộ môn Phân tích chính sách tài chính - Học viện Tài chính và bà Lê Thu Mai - Tổng cục Thuế cùng nhiều chuyên gia khác vì những thảo luận chi tiết liên quan tới nội dung của nghiên cứu trong các buổi hội thảo và tham vấn chuyên gia.

Chúng tôi xin gửi lời cảm ơn sâu sắc đến các thành viên hỗ trợ của Viện Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách (VEPR), gồm: Nguyễn Gia Linh, Phạm Thị Hương, Lưu Hoàng Phú, Trần Long Đức, Nguyễn Thu Hương. Sự tận tâm, nhiệt tình và kiên nhẫn của họ là phần không thể

thiếu trong việc hoàn thiện nghiên cứu. Cuối cùng, chúng tôi xin gửi lời cảm ơn vô cùng đặc biệt đến ba bạn sinh viên Khóa 58, Khoa Kinh tế học, Trường Đại học Kinh tế quốc dân là Phạm Thị Linh Trang, Hoàng Thị Thu Hoài và Tạ Thị Ngọc Ly. Dự án không thể kết thúc đúng hạn nếu không có sự tỉ mỉ và cần cù của các bạn.

Dù đã rất cố gắng trong thời gian cho phép, với những sự hỗ trợ nhiệt thành của các chuyên gia và cộng sự, chúng tôi biết nghiên cứu vẫn còn nhiều hạn chế và thiếu sót. Chúng tôi rất mong nhận được sự đóng góp của quý vị độc giả để nhóm tác giả có cơ hội được học hỏi và hoàn thiện hơn trong những dự án hoặc nghiên cứu tiếp theo.

Hà Nội, ngày 01/10/2019

Thay mặt nhóm nghiên cứu

PGS. TS. Nguyễn Đức Thành

MỤC LỤC

Đơn vị chủ trì	iv
Đơn vị thực hiện	i
Nhóm tác giả	ii
Lời cảm ơn	iii
Tóm tắt	1

CHƯƠNG 1. GIỚI THIỆU

Bối cảnh hình thành nghiên cứu	5
Mục tiêu nghiên cứu	7
Phương pháp nghiên cứu	7
Cấu trúc của nghiên cứu	8
Phụ lục	9

CHƯƠNG 2. TỔNG QUAN VỀ CHI TIÊU THUẾ

Khái niệm	10
Phương pháp luận và mô hình tính toán	13
Báo cáo chi tiêu thuế	17
Chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp	19
Kết luận	23
Phụ lục	25

CHƯƠNG 3. ƯỚC TÍNH CHI TIÊU THUẾ Ở VIỆT NAM TRƯỜNG HỢP THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

Dẫn nhập	37
Phương pháp tính	42
Số liệu	47
Kết quả	49

Các ước tính chung.....	49
Phân theo loại hình sở hữu	56
Phân theo ngành kinh tế	58
Phân theo quy mô doanh nghiệp	66
Phân theo tỷ lệ lao động nữ.....	69
Phân theo vùng.....	71
Kết luận.....	74
Phụ lục	78

CHƯƠNG 4. PHÂN TÍCH TÁC ĐỘNG ƯU ĐÃI THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP: SỬ DỤNG MÔ HÌNH CÂN BẰNG TỔNG THỂ KHẢ TOÁN (CGE)

Mô hình cân bằng tổng thể khả toán (cge).....	97
Số liệu	104
Phân tích mô phỏng	107
Tác động vĩ mô.....	108
Tác động phân phối thu nhập.....	110
Phân tích mô phỏng vi mô.....	112
Kết luận.....	122

CHƯƠNG 5. KẾT LUẬN

Tài liệu tham khảo	128
Chỉ mục.....	134

DANH MỤC HÌNH

Hình 3.1.	Thuế thu nhập doanh nghiệp, 2000-2016.....	39
Hình 3.2.	Số lượng doanh nghiệp trong Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016	48
Hình 3.3.	Doanh nghiệp nộp thuế và doanh nghiệp không nộp thuế, 2012-2016	50
Hình 3.4.	Thuế suất thực nộp (%).....	51
Hình 3.5.	Chi tiêu thuế so với một số chỉ tiêu về thu chi ngân sách.....	52
Hình 3.6.	Miễn thuế và giảm thuế (%).....	54
Hình 3.7.	Chi tiêu thuế theo thuế suất thực nộp (%).....	55
Hình 3.8.	Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp theo sở hữu (%)....	57
Hình 3.9.	Cơ cấu của chi tiêu thuế theo loại hình sở hữu (%)	58
Hình 3.10.	Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp theo ngành kinh tế (%)	59
Hình 3.11.	Cơ cấu của chi tiêu thuế theo ngành kinh tế (%)	60
Hình 3.12.	Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp theo quy mô (%) ..	68
Hình 3.13.	Cơ cấu của chi tiêu thuế theo quy mô doanh nghiệp (%).....	70
Hình 3.14.	Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp theo tỷ lệ lao động nữ (%).....	71
Hình 3.15.	Cơ cấu của chi tiêu thuế theo tỷ lệ lao động nữ (%).....	72
Hình 3.16.	Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp theo vùng (%)	73
Hình 3.17.	Cơ cấu của chi tiêu thuế theo vùng (%).....	74
Hình P3.1.	Cơ cấu doanh nghiệp trong bộ số liệu điều tra doanh nghiệp (theo số doanh nghiệp) (%).....	84
Hình P3.2.	Doanh nghiệp có lợi nhuận dương phân theo thuế suất thực nộp.....	85

Hình P3.3. Chi tiêu thuế bình quân trên một doanh nghiệp, 2016 (triệu đồng).....	86
Hình P3.4. Cơ cấu doanh nghiệp theo loại hình sở hữu (%)	87
Hình P3.5. Cơ cấu nhóm được hưởng nhiều chi tiêu thuế nhất trong năm 2016 (%)	88
Hình P3.6. Cơ cấu doanh nghiệp theo ngành kinh tế (%).....	89
Hình P3.7. Cơ cấu nhóm được hưởng nhiều chi tiêu thuế nhất trong năm 2016 (%)	90
Hình P3.8. Cơ cấu doanh nghiệp theo quy mô lao động (%)	91
Hình P3.9. Cơ cấu doanh nghiệp theo quy mô nguồn vốn (%)	92
Hình P3.10. Cơ cấu nhóm được hưởng nhiều chi tiêu thuế nhất trong năm 2016 (%)	93
Hình P3.11. Cơ cấu doanh nghiệp theo tỷ lệ lao động nữ (%).....	94
Hình P3.12. Cơ cấu doanh nghiệp theo vùng (%)	95
Hình P3.13. Cơ cấu nhóm được hưởng nhiều chi tiêu thuế nhất trong năm 2016 (%)	96

DANH MỤC BẢNG VÀ HỘP

Bảng P1.1.	Chi tiêu thuế ở một số các quốc gia	8
Bảng 2.1.	Chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp ở California (Hoa Kỳ), 2002-2019	20
Bảng P2.1.	Các khoản mục chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp ở Hoa Kỳ	25
Bảng 3.1.	Các văn bản pháp luật về ưu đãi thuế ở Việt Nam, 2008 - 2018	42
Bảng 3.3.	Chi tiêu thuế theo phân ngành VSIC 2007, 2012 – 2016 (%).....	63
Bảng P3.1.	Các loại ưu đãi thuế chính.....	78
Hộp P3.1.	Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp với một tập đoàn đa quốc gia tại Việt Nam	79
Bảng P3.2.	Ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp, 2008-2016	80
Bảng P3.3.	Các tiêu chí phân nhóm doanh nghiệp	82
Bảng 4.1.	Phân loại ngành sản xuất và hàng hóa	99
Bảng 4.2.	Các yếu tố sản xuất	100
Bảng 4.3.	Thu nhập và chi tiêu của các khu vực thể chế.....	102
Bảng 4.4.	Cơ cấu thu nhập của các hộ gia đình.....	106
Bảng 4.5.	Cơ cấu chi tiêu của hộ gia đình.....	107
Bảng 4.6.	Các phương án mô phỏng	109
Bảng 4.7.	Tác động vĩ mô của ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp....	110
Bảng 4.8.	Tiêu dùng của hộ gia đình (% thay đổi so với phương án cơ sở).....	112
Bảng 4.9.	Thu nhập của hộ gia đình (% thay đổi so với phương án cơ sở).....	112
Bảng 4.10.	Tác động tới nghèo đói (Tỷ lệ dân số sống dưới đường nghèo đói quốc tế, %)......	115
Bảng 4.11.	Tác động phân phối thu nhập	116

Bảng 4.12A. Tác động của chính sách thuế và đặc điểm của hộ - Tác động phúc lợi tương đối	118
Bảng 4.12B. Tác động của chính sách thuế và đặc điểm của hộ - Tác động phúc lợi tương đối	119
Bảng 4.13A. Tác động của chính sách thuế và đặc điểm của hộ - Tác động phúc lợi tuyệt đối.....	120
Bảng 4.13B. Tác động của chính sách thuế và đặc điểm của hộ - Tác động phúc lợi tuyệt đối.....	121

TÓM TẮT

Chi tiêu thuế là một thuật ngữ mới ở Việt Nam nói riêng và một số nước đang phát triển nói chung. Tuy nhiên, tại các nước phát triển, chi tiêu thuế đã được thống kê và công bố công khai định kỳ từ những năm 1970. Bên cạnh trốn thuế và tránh thuế, chi tiêu thuế là một trong ba cấu phần của hụt thu ngân sách nhà nước mà các nhà làm chính sách, các nhà hoạt động và các nhà phân tích rất quan tâm. Chi tiêu thuế là các khoản ưu đãi thuế của chính phủ đối với một nhóm người nộp thuế và nó nằm ngoài mức thuế hoặc hệ thống thuế chuẩn. Nhờ các ưu đãi này, một nhóm người có thể chịu mức thuế suất thực nộp thấp hơn mức thuế suất phổ thông hoặc thu nhập chịu thuế thấp hơn mức quy định trong hệ thống thuế chuẩn. Có thể hiểu, chi tiêu thuế là số hụt thu thuế do việc áp dụng các điều khoản hoặc cơ chế đặc biệt.

Về mặt lý thuyết, có ba phương pháp tính chi tiêu thuế là đo lường giảm thu ngân sách (*revenue foregone*), phương pháp doanh thu đạt được (*revenue gains*), phương pháp trợ cấp tương đương (*outlay equivalence*). Về mặt thực hành, cũng có ba cách tính chi tiêu thuế đã được sử dụng rộng rãi trên thế giới là mô hình mô phỏng vi mô (*micro-stimulation*), mô hình cân bằng tổng thể khả toán (CGE) và phương pháp kế toán truyền thống hay còn gọi là hạch toán đơn giản. Trong điều kiện số liệu của Việt Nam, nhóm đã lựa chọn phương pháp đo lường giảm thu ngân sách kết hợp với phương pháp kế toán truyền thống để ước tính sơ bộ chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp trong các năm 2012, 2014 và 2016. Đồng thời, nhóm cũng dùng phương pháp doanh thu đạt được kết hợp với mô hình cân bằng tổng thể khả toán (CGE) để tính chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp và đánh giá tác động của khoản chi tiêu thuế này.

Con số ước tính chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp được tính toán từ các bộ điều tra doanh nghiệp là một con số rất đáng chú ý và tăng mạnh vào năm 2016. Ước tính chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp trong nghiên cứu này bằng 7% tổng thu ngân sách nhà nước, 30% số thu thuế thu nhập doanh nghiệp, 5% tổng chi ngân sách nhà nước và cao hơn chi ngân sách cho y tế. Con số ước tính chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2016 đạt gần 86 nghìn tỷ đồng tăng 40% so với năm 2014 và tăng 50% so với năm 2012. Trong chi tiêu thuế, chi tiêu thuế do giảm thuế tăng gần gấp đôi từ mức 34 nghìn tỷ đồng (2012 và 2014) lên mức 64 nghìn tỷ đồng (2016).

Bên cạnh con số ước tính về chi tiêu thuế, nghiên cứu cũng tính toán một số chỉ tiêu khác như tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp. Số doanh nghiệp nộp thuế trong tổng số các doanh nghiệp có lợi nhuận dương là 48% (2012), 28% (2014) và 70% (2016). Nhưng lợi nhuận của các doanh nghiệp nộp thuế luôn chiếm trên 80% tổng lợi nhuận của các doanh nghiệp có lợi nhuận dương. Số doanh nghiệp được hưởng các ưu đãi thuế (cả miễn thuế và giảm thuế) chiếm khoảng 90% (2012 và 2014) và hơn 60% (2016). Thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp nộp thuế chỉ bằng khoảng 70% mức thuế suất phổ thông của thuế thu nhập doanh nghiệp. Năm 2012, thuế suất phổ thông là 25% thì mức thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp nộp thuế là 18,4%. Các con số tương ứng với năm 2014 lần lượt là 22% và 16,8%, còn các con số tương ứng với năm 2016 lần lượt là 20% và 13,6%.

Các tính toán của các chỉ tiêu trên đều chỉ ra ưu đãi thuế đang được tập trung vào nhóm doanh nghiệp có các đặc điểm sau: có quy mô lớn, thuộc ngành công nghiệp (nhất là ngành chế biến và chế tạo), có vốn đầu tư nước ngoài, nằm trong khu công nghiệp. Xét về quy mô doanh nghiệp, chi tiêu thuế của doanh nghiệp lớn chiếm tỷ lệ áp đảo, thuế suất thực nộp của nhóm này thường thấp thứ hai sau nhóm doanh nghiệp siêu nhỏ và chi tiêu thuế bình quân trên một doanh nghiệp của nhóm này cũng cao gấp hàng chục lần so với các nhóm khác. Xét về ngành kinh tế, doanh nghiệp thuộc ngành công nghiệp (nhất là ngành chế biến và chế tạo) có chi tiêu thuế lớn nhất và thuế suất thực nộp thấp nhất.

Thậm chí với ngành chế biến chế tạo thuế suất thực nộp chỉ bằng khoảng 1/5 mức thuế suất phổ thông. Xét về loại hình sở hữu, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài mặc dù chỉ chiếm khoảng 3% tổng số doanh nghiệp trong mẫu nghiên cứu nhưng lại có chi tiêu thuế chiếm khoảng một nửa. Thuế suất thực nộp của nhóm này cũng luôn thấp hơn các nhóm khác. Xét theo khu vực kinh tế, số doanh nghiệp thuộc khu công nghiệp chỉ chiếm 2% tổng số doanh nghiệp nhưng chi tiêu thuế của nhóm này luôn chiếm 30%. Chi tiêu thuế bình quân trên một doanh nghiệp của nhóm này cũng cao hơn ít nhất là 30 lần so với các khu vực kinh tế khác. Thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp nộp thuế trong nhóm này chỉ khoảng 10%, bằng khoảng một nửa mức thuế suất phổ thông (2016).

Dùng phương pháp doanh thu đạt được kết hợp với mô hình cân bằng tổng thể khả toán (CGE), nghiên cứu chỉ ra rằng nếu loại bỏ các ưu đãi của thuế thu nhập doanh nghiệp thì thu ngân sách sẽ tăng 20%. Tuy nhiên, kết quả mô phỏng cũng cho thấy rằng, việc loại bỏ các chính sách ưu đãi thuế có gây ra tác động tích cực hay tiêu cực cho nền kinh tế phụ thuộc rất lớn vào hành động của Chính phủ. Nếu Chính phủ dùng phần ngân sách tăng thêm này để tăng đầu tư phát triển, hoặc trợ cấp cho người nghèo thì sẽ giúp cải thiện phúc lợi của xã hội và thúc đẩy tăng trưởng kinh tế. Nếu Chính phủ dùng phần ngân sách tăng thêm cho chi thường xuyên thì sẽ không làm tăng tăng trưởng kinh tế. Phân tích mô phỏng cho thấy, xóa bỏ các ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp chỉ có tác động tiêu cực đến các nhóm thu nhập cao, vốn được hưởng lợi chính từ các ưu đãi thuế. Trong trường hợp Chính phủ sử dụng phần ngân sách tăng thêm một cách khôn ngoan, thì việc xóa bỏ các ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ mang lại những lợi ích đáng kể cho các nhóm hộ gia đình có thu nhập thấp thông qua việc tăng đầu tư hay tăng trợ cấp cho người nghèo.

Cuối cùng, mặc dù các tính toán cho ra những con số rất đáng chú ý, nhưng các tính toán này cũng có hạn chế khá lớn. Bộ số liệu điều tra doanh nghiệp vốn chỉ cung cấp lợi nhuận kế toán gộp và số nộp thuế chung của các doanh nghiệp. Trong khi đó, có một sự khác biệt không

nhỏ giữa kế toán về thuế và kế toán thông thường. Hơn nữa, một doanh nghiệp có thể thực hiện rất nhiều dự án trong các ngành kinh tế khác nhau và các ưu đãi cũng được áp dụng chủ yếu theo ngành kinh tế. Do đó, việc nghiên cứu không tiếp cận được với lợi nhuận và số nộp thuế theo lĩnh vực hoạt động là một thiếu sót không thể không đề cập đến. Nhóm nghiên cứu mong muốn được tiếp cận với hồ sơ khai thuế của doanh nghiệp để nâng cao tính chính xác của các tính toán về chi tiêu thuế trước khi đưa ra những khuyến nghị chính sách cụ thể hơn.

Chương 1

GIỚI THIỆU

BỐI CẢNH HÌNH THÀNH NGHIÊN CỨU

Trong bối cảnh áp lực về nợ công và suy giảm về nguồn thu ngân sách từ thuế nhập khẩu, các nhà lập chính sách và các nhà phân tích Việt Nam đang rất quan tâm đến tính đầy đủ của các nguồn thu ngân sách. Đã có rất nhiều thảo luận về trốn thuế và tránh thuế trên các phương tiện thông tin đại chúng và trên nghị trường. Nhưng theo thông lệ của các nước phát triển, trốn thuế và tránh thuế chỉ là hai trong ba nguyên nhân chính dẫn đến nguồn thu ngân sách không đầy đủ. DFID (2009) khẳng định có ba nguyên nhân chính gây ra thất thu thuế (tax revenue losses) là tránh thuế (tax avoidance), trốn thuế (tax evasion) và chi tiêu thuế (tax expenditures).

Trong đó, tránh thuế được hiểu là việc sử dụng một cách hợp pháp chế độ thuế trong một vùng lãnh thổ nào đó để giảm số thuế phải nộp. Nói cách khác, tránh thuế là giảm số tiền thuế phải trả bằng các phương thức nằm trong luật (Dyreng SD, Hanlon M, Maydew EL., 2008). Trốn thuế là việc các cá nhân, tập đoàn và các tổ chức sử dụng các cách thức bất hợp pháp để tránh trả thuế. Trốn thuế thường là do những người nộp thuế cố ý khai báo sai lệch về tình trạng của họ với các cơ quan thuế, nhằm giảm trách nhiệm thanh toán thuế như khai báo ít thu nhập và lợi nhuận hoặc trích khấu trừ cao (Allingham and Sandmo, 1972). Chi tiêu thuế (tax expenditures) là phần thuế mà chính phủ không thu được do ưu đãi thuế. Nói cách khác, đây là phần chênh lệch giữa số thu thuế thực tế và số thu thuế theo đúng hệ thống thuế chuẩn (*benchmark tax system* hay *standard tax treatment*) (Anderson, 2008).

Những kết quả không mong muốn của ưu đãi thuế có thể vượt ngoài tầm kiểm soát. Theo Oxfam (2016b), nhiều thập kỷ trước, các quốc gia đang phát triển có xu hướng tập trung vào các chính sách ưu đãi thuế nhằm tăng tính hấp dẫn của môi trường đầu tư, thu hút vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài. Tuy nhiên, với những giới hạn trong sự hiểu biết về những lý thuyết của chi tiêu thuế, các quốc gia đang phát triển đang phải đối mặt với việc thất thu ngân sách do ưu đãi thuế cao hơn những dự báo ban đầu. Đồng thời, các ưu đãi thuế này cũng làm xói mòn cơ sở thuế trong hệ thống thuế quốc gia. Nguồn thu ngân sách từ thuế giảm sẽ ảnh hưởng tới các nguồn lực phát triển kinh tế. Thêm vào đó, hụt thu thuế do ưu đãi thuế cũng gây ra những ảnh hưởng tiêu cực đến việc thực hiện công bằng xã hội.

Nhiều quốc gia đang phát triển và kém phát triển đã bắt đầu tính toán và công khai số liệu chi tiêu thuế. Số liệu về chi tiêu thuế đã được thống kê và công bố tại một số quốc gia trên thế giới (Bảng P1.1). Bảng P1.1 cho thấy tỷ lệ hụt thu ngân sách do ưu đãi thuế có thể lên đến 7% GDP. Theo Oxfam (2016b), tại Kenya, hụt thu thuế do giảm trừ và ưu đãi thuế là 1,1 tỷ đô la Mỹ (năm 2012), gần gấp đôi chi tiêu chính phủ cho y tế, trong khi tỷ lệ trẻ sơ sinh tử vong tại nước này lên đến 40%. Tại Nigeria, hụt thu thuế do ưu đãi thuế được ước tính ở mức 2,9 tỷ đô la Mỹ trong năm 2015. Con số này gấp đôi chi tiêu cho giáo dục ở Nigeria, trong khi ở nước này có tới sáu triệu trẻ em gái không được đến trường.

Tại Việt Nam, chi tiêu thuế là một thuật ngữ còn mới mẻ với nhiều nhà lập chính sách, nhà nghiên cứu và các nhà hoạt động xã hội. Tính đến năm 2019, chưa có một nghiên cứu hoặc ước tính đầy đủ về chi tiêu thuế ở Việt Nam. Mặc dù, một số nghiên cứu đã chỉ ra các chính sách ưu đãi thuế của Việt Nam, nhất là thuế thu nhập doanh nghiệp, rất nhiều và không cần thiết (Oxfam (2016a)). Do vậy, nghiên cứu này mong muốn mang lại cái nhìn đầu tiên về chi tiêu thuế ở Việt Nam. Do giới hạn về nguồn lực nghiên cứu sẽ tập trung đo lường sơ bộ chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp.

MỤC TIÊU NGHIÊN CỨU

Đây là một trong những nghiên cứu đầu tiên về chi tiêu thuế tại Việt Nam. Do đó, nghiên cứu sẽ hướng tới một số mục tiêu cụ thể như sau:

Thứ nhất, tổng hợp các khái niệm và cách tính toán chi tiêu thuế được áp dụng phổ biến trên thế giới.

Thứ hai, ước tính sơ bộ chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp tại Việt Nam.

Thứ ba, sử dụng mô hình cân bằng tổng thể khả toán (CGE) để ước tính và đánh giá tác động của chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp tại Việt Nam.

PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Nghiên cứu sử dụng phương pháp nghiên cứu tại bàn. Nghiên cứu tổng hợp các tài liệu nghiên cứu trước đây về lý thuyết, phương pháp tính và cách tính toán chi tiêu thuế. Đồng thời, nghiên cứu sử dụng dữ liệu thứ cấp từ nhiều nguồn khác nhau như Bộ Tài chính của một số nước, IMF, World Bank... để chỉ ra số liệu chi tiêu thuế ở một số nước trên thế giới.

Với kỳ vọng cung cấp cái nhìn ban đầu về chi tiêu thuế (phần hụt thu do ưu đãi thuế) ở Việt Nam, nghiên cứu sử dụng bộ số liệu Điều tra doanh nghiệp để ước tính sơ bộ số liệu về chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp. Bên cạnh đó để ước tính chi tiêu thuế có tính đến sự thay đổi hành vi của các thành viên trong nền kinh tế, nghiên cứu cũng dùng bảng Cân đối liên ngành (IO) 2012 kết hợp với mô hình Cân bằng tổng thể khả toán (CGE) để ước tính phần tăng thêm của ngân sách khi loại bỏ các ưu đãi thuế. Mô hình cân bằng khả toán này còn được dùng để đánh giá tác động của chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp.

Giới thiệu thêm về mô hình cân bằng tổng thể khả toán (CGE). Mô hình cân bằng khả toán là một cách đơn giản hóa nền kinh tế thực, một mô hình đa ngành, đa lĩnh vực dựa trên dữ liệu thực của nền kinh tế.

Mô hình cân bằng khả toán thường được dùng với mục đích làm sáng tỏ phân bổ các nguồn lực cân bằng và sự tăng trưởng tốt hơn so với chu kỳ kinh doanh hoặc hiện tượng bất cân bằng. Vì mô hình cân bằng khả toán sử dụng bảng dữ liệu Đầu vào - đầu ra hay cân đối liên ngành (Input – Output tables) nên thể hiện được cấu trúc đầu ra - đầu vào (input – output structure) của các ngành sản xuất, chi tiêu chính phủ, thuế và các giao dịch tài chính, thương mại. Trong các mô hình cân bằng khả toán cụ thể là nhằm mục đích định lượng các tác động của các chính sách cụ thể về việc phân bổ cân bằng các nguồn lực và tương đối của giá hàng hóa và các yếu tố ảnh hưởng.

Nghiên cứu sử dụng Bảng dữ liệu Đầu vào - đầu ra (Input – Output tables) của Tổng cục thống kê năm 2012 và bộ số liệu Ma trận hạch toán xã hội (SAM). Theo đó, Bảng dữ liệu Đầu vào - đầu ra 2012 phân theo 3 loại giá: Giá cơ bản, giá sản xuất và giá sử dụng với kích cỡ 164x164 ngành sản phẩm. Ma trận hạch toán xã hội (SAM) là bộ số liệu mô tả các luồng chu chuyển của sản phẩm và tiền tệ, phản ánh quá trình phân phối lần đầu và phân phối lại theo ngành và theo khu vực thể chế của toàn bộ nền kinh tế trong một năm nhất định. Như vậy, việc xây dựng bộ số liệu ma trận hạch toán xã hội sẽ cung cấp bức tranh tổng thể về nền kinh tế, cho thấy những đặc điểm của nền kinh tế trong một thời điểm nhất định. Bên cạnh đó, ma trận hạch toán xã hội còn là số liệu đầu vào của một số mô hình như mô hình số nhân, mô hình cân bằng tổng thể nhằm phân tích và đưa ra những khuyến nghị về chính sách.

CẤU TRÚC CỦA NGHIÊN CỨU

Sau Chương Giới thiệu, phần tiếp theo của nghiên cứu gồm 3 chương. Chương 2 đưa ra tổng quan về chi tiêu thuế. Chương 3 là một ước tính sơ bộ về chi tiêu thuế trong thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam. Chương 4 vừa là tính toán về chi tiêu thuế vừa là đánh giá tác động của chi tiêu thuế đến nền kinh tế Việt Nam. Chương 5 là chương tóm tắt toàn bộ nội dung của nghiên cứu và đưa ra một số khuyến nghị.

PHỤ LỤC

Bảng P1.1. Chi tiêu thuế ở một số các quốc gia

STT	Quốc gia	Chi tiêu thuế (% GDP)	Nơi công bố
I. Các nước phát triển			
1	Tây Ban Nha (2008)	2,58	Bộ Kinh tế và Tài chính
2	Đức (2007)	0,29	Bộ Tài chính
3	Hàn Quốc (2007)	1,83	Bộ Chiến lược và Tài chính
4	Hà Lan (2012)	0,97	Bộ Tài chính
5	Anh (2006-07)	4,16	Cục thuế và Hải Quan
II. Các nước đang phát triển			
1	Argentina (2015)	2,86	Bộ trưởng Bộ Tài chính
2	Bulgaria (2013)	3,25	Bộ Tài chính
3	Chile (2013)	4,46	Vụ thuế nội địa
4	Colombia (2009)	1,61	Tổng cục Thuế và Hải quan
5	Costa Rica (2013)	5,93	Bộ Tài chính
6	Dominican (2015)	6,7	Bộ Tài chính
7	Ecuador (2012)	4,9	Vụ doanh thu nội địa
8	Ghana (2011)	6,13	Không được cung cấp
9	Guatemala (2015)	4,3	Bộ Tài chính công
10	Mauritius (2014)	2,21	Bộ Tài chính và Phát triển Kinh tế
11	Mexico (2016)	2,9	Bộ trưởng Bộ Tài Chính
12	Morocco (2014)	3,8	Bộ Kinh tế và Tài chính
13	Nicaragua (2010)	5,1	Bộ Tài chính và Tín dụng công
14	Peru (2012)	1,94	Giám đốc Cục Quản lý Thuế
15	Philippines (2011)	1,49	Bộ Tài chính
16	Ba Lan (2013)	4,69	Bộ Tài chính
17	Senegal (2012)	3,9	Tổng cục Thuế
18	Nam Phi (2012)	3,6	Bộ Tài chính
19	Uruguay (2015)	6,08	Tổng cục Thuế

Nguồn: Kassim và Mansour (2016), OECD (2010)

Chương 2

TỔNG QUAN VỀ CHI TIÊU THUẾ

KHÁI NIỆM

Chi tiêu thuế đã bắt đầu được thống kê từ nửa cuối thế kỷ 20 tại một số nước phát triển. Theo Redonda và Neubig (2018), nước có báo cáo thuế sớm nhất trong các nước phát triển là Đức và Hoa Kỳ. Hai nước này đã có báo cáo chi tiêu thuế đầu tiên vào năm 1967. Theo Bộ Tài chính bang California (Hoa Kỳ) (2003), cơ quan này đã được yêu cầu gửi báo cáo về chi tiêu thuế chi tiết của bang cho Cơ quan lập pháp (the Legislature) từ những năm 1971. Theo Bộ Tài chính Hoa Kỳ (2017), năm 1974, các luật về Ngân sách (the Congressional Budget Act (Public Law 93–344)) đã yêu cầu đưa các thống kê về chi tiêu thuế vào báo cáo ngân sách. Theo Bộ Tài chính Canada (2018), báo cáo chi tiêu thuế đầu tiên của nước này xuất hiện vào năm 1979. Cùng năm đó, Pháp cũng đưa ra báo cáo chi tiêu thuế đầu tiên của mình (Redonda và Neubig, 2018). Như vậy, cho đến năm 2019, thống kê về chi tiêu thuế đã xuất hiện hơn 50 năm và cũng được định nghĩa theo nhiều cách khác nhau.

Theo cách bao quát nhất, chi tiêu thuế là các điều khoản của luật thuế (quy định hoặc thực tiễn thi hành) làm giảm hoặc trì hoãn số tiền thuế phải nộp của một nhóm người nộp thuế so với hệ thống thuế tiêu chuẩn (the “benchmark” tax system) (Anderson, 2008). Theo định nghĩa của Anderson (2008), chi tiêu thuế có thể được coi là các đối xử đặc biệt hoặc các ngoại lệ với một nhóm đối tượng. Nhờ những đối xử hoặc những ngoại lệ này, nhóm người nộp thuế này sẽ được nộp thuế ít hơn so với mức thuế được quy định trong hệ thống thuế tiêu chuẩn. Cụ thể, với thuế thu nhập cá nhân, các đối xử đặc biệt hoặc các ngoại lệ có thể được thể hiện ngay từ quy định về cơ sở thuế (các thu nhập

chịu thuế) đến thuế suất và thời gian chịu thuế. Đối với chính phủ, chi tiêu thuế là một sự thất thu trong tổng nguồn thu; nhưng đối với người nộp thuế, đó là sự giảm nhẹ số thuế phải nộp được pháp luật công nhận. Theo Schick (2007), chi tiêu thuế ở nhiều nước OECD bao gồm các khoản giảm thuế, trợ cấp thuế và viện trợ thuế.

Trong thực tế, tính phức tạp khi tính toán chi tiêu thuế đó là việc xác định thế nào là hệ thống thuế tiêu chuẩn và thế nào là ngoại lệ hoặc các đối xử đặc biệt (Whitehouse, 1999). Việc đầu tiên cần làm khi tính toán chi tiêu thuế là xác định rõ hệ thống thuế tiêu chuẩn hoặc ở một số nước gọi đó là “cấu trúc thuế cơ bản” (*basic tax structure*). Một số chuyên gia cho rằng các yếu tố cấu trúc của hệ thống thuế không nên được ghi nhận là chi tiêu thuế. Còn các đối xử đặc biệt như giảm thuế suất, thay đổi thời gian nộp thuế được tính là chi tiêu thuế. Theo Kraan (2004), các yếu tố sau đây không nên tính là chi tiêu thuế vì nó thuộc về cấu trúc của hệ thống thuế: cơ cấu lãi suất, quy ước hạch toán, khoản khấu trừ cho các khoản thanh toán bắt buộc, các điều khoản để tạo điều kiện quản lý và các quy định liên quan đến nghĩa vụ tài chính quốc tế. Ví dụ, ở Canada việc tuân thủ hiệp ước tránh đánh thuế hai lần được ghi nhận vào hệ thống thuế tiêu chuẩn và không được tính vào chi tiêu thuế (Bộ Tài chính Canada, 2018). Theo Redonda và Neubig (2018), miễn thuế cho một số đối tượng có thu nhập dưới một mức nhất định cũng được đưa vào hệ thống thuế chuẩn ở Mỹ, Pháp, Hà Lan và Canada. Tức là, các cơ quan quản lý ngân sách sẽ loại bỏ các ưu đãi cho những đối tượng này khỏi các tính toán về chi tiêu thuế. Trong hệ thống thuế chuẩn của Canada, cơ quan chính phủ (cả trung ương và địa phương) đều không phải nộp thuế thu nhập (Bộ Tài chính Canada, 2018).

Theo định nghĩa IMF (2014), chi tiêu thuế là phần nguồn thu của chính phủ bị bỏ qua do có khác biệt trong đối xử, ưu đãi hoặc xử lý đối với các lĩnh vực, hoạt động, khu vực hoặc đối tượng nộp thuế cụ thể. Sự khác biệt nói trên được đưa ra bằng nhiều hình thức như các khoản trợ cấp (khấu trừ từ cơ sở), miễn giảm (loại trừ từ cơ sở), giảm thuế suất (thuế suất thấp hơn), khấu trừ thuế (giảm nghĩa vụ pháp lý) và giãn thuế (trì hoãn thanh toán).

Đây là định nghĩa về chi tiêu thuế của một số cơ quan quản lý thu chi ngân sách của một số nước. Theo Bộ Tài chính Hoa Kỳ (2017), chi tiêu thuế là các tổn thất trong số thu thuế do các loại trừ đặc biệt, miễn trừ hoặc khấu trừ từ tổng thu nhập, cung cấp tín dụng đặc biệt, thuế suất ưu đãi và trì hoãn trách nhiệm nộp thuế được nêu ra trong luật thuế liên bang. Tại Canada, chi tiêu thuế được khẳng định là phụ thuộc chặt chẽ vào cách định nghĩa về hệ thống thuế tiêu chuẩn (Bộ Tài chính Canada, 2018). Các ngoại lệ của hệ thống thuế tiêu chuẩn được coi là chi tiêu thuế. Tại Australia, chi tiêu thuế được định nghĩa là các đối xử với một nhóm đối tượng hoặc một hoạt động khác biệt so với đối tượng chịu thuế nói chung hoặc hoạt động nói chung (Bộ Tài chính Australia, 2018). Theo Redonda và Neubig (2018), Ấn Độ coi chi tiêu thuế là các khoản miễn thuế, hoàn thuế, thuế suất đặt biệt, giãn thuế và khấu trừ thuế.

Các so sánh quốc tế là phức tạp bởi có các phương pháp và các cách đánh giá khác nhau về việc xác định những cấu phần tạo nên chi tiêu thuế. Các định nghĩa đều cho thấy, chi tiêu thuế được hiểu là các ưu đãi hay các ngoại lệ hoặc các đối xử đặc biệt dựa trên nền của hệ thống thuế chuẩn. Hay nói cách khác, chi tiêu thuế là chênh lệch giữa số thu thuế thực tế và số thu thuế theo hệ thống thuế chuẩn. Một số quốc gia coi hệ thống thuế chuẩn là hệ thống thuế trong đó các cá nhân và doanh nghiệp, tổ chức có nghĩa vụ về thuế như nhau. Tuy nhiên một số quốc gia khác lại đưa một số chính sách hỗ trợ dành cho người yếu thế vào hệ thống thuế chuẩn. Do đó, con số ước tính chi tiêu thuế phụ thuộc rất nhiều vào cách định nghĩa hệ thống thuế chuẩn.

Theo Kassim và Mansour (2016) chất lượng báo cáo chi tiêu thuế ở các nước phát triển và đang phát triển có sự khác biệt quá lớn khiến cho sự so sánh giữa các quốc gia là mơ hồ, thậm chí có thể dẫn đến những sự hiểu lầm. Kassim và Mansour (2016) đã nghiên cứu các báo cáo về chi tiêu thuế của 21 quốc gia, và đánh giá những phương pháp mà các quốc gia đang thực hiện, dựa trên 10 tiêu chí chính. Mặc dù, báo cáo này đã ghi nhận những kết quả tích cực trong thập kỷ trước của các quốc gia đang phát triển, nhưng chất lượng của các báo cáo chi tiêu thuế vẫn còn rất nhiều điểm đáng quan ngại tại một số khu vực. Ví dụ, chỉ

có 6 trong số 21 các quốc gia có thể xác định được chi tiết về hệ thống thuế chuẩn của mình. Tất cả quốc gia (ngoại trừ Uruguay) không chỉ ra được các khoản mục chi tiêu thuế là vĩnh viễn hay tạm thời. Đối với các nước đang phát triển, báo cáo chi tiêu thuế cần nâng cao chất lượng và tính toàn diện để đạt được sự tín nhiệm trong việc phát triển các chiến lược tốt cho huy động nguồn lực trong nước. Còn hiện nay nhiều báo cáo vẫn bị coi là những tập tài liệu khổng lồ và tối nghĩa, không tạo ra được những lợi ích cho cộng đồng.

Hai nguyên nhân chính khiến cho chất lượng báo cáo chi tiêu thuế của phần lớn các quốc gia đang phát triển vẫn còn yếu kém. Kassim và Mansour (2016) đã chỉ ra có hai điểm khiến cho báo cáo chi tiêu thuế của các quốc gia đang phát triển là những tập tài liệu khổng lồ và tối nghĩa. Thứ nhất là các quốc gia này không đưa ra các nguyên tắc hoặc định nghĩa về hệ thống thuế tiêu chuẩn. Do chính sách thuế của nước này không có tính độc lập và bị phụ thuộc rất nhiều vào các mục tiêu chính sách phát triển dài hạn. Thứ hai là các nước này không tính toán được toàn bộ các khoản mục cần được tính vào chi tiêu thuế, do một số trường hợp không có sẵn dữ liệu.

PHƯƠNG PHÁP LUẬN VÀ MÔ HÌNH TÍNH TOÁN

Từ những năm 1990, một số nước phát triển đã công khai định kỳ số liệu về chi tiêu thuế, đồng thời có những báo cáo phân tích về chi phí - lợi ích của các ưu đãi thuế (USDT, 2018). Burton và Stewart (2011) đã tổng hợp ba phương pháp để ước lượng phần thuế không thu được do ưu đãi thuế đồng thời phân tích những ưu điểm và nhược điểm trong cách áp dụng ba phương pháp này.

Phương pháp thứ nhất là đo lường giảm thu ngân sách (*revenue foregone*) đo lường phần giảm đi trực tiếp của doanh thu thuế do ưu đãi thuế sau khi các ưu đãi này đã có hiệu lực, bằng cách so sánh doanh thu thuế tăng lên khi áp dụng các chính sách thuế hiện hành (bao gồm các ưu đãi về thuế) với doanh thu thuế tăng lên khi áp dụng các chính sách thuế hiện hành nhưng không bao gồm các ưu đãi về thuế. Đây là

phương pháp được dùng phổ biến nhất trong các báo cáo chi tiêu thuế của tất cả các nước (Redonda và Neubig, 2018).

Phương pháp thứ hai là doanh thu đạt được (*revenue gains*) đo lường phần doanh thu thuế có thêm do việc gỡ bỏ các ưu đãi thuế và có tính đến ảnh hưởng về việc thay đổi hành vi của các chủ thể trong nền kinh tế. Tuy nhiên, phương pháp này đòi hỏi số liệu chi tiết để có thể dự đoán chính xác được việc thay đổi hành vi tác động như thế nào đến nguồn thu thuế. Do đó, phương pháp này ít được áp dụng trong thực tế hơn phương pháp trên. Phương pháp này được Bộ Tài chính Australia dùng để tính toán chi tiêu thuế bên cạnh số liệu tính theo phương pháp giảm thu ngân sách (Bộ Tài chính Australia, 2018).

Phương pháp thứ ba là trợ cấp tương đương (*outlay equivalence*) đo lường tổng số tiền mà ngân sách bỏ ra để mang lại lợi ích tương đương cho các đối tượng thụ hưởng giống như khi họ nhận được các ưu đãi thuế. Phương pháp này giả định rằng có thể xác định được khoản trợ cấp bằng tiền mang lại lợi ích tương đương như khi các chủ thể được hưởng gói ưu đãi thuế. Phương pháp trợ cấp tương đương cũng yêu cầu dữ liệu chi tiết và chính xác về cá nhân và tổ chức nộp thuế. Nên phương pháp này cũng ít được áp dụng trong thực tế. Số liệu chi tiêu thuế theo phương pháp này được Bộ Tài chính Hoa Kỳ công bố hàng năm (bên cạnh số liệu chi tiêu thuế theo phương pháp đo lường giảm thu ngân sách) từ năm 1996 đến năm 2005 (Bộ Tài chính Hoa Kỳ, 2019).

Trong thực tế, có ba cách để tính toán chi tiêu thuế. Tại các nước phát triển (đặc biệt là các nước Châu Âu), các cơ quan quản lý ngân sách thường dùng mô hình mô phỏng vi mô (*micro-stimulation*) để tính toán số liệu về chi tiêu thuế (OECD, 2010). Theo UN (2018), còn có hai cách khác để tính toán chi tiêu thuế là mô hình cân bằng tổng thể khả toán (CGE) và cách dùng kế toán truyền thống hoặc hạch toán đơn giản (*conventional accounting*, hoặc còn được biết đến là “*head count*” *approach*). Trong ba cách tính toán, cách dùng kế toán truyền thống là cách tính toán đơn giản nhất. Mô hình mô phỏng vi mô là một mô hình rất có ưu thế trong việc tính toán chi tiêu thuế nhưng người tính toán

cần tiếp cận một cách đầy đủ, chi tiết và có hệ thống với hồ sơ khai thuế của doanh nghiệp và cá nhân. Còn mô hình cân bằng khả toán tính toán chi tiêu thuế dựa trên việc sử dụng bảng đầu vào-đầu ra (Input/Output Table). Mặc dù mô hình cân bằng khả toán không được đánh giá cao như mô hình mô phỏng vi mô nhưng lại được đánh giá tốt hơn cách hạch toán đơn giản. Bởi vì các ước tính của mô hình cân bằng tổng thể khả toán đã tính đến các phản ứng của các thành viên trong xã hội với các ưu đãi thuế.

Bộ Tài chính Australia (2018) đã tính toán chi tiêu thuế bằng phương pháp đo lường giảm thu ngân sách. Cụ thể là lấy chênh lệch giữa số thu thuế thực tế và số thu thuế theo hệ thống thuế chuẩn. Hệ thống thuế chuẩn ở đây được định nghĩa là hệ thống thuế mà các đối tượng nộp thuế và các hoạt động kinh doanh được đối xử giống nhau. Mặc dù không nói rõ là dùng cách nào để tính toán nhưng cơ quan này có nêu ra là tính toán chi tiêu thuế với giả định là hành vi của các đối tượng nộp thuế không thay đổi. Do đó, khả năng cao là cơ quan này đã dùng hạch toán đơn giản để tính ra số liệu chi tiêu thuế của nước này. Để khắc phục nhược điểm không tính đến sự thay đổi hành vi của cách tính toán trên, cơ quan này cũng cung cấp thêm thông kê chi tiêu thuế theo phương pháp doanh thu đạt được và có tính đến sự thay đổi hành vi của các đối tượng chịu thuế. Con số ước tính theo phương pháp doanh thu đạt được thấp hơn theo phương pháp đo lường giảm thu ngân sách.

Bộ Tài chính Canada (2018) đã sử dụng mô hình mô phỏng vi mô và hoạch toán đơn giản để tính toán chi tiêu thuế ở nước này. Chi tiêu thuế của thuế thu nhập cá nhân và thuế thu nhập doanh nghiệp cá nhân được tính bằng mô hình mô phỏng vi mô (T1 micro-simulation model và T2 micro-simulation model). Hạch toán đơn giản được áp dụng để tính chi tiêu thuế của thuế hàng hóa và dịch vụ. Số liệu yêu cầu cho tính toán chi tiêu thuế của thuế thu nhập (cá nhân và doanh nghiệp) là các hồ sơ khai thuế chi tiết của toàn bộ dân số và toàn bộ các tổ chức và doanh nghiệp. Mô hình này không chỉ tính toán ra số liệu chi tiêu thuế của năm hiện thời mà còn có khả năng dự báo với độ tin cậy cao số liệu chi tiêu thuế của các năm tiếp theo. Nhất là khi có một sự thay đổi nào đó trong

chính sách ưu đãi thuế. Mô hình mô phỏng vi mô cũng là một công cụ hữu hiệu để đánh giá tác động thuế.

Mô hình cân bằng khả toán không được đánh giá cao như mô hình mô phỏng vi mô nhưng lại có ưu điểm riêng. Vì các tính toán về chi tiêu thuế kém tin cậy hơn mô hình mô phỏng vi mô. Mô hình mô phỏng vi mô yêu cầu dữ liệu rất chi tiết mà điều này thường không thể có ở các nước đang phát triển và kém phát triển. Còn mô hình cân bằng khả toán yêu cầu số liệu ít hơn và thường phù hợp với các nước đang và kém phát triển. Số liệu kém chi tiết hơn mô hình mô phỏng vi mô cũng đồng nghĩa với việc xử lý số liệu trong mô hình cân bằng tổng thể khả toán nhanh hơn và dễ dàng hơn. Nhiều nghiên cứu đánh giá tác động về thuế ở các nước phát triển cũng dùng mô hình cân bằng khả toán thay vì mô hình mô phỏng vi mô. Với số liệu của Hoa Kỳ, Keshab Bhattarai và cộng sự (2006) đã áp dụng mô hình cân bằng tổng thể khả toán động để đánh giá việc chỉ áp dụng một trong hai chính sách thuế tiêu thụ sản phẩm hoặc thuế thu nhập cá nhân so với việc áp dụng cả hai loại thuế này.

Nguyễn và cộng sự (1999) đã sử dụng mô hình cân bằng tổng thể khả toán nhằm phân tích các lựa chọn cải cách thuế tại Việt Nam, mô hình sử dụng dữ liệu năm 1995. Nghiên cứu tập trung vào việc cải cách thuế giá trị gia tăng, nhưng cũng đề cập tới thuế nhập khẩu và tác động bảo hộ của thuế nhập khẩu với các ngành công nghiệp nội địa. Kết quả chỉ ra rằng, Việt Nam có thể đạt được những lợi ích từ việc cải cách trực tiếp thuế giá trị gia tăng, nhưng những tác động tái phân phối đi cùng với những cải cách này là lớn và có thể làm lu mờ những lợi ích đó. Cụ thể, có một hiệu ứng tái phân phối bất lợi cho những người thu nhập thấp và những người thường dành một phần lớn thu nhập của họ cho những sản phẩm chưa được đánh thuế trước đây. Và có một tác động tái phân phối có lợi với những người thu nhập cao và những người thường dành một phần lớn thu nhập của họ cho những sản phẩm thuế cao trước đây.

Bhattarai và cộng sự (2015) đã sử dụng mô hình cân bằng tổng thể khả toán động (Mô hình NCPA – DCGE) nhằm mô phỏng những chính sách thay thế cho việc giảm thuế thu nhập doanh nghiệp tại Mỹ.

Bài nghiên cứu đã chỉ ra rằng tất cả các giả thuyết chính sách đều dẫn đến những tác động tích cực đáng kể đến sản lượng, đầu tư, cơ cấu vốn, việc làm và phúc lợi gia đình. Tất cả các giả thuyết cải cách cũng chỉ ra rằng khu vực công có thể đạt năng suất cao hơn. Các kết quả mô hình cân bằng tổng thể khả toán động là hợp lý, từ đó các tác giả có thể đạt được các thông số thông qua các giả định hệ số co giãn và kết hợp các điều chỉnh về giá cả, đầu ra, việc làm và đầu tư từ các thay đổi trong chính sách thuế. Mô hình cân bằng tổng thể khả toán động nắm bắt chi tiết về giá cả, sản lượng, việc làm và đầu tư theo ngành và thu nhập, cũng như cung cấp lao động và độ thỏa dụng cho mỗi nhóm hộ gia đình. Cả tác động tăng trưởng và tác động tái phân phối của cải cách đều dẫn đến một khu vực công tinh gọn hơn.

Barbe (2013) đã xây dựng một mô hình cân bằng tổng thể mới cho nền kinh tế Mỹ để phân tích các chính sách thuế năng lượng. Bài nghiên cứu sử dụng mô hình cân bằng khả toán nhằm kết hợp nguồn cung cấp năng lượng nội sinh với chi phí ngành công nghiệp và những hàm chi tiêu của người tiêu dùng. Nghiên cứu đã tìm ra rằng tác động của các điều khoản trong đề xuất ngân sách về tính trung lập của mã số thuế là không rõ ràng thông qua việc phân tích mức thuế tương đối, trong tất cả các hình thức thuế thay vì chỉ tính thuế thu nhập, sản xuất nguyên liệu hóa thạch được tính thuế trung bình cao hơn các ngành công nghiệp khác. Những kết quả từ bài nghiên cứu cho thấy rằng đề xuất ngân sách tăng hiệu quả kinh tế và mô hình cân bằng tổng thể với sự thay thế linh hoạt một vài yếu tố sẽ cung cấp một mô hình tối ưu về thuế năng lượng.

BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ

Báo cáo chi tiêu thuế ở nhiều nước thường được công khai định kỳ và được coi là một trong những tài liệu về ngân sách nhà nước. Tại Hoa Kỳ, chi tiêu thuế là một trong các báo cáo bắt buộc về ngân sách đã được quy định trong các điều luật về ngân sách từ những năm 1974 (Bộ Tài chính Hoa Kỳ, 2017). Trên trang điện tử của Bộ Tài chính nước này, báo cáo chi tiêu thuế hàng năm kể từ năm 1999 được lưu trữ và truy cập rất dễ dàng. Không chỉ có báo cáo chi tiêu thuế của Hoa Kỳ, báo cáo

chi tiêu thuế của Anh, Thụy Điển, Hà Lan, Đức, Canada, Australia và Phần Lan cũng được công bố công khai định kỳ trên trang điện tử của bộ tài chính của các nước này. Còn tại một số nước khác như Bỉ, Ý, Đan Mạch, Hàn Quốc, báo cáo này được công khai tại trang điện tử của quốc hội, cơ quan thuế hoặc bộ kinh tế. Tuy nhiên mức độ chi tiết và cấu trúc của báo cáo chi tiêu thuế ở các nước không thống nhất.

Báo cáo chi tiêu thuế tại các nước phát triển thường do bộ tài chính của các nước thu thập số liệu và tính toán. Cụ thể, tại Canada, để tính toán được chi tiêu thuế của thuế thu nhập cá nhân, bộ tài chính nước này đã sử dụng dữ liệu hoàn thuế của 700 nghìn cá nhân do cơ quan thuế của nước này cung cấp. Mô hình được sử dụng ước tính chi tiêu thuế là mô hình mô phỏng vi mô (the T1 micro-simulation model). Mô hình này không chỉ dùng để ước tính chi tiêu thuế mà còn dùng để dự báo chi tiêu thuế, và đánh giá tác động khi có thay đổi về chính sách thuế. Với chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp, cơ quan này thu thập hồ sơ khai thuế của tất cả các doanh nghiệp và cũng sử dụng mô hình mô phỏng vi mô (the T2 micro-simulation model). Với thuế hàng hóa – dịch vụ, bộ tài chính nước này đã phát triển riêng một mô hình để tính toán dựa vào thông tin về bảng đầu vào – đầu ra và ma trận hạch toán xã hội (Supply and Use Tables and National Income and Expenditure Accounts) (Bộ Tài chính Canada, 2018). Thường đến năm 2017, cơ quan này có đầy đủ các thông tin của năm 2015, sau đó, các thông tin này sẽ được dùng tính toán ra số liệu chi tiêu thuế của năm 2015 và con số ước tính cho năm 2016 và 2017.

Phương pháp được sử dụng trong báo cáo chi tiêu thuế của các nước phát triển là phương pháp đo lường giảm thu ngân sách. Bộ Tài chính Australia dùng phương pháp này để ước tính chi tiêu thuế của nước mình và khẳng định đây là phương pháp được sử dụng ở hầu hết các nước OECD (Bộ Tài chính Australia, 2018). Bộ Tài chính nước này cũng sử dụng phương pháp doanh thu đạt được để tính toán chi tiêu thuế bên cạnh phương pháp chính là đo lường giảm thu ngân sách. Redonda và Neubig (2018) đã xem xét báo cáo thuế của 35 quốc gia (các nước OECD và G20) và cũng khẳng định hầu hết các nước này sử dụng

phương pháp đo lường giảm thu ngân sách. Trước năm 2009, bên cạnh phương pháp này, Bộ Tài chính Hoa Kỳ còn công bố cả số liệu chi tiêu thuế theo phương pháp trợ cấp tương đương.

Cũng theo Redonda và Neubig (2018), báo cáo chi tiêu thuế chi tiết nhất nên có 9 thông tin sau. Thứ nhất, số liệu trong báo cáo là của năm nào, báo cáo được công bố bằng những ngôn ngữ nào, cấu trúc báo cáo, nơi công chúng có thể tiếp cận báo cáo. Thứ hai, thông tin pháp lý của báo cáo, tính liên quan của báo cáo với ngân sách nhà nước, thông tin pháp lý liên quan đến các khoản mục chi tiêu thuế. Thứ ba, định nghĩa về chi tiêu thuế và hệ thống thuế chuẩn. Thứ tư, tần suất của báo cáo, năm công bố báo cáo đầu tiên, các ước tính của các năm trước đó và dự báo cho các năm sau đó. Thứ năm, phương pháp ước tính, số khoản mục chi tiêu thuế được xác định và ước tính. Thứ sáu, mô tả chi tiết từng khoản mục của chi tiêu thuế. Thứ bảy, phân loại chi tiêu thuế theo các tiêu chí như cơ sở thuế, loại cứu trợ, chức năng hoặc danh mục ngân sách, mục tiêu chính sách, người hưởng thụ. Thứ tám, đánh giá tính hiệu quả của báo cáo. Cuối cùng, một số thông tin hữu ích khác có thể nên được bổ sung tùy thuộc vào bối cảnh của từng nước.

CHI TIÊU THUẾ CỦA THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

Nghiên cứu này sẽ tính toán chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp ở hai chương sau. Nên phần này sẽ giới thiệu về hệ thống thuế chuẩn và các khoản mục được tính vào chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp ở một số nước. Tại Canada, hệ thống thuế chuẩn đối với thuế thu nhập doanh nghiệp được định nghĩa khá chi tiết, nhưng ở Australia, hệ thống thuế chuẩn được định nghĩa rất ngắn gọn. Còn tại Hoa Kỳ, khái niệm về hệ thống thuế chuẩn không được đưa ra nhưng danh sách các khoản mục chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp lại được liệt kê chi tiết.

Theo Bộ Tài chính Canada (2018), hệ thống thuế chuẩn cho thuế thu nhập doanh nghiệp được quy định như sau. Thứ nhất, chủ thể chịu thuế thu nhập doanh nghiệp là các tổ chức có tư cách pháp nhân độc lập. Thứ

hai, kỳ tính thuế thu nhập doanh nghiệp là năm tài chính, chứ không phải là năm theo lịch thông thường của thuế thu nhập cá nhân. Hệ thống thuế chuẩn của Canada cho khấu trừ các khoản lỗ kinh doanh vào lỗ đầu tư vốn. Nhưng các khoản lỗ này không được khấu trừ trong kỳ tính thuế mà phải khấu trừ vào kỳ tính thuế sau. Thứ ba, cơ sở thuế bao gồm thu nhập từ tất cả các nguồn kể cả chuyển giao của chính phủ. Các khoản lỗ đầu tư vốn chỉ được khấu trừ vào lãi đầu tư vốn. Thứ tư, thuế suất là mức thuế suất chung được áp dụng cho tất cả các tổ chức. Thứ năm, các cơ quan của nhà nước (cả trung ương và địa phương) không phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp. Thuế của chi nhánh sẽ do công ty nộp.

Trong báo cáo chi tiêu thuế của Australia hệ thống thuế chuẩn được đề cập rất ngắn gọn. Hệ thống thuế chuẩn của nước này còn được gọi là đối xử thuế tiêu chuẩn. Đối xử thuế tiêu chuẩn được định nghĩa là các đối tượng nộp thuế nói chung và các hoạt động kinh tế nói chung được đối xử về thuế giống nhau. Bộ Tài chính Australia (2018) cũng chỉ ra các khoản mục chi tiêu thuế là những khoản mục liên quan đến miễn thuế, khấu trừ hoặc giảm thuế, thuế suất ưu đãi và giãn thuế. Báo cáo chi tiêu thuế của nước này chỉ ra nước này đang áp dụng 80 khoản mục ưu đãi thuế cho các tổ chức và doanh nghiệp. Khoảng 40% trong 80 khoản mục là có số liệu trong báo cáo năm 2018. Những khoản mục còn lại không có số liệu vì không có tổ chức hoặc doanh nghiệp đủ tiêu chuẩn.

Khác với Canada, Bộ Tài chính Hoa Kỳ (2017) không đề cập rõ ràng đến hệ thống thuế chuẩn trong báo cáo chi tiêu thuế của liên bang, nhưng có đưa ra khái niệm chi tiết về chi tiêu thuế. Đồng thời, trong báo cáo, các khoản mục chi tiêu thuế được phân chia rất chi tiết theo ngành (nông nghiệp, năng lượng, quốc phòng, y tế, giáo dục) và các khoản mục ưu đãi này cũng được giải thích chi tiết. Các khoản mục ưu đãi còn được đánh số và các số thứ tự này được dùng thống nhất trong các mẫu biểu để người đọc nếu quan tâm có thể tra được nội dung giải thích của từng khoản mục ưu đãi. Theo báo cáo về chi tiêu thuế năm 2018 của Hoa Kỳ, sau khi phân nhỏ theo từng ngành kinh tế (theo tiêu chuẩn phân ngành SITC), có tất cả 170 khoản mục ưu đãi được tính vào chi tiêu thuế, nhưng có khoảng một nửa các khoản mục này có số liệu chi tiêu thuế là không (Phụ lục 2.1).

Khác với báo cáo chi tiêu thuế cho toàn liên bang, báo cáo chi tiêu thuế của Bang California chỉ báo cáo những khoản mục có số liệu lớn hơn không và tổng hợp lại thành khoảng dưới 20 mục tùy theo từng năm. Bảng 2.1 giới thiệu khoản mục ưu đãi được tính vào chi tiêu thuế của Bang California của Hoa Kỳ trong các năm tài khóa 2002-2003, 2010-2011 và 2018-2019. Có những khoản mục luôn có số liệu trong suốt gần 20 năm, nhưng cũng có những khoản mục chỉ có số liệu trong một vài năm. Chi tiêu thuế dành cho nghiên cứu phát triển và cho các công ty nhỏ luôn nằm trong nhóm những khoản mục chi tiêu thuế lớn nhất của bang này.

Bảng 2.1. Chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp ở California (Hoa Kỳ), 2002-2019

Năm 2002-2003 (15 khoản mục)	Năm 2010-2011 (16 khoản mục)	Năm 2018-2019 (18 khoản mục)
Quy thúc đẩy hoạt động nghiên cứu và phát triển	Quy thúc đẩy hoạt động nghiên cứu và phát triển	Quy thúc đẩy hoạt động nghiên cứu và phát triển
Ưu đãi cho doanh nghiệp nhỏ	Ưu đãi cho doanh nghiệp nhỏ	Ưu đãi cho doanh nghiệp nhỏ
Ưu đãi dành cho các liên hiệp tín dụng	Ưu đãi dành cho các liên hiệp tín dụng	Ưu đãi dành cho các liên hiệp tín dụng
Hoàn thuế đối với hoạt động đầu tư vào dự án nhà ở cho người thu nhập thấp	Hoàn thuế đối với hoạt động đầu tư vào dự án nhà ở cho người thu nhập thấp	Hoàn thuế đối với hoạt động đầu tư vào dự án nhà ở cho người thu nhập thấp
Chuyển lỗ từ hoạt động sản xuất kinh doanh sang năm kế tiếp	Chuyển lỗ từ hoạt động sản xuất kinh doanh sang năm kế tiếp	Chuyển lỗ từ hoạt động sản xuất kinh doanh sang năm kế tiếp
Miễn thuế tối thiểu đối với doanh nghiệp mới hoạt động	Miễn thuế tối thiểu đối với doanh nghiệp mới hoạt động	Miễn thuế tối thiểu đối với doanh nghiệp mới hoạt động
Chênh lệch do cơ sở tính thuế được doanh nghiệp đa quốc gia lựa chọn	Chênh lệch do cơ sở tính thuế được doanh nghiệp đa quốc gia lựa chọn	Chênh lệch do cơ sở tính thuế được doanh nghiệp đa quốc gia lựa chọn
Tỷ lệ khấu hao đối với khoáng sản và các loại tài nguyên thiên nhiên khác	Tỷ lệ khấu hao đối với khoáng sản và các loại tài nguyên thiên nhiên khác	Tỷ lệ khấu hao đối với khoáng sản và các loại tài nguyên thiên nhiên khác

CHI TIÊU THUẾ Ở VIỆT NAM

Năm 2002-2003 (15 khoản mục)	Năm 2010-2011 (16 khoản mục)	Năm 2018-2019 (18 khoản mục)
Hoàn thuế đối với dự án năng lượng mặt trời	Cổ phiếu cho người lao động	Cổ phiếu cho người lao động
Khấu trừ các khoản thu nhập từ đầu tư bảo hiểm nhân thọ	Hỗ trợ chi phí trồng rừng	Hỗ trợ chi phí trồng rừng
Hỗ trợ chi phí cho hoạt động nghiên cứu và phát triển	Hoàn thuế cho doanh nghiệp sản xuất phim tại California	Hoàn thuế cho doanh nghiệp sản xuất phim tại California
Hoàn phí thuế mặt bằng tại vùng chiến lược phát triển doanh nghiệp và hoàn thuế bán hàng	Không ghi nhận các khoản chênh lệch giá trị sổ sách và giá trị thị trường khi trao đổi 2 tài sản tương tự nhau	Không ghi nhận các khoản chênh lệch giá trị sổ sách và giá trị thị trường khi trao đổi 2 tài sản tương tự nhau
Thu hút đầu tư để tái thiết một số vùng tại Los Angeles	Ưu đãi đặc biệt dành cho những vùng kinh tế khó khăn	Ưu đãi đặc biệt dành cho những vùng kinh tế khó khăn
Quỹ thúc đẩy hoạt động đầu tư xây dựng nhà xưởng, máy móc	Cơ sở tính thuế thu nhập doanh nghiệp dựa trên một nhân tố	Miễn thuế đối với một số doanh nghiệp đặc thù
Khấu trừ thuế đối với các khoản đóng góp từ thiện	Cơ sở tính thuế thu nhập doanh nghiệp dựa trên nhiều nhân tố với doanh thu trọng số 2	Hoàn thuế khi doanh nghiệp hàng không dân dụng tuyển dụng lao động
	Hoàn thuế khi doanh nghiệp tuyển dụng lao động trong một số trường hợp	Cho phép khấu hao các chi phí trồng rừng
		Cho phép tính chi phí vô hình của hoạt động khai thác dầu mỏ sang các kỳ kế toán tiếp theo
		Hoàn thuế thu nhập doanh nghiệp để thu hút đầu tư vào California

Nguồn: Tác giả tổng hợp từ Bộ Tài chính California (Hoa Kỳ) (2003, 2011, 2019).

KẾT LUẬN

Theo kinh nghiệm quốc tế, có nhiều cách định nghĩa khác nhau về chi tiêu thuế. Theo cách hiểu chung nhất, chi tiêu thuế là các điều khoản của luật thuế (quy định hoặc thực tiễn thi hành) làm giảm hoặc trì hoãn số tiền thuế phải nộp của một nhóm người nộp thuế so với hệ thống thuế tiêu chuẩn (Anderson, 2008). Theo định nghĩa IMF (2014), chi tiêu thuế là phần nguồn thu của chính phủ bị bỏ qua do có khác biệt trong đối xử, ưu đãi hoặc xử lý đối với các lĩnh vực, hoạt động, khu vực hoặc đối tượng nộp thuế cụ thể. Tại nhiều nước châu Âu, chi tiêu thuế bao gồm các khoản giảm thuế, trợ cấp thuế và viện trợ thuế (Schick, 2007). Theo Bộ Tài chính Hoa Kỳ (2017), chi tiêu thuế là các tổn thất trong số thu thuế do các loại trừ đặc biệt, miễn trừ hoặc khấu trừ từ tổng thu nhập, cung cấp tín dụng đặc biệt, thuế suất ưu đãi và trì hoãn trách nhiệm nộp thuế được nêu ra trong luật thuế liên bang. Theo Redonda và Neubig (2018), Ấn Độ coi chi tiêu thuế là các khoản miễn thuế, hoàn thuế, thuế suất đặt biệt, giãn thuế và khấu trừ thuế.

Trong nghiên cứu này, khái niệm về chi tiêu thuế được hiểu như sau: chi tiêu thuế là các ưu đãi hoặc các đối xử đặc biệt làm cho một đối tượng nộp thuế cụ thể nộp mức thuế thấp hơn so với hệ thống thuế chuẩn. Cụ thể với thuế thu nhập doanh nghiệp, hệ thống thuế chuẩn của thuế thu nhập doanh nghiệp là các đối tượng nộp thuế và các hoạt động kinh tế được đối xử về thuế giống nhau. Nói cách khác, ở hệ thống thuế chuẩn, mức thuế suất phổ thông được áp dụng chung cho tất cả các tổ chức, doanh nghiệp và các hoạt động kinh tế. Ví dụ, mức thuế suất phổ thông của thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2016 là 20%. Do đó, tất cả các đối tượng chịu thuế đều chịu mức thuế suất này trong hệ thống thuế chuẩn. Như vậy, về mặt tính toán bất kỳ một đối xử nào (được quy định trong luật hoặc khi thực thi luật) làm cho một tổ chức, một doanh nghiệp hoặc một hoạt động kinh tế chịu mức thuế suất thấp hơn mức thuế suất phổ thông đều sẽ được tính vào chi tiêu thuế. Về cơ bản, chi tiêu thuế sẽ bao gồm các khoản miễn thuế, giảm thuế suất, giãn thuế và khấu trừ thuế.

Về mặt lý thuyết, có ba phương pháp tính chi tiêu thuế. Đầu tiên là phương pháp đo lường giảm thu ngân sách (*revenue foregone*) đo lường

phần giảm đi trực tiếp của doanh thu thuế do ưu đãi thuế sau khi các ưu đãi này đã có hiệu lực. Thứ hai là phương pháp doanh thu đạt được (*revenue gains*) đo lường phần doanh thu thuế có thêm bởi việc gỡ bỏ các ưu đãi thuế, trong đó có tính đến ảnh hưởng về việc thay đổi hành vi của các chủ thể trong nền kinh tế. Thứ ba là phương pháp trợ cấp tương đương (*outlay equivalence*) đo lường tổng số tiền mà ngân sách bỏ ra để mang lại lợi ích tương đương cho các đối tượng thụ hưởng giống như khi họ nhận được các ưu đãi thuế.

Về mặt thực hành, cũng có ba cách tính chi tiêu thuế đã được sử dụng rộng rãi trên thế giới. Mô hình mô phỏng vi mô (*micro-stimulation*) rất được ưu chuộng ở các nước châu Âu. Và các nước này đang tiến hành chuyển giao mô hình này cho các nước đang phát triển như Việt Nam. Mô hình mô phỏng vi mô đòi hỏi một yêu cầu khá khắt khe là phải tiếp cận một cách đầy đủ và chi tiết hồ sơ của doanh nghiệp và cá nhân. Tuy nhiên, tại Việt Nam, không dễ để tiếp cận hồ sơ thuế của doanh nghiệp và cá nhân. Mô hình kế toán truyền thống là cách tính toán đơn giản nhất và dễ làm nhất nhưng bị phê phán nhiều nhất vì nó bỏ qua sự thay đổi hành vi của các cá nhân trong nền kinh tế khi có ưu đãi thuế. Mô hình cân bằng tổng thể khả toán chỉ cần dựa trên bảng ma trận kế toán xã hội (*SAM – Social Accounting Matrix*). Đồng thời kết quả tính toán của mô hình cân bằng tổng thể khả toán có thể kết hợp số liệu Điều tra mức sống hộ gia đình để đưa thêm một số đánh giá về phân bổ phúc lợi cho các nhóm hộ.

Căn cứ vào sự sẵn có của số liệu ở Việt Nam, nghiên cứu sẽ sử dụng phương pháp đo lường giảm thu ngân sách kết hợp với hạch toán đơn giản để ước tính sơ bộ chi tiêu thuế về thuế thu nhập doanh nghiệp. Tiếp theo, nghiên cứu sẽ sử dụng phương pháp doanh thu đạt được và mô hình cân bằng tổng thể khả toán để ước tính chi tiêu thuế về thuế thu nhập doanh nghiệp. Đồng thời, nghiên cứu cũng dùng mô hình cân bằng tổng thể khả toán để đánh giá tác động của phần chi tiêu thuế này ở khía cạnh vĩ mô và vi mô. Ước tính chi tiêu thuế bằng phương pháp đo lường giảm thu ngân sách kết hợp với hạch toán đơn giản sẽ được trình bày ở Chương 3. Ước tính chi tiêu thuế theo phương pháp doanh thu đạt được và các đánh giá về chi tiêu thuế sử dụng mô hình cân bằng tổng thể sẽ được trình bày ở Chương 4.

PHỤ LỤC

Bảng P2.1. Các khoản mục chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp ở Hoa Kỳ

Quốc phòng		Phát triển cộng đồng và khu vực
1	Loại trừ các quyền lợi và phụ cấp dành cho người lao động trong lĩnh vực quốc phòng	92 Hoàn 10% thuế đầu tư đối với các dự án cải tạo công trình phục vụ sản xuất được xây dựng trước năm 1936
Đối ngoại		
2	Loại trừ các khoản thu nhập của công dân Mỹ nhưng phát sinh bên ngoài lãnh thổ	93 Miễn thuế đối với khoản thu nhập từ trái phiếu Chính quyền địa phương được sử dụng để huy động vốn cho các dự án xây dựng cao tốc, cơ sở hạ tầng công cộng
3	Loại trừ một số phụ cấp dành cho người lao động thuộc chính quyền liên bang đang làm việc tại nước ngoài	94 Miễn thuế đối với thu nhập của các công ty tương hỗ, công ty tới từ hoạt động cho thuê tài chính
4	Một số ngoại lệ trong nguyên tắc xác định nguồn doanh thu	95 Cung cấp các ưu đãi thuế đối với hoạt động sản xuất kinh doanh tại các vùng kinh tế khó khăn
5	Hoãn thuế đối với thu nhập phát sinh từ quyền kiểm soát công ty nước ngoài	96 Hoàn thuế trong vòng 7 năm đối với đầu tư mới vào các trung tâm hỗ trợ cộng đồng chuyên cung cấp hỗ trợ tài chính cho các khu vực có thu nhập thấp
6	Khấu trừ thuế đối với thu nhập từ hoạt động xuất khẩu tài sản vô hình phát sinh trong lãnh thổ Mỹ	97 Cung cấp khoản thuế không hoàn lại khi nắm giữ trái phiếu của các chính quyền địa phương vùng Vịnh và vùng Trung Tây nước Mỹ thay cho lãi suất
		98 Cho phép chính quyền địa phương tại các vùng đang tái phục hồi phát hành trái phiếu trong năm 2009 và 2010 và nhận thêm từ Cục ngân khố Hoa Kỳ số tiền tương đương 45% chi phí lãi

7	Hoãn thuế đối với thu nhập phát sinh từ hoạt động xuất khẩu của công ty thuộc nhóm IC - DISCs	99	Miễn thuế đối với trái phiếu được phát hành bởi chính quyền các bộ lạc da đỏ để huy động vốn phát triển kinh tế
Khoa học và công nghệ, hàng không vũ trụ			
8	Cho phép tính vào chi phí các khoản chi phục vụ hoạt động nghiên cứu và phát triển	100	Khu vực có những ưu đãi đặc biệt
9	Cho phép tính vào chi phí ngay lập tức đối với các khoản chi vô hình cho việc khai thác dầu mỏ và khí tự nhiên tại các mỏ trong nước	101	Tin dụng để thu hút và giữ chân người lao động
Năng lượng			
Giáo dục:			
10	Cho phép tính vào chi phí các khoản chi phục vụ hoạt động thăm dò, khai thác khoáng sản	100	Không tính tiền học bổng và các khoản hỗ trợ tài chính phục vụ đào tạo vào phần thu nhập chịu thuế
11	Cho phép tính khấu hao vượt mức đầu tư ban đầu của các dự án khai thác tài nguyên	101	Cung cấp một khoản tín dụng có bồi hoàn không vượt quá 2.500 USD nhằm hỗ trợ học phí đối với bậc học sau phổ thông
12	Miễn thuế đối với các biện pháp hạn chế thu lỗ bị động đối với việc nắm giữ tài sản liên quan tới mỏ dầu, mỏ khí tự nhiên	102	Khấu trừ thuế đối với thu nhập phát sinh từ tài khoản tiết kiệm cá nhân phục vụ mục đích giáo dục
13	Khác biệt trong cơ sở tính thuế đối với hoạt động mua bán than của các mỏ thuộc sở hữu của chính quyền liên bang	103	Khấu trừ thu nhập chịu thuế một khoản không vượt quá 2.500 USD khi trả lãi suất đối với các khoản vay phục vụ việc đào tạo
14	Khấu trừ thuế đối với thu nhập từ việc nắm giữ trái phiếu được phát hành nhằm huy động vốn phục vụ một số dự án năng lượng	104	Miễn thuế đối với thu nhập phát sinh từ việc chi trả trước hoặc rút tiền để chi trả học phí
15	Cung cấp các khoản tín dụng tương đương 15% tổng chi phí nhằm tăng cường việc thu hồi dầu thô để tăng số lượng dầu có chiết xuất	105	Miễn thuế đối với thu nhập phát sinh từ trái phiếu chính quyền địa phương được phát hành để cung cấp vốn vay phục vụ việc giáo dục đào tạo

16	Cung cấp các khoản tín dụng cho các dự án sản xuất điện từ nguồn năng lượng tái tạo	106	Miễn thuế đối với thu nhập phát sinh từ trái phiếu chính quyền địa phương được phát hành để cung cấp vốn cho dự án xây dựng các cơ sở giáo dục tư nhân phi lợi nhuận
17	Cung cấp các khoản tín dụng cho hoạt động khai thác dầu mỏ và khí ga từ các giếng khoan có công suất dưới 1,905 thùng một năm	107	Các tổ chức tài chính nắm giữ trái phiếu phục vụ phát triển cơ sở học đường sẽ nhận được khoản hoàn thuế thay cho lãi suất
18	Cung cấp các khoản tín dụng cho các hoạt động đầu tư cơ sở hạ tầng cho các nhà máy điện mặt trời và địa nhiệt	108	Miễn thuế thu nhập đối với các trái phiếu tiết kiệm được chuyển giao cho các cơ sở giáo dục thay thế cho học phí
19	Hoàn thuế thu nhập đối với dự án sản xuất nguyên liệu sinh khối thế hệ 2	109	Cho phép cha mẹ thụ hưởng các khoản hoàn thuế đối với con cái trong độ tuổi 19 - 23 hiện đang đi học toàn thời gian
20	Hoàn thuế thu nhập đối với hoạt động sản xuất dầu sinh học, các chế phẩm từ dầu sinh học và sản xuất dầu sinh học từ sản phẩm nông nghiệp	110	Cho phép khấu trừ khỏi thu nhập chịu thuế đối với các tài sản được quyền góp bởi các cá nhân cho các đơn vị giáo dục đào tạo
21	Cung cấp các khoản tín dụng cho hoạt động sản xuất, chế tạo phương tiện cơ giới chạy bằng điện hoặc nguyên liệu tái tạo và các phụ tùng có liên quan	111	Các chi phí tổ chức đào tạo được cung cấp bởi người sử dụng lao động sẽ được trừ vào cả thu nhập của người lao động lẫn chi phí vận hành của doanh nghiệp
22	Khấu trừ thuế đối với trợ cấp của các tổ chức công đối với hoạt động đầu tư vào các giải pháp tiết kiệm năng lượng	112	Khấu trừ phần thu nhập chịu thuế đối với giáo viên phổ thông khi có tổng giờ dạy trong năm lớn 900
23	Cung cấp các khoản tín dụng cho các trái chủ của trái phiếu chính quyền địa phương được phát hành để huy động vốn cho các dự án năng lượng tái tạo	113	Đối với các cá nhân công tác tại vùng khó khăn hoặc một số lĩnh vực đặc biệt sẽ không phải tính phần vốn cho vay để thanh toán học phí vào thu nhập chịu thuế nếu người hưởng khoản vay được miễn các nghĩa vụ hoàn trả nợ

24	Cho phép các công ty sản xuất và truyền tải điện ghi nhận thẳng dư vốn từ việc bán tài sản cho công ty truyền tải điện độc lập sau thời điểm phát sinh thu nhập	114	Hoàn thuế thay cho lãi suất đối với các trái phiếu được phát hành để huy động vốn cho dự án xây dựng trường học
25	Hoàn thuế đối với các dự án sản xuất điện than ít ô nhiễm, các dự án sử dụng công nghệ tích hợp khí hóa nhằm giảm ô nhiễm		Đào tạo, việc làm và dịch vụ xã hội
26	Cho phép chi phí hóa một nửa chi phí đầu tư vào các dự án luyện dầu	115	Hoàn thuế đối với người sử dụng lao động khi trả lương cho người lao động thuộc một số nhóm đặc biệt
27	Cho phép tính khấu hao đường ống dẫn khí tự nhiên trong vòng 15 năm	116	Các chi phí phục vụ mục đích chăm sóc con của người lao động sẽ được trừ vào tổng thu nhập chịu thuế của người lao động và tính vào cả chi phí vận hành của doanh nghiệp
28	Cho phép tính khấu hao tài sản địa chất trong vòng 2 năm	117	Cung cấp khoản tín dụng tương đương 2,5% chi phí phục vụ mục đích chăm sóc con của người lao động và 10% đối với các chi phí giới thiệu, chi phí mua sắm thiết bị phục vụ việc chăm sóc con cái
29	Khấu trừ thuế đối với tài sản của các tòa nhà thương mại có hiệu suất sử dụng điện năng cao	118	Cung cấp khoản hỗ trợ hàng tháng đối với người nhận con nuôi và bồi hoàn các chi phí phát sinh trong quá trình nhận nuôi
30	Hoàn thuế một lượng nhất định đối với các công trình nhà ở có mức tiêu thụ năng lượng thấp hơn 30% - 50% so với tiêu chuẩn của IECC 2006	119	Hoàn thuế đối với những người nhận nuôi trẻ em một cách hợp pháp
31	Cung cấp các khoản tín dụng đối với các công trình nhà ở đã xây xong và sử dụng các thiết bị có hiệu suất sử dụng năng lượng cao	120	Các chi phí ăn ở và di chuyển được người sử dụng lao động cung cấp sẽ được trừ vào tổng thu nhập chịu thuế của người lao động ngay cả khi đã được tính vào chi phí vận hành của doanh nghiệp
32	Cung cấp các khoản tín dụng khi tiêu dùng các thiết bị vận hành bằng năng lượng tái tạo	121	Hoàn thuế không quá 3 nghìn USD đối với gia đình có bố mẹ đang đi làm tại cơ sở giáo dục hoặc vẫn đang đi học

33	Cung cấp các khoản tín dụng cho trái chủ của trái phiếu chính quyền địa phương được phát hành để huy động vốn cho dự án chuyển đổi năng lượng	122	Hoàn thuế tương ứng 50% mỗi khoản chi trên 250 USD nhằm mục đích xóa bỏ các rào cản đối với người khuyết tật
34	Cung cấp khoản tín dụng tương đương 30% giá trị đầu tư khi xây dựng các nhà máy sản xuất điện ứng dụng các công nghệ tiên tiến	123	Khấu trừ thuế đối với các khoản đóng góp từ thiện, đóng góp cho hoạt động tôn giáo hay cho một số tổ chức phi lợi nhuận nhất định
35	Hoàn lại khoản thuế tương đương 1,28 cent nhân với tổng kilowatt giờ tiêu thụ điện nếu sử dụng điện từ các nhà máy điện hạt nhân hiện đại	124	Miễn thuế đối với các khoản thu nhập phát sinh từ việc cho chính quyền thuế nhà, đất để làm nhà tình thương
36	Áp dụng mức thuế 20% đối với các dự án giải trừ năng lượng hạt nhân	125	Khấu trừ thuế đối với khoản thu nhập phát sinh từ việc cho thuê nhà của các mục sư
Môi trường và tài nguyên thiên nhiên			
126			Hoàn thuế đối với người sử dụng lao động khi trả lương cho người lao động thuộc các bộ lạc da đỏ
37	Cho phép chi phí hóa các chi phí đầu tư đối với dự án khai thác và phát triển khoáng sản không phục vụ sản xuất năng lượng	127	Hoàn thuế 20% đối với người sử dụng lao động khi thực hiện nghĩa vụ trả lương đối với người lao động đang trong thời gian phục vụ tại quân ngũ từ 30 ngày trở lên
Sức khỏe			
38	Cho phép tính tỉ lệ khấu hao theo tỉ lệ % doanh thu cố định, tổng mức khấu hao có thể lớn hơn tổng chi phí đầu tư ban đầu		
39	Miễn thuế đối với phần lợi tức nhận được khi năm giữ trái phiếu chính quyền địa phương nếu sử dụng khoản lợi tức này để đầu tư xây dựng công trình xử lý chất thải độc hại	128	Các chi phí bảo hiểm y tế và chi phí chăm sóc sức khỏe do người sử dụng lao động cung cấp sẽ được trừ vào tổng thu nhập chịu thuế của người lao động ngay cả khi đã được tính vào chi phí vận hành của doanh nghiệp
40	Áp dụng mức thuế không thấp hơn quá 20% so với mức thuế thông thường đối với các khoản thu nhập từ hoạt động sản xuất gỗ	129	Khấu trừ chi phí bảo hiểm y tế đối với gia đình có người lao động không nhận lương cố định hàng tháng

41	Cho phép chi phí hóa chi phí trồng và chăm sóc cây gỗ lâu năm	130	Các ưu đãi thuế đối với người sử dụng tài khoản tiết kiệm y tế và sức khỏe
42	Hoàn thuế đầu tư đối với hoạt động cải tạo các công trình lịch sử	131	Khấu trừ thuế đối với cá nhân có chi tiêu cho chăm sóc sức khỏe vượt quá 7,5% tổng mức thu nhập
43	Cung cấp khoản tín dụng cho các dự án thu gom khí CO ₂ để phân hủy hay tái chế	132	Miễn trừ thuế đối với thu nhập từ trái phiếu chính quyền địa phương phát hành để huy động vốn cho các dự án xây dựng cơ sở y tế
44	Cho phép chi phí hóa 25% tổng doanh thu của một trang trại nếu hoạt động sản xuất của trang trại này có lợi cho việc bảo vệ loài động thực vật nguy cấp	133	Cung cấp tín dụng hỗ trợ chi trả chi phí bảo hiểm y tế đối với người nộp thuế đủ điều kiện
Nông nghiệp			
134			Hoàn thuế đối với người sử dụng lao động tại các doanh nghiệp nhỏ khi đóng góp theo hình thức không lựa chọn để mua bảo hiểm y tế cho người lao động
45	Cho phép tính vào chi phí các khoản chi cho thức ăn gia súc, phân bón, đất đai, công tác thủy lợi	135	Khấu trừ thuế đối với các khoản đóng góp vào các tổ chức bảo hiểm phi lợi nhuận
46	Cho phép áp dụng phương pháp khấu hao nhanh đối với sản phẩm chăn nuôi và trồng trọt có chu kỳ sản xuất nhiều hơn 2 kỳ kế toán	136	Hoàn thuế 50% đối với các chi phí giám định y tế được cầu thực hiện bởi cơ quan chức năng có thẩm quyền đối với loại thuốc chữa một số triệu chứng và bệnh hiểm gặp
47	Không tính vào phân thu nhập chịu thuế các khoản vay nợ được miễn trừ đối với người nông dân	137	Ưu đãi thuế đối với tổ chức bảo hiểm y tế của liên bang và một số đơn vị khác nếu trong năm tài chính tổ chức đó thực hiện trên 80% các nghĩa vụ tài chính để chi trả chi phí y tế, bồi thường thiệt hại, ... đối với người thụ hưởng
48	Áp dụng mức thuế không quá 20% cho khoản thặng dư vốn của một số nông sản	138	Hoàn thuế đối với một số tổ chức đủ điều kiện hưởng quyền lợi khi tiến hành mua bảo hiểm y tế

49	Lợi nhuận tính thuế tính dựa trên giá trị trung bình lợi nhuận của hoạt động trồng trọt, chăn nuôi và đánh bắt cá trong vòng 3 năm	139	Cho phép trích tối đa 3 nghìn USD từ quỹ hưu trí của chính phủ để chi trả chi phí bảo hiểm y tế cho các nhân viên an ninh
Phân phối thu nhập			
50	Cho phép hoãn tính thuế một số khoản thu nhập của hợp tác xã nông nghiệp nếu các khoản thu này được sử dụng tái đầu tư vào một số tài sản nhất định		
51	Cho phép tính vào chi phí 10.000 USD đầu tiên tổng chi phí trồng rừng, phân còn lại nếu còn sẽ được tính vào tài sản và khấu hao trong 7 năm	140	Hoàn thuế có bồi hoàn đối với gia đình có trẻ em dưới 17 tuổi
Thương mại và nhà ở			
	Định chế tài chính và bảo hiểm	142	Miễn thuế đối với các khoản tiền bảo trợ xã hội dành cho người lao động ngành đường sắt về hưu trừ khi tổng thu nhập của họ vượt qua mức nhất định
52	Miễn thuế đối với phần lợi nhuận giữ lại của các liên hiệp tài chính	143	Miễn thuế đối với các khoản chuyển giao thu nhập từ chính phủ ngay cả khi các khoản này được tính vào tổng thu nhập chịu thuế của người nhận
53	Miễn thuế đối với nghĩa vụ tài chính phát sinh do người hưởng bảo hiểm nhân thọ bị tử vong	144	Miễn thuế thu nhập đối với các khoản thu nhập từ Quỹ tín thác lá phổi “đen” dành cho các công nhân mỏ
54	Miễn thuế đối với công ty bảo hiểm phi nhân thọ có quy mô nhỏ thỏa mãn một số yêu cầu về tỉ lệ phí bảo hiểm và tổng thu trong năm kế toán	145	Miễn thuế thu nhập đối với các khoản lương hưu đối với người từng phục vụ trong quân ngũ và bị khuyết tật
55	Miễn thuế thu nhập đối với các bảo hiểm được phát hành bởi tổ chức hữu nghị, tổ chức cung cấp quyền lợi cho người lao động dựa trên khoản đóng góp tự nguyện		Loại trừ rỗng các khoản đóng góp lương hưu và thu nhập:

56	Cho phép các công ty bảo hiểm nhân thọ quy mô nhỏ khấu trừ 60% trong 3 triệu USD thu nhập chịu thuế đầu tiên, tỉ lệ giảm dần khi thu nhập chịu thuế tiến tới 15 triệu USD	146	Không tính vào thu nhập chịu thuế đối với các khoản đóng góp vào quỹ hưu trí có quy định lợi tức
57	Loại trừ chênh lệch lãi suất của các tổ chức tài chính	147	Ưu đãi thuế đối với các khoản đóng góp của người sử dụng lao động vào các quỹ hưu trí dạng 401(k) và các dạng tương tự
	Nhà ở:	148	Ưu đãi thuế đối với các tài khoản hưu trí cá nhân
58	Miễn thuế đối với thu nhập từ trái phiếu chính quyền địa phương nếu khoản thu nhập này được sử dụng để mua nhà lần đầu tiên đối với người có thu nhập thấp và trung bình	149	Hoàn thuế không bồi hoàn với khoản tiết kiệm của người có thu nhập thấp thông qua các tài khoản hưu trí cá nhân
59	Miễn thuế đối với phân lợi tức nhận được khi năm giữ trái phiếu chính quyền địa phương nếu sử dụng khoản lợi tức này để đầu tư xây dựng nhà ở xã hội	150	Khấu trừ thuế thu nhập tương đương 25% mức đóng góp vào quỹ hưu trí của người tự tạo thu nhập
60	Khấu trừ thuế thu nhập cá nhân cho người mua nhà đầu tiên và thứ hai		Khấu trừ đối với một số phúc lợi khác dành cho người lao động
61	Khấu trừ thuế thu nhập cá nhân của người sở hữu nhà ở	151	Không tính vào thu nhập chịu thuế đối với các thu nhập phát sinh từ bảo hiểm nhân thọ do người sử dụng lao động cung cấp
62	Không phát sinh lãi suất đối với khoản thuế thu nhập được hoãn lại do dòng tiền trả góp kéo dài qua nhiều kỳ kế toán đối với các động sản và bất động sản có giá trị dưới 5 triệu USD và không được nắm giữ với mục đích đầu cơ	152	Không tính vào thu nhập chịu thuế đối với các tru đãi do người sử dụng lao động cung cấp đối với các lao động gặp tai nạn hoặc bị khuyết tật
63	Khấu trừ thuế thu nhập khi bán bất động sản được sử dụng là nơi cư trú chính trong vòng 3 - 5 năm tính đến thời điểm phát sinh giao dịch	153	Miễn thuế đối với thu nhập phát sinh từ quỹ tín thác do người sử dụng lao động thành lập để chi trả các bảo hiểm thất nghiệp bổ sung cho người lao động khi họ kết thúc hợp đồng

64	Khấu trừ thuế thu nhập đối với các khoản thu nhập phát sinh ngoài hoạt động kinh doanh thông thường đối với bất động sản cho thuê	154	Miễn thuế đối với thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư của các quỹ đóng góp tự nguyện được công ty lập để chi trả chi phí bảo hiểm nhân thọ, bảo hiểm sức khỏe, ... cho người lao động
65	Nói lỏng các điều kiện và trường hợp được ghi nhận là doanh thu bất thường	155	Không tính vào thu nhập chịu thuế các khoản thu nhập từ cổ phiếu của công ty dành cho người lao động cho tới khi thực sự chuyển giao cổ phiếu cho người lao động
66	Hoàn thuế khi đầu tư vào dự án nhà ở cho người có thu nhập thấp	156	Khấu trừ thuế không quá 1.550 USD đối với người khiếm thị chưa lập gia đình và 1.250 USD đối với người khiếm thị đã lập gia đình
67	Cho phép áp dụng phương pháp khấu hao nhanh đối với các bất động sản cho thuê	157	Khấu trừ thuế không quá 1.550 USD đối với người trên 65 tuổi sống một mình và 1.250 USD đối với người trên 65 tuổi hiện đang sống cùng gia đình
68	Khấu trừ thuế thu nhập khu thực hiện các nghĩa vụ trả nợ thế chấp đối với các khoản nợ dưới 2 triệu USD	158	Hoàn thuế không bồi hoàn tương đương 15% tổng thu nhập hoặc tiền hưu trí đối với người trên 65 tuổi và người chịu thương tật vĩnh viễn
Thương mại		159	Khấu trừ thuế đối với các thương vong về người và thiệt hại do trộm cắp đối với các cá nhân, tài sản không có bảo hiểm nếu tổng thiệt hại vượt quá 10% tổng thu nhập chịu thuế đã được điều chỉnh
69	Không tính thuế đối với phần chênh lệch giữa lãi suất phi rủi ro và mức lãi suất thấp hơn lãi suất thị trường đối với các khoản tiền gửi	160	Hoàn thuế tương ứng 45% tổng thu nhập phát sinh đối với người có thu nhập thấp
70	Cho phép áp dụng phương pháp kế toán lãi suất khác khi bán tài sản trị giá dưới 250 nghìn USD	An sinh xã hội	

71	Áp dụng mức thuế suất ưu đãi dưới 20% đối với thu nhập từ chi trả cổ tức	Khấu trừ các khoản trợ cấp an sinh xã hội
72	Áp dụng mức thuế suất ưu đãi dưới 20% đối với thu nhập từ thặng dư vốn khi bán tài sản được nắm giữ trên 1 năm (ngoại trừ nông, lâm sản, quặng sắt và than đá)	161 Không đánh thuế đối với tất cả khoản trợ cấp xã hội nếu vượt quá mức đóng góp của người thụ hưởng từ phần thu nhập chịu thuế của kỳ trước
73	Áp dụng mức thuế suất ưu đãi dưới 28% đối với thu nhập từ thặng dư vốn khi mua bán cổ phiếu của các doanh nghiệp nhỏ được nắm giữ trên 5 năm	162 Hoàn thuế đối với các khoản tiền khách hàng tự nguyện trả thêm đối với những người phục vụ trong lĩnh vực dịch vụ ăn uống
74	Không tính thuế thặng dư vốn khi định giá lại các tài sản tại thời điểm nhận thừa kế	Dịch vụ và phúc lợi đối với cựu chiến binh
75	Cho phép chuyển chi phí ban đầu của tài sản từ người tặng sang người nhận, qua đó tiếp tục kéo dài thời gian hoãn thuế đối với khoản thặng dư vốn chưa được ghi nhận	163 Không tính vào thu nhập chịu thuế đối với mọi khoản bồi thường do tử vong hoặc thương tật được trả bởi Cơ quan quản lý cựu chiến binh
76	Cho phép xóa khỏi bảng cân đối kế toán khoản lỗ lên tới 100 nghìn USD do nắm giữ cổ phiếu của các công ty quy mô nhỏ	164 Không tính vào tổng thu nhập các khoản tiền lương được chi trả bởi Cơ quan quản lý cựu chiến binh
77	Cho phép hoãn thuế với các khoản dự thu phát sinh khi trao đổi 2 hàng hóa tương tự giống hệt nhau	165 Không tính vào tổng thu nhập đối với các khoản thanh toán hỗ trợ học phí được chi trả bởi Cơ quan quản lý cựu chiến binh
78	Cho phép sử dụng các phương pháp khấu hao khác có giá trị khấu hao cao hơn phương pháp khấu hao thông thường	166 Không tính vào thu nhập chịu thuế đối với khoản thu nhập từ trái phiếu chính quyền địa phương được phát hành để tài trợ chi phí nhà ở cho cựu chiến binh
79	Cho phép áp dụng khấu hao nhanh đối với trang thiết bị, máy móc	Chính quyền trung ương
80	Cho phép tính vào chi phí các khoản đầu tư vào tài sản hữu hình hay mua phần mềm máy tính đối với các công ty có quy mô nhỏ	167 Miễn thuế đối với các khoản thu nhập từ trái phiếu chính quyền địa phương được phát hành để huy động vốn cho các dự án xây dựng công trình công cộng

81	Áp dụng cùng một mức thuế thu nhập doanh nghiệp đối với phương pháp tính thuế thông thường	168	Nhận khoản tiền tương đương 35% chi phí lãi đối với trái phiếu chính quyền địa phương
82	Miễn thuế đối với thu nhập từ trái phiếu phát triển ngành công nghiệp nhỏ do chính quyền địa phương phát hành	169	Cho phép người nộp thuế chia nhỏ các khoản chi tiêu để hưởng ưu đãi thuế thu nhập và thuế tài sản
83	Khấu trừ thuế thu nhập tương ứng với tỉ trọng đóng góp vào tổng sản xuất nội địa	Lãi suất	
84	Khấu trừ thuế thu nhập không quá 15 triệu USD đối với hoạt động đầu tư nhỏ vào sản xuất chương trình truyền hình, phim	170	Hoãn nộp thuế đối với thu nhập phát sinh từ trái phiếu tiết kiệm của Chính phủ Mỹ cho tới khi trái phiếu đáo hạn
85	Không tính vào thu nhập chịu thuế các khoản chi cho chi phí dùng để xe được chi trả bởi người sử dụng lao động	Phụ lục: Cấu trúc đối với chính quyền địa phương	
Giao thông vận tải			
86	Xác định cơ sở tính thuế trọng tài dựa vào tổng khối lượng hàng hóa vận chuyển	Mức khấu trừ của:	
87	Hoãn thuế đối với các đội tàu vận tải cỡ lớn của Mỹ, tỉ lệ hoãn thuế được xác định dựa trên tỉ lệ lợi nhuận sử dụng để tái đầu tư cho các đội tàu	Thuế tài sản đối với nhà ở của chủ sở hữu nhà ở	
88	Cho phép loại bỏ các chi phí dùng để xe được người sử dụng lao động hoàn trả cho người lao động dưới dạng lương hàng tháng ra khỏi phần thu nhập chịu thuế	Các khoản thuế tại địa phương không dựa trên hoạt động kinh tế khác đối với người sở hữu nhà ở	
89	Cho phép loại bỏ các chi phí vận tải được người sử dụng lao động hoàn trả cho người lao động dưới dạng lương hàng tháng ra khỏi phần thu nhập chịu thuế	Khấu trừ lãi suất trái phiếu chính quyền địa phương cho các mục tiêu:	
90	Cung cấp khoản tín dụng tương đương không quá 50% chi phí bảo dưỡng hoặc số kilomet đường tàu được thuê mượn hay sử dụng	Các mục tiêu vì cộng đồng	
		Cơ sở sản xuất năng lượng	

91	Cung cấp 15 tỉ USD trái phiếu chính phủ được miễn các khoản thuế thu nhập phục vụ các dự án xây dựng cao tốc hoặc cơ sở hạ tầng giao thông khác	Xử lý chất thải độc hại
		Xử lý các vấn đề thường xuyên phát sinh
		Hỗ trợ chi trả các khoản thế chấp nhà ở
		Hỗ trợ chi phí thuê nhà
		Xây dựng sân bay, bến cảng
		Tín dụng cho vay để chi trả học phí
		Tổ chức giáo dục tư nhân
		Xây dựng bệnh viện
		Nhà tình thương cho cựu chiến binh

Chú thích: Bôi màu là những khoản mục có số liệu chi tiêu thuế bằng 0 trong năm 2018.

Người: Bộ Tài chính Hoa Kỳ (2018)

Chương 3

ƯỚC TÍNH CHI TIÊU THUẾ Ở VIỆT NAM

TRƯỜNG HỢP THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

Chương 2 đã chỉ ra có ba phương pháp luận và ba cách tính toán để tính chi tiêu thuế theo kinh nghiệm quốc tế. Trong đó, đơn giản nhất là tính toán chi tiêu thuế dựa trên phương pháp đo lường giảm thu ngân sách dùng hạch toán giản đơn. Chương này, nghiên cứu sẽ tập trung vào ước tính chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp (trong chương này được gọi tắt là chi tiêu thuế) ở Việt Nam dùng cách tính đơn giản nhất. Ngoài số liệu chi tiêu thuế chung, nghiên cứu cũng tính chi tiêu thuế cho các nhóm doanh nghiệp được phân chia theo các tiêu chí khác nhau như quy mô lao động, sở hữu, tỷ lệ lao động nữ, quy mô nguồn vốn (xem chi tiết ở Phụ lục 3.2) và hoạt động kinh tế (theo phân ngành VSIC). Ngoài các số liệu ước tính về chi tiêu thuế, chương này cũng đưa ra các con số về tỷ lệ số doanh nghiệp nộp thuế và thuế suất thực nộp của các nhóm doanh nghiệp.

DẪN NHẬP

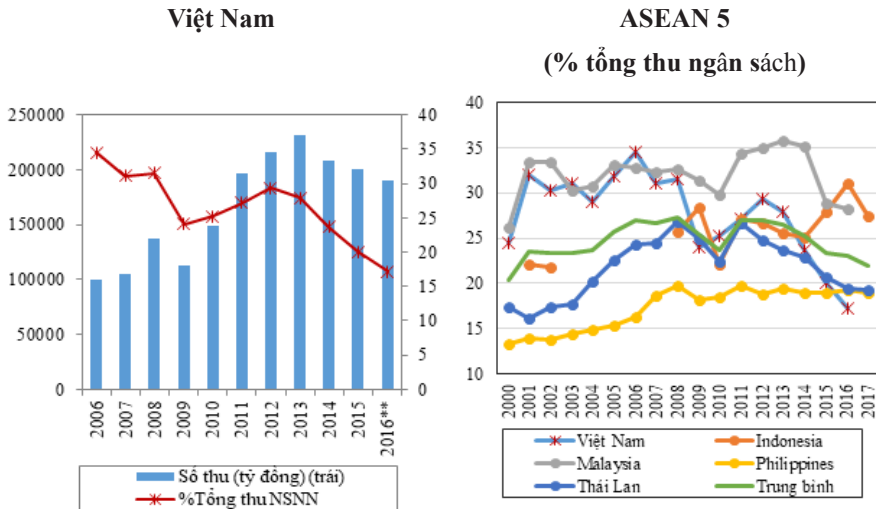
Kể từ sau cuộc khủng hoảng và suy thoái kinh tế toàn cầu 2008-2009, Kinh tế Việt Nam đã trải qua một giai đoạn đầy biến động với bất ổn kinh tế vĩ mô tăng cao và tăng trưởng kinh tế suy giảm rõ rệt. Tăng trưởng kinh tế bình quân hàng năm đã giảm mạnh từ mức 7,3% trong giai đoạn 2000-2007 xuống còn 6,0% trong giai đoạn 2008-2017. Sự đóng băng của thị trường bất động sản và nợ xấu tăng mạnh cũng đe dọa sự ổn định của hệ thống tài chính. Thâm hụt ngân sách cũng tăng cao, bình quân trên 6% GDP (IMF, 2017), và hệ quả là sự gia tăng mạnh trong mức nợ công luôn ở trên 60% GDP trong những năm gần đây.

Cũng theo IMF (2017), thu ngân sách đã giảm mạnh từ mức 27,3% GDP vào năm 2010 xuống còn 23,7% GDP vào năm 2016. Một trong những lý do dẫn đến thâm hụt ngân sách cao là sự sụt giảm nguồn thu ngân sách do sụt giảm nguồn thu từ thuế quan cũng như sự sụt giảm giá dầu thô. Bên cạnh đó, xu hướng giảm thu từ thuế thu nhập doanh nghiệp cũng tác động đáng kể đến nguồn thu ngân sách.

Trong bối cảnh đó, Chính phủ Việt Nam đã đưa ra một chương trình cải cách thuế với trọng tâm là tăng thu từ các loại thuế gián thu nội địa, chủ yếu là từ thuế giá trị gia tăng và thuế tiêu thụ đặc biệt. Chính phủ đã đề xuất tăng mức thuế suất phổ thông thuế giá trị gia tăng lên mức 12% hoặc 14%. Chính phủ cũng đã đề xuất tăng thuế tiêu thụ đặc biệt và mở rộng cơ sở thuế. Các đề xuất tăng thuế giá trị gia tăng đã gây nhiều tranh cãi và vẫn chưa được thực hiện.

Khác với thuế giá trị gia tăng, thu từ thuế thu nhập doanh nghiệp và tầm quan trọng của loại thuế này trong thu ngân sách đã giảm đáng kể từ năm 2006. Thu từ thuế thu nhập doanh nghiệp đã giảm mạnh từ 6,9% GDP vào năm 2010 xuống còn 4,3% GDP vào năm 2017. Tỷ trọng của thuế thu nhập doanh nghiệp ở Việt Nam trong tổng thu ngân sách giảm mạnh từ năm 2013. Trước năm 2013, thuế thu nhập doanh nghiệp đã từng là nguồn thu lớn nhất của ngân sách nhà nước Việt Nam. Sau năm 2013, thuế thu nhập doanh nghiệp giảm cả về số thu và tỷ trọng trong thu thuế và thu ngân sách nhà nước (NSNN). Mức đóng góp vào ngân sách nhà nước chỉ đạt 17% tổng thu ngân sách (2016) và đứng thứ hai sau thuế giá trị gia tăng (24% tổng thu ngân sách). Tỷ trọng thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam đã giảm mạnh so với các nước trong nhóm ASEAN 5. Năm 2001, con số này của Việt Nam đứng thứ hai sau Malaysia, đến năm 2014, Việt Nam đã là nước có tỷ trọng thuế thu nhập doanh nghiệp trong tổng thu ngân sách thấp nhất trong nhóm ASEAN 5 (Hình 3.1).

Hình 3.1. Thuế thu nhập doanh nghiệp, 2000-2016



Ghi chú: **Số liệu năm 2016 là ước thực hiện lần thứ hai.

Nguồn: Tác giả tính toán theo Bộ Tài Chính (2007-2017), IMF (2019).

Sự sụt giảm trong cả số thu và tỷ trọng đóng góp của thuế thu nhập doanh nghiệp trong thu thuế ở giai đoạn 2006-2016 phản ánh cả xu hướng giảm thuế suất phổ thông cũng như sự mở rộng các ưu đãi thuế. Thuế suất phổ thông của thuế thu nhập doanh nghiệp đã được giảm theo một lộ trình từ 28% trước năm 2008 xuống còn 20% từ năm 2016. Cụ thể, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp 2008 (Luật số 14/2008/QH12) điều chỉnh thuế suất phổ thông xuống 25%. Các doanh nghiệp khai thác dầu khí và kim loại quý hiếm bị áp dụng mức thuế suất từ 32% đến 50%. Đến năm 2013, Luật số 32/2013/QH13 giảm thuế suất phổ thông xuống 22% và đến năm 2016, mức thuế suất phổ thông giảm xuống còn 20%.

Về ưu đãi thuế, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành bao gồm nhiều loại ưu đãi dành cho các đối tượng khác nhau với nhiều hình thức khác nhau (chi tiết xin xem thêm tại Phụ lục 3.1). Các ưu đãi này bao gồm ưu đãi thuế dành cho các doanh nghiệp hoạt động trong ngành nông nghiệp, các ưu đãi thuế dành cho các doanh nghiệp hoạt động trong những vùng có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn và đặc biệt khó khăn, ưu đãi thuế cho các khoản đầu tư mới trong các ngành

sản xuất và công nghệ được ưu tiên, ưu đãi dành cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa, ưu đãi phát triển các ngành công nghiệp phụ trợ, và ưu đãi dành cho các dự án đầu tư có quy mô lớn. Ưu đãi thuế được thực hiện thông qua việc miễn giảm toàn bộ hay một phần thuế thu nhập doanh nghiệp với các thời hạn khác nhau. Bằng các biện pháp như quy định một số khoản thu nhập ở một số lĩnh vực không phải chịu thuế, những thu nhập chịu 50% thuế suất phổ thông hoặc 70% thuế suất phổ thông (Bảng P3.2 ở Phụ lục 3.1). Không chỉ miễn giảm về thuế suất mà còn được chuyển lỗ trong 05 năm và gia hạn thời gian nộp thuế. Thêm vào đó, Luật số 32/2013/QH13, Việt Nam còn đưa ra mức thuế riêng cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ.

Một đặc điểm đáng chú ý của các ưu đãi thuế ở Việt Nam là các ưu đãi được sửa đổi bổ sung và hướng dẫn thực hiện bởi nhiều văn bản pháp lý. Cụ thể, trong giai đoạn 2012-2016 có hơn 10 văn bản pháp lý quy định về ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp. Các ưu đãi thuế về thuế thu nhập doanh nghiệp đang được áp dụng theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008. Luật này được sửa đổi, bổ sung bằng Luật số 32/2013/QH13 và Luật số 71/2014/QH13. Các luật này được chi tiết hóa và hướng dẫn bằng các nghị định và thông tư được tổng hợp ở Bảng 3.1. Ngoài ra, trong giai đoạn 2012-2014, do tình hình kinh tế khó khăn, Chính phủ có đề ra một số nghị quyết để bổ sung thêm các ưu đãi về gia hạn thời gian nộp thuế cho một số nhóm doanh nghiệp. Đồng thời, Nghị quyết số 02/NQ-CP năm 2013 quyết định áp dụng thuế suất 20% và 10% trước thời điểm được quy định trong Luật số 32/2013/QH13. Và Nghị quyết số 63/NQ-CP năm 2014 quyết định áp dụng việc kéo dài thời gian áp dụng các miễn giảm thuế trong một số lĩnh vực.

Các biện pháp ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp được thực hiện nhằm thu hút đầu tư (cả trong nước và nước ngoài) vào những ngành công nghiệp hay các vùng được ưu tiên. Việc sử dụng các ưu đãi thuế hay cắt giảm thuế để thu hút đầu tư là một vấn đề gây tranh cãi. Tại Việt Nam, một số nhà quan sát kinh tế cho rằng một số doanh nghiệp đa quốc gia đã tận dụng các ưu đãi thuế để chịu mức thuế suất chỉ khoảng 10% khi đầu tư vào Việt Nam (Hộp P3.1 ở Phụ lục 3.1). Một số chuyên

gia quốc tế đã quan ngại về cuộc chạy đua xuống đáy (racing-to-the-bottom) nhằm thu hút đầu tư của các nước đang phát triển. Dựa theo Chỉ số cạnh tranh toàn cầu (Global Competitiveness Report) của Diễn đàn kinh tế thế giới (WEF), Oxfarm (2016) chỉ ra rằng chính sách thuế không phải là yếu tố chính ảnh hưởng đến quyết định lựa chọn địa điểm đầu tư của các công ty đa quốc gia. Còn có nhiều yếu tố khác đóng góp cho việc cải thiện môi trường đầu tư và thu hút đầu tư như nguồn nhân lực, hạ tầng cơ sở, hay sự ổn định xã hội.

Theo lập luận về nuôi dưỡng nguồn thu, những ưu đãi thuế là phần đầu tư của ngân sách nhà nước cho sự phát triển của hoạt động sản xuất – kinh doanh của nền kinh tế. Vì các doanh nghiệp nhận được ưu đãi không chỉ củng cố được tiềm lực tài chính để phát triển sản xuất bền vững cho chính doanh nghiệp mà còn tạo ra các giá trị lan tỏa ra các doanh nghiệp khác và cả cộng đồng. Tuy nhiên, một số nhà phát triển cho rằng các ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp có thể làm xói mòn cơ sở thuế. Do đó, phần thuế không thu được do ưu đãi thuế là một khoản hụt thu ngân sách rất đáng quan tâm. Vì với một nguồn thu dồi dào từ thuế, các chính phủ cung cấp các hàng hóa - dịch vụ công tốt hơn cho nền kinh tế (cả về số lượng và chất lượng), trong đó có cơ sở hạ tầng như đường xá, cầu cống, điện... Những doanh nghiệp được nhận ưu đãi thuế đóng mức thuế ít hơn mức thuế suất phổ thông. Nhưng các doanh nghiệp này vẫn sử dụng hàng hoá - dịch vụ công không thấp hơn các doanh nghiệp phải đóng mức thuế suất phổ thông. Điều này không chỉ tạo ra sự bất bình đẳng giữa các doanh nghiệp, mà còn có thể dẫn đến việc lấy nguồn lực của người nghèo tài trợ cho những người giàu. Nhất là khi các tập đoàn đa quốc gia và các nhà đầu tư nước ngoài lại được nhận những ưu đãi thuế quá mức cần thiết.

Bảng 3.1. Các văn bản pháp luật về ưu đãi thuế ở Việt Nam, 2008-2018

Văn bản pháp luật	
Luật	<ul style="list-style-type: none"> - Luật số 14/2008/QH12: Luật thuế thu nhập doanh nghiệp - Luật số 32/2013/QH13: Luật sửa đổi, bổ sung của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp - Luật số 71/2014/QH13: Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế
Nghị quyết	<ul style="list-style-type: none"> - Nghị quyết số 13/NQ-CP về một số giải pháp tháo gỡ khó khăn cho sản xuất kinh doanh, hỗ trợ thị trường (ngày 10/5/2012) - được Bộ Tài chính tiếp tục cụ thể hóa trong Thông tư số 83/2012/TT-BTC. - Nghị quyết số 02/NQ-CP về một số giải pháp tháo gỡ khó khăn cho sản xuất kinh doanh, hỗ trợ thị trường, giải quyết nợ xấu (ngày 7/1/2013) – được Bộ Tài chính tiếp tục cụ thể hóa trong Thông tư số 16/2013/TT-BTC và 30/2013/TT-BTC - Nghị quyết số 63/NQ-CP về một số giải pháp về thuế tháo gỡ khó khăn, vướng mắc, đẩy mạnh sự phát triển của doanh nghiệp (ngày 7/8/2014)
Nghị định	<ul style="list-style-type: none"> - Nghị định 92/2013/NĐ-CP - Nghị định số 218/2013/NĐ-CP - Nghị định 91/2014/NĐ-CP - Nghị định 12/2015/NĐ-CP
Thông tư	<ul style="list-style-type: none"> - Thông tư số 78/2014/TT-BTC - Thông tư 96/2015/TT-BTC - Thông tư số 19/VBHN-BTC ngày 20/7/2018

Nguồn: Tác giả tự tổng hợp.

PHƯƠNG PHÁP TÍNH

Sau khi tổng hợp các định nghĩa về chi tiêu thuế trên thế giới, nghiên cứu này sẽ sử dụng khái niệm về chi tiêu thuế như sau. Chi tiêu thuế là các ưu đãi hoặc các đối xử đặc biệt làm cho một đối tượng nộp thuế cụ thể nộp mức thuế thấp hơn so với hệ thống thuế chuẩn. Cụ thể với thuế thu nhập doanh nghiệp, hệ thống thuế chuẩn của thuế thu nhập doanh nghiệp là các đối tượng nộp thuế và các hoạt động kinh tế được

đối xử về thuế giống nhau. Nói cách khác, ở hệ thống thuế chuẩn, mức thuế suất phổ thông được áp dụng chung cho tất cả các tổ chức, doanh nghiệp và các hoạt động kinh tế. Ví dụ, mức thuế suất phổ thông của thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2016 là 20%. Do đó, trong hệ thống thuế chuẩn, tất cả các đối tượng chịu thuế đều chịu mức thuế suất này. Như vậy, về mặt tính toán bất kỳ một đối xử nào (được quy định trong luật hoặc khi thực thi luật) làm cho một tổ chức, doanh nghiệp hoặc một hoạt động kinh tế chịu mức thuế suất thấp hơn mức thuế suất phổ thông đều sẽ được tính vào chi tiêu thuế. Về cơ bản, chi tiêu thuế sẽ bao gồm các khoản miễn thuế, giảm thuế suất, giãn thuế và khấu trừ thuế.

Về cách tính toán, ban đầu, nghiên cứu kỳ vọng sẽ đưa ra được một bảng thống kê chi tiết về chi tiêu thuế như báo cáo chi tiết thuế liên bang của Bộ Tài chính Hoa Kỳ (Bảng P2.1). Để có được báo cáo chi tiết như vậy, các khoản mục của chi tiêu thuế sẽ được liệt kê chi tiết và đầy đủ dựa trên các văn bản quy phạm pháp luật. Tiếp theo các khoản mục này sẽ được hệ thống hóa theo từng ngành kinh tế. Sau khi hệ thống hóa, nghiên cứu sẽ biết được chênh lệch giữa thuế suất thực nộp đối với thu nhập trong một lĩnh vực được hưởng ưu đãi và mức thuế suất phổ thông. Lấy mức chênh lệch này nhân với cơ sở thuế tương ứng của từng khoản mục sẽ có được số liệu chi tiêu thuế cho từng khoản mục chi tiết theo ngành kinh tế.

Tuy nhiên ở Việt Nam, tính toán chi tiêu thuế theo cách trên không thể thực hiện được. Hồ sơ khai thuế của doanh nghiệp được cơ quan thuế các cấp quản lý và bảo mật. Các thông tin này chỉ được cung cấp cho các cơ quan hoạch định chính sách khi có công văn yêu cầu của cấp trên. Các cơ quan nghiên cứu độc lập rất khó tiếp cận với số liệu này. Do đó, việc tính toán và đưa ra báo cáo chi tiết và chính xác như báo cáo chi tiêu thuế liên bang của Hoa Kỳ là một phương án không khả thi. Vì vậy, nghiên cứu phải tìm nguồn số liệu thay thế tốt nhất có thể trong điều kiện của Việt Nam để đưa ra một ước tính sơ bộ và gần đúng nhất. Bộ số liệu mà nghiên cứu sử dụng là bộ số liệu điều tra doanh nghiệp (VEC) do Tổng cục Thống kê Việt Nam tiến hành hàng năm. Một số đặc điểm của bộ dữ liệu này sẽ được trình bày ở phần tiếp theo.

Số liệu chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp được tiến hành theo hai bước. Thứ nhất xác định số thuế mà doanh nghiệp phải nộp nếu áp dụng hệ thống thuế chuẩn (“benchmark” tax system). Thứ hai là xác định chênh lệch thuế thực nộp của doanh nghiệp với số thuế được tính ở bước thứ nhất. Vì hạn chế số liệu của bộ dữ liệu điều tra doanh nghiệp, tại bước thứ nhất, nghiên cứu lấy lợi nhuận gộp của doanh nghiệp nhân với mức thuế suất phổ thông. Ở bước thứ hai, nghiên cứu lấy số thuế mà doanh nghiệp đã nộp trong năm (không tính số thuế được hoãn lại từ các năm trước). Trong điều tra doanh nghiệp, hai thuật ngữ thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại được dùng để mô tả số thuế nộp cho năm nay và số thuế nộp cho năm trước. Nghiên cứu chỉ lấy số liệu thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành để tính toán ở bước thứ hai.

Tính toán với bộ dữ liệu điều tra doanh nghiệp có một số nhược điểm rất đáng quan tâm như sau. Thứ nhất, trong điều tra doanh nghiệp, lợi nhuận của doanh nghiệp báo cáo là lợi nhuận kế toán, và lợi nhuận này có thể khác với lợi nhuận tính thuế vì một số khoản chi phí khi tính thuế sẽ chỉ được tính một phần (điển hình là chi phí quảng cáo). Thứ hai, một doanh nghiệp có thể kinh doanh trên nhiều lĩnh vực, nhưng số liệu lợi nhuận được thống kê trong điều tra doanh nghiệp là lợi nhuận gộp của doanh nghiệp. Do hai nguyên nhân trên, tỷ lệ thuế trên lợi nhuận của nhiều doanh nghiệp sẽ lớn hơn rất nhiều so với con số được tính trung bình có trọng số từ từng lĩnh vực hoạt động và tính đúng theo quy định về chi phí tính thuế. Thậm chí, tỷ lệ này ở nhiều doanh nghiệp còn cao hơn mức thuế suất phổ thông. Từ đó, chênh lệch giữa thuế suất thực nộp của doanh nghiệp và mức thuế suất phổ thông sẽ thấp hơn thực tế. Điều này dẫn đến ước tính về chi tiêu thuế thấp hơn nhiều mức thực tế của nền kinh tế.

Thêm vào đó, vì hạn chế thứ hai nên nghiên cứu không ước tính được chính xác cơ sở thuế thu nhập doanh nghiệp cho từng ngành kinh tế. Và nghiên cứu buộc phải lấy ngành nghề hoạt động chính của doanh nghiệp để xếp các doanh nghiệp này theo nhóm ngành kinh tế. Vì vậy, cơ sở thuế để tính chi tiêu thuế của một ngành kinh tế trong nghiên cứu

này là tổng lợi nhuận gộp của các doanh nghiệp có ngành nghề kinh doanh chính là ngành kinh tế này. Điều này có thể làm giảm tính chính xác của việc so sánh số liệu chi tiêu thuế giữa các ngành.

Cuối cùng, ước tính về chi tiêu thuế dựa trên bộ số liệu điều tra doanh nghiệp có thể không phản ánh đầy đủ khái niệm chi tiêu thuế đã được nghiên cứu đưa ra ở trên. Định nghĩa về chi tiêu thuế được dùng trong nghiên cứu là các ưu đãi hoặc các đối xử đặc biệt khiến cho một đối tượng nộp thuế cụ thể nộp mức thuế thấp hơn so với hệ thống thuế chuẩn. Các văn bản pháp lý cũng đã chỉ ra có những hình ưu đãi sau: miễn thuế, thuế suất thấp, ưu đãi về thời gian miễn giảm thuế, chuyển lỗ và khấu hao nhanh (Phụ lục 3.1). Vì chỉ có thông tin về kết quả hoạt động kinh doanh gộp của doanh nghiệp trong bộ số liệu điều tra doanh nghiệp nên không thể tính toán chi tiêu thuế liên quan tới hình thức ưu đãi khấu hao nhanh của doanh nghiệp.

Thành phần của chi tiêu thuế, chi tiêu thuế được hợp thành bởi hai mục lớn. Thứ nhất, những thu nhập không chịu thuế, những thu nhập chịu thuế suất bằng 0% và một số thu nhập được hưởng thuế suất bằng 0% trong một thời gian nhất định được gọi tắt là những thu nhập được miễn thuế. Thứ hai, những thu nhập chịu thuế thấp hơn mức thuế suất phổ thông (25% (2012), 22% (2014) và 20% (2016) gọi là những thu nhập được giảm thuế. Trong những thu nhập được miễn thuế cũng có hai loại là các thu nhập không chịu thuế hoặc hưởng thuế suất bằng 0% (tax exemption), và các thu nhập được hưởng thuế suất 0% trong một khoảng thời gian nhất định (tax holiday). Tại một số nước, một số thu nhập không chịu thuế được đưa vào hệ thống thuế chuẩn và không được coi là chi tiêu thuế. Ví dụ như ở Mỹ, Pháp, Hà Lan và Canada không đưa miễn thuế cho doanh nghiệp có thu nhập quá nhỏ vào chi tiêu thuế (Redonda and Neubig, 2018). Còn tất cả các thu nhập thuộc loại miễn thuế thứ hai (tax holiday) đều được đưa vào chi tiêu thuế vì đây thực chất là một khoản đầu tư để nuôi dưỡng nguồn thu.

Tính toán về hai loại chi tiêu thuế của thuế nhập doanh nghiệp này trong nghiên cứu. Nếu có hồ sơ khai thuế chi tiết của các doanh nghiệp,

thông tin về thuế và lợi nhuận của doanh nghiệp theo từng hoạt động sẽ được cung cấp đầy đủ. Đây là điều kiện lý tưởng để tính toán chính xác hai loại chi tiêu thuế này. Tuy nhiên, bộ số liệu điều tra doanh nghiệp chỉ có thông tin về lợi nhuận gộp và số thuế chung của doanh nghiệp nên nghiên cứu cũng tính toán gần đúng hai loại chi tiêu thuế này theo cách sau. Số liệu của những doanh nghiệp chịu mức thuế suất thực nộp là 0% được dùng để tính chi tiêu thuế do miễn thuế. Còn số liệu của những doanh nghiệp có thuế suất thực nộp trên mức 0% đến dưới mức thuế suất phổ thông được dùng để tính chi tiêu thuế do giảm thuế.

Ngoài số liệu ước tính về chi tiêu thuế, nghiên cứu cũng tính toán thuế suất thực nộp của doanh nghiệp. Về bản chất, chi tiêu thuế được tổng hợp từ mức chênh lệch thuế suất (giữa thuế suất thực nộp với mức thuế suất phổ thông) và cơ sở thuế (lợi nhuận gộp của doanh nghiệp). Do đó, quy mô về lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ ảnh hưởng lớn tới con số chi tiêu thuế của các doanh nghiệp. Một doanh nghiệp có mức chênh lệch giữa mức thuế suất thực nộp và mức thuế suất phổ thông thấp nhưng lợi nhuận của doanh nghiệp lớn, có thể làm cho chi tiêu thuế của doanh nghiệp này chiếm tỷ trọng đáng kể trong toàn mẫu. Để tránh những kết luận sai lầm khi chỉ căn cứ vào số liệu chi tiêu thuế, nghiên cứu bổ sung thêm chi tiêu thuế suất thực nộp của doanh nghiệp dựa trên số thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và lợi nhuận gộp. Mức thuế suất thực nộp càng thấp, doanh nghiệp sẽ càng nhận được nhiều ưu đãi về thuế. Mặc dù, số liệu ước tính chi tiêu thuế của doanh nghiệp này nhỏ do có mức lợi nhuận thấp.

Thuế suất thực nộp cho một nhóm doanh nghiệp sẽ được tính dựa trên tổng số thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành của nhóm này và tổng lợi nhuận của các doanh nghiệp nộp thuế trong nhóm. Bên cạnh thuế suất thực nộp của doanh nghiệp, nghiên cứu cũng đưa thêm chỉ tiêu về tỷ lệ số doanh nghiệp nộp thuế trong tổng số các doanh nghiệp có lợi nhuận dương của các nhóm (ở phần này có thể được gọi tắt là tỷ lệ nộp thuế). Với một nhóm doanh nghiệp, thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp nộp thuế càng thấp thì nhóm càng được hưởng nhiều ưu đãi giảm thuế. Còn tỷ lệ nộp thuế của một

nhóm doanh nghiệp càng thấp thì nhóm càng có nhiều doanh nghiệp được hưởng ưu đãi miễn thuế.

Một lưu ý trong các tính toán, các doanh nghiệp dầu khí và khai thác đá quý bị loại khỏi mẫu. Trong luật thuế thu nhập doanh nghiệp có quy định các doanh nghiệp này phải chịu mức thuế suất cao hơn mức thuế suất phổ thông tùy vào từng dự án. Trong ba bộ dữ liệu (VEC 2012, 2014 và 2016) số lượng các doanh nghiệp này cũng có khoảng dưới 30 doanh nghiệp. Do đó, để đỡ gây ra những lệch lách trong quá trình tính toán, nghiên cứu đã loại các doanh nghiệp này ra khỏi tính toán về chi tiêu thuế và thuế suất thực nộp.

SỐ LIỆU

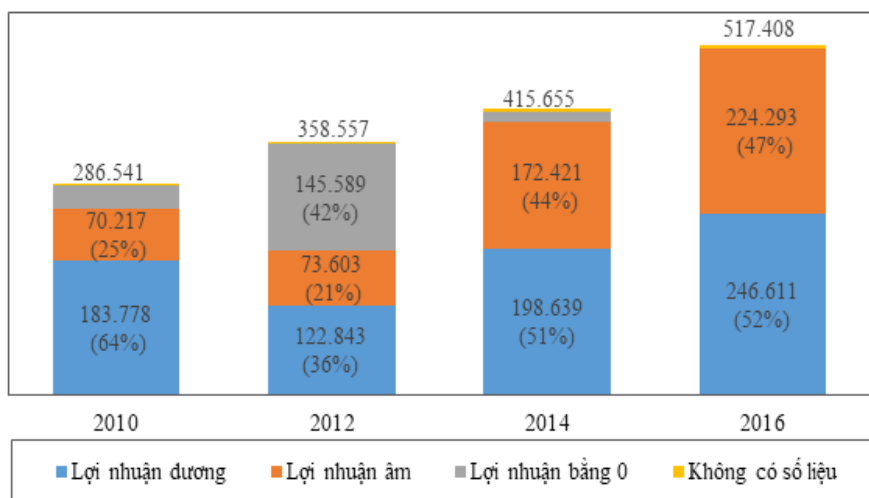
Nghiên cứu sử dụng bộ số liệu Điều tra doanh nghiệp (VEC) năm 2012, 2014 và năm 2016. Điều tra doanh nghiệp là bộ dữ liệu được Tổng cục Thống kê tiến hành thu thập hàng năm từ những năm 2000. Ban đầu, nghiên cứu dự định tính toán chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp từ khi bắt đầu áp dụng Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008. Tuy nhiên, trong các bộ điều tra doanh nghiệp trước năm 2012, số liệu về thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại bị gộp chung. Kết hợp với giới hạn về nguồn lực, nghiên cứu dùng ba bộ số liệu điều tra doanh nghiệp được điều tra trong năm 2013, 2015 và 2017. Ba bộ số liệu này phản ánh tình hình hoạt động của các doanh nghiệp vào năm 2012, 2014 và 2016. Do vậy, Tổng cục thống kê ký hiệu các bộ số liệu này tương ứng sẽ là Điều tra doanh nghiệp 2012, Điều tra doanh nghiệp 2014 và Điều tra doanh nghiệp 2016.

Một số đặc điểm của bộ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016. Hình 3.2 cho thấy số lượng doanh nghiệp trong bộ số liệu điều tra doanh nghiệp tăng gần 45% từ mức hơn 358 nghìn doanh nghiệp (năm 2012) đến hơn 517 nghìn doanh nghiệp (2016), trong số đó, số doanh nghiệp đang hoạt động chiếm khoảng 94%. Còn lại khoảng 6% là các doanh nghiệp không hoạt động và không có số liệu. Năm 2012 là một năm làm ăn khó

khăn với các doanh nghiệp, số doanh nghiệp có lợi nhuận dương chỉ chiếm 36%. Con số này khác hoàn toàn so với hai năm 2014 và 2016. Tỷ lệ doanh nghiệp có lợi nhuận dương của hai năm này lần lượt là 51% và 52%.

Xét về cơ cấu, Hình P3.1 ở Phụ lục 3.3 cho thấy cơ cấu doanh nghiệp trong các bộ số liệu Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016 không có nhiều biến động, trừ cơ cấu theo tỷ lệ lao động nữ và nguồn vốn. Phân theo sở hữu, doanh nghiệp ngoài nhà nước vẫn luôn chiếm 96%, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài là 3% và doanh nghiệp nhà nước chiếm 1%. Phân theo số lượng lao động, doanh nghiệp siêu nhỏ và doanh nghiệp nhóm chiếm 96% (trong đó hơn 2/3 là doanh nghiệp siêu nhỏ), doanh nghiệp vừa và lớn đều chiếm 4%. Phân theo ngành cấp 1, doanh nghiệp thương mại và dịch vụ chiếm khoảng 67%, doanh nghiệp công nghiệp và xây dựng chiếm 30%, nông nghiệp chỉ chiếm 3%. Phân theo vùng, doanh nghiệp thuộc vùng khó khăn và đặc biệt khó khăn điều chiếm khoảng 7%, doanh nghiệp thuộc các khu công nghệ chiếm khoảng 2%. Xét theo tỷ lệ lao động nữ, số doanh nghiệp có tỷ lệ lao động nữ trên 40% tăng mạnh ở năm 2016.

Hình 3.2. Số lượng doanh nghiệp trong Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

Nghiên cứu chỉ tập trung vào nhóm doanh nghiệp có lợi nhuận dương. Do mục tiêu chính của nghiên cứu là chỉ tiêu lên quan đến thuế, nên những doanh nghiệp có lợi nhuận âm và doanh nghiệp hòa vốn sẽ bị gạt bỏ ra ngoài mối quan tâm của nghiên cứu. Vì chỉ những doanh nghiệp có lợi nhuận dương mới có khả năng nộp thuế. Để tránh những yếu tố gây nhiễu trong quá trình tính toán, nghiên cứu cũng loại bỏ những doanh nghiệp không hoạt động và những doanh nghiệp không có số liệu trong mẫu điều tra.

KẾT QUẢ

Các ước tính chung

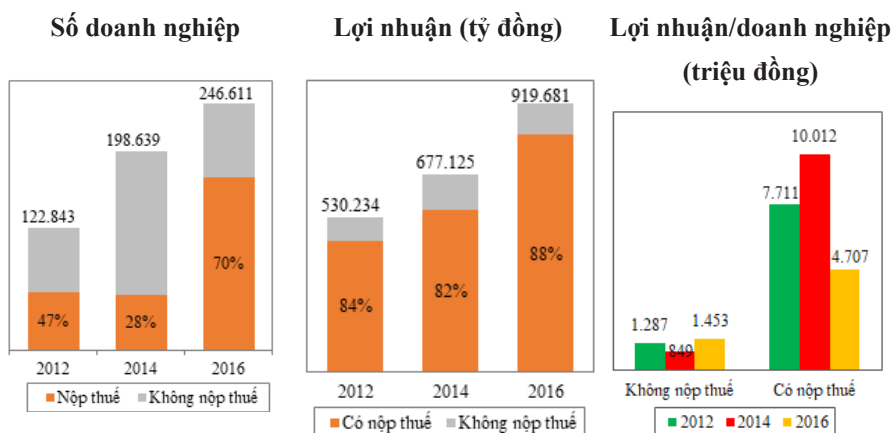
Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp

Số lượng doanh nghiệp nộp thuế biến động rất mạnh từ năm 2014 đến năm 2016. Hình 3.3 cho thấy số doanh nghiệp có lợi nhuận dương năm 2014 đã tăng 60% so với năm 2012, nhưng số lượng doanh nghiệp nộp thuế của hai năm này bằng nhau. Do tỷ lệ doanh nghiệp nộp thuế đã giảm từ mức 47% (2012) xuống mức 28% (2014). Đến năm 2016, số doanh nghiệp nộp thuế đã tăng lên gần gấp 3 lần so với năm 2014. Do số lượng doanh nghiệp có lợi nhuận dương năm 2016 tăng 24% so với năm 2014 và tỷ lệ nộp thuế cũng tăng từ mức 28% (2014) lên mức 70% (2016). Những biến động trên có thể do Nghị quyết số 63/NQ-CP về giãn thuế (Bảng 3.1) được ban hành và thực thi trong năm 2014. Như vậy, năm 2014 là năm có nhiều doanh nghiệp được hưởng ưu đãi miễn thuế nhất, tiếp theo là năm 2012.

Tuy nhiên, các doanh nghiệp được hưởng ưu đãi miễn thuế trong năm 2012 và 2014 đều là những doanh nghiệp có lợi nhuận rất thấp, có khả năng cao là những doanh nghiệp nhỏ và siêu nhỏ. Hình 3.3 cho thấy lợi nhuận của các doanh nghiệp nộp thuế chiếm khoảng 85% tổng lợi nhuận của các doanh nghiệp trong toàn mẫu. Lợi nhuận tính trung bình trên một doanh nghiệp nộp thuế lớn hơn gấp nhiều lần so với nhóm doanh nghiệp không nộp thuế. Thêm vào đó, tỷ lệ doanh nghiệp nộp thuế giảm gần một nửa trong năm 2014 nhưng số thu của thuế thu nhập

doanh nghiệp năm 2014 tăng 13% so với năm 2012. Đến năm 2016, số doanh nghiệp nộp thuế tăng gần ba lần nhưng số thu của thuế thu nhập doanh nghiệp cũng chỉ tăng 18% so với năm 2014.

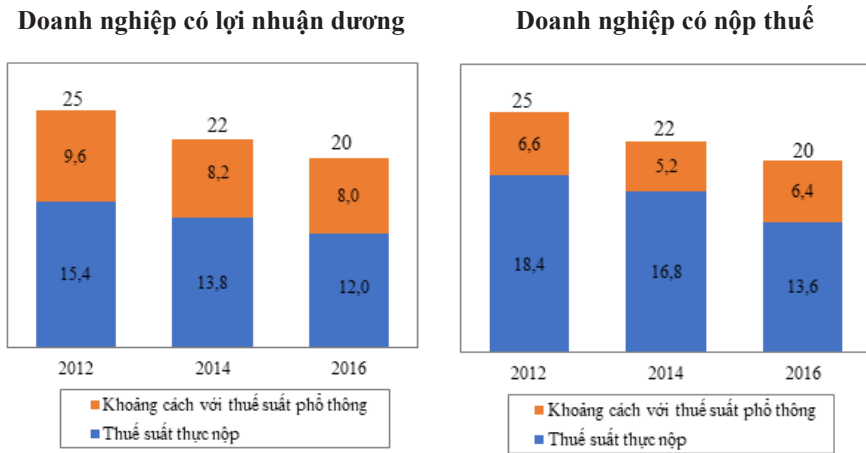
Hình 3.3. Doanh nghiệp nộp thuế và doanh nghiệp không nộp thuế, 2012-2016



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

Hình 3.4 chỉ ra thuế suất thực nộp duy trì một khoảng cách khá ổn định so với mức thuế suất phổ thông, trừ năm 2012. Thuế suất phổ thông của thuế thu nhập doanh nghiệp đã giảm từ 25% (2012) xuống 22% (2014) và 20% (2016). Thuế suất thực nộp của tất cả các doanh nghiệp có lợi nhuận dương trong toàn mẫu đã giảm từ 15,4% (2012) xuống 12% (2016). Khoảng cách của mức thuế suất thực nộp so với mức thuế suất phổ thông cũng giảm từ mức 9,6% (2012) xuống 8% (2016). Tuy nhiên, xét về số tương đối, thuế suất thực nộp chung của các doanh nghiệp có lợi nhuận dương vẫn luôn bằng khoảng 3/5 mức thuế suất phổ thông. Đối với nhóm doanh nghiệp có nộp thuế, thuế suất thực nộp đã giảm từ 18,4% (2012) xuống 13,6% (2016). Khoảng cách về mặt tuyệt đối so với mức thuế suất phổ thông không thay đổi nhiều (giảm từ 6,6% (2012) xuống 6,4% (2016)). Và xét về mặt tương đối, thuế suất thực nộp của nhóm doanh nghiệp có nộp thuế bằng khoảng 2/3 mức thuế suất phổ thông.

Hình 3.4. Thuế suất thực nộp (%)



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016

Chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp

Chi tiêu thuế so với thu chi ngân sách

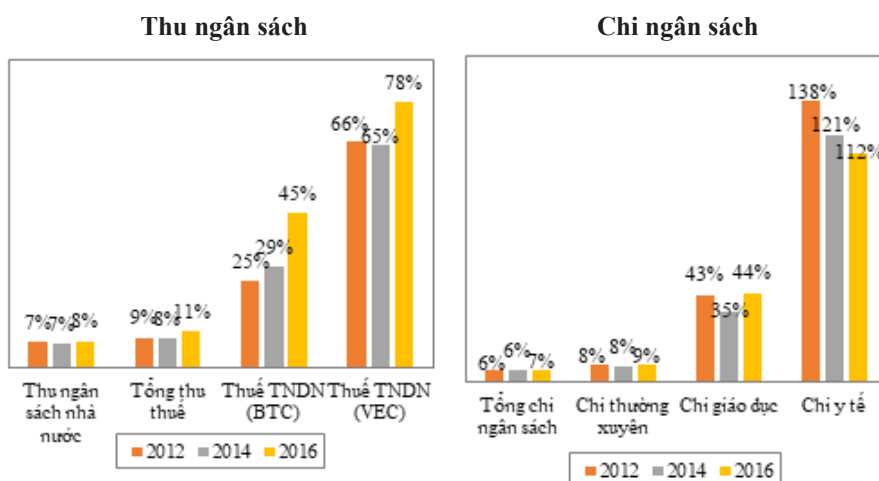
Chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp ở Việt Nam đã tăng đáng kể theo thời gian. Theo số liệu ước tính của nghiên cứu, chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp là 55 nghìn tỷ đồng (2012), 61 nghìn tỷ đồng (2014) và 86 nghìn tỷ đồng năm (2016). Chi tiêu thuế năm 2016 tăng 40% so với năm 2014 và 57% so với năm 2012.

Số liệu ước tính chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp là một con số lớn so với một số khoản thu chi ngân sách của Việt Nam. Hình 3.5 cho thấy con số ước tính về chi tiêu thuế từ bộ số liệu điều tra doanh nghiệp so với tổng thu ngân sách chiếm khoảng 7% trong giai đoạn 2012-2016. Con số tương ứng với tổng thu thuế là khoảng 9%. Tỷ lệ chi tiêu thuế trên tổng số thu thuế thu nhập doanh nghiệp của các doanh nghiệp trong các bộ số liệu điều tra doanh nghiệp là khoảng 70%. Tuy nhiên, tỷ lệ chi tiêu thuế trên tổng số thu thuế thu nhập doanh nghiệp của toàn bộ nền kinh tế (do Bộ Tài chính báo cáo) là 33% (tính trung bình cho ba năm 2012, 2014 và 2016). Riêng năm 2016, con số này là 45% vì tổng thu thuế thu nhập doanh nghiệp của toàn bộ nền kinh

tế năm 2016 đã giảm 10% so với năm 2014 (Hình 3.1), nhưng chi tiêu thuế của năm 2016 lại tăng 40% so với năm 2014. So với một số khoản chi ngân sách, chi tiêu thuế bằng khoảng 6% tổng chi ngân sách nhà nước, bằng khoảng 8% chi thường xuyên và bằng khoảng 40% chi cho giáo dục – đào tạo (tính trung bình cho ba năm 2012, 2014 và 2016).

Riêng với chi cho y tế, chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp trong ba năm luôn cao hơn số tiền mà ngân sách nhà nước chi cho y tế. Cao nhất là năm 2012 với con số là 1,4 lần. Trong khi đó, theo thống kê của WB (2019) số tiền túi mà người dân Việt Nam bỏ ra để khám chữa bệnh chiếm 44,6% (2016) tổng chi tiêu cho ngành y tế (tổng số tiền của cả Chính phủ và người dân). Tỷ lệ bỏ tiền túi để khám chữa bệnh của Việt Nam gần bằng với con số của các nước nghèo và nợ nhiều (45,3%), bằng với các nước Đông Bắc Phi (44,6%) và cao hơn con số của các nước có thu nhập trung bình (39,6%). Thông thường, các nước càng giàu thì tỷ lệ bỏ tiền túi ra để khám chữa bệnh càng giảm. Cụ thể ở các nước thu nhập thấp con số này là 40,11%, còn ở các nước thu nhập trung bình cao là 36,15%, ở các nước thu nhập cao là 13,87%.

Hình 3.5. Chi tiêu thuế so với một số chỉ tiêu về thu chi ngân sách



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

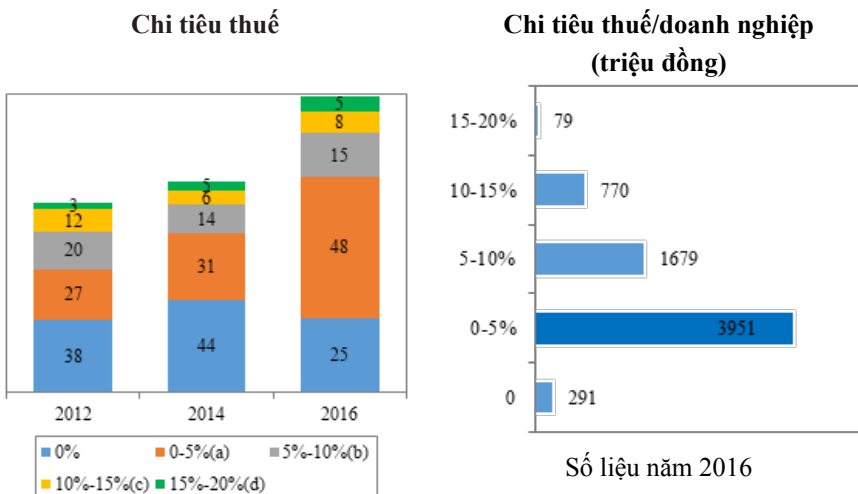
Con số ước tính chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp còn ấn tượng hơn nữa nếu được tính toán chính xác hơn. Phân phân tích ở

trên đã chỉ ra việc ước tính chi tiêu thuế dùng bộ số liệu điều tra doanh nghiệp có những hạn chế đáng quan tâm như không phản ánh được đúng cơ sở thuế, làm tăng thuế suất thực nộp của doanh nghiệp so với thực tế. Những hạn chế này có thể làm con số ước tính trong nghiên cứu thấp hơn đáng kể so với con số chi tiêu thuế thực tế. Theo nhóm tác giả, con số chi tiêu của thuế thu nhập doanh nghiệp của toàn bộ nền kinh tế ít nhất sẽ cao khoảng gấp đôi so với con số mà nghiên cứu này ước tính từ các bộ số liệu điều tra doanh nghiệp. Như vậy, con số chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp ước tính từ bộ số liệu điều tra doanh nghiệp chiếm trên 1,5% GDP, còn số liệu chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp của toàn bộ nền kinh tế có thể chiếm trên 3% GDP. Trong khi tổng thu ngân sách của Việt Nam chiếm khoảng 22% GDP (2012, 2014) và 24% GDP (2016).

Ước tính về chi tiêu thuế tại một số quốc gia trên thế giới. Zhicheng (2006) chỉ ra con số chi tiêu thuế tính cho tất cả các loại thuế năm 2003 của Hà Lan là trên 2% GDP, của Australia là 4% GDP, và của Canada và Hoa Kỳ là 7% GDP. Trong năm này, tổng thu ngân sách của các nước này lần lượt là 45,9% GDP, 23,1% GDP, 15,3% GDP và 16,5% GDP. Năm 2003, chi tiêu thuế tại Thổ Nhĩ Kỳ (chỉ bao gồm thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân và thuế giá trị gia tăng) chiếm khoảng 1,6% GDP (số liệu công bố chính thức của cơ quan chức năng), nhưng một số tổ chức khác có công bố con số khác là 5% GDP. Số liệu chi tiêu thuế không được thống kê tại Trung Quốc, nhưng theo một số chuyên gia về thuế con số này lên đến 10% GDP (2002). Tại Philipines, số liệu chi tiêu thuế được đưa vào các chỉ tiêu về ngân sách tại Bảng 3 báo cáo quốc gia của IMF (IMF Country Report). IMF (2010, 2015, 2017b) chỉ ra rằng con số chi tiêu thuế tại Philipines chưa bao giờ vượt quá con số 1% GDP trong khoảng 10 năm trở lại đây (2007-2016), tương ứng với con số về tổng thu ngân sách khoảng 15% GDP. Theo Bộ Tài chính Hoa Kỳ (2018), chi tiêu thuế liên bang của nước này chiếm gần 7% GDP, trong đó chi tiêu thuế đối với các doanh nghiệp chiếm chưa đến 1% GDP còn chi tiêu thuế cho cá nhân chiếm gần 6% GDP. Tương ứng với con số về tổng thu ngân sách liên bang của Hoa Kỳ là 16,6% GDP (IMF, 2018).

Cơ cấu chi tiêu thuế theo thuế suất chỉ ra bức tranh cụ thể về nhóm doanh nghiệp được miễn thuế. Nhóm được hưởng nhiều chi tiêu thuế nhất là những doanh nghiệp có thuế suất thực nộp trong khoảng 0-5%. Tỷ trọng chi tiêu thuế cho nhóm doanh nghiệp này tăng từ 27% (2012) lên 31% (2014) và 48% (2016). Chi tiêu thuế tính bình quân trên một doanh nghiệp của nhóm này cũng cao nhất và cao gấp đôi so với nhóm đứng thứ hai (nhóm chịu mức thuế suất từ 5-10%) (2016). Hình P3.2 ở Phụ lục 3.3 cho thấy số lượng doanh nghiệp trong nhóm có thuế suất thực nộp trong khoảng 0-5% chỉ chiếm 3% tổng số doanh nghiệp (2016), nhưng tổng lợi nhuận của nhóm này lại chiếm 25% tổng lợi nhuận. Lợi nhuận bình quân của nhóm này cao gần gấp đôi so với nhóm nộp mức thuế suất từ 5-10%, cao gấp 7 lần so với nhóm nộp mức thuế suất 15-20% và cao gấp hơn 10 lần so với nhóm nộp thuế bằng mức thuế suất phổ thông. Tuy nhiên, số thuế thu nhập doanh nghiệp của nhóm này chỉ chiếm 3% tổng số thuế thu nhập doanh nghiệp (2016). Bên cạnh các con số rất đáng lưu tâm của nhóm doanh nghiệp có thuế suất thực nộp trong khoảng 0-5%, Hình P3.2 cũng chỉ ra doanh nghiệp có mức lợi nhuận bình quân càng lớn thì thuế suất thực nộp càng thấp, tương ứng là chi tiêu thuế bình quân của nhóm này càng cao (Hình 3.7).

Hình 3.7. Chi tiêu thuế theo thuế suất thực nộp (%)



Chú thích: Mức thuế suất phổ thông của các năm có sự thay đổi nên (a) 0-6,25% với năm 2012 và 0-5,5% với năm 2014; (b) 6,25-12,5% (2012) và 5,5-11% (2014); (c) 12,5-18,25% (2012) và 11-16,5% (2014); (d) 18,25-25% (2012) và 16,5-22% (2014).

Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

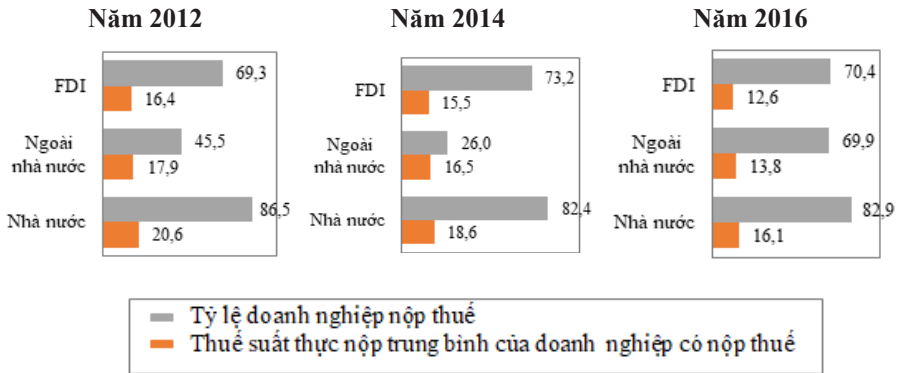
Phân theo loại hình sở hữu

Số lượng doanh nghiệp ngoài nhà nước chiếm 96% trong tổng số doanh nghiệp có lợi nhuận dương, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài chiếm 3%, khoảng 1% còn lại là doanh nghiệp nhà nước. Tuy nhiên, lợi nhuận của doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài chiếm gần 40% tổng lợi nhuận của tất cả các doanh nghiệp (2014). Con số này đối với doanh nghiệp nhà nước là 31% (2014). Đến năm 2016, tỷ trọng lợi nhuận của doanh nghiệp nhà nước giảm xuống 15%, tỷ trọng lợi nhuận của nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài tăng lên mức gần 50% và tỷ trọng lợi nhuận của nhóm doanh nghiệp ngoài nhà nước tăng lên mức gần 40% (Hình P3.4 ở Phụ lục 3.4). Nếu chỉ tính riêng các doanh nghiệp nộp thuế, số lượng doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài chiếm 8%, nhưng lợi nhuận của nhóm doanh nghiệp này chiếm 50% lợi nhuận của tất cả các doanh nghiệp nộp thuế và nhóm này nộp 45% tổng số thu thuế thu nhập doanh nghiệp (2016). Các con số tương ứng cho nhóm doanh nghiệp ngoài nhà nước là 91%, 35% và 37% (2016). Với nhóm doanh nghiệp nhà nước, các con số tương ứng là 1%, 16% và 18% (2016)

Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp

Tỷ lệ nộp thuế của nhóm doanh nghiệp ngoài nhà nước luôn thấp nhất. Con số tương ứng các năm là 46% (2012), 26% (2014) và 70% (2016). Tỷ lệ nộp thuế của nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài khoảng 70%. Với nhóm doanh nghiệp nhà nước con số này luôn ở trên 82%. Thuế suất thực nộp của doanh nghiệp nhà nước luôn cao nhất và có thể cao hơn 30% thuế suất thực nộp của nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (2016). Thuế suất thực nộp của nhóm doanh nghiệp ngoài nhà nước cũng luôn cao hơn một điểm phần trăm so với thuế suất thực nộp của nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Như vậy, một số lượng lớn doanh nghiệp ngoài nhà nước đã được nhận nhiều ưu đãi miễn thuế trong năm 2012 và 2014. Còn nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài luôn nhận được nhiều ưu đãi giảm thuế nhất.

Hình 3.8. Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp theo sở hữu (%)



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

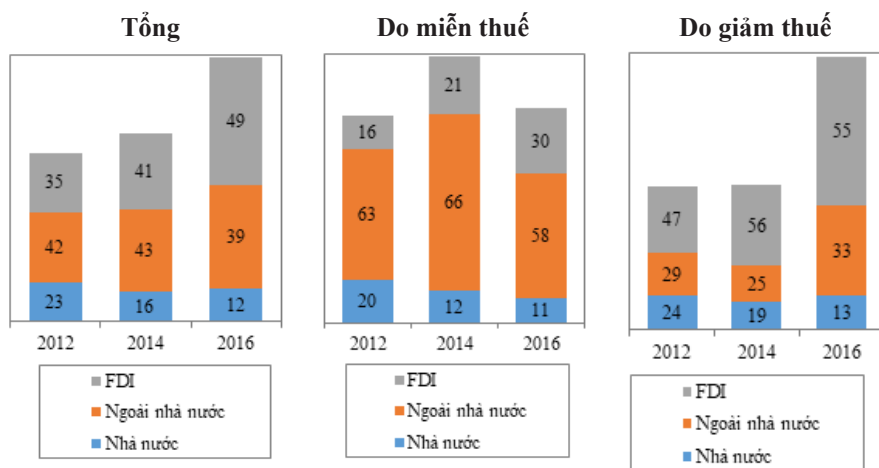
Chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp

Tỷ trọng chi tiêu thuế của nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài tăng, trong khi con số này ở các nhóm khác giảm đi. Năm 2012 và 2014, nhóm doanh nghiệp ngoài nhà nước nhận được nhiều chi tiêu thuế nhất, nhưng đến năm 2016, nhóm này chỉ đứng thứ hai sau nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Tỷ trọng chi tiêu thuế cho nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài tăng từ mức 35% (2012) lên 49% (2016). Còn tỷ trọng chi tiêu thuế của nhóm doanh nghiệp nhà nước giảm từ 23% (2012) xuống 12% (2016). Tuy nhiên, chi tiêu thuế bình quân của nhóm doanh nghiệp nhà nước cao gần bằng với con số này của nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Ngược lại, con số này của nhóm doanh nghiệp ngoài nhà nước chỉ bằng 1/10 so với chi tiêu thuế bình quân của nhóm doanh nghiệp nhà nước (Hình P3.3 ở Phụ lục 3.3).

Kết quả ước tính chi tiêu thuế do giảm thuế và chi tiêu thuế do miễn cho thấy một bức tranh khá tương đồng với số liệu về tỷ lệ doanh nghiệp nộp thuế và thuế suất thực nộp. Với chi tiêu thuế do miễn thuế, nhóm doanh nghiệp ngoài nhà nước luôn chiếm từ 58% đến gần 66%. Với chi tiêu thuế do giảm thuế, nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài luôn chiếm từ 47% đến 56% (Hình 3.9).

Hình P3.5 ở Phụ lục 3.4 cũng chỉ rõ hơn về cơ cấu của nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (cả theo số lượng doanh nghiệp và lợi nhuận của doanh nghiệp). Phần lớn các doanh nghiệp của nhóm này có quy mô lớn, thuộc ngành công nghiệp và xây dựng và nằm trong các khu công nghiệp. Khoảng 40% doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài có thuế suất thực nộp trong khoảng 0-5%.

Hình 3.9. Cơ cấu của chi tiêu thuế theo loại hình sở hữu (%)



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

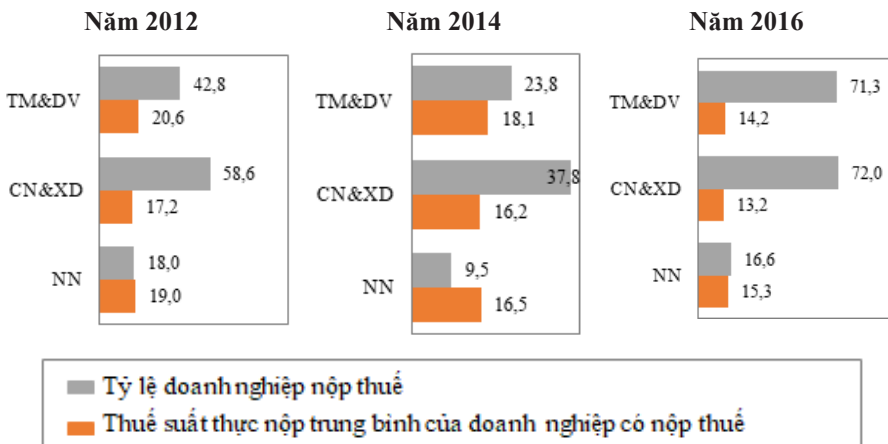
Phân theo ngành kinh tế

Số lượng doanh nghiệp thuộc ngành thương mại dịch vụ chiếm gần 60%, doanh nghiệp công nghiệp và xây dựng chiếm trên 30%, doanh nghiệp nông nghiệp chiếm dưới 10%. Tuy nhiên, lợi nhuận của doanh nghiệp công nghiệp và xây dựng chiếm đến 60% tổng lợi nhuận, con số đối với doanh nghiệp thuộc ngành thương mại và dịch vụ là khoảng 37% và con số đối với doanh nghiệp nông nghiệp là 3% (Hình P3.6 ở Phụ lục 3.5). Số lượng doanh nghiệp thương mại và dịch vụ nộp thuế cao gần gấp đôi số lượng doanh nghiệp nộp thuế thuộc ngành công nghiệp và xây dựng (2016). Ngược lại, lợi nhuận và số thuế của các doanh nghiệp thuộc ngành công nghiệp và xây dựng lại cao gần gấp đôi so với các doanh nghiệp thuộc ngành thương mại và dịch vụ (2016). Tỷ trọng của nhóm doanh nghiệp nông nghiệp về số doanh nghiệp nộp thuế, lợi nhuận của các doanh nghiệp nộp thuế và số thu thuế luôn chiếm 1%.

Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp

Ngành công nghiệp và xây dựng có tỷ lệ doanh nghiệp nộp thuế cao nhất, nhưng thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp đóng thuế thuộc ngành này luôn thấp nhất (Hình 3.10). Ngành nông nghiệp thường có tỷ lệ doanh nghiệp nộp thuế thấp nhất. Tuy nhiên, thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp đóng thuế thuộc ngành nông nghiệp thường cao thứ hai sau các doanh nghiệp thuộc ngành thương mại và dịch vụ. Thậm chí, năm 2016, thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp nộp thuế của ngành nông nghiệp là cao nhất. Như vậy, ngành công nghiệp và xây dựng được hưởng nhiều ưu đãi giảm thuế nhất, còn ngành nông nghiệp được hưởng nhiều ưu đãi miễn thuế nhất.

Hình 3.10. Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp theo ngành kinh tế (%)



Chú thích: NN là ngành nông nghiệp, CN&XD là ngành công nghiệp và xây dựng, TM&DV là ngành thương mại và dịch vụ.

Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016

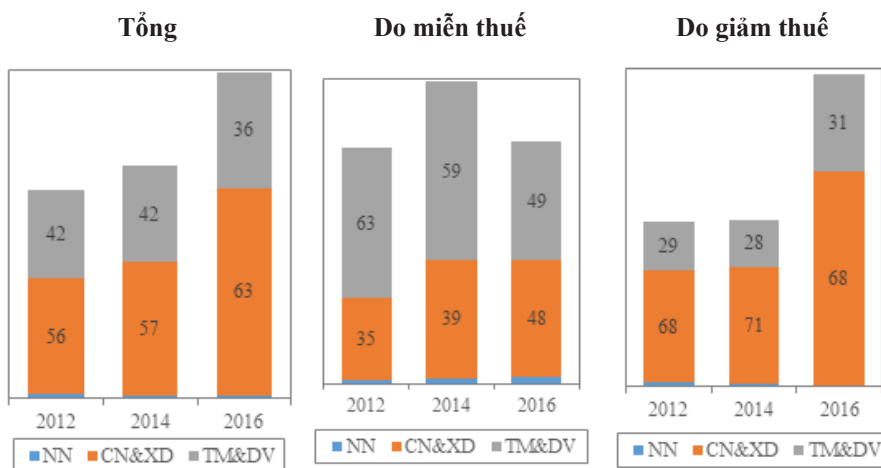
Chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp

Tỷ trọng chi tiêu thuế của nhóm doanh nghiệp thuộc ngành công nghiệp và xây dựng tăng từ 56% (2012) đến 63% (2016). Con số này với nhóm doanh nghiệp thuộc ngành thương mại và dịch vụ giảm từ mức 42% (2012) xuống 36% (2016). Còn tỷ trọng chi tiêu thuế của nhóm

doanh nghiệp nông nghiệp chỉ chiếm khoảng 1%. Vì tỷ lệ doanh nghiệp nộp thuế thấp, số lượng doanh nghiệp không lớn và tỷ trọng lợi nhuận của các doanh nghiệp nông nghiệp nhỏ. Chi tiêu thuế bình quân trên một doanh nghiệp của ngành công nghiệp và xây dựng cao gấp ba lần so với con số này của ngành thương mại và dịch vụ (2016), và cao gấp năm lần so với con số của ngành nông nghiệp (Hình P3.3 ở Phụ lục 3.3). Cơ cấu chi tiêu thuế do giảm thuế cũng tương tự như cơ cấu chi tiêu thuế, tỷ trọng của nhóm doanh nghiệp thuộc ngành công nghiệp và xây dựng cao hơn gấp đôi so với con số của nhóm doanh nghiệp thuộc ngành thương mại và dịch vụ. Ngược lại, tỷ trọng chi tiêu thuế do miễn thuế của nhóm doanh nghiệp thuộc ngành thương mại và dịch vụ lại cao hơn tỷ trọng của nhóm doanh nghiệp thuộc ngành công nghiệp và xây dựng.

Hình P3.7 ở Phụ lục 3.5 đã chỉ ra cơ cấu của các doanh nghiệp thuộc ngành công nghiệp và xây dựng. Về số lượng, các doanh nghiệp thuộc nhóm này chủ yếu là các doanh nghiệp nhỏ và siêu nhỏ, nằm ngoài nhà nước, không thuộc các khu công nghiệp và được miễn thuế. Tuy nhiên, bức tranh bị đảo ngược khi xét cơ cấu theo lợi nhuận. Tỷ trọng lợi nhuận của doanh nghiệp lớn là 93%, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài là 67%, doanh nghiệp thuộc ngành công nghiệp là 63%, doanh nghiệp có mức thuế suất thực nộp trong khoảng 0-5% (32%).

Hình 3.11. Cơ cấu của chi tiêu thuế theo ngành kinh tế (%)



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

Chi tiêu thuế của các ngành kinh tế theo phân loại VSIC 2007

Bên cạnh việc phân chia theo ngành kinh tế, nghiên cứu đã tính toán chi tiêu thuế cho các ngành cấp một và một số ngành cấp hai. Theo tiêu chuẩn VSIC 2007 của Việt Nam, có tất cả hơn 20 ngành kinh tế cấp một. Tuy nhiên, nghiên cứu đã gộp một số ngành cấp một với nhau và đưa ra thống kê cho 15 ngành ở Bảng 3.3. Trong 15 ngành cấp một đã được chia có hai ngành có tỷ lệ chi tiêu thuế cao nhất là ngành công nghiệp chế biến và chế tạo và ngành bán buôn, bán lẻ, sửa chữa ô tô, mô tô, xe máy và các loại xe có động cơ. Nghiên cứu tính toán chi tiêu thuế cho các ngành cấp hai của hai ngành này và trình bày những ngành cấp hai có tỷ trọng chi tiêu thuế lớn ở Bảng 3.3. Cụ thể, ngành chế biến và chế tạo có 22 ngành cấp hai, nhưng nghiên cứu chỉ chọn ra bốn ngành có tỷ lệ chi tiêu thuế trên tổng chi tiêu thuế của toàn mẫu lớn nhất. Để dễ dàng so sánh giữa các năm, Bảng 3.3 chỉ trình bày tỷ lệ chi tiêu thuế của từng ngành trên tổng chi tiêu thuế của toàn mẫu.

Bảng 3.3 cho thấy một số điểm đáng chú ý sau đây khi tính toán chi tiêu thuế theo phân ngành VSIC 2007. Thứ nhất, chi tiêu thuế của ngành chế biến chế tạo luôn chiếm tỷ lệ lớn nhất và tỷ lệ này cách xa tỷ lệ của các nhóm khác. Số lượng doanh nghiệp ngành chế biến và chế tạo chỉ chiếm khoảng 16%, nhưng chi tiêu thuế của nhóm này chiếm đến gần 50%. Nhóm có tỷ lệ chi tiêu thuế lớn thứ hai là ngành bán buôn, bán lẻ, sửa chữa ô tô, mô tô, xe máy và xe có động cơ khác với con số là khoảng 15% (2014) đến khoảng 20% (2012). Mặc dù số lượng doanh nghiệp của nhóm này luôn chiếm tỷ lệ lớn nhất là khoảng 30% (2012) đến khoảng 40% (2016). Tỷ lệ chi tiêu thuế của các nhóm khác không vượt quá con số 7% (trừ tỷ lệ của ngành kinh doanh bất động sản là 8,4% vào năm 2014). Ngành xây dựng, mặc dù có số lượng doanh nghiệp xếp thứ ba (khoảng 14%), nhưng chi tiêu thuế của nhóm này lại chiếm tỷ lệ rất thấp (khoảng 3%). Xu hướng tương tự cũng diễn ra nếu xét cơ cấu của chi tiêu thuế do giảm thuế.

Thứ hai, tỷ lệ nộp thuế tăng cao ở các ngành trong năm 2016, nhưng thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp nộp thuế lại giảm đáng kể. Tỷ lệ nộp thuế giảm xuống khá thấp đối với một số ngành trong năm 2014 và 2012. Cụ thể, tỷ lệ này với ngành giáo dục và đào tạo là 16% (2014); tỷ lệ này của ngành nông nghiệp, lâm nghiệp và thủy sản là 9,5% (2014) và 16,6% (2012). Đến năm 2016, trừ ngành nông nghiệp, lâm nghiệp và thủy sản, tất cả các ngành khác đều tăng lên mức trên 50% đến 80%. Tuy nhiên, thuế suất thực nộp của các ngành lại giảm mạnh hơn mức giảm của thuế suất phổ thông. Năm 2016, mức thuế suất phổ thông đã giảm 2 điểm phần trăm (từ mức 22% năm 2014 xuống mức 20%). Có hai ngành mức thuế suất thực nộp đã giảm hơn 8 điểm phần trăm là ngành vận tải kho bãi, thông tin và truyền thông và ngành bán buôn và bán lẻ, sửa chữa ô tô, mô tô, xe máy và xe có động cơ khác. Ba ngành có mức giảm khoảng 6 điểm phần trăm là ngành sản xuất và phân phối điện, khí đốt, nước nóng, hơi nước và điều hoà không khí, ngành nông nghiệp, lâm nghiệp và thủy sản và ngành xây dựng. Hai ngành có mức giảm trên 3 điểm phần trăm là ngành công nghiệp chế biến và chế tạo và ngành khai khoáng.

Bảng 3.3. Chi tiêu thuế theo phân ngành VSIC 2007, 2012 – 2016 (%)

STT	Tên ngành	Năm 2012					Năm 2014					Năm 2016				
		Số lượng*	Chi tiêu thuế	Chi tiêu thuế do giảm thuế	Thuế suất thực nộp thuế	Tỷ lệ nộp thuế	Số lượng*	Chi tiêu thuế	Chi tiêu thuế do giảm thuế	Thuế suất thực nộp thuế	Tỷ lệ nộp thuế	Số lượng*	Chi tiêu thuế	Chi tiêu thuế do giảm thuế	Thuế suất thực nộp thuế	Tỷ lệ nộp thuế
1	Nông nghiệp, lâm nghiệp và thủy sản	5,4	2,0	2,3	19,0	16,6	3,5	1,4	1,2	16,5	9,5	2,8	1,0	0,5	10,4	16,6
2	Khai khoáng	1,0	1,8	2,6	14,4	64,4	0,7	0,7	0,5	20,2	45,4	0,6	0,6	0,2	16,8	70,5
3	Công nghiệp chế biến, chế tạo	19,7	46,1	57,8	13,7	52,1	16,9	47,9	63,9	13,7	37,8	16,1	56,0	62,2	10,1	71,1
3.1	Sản xuất sản phẩm điện tử, máy vi tính và sản phẩm quang học	0,2	11,0	16,2	3,8	66,5	0,2	21,1	27,0	5,2	52,0	0,3	24,7	30,2	3,0	61,9
3.2	Sản xuất chế biến thực phẩm	2,3	7,8	11,3	13,8	63,2	1,8	5,4	8,2	15,7	47,9	1,6	6,4	7,0	13,0	71,0
3.3	Sản xuất hoá chất và sản phẩm hoá chất	1,0	4,1	3,7	19,6	44,1	0,7	2,4	3,5	14,8	41,8	0,7	2,2	1,9	15,3	67,1
3.4	Sản xuất kim loại và sản phẩm kim loại đúc sẵn	3,0	2,6	2,8	17,9	53,7	3,1	2,4	2,9	14,4	30,6	3,2	3,5	3,3	13,0	72,6

4 Sản xuất và phân phối điện, khí đốt, nước nóng, hơi nước và điều hoà không khí	0,8	4,4	4,2	9,2	37,4	0,6	4,4	4,5	13,2	29,3	0,4	3,4	3,0	6,8	66,2
5 Cung cấp nước; hoạt động quản lý và xử lý rác thải, nước thải	0,7	0,7	1,0	13,5	39,2	0,5	0,4	0,5	16,8	38,9	0,5	0,4	0,4	13,8	65,6
6 Xây dựng	13,6	2,7	2,8	18,9	68,4	14,7	3,6	1,3	19,9	37,7	14,4	3,0	2,7	14,0	73,3
7 Bán buôn và bán lẻ; sửa chữa ô tô, mô tô, xe máy và xe có động cơ khác	30,2	19,8	7,9	19,8	38,3	38,8	15,2	7,3	18,9	19,2	39,7	17,9	16,4	10,3	73,2
7.1 Bán buôn (trừ ô tô, mô tô, xe máy và xe có động cơ khác)	18,1	15,1	7,1	19,0	38,9	24,5	11,4	6,1	19,0	17,9	26,3	13,4	12,7	12,3	73,2
7.2 Bán lẻ (trừ ô tô, mô tô, xe máy và xe có động cơ khác)	9,5	3,2	0,6	23,4	38,9	12,1	1,5	0,4	21,0	20,8	11,1	2,0	0,9	17,0	73,2
7.3 Bán, sửa chữa ô tô, mô tô, xe máy và xe có động cơ khác	2,6	1,5	0,2	21,1	31,5	2,2	2,3	0,9	14,2	24,2	2,2	2,9	2,8	7,7	74,7

8 Vận tải kho bãi, thông tin và truyền thông	7,1	6,3	7,3	21,4	56,9	7,5	5,0	4,9	20,6	32,9	7,7	4,6	3,3	11,5	71,6
9 Dịch vụ lưu trú và ăn uống	4,8	1,2	1,6	17,4	74,1	3,0	0,9	1,0	18,0	69,0	3,0	1,0	0,8	15,6	70,1
10 Hoạt động tài chính, ngân hàng và bảo hiểm	1,6	6,9	6,1	20,6	41,4	1,0	6,1	6,5	16,5	35,1	0,8	2,9	2,3	13,8	79,9
11 Hoạt động kinh doanh bất động sản	1,3	2,6	3,4	20,6	47,9	1,4	8,4	6,4	14,1	22,4	1,6	4,4	4,4	14,8	69,7
12 Giáo dục và đào tạo	0,4	0,5	0,7	10,0	42,4	0,6	0,4	0,5	10,5	16,1	0,7	0,5	0,6	8,5	54,8
13 Y tế và hoạt động trợ giúp xã hội	0,2	0,3	0,3	10,5	59,3	0,3	0,3	0,4	12,7	33,2	0,3	0,3	0,3	10,6	63,7
14 Nghệ thuật, vui chơi và giải trí	0,3	0,3	0,4	28,1	56,6	0,4	0,2	0,2	21,4	25,1	0,4	0,2	0,2	18,8	64,0
15 Khác	13,1	4,5	1,5	18,8	31,6	10,3	5,1	0,8	19,3	20,6	11,2	3,9	2,7	9,7	65,7
Tổng	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Chú thích: VSIC 2007: Hệ thống phân ngành kinh tế Việt Nam được ban hành trong Quyết định số 10/2007/QĐ-TTg năm 2007.

(*) Đây là số lượng doanh nghiệp có lợi nhuận dương, còn thuế suất thực nộp là thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp nộp thuế.

Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

Thứ ba, chi tiêu thuế của các ngành cấp hai nổi bật. Trong ngành chế biến chế tạo, có hai ngành cấp hai có tỷ lệ chi tiêu thuế so với toàn mẫu lớn hơn 6% là ngành sản xuất sản phẩm điện tử, máy vi tính và sản phẩm quang học và ngành sản xuất chế biến thực phẩm. Chi tiêu thuế cho ngành sản xuất sản phẩm điện tử, máy vi tính và sản phẩm quang học là 24,7% năm 2016 cao hơn cả ngành cấp một có tỷ lệ chi tiêu thuế lớn thứ hai là ngành bán buôn và bán lẻ, sửa chữa ô tô, mô tô, xe máy và xe có động cơ khác. Mặc dù số doanh nghiệp của ngành này chỉ chiếm khoảng 0,2% trong tổng số doanh nghiệp có lợi nhuận dương của toàn mẫu. Năm 2012, ngành sản xuất chế biến thực phẩm có tỷ lệ chi tiêu thuế là 7,8%, con số của năm 2014 và 2016 đều cao hơn 6%. Một điều cũng rất đáng chú ý, thuế suất thực nộp của ngành sản xuất sản phẩm điện tử, máy vi tính và sản phẩm quang học rất thấp (3,8% (2012), 5,2% (2014) và 3% (2016)). Còn chi tiêu thuế của ngành bán buôn (trừ ô tô, mô tô, xe máy và xe có động cơ) là cao nhất (luôn trên 11%).

Phân theo quy mô doanh nghiệp

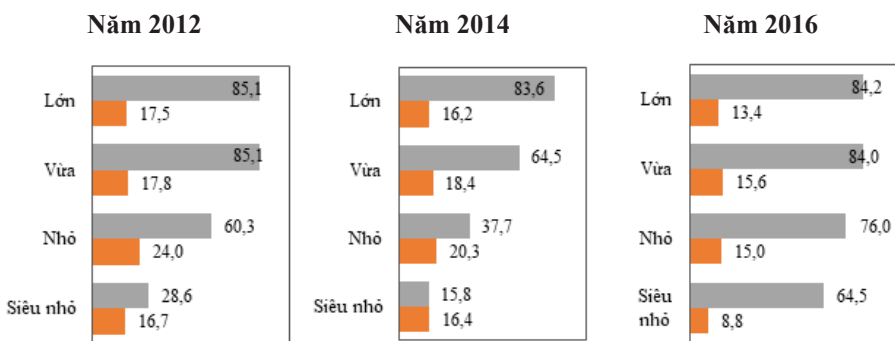
Theo số lao động, doanh nghiệp siêu nhỏ chiếm khoảng 57%, doanh nghiệp nhỏ chiếm khoảng 37%, doanh nghiệp vừa và lớn đều chiếm khoảng 3% (Hình P3.8 ở Phụ lục 3.6). Xét về quy mô nguồn vốn, doanh nghiệp siêu nhỏ chiếm khoảng 64%, doanh nghiệp nhỏ chiếm khoảng 20%, doanh nghiệp vừa chiếm trên 10% và doanh nghiệp lớn chiếm 6% (Hình P3.9 ở Phụ lục 3.6). Xét về các doanh nghiệp nộp thuế, doanh nghiệp lớn theo số lao động chỉ chiếm 4% về số lượng doanh nghiệp nộp thuế nhưng chiếm 70% về lợi nhuận và số thuế thu nhập doanh nghiệp (2016). Các con số tương ứng với nhóm doanh nghiệp lớn nộp thuế theo nguồn vốn là 8% và 90% (2016). Doanh nghiệp siêu nhỏ dù chiếm đến gần 60% về số lượng doanh nghiệp, nhưng lợi nhuận chỉ chiếm 8% và nộp 4% tổng số thu thuế thu nhập doanh nghiệp.

Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp

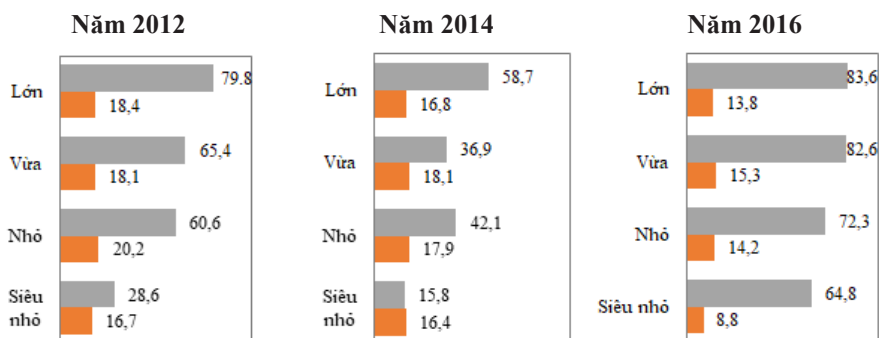
Hình 3.12 cho thấy tỷ lệ doanh nghiệp nộp thuế ở nhóm doanh nghiệp lớn thường ở mức cao nhất, nhưng thuế suất phải nộp lại thường ở mức gần thấp nhất, riêng năm 2014, thuế suất thực nộp của nhóm này

là 16% và thấp nhất trong các nhóm. Nhóm có tỷ lệ doanh nghiệp nộp thuế thấp nhất là doanh nghiệp siêu nhỏ. Con số này là 28% (2012) và 16% (2014), chứng tỏ đã có rất nhiều doanh nghiệp siêu nhỏ nhận được ưu đãi miễn thuế trong hai năm này. Đến năm 2016, khi con số này tăng lên 65% gần bằng các nhóm khác thì các doanh nghiệp này lại nhận được nhiều ưu đãi giảm thuế, cụ thể, thuế suất thực nộp của nhóm này là 9% (thấp nhất trong các nhóm). Nhóm thường xuyên chịu mức thuế suất cao nhất là nhóm doanh nghiệp nhỏ. Điển hình, năm 2012, thuế suất thực nộp của nhóm này là trên 20%, trong khi con số này với doanh nghiệp lớn là 17%.

Hình 3.12. Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp theo quy mô (%)
Theo số lượng lao động



Theo quy mô nguồn vốn



Tỷ lệ doanh nghiệp đóng thuế
 Thuế suất thực nộp trung bình của doanh nghiệp có nộp thuế

Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

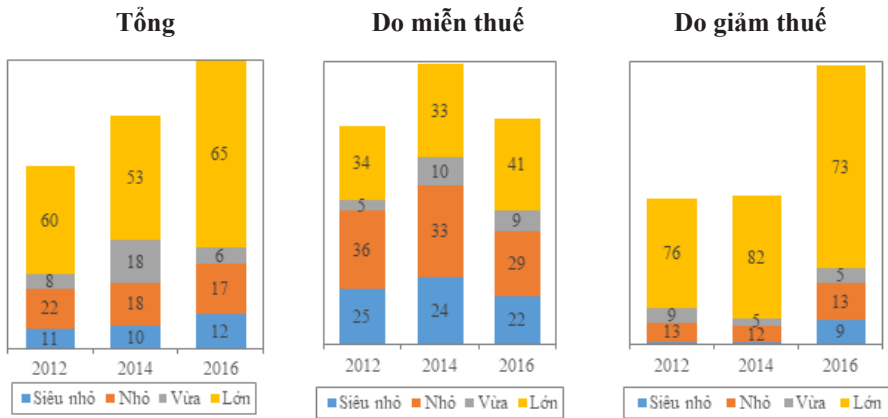
Chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp

Hình P3.13 cho thấy chi tiêu thuế của nhóm doanh nghiệp lớn luôn chiếm tỷ trọng lớn nhất. Điều này cũng đúng với chi tiêu thuế do miễn thuế và chi tiêu thuế do giảm thuế. Bức tranh sẽ được phác họa rõ nét hơn khi nhìn vào số liệu của các nhóm doanh nghiệp phân chia theo nguồn vốn. Năm 2016, tỷ trọng chi tiêu thuế của doanh nghiệp lớn theo số lao động là 65%, con số tương ứng theo nguồn vốn là 80%. Tỷ trọng chi tiêu thuế do giảm thuế của nhóm doanh nghiệp lớn cao gần gấp đôi so với tỷ trọng chi tiêu thuế do miễn thuế của nhóm này. Tỷ trọng chi tiêu thuế do miễn thuế của doanh nghiệp lớn theo nguồn vốn thường chiếm trên 90%, con số này với doanh nghiệp lớn theo số lao động là trên 73%. Sau nhóm doanh nghiệp lớn, tỷ trọng chi tiêu thuế của doanh nghiệp nhỏ đứng thứ hai, tiếp theo thường là doanh nghiệp siêu nhỏ và cuối cùng thường là doanh nghiệp vừa. Chi tiêu thuế bình quân trên một doanh nghiệp (Hình P3.3 ở Phụ lục 3.3) cũng chỉ ra một bức tranh tương tự. Chi tiêu thuế bình quân của một doanh nghiệp lớn theo nguồn vốn có thể gấp đến hàng chục lần so với nhóm đứng thứ hai (doanh nghiệp vừa).

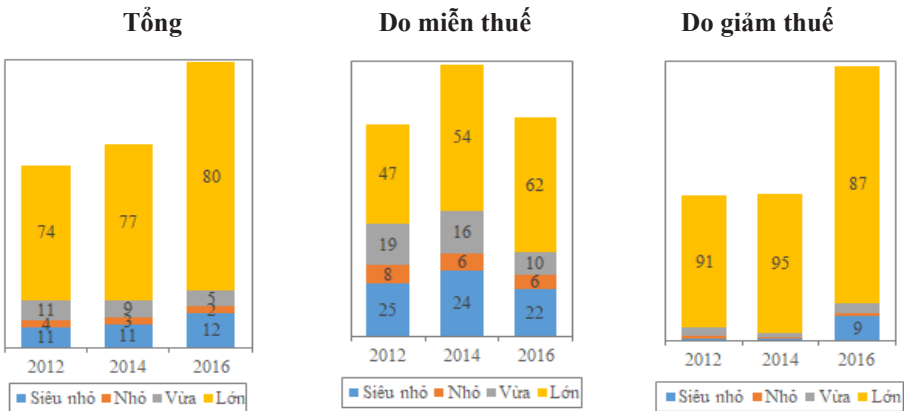
Cơ cấu của doanh nghiệp có tỷ trọng chi tiêu thuế lớn nhất (doanh nghiệp lớn) được thể hiện ở Hình P3.10 (Phụ lục 3.6). Bức tranh tương tự cũng xảy ra giống như khi xem xét cơ cấu của nhóm doanh nghiệp có chi tiêu thuế lớn nhất khi phân theo ngành kinh tế. Từ đây ta có thể thấy, nhóm doanh nghiệp có tỷ trọng chi tiêu thuế cao thường có đặc điểm là có nguồn vốn trên 100 tỷ, thuộc ngành công nghiệp, có vốn đầu tư nước ngoài. Các doanh nghiệp này thường nằm trong các khu công nghiệp và có mức thuế suất thực nộp trong khoảng 0-5%. Số lượng doanh nghiệp có đầy đủ ba đặc tính (có nguồn vốn trên 100 tỷ, thuộc ngành công nghiệp, có vốn đầu tư nước ngoài) là gần 1,6 nghìn doanh nghiệp (chiếm 1% tổng số doanh nghiệp có lợi nhuận dương), nhưng chi tiêu thuế của nhóm này chiếm 41% tổng chi tiêu thuế. Thuế suất thực nộp của nhóm này là 8% và 90% doanh nghiệp của nhóm này nằm trong khu công nghiệp. Như vậy, nhóm doanh nghiệp có bốn đặc điểm (có nguồn vốn trên 100 tỷ, thuộc ngành công nghiệp, có vốn đầu tư nước

ngoài và nằm trong các khu công nghiệp) chiếm chưa đến 1% tổng số doanh nghiệp có lợi nhuận dương, nhưng chi tiêu thuế của nhóm này chiếm 37% tổng chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp.

Hình 3.13. Cơ cấu của chi tiêu thuế theo quy mô doanh nghiệp (%)
Theo số lượng lao động



Theo quy mô nguồn vốn



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

Phân theo tỷ lệ lao động nữ

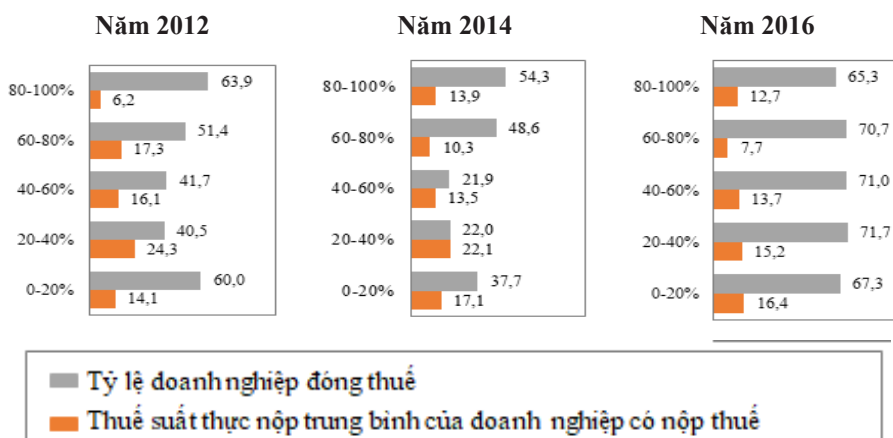
Doanh nghiệp có tỷ lệ lao động nữ dưới 40% chiếm gần 60% tổng số doanh nghiệp, trong khi doanh nghiệp có tỷ lệ lao động nữ trên 60% chỉ chiếm khoảng 20%. Những doanh nghiệp có tỷ lệ nữ cao trên 80%

chỉ chiếm khoảng 5% số doanh nghiệp. Điều tương tự cũng xảy ra khi xem xét cơ cấu về lợi nhuận và số thu thuế thu nhập doanh nghiệp (Hình P3.11 ở Phụ lục 3.7).

Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp

Tỷ lệ nộp thuế của nhóm doanh nghiệp có tỷ lệ lao động nữ từ 20-60% là 41% (2012), sau đó giảm xuống 22% (2014). Đến năm 2016, con số này đã tăng lên 71% và cao hơn tỷ lệ này của các nhóm khác. Năm 2012, thuế suất thực nộp của doanh nghiệp có tỷ lệ nữ từ 80-100% thấp nhất (6,2%), chỉ bằng khoảng 1/5 mức thuế suất phổ thông (25%). Năm 2014 và 2016, thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp có tỷ lệ nữ từ 60-80% thấp nhất và bằng khoảng 1/2 mức thuế suất phổ thông của hai năm này. Doanh nghiệp có tỷ lệ nữ từ 20-40% luôn có tỷ lệ nộp thuế thấp nhất, nhưng lại có mức thuế suất thực nộp cao nhất. Như vậy, doanh nghiệp có tỷ lệ lao động nữ trên 60% luôn được hưởng nhiều ưu đãi giảm thuế hơn so với các doanh nghiệp khác.

Hình 3.14. Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp theo tỷ lệ lao động nữ (%)

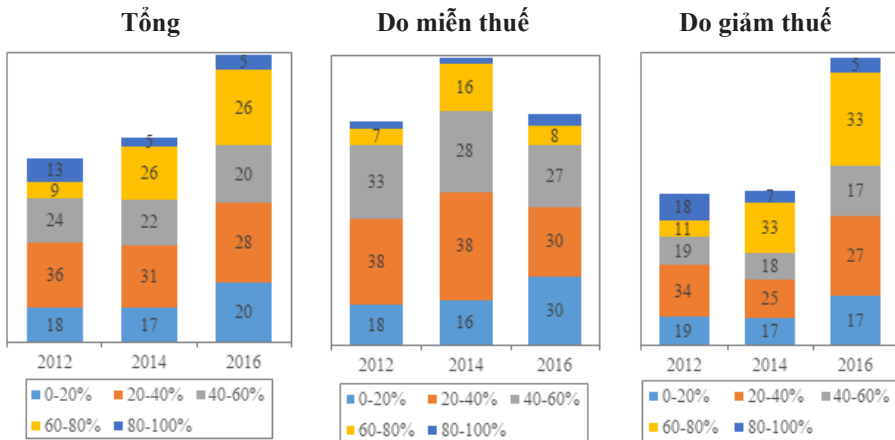


Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

Chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp

Tỷ trọng chi tiêu thuế lại chỉ ra một bức tranh khác so với thuế suất thực nộp. Tỷ trọng chi tiêu thuế và chi tiêu thuế do miễn thuế của nhóm doanh nghiệp có tỷ lệ lao động nữ từ 20-40% luôn cao nhất qua các năm. Tuy nhiên, khi tính chi tiêu thuế do giảm thuế thì tỷ trọng của doanh nghiệp có tỷ lệ nữ từ 60-80% lại cao nhất, trừ năm 2012. Tỷ trọng chi tiêu thuế do giảm thuế và tỷ trọng chi tiêu thuế do miễn thuế của nhóm doanh nghiệp có tỷ lệ nữ trên 80% luôn ở mức dưới 8%, trừ năm 2012. Chi tiêu thuế bình quân trên một doanh nghiệp (Hình P3.3 ở Phụ lục 3.3) cũng cho thấy số liệu của các nhóm khá đồng đều nhau (2016), trừ số liệu của nhóm doanh nghiệp có tỷ lệ nữ từ 60-80%. Số liệu của nhóm doanh nghiệp có tỷ lệ nữ từ 60-80% cao hơn gấp hai lần so với các nhóm khác.

Hình 3.15. Cơ cấu của chi tiêu thuế theo tỷ lệ lao động nữ (%)



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

Phân theo vùng

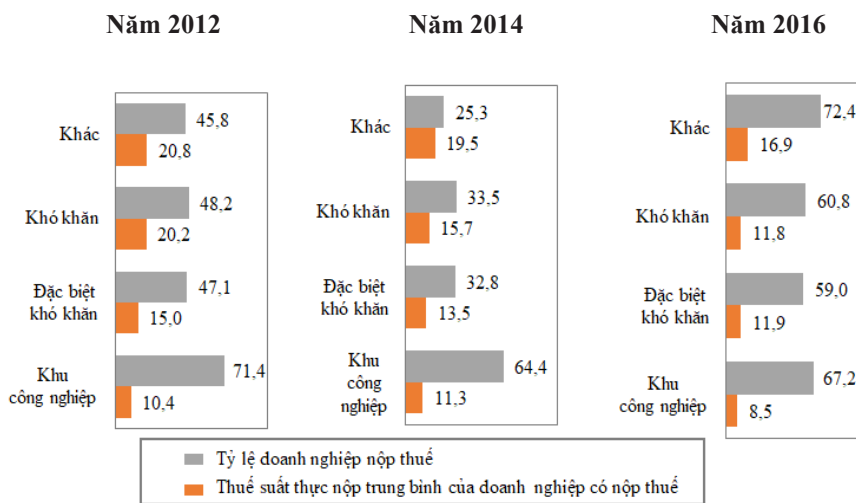
Hình P3.12 (Phụ lục 3.8) cho thấy doanh nghiệp thuộc các khu công nghiệp chỉ chiếm 3% tổng số doanh nghiệp, nhưng lợi nhuận của các doanh nghiệp này chiếm 28% và số thu thuế thu nhập doanh nghiệp chiếm 21% (2016). Doanh nghiệp thuộc khu vực khó khăn và đặc biệt khó khăn chiếm khoảng 10% về số lượng doanh nghiệp, nhưng chỉ chiếm

khoảng 2% về lợi nhuận và số thu thuế thu nhập doanh nghiệp. Năm 2016, số lượng doanh nghiệp ở các khu công nghiệp nằm trên các địa bàn khó khăn chỉ chiếm khoảng 1% nhưng lợi nhuận của nó chiếm 9% và tăng gấp đôi so với năm 2014 (4%). Tuy nhiên, số thu thuế của nhóm này vẫn chỉ chiếm khoảng 1% trong tổng số thu thuế thu nhập doanh nghiệp.

Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp

Hình 3.16 cho thấy tỷ lệ nộp thuế của các doanh nghiệp thuộc các khu công nghiệp thường cao nhất, nhưng thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp này không vượt quá 12%. Thậm chí, năm 2016, con số này là 8,5%, bằng khoảng 2/5 so với mức thuế suất phổ thông (20%). Năm 2012, thuế suất thực nộp của vùng khó khăn là 20,2% rất sát với mức 20,8% của các doanh nghiệp ở vùng không khó khăn. Năm 2014, doanh nghiệp thuộc vùng không khó khăn có tỷ lệ nộp thuế thấp nhất (25,3%) nhưng thuế suất thực nộp vẫn cao nhất (19,5%). Năm 2016, thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp thuộc vùng đặc biệt khó khăn và vùng khó khăn cùng ở mức 12%. Như vậy, các doanh nghiệp trong khu công nghiệp luôn được hưởng nhiều ưu đãi giảm thuế nhất, tiếp theo mới đến khu vực đặc biệt khó khăn.

Hình 3.16. Tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp theo vùng (%)



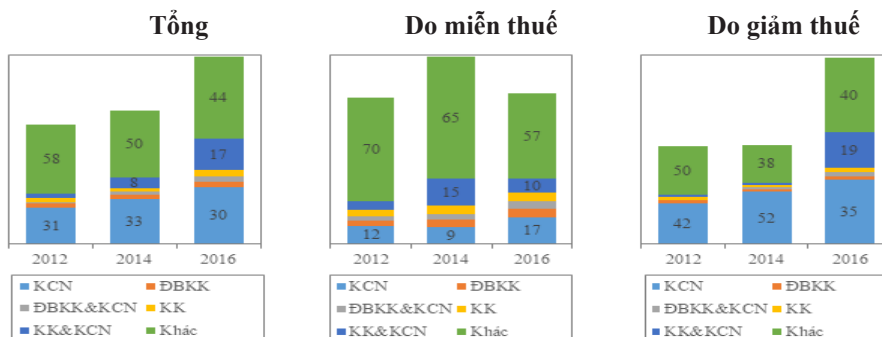
Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016

Chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp

Tỷ trọng chi tiêu thuế của nhóm doanh nghiệp thuộc các khu công nghiệp là 30% (2016), con số này với chi tiêu thuế do giảm thuế tăng lên 35%, còn với chi tiêu thuế do miễn thuế lại giảm xuống 17%. Con số tương ứng với các doanh nghiệp ở các khu công nghiệp nằm trên các địa bàn khó khăn là 17%, 19% và 10% (2016). Tỷ trọng chi tiêu thuế với nhóm doanh nghiệp thuộc địa bàn khó khăn, địa bàn đặc biệt khó khăn, vừa thuộc địa bàn đặc biệt khó khăn vừa thuộc khu công nghiệp luôn ở mức dưới 8%. Con số này cũng đúng với tỷ trọng chi tiêu thuế do miễn thuế và chi tiêu thuế do giảm thuế của các nhóm này. Hình P3.3 (Phụ lục 3.3) cũng chỉ ra chi tiêu thuế bình quân trên một doanh nghiệp ở các khu công nghiệp gấp hàng chục lần so với khu vực khó khăn và đặc biệt khó khăn.

Hình P3.13 cho thấy cơ cấu của nhóm doanh nghiệp thuộc khu công nghiệp theo số lượng doanh nghiệp và theo lợi nhuận. Theo số lượng doanh nghiệp, trong số các doanh nghiệp nằm trong các khu công nghiệp có 53% là doanh nghiệp nhỏ, 61% là doanh nghiệp ngoài nhà nước, 69% thuộc ngành công nghiệp và xây dựng, và 33% doanh nghiệp được miễn thuế. Tuy nhiên, nếu xét theo lợi nhuận của nhóm doanh nghiệp thuộc các khu công nghiệp, lợi nhuận của các doanh nghiệp lớn chiếm 81%, lợi nhuận của doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài chiếm 76%, lợi nhuận của doanh nghiệp thuộc ngành công nghiệp và xây dựng chiếm 91%, và lợi nhuận của các doanh nghiệp có thuế suất thực nộp nằm trong khoảng 0-5% chiếm 42%.

Hình 3.17. Cơ cấu của chi tiêu thuế theo vùng (%)



Chú thích: KCN là nhóm doanh nghiệp thuộc bốn khu (khu công nghiệp, khu chế xuất, khu kinh tế và khu công nghệ cao), ĐBKK là vùng đặc biệt khó khăn, ĐBKK&KCN là nhóm doanh nghiệp ở các khu công nghiệp nằm trên địa bàn đặc biệt khó khăn, KK là vùng khó khăn, KK&KCN là các doanh nghiệp ở các khu công nghiệp nằm trên địa bàn khó khăn.

Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

KẾT LUẬN

Chương này đã sử dụng phương pháp đo lường giảm thu ngân sách là một trong ba phương pháp tính chi tiêu thuế được dùng phổ biến trên thế giới. Do hạn chế trong việc tiếp cận số liệu, nghiên cứu đã dùng hạch toán đơn giản và bộ số liệu điều tra doanh nghiệp (VEC) để tính chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp tại Việt Nam trong ba năm 2012, 2014 và 2016. Bên cạnh số liệu về chi tiêu thuế, chương cũng đưa ra hai chỉ tiêu khác là tỷ lệ nộp thuế (tỷ lệ doanh nghiệp có nộp thuế trong số các doanh nghiệp có lợi nhuận dương) và thuế suất thực nộp trung bình của các doanh nghiệp nộp thuế. Hai chỉ tiêu này giúp cho người đọc có cái nhìn sâu sắc hơn về bức tranh ưu đãi thuế ở Việt Nam thay vì chỉ dựa vào con số ước tính về chi tiêu thuế (một con số phụ thuộc rất nhiều vào lợi nhuận).

Xét trong toàn mẫu, số doanh nghiệp có lợi nhuận dương chiếm 36% (2012) và khoảng 50% (2014 và 2016). Trong số các doanh nghiệp có lợi nhuận dương, số doanh nghiệp không được hưởng ưu đãi thuế là khoảng 10% (2012 và 2014) và 37% (2016), số doanh nghiệp được

miễn thuế hoặc đóng mức thuế suất là 0% chiếm rất cao (53% (2012), 72% (2014) và 30% (2016). Còn lại các doanh nghiệp được hưởng ưu đãi giảm thuế (thuế suất thực nộp thấp hơn mức thuế suất phổ thông) là 36% (2012), 20% (2014) và 33% (2016). Chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp mà nghiên cứu ước tính được là 55 nghìn tỷ đồng (2012), 61 nghìn tỷ đồng (2014) và 86 nghìn tỷ đồng năm (2016). Trong đó, chi tiêu thuế do giảm thuế thường chiếm đến 60% (2012 và 2014) và 70% (2016). Số liệu chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp mà nghiên cứu ước tính được bằng khoảng 7% tổng thu ngân sách nhà nước, khoảng 5% tổng chi ngân sách nhà nước, và cao hơn chi tiêu của ngân sách nhà nước cho y tế.

Mặc dù tính toán bằng các chỉ tiêu khác nhau nhưng các kết quả đều chỉ ra những nhóm doanh nghiệp sau đây nhận được nhiều ưu đãi về thuế nhất ở Việt Nam. Xét về quy mô doanh nghiệp, chi tiêu thuế của doanh nghiệp lớn chiếm tỷ lệ áp đảo, thuế suất thực nộp của nhóm này thường thấp thứ hai sau nhóm doanh nghiệp siêu nhỏ và chi tiêu thuế bình quân trên một doanh nghiệp của nhóm này cũng cao gấp hàng chục lần so với các nhóm khác. Xét về ngành kinh tế, doanh nghiệp thuộc ngành công nghiệp (nhất là ngành chế biến và chế tạo) có con số chi tiêu thuế rất lớn và thuế suất thực nộp của nhóm này cũng luôn thấp nhất. Thậm chí với ngành chế biến chế tạo thuế suất thực nộp chỉ bằng khoảng 1/5 mức thuế suất phổ thông. Xét về sở hữu, chi tiêu thuế của doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài có chiếm khoảng một nửa, trong khi số lượng các doanh nghiệp này chỉ chiếm khoảng 3%. Thuế suất thực nộp của nhóm này cũng luôn thấp nhất so với các nhóm khác. Xét về khu vực, số doanh nghiệp thuộc khu công nghiệp luôn chỉ chiếm 2% nhưng chi tiêu thuế của nhóm này luôn chiếm 30%. Chi tiêu thuế bình quân trên một doanh nghiệp của nhóm này cũng cao hơn ít nhất là 30 lần so với các vùng khác. Thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp nộp thuế trong nhóm này chỉ khoảng 10%, bằng khoảng một nửa mức thuế suất phổ thông của các năm. Xét về thuế suất thực nộp, điều rất đáng ngạc nhiên là chi tiêu thuế của nhóm doanh nghiệp có mức thuế suất thực nộp từ 0% đến dưới 5% đã tăng mạnh lên mức 48% trong năm 2016.

Chi tiêu thuế bình quân trên một doanh nghiệp của nhóm này cao ít nhất là 2,5 lần so với các nhóm thuế suất thực nộp khác.

Tính toán của nghiên cứu cũng chỉ ra nhóm doanh nghiệp có tỷ trọng chi tiêu thuế cao thường có đặc điểm là có nguồn vốn trên 100 tỷ, thuộc ngành công nghiệp, có vốn đầu tư nước ngoài. Các doanh nghiệp này thường nằm trong các khu công nghiệp và có mức thuế suất thực nộp dưới 5%. Số lượng doanh nghiệp có đầy đủ ba đặc điểm (có nguồn vốn trên 100 tỷ, thuộc ngành công nghiệp, có vốn đầu tư nước ngoài) là gần 1,6 nghìn doanh nghiệp (chiếm 1% tổng số doanh nghiệp có lợi nhuận dương), nhưng chi tiêu thuế của nhóm này chiếm 41% tổng chi tiêu thuế. Thuế suất thực nộp của nhóm này là 8% và 90% doanh nghiệp của nhóm này nằm trong khu công nghiệp. Nhóm doanh nghiệp có bốn đặc điểm (có nguồn vốn trên 100 tỷ, thuộc ngành công nghiệp, có vốn đầu tư nước ngoài và nằm trong các khu công nghiệp) chiếm chưa đến 1% tổng số doanh nghiệp có lợi nhuận dương, nhưng chi tiêu thuế của nhóm này chiếm 37% chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp.

Ngoài việc chú ý đến nhóm có tỷ trọng chi tiêu thuế cao, trong quá trình cắt giảm dần các ưu đãi về thuế, các nhà lập chính sách cần phải chú ý đến yếu tố về lợi nhuận nếu tính đến hiệu quả về mặt hành thu. Nhóm có lợi nhuận lớn và thuế suất thực nộp thấp sẽ là nhóm cần xem xét đầu tiên. Khi phải lựa chọn giữa nhóm doanh nghiệp có lợi nhuận lớn và thuế suất thực nộp cao với nhóm lợi nhuận nhỏ và thuế suất thực nộp thấp, các nhà lập chính sách nên tập trung vào nhóm đầu thay vì nhóm sau. Vì chỉ cần gỡ bỏ một chút ưu đãi thuế ở nhóm đầu sẽ làm tăng nguồn thu về thuế lớn hơn nhiều so với việc gỡ bỏ nhiều ưu đãi thuế ở nhóm sau.

Cuối cùng, mặc dù các con số ước tính khá ấn tượng nhưng còn quá sớm để đưa ra các khuyến nghị chính sách cụ thể. Các tính toán ở trên gặp một hạn chế rất lớn về tính chính xác khi sử dụng bộ số liệu điều tra doanh nghiệp do không tiếp cận được với hồ sơ khai thuế. Vấn đề làm giảm độ chính xác của các tính toán là bộ điều tra doanh nghiệp chỉ cung cấp thông tin về lợi nhuận gộp và số thuế chung mà không có

lợi nhuận và số thuế của từng lĩnh vực hoạt động của doanh nghiệp. Để chính thức đưa con số chi tiêu thuế vào báo cáo ngân sách như nhiều nước phát triển đang làm và để đưa ra các khuyến nghị chính sách dựa trên các tính toán về chi tiêu thuế, nghiên cứu cho rằng cần phải nâng cao tính chính xác của các con số về chi tiêu thuế. Cụ thể là chi tiêu thuế nên được ước tính dựa trên hồ sơ khai thuế của doanh nghiệp thay vì sử dụng bộ điều tra doanh nghiệp.

PHỤ LỤC

Phụ lục 3.1. Ưu đãi thuế trong thuế thu nhập doanh nghiệp

Bảng P3.1. Các loại ưu đãi thuế chính

STT	Các loại ưu đãi	Nội dung
1	Miễn thuế đối với một số loại thu nhập	Thu nhập từ trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng, chế biến nông sản, thủy sản, sản xuất muối của hợp tác xã; thu nhập từ chuyển nhượng chứng chỉ giảm phát thải; ...
2	Ưu đãi về thuế suất	Có các mức thuế suất 10% trong 15 năm và 17% trong 10 năm (so với mức thuế suất phổ thông là 20% từ ngày 01/01/2016).
3	Ưu đãi về thời gian miễn thuế, giảm thuế	Miễn thuế 4 năm và giảm 50% số thuế phải nộp trong 9 năm tiếp theo hoặc miễn thuế 2 năm và giảm 50% số thuế phải nộp trong 4 năm tiếp theo (tùy từng dự án đầu tư theo lĩnh vực hoặc theo địa bàn, kể cả trường hợp đầu tư mở rộng).
4	Chuyển lỗ	Doanh nghiệp có lỗ được chuyển lỗ sang năm sau. Thời gian được chuyển lỗ không quá 5 năm kể từ năm tiếp theo năm phát sinh lỗ.
5	Khấu hao nhanh	Khấu hao nhanh tài sản cố định: Tỷ lệ tối đa không quá hai lần tỷ lệ khấu hao thông thường.
6	Các trường hợp khác	Doanh nghiệp sử dụng nhiều lao động nữ. Doanh nghiệp sử dụng nhiều lao động là người dân tộc thiểu số.

Nguồn: Oxfam (2016).

Hộp P3.1. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp với một tập đoàn đa quốc gia tại Việt Nam

Theo Khoản 1 Điều 13 của Luật thuế TNDN, những doanh nghiệp công nghệ cao hoặc doanh nghiệp đầu tư vào khu công nghệ cao, khu kinh tế sẽ được hưởng mức thuế suất 10% trong vòng 15 năm.

Khoản 5 Điều 13 Luật Thuế TNDN năm 2012, được sửa đổi bổ sung tại Luật số 71/2014/QH13 cũng quy định doanh nghiệp có các tiêu chí sau có thể kéo dài thời gian chịu mức thuế suất 10% thêm 15 năm nữa:

- Sản xuất sản phẩm hàng hóa có khả năng cạnh tranh toàn cầu, doanh thu đạt trên 20 nghìn tỷ đồng/năm chậm nhất sau năm năm kể từ khi có doanh thu từ dự án đầu tư;

- Sử dụng thường xuyên trên 6 nghìn lao động;

Tại Điều 14 của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2012 cũng quy định các dự án mới đầu tư ở Khoản 1 Điều 13 có thể được miễn thuế trong bốn năm đầu và giảm thuế 50% trong 9 năm tiếp theo.

Hiện tại, Samsung đã nhận được nhiều ưu đãi đầu tư từ Chính phủ: hưởng thuế thu nhập doanh nghiệp 10% trong 30 năm, miễn thuế trong bốn năm và giảm 50% trong 9 năm tiếp theo (CafeF, 2017).

“Riêng năm 2016, các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (FDI) được ưu đãi tới trên 35,3 nghìn tỉ đồng. Trong đó, ưu đãi thuế cho các công ty của Samsung tại Việt Nam là khoảng 20,2 nghìn tỉ đồng (gần 1 tỉ USD). Khu vực FDI đang nhận được tổng ưu đãi tới 91,9% tổng số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp.

Theo thống kê của Bộ Tài chính, có 100 doanh nghiệp nhận miễn giảm thuế thu nhập doanh nghiệp lớn nhất, chưa kể ưu đãi về đất đai và các ưu đãi khác. Trong đó Samsung là một trong những doanh nghiệp nhận ưu đãi lớn nhất. Theo một chuyên gia của Bộ Tài chính, doanh nghiệp FDI còn có thể được ưu đãi nhiều khoản khác như thuế nhập khẩu, VAT... nếu là doanh nghiệp chế xuất.”

Nguồn: Ngọc An (2017).

Cũng theo Khoản 2 Điều 13 Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp, Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện hoạt động xã hội hoá trong lĩnh vực giáo dục - đào tạo, dạy nghề, y tế, văn hoá, thể thao chịu thuế 10%. Hiện nay, cũng có nhiều tập đoàn giáo dục, đào tạo, y tế đa quốc gia đang hoạt động tại Việt Nam và chịu mức thuế suất 10% theo quy định này.

Nguồn: VEPR (2018)

Bảng P3.2. Ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp, 2008-2016

Hình thức ưu đãi thuế	Ưu đãi chung cho tất cả các vùng	Khó khăn*	Đặc biệt khó khăn*	Khu công nghiệp**
Miễn thuế	<ul style="list-style-type: none"> + Thu nhập từ trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng thủy sản, sản xuất muối của hợp tác xã + Thu nhập từ dạy nghề cho một số nhóm người + Thu nhập của doanh nghiệp 30% người lao động là khuyết tật; người sau cai nghiện, HIV/AIDS. + Thu nhập từ đánh bắt hải sản, sản xuất sản phẩm thủ nghiệp, thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao, chuyển nhượng chứng chỉ giám phát thải (CERs), dịch vụ nông nghiệp. 	Thu nhập của hợp tác xã hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp, diêm nghiệp	<ul style="list-style-type: none"> + Thu nhập của doanh nghiệp từ trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng, chế biến nông sản, thủy sản + Thu nhập từ chuyển giao công nghệ thuộc lĩnh vực ưu tiên chuyển giao cho tổ chức, cá nhân ở địa bàn này + Thu nhập của hợp tác xã hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp, diêm nghiệp 	
10%	<ul style="list-style-type: none"> + Hợp tác xã hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp, diêm nghiệp + Giáo dục, y tế, văn hóa, thể thao, xuất bản, urom giống cây lâm nghiệp, giám định tư pháp, môi trường. 	Thu nhập của doanh nghiệp từ: trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng; nuôi trồng nông, lâm, thủy sản		
10% trong 15 năm	<ul style="list-style-type: none"> + Dự án mới ở một số lĩnh vực + Doanh nghiệp công nghệ cao + Doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao 		Tất cả các dự án đầu tư mới	Tất cả các dự án đầu tư mới
10% trong vòng 30 năm	Đang được ưu đãi 10% trong vòng 15 năm và tháo gỡ các yếu tố ở quy định kéo dài thời gian ở bên dưới			

20% (từ năm 2016 sẽ là 17%) trong vòng 15 năm	+ Dự án mới ở một số lĩnh vực	Tất cả các Dự án đầu tư mới
20% (từ năm 2016 sẽ là 17%) trong vòng 30 năm	Đang được ưu đãi 20% trong vòng 15 năm và thỏa mãn các yếu tố ở quy định kéo dài thời gian ở bên dưới	
Giảm 50% số thuế TNDN tính trên thu nhập	Doanh nghiệp thực hiện chuyển giao công nghệ thuộc lĩnh vực ưu tiên chuyển giao cho các tổ chức, cá nhân thuộc địa bàn khó khăn	
Giảm thuế khác	Các chi phí cho lao động nữ ở một số doanh nghiệp và chi phí cho lao động là người dân tộc thiểu số	

Chú thích: * Được quy định trong Nghị định số 218/2013/NĐ-CP và Nghị định 91/2014/NĐ-CP.

** : Bao gồm khu công nghiệp, khu kinh tế, khu chế xuất và khu công nghệ cao.

Người: Tác giả tổng hợp từ trang thuvienphapluat.vn.

Phụ lục 3.2. Tiêu chí phân nhóm doanh nghiệp

Bảng P3.3. Các tiêu chí phân nhóm doanh nghiệp

STT	Tiêu chí	Phân loại
1	Theo quy mô lao động*	<p>Doanh nghiệp siêu nhỏ: 10 lao động trở xuống</p> <p>Doanh nghiệp nhỏ: từ trên 10 người đến 200 người (trừ doanh nghiệp thương mại và dịch vụ là đến dưới 50 người)</p> <p>Doanh nghiệp vừa: từ trên 200 người đến 300 người (trừ doanh nghiệp thương mại và dịch vụ là từ trên 50 người đến 100 người)</p> <p>Doanh nghiệp lớn: từ 300 người trở lên (trừ doanh nghiệp thương mại và dịch vụ từ 100 người trở lên)</p>
2	Theo quy mô nguồn vốn*	<p>Doanh nghiệp siêu nhỏ: dưới 10 lao động</p> <p>Doanh nghiệp nhỏ: dưới 20 tỷ đồng (trừ doanh nghiệp thương mại và dịch vụ là 10 tỷ)</p> <p>Doanh nghiệp vừa: từ trên 20 tỷ đến 100 tỷ (trừ doanh nghiệp thương mại và dịch vụ là từ trên 10 tỷ đến 50 tỷ)</p> <p>Doanh nghiệp lớn: từ 100 tỷ trở lên (trừ doanh nghiệp thương mại và dịch vụ từ 50 tỷ trở lên)</p>
3	Ngành kinh tế	<p>Trong Điều tra doanh nghiệp 2014, hoạt động của doanh nghiệp được ghi theo ngành cấp 5 nên nhóm gộp thành 3 ngành kinh tế lớn: Nông nghiệp (mã ngành 01110-03230), công nghiệp và xây dựng (mã ngành 05100-43900), thương mại và dịch vụ (mã ngành 45100-96390).</p>
4	Loại hình sở hữu	<p>Trong Điều tra doanh nghiệp 2014, doanh nghiệp được chia thành 13 loại, nghiên cứu gộp thành 3 loại chính như sau:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nhà nước: Công ty trách nhiệm hữu hạn 1 thành viên 100% vốn ngân sách trung ương, công ty trách nhiệm hữu hạn 1 thành viên 100% vốn ngân sách địa phương, công ty cổ phần và công ty trách nhiệm hữu hạn có vốn nhà nước > 50%, công ty nhà nước; - Ngoài nhà nước: <ul style="list-style-type: none"> + Hợp tác xã: Hợp tác xã/liên hiệp hợp tác xã ; + Trách nhiệm hữu hạn (TNHH): Công ty trách nhiệm hữu hạn tư nhân, công ty trách nhiệm hữu hạn có vốn nhà nước ≤ 50%; + Tư nhân: Doanh nghiệp tư nhân, công ty hợp danh; + Cổ phần: Công ty cổ phần không có vốn nhà nước, công ty cổ phần có vốn nhà nước ≤ 50%. - Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (FDI): doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài, doanh nghiệp nhà nước liên doanh với nước ngoài, doanh nghiệp khác liên doanh với nước ngoài.
5	Vùng	<p>Trong luật thuế thu nhập doanh nghiệp thường ưu đãi thuế cho vùng đặc biệt khó khăn và vùng khó khăn, ngoài ra nghiên cứu cũng nhóm các khu công nghiệp vào một nhóm để so sánh với hai vùng trên.</p>

6	Các khu công nghiệp	Nghiên cứu chia nhỏ bốn khu là khu công nghiệp, khu chế xuất, khu kinh tế và khu công nghệ cao để so sánh thuế suất giữa các khu này.
7	Tỷ lệ lao động nữ	Nghiên cứu chia năm nhóm theo tỷ lệ lao động nữ trong doanh nghiệp là từ 0% đến dưới 20%, từ 20% đến dưới 40%, từ 40% đến dưới 60%, từ 60% đến dưới 80% và từ 80% đến đến 100%.
8	Thuế suất	Nghiên cứu chia thành 6 nhóm: nhóm doanh nghiệp không nộp thuế và chịu thuế cao hơn mức thuế suất phổ thông, trên 0% đến 25% mức thuế suất phổ thông, từ 25% đến 50%, từ 50% đến 75% và từ 75% đến 100%.

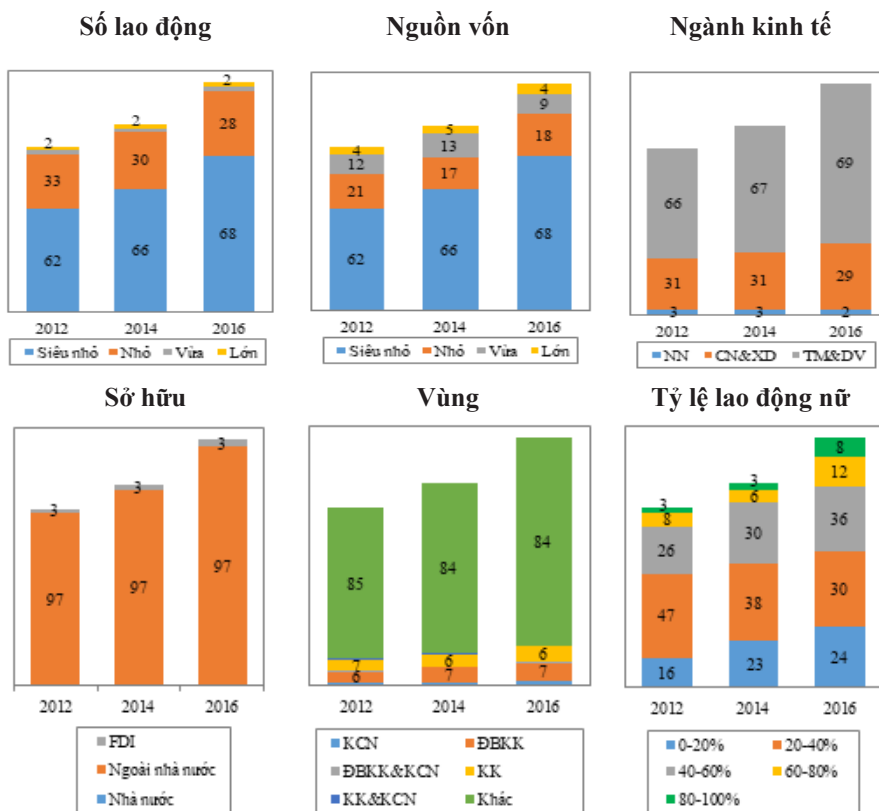
Chú thích: *Phân chia theo quy mô lao động và nguồn vốn là căn cứ vào Nghị định số 56/2009/NĐ-CP.

Nguồn: Tác giả tự tổng hợp.

Phụ lục 3.3. Số liệu tính toán cho toàn mẫu

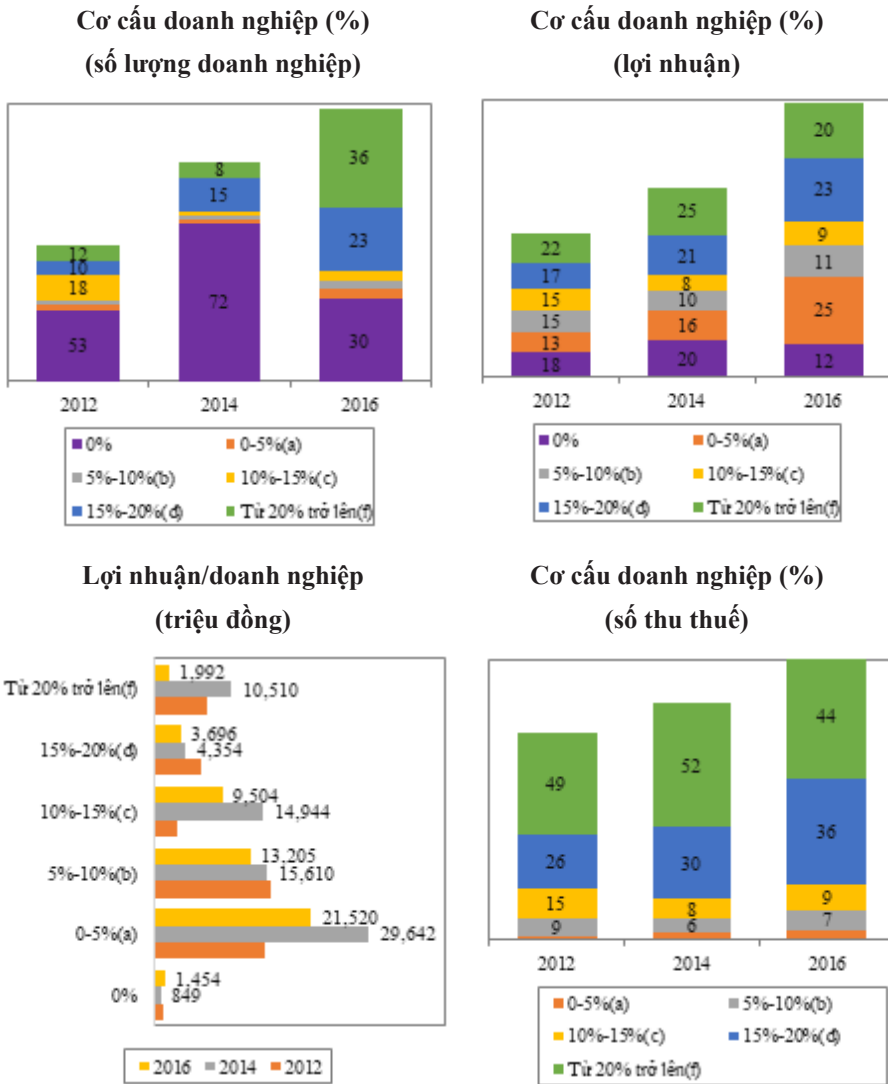
Trong các phụ lục về hình của chương này có những ký hiệu viết tắt sau được dùng thống nhất trong tất cả các hình. Về ngành kinh tế, NN là ngành nông nghiệp, CN&XD là công nghiệp và xây dựng, TM&DV là thương mại và dịch vụ. Về sở hữu, FDI là nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Về vùng, KCN là nhóm doanh nghiệp thuộc bốn khu (khu công nghiệp, khu chế xuất, khu kinh tế và khu công nghệ cao), ĐBK&KCN là vùng đặc biệt khó khăn, ĐBK&KCN là nhóm doanh nghiệp ở các khu công nghiệp nằm trên địa bàn đặc biệt khó khăn, KK là vùng khó khăn, KK&KCN là các doanh nghiệp ở các khu công nghiệp nằm trên địa bàn khó khăn.

Hình P3.1. Cơ cấu doanh nghiệp trong bộ số liệu điều tra doanh nghiệp (theo số doanh nghiệp) (%)



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

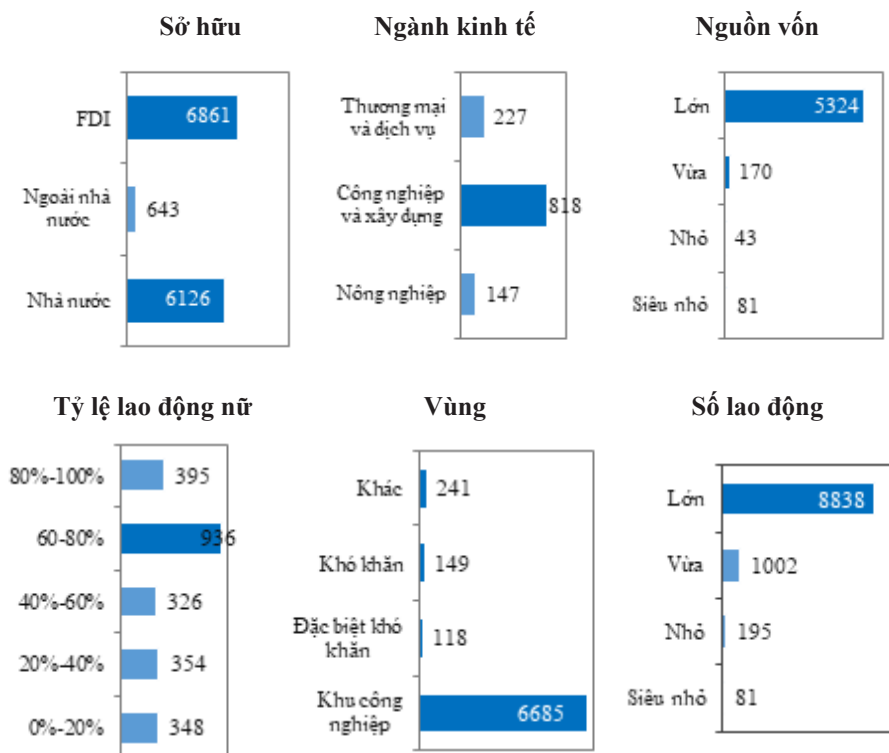
Hình P3.2. Doanh nghiệp có lợi nhuận dương phân theo thuế suất thực nộp



Chú thích: Mức thuế suất phổ thông của các năm có sự thay đổi nên (a) 0-6,25% với năm 2012 và 0-5,5% với năm 2014; (b) 6,25-12,5% (2012) và 5,5-11% (2014); (c) 12,5-18,25% (2012) và 11-16,5% (2014); (d) 18,25-25% (2012) và 16,5-22% (2014); (f) từ 25% trở lên (2012) và từ 22% trở lên (2014)

Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

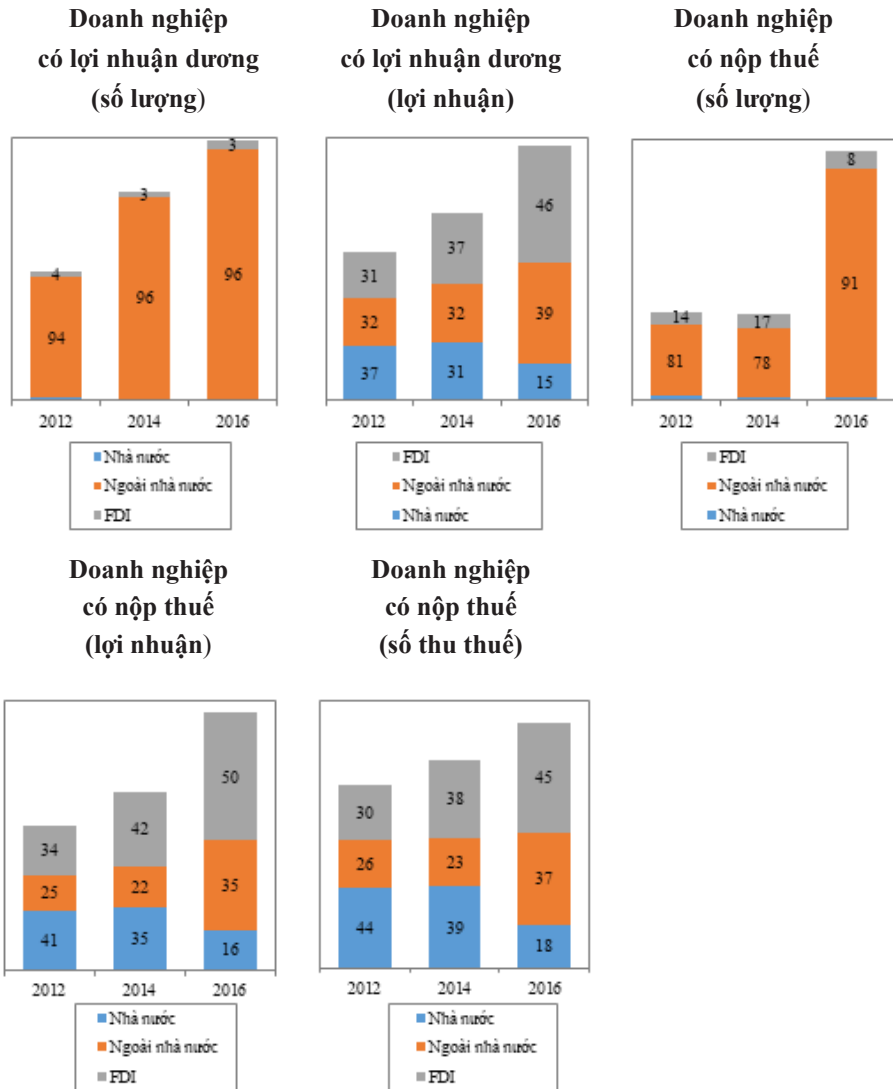
Hình P3.3. Chi tiêu thuế bình quân trên một doanh nghiệp, 2016 (triệu đồng)



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

Phụ lục 3.4. Phân chia theo loại hình sở hữu

Hình P3.4. Cơ cấu doanh nghiệp theo loại hình sở hữu (%)

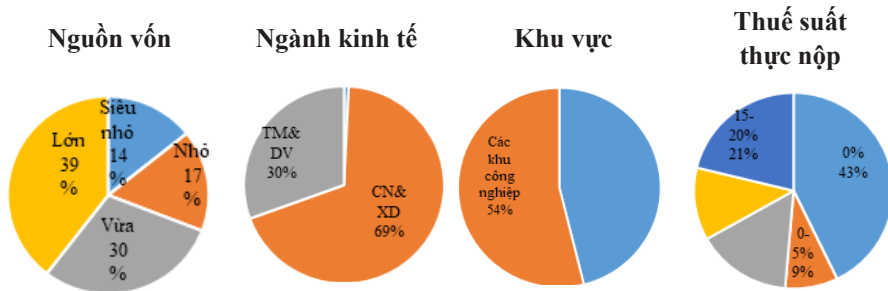


Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

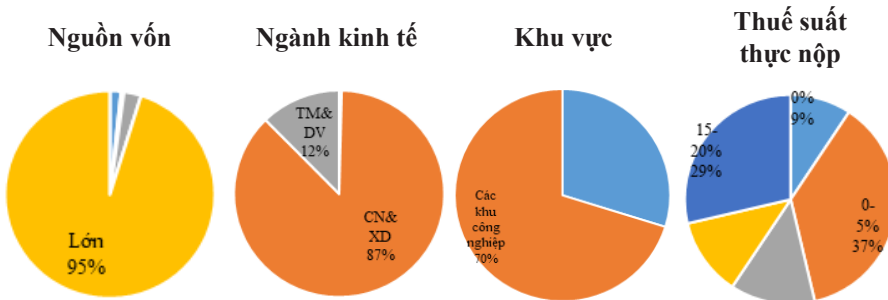
Hình P3.5. Cơ cấu nhóm được hưởng nhiều chi tiêu thuế nhất trong năm 2016 (%)

(Nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài)

Xét về số doanh nghiệp



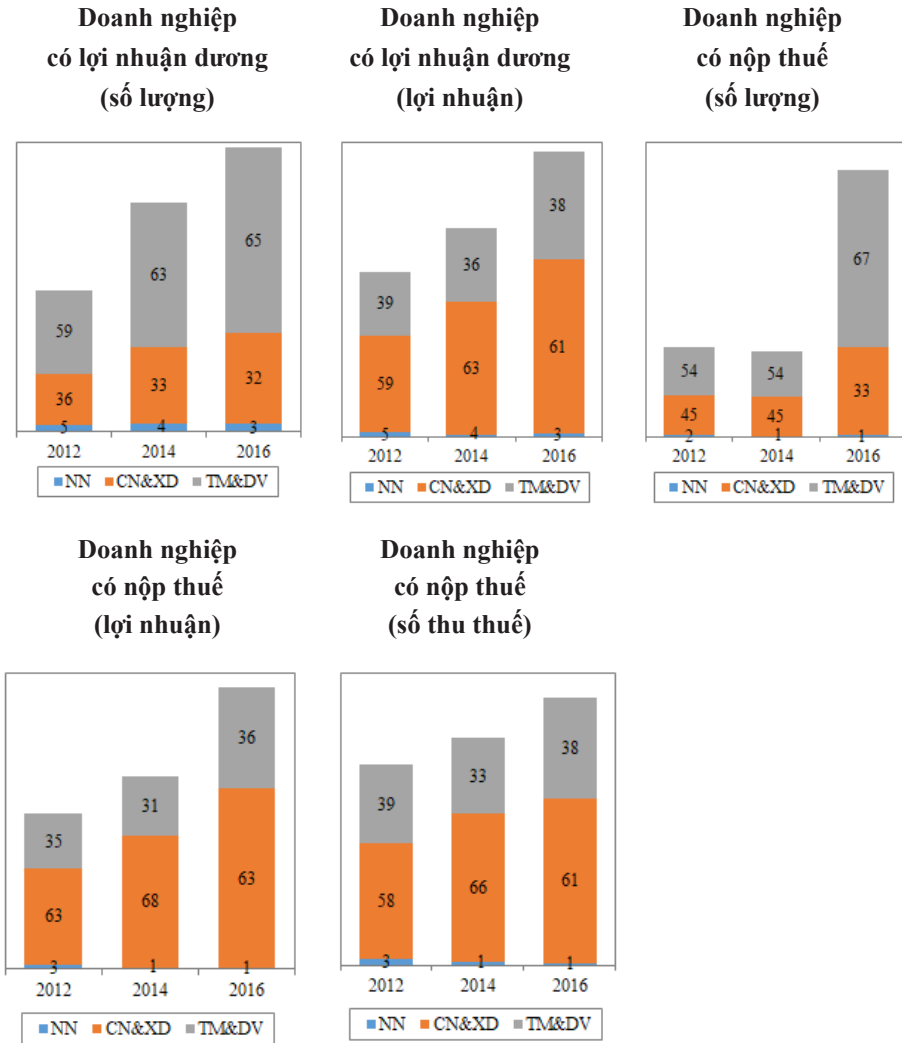
Xét về lợi nhuận



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2016.

Phụ lục 3.5. Phân chia theo ngành kinh tế

Hình P3.6. Cơ cấu doanh nghiệp theo ngành kinh tế (%)

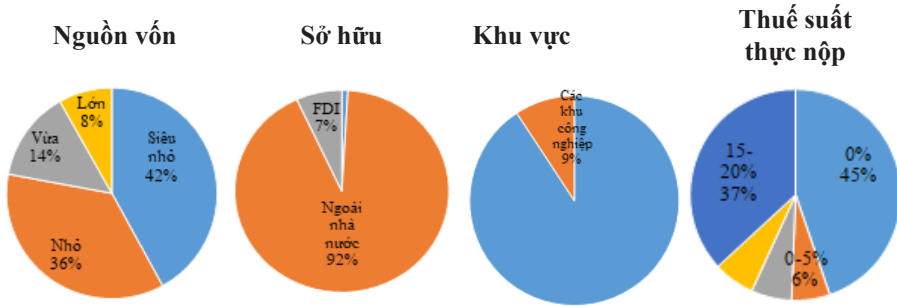


Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

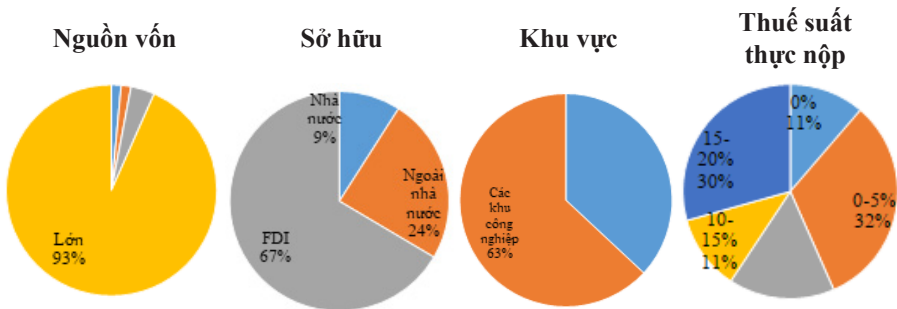
Hình P3.7. Cơ cấu nhóm được hưởng nhiều chi tiêu thuế nhất trong năm 2016 (%)

(Nhóm doanh nghiệp thuộc ngành công nghiệp và xây dựng)

Xét về số doanh nghiệp



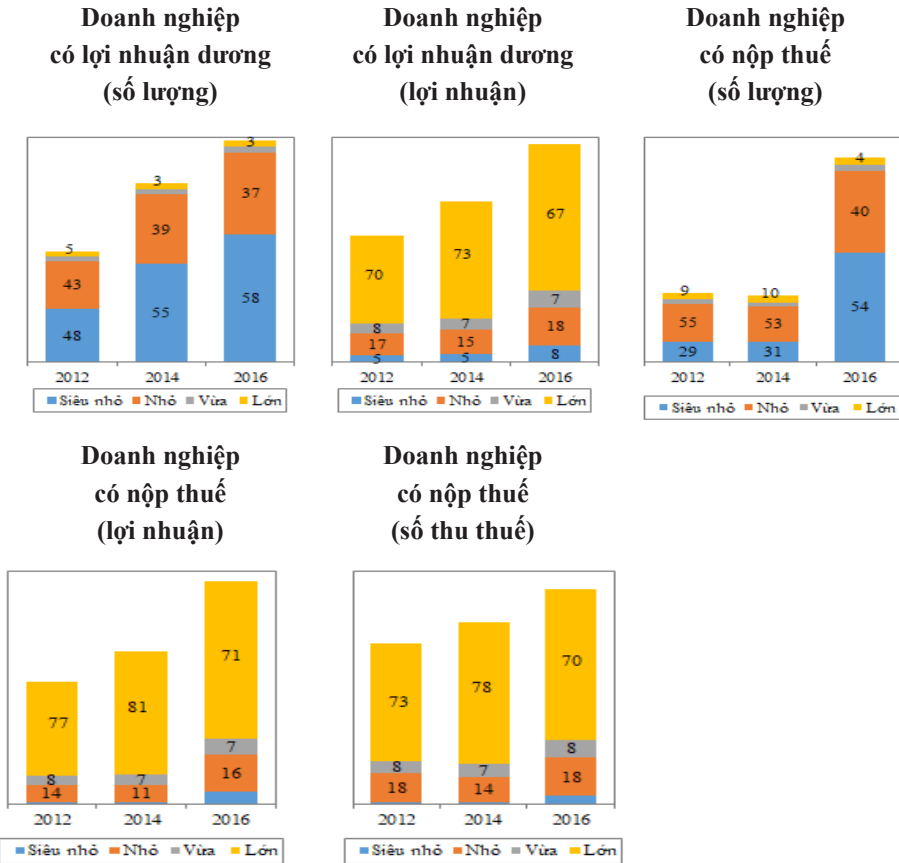
Xét về lợi nhuận



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

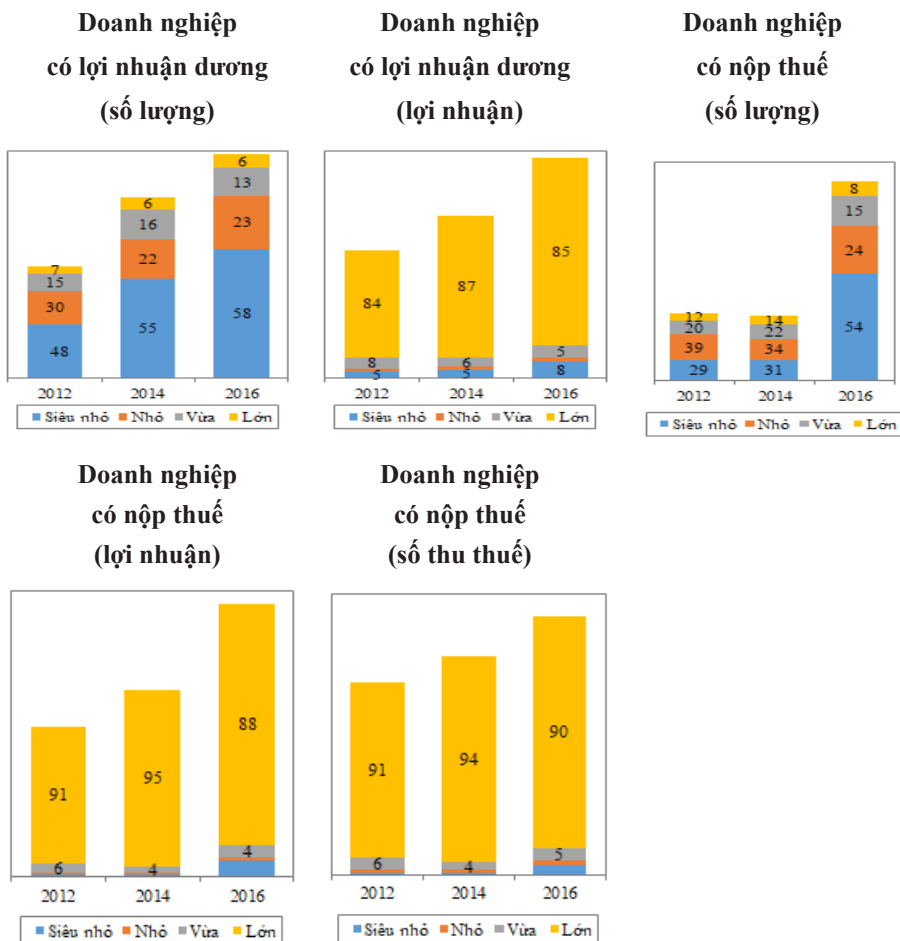
Phụ lục 3.6. Phân chia theo quy mô doanh nghiệp

Hình P3.8. Cơ cấu doanh nghiệp theo quy mô lao động (%)



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

Hình P3.9. Cơ cấu doanh nghiệp theo quy mô nguồn vốn (%)

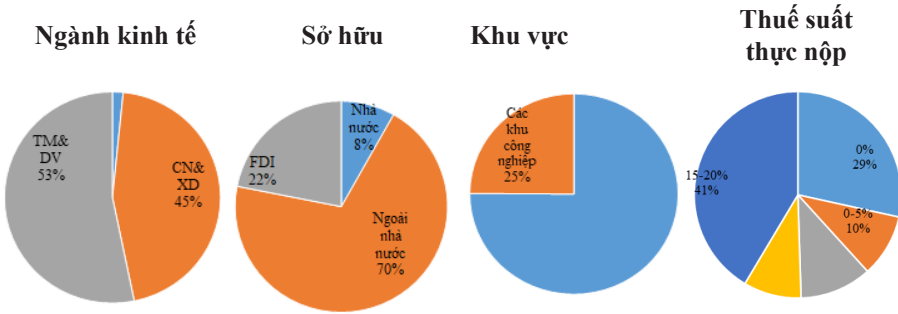


Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

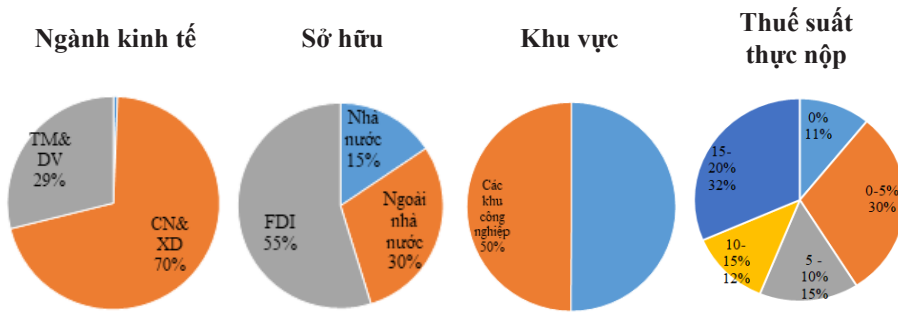
Hình P3.10. Cơ cấu nhóm được hưởng nhiều chi tiêu thuế nhất trong năm 2016 (%)

(Nhóm doanh nghiệp lớn)

Xét về số doanh nghiệp



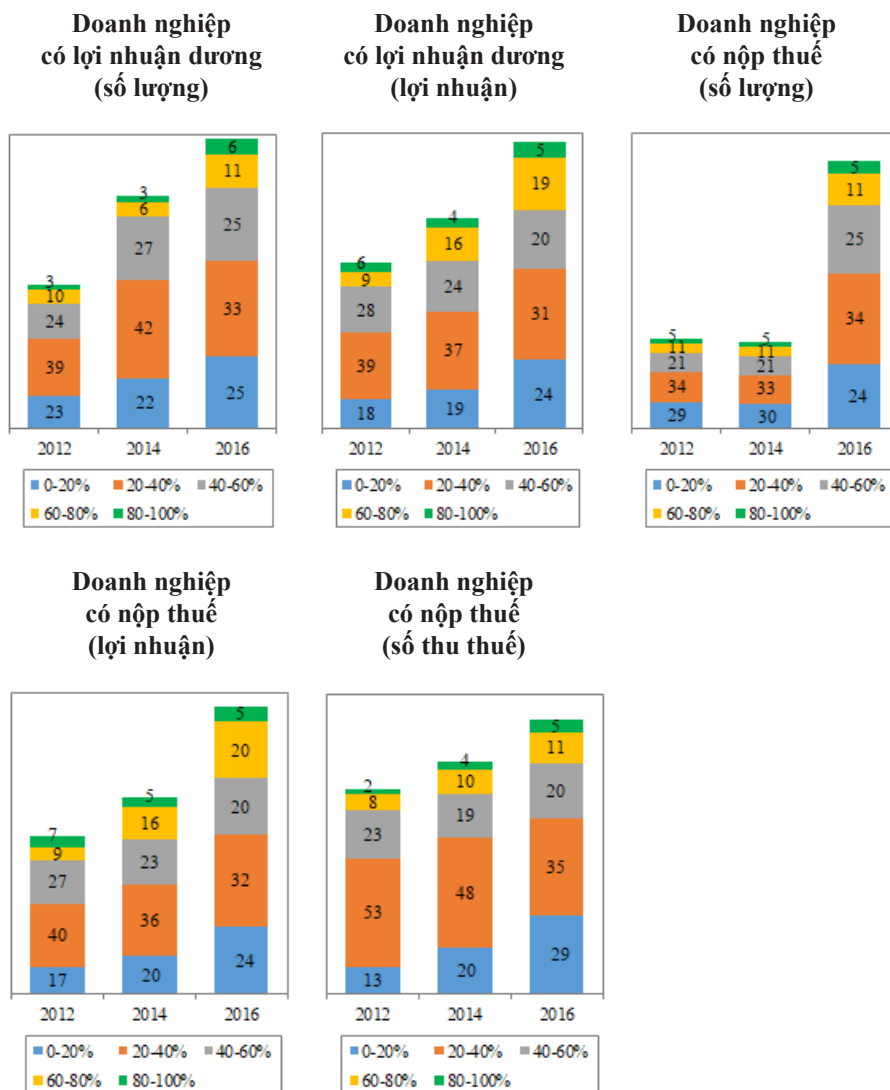
Xét về lợi nhuận



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

Phụ lục 3.7. Phân chia theo tỷ lệ lao động nữ

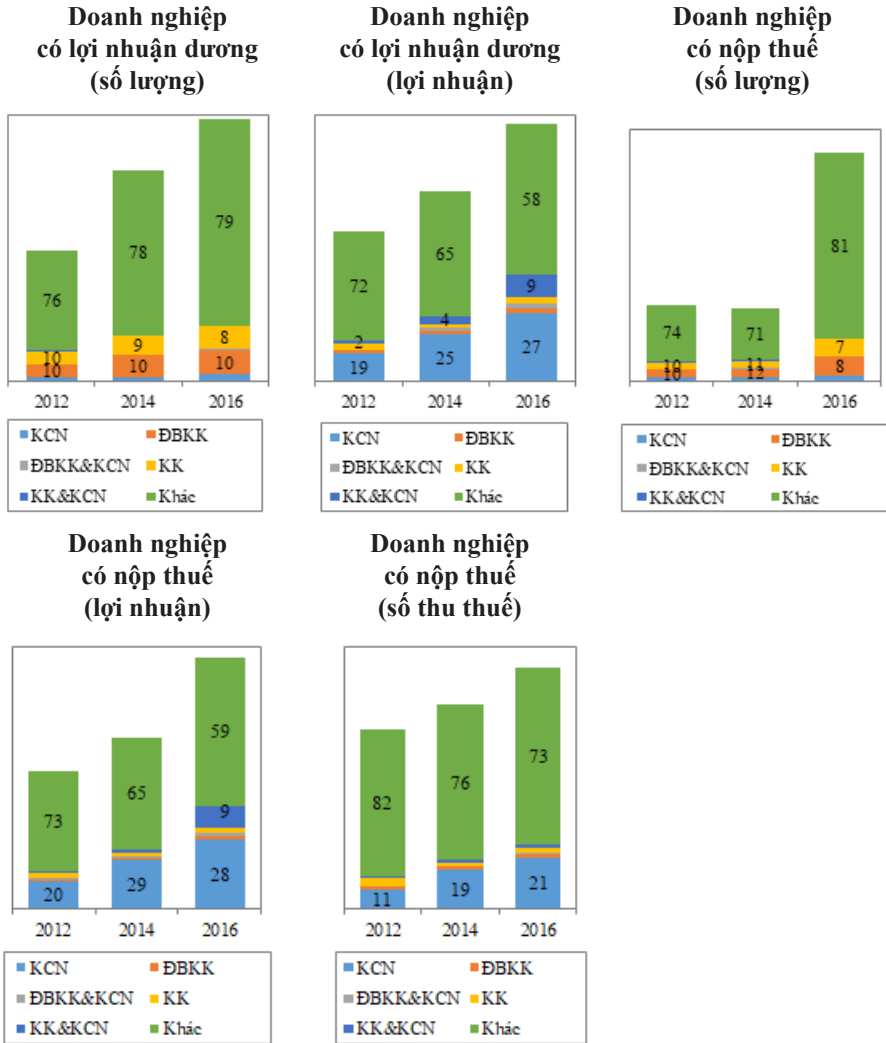
Hình P3.11. Cơ cấu doanh nghiệp theo tỷ lệ lao động nữ (%)



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

Phụ lục 3.8. Phân chia theo vùng

Hình P3.12. Cơ cấu doanh nghiệp theo vùng (%)



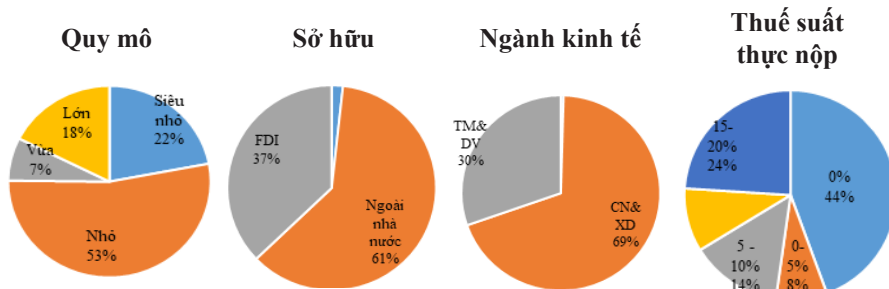
Chú thích: KCN là nhóm doanh nghiệp thuộc bốn khu (khu công nghiệp, khu chế xuất, khu kinh tế và khu công nghệ cao), ĐBKK là vùng đặc biệt khó khăn, ĐBKK&KCN là nhóm doanh nghiệp ở các khu công nghiệp nằm trên địa bàn đặc biệt khó khăn, KK là vùng khó khăn, KK&KCN là các doanh nghiệp ở các khu công nghiệp nằm trên địa bàn khó khăn.

Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

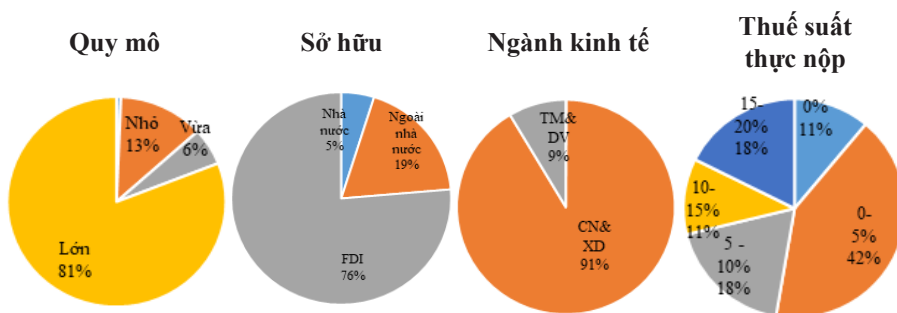
Hình P3.13. Cơ cấu nhóm được hưởng nhiều chi tiêu thuế nhất trong năm 2016 (%)

(Nhóm doanh nghiệp thuộc các khu công nghiệp)

Xét về số doanh nghiệp



Xét về lợi nhuận



Nguồn: Tính toán của tác giả từ Điều tra doanh nghiệp 2012, 2014 và 2016.

Chương 4

PHÂN TÍCH TÁC ĐỘNG

ƯU ĐÃI THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP:

SỬ DỤNG MÔ HÌNH

CÂN BẰNG TỔNG THỂ KHẢ TOÁN (CGE)

Chương 2 đã ước tính chi tiêu thuế bằng phương pháp đơn giản nhất (phương pháp đo lường giảm thu ngân sách) sử dụng bộ dữ liệu Điều tra doanh nghiệp. Trong chương này, nghiên cứu sẽ sử dụng một mô hình cân bằng khả toán (Computable General Equilibrium – CGE) để tính toán chi tiêu thuế theo phương pháp đo lường doanh thu đạt được. Đồng thời, mô hình cân bằng khả toán cũng được dùng để đánh giá các tác động vĩ mô và phân phối thu nhập của ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp. Nghiên cứu cũng phân tích tác động của các ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp trong mối tương quan với các loại thuế khác. Sau phần giới thiệu về cấu trúc của mô hình cân bằng khả toán, phần tiếp theo sẽ trình bày về số liệu và ước tính được sử dụng trong chương này. Phần ba phân tích các kết quả mô phỏng sử dụng mô hình cân bằng khả toán và mô phỏng vi mô sử dụng kết quả từ mô phỏng vĩ mô với mô hình cân bằng khả toán kết hợp với số liệu điều tra mức sống hộ gia đình. Phần cuối cùng của chương sẽ đưa ra một số kết luận và hàm ý chính sách.

MÔ HÌNH CÂN BẰNG TỔNG THỂ KHẢ TOÁN (CGE)

Mô hình cân bằng khả toán được xây dựng dựa trên mô hình cân bằng khả toán tiêu chuẩn của một quốc gia đơn lẻ được phát triển bởi Dervis et al (1982) và Lofgren et al (2002). Mô hình cân bằng khả toán của nghiên cứu xác định 30 ngành nghề bao gồm 7 ngành nông nghiệp

(lúa gạo, các loại cây trồng khác, chăn nuôi gia cầm, chăn nuôi gia súc, dịch vụ nông nghiệp, lâm nghiệp và nuôi trồng thủy sản), 01 ngành khai thác mỏ, 14 ngành công nghiệp chế tạo (chế biến thực phẩm, đồ uống, thuốc lá, dệt, may mặc, da và giày dép, hóa chất, nhựa và cao su, vật liệu phi kim, kim loại, máy móc và thiết bị, điện tử, phương tiện vận chuyển và các ngành chế tạo khác), dịch vụ công ích (nước và điện), xây dựng và 6 ngành dịch vụ (thương mại, khách sạn- nhà hàng, vận tải, viễn thông, tài chính, dịch vụ công, và các dịch vụ khác). Danh mục các ngành được sử dụng trong mô hình được trình bày trong bảng 4.1.

Mô hình cân bằng khả toán có 07 yếu tố sản xuất, bao gồm 2 loại vốn và 5 loại lao động. Vốn vật chất được chia thành vốn nông nghiệp và vốn phi nông nghiệp. Lao động được phân theo nghề nghiệp dựa theo phân loại nghề nghiệp của Việt Nam bao gồm, các nhà quản lý và lao động chuyên môn bậc cao, lao động chuyên môn trung bình, lao động văn phòng và bán hàng và lao động có kỹ năng khác, lao động thủ công và lao động giản đơn.

Trong mỗi ngành nghề, đầu ra là một hàm số co giãn thay thế không đổi (CES) của lao động hỗn hợp và vốn. Nhu cầu về vốn và lao động được dẫn xuất từ điều kiện bậc nhất (first-order condition). Cầu cho mỗi loại hình lao động và vốn sản xuất cũng được dẫn xuất từ điều kiện bậc nhất. Lao động được giả thiết di chuyển giữa các ngành sản xuất với tiền lương đóng vai trò là yếu tố cân bằng giữa cung và cầu lao động. Tuy nhiên, trong tất cả các mô phỏng, vốn sản xuất được xem là đặc thù theo ngành và được giữ ngoại sinh.

Bảng 4.1. Phân loại ngành sản xuất và hàng hóa

STT	Tên ngành gộp	Mô tả
1	Cây lương thực	Lúa gạo và cây lương thực
2	Cây trồng khác	Cây ăn quả, cây hàng năm và lâu năm khác
3	Chăn nuôi gia cầm	Chăn nuôi gà, vịt và gia cầm khác
4	Chăn nuôi gia súc	Chăn nuôi trâu, bò, lợn và gia súc khác
5	Dịch vụ nông nghiệp	Dịch vụ nông nghiệp
6	Lâm nghiệp	Khai thác gỗ và các sản phẩm trồng rừng
7	Thủy hải sản	Đánh bắt và nuôi trồng thủy hải sản
8	Khai mỏ	Dầu thô, khí đốt và các ngành khai khoáng khác
9	Chế biến Lương thực - thực phẩm	Các ngành chế biến lương thực và thực phẩm
10	Bia rượu, nước giải khát	Đồ uống có cồn và không cồn
11	Thuốc lá	Thuốc lá
12	Dệt	Dệt và sản phẩm dệt
13	May mặc	May mặc
14	Da giày	Da, lông thú, giày dép
15	Hóa chất	Hóa dầu, hóa chất cơ bản và các sản phẩm hóa chất khác
16	Cao su, nhựa	Sản phẩm cao su và nhựa
17	Vật liệu phi kim	Vật liệu xây dựng, thủy tinh
18	Kim loại	Kim loại và sản phẩm kim loại
19	Máy móc và thiết bị	Máy móc và thiết bị
20	Điện tử	Sản phẩm điện tử và linh kiện
21	Phương tiện giao thông	Sản xuất phương tiện giao thông
22	Chế tạo khác	Các ngành chế tạo khác
23	Điện, nước	Điện nước, khí đốt, thoát nước và vệ sinh
24	Xây dựng	Xây dựng
25	Thương mại	Thương mại
26	Khách sạn	Khách sạn, ăn uống
27	Vận tải	Vận tải hàng hóa và hành khách
28	Viễn thông	Viễn thông và thông tin
29	Dịch vụ công	Quản lý nhà nước, y tế, giáo dục, dịch vụ công khác
30	Dịch vụ khác	Các dịch vụ tư nhân khác

Nguồn: Tác giả biên soạn

Bảng 4.2. Các yếu tố sản xuất

STT	Yếu tố sản xuất	Mô tả
1	Vốn nông nghiệp	Vốn sản xuất trong ngành nông nghiệp
2	Vốn phi nông nghiệp	Vốn sản xuất trong các ngành phi nông nghiệp
3	Lao động chuyên môn bậc cao	Các nhà quản lý, bác sĩ, luật sư và lao động chuyên môn trong lĩnh vực khoa học - kỹ thuật, giáo dục - đào tạo, luật pháp
4	Lao động chuyên môn bậc trung	Lao động chuyên môn bậc trung trong giáo dục, đào tạo, y tế, chăm sóc sức khỏe, kỹ thuật viên
5	Lao động có kỹ năng	Nhân viên văn phòng, bán hàng, thợ lắp ráp, vận hành máy móc
6	Lao động thủ công	Lao động trong ngành xây dựng, thợ kim loại, thợ điện, thợ in ấn, lao động thủ công khác...
7	Lao động giản đơn	Lao động giản đơn trong nông nghiệp, công nghiệp, xây dựng, lao động đường phố, quét dọn, giúp việc, lao động giản đơn khác

Nguồn: Tác giả biên soạn

Mô hình cân bằng khả toán có ba tổ chức: hộ gia đình, doanh nghiệp và chính phủ. Thu nhập và chi tiêu của mỗi thể chế được mô tả trong Bảng 4.3. Có 10 nhóm hộ gia đình được phân loại theo các tiêu chí thành thị/nông thôn và 5 nhóm ngũ vị phân thu nhập. Các hộ gia đình nhận được thu nhập từ việc cung cấp lao động và vốn, lợi nhuận được chuyển về từ các doanh nghiệp, trợ cấp và chuyển giao thu nhập từ chính phủ, và kiều hối từ phần còn lại của thế giới. Toàn bộ thu nhập lao động được chuyển về cho các hộ gia đình. Thu nhập vốn từ các hoạt động sản xuất kinh doanh cá thể tự làm nông nghiệp và phi nông nghiệp không bị đánh thuế thu nhập doanh nghiệp và được giả thiết chuyển toàn bộ về các hộ gia đình. Phần thu nhập vốn chuyển về cho các hộ gia đình được xác định là một tỷ lệ của tổng thu nhập vốn.

Các hộ gia đình nộp thuế thu nhập cá nhân, tiết kiệm một tỷ lệ cố định thu nhập của họ và dành phần còn lại thu nhập chi tiêu cho hàng hoá và dịch vụ. Nhu cầu hộ gia đình về hàng hoá và dịch vụ được xây dựng từ điều kiện tối đa hóa lợi ích sử dụng hàm lợi ích Cobb-Douglas.

Thu nhập của các công ty gồm phần thu nhập vốn còn lại sau khi chuyển về cho các hộ gia đình và thu nhập lợi nhuận và tiền lãi từ nước ngoài (chuyển giao từ nước ngoài). Các công ty phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp, được xác định là một tỷ lệ cố định trong thu nhập công ty. Công ty chuyển giao một phần lợi nhuận sau thuế cho nhà nước. Phần thu nhập công ty còn lại được sử dụng cho tiết kiệm (lợi nhuận giữ lại cho tái đầu tư), chi trả cổ tức và thanh toán lợi nhuận ra nước ngoài, và chuyển giao về các hộ gia đình. Tiết kiệm, thanh toán cổ tức ra nước ngoài cũng như phần lợi nhuận chuyển giao về các hộ gia đình được xác định là tỷ lệ cố định của lợi nhuận còn lại của các công ty sau khi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp và chuyển giao cho nhà nước.

Thu ngân sách gồm các khoản thu từ thuế xuất nhập khẩu, thuế sản xuất, thuế giá trị gia tăng và các khoản thuế gián thu khác, thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế thu nhập cá nhân. Chính phủ cũng nhận được các khoản chuyển giao thu nhập từ khu vực doanh nghiệp và viện trợ nước ngoài. Nghiên cứu sử dụng phương pháp của Go (2004) để mô hình hóa thuế giá trị gia tăng. Phương pháp này cho phép khấu trừ thuế giá trị gia tăng đánh vào hàng hóa và dịch vụ trung gian sử dụng trong quá trình sản xuất.

Chính phủ sử dụng nguồn thu để chi tiêu dùng, chuyển giao cho các hộ gia đình, và tiết kiệm để đầu tư. Nghiên cứu sử dụng các nguyên tắc đóng khác nhau đối với chi tiêu ngân sách. Trong nguyên tắc đóng đầu tiên, chuyển giao của chính phủ cho các hộ gia đình được giữ ngoại sinh. Tổng tiêu dùng của chính phủ được cố định theo giá trị thực và được phân bổ cho các hàng hóa và dịch vụ khác nhau theo tỷ lệ cố định. Trong nguyên tắc đóng tài khóa này, điều chỉnh tài khóa chỉ diễn ra với tiết kiệm của chính phủ, và thay đổi thu ngân sách chỉ ảnh hưởng đến tiết kiệm của chính phủ. Trong các nguyên tắc đóng tài khóa khác, chính phủ được giả định phân bổ chi tiêu công giữa tiết kiệm, tiêu dùng và trợ cấp theo tỷ lệ cố định.

Bảng 4.3. Thu nhập và chi tiêu của các khu vực thể chế

Các phương trình	
Hộ gia đình	
$YH_h = \sum_{il} yhlcf_{lh} PLK_{il} LDK_{il} + \sum_{ik} yhkcf_{kh} PKK_{ik} KDK_{ik} + yhf_{ch} CC + HGOVTR_h + HROWTR_h ER$	
$PC_c CH_{ch} = chcf_{ch} (1 - shcf_h) (1 - dhtax_h) YH_h$	
$SH_h = shcf_h (1 - dhtax_h) YH_h$	
Doanh nghiệp	
$YC = (1 - dctax) (\sum_{ik} PKK_{ik} KDK_{ik} = \sum_{ikh} yhkcf_{kh} PKK_{ik} KDK_{ik}) + CROWTR.ER$	
$SC = sccf(YC - GOVTRC)$	
$CC = cccf(YC - GOVTRC)$	
$ROWTRC.ER = rccf(YC - GOVTRC)$	
Chính phủ	
$YG = \sum_i ptax_i PX_i XS_i + \sum_c tarf_c PWM_c ERXM_c + \sum_c etax_c PE_c E_c + \sum_c stax_c PQ_c XQ_c + \sum_c vtax_c (1 + stax_c) PQ_c XQ_c + \sum_h dhtax_h YH_h + dctax.YC + GOVTRC + GROWTR.ER$	
$CG_c = cgcfc CGTOT$	
$PG = \sum_c cgcfc PC$	
$SG = YG - PG.CGTOT - \sum_h HGOVTR_h$	
$ST = \sum_h SH_h + SC + SG + FS.ER$	
Biến và tham số	
PLK _{il}	tiền lương theo loại lao động
PKK _{ik}	lợi nhuận theo loại hình vốn
LDK _{il}	lao động theo loại lao động
KDK _{ik}	vốn sản xuất theo loại vốn
YH _h	thu nhập của hộ gia đình
CH _{ch}	tiêu dùng của hộ gia đình
YG	thu ngân sách
CGTOT	tổng chi tiêu tiêu dùng của chính phủ

CG_c	tiêu dùng chính phủ
YC	thu của các doanh nghiệp
SH_h	tiết kiệm của hộ gia đình
SG	tiết kiệm của chính phủ
SC	tiết kiệm của doanh nghiệp
CC	chuyển giao thu nhập từ doanh nghiệp về hộ gia đình
$HGOVTR_h$	thu nhập chuyển giao từ chính phủ tới hộ gia đình
GOVTRC	thu nhập chuyển giao từ doanh nghiệp tới chính phủ
ROWTRC	chuyển giao lợi nhuận từ doanh nghiệp ra nước ngoài
CROWRT	thu về lợi nhuận của doanh nghiệp từ nước ngoài

Nguồn: Tác giả biên soạn

Trong mỗi ngành sản xuất, đầu ra là hàm co giãn chuyển đổi không đổi (Constant Elasticity of Transformation - CET) của xuất khẩu và các sản phẩm được bán ở thị trường trong nước. Cung của sản phẩm cho thị trường nước ngoài và trong nước được dẫn xuất từ bài toán tối đa hóa doanh thu, theo đó mức cung cho xuất khẩu và thị trường nội địa thay đổi theo giá tương đối giữa hàng xuất khẩu và hàng hóa sản xuất trong nước. Nhu cầu hàng hóa hỗn hợp bao gồm tiêu dùng gia đình, tiêu dùng của chính phủ, hàng hóa vốn sử dụng cho đầu tư vào tài sản cố định, đầu tư tồn kho và đầu vào trung gian. Nhu cầu hàng nhập khẩu và hàng sản xuất trong nước được dẫn xuất từ điều kiện tối thiểu hóa chi phí bằng cách sử dụng khuôn khổ Armington.

Mô hình cân bằng khả toán sử dụng nguyên tắc đóng tiết kiệm – đầu tư tân cổ điển, trong đó đầu tư được xác định bằng các khoản tiết kiệm có sẵn. Tổng tiết kiệm bao gồm tiền tiết kiệm từ các công ty, hộ gia đình, chính phủ và tiết kiệm nước ngoài. Tiết kiệm nước ngoài được giữ ngoại sinh và tỷ giá hối đoái điều chỉnh để duy trì cân bằng của thị trường ngoại hối. Chỉ số giá tiêu dùng được cố định như tiền chuẩn trong mô hình.

SỐ LIỆU

Nghiên cứu sử dụng Bảng cân đối liên ngành 2012, số liệu về điều tra mức sống hộ gia đình năm 2012 (Vietnam Household Living Standard Survey –VHLSS 2012), thống kê về cán cân thanh toán và thống kê ngân sách để xây dựng dữ liệu chạy mô hình. Bảng cân đối liên ngành 2012 do Tổng cục thống kê lập là một bảng cân đối liên ngành quy mô lớn với 164 ngành sản xuất (GSO, 2015). Bảng cân đối liên ngành được gộp lại thành 30 ngành sản xuất.

Số liệu điều tra mức sống dân cư 2012 được sử dụng để ước tính thu nhập và chi tiêu của các nhóm hộ gia đình đại diện. Nghiên cứu phân loại 10 nhóm hộ theo tiêu chí thành thị - nông thôn và theo 5 nhóm thu nhập dựa trên thu nhập. Số liệu về thu nhập và chi tiêu trong Bảng cân đối liên ngành được phân bổ về các nhóm hộ khác nhau dựa theo số liệu thu nhập và chi tiêu được tính từ điều tra mức sống hộ gia đình.

Việc làm theo ngành kinh tế và loại hình lao động được ước tính sử dụng số liệu việc làm theo ngày công lao động từ điều tra mức sống dân cư. Thu nhập từ lao động trong bảng cân đối liên ngành sau đó được phân bổ cho các loại hình lao động sử dụng số liệu về tiền lương và ngày công lao động.

Thu nhập về lao động trong Bảng cân đối liên ngành được phân bổ cho các hộ gia đình sử dụng số liệu về tiền lương và ngày công lao động được tính từ điều tra mức sống hộ gia đình. Các khoản thu nhập về vốn được tách thành các khoản thu nhập từ hoạt động sản xuất tự làm và thu nhập vốn của các doanh nghiệp. Sử dụng số liệu điều tra mức sống hộ gia đình, nghiên cứu ước tính khoảng 80% thu nhập vốn trong nông nghiệp và 24% thu nhập vốn phi nông nghiệp là thu nhập từ các hoạt động sản xuất kinh doanh tự làm. Phần thu nhập vốn này được phân bổ cho các hộ gia đình sử dụng tính toán từ điều tra mức sống hộ gia đình. Phần thu nhập vốn còn lại được giả thiết là chuyển giao toàn bộ cho các công ty. Phần thu nhập vốn của các công ty chuyển về cho hộ gia đình được ước tính từ số liệu về thu nhập cổ tức, lợi nhuận và tiền lãi của điều tra mức sống dân cư.

Chuyển giao và trợ cấp thu nhập của chính phủ cho các hộ gia đình được ước tính sử dụng số liệu về trợ cấp y tế, trợ cấp giáo dục cũng như các khoản trợ cấp khác cho người có công, các gia đình chính sách, trợ cấp về thiên tai từ điều tra mức sống hộ gia đình. Số liệu về thu thuế thu nhập cá nhân và thu thuế thu nhập doanh nghiệp được lấy từ thống kê ngân sách nhà nước năm 2012. Doanh thu thuế hàng hóa và thuế sản xuất được sử dụng từ Bảng cân đối liên ngành năm 2012. Chuyển giao thu nhập ròng từ doanh nghiệp tới chính phủ được sử dụng từ thống kê ngân sách.

Bảng 4.4. Cơ cấu thu nhập của các hộ gia đình

	Quản lý và chuyên môn cao	Chuyên môn trung bình	Lao động có kỹ năng	Lao động thủ công	Lao động giản đơn	Tổng số
Hộ nông thôn						
Nhóm 1	0,3	4,2	15,9	11,9	67,6	100,0
Nhóm 2	1,4	9,2	20,5	24,3	44,6	100,0
Nhóm 3	3,6	16,0	19,5	25,7	35,1	100,0
Nhóm 4	6,1	22,7	18,9	25,1	27,1	100,0
Nhóm 5	13,7	29,2	19,4	20,2	17,6	100,0
Hộ thành thị						
Nhóm 1	0,2	13,2	14,5	25,0	47,1	100,0
Nhóm 2	1,3	22,9	15,2	30,1	30,6	100,0
Nhóm 3	5,2	32,2	16,0	25,7	20,9	100,0
Nhóm 4	12,9	39,0	16,7	18,3	13,1	100,0
Nhóm 5	39,6	36,0	7,7	12,9	3,7	100,0

Ghi chú: Nhóm 1 là nhóm thu nhập thấp nhất; Nhóm 5 là nhóm thu nhập cao nhất

Nguồn: Tác giả biên soạn

Nghiên cứu sử dụng thống kê Cán cân thanh toán để thu thập các số liệu về chuyển giao thu nhập giữa các thể chế kinh tế trong nước với nước ngoài, bao gồm viện trợ không hoàn lại từ nước ngoài cho chính phủ (chuyển giao chính thức), kiều hối và chuyển giao thu nhập của khu vực tư nhân, và các khoản thu nhập và thanh toán về tiền lãi, cổ tức, lợi

nhuận với nước ngoài. Thu nhập từ kiều hối được phân bổ cho các hộ gia đình sử dụng số liệu về thu nhập từ kiều hối trong điều tra mức sống hộ gia đình. Nghiên cứu sử dụng số liệu về thu và thanh toán thu nhập đầu tư (lợi nhuận và cổ tức) trong Bảng Cân cân thanh toán để tính các khoản chuyển giao thu nhập giữa các doanh nghiệp với nước ngoài.

Bảng 4.5. Cơ cấu chi tiêu của hộ gia đình

	Lương thực – thực phẩm	Phi lương thực – thực phẩm	Tổng số
Hộ nông thôn			
Nhóm 1	41,8	58,2	100,0
Nhóm 2	36,9	63,1	100,0
Nhóm 3	34,9	65,1	100,0
Nhóm 4	32,0	68,0	100,0
Nhóm 5	28,8	71,2	100,0
Hộ thành thị			
Nhóm 1	37,1	62,9	100,0
Nhóm 2	35,7	64,3	100,0
Nhóm 3	32,5	67,5	100,0
Nhóm 4	32,1	67,9	100,0
Nhóm 5	26,7	73,3	100,0

Ghi chú: Nhóm 1 là nhóm thu nhập thấp nhất; Nhóm 5 là nhóm thu nhập cao nhất

Nguồn: Tác giả biên soạn

Thu từ thuế giá trị gia tăng được ước tính sử dụng số liệu của Bảng Cân đối liên ngành và thuế suất thuế giá trị gia tăng theo luật định. Kết quả tính doanh thu thuế giá trị gia tăng cao hơn đáng kể so với số thu thuế thực tế. Sự khác biệt này phản ánh một phần các biện pháp miễn giảm thuế giá trị gia tăng cũng như việc trốn thuế. Nghiên cứu giảm mức doanh thu thuế giá trị gia tăng theo luật định để có được doanh thu thuế thực tế, giả thiết mức độ ưu đãi thuế là giống nhau giữa các ngành.

PHÂN TÍCH MÔ PHỎNG

Nghiên cứu sử dụng mô hình cân bằng khả toán và Bảng cân đối liên ngành để phân tích tác động kinh tế vĩ mô và phân phối thu nhập của ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp. Đánh giá tác động của ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp có thể thực hiện theo các cách khác nhau. Một mặt, chúng ta có thể giả thiết Chính phủ xóa bỏ hay cắt giảm ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp và xem xét tác động của nó tới nền kinh tế. Chúng ta cũng có thể phân tích với giả thiết Chính phủ đưa ra các ưu đãi thuế hay tăng các ưu đãi thuế. Trong phân tích ở chương này, nghiên cứu lựa chọn cách tiếp cận thứ nhất, tức là giả thiết Chính phủ xóa bỏ các ưu đãi thuế.

Để ước tính mức ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp, nghiên cứu sử dụng số liệu điều tra doanh nghiệp trong những năm gần đây. Sử dụng mức lợi nhuận trước thuế của các doanh nghiệp và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp, nghiên cứu ước tính mức thu thuế theo luật định. Mức thu thuế thu nhập doanh nghiệp theo luật định được so sánh với số liệu thuế thu nhập doanh nghiệp mà các doanh nghiệp báo cáo. Chênh lệch giữa số thu thực tế và số thu theo luật định có thể được xem là mức ưu đãi thuế thu nhập mà các doanh nghiệp được hưởng. Kết quả ước tính cho thấy, mức ưu đãi thuế này thay đổi theo từng năm, phản ánh sự thay đổi về lợi nhuận giữa các ngành kinh tế và các doanh nghiệp. Mức ưu đãi thuế ước tính dao động trong khoảng từ 30% đến 40% số thu thuế theo luật định. Trong các phân tích mô phỏng, nghiên cứu sử dụng mức ưu đãi thuế trung bình cho giai đoạn từ năm 2012 đến 2014, tương đương với khoảng 37,5% số thu thuế luật định.

Có bốn mô phỏng được thực hiện để phân tích tác động của thuế thu nhập doanh nghiệp tới nền kinh tế. Trong mô phỏng đầu tiên (S1), nghiên cứu giả thiết Chính phủ xóa bỏ hoàn toàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp. Điều này dẫn tới sự gia tăng trong thu thuế thu nhập doanh nghiệp. Trong mô phỏng S1, nghiên cứu sử dụng nguyên tắc đóng tài khóa với tiêu dùng của Chính phủ được cố định về giá trị thực. Hai mô phỏng tiếp theo phân tích tác động của ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp với các nguyên tắc đóng khác nhau. Mô phỏng S2 phân tích tác động của việc xóa bỏ hoàn toàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp với giả thiết

là Chính phủ sử dụng số thu thuế gia tăng để tăng tiết kiệm và tiêu dùng với cùng tỷ lệ. Mô phỏng S3 tương tự như mô phỏng S2, nhưng giả thiết Chính phủ tăng tiết kiệm và trợ cấp cho các hộ gia đình với cùng tỷ lệ. Trong mô phỏng cuối cùng, mô phỏng S4, nghiên cứu xem xét tác động của việc tăng các loại thuế nội địa để bù đắp cho các khoản thất thu từ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp. Nghiên cứu giả thiết là thay vì bãi bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp, Chính phủ tăng thuế giá trị gia tăng để có được mức tăng thu ngân sách giống như trong mô phỏng S1. Trong mô phỏng S4, ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp được giữ nguyên nhưng thuế suất thuế giá trị gia tăng được tăng theo cùng tỷ lệ để có được mức thu ngân sách giống như trong mô phỏng S1.

Bảng 4.6. Các phương án mô phỏng

Mô phỏng	Mô tả
S1	Cắt giảm hoàn toàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp
S2	Cắt giảm hoàn toàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (S1); Thu ngân sách tăng thêm được phân bổ cho tiết kiệm và chi tiêu dùng chính phủ.
S3	Cắt giảm hoàn toàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (S1); Thu ngân sách tăng thêm được phân bổ cho tiết kiệm và trợ cấp cho các hộ gia đình.
S4	Không cắt giảm ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp, thay vào đó, tăng thuế giá trị gia tăng để đạt được mức thu ngân sách giống như cắt giảm ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp trong mô phỏng S1

Nguồn: Tác giả biên soạn

Phân tích mô phỏng đánh giá tác động trung hạn của thay đổi chính sách thuế. Trong tất cả các phương án mô phỏng, vốn sản xuất được cố định theo ngành trong khi lao động được phép di chuyển giữa các ngành sản xuất.

Tác động vĩ mô

Trong phương án S1, việc bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp có tác động đáng kể đến thu ngân sách. Tổng thu ngân sách tăng gần 20% so với phương án cơ sở. Điều này phản ánh thực tế là thuế thu

nhập doanh nghiệp là một trong hai nguồn thu lớn của ngân sách nhà nước. Bỏ ưu đãi thuế thu nhập tác động tương tự như tăng thuế thu nhập doanh nghiệp, làm giảm đáng kể tiêu dùng và thu nhập của các hộ gia đình với mức giảm tương ứng là 0,7% và 0,8% so với phương án cơ sở. Sự giảm xuống trong tiêu dùng được bù đắp bằng sự gia tăng trong đầu tư, tạo ra sự gia tăng nhẹ trong GDP và sản lượng.

Bảng 4.7. Tác động vĩ mô của ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp

	Mô phỏng S1	Mô phỏng S2	Mô phỏng S3	Mô phỏng S4
Sản lượng	0,09	-0,32	0,06	0,26
GDP thực	0,07	-0,02	0,07	0,02
Tiêu dùng hộ gia đình	-0,70	-0,86	-0,24	-4,03
Thu nhập hộ gia đình	-0,75	-0,90	-0,31	-4,10
Tiêu dùng chính phủ	0,00	21,72	0,00	0,00
Thu ngân sách	19,71	19,31	19,70	19,71
Đầu tư	6,44	1,36	5,24	10,63

Nguồn: Tác giả biên soạn

Trong mô phỏng S2, việc sử dụng nguồn thu tăng thêm để tăng đồng thời tiết kiệm và tiêu dùng của Chính phủ có tác động tiêu cực hơn đến nền kinh tế. Tiêu dùng của Chính phủ tăng mạnh trong khi đầu tư tăng ít hơn so với phương án S1. GDP giảm, trong khi thu nhập và tiêu dùng của các hộ gia đình cũng giảm nhiều hơn so với phương án S1. Trong mô phỏng S3, việc sử dụng nguồn thu tăng thêm để để tăng trợ cấp của Chính phủ cho các hộ gia đình có tác động tích cực tới nền kinh tế. Các hộ gia đình được hưởng lợi từ trợ cấp tăng thêm. Kết quả là thu nhập và chi tiêu của hộ gia đình vẫn giảm nhưng mức giảm thấp hơn so với mô phỏng S1.

Các ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp có thể tác động đáng kể đến nguồn thu ngân sách và có thể dẫn đến việc tăng thuế gián thu nội địa để duy trì nguồn thu và chi tiêu công. Vấn đề này được phân tích trong mô phỏng S4, trong đó nghiên cứu giả thiết là Chính phủ giữ nguyên các ưu đãi thuế nhưng tăng thuế giá trị gia tăng để đạt được mức thu ngân sách giống như trong mô phỏng S1. Như có thể thấy trong Bảng 7, tăng thuế giá trị gia tăng có tác động mạnh hơn đến tiêu dùng và thu nhập của các hộ gia đình. Tiêu dùng và thu

nhập hộ gia đình giảm tương ứng 4,0% và 4,1% trong mô phỏng S4, cao hơn so với mức suy giảm thu nhập và tiêu dùng trong mô phỏng S1.

Tác động phân phối thu nhập

Bảng 4.8 và Bảng 4.9 trình bày số liệu về thay đổi trong thu nhập và tiêu dùng của các nhóm hộ khác nhau. Trong tất cả các phương án mô phỏng, số liệu về thay đổi thu nhập theo sát số liệu về thay đổi tiêu dùng. Số liệu trong Bảng 4.8 và Bảng 4.9 cho thấy, việc xóa bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp cũng có tác động phân phối thu nhập đáng kể. Do phần lớn lợi nhuận của các doanh nghiệp được chuyển cho nhóm hộ thu nhập cao, đặc biệt là nhóm hộ có thu nhập cao ở đô thị, tăng thuế thu nhập doanh nghiệp tác động mạnh nhất tới nhóm hộ thu nhập cao nhất ở đô thị. Thu nhập của nhóm thu nhập cao nhất ở đô thị giảm từ 2,0% đến 2,6% trong các phương án mô phỏng với ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp. Các nhóm thu nhập cao ở đô thị là nhóm được hưởng lợi nhiều nhất từ các ưu đãi thuế và cũng là nhóm bị thiệt hại nhiều nhất khi xóa bỏ các ưu đãi thuế.

Trong khi đó, các nhóm thu nhập thấp nhất ở thành thị và nông thôn được hưởng lợi đáng kể từ việc xóa bỏ các ưu đãi thuế. Tiêu dùng của nhóm thu nhập thấp nhất tăng nhẹ trong phương án S1. Việc sử dụng một phần ngân sách tăng thêm để tăng trợ cấp mang lại những lợi ích đáng kể cho các nhóm thu nhập thấp ở cả thành thị và nông thôn trong phương án S3. Trong phương án này, thu nhập của cả hai nhóm thu nhập thấp nhất ở thành thị và nông thôn đều có sự gia tăng đáng kể. Tuy nhiên, việc tăng chi tiêu dùng chính phủ trong mô phỏng S2 không có lợi cho các nhóm thu nhập thấp.

Ngược lại với các mô phỏng nêu trên, việc tăng thuế giá trị gia tăng tác động tiêu cực đến thu nhập và chi tiêu của tất cả các nhóm hộ gia đình, mặc dù tăng thuế giá trị gia tăng tác động tiêu cực nhiều hơn đến các nhóm hộ thu nhập cao so với các hộ thu nhập thấp. Tiêu dùng của các nhóm hộ đều giảm đáng kể so với phương án cơ sở, từ 3,8% đối với nhóm thu nhập thấp nhất ở đô thị tới 4,5% với nhóm thu nhập cao nhất ở đô thị. Điều đáng lưu ý là các nhóm thu nhập cao vẫn bị tác động nhiều hơn từ việc tăng thuế giá trị gia tăng so với việc xóa bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

**Bảng 4.8. Tiêu dùng của hộ gia đình
(% thay đổi so với phương án cơ sở)**

	Mô phỏng S1	Mô phỏng S2	Mô phỏng S3	Mô phỏng S4
Hộ nông thôn				
Nhóm 1	0,19	-0,49	1,06	-3,75
Nhóm 2	0,20	-0,45	0,87	-3,69
Nhóm 3	0,06	-0,46	0,65	-3,78
Nhóm 4	-0,06	-0,39	0,39	-4,02
Nhóm 5	-0,32	-0,44	0,00	-4,47
Hộ thành thị				
Nhóm 1	0,27	-0,49	1,25	-3,36
Nhóm 2	0,20	-0,41	0,60	-3,49
Nhóm 3	-0,05	-0,33	0,28	-3,81
Nhóm 4	-0,54	-0,47	-0,22	-4,01
Nhóm 5	-2,65	-2,17	-2,34	-4,31

Nguồn: Tác giả biên soạn.

**Bảng 4.9. Thu nhập của hộ gia đình
(% thay đổi so với phương án cơ sở)**

	Mô phỏng S1	Mô phỏng S2	Mô phỏng S3	Mô phỏng S4
Hộ nông thôn				
Nhóm 1	0,18	-0,59	1,05	-3,98
Nhóm 2	0,20	-0,50	0,86	-3,84
Nhóm 3	0,05	-0,50	0,64	-3,89
Nhóm 4	-0,05	-0,42	0,39	-3,99
Nhóm 5	-0,31	-0,48	0,01	-4,29
Hộ thành thị				
Nhóm 1	0,25	-0,49	1,25	-3,67
Nhóm 2	0,18	-0,42	0,59	-3,72
Nhóm 3	-0,06	-0,34	0,28	-3,91
Nhóm 4	-0,55	-0,46	-0,22	-4,14
Nhóm 5	-2,64	-2,12	-2,34	-4,31

Nguồn: Tác giả biên soạn

Phân tích mô phỏng vi mô

Mô hình cân bằng khả toán là một công cụ hữu ích để phân tích tác động phân phối thu nhập của chính sách thuế vì mô hình cho phép tính tới những mối liên hệ qua lại giữa các ngành kinh tế và sự tương tác giữa các thị trường yếu tố sản xuất và thị trường hàng hóa. Thay đổi trong chính sách thuế và chính sách kinh tế vĩ mô tác động đến giá tương đối của các yếu tố sản xuất và giá hàng hóa, qua đó tác động đến nghèo đói và phân phối thu nhập trong nền kinh tế. Thay đổi trong giá yếu tố sản xuất tác động đến thu nhập của các hộ gia đình. Trong khi đó, thay đổi giá hàng hóa tác động tới chi tiêu và tiêu dùng của hộ gia đình.

Thông thường, các mô hình cân bằng khả toán chỉ cho phép đánh giá tác động tới thu nhập và chi tiêu của một số nhóm hộ gia đình đại diện. Tác động tới các hộ gia đình đại diện chỉ thể hiện mức tác động trung bình cho mỗi một nhóm hộ. Với một số lượng hạn chế các hộ gia đình, mô phỏng sử dụng mô hình cân bằng khả toán không tính đến sự khác biệt trong cơ cấu thu nhập và chi tiêu của các nhóm hộ khác nhau. Trong thực tế, các hộ gia đình khác nhau cả về nguồn lực các yếu tố sản xuất cũng như cơ cấu chi tiêu. Sự khác biệt này hàm ý tác động khác biệt của chính sách thuế tới các hộ gia đình.

Trong đoạn này, nghiên cứu mở rộng phân tích trong đoạn trước để đánh giá tác động của việc xóa bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp và tăng thuế giá trị gia tăng tới từng hộ gia đình. Nghiên cứu sử dụng phương pháp kế toán do Ravallion (2008) và Bussolo và các tác giả khác (2008) đề xuất. Trong cách tiếp cận này, thay đổi trong giá yếu tố sản xuất và giá hàng hóa thu được từ các mô phỏng với mô hình cân bằng khả toán được sử dụng để tính tới những thay đổi về phúc lợi của các hộ gia đình. Cụ thể hơn, nghiên cứu sử dụng thay đổi về giá trị gia tăng và tiền lương để tính thay đổi trong thu nhập hộ gia đình. Trong khi đó, thay đổi trong giá hàng hóa được sử dụng để tính thay đổi trong chi tiêu tiêu dùng của hộ gia đình. Để tính tác động tới chi tiêu tiêu dùng, nghiên cứu tính tới cả tiêu dùng hàng hóa tự sản xuất và hàng hóa mua trên thị trường. Tiêu dùng hàng hóa tự sản xuất được định giá ở giá người sản xuất, còn tiêu

dùng hàng hóa mua trên thị trường được định giá ở giá thị trường bao gồm thuế giá trị gia tăng và các loại thuế gián thu khác.

Phương pháp tiếp cận kế toán là một phương pháp đơn giản để đánh giá tác động ở cấp độ hộ gia đình vi mô. Cách tiếp cận kế toán không tính đến những thay đổi hành vi của các hộ gia đình do những thay đổi trong giá cả cũng như những phản hồi về cung và cầu từ các hộ gia đình vi mô tới mô hình cân bằng khả toán. Tuy nhiên, phương pháp kế toán vẫn là một phương pháp thích hợp để đánh giá tác động tới các hộ gia đình khi những thay đổi trong giá tương đối là nhỏ và những thay đổi hành vi không có ảnh hưởng có ý nghĩa tới kết quả phân tích. Phương pháp kế toán cũng giúp tránh được những khó khăn khi hợp nhất các số liệu vi mô với mô hình cân bằng khả toán hay tạo ra sự tương tác giữa phân tích vi mô và mô phỏng ở mô hình cân bằng khả toán do sự không nhất quán giữa Bảng cân đối lên ngành và Ma trận hạch toán xã hội với số liệu điều tra mức sống hộ gia đình.

Nghiên cứu tính thu nhập và chi tiêu của các hộ gia đình vi mô sử dụng điều tra mức sống dân cư do Tổng cục thống kê thực hiện năm 2012 (Vietnam Household Living Standard Survey – điều tra mức sống hộ gia đình 2012). Cuộc điều tra mức sống năm 2012 có số liệu về thu nhập và chi tiêu cho 9399 hộ gia đình. Tuy nhiên, phân tích của nghiên cứu chỉ sử dụng 9104 hộ gia đình. Gần 300 hộ gia đình không được sử dụng do số liệu thu nhập (lợi nhuận) âm hay thiếu số liệu.

Thu nhập của các hộ gia đình gồm có thu nhập tiền lương, thu nhập từ các hoạt động sản xuất tự làm nông nghiệp và phi nông nghiệp, thu nhập từ tiền lãi, cổ tức và các khoản thu nhập khác. Thu nhập từ các hoạt động sản xuất tự làm được ước tính cho 30 ngành sản xuất và thu nhập tiền lương được tính cho 5 loại lao động phù hợp với mô hình cân bằng khả toán. Với mỗi hộ gia đình, nghiên cứu tính mức tiêu dùng tự sản tự tiêu và tiêu dùng hàng hóa mua trên thị trường cho 14 nhóm hàng hóa gồm lương thực, cây trồng khác, chăn nuôi gia súc, chăn nuôi gia cầm, thủy hải sản, chế biến thực phẩm, bia rượu, thuốc lá, hàng dệt may, đồ dùng lâu bền, hàng chế tạo khác, nhiên liệu, điện nước, và các dịch vụ.

Nghiên cứu đánh giá tác động của thay đổi chính sách thuế, cụ thể là việc xóa bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (mô phỏng S1) và tăng thuế giá trị gia tăng (mô phỏng S4) tới nghèo đói và phân phối thu nhập. Kết quả đánh giá tác động tới nghèo đói và phân phối thu nhập được trình bày trong Bảng 4.10 và Bảng 4.11.

Nghiên cứu tính các chỉ số nghèo đói sử dụng đường nghèo đói quốc tế là 3,2 đô - la Mỹ bình quân một người một ngày tính theo giá tương đương sức mua vào năm 2015. Kết quả tính toán cho thấy, tỷ lệ nghèo đói ở Việt Nam, tức là tỷ lệ người dân sống dưới mức nghèo đói, là 15% vào năm 2012. Tỷ lệ nghèo đói cao hơn ở các vùng nông thôn (20,1%) so với đô thị (3,0%). Việc xóa bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp hầu như không có tác động tới các chỉ số nghèo đói. Xóa bỏ thuế ưu đãi thu nhập doanh nghiệp chủ yếu tác động đến các nhóm thu nhập cao và ít có ảnh hưởng đến các nhóm thu nhập thấp. Tuy nhiên, việc tăng thuế giá trị gia tăng trong mô phỏng S4 có thể tác động đáng kể đến các nhóm thu nhập thấp. Tỷ lệ người dân sống dưới đường nghèo đói tăng gần một điểm phần trăm lên 15,9%. Có thể thấy tác động tiêu cực của việc tăng thuế VAT cả ở đô thị và nông thôn, với tỷ lệ nghèo đói tăng từ mức cơ sở 3,0% lên 3,5% ở đô thị, và từ 20,1% lên 21,2% ở các vùng nông thôn. Các chỉ số về khoảng cách nghèo đói và mức độ nghiêm trọng của nghèo đói cũng gia tăng ở cả đô thị và nông thôn.

Bảng 4.10. Tác động tới nghèo đói
(Tỷ lệ dân số sống dưới đường nghèo đói quốc tế, %)

	Phương án cơ sở	Mô phỏng S1 (Bỏ ưu đãi thuế)	Mô phỏng S4 (Tăng thuế VAT)
Tỷ lệ nghèo đói	15,0	15,0	15,9
Thành thị	3,0	3,1	3,5
Nông thôn	20,1	20,1	21,2

Nguồn: Tác giả biên soạn

Liên quan đến tác động phân phối thu nhập, kết quả tính toán trong Bảng 4.11 cho thấy, việc xóa bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp giúp

cải thiện phân phối thu nhập. Với việc xóa bỏ hoàn toàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp trong mô phỏng S1, hệ số Gini giảm nhẹ từ 0,414 trong phương án cơ sở xuống 0,411 trong mô phỏng S1. Phân phối thu nhập cải thiện nhiều hơn ở các vùng đô thị so với vùng nông thôn. Hệ số Gini giảm từ 0,389 xuống còn 0,384 ở các vùng đô thị, nhưng ít thay đổi ở các vùng nông thôn.

Bảng 4.11. Tác động phân phối thu nhập

Phương án cơ sở	Mô phỏng S1 (Bỏ ưu đãi thuế)	Mô phỏng S4 (Tăng thuế VAT)
Hệ số GINI	0,414	0,413
Thành thị	0,389	0,389
Nông thôn	0,38	0,378

Nguồn: Tác giả biên soạn

Mặc dù việc tăng thuế giá trị gia tăng có tác động tiêu cực đến tất cả các tầng lớp dân cư, nhưng các nhóm thu nhập cao bị ảnh hưởng nhiều hơn so với các nhóm thu nhập thấp. Kết quả là, cũng có một sự cải thiện nhỏ về phân phối thu nhập trong mô phỏng S4. Hệ số Gini giảm nhẹ từ 0,414 xuống 0,413 trong mô phỏng S4. Khác với trường hợp xóa bỏ ưu đãi thuế, tăng thuế giá trị gia tăng hầu như không có tác động tới phân phối thu nhập ở đô thị nhưng tác động mạnh hơn tới phân phối thu nhập ở nông thôn.

Để phân tích chi tiết hơn tác động của thay đổi chính sách thuế tới các hộ gia đình vi mô, nghiên cứu hồi quy tác động phúc lợi tính cho các hộ gia đình vi mô với các đặc tính của hộ. Các phương trình hồi quy không nhằm giải thích các tác động phúc lợi. Thay vào đó, các phương trình giúp thấy rõ hơn mối liên hệ giữa tác động phúc lợi (tăng hay giảm về phúc lợi) với các đặc tính của hộ. Nghiên cứu sử dụng hai thước đo về tác động phúc lợi, tác động tương đối và tác động tuyệt đối. Tác động tương đối là tỷ lệ giữa thay đổi phúc lợi của mỗi hộ gia đình so với thu nhập của hộ. Tác động tuyệt đối là giá trị tuyệt đối của thay đổi phúc lợi (tăng hay giảm phúc lợi) của mỗi hộ gia đình vi mô.

Các biến giải thích gồm các đặc tính của hộ như mức thu nhập, vị trí địa lý theo thành thị/nông thôn và theo vùng kinh tế, các đặc tính của chủ hộ như nghề nghiệp, giới tính, tình trạng hôn nhân, trình độ học vấn, dân tộc, và các đặc điểm nhân khẩu học như tỷ lệ trẻ em dưới 5 tuổi, tỷ lệ trẻ em từ 6 đến 14 tuổi, tỷ lệ người già, quy mô của hộ, hay tỷ lệ thành viên nữ trong hộ. Kết quả hồi quy tác động phúc lợi của việc bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp và tăng thuế giá trị gia tăng được trình bày trong Bảng 4.12 và Bảng 4.13.

Liên quan tới thu nhập của hộ, kết quả hồi quy cho thấy biến thu nhập thường tương quan âm với thay đổi phúc lợi tuyệt đối và tương đối. Trong mô phỏng S1, hệ số âm của biến thu nhập cho thấy các nhóm thu nhập cao hơn (theo ngũ vị phân) bị tác động tiêu cực nhiều hơn từ việc bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp. Nhóm bị ảnh hưởng mạnh nhất từ việc bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp là nhóm thu nhập cao nhất (nhóm 5 theo ngũ vị phân). Tương tự, kết quả hồi quy từ việc tăng thuế giá trị gia tăng cũng cho thấy các nhóm thu nhập cao hơn bị tác động nhiều hơn từ việc tăng thuế giá trị gia tăng, cả về mặt tuyệt đối và tương đối. Các kết quả tính toán này là tương đồng với kết quả mô phỏng sử dụng mô hình cân bằng khả toán.

Các hộ gia đình nông thôn bị tác động ít hơn từ việc bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp so với các hộ gia đình đô thị. Tuy nhiên, việc bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp tác động khá đồng đều đến các vùng kinh tế. Sự khác biệt về tác động phúc lợi giữa các vùng kinh tế là khá nhỏ và không có ý nghĩa thống kê trong mô phỏng S1. Khác với ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp, tăng thuế giá trị gia tăng trong mô phỏng S4 tác động tiêu cực nhiều hơn đến các vùng kinh tế phía Nam so với các vùng ở phía Bắc, cả về mặt tuyệt đối và tương đối. Phương trình hồi quy cho thuế giá trị gia tăng các vùng nông thôn ít bị ảnh hưởng hơn các vùng đô thị, nhưng sự khác biệt này không có ý nghĩa thống kê.

Bảng 4.12A. Tác động của chính sách thuế và đặc điểm của hộ - Tác động phúc lợi tương đối

	Mô phỏng S1 (Bỏ ưu đãi thuế)	Mô phỏng S4 (Tăng thuế VAT)
Theo nhóm thu nhập (Nhóm 1 là cơ sở)		
Nhóm 2	-0,029 (0,048)	-0,483*** (0,047)
Nhóm 3	-0,121** (0,060)	-0,699*** (0,050)
Nhóm 4	-0,174*** (0,066)	-0,848*** (0,052)
Nhóm 5	-0,576*** (0,080)	-0,917*** (0,059)
Thành thị nông thôn (Đô thị là cơ sở)		
Nông thôn	0,339*** (0,058)	0,019 (0,036)
Vùng kinh tế (Tây Bắc là cơ sở)		
Đông Bắc Bộ	0,083 (0,069)	0,124* (0,069)
Đồng bằng sông Hồng	-0,136 (0,086)	0,194*** (0,072)
Bắc Trung Bộ	0,026 (0,077)	0,196** (0,078)
Nam Trung Bộ	-0,036 (0,101)	-0,179** (0,079)
Tây nguyên	0,016 (0,076)	-0,936*** (0,082)
Đông Nam bộ	-0,048 (0,086)	-0,547*** (0,076)
ĐBSCL	-0,216*** (0,077)	-0,464*** (0,071)
Nghề nghiệp của chủ hộ (Chủ hộ không làm việc là cơ sở)		
Chủ hộ tự làm nông nghiệp	0,216** (0,096)	-0,984*** (0,059)
Chủ hộ tự làm phi nông nghiệp	0,550*** (0,109)	-1,312*** (0,065)
Chủ hộ làm công ăn lương	0,783*** (0,106)	-0,695*** (0,063)
Bằng cấp của chủ hộ (Không bằng cấp là cơ sở)		
Tiểu học	-0,017 (0,053)	-0,026 (0,041)
Trung học cơ sở	-0,139** (0,062)	0,027 (0,043)
Trung học phổ thông	-0,278*** (0,073)	-0,133** (0,055)
Cao đẳng, đại học và cao hơn	-0,422*** (0,127)	-0,377*** (0,079)

Nguồn: Tác giả biên soạn

Bảng 4.12B. Tác động của chính sách thuế và đặc điểm của hộ - Tác động phúc lợi tương đối

	Mô phỏng S1 (Bỏ ưu đãi thuế)	Mô phỏng S4 (Tăng thuế VAT)
Giới tính chủ hộ (Nam là cơ sở)		
Nữ	0,099 (0,065)	0,117** (0,048)
Tình trạng hôn nhân (Đã kết hôn là cơ sở)		
Độc thân	-0,071 (0,187)	-0,220** (0,103)
Tình trạng khác	0,101 (0,077)	-0,134** (0,059)
Dân tộc chủ hộ (Dân tộc Kinh là cơ sở)		
Dân tộc khác	-0,087 (0,056)	0,188*** (0,049)
Quy mô của hộ (Hộ có 01 thành viên là cơ sở)		0 0
Hai thành viên	-0,034 (0,141)	-0,448*** (0,100)
Ba thành viên	0,095 (0,138)	-0,864*** (0,109)
Bốn thành viên	0,215 (0,135)	-1,126*** (0,112)
Năm thành viên	0,236* (0,138)	-1,239*** (0,111)
Sáu thành viên hoặc nhiều hơn	0,212 (0,140)	-1,283*** (0,113)
Tỷ lệ thành viên nữ trong hộ	-0,207* (0,115)	0,105 (0,084)
Tỷ lệ thành viên dưới 5 tuổi	0,031 (0,155)	0,237* (0,124)
Tỷ lệ thành viên từ 6 đến 14 tuổi	-0,526*** (0,138)	0,389*** (0,092)
Tỷ lệ thành viên trên 60 tuổi	-0,095 (0,121)	1,419*** (0,082)
Hàng số	-0,535*** (0,207)	-1,105*** (0,163)
Số quan sát	9104	9104
R-squared	0,047	0,343

Nguồn: Tác giả biên soạn.

**Bảng 4.13A. Tác động của chính sách thuế và đặc điểm của hộ -
Tác động phúc lợi tuyệt đối**

	Mô phỏng S1 (Bỏ ưu đãi thuế)	Mô phỏng S4 (Tăng thuế VAT)
Theo nhóm thu nhập (Nhóm 1 là cơ sở)		
Nhóm 2	0,095 (0,067)	-0,850*** (0,048)
Nhóm 3	0,132 (0,110)	-1,804*** (0,060)
Nhóm 4	0,159 (0,159)	-3,124*** (0,079)
Nhóm 5	-1,438*** (0,246)	-6,804*** (0,162)
Thành thị nông thôn (Đô thị là cơ sở)		
Nông thôn	0,723*** (0,165)	0,054 (0,081)
Vùng kinh tế (Tây Bắc Bộ là cơ sở)		
Đông Bắc Bộ	-0,025 (0,130)	0,008 (0,121)
Đồng bằng sông Hồng	-0,262 (0,250)	-0,178 (0,143)
Bắc Trung Bộ	0,125 (0,126)	0,102 (0,135)
Nam Trung Bộ	0,012 (0,181)	-0,457*** (0,154)
Tây nguyên	0,089 (0,101)	-0,795*** (0,143)
Đông Nam bộ	-0,270 (0,255)	-1,053*** (0,180)
Đồng bằng sông Cửu Long	-0,567** (0,256)	-0,584*** (0,138)
Nghề nghiệp của chủ hộ (Chủ hộ không làm việc là cơ sở)		
Chủ hộ tự làm nông nghiệp	0,131 (0,204)	-1,116*** (0,108)
Chủ hộ tự làm phi nông nghiệp	0,618*** (0,225)	-1,518*** (0,135)
Chủ hộ làm công ăn lương	0,382 (0,296)	-0,580*** (0,114)
Bảng cấp của của hộ (Khộng bằng cấp là cơ sở)		
Tiểu học	0,089 (0,065)	0,045 (0,075)
Trung học cơ sở	-0,184* (0,103)	0,097 (0,081)
Trung học phổ thông	-0,220 (0,186)	-0,030 (0,106)
Cao đẳng, đại học và cao hơn	-2,677** (1,222)	-1,902*** (0,336)

Nguồn: Tác giả biên soạn.

Bảng 4.13B. Tác động của chính sách thuế và đặc điểm của hộ - Tác động phúc lợi tuyệt đối

	Mô phỏng S1 (Bỏ ưu đãi thuế)	Mô phỏng S4 (Tăng thuế VAT)
Giới tính chủ hộ (Nam là cơ sở)		
Nữ	0,042 (0,313)	-0,062 (0,124)
Tình trạng hôn nhân (Đã kết hôn là cơ sở)		
Độc thân	0,448* (0,250)	0,598*** (0,187)
Tình trạng khác	0,130 (0,230)	-0,110 (0,114)
Dân tộc chủ hộ (Dân tộc Kinh là cơ sở)		
Dân tộc khác	-0,043 (0,103)	0,488*** (0,073)
Quy mô của hộ (Hộ có 01 thành viên là cơ sở)		0
Hai thành viên	-0,167 (0,128)	-0,682*** (0,150)
Ba thành viên	-0,549** (0,259)	-2,087*** (0,170)
Bốn thành viên	-0,395* (0,235)	-3,371*** (0,181)
Năm thành viên	-0,419* (0,222)	-4,183*** (0,187)
Sáu thành viên hoặc nhiều hơn	-0,409** (0,193)	-5,062*** (0,203)
Tỷ lệ thành viên nữ trong hộ	-0,266 (0,264)	-0,189 (0,167)
Tỷ lệ thành viên dưới 5 tuổi	0,650 (0,714)	0,519** (0,253)
Tỷ lệ thành viên từ 6 đến 14 tuổi	-0,191 (0,493)	0,712*** (0,211)
Tỷ lệ thành viên trên 60 tuổi	0,014 (0,207)	0,369*** (0,130)
Hằng số	-0,258 (0,368)	3,150*** (0,292)
Số quan sát	9104	9104
R-squared	0,021	0,491

Nguồn: Tác giả biên soạn.

Liên quan đến các đặc điểm của chủ hộ, các hộ có chủ hộ đang làm việc ít bị tác động hơn từ việc bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp, đặc biệt là các hộ có chủ hộ tham gia các hoạt động tự làm và chủ hộ làm công ăn lương. Trong khi đó việc tăng thuế giá trị gia tăng tác động mạnh hơn tới các hộ có chủ hộ đang làm việc, đặc biệt là các chủ hộ tham gia vào các hoạt động tự làm. Trong cả hai mô phỏng với tăng thuế giá trị gia tăng và bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp, các hộ có chủ hộ với trình độ học vấn cao hơn thường bị tác động nhiều hơn từ thay đổi chính sách thuế. Chiều hướng tác động tương tự với các thước đo tuyệt đối và tương đối của tác động phúc lợi, nhưng các hệ số hồi quy sử dụng tác động phúc lợi tuyệt đối thường không có ý nghĩa thống kê. Tăng thuế giá trị gia tăng có ít tác động tiêu cực tới các hộ có chủ hộ là người dân tộc thiểu số.

Tác động phúc lợi của chính sách thuế cũng thay đổi theo các đặc điểm về giới của hộ. Xét về tác động phúc lợi tương đối, các hộ gia đình có chủ hộ là phụ nữ ít bị tác động hơn trong mô phỏng S4 khi tăng thuế giá trị gia tăng, nhưng tác động phúc lợi không có ý nghĩa thống kê khi xóa bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp trong mô phỏng S1. Tỷ lệ thành viên nữ trong hộ tương quan dương với tác động phúc lợi tương đối trong mô phỏng S4 nhưng lại tương quan âm với tác động phúc lợi tương đối trong mô phỏng S1. Hệ số của biến tỷ lệ phụ nữ trong hộ có dấu âm nhưng không có ý nghĩa thống kê trong các phương trình hồi quy với tác động phúc lợi tuyệt đối.

Tác động của việc tăng thuế giá trị gia tăng có xu hướng gia tăng theo quy mô của hộ. Nói cách khác, các hộ đông người hơn bị tác động mạnh hơn bởi việc tăng thuế giá trị gia tăng, cả về tuyệt đối và tương đối. Bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp cũng tác động nhiều hơn tới các hộ gia đình lớn hơn, đặc biệt là trong phương trình hồi quy sử dụng tác động phúc lợi tuyệt đối. Phân tích hồi quy không cho thấy tác động tiêu cực của việc tăng thuế giá trị gia tăng tới các hộ gia đình có tỷ lệ trẻ em dưới 5 tuổi hay tỷ lệ người già cao hơn. Trong các phương trình hồi quy, hệ số của tỷ lệ trẻ em và người già trong hộ thường có dấu dương, cho thấy các hộ gia đình có tỷ lệ phụ thuộc cao ít bị ảnh hưởng hơn các hộ có tỷ lệ phụ thuộc thấp.

KẾT LUẬN

Trong chương này, nghiên cứu đã sử dụng một mô hình cân bằng khả toán để phân tích tác động của các ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp ở Việt Nam. Phân tích của nghiên cứu cho thấy rằng, ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp ở Việt Nam đã tạo ra những phí tổn tài khóa đáng kể. Việc cắt giảm các ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp giúp tăng thu ngân sách trong khi không có tác động tiêu cực đến kinh tế vĩ mô.

Các ưu đãi thuế thu nhập làm gia tăng hơn nữa khoảng cách thu nhập giữa các tầng lớp dân cư. Phân tích mô phỏng cũng cho thấy, xóa bỏ các ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp chỉ có tác động tiêu cực đến các nhóm thu nhập cao, vốn được hưởng lợi chính từ các ưu đãi thuế. Trong khi đó, xóa bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp mang lại những lợi ích đáng kể cho các nhóm hộ có thu nhập thấp thông qua việc tăng đầu tư hay tăng trợ cấp cho người nghèo.

Việc tăng các loại thuế gián thu nội địa, bao gồm cả thuế giá trị gia tăng, nhằm bù đắp tổn thất nguồn thu do cắt giảm thuế suất và mở rộng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp có thể tạo ra những phí tổn lớn hơn đối với nền kinh tế cũng như phúc lợi và thu nhập của các tầng lớp dân cư. Phân tích vĩ mô sử dụng mô hình cân bằng khả toán cũng như các mô phỏng vi mô đều cho thấy rằng tăng thuế giá trị gia tăng sẽ tác động mạnh hơn tới thu nhập và chi tiêu của các hộ gia đình, bao gồm cả những hộ gia đình có thu nhập thấp. Hơn nữa, ngay cả những nhóm thu nhập cao cũng bị tác động nhiều hơn khi tăng thuế giá trị gia tăng so với bỏ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

Kết quả mô phỏng cho thấy rằng, Chính phủ cần thận trọng trong việc cắt giảm thuế thu nhập doanh nghiệp hay mở rộng các ưu đãi về thuế. Chính sách này có thể tác động tiêu cực đến nguồn thu ngân sách, tác động đến các chương trình đầu tư công, chi tiêu phát triển nguồn nhân lực và hỗ trợ người nghèo. Nguồn lực hạn chế cho đầu tư và phát triển nguồn nhân lực có thể ảnh hưởng tiêu cực đến tăng trưởng kinh tế trong tương lai. Việc duy trì nguồn thu ngân sách cũng là quan trọng trong bối cảnh thâm hụt ngân sách và nợ công tăng cao có thể gây tổn hại tới ổn định kinh tế vĩ mô và tăng trưởng kinh tế. Việc xây dựng các ưu đãi thuế cần được cân nhắc thận trọng dựa trên đánh giá tác động của chúng tới nguồn thu ngân sách và phân phối thu nhập.

Chương 5

KẾT LUẬN

Tại các nước phát triển khi thảo luận về các cơ cấu của phần hụt thu ngân sách, các nhà nghiên cứu, các nhà bình luận và các nhà hoạch định chính sách thường đề cập tới ba thành phần là trốn thuế, tránh thuế và chi tiêu thuế. Tuy nhiên, tại Việt Nam, các nhà nghiên cứu và hoạch định chính sách và báo chí thường chỉ đề cập tới trốn thuế và tránh thuế. Chi tiêu thuế là một thuật ngữ mới ở Việt Nam nói riêng và một số nước đang phát triển nói chung. Còn tại các nước phát triển, chi tiêu thuế đã được thống kê và công bố công khai định kỳ từ những năm 1970.

Theo quan điểm tổng quát nhất, chi tiêu thuế là các khoản ưu đãi thuế của chính phủ đối với một nhóm người nộp thuế, và các ưu đãi này nằm ngoài mức thuế hoặc hệ thống thuế chuẩn. Nhờ các ưu đãi này mà nhóm người nói trên có thể chịu mức thuế suất thực nộp thấp hơn mức thuế suất phổ thông hoặc thu nhập chịu thuế thấp hơn quy định trong hệ thống thuế chuẩn. Có thể hiểu, chi tiêu thuế là số hụt thu thuế do việc áp dụng các điều khoản hoặc cơ chế đặc biệt đối với các nhóm đối tượng nộp thuế. Với người nộp thuế, chi tiêu thuế là một khoản lợi về thuế, còn với ngân sách nhà nước, chi tiêu thuế là một khoản hụt thu.

Về mặt lý thuyết, có ba phương pháp tính chi tiêu thuế là đo lường giảm thu ngân sách (*revenue foregone*), phương pháp doanh thu đạt được (*revenue gains*), phương pháp trợ cấp tương đương (*outlay equivalence*). Phương pháp đo lường giảm thu ngân sách (*revenue foregone*) là đo lường trực tiếp phần giảm đi của doanh thu thuế do ưu đãi thuế sau khi các ưu đãi này đã có hiệu lực. Phương pháp doanh thu đạt được (*revenue gains*) là đo lường phần doanh thu thuế có thêm bởi việc gỡ bỏ các ưu đãi thuế, trong đó có tính đến sự thay đổi hành vi của

các chủ thể trong nền kinh tế. Phương pháp trợ cấp tương đương (*outlay equivalence*) là đo lường tổng số tiền mà ngân sách bỏ ra để mang lại lợi ích tương đương cho các đối tượng thụ hưởng giống như khi họ nhận được các ưu đãi thuế.

Về mặt thực hành, cũng có ba cách tính chi tiêu thuế đã được sử dụng rộng rãi trên thế giới là mô hình mô phỏng vi mô (*micro-stimulation*), mô hình cân bằng tổng thể khả toán (CGE) và phương pháp kế toán truyền thống hay còn gọi là hạch toán đơn giản. Mô hình mô phỏng vi mô (*micro-stimulation*) rất được ưu chuộng ở các nước châu Âu và các nước này đang tiến hành chuyển giao mô hình này cho các nước đang phát triển như Việt Nam. Mô hình kế toán truyền thống là cách tính toán đơn giản nhất và dễ làm nhất nhưng bị phê phán nhiều nhất vì nó bỏ qua sự thay đổi hành vi của các cá nhân trong nền kinh tế khi có ưu đãi thuế. Mô hình mô phỏng vi mô còn đòi hỏi một yêu cầu khá khắt khe là phải tiếp cận một cách đầy đủ và chi tiết hồ sơ của doanh nghiệp và cá nhân.

Trong điều kiện số liệu của Việt Nam, nghiên cứu đã lựa chọn phương pháp đo lường giảm thu ngân sách kết hợp với phương pháp kế toán truyền thống để ước tính sơ bộ chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp trong các năm 2012, 2014 và 2016. Nghiên cứu cũng dùng phương pháp doanh thu đạt được kết hợp với mô hình cân bằng tổng thể khả toán (CGE) để tính chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp và đánh giá tác động của khoản chi tiêu thuế này. Số liệu của mô hình cân bằng tổng thể khả toán là bảng đầu vào – đầu ra (I-O) và bảng ma trận kế toán xã hội (SAM) năm 2012.

Con số ước tính chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp được tính toán từ các bộ điều tra doanh nghiệp là một con số rất đáng chú ý và tăng mạnh vào năm 2016. Ước tính chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp trong nghiên cứu này bằng 7% tổng thu ngân sách nhà nước, 30% số thu thuế thu nhập doanh nghiệp, 5% tổng chi ngân sách nhà nước và cao hơn chi ngân sách cho y tế. Con số chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2016 đạt gần 86 nghìn tỷ đồng tăng

40% so với năm 2014 và tăng 50% so với năm 2012. Trong chi tiêu thuế, chi tiêu thuế do giảm thuế tăng gần gấp đôi từ mức 34 nghìn tỷ đồng (2012 và 2014) lên mức 64 nghìn tỷ đồng (2016). Đặc biệt, chi tiêu thuế cho nhóm doanh nghiệp có thuế suất thực nộp trong khoảng 0-5% chiếm 60% tổng chi tiêu do giảm thuế.

Cơ cấu chi tiêu thuế chỉ ra những “gã khổng lồ” có thể là những người thắng cuộc. Chi tiêu thuế dành cho doanh nghiệp lớn xét theo số lao động chiếm khoảng 60%, với doanh nghiệp lớn xét theo nguồn vốn con số này là gần 80%. Doanh nghiệp thuộc ngành công nghiệp và xây dựng nhận được khoảng 60% chi tiêu thuế. Chi tiêu thuế dành cho doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài chiếm gần 50% (2016), mặc dù số lượng doanh nghiệp này chỉ chiếm 8%. Trong khi số lượng doanh nghiệp ngoài nhà nước chiếm 91% nhưng chi tiêu thuế cho doanh nghiệp ngoài nhà nước chiếm 39% (2016). Doanh nghiệp thuộc các khu công nghiệp chỉ chiếm 2% trong tổng số các doanh nghiệp có lợi nhuận dương nhưng chi tiêu thuế cho nhóm doanh nghiệp này chiếm trên 30%. Con số chi tiêu thuế bình quân trên một doanh nghiệp cũng chỉ ra bức tranh tương tự.

Cơ cấu hai thành phần của chi tiêu thuế cũng không có khác biệt lớn so với cơ cấu chi tiêu thuế. Cơ cấu chi tiêu thuế do giảm thuế có xu hướng giống hết cơ cấu chi tiêu thuế. Xét về quy mô, chi tiêu thuế của doanh nghiệp lớn chiếm 87%. Xét theo ngành kinh tế, chi tiêu thuế của doanh nghiệp thuộc ngành công nghiệp và xây dựng chiếm 68%. Xét về loại hình doanh nghiệp, chi tiêu thuế của nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài chiếm 55%. Cơ cấu chi tiêu thuế do miễn thuế có một chút khác biệt so với chi tiêu thuế. Xét về nguồn vốn, doanh nghiệp lớn vẫn chiếm tỷ trọng lớn trong chi tiêu thuế (chiếm 60% năm 2016). Xét về ngành kinh tế, ngành thương mại và dịch vụ chiếm tỷ trọng lớn nhất trong chi tiêu thuế do miễn thuế thay vì ngành công nghiệp và xây dựng như trong chi tiêu thuế do giảm thuế. Tương tự khi xét về loại hình doanh nghiệp, nhóm doanh nghiệp ngoài nhà nước chiếm tỷ trọng chi tiêu thuế lớn nhất thay cho nhóm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài.

Các tính toán ở trên cho thấy nhóm doanh nghiệp có tỷ trọng chi tiêu thuế cao thường có đặc điểm là có nguồn vốn trên 100 tỷ, thuộc ngành công nghiệp, có vốn đầu tư nước ngoài. Số lượng doanh nghiệp có đầy đủ ba đặc điểm trên là gần 1,6 nghìn doanh nghiệp (chiếm 1% tổng số doanh nghiệp có lợi nhuận dương), nhưng chi tiêu thuế của nhóm này chiếm 41% tổng chi tiêu thuế. Thuế suất thực nộp của nhóm này là 8% và 90% doanh nghiệp của nhóm này nằm trong khu công nghiệp. Nhóm doanh nghiệp có bốn đặc điểm (có nguồn vốn trên 100 tỷ, thuộc ngành công nghiệp, có vốn đầu tư nước ngoài và nằm trong các khu công nghiệp) chiếm chưa đến 1% tổng số doanh nghiệp có lợi nhuận dương, nhưng chi tiêu thuế của nhóm này chiếm 37% chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp.

Bên cạnh con số ước tính về chi tiêu thuế, nghiên cứu cũng tính toán một số chỉ tiêu khác như tỷ lệ nộp thuế và thuế suất thực nộp. Số doanh nghiệp nộp thuế trong tổng số các doanh nghiệp có lợi nhuận dương là 48% (2012), 28% (2014) và 70% (2016). Nhưng lợi nhuận của các doanh nghiệp nộp thuế luôn chiếm trên 80% tổng lợi nhuận của các doanh nghiệp có lợi nhuận dương. Số doanh nghiệp được hưởng các ưu đãi thuế (cả miễn thuế và giảm thuế) chiếm khoảng 90% (2012 và 2014) và hơn 60% (2016). Thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp nộp thuế chỉ bằng khoảng 70% mức thuế suất phổ thông của thuế thu nhập doanh nghiệp. Năm 2012, thuế suất phổ thông là 25% thì mức thuế suất thực nộp của các doanh nghiệp nộp thuế là 18,4%. Các con số tương ứng với năm 2014 lần lượt là 22% và 16,8%. Còn các con số tương ứng với năm 2016 lần lượt là 20% và 13,6%.

Dùng phương pháp doanh thu đạt được kết hợp với mô hình cân bằng tổng thể khả toán (CGE), nghiên cứu chỉ ra nếu loại bỏ các ưu đãi của thuế thu nhập doanh nghiệp, ngân sách sẽ tăng thu 20%. Tuy nhiên, kết quả mô phỏng cũng cho thấy rằng, loại bỏ các chính sách ưu đãi thuế có gây ra tác động tích cực hay tiêu cực cho nền kinh tế phụ thuộc rất lớn vào hành động của Chính phủ. Nếu Chính phủ dùng phần ngân sách tăng thêm này để tăng đầu tư phát triển, hoặc trợ cấp cho người nghèo sẽ giúp cải thiện phúc lợi của xã hội và thúc đẩy tăng trưởng kinh tế.

Nếu Chính phủ dùng phần ngân sách tăng thêm vào những chương trình chi tiêu như hiện nay (chủ yếu là chi thường xuyên) sẽ không làm tăng trưởng kinh tế. Phân tích mô phỏng cho thấy, xóa bỏ các ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp chỉ có tác động tiêu cực đến các nhóm thu nhập cao, vốn được hưởng lợi chính từ các ưu đãi thuế. Trong trường hợp Chính phủ sử dụng phần ngân sách tăng thêm một cách khôn ngoan, xóa bỏ các ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ mang lại những lợi ích đáng kể cho các nhóm hộ có thu nhập thấp thông qua việc tăng đầu tư hay tăng trợ cấp cho người nghèo.

Cuối cùng, mặc dù các tính toán cho ra những con số rất đáng chú ý, nhưng các tính toán này cũng có hạn chế khá lớn. Bộ số liệu điều tra doanh nghiệp vốn chỉ cung cấp lợi nhuận kế toán gộp và số nộp thuế chung của các doanh nghiệp. Trong khi đó, có một sự khác biệt không nhỏ giữa kế toán về thuế và kế toán thông thường. Hơn nữa, một doanh nghiệp có thể thực hiện rất nhiều dự án trong các ngành kinh tế khác nhau, đồng thời các ưu đãi thuế cũng được áp dụng chủ yếu theo ngành kinh tế. Do đó, việc nghiên cứu không tiếp cận được với lợi nhuận và số nộp thuế theo lĩnh vực hoạt động là một thiếu sót không thể không đề cập đến. Nhóm nghiên cứu mong muốn được tiếp cận với hồ sơ khai thuế của doanh nghiệp để nâng cao tính chính xác của các tính toán về chi tiêu thuế trước khi đưa ra những khuyến nghị chính sách cụ thể hơn.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- ADB (2016), A comparative analysis of tax administration in Asia and the Pacific, 2016 edition, Asian Anderson, Barry (2008), *Tax Expenditures in OECD Countries*, 10-11 January 2008, Bangkok, Thailand, www.oecd.org/dataoecd/40/6/39944419.pdf, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- Andre J. Barbe (2013), A Computable General Equilibrium Model of Energy Taxation with Endogenous Resource Supply and Flexible Substitution.
- Bharrarai K, J Haughton, M. Head and D. G. Tuerck (2017), Simulating Corporate Income Tax Reform Proposal with a Dynamic CGE Model, *International Journal Economics and Finance*, Vol. 9, No. 5, 20-35.
- Blessing Chiripanhura and Ronald Chifamba (2015), The Impact of Namibia's Income Tax Reform: A CGE Analysis, AGRODEP Working Paper 0020
- Bourguignon F., Pereira L., Bussolo M. (eds.) (2008), The Impacts of Macroeconomic Policies on Poverty and Income Distribution, Palgrave and the World Bank, Washington DC.
- Bộ Tài chính (2007), *Quyết toán NSNN năm 2005*.
- Bộ Tài chính (2008), *Quyết toán NSNN năm 2006*.
- Bộ Tài chính (2009), *Quyết toán NSNN năm 2007*.
- Bộ Tài chính (2010), *Quyết toán NSNN năm 2008*.
- Bộ Tài chính (2011), *Quyết toán NSNN năm 2009*.
- Bộ Tài chính (2012), *Quyết toán NSNN năm 2010*.

- Bộ Tài chính (2013), *Quyết toán NSNN năm 2011*.
- Bộ Tài chính (2014), *Quyết toán NSNN năm 2012*.
- Bộ Tài chính (2015), *Quyết toán NSNN năm 2013*.
- Bộ Tài chính (2016), *Quyết toán NSNN năm 2014*.
- Bộ Tài chính (2017), *Quyết toán NSNN năm 2015*.
- Bộ Tài chính (2017), Ước thực hiện NSNN năm 2016 (lần 2).
- Bộ Tài chính Australia (2018), *Tax Expenditure Statement 2017*, <https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/2017-TES.pdf>, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- Bộ Tài chính bang California (Hoa Kỳ) (2003), *Tax Expenditure Report*, http://www.dof.ca.gov/Forecasting/Economics/Tax_Expenditure_Reports/documents/TE_Report_2002.pdf, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- Bộ Tài chính bang California (Hoa Kỳ) (2011), *Tax Expenditure Report*, http://www.dof.ca.gov/Forecasting/Economics/Tax_Expenditure_Reports/documents/Tax_ExpenditureRpt_10-11_web.pdf, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- Bộ Tài chính bang California (Hoa Kỳ) (2019), *Tax Expenditure Report*, http://www.dof.ca.gov/Forecasting/Economics/Tax_Expenditure_Reports/documents/Tax_ExpenditureReport_2018-19-b.pdf, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- Bộ Tài chính Canada (2018), *Report on Federal Tax Expenditures*, <https://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2018/taxexp-depfisc18-eng.pdf>, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- Bộ Tài chính Hoa Kỳ (2017), *Tax Expenditure Fiscal Year 2019 (FY2019)*, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Tax-Expenditures-FY2019.pdf>, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.

- Bộ Tài chính Hoa Kỳ (2019), *Tax Expenditure Reports*, <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures>, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- Bussolo Maurizio, Jan Lay, Dennis Medvedev and Dominique van der Mensbrugghe, (2008), Trade Options for Latin America: A Poverty Assessment Using a Top-Down Micro-Macro Modeling Framework. Chapter 3 in Chapter 2 in Bourguignon F., Pereira L., Bussolo M. (eds.), *The Impacts of Macroeconomic Policies on Poverty and Income Distribution*, Palgrave and the World Bank. Washington DC, trang 61-90.
- Central Institute of Economic Management (CIEM) (2014), *Social Accounting Matrix for Viet Nam*, Labor and Social Publishing House, Hanoi.
- Clemens Fuest and Nadine Riedel (2009), Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: a review of the literature, https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670_TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf, truy cập lần cuối 06/10/2019.
- Dervis K., de Melo J., Robinson S. (1982), *General Equilibrium Models for Development Policies*, A World Bank Research Publication, Cambridge University Press.
- DFID (2009), Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature, https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670_TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- Dirk Willenbockel (2011), Environmental tax reform in Vietnam: An ex ante general equilibrium assessment, <https://econpapers.repec.org/paper/ekd002625/3082.htm>, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- Đào Thúy Hằng (2013). “Những đột phá từ Luật thuế doanh nghiệp sửa đổi”, Tạp chí *Điện tử Tài Chính*, truy cập tại: <http://tapchitaichinh>.

vn/luat-thue-thu-nhap-doanh-nghiep/nhung-dot-pha-tu-luat-thue-thu-nhap-doanh-nghiep-sua-doi-39432.html, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.

Fram General Statistical Office (GSO), 2015. *Bảng Cân đối liên ngành năm 2012*. NXB Thống kê, Hà Nội.

General Statistical Office (GSO), 2015. *Bảng cân đối liên ngành (Input-Output: I/O) của Việt Nam 2012*. NXB Thống kê, Hà Nội.

IMF (2014), Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1407.pdf>, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.

IMF (2019), Cơ sở dữ liệu WoRLD, <http://data.imf.org/?sk=77413F1D-1525-450A-A23A-47AEED40FE78>, truy cập ngày 15/08/2019

International Monetary Fund (IMF) (2017), Vietnam: Staff Report for the 2017 Article IV Consultation. e-work, OECD Journal on Budgeting, Vol. 7, No. 3, OECD, Paris.

International Monetary Fund (IMF) (2017), *Staff Report for 2017 Article IV Cónultation*, IMF Country Report No. 17/190

Kassim and Mansour (2016), Evaluation of Tax Expenditures Reporting in Developing Countries,

Kraan, Dirk-Jan (2004), “Off-budget and Tax Expenditures,” <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39515114.pdf>, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.

Lofgren Hans, Rebecca Lee Harri and Sherman Robinson (2002), *A Standard Computable General Equilibrium in GAMS*. International Food Policy Research Institute (IFPRI).

Ngọc An (2017), *Ưu đãi trên 35.300 tỉ đồng thuế thu nhập cho doanh nghiệp ngoại*, Tuổi Trẻ, 2017, <https://tuoitre.vn/uu-dai-tren-35-300-ti-thue-thu-nhap-cho-doanh-nghiep-ngoai-20171120093626404.htm>, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.

- Nguyen Chan et al. (1999), Evaluating Tax Reform in Vietnam using General Equilibrium Method, <https://ir.lib.uwo.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1343&context=economicsresrpt>, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- OECD (2010), Tax expenditure in OECD countries, ISBN 978-92-64-07690-7 (PDF), <http://www.oecd.org/publishing/corrigenda>, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- Oxfam (2016a), Đánh giá chính sách ưu đãi thuế tại Việt Nam, https://vietnam.oxfam.org/sites/vietnam.oxfam.org/files/file_attachments/Oxfam%20Tax%20incentive%20report%20VIE.pdf, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- Oxfam (2016b), Tax Battles: The dangerous global race to the bottom on corporate tax, https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/bp-race-to-bottom-corporate-tax-summ-121216-en.pdf, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- Ravallion Martin and Michael Lokshin (2008), *Winners and Losers from Trade Reforms in Morocco. Chapter 2 in Bourguignon F., Pereira L., Bussolo M. (eds), The Impacts of Macroeconomic Policies on Poverty and Income Distribution*. Palgrave and the World Bank. Washington DC, trang 27-60.
- Redonda and Neubig (2018), Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies, <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>, truy cập lần cuối ngày 13/08/2019.
- Schick, Allen (2007), *Off-budget Expenditure: An Economic and Political, Social Protection, Discussion Paper Series*, The World Bank, Washington DC.
- UN (2018), *Design and Assessment of Tax Incentives in Developing Countries*, United Nations/CIAT.

- US Department of Treasury (2018), <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Pages/Tax-Expenditures.aspx>, truy cập lần cuối 06/10/2019.
- USDT (2018), Tax expenditures, <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures>, truy cập lần cuối 06/10/2019.
- VEPR (2018), *Báo cáo Công bằng thuế Việt Nam*, NXB Hồng Đức, 2019.
- Whitehouse, Edward (1999), “The Tax Treatment of Funded Pensions”, https://mpira.ub.uni-muenchen.de/14173/1/MPRA_paper_14173.pdf, truy cập lần cuối 06/10/2019.
- Zhicheng Li Swift (2006), Managing the effects of tax expenditures on national budget, World Bank Policy, Research Working Paper 3927, Washington, D.C, http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/05/23/000016406_20060523092056/Rendered/PDF/wps3927.pdf, truy cập lần cuối 06/10/2019.

CHỈ MỤC

B

- Báo cáo chi tiêu thuế 10, 12, 13, 14, 18, 19, 20, 21, 43
- Bộ Tài chính Australia 12, 14, 15, 18, 20
- Bộ Tài chính Canada 10, 11, 12, 15, 18, 20
- Bộ Tài chính Hoa Kỳ 10, 12, 14, 18, 19, 20, 23, 36, 43, 53

C

- cân bằng tổng thể viii, 1, 3, 7, 8, 14, 17
- chi ngân sách ix, 2, 12, 51, 52, 75
- chi tiêu thuế của thuế thu nhập doanh nghiệp vii, xi, 1, 2, 6, 7, 18, 19, 25, 37, 44, 47, 51, 52, 53, 54, 69, 75, 76
- chi tiêu thuế do giảm thuế 2, 46, 54, 57, 60, 61, 68, 69, 72, 73, 74, 75
- chi tiêu thuế do miễn thuế 46, 54, 57, 60, 68, 69, 71, 72, 73, 74

D

- doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài 3, 48, 56, 57, 58, 60, 74, 76, 79, 84, 88
- doanh nghiệp lớn 2, 46, 60, 66, 67, 68, 69, 74, 75, 79, 93
- doanh thu đạt được 1, 3, 14, 15, 19, 24, 97
- điều tra doanh nghiệp ix, 2, 3, 43, 44, 45, 47, 51, 53, 75, 77, 84, 108,
- điều tra mức sống hộ gia đình 97, 104, 114
- đo lường giảm thu ngân sách 1, 13, 14, 15, 18, 19, 24, 37, 75, 97

G

- GDP 6, 9, 38, 53, 109, 110

H

- hệ thống thuế chuẩn 1, 5, 11, 12, 13, 15, 19, 20, 23, 42, 43, 44, 45, 126

K

- khía cạnh giới viii, 124, 126, 130
- khu công nghiệp 2, 3, 58, 60, 69, 72, 73, 74, 76, 82, 83, 84, 95, 96

L

- loại hình sở hữu vii, viii, ix, 3, 56, 58, 87

M

- Ma trận hạch toán xã hội 8, 114
- mô hình mô phỏng vi mô 1, 14, 15, 16, 18
- mô phỏng S1 108, 109, 110, 115, 116, 117, 122
- mô phỏng S2 108, 110, 111
- mô phỏng S3 110
- mô phỏng S4 108, 109, 110, 115, 116, 117, 122
- mô phỏng vi mô viii, 1, 14, 15, 16, 18, 24, 97, 113, 123

N

- ngành công nghiệp 2, 16, 17, 35, 40, 58, 59, 60, 61, 62, 69, 74, 76, 90, 98

O

- OECD 9, 11, 14, 18, 19

P

phân phối thu nhập viii, xi, 97, 107,
111, 113, 115, 116, 123
phương pháp tính 1, 7, 35, 54, 75

Q

quy mô doanh nghiệp vii, viii, ix, 2, 66,
70, 75, 91, 125

S

sản lượng 17, 109

T

tác động vĩ mô 97
thuế suất thực nộp ix, 1, 2, 37, 43, 44,
46, 47, 49, 50, 53, 54, 55, 56, 57,
58, 59, 60, 62, 65, 66, 67, 68, 69,
71, 73, 74, 75, 76, 77, 85

thu ngân sách 1, 2, 3, 5, 6, 13, 14, 15, 18,
19, 24, 37, 38, 39, 41, 51, 53, 54,
75, 97, 101, 102, 109, 110, 123

thu nhập hộ gia đình 110, 113

tiêu dùng hộ gia đình 107, 110

trợ cấp tương đương 1, 14, 19, 24

tỷ lệ lao động nữ vii, viii, ix, x, 37, 48,
70, 71, 72, 83, 94

tỷ lệ nộp thuế 2, 46, 62, 71, 73, 75

NHÀ XUẤT BẢN

ĐẠI HỌC QUỐC GIA HÀ NỘI

16 Hàng Chuối - Hai Bà Trưng - Hà Nội

Tổng Biên tập: (024) 397140511;

Biên tập: (024) 39714896;

Hành chính: (024) 39714899

Kế hoạch và hợp tác xuất bản: (024) 39728806

Chịu trách nhiệm xuất bản:

Giám đốc - Tổng biên tập: TS. PHẠM THỊ TRÂM

Biên tập: Bùi Thị The

Chế bản: Đỗ Thị Hồng Sâm

Trình bày bìa: Trần Võ

Đối tác liên kết: Viện Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách

Địa chỉ: p717, Nhà E4, Đại học Kinh tế - ĐHQGHN

144 Xuân Thủy, Cầu Giấy, Hà Nội

SÁCH LIÊN KẾT

CHI TIÊU THUẾ Ở VIỆT NAM: TRƯỜNG HỢP THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

Mã số: 2L - 179 ĐH2019

In 500 bản, khổ 16x24 cm tại Công ty TNHH In Thương mại Phú Hưng

Địa chỉ: 460 Trần Quý Cáp, Văn Chương, Đống Đa, Hà Nội

Số xác nhận ĐKXB: 4295-2019/CXBIPH/02-315/ĐHQGHN, ngày 24/10/2019

Quyết định xuất bản số: 1367 LK-XH/QĐ - NXB ĐHQGHN ngày 30/10/2019

In xong và nộp lưu chiểu năm 2019.