

Số: 7250 /BTC-TCT

Về một số nội dung cần lưu ý
khi quyết toán thuế TNDN năm 2009.

Hà Nội, ngày 07 tháng 6 năm 2010.

Kính gửi: Cục thuế các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương.

Ngày 3/6/2008, Quốc hội đã ban hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) số 14/2008/QH12 có hiệu lực thi hành từ ngày 1/1/2009. Năm 2009 cũng là năm Chính phủ đã triển khai nhiều giải pháp nhằm thúc đẩy sản xuất kinh doanh, duy trì tăng trưởng kinh tế và đảm bảo an sinh xã hội. Để việc quyết toán thuế TNDN năm 2009 được thực hiện theo đúng quy định của Luật thuế TNDN số 14/2008/QH12; Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11; Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008; Thông tư số 130/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 của Bộ Tài chính và các văn bản quy phạm pháp luật có liên quan. Theo ý kiến phản ánh những vướng mắc trong quá trình quyết toán thuế TNDN, Bộ Tài chính hướng dẫn một số nội dung cần lưu ý khi quyết toán thuế TNDN năm 2009 như sau:

1. Về xác định các khoản thu nhập từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn, chênh lệch tỷ giá; thu nhập từ thanh lý tài sản, thu nhập về tiêu thụ phế liệu, phế phẩm:

1.1. Về xác định các khoản thu nhập từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn:

- Trong năm tính thuế Doanh nghiệp có phát sinh thu từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn dưới mọi hình thức theo quy định của pháp luật và chi phí trả lãi tiền vay theo quy định thì thu nhập từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn được xác định như sau:

+ Trường hợp khoản thu từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn phát sinh cao hơn khoản chi phí trả lãi tiền vay theo quy định, sau khi bù trừ phần chênh lệch còn lại tính vào thu nhập khác để tính thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định.

+ Trường hợp khoản thu từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn phát sinh thấp hơn khoản chi phí trả lãi tiền vay theo quy định, sau khi bù trừ phần chênh lệch còn lại tính vào chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế.

Ví dụ 1: Trong năm tính thuế 2009, Doanh nghiệp phát sinh thu lãi tiền gửi ngân hàng và lãi cho vay vốn (bao gồm cả lãi phải thu) là: 100 triệu đồng, đồng thời có phát sinh chi phí trả lãi tiền vay là 80 triệu đồng, theo đó thu nhập khác từ lãi tiền gửi, lãi tiền vay là 20 triệu đồng (100 triệu – 80 triệu). Như vậy khoản chi phí trả lãi tiền vay 80 triệu đồng sẽ không tính vào chi phí sản xuất kinh doanh.

Ví dụ 2: Trong năm tính thuế 2009, Doanh nghiệp phát sinh thu lãi tiền gửi ngân hàng và lãi cho vay vốn (bao gồm cả lãi phải thu) là: 100 triệu đồng, đồng thời có phát sinh chi phí trả lãi tiền vay là 130 triệu đồng, sau khi bù trừ phần chênh lệch còn lại 30 triệu đồng (100 triệu – 130 triệu) tính vào chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế.

1.2. Về xác định các khoản thu nhập từ chênh lệch tỷ giá:

- Trong năm tính thuế Doanh nghiệp có phát sinh khoản lãi chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ, lãi chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ cuối năm tài chính và lỗ chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ, lỗ chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ cuối năm tài chính, thì được xác định như sau:

+ Khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh trực tiếp từ doanh thu của hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp được hạch toán vào doanh thu của hoạt động sản xuất kinh doanh tương ứng để xác định thu nhập doanh nghiệp.

+ Khoản lãi chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ, lãi chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ cuối năm tài chính sẽ được bù trừ với khoản lỗ chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ, lỗ chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ cuối năm tài chính. Sau khi bù trừ nếu còn lãi chênh lệch tỷ giá thì tính vào thu nhập khác, nếu lỗ chênh lệch tỷ giá thì tính vào chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế.

Ví dụ 1: Trong năm tính thuế 2009, Doanh nghiệp có khoản lãi chênh lệch tỷ giá thực tế phát sinh là: 130 triệu đồng, khoản lỗ chênh lệch tỷ giá thực tế phát sinh là: 150 triệu, cuối năm 2009 có phát sinh khoản lỗ do đánh giá lại các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ cuối năm tài chính là 50 triệu đồng, sau khi bù trừ giữa các khoản lãi, lỗ do chênh lệch tỷ giá thực tế phát sinh và lỗ do đánh giá lại các khoản nợ phải trả có nguồn gốc ngoại tệ nêu trên, doanh nghiệp vẫn còn phát sinh lỗ 70 triệu (130-150-50), doanh nghiệp tính khoản lỗ chênh lệch tỷ giá 70 triệu đồng này vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Ví dụ 2: Trong năm tính thuế 2009, Doanh nghiệp có khoản lãi chênh lệch tỷ giá thực tế phát sinh là: 130 triệu đồng, khoản lỗ chênh lệch tỷ giá thực tế phát sinh là: 150 triệu, cuối năm 2009 có phát sinh khoản lãi do đánh giá lại các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ cuối năm tài chính là 30 triệu đồng, sau khi bù trừ giữa các khoản lãi, lỗ do chênh lệch tỷ giá thực tế phát sinh và lãi do đánh giá lại các khoản nợ phải trả có nguồn gốc ngoại tệ nêu trên, doanh nghiệp phát sinh lãi 10 triệu (130-150+30), doanh nghiệp tính khoản lãi chênh lệch tỷ giá 10 triệu đồng này vào thu nhập khác khi xác định thu nhập chịu thuế.

- Chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ cuối năm tài chính thực hiện theo quy định tại Thông tư số 177/2009/TT-BTC ngày 10/9/2009 và được bù trừ theo nguyên tắc hướng dẫn nêu trên.

- Chênh lệch tỷ giá phát sinh trong quá trình đầu tư xây dựng cơ bản đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định; Chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản nợ phải thu bằng ngoại tệ cuối năm tài chính thực hiện theo quy định tại Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008 và Thông tư số 130/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008.

1.3. Về xác định các khoản thu nhập từ thanh lý tài sản, thu nhập từ việc bán phế liệu, phế phẩm:

- Thu nhập từ thanh lý tài sản được xác định bằng (=) doanh thu thu được do chuyển nhượng tài sản, thanh lý tài sản trừ (-) giá trị còn lại của tài sản chuyển nhượng, thanh lý ghi trên sổ sách kế toán tại thời điểm chuyển nhượng, thanh lý và các khoản chi phí được trừ liên quan đến việc chuyển nhượng, thanh lý tài sản. Trường hợp phát sinh các khoản thu nhập từ thanh lý tài sản không liên quan trực tiếp đến lĩnh vực sản xuất kinh doanh được ưu đãi thì doanh nghiệp phải nộp thuế TNDN đối với khoản thu nhập này theo mức quy định, không được áp dụng ưu đãi.

- Thu nhập từ việc bán phế liệu, phế phẩm phát sinh trong quá trình sản xuất sản phẩm được xác định bằng (=) doanh thu bán phế liệu, phế phẩm trừ (-) chi phí thu hồi và chi phí tiêu thụ. Trường hợp phát sinh các khoản thu từ bán phế liệu, phế phẩm mà không liên quan trực tiếp lĩnh vực sản xuất kinh doanh được ưu đãi thì doanh nghiệp phải nộp thuế TNDN đối với khoản thu nhập này theo mức quy định, không được áp dụng ưu đãi.

2. Về hoàn nhập các khoản dự phòng:

Ngày 7/12/2009 Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 228/2009/TT-BTC hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tồn thất các khoản đầu tư tài chính, nợ phải thu khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp tại doanh nghiệp và Thông tư này được áp dụng cho việc trích lập các khoản dự phòng của doanh nghiệp từ năm 2009.

Theo đó doanh nghiệp có trích lập và sử dụng các khoản dự phòng phải thực hiện theo đúng quy định tại Thông tư số 228/2009/TT-BTC, khi xử lý hoàn nhập dự phòng thì các khoản hoàn nhập dự phòng được thực hiện theo quy định tại Thông tư số 228/2009/TT-BTC.

3. Về bù trừ lãi lỗ giữa các hoạt động sản xuất kinh doanh:

- Khoản 2 Điều 6 Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008 của Chính phủ quy định: Doanh nghiệp có nhiều hoạt động kinh doanh thì thu nhập chịu thuế từ hoạt động sản xuất, kinh doanh là tổng thu nhập của tất cả các hoạt động kinh doanh. Trường hợp nếu có hoạt động kinh doanh bị lỗ thì được bù trừ số lỗ vào thu nhập chịu thuế của các hoạt động kinh doanh có thu nhập do doanh nghiệp tự lựa chọn. Phần thu nhập còn lại sau khi bù trừ áp dụng mức thuế suất thuế TNDN của hoạt động kinh doanh còn thu nhập.

- Điểm 2.5 Mục I Phần H Thông tư 130/2008/TT-BTC quy định: Trường hợp hoạt động kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế bị lỗ, hoạt động kinh doanh không được hưởng ưu đãi thuế (trừ hoạt động chuyển nhượng bất động sản) có thu nhập (hoặc ngược lại) thì doanh nghiệp bù trừ vào thu nhập chịu thuế của các hoạt động kinh doanh có thu nhập do doanh nghiệp tự lựa chọn. Phần thu nhập còn lại sau khi bù trừ áp dụng mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp theo mức thuế suất của hoạt động kinh doanh còn thu nhập.

Căn cứ quy định nêu trên, trường hợp trong năm doanh nghiệp có phát sinh hoạt động kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế bị lỗ, hoạt động kinh doanh không được

hưởng ưu đãi thuế, thu nhập khác của các hoạt động kinh doanh (không bao gồm thu nhập từ hoạt động chuyên nhượng bất động sản) có thu nhập (hoặc ngược lại) thì doanh nghiệp bù trừ vào thu nhập chịu thuế của các hoạt động có thu nhập do doanh nghiệp lựa chọn. Phần thu nhập còn lại sau khi bù trừ áp dụng mức thuế suất thuế TNDN theo mức thuế suất của hoạt động còn thu nhập.

Ví dụ 1: Trong năm tính thuế 2009, DN A có phát sinh:

- Lãi từ hoạt động sản xuất đồ chơi trẻ em được hưởng ưu đãi thuế là 2 tỷ đồng (năm 2009 hoạt động sản xuất đồ chơi trẻ em của DN A đang được giảm 50% và áp dụng thuế suất 20%).

- Lỗ từ hoạt động kinh doanh khác không thuộc diện ưu đãi thuế là 1 tỷ đồng.

Trường hợp này DN A phải thực hiện bù trừ giữa lãi từ hoạt động được hưởng ưu đãi thuế với lỗ của hoạt động kinh doanh khác => DN A còn thu nhập là 1 tỷ đồng (2 tỷ - 1 tỷ) và DN A được hưởng ưu đãi trên thu nhập 1 tỷ. Cụ thể DN A nộp thuế như sau: (1 tỷ đồng x 20% x 50%).

Ví dụ 2: Trong năm tính thuế 2009, DN B có phát sinh:

- Lỗ từ hoạt động sản xuất phần mềm được ưu đãi thuế là 1 tỷ đồng.

- Lãi từ hoạt động kinh doanh máy tính không thuộc diện ưu đãi thuế là 1 tỷ đồng.

- Lãi từ hoạt động chuyên nhượng chứng khoán (thu nhập khác của hoạt động kinh doanh) là 2 tỷ đồng.

Trường hợp này thì DN B được lựa chọn bù trừ giữa lỗ từ hoạt động sản xuất phần mềm và lãi từ hoạt động kinh doanh máy tính hoặc lãi từ hoạt động chuyên nhượng chứng khoán; phần thu nhập còn lại sẽ nộp thuế TNDN theo thuế suất của phần có thu nhập.

Cụ thể: Bù trừ lỗ 1 tỷ đồng sản xuất phần mềm với lãi 1 tỷ đồng của hoạt động kinh doanh máy tính hoặc hoạt động chuyên nhượng chứng khoán.

=> DN còn thu nhập là 2 tỷ đồng và phải nộp thuế TNDN với mức thuế suất 25% (2 tỷ đồng x 25%).

4. Về chuyển lỗ:

4.1. Về thời gian chuyển lỗ liên tục:

Doanh nghiệp có các khoản lỗ phát sinh từ năm 2009 trở đi thì phải chuyển toàn bộ và liên tục số lỗ vào thu nhập chịu thuế của những năm tiếp theo trong thời gian không quá 5 năm, kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ. Các khoản lỗ phát sinh trước năm 2009 thực hiện chuyển lỗ theo quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật quy định tại thời điểm đó.

Ví dụ 1: Năm 2009 DN A có phát sinh lỗ là 100 tỷ, năm 2010 DN A có phát sinh thu nhập chịu thuế là 120 tỷ đồng thì toàn bộ số lỗ phát sinh năm 2009 là 100 tỷ, DN A phải chuyển toàn bộ vào thu nhập chịu thuế năm 2010.

Ví dụ 2: Năm 2009 DN B có phát sinh lỗ là 100 tỷ, năm 2010 DN B có phát sinh thu nhập chịu thuế là 80 tỷ đồng thì:

- DN B phải chuyển toàn bộ số lỗ 80 tỷ vào thu nhập chịu thuế năm 2010;

- Số lỗ còn lại 20 tỷ, DN B phải theo dõi và chuyển toàn bộ liên tục vào các năm tiếp theo, nhưng tối đa không quá 5 năm, kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ (lỗ năm 2009 chuyển tối đa không quá năm 2014).

Ví dụ 3: Năm 2009 DN C có phát sinh lỗ là 50 tỷ đồng, năm 2010 DN C có phát sinh lỗ là 30 tỷ đồng thì DN C phải theo dõi từng khoản lỗ phát sinh của từng năm, số lỗ phát sinh của từng năm sẽ được chuyển toàn bộ và liên tục không quá 5 năm, kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ (lỗ năm 2009 chuyển không quá năm 2014, lỗ năm 2010 chuyển không quá năm 2015). Việc chuyển lỗ thực hiện theo nguyên tắc nêu tại ví dụ 1 và ví dụ 2 nêu trên.

4.2. Về một số trường hợp chuyển lỗ từ năm 2008 trở về trước còn trong thời hạn chuyển sang năm 2009:

Năm 2009 khi quyết toán thuế TNDN, doanh nghiệp có thu nhập từ hoạt động kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế, thu nhập từ hoạt động kinh doanh không thuộc diện ưu đãi thuế và thu nhập khác; có lỗ phát sinh kể từ năm 2008 trở về trước còn trong thời hạn và thực hiện chuyển lỗ vào năm 2009 thì:

a) Nếu Doanh nghiệp hạch toán riêng được lỗ của từng hoạt động kinh doanh thì chuyển lỗ tương ứng đối với thu nhập của từng hoạt động kinh doanh, sau khi chuyển lỗ tương ứng với các khoản thu nhập của từng hoạt động kinh doanh nếu hoạt động kinh doanh nào vẫn còn lỗ thì được bù trừ số lỗ vào hoạt động kinh doanh còn thu nhập do doanh nghiệp tự lựa chọn.

Ví dụ: Năm 2009 phát sinh thu nhập chịu thuế là 1,5 tỷ đồng, trong đó: thu nhập của hoạt động kinh doanh được hưởng ưu đãi là 800 triệu đồng, thu nhập hoạt động kinh doanh không thuộc diện ưu đãi là 200 triệu đồng, thu nhập khác phát sinh là 500 triệu đồng và doanh nghiệp thực hiện chuyển lỗ của năm 2008 chuyển sang là 1 tỷ đồng, trong đó doanh nghiệp hạch toán riêng được lỗ của hoạt động kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế là 400 triệu đồng, lỗ của hoạt động kinh doanh không thuộc diện ưu đãi thuế là 500 triệu đồng, thu nhập khác lỗ 100 triệu đồng thì :

+ Đối với hoạt động kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế sau khi bù trừ còn phát sinh thu nhập chịu thuế là: $800 \text{ triệu} - 400 \text{ triệu} = 400 \text{ triệu đồng}$.

+ Đối với hoạt động kinh doanh không thuộc diện ưu đãi thuế sau khi bù trừ không còn phát sinh thu nhập chịu thuế và vẫn còn lỗ là: $200 \text{ triệu} - 500 \text{ triệu} = (-) 300 \text{ triệu đồng}$.

+ Đối với thu nhập khác của hoạt động kinh doanh sau khi bù trừ còn phát sinh thu nhập chịu thuế là: $500 \text{ triệu} - 100 \text{ triệu} = 400 \text{ triệu đồng}$.

Như vậy số lỗ của hoạt động kinh doanh không được hưởng ưu đãi thuế năm 2008 sau khi chuyển lỗ vào thu nhập chịu thuế năm 2009 của hoạt động kinh doanh

không thuộc diện ưu đãi thuế vẫn còn lỗ thì doanh nghiệp sẽ được lựa chọn chuyển lỗ vào phần thu nhập chịu thuế của các hoạt động còn thu nhập.

Cụ thể: Số lỗ (-) 300 triệu đồng DN sẽ được lựa chọn chuyển lỗ vào thu nhập khác của hoạt động kinh doanh hoặc thu nhập của hoạt động kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế.

b) Trường hợp Doanh nghiệp không hạch toán riêng được số lỗ của từng hoạt động kinh doanh thì được phép lựa chọn:

- Tính toán, hạch toán riêng lại lỗ từ hoạt động được hưởng ưu đãi và hoạt động không được hưởng ưu đãi để chuyển lỗ theo nguyên tắc nêu tại điểm 4.2.a nêu trên.

- Trường hợp không hạch toán riêng được thì: Phân bổ số lỗ của từng hoạt động theo tỷ lệ % giữa doanh thu từng hoạt động so với tổng doanh thu của toàn doanh nghiệp của năm phát sinh lỗ để chuyển lỗ.

Ví dụ: Năm 2008 Doanh nghiệp phát sinh lỗ 1 tỷ đồng. Năm 2009 doanh nghiệp có thu nhập chịu thuế và có thực hiện chuyển số lỗ của năm 2008. Số lỗ phát sinh năm 2008 doanh nghiệp không hạch toán riêng được số lỗ của từng hoạt động. Tổng doanh thu của năm 2008 là 40 tỷ đồng, trong đó: doanh thu hoạt động kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế là 30 tỷ đồng, doanh thu hoạt động kinh doanh không thuộc diện ưu đãi thuế là 10 tỷ đồng thì lỗ của năm 2008 khi chuyển vào thu nhập chịu thuế của năm 2009 được phân bổ vào từng hoạt động như sau: hoạt động kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế là: $1 \text{ tỷ đồng} \times \frac{3}{4} = 750 \text{ triệu đồng}$, hoạt động kinh doanh không thuộc diện ưu đãi thuế là $1 \text{ tỷ đồng} \times \frac{1}{4} = 250 \text{ triệu đồng}$.

Các hoạt động chuyển lỗ nêu trên không bao gồm chuyển lỗ của hoạt động chuyển nhượng bất động sản. Trường hợp hoạt động chuyển nhượng bất động sản bị lỗ thì khoản lỗ này được chuyển vào thu nhập của hoạt động chuyển nhượng bất động sản của các năm sau (nếu có). Thời gian chuyển lỗ tối đa không quá 5 năm liên tục, kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ.

5. Về xác định doanh nghiệp mới thành lập từ dự án đầu tư để hưởng ưu đãi thuế:

- Khoản 8 Điều 3 Luật Đầu tư được Quốc hội thông qua ngày 29/11/2005 có hiệu lực thi hành từ ngày 1/7/2006 quy định: Dự án đầu tư là tập hợp đề xuất bỏ vốn trung và dài hạn để tiến hành các hoạt động đầu tư trên địa bàn cụ thể, trong khoảng thời gian xác định.

- Điều 45 Luật Đầu tư năm 2005 quy định: Thủ tục đăng ký đầu tư đối với dự án đầu tư trong nước:

1. Đối với dự án đầu tư trong nước có quy mô vốn đầu tư dưới mười lăm tỷ đồng Việt Nam và không thuộc Danh mục lĩnh vực đầu tư có điều kiện thì nhà đầu tư không phải làm thủ tục đăng ký đầu tư.

2. Đối với dự án đầu tư trong nước có quy mô vốn đầu tư từ mười lăm tỷ đồng Việt Nam đến dưới ba trăm tỷ đồng Việt Nam và không thuộc Danh mục lĩnh vực đầu

tư có điều kiện thì nhà đầu tư làm thủ tục đăng ký đầu tư theo mẫu tại cơ quan nhà nước quản lý đầu tư cấp tỉnh”.

- Khoản 5 Điều 19 Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008 về thuế TNDN quy định: Doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế là doanh nghiệp đăng ký kinh doanh lần đầu.

Căn cứ các quy định nêu trên, doanh nghiệp mới thành lập từ dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế TNDN là doanh nghiệp đăng ký kinh doanh lần đầu, thực tế đáp ứng điều kiện ưu đãi đầu tư theo quy định. Trường hợp doanh nghiệp mới thành lập từ dự án đầu tư mà dự án đầu tư trong nước có quy mô vốn đầu tư dưới mười lăm tỷ đồng Việt Nam và không thuộc Danh mục lĩnh vực đầu tư có điều kiện thì hồ sơ để xác định dự án đầu tư là giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh của doanh nghiệp.

Trường hợp doanh nghiệp mới thành lập từ dự án đầu tư thực tế đáp ứng điều kiện ưu đãi đầu tư theo quy định, có dự án đầu tư trong nước không thuộc Danh mục lĩnh vực đầu tư có điều kiện và dự án đầu tư trong nước có quy mô vốn đầu tư từ mười lăm tỷ đồng Việt Nam đến dưới ba trăm tỷ đồng Việt Nam nhưng nhà đầu tư chưa làm thủ tục đăng ký đầu tư theo mẫu tại cơ quan nhà nước quản lý đầu tư thì Cục thuế tập hợp có báo cáo Bộ Tài chính từng trường hợp cụ thể để xem xét, xử lý.

6. Về chi phí tiền lương:

6.1. Về trích lập quỹ dự phòng tiền lương:

Theo quy định tại tiết c điểm 2.5 mục IV Phần C Thông tư số 130/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 thì: Doanh nghiệp được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế các khoản thực tế đã chi như: tiền lương, tiền công và các khoản phụ cấp trả cho người lao động đến hết thời hạn nộp hồ sơ quyết toán thuế năm. Trường hợp doanh nghiệp có trích lập quỹ dự phòng tiền lương thì được trích lập không quá 17% quỹ tiền lương thực hiện. Quỹ tiền lương thực hiện là tổng số tiền lương thực tế đã chi trả của năm quyết toán đó đến thời hạn cuối cùng nộp hồ sơ quyết toán (không bao gồm 17% quỹ dự phòng tiền lương trích lập của năm trước chi trong năm quyết toán thuế).

Việc trích lập dự phòng theo quy định nêu trên phải đảm bảo nguyên tắc số tiền trích lập dự phòng và tổng số tiền lương, tiền công thực tế đã chi trả đến thời hạn nộp hồ sơ quyết toán không vượt quá tổng tiền lương, tiền công phải trả cho người lao động theo định mức tiền lương đã được duyệt (nếu có).

Đối với phần trích lập dự phòng tiền lương của năm trước nhưng đến thời hạn nộp hồ sơ quyết toán thuế TNDN của năm nay doanh nghiệp chưa sử dụng hoặc sử dụng không hết thì doanh nghiệp phải hoàn nhập và ghi giảm chi phí của năm nay.

Ví dụ: Quỹ tiền lương năm 2009 của Doanh nghiệp A (DNA) phải trả cho người lao động đã được duyệt là 100 tỷ đồng:

- Trường hợp 1: Trong năm 2009 DNA đã trả tiền lương, tiền công và các khoản phụ cấp cho người lao động hết 80 tỷ đồng, như vậy đến cuối ngày 31/12/2009 còn dư lại 20 tỷ đồng. Trong quý I năm 2010 đơn vị tiếp tục sử dụng quỹ tiền lương

năm 2009 để chi trả tiền lương tiền công của năm 2009 là 3 tỷ đồng. Như vậy quỹ tiền lương thực hiện năm 2009 đến thời hạn cuối cùng nộp hồ sơ quyết toán là 83 tỷ đồng. Để đảm bảo việc trả lương năm sau không bị gián đoạn, DN A được trích lập quỹ dự phòng mức tối đa là: $83 \text{ tỷ đồng} \times 17\% = 14,11 \text{ tỷ đồng}$.

Tổng số tiền lương được tính vào chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế của năm 2009 = $83 \text{ tỷ} + 14,11 \text{ tỷ} = 97,11 \text{ tỷ đồng}$.

- Trường hợp 2: Tính đến cuối ngày 31/3/2010 DNA đã chi trả tiền lương, tiền công trong năm 2009 và chi bổ sung trong 3 tháng đầu năm 2010 là 95 tỷ đồng. Vậy để đảm bảo việc trả lương không bị gián đoạn, DNA được trích lập quỹ dự phòng mức tối đa là: $95 \text{ tỷ đồng} \times 17\% = 16,15 \text{ tỷ đồng}$.

Tổng số tiền lương năm 2009 nếu tính đúng 17% trên quỹ lương thực hiện = $95 \text{ tỷ đồng} + 16,15 \text{ tỷ đồng} = 111,15 \text{ tỷ đồng}$.

Tuy nhiên do quỹ lương phải trả cho người lao động đã được duyệt là 100 tỷ đồng do vậy tổng số tiền lương được tính vào chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế của năm 2009 là 100 tỷ đồng.

6.2. Về chi tiền học phí:

Trường hợp hợp đồng lao động của doanh nghiệp ký kết với lao động là người nước ngoài có ghi khoản chi phí về tiền học cho con học tại Việt Nam theo bậc học phổ thông được người sử dụng lao động trả có tính chất là tiền lương, tiền công, nếu khoản chi này không trái với các quy định của pháp luật về tiền lương, tiền công và có đầy đủ chứng từ theo quy định thì được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN.

7. Về chi trang phục:

Theo quy định tại điểm 2.5 mục IV Phần C Thông tư số 130/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 thì: Doanh nghiệp không được tính vào chi phí được trừ đối với: Phần chi trang phục bằng hiện vật cho người lao động vượt quá 1.500.000 đồng/người/năm; phần chi trang phục bằng tiền cho người lao động vượt quá 1.000.000 đồng/người/năm.

Trường hợp Doanh nghiệp có chi trang phục bằng cả tiền và hiện vật cho người lao động thì mức chi tối đa để tính vào chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế không vượt quá 1.500.000 đồng/người/năm trong đó khoản chi trang phục bằng tiền không vượt quá 1.000.000 đồng/người/năm.

8. Về trích lập Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm:

- Điểm 2.17 Mục IV Phần C Thông tư số 130/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế TNDN quy định khoản sau không được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN: “Trích, lập và sử dụng quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm và chi trợ cấp thôi việc cho người lao động không theo đúng chế độ hiện hành”.

- Điểm 2 và Điểm 4 Thông tư số 82/2003/TT-BTC ngày 14/3/2003 của Bộ Tài chính hướng dẫn trích lập, quản lý, sử dụng và hạch toán Quỹ dự phòng về trợ cấp mất việc làm tại doanh nghiệp quy định:

“2. Mức trích lập Quỹ:

Mức trích Quỹ dự phòng về trợ cấp mất việc làm từ 1% - 3% trên quỹ tiền lương làm cơ sở đóng bảo hiểm xã hội của doanh nghiệp.

Khoản trích lập quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm được trích và hạch toán vào chi phí quản lý doanh nghiệp trong kỳ của doanh nghiệp.

4. Quản lý và sử dụng Quỹ dự phòng về trợ cấp mất việc làm:

a. Quỹ dự phòng về trợ cấp mất việc làm của doanh nghiệp dùng để chi trợ cấp thôi việc, mất việc làm theo quy định tại Điều 12, Điều 13 Nghị định số 39/2003/NĐ-CP ngày 18/04/2003 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Bộ Luật lao động về việc làm.

b. Nếu Quỹ dự phòng về trợ cấp mất việc làm hàng năm không chi hết được chuyển số dư sang năm sau”.

Căn cứ các quy định nêu trên thì: Hàng năm doanh nghiệp được trích lập Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm với mức trích từ 1% - 3% trên quỹ lương làm cơ sở đóng bảo hiểm xã hội. Khoản trích lập quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN trong kỳ của doanh nghiệp; số dư lũy kế của quỹ không bị khống chế. Việc chi trợ cấp mất việc làm đối với người lao động bị mất việc làm được thực hiện theo quy định của Bộ Luật lao động và các văn bản hướng dẫn thi hành.

9. Về xử lý số thuế TNDN khi quyết toán thuế so với số thuế TNDN được giảm gia hạn kê khai tạm nộp quý:

9.1. Trường hợp khi doanh nghiệp tự Quyết toán thuế TNDN của năm 2009 có phát sinh số thuế TNDN được hưởng ưu đãi miễn, giảm, gia hạn cao hơn so với tổng số thuế đã tạm tính của 4 quý thì doanh nghiệp tiếp tục được hưởng ưu đãi về miễn, giảm, gia hạn đối với số thuế chênh lệch tăng thêm giữa số quyết toán với tổng số đã tạm tính của 4 quý năm 2009. Về thời hạn được gia hạn nộp thuế chậm nhất đến hết ngày 29/10/2010.

Ví dụ: Công ty ABC có tờ khai tạm tính thuế TNDN hàng quý năm 2009 như sau:

Đơn vị tính: triệu đồng

Quý	Số thuế tạm khai	Số được giảm 30%	Số được gia hạn 70%	Thời hạn nộp theo TT số 03/2009/TT-BTC
I	200	60	140	29/1/2010
II	100	30	70	29/4/2010

III	300	90	210	30/7/2010
IV	400	120	280	29/10/2010
Tổng cộng	1.000	300	700	

Khi Công ty ABC thực hiện Quyết toán thuế, số liệu như sau:

Đơn vị tính: triệu đồng

Năm quyết toán thuế	Số thuế phát sinh	Số được giảm 30%	Số được gia hạn 70%
2009	1.200	360	840

Như vậy:

- Chênh lệch tăng số thuế TNDN được giảm 30% giữa Quyết toán thuế với số tạm khai của 4 quý là: $(360 - 300) = 60$ (triệu đồng)

- Chênh lệch tăng số thuế TNDN được gia hạn giữa Quyết toán thuế với số tạm khai của 4 quý là: $(840 - 700) = 140$ (triệu đồng)

Trong trường hợp này Công ty ABC tiếp tục được giảm số thuế TNDN tăng thêm khi Quyết toán thuế năm 2009 là 60 triệu đồng và được gia hạn nộp số thuế TNDN phải nộp là 140 triệu đồng chậm nhất đến hết ngày 29/10/2010. Như vậy số thuế được gia hạn sau quyết toán được thực hiện như sau:

+ 210 triệu đồng Quý III/2009 nộp chậm nhất đến ngày 30/7/2010.

+ 420 triệu đồng [(bao gồm 280 triệu đồng Quý IV/2009 cộng (+) 140 triệu đồng chênh lệch tăng số thuế TNDN được gia hạn giữa quyết toán thuế với số tạm khai của 4 quý (840 triệu đồng - 700 triệu đồng)] chậm nhất đến ngày 29/10/2010.

9.2. Trường hợp khi doanh nghiệp tự Quyết toán thuế TNDN của năm 2009 mà số thuế TNDN được hưởng ưu đãi miễn, giảm, gia hạn bằng với tổng số thuế đã tạm tính của 4 quý thì doanh nghiệp tiếp tục được hưởng ưu đãi về miễn, giảm và thời gian gia hạn tương ứng đã tạm tính của 4 quý năm 2009.

9.3. Trường hợp khi doanh nghiệp tự Quyết toán thuế TNDN của năm 2009 có phát sinh số thuế TNDN được hưởng ưu đãi miễn, giảm, gia hạn thấp hơn so với tổng số thuế đã tạm tính của 4 quý. Trường hợp này số giảm chính thức thực hiện theo số quyết toán, riêng về gia hạn thuế thì xử lý như sau: Lấy tổng số thuế được gia hạn khi quyết toán trừ đi số thuế đã đến hạn phải nộp của quý I/2009 (hạn cuối cùng là ngày 29/01/2010), quý II/2009 (hạn cuối cùng là ngày 29/04/2010), chênh lệch còn lại chia đều cho 2 quý và xác định thời gian được gia hạn tương ứng với từng quý.

Ví dụ: Cùng trường hợp nêu tại điểm 9.1 nêu trên nhưng khi Công ty ABC thực hiện Quyết toán thuế, số liệu như sau:

Đơn vị tính: triệu đồng

Năm quyết toán thuế	Số thuế phát sinh	Số được giảm 30%	Số được gia hạn 70%
2009	800	240	560

Như vậy, việc xác định số thuế và thời gian được gia hạn như sau:

- Số thuế được gia hạn còn lại sau khi đã trừ đi số đã đến hạn phải nộp của quý I/2009, quý II/2009 là $(560 - 140 - 70) = 350$ (triệu đồng)
- Như vậy số thuế được gia hạn bình quân của 2 quý: quý III và quý IV/2009 là $(350 : 2) = 175$ (triệu đồng)

Như vậy Công ty ABC được gia hạn nộp thuế TNDN của các quý III, quý IV/2009 sau khi Quyết toán thuế như sau:

Đơn vị tính: triệu đồng

Quý	Số được gia hạn 70%	Thời hạn nộp cuối cùng
III	175	30/7/2010
IV	175	29/10/2010

Trên đây là một số nội dung hướng dẫn cần lưu ý khi thực hiện quyết toán thuế TNDN năm 2009. Đề nghị Cục thuế căn cứ các văn bản quy phạm pháp luật hiện hành và hướng dẫn tại công văn này để hướng dẫn các đơn vị thực hiện. Trong quá trình triển khai nếu có khó khăn vướng mắc đề nghị các đơn vị phản ánh về Bộ Tài chính để được giải quyết kịp thời. /.

Nơi nhận: 

- Như trên;
- Cục THTKTC (đăng trên trang tin điện tử Bộ Tài chính);
- Vụ PC; CST; TCDN;
- Trang tin điện tử Tổng cục Thuế;
- Các Vụ thuộc TCT;
- Lưu: VT, TCT (VT;CS (3b)).^{me}



KT. BỘ TRƯỞNG
THỨ TRƯỞNG

Đỗ Hoàng Anh Tuấn