

THUẾ TỐI THIỂU TOÀN CẦU - THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP BỔ SUNG THEO NGHỊ QUYẾT SỐ 107/2023/QH15

● LÊ ĐÌNH QUYẾT - NGUYỄN QUỐC ANH

TÓM TẮT:

Về bản chất, việc áp dụng thuế tối thiểu toàn cầu cho phép các quốc gia khác có thể áp mức thuế bổ sung để đảm bảo mức thuế tối thiểu có thể được xem là một cơ chế để các quốc gia bảo đảm quyền đánh thuế. Hay nói cách khác, đối với các quốc gia có thuế TNDN thấp hơn 15%, thuế tối thiểu toàn cầu, họ có thể mất quyền đánh thuế với phần chênh lệch so với mức tối thiểu¹. Trên thực tế, tác động của thuế tối thiểu toàn cầu trong vấn đề cạnh tranh thuế được đánh giá tương đối phức tạp và đòi hỏi sự phân tích sâu hơn ở cấp độ lý luận khi áp dụng ở Việt Nam. Do đó, để có thể làm rõ hơn các vấn đề kể trên, bài viết sẽ làm sáng tỏ quy định về thuế tối thiểu toàn cầu, cũng như quy định về thuế thu nhập doanh nghiệp bổ sung trên cơ sở Nghị quyết số 107/2023/QH15 do Quốc hội khóa XV ban hành và có hiệu lực từ ngày 01/01/2024.

Từ khóa: thuế tối thiểu toàn cầu, thuế thu nhập doanh nghiệp bổ sung, thuế thu nhập doanh nghiệp, xói mòn cơ sở thuế và chuyển dịch lợi nhuận, chuyển dịch lợi nhuận, cạnh tranh thuế, Nghị quyết số 107/2023/QH15.

1. Bối cảnh hình thành Thuế tối thiểu toàn cầu

Trong bối cảnh hội nhập quốc tế, một số quốc gia đã đưa ra các gói ưu đãi về thuế, phí như một giải pháp tăng cường thu hút đầu tư trực tiếp nước ngoài (FDI). Tuy nhiên, do thể chế và cơ chế thực thi thuế chưa đồng bộ, các chính sách ưu đãi thuế tại các quốc gia đã vô tình tạo cơ hội cho các doanh nghiệp tận dụng các “lỗ hổng” trong quy định với mục đích tránh thuế. Tình trạng này đã được OECD xác định là hiện tượng “xói mòn cơ sở thuế và chuyển dịch lợi nhuận”. Trong đó, cơ sở thuế được hiểu là căn cứ xác định số thuế phải nộp của người nộp thuế gắn với thu nhập chịu thuế TNDN² và xói mòn cơ sở thuế là sự suy giảm cơ sở thuế TNDN,

được biểu hiện thông qua các hành vi trốn thuế bằng các khoản thanh toán được khấu trừ. Bên cạnh các hành vi gây xói mòn cơ sở thuế, BEPS cũng được xác định bao gồm nhóm hành vi “chuyển dịch lợi nhuận”, được hiểu là hành vi chuyển giá, chuyển lợi nhuận hay hành vi lợi dụng hoạt động kinh tế số...

2. Khái niệm Thuế tối thiểu toàn cầu

Mặc dù là chủ đề được nhiều học giả pháp lý cũng như các nhà nghiên cứu kinh tế quan tâm, song, cho đến nay, vẫn chưa có một định nghĩa thống nhất về thuế tối thiểu toàn cầu. Tiếp cận dưới góc độ pháp lý, thuế tối thiểu toàn cầu là một loại thuế được áp dụng đối với các doanh nghiệp đa quốc gia có doanh thu lớn nhưng lại đầu tư vào

những nước có mức thuế TNDN thấp, tiềm ẩn nguy cơ cạnh tranh không lành mạnh³. Theo đó, thuế tối thiểu toàn cầu được xác định là loại thuế trực thu đánh vào phần thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ của các doanh nghiệp đa quốc gia trong một kỳ tính thuế với mức thuế suất tối thiểu là 15%.

Khác với khái niệm thuế TNDN truyền thống, thuế tối thiểu toàn cầu được nhấn mạnh nhiều hơn với bản chất mang tính giải pháp trong hợp tác quốc tế, nhằm mục đích chống xói mòn cơ sở thuế và chuyển dịch lợi nhuận.

3. Đặc điểm thuế tối thiểu toàn cầu

Thuế tối thiểu toàn cầu là một loại thuế trực thu khi các tập đoàn đa quốc gia hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ có thu nhập là đối tượng trực tiếp bị chịu thuế. Tuy nhiên khác với những loại thuế trực thu khác, thuế tối thiểu toàn cầu có những đặc điểm riêng biệt sau:

Thứ nhất, về phạm vi đánh thuế. Thuế tối thiểu toàn cầu có diện đánh thuế hẹp hơn so với các loại thuế trực thu khác. Theo đó, thuế tối thiểu toàn cầu được xây dựng tập trung vào phần thu nhập chịu thuế của những công ty đa quốc gia có doanh thu từ 750 triệu EUR trở lên trong 2 năm của 4 năm liên kế hoặc thấp hơn 750 triệu EUR nếu trụ sở chính của công ty mẹ đặt tại nước đó⁴. Mức doanh thu này do OECD đưa ra được tính toán dựa trên tổn thất cơ học đối với các công ty đa quốc gia và lợi ích thu nhập kết quả ở các quốc gia. Đồng thời, thuế tối thiểu toàn cầu được đề xuất áp dụng đối với các tập đoàn đa quốc gia có doanh thu lớn cũng nhằm giới hạn phạm vi áp dụng, tạo điều kiện cho các tổ chức thuộc tập đoàn đa quốc gia có doanh thu vừa và nhỏ có thể tham gia đầu tư tại nước ngoài phát triển ổn định hơn mà không chịu ảnh hưởng, tác động nặng nề.

Thứ hai, về căn cứ đánh thuế. Ngoài căn cứ dựa trên thu nhập chịu thuế, thuế tối thiểu toàn cầu còn có thể bị áp dụng khi doanh nghiệp đa quốc gia nộp thuế dưới mức tối thiểu. Cụ thể, OECD không yêu cầu các nước cùng nâng thuế suất lên 15% và đánh thêm thuế chênh lệch mà chỉ đưa ra cơ chế thu thuế trong trường hợp doanh nghiệp đa quốc gia có công ty con nộp thuế dưới

mức tối thiểu ở một quốc gia khác thì sẽ phải chịu thêm mức thuế bổ sung nhằm đạt mức tối thiểu 15% ở “quốc gia mẹ”⁵. Qua đó, đảm bảo mọi khoản doanh thu của các tập đoàn này đều bị áp dụng chung một mức thuế tối thiểu là 15%.

4. Thực trạng quy định pháp luật Việt Nam về thuế tối thiểu toàn cầu

Cuối năm 2023, Quốc hội đã thông qua Nghị quyết số 107/2023/QH15 về việc áp dụng thuế TNDN bổ sung theo quy định chống xói mòn cơ sở thuế toàn cầu và có hiệu lực thi hành từ năm tài chính 2024. Về phần nội dung, Nghị quyết quy định một số nội dung cơ bản sau:

Thứ nhất, quy định về người nộp thuế tối thiểu toàn cầu. Theo đó, Nghị quyết quy định về đối tượng nộp thuế tối thiểu toàn cầu là đơn vị hợp thành của tập đoàn đa quốc gia có doanh thu trong báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ tối cao ít nhất 02 năm trong 04 năm liên kế trước năm tài chính tương đương 750 triệu euro trở lên, trừ các trường hợp: Tổ chức của chính phủ; Tổ chức quốc tế; Tổ chức phi lợi nhuận; Quỹ hưu trí; Quỹ đầu tư là công ty mẹ tối cao; Tổ chức đầu tư bất động sản là công ty mẹ tối cao; Tổ chức có ít nhất 85% giá trị tài sản thuộc sở hữu trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các tổ chức nêu trên. Trong đó, Nghị quyết xác định người nộp thuế là “Đơn vị hợp thành của tập đoàn đa quốc gia”. Theo quy định tại khoản 7 Điều 3 Nghị quyết, các đơn vị này được xác định là bất kỳ công ty, tổ chức nào thuộc tập đoàn và bất kỳ cơ sở thường trú nào của một công ty, tổ chức thuộc tập đoàn, bao gồm: (i) Công ty mẹ tối cao; (ii) Công ty mẹ trung gian; (iii) Công ty mẹ bị sở hữu một phần; (iv) Công ty, tổ chức, đơn vị, cơ sở kinh doanh khác thuộc tập đoàn.

Thứ hai, quy định về thuế TNDN bổ sung tối thiểu nội địa đạt chuẩn (QDMTT). Theo hướng dẫn của OECD, quốc gia nhận đầu tư có thể áp dụng QDMTT để được ưu tiên thu phần thuế chênh lệch trước nước đi đầu tư. Vì vậy, Việt Nam đã quy định QDMTT để đảm bảo quyền thu thuế của mình. Nhìn chung, việc quy định về QDMTT giúp Việt Nam giành quyền thu thuế của mình đối với các đơn vị hợp thành hoặc tập hợp các đơn vị hợp thành của tập đoàn đa quốc gia có nguồn vốn FDI vào

nước ta mà chỉ phải chịu mức thuế suất dưới 15%. Theo đó, Việt Nam có quyền thu thuế bổ sung bằng phần chênh lệch giữa mức thuế suất tối thiểu 15% với mức thuế suất thực tế phải nộp tại Việt Nam. Nếu đơn vị hợp thành hoặc tập hợp các đơn vị hợp thành đã nộp khoản thuế bổ sung đối với phần chênh lệch tại Việt Nam thì sẽ không phải chịu thêm khoản thuế bổ sung nào khác về quốc gia nơi công ty mẹ đặt trụ sở nữa.

Thứ ba, quy định về tổng hợp thu nhập chịu thuế tối thiểu (IIR). Theo hướng dẫn của OECD, quy tắc IIR cho phép quốc gia có công ty mẹ đặt trụ sở chính được thu thuế bổ sung đối với phần thu nhập của công ty con ở các quốc gia khác đang chịu mức thuế suất thực tế ở dưới mức thuế tối thiểu 15%. Việt Nam ghi nhận quy tắc này ở Nghị quyết số 107/2023/QH15 là nhằm đảm bảo quyền thu thuế của mình đối với các doanh nghiệp có trụ sở ở Việt Nam có vốn FDI ra nước ngoài. Tuy nhiên, Việt Nam chỉ có thể thu thuế bổ sung theo IIR nếu quốc gia nơi đặt công ty con không quy định QDMTT.

5. Thực tiễn thực hiện pháp luật thuế tối thiểu toàn cầu

Theo rà soát của Tổng cục Thuế, hiện có 619 Tập đoàn MNE, tương đương khoảng 1.017 công ty thành viên tại Việt Nam, có doanh thu hợp nhất trong năm 2022 đạt khoảng 750 triệu EUR trở lên. Sau khi đã loại trừ các trường hợp không phải áp dụng Thuế TNDN bổ sung theo quy định chống xói mòn cơ sở thuế toàn cầu[6], Tổng cục Thuế tính toán sơ bộ có khoảng 122 Tập đoàn nước ngoài đầu tư vào Việt Nam phải nộp phần thuế thu nhập doanh nghiệp bổ sung khi Nghị quyết số 107/2023/QH15, hay cụ thể hơn là quy định QDMTT có hiệu lực từ năm tài chính 2024 với mức thuế bổ sung phải nộp ước tính khoảng trên 14.600 tỷ đồng. Trong đó, một số quốc gia có nguồn vốn FDI vào Việt Nam lớn có thể kể đến như Hàn Quốc có 18 Tập đoàn MNE đầu tư tại Việt Nam, với số thuế bổ sung phải nộp năm 2024 dự tính hơn 10.700 tỷ đồng hay Nhật Bản có 36 Tập đoàn MNE đầu tư tại Việt Nam, với số thuế bổ sung phải nộp năm 2024 dự tính hơn 250 tỷ đồng.

Không chỉ là nước nhận đầu tư, Việt Nam cũng có các nhà đầu tư ra nước ngoài như Tập đoàn

Công nghiệp - Viễn thông Quân đội Viettel, Tập đoàn Dầu khí Việt Nam PVN, Tập đoàn Vingroup, Tổng công ty Cao su Việt Nam (VRG), Tập đoàn Xăng dầu Việt Nam và các Ngân hàng thương mại... Theo tính toán sơ bộ dựa trên số liệu quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2022, sẽ có 6 tập đoàn của Việt Nam thuộc đối tượng áp dụng quy định IIR và số thuế thu nhập doanh nghiệp bổ sung Việt Nam có thể thu được dự kiến khoảng gần 73 tỷ đồng, trong trường hợp các nước nhận đầu tư không áp dụng quy định QDMTT. Trong đó, Tập đoàn Viettel là một trong những tập đoàn của Việt Nam có vốn đầu tư ra nước ngoài. Về cơ bản, mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp tại các nước do Viettel đầu tư trực tiếp hoặc gián tiếp qua VTG đều trên 15%, trừ tại Viettel Đông Timor mức thuế 10% (được miễn thuế theo từng khu vực, bình quân thuế suất thực tế từ 5-7%). Theo báo cáo của Ngân hàng Phát triển Châu Á (ADB) vào tháng 11/2023, đến nay, Đông Timor vẫn chưa ban hành quy định chính thức về QDMTT⁶. Do đó, trong năm 2024, Việt Nam có thể áp dụng IIR để thu bổ sung phần thuế TNDN chênh lệch giữa mức tối thiểu và mức thuế thực tế Viettel phải nộp.

6. Một số kiến nghị hoàn thiện pháp luật về thuế thu nhập doanh nghiệp khi thực hiện thuế tối thiểu toàn cầu

Thứ nhất, bổ sung các đối tượng nộp thuế mới thuộc phạm vi đánh thuế tối thiểu toàn cầu. Hiện nay, các quy định pháp luật về thuế hiện hành chưa có sự đề cập hoặc chưa có các quy định đầy đủ, cụ thể, để điều tiết đối với các chủ thể thuộc phạm vi điều chỉnh của thuế tối thiểu toàn cầu. Mặt khác, theo quan điểm của tác giả, cách quy định tại Điều 2 Nghị quyết số 107/2023/QH15 chưa làm rõ được doanh thu 750 triệu euro được công ty thu về trong ít nhất 02 năm được hiểu là 02 năm liên kế cộng gộp hay tính theo từng năm: “doanh thu... ít nhất 02 năm trong 04 năm liên kế trước năm tài chính tương đương 750 triệu euro trở lên”. Do đó, theo quan điểm của nhóm, trên cơ sở Hiệp định khung về BEPS quy định mức doanh thu 750 triệu euro là mức doanh thu hằng năm (annual revenue)⁷, tác giả đề xuất ghi nhận nhóm chủ thể này như sau: “doanh

thu...ít nhất 02 năm trong 04 năm liền kề trước năm tài chính đạt tương đương 750 triệu euro (EUR) trở lên trên mỗi năm...”

Thứ hai, điều chỉnh thuế suất thuế TNDN đáp ứng tiêu chuẩn thuế tối thiểu toàn cầu. Tuy nhiên, thuế tối thiểu toàn cầu chỉ yêu cầu đối với các chủ thể là tập đoàn đa quốc gia có doanh thu từ 750 triệu euro và thực tế OECD cũng không yêu cầu các quốc gia bắt buộc nâng mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp lên mức 15%. Do đó, Việt Nam vẫn cần duy trì những chính sách ưu đãi thuế nhằm khuyến khích các hoạt động đầu tư, song có sự loại trừ đối với các đối tượng thuộc diện đánh thuế tối thiểu toàn cầu.

Thứ ba, hoàn thiện phương pháp tính thuế

TNDN trên cơ sở thuế tối thiểu toàn cầu. Để đảm bảo quyền đánh thuế tối thiểu toàn cầu cũng như hạn chế thiệt hại do BEPS gây ra, tác giả cho rằng Việt Nam vẫn cần ghi nhận quy tắc QDMTT và IIR trong quy định của pháp luật thuế TNDN. Hiện nay, theo Điều 11 Luật Thuế TNDN có quy định cụ thể về phương pháp tính thuế đối với doanh nghiệp thành lập và hoạt động tại Việt Nam. Tuy nhiên, thực tế, trường hợp đánh thuế tối thiểu toàn cầu là một trường hợp đặc thù, thể hiện thông qua căn cứ đánh thuế tối thiểu toàn cầu không chỉ căn cứ vào các khoản thu nhập. Do vậy, cần luật hóa và bổ sung các quy định QDMTT và IIR tại Luật Thuế TNDN để đảm bảo cơ sở pháp lý cao hơn, cũng như nâng cao tính ổn định của chính sách ■

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT	
Chữ viết đầy đủ	Từ viết tắt
Xói mòn cơ sở thuế và chuyển dịch lợi nhuận	BEPS
Đầu tư trực tiếp nước ngoài	FDI
Quy định về tổng hợp thu nhập chịu thuế tối thiểu	IIR
Tập đoàn đa quốc gia	MNE
Tổ chức Hợp tác và Phát triển kinh tế	OECD
Thuế thu nhập doanh nghiệp bổ sung tối thiểu nội địa đạt chuẩn	QDMTT
Thu nhập doanh nghiệp	TNDN

TÀI LIỆU TRÍCH DẪN VÀ THAM KHẢO:

¹Deloitte (2021), Global minimum corporate income tax. Truy cập tại: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/tax/dme_deloitte-global-minimum-tax-faq.pdf

²Nguyễn Thùy Trang (2023), Chống xói mòn cơ sở thuế đối với doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài tại Việt Nam, Luận án tiến sĩ Kinh tế, Học viện Tài chính. Truy cập tại: <https://m.hvtc.edu.vn/Portals/0/2023/18/7.%20Tom%20tat%20LA.pdf>

³Vũ Huy Hùng (2023), Thuế tối thiểu toàn cầu và những vấn đề đặt ra, Viện Nghiên cứu Chiến lược, chính sách Công Thương. Truy cập tại <https://vioit.org.vn/vn/chien-luoc-chinh-sach/thue-toi-thieu-toa-n-cau-va--nhung-van-de-dat-ra-5451.4050.html>

⁴Cần Văn Lực (2023), Chính sách thuế tối thiểu toàn cầu: Tác động và một số kiến nghị, Tạp chí Tài chính. Truy cập tại <https://tapchitaichinh.vn/chinh-sach-thue-toi-thieu-toan-cau-tac-dong-va-mot-so-kien-nghi.html>

⁵Niels Johannesen (2022), The Global Minimum Tax, Journal of Public Economics, University of Copenhagen. Truy cập tại <https://nielsjohannesen.net/wp-content/uploads/J2022-JPubE-global-minimum-tax.pdf>

⁶ADB, Truy cập tại <https://www.adb.org/where-we-work/timor-leste>.

⁷OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Inclusive Framework on BEPS, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en-page2

Ngày nhận bài: 20/7/2024

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 9/8/2024

Ngày chấp nhận đăng bài: 22/8/2024

Thông tin tác giả:

1. ThS. LÊ ĐÌNH QUYẾT

Giảng viên Khoa Pháp luật Thương mại Quốc tế - Trường Đại học Luật Hà Nội

2. NGUYỄN QUỐC ANH

Sinh viên ngành Luật - Trường Đại học Luật Hà Nội

THE GLOBAL MINIMUM TAX AND ADDITIONAL CORPORATE INCOME TAX BASED ON RESOLUTION NO. 107/2023/QH15

● Master. **LE DINH QUYET**¹

● **NGUYEN QUOC ANH**²

¹Lecturer, Faculty of International Commerce Law,
Hanoi Law University

²Student, Hanoi Law University

ABSTRACT:

The Global Minimum Tax (GMT) sets a minimum effective tax rate of 15% for multinational corporations. This means that if a company's effective tax rate is lower than 15%, the country where the company is headquartered must impose a top-up tax to bring the effective tax rate up to 15%. The GMT is intended to prevent companies from shifting their profits to countries with low corporate tax rates. However, the impact of the GMT on tax competition is relatively complex and it requires further theoretical analysis when Vietnam applies the GMT. This paper clarifies the provisions on GMT and additional corporate income tax based on Resolution No. 107/2023/QH15 issued by the 15th National Assembly, which took effect on January 1, 2024

Keywords: Global Minimum Tax, additional corporate income tax, corporate income tax, base erosion and profit shifting (BEPS), profit shifting, tax competition, Resolution No. 107/2023/QH15.