



CHÍNH SÁCH ƯU ĐÃI THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM KHI ÁP DỤNG THUẾ TỐI THIỂU TOÀN CẦU

TRƯƠNG BÁ TUẤN

Ở Việt Nam, việc thực hiện chính sách ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp trong giai đoạn vừa qua đã góp phần quan trọng trong việc nâng cao tính hấp dẫn của môi trường đầu tư trong nước, thu hút được nguồn vốn đầu tư vào các địa bàn, lĩnh vực theo định hướng ưu tiên của Nhà nước. Tuy nhiên, để đáp ứng các yêu cầu về phát triển đang đặt ra hiện nay và trong bối cảnh nhiều quốc gia trên thế giới triển khai thực hiện thuế tối thiểu toàn cầu, chính sách ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam cần phải được rà soát, sửa đổi cho phù hợp.

Từ khóa: Chính sách thuế, thu nhập doanh nghiệp, thuế tối thiểu toàn cầu

CORPORATE INCOME TAX INCENTIVE POLICY IN VIETNAM IN THE CONTEXT OF APPLYING GLOBAL MINIMUM TAX

Trương Bá Tuấn

In Vietnam, the implementation of corporate income tax incentives in recent years has significantly contributed to enhancing the attractiveness of the domestic investment environment and attracting investment capital into prioritized areas and sectors as directed by the government. However, to meet current development requirements, and in the context that many countries around the world are implementing the global minimum tax, Vietnam's corporate income tax incentive policy needs to be revised and amended accordingly.

Keywords: Tax policy, corporate income tax, global minimum tax

Ngày nhận bài: 10/5/2024

Ngày hoàn thiện biên tập: 19/6/2024

Ngày duyệt đăng: 01/7/2024

Tổng quan về chính sách ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam

Chính sách ưu đãi thuế được áp dụng khá phổ biến trên thế giới, trong đó có chính sách ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN). Ưu đãi thuế TNDN có nhiều hình thức khác nhau và có thể phân loại theo nhiều cách thức khác nhau, như phân loại dựa theo loại hình ưu đãi hoặc dựa theo các yếu tố đầu vào (dựa vào chi phí) và đầu ra (dựa vào lợi nhuận). Khi phân loại theo loại hình ưu đãi, các biện pháp ưu đãi về thuế TNDN chủ yếu bao gồm: Ưu đãi về giảm thuế suất; Miễn, giảm thuế TNDN có thời

hạn; Giảm trừ thu nhập chịu thuế theo đầu tư hoặc giảm trừ nghĩa vụ thuế phải nộp theo đầu tư; Cho phép tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN một tỷ lệ cao hơn số thực chi; Cho phép hoàn thuế TNDN đối với lợi nhuận được sử dụng để tái đầu tư...

Lý luận cũng như thực tiễn ở nhiều nước cho thấy, trong nhiều trường hợp, sử dụng chính sách ưu đãi thuế nói chung, thuế TNDN làm tăng tính hấp dẫn của môi trường đầu tư trong nước, góp phần thu hút thêm nguồn vốn, đặc biệt là nguồn vốn FDI, qua đó, tạo thêm việc làm, thúc đẩy kinh tế phát triển và tạo ra “hiệu ứng lan tỏa” khác cho nền kinh tế. Tuy nhiên, áp dụng ưu đãi thuế cũng gây ra những chi phí cho chính phủ, bao gồm: làm giảm nguồn thu ngân sách nhà nước (NSNN); tăng chi phí quản lý hành chính thuế; gây ra sự méo mó quá trình phân bổ nguồn lực trong xã hội và tạo ra các cơ hội cho tham nhũng nếu không được quản lý hiệu quả. Chi phí ngân sách không những chỉ là phần ngân sách bị giảm trực tiếp mà còn cả số giảm thu ngân sách từ xói mòn cơ sở thuế từ việc khai thác các “khoảng trống” của chính sách thuế, ví dụ sử dụng các thủ thuật để chuyển lợi nhuận từ doanh nghiệp không được hưởng ưu đãi đến doanh nghiệp được hưởng ưu đãi. Ngoài ra, khi không được thiết kế phù hợp, áp dụng ưu đãi thuế có thể dẫn đến sự “dư thừa” chính sách không cần thiết, gây lãng phí nguồn lực ngân sách.

Tương tự như nhiều quốc gia đang phát triển khác, thời gian qua, Việt Nam đã ban hành nhiều chính sách ưu đãi về thuế khác nhau để thu hút nguồn vốn đầu tư từ bên ngoài và định hướng các



nguồn vốn này vào các lĩnh vực, địa bàn ưu tiên, chiến lược. Các hình thức ưu đãi thuế ở Việt Nam khá đa dạng, trong đó ưu đãi về thuế TNDN là hình thức ưu đãi có phạm vi áp dụng rộng nhất, bao gồm: ưu đãi về thuế suất thuế TNDN, ưu đãi về thời gian miễn thuế, giảm thuế TNDN; cho phép chuyển lỗ sang các năm tiếp theo; ưu đãi qua áp dụng cơ chế khấu hao nhanh hay cơ chế trích lập Quỹ Khoa học và Công nghệ tại doanh nghiệp. So với nhiều quốc gia trong khu vực, mức độ ưu đãi về thuế TNDN của Việt Nam là tương đối cao. Luật thuế TNDN hiện hành quy định về thuế suất ưu đãi bao gồm các mức: 10%, 15% và 17%, tùy theo điều kiện mà dự án đầu tư của doanh nghiệp đáp ứng. Thời hạn áp dụng thuế suất thuế TNDN ưu đãi có thể là trong 10 năm hoặc 15 năm, trường hợp đặc biệt thời gian ưu đãi có thể được kéo dài lên đến 30 năm. Ngoài ra, Luật thuế TNDN hiện hành còn có quy định về thời gian miễn, giảm thuế, trong đó có 2 mức ưu đãi: (i) miễn thuế tối đa không quá 4 năm và giảm 50% số thuế phải nộp tối đa không quá chín năm tiếp theo; (ii) miễn thuế tối đa không quá hai năm và giảm 50% số thuế phải nộp tối đa không quá 4 năm tiếp theo.

Luật Đầu tư năm 2020 đã bổ sung quy định về việc áp dụng ưu đãi và hỗ trợ đầu tư đặc biệt đối với một số dự án có tác động lớn đến phát triển KT-XH, trong đó có ưu đãi về thuế TNDN ở mức rất cao. Trên cơ sở đó, ngày 06/10/2021 Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định số 29/2021/QĐ-TTg quy định về ưu đãi đầu tư đặc biệt, trong đó, quy định cụ thể về mức, thời gian và điều kiện áp dụng ưu đãi đầu tư đặc biệt đối với một số dự án có quy mô lớn, công nghệ cao. Mức ưu đãi về thuế TNDN tối đa theo Quyết định này có thể lên tới là được áp dụng thuế suất thuế TNDN 5% trong 37 năm, miễn thuế TNDN 06 năm và giảm 50% số thuế TNDN phải nộp trong 12 năm tiếp theo.

Cùng với các giải pháp khác, việc áp dụng các chính sách ưu đãi thuế TNDN trong thời gian qua đã góp phần quan trọng trong việc cải thiện môi trường đầu tư kinh doanh, thúc đẩy doanh nghiệp mở rộng sản xuất, đưa Việt Nam đã trở thành địa chỉ đầu tư hấp dẫn đối với nguồn vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài (FDI), qua đó, thu hút thêm nguồn lực cho phát triển kinh tế, đẩy nhanh quá trình chuyển dịch cơ cấu kinh tế.

Tuy nhiên, thực tiễn thực hiện các chính sách ưu đãi thuế ở Việt Nam nói chung, thuế TNDN nói riêng thời gian qua đang chỉ ra một số vấn đề mà cần phải được nhận diện để có điều chỉnh phù hợp, nhất là khi xem xét một cách đầy đủ hiệu quả của các chính sách này trong mối tương quan với các chi

phí gián tiếp và trực tiếp mà việc áp dụng ưu đãi gây ra. Danh mục ngành, nghề, lĩnh vực và địa bàn được hưởng ưu đãi thuế TNDN cũng khá rộng, nhất là về địa bàn ưu đãi. Thực tiễn này vô hình chung đã làm giảm vai trò “định hướng” của chính sách ưu đãi thuế trong việc thực hiện các mục tiêu về phát triển KT-XH. Kể từ năm 2009, theo Luật thuế TNDN hiện hành thì các lĩnh vực, ngành nghề được hưởng ưu đãi thuế đã quy định cụ thể tại Luật thuế TNDN (không áp dụng theo Danh mục lĩnh vực ưu đãi đầu tư theo pháp luật về đầu tư). Theo đó, so với số lĩnh vực ưu đãi đầu tư theo pháp luật về đầu tư, số lĩnh vực được ưu đãi thuế TNDN đã được thu gọn hơn, còn 30 nhóm lĩnh vực được ưu đãi.

Tuy nhiên, về địa bàn ưu đãi thuế TNDN, Danh mục địa bàn ưu đãi thuế TNDN hiện hành vẫn đang áp dụng theo Danh mục địa bàn ưu đãi đầu tư tại Nghị định quy định chi tiết Luật Đầu tư năm 2020. Qua thống kê sơ bộ cho thấy có tổng số hơn 440 huyện, thị xã và thành phố được xếp vào các địa bàn ưu đãi đầu tư (trong tổng số khoảng 710 huyện, thị xã, thành phố thuộc tỉnh của cả nước), trong đó có khoảng 300 huyện, thị xã thuộc địa bàn đặc biệt ưu đãi đầu tư, thêm vào đó là các khu kinh tế (KKT), khu công nghệ cao (KCNC) và các khu công nghiệp (KCN), trừ KCN tại địa bàn thuận lợi. Ngoài ra, đối với KKT, KCNC thì hiện nay đang áp dụng chung một cơ chế ưu đãi như nhau với mức ưu đãi ngang bằng với ưu đãi dành cho các dự án đầu tư vào các địa bàn có điều kiện KT-XH đặc biệt khó khăn mà không gắn với đặc điểm thực tế và mức độ phát triển, hạ tầng của từng khu. Phạm vi được hưởng ưu đãi về thuế rộng dẫn đến chi phí về ngân sách cao, đồng thời, dễ làm phát sinh các trường hợp lợi dụng để được hưởng ưu đãi (ví dụ, dưới hình thức giải thể công ty cũ, lập công ty mới, chuyển thu nhập từ dự án không hưởng ưu đãi sang dự án hưởng ưu đãi), làm xói mòn cơ sở thuế. Theo đó, Danh mục lĩnh vực, địa bàn ưu đãi thuế cần phải được rà soát, điều chỉnh cho phù hợp với các yêu cầu phát triển mới.

Thực hiện thuế tối thiểu toàn cầu và những vấn đề đặt ra

Trong những năm gần đây, hầu hết các quốc gia trên thế giới đều có những thay đổi về chính sách thuế nhằm thích ứng quá trình toàn cầu hóa và những thách thức từ sự phát triển của nền kinh tế số. Cùng với đó, đã có nhiều sáng kiến thuế quốc tế được khởi xướng, trong đó đáng chú ý là Dự án Chống xói mòn cơ sở thuế và chuyển lợi nhuận (BEPS) nhằm chống lại các hành vi trốn và tránh thuế của các công ty xuyên quốc gia trong việc lợi



dụng các khoảng trống và những hạn chế của chính sách thuế và của công tác quản lý thuế để tăng các khoản chi phí hợp lệ được khấu trừ thuế nhằm làm giảm cơ sở tính thuế, hoặc chuyển phần lợi nhuận đáng ra phải chịu thuế ở quốc gia này sang một quốc gia khác có thuế suất thấp hơn; hoặc sử dụng các hoạt động kinh doanh dựa trên nền tảng công nghệ thông tin, các mô hình kinh doanh mới nhằm né tránh các biện pháp quản lý thuế truyền thống, gây xói mòn đáng kể cơ sở thuế.

Tháng 10/2021, triển khai các hành động của BEPS, nhóm các nước Tổ chức Hợp tác và Phát triển kinh tế (OECD) đã đưa ra tuyên bố về Khung giải pháp Hai trụ cột và nhận được sự đồng thuận của các quốc gia thành viên Diễn đàn hợp tác chung thực hiện Dự án chống xói mòn cơ sở thuế và chuyển dịch lợi nhuận (Diễn đàn IF).

- Trụ cột 1: Phân bổ thuế đối với hoạt động kinh doanh dựa trên kỹ thuật số (phân bổ lại quyền đánh thuế đối với các công ty đa quốc gia giữa nơi đặt trụ sở chính và nơi hoạt động kinh doanh);

- Trụ cột 2: Đặt ra mức thuế TNDN tối thiểu toàn cầu 15% đối với các công ty đa quốc gia có mức doanh thu hợp nhất hàng năm từ 750 triệu Euro trở lên, qua đó hướng đến mục tiêu giảm hoặc triệt tiêu động lực chuyển lợi nhuận sang những nơi có thuế suất thuế TNDN thấp.

Thực hiện Trụ cột 2 kỳ vọng sẽ tạo ra một “sân chơi bình đẳng” cho tất cả các nước, giải quyết vấn đề thất thu thuế toàn cầu từ các hành vi chuyển lợi nhuận, đồng thời gián tiếp hạn chế “cuộc đua xuống đáy” trong giảm thuế suất thuế TNDN của các quốc gia để thu hút nguồn vốn FDI. Theo các nguyên tắc của Trụ cột 2, trường hợp các công ty đa quốc gia có khoản thu nhập phát sinh ở một quốc gia nào đó nhưng khoản thu nhập này chỉ chịu thuế với mức thuế suất hiệu quả thấp hơn mức tối thiểu thì quốc gia cư trú của các công ty này được quyền yêu cầu các công ty này nộp “thuế bổ sung” cho bằng mức thuế tối thiểu 15%. Theo đó, trường hợp công ty đa quốc gia có công ty thành viên thực hiện hoạt động đầu tư tại một quốc gia khác mà được áp dụng mức ưu đãi thuế TNDN ở mức cao dẫn đến số thuế phải nộp càng thấp thì số tiền thuế mà công ty phải nộp thêm tại quốc gia cư trú càng nhiều.

Như phân tích ở trên, chính sách ưu đãi về thuế TNDN ở Việt Nam hiện nay là rất cạnh tranh trong thu hút đầu tư, dẫn đến mức thuế suất thuế TNDN thực tế phải nộp của nhiều dự án đầu tư tại Việt Nam đang thấp hơn đáng kể mức 15%. Gần đây, nhiều quốc gia, trong đó có những quốc gia là các

nước có số vốn FDI lớn vào Việt Nam và có nhiều doanh nghiệp thuộc đối tượng áp dụng của Trụ cột 2 đã và đang chủ động có các giải pháp để tham gia hiệu quả Trụ cột 2, nhất là đối với việc sửa đổi các quy định liên quan đến chính sách thuế TNDN chung cũng như chính sách ưu đãi thuế TNDN; mặt khác, tranh thủ các cơ chế của Trụ cột 2 để động viên thêm nguồn lực cho ngân sách, nhất là các nước phát triển. Các nước đang phát triển thì sẽ tập trung vào nhiều hơn cho việc cải cách chính sách ưu đãi thuế để giảm thiểu ảnh hưởng của Trụ cột 2 đối với môi trường đầu tư trong nước để một mặt không làm xói mòn cơ sở thuế, mặt khác vẫn đạt được các mục tiêu trong thu hút nguồn vốn FDI, tránh tình trạng đưa ra các ưu đãi dư thừa không có tác dụng trên thực tế.

Mặc dù, việc thực hiện Trụ cột 2 không phải là một cam kết quốc tế có tính ràng buộc pháp lý và các quốc gia thành viên Diễn đàn IF không bắt buộc phải áp dụng, chính phủ các nước vẫn có thể thiết lập mức thuế suất thuế TNDN nội địa mong muốn nhưng phải chấp nhận các quy định Thuế tối thiểu toàn cầu được các thành viên khác áp dụng. Đối với Việt Nam, để ứng phó với việc các quốc gia trên thế giới thực thi Trụ cột 2, đảm bảo quyền thu thuế Nhà nước, đồng thời thực hiện cam kết của Việt Nam trong “sân chơi” chung hội nhập quốc tế về thuế, Quốc hội đã thông qua Nghị quyết số 107/2023/QH15 ngày 29/11/2023 về việc áp dụng thuế TNDN bổ sung theo quy định chống xói mòn cơ sở thuế toàn cầu để áp dụng từ 01/01/2024. Theo đó, đã bổ sung quy định để: i) Áp dụng thuế bổ sung tối thiểu nội địa đạt chuẩn (QDMTT) đảm bảo phù hợp với các quy tắc theo hướng dẫn của OECD để thu thuế bổ sung đối với các doanh nghiệp thuộc đối tượng áp dụng của Thuế tối thiểu toàn cầu và đang được hưởng ưu đãi thuế TNDN ở Việt Nam; ii) Thu thuế TNDN bổ sung đối với các doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài thuộc đối tượng áp dụng thuế tối thiểu toàn cầu theo nguyên tắc của Quy định Tổng hợp thu nhập chịu thuế tối thiểu (IIR) để giành quyền đánh thuế với tư cách là quốc gia của công ty mẹ thực hiện đầu tư ra nước ngoài.

Một số khuyến nghị, đề xuất

Nghiên cứu kinh nghiệm các nước cho thấy, chính sách ưu đãi thuế được áp dụng khá phổ biến trên thế giới, song cách thức và phương thức áp dụng các nước rất khác nhau. Mỗi loại hình ưu đãi thuế TNDN có những ưu điểm và nhược điểm khác nhau. Mỗi quốc gia cần căn cứ vào những đặc điểm, bối cảnh về KT-XH trong nước, về khả năng quản lý và thực thi



các chính sách ưu đãi về thuế TNDN sau khi được ban hành để nghiên cứu, lựa chọn các chính ưu đãi thuế phù hợp. Một số khuyến nghị cụ thể như sau:

Thứ nhất, tiếp tục duy trì mức thuế suất thuế TNDN phổ thông ở mức 20% như hiện hành. Trước bối cảnh quốc tế hiện nay, nhất là việc thực hiện Trụ cột 2 nêu trên và với yêu cầu về cơ cấu lại nguồn thu NSNN thì không nên đặt ra vấn đề tiếp tục điều chỉnh mức thuế suất phổ thông TNDN như đã thực hiện giai đoạn vừa qua mà cần tập trung nghiên cứu điều chỉnh các quy định liên quan đến các vấn đề như: việc xác định thu nhập chịu thuế, thu nhập miễn thuế, phương pháp tính thuế, chi phí được trừ và chi phí không được trừ, chính sách ưu đãi thuế TNDN... để tiếp tục phát huy hiệu quả vai trò của sắc thuế này trong hệ thống thuế.

Thứ hai, thực hiện rà soát, đánh giá tổng thể các chính sách ưu đãi thuế để có các điều chỉnh, sửa đổi phù hợp. Việc áp dụng ưu đãi thuế TNDN cần căn cứ theo lĩnh vực, địa bàn ưu đãi theo quy định của Luật thuế TNDN, tránh việc quy định ưu đãi dàn trải tại các văn bản Luật chuyên ngành khác. Cùng với đó, quy định rõ và chi tiết hơn đối tượng ưu đãi (lĩnh vực, địa bàn và các hoạt động được ưu đãi) trên cơ sở kế thừa lĩnh vực, địa bàn và hoạt động được ưu đãi thuế TNDN hiện hành nhưng có rà soát, sắp xếp hợp lý hóa để tránh trùng lặp, đảm bảo phát huy hiệu quả, phù hợp với thực tiễn và xu hướng phát triển. Việc rà soát các lĩnh vực, địa bàn cần ưu đãi thuế phải được cân nhắc trên cơ sở phân tích về lợi ích - chi phí một cách cẩn trọng. Chính sách ưu đãi thuế không thể thay thế được các nền tảng để đáp ứng các yêu cầu về môi trường kinh doanh cơ bản của các nhà đầu tư. Kinh nghiệm của các nước cũng cho thấy, danh mục lĩnh vực được áp dụng ưu đãi phải có tính chọn lọc gắn với các lợi thế của đất nước, tính tới nhu cầu của thị trường ở tầm dài hạn.

Thứ ba, nghiên cứu điều chỉnh mức ưu đãi về thuế TNDN, bao gồm mức thuế suất ưu đãi, miễn, giảm thuế và thời gian áp dụng cho phù hợp với trên cơ sở kế thừa các mức ưu đãi tương ứng với các lĩnh vực ưu đãi, địa bàn ưu đãi đã được quy định tại Luật thuế TNDN hiện hành; Bổ sung quy định các mức ưu đãi thuế cho các đối tượng ưu đãi đặc biệt đã được quy định tại Luật Đầu tư năm 2020 để đảm bảo tính thống nhất của hệ thống pháp luật. Đồng thời, bổ sung quy định về ưu đãi thuế TNDN cho các DNNVV dựa theo quy mô doanh thu của doanh nghiệp như kinh nghiệm của một số quốc gia.

Thứ tư, bổ sung quy định tại Luật thuế TNDN

các nguyên tắc liên quan đến việc áp dụng thuế thu nhập bổ sung theo quy định chống xói mòn cơ sở thuế toàn cầu. Qua đó, đảm bảo cơ sở pháp lý vững chắc cho việc thu thuế bổ sung theo quy định chống xói mòn cơ sở thuế toàn cầu, đảm bảo tính đồng bộ của hệ thống pháp luật, đảm bảo tính ổn định, lâu dài trong việc thực thi các giải pháp giữ lại quyền đánh thuế cho Việt Nam trong bối cảnh các quốc gia trên thế giới triển khai áp dụng Trụ cột 2 về thuế tối thiểu toàn cầu; góp phần tạo ra nguồn thu cho NSNN để đảm bảo nguồn lực cho việc triển khai các giải pháp hỗ trợ phù hợp để giữ chân các nhà đầu tư hiện hữu và thu hút nhà đầu tư mới, đảm bảo bình đẳng giữa nhà đầu tư trong nước và nước ngoài. Đồng thời, để tiếp tục duy trì tính hấp dẫn của môi trường thuế trong bối cảnh thực hiện thu thuế TNDN bổ sung theo Trụ cột 2 thì cũng cần có các giải pháp hài hòa hỗ trợ các doanh nghiệp chịu tác động.

Thứ năm, tiếp tục thực hiện cải cách hệ thống thuế theo lộ trình phù hợp gắn với việc thực hiện các mục tiêu, định hướng xác định trong Nghị quyết số 07-NQ/TW ngày 18/11/2016 của Bộ Chính trị về chủ trương, giải pháp cơ cấu lại NSNN, quản lý nợ công để đảm bảo nền tài chính quốc gia an toàn, bền vững; Nghị quyết số 23/2021/QH15 ngày 28/7/2021 của Quốc hội về Kế hoạch tài chính quốc gia vay và trả nợ công 5 năm giai đoạn 2021-2025 và Chiến lược cải cách hệ thống thuế đến năm 2030 đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt tại Quyết định số 508/QĐ-TTg ngày 23/4/2022. Việc cải cách trong từng chính sách thuế cần được thực hiện theo nguyên tắc duy trì một hệ thống chính sách thuế có “tính cạnh tranh”, mức thuế suất hợp lý, cơ sở tính thuế rộng, đảm bảo tính hiệu quả và công bằng, tính trung lập, tính đơn giản của hệ thống chính sách thuế.

Tài liệu tham khảo:

1. Ngân hàng Thế giới và Chính phủ Việt Nam (2017), *Đánh giá chỉ tiêu công Việt Nam: Chính sách tài khóa hướng tới bền vững, hiệu quả và cân bằng - Báo cáo tổng quan*;
2. IMF (2015). “Options for Low Income Countries’s Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment”;
3. OECD (2021), *Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*;
4. UN (2018). “Design and Assessment of Tax Incentives in Developing Countries Selected Issues and a Country Experience”.

Thông tin tác giả:

Trương Bá Tuấn - Phó Cục trưởng Cục Quản lý, giám sát chính sách thuế, phí và lệ phí (Bộ Tài chính)

Email: truongbatuan@mof.gov.vn