

# ĐÁNH GIÁ HIỆP ĐỊNH TRÁNH ĐÁNH THUẾ TRÙNG CỦA VIỆT NAM TRONG TIẾN TRÌNH HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ

● PHAN LÊ NGÀ

## TÓM TẮT:

Trong xu thế toàn cầu hóa, các quốc gia, trong đó có Việt Nam, đã thực hiện ký kết các hiệp định thương mại, hiệp định khuyến khích và bảo hộ đầu tư để thúc đẩy hoạt động thương mại quốc tế và đầu tư quốc tế. Bên cạnh đó, Việt Nam và các quốc gia còn đàm phán và ký kết các hiệp định tránh đánh thuế trùng. Mục đích là để xác định rõ quyền đánh thuế của các quốc gia đối với khoản thu nhập của cá nhân hoặc doanh nghiệp nước ngoài phát sinh tại nước mình, cũng như đảm bảo cho khoản thu nhập đó không bị đánh thuế 2 lần bởi các quốc gia có liên quan. Bài viết này đánh giá các hiệp định tránh đánh thuế trùng của Việt Nam trong tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế, cũng như đề xuất một số gợi ý về chính sách đối với việc ký kết và triển khai hiệp định tránh đánh thuế trùng ở Việt Nam trong thời gian tới.

**Từ khóa:** Hiệp định tránh đánh thuế trùng, đầu tư quốc tế, thương mại quốc tế, hội nhập kinh tế quốc tế.

## 1. Khái quát về Hiệp định Tránh đánh thuế trùng của Việt Nam

Ủy ban về các vấn đề thuế của OECD đã đưa ra định nghĩa tương đối hoàn chỉnh về hiện tượng đánh thuế trùng, đó là: “Hiện tượng hai hay nhiều quốc gia áp dụng chồng chéo cùng một loại thuế trên cùng một khoản thu nhập hay tài sản chịu thuế của cùng một kỳ tính thuế làm cho đối tượng đó phải chịu một gánh nặng thuế lớn hơn gánh nặng thuế mà đáng lẽ họ chỉ phải chịu bởi một nước. Ngoài ra, còn là hiện tượng khi hai chủ thể nộp thuế của hai quốc gia cùng phải nộp cùng một loại thuế tại từng nước đối với cùng một khoản thu nhập chịu thuế”.

Để ngăn chặn tác động tiêu cực của việc đánh

thuế trùng, các quốc gia sẽ tìm cách loại trừ hoặc giảm bớt hiện tượng này bằng các biện pháp khác nhau, trong đó phổ biến là các quốc gia sẽ cùng nhau ký kết Hiệp định song phương hoặc đa phương về tránh đánh thuế trùng. Hiệp định Tránh đánh thuế trùng (DTT) được hiểu là văn kiện pháp lý song phương hoặc đa phương, trong đó đưa ra các khuôn khổ để các nước phân chia quyền lợi về thuế từ các chủ thể nộp thuế hoạt động qua biên giới, đồng thời loại bỏ các rào cản đối với các dòng luân chuyển hàng hóa, vốn, công nghệ và lao động giữa các quốc gia.

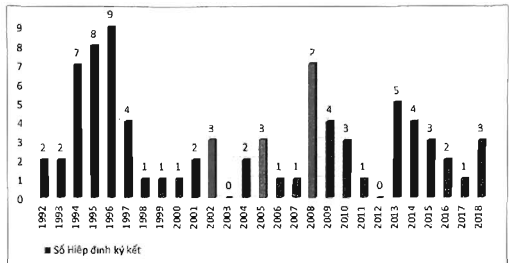
Việt Nam bắt đầu thực hiện ký DTT từ năm 1992. Tính đến ngày 04/6/2019, Việt Nam đã ký Hiệp định Tránh đánh thuế hai lần và ngăn ngừa

việc trốn lậu thuế đối với thu nhập (DTT) với 80 nước/vùng lãnh thổ trên thế giới. Nhìn vào Biểu đồ 1, có thể thấy, sau khi Việt Nam khai thông các quan hệ với các tổ chức kinh tế thế giới cũng như bình thường hóa quan hệ với Hoa Kỳ cho thấy số lượng các DTT cũng được đàm phán và ký kết tăng nhanh. Trong 3 năm từ 1994-1996, Việt Nam đã ký kết 24 DTT với các quốc gia, bằng khoảng 1/3 tổng DTT của Việt Nam đã

ký kết tính đến năm 2019 (80 Hiệp định). Điều này cho thấy nỗ lực của Việt Nam trong việc thu hút các nguồn lực từ bên ngoài để phục vụ cho quá trình phát triển kinh tế trong nước.

Số lượng DTT của Việt Nam được lý giải bởi mục tiêu thu hút đầu tư vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài của Việt Nam sau khi mở cửa nền kinh tế. Đây có thể là một thành công đối với Việt Nam, vì thời gian thu hút FDI cũng như ký kết và thực hiện các DTT ở Việt Nam mới chỉ gần 30 năm. Tuy nhiên, hiệu quả của việc ký kết DTT đối với thu hút vốn FDI ở Việt Nam vẫn cần phải xem xét. Bởi vì, các nghiên cứu đã được thực hiện bởi nhiều nhà nghiên cứu và tổ chức trên thế giới về ảnh hưởng của DTT đến thu hút vốn đầu tư nước ngoài đều cho rằng tác động này là chưa rõ ràng, có cả tác động tích cực, tiêu cực và trung lập. Các nghiên cứu của: Barthel et al. (2009); Blonigen and Davies (2004); Coupé et al. (2009); Davies (2004); Egger et al. (2006); Kumas and Millimet (2009); Louie and Rousslang (2008) và Neumayer (2007) cho rằng, ảnh hưởng tích cực của việc ký kết DTT đến thu hút FDI thường được thể hiện rõ trong mối quan hệ giữa các nước phát triển với nhau hơn là giữa nước phát triển với nước đang phát triển hoặc giữa các nước đang phát triển. Trong các nghiên cứu kể trên, biến hiệp định thuế được gán giá trị 0 hoặc 1 và nội dung khác nhau của các hiệp định thường không được đánh giá khi

**Biểu đồ 1: Số lượng Hiệp định Tránh đánh thuế trùng của Việt Nam được ký kết theo từng năm trong giai đoạn 1992 - 2018**



Nguồn: Tác giả tổng hợp từ số liệu của Tổng cục Thuế

xem xét ảnh hưởng của việc ký kết hiệp định đến thu hút vốn đầu tư. IMF (2014) cho rằng, nhận diện những lợi ích mang lại từ việc thu hút nhiều FDI hơn để bù đắp cho giảm thu ngân sách là việc rất quan trọng, tuy nhiên các bằng chứng thực tế về tác động đầu tư của các DTT còn lẫn lộn. Xuất phát từ thực tế và kết quả nghiên cứu như vậy, Việt Nam cũng cần xem xét lại nội dung các điều khoản trong các DTT đã ký kết, cũng như trong các hiệp định được ký kết trong thời gian tới.

Về hiệu lực của các Hiệp định Tránh đánh thuế trùng của Việt Nam, trong tổng số 80 DTT của Việt Nam tính đến hết năm 2018, có 74 Hiệp định đã có hiệu lực (chiếm 92,5% tổng số Hiệp định), có 6 Hiệp định đã được ký nhưng chưa có hiệu lực, đó là: Hiệp định ký với Bỉ (Nghị định thư sửa đổi Hiệp định ngày 12/3/2012 và Nghị định thư chưa có hiệu lực), Angeria (Hiệp định ký ngày 6/12/1999), Ai Cập (Hiệp định ký ngày 6/3/2006), Macedonia (Hiệp định ký ngày 15/10/2014), Mỹ (Hiệp định ký ngày 7/7/2015) và Croatia (Hiệp định ký ngày 27/7/2018).

## 2. Đánh giá Hiệp định Tránh đánh thuế trùng của Việt Nam dựa trên cơ sở dữ liệu về Hiệp định thuế của ActionAid (Hearson, 2016)

Cơ sở dữ liệu về Hiệp định thuế của ActionAid được xây dựng trên cơ sở hiệp định thuế của 60 nước châu Phi và Đông và Nam Á có mức thu nhập thấp và trung bình thấp theo định nghĩa của

Ngân hàng thế giới (WB) từ ngày 1/1/2015 được lựa chọn. Trong cơ sở dữ liệu này, nội dung của mỗi hiệp định được mã hóa dựa theo mô hình Công ước thuế của OECD và Liên hợp quốc (OECD 2014; Liên hợp quốc 2011). Tất cả các hiệp định trong cơ sở dữ liệu của ActionAid đều theo cùng một cấu trúc 2 mô hình này và độ lệch chuẩn của 2 mô hình này cho phép một cấu trúc mã hóa nhệ phần.

Được Hearson (2016) xây dựng, chỉ số Nguồn tích hợp tất cả 26 khía cạnh từ các chỉ số cơ sở thường trú (Permanent Establishmen-PE), khấu trừ thuế (WHT) và các chỉ số khác nhằm phản ánh mức độ cân bằng tổng thể của hiệp định. Nếu hiệp định có chỉ số nguồn cao hơn, đồng nghĩa với hiệp định đó có "nguồn thân thiện" hơn, hoặc tạo nhiều quyền đánh thuế tại nguồn. Ngược lại, nếu một quốc gia ký hiệp định với chỉ số nguồn thấp sẽ dựa nhiều vào đối tượng cư trú. Như vậy, nếu chỉ số nguồn cao hơn, DTT đó sẽ có lợi cho nước nhận đầu tư (hay nước nhập khẩu vốn), vì đây là nơi mà các khoản thu nhập được đánh thuế sẽ phát sinh từ các hoạt động đầu tư hoặc sản xuất - kinh doanh của các cá nhân hoặc doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Ngược lại, nếu chỉ số nguồn thấp, hiệp định đó sẽ ưu tiên cho các nước thực hiện đầu tư hay là các nước xuất khẩu vốn, vì nó tạo quyền đánh thuế dựa vào đối tượng cư trú.

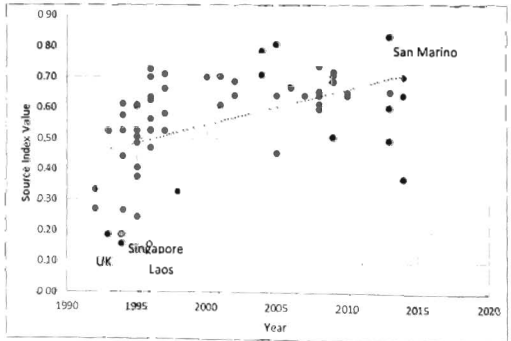
Trong giai đoạn 1992 - 1998, Việt Nam đã đàm phán và ký kết nhiều DTT với các quốc gia trên thế giới (33 hiệp định) và nội dung của các hiệp định có cả dựa trên đánh thuế tại nguồn và đánh thuế theo đối tượng cư trú (thể hiện qua giá trị của chỉ số nguồn - source index value).

Theo dữ liệu của ActionAid, chỉ số nguồn trong DTT của Việt Nam với Lào là 0,15; với Anh là

0,16 và với Singapore là 0,18. Đây là 3 quốc gia có chỉ số nguồn của DTT với Việt Nam là thấp nhất. Chỉ số nguồn thấp hàm ý sự hạn chế về quyền đánh thuế của Việt Nam khi tiếp nhận đầu tư từ nước ký kết hiệp định. Trong DTT đã ký kết với Lào và Singapore, Việt Nam không được đánh thuế đối với cổ tức của các công ty từ các quốc gia này ngay cả khi phát sinh thu nhập hoặc lợi nhuận từ Việt Nam (trừ khi người Việt Nam nhận được khoản cổ tức này). Điều này chứng minh cho sự hạn chế về quyền đánh thuế của hiệp định thể hiện ở chỉ số nguồn có giá trị thấp.

Từ năm 2000, nội dung của các DTT của Việt Nam ký kết có chỉ số nguồn cao hơn, cho thấy, quyền đánh thuế của Việt Nam với các doanh nghiệp của các nước ký kết hiệp định cũng không bị hạn chế quá nhiều. Đường nét đứt màu xanh lam thể hiện xu hướng chỉ số nguồn của DTT của Việt Nam. Đường này có xu hướng đi lên về phía bên phải cho thấy càng về sau, Việt Nam càng ký kết các hiệp định với giá trị chỉ số nguồn cao hơn và nhất quán hơn, tập trung nhiều hơn vào quyền đánh thuế tại nguồn (Biểu đồ 2).

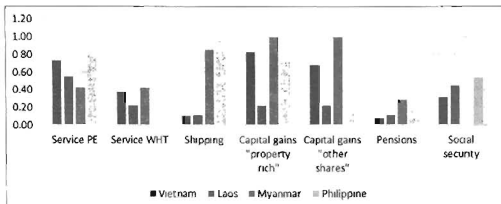
**Biểu đồ 2: Mức độ cân bằng chung trong các Hiệp định Tránh đánh thuế trùng Việt Nam đã ký kết**



Nguồn: Cơ sở dữ liệu của Action Aid, 2016

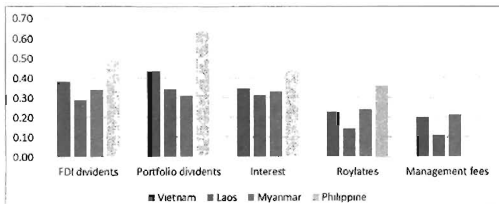
Biểu đồ 3 cho thấy sự so sánh về nội dung các DTT mà 4 quốc gia ASEAN đã ký kết theo cơ sở dữ liệu của ActionAid. Các DTT của Việt Nam tập

**Biểu đồ 3: Tỷ trọng các hiệp định chứa các điều khoản liên quan của các quốc gia thuộc ASEAN**



Nguồn: Tính toán của tác giả từ bộ cơ sở dữ liệu của ActionAid 2016

**Biểu đồ 4: Tỷ lệ trung bình của các tỷ lệ thực tế được quy đổi trong bộ dữ liệu**



Nguồn: Tính toán của tác giả từ bộ cơ sở dữ liệu của ActionAid 2016

trung nhiều vào nội dung cơ sở thường trú dịch vụ và lợi tức vốn với hơn 60% số DTT đã ký kết, trong khi đó, Myanmar lại quan tâm đến văn bản biển (hơn 80% số DTT) và lợi tức vốn (100% số DTT đã ký kết có điều khoản này).

Với các tỷ lệ khấu trừ thuế trong các hiệp định: Có thể thấy, giữa Việt Nam, Lào, Myanmar và Philippine không có sự chênh lệch quá lớn và nhất quán. Tuy nhiên, mức khấu trừ thuế của Philippine là cao nhất, sau đó là Việt Nam và Myanmar.

### 3. Kết luận và một số hàm ý chính sách

#### 3.1. Kết luận

Sau hơn 30 năm thực hiện đổi mới và phát triển kinh tế, Việt Nam đã đạt được những kết quả nhất định. Các DTT Việt Nam đã ký kết đóng góp một phần vào việc thu hút vốn FDI vào Việt Nam (thể hiện ở phần lớn các đối tác FDI lớn của Việt Nam cũng đều có ký kết DTT với Việt Nam). Tuy nhiên, để có kết luận chính xác đóng

góp của DTT vào thu hút FDI ở Việt Nam, cần có thêm những thông tin định lượng khác nữa. Các DTT Việt Nam đã ký kết thời gian gần đây đều có chỉ số nguồn cao (theo dữ liệu của ActionAid) cho thấy các DTT đều ưu tiên quyền đánh thuế tại nguồn.

#### 3.2. Một số hàm ý chính sách

Một trong những vấn đề nổi cộm hiện nay là hiện tượng xói mòn cơ sở thuế và chuyển giá, chuyển lợi nhuận của các doanh nghiệp FDI thông qua lợi dụng DTT. Vì vậy, trong thời gian tới, Việt Nam cần rà soát lại các DTT đã ký kết và điều chỉnh, bổ sung thêm các nội dung liên quan đến chống xói mòn cơ sở thuế và chuyển dịch lợi nhuận (BEPS), cũng như đưa

nội dung này vào các DTT đang chuẩn bị đàm phán và ký kết.

Ký kết các DTT với các nước sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho các doanh nghiệp FDI khi thực hiện sản xuất - kinh doanh tại Việt Nam, nhưng đây cũng là khó khăn cho Việt Nam khi có thể gặp trở ngại trong quyền được đánh thuế và khó dự đoán nguồn thu thuế từ các doanh nghiệp FDI. Chính vì vậy, Việt Nam cần lưu ý các nội dung ưu đãi trước khi đàm phán và ký kết các DTT; thực hiện đánh giá, rà soát lại hiệu quả của các DTT đã ký kết, rút kinh nghiệm từ việc thực hiện các DTT trước đây trước khi đàm phán và ký kết thêm các DTT mới.

Việt Nam không nên coi ký kết DTT là cách để thu hút FDI, mà cần thực hiện các biện pháp khác và giành sự tin tưởng của nhà đầu tư như tạo môi trường đầu tư và kinh doanh minh bạch, nâng cao chất lượng nguồn nhân lực, cải cách các thủ tục hành chính ■

**TÀI LIỆU THAM KHẢO:**

1. Hearson, M. 2016. *Measuring tax treaty negotiation outcomes: The ActionAid tax treaties dataset*. International Centre for Tax and Development Working Paper No 47. Brighton: Institute of Development Studies. Available at: <http://www.ictd.ac/datasets/action-aid-tax-treaties-datasets>
2. Phạm Đức Anh, Nguyễn Thị Cẩm Thủy, 2018. *Tăng cường hiệu lực Hiệp định Chống đánh thuế trùng hỗ trợ đầu tư và thương mại quốc tế - Kinh nghiệm từ ASEAN và bài học cho Việt Nam*. Tạp chí Khoa học và Đào tạo Ngân hàng - số 197 - tháng 10/2018.
3. TS. Lê Thị Thanh Huyền, 2015. *Hiệp định Tránh đánh thuế hai lần ở Việt Nam: Những vấn đề đặt ra*.

**Ngày nhận bài: 15/11/2019**

**Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 25/11/2019**

**Ngày chấp nhận đăng bài: 5/12/2019**

*Thông tin tác giả:*

**ThS. PHAN LÊ NGÀ**

**Học viện Chính sách và Phát triển - Bộ Kế hoạch và Đầu tư**

**EVALUATION OF VIETNAM'S DOUBLE TAXATION  
TREATIES IN THE PROCESS OF INTERNATIONAL  
ECONOMIC INTEGRATION**

● **MA. PHAN LE NGA**

Academy of Policy and Development

Ministry of Planning and Investment

**ABSTRACT:**

In the trend of globalization, countries, including Vietnam, have signed trade agreements, agreements on concerning the promotion and protection of investments to promote international trade and investment. Apart from that, Vietnam and other countries also negotiate and sign agreements to avoid double taxation. The purpose is to determine the countries' right to tax on the income of foreign individuals or businesses arising in their own country, as well as to ensure that such income is not taxed twice by country concerned. This article reviews Vietnam's avoidance tax avoidance agreements in the process of international economic integration, as well as some policy recommendations for the signing and implementation of the avoidance of double taxation agreement in Vietnam in the near future.

**Keywords:** Agreement on avoidance of double taxation, international investment, international trade, international economic integration.