PHẦN VĂN BẢN QUY PHẠM PHÁP LUẬT

BỘ TÀI CHÍNH

BỘ TÀI CHÍNH	**CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM** **Độc lập - Tự do - Hạnh phúc**
Số: 205/2013/TT-BTC	*Hà Nội, ngày 24 tháng 12 năm 2013*

THÔNG TƯ
Hướng dẫn thực hiện các Hiệp định tránh đánh thuế hai lần và ngăn ngừa việc trốn lậu thuế đối với các loại thuế đánh vào thu nhập và tài sản giữa Việt Nam với các nước và vùng lãnh thổ có hiệu lực thi hành tại Việt Nam

Căn cứ các văn bản pháp luật hiện hành về thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân;

Căn cứ Luật ký kết, gia nhập và thực hiện điều ước quốc tế số 41/2005/QH11 ngày 14/6/2005;

Căn cứ các Hiệp định tránh đánh thuế hai lần và ngăn ngừa trốn lậu đối với các loại thuế đánh vào thu nhập và tài sản giữa Việt Nam với các nước và vùng lãnh thổ đang có hiệu lực thi hành;

Căn cứ Nghị định số 118/2008/NĐ-CP của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức Bộ Tài chính;

Theo đề nghị của Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế;

Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành Thông tư hướng dẫn những nội dung cơ bản của các Hiệp định tránh đánh thuế hai lần và ngăn ngừa việc trốn lậu thuế đối với các loại thuế đánh vào thu nhập và tài sản giữa Việt Nam với các nước và vùng lãnh thổ (dưới đây gọi chung là Nước ký kết hoặc nước tùy theo ngữ cảnh) có hiệu lực thi hành tại Việt Nam (dưới đây gọi tắt là Hiệp định).

Chương I
QUY ĐỊNH CHUNG

Mục 1
ĐỐI TƯỢNG VÀ PHẠM VI ÁP DỤNG

Điều 1. Đối tượng áp dụng

Thông tư này điều chỉnh các đối tượng là đối tượng cư trú của Việt Nam hoặc của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam hoặc đồng thời là đối tượng cư trú của Việt Nam và Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam.

1. Theo Hiệp định, thuật ngữ "đối tượng cư trú của một Nước ký kết" là đối tượng mà theo luật của một Nước ký kết là đối tượng chịu thuế tại nước đó do:

1.1. Có nhà ở, có thời gian cư trú tại nước đó hoặc các tiêu thức có tính chất tương tự trong trường hợp đối tượng đó là một cá nhân; hoặc

1.2. Có trụ sở điều hành, trụ sở đăng ký, hoặc được thành lập tại nước đó hoặc các tiêu thức có tính chất tương tự trong trường hợp đối tượng đó là một tổ chức; hoặc

1.3. Thuật ngữ này cũng bao gồm cả Nhà nước hoặc chính quyền địa phương của nước đó, trong trường hợp Hiệp định có quy định.

2. Theo quy định pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam, các đối tượng sau đây được coi là đối tượng cư trú của Việt Nam:

2.1. Các cá nhân là người đáp ứng một trong các điều kiện sau đây:

a) Có mặt tại Việt Nam từ 183 ngày trở lên tính trong một năm dương lịch hoặc trong 12 tháng liên tục kể từ ngày đầu tiên có mặt tại Việt Nam;

Cá nhân có mặt tại Việt Nam theo quy định tại điểm này là sự hiện diện của cá nhân đó trên lãnh thổ Việt Nam;

b) Có nơi ở thường xuyên tại Việt Nam theo một trong hai trường hợp sau:

- Có nơi ở đăng ký thường trú theo quy định của pháp luật về cư trú;

- Có nhà thuê để ở tại Việt Nam theo quy định của pháp luật về nhà ở, với thời hạn của các hợp đồng thuê từ 183 ngày trở lên trong năm tính thuế.

Trường hợp cá nhân có nơi ở thường xuyên tại Việt Nam theo quy định tại điểm này nhưng thực tế có mặt tại Việt Nam dưới 183 ngày trong năm tính thuế mà cá nhân không chứng minh được là đối tượng cư trú của nước nào thì cá nhân đó là đối tượng cư trú tại Việt Nam.

Ví dụ 1: Trong năm 2010, một chuyên gia Nhật Bản sang làm việc tại Việt Nam trong vòng 10 tháng. Hai tháng trong năm 2010 (tháng 6 và tháng 12) chuyên gia này về phép thăm gia đình. Trong năm 2009, chuyên gia sống và làm việc tại Nhật Bản. Năm tính thuế của Nhật Bản từ ngày 01/4 đến ngày 31/3 năm sau. Như vậy, trong năm 2010, do chuyên gia Nhật Bản đã chủ yếu làm việc tại Việt Nam và thường xuyên sống tại Việt Nam, nên mặc dù chuyên gia vẫn có nhà ở và có gia đình tại Nhật Bản và mang quốc tịch Nhật Bản, chuyên gia vẫn được coi là một đối tượng cư trú của Việt Nam cho mục đích thuế. (Quy định tại Điều 4, Khoản b, Hiệp định giữa Việt Nam và Nhật Bản). Tuy nhiên, trong giai đoạn từ tháng 01/2010 đến ngày 30/3/2010, chuyên gia được coi như đối tượng cư trú của Nhật Bản cho mục đích quyết toán thuế tại Việt Nam và Nhật Bản.

2.2. Các tổ chức thành lập và hoạt động theo pháp luật tại Việt Nam.

3. Trường hợp căn cứ vào quy định tại các Khoản 1 và 2 của Điều này, nếu một đối tượng vừa là đối tượng cư trú của Việt Nam vừa là đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam thì vị thế cư trú của đối tượng đó được xác định như sau:

3.1. Đối với cá nhân:

Căn cứ vào các tiêu thức theo thứ tự ưu tiên dưới đây để xác định một cá nhân là đối tượng cư trú của Việt Nam:

a) Nếu cá nhân đó có nhà ở thường trú ở Việt Nam (nhà thuộc sở hữu hoặc nhà thuê hoặc nhà thuộc quyền sử dụng của đối tượng đó);

b) Nếu cá nhân đó có nhà ở thường trú tại cả hai nước nhưng cá nhân đó có quan hệ kinh tế chặt chẽ hơn tại Việt Nam như: có việc làm; có địa điểm kinh doanh; nơi quản lý tài sản cá nhân; hoặc có quan hệ cá nhân chặt chẽ hơn tại Việt Nam như quan hệ gia đình (người thân như bố, mẹ, vợ/chồng, con,...), xã hội (hội viên các đoàn thể xã hội, hiệp hội nghề nghiệp,...);

c) Nếu không xác định được cá nhân đó có quan hệ kinh tế, quan hệ cá nhân tại nước nào chặt chẽ hơn hoặc nếu cá nhân đó không có nhà ở thường trú ở nước nào, nhưng cá nhân đó có thời gian có mặt tại Việt Nam nhiều hơn trong năm tính thuế;

d) Nếu cá nhân đó thường xuyên có mặt ở cả Việt Nam và Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam cũng như không có mặt thường xuyên ở cả hai nước nhưng cá nhân đó mang quốc tịch Việt Nam hoặc được xác định là công dân Việt Nam theo nguyên tắc quốc tịch hữu hiệu Việt Nam;

đ) Nếu cá nhân đó vừa mang quốc tịch Việt Nam vừa mang quốc tịch Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam hoặc không mang quốc tịch cả hai nước thì Nhà chức trách có thẩm quyền của Việt Nam sẽ giải quyết vấn đề này thông qua thủ tục thỏa thuận song phương với Nhà chức trách có thẩm quyền của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam.

3.2. Đối với một đối tượng không phải là cá nhân:

Tùy theo quy định cụ thể tại mỗi Hiệp định để xác định một đối tượng không phải là cá nhân là đối tượng cư trú của Việt Nam. Tại các Hiệp định thường quy định các tiêu thức dưới đây:

a) Nếu đối tượng đó được thành lập hoặc đăng ký hoạt động tại Việt Nam thì đối tượng đó là đối tượng cư trú của Việt Nam; hoặc

b) Nếu đối tượng đó có trụ sở chính tại Việt Nam thì đối tượng đó là đối tượng cư trú của Việt Nam; hoặc

c) Nếu đối tượng đó có trụ sở điều hành thực tế tại Việt Nam thì đối tượng đó được coi là đối tượng cư trú của Việt Nam (trụ sở điều hành thực tế thường là nơi

các cán bộ cao cấp hoặc ban lãnh đạo của doanh nghiệp tiến hành họp, xem xét, thảo luận và đưa ra các quyết định quản lý hoặc các quyết định về sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp hoặc nơi các sổ sách kế toán quan trọng nhất được lưu giữ); hoặc

d) Trường hợp đối tượng đó thành lập hoặc đăng ký tại cả hai nước hoặc có trụ sở chính, hoặc trụ sở điều hành thực tế tại cả hai nước thì nhà chức trách có thẩm quyền của Việt Nam và Nhà chức trách có thẩm quyền của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam sẽ xác định đối tượng đó chỉ là đối tượng cư trú của một trong hai nước thông qua thủ tục thỏa thuận song phương. Trường hợp hai Nước ký kết không đạt được thỏa thuận chung, đối tượng đó không được coi là đối tượng cư trú thuế của bất kỳ nước nào vì mục đích áp dụng Hiệp định.

Các quy định về đối tượng cư trú như trên được nêu tại Điều khoản Đối tượng cư trú (thường là Điều 4) của Hiệp định.

Điều 2. Các loại thuế áp dụng

Các loại thuế áp dụng trong các Hiệp định là các loại thuế đánh vào thu nhập và tài sản được quy định cụ thể tại từng Hiệp định.

1. Trong trường hợp của Việt Nam, các loại thuế thuộc phạm vi áp dụng Hiệp định là:

a) Thuế thu nhập doanh nghiệp; và

b) Thuế thu nhập cá nhân.

2. Trong trường hợp của các Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam, các loại thuế áp dụng Hiệp định được quy định cụ thể tại Điều 2 của Hiệp định (thường là Khoản 3 của Điều 2).

Ví dụ 2: Tại Điều 2, Khoản 3, Điểm b) Hiệp định giữa Việt Nam và nước N quy định như sau:

"3. Những loại thuế hiện hành được áp dụng trong Hiệp định là:

...

b) Tại nước N:

i) Thuế thu nhập;

ii) Thuế công ty; và

iii) Các loại thuế cư trú của địa phương đánh trên thu nhập."

Theo quy định nêu trên, trường hợp một địa phương của nước N có một loại thuế cư trú địa phương đánh trên thu nhập của các đối tượng cư trú và không cư trú của nước N thì loại thuế cư trú địa phương đánh trên thu nhập đó sẽ thuộc phạm vi áp dụng Hiệp định giữa Việt Nam và nước N.

Điều 3. Miễn trừ đối với các thành viên cơ quan đại diện ngoại giao, cơ quan lãnh sự

Theo Hiệp định, các quy định tại Hiệp định sẽ không ảnh hưởng đến quyền miễn trừ của các thành viên cơ quan đại diện ngoại giao, cơ quan lãnh sự được quy định trong các điều ước quốc tế mà nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam ký kết hoặc gia nhập.

Quy định về miễn trừ đối với các thành viên cơ quan đại diện ngoại giao, cơ quan lãnh sự như trên được nêu tại Điều khoản Các thành viên cơ quan đại diện ngoại giao và cơ quan lãnh sự (thường là Điều 27) của Hiệp định.

Mục 2
NGUYÊN TẮC ÁP DỤNG HIỆP ĐỊNH

Điều 4. Nguyên tắc áp dụng Hiệp định

Khi áp dụng, xử lý thuế đối với từng trường hợp phải căn cứ theo quy định tại từng Hiệp định (bao gồm cả Nghị định thư và/hoặc Thư trao đổi nếu có).

Điều 5. Áp dụng Hiệp định, luật thuế và các luật có liên quan

1. Trường hợp có sự khác nhau giữa các quy định tại Hiệp định và các quy định tại luật thuế trong nước thì sẽ áp dụng theo các quy định của Hiệp định.

2. Hiệp định không tạo ra các nghĩa vụ thuế mới, khác hoặc nặng hơn so với luật thuế trong nước. Trường hợp tại Hiệp định có các quy định theo đó Việt Nam có quyền thu thuế đối với một loại thu nhập nào đó hoặc thu thuế với một mức thuế suất nhất định nhưng pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam chưa có quy định thu thuế đối với thu nhập đó hoặc quy định thu với mức thuế suất thấp hơn thì áp dụng theo quy định của pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam, nghĩa là không thu thuế hoặc thu thuế với mức thuế suất thấp hơn.

3. Khi Việt Nam thực hiện các quy định tại Hiệp định, nếu có các thuật ngữ chưa được định nghĩa tại Hiệp định, thì các thuật ngữ chưa được định nghĩa sẽ có nghĩa như quy định tại pháp luật của Việt Nam cho các mục đích thuế tại thời điểm đó. Đối với một thuật ngữ chưa được định nghĩa tại Hiệp định và chưa được định nghĩa hoặc đồng thời được định nghĩa tại pháp luật của Việt Nam và của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam thì Nhà chức trách có thẩm quyền của hai nước sẽ thực hiện giải quyết vấn đề qua thủ tục thỏa thuận song phương. Đối với một thuật ngữ đồng thời được định nghĩa tại pháp luật thuế và các pháp luật khác, định nghĩa tại pháp luật thuế sẽ được áp dụng để thực hiện Hiệp định.

Điều 6. Một số trường hợp từ chối áp dụng Hiệp định trên cơ sở nguyên tắc hưởng lợi Hiệp định

Trừ khi được quy định khác tại Hiệp định về giới hạn hưởng lợi Hiệp định, Cơ quan thuế Việt Nam sẽ từ chối đề nghị áp dụng Hiệp định trong các trường hợp sau:

1. Người đề nghị đề nghị áp dụng Hiệp định đối với số thuế đã phát sinh quá ba năm trước thời điểm đề nghị áp dụng Hiệp định.

Ví dụ 3: Trong giai đoạn từ 2006 đến 2012, doanh nghiệp V của Việt Nam hàng năm có thu nhập từ tiền bản quyền tại Ma-lai-xi-a và hàng năm đều đã nộp thuế tại Ma-lai-xi-a theo quy định tại Hiệp định giữa Việt Nam và Ma-lai-xi-a. Vào ngày 01/10/2012, doanh nghiệp V nộp hồ sơ đề nghị khấu trừ thuế theo Hiệp định giữa Việt Nam và Ma-lai-xi-a đối với toàn bộ số thuế đã nộp tại Ma-lai-xi-a trong giai đoạn từ 2006 đến 2012. Trong trường hợp này, Cơ quan thuế Việt Nam chỉ xem xét khấu trừ thuế tại Việt Nam đối với số tiền đã nộp cho số thuế phát sinh tại Ma-lai-xi-a trong giai đoạn 3 năm từ ngày 01/10/2009 đến ngày 01/10/2012.

2. Khi mục đích chính của các hợp đồng hoặc các thỏa thuận là để được hưởng miễn hoặc giảm thuế theo Hiệp định.

3. Người đề nghị áp dụng Hiệp định không phải là người chủ sở hữu thực hưởng của khoản thu nhập mà số thuế liên quan đến khoản thu nhập đó được đề nghị miễn, giảm theo Hiệp định. Người chủ sở hữu thực hưởng có thể là một cá nhân, một công ty hoặc một tổ chức nhưng phải là đối tượng có quyền sở hữu và kiểm soát đối với thu nhập, tài sản, hoặc các quyền tạo ra thu nhập. Khi xem xét để xác định một đối tượng là một người chủ sở hữu thực hưởng, Cơ quan thuế sẽ xem xét toàn bộ các yếu tố và hoàn cảnh liên quan đến đối tượng đó trên cơ sở nguyên tắc "bản chất quyết định hình thức" vì mục tiêu của Hiệp định là tránh đánh thuế hai lần và ngăn ngừa việc trốn lậu thuế. Trong các trường hợp sau đây, một đối tượng sẽ không được coi là một người chủ sở hữu thực hưởng:

a) Khi người đề nghị là một đối tượng không cư trú có nghĩa vụ phân phối hơn 50% thu nhập của mình cho một đối tượng cư trú của nước thứ ba trong phạm vi 12 tháng kể từ khi nhận được thu nhập;

b) Khi người đề nghị là một đối tượng không cư trú không có (hoặc hầu như không có) bất kỳ hoạt động kinh doanh nào trừ quyền sở hữu đối với tài sản hoặc các quyền tạo ra thu nhập;

c) Khi người đề nghị là một đối tượng không cư trú có hoạt động kinh doanh, nhưng số lượng tài sản, quy mô kinh doanh hoặc số lượng nhân viên không tương xứng với thu nhập nhận được;

Ví dụ 4: Một ngân hàng của một nước không có Hiệp định với Việt Nam thành lập một pháp nhân tại Pháp để tiến hành cho vay tại Việt Nam và đề nghị miễn thuế đối với lãi tiền vay phát sinh tại Việt Nam theo Hiệp định thuế giữa Việt Nam và Pháp. Trong trường hợp này, để xác định pháp nhân tại Pháp có đủ điều kiện được áp dụng Hiệp định hay không, Cơ quan thuế Việt Nam sẽ căn cứ vào số lượng tiền cho vay, năng lực của pháp nhân tại Pháp (số lượng và trình độ chuyên môn của nhân viên, tài sản và cơ sở vật chất khác) để xác định tính tương xứng giữa thu nhập và quy mô kinh doanh của pháp nhân đó. Nếu thu nhập pháp nhân này thu được là rất lớn trong khi pháp nhân chỉ có một văn phòng tại Pháp với một vài nhân viên thì đề nghị áp dụng Hiệp định sẽ bị từ chối.

d) Khi người đề nghị là một đối tượng không cư trú không có (hoặc hầu như không có) quyền kiểm soát hoặc định đoạt và không phải gánh chịu hoặc gánh chịu rất ít rủi ro đối với thu nhập, hoặc tài sản hoặc các quyền tạo ra thu nhập;

đ) Khi các thỏa thuận cho vay hoặc cung cấp bản quyền hoặc cung cấp dịch vụ kỹ thuật giữa người đề nghị là một đối tượng không cư trú và các đối tượng tại Việt Nam bao gồm các điều kiện và điều khoản trong một thỏa thuận khác mà người đề nghị đang có với một bên thứ ba nhưng trong thỏa thuận khác đó người đề nghị là người nhận khoản vay, bản quyền hoặc dịch vụ kỹ thuật;

e) Khi người đề nghị là một đối tượng cư trú của một nước hoặc vùng lãnh thổ không thu thuế thu nhập hoặc thu thuế thu nhập với mức thuế suất thấp (dưới 10%) không phải với các lý do khuyến khích đầu tư được quy định tại Hiệp định;

g) Khi người đề nghị là một đại lý, một công ty trung gian (trừ trường hợp một đại lý, một công ty trung gian đề nghị áp dụng Hiệp định theo ủy quyền của một chủ sở hữu thực hưởng).

Một đại lý trung gian hoặc một công ty trung gian là một công ty được thành lập tại một Nước ký kết chỉ để có một hình thức pháp lý cần thiết tồn tại chỉ cho mục đích tránh hoặc giảm thuế hoặc chuyển lợi nhuận mà không tham gia vào các hoạt động kinh doanh thiết yếu như sản xuất, thương mại hoặc cung cấp dịch vụ.

Điều 7. Thủ tục giải quyết khiếu nại theo Hiệp định

Thủ tục giải quyết khiếu nại theo Hiệp định được nêu tại Điều khoản Thủ tục thỏa thuận song phương (thường là Điều 25) của Hiệp định.

1. Đối với các đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam

1.1. Trường hợp một đối tượng cư trú của Nước ký kết (sau đây tại Điều này gọi là người khiếu nại) cho rằng Cơ quan thuế Việt Nam xác định nghĩa vụ thuế của mình không phù hợp với quy định của Hiệp định, đối tượng đó có thể khiếu nại theo trình tự quy định của luật thuế hoặc các văn bản về giải quyết khiếu nại của Việt Nam.

1.2. Người khiếu nại có thể không tiến hành khiếu nại theo trình tự nêu tại Điểm 1.1 trên đây mà trực tiếp khiếu nại lên Nhà chức trách có thẩm quyền của Việt Nam quy định tại Điều 51 Thông tư này hoặc Nhà chức trách có thẩm quyền của Nước ký kết nơi người khiếu nại là đối tượng cư trú thuế để xúc tiến quá trình thủ tục thỏa thuận song phương theo quy định tại Hiệp định. Trong trường hợp này, việc khiếu nại phải được tiến hành trong vòng ba năm kể từ ngày có thông báo đầu tiên của Cơ quan thuế dẫn đến việc xử lý thuế mà người khiếu nại cho là không đúng với Hiệp định.

Ví dụ 5: Ngày 01/6/2012, ông A, một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam nhận được quyết định xử lý về thuế thu nhập cá nhân của Cục Thuế tỉnh H và ông cho rằng nghĩa vụ thuế ghi tại quyết định xử lý về thuế không đúng với quy định của Hiệp định. Sau khi thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ nêu tại quyết định xử lý về thuế, ông A có quyền khiếu nại trực tiếp lên Tổng cục Thuế - với tư cách Nhà chức trách có thẩm quyền của Việt Nam - để giải quyết trường hợp của ông. Thời hạn để ông A có thể tiến hành đệ đơn khiếu nại là 3 năm kể từ ngày 01/6/2012.

1.3. Để tiến hành khiếu nại theo các quy định tại các Điểm 1.1 và 1.2 Khoản này, người khiếu nại phải thực hiện đúng các quy định dưới đây:

a) Thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ đã được thông báo tại các quyết định xử lý về thuế (là các quyết định hành chính thuế, thông báo thuế,...) của Cơ quan thuế trước và trong quá trình khiếu nại. Trường hợp khiếu nại về số tiền thuế do cơ quan quản lý thuế tính hoặc ấn định, người khiếu nại vẫn phải nộp đủ số tiền thuế đó, trừ trường hợp cơ quan nhà nước có thẩm quyền quyết định tạm đình chỉ thực hiện quyết định tính thuế, quyết định ấn định thuế của cơ quan quản lý thuế;.

b) Nhà chức trách có thẩm quyền của Việt Nam không giải quyết khiếu nại đối với trường hợp: khiếu nại đang hoặc đã được tòa án giải quyết; hoặc đang hoặc đã được xử lý theo trình tự giải quyết khiếu nại của Việt Nam; hoặc việc khiếu nại đã quá thời hạn quy định tại Điểm 1.2.

2. Đối với các đối tượng cư trú của Việt Nam

Trường hợp một đối tượng cư trú của Việt Nam cho rằng một Nước ký kết xác định nghĩa vụ thuế của mình không phù hợp với quy định của Hiệp định đối tượng đó có thể đề nghị Nhà chức trách có thẩm quyền của Việt Nam xúc tiến quá trình thủ tục thỏa thuận song phương theo quy định tại Hiệp định. Trước khi đề nghị Nhà chức trách có thẩm quyền của Việt Nam xúc tiến quá trình thủ tục thỏa thuận song phương, người khiếu nại phải thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ đã được thông báo tại các quyết định xử lý về thuế của Cơ quan thuế Việt Nam và Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam nếu pháp luật của nước đó yêu cầu. Việc đề nghị Nhà chức trách có thẩm quyền của Việt Nam thực hiện thủ tục thỏa thuận song phương

phải được tiến hành trong phạm vi ba năm kể từ ngày Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam ban hành các quyết định xử lý về thuế mà đối tượng cư trú của Việt Nam cho rằng không phù hợp với quy định của Hiệp định.

Chương II
THUẾ ĐỐI VỚI CÁC LOẠI THU NHẬP

Mục 1
THU NHẬP TỪ BẤT ĐỘNG SẢN

Điều 8. Định nghĩa bất động sản

Theo quy định tại Hiệp định, thuật ngữ bất động sản sẽ có nghĩa theo luật của Nước ký kết nơi có bất động sản và bao gồm các phần tài sản phụ kèm theo bất động sản, đàn gia súc và thiết bị sử dụng trong nông nghiệp và lâm nghiệp, các quyền lợi được áp dụng theo pháp luật về đất đai, quyền sử dụng bất động sản, quyền được hưởng các khoản thanh toán trả cho việc khai thác hoặc quyền khai thác tài nguyên thiên nhiên. Các loại tàu thủy, thuyền, máy bay không được coi là bất động sản.

Cụ thể, trong trường hợp của Việt Nam, bất động sản bao gồm:

- Các loại tài sản được quy định tại định nghĩa về bất động sản theo quy định của Bộ Luật Dân sự và Luật Kinh doanh bất động sản;

- Các tài sản phụ kèm theo bất động sản nêu trên;

- Đàn gia súc và thiết bị sử dụng trong nông nghiệp và lâm nghiệp;

- Các quyền lợi được áp dụng theo quy định tại pháp luật về đất đai ở Việt Nam;

- Quyền được hưởng các khoản thanh toán trả cho việc khai thác hoặc quyền khai thác tài nguyên thiên nhiên.

Ví dụ 6: Một đối tượng cư trú nước ngoài sẽ được coi là có bất động sản tại Việt Nam nếu đối tượng đó sở hữu các tài sản không di dời được tại Việt Nam như nhà ở, công trình xây dựng gắn liền với đất đai, kể cả tài sản gắn liền với nhà, công trình xây dựng đó, hoặc có quyền sử dụng đất tại Việt Nam (theo Điều 174: Bất động sản và động sản của Bộ luật Dân sự năm 2005) và nếu đối tượng đó có một đàn gia súc tại Việt Nam liên quan trực tiếp đến quyền sử dụng đất này thì đàn gia súc đó cũng được coi là bất động sản tại Việt Nam.

Điều 9. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ bất động sản

Theo quy định tại Hiệp định, tất cả các loại thu nhập do một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam thu được từ việc trực tiếp sử dụng, khai thác hoặc cho thuê các loại bất động sản tại Việt Nam, kể cả bất động sản của

doanh nghiệp hoặc của cá nhân hành nghề độc lập, phải nộp thuế thu nhập tại Việt Nam theo quy định của pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam.

Ví dụ 7: Một Việt kiều X là một đối tượng cư trú của Xinh-ga-po sở hữu một căn nhà tại Việt Nam và sử dụng căn nhà đó với mục đích cho thuê. Thu nhập từ việc cho thuê căn nhà này sẽ phải chịu thuế thu nhập tại Việt Nam dù người đó không có mặt tại Việt Nam trong suốt thời kỳ tính thuế.

Các quy định về thuế đối với thu nhập từ bất động sản như trên được nêu tại Điều khoản Thu nhập từ bất động sản (thường là Điều 6) của Hiệp định.

Mục 2
THU NHẬP TỪ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Điều 10. Định nghĩa thu nhập từ hoạt động kinh doanh

Theo quy định tại Hiệp định, thu nhập từ hoạt động kinh doanh là thu nhập của các doanh nghiệp của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam (sau đây gọi là doanh nghiệp nước ngoài) hoạt động sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam, không bao gồm các khoản thu nhập được nêu tại Mục 1, và các mục từ Mục 3 đến Mục 17 Chương II, Thông tư này.

Điều 11. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ hoạt động kinh doanh

1. Trường hợp doanh nghiệp nước ngoài tiến hành hoạt động sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam nhưng không thành lập pháp nhân tại Việt Nam.

1.1. Nghĩa vụ thuế

Theo quy định tại Hiệp định, thu nhập từ hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp nước ngoài chỉ bị đánh thuế tại Việt Nam nếu doanh nghiệp đó có một cơ sở thường trú tại Việt Nam và thu nhập đó liên quan trực tiếp hoặc gián tiếp đến cơ sở thường trú đó. Trong trường hợp này doanh nghiệp đó chỉ bị đánh thuế tại Việt Nam trên phần thu nhập phân bổ cho cơ sở thường trú đó.

1.2. Định nghĩa cơ sở thường trú

1.2.1. Theo quy định tại Hiệp định, "cơ sở thường trú" là một cơ sở kinh doanh cố định của một doanh nghiệp, thông qua đó, doanh nghiệp thực hiện toàn bộ hay một phần hoạt động kinh doanh của mình.

Một doanh nghiệp của Nước ký kết được coi là có cơ sở thường trú tại Việt Nam nếu hội đủ ba điều kiện dưới đây:

a) Duy trì tại Việt Nam một "cơ sở" như một tòa nhà, một văn phòng hoặc một phần của tòa nhà hay văn phòng đó, một phương tiện hoặc thiết bị,...; và

b) Cơ sở này có tính chất cố định, nghĩa là được thiết lập tại một địa điểm xác định và/hoặc được duy trì thường xuyên. Tính cố định của cơ sở kinh doanh không

nhất thiết phụ thuộc vào việc cơ sở đó phải được gắn liền với một vị trí địa lý cụ thể trong một độ dài thời gian nhất định; và

c) Doanh nghiệp tiến hành toàn bộ hoặc một phần hoạt động kinh doanh thông qua cơ sở này.

Ví dụ 8: Công ty X của Trung Quốc mở một gian hàng tại một khu chợ tết của Việt Nam, thông qua gian hàng này công ty X bán các hàng hóa tại hội chợ. Khi đó, gian hàng này sẽ được coi là cơ sở thường trú của công ty X tại Việt Nam.

1.2.2. Một doanh nghiệp của một Nước ký kết sẽ được coi là tiến hành hoạt động kinh doanh thông qua một cơ sở thường trú tại Việt Nam trong các trường hợp chủ yếu sau đây:

a) Doanh nghiệp đó có tại Việt Nam: trụ sở điều hành, chi nhánh (như chi nhánh công ty luật, chi nhánh văn phòng nước ngoài, chi nhánh các công ty thuốc lá, chi nhánh ngân hàng,...), văn phòng (kể cả văn phòng đại diện thương mại nếu có thương lượng, ký kết hợp đồng thương mại), nhà máy, xưởng sản xuất, mỏ, giếng dầu hoặc khí, kho giao nhận hàng hóa, địa điểm thăm dò hoặc khai thác tài nguyên thiên nhiên, hoặc có các thiết bị, phương tiện phục vụ cho việc thăm dò khai thác tài nguyên thiên nhiên tại Việt Nam.

Ví dụ 9: Một nhà thầu phụ nước ngoài sử dụng phương tiện, thiết bị và nhân công tham gia vào hoạt động khoan thăm dò dầu khí tại Việt Nam sẽ được coi là tiến hành hoạt động kinh doanh thông qua một cơ sở thường trú tại Việt Nam.

b) Doanh nghiệp đó có tại Việt Nam một địa điểm xây dựng, một công trình xây dựng, lắp đặt hoặc lắp ráp, hoặc tiến hành các hoạt động giám sát liên quan đến các địa điểm xây dựng, công trình xây dựng, lắp đặt hoặc lắp ráp nói trên với điều kiện các địa điểm, công trình hoặc các hoạt động giám sát đó kéo dài hơn 6 tháng hoặc 3 tháng (tùy theo từng Hiệp định cụ thể) tại Việt Nam.

Địa điểm, công trình xây dựng hoặc lắp đặt bao gồm địa điểm, công trình xây dựng nhà cửa, đường xá, cầu cống, lắp đặt đường ống, khai quật, nạo vét sông ngòi,... Thời gian (6 tháng hoặc 3 tháng) được tính từ ngày nhà thầu bắt đầu công việc chuẩn bị cho công trình xây dựng tại Việt Nam, như thành lập văn phòng xây dựng kế hoạch thi công, cho đến khi công trình hoàn thiện, bàn giao toàn bộ tại Việt Nam, kể cả thời gian công trình bị gián đoạn do mọi nguyên nhân.

Các nhà thầu phụ của Nước ký kết tham gia vào các công trình xây dựng, lắp đặt hoặc lắp ráp nêu trên cũng được coi là tiến hành hoạt động kinh doanh tại Việt Nam thông qua cơ sở thường trú nếu hội đủ các điều kiện tại Điểm 1.2.1 nêu trên.

Thời gian thực hiện công trình để xác định cơ sở thường trú cho nhà thầu chính bao gồm tổng cộng thời gian thực hiện các phần hợp đồng của các nhà thầu phụ và thời gian thực hiện của nhà thầu chính.

Ví dụ 10: Công ty Z của Nhật Bản trúng thầu xây dựng một chiếc cầu tại Việt Nam. Hoạt động thi công cầu diễn ra như sau: 5 tháng thi công xây dựng trụ cầu do một nhà thầu phụ Y cũng là một công ty Nhật Bản đảm nhiệm và 3 tháng thi công sàn cầu và hoàn thiện do nhà thầu Z tự thực hiện. Trong trường hợp này, theo quy định tại Điều 5, Khoản 3, Hiệp định giữa Việt Nam và Nhật Bản, công ty Z được coi là tiến hành hoạt động kinh doanh tại Việt Nam thông qua một cơ sở thường trú vì tổng thời gian thi công cầu là 8 tháng (5 tháng + 3 tháng); Công ty Y không được coi là có cơ sở thường trú tại Việt Nam.

c) Doanh nghiệp đó thực hiện việc cung cấp dịch vụ bao gồm cả dịch vụ tư vấn ở Việt Nam thông qua nhân viên của doanh nghiệp hoặc một đối tượng khác với điều kiện các hoạt động dịch vụ nói trên trong một dự án hoặc các dự án có liên quan, kéo dài tại Việt Nam trong một khoảng thời gian hay nhiều khoảng thời gian gộp lại quá 183 ngày trong mỗi giai đoạn 12 tháng.

Ví dụ 11: Hãng sản xuất máy bay Đ của Thuỵ Điển ký hợp đồng dịch vụ bảo dưỡng máy bay với hãng Hàng không Việt Nam. Theo hợp đồng, trong giai đoạn từ ngày 01/6/2010 đến ngày 30/5/2011, hãng Đ đã cử các đoàn chuyên gia kỹ thuật sang Việt Nam làm việc với tổng số thời gian có mặt tại Việt Nam 190 ngày. Trong trường hợp này, theo quy định tại Khoản 4, Điều 5, Hiệp định giữa Việt Nam và Thụy Điển, hãng Đ được coi là có cơ sở thường trú tại Việt Nam do các đoàn chuyên gia kỹ thuật đã làm việc tại Việt Nam vượt quá 6 tháng trong giai đoạn 12 tháng.

Ví dụ 12: Công ty tư vấn N của Nhật Bản ký các hợp đồng dịch vụ tư vấn với chủ đầu tư của Dự án xây dựng Nhà máy điện V tại Việt Nam như sau: i) hợp đồng dịch vụ tư vấn xây dựng nhà máy điện kéo dài 4 tháng từ ngày 01/8/2010 đến ngày 30/11/2010, và ii) hợp đồng dịch vụ tư vấn lắp đặt hệ thống máy phát điện kéo dài 3 tháng từ ngày 01/01/2011 đến ngày 31/3/2011. Cả hai hợp đồng đều yêu cầu sự hiện diện của đại diện Công ty tư vấn N tại hiện trường xây dựng và lắp đặt Nhà máy điện V để triển khai công việc trong suốt thời hạn hợp đồng. Để thực hiện hợp đồng dịch vụ tư vấn lắp đặt nhà máy điện, Công ty tư vấn N đã thuê một Công ty tư vấn B của Nhật Bản thực hiện với tư cách đại diện cho Công ty. Trong trường hợp này, theo quy định tại Khoản 4, Điều 5, Hiệp định giữa Việt Nam và Nhật Bản, Công ty tư vấn N được coi là có cơ sở thường trú tại Việt Nam do sự hiện diện của đại diện Công ty tại Dự án tại Việt Nam vượt quá 6 tháng trong giai đoạn 12 tháng; Công ty tư vấn B không được coi là có cơ sở thường trú tại Việt Nam do sự hiện diện của Công ty tại Việt Nam không quá 6 tháng.

Ví dụ 13: Với các giả định như Ví dụ 12, nếu Công ty tư vấn B và chủ đầu tư của Dự án còn ký một hiệp định tư vấn trong giai đoạn chạy thử từ ngày 01/4/2011 đến ngày 30/7/2011. Hợp đồng cũng yêu cầu đại diện của Công ty tư vấn B hiện

diện trong suốt thời hạn hợp đồng tại hiện trường chạy thử Nhà máy điện V. Trong trường hợp này, theo quy định tại Khoản 4, Điều 5, Hiệp định giữa Việt Nam và Nhật Bản, Công ty tư vấn B được coi là có cơ sở thường trú tại Việt Nam do sự hiện diện của đại diện Công ty tại Dự án tại Việt Nam vượt quá 6 tháng trong giai đoạn 12 tháng.

Liên quan đến việc cung cấp dịch vụ, mặc dù tại Hiệp định có quy định cơ sở thường trú bao gồm việc cung cấp dịch vụ bao gồm cả dịch vụ tư vấn ở Việt Nam thông qua nhân viên của doanh nghiệp hoặc một đối tượng khác với điều kiện các hoạt động dịch vụ nói trên trong một dự án hoặc các dự án có liên quan, kéo dài tại Việt Nam trong một khoảng thời gian hay nhiều khoảng thời gian gộp lại quá 183 ngày trong mỗi giai đoạn 12 tháng, nhưng do tính chất của dịch vụ, thời gian cung cấp dịch vụ không kéo dài quá 6 tháng trong một giai đoạn 12 tháng, trong khi đó, ba điều kiện về cơ sở thường trú tại Điểm 1.2.1 nêu trên vẫn thỏa mãn thì việc cung cấp dịch vụ vẫn được coi là có một cơ sở thường trú tại Việt Nam.

Ví dụ 14: Hãng sản xuất máy bay Đ của Thuỵ Điển ký hợp đồng dịch vụ bảo dưỡng định kỳ máy bay với hãng Hàng không Việt Nam trong thời gian hai năm. Theo hợp đồng, hàng năm, Hãng Đ đều cử các đoàn chuyên gia kỹ thuật sang Việt Nam làm việc với tổng số thời gian có mặt tại Việt Nam 90 ngày tại địa điểm bảo dưỡng máy bay. Trong trường hợp này, theo quy định tại Khoản 1, Điều 5, Hiệp định giữa Việt Nam và Thụy Điển, hãng Đ được coi là có cơ sở thường trú tại Việt Nam do định kỳ hàng năm các đoàn chuyên gia kỹ thuật đã làm việc tại Việt Nam tại một địa điểm cố định tại Việt Nam (các máy bay được bảo dưỡng).

d) Doanh nghiệp đó có tại Việt Nam một đại lý môi giới, đại lý hoa hồng hoặc bất kỳ một đại lý nào khác, nếu các đại lý đó dành toàn bộ hoặc phần lớn hoạt động của mình cho doanh nghiệp đó (đại lý phụ thuộc).

Ví dụ 15: Công ty V là đối tượng cư trú của Việt Nam ký hợp đồng đại lý với chức năng lưu kho và giao sản phẩm sơn cho một công ty H là đối tượng cư trú của Anh. Theo quy định tại hợp đồng, công ty V không được phép làm đại lý cho bất cứ một nhà sản xuất hoặc phân phối sơn nào khác. Trường hợp này, mặc dù không có chức năng ký kết hợp đồng hoặc thu tiền tại Việt Nam nhưng công ty V đã trở thành đại lý phụ thuộc của Công ty H, không còn là đại lý độc lập nữa. Theo quy định của Hiệp định giữa Việt Nam và Anh (Khoản 6, Điều 5: Cơ sở thường trú) công ty H được coi là có cơ sở thường trú tại Việt Nam.

đ) Doanh nghiệp đó ủy quyền cho một đối tượng tại Việt Nam:

- Thẩm quyền thường xuyên thương lượng, ký kết hợp đồng đứng tên doanh nghiệp đó; hoặc ký các hợp đồng mang tên đối tượng đó nhưng ràng buộc nghĩa vụ hoặc trách nhiệm của doanh nghiệp đó; hoặc

- Không có thẩm quyền thương lượng, ký kết hợp đồng, nhưng có quyền thường xuyên đại diện cho doanh nghiệp đó giao hàng hóa tại Việt Nam.

1.2.3. Một doanh nghiệp nước ngoài sẽ được coi là không có cơ sở thường trú tại Việt Nam trong các trường hợp sau đây:

a) Doanh nghiệp đó sử dụng các phương tiện chỉ nhằm mục đích lưu kho, trưng bày hàng hóa của doanh nghiệp.

b) Doanh nghiệp đó có tại Việt Nam một kho hàng hóa chỉ nhằm mục đích lưu kho, trưng bày hoặc để cho một doanh nghiệp khác gia công.

c) Doanh nghiệp đó có tại Việt Nam một cơ sở kinh doanh cố định chỉ nhằm mục đích mua hàng hóa hoặc thu thập thông tin cho doanh nghiệp.

d) Doanh nghiệp đó có tại Việt Nam một cơ sở kinh doanh cố định chỉ nhằm mục đích tiến hành các hoạt động chuẩn bị hoặc phụ trợ cho doanh nghiệp.

1.2.4. Trường hợp một công ty là đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam kiểm soát hoặc chịu sự kiểm soát bởi một công ty là đối tượng cư trú của Việt Nam, hoặc đang tiến hành hoạt động kinh doanh tại Việt Nam (có thể thông qua cơ sở thường trú hoặc dưới hình thức khác) sẽ không làm cho bất kỳ công ty nào trở thành cơ sở thường trú của công ty kia.

Ví dụ 16: Một doanh nghiệp nước ngoài góp vốn thành lập một doanh nghiệp liên doanh hoặc một doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài tại Việt Nam. Khi đó, doanh nghiệp liên doanh hoặc doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài này không được coi là các cơ sở thường trú tại Việt Nam của doanh nghiệp nước ngoài đó.

Tuy nhiên, trường hợp công ty là đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam góp vốn thành lập một doanh nghiệp liên doanh hoặc một doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài tại Việt Nam (bao gồm cả doanh nghiệp chế xuất) thì công ty đó sẽ được coi như có một cơ sở thường trú tại Việt Nam nếu:

- Doanh nghiệp liên doanh hoặc doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài thường xuyên thương lượng, ký kết hợp đồng đứng tên công ty đó; hoặc ký các hợp đồng đứng tên doanh nghiệp liên doanh hoặc doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài nhưng ràng buộc nghĩa vụ hoặc trách nhiệm của công ty nước ngoài; hoặc

- Doanh nghiệp liên doanh hoặc doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài thường xuyên đại diện cho công ty nước ngoài giao hàng hóa tại Việt Nam; hoặc

- Công ty nước ngoài đó có quyền định đoạt đối với cơ sở vật chất - kỹ thuật của doanh nghiệp liên doanh hoặc doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài đó trong quá trình sản xuất kinh doanh (nghĩa là, việc công ty nước ngoài sử dụng các cơ sở vật chất - kỹ thuật của doanh nghiệp liên doanh hoặc doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài tại Việt Nam (nếu có) trong quá trình sản xuất kinh doanh không phải trên cơ sở nguyên tắc giá thị trường).

1.3. Xác định thu nhập chịu thuế của cơ sở thường trú

1.3.1. Việc xác định thu nhập chịu thuế của cơ sở thường trú của doanh nghiệp nước ngoài, trừ các chi nhánh ngân hàng nước ngoài tại Việt Nam được hướng dẫn tại Điểm 1.3.3 dưới đây, được thực hiện theo các văn bản hướng dẫn thực hiện luật thuế thu nhập doanh nghiệp đối với tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh không thành lập pháp nhân tại Việt Nam hoặc có thu nhập tại Việt Nam.

1.3.2. Khi xác định các khoản chi phí mà trụ sở chính của doanh nghiệp nước ngoài hoặc các văn phòng của doanh nghiệp nước ngoài phân bổ cho một cơ sở thường trú tại Việt Nam, cơ sở thường trú sẽ được coi là một doanh nghiệp độc lập cùng tiến hành các hoạt động như nhau hay tương tự trong các điều kiện như nhau hay tương tự và hoàn toàn độc lập với trụ sở chính của doanh nghiệp nước ngoài hoặc các văn phòng của doanh nghiệp nước ngoài. Tuy nhiên, trong mọi trường hợp, các khoản phân bổ dưới đây của trụ sở chính của doanh nghiệp nước ngoài hoặc các văn phòng của doanh nghiệp nước ngoài phân bổ cho một cơ sở thường trú tại Việt Nam sẽ không được chấp nhận là chi phí được trừ:

- Tiền bản quyền hoặc các khoản thanh toán tương tự cho việc sử dụng sáng chế hoặc các quyền tương tự;

- Tiền hoa hồng cho các dịch vụ hoặc cho các công việc quản lý;

- Lãi tiền vay dưới mọi hình thức.

1.3.3. Việc xác định thu nhập chịu thuế của các chi nhánh ngân hàng nước ngoài tại Việt Nam theo các hướng dẫn về việc xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp của các pháp nhân tại Việt Nam. Tuy nhiên, trong mọi trường hợp, các khoản phân bổ dưới đây của trụ sở chính của ngân hàng nước ngoài hoặc các văn phòng của ngân hàng nước ngoài phân bổ cho chi nhánh tại Việt Nam của ngân hàng nước ngoài sẽ không được chấp nhận là chi phí được trừ:

- Tiền bản quyền hoặc các khoản thanh toán tương tự cho việc sử dụng sáng chế hoặc các quyền tương tự;

- Tiền hoa hồng cho các dịch vụ hoặc cho các công việc quản lý.

Các quy định về thuế đối với thu nhập kinh doanh như trên được nêu tại Điều khoản Thu nhập kinh doanh (thường là Điều 7) của Hiệp định.

2. Trường hợp các doanh nghiệp nước ngoài tiến hành hoạt động sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam thông qua việc thành lập pháp nhân tại Việt Nam.

Theo quy định hiện hành của pháp luật Việt Nam, các doanh nghiệp nước ngoài có thể tiến hành kinh doanh tại Việt Nam thông qua việc thành lập các pháp nhân tại Việt Nam như các doanh nghiệp liên doanh hoặc doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài.

Theo quy định tại Hiệp định, các pháp nhân này có nghĩa vụ nộp thuế thu nhập đối với thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh như các doanh nghiệp Việt Nam khác theo quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành. Phần thu nhập của doanh nghiệp nước ngoài nhận được dưới hình thức lợi nhuận được chia của nhà đầu tư hoặc thu nhập từ việc chuyển nhượng phần vốn góp (nếu có) sẽ được thực hiện theo quy định của các điều khoản tương ứng của Hiệp định quy định về Thu nhập từ lãi cổ phần hoặc Thu nhập từ chuyển nhượng tài sản.

Ví dụ 17: Công ty T của Trung Quốc góp 70% vốn thành lập Công ty liên doanh X tại Việt Nam. Trong năm 2009, Công ty liên doanh X thu được lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh 100 triệu đồng; sau khi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) tại Việt Nam theo thuế suất 25%, lợi nhuận sau thuế được chia hết theo tỷ lệ góp. Trong năm 2010, Công ty T bán 50% phần vốn góp của mình tại liên doanh X thu được 3 tỷ đồng và thu được 50 triệu đồng tiền lãi trên số vốn cho Công ty liên doanh X vay. Nghĩa vụ thuế của Công ty liên doanh X và Công ty T trong năm 2010 như sau:

- Công ty liên doanh X nộp thuế TNDN như các doanh nghiệp Việt Nam khác. Cụ thể:

Thuế TNDN = 100 triệu đồng x 25% = 25 triệu đồng

- Công ty T của Trung Quốc nộp thuế tại Việt Nam theo quy định tại Hiệp định như sau:

+ Đối với khoản lợi nhuận sau thuế được chia (75 triệu đồng x 70%): Nộp thuế đối với thu nhập lãi cổ phần (hướng dẫn tại Mục 4. Thu nhập từ tiền lãi cổ phần, Chương II, Thông tư này);

+ Đối với khoản thu nhập từ chuyển nhượng phần vốn góp (3 tỷ đồng): Nộp thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng tài sản (hướng dẫn tại Mục 8. Thu nhập từ chuyển nhượng tài sản, Chương II, Thông tư này);

+ Đối với khoản thu nhập từ lãi tiền vay (50 triệu đồng): Nộp thuế đối với thu nhập từ lãi tiền vay (hướng dẫn tại Mục 5. Thu nhập từ lãi tiền cho vay, Chương II, Thông tư này).

Mục 3
THU NHẬP TỪ HOẠT ĐỘNG VẬN TẢI QUỐC TẾ

Điều 12. Định nghĩa vận tải quốc tế

Theo quy định tại Hiệp định, vận tải quốc tế là các hoạt động vận chuyển hàng hóa, hành khách bằng tàu thủy hoặc máy bay, tại một số Hiệp định có thể bao gồm cả phương tiện vận tải đường bộ, đường sắt hoặc đường thủy trong đất liền (dưới

đây được gọi chung là phương tiện vận tải) do doanh nghiệp của Nước ký kết thực hiện, trừ trường hợp các hoạt động vận chuyển đó chỉ diễn ra giữa hai địa điểm của Việt Nam hoặc của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam.

Ví dụ 18: Một doanh nghiệp Nhật Bản thực hiện hoạt động vận tải hành khách và hàng hóa tại Việt Nam. Các hoạt động vận tải hành khách và hàng hóa sau đây của doanh nghiệp này sẽ được coi là hoạt động vận tải quốc tế:

- Vận chuyển hàng hóa, hành khách từ một địa điểm ở Việt Nam đến một địa điểm tại Nhật Bản (kể cả hàng hóa, hành khách đó từ Hải Phòng qua Thành phố Hồ Chí Minh và Ô-sa-ka để đến Tô-ky-ô);

- Vận chuyển hàng hóa, hành khách từ một địa điểm ở Việt Nam đến một địa điểm ngoài Việt Nam (ví dụ Xinh-ga-po);

Trường hợp tàu của doanh nghiệp Nhật Bản nêu trên vận chuyển hành khách du lịch theo dịch vụ trọn gói cho hành trình Thành phố Hồ Chí Minh - Xinh-ga-po - Hải Phòng; tàu khởi hành tại Thành phố Hồ Chí Minh và cập cảng tại Xinh-ga-po, toàn bộ hành khách sau khi thăm Xinh-ga-po quay trở lại tàu để về Hải Phòng. Tại Xinh-ga-po, tàu này không nhận thêm bất kỳ hành khách nào. Như vậy, hành trình vận tải hành khách trên đây không được coi là vận tải quốc tế (mặc dù hải trình của tàu có chặng vận chuyển diễn ra ngoài Việt Nam nhưng điểm xuất phát và điểm đến cuối cùng đều ở tại Việt Nam).

Điều 13. Xác định đối tượng thực hưởng Hiệp định đối với thu nhập từ vận tải quốc tế

Tùy theo từng Hiệp định, doanh nghiệp của Nước ký kết thực hiện hoạt động vận tải quốc tế được xác định theo các tiêu thức sau:

1. Doanh nghiệp do đối tượng cư trú của Việt Nam hoặc của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam điều hành; hoặc

2. Doanh nghiệp có trụ sở điều hành thực tế tại Việt Nam hoặc tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam;

với điều kiện doanh nghiệp đó sở hữu hoặc có quyền sử dụng toàn bộ ít nhất một phương tiện vận tải và sử dụng phương tiện này vào việc vận tải hành khách và/hoặc hàng hóa trong hành trình vận tải quốc tế (được gọi là phương tiện vận tải do doanh nghiệp điều hành trực tiếp).

Điều 14. Xác định thu nhập từ vận tải quốc tế

Tùy theo quy định tại từng Hiệp định, thu nhập từ hoạt động vận tải quốc tế của các đối tượng nêu tại Điều 13 sẽ được miễn hoặc giảm thuế tại Việt Nam hoặc tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam.

Phạm vi áp dụng miễn, giảm thuế tại Việt Nam đối với doanh nghiệp của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam bao gồm:

1. Thu nhập từ hoạt động vận tải quốc tế bằng phương tiện vận tải do doanh nghiệp điều hành trực tiếp và từ các hoạt động phụ trợ đi liền với hoạt động vận tải quốc tế này, cụ thể:

1.1. Doanh thu từ hoạt động vận tải quốc tế bằng phương tiện vận tải do chính doanh nghiệp điều hành trực tiếp và xuất chứng từ vận tải (xuất vé, vận đơn hoặc bản lược khai (manifest) vận chuyển hành khách và hàng hóa).

1.2. Doanh thu từ việc cho thuê một phần phương tiện vận tải (còn gọi là cho thuê chỗ) hoặc cho thuê toàn bộ phương tiện vận tải theo từng chuyến do chính doanh nghiệp điều hành trực tiếp.

Ví dụ 19: Hãng tàu A của Nhật Bản nhận chở hàng hóa của công ty C từ Việt Nam đi Hà Lan với mức cước phí là 300 đô la Mỹ. Hãng tàu A không có tàu điều hành trực tiếp mà thuê chỗ trên tàu của hãng tàu B của Thái Lan với mức phí là 250 đô la Mỹ. Ngoài việc chở hàng cho hãng tàu A như trên, hãng tàu B còn trực tiếp chở hàng cho các khách hàng khác trên cùng tuyến với số cước thu được là 200 đô la Mỹ. Trong trường hợp này:

- Đối với hãng tàu A: số tiền 300 đô la Mỹ thu được từ việc nhận chở hàng cho Công ty C hoặc số tiền 50 đô la Mỹ thu được do chênh lệch từ việc nhận chở hàng cho Công ty C và thuê chỗ trên tàu của hãng B đều không được coi là thu nhập từ vận tải quốc tế bằng tàu biển để được miễn thuế thu nhập doanh nghiệp theo Hiệp định giữa Việt Nam và Nhật Bản do hãng A không trực tiếp điều hành tàu (mà chỉ mua chỗ toàn chặng trên tàu của hãng tàu B) nên vẫn phải nộp đủ thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Đối với hãng tàu B: số tiền cước 450 đô la Mỹ được coi là thu nhập từ hoạt động vận tải quốc tế thuộc diện được giảm thuế thu nhập doanh nghiệp theo Hiệp định giữa Việt Nam và Thái Lan (giảm 50% thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp).

1.3. Doanh thu từ hoạt động vận chuyển hàng hóa hoặc hành khách khi tham gia liên danh khai thác tuyến vận tải quốc tế với điều kiện doanh nghiệp tham gia liên danh trên cơ sở đóng góp phương tiện vận tải do chính doanh nghiệp điều hành trực tiếp hoặc đóng góp chi phí cho hoạt động của phương tiện vận tải do liên danh điều hành trực tiếp và các bên sử dụng chứng từ vận tải riêng biệt. Trong trường hợp này, doanh thu được xác định trên cơ sở chứng từ vận tải do doanh nghiệp là bên liên danh phát hành nhưng không vượt quá hạn mức chỗ trống của phương tiện vận tải mà doanh nghiệp được phép khai thác theo thỏa thuận liên danh.

1.4. Doanh thu từ hoạt động vận chuyển hành khách hoặc hàng hóa do doanh nghiệp xuất chứng từ vận tải quốc tế được chuyên chở trên phương tiện vận tải do doanh nghiệp khác điều hành với một trong hai điều kiện sau đây:

a) Chặng vận chuyển đó là một phần trong hành trình vận chuyển quốc tế bằng tàu thủy hoặc máy bay do chính doanh nghiệp điều hành trực tiếp và được ghi trong chứng từ vận tải do chính doanh nghiệp phát hành;

Ví dụ 20: Cũng với Ví dụ 19 nêu trên, Hãng tàu A của Nhật Bản nhận chở hàng hóa của công ty C từ Việt Nam đi Hà Lan với mức cước phí là 300 đô la Mỹ. Tuy nhiên, hãng tàu A có tàu A1 do hãng trực tiếp điều hành vận chuyển hàng hóa chặng hai từ Xinh-ga-po đến Hà Lan. Chặng một từ Việt Nam đi Xinh-ga-po, hãng A phải thuê hãng tàu B của Thái Lan vận chuyển hàng với chi phí là 50 đô la Mỹ.

- Đối với hãng tàu A: số tiền 250 đô la Mỹ (300 - 50) thu được từ việc trực tiếp vận chuyển hàng hóa trong vận tải quốc tế thuộc diện được miễn thuế thu nhập doanh nghiệp theo Hiệp định giữa Việt Nam và Nhật Bản.

- Đối với hãng tàu B: số tiền cước 50 đô la Mỹ được coi là thu nhập từ hoạt động vận tải quốc tế thuộc diện được giảm thuế thu nhập doanh nghiệp theo Hiệp định giữa Việt Nam và Thái Lan (giảm 50% thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp).

b) Việc chuyên chở đó được thực hiện trên cơ sở thỏa thuận hoán đổi một phần phương tiện vận tải (được gọi là hoán đổi chỗ) do chính doanh nghiệp điều hành trực tiếp để đổi lại doanh nghiệp được sử dụng một phần tương ứng phương tiện vận tải do doanh nghiệp khác điều hành. Trong trường hợp này, doanh thu được xác định trên cơ sở các chứng từ vận tải do chính doanh nghiệp phát hành nhưng không vượt quá hạn mức chỗ trống mà doanh nghiệp được khai thác miễn phí trên phương tiện của hãng đối tác theo thỏa thuận hoán đổi chỗ.

1.5. Thu nhập từ việc cho thuê ngắn hạn (lưu) công-ten-nơ với tính chất là hoạt động phụ kèm theo hoạt động của phương tiện vận tải do doanh nghiệp điều hành trực tiếp nếu tại Hiệp định có quy định.

Tính chất hoạt động phụ kèm theo hoạt động của phương tiện vận tải của việc cho thuê ngắn hạn (lưu) công-ten-nơ được xác định là công-ten-nơ đi liền với phương tiện vận tải có vào cảng Việt Nam, công-ten-nơ đang chứa hàng vận chuyển nhập khẩu và phí sử dụng công-ten-nơ đã được bao gồm trong giá cước vận chuyển; thu nhập cho thuê ngắn hạn công-ten-nơ phát sinh do bên nhận hàng lưu giữ công-ten-nơ quá thời hạn sử dụng miễn phí.

1.6. Doanh thu từ việc cho thuê tàu thủy hoặc máy bay trống (được gọi chung là thuê tàu trần) có tính chất phụ trợ cho hoạt động vận tải quốc tế của phương tiện vận tải do doanh nghiệp điều hành trực tiếp nếu được quy định cụ thể tại Hiệp định và thỏa mãn cả ba điều kiện sau đây:

a) Phương tiện vận tải đang được doanh nghiệp sử dụng trong vận tải quốc tế; và

b) Tổng thời gian cho thuê ngắn hơn thời gian phương tiện được sử dụng cho hoạt động vận tải quốc tế của chính doanh nghiệp trong thời gian 12 tháng bắt đầu hoặc kết thúc năm dương lịch; và

c) Bên đi thuê không được thay đổi tên và hô hiệu của phương tiện vận tải.

Thuê tàu trần là hình thức thuê tàu theo đó chủ tàu cung cấp cho người thuê tàu một tàu cụ thể không bao gồm thuyền bộ hoặc phi hành đoàn.

Doanh thu được nêu tại các Điểm 1.5 và 1.6 trên đây sẽ không được coi là doanh thu từ các hoạt động phụ trợ đi liền với hoạt động vận tải quốc tế để áp dụng Hiệp định nếu doanh nghiệp không phát sinh các khoản doanh thu được nêu tại các Điểm 1.1, 1.2, 1.3 hoặc 1.4.

2. Trường hợp hai hoặc nhiều doanh nghiệp có hoạt động liên danh để tạo thành một tổ chức liên danh hoặc hợp danh không có tư cách pháp nhân thực hiện hoạt động vận tải quốc tế bằng phương tiện vận tải do tổ chức liên danh hoặc hợp danh điều hành trực tiếp và chứng từ vận tải được xuất dưới tên của tổ chức liên danh hoặc hợp danh thì việc xác định phạm vi áp dụng miễn, giảm thuế theo Hiệp định được thực hiện riêng biệt cho từng bên liên danh hoặc hợp danh theo Hiệp định ký kết giữa Việt Nam và nước nơi bên liên danh hoặc hợp danh là đối tượng cư trú hoặc có trụ sở điều hành thực tế. Căn cứ xác định doanh thu miễn, giảm thuế được áp dụng tương tự như quy định tại Khoản 1 và được phân bổ theo tỷ lệ doanh thu chia cho bên liên danh hoặc hợp danh theo hợp đồng hoặc thỏa thuận liên danh hoặc hợp danh.

Ví dụ 21: Liên danh hàng không Scăng-đi-na-via (SAS) có hoạt động vận chuyển hành khách quốc tế tại Việt Nam đi các nước Bắc Âu. Như vậy, doanh thu của hãng phát sinh tại Việt Nam sẽ được phân bổ cho các bên tham gia góp vốn điều hành liên danh hàng không SAS là các đối tượng cư trú tại Na Uy, Đan Mạch hoặc Thụy Điển để áp dụng theo từng Hiệp định có liên quan.

Khi kê khai nghĩa vụ thuế, các doanh nghiệp trên phải hạch toán riêng các khoản thu nhập được nêu trên để được xét miễn, giảm thuế thu nhập doanh nghiệp phù hợp với quy định về thu nhập từ hoạt động vận tải quốc tế. Trong mọi trường hợp doanh thu xét miễn, giảm thuế không vượt quá doanh thu tính thuế thu nhập doanh nghiệp của hoạt động vận tải quốc tế theo các văn bản quy định có liên quan.

Trường hợp Hiệp định (như Hiệp định với Băng-la-đét, Phi-líp-pin và Thái Lan) quy định chỉ giảm thuế thu nhập theo một tỷ lệ nhất định thì doanh nghiệp phải nộp thuế thu nhập đối với thu nhập từ vận tải quốc tế theo phần tỷ lệ không được giảm.

Các quy định về thuế đối với thu nhập từ vận tải quốc tế như trên được nêu tại Điều khoản Vận tải quốc tế (thường là Điều 8) của Hiệp định.

Mục 4
THU NHẬP TỪ TIỀN LÃI CỔ PHẦN

Điều 15. Định nghĩa tiền lãi cổ phần

Theo quy định tại Hiệp định, tiền lãi cổ phần là khoản tiền được trích từ thu nhập sau thuế của các công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần trả cho các thành viên của công ty trách nhiệm hữu hạn hoặc cổ đông của công ty cổ phần, khoản tiền được trích từ thu nhập sau thuế của doanh nghiệp liên doanh, doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài trả cho bên nước ngoài, thu nhập từ các hoạt động đầu tư (gián tiếp) ở nước ngoài (không kể thu nhập là lãi từ tiền cho vay quy định tại Mục 5, Chương II, Thông tư này) của các đối tượng cư trú Việt Nam, và thu nhập được chia từ hoạt động đầu tư trực tiếp ra nước ngoài của các doanh nghiệp Việt Nam được Nước ký kết xử lý thuế như tiền lãi cổ phần.

Ví dụ 22: Doanh nghiệp S của Việt Nam đầu tư tại các nước X và Y với tình hình thu nhập và nộp thuế theo quy định của nước X và Y như sau:

STT		Nước X	Nước Y
1	Thu nhập trước thuế	100	100
2	Thuế thu nhập 28%	28	28
3	Thu nhập sau thuế	72	72
4	Thuế thu nhập đối với tiền lãi cổ phần	14,4 (thuế suất 20%)	Không coi là tiền lãi cổ phần
5	Thu nhập thực nhận	57,6	72

Như vậy doanh nghiệp S, trong phạm vi Hiệp định với nước X, được coi là có tiền lãi cổ phần từ nước ngoài là 72; trong phạm vi Hiệp định với nước Y, không được coi là có tiền lãi cổ phần từ nước ngoài.

Điều 16. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ tiền lãi cổ phần

1. Theo quy định tại Hiệp định, Việt Nam có quyền thu thuế đối với tiền lãi cổ phần do một công ty là đối tượng cư trú của Việt Nam trả cho một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam theo một thuế suất giới hạn tùy theo từng Hiệp định (thường không quá 15%) với điều kiện đối tượng nhận là đối tượng thực hưởng.

2. Trường hợp một đối tượng cư trú của Việt Nam nhận được tiền lãi cổ phần của một công ty là đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam thì Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam có quyền đánh thuế thu nhập như quy định tại Khoản 1, Điều này, Việt Nam có quyền thu thuế đối với thu nhập này theo quy định tại pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam; nhưng đồng thời Việt Nam

phải thực hiện các biện pháp tránh đánh thuế hai lần đối với khoản thu nhập này (quy định tại Chương III. Biện pháp tránh đánh thuế hai lần tại Việt Nam của Thông tư này).

3. Trường hợp một đối tượng cư trú nhận được tiền lãi cổ phần mà pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam không quy định thu thuế thu nhập đối với loại thu nhập này hoặc thu thuế với một mức thuế suất thấp hơn quy định tại Hiệp định thì đối tượng có thu nhập sẽ thực hiện nghĩa vụ thuế theo các quy định tại pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam.

Ví dụ 23: Một công ty của Anh đầu tư 14 triệu đô la Mỹ vào một liên doanh tại Việt Nam, trong năm 2010 đã nhận được tiền lãi cổ phần từ liên doanh tại Việt Nam. Mặc dù theo Hiệp định giữa Việt Nam và Anh (Khoản 2.a, Điều 10: Tiền lãi cổ phần), Việt Nam có quyền thu thuế đối với thu nhập từ tiền lãi cổ phần của Công ty Anh này với mức thuế suất 7%, nhưng theo quy định của Luật thuế hiện hành, Việt Nam chưa thu thuế đối với khoản thu nhập từ tiền lãi cổ phần của các doanh nghiệp nên Công ty Anh không phải nộp thuế đối với số thu nhập từ tiền lãi cổ phần nêu trên.

Điều 17. Xác định đối tượng thực hưởng Hiệp định đối với thu nhập từ tiền lãi cổ phần

Theo quy định tại Hiệp định, các quy định về thuế đối với tiền lãi cổ phần chỉ áp dụng đối với các đối tượng cư trú đồng thời là đối tượng nhận và là đối tượng thực hưởng lợi ích của cổ phần - nghĩa là các cổ đông. Do đó, ngoài một số trường hợp không được hưởng lợi Hiệp định theo quy định tại Điều 6. Một số trường hợp từ chối áp dụng Hiệp định trên cơ sở nguyên tắc hưởng lợi Hiệp định, các mức thuế suất giảm hoặc việc miễn thuế đối với thu nhập từ tiền lãi cổ phần quy định tại Hiệp định sẽ không áp dụng đối với:

1. Đối tượng nhận khoản thanh toán tiền lãi cổ phần nhưng không phải là cổ đông hoặc không phải là đối tượng cư trú.

Ví dụ 24: Một Quỹ đầu tư đăng ký tại nước S (được thành lập bởi các thành viên là các đối tượng cư trú của các nước có Hiệp định với Việt Nam) tham gia góp vốn thành lập Công ty liên doanh V tại Việt Nam. Quỹ đầu tư đó không phải là một đối tượng cư trú của nước S. Lãi cổ phần nhận được bởi Quỹ đầu tư từ Công ty liên doanh V và thu nhập nhận được bởi các thành viên góp vốn của Quỹ đầu tư từ số lãi cổ phần được chia bởi Quỹ đầu tư đều không được áp dụng Hiệp định giữa Việt Nam với nước S và các nước mà các thành viên là đối tượng cư trú.

2. Tiền lãi cổ phần do công ty là đối tượng cư trú của Việt Nam trả cho một cơ sở thường trú đặt tại Việt Nam của một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam.

Ví dụ 25: Chi nhánh ngân hàng CV là chi nhánh ngân hàng nước ngoài tại Việt Nam của ngân hàng C của Pháp mua cổ phần tại một công ty cổ phần của Việt Nam và được chia một khoản lãi cổ phần. Theo yêu cầu của chi nhánh CV, khoản tiền lãi cổ phần đó được chuyển thẳng cho ngân hàng C có trụ sở chính tại Pa-ri. Trong trường hợp này, người thực hưởng tiền lãi cổ phần là chi nhánh CV, không phải ngân hàng C. Do chi nhánh CV là một cơ sở thường trú của ngân hàng C tại Việt Nam nên theo quy định của Hiệp định giữa Việt Nam và Pháp (Khoản 5, Điều 10: Tiền lãi cổ phần), các quy định về thuế đối với tiền lãi cổ phần sẽ không áp dụng đối với ngân hàng C mà các quy định về thuế đối với thu nhập từ hoạt động kinh doanh sẽ được áp dụng (Điều 7: Lợi tức doanh nghiệp, Hiệp định giữa Việt Nam và Pháp).

3. Tiền lãi cổ phần do công ty là đối tượng cư trú của Việt Nam trả cho một cơ sở thường trú của một công ty khác của Việt Nam đặt tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam.

Ví dụ 26: Ngân hàng V của Việt Nam có một chi nhánh VC tại nước L là Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam. Theo luật của nước L, chi nhánh VC được coi là một cơ sở thường trú của ngân hàng V tại nước đó. Chi nhánh VC mua cổ phần của một công ty tại Việt Nam và được chia lãi cổ phần. Trong trường hợp này, các quy định về thuế đối với tiền lãi cổ phần tại Hiệp định giữa Việt Nam và L sẽ không được áp dụng.

Các quy định về thuế đối với thu nhập từ tiền lãi cổ phần như trên được nêu tại Điều khoản Tiền lãi cổ phần (thường là Điều 10) của Hiệp định.

Mục 5
THU NHẬP TỪ LÃI TIỀN CHO VAY

Điều 18. Định nghĩa lãi từ tiền cho vay

Theo quy định tại Hiệp định, "lãi từ tiền cho vay" là thu nhập từ các khoản cho vay dưới bất kỳ hình thức nào, có hoặc không được đảm bảo bằng thế chấp và có hoặc không có quyền được hưởng lợi tức của người đi vay, bao gồm cả khoản thu nhập từ chứng khoán của Chính phủ và thu nhập từ trái phiếu hoặc trái phiếu thông thường, bao gồm cả tiền thưởng và giải thưởng đi liền với các chứng khoán, trái phiếu hoặc trái phiếu thông thường đó.

Điều 19. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ lãi tiền cho vay

1. Theo quy định tại Hiệp định, Việt Nam có quyền thu thuế đối với lãi từ tiền cho vay phát sinh tại Việt Nam trả cho một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam theo một thuế suất giới hạn (thường không quá 10%) tùy theo từng Hiệp định, với điều kiện đối tượng nhận là đối tượng thực hưởng.

Lãi từ tiền cho vay phát sinh tại Việt Nam là các khoản lãi từ tiền cho vay do bất cứ một đối tượng cư trú nào của Việt Nam chịu và phải trả, kể cả các khoản lãi được chịu và phải trả bởi Chính phủ Việt Nam và các cơ quan chính quyền địa phương Việt Nam hoặc các cơ sở thường trú hoặc cơ sở cố định của một đối tượng cư trú nước ngoài có tại Việt Nam.

Ví dụ 27: Chi nhánh ngân hàng QT là chi nhánh ngân hàng nước ngoài tại Việt Nam của ngân hàng Q của Thái Lan chi trả cho ngân hàng Q một khoản lãi tiền cho vay. Do chi nhánh QT là một cơ sở thường trú của ngân hàng Q tại Việt Nam, nên theo quy định của Hiệp định giữa Việt Nam và Thái Lan, khoản tiền lãi này coi như phát sinh tại Việt Nam và phải chịu thuế tại Việt Nam với mức thuế suất 10% (Khoản 2.a, Điều 11: Lãi từ tiền cho vay). Tuy nhiên, do mức thuế suất đối với thu nhập từ lãi tiền cho vay hiện nay của Việt Nam trong trường hợp này là 5% nên khoản tiền lãi này chỉ chịu thuế tại Việt Nam với mức thuế suất 5%.

2. Trường hợp một đối tượng cư trú của Việt Nam nhận được lãi từ tiền cho vay phát sinh tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam thì Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam có quyền đánh thuế tại nguồn thu nhập đó theo quy định tại Khoản 1 nêu trên và Việt Nam cũng có quyền thu thuế đối với thu nhập này theo quy định tại pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam, nhưng đồng thời Việt Nam phải thực hiện các biện pháp tránh đánh thuế hai lần đối với khoản thu nhập này (quy định tại Chương III. Biện pháp tránh đánh thuế hai lần tại Việt Nam của Thông tư này).

3. Trường hợp pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam không quy định việc thu thuế thu nhập đối với loại thu nhập này hoặc thu thuế với một mức thuế suất thấp hơn quy định tại Hiệp định thì đối tượng có thu nhập sẽ thực hiện nghĩa vụ thuế theo các quy định tại pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam.

Ví dụ 28: Cũng với Ví dụ 27 như trên, nhưng giả sử khoản lãi từ tiền cho vay được chi trả cho một đối tượng cư trú là cá nhân ở Thái Lan. Mặc dù theo Hiệp định giữa Việt Nam và Thái Lan (Khoản 2.b, Điều 11: Lãi từ tiền cho vay), Việt Nam có quyền thu thuế đối với khoản tiền lãi này với thuế suất 15%. Nhưng theo quy định của Luật thuế thu nhập cá nhân của Việt Nam, mức thuế suất áp dụng là 5%. Do đó, Việt Nam chỉ thu thuế với mức thuế suất 5% thay vì 15%.

Điều 20. Xác định đối tượng thực hưởng Hiệp định đối với thu nhập từ lãi tiền cho vay

Theo quy định tại Hiệp định, các quy định về thuế đối với thu nhập từ lãi tiền cho vay chỉ áp dụng đối với các đối tượng trực tiếp cho vay, trực tiếp nhận lãi từ tiền cho vay và đồng thời là đối tượng thực hưởng các khoản lãi từ tiền cho vay đó - nghĩa là người cho vay.

Ví dụ 29: Một công ty Việt Nam ký hợp đồng vay vốn với Ngân hàng H của Hàn Quốc. Theo quy định của hợp đồng, công ty Việt Nam nhận được vốn vay từ

và trả cả vốn và lãi tiền vay cho Ngân hàng H vào một tài khoản của Ngân hàng H mở tại Ngân hàng C ở nước C. Trong trường hợp này, người thực hưởng tiền lãi là Ngân hàng H của Hàn Quốc bất kể nước C có Hiệp định tránh đánh thuế hai lần với Việt Nam hay không.

Ví dụ 30: Công ty A cư trú tại Việt Nam ký Hợp đồng vay vốn với Ngân hàng C ở nước X, Ngân hàng D ở nước Y và Ngân hàng E ở nước Z và vốn vay được chuyển trực tiếp từ tài khoản của các ngân hàng này cho Công ty A. Trong đó, nước X và Y có ký Hiệp định tránh đánh thuế hai lần với Việt Nam. Công ty A có thể trả lãi vay theo các cách như sau: (i) Công ty A chuyển trả lãi tiền vay trực tiếp cho từng Ngân hàng C, D và E tương ứng với tỷ lệ góp vốn; hoặc (ii) Công ty A chuyển trả toàn bộ lãi tiền vay cho Ngân hàng C, sau đó việc chia lại lãi do thỏa thuận của các bên cho vay (Ngân hàng C, D và E). Trong trường hợp này, khoản trả lãi tiền vay cho khoản vay hợp vốn của Ngân hàng C và D của trường hợp (i) và Ngân hàng C của trường hợp (ii) sẽ được áp dụng Hiệp định.

Ví dụ 31: Giả sử với Ví dụ 30 nêu trên, Công ty A trả lãi vay theo cách thức thứ (iii) như sau: Công ty A chuyển trả toàn bộ lãi tiền vay cho ngân hàng E, sau đó việc chia lại lãi do thỏa thuận của các bên cho vay (Ngân hàng C, D và E). Trong trường hợp này, các Ngân hàng C, D và E không thuộc diện được áp dụng Hiệp định.

Ngoài một số trường hợp không được hưởng lợi Hiệp định theo quy định tại Điều 6. Một số trường hợp từ chối áp dụng Hiệp định trên cơ sở nguyên tắc hưởng lợi Hiệp định, các mức thuế suất giảm hoặc việc miễn thuế đối với thu nhập từ lãi tiền cho vay quy định tại Hiệp định sẽ không áp dụng đối với:

1. Đối tượng nhận khoản thanh toán lãi từ tiền cho vay nhưng không phải là người cho vay.

Ví dụ 32: Một công ty Việt Nam trả lãi tiền vay cho ngân hàng C của Thái Lan. Theo yêu cầu của ngân hàng này, số lãi tiền vay này được chuyển cho ngân hàng P của Pháp có trụ sở chính tại Pa-ri. Trong trường hợp này, người thực hưởng tiền lãi là ngân hàng C của Thái Lan, không phải ngân hàng P của Pháp. Do đó, ngân hàng P không có quyền yêu cầu áp dụng các quy định tại Hiệp định giữa Việt Nam và Pháp đối với khoản lãi từ tiền cho vay này.

2. Lãi từ tiền cho vay phát sinh tại Việt Nam trả cho một cơ sở thường trú đặt tại Việt Nam của một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam.

Ví dụ 33: Một công ty Việt Nam trả lãi tiền vay cho Chi nhánh ngân hàng nước ngoài V tại Việt Nam của ngân hàng nước ngoài C là đối tượng cư trú của Thái Lan. Trong trường hợp này, khoản lãi từ tiền cho vay nhận được bởi Chi nhánh ngân hàng nước ngoài V được coi như thu nhập kinh doanh thông thường

(không phải thu nhập từ lãi tiền cho vay) của Chi nhánh ngân hàng nước ngoài V tại Việt Nam theo quy định của Hiệp định giữa Việt Nam và Thái Lan.

3. Lãi từ tiền cho vay phát sinh tại Việt Nam trả cho một cơ sở thường trú của một công ty khác của Việt Nam đặt tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam.

Ví dụ 34: Ngân hàng V của Việt Nam có một chi nhánh VC tại nước L là Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam. Theo luật của nước L, chi nhánh VC được coi là một cơ sở thường trú của Ngân hàng V tại nước đó. Chi nhánh VC cho một công ty tại Việt Nam vay tiền và nhận được khoản lãi từ tiền cho vay. Trong trường hợp này, các quy định về thuế đối với lãi từ tiền cho vay tại Hiệp định giữa Việt Nam và L sẽ không được áp dụng.

4. Lãi từ tiền cho vay phát sinh tại Việt Nam trả cho một cơ sở thường trú của một doanh nghiệp của nước thứ ba có tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam.

Ví dụ 35: Một công ty Việt Nam trả lãi tiền vay cho Chi nhánh ngân hàng N tại nước N của ngân hàng C là đối tượng cư trú của Thái Lan. Trong trường hợp này, khoản lãi tiền vay nhận được bởi Chi nhánh ngân hàng N không được áp dụng các quy định của Hiệp định giữa Việt Nam và Thái Lan.

5. Tiền cho vay không được chuyển trực tiếp từ tài khoản của bên cho vay là đối tượng cư trú của Nước ký Hiệp định với Việt Nam.

Ví dụ 36: Giả sử với Ví dụ 30 nêu trên, toàn bộ số tiền cho vay theo Hợp đồng được chuyển cho Công ty A từ tài khoản của Ngân hàng E; khi đó, khoản lãi tiền vay phát sinh trên số tiền cho vay này sẽ không thuộc diện áp dụng Hiệp định.

Các quy định về thuế đối với thu nhập từ lãi từ tiền cho vay như trên được nêu tại Điều khoản Lãi từ tiền cho vay (thường là Điều 11) của Hiệp định.

Mục 6
THU NHẬP TỪ TIỀN BẢN QUYỀN

Điều 21. Định nghĩa tiền bản quyền

Theo quy định tại Hiệp định, tiền bản quyền là các khoản tiền trả cho việc sử dụng hoặc có quyền sử dụng:

1. Bản quyền tác phẩm văn học, nghệ thuật hoặc khoa học, kể cả các loại phim điện ảnh và các loại băng hoặc đĩa sử dụng trong phát thanh hoặc truyền hình;

2. Bằng phát minh, sáng chế;

3. Nhãn hiệu thương mại;

4. Thiết kế, mẫu, đồ án, công thức hoặc quy trình bí mật;

5. Phần mềm máy tính;

6. Thiết bị công nghiệp, thương mại và khoa học;

7. Thông tin liên quan đến kinh nghiệm công nghiệp, khoa học và thương mại.

Điều 22. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ tiền bản quyền

1. Theo quy định tại Hiệp định, Việt Nam có quyền thu thuế đối với tiền bản quyền phát sinh tại Việt Nam trả cho một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam theo thuế suất giới hạn (thường không quá 10%) tùy theo từng Hiệp định, với điều kiện đối tượng nhận là đối tượng thực hưởng.

Tiền bản quyền phát sinh tại Việt Nam là các khoản tiền bản quyền do bất kỳ một đối tượng cư trú nào của Việt Nam chịu và phải trả, kể cả các khoản tiền bản quyền được chịu và phải trả bởi Chính phủ và các cơ quan chính quyền địa phương Việt Nam hoặc các cơ sở thường trú hoặc cơ sở cố định mà một đối tượng cư trú nước ngoài có tại Việt Nam.

2. Trường hợp một đối tượng cư trú của Việt Nam nhận được tiền bản quyền phát sinh tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam thì Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam có quyền đánh thuế thu nhập theo như quy định tại Khoản 1 nêu trên, Việt Nam có quyền thu thuế đối với thu nhập này theo quy định tại pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam; nhưng đồng thời Việt Nam phải thực hiện các biện pháp tránh đánh thuế hai lần đối với khoản thu nhập này (quy định tại Chương III. Biện pháp tránh đánh thuế hai lần tại Việt Nam của Thông tư này).

Ví dụ 37: Một liên doanh pha chế dầu nhờn tại Việt Nam ký kết hợp đồng với một công ty của Hàn Quốc trong đó quy định công ty này chuyển giao cho liên doanh Việt Nam công thức pha dầu nhờn của công ty Hàn Quốc trong vòng 20 năm. Khi liên doanh Việt Nam trả tiền bản quyền cho công ty Hàn Quốc, theo quy định của pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam, liên doanh phải khấu trừ thuế trên tiền bản quyền là 10% tổng số tiền bản quyền để nộp ngân sách. Tuy nhiên, căn cứ Hiệp định giữa Việt Nam và Hàn Quốc (Khoản 2.a, Điều 12: Tiền bản quyền), liên doanh chỉ phải khấu trừ theo mức 5% thay vì 10%.

3. Trường hợp pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam không quy định thu thuế thu nhập đối với loại thu nhập này hoặc thu thuế với một mức thuế suất thấp hơn quy định tại Hiệp định thì đối tượng có thu nhập sẽ thực hiện nghĩa vụ thuế theo các quy định tại pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam.

Ví dụ 38: Giả sử với Ví dụ 37 nêu trên, công ty Hàn Quốc góp vốn vào công ty liên doanh tại Việt Nam bằng quyền sử dụng công thức pha chế dầu nhờn trong vòng 20 năm. Theo Hiệp định giữa Việt Nam và Hàn Quốc (Khoản 2.a, Điều 12: Tiền bản quyền), Việt Nam có quyền thu thuế bản quyền đối với công ty Hàn Quốc do việc chuyển quyền sử dụng công thức pha chế dầu nhờn thành vốn tiền tệ với mức thuế suất 5%. Tuy nhiên, theo quy định của Luật pháp Việt Nam, nếu việc góp

vốn bằng chuyển giao công nghệ được miễn thuế thu nhập thì công ty Hàn Quốc được miễn thuế.

Điều 23. Xác định đối tượng thực hưởng Hiệp định đối với thu nhập từ tiền bản quyền

Theo quy định tại Hiệp định, các quy định về thuế đối với tiền bản quyền chỉ áp dụng đối với các đối tượng trực tiếp nhận và đồng thời là đối tượng thực hưởng thu nhập bản quyền - nghĩa là người có quyền sở hữu, sử dụng và khai thác bản quyền. Do đó, sẽ không áp dụng đối với:

1. Đối tượng nhận khoản thanh toán tiền bản quyền nhưng không phải là đối tượng có quyền sở hữu, quyền sử dụng và quyền khai thác bản quyền; hoặc

2. Tiền bản quyền phát sinh tại Việt Nam liên quan trực tiếp đến một cơ sở thường trú đặt tại Việt Nam của đối tượng thực hưởng là một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam; hoặc

3. Tiền bản quyền phát sinh tại Việt Nam trả cho một cơ sở thường trú của một công ty khác của Việt Nam đặt tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam.

Ví dụ 39: Một chi nhánh của công ty thuốc lá Anh tại Việt Nam cho phép một công ty Việt Nam sử dụng công thức và nhãn hiệu thương mại của công ty thuốc lá Anh trong các sản phẩm của công ty Việt Nam với điều kiện chi nhánh kiểm tra và giám sát quá trình sử dụng. Trong trường hợp này, tiền bản quyền từ việc sử dụng công thức và nhãn hiệu thương mại của công ty thuốc lá Anh liên quan trực tiếp đến chi nhánh. Do chi nhánh là cơ sở thường trú tại Việt Nam của công ty thuốc lá Anh, nên theo quy định tại Hiệp định giữa Việt Nam và Anh (Khoản 4, Điều 12: Tiền bản quyền), Việt Nam có quyền thu thuế đối với thu nhập này như đối với thu nhập từ hoạt động kinh doanh (Điều 7: Lợi tức doanh nghiệp của Hiệp định giữa Việt Nam và Anh).

Các quy định về thuế đối với thu nhập từ tiền bản quyền như trên được nêu tại Điều khoản Tiền bản quyền (thường là Điều 12) của Hiệp định.

Mục 7
THU NHẬP TỪ CUNG CẤP DỊCH VỤ KỸ THUẬT

Điều 24. Định nghĩa phí dịch vụ kỹ thuật

Theo quy định tại Hiệp định, phí dịch vụ kỹ thuật là các khoản thanh toán ở bất kỳ hình thức nào trả cho bất kỳ đối tượng nào, không phải là người làm công cho đối tượng trả tiền, đối với bất kỳ các dịch vụ nào mang tính chất kỹ thuật, quản lý hoặc tư vấn.

Điều 25. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ dịch vụ kỹ thuật

1. Theo quy định tại Hiệp định, Việt Nam có quyền thu thuế đối với phí dịch vụ kỹ thuật phát sinh tại Việt Nam trả cho một đối tượng cư trú của nước ký kết Hiệp định với Việt Nam theo thuế suất giới hạn (thường không quá 10%) tùy theo từng Hiệp định, với điều kiện đối tượng nhận là đối tượng thực hưởng.

Phí dịch vụ kỹ thuật phát sinh tại Việt Nam là các khoản thanh toán dưới bất kỳ dạng nào do một đối tượng cư trú của Việt Nam chịu và phải trả, kể cả các khoản phí dịch vụ kỹ thuật được chịu và phải trả bởi Chính phủ và các cơ quan chính quyền địa phương Việt Nam hoặc các cơ sở thường trú hoặc cơ sở cố định mà một đối tượng cư trú nước ngoài có tại Việt Nam.

Ví dụ 40: Công ty X là đối tượng cư trú tại Việt Nam chuyên sản xuất hoa quả đóng hộp. Để mở rộng thị trường tiêu thụ hàng hóa sang Châu Âu, Công ty X đã thuê Công ty M tại Đức tư vấn pháp lý về thủ tục mở chi nhánh hoặc tìm đại lý tiêu thụ sản phẩm. Dịch vụ tư vấn này được thực hiện tại Đức và Công ty M không có cơ sở thường trú tại Việt Nam.

Trong trường hợp này, khi trả tiền phí dịch vụ cho Công ty M, Công ty X có nghĩa vụ khấu trừ thuế thu nhập doanh nghiệp với thuế suất không quá 7,5% theo Hiệp định giữa Việt Nam và Đức (Khoản 1.b, Điều 12: Tiền bản quyền và phí dịch vụ kỹ thuật).

2. Trường hợp một đối tượng cư trú của Việt Nam nhận được phí dịch vụ kỹ thuật phát sinh tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam thì Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam có quyền đánh thuế thu nhập theo như quy định tại Khoản 1 nêu trên, Việt Nam có quyền thu thuế đối với thu nhập này theo quy định tại pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam; nhưng đồng thời Việt Nam phải thực hiện các biện pháp tránh đánh thuế hai lần đối với khoản thu nhập này (quy định tại Chương III. Biện pháp tránh đánh thuế hai lần tại Việt Nam của Thông tư này).

Các quy định về thuế đối với thu nhập là phí dịch vụ kỹ thuật như trên được nêu tại Điều khoản Phí dịch vụ kỹ thuật (thường là Điều 13) của Hiệp định.

Mục 8
THU NHẬP TỪ CHUYỂN NHƯỢNG TÀI SẢN

Điều 26. Định nghĩa thu nhập từ chuyển nhượng tài sản

Thu nhập từ chuyển nhượng tài sản là thu nhập dưới mọi hình thức từ việc bán, chuyển nhượng (toàn bộ hoặc một phần) hoặc trao đổi tài sản và quyền đối với tài sản; kể cả trường hợp đưa tài sản vào một cơ sở kinh doanh để đổi lấy các quyền tại cơ sở kinh doanh đó.

Điều 27. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng tài sản

1. Nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản tại Việt Nam

Theo quy định tại Hiệp định, Việt Nam có quyền thu thuế thu nhập theo quy định của pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam đối với thu nhập từ việc chuyển nhượng bất động sản tại Việt Nam của một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam.

Ví dụ 41: Hãng khai thác dầu mỏ của Pháp chuyển nhượng quyền khai thác dầu mỏ tại một địa điểm trên vùng biển Việt Nam, thu nhập nhận được sẽ phải nộp thuế thu nhập theo quy định tại pháp luật của Việt Nam.

2. Nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng động sản là tài sản kinh doanh của một cơ sở thường trú tại Việt Nam

Theo quy định tại Hiệp định, Việt Nam có quyền thu thuế thu nhập theo quy định của pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam đối với thu nhập từ việc chuyển nhượng tài sản kinh doanh của cơ sở thường trú hoặc chuyển nhượng cơ sở thường trú tại Việt Nam của một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam.

Ví dụ 42: Chi nhánh ngân hàng C của nước P (là nước đã ký Hiệp định với Việt Nam) hoạt động tại Hà Nội. Năm 2010, chi nhánh ngừng hoạt động và bán toàn bộ thiết bị và tài sản đã sử dụng cho mục đích kinh doanh của chi nhánh. Thu nhập thu được từ việc chuyển nhượng trên sẽ phải kê khai nộp thuế (sau khi trừ đi giá trị còn lại của thiết bị và tài sản) theo thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành tại Việt Nam (25%).

3. Nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng tàu thủy, thuyền, máy bay hoạt động trong vận tải quốc tế

Theo quy định tại Hiệp định, thu nhập từ chuyển nhượng tàu thủy, thuyền, máy bay hoạt động trong vận tải quốc tế (theo định nghĩa tại Điều 12. Định nghĩa vận tải quốc tế của Thông tư này) do doanh nghiệp vận tải quốc tế của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam điều hành không phải nộp thuế tại Việt Nam.

4. Nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn của các nhà đầu tư nước ngoài trong các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, trong một tín thác hoặc một hợp danh mà giá trị bất động sản chiếm tỷ lệ chủ yếu trong tổng số vốn của doanh nghiệp

Trong phần lớn các Hiệp định giữa Việt Nam với các nước đều có quy định theo đó, Việt Nam có quyền thu thuế thu nhập trong trường hợp bên nước ngoài chuyển nhượng vốn trong các doanh nghiệp, các tín thác hoặc các hợp danh là đối tượng cư trú của Việt Nam mà giá trị bất động sản chiếm tỷ lệ chủ yếu trong tổng số tài sản của doanh nghiệp.

Tỷ lệ giá trị bất động sản trong tổng số tài sản của doanh nghiệp là số bình quân đơn giản của các tỷ lệ giá trị bất động sản trong tổng số tài sản của doanh nghiệp tại thời điểm chuyển nhượng tài sản, thời điểm bắt đầu và thời điểm kết thúc năm tính thuế ngay trước năm trong đó tài sản được chuyển nhượng. Việc xác định giá trị bất động sản được căn cứ vào bảng tổng kết tài sản đã được kiểm toán của doanh nghiệp tại các thời điểm nêu trên.

Tỷ lệ chủ yếu của giá trị bất động sản trong tổng số tài sản của doanh nghiệp được xác định như sau:

- Trường hợp tại Hiệp định có quy định cụ thể về tỷ lệ hoặc về tỷ lệ chủ yếu thì theo tỷ lệ quy định tại Hiệp định, như tại Khoản 4, Điều 13, Hiệp định giữa Việt Nam và Tây Ban Nha quy định tỷ lệ là trên 50%, hoặc tại Khoản 4, Điều 14, Hiệp định giữa Việt Nam và Ô-man và tại Khoản 4, Điều 13, Hiệp định giữa Việt Nam và Các tiểu Vương quốc A-rập Thống nhất quy định tỷ lệ chủ yếu là trên 50%.

- Trường hợp tại Hiệp định không quy định cụ thể về tỷ lệ hoặc về tỷ lệ chủ yếu thì tính chủ yếu được xác định là trên 50%.

Ví dụ 43: Vào ngày 30/3/2012, một nhà đầu tư là đối tượng cư trú In-đô-nê-xi-a chuyển nhượng phần vốn của mình trong một doanh nghiệp V tại Việt Nam. Tỷ lệ giá trị bất động sản trong tổng số tài sản của doanh nghiệp V tại các thời điểm ngày 30/3/2012, ngày 01/01/2011 và ngày 31/12/2011 lần lượt là 60%, 40% và 53%. Việc xác định tỷ lệ chủ yếu của giá trị bất động sản trong tổng số tài sản của doanh nghiệp V cho mục đích xác định nghĩa vụ thuế của nhà đầu tư In-đô-nê-xi-a như sau:

Khoản 4, Điều 13: Lợi tức từ chuyển nhượng tài sản, Hiệp định giữa Việt Nam và In-đô-nê-xi-a quy định:

"4. Lợi tức do một đối tượng cư trú của một Nước ký kết thu được từ việc chuyển nhượng cổ phần hay các quyền lợi tương ứng tại một công ty có tài sản bao gồm toàn bộ hay chủ yếu là bất động sản nằm tại Nước ký kết kia có thể bị đánh thuế tại Nước kia."

Quy định trên không quy định tỷ lệ cụ thể của giá trị bất động sản trong tài sản của công ty nên tỷ lệ trên 50% sẽ được coi là chủ yếu.

Số bình quân đơn giản của các tỷ lệ giá trị bất động sản trong tổng số tài sản của doanh nghiệp được xác định như sau:

$$(60\% + 40\% + 53\%)/3 = 51\%.$$

Như vậy, trong ví dụ này, giá trị bất động sản đã chiếm chủ yếu trong số tài sản của Công ty V.

5. Nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng cổ phần trong một công ty tại Việt Nam

Tại một số Hiệp định quy định thu nhập từ chuyển nhượng cổ phần của một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam trong một công ty là đối tượng cư trú của Việt Nam phải chịu thuế tại Việt Nam.

Ví dụ 44: Khoản 5, Điều 13: Lợi tức từ chuyển nhượng tài sản, Hiệp định giữa Việt Nam và In-đô-nê-xi-a quy định:

"Lợi tức từ việc chuyển nhượng cổ phần tại một công ty là đối tượng cư trú của một Nước ký kết không phải là cổ phần được đề cập tại khoản 4 có thể bị đánh thuế tại Nước đó."

Theo quy định trên, nếu một đối tượng cư trú của In-đô-nê-xi-a có thu nhập từ chuyển nhượng cổ phần trong một công ty là đối tượng cư trú của Việt Nam thì thu nhập đó sẽ chịu thuế tại Việt Nam.

6. Nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng tài sản khác tại Việt Nam

Theo quy định tại Hiệp định, thu nhập từ chuyển nhượng các loại tài sản khác với các loại tài sản nêu tại Khoản 1 đến Khoản 5 nêu trên tại Việt Nam của một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam không phải nộp thuế thu nhập tại Việt Nam.

Ví dụ 45: Một công ty xây dựng của Trung Quốc đưa máy móc sang Việt Nam thi công một công trình xây dựng trong vòng 3 tháng. Sau thời gian thi công, công ty này về nước và bán lại số máy móc nêu trên tại Việt Nam. Theo quy định của Hiệp định giữa Việt Nam và Trung Quốc, công ty này không có cơ sở thường trú tại Việt Nam (Khoản 3.a, Điều 5: Cơ sở thường trú), do đó không phải nộp thuế tại Việt Nam (Khoản 6, Điều 13: Lợi tức từ chuyển nhượng tài sản).

Các quy định về thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng tài sản như trên được nêu tại Điều khoản Thu nhập từ chuyển nhượng tài sản (thường là Điều 13) của Hiệp định.

Mục 9
THU NHẬP TỪ HOẠT ĐỘNG DỊCH VỤ CÁ NHÂN ĐỘC LẬP

Điều 28. Định nghĩa thu nhập từ hoạt động dịch vụ cá nhân độc lập

Theo quy định tại Hiệp định, thu nhập từ hoạt động dịch vụ cá nhân độc lập là thu nhập do một cá nhân là đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam thu được từ hoạt động độc lập để cung ứng các dịch vụ ngành nghề như dịch vụ khoa học, văn học, nghệ thuật, giáo dục hoặc giảng dạy, cụ thể là hoạt động hành nghề độc lập của các bác sĩ, luật sư, kỹ sư, kiến trúc sư, nha sỹ, kế toán và kiểm toán viên.

Thu nhập từ hoạt động dịch vụ cá nhân độc lập không bao gồm hoạt động làm thuê (được quy định tại các Điều khoản thu nhập từ Hoạt động cá nhân phụ thuộc), tiền thù lao giám đốc (được quy định tại Điều khoản Thù lao giám đốc), tiền lương hưu (được quy định tại Điều khoản Tiền lương hưu), phục vụ nhà nước (được quy định tại Điều khoản thu nhập từ Phục vụ Chính phủ), thu nhập của học sinh, sinh viên (được quy định tại Điều khoản thu nhập của Sinh viên), giáo viên và giáo sư (được quy định tại Điều khoản thu nhập của Giáo sư, giáo viên và nhà nghiên cứu) và hoạt động trình diễn độc lập của các nghệ sĩ và vận động viên (được quy định tại Điều khoản thu nhập của Nghệ sĩ và vận động viên).

Điều 29. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ hoạt động dịch vụ cá nhân độc lập

Theo quy định tại Hiệp định, một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam tiến hành cung cấp dịch vụ cá nhân độc lập tại Việt Nam sẽ phải nộp thuế thu nhập cá nhân tại Việt Nam trong các trường hợp sau đây:

1. Cá nhân đó hành nghề độc lập thông qua một cơ sở cố định.

Thuật ngữ "cơ sở cố định" dùng để chỉ một địa điểm hoặc địa chỉ có tính chất thường xuyên hoặc ổn định trong phạm vi lãnh thổ quốc gia mà qua đó một cá nhân thực hiện việc cung cấp dịch vụ ngành nghề (ví dụ như phòng tư vấn khám bệnh, văn phòng kiến trúc sư hay luật sư,...). Nguyên tắc xác định "cơ sở cố định" tương tự như nguyên tắc xác định "cơ sở thường trú" của doanh nghiệp nêu tại Điểm 1.2, Điều 11, Thông tư này.

2. Cá nhân đó hiện diện tại Việt Nam từ 183 ngày trở lên trong năm tính thuế hoặc trong vòng 12 tháng kể từ ngày đến Việt Nam, tùy theo từng Hiệp định.

3. Cá nhân đó thu được một tổng số thu nhập nhất định, tùy theo từng Hiệp định, từ việc thực hiện ngành nghề độc lập tại Việt Nam trong khoảng thời gian nhất định (thông thường là trong một năm tài chính).

Ví dụ 46: Trong năm 2012, một bác sỹ là đối tượng cư trú của Băng-la-đét đã tiến hành một ca mổ tại một bệnh viện quốc tế tại Việt Nam và nhận được khoản thù lao là 50.000.000 đồng. Thời gian bác sỹ hiện diện tại Việt Nam để tiến hành ca mổ là 5 ngày. Theo quy định của Hiệp định giữa Việt Nam và Băng-la-đét (Khoản 1c, Điều 15: Hoạt động dịch vụ cá nhân độc lập), do thu nhập của bác sỹ là 50.000.000 đồng (vượt quá 1.500 đô la Mỹ) nên bác sỹ này có nghĩa vụ nộp thuế thu nhập cá nhân tại Việt Nam.

Các quy định về thuế đối với thu nhập từ hoạt động dịch vụ cá nhân độc lập như trên được nêu tại Điều khoản Hoạt động dịch vụ cá nhân độc lập (thường là Điều 14) của Hiệp định.

Mục 10
THU NHẬP TỪ HOẠT ĐỘNG DỊCH VỤ CÁ NHÂN PHỤ THUỘC

Điều 30. Định nghĩa thu nhập từ dịch vụ cá nhân phụ thuộc

Theo quy định tại Hiệp định, thu nhập từ hoạt động dịch vụ cá nhân phụ thuộc là thu nhập dưới hình thức tiền công do một cá nhân là đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam thu được từ hoạt động làm công tại Việt Nam và ngược lại. Thu nhập từ hoạt động dịch vụ cá nhân phụ thuộc không bao gồm thu nhập của các cá nhân với tư cách cá nhân hành nghề độc lập (được quy định tại Điều khoản Dịch vụ ngành nghề độc lập), thành viên ban giám đốc doanh nghiệp (được quy định tại Điều khoản Thù lao giám đốc), nghệ sĩ, vận động viên (được quy định tại Điều khoản thu nhập của Nghệ sĩ và vận động viên), nhân viên phục vụ cho Chính phủ nước ngoài (được quy định tại Điều khoản thu nhập từ Phục vụ Chính phủ), và tiền công dưới hình thức tiền lương hưu (được quy định tại Điều khoản Tiền lương hưu).

Điều 31. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ dịch vụ cá nhân phụ thuộc

1. Theo quy định tại Hiệp định, một cá nhân là đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam có thu nhập từ hoạt động làm công tại Việt Nam sẽ phải nộp thuế thu nhập đối với khoản thu nhập làm công đó tại Việt Nam theo các quy định hiện hành về thuế thu nhập cá nhân của Việt Nam.

Ví dụ 47: Trong năm 2012, ông A là đối tượng cư trú của nước Pháp làm việc cho chi nhánh ngân hàng F là chi nhánh nước ngoài của một ngân hàng Pháp tại Việt Nam trong vòng 2 tháng. Toàn bộ tiền lương và thu nhập khác của ông A do chi nhánh F thanh toán. Trong năm trước và sau đó, ông A không hiện diện tại Việt Nam. Trong trường hợp này, ông A có nghĩa vụ nộp thuế thu nhập cá nhân đối với khoản thu nhập nhận được từ thời gian làm việc tại Việt Nam theo các quy định hiện hành về thuế thu nhập cá nhân tại Việt Nam.

2. Nếu cá nhân nêu tại Khoản 1 đồng thời thỏa mãn cả 3 điều kiện sau đây, tiền công thu được từ công việc thực hiện tại Việt Nam sẽ được miễn thuế thu nhập tại Việt Nam:

a) Cá nhân đó có mặt tại Việt Nam dưới 183 ngày trong giai đoạn 12 tháng bắt đầu hoặc kết thúc trong năm tính thuế; và

b) Chủ lao động không phải là đối tượng cư trú của Việt Nam bất kể tiền công đó được trả trực tiếp bởi chủ lao động hoặc thông qua một đối tượng đại diện cho chủ lao động; và

c) Tiền công đó không do một cơ sở thường trú mà chủ lao động có tại Việt Nam chịu và phải trả.

Ví dụ 48: Công ty N của Nhật Bản tham gia thành lập liên doanh S chuyên phân phối hàng hóa tại Việt Nam. Trong năm 2012, Công ty N cử ông Z sang Việt Nam với tư cách đại diện công ty để đàm phán hợp đồng về việc Công ty N cung cấp "bí quyết" bán hàng cho liên doanh S trong thời gian một tháng. Trong năm trước và sau đó ông Z không hiện diện tại Việt Nam. Toàn bộ thu nhập và chi phí của ông Z trong thời gian làm việc tại Việt Nam do Công ty N chi trả. Trong trường hợp này, ông Z đã đồng thời thỏa mãn cả 3 điều kiện nêu tại Khoản 2 nêu trên nên được miễn thuế thu nhập cá nhân tại Việt Nam.

3. Khái niệm "chủ lao động" nêu tại Điểm 2.b) dùng để chỉ đối tượng sử dụng lao động thực sự. Thông thường, một đối tượng được coi là chủ lao động thực sự nếu có các quyền và nghĩa vụ sau:

a) Đối tượng đó có quyền đối với sản phẩm và dịch vụ do người lao động tạo ra và chịu trách nhiệm cũng như rủi ro đối với lao động đó;

b) Đối tượng đó đưa ra hướng dẫn và cung cấp phương tiện lao động cho người lao động;

c) Đối tượng đó có quyền kiểm soát và chịu trách nhiệm về địa điểm lao động.

Ví dụ 49: Cũng với Ví dụ 48 nêu trên, trong năm 2013, ông Z sang Việt Nam với tư cách là chuyên gia của liên doanh S để hướng dẫn áp dụng "bí quyết" trong giai đoạn 3 tháng. Trong năm trước và sau đó, ông Z không hiện diện tại Việt Nam. Với tinh thần trợ giúp cho liên doanh S, toàn bộ thu nhập và chi phí của ông Z trong thời gian làm việc tại Việt Nam do Công ty N chi trả. Trong trường hợp này, về hình thức, ông Z đã đồng thời thỏa mãn cả 3 điều kiện của Khoản 2 nêu trên, nhưng về bản chất, đối với các tiêu thức về chủ lao động thực sự thì chủ lao động thực sự của ông Z trong thời gian làm việc tại Việt Nam là liên doanh S, không phải Công ty N. Do đó, ông Z không được miễn thuế thu nhập cá nhân tại Việt Nam.

4. Trường hợp người Việt Nam là đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam không có thu nhập từ hoạt động làm công tại Việt Nam mà chỉ có thu nhập từ hoạt động làm công tại nước ngoài sẽ không phải nộp thuế thu nhập tại Việt Nam đối với khoản tiền công đó.

Ví dụ 50: Trong năm 2011, Công ty xây dựng V của Việt Nam đã cử các công nhân sang Lào làm việc tại một công trình của Công ty tại Lào trong toàn bộ thời gian 12 tháng. Thu nhập từ tiền lương của số công nhân này do các công việc tại Lào sẽ không phải chịu thuế tại Việt Nam.

5. Cá nhân là người làm công trên các tàu thủy, thuyền, máy bay (thủy thủ đoàn, phi hành đoàn) trong hoạt động vận tải quốc tế của doanh nghiệp là đối

tượng cư trú hoặc có trụ sở điều hành thực tế tại Việt Nam sẽ phải nộp thuế thu nhập tại Việt Nam.

Ví dụ 51: Công ty S là doanh nghiệp vận tải biển của Việt Nam có thuê tàu thủy và đoàn thủy thủ là người nước ngoài để khai thác tuyến vận tải quốc tế Trung Quốc - Xinh-ga-po thì Công ty S có nghĩa vụ khấu trừ thuế thu nhập cá nhân theo pháp luật Việt Nam đối với tiền lương trả cho các cá nhân là thành viên đoàn thủy thủ mặc dù khoản tiền lương này là một phần trong chi phí thuê tàu.

Các quy định về thuế đối với thu nhập từ hoạt động dịch vụ cá nhân phụ thuộc như trên được nêu tại Điều khoản Hoạt động dịch vụ cá nhân phụ thuộc (thường là Điều 15) của Hiệp định.

Mục 11
THU NHẬP TỪ THÙ LAO GIÁM ĐỐC

Điều 32. Định nghĩa thu nhập từ thù lao giám đốc

Theo quy định tại Hiệp định, thù lao giám đốc là thu nhập do một đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam nhận được tại Việt Nam với tư cách là thành viên ban Giám đốc công ty, Hội đồng quản trị công ty hoặc người giữ chức vụ quản lý cao cấp trong một doanh nghiệp là đối tượng cư trú của Việt Nam; và ngược lại. Thu nhập này không bao gồm tiền lương do các thành viên trên nhận được từ việc thực hiện các chức năng khác trong doanh nghiệp như người làm công, người tư vấn, cố vấn và tiền lương của các cá nhân nước ngoài giữ chức vụ trong văn phòng đại diện các công ty nước ngoài đặt tại Việt Nam. Các khoản thu nhập thông thường đó được coi là thu nhập từ hoạt động dịch vụ cá nhân phụ thuộc (quy định tại Mục 10. Thu nhập từ hoạt động dịch vụ cá nhân phụ thuộc, Chương II, Thông tư này).

Điều 33. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ thù lao giám đốc

Theo quy định tại Hiệp định, trường hợp cá nhân là đối tượng cư trú tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam nhận được thù lao với tư cách là thành viên ban Giám đốc công ty, Hội đồng quản trị công ty hay với tư cách là người giữ chức vụ quản lý cao cấp trong công ty là đối tượng cư trú của Việt Nam, cá nhân đó sẽ phải nộp thuế đối với khoản thu nhập đó theo các quy định về thuế thu nhập cá nhân tại Việt Nam (không phân biệt cá nhân đó có mặt tại Việt Nam hay không).

Ví dụ 52: Một đối tượng cư trú của Anh là thành viên Hội đồng quản trị của một liên doanh tại Việt Nam. Trong năm 2012, đối tượng đó chỉ sang Việt Nam làm việc với tổng số 60 ngày và nhận được thù lao với tư cách là thành viên Hội đồng quản trị. Căn cứ Hiệp định giữa Việt Nam và Anh và quy định của luật thuế thu nhập cá nhân hiện hành tại Việt Nam, đối tượng này phải nộp thuế thu nhập cá

nhân đối với thù lao nhận được với tư cách là thành viên Hội đồng quản trị với thuế suất hiện hành tại Việt Nam (20%) tính trên tổng thu nhập nhận được của đối tượng không cư trú của Việt Nam.

Các quy định về thuế đối với thu nhập từ thù lao của giám đốc như trên được nêu tại Điều khoản Thù lao Giám đốc (thường là Điều 16) của Hiệp định.

Mục 12
THU NHẬP TỪ CÁC HOẠT ĐỘNG BIỂU DIỄN CỦA NGHỆ SĨ VÀ VẬN ĐỘNG VIÊN

Điều 34. Định nghĩa thu nhập từ các hoạt động biểu diễn của nghệ sĩ và vận động viên

Theo quy định tại Hiệp định, thu nhập từ các hoạt động biểu diễn của nghệ sĩ và vận động viên là thu nhập từ hoạt động trình diễn nghệ thuật, thể thao tại Việt Nam của bản thân nghệ sĩ, vận động viên là đối tượng cư trú tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam; và ngược lại.

Điều 35. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ các hoạt động biểu diễn của nghệ sĩ và vận động viên

1. Mặc dù có các quy định tại các Mục 9. Thu nhập từ hoạt động ngành nghề độc lập và Mục 10. Thu nhập từ hoạt động cá nhân phụ thuộc, Chương II, Thông tư này, trường hợp cá nhân là đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam tiến hành hoạt động trình diễn nghệ thuật, thể thao tại Việt Nam và nhận được thu nhập từ hoạt động trình diễn đó thì sẽ phải nộp thuế thu nhập theo pháp luật Việt Nam.

Ví dụ 53: Trong năm 2012, theo lời mời của Công ty biểu diễn V của Việt Nam một ca sỹ là đối tượng cư trú của Hàn Quốc đã có một buổi biểu diễn tại Việt Nam và nhận được khoản thù lao là 500.000.000 đồng. Thời gian ca sỹ hiện diện tại Việt Nam để tham gia đợt biểu diễn là 3 ngày. Theo quy định của Hiệp định giữa Việt Nam và Hàn Quốc (Khoản 1, Điều 17: Nghệ sĩ và vận động viên) ca sỹ này có nghĩa vụ nộp thuế thu nhập cá nhân tại Việt Nam.

2. Mặc dù có các quy định tại các Mục 2. Thu nhập từ hoạt động kinh doanh, Mục 9. Thu nhập từ hoạt động ngành nghề độc lập và Mục 10. Thu nhập từ hoạt động cá nhân phụ thuộc, Chương II, Thông tư này, trong trường hợp thu nhập từ hoạt động trình diễn nghệ thuật, thể thao tại Việt Nam của cá nhân là đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam không trả cho cá nhân biểu diễn mà trả cho đối tượng khác thì thu nhập đó sẽ phải nộp thuế tại Việt Nam theo quy định của pháp luật Việt Nam.

Ví dụ 54: Cũng với Ví dụ 53 nêu trên, ca sỹ Hàn Quốc sang biểu diễn tại Việt Nam trên cơ sở hợp đồng (được đàm phán và ký kết tại Hàn Quốc) giữa Công ty biểu diễn V của Việt Nam và Công ty Ngôi sao của Hàn Quốc. Theo quy định của Hiệp định giữa Việt Nam và Hàn Quốc (Khoản 2, Điều 17: Nghệ sĩ và vận động viên) khoản thu nhập của Công ty Ngôi sao từ hợp đồng này sẽ phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp tại Việt Nam.

3. Trường hợp hoạt động trình diễn nghệ thuật, thể thao của cá nhân, công ty là đối tượng cư trú tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam được thực hiện trong khuôn khổ chương trình trao đổi văn hóa giữa Chính phủ hai nước, thì thu nhập từ hoạt động trình diễn tại Việt Nam của cá nhân, công ty nước ngoài sẽ được miễn thuế tại Việt Nam nếu tại Hiệp định giữa Việt Nam và Nước đó có quy định như vậy.

Ví dụ 55: Trong năm 2012, trong khuôn khổ giao lưu văn hóa được ký kết giữa Chính phủ Việt Nam và Chính phủ Hàn Quốc, một ca sỹ là đối tượng cư trú của Hàn Quốc đã có một buổi biểu diễn tại Việt Nam và nhận được khoản thù lao là 500.000.000 đồng. Theo quy định của Hiệp định giữa Việt Nam và Hàn Quốc (Khoản 3, Điều 17: Nghệ sĩ và vận động viên) ca sỹ này không có nghĩa vụ nộp thuế thu nhập cá nhân tại Việt Nam.

Các quy định về thuế đối với thu nhập của các nghệ sĩ và vận động viên như trên được nêu tại Điều khoản Nghệ sĩ và vận động viên (thường là Điều 17) của Hiệp định.

Mục 13
THU NHẬP TỪ TIỀN LƯƠNG HƯU

Điều 36. Định nghĩa thu nhập từ tiền lương hưu

Theo quy định tại Hiệp định, thu nhập từ tiền lương hưu là tiền lương hưu do đối tượng cư trú của nước ký kết Hiệp định với Việt Nam nhận được từ công việc trước đây làm tại Việt Nam; và ngược lại. Thu nhập từ tiền lương hưu quy định tại Điều này không bao gồm tiền lương hưu do Chính phủ, cơ quan chính quyền địa phương của Việt Nam và Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam chi trả vì khoản thu nhập này được coi là thu nhập từ hoạt động phục vụ Chính phủ (quy định tại Mục 14: Thu nhập từ hoạt động phục vụ Chính phủ, Chương II, Thông tư này).

Điều 37. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ tiền lương hưu

Tùy theo từng Hiệp định cụ thể, thu nhập là tiền lương hưu sẽ phải chịu thuế:

a) Chỉ tại nước nơi đối tượng nhận lương hưu là đối tượng cư trú; hoặc

b) Chỉ tại nước nơi tiền lương hưu được trả; hoặc

c) Đồng thời tại nước cư trú của đối tượng nhận lương hưu và tại nước phát sinh nguồn lương hưu nếu đối tượng trả lương hưu là đối tượng cư trú hoặc là cơ sở thường trú tại nước đó.

Ví dụ 56: Ông F là một công dân Pháp và làm việc cho khu vực tư nhân tại Pháp, khi về hưu sang sinh sống tại Việt Nam. Theo quy định của Điều 17: Tiền lương hưu, Hiệp định giữa Việt Nam và Pháp, thu nhập từ tiền lương hưu nhận được từ Pháp sẽ chỉ bị đánh thuế tại Việt Nam bất kể tiền lương hưu đó do quỹ hưu trí nào của Pháp chi trả.

Ví dụ 57: Ông M là một công dân Ô-man và làm việc cho khu vực tư nhân tại Ô-man. Trong thời gian làm việc, ông M đã đóng bảo hiểm hưu trí cho Quỹ bảo hiểm hưu trí của Chính phủ Ô-man, khi về hưu sang sinh sống tại Việt Nam. Theo quy định của Khoản 2, Điều 19: Tiền lương hưu và các khoản thanh toán bảo hiểm xã hội, Hiệp định giữa Việt Nam và Ô-man, thu nhập từ tiền lương hưu nhận do Quỹ bảo hiểm hưu trí này chi trả sẽ chỉ bị đánh thuế tại Ô-man.

Ví dụ 58: Ông M là một đối tượng cư trú của Đan Mạch và làm việc cho khu vực tư nhân tại Đan Mạch, khi về hưu sang sinh sống tại Việt Nam. Theo quy định của Điều 18: Tiền lương hưu và các khoản tiền tương tự, Hiệp định giữa Việt Nam và Đan Mạch, thu nhập từ tiền lương hưu nhận được từ Đan Mạch sẽ bị đánh thuế tại Việt Nam và Đan Mạch nếu Luật quốc gia của Đan Mạch có quy định đánh thuế đối với khoản tiền lương hưu đó.

Các quy định về thuế đối với thu nhập từ tiền lương hưu như trên được nêu tại Điều khoản Tiền lương hưu (thường là Điều 18) của Hiệp định.

Mục 14
THU NHẬP TỪ HOẠT ĐỘNG PHỤC VỤ CHÍNH PHỦ

Điều 38. Định nghĩa thu nhập từ hoạt động phục vụ Chính phủ

Theo quy định tại Hiệp định, thu nhập từ hoạt động phục vụ Chính phủ là các khoản thu nhập tiền công, tiền lương, tiền lương hưu do Chính phủ, chính quyền địa phương của một Nước ký kết Hiệp định trả cho một cá nhân để người đó thực hiện các nhiệm vụ cho Nước ký kết đó.

Điều 39. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập tiền lương từ hoạt động phục vụ Chính phủ

1. Trường hợp người nước ngoài do Chính phủ của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam cử sang Việt Nam làm việc cho các tổ chức của Chính phủ nước đó đặt tại Việt Nam hoặc cho các chương trình hợp tác kinh tế, văn hóa, viện trợ giữa hai nước, thì tiền lương, tiền công do Chính phủ nước ngoài trả cho cá nhân đó sẽ

được miễn thuế thu nhập tại Việt Nam cho dù vì mục đích thực hiện các công việc như vậy mà đối tượng đó trở thành đối tượng cư trú của Việt Nam.

Ví dụ 59: Ông J là một công dân Nhật Bản làm việc cho văn phòng JICA (thuộc Chính phủ Nhật Bản) tại Việt Nam. Thu nhập từ tiền lương của ông J trong thời gian làm việc tại Việt Nam sẽ được miễn thuế thu nhập cá nhân tại Việt Nam (Khoản 1.a, Điều 19, Hiệp định giữa Việt Nam và Nhật Bản).

2. Tiền lương, tiền công do Chính phủ một Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam sẽ chỉ bị đánh thuế tại Việt Nam nếu được trả cho một cá nhân là đối tượng cư trú của Việt Nam để thực hiện các công việc cho Chính phủ nước ngoài tại Việt Nam và cá nhân này thỏa mãn một trong hai điều kiện dưới đây:

a) Mang quốc tịch Việt Nam; hoặc

b) Đã là đối tượng cư trú của Việt Nam trước khi thực hiện các công việc tại Việt Nam phục vụ cho Chính phủ nước ngoài.

Ví dụ 60: Ông V là một công dân Việt Nam làm việc cho văn phòng JICA (thuộc Chính phủ Nhật Bản) tại Việt Nam. Thu nhập từ tiền lương của ông V trong thời gian làm việc tại văn phòng JICA Việt Nam sẽ phải chịu thuế thu nhập cá nhân tại Việt Nam theo quy định của Luật thuế thu nhập cá nhân của Việt Nam (Khoản 1.b(i), Điều 19, Hiệp định giữa Việt Nam và Nhật Bản).

Điều 40. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập tiền lương hưu từ hoạt động phục vụ Chính phủ

Khi một cá nhân nhận được tiền lương hưu được trả từ một quỹ do Nhà nước Việt Nam hay các cơ quan chính quyền địa phương của Việt Nam lập ra (sau đây gọi chung là Nhà nước Việt Nam), hoặc được trả bởi chính Nhà nước Việt Nam do việc làm công trước đó cho Nhà nước Việt Nam thì tiền lương hưu này sẽ chỉ chịu thuế tại Việt Nam; trừ khi cá nhân nói trên vừa là đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam và vừa mang quốc tịch của Nước ký kết đó. Trong trường hợp cá nhân nói trên vừa là đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam và vừa mang quốc tịch của Nước ký kết đó, thu nhập tiền lương hưu của cá nhân này sẽ chỉ chịu thuế tại Nước ký kết đó.

Ví dụ 61: Ông V là một công dân Việt Nam làm việc cho Chính phủ Việt Nam. Khi về hưu, ông V sang sinh sống tại Nhật Bản. Khi đó, tiền lương hưu do việc làm công cho Chính phủ Việt Nam sẽ được miễn thuế thu nhập cá nhân tại Nhật Bản (Khoản 2.a., Điều 19, Hiệp định giữa Việt Nam và Nhật Bản).

Ví dụ 62: Ông J là một công dân Nhật Bản làm việc cho Đại sứ quán Việt Nam tại Nhật Bản. Khi về hưu, ông J vẫn sinh sống tại Nhật Bản. Khi đó, tiền lương hưu do việc làm công cho Chính phủ Việt Nam sẽ chỉ chịu thuế thu nhập cá nhân tại Nhật Bản (Khoản 2.b., Điều 19, Hiệp định giữa Việt Nam và Nhật Bản).

Điều 41. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập tiền lương và tiền lương hưu từ hoạt động kinh doanh của Chính phủ

Mặc dù đã có các quy định tại các Điều 39 và 40 nêu trên, việc đánh thuế đối với tiền lương, tiền công hay tiền lương hưu do Chính phủ nước ngoài trả cho một cá nhân vì tham gia các hoạt động kinh doanh của Chính phủ nước ngoài tại Việt Nam như hoạt động của doanh nghiệp vận tải đường sắt, bưu chính hoặc công ty biểu diễn Nhà nước sẽ được áp dụng theo quy định, tùy theo từng trường hợp, tại các Mục 10. Thu nhập từ hoạt động cá nhân phụ thuộc, Mục 11. Thu nhập từ thù lao giám đốc, Mục 12. Thu nhập của Nghệ sĩ và vận động viên và Mục 13. Thu nhập từ lương hưu, Chương II, Thông tư này.

Các quy định về thuế đối với thu nhập từ hoạt động phục vụ Chính phủ như trên được nêu tại Điều khoản Hoạt động phục vụ Chính phủ (thường là Điều 19) của Hiệp định.

Mục 15
THU NHẬP CỦA SINH VIÊN, THỰC TẬP SINH VÀ HỌC SINH HỌC NGHỀ

Điều 42. Định nghĩa thu nhập của sinh viên, thực tập sinh và học sinh học nghề

Theo quy định tại Hiệp định, thu nhập của sinh viên, thực tập sinh và học sinh học nghề nước ngoài tại Việt Nam phục vụ cho việc học tập, nghiên cứu, học nghề tại Việt Nam, thuộc phạm vi điều chỉnh của điều khoản này chỉ bao gồm:

1. Thu nhập nhận được từ các nguồn tại nước ngoài để phục vụ cho mục đích học tập, sinh hoạt tại Việt Nam.

2. Thu nhập nhận được từ công việc tại Việt Nam có liên quan trực tiếp đến hoạt động học tập, nghiên cứu, học nghề tại Việt Nam (trong trường hợp Hiệp định có quy định). Tại một số Hiệp định, khoản thu nhập này chỉ được miễn thuế trong phạm vi một mức thu nhập nhất định.

Điều 43. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập của sinh viên, thực tập sinh và học sinh học nghề

Trường hợp sinh viên, thực tập sinh, học sinh nước ngoài ngay trước khi sang Việt Nam học tập, nghiên cứu, học nghề là đối tượng cư trú của nước ký Hiệp định với Việt Nam, sinh viên, thực tập sinh, học sinh nước ngoài đó sẽ được miễn thuế thu nhập tại Việt Nam đối với các loại thu nhập được nêu tại Điều 42.

Ví dụ 63: Một sinh viên là đối tượng cư trú của Trung Quốc sang Việt Nam để nghiên cứu nghệ thuật dân gian trong thời gian 4 năm. Trong thời gian nghiên cứu

tại Việt Nam, anh ta nhận được học bổng 800.000 đồng/tháng từ Trung Quốc, dạy tiếng Trung Quốc cho một trường ở Hà Nội với thu nhập 50 đô la Mỹ/tháng và tham gia biểu diễn nghệ thuật dân gian Việt Nam với tổng thu nhập 2.500 đô la Mỹ/năm. Theo quy định tại Hiệp định giữa Việt Nam và Trung Quốc (Điều 20: Sinh viên, học sinh học nghề và thực tập sinh), sinh viên này được miễn thuế thu nhập cá nhân với tiền học bổng, thu nhập từ biểu diễn trong phạm vi 2.000 đô la Mỹ; và nộp thuế thu nhập đối với thu nhập từ dạy học và phần vượt trên 2.000 đô la Mỹ của thu nhập biểu diễn.

Các quy định về thuế đối với thu nhập của sinh viên, thực tập sinh, học sinh học nghề như trên được nêu tại Điều khoản Sinh viên, thực tập sinh và học sinh học nghề (thường là Điều 20) của Hiệp định.

Mục 16
THU NHẬP CỦA GIÁO VIÊN, GIÁO SƯ VÀ NGƯỜI NGHIÊN CỨU

Điều 44. Định nghĩa thu nhập của giáo viên, giáo sư và người nghiên cứu

Trong một số Hiệp định có quy định riêng về việc xử lý thuế đối với thu nhập của giáo viên, giáo sư và người nghiên cứu nước ngoài từ hoạt động giảng dạy, thuyết trình, nghiên cứu tại Việt Nam. Thu nhập này bao gồm thu nhập phát sinh từ các hoạt động giảng dạy, thuyết trình, nghiên cứu tại các trường đại học hoặc cơ sở giáo dục được Chính phủ Việt Nam thừa nhận.

Điều 45. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập của giáo viên, giáo sư và người nghiên cứu

1. Thu nhập của giáo viên, giáo sư và người nghiên cứu nước ngoài từ hoạt động giảng dạy, thuyết trình, nghiên cứu tại Việt Nam theo Điều 44 nêu trên sẽ được miễn thuế tại Việt Nam (trong khoảng thời gian quy định tại Hiệp định) nếu các điều kiện dưới đây được thỏa mãn:

- Ngay trước khi sang Việt Nam giảng dạy, thuyết trình, nghiên cứu, giáo viên, giáo sư, người nghiên cứu nước ngoài là đối tượng cư trú của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam; và

- Việc giảng dạy, thuyết trình, nghiên cứu được tiến hành tại các trường đại học hoặc cơ sở giáo dục được Chính phủ Việt Nam thừa nhận.

Ví dụ 64: Theo Chương trình liên kết giữa một trường Đại học V của Việt Nam và một trường Đại học P của Phi-líp-pin, bắt đầu từ năm học 2012, trường Đại học P đã cử một giáo viên sang giảng dạy tại trường Đại học V trong thời gian 3 năm. Người giáo viên này sẽ được miễn thuế thu nhập cá nhân tại Việt Nam đối với thu nhập từ việc giảng dạy tại Đại học V trong thời gian 2 năm kể từ khi đến Việt Nam

và sẽ phải nộp thuế thu nhập cá nhân tại Việt Nam đối với thu nhập từ việc giảng dạy tại Đại học V trong năm thứ 3 (Khoản 1, Điều 21: Giáo viên, giáo sư và nhà nghiên cứu, Hiệp định giữa Việt Nam và Phi-líp-pin).

2. Việc miễn thuế như trên không áp dụng đối với trường hợp hoạt động giảng dạy, nghiên cứu phục vụ cho mục đích riêng của một cá nhân hoặc của một tổ chức tư nhân.

Ví dụ 65: Theo hợp đồng ký với một bệnh viện tư nhân V của Việt Nam, trong năm 2012, một giáo sư là đối tượng cư trú của Phi-líp-pin (với tư cách một bên trong hợp đồng) sang nghiên cứu tại bệnh viện này trong 12 tháng. Giáo sư này sẽ phải nộp thuế thu nhập cá nhân tại Việt Nam đối với thu nhập từ hoạt động nghiên cứu theo hợp đồng.

Các quy định về thuế đối với thu nhập của giáo viên, giáo sư và người nghiên cứu như trên được nêu tại Điều khoản Giáo viên, giáo sư và nhà nghiên cứu (thường là Điều 21) của Hiệp định.

Mục 17
THU NHẬP KHÁC

Điều 46. Định nghĩa thu nhập khác

Theo quy định tại Hiệp định, thu nhập khác là toàn bộ các khoản thu nhập chưa được đề cập tại các điều khoản khác của Hiệp định, ví dụ như: thu nhập từ trúng thưởng xổ số, thắng cá cược tại các casino, thu nhập từ tiền cấp dưỡng theo nghĩa vụ hôn nhân gia đình,...

Điều 47. Xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập khác

1. Theo quy định tại Hiệp định, một đối tượng cư trú tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam có các khoản thu nhập khác từ Việt Nam sẽ phải nộp thuế theo quy định của pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam. Tuy nhiên, tại một số Hiệp định (như Hiệp định giữa Việt Nam và Pháp, Việt Nam và Anh), Việt Nam cam kết miễn thuế đối với thu nhập khác trong trường hợp này.

Ví dụ 66: Ông H là một đối tượng cư trú tại Trung Quốc và ông P là một đối tượng cư trú của Pháp, trong một chuyến du lịch hai tuần tại Việt Nam, cả hai ông đều trúng thưởng xổ số 20 triệu đồng tại Hà Nội. Theo quy định về thuế thu nhập cá nhân của Việt Nam, đây là khoản thu nhập không thường xuyên nên cả hai ông đều có nghĩa vụ nộp thuế tại Việt Nam đối với số tiền trúng thưởng này. Theo Hiệp định giữa Việt Nam và Trung Quốc (Khoản 2, Điều 22: Thu nhập khác), Việt Nam có thể thu thuế đối với thu nhập của ông H. Theo Hiệp định giữa Việt Nam và Pháp (Khoản 1, Điều 20: Thu nhập khác), thu nhập của ông P được miễn thuế tại Việt Nam.

2. Trường hợp khoản thu nhập khác liên quan đến cơ sở thường trú tại Việt Nam của một đối tượng cư trú của Nước ký kết với Việt Nam thì Việt Nam có quyền thu thuế đối với khoản thu nhập đó theo quy định của pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam và phù hợp với quy định tại các Mục 2. Thu nhập từ hoạt động kinh doanh và Mục 9. Thu nhập từ hoạt động ngành nghề độc lập, tùy theo từng trường hợp, Chương II, Thông tư này.

Ví dụ 67: Chi nhánh ngân hàng V là chi nhánh tại Việt Nam của ngân hàng Nhật Bản S mua một xe ô tô của một công ty tại nước X và trúng thưởng khuyến mại 10.000 đô la Mỹ. Chiếc ô tô này được sử dụng cho mục đích kinh doanh của chi nhánh V. Mặc dù theo chính sách nội bộ của ngân hàng S, các khoản thu nhập như vậy phải được coi như thu nhập của trụ sở chính và chuyển về tài khoản của ngân hàng S tại Nhật Bản, khoản thu nhập từ tiền thưởng này vẫn được coi là có liên quan thực tế đến chi nhánh V - một cơ sở thường trú của ngân hàng S tại Việt Nam theo quy định của Hiệp định giữa Việt Nam và Nhật Bản (Khoản 2, Điều 21) và vì vậy Việt Nam có quyền thu thuế đối với thu nhập này theo quy định của pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam và phù hợp với quy định tại Mục 2. Thu nhập từ hoạt động kinh doanh, Chương II, Thông tư này (Điều 7 của Hiệp định giữa Việt Nam và Nhật Bản).

Các quy định về thuế đối với thu nhập khác như trên được nêu tại Điều khoản Thu nhập khác (thường là Điều 22) của Hiệp định.

Chương III
BIỆN PHÁP TRÁNH ĐÁNH THUẾ HAI LẦN TẠI VIỆT NAM

Theo quy định tại Hiệp định, khi một đối tượng nộp thuế là đối tượng cư trú của Việt Nam, có thu nhập từ Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam và đã nộp thuế tại nước này (theo quy định của Hiệp định và pháp luật nước đó), Việt Nam vẫn có thể có quyền thu thuế đối với các khoản thu nhập này nhưng đồng thời Việt Nam cũng có nghĩa vụ thực hiện các biện pháp tránh đánh thuế hai lần để đối tượng nộp thuế đó không bị nộp thuế hai lần.

Tùy theo mỗi Hiệp định đã ký kết, Việt Nam có thể sẽ thực hiện một biện pháp hoặc kết hợp các biện pháp tránh đánh thuế hai lần theo quy định tại các Điều 48, Điều 49, Điều 50 Thông tư này.

Điều 48. Biện pháp khấu trừ thuế

Trường hợp một đối tượng cư trú của Việt Nam có thu nhập và đã nộp thuế tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam, nếu tại Hiệp định, Việt Nam cam kết thực hiện biện pháp khấu trừ thuế thì khi đối tượng cư trú này kê khai thuế thu nhập tại Việt Nam, các khoản thu nhập đó sẽ được tính vào thu nhập chịu thuế tại Việt Nam

theo quy định của pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam và số tiền thuế đã nộp ở Nước ký kết sẽ được khấu trừ vào số thuế phải nộp tại Việt Nam. Việc khấu trừ thuế thực hiện theo các nguyên tắc dưới đây:

a) Thuế đã nộp ở Nước ký kết được khấu trừ là sắc thuế được quy định tại Hiệp định;

b) Số thuế được khấu trừ không vượt quá số thuế phải nộp tại Việt Nam tính trên thu nhập từ Nước ký kết theo quy định pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam nhưng cũng không được khấu trừ hoặc hoàn số thuế đã nộp cao hơn ở nước ngoài;

c) Số thuế đã nộp ở Nước ký kết được khấu trừ là số thuế phát sinh trong thời gian thuộc năm tính thuế tại Việt Nam.

Ví dụ 68: Ông A là một công dân Lào và là đối tượng cư trú của Việt Nam trong năm 2011. Trong năm 2011, ông A có thu nhập tính thuế từ làm công 8 tháng tại Việt Nam là 40.000.000 đồng và 4 tháng (giai đoạn từ tháng 9/2011 đến tháng 12/2011) tại nước Lào là 80.000.000 đồng. Năm tính thuế của Lào từ ngày 01/10 đến ngày 30/9 năm sau. Theo quy định của Hiệp định giữa Việt Nam và Lào (Khoản 1, Điều 15: Hoạt động dịch vụ cá nhân phụ thuộc) ông A phải nộp thuế tại Lào đối với thu nhập có được từ nước này với mức thuế suất theo quy định của Luật thuế nước này (20%). Giả sử ngoài các thu nhập vừa nêu, ông A không có các nguồn thu nhập nào khác. Trong trường hợp này, việc kê khai nộp thuế và khấu trừ thuế đã nộp tại Lào của ông A ở Việt Nam như sau:

- Xác định thu nhập tính thuế của ông A trong năm tính thuế 2011 (theo pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam):

(40.000.000 đồng + 80.000.000 đồng) = 120.000.000 đồng

- Xác định thuế thu nhập của ông A trong năm tính thuế 2011 (theo pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam):

(60.000.000 đồng x 5% + 60.000.000 đồng x 10%) = 9.000.000 đồng

- Số thuế đã nộp tại Lào (theo Luật thuế của Lào):

80.000.000 đồng x 20% = 16.000.000 đồng

- Số thuế tính theo pháp luật Việt Nam trên thu nhập phát sinh tại nước Lào:

9.000.000 đồng : 12 tháng x 4 tháng = 3.000.000 đồng

Vậy ông A chỉ được khấu trừ 3.000.000 đồng trên tổng số thuế 16.000.000 đồng đã nộp trên 80.000.000 đồng thu nhập tiền công phát sinh tại Lào.

Ví dụ 69: Công ty V của Việt Nam có một cơ sở thường trú tại Lào. Trong năm 2010, cơ sở thường trú này được xác định có khoản thu nhập là 100.000 đô la Mỹ. Theo quy định tại Hiệp định giữa Việt Nam và Lào (Khoản 1, Điều 7: Lợi tức doanh nghiệp), Công ty V có nghĩa vụ nộp thuế thu nhập theo Luật thuế Lào đối

với số thu nhập được xác định của cơ sở thường trú này (thuế suất 20%). Trong trường hợp này, việc kê khai nộp thuế và khấu trừ thuế đã nộp tại Lào của Công ty V ở Việt Nam như sau:

- Xác định số thuế đã nộp tại Lào (theo Luật thuế Lào):

100.000 đô la Mỹ x 20% = 20.000 đô la Mỹ

- Xác định số thuế phải nộp tại Việt Nam (theo quy định pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam):

100.000 đô la Mỹ x 25% = 25.000 đô la Mỹ

- Số thuế còn phải nộp tại Việt Nam:

25.000 đô la Mỹ - 20.000 đô la Mỹ = 5.000 đô la Mỹ

Ví dụ 70: Cũng với Ví dụ 69 nêu trên, giả sử Công ty V là công ty liên doanh và được hưởng mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp tại Việt Nam là 10%. Khi đó, việc kê khai nộp thuế và khấu trừ thuế đã nộp tại Lào của Công ty V ở Việt Nam như sau:

- Xác định số thuế đã nộp tại Lào (theo Luật thuế Lào):

100.000 đô la Mỹ x 20% = 20.000 đô la Mỹ

- Xác định số thuế phải nộp tại Việt Nam (theo quy định pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam):

100.000 đô la Mỹ x 10% = 10.000 đô la Mỹ

- Số thuế tối đa được khấu trừ tại Việt Nam: 10.000 đô la Mỹ

Trong trường hợp này, Công ty V được khấu trừ 10.000 đô la Mỹ trong tổng số 20.000 đô la Mỹ tiền thuế đã nộp tại Lào. Phần chênh lệch 10.000 đô la Mỹ (20.000 đô la Mỹ - 10.000 đô la Mỹ) không được khấu trừ vào số thuế thu nhập đối với thu nhập từ trong nước (nếu có) của Công ty V và cũng không được chuyển sang năm sau.

Điều 49. Biện pháp khấu trừ số thuế khoán

Trường hợp một đối tượng cư trú của Việt Nam có thu nhập và phải nộp thuế tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam (theo mức thuế được miễn hoặc giảm như một ưu đãi đặc biệt), nếu tại Hiệp định, Việt Nam cam kết thực hiện Biện pháp khấu trừ số thuế khoán thì khi đối tượng cư trú đó kê khai thuế thu nhập tại Việt Nam, các khoản thu nhập đó sẽ được tính vào thu nhập chịu thuế tại Việt Nam theo quy định của pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam và số tiền thuế khoán sẽ được khấu trừ vào số thuế phải nộp tại Việt Nam. Số thuế khoán là số thuế lẽ ra đối tượng cư trú của Việt Nam phải nộp tại Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam trên khoản thu nhập phát sinh tại Nước ký kết đó, nhưng theo quy định tại luật của Nước ký kết đó được miễn hoặc giảm như một biện pháp ưu đãi đặc biệt.

Việc khấu trừ thuế thực hiện theo các nguyên tắc dưới đây:

a) Thuế đã nộp hoặc coi như đã nộp ở Nước ký kết được khấu trừ phải là sắc thuế được quy định tại Hiệp định;

b) Số thuế được khấu trừ không vượt quá số thuế phải nộp tại Việt Nam tính trên thu nhập từ Nước ký kết theo quy định pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam;

c) Số thuế đã nộp ở Nước ký kết được khấu trừ là số thuế phát sinh trong thời gian thuộc năm tính thuế tại Việt Nam.

Ví dụ 71: Công ty Q của Việt Nam có một cơ sở thường trú tại U-dơ-bê-ki-xtăng. Trong năm 2010, cơ sở thường trú này được xác định có khoản thu nhập là 100.000 đô la Mỹ. Theo quy định tại Luật thuế U-dơ-bê-ki-xtăng, khoản thu nhập này được miễn thuế như một biện pháp ưu đãi đặc biệt (trường hợp không được miễn, sẽ phải nộp thuế với mức thuế suất 33%). Công ty Q có nghĩa vụ nộp thuế tại Việt Nam theo mức thuế suất hiện hành (25%). Theo quy định tại Hiệp định giữa Việt Nam và U-dơ-bê-ki-xtăng (Khoản 5, Điều 24: Xóa bỏ việc đánh thuế hai lần), Việt Nam có nghĩa vụ khấu trừ số thuế khoán (tức là số thuế đáng ra đã phải nộp nhưng được miễn tại U-dơ-bê-ki-xtăng). Trong trường hợp này, việc kê khai nộp thuế và khấu trừ số thuế khoán của Công ty Q ở Việt Nam như sau:

- Xác định số thuế khoán tại U-dơ-bê-ki-xtăng (theo Luật thuế U-dơ-bê-ki-xtăng):

100.000 đô la Mỹ x 33% = 33.000 đô la Mỹ

- Xác định số thuế phải nộp tại Việt Nam (theo quy định pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam):

100.000 đô la Mỹ x 25% = 25.000 đô la Mỹ

Như vậy, Công ty Q trên thực tế không phải nộp thuế nhưng được coi như đã nộp 25.000 đô la Mỹ (trong tổng số 33.000 đô la Mỹ tính theo luật thuế U-dơ-bê-ki-xtăng trước khi được hưởng ưu đãi) và được trừ số thuế này vào thuế phải nộp tại Việt Nam (tức là không phải nộp thuế tại Việt Nam).

Điều 50. Biện pháp khấu trừ gián tiếp

1. Trường hợp một đối tượng cư trú của Việt Nam có thu nhập từ Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam mà khoản thu nhập này đã chịu thuế thu nhập doanh nghiệp trước khi được chia cho đối tượng đó và tại Hiệp định, Việt Nam cam kết thực hiện biện pháp khấu trừ thuế gián tiếp thì khi kê khai thuế thu nhập tại Việt Nam, các khoản thu nhập đó sẽ được tính vào thu nhập chịu thuế tại Việt Nam theo quy định của pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam và số thuế gián tiếp đã nộp ở Nước ký kết sẽ được khấu trừ vào số thuế phải nộp tại Việt Nam. Tuy nhiên, trong mọi trường hợp, số thuế được khấu trừ không vượt quá số thuế phải nộp tại Việt Nam tính trên thu nhập từ nước ngoài theo quy định pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam.

Số thuế gián tiếp được khấu trừ là số thuế do một công ty cổ phần là đối tượng của Nước ký kết Hiệp định với Việt Nam đã nộp tại Nước ký kết đó dưới hình thức thuế thu nhập công ty trước khi chia lãi cổ phần cho đối tượng cư trú của Việt Nam với điều kiện đối tượng cư trú của Việt Nam kiểm soát trực tiếp một tỷ lệ tối thiểu quyền bỏ phiếu của công ty cổ phần (thường là 10%).

Ví dụ 72: Công ty V của Việt Nam đầu tư 10.000.000 đô la Mỹ (tương đương 20% vốn cổ phần) tại Công ty N của Liên bang Nga. Trong năm 2010, Công ty N có thu nhập là 100.000 đô la Mỹ và phải nộp thuế theo Luật thuế Liên bang Nga (mức thuế suất 30%). Lợi tức sau thuế của Công ty N được chia cho Công ty V theo tỷ lệ cổ phần và phải nộp thuế tại Liên bang Nga với mức thuế suất 10% (Khoản 2.a Điều 10: Tiền lãi cổ phần, Hiệp định giữa Việt Nam và Liên bang Nga). Công ty V có nghĩa vụ nộp thuế theo quy định pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam với mức thuế suất hiện hành (25%). Trong trường hợp này, việc kê khai nộp thuế và khấu trừ thuế gián tiếp của Công ty V ở Việt Nam như sau:

- Số lợi nhuận trước thuế của Công ty V của Việt Nam được hưởng trong tổng số lợi nhuận của Công ty N tại Liên bang Nga là:

100.000 đô la Mỹ x 20% = 20.000 đô la Mỹ

- Số thuế thu nhập doanh nghiệp Công ty N đã nộp tại Liên bang Nga đối với phần lợi nhuận nêu trên của Công ty V theo Luật thuế Liên bang Nga là:

20.000 đô la Mỹ x 30% = 6.000 đô la Mỹ

- Lợi tức cổ phần được chia sau thuế của Công ty V là:

20.000 đô la Mỹ - 6.000 đô la Mỹ = 14.000 đô la Mỹ

- Số thuế Công ty V phải nộp tại Liên bang Nga đối với lợi tức cổ phần được chia theo Hiệp định giữa Việt Nam và Liên bang Nga là:

14.000 đô la Mỹ x 10% = 1.400 đô la Mỹ

- Tổng số thuế Công ty V phải nộp tại Liên bang Nga (bao gồm cả thuế trực tiếp do Công ty V nộp trên cổ tức và thuế gián tiếp do Công ty N có vốn đầu tư của Công ty V nộp trên thu nhập công ty) là:

1.400 đô la Mỹ + 6.000 đô la Mỹ = 7.400 đô la Mỹ

- Số thuế Công ty V phải nộp tại Việt Nam theo quy định pháp luật hiện hành về thuế ở Việt Nam là:

20.000 đô la Mỹ x 25% = 5.000 đô la Mỹ

Trong trường hợp này, Công ty V chỉ được khấu trừ tối đa là 5.000 đô la Mỹ trong tổng số 7.400 đô la Mỹ đã nộp tại Liên bang Nga. Phần chênh lệch 2.400 đô la Mỹ (7.400 đô la Mỹ - 5.000 đô la Mỹ) không được phép khấu trừ vào số thuế đối với thu nhập trong nước (nếu có) của Công ty V.

2. Mặc dù theo quy định trên, Việt Nam chỉ thực hiện biện pháp khấu trừ thuế gián tiếp khi có cam kết tại Hiệp định, nhưng nếu theo quy định của luật Việt Nam, các khoản thu nhập từ nước ngoài của một đối tượng cư trú Việt Nam được khấu trừ thuế gián tiếp thì quy định này vẫn được thực hiện.

Ví dụ 73: Cũng với Ví dụ 72 nêu trên, giả sử việc đầu tư vào Công ty N tại Liên bang Nga là một Dự án đầu tư trực tiếp ra nước ngoài của Công ty V theo quy định của pháp luật Việt Nam thì dù tỷ lệ đầu tư của Công ty V chiếm ít hơn 10% vốn cổ phần của Công ty N nhưng các biện pháp khấu trừ thuế gián tiếp vẫn được thực hiện (Điểm 21, Điều 7, Chương II, Thông tư số 123/2012/TT-BTC ngày 27/7/2012 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp số 14/2008/QH12 và hướng dẫn thi hành Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008, Nghị định số 122/2011/NĐ-CP ngày 27/12/2011 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp) mặc dù Hiệp định giữa Việt Nam và Liên bang Nga (Khoản 2, Điều 23: Biện pháp tránh đánh thuế hai lần) không quy định.

Mặc dù có các quy định như trên về thực hiện các biện pháp tránh đánh thuế hai lần, nhưng nếu theo quy định tại Hiệp định, các khoản thu nhập từ nước ngoài của đối tượng cư trú Việt Nam được miễn thuế tại Việt Nam thì khoản thu nhập này sẽ được miễn thuế và không được trừ số thuế đã nộp tại nước ngoài (tức là chỉ bị đánh thuế một lần và không phải áp dụng biện pháp tránh đánh thuế hai lần). Ví dụ như tiền học bổng của học sinh và sinh viên nước ngoài trong thời gian học tại Việt Nam (Mục 15. Thu nhập của sinh viên, thực tập sinh và học sinh học nghề, Chương II, Thông tư này).

Các quy định về các biện pháp tránh đánh thuế hai lần như trên được nêu tại Điều khoản Biện pháp tránh đánh thuế hai lần (thường là Điều 23) của Hiệp định.

Chương IV
TRÁCH NHIỆM VÀ QUYỀN HẠN CỦA NHÀ CHỨC TRÁCH CÓ THẨM QUYỀN

Điều 51. Nhà chức trách có thẩm quyền

Theo quy định tại Hiệp định, Nhà chức trách có thẩm quyền của phía Việt Nam trong Hiệp định thuế là Bộ trưởng Bộ Tài chính hoặc người đại diện được ủy quyền của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Bộ trưởng Bộ Tài chính ủy quyền cho Tổng cục Thuế thực hiện những trách nhiệm và quyền hạn quy định tại Điều 52.

Điều 52. Trách nhiệm và quyền hạn của Tổng cục Thuế trong việc thực hiện các quy định của Hiệp định

Để thực hiện các quy định của Hiệp định, Tổng cục Thuế được Bộ trưởng Bộ Tài chính ủy quyền thực hiện những nhiệm vụ và quyền hạn sau:

1. Ban hành văn bản thông báo hiệu lực thi hành hoặc chấm dứt hiệu lực của từng Hiệp định trong lĩnh vực thuế sau khi có thông báo hiệu lực của Bộ Ngoại giao.

2. Tổ chức chỉ đạo và hướng dẫn, kiểm tra, thanh tra các Cục Thuế, Chi cục Thuế và các tổ chức ủy nhiệm thu trong việc thực hiện Hiệp định.

3. Là "Nhà chức trách có thẩm quyền" của Việt Nam trong việc xử lý các công việc liên quan đến Hiệp định, gồm:

a) Nghiên cứu và giải quyết các tranh chấp, khiếu nại, kiến nghị và các vấn đề liên quan trong quá trình thực hiện Hiệp định với Nhà chức trách có thẩm quyền của nước ký Hiệp định với Việt Nam thông qua thực hiện thủ tục thỏa thuận song phương quy định tại Hiệp định;

b) Trao đổi thông tin với Cơ quan thuế nước ngoài, khai thác các thông tin do Cơ quan thuế nước ngoài cung cấp và có trách nhiệm giữ bí mật thông tin theo quy định của Hiệp định;

c) Thực hiện các biện pháp hỗ trợ quản lý hành chính thuế theo quy định của Hiệp định và phù hợp với quy định của pháp luật Việt Nam.

Chương V
TỔ CHỨC THỰC HIỆN

Điều 53. Thông tư này có hiệu lực thi hành kể từ ngày 06 tháng 02 năm 2014, thay thế Thông tư số 133/2004/TT-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2004 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện các Hiệp định tránh đánh thuế hai lần đối với các loại thuế đánh vào thu nhập và tài sản giữa Việt Nam với các nước có hiệu lực thi hành tại Việt Nam. Các thủ tục áp dụng Hiệp định được thực hiện theo quy định tại Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn hiện hành.

Trong quá trình thực hiện nếu có vướng mắc, đề nghị các cơ quan, tổ chức, cá nhân phản ánh kịp thời về Bộ Tài chính để nghiên cứu giải quyết./.

KT. BỘ TRƯỞNG
THỨ TRƯỞNG

Đỗ Hoàng Anh Tuấn