



# 企税大讲堂——

## 10.境外所得税收抵免政策专题

国家税务总局广州市税务局



...

# 目录：



...





01

企业境外所得

税收抵免政策解读

# 相关政策

01

《中华人民共和国企业所得税法》

02

《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）

03

《国家税务总局关于发布〈企业境外所得税收抵免操作指南〉的公告》（国家税务总局公告2010年第1号）

04

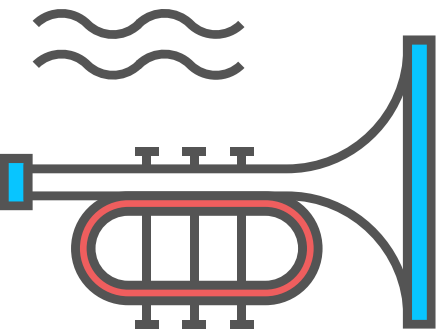
《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2020〕84号）

05

《财政部 税务总局关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知》（财税〔2020〕31号）

06

《国家税务总局关于企业所得税年度汇算清缴有关事项的公告》（国家税务总局公告2021年第34号）



## 适用范围：

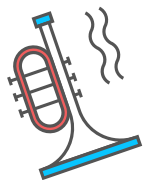
取得境外所得的纳税人，填报本年来源于或发生于其他国家、地区的所得按照税收规定计算应缴纳和应抵免的企业所得税。

## 政策依据：

《中华人民共和国企业所得税》第二十三条：企业取得的下列所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照本法规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可以在以后五个年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补：

(一)居民企业来源于中国境外的应税所得；

(二)非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。





02  
相关表单填写



# 境外所得税收抵免共涉及 **6** 张报表



《企业所得税年度纳税申报基础信息表》（A000000）



《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）主表》（A100000）



《境外所得税收抵免明细表》（A108000）



《境外所得纳税调整后所得明细表》（A108010）



《境外分支机构弥补亏损明细表》（A108020）



《跨年度结转抵免境外所得税明细表》（A108030）

# 《企业所得税年度纳税申报基础信息表》（A000000）勾选基本信息

## “203-1 选择采用的境外所得抵免方式”

：分国（地区）不分项或者不分国

（地区）不分项，上述方式一经选择，5年内不得改变。

## “203-2 新增境外直接投资信息”

：本项目由在海南自由贸易港等特定地区设立的旅游业、现代服务业、高新技术产业且新增境外直接投资的企业填报。填报纳税人符合享受境外所得免征企业所得税优惠政策条件的相关信息。

203 境外所得信息	203-1 选择采用的境外所得抵免方式	<input type="checkbox"/> 分国（地区）不分项 <input type="checkbox"/> 不分国（地区）不分项
	203-2 新增境外直接投资信息	<input type="checkbox"/> 是（产业类别： <input type="checkbox"/> 旅游业 <input type="checkbox"/> 现代服务业 <input type="checkbox"/> 高新技术产业）



# 《境外所得税收抵免明细表》 (A108000) 填表说明

行次	国家(地区)	境外税 前所得	境外所 得纳税 调整后 所得	弥补境外 以前年度 亏损	境外应纳 税所得额	抵减境内亏损	抵减境内亏 损后的境外 应纳税所得 额	税率	境外所得 应纳税额	境外所得可 抵免税额
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
					(3-4)		(5-6)		(7×8)	
填表说明	<p>纳税人若选择“分国(地区)不分项”的境外所得抵免方式,填报纳税人境外所得来源的国家(地区)名称,来源于同一国家(地区)的境外所得合并到一行填报;纳税人若选择“不分国(地区)不分项”的境外所得抵免方式,无需填报。</p>	<p><b>填报表 A108010 第 14 列-第 19 列-第 24 列的金额。</b></p>	<p><b>填报表 A108010 第 18 列-第 26 列的金额。</b></p>	<p>填报表 A108020 第 4+8 列的合计金额。</p>	<p>填报第 3-4 列的余额。当第 3-4 列 &lt; 0 时,本列填报 0。</p>	<p>当纳税人选择用境外所得抵减弥补境内亏损时,填报纳税人境外所得按照税收规定抵减境内的亏损额(包括抵减的当年度境内亏损额和弥补的以前年度境内亏损额);当纳税人选择不用境外所得抵减弥补境内亏损时,填报 0。</p>	<p>填报第 5-6 列金额。</p>	<p>填报法定税率 25%。符合《财政部国家税务总局关于高新技术企业境外所得适用税率及税收抵免问题的通知》(财税〔2011〕47号)第一条规定的高新技术企业填报 15%。</p>	<p>填报第 7×8 列金额。</p>	<p><b>填报表 A108010 第 13 列-第 23 列-第 25 列金额。</b></p>



# 《境外所得税收抵免明细表》 (A108000) 填表说明

行次	境外所得抵免限额	本年可抵免境外所得税额	未超过境外所得税抵免限额的余额	本年可抵免以前年度未抵免境外所得税额	按简易办法计算			小计	境外所得抵免所得税额合计
					按低于12.5%的实际税率计算的抵免额	按12.5%计算的抵免额	按25%计算的抵免额		
	11	12	13 (11-12)	14	15	16	17	18(15+16+17)	19(12+14+18)
填表说明	境外所得抵免限额按以下公式计算： 抵免限额=中国境内、境外所得依照企业所得税法和条例的规定计算的应纳税总额×来源于某国（地区）的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得总额。	填报纳税人本年来源于境外的所得已缴纳的所得税在本年度允许抵免的金额。按第10列、第11列孰小值填报。	填报纳税人本年在抵免限额内抵免完境外所得税后有余额的，可用于抵免以前年度结转的待抵免的所得税额。按第11-12列金额填报。	填报纳税人本年可抵免以前年度未抵免、结转至本年度抵免的境外所得税额，按表A108030第13列金额填报。	纳税人从境外取得营业利润所得以及符合境外税额间接抵免条件的股息所得，所得来源国（地区）的实际有效税率低于12.5%的，填报按照实际有效税率计算的抵免额。	纳税人从境外取得营业利润所得以及符合境外税额间接抵免条件的股息所得，除第15列情形外，填报按照12.5%计算的抵免额。	纳税人从境外取得营业利润所得以及符合境外税额间接抵免条件的股息所得，所得来源国（地区）的实际有效税率高于25%的，填报按照25%计算的抵免额。	填报第15+16+17列金额。	填报第12+14+18列金额。



# 《境外所得纳税调整后所得明细表》 (A108010) 填表说明

行次	境外税后所得								境外所得纳税调整的所得税额				其中：新增境外直接投资所得												
	国家(地区)	分支机构营业利润所得	股息、红利等权益性投资所得	利息所得	租金所得	特许权使用费所得	财产转让所得	其他所得	小计	直接缴纳的所得税额	间接缴纳的所得税额	享受税收优惠减免额	小计	境外税前所得	境外分支机构收入与支出调整额	境外分支机构调减的未支付费用	外支机构摊销的未支付费用	外得应调整相成费支出	境外所得纳税调整后所得	新增境外分支机构所得			新增境外直接投资相对应所得		直接投资的股息所得
1	2	3	4	5	6	7	8	9(2+...+8)	10	11	12	13(10+11+12)	14(9-10+11)	15	16	17	18(14-15-16-17)	19	20	21	22(19-20+21)	23	24	25	26(22+24)

第24种、第25种、第26种：填报纳税人在年度内对其持股比例超过20%（含）的境外子公司分回的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益。其中，符合“新增投资”条件的，是指2020年1月1日以后新设境外分支机构，且对境外子公司持股比例超过20%的新增投资。投资收益。



# 《境外分支机构弥补亏损明细表》 (A108020) 填表说明

行次

国家 (地区)	非实际亏损额的弥补				实际亏损额的弥补			
	以前年度结转尚未弥补的非实际亏损额	本年发生的非实际亏损额	本年弥补的以前年度非实际亏损额	结转以后年度弥补的非实际亏损额	以前年度结转尚未弥补的实际亏损额	本年发生的实际亏损额	本年弥补的以前年度实际亏损额	结转以后年度弥补的实际亏损额
1	2	3	4	5(2+3-4)	6	7	8	9

第1列“国家(地区)”：填报纳税人境外所得来源的国家(地区)名称，来源于同一国家(地区)的境外所得合并到一行填报。

第2列至第5列“非实际亏损额的弥补”：填报纳税人境外分支机构非实际亏损额未弥补金额、本年发生的金额、本年弥补的金额、结转以后年度弥补的金额。

第6列至第9列“实际亏损额的弥补”：填报纳税人境外分支机构实际亏损额弥补金额。



# 《跨年度结转抵免境外所得税明细表》 (A108030) 填表说明

行次	国家 (地区)	前五年境外所得已缴所得税未抵免余额					本年实际抵免以前年度未抵免的 境外已缴所得税额					结转以后年度抵免的境外所得已缴所得税额							
		前五年	前四年	前三年	前二年	前一年	小计	前五年	前四年	前三年	前二年	前一年	小计	前四年	前三年	前二年	前一年	本年	小计
	1	2	3	4	5	6	7(2+...+6)	8	9	10	11	12	13(8+...+12)	14(3-9)	15(4-10)	16(5-11)	17(6-12)	18	19(14+...+18)
1																			

第2列至第7列“前五年境外所得已缴所得税未抵免余额”：填报纳税人前五年境外所得已缴纳的企业所得税尚未抵免的余额。

第8列至第13列“本年实际抵免以前年度未抵免的境外已缴所得税额”：填报纳税人用本年未超过境外所得税款抵免限额的余额抵免以前年度未抵免的境外已缴所得税额。

第14列至第19列“结转以后年度抵免的境外所得已缴所得税额”：填报纳税人以前年度和本年未能抵免并结转以后年度抵免的境外所得已缴所得税额。



03  
案例填报详解

# 案例一



中国居民企业A为在海南自由贸易港注册的现代服务业企业，在境外甲国设立B分支机构和C分支机构，甲国**预提所得税率为20%**，A公司的利润总额中已列支与境外营业收入相关的成本费用6000,000元。A公司适用所得税税率25%，本年度利润总额10000,000元，纳税调整增加额7000,000元（其中：与境外所得相关的成本费用6800,000元）。计算A公司2022年度应纳企业所得税。

	成立时间	营业利润	预提所得税	总部管理费用
<b>B分支机构</b>	2022年以前	5000,000元	1000,000元	500,000元
<b>C分支机构</b>	<b>2022年3月</b>	3000,000元	600,000元	300,000元

## 适用政策分析：

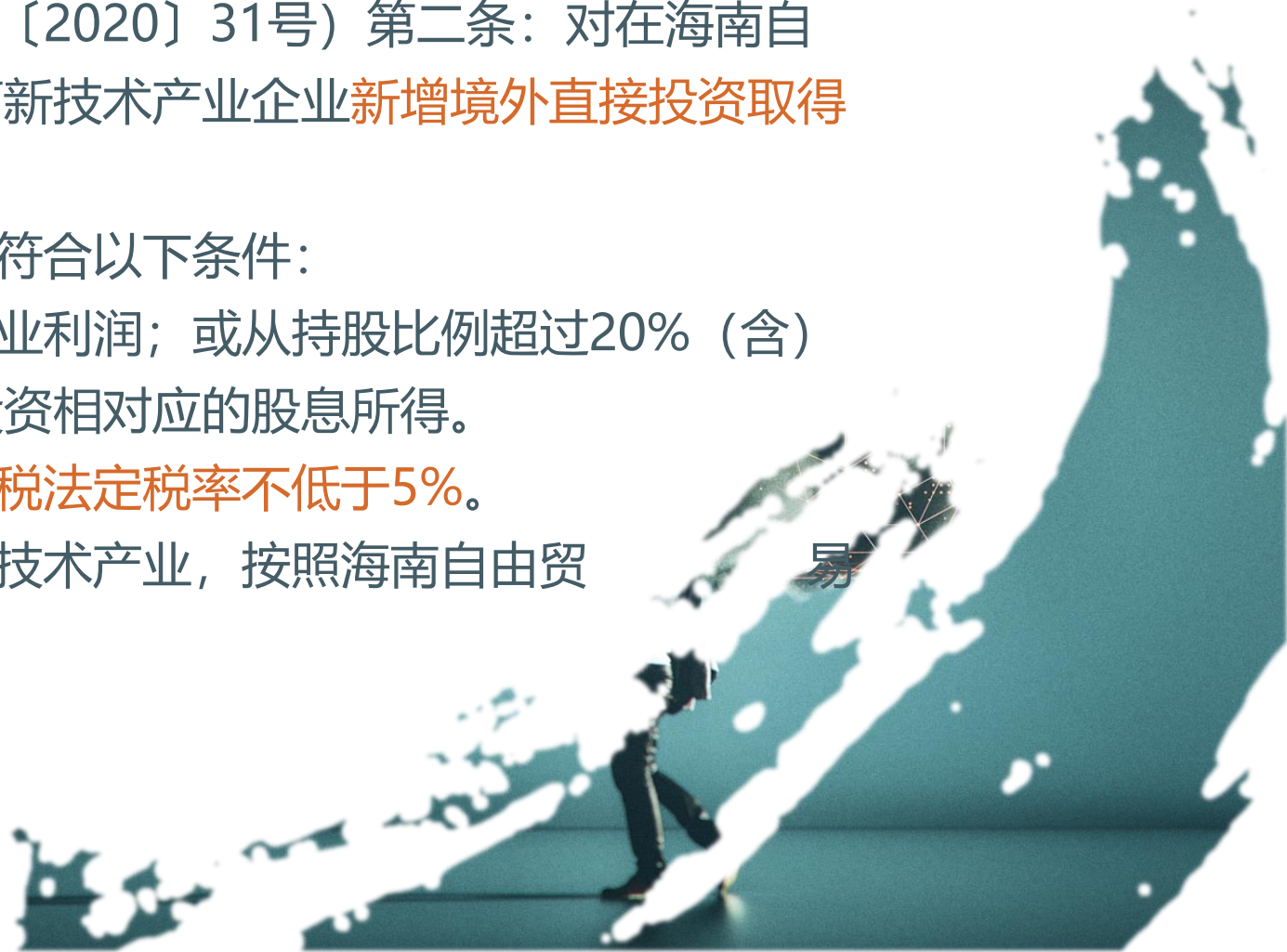
根据《财政部 税务总局关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知》（财税〔2020〕31号）第二条：对在海南自由贸易港设立的旅游业、现代服务业、高新技术产业企业**新增境外直接投资取得的所得**，免征企业所得税。

本条所称新增境外直接投资所得应当符合以下条件：

（一）从境外**新设分支机构**取得的营业利润；或从持股比例超过20%（含）的境外子公司分回的，与新增境外直接投资相对应的股息所得。

（二）**被投资国（地区）的企业所得税法定税率不低于5%**。

本条所称旅游业、现代服务业、高新技术产业，按照海南自由贸易港鼓励类产业目录执行。



# 步骤一：勾选基本信息

A000000

## 企业所得税年度纳税申报基础信息表

基本经营情况（必填项目）			
101 纳税申报企业类型（填写代码）		102 分支机构就地纳税比例（%）	
103 资产总额（填写平均值，单位：万元）		104 从业人数（填写平均值，单位：人）	
105 所属国民经济行业（填写代码）		106 从事国家限制或禁止行业	<input type="checkbox"/> 是 <input type="checkbox"/> 否
107 适用会计准则或会计制度（填写代码）		108 采用一般企业财务报表格式（2019年版）	<input type="checkbox"/> 是 <input type="checkbox"/> 否
109 小型微利企业	<input type="checkbox"/> 是 <input type="checkbox"/> 否	110 上市公司	是（ <input type="checkbox"/> 境内 <input type="checkbox"/> 境外） <input type="checkbox"/> 否
有关涉税事项情况（存在或者发生下列事项时必填）			
201 从事股权投资业务	<input type="checkbox"/> 是	202 存在境外关联交易	<input type="checkbox"/> 是
203 境外所得 信息	203-1 选择采用的境外所得抵免方式	<input type="checkbox"/> 分国（地区）不分项 <input type="checkbox"/> 不分国（地区）不分项	
	203-2 新增境外直接投资信息	<input type="checkbox"/> 是（产业类别： <input type="checkbox"/> 旅游业 <input type="checkbox"/> 现代服务业 <input type="checkbox"/> 高新技术产业）	

在企业信息表勾选“**203-2 新增境外直接投资信息**”，本项目由在海南自由贸易港等特定地区设立的旅游业、现代服务业、高新技术产业且新增境外直接投资的企业填报。填报纳税人符合享受境外所得免征企业所得税优惠政策条件的相关信息。

# 步骤二：计算境外所得纳税调整后所得

A108010

境外所得纳税调整后所得明细表

行次	国家(地区)	境外税后所得							境外所得可减免的所得税额			境外分支机构收入与支出纳税调整额	境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用	境外所得调整后的所得	其中：新增境外直接投资所得						境外所得小计						
		分支机构营业利润所得	股息、红利等权益性投资所得	利息所得	租金所得	特许权使用费所得	财产转让所得	其他所得	小计	直接缴纳的所得税	间接负担的所得税				享受税收饶让抵免税额	小计	新设境外分支机构所得			新增境外直接投资相对应的股息所得		境外所得小计					
																	调整分摊扣除的有关成本费用	纳税调整额	纳税调整后所得	境外所得税额			对应的股息所得	对应的股息境外所得税额			
1	2	3	4	5	6	7	8	9(2+...+8)	10	11	12	13(10+11+12)	14(9+10+11)	15	16	17	18(14+15-16-17)	19	20	21	22(19+20+21)	23	24	25	26(22+24)		

- (1) 境外税前营业收入  
= 5000,000 + 3000,000  
= 8000,000元
- (2) 直接缴纳的所得税  
= 1000,000元
- (3) 境外所得税纳税调整后所得  
= 8000,000 - 1000,000 = 7000,000元
- (4) 境内居民企业为取得境外劳务所得而发生的、已在利润总额中列支的成本费用  
= 6,000,000元
- (5) 境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用  
= 1600,000元

## 步骤三：计算境内应纳税所得额、应纳所得税额

13	算	三、利润总额（10+11-12）	10000,000
14	应 纳 税 所 得 额 计 算	减：境外所得（填写 A108,010）	8000,000
15		加：纳税调整增加额（填写 A105,000）	7000,000
16		减：纳税调整减少额（填写 A105,000）	
17		减：免税、减计收入及加计扣除（填写 A107,010）	
18		加：境外应税所得抵减境内亏损（填写 A108,000）	
19		四、纳税调整后所得（13-14+15-16-17+18）	9000,000
20	应 纳	减：所得减免（填写 A107,020）	
21		减：弥补以前年度亏损（填写 A106,000）	
22		减：抵扣应纳税所得额（填写 A107,030）	
23		五、应纳税所得额（19-20-21-22）	9000,000
24	应	税率（25%）	0.25
25	纳	六、应纳所得税额（23×24）	2250,000

**境内应纳税所得额 = 10000,000 - 8000,000 + 7000,000 = 9000,000元**

**境内应纳税所得额 = 9000,000 × 25% = 2250,000元**

# 步骤四：计算境外所得应纳税所得税额

A108000 境外所得税收抵免明细表

行次	国家(地区)	境外税前所得	境外所得税调整后所得	弥补境外以前年度亏损	境外应纳税所得额	抵减境内亏损	抵减境内亏损后的境外应纳税所得额	税率	境外所得应纳税额	境外所得可抵免税额	境外所得抵免限额	本年可抵免境外所得税额	未超过境外所得税抵免限额的余额	本年可抵免以前年度未抵免境外所得税额	按简易办法计算				境外所得抵免所得税额合计
															按低于12.5%的实际税率计算的抵免额	按12.5%计算的抵免额	按25%计算的抵免额	小计	
	1	2	3	4	5 (3-4)	6	7 (5-6)	8	9 (7×8)	10	11	12	13 (11-12)	14	15	16	17	18(15+16+17)	19(12+14+18)
1	甲国	8000000	5000000		5000000		5000000	25%	1250000	1600000	1250000	1250000	0						1250000
10	合计	8000000	5000000		5000000		5000000	25%	1250000	1600000	1250000	1250000	0						1250000

境外应纳税所得税额 = 8000,000 - 3000,000 = 5000,000

境外所得应纳税所得税额 = 1250,000元

# 步骤五：计算境外所得抵免所得税额

A108000 境外所得税抵免

行次	国家(地区)	境外所得	境外所得税	抵免限额	实际抵免额	中国境内及境外所得合计	应纳税额
1	甲国	8000000	1250000	1250000	1250000		
	合计						

当年度未抵免的境外所得税额3500,000元允许从次年起在连续5个纳税年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

(5) 境外所得税抵免限额按照公式计算可抵免的境外所得税额1,600,000元、  
 (6) 境外所得税抵免限额按照公式计算可抵免的境外所得税额1,250,000元、  
 (5) 境外所得税抵免限额按照公式计算可抵免的境外所得税额1,250,000元、  
 境外所得税抵免限额按照公式计算可抵免的境外所得税额1,250,000元  
 (二) 境外、外应纳所得税总额=9000000-3000000=6000000元

**本年可抵免境外所得税额1250,000元**

## 步骤六：计算A公司本年度应纳企业所得税

A公司本年度实际应纳所得税额

$$= 2250,000 + 1250,000 - 1250,000 = 2250,000 \text{元}$$

28	应 纳 税 额 计	七、应纳税额（25-26-27）	2250000
29		加：境外所得应纳所得税额（填写 A108,000）	1250000
30		减：境外所得抵免所得税额（填写 A108,000）	1250000
31		八、实际应纳所得税额（28+29-30）	2250000

## 案例二

---

2022年度，中国居民企业A公司取得来源于甲国B公司的**境外劳务收入**8,000,000元（已计入A公司利润总额），按甲国20%税率扣缴预提所得税1,600,000元，A公司的利润总额中**已列支与境外劳务收入相关的成本费用**6,000,000元。A公司适用所得税税率25%，本年度利润总额100,000,000元，纳税调整增加额7,000,000元（其中：与境外所得相关的成本费用6,000,000元）。计算A公司2022年度应纳企业所得税。

# 步骤一：计算境外所得纳税调整后所得

A108010

境外所得纳税调整后所得明细表

行次	国家(地区)	境外税后所得							境外所得可抵免的所得税额			境外税前所得	境外分支机构收入与支出纳税调整额	境外分支机构调整扣除的有关成本费用	境外所得纳税调整后所得	其中：新增境外直接投资所得						境外享受免税政策的所得小计			
		分支机构营业利润所得	股息、红利等权益性投资所得	利息所得	租金所得	特许使用费所得	财产转让所得	其他所得	小计	直接缴纳的所得税额	间接负担的所得税额					享受税收饶让抵免税额	小计	新设境外分支机构所得			新增境外直接投资相对应的股息所得				
																		营业利润	调整扣除的有关成本费用	纳税调整额	纳税调整后所得		境外所得税额	对应的股息所得	对应的股息境外所得税额
1	2	3	4	5	6	7	8	9(2+...+8)	10	11	12	13(10+11+12)	14(9+10+11)	15	16	17	18(15-16+17)	19	20	21	22(19-20+21)	23	24	25	26(22+24+25)

(1) 境外税前劳务收入 = 8,000,000元

(2) 直接缴纳的所得税 = 1,600,000元

(3) 境外税后劳务收入 = 8,000,000 - 1,600,000 = 6,400,000元

(4) 境内居民企业为取得境外劳务所得而发生的、已在利润总额中列支的成本费用 = 6,000,000元

(5) 境外所得纳税调整后所得 = 8,000,000 - 6,000,000 = 2,000,000元

## 步骤二：计算境内应纳税所得额、应纳税额

13		三、利润总额 (10+11-12)	100000000
14	应纳税所得额计算	减：境外所得 (填写 A108010)	8000000
15		加：纳税调整增加额 (填写 A105000)	7000000
16		减：纳税调整减少额 (填写 A105000)	
17		减：免税、减计收入及加计扣除 (填写 A107010)	
18		加：境外应税所得抵减境内亏损 (填写 A108000)	
19		四、纳税调整后所得 (13-14+15-16-17+18)	99000000
20		减：所得减免 (填写 A107020)	
21		减：弥补以前年度亏损 (填写 A106000)	
22		减：抵扣应纳税所得额 (填写 A107030)	
23		五、应纳税所得额 (19-20-21-22)	99000000
24		税率 (25%)	0.25
25		六、应纳税额 (23×24)	24750000

境内应纳税所得额  
 $= 100,000,000 - 8,000,000 + 7,000,000 = 99,000,000$ 万元

境内应纳税额  
 $= 99,000,000 \times 25\% = 24,750,000$ 元

## 步骤三：计算境外所得应纳所得税额

A108000 境外所得税收抵免明细表

行次	国家 (地区)	境外 税前 所得	境外 所得税 调整后 所得	补 境外 以前 年度 亏损	境外应 纳税所 得额	抵 减 境 内 亏 损	抵减境 内亏损 后的境 外应纳 税所得 额	税 率	境外 所得 应纳 税额	境外 所得 可抵 免税 额	境外所 得抵免 限额	本年可 抵免境 外所得 税额	未超 过境 外所 得税 抵免 限额 的余 额	本年 可抵 免以 前年 度未 抵免 境外 所得 税额	按简易办法计算				境外所 得抵免 所得税 额合计
															按低 于 12.5% 的实 际税 率计 算的 抵免 额	按 12.5 %计 算的 抵免 额	按 25% 计算 的抵 免额	小计	
	1	2	3	4	5 (3-4)	6	7 (5-6)	8	9 (7×8)	10	11	12	13 (11-12)	14	15	16	17	18(15+ 16+17)	19(12+14 +18)
1	甲国	8000000	2000000		2000000		2000000	25%	500000	1600000	500000	500000	0						500000
	合计	8000000	2000000		2000000		2000000	25%	500000	1600000	500000	500000	0						500000

境外应纳税所得额 = 2,000,000元

境外所得应纳所得税额 = 2,000,000 × 25% = 500,000元

# 步骤四：计算境外所得抵免所得税额

A108000 境外所得税收抵免明细表

行次	国家(地区)	境外税前所得	境外所得税调整后所得	弥补境外以前年度亏损	境外应纳税所得额	抵减境内亏损	抵减境内亏损后的境外应纳税所得额	税率	境外所得应纳税额	境外所得可抵免税额	境外所得抵免限额	本年可抵免境外所得税额	未超过境外所得税抵免限额的余额	本年可抵免以前年度未抵免境外所得税额	按简易办法计算				境外所得抵免所得税额合计
															按低于12.5%的实际税率计算的抵免额	按12.5%计算的抵免额	按25%计算的抵免额	小计	
	1	2	3	4	5 (3-4)	6	7 (5-6)	8	9 (7×8)	10	11	12	13 (11-12)	14	15	16	17	18(15+16+17)	19(12+14+18)
1	甲国	8000000	2000000		2000000		2000000	25%	500000	1600000	500000	500000	0						500000
	合计	8000000	2000000		2000000		2000000	25%	500000	1600000	500000	500000	0						500000

(6) 境外所得可抵免税额=境外应纳税所得额×境外税率=2,000,000×25%=500,000元  
 (5) 1. 境外所得抵免限额=2,000,000×25%=500,000元  
 2. 境外所得抵免限额=2,000,000×12.5%=250,000元  
 3. 境外所得抵免限额=2,000,000×25%=500,000元  
 (2) 境内、外应纳税所得总额=99,000,000+2,000,000=101,000,000元  
**本年可抵免境外所得税额=500,000**

## 步骤五：计算A公司本年度应纳企业所得税

28		七、应纳税额（25-26-27）	24750000
29	应纳 税额 计算	加：境外所得应纳所得税额（填写 A108000）	500000
30		减：境外所得抵免所得税额（填写 A108000）	500000
31		八、实际应纳所得税额（28+29-30）	24750000

**A公司本年度实际应纳所得税额**

$$= 24,750,000 + 500,000 - 500,000 = 24,750,000 \text{元}$$

## 案例三

境内居民A企业从甲国取得B分支机构营业利润1,000,000元，已在甲国实际缴纳所得税200,000元，虽有甲国政府机关核发的具有纳税性质的凭证，但因客观原因无法真实、准确地确认已经实际缴纳的所得税，因此，A企业的境外所得税抵免适用简易办法计算。假设，A企业为取得B分支机构营业利润发生的共同支出为100,000元。计算A企业境外所得实际缴纳的所得税额。

# 步骤一：填报《境外所得纳税调整后所得明细表》 (A108010)

A108010

境外所得纳税调整后所得明细表

行次	国家(地区)	境外税后所得								境外所得可抵免的所得税额			境外分支机构收入与支出纳税调整额	境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用	境外所得纳税调整后所得	其中：新增境外直接投资所得					境外享受免税政策的所得小计					
		分支 机构 营业 利润 所得	股息、 红利 等权 益性 投资 所得	利息 所得	租金 所得	特许 权使 用费 所得	财产 转让 所得	其他 所得	小计	直接 缴纳 的所 得税 额	间接 负担 的所 得税 额	享受 税收 饶让 抵免 税额				小计	新增境外直接投资所得									
																	营业 利润	调整分 摊扣除 的有关 成本费 用	纳税 调整 额	纳税调 整后所 得		境外所 得税额	对应的 股息所 得	对应的 股息境 外所得 税额		
1		2	3	4	5	6	7	8	9(2+...+8)	10	11	12	13(10+11+12)	14(9+10+11)	15	16	17	18(14+15-16-17)	19	20	21	22(19-20+21)	23	24	25	26(22+24)

**境外营业利润税后所得**  
= 1,000,000 - 200,000  
= 800,000元

**直接缴纳的所得税额**  
= 200,000元

**境外税前所得**  
= 1,000,000元

**境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用**  
= 100,000元

**境外所得纳税调整后所得 = 1,000,000 - 100,000 = 900,000元**

## 步骤二：填报《境外所得税收抵免明细表》（A108000）

采用简易办法也须遵循“分国不分项”原则。

企业从境外取得营业利润所得以及符合境外税额间接抵免条件的股息所得，虽有所得来源国（地区）政府机关核发的具有纳税性质的凭证或证明，但因客观原因无法真实、准确地确认应当缴纳并已经实际缴纳的境外所得税税额的，除就该所得直接缴纳及间接负担的税额在所得来源国（地区）的实际有效税率低于我国企业所得税法第四条第一款规定税率50%以上的外，可按境外应纳税所得额的12.5%作为抵免限额，企业按该国（地区）税务机关或政府机关核发具有纳税性质凭证或证明的金额，其不超过抵免限额的部分，准予抵免；超过的部分不得抵免。

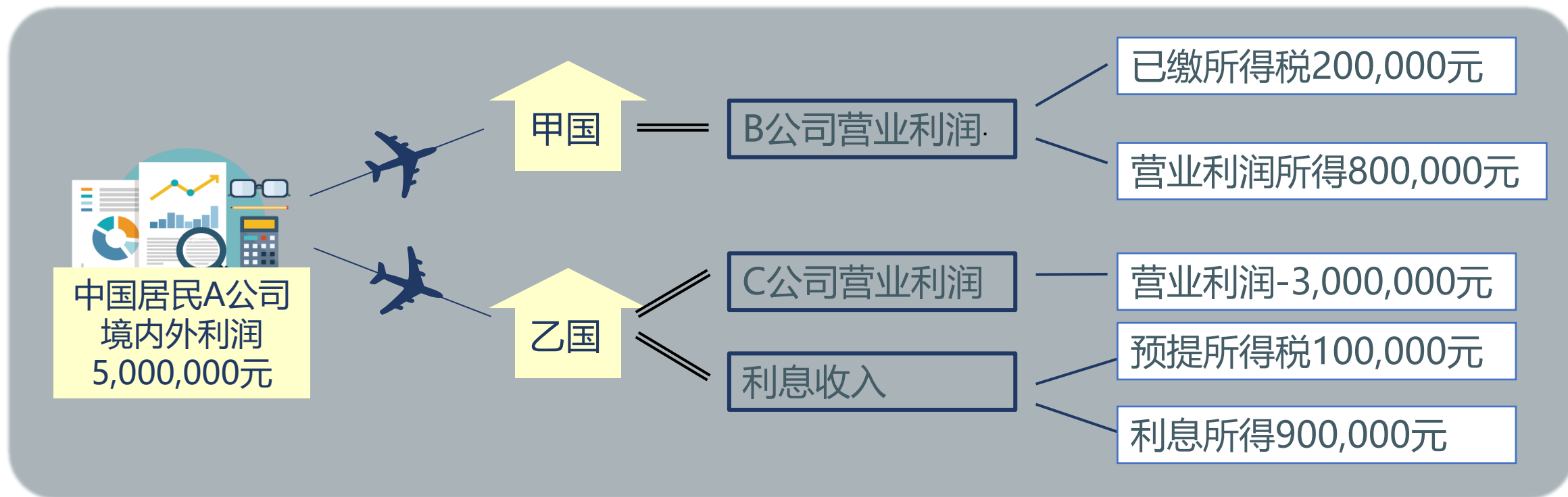
~~(4) 实际抵免限额 =  $900,000 \times 12.5\% = 112,500$ 元~~

~~(5) 实际抵免境外所得税额按照境外所得税可抵免所得税额200,000元、~~

~~境外所得抵免限额112,500元孰小计算~~

(3) 境外所得可抵免税额 = 200,000元

## 案例四



求问：A公司2022年度实际应纳所得税额以及境外分支机构亏损弥补额、结转额。

## 分国（地区）不分项计算方法



## 步骤一：

## 计算A公司2021年度应纳税所得额

A公司在计算年度的纳税调整后所得时，先剔除利润总额中已包含的境外所得

(1) A公司境内外利润总额=5,000,000元

**填列主表第13行**

(2) A公司境外税前所得=甲国B分公司利润+乙国C分公司利润+乙国利息收入=1,000,000-3,000,000+1,000,000=-1,000,000元

**填列主表第14行**

A100000 中华人民共和国年度纳税申报表（A类）

行次	类别	项 目	金 额
13		二、利润总额（10+11-12）	5000000
14		减：境外所得（填写A108010）	-1000000
15		加：纳税调整增加额（填写A105000）	
16		减：纳税调整减少额（填写A105000）	
17		减：免税、减计收入及加计扣除（填写A107010）	
18		加：境外应税所得抵减境内亏损（填写A108000）	
19	应纳税所得额计算	四、纳税调整后所得（13-14+15-16-17+18）	6000000

## 步骤一：

## 计算A公司2021年度应纳税所得额

A公司年度的纳税调整后所得额=A公司境内外利润总额- A公司境外税前所得  
=5,000,000-(-1,000,000)=6,000,000元 **填列主表第19行**

(3) A公司年度的纳税调整后应纳税所得额= A公司年度的纳税调整后所得  
额×25%=6,000,000×25%=1,500,000元 **填列主表第25行**

A100000 中华人民共和国年度纳税申报表 (A类)

行次	类别	项 目	金 额
14		减：境外所得（填写 A108010）	-1000000
18		加：境外应税所得抵减境内亏损（填写 A108000）	
19		四、纳税调整后所得（13-14+15-16-17+18）	6000000
20	应纳税所得额计算	减：所得减免（填写 A107020）	
21		减：弥补以前年度亏损（填写 A106000）	
22		减：抵扣应纳税所得额（填写 A107030）	
23		五、应纳税所得额（19-20-21-22）	6000000
24		税率（25%）	0.25
25	应纳税额计算	六、应纳所得税额（23×24）	1500000

## 步骤二：

## 计算A公司2021年度境外所得抵免额

### ★分国（地区）不分项计算方法 及表格填写：

计算A公司境外所得抵免所得税，甲国和乙国分别计算

### 第一步：计算甲国境外所得抵免所得税

(1) 根据甲国境外所得纳税调整后所得，填写表A108010

①甲国境外营业利润所得=800,000元

填列表第2列

②甲国境外所得直接缴纳的所得税=200,000元

填列表第10列

③甲国境外税后所得=境外营业利润所得+境外其他所得=800,000+0=800,000元

甲国境外税前所得=境外税后所得+直接缴纳的所得税额+间接负担的所得税额  
=800,000+200,000+0=1,000,000元

填列表第14列

A108010

境外所得纳税调整后所得明细表

行次	国家（地区）	境外税后所得							境外所得可抵免的所得税额				境外分支机构收入与支出纳税调整额	境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用	境外所得对应调整的相关成本费用支出	境外所得纳税调整后所得	其中：新增境外直接投资所得						境外享受免税政策的所得小计			
		分支机构营业利润所得	股息、红利等权益性投资所得	利息所得	租金所得	特许权使用费所得	财产转让所得	其他所得	小计	直接缴纳的所得税额	间接负担的所得税额	享受税收饶让抵免税额					小计	新设境外分支机构所得			新增境外直接投资相对应的股息所得					
																		营业利润	调整分摊扣除的有关成本费用	纳税调整额	纳税调整后所得	境外所得税额		对应的股息所得	对应的股息境外所得税额	
1		2	3	4	5	6	7	8	9(2+...+8)	10	11	12	13(10+11+12)	14(9+10+11)	15	16	17	18(14+15-16-17)	19	20	21	22(19-20+21)	23	24	25	26(22+24)

④甲国境外所得纳税调整后所得=境外税前所得+境外分支机构收入与支出纳税调整额-境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用=1,000,000+0-0  
=1,000,000元=1,000,000元

填列表第18列

A108010

境外所得纳税调整后所得明细表

行次	国家(地区)	境外税后所得							境外所得可抵免的所得税额				境外分支机构收入与支出纳税调整额	境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用	境外所得调整的相关成本费用支出	境外所得纳税调整后所得	其中：新增境外直接投资所得						境外享受免税政策的所得小计			
		分支机构营业利润所得	股息、红利等权益性投资所得	利息所得	租金所得	特许权使用费所得	财产转让所得	其他所得	小计	直接缴纳的所得税额	间接负担的所得税额	享受税收饶让抵免税额					小计	新设境外分支机构所得			新增境外直接投资相对应的股息所得					
																		营业利润	调整分摊扣除的有关成本费用	纳税调整额	纳税调整后所得	境外所得税额		对应的股息所得	对应的股息境外所得税额	
1		2	3	4	5	6	7	8	9(2+...+8)	10	11	12	13(10+11+12)	14(9+10+11)	15	16	17	18(14+15-16-17)	19	20	21	22(19-20)	23	24	25	26(22+24)





## (2) 甲国境外所得抵免所得税额计算

① 甲国境外应纳税所得额 = 境外所得纳税调整后所得 - 弥补境外以前年度亏损

$$= 1,000,000 - 0 = 1,000,000 \text{元}$$

填列表第5 填列表第9列

② 甲国境外所得应纳税额 = 境外应纳税所得 × 25% = 1,000,000 × 25% = 250,000元

③ 甲国境外所得可抵免税额 = 境外所得直接缴纳的所得税 = 200,000元

填列表第10列

A108000 境外所得税抵免明细表

行次	国家 (地区)	境外税前 所得	境外所得 纳税调整 后所得	弥补 境外 以前 年度 亏损	境外应纳 税所得额	抵 减 境 内 亏 损	抵减境内 亏损后的 境外应纳 税所得额	税 率	境外所 得应纳 税额	境外所 得可抵 免税额	境外所 得抵免 限额	本年可 抵免境 外所得 税额	未超过 境外所 得税抵 免限额 的余额	本年可 抵免以 前年度 未抵免 境外所 得税额	按简易办法计算				境外所 得抵免 所得税 额合计	
															按低于 12.5% 的实际 税率计 算的抵 免额	按 12.5 %计 算的 抵免 额	按 25% 计算 的抵 免额	小计		
1		2	3	4	5 (3-4)	6	7 (5-6)	8	9 (7×8)	10	11	12	13 (11-12)	14	15	16	17	18(15+ 16+17)	19(12+14+ 18)	
1	甲 国	1000000	1000000		1000000		1000000	5%	250000	200000	250000	200000	50000	50000						250000



④甲国境外所得**抵免限额**=中国境内、境外所得依照企业所得税法和条例的规定

计算的应纳税总额×（来源于某国（地区）的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得总额）=申报表的主表第28行“应纳税额” 应纳税所得额×（甲国的应纳税所得额÷申报表的主表第23行“应纳税所得额”）

$$=1,500,000 \times (1,000,000 \div 6,000,000) = 250,000 \text{元}$$

填列表第11列

A108000 境外所得税收抵免明细表

行次	国家（地区）	境外税前所得	境外所得纳税调整后所得	弥补境外以前年度亏损	境外应纳税所得额	抵减境内亏损	抵减境内亏损后的境外应纳税所得额	税率	境外所得应纳税额	境外所得可抵免税额	境外所得抵免限额	本年可抵免境外所得税额	未超过境外所得税抵免限额的余额	本年可抵免以前年度未抵免境外所得税额	按简易办法计算				境外所得抵免所得税额合计
															按低于12.5%的实际税率计算的抵免额	按12.5%计算的抵免额	按25%计算的抵免额	小计	
	1	2	3	4	5 (3-4)	6	7 (5-6)	8	9 (7×8)	10	11	12	13 (11-12)	14	15	16	17	18(15+16+17)	19(12+14+18)
1	甲国	1000000	1000000		1000000	0	1000000	25%	250000	200000	250000	200000	50000	50000					250000

⑤按照“境外所得可抵免税额与境外所得抵免限额孰小”的原则确认本年可抵免境外所得税额为200,000元。

填列表第12列

⑥甲国未超过境外所得税抵免限额的余额 = 甲国境外所得抵免限额 - 甲国境外所得可抵免税额 = 250,000 - 200,000 = 50,000元

填列表第13列

A108000 境外所得税收抵免明细表

行次	国家 (地区)	境外税前所得	境外所得 纳税调整后所得	弥补 境外 以前 年度 亏损	境外应纳 税所得额	抵 减 境 内 亏 损	抵减境内 亏损后的 境外应纳 税所得额	税 率	境外所 得应纳 税额	境外所 得可抵 免税额	境外所 得抵免 限额	本年可 抵免境 外所得 税额	未超过 境外所 得税抵 免限额 的余额	本年可 抵免以 前年度 未抵免 境外所 得税额	按简易办法计算				境外所 得抵免 所得税 额合计
															按低于 12.5% 的实际 税率计 算的抵 免税额	按 12.5 %计 算的 抵免 额	按 25% 计算 的抵 免税额	小计	
	1	2	3	4	5 (3-4)	6	7 (5-6)	8	9 (7×8)	10	11	12	13 (11-12)	14	15	16	17	18(15+ 16+17)	19(12+14+ 18)
1	甲 国	1000000	1000000		1000000	0	1000000	25%	250000	200000	250000	200000	50000	50000					250000

注意：本年有未超过境外所得税抵免限额的余额的，应按照该国以前年度的年份先后顺序进行抵免。

### (3) 计算甲国本年可抵免的以前年度未抵免境外所得税额

①甲国所得税额抵免以前年度未抵免所得税额，根据各年度未抵免余额来计算，填列A108030表。

②甲国本年可抵免以前年度未抵免境外所得税额=50,000元，填列A108000表。

填列表第14列

A108030 跨年度结转抵免境外所得税明细表

行次	国家(地区)	前五年境外所得已缴所得税未抵免余额						本年实际抵免以前年度未抵免的境外已缴所得税额						结转以后年度抵免的境外所得已缴所得税额					
		前五年	前四年	前三年	前二年	前一年	小计	前五年	前四年	前三年	前二年	前一年	小计	前四年	前三年	前二年	前一年	本年	小计
1		2	3	4	5	6	7(2+...+6)	8	9	10	11	12	13(8+...+12)	14(3-9)	15(4-10)	16(5-11)	17(6-12)	18	19(14+...+18)
1	甲国	20000	20000	20000	20000	20000	100000	20000	20000	10000	0	0	50000	0	10000	20000	20000	0	50000

A108000 境外所得税收抵免明细表

行次	国家(地区)	境外税前所得	境外所得税调整后所得	弥补境外以前年度亏损	境外应纳税所得额	抵减境内亏损	抵减境内亏损后的境外应纳税所得额	税率	境外所得应纳税额	境外所得可抵免税额	境外所得抵免限额	本年可抵免境外所得税额	未超过境外所得税抵免限额的余额	本年可抵免以前年度未抵免境外所得税额	按简易办法计算				境外所得税抵免额合计
															按低于12.5%的实际税率计算的抵免额	按12.5%计算的抵免额	按25%计算的抵免额	小计	
1		2	3	4	5	6	7(3-4)	8	9(7×8)	10	11	12	13(11-12)	14	15	16	17	18(15+16+17)	19(12+14+18)
1	甲国	1000000	1000000		1000000	0	1000000	25%	250000	200000	250000	200000	50000	50000					250000

可抵免以前年度结转额

50000元，其中

第五年：20000元

第四年：20000元

第三年：10000元

(4) 计算甲国所得税结转以后纳税年度抵免情况，填写《跨年度结转抵免境外所得税明细表》(A108030) 第14至19列。

A108030 跨年度结转抵免境外所得税明细表

行次	国家 (地区)	前五年境外所得已缴所得税未抵免余额						本年实际抵免以前年度未抵免的境外已缴所得税额						结转以后年度抵免的境外所得已缴所得税额					
		前五年	前四年	前三年	前二年	前一年	小计	前五年	前四年	前三年	前二年	前一年	小计	前四年	前三年	前二年	前一年	本年	小计
		1	2	3	4	5	6	7(2+ ...+6)	8	9	10	11	12	13(8+ ...+12)	14 (3-9)	15 (4-10)	16 (5-11)	17 (6-12)	18
1	甲 国	20000	20000	20000	20000	20000	100000	20000	20000	10000	0	0	50000	0	10000	20000	20000	0	50000

## 第二步：计算乙国境外所得抵免所得税

(1) 计算乙国境外所得纳税调整后所得，填写表A108010

①乙国境外C分公司营业利润所得 = -3,000,000元

填列表第1列

乙国境外利息所得 = 乙国利息收入 - 乙国已扣缴预提所得税 = 1,000,000 - 100,000 = 900,000元

填列表第4列

②乙国境外所得直接缴纳的所得税 = 乙国已扣缴预提所得税 = 100,000元

填列表第10列

A108010 境外所得税调整后所得明细表

行次	国家(地区)	境外税后所得								境外所得可抵免的所得税额			境外税前所得	境外分支机构收入与支出纳税调整额	境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用	境外所得税调整的相关成本费用支出	境外所得税调整后所得	其中：新增境外直接投资所得						境外享受免税政策的所得小计		
		分支机构营业利润所得	股息红利等权益性投资所得	利息所得	租金所得	特许权使用费所得	财产转让所得	其他所得	小计	直接缴纳的所得税额	间接负担的所得税额	享受税收饶让抵免税额						小计	新设境外分支机构所得			新增境外直接投资相对应的股息所得				
																			营业利润	调整分摊扣除的有关成本费用	纳税调整额	纳税调整后所得	境外所得税额		对应的股息所得	对应的股息境外所得税额
1		2	3	4	5	6	7	8	9(2+...+8)	10	11	12	13(10+11+12)	14(9+10+11)	15	16	17	18(14+15-16-17)	19	20	21	22(19-20+21)	23	24	25	26(22+24)

③乙国境外税后所得=境外营业利润所得+境外其他所得

= -3,000,000 + 900,000 = -2,100,000元

填列表第9列

乙国境外税前所得=境外税后所得+直接缴纳的所得税额+间接负担的所得税额

= -2,100,000 + 1,000,000 = -2,000,000元

填列表第14列

④乙国境外所得纳税调整后所得=境外税前所得+境外分支机构收入与支出纳税调整额-境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用

= -2,000,000 + 0 - 0 = -2,000,000元

填列表第18列

A108010

境外所得纳税调整后所得明细表

行次	国家(地区)	境外税后所得							境外所得可抵免的所得税额				境外分支机构收入与支出纳税调整额	境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用	境外所得对应调整的相关成本费用支出	境外所得纳税调整后所得	其中：新增境外直接投资所得					境外享受免税政策的所得小计				
		分支机构营业利润所得	股息、红利等权益性投资所得	利息所得	租金所得	特许权使用费所得	财产转让所得	其他所得	小计	直接缴纳的所得税额	间接负担的所得税额	享受税收饶让抵免税额					小计	境外税前所得	新设境外分支机构所得				新增境外直接投资相对应的股息所得			
																			营业利润	调整分摊扣除的有关成本费用	纳税调整额		纳税调整后所得	境外所得税额	对应的股息所得	对应的股息境外所得税额
1		2	3	4	5	6	7	8	9(2+...+8)	10	11	12	13(10+11+12)	14(9+10+11)	15	16	17	18(14+15-16-17)	19	20	21	22(19-20+21)	23	24	25	26(22+24)

注意：计算境外应纳税所得额是负数，实际的境外应纳税所得额是0元

## (2) 计算乙国境外所得抵免所得税额，表A108000

① **乙国境外应纳税所得额** = 境外所得纳税调整后所得 - 弥补境外以前年度亏损  
 = -2,000,000 - 0 = -2,000,000元 填列表第9列

② **乙国境外所得应纳税额** = 境外应纳税所得额 × 25% = 0 × 25% = 0元

③ **乙国境外所得可抵免的所得税额** = 境外利息收入直接缴纳的所得税 = 100,000元

填列表第10列

A108000 境外所得税收抵免明细表

行次	国家 (地区)	境外税前所得	境外所得 纳税调整后所得	弥补 境外 以前 年度 亏损	境外应纳 税所得额	抵 减 境 内 亏 损	抵减境内 亏损后的 境外应纳 税所得额	税 率	境外所 得应纳 税额	境外所 得可抵 免税额	境外 所得 抵免 限额	本年 可抵 免境 外所 得税 额	未超过 境外所 得税抵 免限额 的余额	本年可 抵免以 前年度 未抵免 境外所 得税额	按简易办法计算				境外 所得 抵免 所得 税额 合计
															按低于 12.5%的 实际税率 计算的抵 免额	按 12.5% 计算 的抵 免额	按 25% 计算 的抵 免额	小计	
	1	2	3	4	5 (3-4)	6	7 (5-6)	8	9 (7×8)	10	11	12	13 (11-12)	14	15	16	17	18(15+ 16+17)	19(12+1 4+18)
2	乙 国	-200000	-2000000		-2000000	0	-2000000	25%	0	100000	0	0	0						0



④ 乙国境外所得**抵免限额** = 中国境内、境外所得依照企业所得税法和条例的规定计算的应纳税总额 × (来源于某国(地区)的应纳税所得额 ÷ 中国境内、境外应纳税所得总额) = 申报表的主表第28行“应纳税额” ÷ 申报表的主表第23行“应纳税所得额” × 乙国的应纳税所得额 ÷ 申报表的主表第23行“应纳税所得额” )

= 1,500,000 × (0 ÷ 6,000,000) = 0元 **填列表第11列**

乙国境外所得应纳税额为0，故抵免限额为0。

⑤ 根据“**境外所得可抵免税额与境外所得抵免限额孰小**”的原则确认本年可抵免境外所得税额为0元。 **填列表第19列**

A108000 境外所得税抵免明细表

行次	国家(地区)	境外税前所得	境外所得纳税调整后所得	弥补境外以前年度亏损	境外应纳税所得额	抵减境内亏损	抵减境内亏损后的境外应纳税所得额	税率	境外所得应纳税额	境外所得可抵免税额	境外所得抵免限额	本年可抵免境外所得税额	未超过境外所得税抵免限额的余额	本年可抵免以前年度未抵免境外所得税额	按简易办法计算				境外所得抵免所得税额合计
															按低于12.5%的实际税率计算的抵免额	按12.5%计算的抵免额	按25%计算的抵免额	小计	
	1	2	3	4	5 (3-4)	6	7 (5-6)	8	9 (7×8)	10	11	12	13 (11-12)	14	15	16	17	18 (16+17)	19 (12+14+18)
2	乙国	-200000	-2000000		-2000000	0	-2000000	25%	0	1000000	0	0	0						0

注意：乙国的抵免限额为0元，  
则当年未抵免境外所得税税额  
100,000元向以后年度结转。

(3) 计算乙国所得税结转以后年度抵免情况，填写《跨年度结转抵免  
境外所得税明细表》(A108030) 第14至19列。

当年未抵免境外所得税税额=当年可抵免境外所得税额-当年境外所得抵  
免限额=100,000-0=100,000元

A108030 跨年度结转抵免境外所得税明细表

行次	国家 (地区)	前五年境外所得已缴所得税未抵免余额						本年实际抵免以前年度未抵免的境外 已缴所得税额						结转以后年度抵免的境外所得已缴所得税额						
		前五年	前四年	前三年	前二年	前一年	小计	前五 年	前四年	前三 年	前二 年	前一 年	小计	前四年	前三年	前二年	前一年	本年	小计	
		1	2	3	4	5	6	7(2+ ...+6)	8	9	10	11	12	13(8+ ...+12)	14 (3-9)	15 (4-10)	16 (5-11)	17 (6-12)	18	19(14+ ...+18)
2	乙 国	50000	50000	50000	50000	50000	250000	0	0	0	0	0	0	50000	50000	50000	50000	50000	100000	300000



选择“分国（地区）不分项”的境外所得抵免方式，应根据表A108010、表A108020、表A108030分国（地区）别逐行填列《境外所得税收抵免明细表》（A108000）

### 第三步：计算A公司在甲国和乙国的境外所得抵免所得税

A公司境外所得应纳税额=(甲国)境外所得应纳税额+(乙国)境外所得应纳税额=250,000+0=250,000元

A公司境外所得抵免所得税额=(甲国)境外所得抵免所得税额+(乙国)境外所得抵免所得税额=250,000+0=250,000元

A公司可抵免所得税额  
=甲、乙两国合计数

A108000 境外所得税收抵免明细表

行次	国家（地区）	境外税前所得	境外所得税调整后所得	弥补境外以前年度亏损	境外应纳税所得额	抵减境内亏损	抵减境内亏损后的境外应纳税所得额	税率	境外所得应纳税额	境外所得可抵免税额	境外所得抵免限额	本年可抵免境外所得税额	未超过境外所得税抵免限额的余额	本年可抵免以前年度未抵免境外所得税额	按简易办法计算				境外所得抵免所得税额合计
															按低于12.5%的实际税率计算的抵免额	按12.5%计算的抵免额	按25%计算的抵免额	小计	
	1	2	3	4	5 (3-4)	6	7 (5-6)	8	9 (7×8)	10	11	12	13 (11-12)	14	15	16	17	18(15+16+17)	19(12+14+18)
1	甲国	1000000	1000000		1000000		1000000	25%	250000	200000	250000	200000	50000	50000					250000
2	乙国	2000000	2000000		2000000		2000000	25%	0	100000	0	0	0						0
	合计	-1000000	-1000000		-1000000		-1000000	0	250000	300000	250000	200000	50000	50000					250000

### 步骤三：

## 计算A公司境外亏损额

注意：按照财政部 国家税务总局《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税[2009]125号）规定，在汇总计算境外应纳税所得额时，企业在境外同一国家（地区）设立不具有独立纳税地位的分公司，按照《企业所得税法》及实施条例的有关规定计算的亏损，不得抵减其境内或他国（地区）的应纳税所得额，但可以用通过同一国家（地区）其他项目或以后年度的所得按规定弥补。

企业在同一纳税年度的境内外所得加总为正数的，其境外分公司发生的亏损，由于上述弥补规定的限制而未弥补的部分为**非实际亏损额**，在该分公司以后纳税年度结转时，不受5年期限限制，可**无限期**向以后年度结转弥补。



境内外所得加总为正数的

A公司2022年度境内外应纳税所得额=5,000,000元

非实际亏损额

乙国境外所得=乙国境外C分公司营业利润所得+乙国境外利息所得  
= -3,000,000+1,000,000= -2,000,000元 (亏损)

乙国境外亏损额2,000,000元为非实际亏损额,

可以向以后纳税年度无期限结转弥补。

将该数据填入《境外分支机构弥补亏损明细表》(A108020)

# 步骤四:

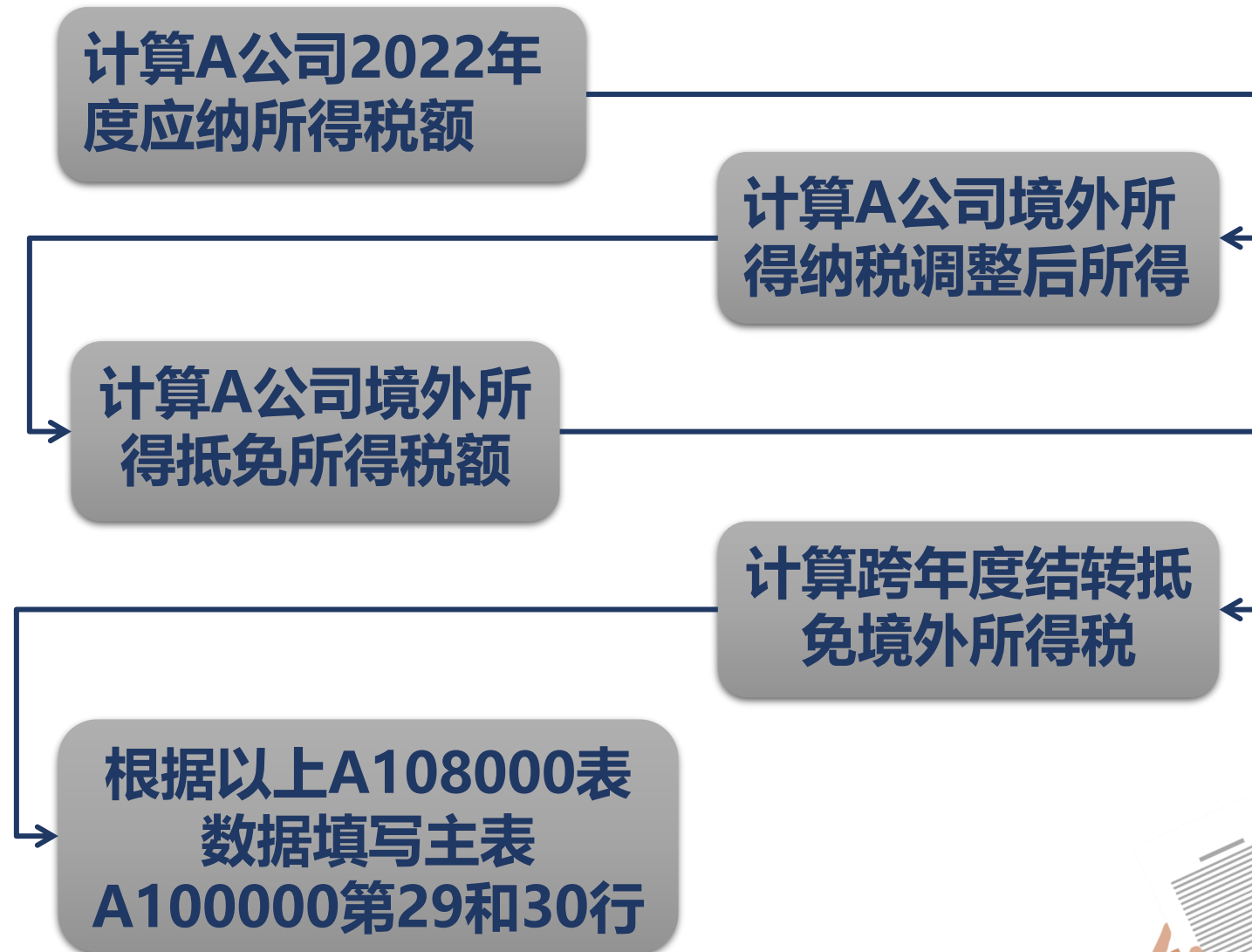
## 补充填写主表对应栏次

根据以上分国不分项的《境外所得税收抵免明细表》(A108000), 最后填写《年度纳税申报表(A类)主表》(A100000)第29和30行。

28	七、应纳税额 (25-26-27)	1500000
29	加: 境外所得应纳所得税额 (填写 A108000)	250000
30	减: 境外所得抵免所得税额 (填写 A108000)	250000
31	八、实际应纳所得税额 (28+29-30)	1500000

行次	国家 (地区)	境外税前 所得	境外所得 纳税调整后 所得	弥补 境外 以前 年度 亏损	境外应纳 税所得额	抵 减 境 内 亏 损	抵减境内 亏损后的 境外应纳 税所得额	税率	境外所 得应纳 税额	境外所 得可抵 免税额	境外所 得抵免 限额	本年可 抵免境 外所得 税额	未超过 境外所 得税抵 免限额 的余额	本年可 抵免以 前年度 未抵免 境外所 得税额	按简易办法计算				境外所 得抵免 所得税 额合计
															按低于 12.5% 的实际 税率计 算的抵 免额	按 12.5 %计 算的 抵免 额	按 25% 计算 的抵 免额	小计	
	1	2	3	4	5 (3-4)	6	7 (5-6)	8	9 (7×8)	10	11	12	13 (11-12)	14	15	16	17	18(10+ 16+17)	19(12+14+ 18)
1	甲 国	1000000	1000000		1000000		1000000	25%	250000	200000	250000	200000	50000	50000					250000
2	乙 国	-2000000	-2000000		-2000000		-2000000	25%	0	100000	0	0	0						0
	合 计	-1000000	-1000000		-1000000		-1000000	0	250000	300000	250000	200000	50000	50000					250000

## 不分国（地区）不分项的计算方法



## 步骤二：

## 计算A公司境外所得纳税调整后所得

★不分国（地区）不分项的计算方法和表格填写：

将所有境外国家视同是一个某国

### (1) 计算A公司在（甲国）境外所得纳税调整后所得

①（甲国）境外营业利润所得=800,000元 → 填列表第2列

②（甲国）境外所得直接缴纳的所得税=200,000元 → 填列表第10列

③（甲国）境外税后所得=境外营业利润所得+境外其他所得  
=800,000+0=800,000元 → 填列表第9列

A108010

境外所得纳税调整后所得明细表

行次	国家（地区）	境外税后所得								境外所得可抵免的所得税额				境外分支机构收入与支出纳税调整额	境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用	境外所得对应调整的相关成本费用支出	境外所得纳税调整后所得	其中：新增境外直接投资所得						境外享受免税政策的所得小计		
		分支机构营业利润所得	股息、红利等权益性投资所得	利息所得	租金所得	特许权使用费所得	财产转让所得	其他所得	小计	直接缴纳的所得税额	间接负担的所得税额	享受税收饶让抵免税额	小计					新设境外分支机构所得			新增境外直接投资对应的股息所得		境外应纳税所得额			
																		营业利润	调整分摊扣除的有关成本费用	纳税调整额	纳税调整后所得	对应的股息所得			对应的股息境外应纳税额	
1		2	3	4	5	6	7	8	9(2+...+8)	10	11	12	13(10+11+12)	14(9+10+11)	15	16	17	18(14+15-16-17)	19	20	21	22(19-20+21)	23	24	25	26(22+24)

## 步骤二:

## 计算A公司境外所得纳税调整后所得

(甲国) 境外税前所得 = 境外税后所得 + 直接缴纳的所得税额 + 间接负担的所

得税额 = 800,000 + 200,000 + 0 = 1,000,000元

填列表第14列

④ (甲国) 境外所得纳税调整后所得 = 境外税前所得 + 境外分支机构收入与支

出纳税调整额 - 境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用 = 1,000,000 + 0 -

0 = 1,000,000元 = 1,000,000元

填列表第18列

A108010

境外所得纳税调整后所得明细表

行次	国家(地区)	境外税后所得								境外所得可抵免的所得税额				境外分支机构收入与支出纳税调整额	境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用	境外所得对应调整的相关成本费用支出	境外所得纳税调整后所得	其中:新增境外直接投资所得						境外享受免税政策的所得小计		
		分支机构营业利润所得	股息、红利等权益性投资所得	利息所得	租金所得	特许权使用费所得	财产转让所得	其他所得	小计	直接缴纳的所得税额	间接负担的所得税额	享受税收饶让抵免税额	小计					新设境外分支机构所得			新增境外直接投资相对应的股息所得					
																		营业利润	调整分摊扣除的有关成本费用	纳税调整额	纳税调整后所得	境外所得税额	对应的股息所得		对应的股息境外所得税额	
1		2	3	4	5	6	7	8	9(2+...+8)	10	11	12	13(10+11+12)	14(9+10+11)	15	16	17	18(14+15-16-17)	19	20	21	22(19-20+21)	23	24	25	26(22+24)

## (2) 计算A公司在（乙国）境外所得纳税调整后所得

①（乙国）境外C分公司营业利润所得 = -3,000,000元 → 填列表第2列

（乙国）境外利息所得 = 乙国利息收入 - 乙国已扣缴预提所得税 = 1,000,000 - 100,000 = 900,000元 → 填列表第4列

②（乙国）境外所得直接缴纳的所得税 = 乙国已扣缴预提所得税 = 100,000元

→ 填列表第10列

A108010

境外所得纳税调整后所得明细表

行次	国家（地区）	境外税后所得								境外所得可抵免的所得税额				境外分支机构收入与支出纳税调整额	境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用	境外所得对应调整的相关成本费用支出	境外所得纳税调整后所得	其中：新增境外直接投资所得						境外享受免税政策的所得小计		
		分支机构营业利润所得	股息、红利等权益性投资所得	利息所得	租金所得	特许权使用费所得	财产转让所得	其他所得	小计	直接缴纳的所得税额	间接负担的所得税额	享受税收饶让抵免税额	小计					新设境外分支机构所得			新增境外直接投资相对应的股息所得					
																		营业利润	调整分摊扣除的有关成本费用	纳税调整额	纳税调整后所得	境外所得税额	对应的股息所得		对应的股息境外所得税额	
1		2	3	4	5	6	7	8	9(2+...+8)	10	11	12	13(10+11+12)	14(9+10+11)	15	16	17	18(14+15-16-17)	19	20	21	22(19-20+21)	23	24	25	26(22+24)

③ (乙国) 境外税后所得=境外营业利润所得+境外其他所得  
 =-3,000,000+900,000= -2,100,000元

填列表第9列

(乙国) 境外税前所得=境外税后所得+直接缴纳的所得税额+间接负担的所得税额  
 = -2,100,000+1,000,000= -2,000,000元

填列表第14列

④ (乙国) 境外所得纳税调整后所得=境外税前所得+境外分支机构收入与支出纳税调整额-境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用=-2,000,000+0-0=-2,000,000元

填列表第18列

A108010

境外所得纳税调整后所得明细表

行次	国家(地区)	境外税后所得								境外所得可抵免的所得税额				境外分支机构收入与支出纳税调整额	境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用	境外所得对应调整的相关成本费用支出	境外所得纳税调整后所得	其中：新增境外直接投资所得						境外享受免税政策的所得小计		
		分支机构营业利润所得	股息、红利等权益性投资所得	利息所得	租金所得	特许权使用费所得	财产转让所得	其他所得	小计	直接缴纳的所得税额	间接负担的所得税额	享受税收饶让抵免税额	小计					新设境外分支机构所得			新增境外直接投资对应的股息所得					
																		营业利润	调整分摊扣除的有关成本费用	纳税调整额	纳税调整后所得	境外所得税额	对应的股息所得		对应的股息境外所得税额	
1		2	3	4	5	6	7	8	9(2+...+8)	10	11	12	13(10+11+12)	14(9+10+11)	15	16	17	18(14+15-16-17)	19	20	21	22(19-20+21)	23	24	25	26(22+24)



(3) A公司境外所得纳税调整后所得=甲国和乙国合计境外所得纳税调整后所得  
 = (甲国) 境外所得纳税调整后所得+ (乙国) 境外所得纳税调整后所得  
 =1,000,000-2,000,000= -1,000,000元

将甲、乙两国数据分栏填写《境外所得纳税调整后所得明细表》 (A108010)

A108010

境外所得纳税调整后所得明细表

行次	国家(地区)	境外税后所得								境外所得可抵免的所得税额				境外分支机构收入与支出纳税调整额	境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用	境外所得对应调整的相关成本费用支出	境外所得纳税调整后所得	其中：新增境外直接投资所得						境外享受免税政策的所得小计		
		分支机构营业利润所得	股息、红利等权益性投资所得	利息所得	租金所得	特许权使用费所得	财产转让所得	其他所得	小计	直接缴纳的所得税额	间接负担的所得税额	享受税收饶让抵免税额	小计					新设境外分支机构所得			新增境外直接投资相对应的股息所得					
																		营业利润	调整分摊扣除的有关成本费用	纳税调整额	纳税调整后所得	境外所得税额	对应的股息所得		对应的股息境外所得税额	
1		2	3	4	5	6	7	8	9(2+...+8)	10	11	12	13(10+11+12)	14(9+10+11)	15	16	17	18(14+15-16-17)	19	20	21	22(19-20+21)	23	24	25	26(22+24)

### 步骤三：

### 计算A公司境外所得抵免所得税额

注意：计算境外所得纳税调整后所得是负数，实际的境外应纳税所得额是0元

(1) A公司境外税前所得 = (甲国) 境外税前所得 + (乙国) 境外税前所得  
= 1,000,000 - 2,000,000 = -1,000,000元

(2) A公司境外所得纳税调整后所得 = (甲国) 境外所得纳税调整后所得 + (乙国) 境外所得纳税调整后所得  
= 1,000,000 - 2,000,000 = -1,000,000元

(3) A公司境外应纳税所得额 = 0元

(4) A公司境外所得应纳税额 = A公司境外应纳税所得额 × 25% = 0 × 25% = 0元

(5) A公司境外所得抵免限额 = 中国境内、境外所得依照企业所得税法和条例的规定计算的应纳税总额 × (来源于某国(地区)的应纳税所得额 ÷ 中国境内、境外应纳税所得总额) = 申报表的主表第28行“应纳税额” 应纳税额 × (来源于某国(地区)的应纳税所得额 ÷ 申报表的主表第23行“应纳税所得额”)  
= 1,500,000 × 0 ÷ 6,000,000 = 0元



选择“不分国（地区）不分项”的境外所得抵免方式，应按照税收规定计算可抵免境外所得税税额和抵免限额，并根据表A108010、表A108020、表A108030中甲、乙两国合计金额填报表A108000第1行

(6) A公司本年境外所得抵免限额为0元，则当年未抵免境外所得税税额300,000元可以向以后年度结转。

(7) 按照“境外所得可抵免税额与境外所得抵免限额孰小”的原则确认A公司本年可抵免境外所得税额为0元。

A108000 境外所得税收抵免明细表

行次	国家（地区）	境外税前所得	境外所得税调整后所得	弥补境外以前年度亏损	境外应纳税所得额	抵减境内亏损	抵减境内亏损后的境外应纳税所得额	税率	境外所得应纳税额	境外所得可抵免税额	境外所得抵免限额	本年可抵免境外所得税额	未超过境外所得税抵免限额的余额	本年可抵免以前年度未抵免境外所得税额	按简易办法计算				境外所得抵免所得税额合计
															按低于12.5%的实际税率计算的抵免额	按12.5%计算的抵免额	按25%计算的抵免额	小计	
	1	2	3	4	5 (3-4)	6	7 (5-6)	8	9 (7×8)	10	11	12	13 (11-12)	14	15	16	17	18(15+16+17)	19(12+14+18)
1	不分国（地区）不分项	-1000000	-1000000		0		0	25%	0	300000	0	0	0						

## 步骤四：

## 计算跨年度结转抵免境外所得税

A公司境外所得可抵免税额=(甲国)境外所得可抵免税额+(乙国)境外所得可抵免税额=甲国已缴纳所得税+乙国利息收入直接缴纳的所得税

$$=200,000+100,000=300,000\text{元}$$

当年未抵免境外所得税税额=当年可抵免境外所得税额-当年境外所得抵免限额  
=300,000-0=300,000元

A108030 跨年度结转抵免境外所得税明细表

行次	国家(地区)	前五年境外所得已缴所得税未抵免余额						本年实际抵免以前年度未抵免的境外已缴所得税额						结转以后年度抵免的境外所得已缴所得税额					
		前五年	前四年	前三年	前二年	前一年	小计	前五年	前四年	前三年	前二年	前一年	小计	前四年	前三年	前二年	前一年	本年	小计
		1	2	3	4	5	6	7(2+...+6)	8	9	10	11	12	13(8+...+12)	14(3-9)	15(4-10)	16(5-11)	17(6-12)	18
1	甲国	20000	20000	20000	20000	20000	100000	0	0	0	0	0	0	20000	20000	20000	20000	200000	280000
2	乙国	50000	50000	50000	50000	50000	250000	0	0	0	0	0	0	50000	50000	50000	50000	100000	300000
3	合计	70000	70000	70000	70000	70000	350000	0	0	0	0	0	0	70000	70000	70000	70000	300000	580000

## 步骤五:

## 补充填写主表对应栏次

根据以上不分国不分项的《境外所得税收抵免明细表》（A108000），最后填写《年度纳税申报表（A类）主表》（A100000）第29和30行。

28	应纳税额计算	七、应纳税额（25-26-27）	1500000
29		加：境外所得应纳所得税额（填写 A108000）	
30		减：境外所得抵免所得税额（填写 A108000）	0.00
31		八、实际应纳所得税额（28+29-30）	1500000
32		减：本年累计实际已缴纳的所得税额	

A108000 境外所得税收抵免明细表

行次	国家（地区）	境外税前所得	境外所得税调整后所得	弥补境外以前年度亏损	境外应纳税所得额	抵减境内亏损	抵减境内亏损后的境外应纳税所得额	税率	境外所得应纳税额	境外所得可抵免税额	境外所得抵免限额	本年可抵免境外所得税额	未超过抵免限额的余额	本年可抵免以前年度未抵免境外所得税额	按简易办法计算				境外所得税抵免额合计
															按低于12.5%的实际税率计算的抵免额	按12.5%计算的抵免额	按25%计算的抵免额	小计	
	1	2	3	4	5 (3-4)	6	7 (5-6)	8	9 (7×8)	10	11	12	13 (11-12)	14	15	16	17	18(15+16+17)	19(12+14+18)
1	不分国（地区）不分项	-1000000	-1000000		0		0	25%	0	300000	0	0	0						0

企业所得税好帮手——扫码即可学习企业所得税有关政策



企业所得税  
政策专题专栏



企业所得税  
汇算清缴专栏



广州税务  
微信订阅号



广州税务  
微信服务号