

## 2022 年度企业所得税年度申报表填写案例之三十一

### 境外所得税收抵免项目填报

#### 一、政策概述

##### 1、适用范围：

居民企业就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

非居民企业在中国境内设立的机构（场所）就其取得的发生在境外、但与其有实际联系的所得直接缴纳的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

##### 2、抵免条件：

企业应能够准确计算与抵免境外所得税有关的基本项目，包括：

- （1）境内所得的应纳税所得额与分国（地区）别的境外所得的应纳税所得额；
- （2）分国（地区）别的可抵免境外所得税税额；

(3) 分国(地区)别的境外所得税的抵免限额。

企业若不能准确计算上述项目实际可抵免分国(地区)别的境外所得税税额的,在相应国家(地区)缴纳的税款均不得在该企业当期应纳税额中抵免,也不得结转以后年度抵免。

企业可以选择按国(地区)别分别计算(即“分国(地区)不分项”),或者不按国(地区)别汇总计算(即“不分国(地区)不分项”)其来源于境外的应纳税所得额,并按照财税〔2009〕125号文件第八条规定的税率,分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择,5年内不得改变。

### 3、抵免计算:

抵免限额 = 中国境内、境外所得依照企业所得税法及实施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

在计算实际应抵免的境外已缴纳和间接负担的所得税税额时,企业在境外一国(地区)当年缴纳和间接负担的符合规定的所得税税额低于所计算的该国(地区)抵免限额的,应以该项税额作为境外所得税抵免额从企业应纳税总额中据实抵免;超过抵免限额的,当年应以

抵免限额作为境外所得税抵免额进行抵免，超过抵免限额的余额允许从次年起在连续五个纳税年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

#### **4、简易办法计算抵免：**

（1）适用的条件：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，可以采取简易办法对境外所得已纳税额计算抵免。

（2）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。

#### **5、税收饶让抵免：**

居民企业从与我国政府订立税收协定（或安排）的国家（地区）取得的所得，按照该国

(地区) 税收法律享受了免税或减税待遇, 且该免税或减税的数额按照税收协定规定应视同已缴税额在中国的应纳税额中抵免的, 该免税或减税数额可作为企业实际缴纳的境外所得税额用于办理税收抵免。

### 【政策依据】

1. 《中华人民共和国企业所得税法》;
2. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》;
3. 《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);
4. 《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);
5. 《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〔2017〕84号)。

## 二、涉及的申报表及表间关系

# 1、涉及的申报表

## 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（2020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）	
204 有限合伙制创业投资企业的法人合伙人	<input type="checkbox"/> 是	205 创业投资企业	<input type="checkbox"/> 是	
206 技术先进型服务企业类型（填写代码）		207 非营利组织	<input type="checkbox"/> 是	
208 软件、集成电路企业类型（填写代码）		209 集成电路生产项目类型	<input type="checkbox"/> 130纳米 <input type="checkbox"/> 65纳米 <input type="checkbox"/> 28纳米	
210 科技型中小企业	210-1 年（申报所属期年度）入库编号 1		210-2 入库时间 1	
	210-3 年（所属期下一年度）入库编号 2		210-4 入库时间 2	
211 高新技术企业申报所属期年度有效的高新技术企业证书	211-1 证书编号 1		211-2 发证时间 1	
	211-3 证书编号 2		211-4 发证时间 2	
212 重组事项税务处理方式	<input type="checkbox"/> 一般性 <input type="checkbox"/> 特殊性		213 重组交易类型（填写代码）	
214 重组当事方类型（填写代码）		215 政策性搬迁开始时间	_年_月	
216 发生政策性搬迁且停止生产经营无所得年度	<input type="checkbox"/> 是	217 政策性搬迁损失分期扣除年度	<input type="checkbox"/> 是	

218 发生非货币性资产对外投资递延纳税事项	<input type="checkbox"/> 是	219 非货币性资产对外投资转让所得递延纳税年度	<input type="checkbox"/> 是		
220 发生技术成果投资入股递延纳税事项	<input type="checkbox"/> 是	221 技术成果投资入股递延纳税年度	<input type="checkbox"/> 是		
222 发生资产(股权)划转特殊性税务处理事项	<input type="checkbox"/> 是	223 债务重组所得递延纳税年度	<input type="checkbox"/> 是		
<b>224 研发支出辅助账样式</b>	<input type="checkbox"/> 2015 版 <input type="checkbox"/> 2021 版 <input type="checkbox"/> 自行设计				
<b>主要股东及分红情况(必填项目)</b>					
股东名称	证件种类	证件号码	投资比例 (%)	当年(决议日)分配的股息、红利等权 益性投资收益金额	国籍(注册 地址)
其余股东合计	——	——			——

### A100000 中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类)

行次	类别	项 目	金 额
1	利润 总额 计算	一、营业收入(填写 A101010\101020\103000)	
2		减: 营业成本(填写 A102010\102020\103000)	
3		减: 税金及附加	
4		减: 销售费用(填写 A104000)	
5		减: 管理费用(填写 A104000)	
6		减: 财务费用(填写 A104000)	
7		减: 资产减值损失	
8		加: 公允价值变动收益	
9		加: 投资收益	
10		二、营业利润(1-2-3-4-5-6-7+8+9)	
11		加: 营业外收入(填写 A101010\101020\103000)	
12		减: 营业外支出(填写 A102010\102020\103000)	

13		三、利润总额 (10+11-12)	
14	应纳 税所 得额 计算	减：境外所得 (填写 A108010)	
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		四、纳税调整后所得 (13-14+15-16-17+18)	
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)	
24		应纳 税额 计算	税率 (25%)
25	六、应纳税税额 (23 × 24)		
26	减：减免所得税额 (填写 A107040)		
27	减：抵免所得税额 (填写 A107050)		
28	七、应纳税额 (25-26-27)		
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)		
31	八、实际应纳所得税额 (28+29-30)		
32	减：本年累计实际已缴纳的所得税额		
33	九、本年应补 (退) 所得税额 (31-32)		
34	其中：总机构分摊本年应补 (退) 所得税额(填写 A109000)		
35	财政集中分配本年应补 (退) 所得税额(填写 A109000)		
36	总机构主体生产经营部门分摊本年应补 (退) 所得税额(填写 A109000)		
37	实际	减：民族自治地区企业所得税地方分享部分：( <input type="checkbox"/> 免征 <input type="checkbox"/> 减征:减征幅度%)	



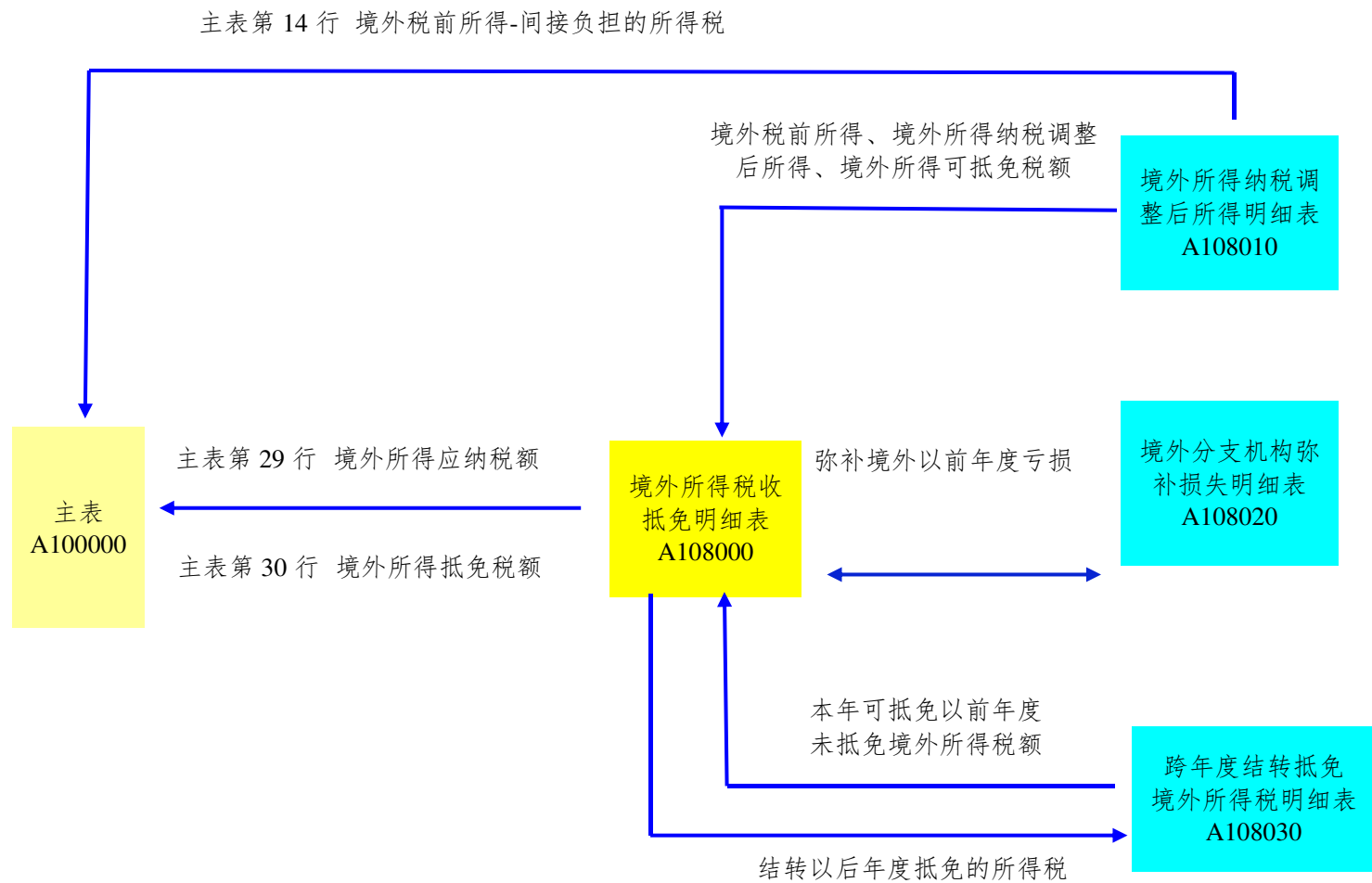








## (二) 表间关系



【案例一】：中国居民企业 A 企业，在境外甲国设立 B 分支机构和 C 分支机构。2022 年度，A 公司取得来自 B 分支机构的营业利润 5,000,000 元（已计入 A 公司利润总额），按甲国 20%税率扣缴预提所得税 1,000,000 元，取得来自 C 分支机构的营业利润 3,000,000 万元，按甲国 20%税率扣缴预提所得税 600,000 元，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 2,400,000 元，发生总部管理费用支出 600,000 元。A 公司适用所得税税率 25%，本年度利润总额 10,000,000 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 3,000,000 元）。计算 A 企业境外所得实际缴纳的所得税额。

**步骤 1：填写《A000000 企业所得税年度纳税申报基础信息表》**

在企业信息表勾选“203-1 选择采用的境外所得抵免方式”；

**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（2,020 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 checked="" 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）		
204 有限合伙制创业投资企业的法人合伙人		<input type="checkbox"/> 是	205 创业投资企业		<input type="checkbox"/> 是
206 技术先进型服务企业类型（填写代码）			207 非营利组织		<input type="checkbox"/> 是
208 软件、集成电路企业类型（填写代码）			209 集成电路生产项目类型		<input type="checkbox"/> 130纳米 <input type="checkbox"/> 65纳米 <input type="checkbox"/> 28纳米
210 科技型 中小企业	210-1 年（申报所属期年度）入库编号 1			210-2 入库时间 1	
	210-3 年（所属期下一年度）入库编号 2			210-4 入库时间 2	
211 高新技术企业申报所属期年度有效的高新技术企业证书		211-1 证书编号 1		211-2 发证时间 1	
		211-3 证书编号 2		211-4 发证时间 2	
212 重组事项税务处理方式		<input type="checkbox"/> 一般性 <input type="checkbox"/> 特殊性	213 重组交易类型（填写代码）		
214 重组当事方类型（填写代码）			215 政策性搬迁开始时间		_年_月
216 发生政策性搬迁且停止生产经营无所得年度		<input type="checkbox"/> 是	217 政策性搬迁损失分期扣除年度		<input type="checkbox"/> 是
218 发生非货币性资产对外投资递延纳税事项		<input type="checkbox"/> 是	219 非货币性资产对外投资转让所得递延纳税年度		<input type="checkbox"/> 是
220 发生技术成果投资入股递延纳税事项		<input type="checkbox"/> 是	221 技术成果投资入股递延纳税年度		<input type="checkbox"/> 是
222 发生资产（股权）划转特殊性税务处理事项		<input type="checkbox"/> 是	223 债务重组所得递延纳税年度		<input type="checkbox"/> 是
224 研发支出辅助账样式		<input type="checkbox"/> 2015 版 <input type="checkbox"/> 2021 版 <input type="checkbox"/> 自行设计			
主要股东及分红情况（必填项目）					
股东名称	证件种类	证件号码	投资比例（%）	当年（决议日）分配的股息、红利等权益性投资收益金额	国籍（注册地址）
其余股东合计	——	——			——

**步骤 2：填写《A108010 境外所得税调整后所得明细表》**

- (1) 境外税前所得=5,000,000+3,000,000=8,000,000 元 (第 14 列)
- (2) 直接缴纳的所得税=1,000,000+600,000=1,600,000 元 (第 10 列)
- (3) 境外税后所得=8,000,000-1,600,000=6,400,000 元 (第 2 列)
- (4) 境外所得对应调整的相关成本费用支出=2,400,000 元 (第 17 列)
- (5) 境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用=600,000 元 (第 16 列)
- (6) 境外所得税调整后所得=8,000,000-2,400,000-600,000=5,000,000 元 (第 18 列)

A108010 境外所得税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								
		分支机构营业利润所得	股息红利等权益性投资收益	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	新增境外分支机构所得				新增境外直接投资相对应的股息所得		境外享受免税政策的所得小计	
																			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)	
1	甲国	6400000						6400000	1600000			1600000	8000000		600000	2400000	5000000									
	合计	6400000						6400000	1600000			1600000	8000000		600000	2400000	5000000									

步骤 3：填报《A108000 境外所得税收抵免明细表》

(1) 境外所得税纳税调整后所得=8,000,000-2,400,000-600,000=5,000,000 元 (第 3 列)

(2) 境外所得应纳所得税额=5,000,000 × 25%=1,250,000 元 (第 9 列)



(3) 境内应纳税所得额=10,000,000-8,000,000+7,000,000=9,000,000 元

(4) 境内应纳所得税额=9,000,000 × 25%=2,250,000 元

(5) 计算境外所得抵免所得税额

境内、外应纳税所得总额=9,000,000+5,000,000=14,000,000 元

境内、外所得应纳所得税总额=14,000,000 × 25%=3,500,000 元

境外所得税可抵免所得税额（已在境外缴纳的所得税额）=1,600,000 元（第 10 列）

境外所得抵免限额=3,500,000 × 5,000,000 ÷ 14,000,000=1,250,000 元（第 11 列）

本年可抵免境外所得税额应按照境外所得税可抵免所得税额 1,600,000 元与境外所得抵免限额 1,250,000 元孰小计算：本年可抵免境外所得税额 1,250,000 元。（第 12 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	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	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	按 12.5% 计 算 的 抵 免 额	按 25% 计 算 的 抵 免 额	小 计	

				亏损									税额	算的抵免额					
	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		1250000	1600000	1250000	1250000	0						1250000

#### 步骤 4：填报《A108030 跨年度结转抵免境外所得税明细表》

未抵免的境外所得税额=1,600,000-1,250,000=350,000 元（第 18 列）

当年度未抵免的境外所得税额 350000 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。

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																	350000	350000
2																			
10	合计																350000	350000	

**步骤 5：填写《A100000 中华人民共和国年度纳税申报表（A 类）》**

A 公司本年度实际应纳所得税额=2250,000+1250,000-1250,000=2250,000 元（第 31 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
1	利润 总额 计算	一、营业收入(填写 A101,010\101,020\103,000)	
2		减：营业成本(填写 A102,010\102,020\103,000)	
3		减：税金及附加	
4		减：销售费用(填写 A104,000)	
5		减：管理费用(填写 A104,000)	
6		减：财务费用(填写 A104,000)	
7		减：资产减值损失	
8		加：公允价值变动收益	
9		加：投资收益	
10		二、营业利润(1-2-3-4-5-6-7+8+9)	
11		加：营业外收入(填写 A101,010\101,020\103,000)	
12		减：营业外支出(填写 A102,010\102,020\103,000)	
13		三、利润总额（10+11-12）	10000000
14	应纳 税所 得额 计算	减：境外所得（填写 A108,010）	8000000
15		加：纳税调整增加额（填写 A105,000）	7000000
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）	9000000
20		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）	9000000
24	应纳 税额 计算	税率（25%）	0.25
25		六、应纳所得税额（23×24）	2250000
26		减：减免所得税额（填写 A107,040）	
27		减：抵免所得税额（填写 A107,050）	
28		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
32		减：本年累计实际已缴纳的所得税额	
33		九、本年应补（退）所得税额（31-32）	
34		其中：总机构分摊本年应补（退）所得税额(填写 A109,000)	
35		财政集中分配本年应补（退）所得税额(填写 A109,000)	
36		总机构主体生产经营部门分摊本年应补（退）所得税额(填写 A109,000)	

【案例二】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 1. 填报《境外所得税调整后所得明细表》（A108010）**

（1）境外营业利润税后所得= $1,000,000 - 200,000 = 800,000$  元（第 2 列）

（2）直接缴纳的所得税额= $200,000$  元（第 10 列）

（3）境外税前所得= $1,000,000$  元（第 14 列）

（4）境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用= $100,000$  元（第 16 列）

（5）境外所得税调整后所得= $1,000,000 - 100,000 = 900,000$  元（第 18 列）



## 步骤 2. 填报《境外所得税收抵免明细表》（A108000）

（1）境外所得纳税调整后所得=900,000 元（第 7 列）

（2）境外所得应纳税额=900,000 × 25%=225,000 元（第 9 列）

（3）境外所得可抵免税额=200,000 元（第 10 列）

（4）境外所得抵免限额=900,000 × 12.5%=112,500 元（第 16 列）

注意：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。

（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

(6) 实际抵免境外所得税额=112,500 元 (第 19 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	900000		900000	0	900000	25%	225000	200000	112500					112500		112500	112500
	合计	1000000	900000		900000	0	900000		225000	200000	112500					112500		112500	112500

【案例三】中国居民 A 公司在境外甲国设立 B 分公司，在境外乙国设立 C 分公司，2022 年度 A 公司

境内外利润总额 5,000,000 元,其中:B 分公司当年营业利润 1,000,000 元,在甲国已缴纳所得税 200,000 元,营业利润所得 800,000 元; C 公司当年营业利润所得-3,000,000 元,同年, A 公司从乙国取得利息收入 1,000,000 元,在乙国已扣缴预提所得税 100,000 元,境外利息所得 900,000 元。A 公司适用企业所得税税率 25%。计算 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。

A 公司前五年境外所得已缴所得税未抵免余额见下表:

**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												
2	乙国	50000	50000	50000	50000	50000	250000												
3																			
	合计	70000	70000	70000	70000	70000	350000												

★分国（地区）不分项计算方法及表格填写：

步骤 1.填报《境外所得纳税调整后所得明细表》（A108010）

(1) 计算甲国境外所得纳税调整后所得

①境外税后所得=800,000 元 (第 2 列第 1 行)

②境外所得直接缴纳的所得税=200,000 元 (第 10 列第 1 行)

③境外税前所得=1,000,000 元 (第 14 列第 1 行)

④境外所得纳税调整后所得=1,000,000 元 (第 18 列第 1 行)

(2) 计算乙国境外所得纳税调整后所得

①境外分公司营业利润所得= -3,000,000 元 (第 2 列第 2 行)

境外利息所得=900,000 元 (第 4 列第 2 行)

境外税后所得= -3,000,000+900,000= -2,100,000 元 (第 9 列第 2 行)

②境外所得直接缴纳所得税=100,000 元 (第 10 列第 2 行)

③境外税前所得合计=-2,100,000-100,000= -2,000,000 元 (第 14 列第 2 行)

④境外所得纳税调整后所得= -2,000,000 (第 18 列第 2 行)



## 步骤 2. 填报《境外所得税收抵免明细表》（A108000）

（1）计算 A 公司 2022 年度应纳税所得额

①A 公司利润总额=5,000,000 元

②A 公司境外税前所得=1,000,000-3,000,000+1,000,000= -1,000,000 元

③A 公司境内应纳税所得额=5,000,000-(-1,000,000)=6,000,000 元

④A 公司境内应纳税所得额=6,000,000 × 25%=1,500,000 元

（2）计算甲国境外所得抵免所得税额

①境外应纳税所得额=1,000,000 元（第 2 列第 1 行）

②境外所得应纳税额=1,000,000 × 25%=250,000 元（第 9 列第 1 行）

③境外所得可抵免税额=200,000 元（第 10 列第 1 行）

④境外所得抵免限额=1,500,000 × 1,000,000 ÷ 6,000,000=250,000 元（第 11 列第 1 行）

⑤本年可抵免境外所得税额=200,000 元（第 12 列第 1 行）

注意：本年可抵免境外所得税额按照境外所得可抵免税额和境外所得抵免限额孰小填列

⑥未超过境外所得税抵免限额的余额=250,000-200,000=50,000 元（第 13 列第 1 行）

⑦本年可抵免以前年度未抵免境外所得税额=50,000 元（第 14 列第 1 行）

(2) 计算乙国境外所得抵免所得税额

①境外应纳税所得额= -2,000,000 元（第 2 列第 2 行）

②境外所得应纳税额=0 元（第 9 列第 2 行）

③境外所得可抵免税额=100,000 元（第 10 列第 2 行）

④境外所得抵免限额=0 元（第 11 列第 2 行）

⑤本年可抵免境外所得税额=0 元（第 12 列第 2 行）

**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	按 12.5 %计 算的	按 25% 计算 的抵	小计	

															算的抵 免额	抵免 额	免额			
	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
2	乙 国	-2000000	-2000000		0	0	0	25 %	0	100000	0	0	0	0						0
	合 计	-1000000	-1000000		1000000		1000000		250000	300000	250000	200000	50000	50000						250000

### 步骤 3. 填报《跨年度结转抵免境外所得税明细表》（A108030）

（1）计算甲国本年可抵免的以前年度未抵免境外所得税额

可抵免以前年度未抵免境外所得税额=50,000 元（第 13 列第 1 行）

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，甲  
国所得税额抵免以前年度未抵免所得税额见表 A108030 第 8-12 列第 1 行

本年结转以后纳税年度抵免情况见表 A108030 第 14-19 列第 1 行

(2) 计算乙国所得税结转以后年度抵免情况

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 向以后年度结转。（第 18 列第 2 行）

**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
2	乙国	50000	50000	50000	50000	50000	250000	0	0	0	0	0	0	50000	50000	50000	50000	10000	300000
10	合计	70000	70000	70000	70000	70000	350000	20000	20000	10000	0	0	50000	50000	60000	70000	70000	10000	350000



#### 步骤 4. 填报《境外分支机构弥补亏损明细表》（A108020）

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算，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，可无限期向以后结转弥补。

A 公司 2022 年度境内外应纳税所得额=5,000,000 元

乙国境外所得=  $-3,000,000+1,000,000=-2,000,000$  元（第 3 列）

乙国境外亏损额为非实际亏损额，可以向以后纳税年度无期限结转弥补。

**A108020 境外分支机构弥补亏损明细表**

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
1	甲国	0	0	0	0				
2	乙国	0	2000000	0	2000000				
10	合计	0	2000000	0	2000000				

**步骤 5.填报《中华人民共和国年度纳税申报表（A类）》（A100000）**

（一）计算 A 公司境外所得抵免所得税

A 公司境外所得应纳所得税额=250,000 元（第 29 行）

A 公司境外所得抵免所得税额=250,000 元（第 30 行）

（二）计算 A 公司实际应纳所得税额

A 公司实际应纳所得税额=1,500,000+250,000-250,000=1,500,000 元（第 31 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
1	利润 总额 计算	一、营业收入(填写 A101010\101020\103000)	
2		减：营业成本(填写 A102010\102020\103000)	
3		减：税金及附加	
4		减：销售费用(填写 A104000)	
5		减：管理费用(填写 A104000)	
6		减：财务费用(填写 A104000)	
7		减：资产减值损失	
8		加：公允价值变动收益	
9		加：投资收益	
10		二、营业利润(1-2-3-4-5-6-7+8+9)	
11		加：营业外收入(填写 A101010\101020\103000)	
12		减：营业外支出(填写 A102010\102020\103000)	
13		三、利润总额（10+11-12）	5000000
14	应纳	减：境外所得（填写 A108010）	-1000000
15	税所	加：纳税调整增加额（填写 A105000）	

16	得额 计算	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）	6000000
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）	6000000
24	应纳 税额 计算	税率（25%）	0.25
25		六、应纳税税额（23×24）	1500000
26		减：减免所得税额（填写 A107040）	
27		减：抵免所得税额（填写 A107050）	
28		七、应纳税额（25-26-27）	1500000
29		加：境外所得应纳税税额（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
32		减：本年累计实际已缴纳的所得税额	
33		九、本年应补（退）所得税额（31-32）	
34	其中：总机构分摊本年应补（退）所得税额(填写 A109000)		
35	财政集中分配本年应补（退）所得税额(填写 A109000)		
36	总机构主体生产经营部门分摊本年应补（退）所得税额(填写 A109000)		
37	实纳	减：民族自治地区企业所得税地方分享部分：(□ 免征 □ 减征:减征幅度%)	

38	税额 计算	十、本年实际应补（退）所得税额（33-37）	
----	----------	------------------------	--

**★不分国（地区）不分项的计算方法和表格填写：**

注意：根据《关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税[2017]84号）的最新规定，企业可以选择按国（地区）别分别计算（即“分国（地区）不分项”），或者不按国（地区）别汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额，并按照财税〔2009〕125号文件第八条规定的税率，分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，5年内不得改变。

根据《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）填报说明》，纳税人若选择“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 的合计金额填报 A108000 第 1 行。

**步骤 1.填报《境外所得纳税调整后所得明细表》（A108010）**

对于境外所得税收抵免方式选择“不分国（地区）不分项”的纳税人，也应按照规定计算可抵免

境外所得税税额，并按国（地区）别逐行填报。

**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	境外所得税调整后所得	
		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
	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)
1	甲国	800000							800000	200000			200000	1000000				1000000
2	乙国	-3000000		900000					-2100000	100000			100000	-2000000				-2000000
	合计	-2200000		900000					-1300000	300000			300000	-1000000				-1000000

**步骤 2：填报《境外所得税收抵免明细表》（A108000）**

(1) 境外税前所得=1,000,000-3,000,000+1,000,000= -1,000,000 元（第 2 列）

(2) 境外所得纳税调整后所得= -1,000,000 元 (第 3 列)

(3) 境外所得应纳税额=0 元 (第 9 列)

(4) 境外所得可抵免税额=200,000+100,000=300,000 元 (第 10 列)

(5) 抵免限额=0 元 (第 11 列)

注：本年可抵免境外所得税额按照境外所得可抵免税额和境外所得抵免限额孰小填列。

**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		-1000000	-1000000		0		0	25%	0	300000	0	0	0	0					0
	合计	-1000000	-1000000		0		0	0	0	300000	0	0	0	0					0





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 4. 填报《境外分支机构弥补亏损明细表》（A108020）

纳税人选择“不分国（地区）不分项”的境外所得抵免方式，按照财税〔2017〕84号规定按国（地区）别逐行填报。

A 公司 2022 年度境内外应纳税所得额=5,000,000 元

乙国境外所得= -3,000,000+1,000,000= -2,000,000 元（第 3 列第 2 行）

乙国境外亏损额为非实际亏损额，可以向以后纳税年度无期限结转弥补。

**A108020 境外分支机构弥补亏损明细表**

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
1	甲国	0	0	0	0				
2	乙国	0	2000000	0	2000000				
10	合计	0	2000000	0	2000000				

**步骤 5.填报《中华人民共和国年度纳税申报表（A类）》（A100000）**

（一）计算 A 公司境外所得抵免所得税

A 公司境外所得应纳税额=0 元（第 29 行）

A 公司境外所得抵免所得税额=0 元（第 30 行）

（二）计算 A 公司实际应纳所得税额

A 公司实际应纳税额=1,500,000+0-0=1,500,000 元（第 31 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
1	利润 总额 计算	一、营业收入(填写 A101010\101020\103000)	
2		减：营业成本(填写 A102010\102020\103000)	
3		减：税金及附加	
4		减：销售费用(填写 A104000)	
5		减：管理费用(填写 A104000)	
6		减：财务费用(填写 A104000)	
7		减：资产减值损失	
8		加：公允价值变动收益	
9		加：投资收益	
10		二、营业利润(1-2-3-4-5-6-7+8+9)	
11		加：营业外收入(填写 A101010\101020\103000)	
12		减：营业外支出(填写 A102010\102020\103000)	
13		三、利润总额（10+11-12）	5000000
14	应纳 税所 得额 计算	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		四、纳税调整后所得（13-14+15-16-17+18）	6000000
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）	6000000
24		税率（25%）	0.25
25		六、应纳所得税额（23×24）	1500000
26		减：减免所得税额（填写 A107040）	
27		减：抵免所得税额（填写 A107050）	
28		七、应纳税额（25-26-27）	1500000
29	应纳	加：境外所得应纳所得税额（填写 A108000）	0
30	税额	减：境外所得抵免所得税额（填写 A108000）	0
31	计算	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	
33		九、本年应补（退）所得税额（31-32）	
34		其中：总机构分摊本年应补（退）所得税额(填写 A109000)	
35		财政集中分配本年应补（退）所得税额(填写 A109000)	
36		总机构主体生产经营部门分摊本年应补（退）所得税额(填写 A109000)	
37	实纳	减：民族自治地区企业所得税地方分享部分：(□ 免征 □ 减征:减征幅度%)	
38	税额	十、本年实际应补（退）所得税额（33-37）	
	计算		