

税务

期数 P421 – 2026 年 7 月 28 日

税务评论

重组企业所得税新政：
解读税务总局公告 2026 年第 13 号

2026 年 7 月 17 日，国家税务总局公布《关于企业重组业务所得税处理有关征管问题的公告》（国家税务总局公告 2026 年第 13 号，下称“13 号公告”），对企业合并、分立业务适用特殊性税务处理的有关事项作出规定。针对长期困扰上市公司以及涉及多元股东场景的企业合并分立特殊性税务处理适用难题，13 号公告创新性地引入了“部分特殊性处理+部分一般性处理”的解决思路，即在现有税收政策框架下，允许合计持股 50% 以上的被合并（被分立）企业居民企业股东以及其持股对应的有关资产、负债适用特殊性税务处理，从而在一定程度上扩大了特殊性税务处理在企业合并分立业务中的适用范围。对于并购重组市场而言，上述举措在税收领域呼应了以“并购六条”为代表的政策导向，对于降低并购交易的税务成本、释放市场活力有着积极的意义。与此同时，对于拟适用 13 号公告的合并分立业务相关主体，也应关注新政对企业带来的各项合规要求，尤其在被合并（被分立）企业的所得税处理、重组后股权转让的税务影响等方面，相关的税务管理可能会面临一定挑战。

政策背景

财政部、国家税务总局于 2009 年发布财税[2009]59 号文件（下称“59 号文”），首次将企业重组业务的企业所得税处理分为一般性税务处理、特殊性税务处理。前者一般要求在重组环节按有关股权、资产的公允价值确认转让所得或损失。后者则通过计税基础递延的方式，免于在重组环节当即产生有关股权、资产的转让税负，因此受到不少重组交易当事方的青睐，但该处理仅允许符合条件¹的重组交易当事方选择适用。国家税务总局公告 2010 年第 4 号对重组业务选择适用特殊性税务处理的征管规则作出进一步明确，要求同一重组业务的当事各方应采取一致税务处理原则，即统一按一般性或特殊性税务处理——这一项规则对于持股分散场景下的特殊性税务处理适用带来了一定的障碍。

作者：

王鲲

合伙人

电子邮件：vicwang@deloittecn.com.cn

潘锦

合伙人

电子邮件：kapoon@deloittecn.com.cn

陈骏

合伙人

电子邮件：zachen@deloittecn.com.cn

黄嘉昌

高级经理

电子邮件：williamwong@deloitte.com.hk

李文萱

经理

电子邮件：cathywli@deloittecn.com.cn

¹境内企业重组适用特殊性税务处理需要满足的条件包括：重组具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合规定（如股权收购业务中，收购比例不低于 50%）；重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例（不低于 85%）；企业重组后连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动；取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

以上市公司合并分立业务为例：一方面，作为重组业务当事方，上市公司的股东数量众多，要求所有股东就税务处理达成一致具有较大难度；另一方面，很多企业的股东主体类型已不再局限于居民企业，还包括了自然人、合伙企业、契约型资管产品、非居民企业等——实践中有一些观点认为，不具备企业所得税纳税人身份的股东本来就不适用特殊性税务处理，因此一旦有此类重组交易当事方参与，则该重组交易整体可能无法适用企业所得税的特殊性税务处理。显然，上述两方面的因素对于有适用特殊性税务处理意愿的居民企业股东而言将造成困扰。为解决这一问题，13号公告在坚持特殊性税务处理基本原则的基础上，优化了关于一致性税务处理的要求，以提高政策的可操作性。

13 号公告要点

1. 适用 13 号公告规定的特殊性税务处理需要满足哪些条件？

13 号公告规定的特殊性税务处理仅适用于企业合并、分立业务。

除了满足 59 号文等文件所规定的特殊性税务处理条件以外，适用 13 号公告规定的特殊性税务处理，有关的企业合并、分立业务还须满足以下条件：

- 合计持股比例超过 50% 的被合并（被分立）企业的居民企业股东与被合并（被分立）企业、合并（分立）企业就适用特殊性税务处理达成一致；
- 上述达成一致的居民企业股东必须包含所有重组日持有被合并（被分立）企业股权比例不低于 5% 的居民企业股东、前十大居民企业股东。

示例

假设境内甲公司吸收合并境内乙公司，重组日乙公司的股东及其持股比例如下表所示（按持股比例从高到低排列，居民企业股东持股合计 56%）：

序号	股东	持股比例
1	合伙企业股东 A	24.0%
2	自然人股东 B	20.0%
3	居民企业股东 C	7.0%
4	居民企业股东 D	6.5%
5	居民企业股东 E	5.5%
6	居民企业股东 F	5.0%
7	居民企业股东 G	4.2%
8	居民企业股东 H	4.2%
9	居民企业股东 I	4.2%
10	居民企业股东 J	4.2%
11	居民企业股东 K	4.2%
12	居民企业股东 L	4.0%
13	居民企业股东 M	3.6%
14	居民企业股东 N	3.4%

情形一：所有居民企业股东均就适用特殊性税务处理达成一致，其他股东未达成一致。达成一致的居民企业股东合计持股 56% 已超过 50%，在同时满足其他特殊性税务处理条件的情况下，该合并业务可以适用 13 号公告规定的特殊性税务处理。

情形二：除居民企业股东 F 以外，其他居民企业股东均就适用特殊性税务处理达成一致。尽管达成一致的居民企业股东合计持股 51% 已超过 50%，但股东 F 属于持股比例不低于 5% 的居民企业股东，其未就适用特殊性税务处理达成一致，因此该合并业务不能适用 13 号公告规定的特殊性税务处理。

2. 当事各方居民企业应如何具体适用 13 号公告规定的特殊性税务处理？

在适用 13 号公告规定的特殊性税务处理情形下，达成一致的居民企业股东持有的股权以及股权对应的被合并（被分立）企业转让的资产和负债、合并（分立）企业取得的资产和负债可以适用特殊性税务处理，其余股东持有的股权以及股权对应的被合并（被分立）企业转让的资产和负债、合并（分立）企业取得的资产和负债均应适用一般性税务处理。

示例

延续前文示例情形一，假设所有居民企业股东均就适用特殊性税务处理达成一致，股权支付比例 100%，且同时符合其他特殊性税务处理条件。

居民企业股东——所有居民企业股东（即股东 C-N）适用特殊性税务处理，以其持有的乙公司股权原有计税基础确定其取得的甲公司股权计税基础，故不确认股权转让所得。

被合并企业（乙公司）——简化起见，假设重组日乙公司资产列表如下，暂不考虑负债（单位：万元）：

	计税基础	公允价值
资产 X	1000	1500
资产 Y	800	1000
资产 Z	700	1000
合计	2500	3500

达成一致的居民企业股东合计持股比例为 56%，则乙公司转让上述资产的 56%部分适用特殊性税务处理，在当期暂不确认所得，其余 44%应在当期确认转让所得 440 万元（即 $(3500-2500) \times 44\%$ ）。

合并企业（甲公司）——甲公司可以在以下两种方法中选择其中一种用以确定取得乙公司资产的计税基础：

方法一：由于乙公司的资产按有关持股比例分别适用特殊性税务处理和一般性税务处理，因此甲公司层面也应分别按单项资产确认计税基础。以上述资产 X 为例，56%部分的计税基础为 560 万元（即 $1000 \times 56\%$ ），其余 44%部分的计税基础为 660 万元（即 $1500 \times 44\%$ ），合计资产 X 的计税基础为 1220 万元。

方法二：考虑到实践中，企业合并（分立）可能涉及大量资产负债，若按方法一逐项计算资产和负债的计税基础，企业核算负担较高，因此 13 号公告允许合并（分立）企业作简易处理，即选择按被合并（被分立）企业资产和负债的原计税基础确认计税基础，并将对应的公允价值和原计税基础之间的差额，单独作为一项资产，自重组日所属年度起分 10 年均匀在税前摊销扣除。在示例中，甲公司可以按乙公司全部资产的公允价值和计税基础之差的 44%确认一项所得税意义的资产 440 万元（即 $(3500-2500) \times 44\%$ ）。此方法一经选择，不得改变。

上述两种方法下，甲公司取得乙公司资产的计税基础如下表所示（单位：万元）：

	方法一	方法二
资产 X	1220	1000
资产 Y	888	800
资产 Z	832	700
对应的公允价值与原计税基础之差	-	440
合计	2940	2940

3. 重组后 12 个月内，被合并（被分立）企业的原居民企业股东转让所取得股权是否会对特殊性税务处理产生影响？

针对 13 号公告所规定的特殊性税务处理情形，为保证权益连续性，公告明确了以下两种情况下，重组日持有被合并（被分立）企业股权的居民企业股东，若在重组后 12 个月内转让所取得的合并（分立）企业股权，将导致特殊性税务处理无法继续适用，已按特殊性税务处理的相关当事各方须进行调整：

- 重组日持有被合并（被分立）企业股权比例不低于 5%的居民企业股东、前十大居民企业股东，在重组后 12 个月内转让取得股权的；
- 除前述股东外，就特殊性税务处理达成一致的其他居民企业股东在重组后 12 个月内转让股权，导致达成一致的合计持股比例不再超过 50%的。

示例

延续前文示例，假设所有居民企业股东均就适用特殊性税务处理达成一致，且各方在重组日已依规适用特殊性税务处理。

情形1：重组后12个月内，原持有乙公司5%股权的股东F转让其持有的全部甲公司股权。

由于居民企业股东F原持有被合并企业乙公司股权比例不低于5%，因此该转让将导致原合并业务无法适用13号公告规定的特殊性税务处理。

情形2：重组后12个月内，原分别持有乙公司3.6%和3.4%股权的股东M和N转让其持有的全部甲公司股权。

居民企业股东M、N不属于原持有被合并企业乙公司股权比例不低于5%的居民企业股东，也不属于乙公司的前十大居民企业股东；然而，剔除两者原合计持股比例7%以后，达成一致的居民企业股东合计持股比例将从56%下降至49%，因此上述转让将导致原合并业务无法适用13号公告规定的特殊性税务处理。

情形3：重组后12个月内，原持有乙公司3.6%股权的股东M转让其持有的全部甲公司股权。

考虑到居民企业股东M原持有乙公司股权比例低于5%，亦不属于乙公司的前十大居民企业股东，而且剔除其原持股比例3.6%以后，达成一致的居民企业股东合计持股比例为52.4%仍超过50%，由此推断该转让不会对其他居民企业股东的特殊性税务处理带来不利影响。然而，如果股东M已经进行特殊性税务处理的，其自身是否需要追溯调整为一般性税务处理？另一方面，即使原合并业务的特殊性税务处理不受影响，但由于达成一致的股东持股比例发生变化，甲公司、乙公司是否仍然需要对其在重组日的资产和负债的计税基础、转让所得或损失确认等事项作出相应的调整？13号公告及其官方解读并未就上述情形的税务影响作具体讨论，这些事项或待明确。

4. 13号公告何时执行？

13号公告适用于重组日在2026年1月1日以后的企业合并分立业务。

以合并业务为例，如果一项合并业务的协议生效时间、会计处理完成时间在2026年之前，但其有关的市场主体变更登记在2026年完成，则其重组日在2026年，该合并业务仍可适用13号公告。

观察与建议

企业重组业务的税务风险一直为市场主体所关注。如何依规适用特殊性税务处理，避免因不当适用而被追缴大额税款是长期以来的热点议题。此次出台的13号公告通过对被合并（被分立）企业的资产和负债，部分适用特殊性税务处理的方式降低了特殊性税务处理的适用门槛——虽然在股权支付比例低于100%的特殊性税务处理情形中已经采取了类似的做法，但根据有关股东的持股比例对被合并（被分立）企业的资产和负债计税基础作部分延续，仍具有一定的创新意义，有助于降低合并分立的交易税负。

对于拟就正在推进或计划实施的合并分立业务适用13号公告特殊性税务处理的企业及其股东，建议尽早开展相关的准备和规划工作，如梳理重组前的股东结构、评估一致性同意门槛，以及提前做好计划预案和相关的税负影响测算，主动识别排查潜在的风险点，并就待明确事项与税务机关或专业机构保持必要的沟通。而在享受政策利好的同时，我们也建议相关主体重点关注13号公告在以下若干方面的具体影响：

合并（分立）企业与被合并（被分立）企业的财税核算

对于符合条件的居民企业股东而言，13号公告的出台固然能够满足相关股东适用特殊性税务处理，免于确认股权转让所得的意愿；但对于合并（分立）企业和被合并（被分立）企业，由于需要根据达成一致的股东持股比例计算确认有关资产和负债的计税基础，及其转让所得或损失，因此其核算的复杂性可能有一定程度的上升。从财务会计视角来看，若出现资产账面价值和计税基础之间的差异，还可能引发递延所得税等事项。此外，即使在重组日之后，企业仍需持续关注是否存在有关的合并（分立）企业股权转让可能导致达成一致的股东持股比例发生变化，甚至特殊性税务处理无法适用，并及时进行必要的与之相应的财税追溯调整。

相关税务处理的待明确事项

在税务处理的具体适用层面，13 号公告重点聚焦于如何计算确认被合并（被分立）企业的资产和负债的转让所得或损失，及其在合并（分立）企业的计税基础。但由于相关资产和负债处于部分适用特殊性税务处理、部分适用一般性税务处理的状态，两种不同税务处理并存可能会带来除上述事项以外的其他问题。比如，从一般性税务处理视角来看，企业合并将导致被合并企业按清算进行处理——在适用 13 号公告规则的场景下，如何对被合并企业作“部分”清算处理？在按有关股东的持股比例部分确认资产和负债转让所得或损失的基础上，是否需要再将企业的资产和负债按前述比例对适用一般性税务处理的股东视同分配处理等等，13 号公告并未明确提及。另一方面，特殊性税务处理的内涵也并不局限于计税基础的递延以及重组环节免于确认转让所得——以合并为例，59 号文规定，适用特殊性税务处理的，被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。包括亏损弥补、尚未确认的资产损失等在内的所得税事项都可能因特殊性税务处理的适用而转移至合并企业。在 13 号公告的场景下，是否以及如何将被合并企业的相关所得税事项按有关的持股比例“部分”承继至合并企业，同样有待明确。此外，包括重组后被合并（被分立）企业股东转让合并（分立）企业股权的，如何具体认定其是否转让了通过合并（分立）业务取得的股权，并相应折算调整被合并（被分立）企业达成一致的股东持股比例等，都可能成为潜在的争议风险点。

重组后股东转让股权行为的跟踪管理

尽管 13 号公告并不要求所有股东对企业适用特殊性税务处理达成一致，但实践中协调管理包含一定数量股东的群体行为仍然可能具有难度。尤其需要注意的是，即使一项合并分立业务在重组日符合适用特殊性税务处理的条件，且企业已经进行了特殊性税务处理，但重组后 12 个月内股东的股权转让行为可能导致特殊性税务处理无法适用，并产生追溯调整的义务。如果有关股东未能及时知晓其他股东的上述股权转让行为及其对特殊性税务处理的不利影响，便可能因此违规适用特殊性税务处理，从而带来税务风险。相关企业及其股东需要考虑如何对重组后可能影响特殊性税务处理的股权转让行为实施有效的跟踪与相应的风险管理，必要时可能需要通过协议对有关股权转让行为导致的额外税务成本等事项作出损失补偿的约定。

其他类型股东的所得税处理

随着国内多层次资本市场的成熟与完善，企业并购重组的参与主体类型也日益丰富。虽然 13 号公告明确将自然人、合伙企业、契约型资管产品、非居民企业纳入了合并、分立业务股东范围，但公告相关规则仅针对居民企业的所得税事项，对于上述类型股东的所得税事项仍按现行规定处理。相较于公司制企业，其他类型市场主体在资本税制方面似乎还存在更多发展的空间。以自然人为例，个人所得税领域尚未引入与企业所得税类似的特殊性税务处理概念。而围绕其他类型主体，实践中亦存在一些长期以来的未决事项，例如合伙企业参与重组业务，是否能够逐层“穿透”至自然人合伙人或法人合伙人进行所得税处理等。在降低制度成本、提升市场活力的背景下，关于公司制企业以外的其他类型市场主体参与并购重组的所得税处理规则将如何优化完善，值得重组交易各方持续关注。

如欲垂询更多本文相关信息，请联络：

税务与商务咨询

国际税收与企业并购重组服务主管合伙人

王鲲

合伙人

电子邮件：vicwang@deloittecn.com.cn

华北及华西区

张书

合伙人

电子邮件：tonzhang@deloittecn.com.cn

华东区

王琛

合伙人

电子邮件：vivianwang@deloittecn.com.cn

华南区

刘明扬

合伙人

电子邮件：antlau@deloitte.com.hk

本文由德勤中国为其中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。若有其他垂询，请联络各地域领导人：

中国

李旭升

税务与商务咨询主管合伙人

电子邮件: vicli@deloittecn.com.cn

华北及华西区

黄晓里

合伙人

电子邮件: xiaoli Huang@deloittecn.com.cn

华东区

梁晴

合伙人

电子邮件: mliang@deloittecn.com.cn

华南区

张慧

合伙人

电子邮件: jennifzhang@deloitte.com.hk

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，致力于不断改善德勤中国的税务服务质量，为客户提供更优质的服务及协助税务服务团队卓越成长。德勤中国税务技术中心出版、发布了“税务评论”等刊物，从技术的角度就新近出台的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍。针对税务疑点、难点问题德勤中国税务技术中心也会进行专题税务研究并提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

华北及华西区

张书

合伙人

电子邮件: tonzhang@deloittecn.com.cn

华东区

朱正萃

合伙人

电子邮件: kzhu@deloittecn.com.cn

华南区 (内地)

姚恒

合伙人

电子邮件: heyao@deloittecn.com.cn

华南区 (香港特别行政区)

戚维之

合伙人

电子邮件: dchik@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络德勤中国全国市场部 (cimchina@deloittecn.com.cn)。

关于德勤

德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 31 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计、税务、咨询等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤全球专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续的世界开拓前行。

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为承担责任，而对相互的行为不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（一家担保责任有限公司，是境外设立有限责任公司的其中一种形式，成员以其所担保的金额为限对公司承担责任）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 个城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、班加罗尔、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、孟买、新德里、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。

© 2026。欲了解更多信息，请联系德勤中国。