

中国税務・ビジネスニュースフラッシュ

国家税務総局、企業合併(分割)における 特殊性税務処理の適用規定をさらに具体化

2026 年 7 月

第 6 号

概要

このほど、国家税務総局は「企業の再編業務における企業所得税の取り扱いに係る徴税管理上の問題に関する公告」(2026 年第 13 号。以下、「13 号公告」)及びその公式解説を公布しました¹。13 号公告は、財税[2009] 59 号(以下、「59 号通達」)及びその関連文書を基礎として、居住者企業の合併(分割)における特殊性税務処理の適用について、より詳細で明確な規定を定めました。13 号公告及びその解説は、主に以下の事項を明確化しています。

- 被合併(被分割)企業である居住者企業株主のうち、特殊性税務処理の適用について合意に達した者の合計持分比率は 50%超でなければならない、そのうち、持分比率が 5%以上の居住者企業株主及び上位 10 名の居住者企業株主は、いずれも特殊性税務処理の適用に合意しなければならない。
- 株主レベルにおいては、合意に達した居住者企業株主のみが特殊性税務処理を適用できる。合併(分割)される被合併(分割)会社レベルでは、合意した居住者企業株主の持分に相当する資産・負債の部分のみが特殊性税務処理の対象となり、残りの部分に対しては一般性税務処理が適用される。
- 特殊性税務処理を適用する株主は、再編後 12 か月以内に取得した持分を譲渡してはならない。

- ・ 自然人株主、非居住者企業株主、パートナーシップ企業株主、契約型資産運用商品は、いずれも特殊性税務処理の対象外であることが明確化された。

13号公告は、再編日が2026年1月1日以降の企業再編業務に適用されます。本稿では、13号公告とその解説(解説に含まれる事例を含む)の主な内容を紹介するとともに、PwCのインサイトを共有いたします。

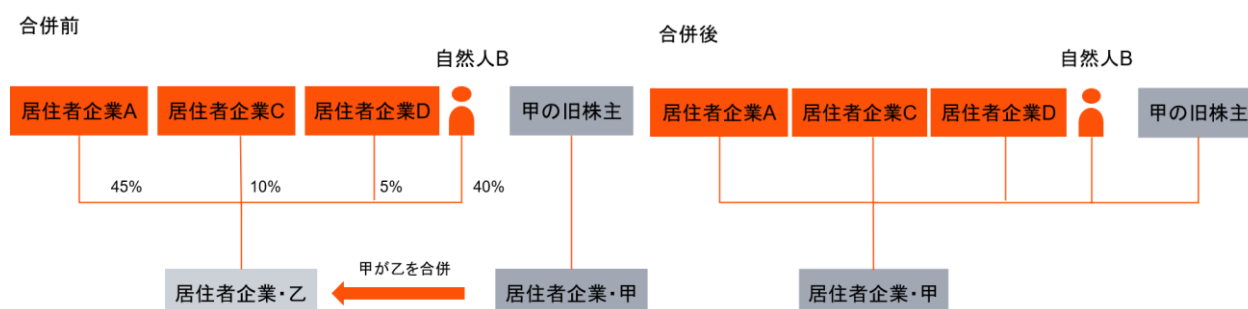
詳細内容

一、被合併(被分割)企業の居住者企業株主による合計持分比率が 50%超の上で合意

13号公告の第1条では、企業合併(分割)に特殊性税務処理の適用条件の一つとして、被合併(被分割)企業の居住者企業株主による合計持分比率が50%超となり、且つ合意していることが規定されています。

事例①²: 居住者企業・甲が居住者企業・乙を吸収合併するものと仮定します。乙には4名の株主があり、株主形態と持分状況は、株主Aが居住者企業(持分比率:45%)、株主Bが自然人(持分比率:40%)、株主Cが居住者企業(持分比率:10%)、株主Dが居住者企業(持分比率:5%)です。

株主A、株主C、株主Dは、被合併企業及び合併企業との間での特殊性税務処理適用についてすでに合意しています。その他の特殊性税務処理に係る条件を満たしていると仮定した場合、当該再編への特殊性税務処理の適用は認められるか？



13号公告第一条第一項

企業合併、分割業務において、被合併(被分割)企業における合計持分比率が 50%超の居住者企業株主によって、被合併(被分割)企業、及び合併(分割)企業との間で特殊性税務処理の適用に関する合意がなされた場合、合意した株主が保有する持分及びそれに対応する被合併(被分割)企業が譲渡する資産及び負債、並びに合併(分割)企業が取得する資産及び負債について、特殊性税務処理の適用が認められる。残りの株主が保有する持分及び対応

する被合併(被分割)企業が譲渡する資産及び負債、並びに合併(分割)企業が取得する資産及び負債は、いずれも一般性税務処理を適用しなければならない。

13 号公告第二条第一項

第一条の規定に基づき、特殊性税務処理を適用する場合、再編日において被合併(被分割)企業の持分を 5%以上保有する居住者企業株主及び上位 10 名の居住者企業株主は、いずれも特殊性税務処理の適用について合意しなければならない。

分析:株主 A、株主 C、株主 D が被合併企業、及び合併企業との間で特殊性税務処理の適用について合意した結果、合意した居住者企業株主の合計持分比率が 60%となり、合計持分比率が 50%超という要件を満たすことから、政策におけるその他の規定を満たしている状況下において、居住者企業株主 A、C、D は特殊性税務処理の適用が認められる。自然人の株主 B は、個人所得税の関連規定に従い税務処理を行う必要がある。

PwC の インサイト

13 号公告の公布以前は、国家税務総局公告[2010]4 号に基づき、同一の事業再編に係る居住者企業の各当事者は、統一して税務処理原則を適用しなければならず、一般性税務処理または特殊性税務処理のいずれかの方法によって税務処理を行う必要がありました。また、国家税務総局[2015]48 号添付資料「企業再編所得に係る特殊性税務処理申告資料一覧表」においては、特殊性税務処理を適用する場合の提出資料に「再編の各当事者が合意の上で特殊性税務処理を選択し、当事者全員の公印が押印された証明資料」が含まれることを要求していました。

一方、13 号公告においては、合併(分割)事業に特殊性税務処理を適用する「一貫性」ルールを最適化し、被合併(被分割)企業の居住者企業株主における合計持分比率につき 50%超の合意がある場合に、特殊性税務処理が適用できることを明確化しています。この 50%基準を計算する際に、持分比率が 5%以上の居住者企業株主及び上位 10 名の居住者企業株主は必ず合意する必要があります。また、その他の居住者企業の少数株主は、特殊性税務処理の適用に合意するかどうかを選択することができます。居住者企業の少数株主が合意に至らなかった場合、あるいは合併(分割)について知らされておらず、合意形成に関与したことを証明する資料がない場合、当該少数株主には一般性税務処理が適用されます。

二、株主レベルでは、合意した居住者企業株主のみが特殊性税務処理の適用対象となる。被合併(分割)会社レベルでは、合意した居住者企業株主が保有する持分に相当する資産・負債の部分のみが特殊性税務処理の適用対象となり、それ以外の部分については一般性税務処理が適用される

事例①(続き):再編時、乙の資産及び負債の課税基準が 1,000 万元、公正価値が 1,800 万元であった場合、再編における各当事者はどのような税務処理を行うべきか?

13 号公告第一条第一項

...合意した株主が保有する持分、及び当該持分に対応する被合併(被分割)企業が譲渡した資産・負債並びに合併(分割)企業が取得した資産・負債については、特殊性税務処理を適用することができる。一方、その他の株主が保

有する持分、及び当該持分に対応する被合併(被分割)企業が譲渡した資産・負債並びに合併(分割)企業が取得した資産・負債については、いずれも一般性税務処理を適用するものとする。

13 号公告第一条第二項

合併(分割)企業が前項の規定に基づき取得した資産及び負債について一般性税務処理を適用する場合、当該資産及び負債の当初の課税基準額をもって課税基準額を確定することを選択でき、対応する公正価値と当初の課税基準額との差額を、独立した資産として、再編日の属する年度から 10 年間にわたり均等に償却し、損金算入することができる。当該方法は一度選択した後に変更することはできない。

- **分析:**
- **株主レベル:** 居住者企業株主 A、C、D には特殊性税務処理が適用され、当面は持分譲渡益は認識されない。また、自然人である株主 B は、現行の個人所得税に関する規定に従って処理を行う。
- **被合併(分割)会社レベル(60%は特殊性税務処理、40%は一般性税務処理をそれぞれ適用):**
 - 被合併企業の乙が譲渡した資産及び負債の 60%について特殊性税務処理を適用し、当期における所得は暫定的に認識しない。残りの 40%は、乙における譲渡所得 320 万元〔(1,800－1,000) × 40%〕を認識する。
 - 乙の資産及び負債のうち、合併企業の甲が取得した 60%部分の課税基準は 600 万元(1,000 × 60%)、残りの 40%部分の課税基準は 720 万元(1,800 × 40%)、計 1,320 万元となる。個々の資産について、企業は以下のうちいずれかを選択できる。
 - ✓ 個別課税方式: 各資産及び負債について、それぞれ「当初の課税基準の 60%＋公正価値の 40%」をもって課税基準を認識する。または
 - ✓ 簡易計算方式: 各資産における当初の課税基準(すなわち合計 1,000 万元)で認識し、一般性税務処理部分の公正価値と当初の課税基準との差額 320 万元(720－400)を一括して一つの資産とみなし、再編日の所属年度から 10 年間にわたり均等に償却し、損金に算入する。

PwC の インサイト

13 号公告の公布以前は、企業合併・分割において自然人株主の存在が認められており、自然人株主は特殊性税務処理を適用することができませんでした。株主レベルでの処理方針は 13 号公告と一致していたものの、このような状況において、被合併(分割)会社側の資産・負債の評価益に対する企業所得税の取り扱いについて、明確に規定した文書はこれまで存在しませんでした。そのため、これまでの実務において、通常は乙側で譲渡所得を認識せず、甲が取得した乙の資産及び負債の課税基準額は、一般的に乙における当初の課税基準額全額(すなわち 1,000 万元)をもって決定されていました。一方、13 号公告の下で一部の株主が一般性税務処理を適用する場合、被合併(被分割)企業側で企業所得税の納税義務が生じる可能性があることに留意する必要があります。

また、13 号公告に基づき、乙が一部の譲渡所得を認識した場合、甲が取得した資産・負債の課税基準額はそれに応じて増加します。個別課税方式を選択した場合、当該課税基準額は資産の種類に応じて、通常の減価償却を通じて、あるいは甲が将来的に当該資産を処分する際に控除することができます。簡易課税方式を選択した場合には、一つの資産とみなされ、その後 10 年間にわたって償却及び損金算入が可能となります。企業は、合併(分割)対象となる資産の種類を検討し、コンプライアンスコストも踏まえて、より適切な方法を選択することを推奨します。

三、特殊性税務処理を適用する株主は、再編後 12 か月以内にその取得した持分を譲渡してはならない

13 号公告第二条では、特殊性税務処理を適用する株主が再編後 12 か月以内にその取得した持分を譲渡してはならない 2 つのシナリオを規定しています。

1. シナリオ①: 上位 10 名の居住者企業株主、及び持分比率が 5%以上の居住者企業株主

事例②³: 上場企業の甲は、乙企業を吸収合併することを予定しており、すべての乙の居住者企業株主はこの計画に合意している。合意した居住者企業株主の合計持分比率は 86%であり、自然人株主及びパートナーシップ企業の株主は合意せず、その合計持分比率は 14%です。また、再編日における乙の資産及び負債の課税基準は 1,000 万元、公正価値は 2,000 万元です。再編完了後の 9 か月目に、居住者企業株主(持分比率は 6%)が、その保有する甲の持分を譲渡しました。この場合、どのような税務処理を行うべきか？

13 号公告第二条第一項

第 1 条の規定に基づき、特殊性税務処理を適用する場合、再編日において被合併(被分割)企業の持分を 5%以上保有する居住者企業株主及び上位 10 名の居住者企業株主は、いずれも特殊性税務処理の適用について合意しなければならず、且つ再編後 12 か月以内において、取得した持分を譲渡してはならない。前述の株主が再編後 12 か月以内に持分を譲渡した場合、特殊性税務処理の適用要件を満たさなくなる。すでに特殊性税務処理が適用されている場合、各当事者は規定に従って調整を行わなければならない。

分析:

- 再編時に居住者企業株主が合意した部分については、特殊性税務処理の適用が可能となる。被合併企業である乙は所得 140 万元 $[(2,000 - 1,000) \times 14\%]$ を、合併企業の甲は 1,140 万元 $(1,000 \times 86\% + 2,000 \times 14\%)$ で取得した資産・負債の課税基準をそれぞれ認識する。居住者企業株主は特殊性税務処理を適用し、当期において所得を暫定的に認識しない。自然人の株主、パートナーシップ企業の株主は、規定に従い所得を認識する必要がある。
- 再編後の 9 か月目に、持分比率が 5%超の居住者企業株主が、その取得した甲の持分を譲渡した場合、各当事者はいずれも一般性税務処理で調整を行う必要がある。被合併企業の乙は、860 万元 $(2,000 - 1,000 - 140)$ の所得を追加認識するとともに、合併企業の甲は 2,000 万元で課税基準を再算定し、全ての居住者企業は所得を再算定する必要がある。

PwC の
インサイト

59 号通達によると、特殊性税務処理が適用される条件の一つとして、「企業再編において持分を対価として取得した旧主要株主は、再編後 12 か月間、取得した持分を譲渡してはならない」と規定しています。また、国家税務総局公告[2010]4 号では「旧主要株主とは、譲渡企業または被買収企業の持分を 20%以上保有していた株主を指す」と規定しています。13 号公告では、この規定がさらに厳格化され、持分比率が 5%以上の全ての居住者企業株主、及び上位 10 名の全居住者企業株主は、再編後の連続 12 か月以内において、取得した持分を譲渡してはならないと明確化しています。これに違反した場合、全ての当事者は一般性税務処理に基づき再調整する必要があります。本事例に当てはめると、具体的には以下の通りです。

- 被合併企業の乙:860 万元の所得を追加認識する必要があるが、実務上、この時点で乙企業が、合併後にすでに登記抹消されている可能性がある点に留意する必要がある。このような場合、存続企業(本事例では甲)が、当該所得を認識しなければならない可能性がある。
- 合併当事者の甲:2,000 万元に基づき、取得した資産・負債の課税基準額を再算定する。
- 株主レベル:所得を認識する。59 号通達に定める企業合併の一般性税務処理に基づき、居住者企業株主は、清算と同様に企業所得税処理を行うものとする。

2. シナリオ②:上位 10 名の居住者企業株主に該当せず、且つ持分比率が 5%未満であるその他の株主

事例③⁴:2026 年 7 月、甲が乙を吸収合併し、特殊性税務処理の適用に合意した居住者企業株主の持分比率が 51%であったとします。株主 A は居住者企業株主であるが、上位 10 名の居住者企業株主には該当せず、乙の持分 4%を保有していました。株主 A は他の各当事者と合意の上で、特殊性税務処理を適用していました。合併による再編後、株主 A は甲の持分 2%を取得しました。2026 年 12 月、株主 A が甲の持分 1%を譲渡した場合、特殊性税務処理の適用規定に違反するか？

13 号公告第二条第二項

前述の株主を除き、合意に達したその他の株主が再編後 12 か月以内に持分を譲渡した結果、合意に達した株主の合計持分比率が 50%を超えなくなった場合、特殊性税務処理は適用することができず、当事者は規定に従って調整を行うものとする。

分析:

株主 A が甲の持分 1%を譲渡した場合、乙の持分 2%については合意に達しないことになります。合意に達した持分比率が 49%に低下したため、その他の条件が満たされていたとしても、当該合併に特殊性税務処理を適用することができず、各当事者はいずれも一般性税務処理に従い調整を行う必要があります。

PwC の
インサイト

この事例の公式解説では、上位 10 名の居住者企業株主及び持分比率 5%以上の株主が合意した合計持分比率は、50%という基準を超えていないものと考えられます。しかしながら、株主 A は上位 10 名の居住者企業株主には該当せず、持分比率も 5%未満であるものの、その持分比率も計算に組み込まれ、合意に達した居住者企業株主の合計持分比率が 51%に達するように調整されました。したがって、その後

12 か月以内に譲渡によって甲の持分を取得した株主 A の行為は、特殊性税務処理の適用条件に違反しており、当事者はいずれも特殊性税務処理を適用できず、規定に従い調整を行う必要があります。

公告の解説では言及されていないもう一つのケースとして、上位 10 名の居住者企業株主及び持分比率が 5%以上の株主が合意した合計持分比率がすでに 50%超の場合、株主 A の 4%の持分比率は 50%の閾値の計算には含まれません。株主 A が再編日に特殊性税務処理について合意したものの、再編後 12 か月以内に取得した甲の持分 1% (乙の持分 2%に相当)を譲渡した場合、公告及びその解説では、この行為に対するその後の税務処理について明確化していません (主管税務当局との協議を推奨)。具体的には以下の通りです。

- 株主レベル: 合意に達した合計持分比率が依然として 50%を超えているため、理論上は合意に達したその他の居住者企業株主が引き続き特殊性税務処理の恩恵を受けることに影響しません。しかし、文書では株主 A が 12 か月規定に違反したとみなされるかどうか、また再編日に一般性税務処理に基づき所得を調整・確認すべきかどうかについては明確化していません。違反とみなされる場合、持分譲渡の比率 (株主 A は、持分の半分のみを譲渡) に応じて所得を確定すべきか、それとも全額について所得を確定すべきかどうか。
- 被合併企業である乙レベル: 乙は、対応する 4% (または 2%) の資産・負債の増加分について、所得を追加認識する必要があるか (また、甲がそれに応じて課税基準を増額調整するのかどうか)。

四、非中国居住者企業株主は、いずれも特殊性税務処理を適用しない

13 号公告第三条

合併における被合併企業の株主及び分割における被分割企業の株主は、自然人、パートナーシップ企業、契約型資産運用商品、非居住者企業であることも可能である。その場合、現行の規定に従い企業所得税処理を行う必要がある。

PwC の インサイト

国家税務総局公告[2015]第 48 号においては、自然人株主は個人所得税の関連規定に基づき税務処理を行うべきであり、特殊性税務処理は適用されないことを規定していました。13 号公告では、これを踏まえて自然人株主、非居住者企業株主、パートナーシップ企業株主、契約型資産運用商品は、いずれも現行の規定に基づいて企業所得税処理を行うべきであることを明確化しており、これらに対しても特殊性税務処理は適用できないことを示唆しています。

まとめ

近年、上場企業の吸収合併などの再編案件が徐々に増加しているものの、上場企業には多数の株主が存在するため、全ての居住者企業株主が従来の規定に基づき、特殊性税務処理について完全な合意形成ができるとは限りませんでした。13 号公告における最も大きな変更点は、企業合併 (分割) のすべての当事者が、特殊性税務処理に合意して適用する必要がなくなったことにあります。合意に達した居住者企業株主の合計持分比率が 50%という基準を超え、且つ特殊性税務処理に係るその他の条件を満たす場合、合意に達した居住者企業

株主及び被合併(分割)会社において、合意された持分比率に応じて特殊性税務処理を適用することができます。

13 号公告では、特殊性税務処理と一般性税務処理の「二重制」が規定されていることから、企業が本公告を適用する際は、以下の点に留意する必要があります。

- 株主レベル: 主要な大株主(持分比率 5%超、上位 10 名の株主)に対しては、特殊性税務処理の適用に全員が合意すること、及び再編後 12 か月以内に取得した持分を譲渡して現金化してはならないという厳格な要件が定められています。これに違反した場合、当事者全員が再調整を行い、追加の納付を行わなければなりません。また、特殊性税務処理が適用されるその他の居住者企業の少数株主に対しても、その後の譲渡についてフォローアップを行い、再編後 12 か月以内の少額な譲渡が 50%基準に影響を与えないことを確認するとともに、被合併(分割)会社側で税務上の影響が生じないかについても注意を払う必要があります。
- 被合併(分割)会社レベル: 特殊性税務処理と一般性税務処理を適用する株主が同時に存在する場合、再編後の合併側(または分割側)は、取得した資産及び負債の課税基準を算定する際に、公正価値と従来の課税基準額の双方が計算に組み込まれるため、財務部門は台帳を作成し、それぞれを個別に計上する必要があります。また、特殊性税務処理を適用している株主が、再編後 12 か月以内に取得した持分を譲渡した場合、被合併(分割)会社側で生じる税務上の影響にも留意しなければなりません。

PwC では、企業再編に係る財政・税務政策の動向に引き続き注視し、適時に共有いたします。

注釈

1. 「企業の再編業務における企業所得税の取り扱いに係る徴税管理上の問題に関する公告」(国家税務総局公告 2026 年第 13 号)の全文は、以下をご参照ください(中国語原文):
<http://beijing.chinatax.gov.cn/bjswj/sszc/zxwj/202607/c0aca7983ba2433bb92c6bfa43f313a1.shtml>
公式見解は、以下をご参照ください(中国語原文):
<http://beijing.chinatax.gov.cn/bjswj/sszc/zcjd/202607/3cbd6c5cfa2d445bbfac6d7402170c9d.shtml>
2. 本文中の事例①は、13 号公告の公式解説における事例 1、事例 2 及び事例 3 を組み合わせたものです。
3. 本文中の事例②は、13 号公告の公式解説における事例 4 及び事例 5 を組み合わせたものです。
4. 本文中の事例③は、13 号公告の公式解説における事例 6 です。

お問い合わせ

本稿で取り上げた内容が貴社に与える影響などについてご質問などがございましたら、下記の**PwC中国税務・ビジネスコンサルティングチーム**担当者まで随時ご連絡ください。

原遵華

PwC 中国税務主管パートナー

+86 (21) 2323 3495

jeff.yuan@cn.pwc.com

郭鵬

PwC 中国税務市場主管パートナー

+86 (10) 6533 3415

p.guo@cn.pwc.com

陳志希

PwC 中国北部税務主管パートナー

+86 (10) 6533 2022

rex.c.chan@cn.pwc.com

朱虹

PwC 中国内地中部税務主管パートナー

+86 (21) 2323 3071

ray.zhu@cn.pwc.com

何潤恒

PwC 中国南部税務主管パートナー

+852 2289 3026

rex.ho@hk.pwc.com

中国税務・ビジネスニュースフラッシュ

本稿では、中国または中国大陸は中華人民共和国を指しますが、香港特別行政区、マカオ特別行政区、及び台湾地区はこれに含まれません。

本稿は一般事項に関する記述であり、関連する全ての事項について完全に網羅しているわけではありません。法律の適否とその影響は、具体的・個別な状況により大きく異なります。本稿の内容に関連して実際に具体的な対応をとられる前に、PwC クライアントサービスチームに御社の状況に応じたアドバイスをお求めになれますようお願い申し上げます。本稿の内容は 2026 年 7 月 27 日現在の情報に基づき編集されたものであり、その時点の関連法規に準じています。なお日本語版は中国語版をもとにした翻訳であり、翻訳には正確を期しておりますが、中国語版と解釈の相違がある場合は、中国語版に依拠してください。

本稿は中国及び香港特別行政区の PwC ナショナル・タックス・ポリシー・サービスにより作成されたものです。**PwC 中国税務政策サービス**は専門家により構成されるプロフェッショナル集団であり、現行または検討中の中国、香港特別行政区、シンガポール及び台湾地区の税制及びその他ビジネスに影響する政策を随時フォローアップし、分析・研究に専念しています。当チームは良質のプロフェッショナルサービスを提供することで PwC の専門家をサポートし、また思考的リーダーシップを堅持し、関連税務機関、その他政府機関、研究機関、ビジネス団体、及び専門家、並びに PwC に関心をお持ちの方々とノウハウを共有いたします。

お問い合わせは、以下の担当パートナーまでお気軽にご連絡ください。

馬龍

TEL: +86 (10) 6533 3103

long.ma@cn.pwc.com

関連する最新のビジネス問題のソリューションは、中国のウェブサイト (<http://www.pwccn.com>) または香港特別行政区のウェブサイト (<http://www.pwchk.com>) にてご覧いただけます。

© 2026 PwC。普華永道 (PwC 中国) の許可なく配布することを禁じます。普華永道 (PwC 中国) とは、PwC グローバルネットワークにおける中国メンバーファームを指し、場合によっては PwC グローバルネットワークを指します。詳細はこちらの URL をご参照ください: www.pwc.com/structure。

各メンバーファームはそれぞれ独立した別個の法人であり、他のメンバーファームの作為または不作為について一切の責任を負いません。

税务总局进一步细化企业合并（分立） 适用特殊性税务处理的规定

二零二六年七月

第六期

摘要

近日，国家税务总局发布了《关于企业重组业务所得税处理有关征管问题的公告》（2026 年第 13 号，以下简称“13 号公告”）及其官方解读¹。13 号公告在财税[2009]59 号（以下简称“59 号文”）及其配套文件的基础上，对居民企业合并（分立）适用特殊性税务处理做出了更加细致清晰的规定。13 号公告及其解读主要明确了以下事项：

- 被合并（被分立）企业的居民企业股东就适用特殊性税务处理达成一致的合计持股比例需超过 50%，其中持有股权比例不低于 5%的居民企业股东及前十大居民企业股东均应就适用特殊性税务处理达成一致。
- 股东层面，仅达成一致的居民企业股东可适用特殊性税务处理；被合并（被分立）子公司层面，仅达成一致的居民企业股东的股权所对应的资产/负债部分可适用特殊性税务处理，其余部分应适用一般性税务处理。
- 适用特殊性税务处理的股东在重组后 12 个月内不得转让所取得的股权。
- 明确了自然人股东、非居民企业股东、合伙企业股东、契约型资管产品股东均不适用特殊性税务处理。

13 号公告适用于重组日在 2026 年 1 月 1 日以后的企业重组业务。本期《中国税务/商务新知》将介绍 13 号公告及其解读（包括解读中的案例）的主要内容，并分享普华永道的观察。

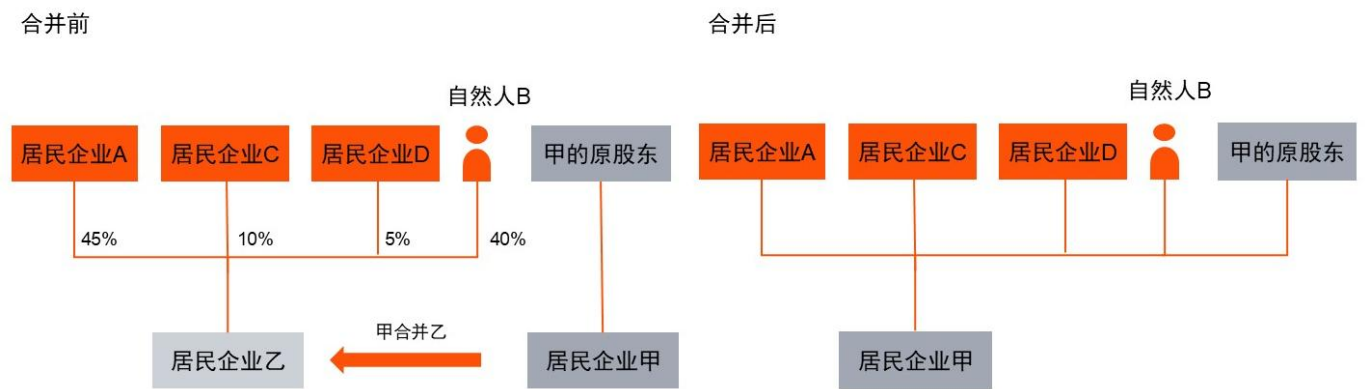
详细内容

一、被合并（被分立）企业的居民企业股东合计持股比例超过 50%达成一致

13 号公告第一条规定了企业合并（分立）适用特殊性税务处理的条件之一是被合并（被分立）企业的居民企业股东合计持股比例超过 50%达成一致。

案例一²：假设甲企业吸收合并乙企业，乙企业共有四名股东，股东类型及持股情况分别为：A 股东为居民企业，持股 45%；B 股东为自然人，持股 40%；C 股东为居民企业，持股 10%；D 股东为居民企业，持股 5%。

A 股东、C 股东、D 股东与被合并企业、合并企业就特殊性税务处理达成一致。假设符合其他特殊性税务处理条件，该重组是否可以适用特殊性税务处理？



13 号公告第一条第一款

对于企业合并、分立业务，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的，达成一致的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。

13 号公告第二条第一款

按照第一条规定适用特殊性税务处理的，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均应就适用特殊性税务处理达成一致…

分析：由于 A 股东、C 股东、D 股东与被合并企业、合并企业就特殊性税务处理达成一致，则达成一致的居民企业股东合计持股比例为 60%，符合合计持股比例超过 50%的要求，在符合其他政策规定的情况下，居民企业股东 A、C、D 可以适用特殊性税务处理。自然人 B 股东应按个人所得税的相关规定进行税务处理。

普华永道观察

13 号公告出台之前，根据国家税务总局公告[2010]4 号，同一重组业务的居民企业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。国家税务总局公告[2015]48 号附件《企业重组所得税特殊性税务处理申报资料一览表》中进一步要求适用特殊性税务处理的报送资料中包括“根据重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料”。

13 号公告对于合并（分立）业务适用特殊性税务处理的“一致性”规则做出优化，被合并（被分立）企业的居民企业股东合计持股需超过 50%一致同意就能适用特殊性税务处理。在计算 50%门槛时，股权比例不低于 5%的居民企业股东和前十大居民企业股东必须达成一致。其他居民企业小股东可以选择是否达成一致适用特殊性税务处理。若居民企业小股东不选择达成一致，或对合并（分立）不知情，没有参与达成一致的证明资料，这些小股东应适用一般性税务处理。

二、股东层面，仅达成一致的居民企业股东可适用特殊性税务处理；子公司层面，仅达成一致的居民企业股东的股权所对应的资产/负债部分可适用特殊性税务处理，其余部分应适用一般性税务处理。

案例一（续）：重组时，乙企业资产和负债的计税基础为 1000 万元，公允价值 1800 万元。重组各方应如何进行税务处理？

13 号公告第一条第一款

…达成一致的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。

13 号公告第一条第二款

合并（分立）企业按照前款取得的资产和负债适用一般性税务处理的，可选择按该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。此方法一经选择，不得改变。

分析：

- 股东层面：居民企业股东 A、C、D 适用特殊性税务处理，暂不确认股权转让所得。自然人 B 股东应按现行的个人所得税的相关规定处理。
- 子公司层面（60%按特殊性税务处理，40%按一般性税务处理）：
 - 被合并企业乙转让资产和负债的 60%适用特殊性税务处理，在当期暂不确认所得，其余 40%应在乙企业层面确认转让所得 320 万元〔 $(1800-1000) \times 40\%$ 〕。
 - 合并企业甲取得乙企业资产和负债 60%部分的计税基础为 600 万元（ $1000 \times 60\%$ ），其余 40%部分的计税基础为 720 万元（ $1800 \times 40\%$ ），合计 1320 万元。具体到单项资产，企业可以选择：
 - ✓ 单项计税方法：每项资产和负债分别按“原计税基础的 60%+公允价值的 40%”确认计税基础；或
 - ✓ 简便计算方法：每项资产按照原计税基础确认（即合计 1000），对于一般性税务处理部分的公允价值与原计税基础之间的差额 320 万元（ $720-400$ ），打包视为一项资产，自重组日所属年度起分 10 年均匀摊销，在税前扣除。

普华永道观察

13 号公告出台前，由于企业合并、分立中允许存在自然人股东，自然人股东也是无法适用特殊性税务处理的，股东层面的处理思路与 13 号公告一致，但从未有文件明确这种情况下，对被合并（被分立）的子公司层面资产/负债增值部分的企业所得税处理。因此在此前的实务中，乙企业层面通常不会确认转让所得，同时甲企业取得乙企业资产和负债的计税基础一般全数按照乙企业的原有计税基础确定（即 1000 万元）。企业应注意 13 号公告下，当有部分股东适用一般性税务处理，被合并（被分立）企业层面可能会产生企业所得税义务。

此外，根据 13 号公告，乙企业确认了部分转让所得，甲企业取得的资产/负债的计税基础相应增加。若选择单项计税方法，该计税基础可根据不同的资产类型通过正常的折旧摊销或在甲企业后续处置资产时扣除。若选择简便计税方法，则可当作一项资产在后续 10 年摊销扣除。企业应审视被合并（被分立）的资产类型并结合合规成本，以便选择更适合的方案。

三、适用特殊性税务处理的股东在重组后 12 个月内不得转让所取得的股权

13 号公告第二条规定了适用特殊性税务处理的股东在重组后 12 个月内不得转让所取得的股权的两种情形。

1. 情形 1：前十大居民企业股东，以及持股比例不低于 5%的居民企业股东

案例二³：甲企业为上市公司，拟吸收合并乙企业。乙企业所有居民企业股东均达成一致，达成一致的居民企业股东合计持股比例为 86%，自然人股东和合伙企业股东未达成一致，合计持股 14%。重组日的乙企

业资产和负债计税基础为 1000 万元，公允价值为 2000 万元。重组完成后第 9 个月，其中一位居民企业股东（持股比例 6%）转让所持有的甲上市公司股票。应如何进行税务处理？

13 号公告第二条第一款

按照第一条规定适用特殊性税务处理的，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均应就适用特殊性税务处理达成一致，且在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。前述股东在重组后 12 个月内转让股权的，不再符合适用特殊性税务处理条件。已进行特殊性税务处理的，当事各方应按规定进行调整。

分析：

- 重组时，可就居民企业股东达成一致的部分适用特殊性税务处理：被合并方乙企业确认所得 140 万元〔 $(2000-1000) \times 14\%$ 〕，合并方甲企业按 1140 万元（ $1000 \times 86\% + 2000 \times 14\%$ ）确认取得资产/负债的计税基础，居民企业股东适用特殊性税务处理，当期暂不确认所得。自然人股东、合伙企业股东按相应规定确认所得。
- 重组后 9 个月，由于一位持股超过 5%的居民企业股东转让所取得的甲上市公司股票，则当事各方均应按一般性税务处理进行调整：被合并方乙企业应补充确认所得 860 万元（ $2000-1000-140$ ），合并方甲企业重新按 2000 万元确认计税基础，所有居民企业股东重新确认所得。

普华永道观察

根据 59 号文，适用特殊性税务处理的条件之一是“企业重组中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。”国家税务总局公告[2010]4 号进一步规定“原主要股东，是指原持有转让企业或被收购企业 20%以上股权的股东”。13 号公告收紧了这一规定：所有股权比例不低于 5%的居民企业股东，以及所有前十大居民企业股东在重组后连续 12 个月内，均不得转让所取得的股权，否则所有当事方要重新按照一般性税务处理调整，具体到本例中：

- 被合并方乙企业：应补充确认所得 860 万元，但实务中需留意此时乙企业在合并后可能已被注销，这种情况下可能须由存续企业（本案例中的甲企业）确认该项所得。
- 合并方甲企业：重新按 2000 万元确认取得资产/负债的计税基础。
- 股东层面：确认所得。根据 59 号文企业合并的一般性税务处理，居民企业股东应按清算进行所得税处理。

2. 情形 2：不属于前十大居民企业股东且比例低于 5%的其他股东

案例三⁴：2026 年 7 月，甲企业吸收合并乙企业，达成一致的居民企业股东持股比例为 51%。A 股东为居民企业，不属于排名前十的居民企业股东，持有乙企业 4%股份，与其他当事各方达成一致适用特殊性税务处理。合并重组后，A 股东取得甲企业 2%的股份。2026 年 12 月，A 股东转让甲企业 1%股份，是否违反适用特殊性税务处理的规定？

13 号公告第二条第二款

除前述股东外，达成一致的其他股东在重组后 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，不能适用特殊性税务处理，当事各方应按规定进行调整。

分析：A 股东转让甲企业 1% 股份，则对应乙企业 2% 股份未达成一致。达成一致比例下降为 49%，即使在其他条件符合的情况下，该项合并也不能适用特殊性税务处理，当事各方均应按一般性税务处理进行调整。

普华永道观察

按照官方解读中对这个案例的描述，前十大居民企业股东以及比例不低于 5% 的股东一致同意的合计持股比例应该未超过 50% 的门槛，因此 A 股东虽然不属于排名前十的居民企业股东且持股比例低于 5%，其持股比例也纳入了计算，以使得达成一致的居民企业股东合计持股比例达到 51%。因此 A 股东在后续 12 个月内转让取得的甲公司的股权违反了适用特殊性税务处理的条件，当事各方均不能适用特殊性税务处理，应按规定进行调整。

公告解读中未提到的另一种情况是：假设前十大居民企业股东以及比例不低于 5% 的股东一致同意的合计持股比例已经超过 50%，A 股东的 4% 持股比例未纳入 50% 门槛的计算。若 A 股东重组日选择就特殊性税务处理达成一致，但在重组后 12 个月内转让取得的甲公司 1% 的股权（对应乙企业 2% 的股权），公告及其解读未明确这种行为的后续税务处理（建议与主管税局沟通），具体来说：

- 股东层面：由于达成一致的合计持股比例仍然超过 50% 的门槛，理论上不影响其他达成一致的居民企业股东继续享受特殊性税务处理。但文件未明确 A 股东是否视同违反 12 个月规定，从而应按重组日一般性税务处理调整确认所得。若是，是否应该按转股的比例（A 股东仅转让了一半股权）确认所得还是全额确认所得；
- 被合并乙企业层面：乙企业是否需要就对应的 4%（亦或 2%）的资产/负债增值补充确认所得（而甲企业相应调增计税基础）。

四、非中国居民企业的股东均不适用特殊性税务处理

13 号公告第三条

合并中被合并企业股东和分立中被分立企业股东，可以是自然人、合伙企业、契约型资管产品、非居民企业。上述股东应按现行规定进行所得税处理。

普华永道观察

国家税务总局公告[2015]48 号明确自然人股东应按个人所得税的相关规定进行税务处理，即不适用特殊性税务处理。13 号公告在此基础上进一步明确自然人股东、非居民企业股东、合伙企业股东、契约型资管产品均应按现行规定进行所得税处理，言下之意也不可适用特殊性税务处理。

注意要点

近年来，上市公司吸收合并等重组业务逐渐增多，但上市公司股东众多，全部居民企业股东未必能按此前的规定对于特殊性税务处理完全达成一致。13号公告最显著的变化是企业合并（分立）的各当事方不再需要100%一致适用特殊性税务处理，只要达成一致的居民企业股东持股比例合计超过50%的门槛，且符合特殊性税务处理的其他条件的，达成一致的居民企业股东及其子公司层面就可以按达成一致的股权对应比例适用特殊性税务处理。

由于13号公告提供了特殊性税务处理和一般性税务处理的“双轨制”，企业在适用文件时需留意以下几点：

- 股东层面：对核心大股东（持股超过5%，前十大股东）设置了严格的要求，必须全部同意适用特殊性税务处理且重组后12个月内不可转让取得的股权套现，否则当事各方都必须全部重新调整并补缴税款。对其他适用特殊性税务处理的居民企业小股东的后续转让也需进行动态追踪，确保重组后12个月内小份额转让不影响50%的门槛，以及关注是否对子公司层面产生税务影响。
- 子公司层面：若同时存在适用特殊性税务处理和一般性税务处理的股东，重组后的合并方（或分立方）在计算取得的资产和负债的计税基础时，公允价值和原计税基础都会参与计算，财务部门需建立台账进行分别核算。同时应关注本来适用特殊性税务处理的股东在重组后12个月内转让取得的股权对子公司层面可能产生的税务影响。

普华永道将持续关注有关企业重组的财税政策发展，并及时与您分享。

注释

1. 《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）全文参见：

<http://beijing.chinatax.gov.cn/bjswj/sszc/zxwj/202607/c0aca7983ba2433bb92c6bfa43f313a1.shtml>

官方解读参见：

<http://beijing.chinatax.gov.cn/bjswj/sszc/zcjd/202607/3cbd6c5cfa2d445bbfac6d7402170c9d.shtml>

2. 文中案例一结合了13号公告官方解读中的案例1、案例2和案例3。
3. 文中案例二结合了13号公告官方解读中的案例4、案例5。
4. 文中案例三是13号公告官方解读中的案例6。

联系我们

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响，请联系**普华永道中国税务及商务咨询团队**：

原遵华

普华永道中国税务主管合伙人

+86 (21) 2323 3495

jeff.yuan@cn.pwc.com

郭鹏

普华永道中国税务市场主管合伙人

+86 (10) 6533 3415

p.guo@cn.pwc.com

陈志希

普华永道中国内地北部税务主管合伙人

+86 (10) 6533 2022

rex.c.chan@cn.pwc.com

朱虹

普华永道中国内地中部税务主管合伙人

+86 (21) 2323 3071

ray.zhu@cn.pwc.com

何润恒

普华永道中国南部税务主管合伙人

+852 2289 3026

rex.ho@hk.pwc.com

新知

中国税务/商务专业服务

文中所称的中国指中国内地，不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供一般参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于 2026 年 7 月 27 日编制而成的。这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国内地、香港地区和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

马龙

电话: +86 (10) 6533 3103

long.ma@cn.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

© 2026 普华永道。版权所有，未经普华永道允许不得分发。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。详情请进入 www.pwc.com/structure。

每家成员机构各自独立，并不就其他成员机构的作为或不作为负责。