

# 马克龙政府在国际税收改革中的“杠杆外交”<sup>\*</sup>

魏子龙

**内容提要:**自 2017 年上台以来,马克龙政府将推动国际税收改革作为法国经济外交的优先议程。法国政府在数字税和最低企业所得税问题上与各方展开多轮博弈,通过梳理马克龙政府试图团结欧盟、与特朗普政府对抗,以及与拜登政府合作的历程,本文认为,马克龙政府的根本目标在于引领、推动欧盟财政一体化改革。在这个过程中,法国发挥软实力优势,通过“以时间换空间”的策略、以“战略自主”为支点的“杠杆”外交,实现“小马拉大车”,撬动了全球范围的制度变革。在法国综合国力有限、欧盟内部意见不合、世界逆全球化势力抬头的背景下,马克龙政府希望加强法国作为欧盟核心成员国的领导力,通过“杠杆外交”提升法国的大国地位。

**关键词:** 国际税收 法国 马克龙政府 战略自主

2021 年 10 月 8 日,全球 136 个国家和地区就经济合作与发展组织(OECD,以下简称“经合组织”)颁布的《关于应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案的声明》达成共识。<sup>①</sup>“双支柱方案”大幅修正了国际税收的核心原则,以回应当前税收体系面临的两个最突出的矛盾——数字税收公平与税率逐底竞争(Race to the Bottom)。该方案的“支柱一”要求跨国巨头企业必须按比例向东道国政府缴纳企业所得税;“支柱二”则对大型跨国公司规定了 15% 的全球最低企业所得税率,如应税实体在全球各国缴

<sup>\*</sup> 本文系中国人民大学重大规划项目“大国经济战:历史、理论与战略研究”(项目编号:23XNLG02)的阶段性成果。感谢中国人民大学国际关系学院翟东升教授、全球治理与发展研究院丁一凡高级研究员,以及《欧洲研究》匿名评审专家提出的宝贵意见和建议。文责自负。

<sup>①</sup> OECD, “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy,” 8 October 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>.

纳的实际税负低于此值,则跨国公司的母国和东道国均有权对其补征最低税率和实际税率之间的差额。根据经合组织的测算,“支柱一”将重新分配约 1250 亿美元利润的征税权,而“支柱二”每年将为各国增加总计约 1500 亿美元的税收。<sup>①</sup>

“双支柱方案”共识是法国马克龙政府税收领域经济外交重要的阶段性胜利。马克龙表示,国际税收改革方案是 2021 年二十国集团峰会最具建设性的成果,有重大历史意义,“这曾是我们同胞热切地期待……是法国不惜遭受报复、历时四年努力引领斗争的成果”。<sup>②</sup> 回顾马克龙政府在国际税收改革议题上的政策实践和外交互动,本文认为,在国际税收改革谈判中,法国利用“杠杆战略”,达成了超过其自身实力的外交目标。透视该案例能帮助我们更好地了解马克龙欧洲“战略自主”愿景的实现路径,探析逆全球化势力崛起背景下欧美外交的特点与发展趋势。

## 一 马克龙政府参与国际税收改革博弈的历程

法国一直是国际税收改革的重要推动力量,曾引领多项欧盟税制改革和全球税改议程。2017 年 9 月 26 日,马克龙在巴黎索邦大学的演讲被认为是其第一任期外交路线的总论,其中他阐述了法国推动国际税收改革的两大方向,即终止低税辖区造成的税率逐底竞争和对互联网巨头征收数字税。<sup>③</sup> 马克龙上台至今,法国政府在此议题上经历了与两届美国政府的外交博弈。在特朗普任内,马克龙政府遇到来自多方面的政治阻力,既有数字霸权美国的威胁,也有来自欧盟内部低税国家的强烈反对。2021 年,拜登政府执政后,美国税收政策出现了较大的转变,法国借助拜登政府相关政策为国际税收改革议程注入了新动力,通过法美的合作达成国际税改的阶段性目标。本文将马克龙政府参与国际税收改革博弈的历程分为三个阶段,简要梳理了其在两条主线上的外交行动和成果。

<sup>①</sup> OECD, “International Community Strikes a Ground-breaking Tax Deal for the Digital Age,” 8 October 2021, <https://web-archiv.e.oecd.org/2021-10-20/612898-international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>.

<sup>②</sup> Élysée, “Conférence de presse du Président Emmanuel Macron à l’issue du G20 de Rome,” 31 October 2021, <https://www.elysee.fr/emmanuel-macron/2021/10/31/conference-de-presse-du-president-emmanuel-macron-a-l-issue-du-g20-de-rome>.

<sup>③</sup> “我们不能接受欧洲主体纳税而国际主体不纳税,数字主体不纳税并与缴纳税款的传统经济主体竞争。”参见 Élysée, “Initiative pour l’Europe – Discours d’Emmanuel Macron pour une Europe souveraine, unie, démocratique,” 26 September 2017, <https://www.elysee.fr/emmanuel-macron/2017/09/26/initiative-pour-l-europe-souveraine-unie-democratique>.

### (一) 促成欧盟数字税方案的失败

数字税是国际税收改革的重中之重,美欧在数字税问题上虽然有不同路径选择,但各方均同意在经合组织开展的“税基侵蚀和利润转移”(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)计划框架下进行谈判。2010年,在法国政府的推动下,数字企业税收问题被列为经合组织 BEPS15 项行动计划的第一项。然而,2017年年底,美国国会通过了特朗普政府提出的《减税与就业法案》(Tax Cut and Jobs Act, TCJA),法案大幅修改了美国海外收入的征税制度,率先推出了美国版的全球最低企业所得税方案,但其并未回应欧洲国家所关心的数字税问题。<sup>①</sup> 特朗普税改引发的“破窗效应”和法国财政部诉谷歌逃税一案的败诉,加速了马克龙政府推动国际税收改革的步伐。

各方博弈的重点聚焦于,是否允许各国在多边国际协议达成前采取单边临时措施。法国政府试图促成欧盟成员国的集体行动,从而增强欧洲国家在国际谈判中的影响力。2017年9月,法国财长勒梅尔(Bruno le Maire)联合英、德、意、西四国财长签署联名信,呼吁出台临时欧盟数字税。2017年12月,法国和德国再次联合提交了关于欧盟数字税的提案。在法国政府的推动下,欧盟委员会相继提出“共同统一公司税基”和“数字经济公平课税方案”两大提案,希望各成员国能在经合组织方案谈判前,就数字税问题达成共识。其中,“数字经济公平课税方案”允许各国在短期内出台临时性措施应对数字化税收挑战,但要求在未来实现欧盟市场内的数字税统一征管,以“两步走”的形式解决数字经济的国际税收征管问题。<sup>②</sup>

2018年2月,美国的态度曾发生较大转变。美国财政部的谈判代表支持数字税改革,并同意经合组织在中期报告中加入有关“过渡措施”的章节,允许各国在达成广泛共识前采取单边临时数字税收政策。正是在美国代表开放的态度下,法英等国制定了较为激进的单边临时方案。但在报告出台前,特朗普的总统幕僚团队在利益团体的压力下,否决了报告中有关“过渡措施”的章节,并威胁将对单边行动实施贸易制裁。最终,经合组织在2018年3月16日发布的《数字化带来的税收挑战:2018年中期报告》中删去了有关“过渡措施”的段落。<sup>③</sup>

<sup>①</sup> 胡天龙等:《从 BEAT 到 SHIELD 再到 UTPR:美国反避税措施的嬗变之策》,载《国际税收》,2022 年第 5 期,第 12-20 页。

<sup>②</sup> European Commission, “Fair Taxation of the Digital Economy,” 21 March 2018, [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/1163-Fair-taxation-of-the-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/1163-Fair-taxation-of-the-digital-economy_en).

<sup>③</sup> Pascal Saint-Amans, *Paradis fiscaux: Comment on a changé le cours de l'histoire*, SEUIL, 2023, pp.275-278.

经合组织的审慎态度对欧盟成员国造成较大影响,尽管之后法国政府投入了大量政治资本,但在2018年4月举行的欧盟财长会议中,大部分成员国代表决定等待经合组织制定全球统一改革方案。以爱尔兰为代表的低税率成员国认为,数字税将损害外国企业投资的积极性;德国虽与法国的立场相近,但更担心数字税将引发美国对其汽车产业实施关税报复。为向欧盟其他成员国表明坚定的态度,2019年3月9日,法国财政部在欧盟财长会议召开前,向法国政府内阁提交了《大型数字企业税收条例草案》,以示决心。但在随后3月12日召开的欧盟财长会议上,欧盟成员国仍未能就数字税达成一致意见。欧盟错过了在2019年6月G20峰会前形成内部一致意见的机会。虽然欧盟最终只能等待经合组织的方案,但欧委会也在内部设定了最终期限:如果到2020年年底经合组织方案未达成全球共识,则重新启动欧盟的数字税议程。

虽然未能实现欧盟在数字税立法上的团结一致,但法国政府的努力也为后续的谈判做了铺垫。首先,在法国启动数字税立法后,英国、西班牙和意大利等国也相继开始了数字税的立法程序,给予美国政府参与国际税收谈判的压力。其次,法国激进的态度加快了经合组织的工作。在法国的压力下,2018年4月,时任经合组织秘书长承诺将拿出统一方案的时间由2020年提前至2019年。最后,欧盟层面的数字税依然存在可能性,各国已就向数字经济行为征税达成部分共识,经合组织的全球统一方案如陷入僵局,欧盟仍然留有后手。

## (二) 与特朗普政府在数字税上的拉锯战

法国是2019年七国集团(G7)的轮值主席国,七国集团中意大利、德国、英国都对征收数字税表示支持,因此,2019年度的七国集团系列会议被马克龙政府视为达成税收改革共识的重要外交场合。2019年7月11日,在七国集团财长会议召开的一周前,法国议会正式通过了“数字服务税法案”。根据法案,无论企业注册地为何处,只要满足一年内在全球范围应税服务营业额超过7.5亿欧元和在法国境内应税服务营业额超过2500万欧元这两个条件,就需要按当年营业收入的3%缴纳“数字服务税”。<sup>①</sup>2019年,满足该条件的企业共有26家,其中美国数字巨头企业谷歌、苹果、脸书(现Meta)、亚马逊(Google, Apple, Facebook, Amazon, GAFA)被认为是法案主要的

<sup>①</sup> 法国国家税务局,“Présentation de la Taxe sur Les Services Fournis Par Les Grandes Entreprises du Secteur Numérique,” 24 July 2019, <https://www.impots.gouv.fr/actualite/presentation-de-la-taxe-sur-les-services-fournis-par-les-grandes-entreprises-du-secteur>。

针对对象。在法案通过的前一日,美国贸易代表处宣布对法国的数字税政策展开“301 调查”,认为其构成对美国数字企业的歧视,并且违反了现行国际税收规则。<sup>①</sup>

在法国数字税立法造成的紧张氛围下,2019 年 7 月、8 月相继召开的七国集团财长会议和首脑会议都未能在税收问题上达成具体共识,矛盾的焦点在于,美国财长史蒂文·姆努钦(Steven Mnuchin)坚持引入“安全港”条款,即允许企业自由选择使用新规则或旧规则纳税。法国政府坚决不接受“安全港”条款,因为这将在事实上架空有关数字经济的税收改革。但为了避免谈判破裂、在主场外交中遭遇无法达成共同声明的窘境,法国政府接受了美国提出的税收抵免机制,即未来国际税收改革协议达成后,法国政府需要向数字公司退还法国“数字服务税”与根据新规则计算的企业应缴税额之间的超出部分。<sup>②</sup>

2019 年年底,美国贸易代表办公室宣布“301 调查”的结果,对法国价值约 24 亿美元的商品加征最高达 100% 的关税。<sup>③</sup> 为避免爆发贸易战,马克龙政府利用 2020 年 1 月举行的达沃斯世界经济论坛与美国进行谈判,但双方由于在“安全港”问题上的分歧再次陷入僵局。法方提议美国暂缓关税报复措施,作为回报,法方在 2020 年年底前停止继续征税,但不退还已征税款,双方继续在国际框架下寻求数字税收解决方案。2020 年 10 月,由于美国的反对,二十国集团财长会议未能就经合组织提出的“双支柱方案”达成共识。随即,法国宣布重新启动“数字服务税”的征收,美国政府继而威胁在关税报复上加码。

在此阶段的博弈中,法美争端既是两种数字经济征税路径的冲突,<sup>④</sup>更是国际税收领域高度政治化特征的显现。在美国方面,特朗普当局面临的选举压力是其对法国态度强硬的主要原因。虽然,事实上,多家美国互联网巨头在被征收“数字服务税”后,选择通过提高服务价格的方式将税收负担转嫁给东道国的供应商和消费者。据测算,数字企业实际仅需承担约 5% 的税收损失。<sup>⑤</sup> 但美国政府此时在外交上面临较大

<sup>①</sup> Office of the United States Trade Representative, “Section 301 Investigation; Report on France’s Digital Services Tax,” 2 December 2019, [https://ustr.gov/sites/default/files/Report\\_On\\_France%27s\\_Digital\\_Services\\_Tax.pdf](https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf).

<sup>②</sup> Bruno Le Maire, *L’ange et la bête: Mémoires provisoires*, Gallimard, 2021, pp.126–133.

<sup>③</sup> USTR, “Conclusion of USTR’s Investigation Under Section 301 into France’s Digital Services Tax,” 2 December 2019, <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2019/december/conclusion-ustr%E2%80%99s-investigation>.

<sup>④</sup> 刘宏松、程海焯:《美欧数字服务税规则博弈探析》,载《欧洲研究》,2022 年第 3 期,第 78–101 页。

<sup>⑤</sup> Julien Pellefigue, “Taxe sur les services numériques: Etude d’impact économique,” Deloitte, 22 March 2019, <https://blog.avocats.deloitte.fr/content/uploads/2019/03/ccia-dst-economic-analysis-vf.pdf>.

的政治压力,无论是与中国还是欧洲的贸易谈判都进展不顺,特朗普急于争取在数字税问题上迫使法国屈服退让。而在法国方面,马克龙试图在美国外交转向孤立保守主义之际,扛起新自由主义全球化的大旗,通过与特朗普的对抗扮演自由世界领袖的角色,显然,决策中的政治逻辑已经超越了经济逻辑。

### (三)联手拜登政府落实“双支柱方案”改革

在与特朗普政府就数字税问题展开斡旋的同时,法国和美国却在另一个问题上有着相似的态度。2017年,特朗普税改法案设立了具有突破性的新税种——“全球无形资产低税所得”(Global Intangible Low-taxed Income, GILTI),<sup>①</sup>开创了全球最低企业所得税的先河。<sup>②</sup>为争夺全球最低税规则的制定权,法国与德国联合提交了“全球反税基侵蚀方案”(Global Anti-Base Erosion Proposal, GloBE Proposal),<sup>③</sup>并发表声明要求在经合组织框架下推动全球最低企业所得税。<sup>④</sup>GloBE提案后被经合组织发展为“支柱二”,与聚焦数字税问题的“支柱一”共同组成本轮国际税改的“双支柱方案”。该方案的设计借鉴了美国“全球无形资产低税所得”的思路,而且法国和美国在最低税率的设置上分歧不大,因此,美国在宣布退出有关“支柱一”的谈判后,却表示仍将继续“支柱二”的谈判。<sup>⑤</sup>

2021年年初,拜登总统就职后,将其前任的税收政策进行了一百八十度的调整。为弥补因新冠疫情和大规模基建法案造成的财政赤字,拜登政府提出新的税改计划,重新将企业所得税率提高到特朗普政府减税前的水平。为避免美国企业向海外转移利润避税,拜登政府希望就最低企业税率尽快达成国际协议,并修复与欧洲的关系。在经合组织原本的方案中,“支柱一”仅适用于经营“自动化数字服务”和“面向消费者

<sup>①</sup> “全球无形资产低税所得”指受控海外子公司净收入与其常规性有形净收入(常规性有形净收入被定义为受控海外子公司所拥有有形资产的10%,可以理解为,美国联邦政府主观假定受控海外子公司的有形资本回报率应为10%)之间的差额。综合而言,如美国股东所控子公司全球无形资产低税所得大于零且所在东道国企业所得税率低于13.125%,则需要向美国政府纳税。参见余永定:《特朗普税改:两减一改、三大新税种和对美国经济的影响》,载《国际经济评论》,2018年第3期,第9-25页。

<sup>②</sup> 姜跃生:《透视全球最低税的六个角度》,载《国际税收》,2021年第8期,第14-26页。

<sup>③</sup> Taxnotes, “Germany, France Explore GLOBE Proposal to Tax Digital Economy,” 14 November 2018, <https://www.taxnotes.com/beps-expert/corporate-taxation/germany-france-explore-globe-proposal-tax-digital-economy/2018/11/14/28lmx>.

<sup>④</sup> European Council, “Franco-German Joint Declaration on the Taxation of Digital Companies and Minimum Taxation,” 2018, <https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf>.

<sup>⑤</sup> Leigh Thomas, “OECD Says U.S. Still Committed to Global Digital Tax Talks,” Reuters, 1 July 2020, <https://www.reuters.com/article/oecd-tax-idINKBN2425IQ>.

业务”两方面业务的跨国公司。拜登政府提出将“支柱一”的适用范围由数字企业扩大至全球利润最高的 100 家跨国公司,其中美国公司占大多数,并且将不再要求加入“安全港”条款。拜登政府在“支柱一”上做出让步的目的,是要求提高“支柱二”方案中最低企业所得税率。<sup>①</sup> 拜登政府希望全球最低企业所得税率为 21%,与美国国内税收改革政策保持一致。而经合组织“支柱二”方案预先设想的数值为 12.5%,即以爱尔兰现行的企业所得税税率为全球最低企业所得税税率。该数值远低于拜登政府的预期,对于打击美国企业跨国避税作用有限。

法国政府乐见美国在国际税收改革谈判上的转向,并积极推动各方在 2021 年达成协议。在最低企业所得税税率问题上,法国政府原本担忧未来在欧盟层面落实国际税收改革方案时,爱尔兰可能行使一票否决权阻碍立法转换过程,因此,并没有期望设定超过 12.5% 的最低税率。拜登政府主动要求提高最低税率的方案,法国政府自然表示支持。<sup>②</sup> 对于临近大选的马克龙政府而言,最重要的是在其任内达成国际税收改革协议,赢得数字税拉锯战的最终胜利,而方案的具体数值和技术细节可以先搁置争议。因此,除了就最低税率与低税国家谈判外,法国政府还不断斡旋发达国家和发展中国家就“支柱一”利润征税权分配比例发生的争端。<sup>③</sup> 2021 年 10 月 8 日,经合组织在巴黎宣布 136 个国家和地区就“双支柱方案”签署协议,标志着参与国就“双支柱方案”中的重要参数达成一致。

在协议签署后,法国及欧洲其他四个已实行数字税的国家与美国迅速达成妥协。法国政府承诺将在“支柱一”方案生效后,取消征收“数字服务税”,而在协议达成到正式生效这段过渡期内,如果征收的“数字服务税”金额超过“支柱一”新规应缴税额,则超出部分可被企业用于未来的税收抵扣。<sup>④</sup> 欧洲各国愿意做出这样的妥协,一方面,

<sup>①</sup> 姜跃生:《透视全球最低税的六个角度》,第 14-26 页。

<sup>②</sup> Richard Hiault, “Paris et Berlin favorables à un impôt minimum de 21% pour les entreprises,” *LesEchos*, 27 April 2021, <https://www.lesechos.fr/monde/enjeux-internationaux/paris-et-berlin-favorables-a-un-impot-minimum-de-21-pour-les-entreprises-1310294>.

<sup>③</sup> “支柱一”中规定针对营业额超过 200 亿欧元的跨国公司,其超额利润的征税权将根据链接度规则在母国和市场国之间进行分配。发达国家(通常是企业母国)认为应将 20% 超额利润的征税权分配给市场国,而新兴国家和发展中国家(通常是市场国)则要求获得 30% 超额利润的征税权。法国提议将此值设定为 25%,并被经合组织确定为最终方案。参见 Naomi O’Leary and Cliff Taylor, “Ireland Has Changed Position on 12.5% Tax Rate - French Finance Minister,” *The Irish Times*, 5 October 2021, <https://www.irishtimes.com/business/innovation/ireland-has-changed-position-on-12-5-tax-rate-french-finance-minister-1.4691734>.

<sup>④</sup> Richard Hiault, “Taxe Gafa: Europe et Etats-Unis enterrent la hache de guerre,” *LesEchos*, 21 October 2021, <https://www.lesechos.fr/monde/enjeux-internationaux/taxe-gafa-europe-et-etats-unis-enterrent-la-hache-de-guerre-1357305>.

因为美国承诺将撤回关税报复的威胁;另一方面,美国政府将“双支柱方案”转化为其国内法是本次税制改革后续最关键的一环,欧洲各国通过此举释放善意,将有助于方案在美国国会顺利通过。

马克龙政府和拜登政府在落实“支柱一”的合作中表现默契,而在“支柱二”的落实中则展开了直接的合作。2021年12月22日,欧盟委员会正式提交草案,启动“支柱二”的立法程序。2022上半年,法国在担任欧盟轮值主席国期间,法国财长勒梅尔每周均就此议程组织会议,以解决各成员国的分歧。当年5月,法案在欧洲议会中获得通过,但在欧盟理事会的投票中却遭到匈牙利和波兰两国的反对。两国的保守党政府阻挠法案,除了试图绑架议程,以要挟欧盟解冻两国的疫情复苏基金外,还受到美国共和党议员的教唆和影响。2022年7月,匈牙利外交部长彼得·西雅尔托(Peter Szijarto)表示,其正在与美国共和党议员合作,以阻挠美欧各自的最低税提案。<sup>①</sup>此时,拜登政府正准备在国会通过包含有“15%最低企业所得税改革”在内的《通胀削减法案》,如果欧盟对应的立法进程未能成功,美国共和党便能以此攻击拜登政府的经济政策过于激进,使美国企业面临不公平的税收条件。因此,马克龙政府和拜登政府对匈牙利采取了孤立政策,法国联合德、西、意等国以“自愿原则”实施最低税率合作,将匈牙利排除在外,<sup>②</sup>美国财政部宣布终止与匈牙利的税收协定。欧盟在谈判中也对最低税的实施规则进行了妥协,并最终解冻了匈牙利和波兰的部分复苏基金。<sup>③</sup>2022年12月12日,欧盟理事会最终通过“设立最低企业所得税”的指令,截至2024年年初已有19个成员国将该指令转化为国内法。<sup>④</sup>

在拜登任期内,法美两国政府的携手合作使国际税收改革进程快速推进。然而,该问题上的争议和分歧并没有消失,在美国国会党派分歧扩大的背景下,“支柱一”的立法转化恐将困难重重。2024年,美国大选的结果是国际税收改革能否达成多边合作的重要影响因素,如谈判再次陷入僵局,法国将带领欧盟采取单边措施。

<sup>①</sup> Jeff Stein, “GOP Officials Back Hungary’s Resistance to Global Tax Deal, Bucking Biden,” *The Washington Post*, 1 July 2022, <https://www.washingtonpost.com/us-policy/2022/07/01/hungary-gop-tax-deal/>.

<sup>②</sup> Bjarke Smith-Meyer et al., “Hungary’s Tax Veto Leaves EU Adrift and Bruno Le Maire Burned,” *POLITICO*, 17 June 2022, <https://www.politico.eu/article/hungary-wields-veto-to-halt-minimum-tax-deal/>.

<sup>③</sup> Tamás Zoltán Wágner, “How Hungary Came to ‘Accept’ the Global Minimum Tax,” *Sylff Association*, 5 March 2024, [https://www.sylff.org/news\\_voices/31592/](https://www.sylff.org/news_voices/31592/).

<sup>④</sup> WTS Global, “Pillar Two—Implementation Status Worldwide,” 12 September 2024, <https://wts.com/global/hot-topics/pillar-two/pillar-two-implementation-status-worldwide>.



## 二 马克龙政府推动国际税收改革的战略目标

马克龙政府何以如此重视国际税收改革?从现实利益的角度考量,该议题正好处于其多个内政、外交目标的重叠区域;而从更深层次的动机出发,马克龙怀揣重振法国和欧盟的雄心,希望进行积极有效的改革,以推动法国和欧盟重回国际治理的中心。<sup>①</sup>复兴愿景和现实利益共同构成马克龙政府推动国际税收改革的动机。

### (一) 直接目标:增加财政收入,保护本土企业

马克龙政府推动国际税收改革最直接、最表层的目标是开辟财政资金来源,并通过对美国数字巨头增税,保护本土数字产业的发展。

长期以来,法国的综合税收负担在发达国家中最重。根据经合组织的测算,包括社保缴款等在内的综合税赋占法国国民生产总值的 46.1%,远高于成员国的平均值 34%。<sup>②</sup> 高额的税率导致法国面临严重的企业所得税税收侵蚀和利润转移问题。据测算,法国在 2015 年被转移的企业应税利润约占税基的 21%。<sup>③</sup> 以当年法国企业所得税的总额计算,2015 年税收流失的总额在 65 亿欧元左右。

2017 年,马克龙政府上台后,在国内进行了多项“亲资本”的税收改革,希望激发市场活力,并重振投资者信心。为企业和富人减税,是法国政府在全球各国税率逐底竞争的背景下,为避免资本外流、税基被侵蚀的无奈之举。但此举使得马克龙本人被打上“富人总统”的标签,民众支持率下降,并且间接导致了“黄马甲”运动的爆发。<sup>④</sup> 在内部改革受阻的背景下,向跨国企业征税、阻止企业利润向外转移便成为马克龙政府为数不多的征税方向。推动国际税收规则改革,制定全球最低企业所得税率,对于企业赋税较高的法国而言,不仅能够减少税基流失,也能令其在国内税收调节上获取更多的政策空间。同时,在政治上,马克龙政府通过倡导“公平税收”的理念能部分平

<sup>①</sup> 宋天阳:《论“朱庇特总统”埃马纽埃尔·马克龙的国际政治表演》,载《法国研究》,2023 年第 3 期,第 21-42 页。

<sup>②</sup> OCDE, “Statistiques des Recettes Publiques 2023; Dynamisme des recettes fiscales dans les pays de l’OCDE,” 2023, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/politiques-fiscales/brochure-statistiques-des-recettes-publiques.pdf>.

<sup>③</sup> Thomas Tørsløv et al., “The Missing Profits of Nations,” *The Review of Economic Studies*, Vol.90, No.3, 2023, pp.1499-1534.

<sup>④</sup> 刘涛、王滢淇:《数字化时代的社会冲突——法国“黄背心运动”背后的税收与福利对决》,载《欧洲研究》,2019 年第 4 期,第 130-148 页。

息法国国内舆论对马克龙精英主义、功利主义的批评,取得较为广泛的支持。<sup>①</sup>

法国拥有大量的互联网活跃用户,然而其市场却被美国数字巨头牢牢把控,因此,征收数字税在法国社会内部基本已达成共识。<sup>②</sup>目前,“数字服务税”的收入对于法国总体财政而言无关轻重,但随着数字产业快速发展,“数字服务税”的纳税金额正迅速攀升。在2019年开始征收“数字服务税”后,法国政府分别于当年和次年获得了2.77亿欧元和3.75亿欧元的税收收入。新冠疫情导致在线需求激增,数字巨头在法国的营业收入再创新高。<sup>③</sup>“数字服务税”近年来的年均复合增长率为23.6%,远高于法国税收净收入的增长速度。数字税收改革不仅对法国国内财政起到补充作用,重新分配的数字企业税收还将用于欧盟的投资计划,据统计,数字税预计能为欧盟每年贡献40亿欧元的财政资源。<sup>④</sup>

表1 法国“数字服务税”收入及占本国税收净收入的比例

	2019年	2020年	2021年	2022年	2023年	2024年*	年均复合增长率(%)
数字服务税(TSN)收入(亿欧元)	2.77	3.75	4.74	6.21	7.00	8.00	23.6
法国税收净收入(亿欧元)	2813	2560	3170	3233	3451	3494	4.4
数字服务税占比(%)	0.10	0.15	0.15	0.19	0.20	0.23	—

注:表由作者根据法国统计局数据自制。2024年数据为法国财政部预算值。

近年来,新冠疫情和俄乌冲突等外部因素造成法国政府开支的大幅提升,马克龙政府也不愿意放弃其在基础设施、环保、教育等领域颇具雄心的投资计划。内外因素共同导致法国政府债台高筑,2023年,政府财政赤字和总债务占国民生产总值的比例分别为4.9%和111.17%。<sup>⑤</sup>因此,法国政府不断推动国际税收制度的改革,在“双支柱方案”尚

① 张春燕:《法国数字服务税法案的出台背景及影响分析》,载《国际税收》,2020年第1期,第53-57页。

② 赵永升、吕一彤:《试析法国对美数字税之争的策略》,载《现代国际关系》,2021年第9期,第36-43页。

③ “La «taxe Gafa» devrait rapporter 670 millions d’euros à l’État en 2023,” *LeFigaro*, 26 October 2022, <https://www.lefigaro.fr/secteur/high-tech/la-taxe-gafa-devrait-rapporter-670-millions-d-euros-a-l-etat-en-2023-20221026>.

④ EU Commission, “The Commission Proposes the Next Generation of EU Own Resources,” 22 December 2021, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_21\\_7025](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_7025).

⑤ IMF, “France-Datasets,” <https://www.imf.org/external/datamapper/profile/FRA>.

未全面落实之际,已经联合巴西等国提出了“全球最低个人所得税”的 BEPS“第三支柱”提案。可见增加财政收入是法国推动国际税收改革的直接目标之一。

法国政府征收“数字服务税”还有保护本土数字产业、<sup>①</sup>反制美国“长臂管辖”、重塑数字经济主权的目的是。<sup>②</sup>目前,税率仅为3%的“数字服务税”尚未对美国巨头的市场份额和收入造成太大影响,但如果法国政府不断提高该税率,将对美国数字巨头形成压力。尽管美国数字企业可以将税收负担转嫁给消费者,但提价过高必然导致消费者转移到其他企业,这将给法国和欧洲的本土数字企业带来发展良机。而美国对法国酒类、化妆品、奢侈品的关税报复虽然会给马克龙政府带来一定的政治压力,但用这些低技术含量、低需求弹性的产业换取具有战略意义的数字产业的发展前景,显然对马克龙政府而言是合算的交易。

在博弈的过程中,美欧政府还必须考虑到中国的因素。中国是唯一能在数字产业发展上与美国匹敌的国家,若法国“带领”其他数个开征数字税的欧洲国家与美国开启“数字税—关税”报复的螺旋上升,美国企业留下的市场空白很可能被中国企业抢占。相比欧洲本土数字企业的崛起,美国政府更不愿意看到这一局面的发生。因此,法国和欧洲在中美欧数字经济的博弈中占据了“较小威胁者”的战略位置,拥有最大的行动空间和不被惩罚的特权。<sup>③</sup>

向美国数字巨头征收“数字服务税”,在法国政府推动欧洲“数字主权”的路线图中只是前置环节,更为重要的目的是为欧盟建立一体化数字市场铺平道路。数字产业具有强大的网络效应,美国企业依靠先发优势不仅塑造了欧洲用户的路径依赖,而且可以凭借对数据的垄断和资本的持续投入形成“技术—市场”的循环发展,欧洲企业很难在已有领域追赶美国巨头企业。在数字经济兴起的近二十年里,欧盟原本有机会凭借其技术优势和人才储备培养本土的数字巨头企业,而公共部门尤其是财政政策的分裂,导致欧盟无法提供具有规模效应的一体化市场,数字产业创新的制度成本和社

---

① 茅孝军:《从临时措施到贸易保护:欧盟“数字税”的兴起、演化与省思》,载《欧洲研究》,2019年第6期,第58-77页。

② 杨成玉:《反制美国“长臂管辖”之道——基于法国重塑经济主权的视角》,载《欧洲研究》,2020年第3期,第1-31页。

③ 根据现实主义“三角博弈”的逻辑,如果甲乙丙三方实力由大到小排序,实力居于第三的玩家丙享有最大的结构性优势即“较小威胁者”的战略位置,无论它挑衅谁,都不会受到真正的惩罚。因为甲和乙都把对方视为首要威胁,只要丙不与对方结盟,就能给予它最大的自由行动空间。

会成本过高,人才难以形成聚集效应。<sup>①</sup>因此,推进数字税改革和欧盟税收协调,不仅是为了回应数字化时代的税收挑战,还能通过利益的再分配减少欧洲单一数字市场建设的政治阻力,推进欧盟数字产业的发展。

## (二)战术目标:加速谈判进程,抓住改革窗口

国际税收协调需要各国政府深度合作,而税收改革谈判长期陷于僵局。一方面,国际税收的核心规则脱胎于20世纪20年代至30年代国际联盟主持的税收协定谈判,其内核原则一直沿用至今。<sup>②</sup>随着世界进入全球化和数字化时代,沿用基于传统工业思维和简单贸易模式的国际税收规则难免“刻舟求剑”,税基侵蚀、税收分配不均等问题日趋严峻。国际税收规则难以应对数字经济为跨国税收征管带来的实践和理论的双重挑战。在实践中,企业的跨国经营行为逐渐脱离了实体机构,企业的无形资产、协同效应带来的利润无法通过传统的独立交易原则进行税赋测算。<sup>③</sup>在理论上,数字经济的价值创造形式与传统行业相比存在本质差别,数据和数据价值的归属目前仍存在争议。另一方面,税收是国家的核心主权之一,国际税收问题需要多国深度协调合作,这导致了该领域长期以来存在集体行动的困境。高税国家的政府失去了应得税收,根据欧盟统计,传统商业模式的有效平均税率为23.2%,而跨国数字公司有效平均税率仅为9.5%。<sup>④</sup>少数税收洼地国家和跨国巨头企业形成合谋,其政府没有意愿配合国际税收改革。2012年,二十国集团委托经合组织成立专门的工作小组,对税基侵蚀和利润转移(BEPS)问题开展调研和方案设计。尽管有G20的支持,但改革行动仍然面临多方面的阻力,迟迟无法达成协议,因此,国际税收改革被称为国际经贸领域的又一个“多哈回合”。

美国作为全球经济“中心—外围”结构的核心,也是绝大多数互联网巨头企业的母国,美国政府的支持直接关系到国际税收改革的成败。欧盟部分成员国也以美国的态度作为挡箭牌,阻拦欧盟的税收改革。例如,2018年爱尔兰、波罗的海三国和瑞典就曾以等待经合组织框架下的全球解决方案为理由,反对欧盟委员会提出的税改提案。2022年,欧盟试图将“支柱二”共识转换为内部法律时,波兰以美国国会不可能履

<sup>①</sup> 翟东升等:《欧盟产业发展停滞的结构主义政治经济学分析》,载《世界经济与政治》,2018年第8期,第128-155页。

<sup>②</sup> 廖体忠:《国际税收政策的世纪选择与未来出路》,载《国际税收》,2021年第2期,第3-11页。

<sup>③</sup> 廖体忠:《全球化与国际税收改革》,载《国际税收》,2021年第8期,第3-13页。

<sup>④</sup> 刘奇超等:《欧盟数字经济公平课税方案的总体思路、核心理念与政策要领:一个全景式分析框架》,载《国际税收》,2018年第10期,第35-43页。

行承诺为由持反对立场,直到最后一刻才放弃了否决权。

美国政府对待国际税收改革的态度摇摆不定,民主党政府和共和党政府的税收主张截然相反——民主党主张加税政策,而共和党长期坚持减税政策。奥巴马政府支持经合组织进行国际税收改革,而特朗普上台后谈判陷入停滞,险些破裂。2017年的特朗普税改,一方面,大幅降低了企业所得税,由奥巴马时期的28%降至21%,全球面临开启新一轮税率逐底竞争的危险;<sup>①</sup>另一方面,大幅修改了美国税法中关于跨国公司企业所得税的条例,由全球征税制改为属地征税制,并设立了“全球无形资产低税所得”制度、海外无形收入税、税基侵蚀税等新税种。新规单方面颠覆了国际税收规则,构成美国单边的全球最低企业所得税。在完成国内最低税改革后,美国政府参与和推动国际税收改革的动力大幅降低。特朗普在数字税问题上的态度非常强硬,不同意任何形式的数字税方案。尽管美国财政部的技术官僚和谈判代表都曾向欧洲或经合组织提出妥协办法,但美国财政部与特朗普之间却存在严重脱节,财政部官员取得的谈判成果多次被特朗普及白宫的幕僚团队推翻。2019年,在法美贸易战一触即发之时,负责税收谈判的时任美国财政部部长助理拉斐特·哈特(Lafayette Harter)甚至被禁止与经合组织进行沟通。<sup>②</sup>

在此种背景下,马克龙政府推出“数字服务税”的目的主要是加速国际税收谈判进程,逼迫特朗普政府回到谈判桌前。<sup>③</sup> 欧洲各国政府普遍认为,特朗普税改法案已经违背了现行国际税收原则,五国财长联名警告,美国税改将引发更多的单边主义行动。<sup>④</sup> 尽管美国政府仍然在表面上参与谈判,但法德等国和经合组织认为,美国的提议完全不可接受,进而判断特朗普政府没有谈判的意愿。<sup>⑤</sup> 在法国征收“数字服务税”后,西班牙、意大利、奥地利等支持征收数字税的国家纷纷效仿。马克龙政府对美国谈判代表强调,征收“数字服务税”只是国际税收改革尚未完成前的临时措施,一旦各国

<sup>①</sup> 戴悦:《国际税收体系的现行问题与发展方向分析》,载《中央财经大学学报》,2019年第5期,第13-18页。

<sup>②</sup> Pascal Saint-Amans, *Paradis fiscaux: Comment on a changé le cours de l'histoire*, pp.304-308.

<sup>③</sup> 时任经合组织税收政策和管理中心主任帕斯卡·斯塔曼(Pascal Saint-Amans)称,法国政府在协议无望达成的前提下采取单边措施是“合乎逻辑的”,对其立场给予了“强烈的政治信号”。参见帕斯卡·斯塔曼的访谈, <https://staging.atlantico.fr/article/decryptage/taxe-francaise-sur-les-gafa--comment-bruno-le-maire-court-circuite-le-travail-de-l-ocde-tout-en-cherchant-a-s-attribuer-les-fruits-politiques-d-une-initiative-americaine-pascal-saint-amans->。

<sup>④</sup> Bjarke Smith-Meyer and Mark Scott, “Europe Struggles to Respond to Trump’s Tax Reforms,” *POLITICO*, 20 February 2018, <https://www.politico.eu/article/europe-struggles-to-respond-to-donald-trump-tax-reforms-competition-welfare-tech/>.

<sup>⑤</sup> Pascal Saint-Amans, *Paradis fiscaux: Comment on a changé le cours de l'histoire*, pp.304-308.

就数字经济的公平税收方案达成共识,“数字服务税”将让位于新的税收协定。法国意在诱使美国维持该议题的磋商。对于美国政府和企业而言,应对逐渐扩散的单边数字税所要付出的政治经济成本,比遵从国际层面统一的数字税更高。2021年,疫情造成各国政府财政压力大增,提高了政府支持国际税收改革的意愿。马克龙和拜登合作推动“双支柱方案”共识的达成,并随后将“支柱二”最低企业所得税转化为欧盟法律。马克龙在其第一任期未取得了税收议题上的阶段性外交胜利,实现了战术目标。

### (三)根本目标:推动欧盟财政合作,提升法国国际地位

马克龙政府推动国际税收改革的根本目的是借助外部的协议深化欧盟税收合作,通过欧盟提升法国的大国地位。

财税协调是欧盟内部单一市场的应有之义,《马斯特里赫特条约》的设计者们早就意识到,没有共同财政的货币联盟必将导致危机。他们认为,必将到来的危机会迫使各国政府放下利益算计,进行财政协调,并最终使欧盟成为一个联邦。<sup>①</sup>然而,长久以来,财政协调成为欧洲经济一体化推进的难点,各成员国政府在其他经济领域的自主权受到欧盟法规的限制,因此,更依赖于利用仅剩的财政主权促进经济发展、吸引外国投资,直接税调节就是惯用的工具之一。随着欧盟成员国的不断增加,该问题引发的后果愈发严重:成员国间恶性的税收逐底竞争造成各国政府收入的大幅流失;规则错配造成的法律漏洞给予境外公司可乘之机,竞相通过税收筹划以实现不合理的极低税率;<sup>②</sup>成员国在强权国家使用“以邻为壑”的经济政策时应对乏力。<sup>③</sup>

欧盟在历史上多次尝试推动成员国统一企业所得税规则,但都以失败告终。1975年,欧共体委员会曾提出协调成员国企业所得税税率,规定将企业所得税率设置在45%–55%之间,但该提案受到大多数成员国的拒绝。<sup>④</sup>1992年,欧盟独立专家调查组发布的报告中建议将此标准下调至30%,但也未能获得通过。<sup>⑤</sup>2001年,欧委会提出“统一公司税基”(Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB)方案,主张通过

<sup>①</sup> 丁一凡:《欧元时代》,中国经济出版社1999年版,第134–136页。

<sup>②</sup> 例如,著名的“爱尔兰—荷兰三明治”税收架构,就是利用了各国税法的差异和国家间税收协定的漏洞,将大部分应税利润转移至税率极低的司法辖区,从而实现避税。

<sup>③</sup> 例如,2017年特朗普税改以单边行动公然挑战现行国际税收规则,大幅修改美国税法中关于跨国公司企业所得税的条例,设立“全球无形资产低税所得”制度和“税基侵蚀与反滥用税”(Base Erosion and Anti-abuse Tax, BEAT),引发了欧洲五国(英、德、法、意、西)财长的联名抗议,然而,欧盟并无有效的反制手段。

<sup>④</sup> European Parliament, “Tax Competition in the European Union,” December 1998, [https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/105/part2c\\_en.htm](https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/105/part2c_en.htm).

<sup>⑤</sup> European Commission, “Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation,” Office for Official Publications of the European Communities, 1992.

生产要素计算企业所得税税基在各成员国间如何分配,但该方案同样因过于激进而“流产”。

欧盟推动财政一体化最大的困难在于个别国家能利用“全体一致同意”(Unanimity)原则,为一国私利而“挟持”谈判。由于《欧洲联盟运行条约》并未明确欧盟机构在直接税协调中的权力,各成员国在法律意义上仍保有该领域的主权。欧盟理事会只有在证明成员国税法影响了内部市场的运作时,通过“全体一致同意”和协商程序才能制定相关指令。<sup>①</sup> 否则,欧盟仅能通过不具备约束力的“软法”和欧洲法院对个案的判决,对成员国之间的直接税纷争进行消极协调,实际效果很大程度上取决于各成员国对欧盟机构的遵从意愿。<sup>②</sup>

欧盟也曾试图通过修改“全体一致同意”为“特定多数同意”(Qualified Majority Voting, QMV)原则,从而突破谈判僵局。欧盟委员会分别在 1990 年的马斯特里赫特会议、2000 年的尼斯会议和 2007 年的里斯本会议上,屡次推动直接税协调的程序改革。然而,随着欧盟扩容,尤其是中东欧国家的加入,该改革提案的支持率持续下降。<sup>③</sup> 各成员国之间发展阶段不同、经济利益的分歧是导致欧盟直接税协调举步维艰的根本原因。西欧高税率国家被认为能够从税收协调中获益更多,而中东欧发展较为落后的国家则更希望通过低税率吸引外国投资。<sup>④</sup> 瑞典、丹麦、卢森堡、波兰等国虽然经济总量在欧盟国家中不算突出,但在经济结构上,其高科技产业和金融业占比较高,因此,也反对欧盟的直接税协调。马克龙在 2022 年曾称,成员国“一致同意”的决策机制极大限制了欧盟的战略雄心,再度提出以“特定多数同意”取代“全体一致同意”原则,但遭到 13 个成员国的非正式反对。<sup>⑤</sup>

由二十国集团和经合组织共同推动的国际税收改革拥有更强的影响力和约束力,其成果能够倒逼欧盟成员国深化财税合作。<sup>⑥</sup> 2016 年 6 月,欧盟理事会以“全体一致

<sup>①</sup> The Member States, “Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union,” Official Journal of the European Union, 26 October 2012, Article 115, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>.

<sup>②</sup> 陈镜先:《欧洲法院在欧盟税法发展中的作用》,载《欧洲研究》,2020 年第 3 期,第 103-125 页。

<sup>③</sup> 在马斯特里赫特会议上,该提案获得 50% 的赞成票,而在尼斯会议上,其支持率下降至 47%,到里斯本会议上进一步降至 32%。

<sup>④</sup> Wasserfallen Fabio, “Political and Economic Integration in the EU: The Case of Failed Tax Harmonization,” *Journal of Common Market Studies*, Vol.52, No.2, 2014, pp.420-435.

<sup>⑤</sup> Federico Fabbrini, “The Conference on the Future of Europe: A Call for Treaty Change,” *Der (europäis che) Föderalist*, 10 June 2022, <https://www.foederalist.eu/2022/06/federico-fabbrini-conference-future-europe.html>.

<sup>⑥</sup> 李娜:《欧盟税法的新发展:利用 BEPS 项目推进税收一体化》,载《欧洲研究》,2017 年第 1 期,第 80-94 页。

同意”的方式,通过了具有法律约束力的《反避税指令》(The Anti Tax Avoidance Directive, ATAD)。该指令落实了 BEPS 行动计划的要求,实质上削弱了各国的税收立法主权,推进了欧盟的直接税协调。在“双支柱改革”共识达成的后 BEPS 时代,欧盟内部过去受到很强政治阻力的一体化议程迎来转机,法国政府借助国际税收谈判对欧盟施加了“由外向内”的改革动力。欧盟委员会紧锣密鼓地公布了多项税收改革提案,借助本次改革的成果推进欧盟内税收协调。首先,将“支柱一”欧盟成员国对跨国企业征收所得税的 15% 作为欧盟自有财源,<sup>①</sup>用于偿还“欧盟下一代计划”(Next Generation EU)产生的债务。<sup>②</sup>其次,公布了欧盟版本的最低企业所得税计划,将征税范围扩大至欧盟境内年度财务收入超过 7.5 亿欧元的大型公司。<sup>③</sup>欧委会还公布了“统一公司税基”方案的升级版“企业在欧洲:所得税框架”(Business in Europe: Framework for Income Taxation, BEFIT)计划,将在欧盟层面创建单一公司税基计算规则,并在各成员国之间重新分配应税利润。<sup>④</sup> BEFIT 提案目前已由欧盟委员会提交欧洲议会咨询,后续如能在欧盟理事会中获得一致通过,将是欧盟财政一体化的重要里程碑。

马克龙希望通过欧盟提升法国的大国地位,在欧盟的框架下提出了许多雄心勃勃的计划。<sup>⑤</sup>他呼吁欧盟必须立刻增加万亿美元级别的公共投资,用于部署欧盟的产业政策、加强供应链韧性、提高科技创新能力、实现绿色转型等领域,资金来源主要是欧盟的碳边境税和税改后跨国企业缴纳的企业所得税。马克龙还希望凭借欧盟《数字服务法案》和《数字市场法案》建立更具活力、更加独立的欧洲数字经济市场,通过统一金融规则和监管程序使欧盟内部市场真正形成规模效应,从而帮助欧盟的创新企业与中美同行竞争。这些方案若想得到其他成员国政治上的支持,必须在税收上建立公平合理的国家

---

① 即属于欧盟层面的财政预算收入,由成员国对其居民课征后上交欧盟管理。目前包括四项内容:一是各国关税收入的 75%;二是各成员国部分的增值税收入;三是根据各成员国国民总收入的多少,按比例上缴的财源,具体比例由欧盟在制定预算案时确定;四是各成员国根据未回收的塑料包装废物的重量,按每公斤 0.80 欧元缴款。本次提案除了“支柱一”的部分收入外,还希望增加两项与碳排放相关的欧盟自有财源。

② European Commission, “The Commission Proposes the Next Generation of EU Own Resources,” 22 December 2021, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_21\\_7025](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_7025).

③ European Commission, “Fair Taxation: Commission Proposes Swift Transposition of the International Agreement on Minimum Taxation of Multinationals,” 22 December 2021, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_21\\_7028](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_7028).

④ European Commission, “Business Taxation for the 21st Century,” Communication, COM(2021) 251 final, Brussels, 18 May 2021, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-05/communication\\_on\\_business\\_taxation\\_for\\_the\\_21st\\_century.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-05/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf).

⑤ Élysée, “Discours sur l’Europe,” 24 April 2024, <https://www.elysee.fr/emmanuel-macron/2024/04/24/discours-sur-leurope>.



间分配机制。例如,法国公司若想利用欧盟市场做大做强,则应以税收的形式回报东道国政府。马克龙欧洲愿景的政治经济前提是,欧盟必须迅速推进财政一体化。法德联手设立应对疫情的欧洲“复苏基金”已经在共同债务上实现了突破,马克龙政府希望利用“双支柱改革”的机会,在财政收入上突破一体化道路上的沉疴宿疾。

### 三 马克龙政府的“杠杆”外交

本文试图以国际税收改革为案例,透视并总结马克龙政府采取的经济外交战略。马克龙清楚地认识到在中美两强竞争之中,法国的实力在相对衰落,法国乃至欧盟都面临在世界政治舞台上被逐渐边缘化的危险。但他不甘于追随者和附庸国的地位,尤其在特朗普执政时期,法国更是试图扮演西方自由世界领袖的角色,意图设置、领导全球治理的相关议程。为了在综合实力不足的条件下实现该目标,就必须诉诸策略和技巧,法国战略界常常使用“杠杆”(Lever)来描述这种外交战略。戴高乐曾提出欧洲是法国重回世界强权的“阿基米德杠杆”,<sup>①</sup>而将“战略自主”思想作为外交纲领的马克龙也将“杠杆”战略贯彻于其国际税收改革博弈之中。本文总结了马克龙政府“杠杆”策略的三大构成要素:法国的外交软实力是杠杆的重要动力;“以时间换空间”策略是杠杆的力臂;基于“战略自主”思想的多边外交是法国进行借力的支点。“动力”“力臂”和“支点”共同构成了马克龙政府在国际税收改革博弈中的“杠杆”战略,最终实现了大于其自身实力的外交目标。

#### (一) 充分发挥法国的软实力优势

法国在国际税收改革谈判中,善于运用软实力作为“杠杆”系统的动力源。政策感召力、国际组织中的结构性权力和价值观上的影响力等软实力,是法国参与国际税收改革博弈的基础。

法国最早提出在欧盟内统一征收数字税的倡议,提案受阻后,法国政府迅速出台了单边的“数字服务税”征管方案。西班牙、意大利等国与法国持有类似立场,很快也相继出台了单边数字税。法国没有屈从于特朗普政府的制裁恫吓,在与美国的谈判中

<sup>①</sup> Maxime Lefebvre, “Europe Puissance, Souveraineté Européenne, Autonomie Stratégique: Un Débat qui Avance pour une Europe qui s’affirme,” Fondation Robert Schuman, Schuman Papers n° 582, 1 February 2021, <https://www.robert-schuman.eu/questions-d-europe/0582-europe-puissance-souverainete-europeenne-autonomie-strategique-un-debat-qui-avance-pour-une-eur>.

坚持立场,因此,获得了在此议题上的话语权与政策感召力。数字经济不同于传统行业,行业巨头的垄断地位很大程度上来源于网络效应和先行优势。各企业间商业模式、技术路径的模仿和竞争非常激烈,迭代十分频繁。数字经济的独特国际产业格局,以及各国纷纷征收单边数字税为美国企业带来过高的合规成本,迫使特朗普政府尽管屡屡威胁退出数字税改革谈判,但却始终留在谈判桌上。

法国在各种国际组织中的结构性权力也是其软实力的重要构成部分。结构性权力包括塑造和决定全球各种政治经济结构的权力。例如,设置议程的权力、对国际惯例和国际制度运行规则的解释权等。<sup>①</sup> 法国政府的结构性权力突出表现为其国际议程设置的能力。马克龙政府是2017年至2018年在欧盟内部推动数字税和企业所得税协调的最主要推动者,法国政府也充分利用了2019年作为七国集团轮值主席国的外交机会提出“收税不平等”议题,联合英国、德国、加拿大、意大利向美国施压。作为经合组织总部所在国,法国政府在国际税收议题上与经合组织有着密切的合作,是经合组织制定统一国际税制的重要支持者。长久以来,各国妥协达成的原则、规范、程序已经构成国际税收制度的核心,法国在此领域具有深厚的知识积累和人才储备。<sup>②</sup> 因此,法国的政策偏好对全球其他国家和组织都产生了较强的示范作用。

法国政府在国际税收议题上,至少通过两个方面的价值观塑造增强了其立场的道义性,扩大了国际影响力:第一,马克龙政府将数字税的征管融入建设欧盟“数字主权”的路线图中。在这种叙事下,数字税与欧盟的产业发展、国家安全、公民隐私等高层次议题深度绑定。第二,本轮国际税收改革的方案也被冠以促进“税收公平”的名义。数字税和最低企业所得税显然包含违背既有国际税收规则,甚至国家主权原则的内容,而“公平”这一“普世价值”便成为本轮改革名义上的最终价值追求:过去国际税收规则协调的目的主要是避免对企业双重征税,以促进贸易和投资全球化的发展;而本轮税改则聚焦于改善税基在国与国间的分配不均、过低税率制造不公平的竞争环境等。在法国政府的表述中,“双支柱改革”并不是对国际税收规则的颠覆,而是对落后规则的修正完善;也不是对“全球化”的否定、对国家税收主权的侵犯,而是建设更为公平的深度全球治理。另外,法国学者在“税收公平”这一学术议题的研究在全球享

<sup>①</sup> Susan Strange, *States and Markets*, Bloomsbury Academic, 1998, pp.24-25.

<sup>②</sup> 例如,在“双支柱改革”的设计与谈判中,发挥核心作用的时任经合组织税收政策和管理中心主任帕斯卡·圣塔曼(Pascal Saint-Amans)、2014—2019年欧盟委员会税收专员皮埃尔·莫斯科维奇(Pierre Moscovici)和2020年至今欧盟负责税收协调事务主任本杰明·安吉尔(Benjamin Angel)都具有法国国籍。

有盛誉,<sup>①</sup>这些社会力量增强了马克龙政府的政策影响力和号召力。

## (二)“以时间换空间”的策略

杠杆原理是以做功距离换取更大的力量,这在马克龙政府的外交战略中体现为“以时间换取空间”的策略,通过保持技术和细节上的模糊性,来维持各方在总体方向上的团结,积累细微进步,最终达成积少成多、聚沙成塔的目标。

具体到税收问题上,此种策略最早在欧盟内部实施。2017年的《罗马宣言》中,欧盟提出了“多速欧洲”的概念,即部分国家可在特定的领域先行整合,其他国家可不参与。法国、德国、意大利、西班牙等国在此基础上成立了欧盟税收“意愿联盟”。“多速欧洲”给了成员国在欧盟框架内更多选择和等待的时间,这种“以时间换空间”的策略,有可能促成“快速”国家的制度改革,形成“涓滴效应”,为其他国家带来示范作用。这种“分步走”的合作模式既能保证尽可能多的国家形成多边共识,又不至于令改革陷入停滞。

制度改革需要时代契机,国际制度一旦形成便具备较强的“棘轮效应”。马克龙政府与特朗普政府进行博弈期间,即便双方就“安全港”规则产生了不可调和的矛盾,但一直试图避免冲突升级,为后续谈判留下回转空间。“双支柱共识”最终能够达成,得益于新冠疫情导致全球各国政府财政紧张和美国政府换届后在税收政策上的转向。因此,“以时间换空间”的策略不仅仅是“小步慢跑式”的推进共识,也是主动择时、等待最合适发力时间的窗口。

马克龙政府核心外交政策主张“战略自主”,也是“以时间换空间”策略的体现。他试图在国际政治中,复刻在法国国内左右党派之间开辟一条“中间道路”的政治经验,即在中美两极间建立“战略自主”、建设具有“主权性”的欧洲。<sup>②</sup>这种折中道路的选择使马克龙政府必须保持一定的模糊性,有欧盟学者指出“似乎只有法国知道‘战略自主’的真正含义”。<sup>③</sup>但只有这样,才能使“战略自主”的概念逐渐被欧盟机构和

<sup>①</sup> 例如,2023年克拉克经济学奖的获奖者加布里埃尔·祖克曼(Gabriel Zucman)、著名学者托马斯·皮凯蒂(Thomas Piketty)等都在国际避税、财富不平等研究领域建树颇丰。

<sup>②</sup> 张骥:《法国外交的独立性及其在中美战略竞争中的限度》,载《欧洲研究》,2020年第6期,第16-31页。

<sup>③</sup> Margriet Drent, “European Strategic Autonomy: Going It Alone?” Clingendael Institute, August 2018, [https://www.clingendael.org/sites/default/files/2018-08/PB\\_European\\_Strategic\\_Autonomy.pdf](https://www.clingendael.org/sites/default/files/2018-08/PB_European_Strategic_Autonomy.pdf).

其他成员国所接受,在实践中包容尽可能多的立场,避免产生词汇学意义上无尽的分歧。<sup>①</sup> 俄乌冲突爆发以来,欧洲安全合作和国防工业体系发展迅速,“战略自主”的呼声在欧盟内部更得人心,充分体现了“棘轮效应”以危机促进整合的作用。2024年年初,马克龙抛出西方不应排除向俄乌战场派兵的言论,他本人也将此定义为“战略模糊”和“突破禁忌”的举措。以此类比法国率先开征“数字服务税”的案例,有助于理解马克龙类似举动向各方“投石问路”的企图。<sup>②</sup>

### (三)基于“战略自主”的多边外交

在法国的长期倡议下,“战略自主”已经成为欧盟当下最重要的外交政策纲领之一,该概念源于法国的外交传统和战略文化,而马克龙政府赋予其新的适用范围和精神内涵。在戴高乐时期,欧洲面临美苏两大强权的核威慑,“战略自主”的概念侧重强调欧洲在军事与防务领域的自主行动能力。<sup>③</sup> 而马克龙政府将其精神内核扩展至经济、技术、外交等领域。在上任初期,他曾提出与“战略自主”意涵近似,但在用词上更为激进的概念“欧洲主权”(Europe Souveraine)。<sup>④</sup> “欧洲主权”并非旨在从成员国手中获取更多主权,而是强调欧盟作为国际行为体对欧洲利益的“保护”能力、在全球范围内的“自主”能力和对国际秩序的“塑造”能力。<sup>⑤</sup> 尽管这一新概念在马克龙政府后续的政治表述中被更传统、更易被其他欧盟成员国接受的“战略自主”所取代,但两个概念拥有一致的对外战略意蕴,即欧盟谋求自主决策和在全球治理中更多的话语权。这种政治思潮在经济领域体现为欧盟政策“由内向外”的转向,由过去以促进内部各成员国趋同发展为主,转型为对外维护欧盟利益,争取保持欧盟在科技和产业上的领先地位。<sup>⑥</sup>

20世纪共同的战争经历,使欧洲各国在解决问题时,强调基于国际法和国际公约

① 最典型的例子是马克龙的部分言论,如“北约已经脑死亡”,其发表后遭到欧盟内广泛的诘问,以至于需要专门对此进行回应。又如,马克龙在执政之初提出的概念“欧洲主权”,至今仅有“数字主权”一个分项被欧盟机构写入官方文件中。

② 彭姝祎:《法国总统马克龙:“派兵”乌克兰,投石问涟漪?》,《光明日报》,2024年3月22日,第12版。

③ Maxime Lefebvre, “Europe Puissance, Souveraineté Européenne, Autonomie Stratégique: Un Débat qui Avance pour une Europe qui s’affirme”。

④ 2017年马克龙在巴黎索邦大学的演讲中首次提出“欧洲主权”的概念,并指出“欧洲主权”的六个构成元素:安全防务、移民政策、外交政策、可持续发展、数字创新与监管和经济金融自主。参见 Élysée, “Initiative pour l’Europe—Discours d’Emmanuel Macron pour une Europe souveraine, unie, démocratique”。

⑤ 金玲:《“主权欧洲”:欧盟向“硬实力”转型?》,载《国际问题研究》,2020年第1期,第67-88页。

⑥ Mark Leonard and Jeremy Shapiro, “Strategic Sovereignty: How Europe Can Regain the Capacity to Act,” EC-FR, 25 June 2019, [https://ecfr.eu/publication/strategic\\_sovereignty\\_how\\_europe\\_can\\_regain\\_the\\_capacity\\_to\\_act/](https://ecfr.eu/publication/strategic_sovereignty_how_europe_can_regain_the_capacity_to_act/).

的协商与谈判,注重过程的民主、合法。<sup>①</sup> 欧盟的成立、运转正是这种战略文化的体现,欧盟作为多边合作机制,其合法性建立在规则与共识的基础之上,而不是建立在放大权力的逻辑之上。这导致在全球经济竞争中,欧盟往往从价值观出发而忽略了现实利益的考量。<sup>②</sup> “战略自主”要求欧盟做到决策能力、行动能力和政治意愿的统一。但欧盟最初建立在内部市场统一的目标之上,没有充分考虑自身作为整体参与全球地缘政治博弈和经济技术竞争的需要。“战略自主”在欧盟层面遇阻,则法国只能选择更灵活的多边外交,使其“杠杆”不止欧盟一个支点。

在国际税收改革博弈中,法国实现“战略自主”并非仅仅依靠欧盟,而是以诸如经合组织、七国集团等多边机构为支点获得更强的影响力。通过议程设置和规则制定,法国在多边外交中起到了核心推动作用。同时,马克龙政府也通过单边政策积极争夺议题主导权,向美国施加参与多边谈判的压力。在美国政府单方面收取最低企业所得税时,法德也积极地推出了替代性方案。马克龙政府试图寻求改革的最大公约数,在“支柱一”议题上同发展中国家联合,高举“公平税收”的大旗向美国施压;在“支柱二”议题上与美国携手打击避税天堂,不避讳过高的最低企业所得税税率将侵犯发展中国家自主调节税收政策的正当需求。

通过在全球层面多边外交中取得成果,使法国更容易推动欧盟内部的改革。法国最早提出欧盟内部的一揽子税收改革提案,在遭到反对后,转而寻求在全球范围内达成初步共识,最终通过“双支柱方案”在欧盟内部的转化,实现了欧盟内部税收一体化改革的战略目标。可以看出,“战略自主”是以法国为主的借力型战略,并不仅仅局限于以欧盟为支点,甚至欧盟内部改革也可以成为法国“战略自主”撬动的对象。2024年的欧洲议会选举中,保守主义和逆全球化势力的支持率再度攀升,欧盟各国内部和成员国之间在关键议题上的分歧日益扩大。尽管马克龙通过重新举行国民议会选举遏制了国内极右翼政党的崛起势头,但也导致在内政上必须与其他政党联合共治的局面。马克龙可能在剩下的任期内,更多地利用总统独有的外交权力,与外部的潜在支持者联动,用外交手段撬动国内和欧盟的政策。

---

<sup>①</sup> Robert Kagan, *Of Paradise and Power: America and Europe in the New World Order*, Vintage, 2004, pp.2-11.

<sup>②</sup> Maud Gatel and Didier Quentin, “Rapport d’information sur le sujet de l’autonomie stratégique de l’Union européenne,” Rapport d’information n°4822, 18 November 2020, [https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion\\_afetr/115b4822\\_rapport-information](https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion_afetr/115b4822_rapport-information).

## 四 总结

在本轮国际税收制度改革中,马克龙政府通过“杠杆外交”加速了谈判进程,推动了欧盟内部的税收一体化改革。法国政府在此议题上外交斡旋的成功具有一定的偶然性,新冠疫情造成各国财政短缺和美国民主党的胜选是“双支柱共识”达成并落实的宏观背景。马克龙政府推动的国际税收改革依靠欧盟部分国家的支持和美国拜登政府的联动配合,但也从始至终遭到以特朗普政府为代表的逆全球化势力的反对。

本文认为,马克龙政府倡导的“战略自主”并非特定的战略目标,而是一种能力建设,即在本国实力不足的情况下,通过外部借力放大自身的影响力,以实现利益最大化的目标。马克龙政府获得“战略自主”的能力,依赖于两大外部条件:较为稳定的国际局势和有效的多边外交环境,前者提供杠杆的“力臂”,后者是法国放大自身影响力的“支点”。因此,就“力臂”而言,尽管马克龙政府乐于借助低烈度冲突促进欧盟一体化,但却不希望危机发展至全局性、不可控的地步,以至于法国失去回旋的空间,甚至沦为只能选边站队的大国附庸;而就“支点”而言,仅靠法国自身实力很难实现马克龙“再现法国荣耀”的雄心,在这个意义上,逆全球化思潮是对法国“战略自主”的最大威胁,只有在深度合作共治的外交环境中,法国才能放大其力量。尽管法国和欧洲的极右翼政党正在迅速崛起,但马克龙仍试图在剩下的任期内发挥法国的外交影响力,并为自己将来在欧盟机构中的政治生涯铺路。极右翼政治力量在世界范围内的崛起和联合,也将对马克龙政府的外交战略造成严重阻碍。尤其在美国外交政策可能转向孤立主义时,马克龙希望发挥法国作为欧盟核心国家的作用,利用“杠杆外交”扮演自由世界领袖的角色。

(作者简介:魏子龙,中国人民大学区域国别研究院助理研究员;责任编辑:蔡雅洁)