

MASTERARBEIT | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Implementation europäischer Richtlinien mit engem
Ermessensspielraum in nationales Recht - am Beispiel der
Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung

verfasst von | submitted by

Mag.iur. Hannah Schott BA

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Arts (MA)

Wien | Vienna, 2025

Studienkennzahl lt. Studienblatt | Degree
programme code as it appears on the
student record sheet:

UA 066 824

Studienrichtung lt. Studienblatt | Degree
programme as it appears on the student
record sheet:

Masterstudium Politikwissenschaft

Betreut von | Supervisor:

Dr. Sebastian Heidebrecht BA MA

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung.....	4
2	Forschungsstand	5
3	Theorie	11
4	Methode	41
	Theoretische Annahmen	51
5	Empirische Analyse	52
6	Fazit und Ausblick	81
7	Literaturverzeichnis	84

Abstract

Diese Masterarbeit untersucht die politische und institutionelle Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung in Österreich. Im Zentrum steht die Frage, inwiefern eine EU-Richtlinie mit engem Ermessensspielraum Anpassungsdruck auf nationale Strukturen ausübt und welche politischen, administrativen sowie diskursiven Prozesse die Umsetzung prägen.

Theoretisch ist die Arbeit in der Europäisierungs- und Implementationsforschung verortet, wobei insbesondere die Konzepte des Misfit, des Anpassungsdrucks sowie des diskursiven Institutionalismus herangezogen werden. Methodisch wird eine qualitative Prozessanalyse angewendet kombiniert mit strukturierende Inhaltsanalyse der 245. Sitzung des Nationalrats mit der rechtlich-administrativen Umsetzung durch das Mindestbesteuerungsgesetz.

Die Analyse zeigt, dass die Richtlinie erhebliche Eingriffe in bestehende nationale Politikinstrumente und Verwaltungsprozesse erfordert hat. Die Einführung eines neuen Gesetzes sowie tiefgreifende Änderungen bestehender Gesetze (Körperschaftsteuergesetz, Einkommensteuergesetz, Bundesabgabenordnung, Unternehmensgesetzbuch) verdeutlichen den hohen Grad des institutionellen Misfits. Von Bedeutung ist außerdem, dass die offenbaren politischen Debatten um die Richtlinie ihre Legitimation durch parteipolitische Narrative und Framing-Strategien entscheidend zum Umsetzungsprozess beitrugen.

Die Ergebnisse bestätigen die Annahme, dass detaillierte und technisch komplexe EU-Richtlinien bei geringem nationalem Ermessensspielraum zu erhöhtem Anpassungsdruck führen und sowohl strukturelle als auch kommunikative Reaktionen auf nationaler Ebene auslösen. Die Arbeit leistet damit einen Beitrag zum Verständnis der Wirkungsweise europäischer Steuerpolitik im Mehrebenensystem der EU.

Abstract English

This thesis analyzes the political and institutional implementation of Directive (EU) 2022/2523 on ensuring a global minimum taxation in Austria. It addresses how an EU directive with limited national discretion creates adaptation pressure on domestic structures and explores the political, administrative, and discursive processes shaping its implementation.

The study is situated within Europeanization and implementation research, applying the concepts of misfit, adaptation pressure, and discursive institutionalism. Methodologically, it combines qualitative process tracing with a structured content analysis of the 245th session of the Austrian National Council, alongside the legal and administrative enactment of the Minimum Taxation Act.

The findings demonstrate that the directive required substantial interventions in existing policy instruments and administrative procedures. The adoption of a new law and significant amendments to the Corporate Income Tax Act, Income Tax Act, Federal Fiscal Code, and Commercial Code reflect the high degree of institutional misfit. Moreover, the political debates highlight how legitimacy was actively constructed through party-political narratives and framing strategies.

Overall, the thesis shows that detailed and technically complex EU directives, when leaving little national discretion, not only generate structural adaptation pressure but also necessitate communicative legitimation. It thereby contributes to a deeper understanding of how European tax policy operates within the EU's multilevel governance system.

1 Einleitung

Die Umsetzung europäischer Richtlinien in nationales Recht stellt einen zentralen Prüfstein für das Funktionieren des Mehrebenensystems der Europäischen Union dar. Besonders deutlich wird dies in Politikfeldern, die traditionell im Kernbereich nationalstaatlicher Souveränität verankert sind – wie der Steuerpolitik. Mit der Richtlinie (EU) 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung wurden den Mitgliedstaaten detaillierte Vorgaben gemacht, die kaum Spielraum für eigenständige nationale Gestaltung lassen. Damit wirft die Umsetzung nicht nur rechtliche, sondern auch politikwissenschaftliche Fragen auf: Wie reagieren nationale Institutionen auf hohen Anpassungsdruck? Welche Rolle spielen Ermessensspielräume? Und wie wird ein derart technisches, zugleich aber hochsensibles Vorhaben politisch legitimiert?

Vor diesem Hintergrund untersucht die vorliegende Arbeit den österreichischen Umsetzungsprozess der Mindestbesteuerungsrichtlinie. Im Zentrum steht die Frage: Wie wirkt sich die Umsetzungspflicht einer EU-Richtlinie mit engem Ermessensspielraum auf nationale Institutionen aus und was begünstigt eine ordnungsgemäße Umsetzung? Die Analyse kombiniert zwei Perspektiven: Zum einen wird anhand der Konzepte *Misfit* und *Anpassungsdruck* erklärt, in welchem Maße strukturelle Anpassungen erforderlich waren. Zum anderen wird im Anschluss an den *diskursiven Institutionalismus* herausgearbeitet, wie die Umsetzung kommunikativ legitimiert und dadurch politisch abgesichert wurde.

Methodisch wird eine qualitative Prozessanalyse durchgeführt, die rechtliche und administrative Anpassungen ebenso berücksichtigt wie den politischen Diskurs im österreichischen Nationalrat. Als Datengrundlage dienen die gesetzlichen Umsetzungsakte (Mindestbesteuerungsgesetz und begleitende Änderungen), parlamentarische Debatten sowie relevante Sekundärliteratur. Österreich bietet sich als Untersuchungsfall an, da es einerseits in zentraler Weise zur Umsetzung verpflichtet war, andererseits aber aufgrund seiner Verwaltungsstruktur und politischen Kultur als typisches Beispiel einer „World of Law Observance“ gilt.

Die Arbeit leistet damit einen Beitrag zur Implementationsforschung, indem sie zeigt, dass erfolgreiche Umsetzung nicht allein durch institutionellen Anpassungsdruck erklärbar ist. Vielmehr wird deutlich, dass gerade in hochsensiblen Politikfeldern wie der Steuerpolitik auch die diskursive Rahmung der Umsetzung entscheidend für deren Gelingen ist.

2 Forschungsstand

Der Forschungsstand liefert eine systematische Einordnung der bisherigen wissenschaftlichen Arbeiten zur Umsetzung von EU-Richtlinien. Dabei werden zentrale theoretische Perspektiven und Erkenntnisse der Implementationsforschung vorgestellt und deren Relevanz für die vorliegende Analyse herausgearbeitet.

Die Implementation von EU-Recht in den Mitgliedstaaten kann grundsätzlich mehreren Forschungsfeldern zugeordnet werden: Der Europäisierungs- der EU-Implementations,- sowie der Compliance Forschung ¹.

Die Europäisierungsforschung fokussiert sich insbesondere auf die Wechselwirkungen zwischen der europäischen und der nationalen Ebene und auf jene Prozesse der mitgliedstaatlichen Anpassung ². Dabei wird insbesondere eine langfristige Perspektive auf Entwicklungen und den Wandel durch die Umsetzung von EU-policies in den Mitgliedstaaten eingenommen³.

Bondarouk und Mastenbroek beschäftigen sich in ihrer gemeinsamen Arbeit unter anderem mit der Messbarkeit von Implementierungsleistung. Im Zusammenhang mit der Umsetzung von europäischem Umweltrecht, arbeiteten sie im Aufsatz „*Reconsidering EU Compliance: Implementation performance in the field of environmental policy*“, wie im Theoriekapitel beschrieben wird, drei Dimensionen der Feststellung von erfolgreicher Umsetzung heraus⁴.

Prinzipiell müssen die Mitgliedstaaten Richtlinien der EU ins nationale Recht umsetzen, wobei es bei der Implementierung als natürlich auch danach zu Rechtsverletzungen der Staaten kommen kann. In der Literatur gibt es unterschiedliche Meinungen dazu, ob die Einhaltung der Vorschriften durch die Mitgliedstaaten abgenommen hat⁵.

Börzel et al zeigen auf, dass die Annahme, es gäbe weniger Umsetzung und Einhaltung von EU-Vorschriften nicht richtig ist und Rechtsverletzungen nicht gleichzusetzen sind mit

¹ Viktoria Brendler, *Die Implementation europäischer Erneuerbare-Energien-Politik: der Einfluss nationaler Institutionen und Interessen auf die EU-Rechtsumsetzung*, Forschungen zur Europäischen Integration (Springer VS, 2022), S.9.

²Ebd. S. 9.

³ Viktoria Brendler, „Die mitgliedstaatliche Umsetzung von EU-Recht – konzeptionelle und methodische Perspektiven auf einen vielschichtigen Forschungsgegenstand“, *Zeitschrift für Politikwissenschaft* 32, Nr. 4 (2022): 817–37, <https://doi.org/10.1007/s41358-022-00334-2>, S. 818.

⁴ Elena Bondarouk und Ellen Mastenbroek, „Reconsidering EU Compliance: Implementation Performance in the Field of Environmental Policy“, *Environmental Policy and Governance* 28, Nr. 1 (2018), S.15–27, <https://doi.org/10.1002/et.1761>, S.1.

⁵ Tanja A. Börzel u. a., „Why Do States not Obey the Law? Non-Compliance in the European Union“, 5. Juni 2004., S. 2-4.

weniger Umsetzungswillen durch die Mitgliedsstaaten. Es herrscht auch die Annahme vor, dass Staaten die internationalen Vorschriften absichtlich nicht umsetzen, da die Kosten für die Umsetzung zu hoch sind. Von einer rationalen Ansicht aus, ist der einzige Weg die Nicht-Umsetzung zu verhindern, die Kosten für die Nicht-Umsetzung zu erhöhen ⁶.

Die Implementationsforschung stellt innerhalb der politikwissenschaftlichen EU-Forschung einen spezialisierten, zugleich aber zentralen Teilbereich dar. Sie lässt sich systematisch der übergeordneten Europäisierungsforschung zuordnen, die sich mit den Auswirkungen europäischer Integration auf nationale Politiksysteme, Institutionen und Diskurse beschäftigt ⁷. Während sich die Europäisierungsforschung insgesamt mit vielfältigen Veränderungsprozessen durch EU-Einfluss befasst, konzentriert sich die Implementationsforschung auf die konkrete Umsetzung von EU-Richtlinien und -Rechtsakten in den Mitgliedstaaten ⁸. Damit bildet sie eine wichtige Schnittstelle zwischen supranationaler Gesetzgebung und nationaler Verwaltungspraxis. Ein weiterer Aspekt ist, dass die Implementationsforschung in enger Verbindung mit anderen Forschungsfeldern der EU-Politikwissenschaft steht. Dazu zählen insbesondere die Governance-Forschung, welche die komplexe Mehrebenenstruktur der EU untersucht, ⁹ sowie die Policy-Forschung, die konkrete Politikbereiche (z. B. Umwelt-, Steuer-, oder Sozialpolitik) in den Blick nimmt ¹⁰. Gleichfalls werden administrative Aspekte der Umsetzung zunehmend in der Public-Policy- und Verwaltungsforschung thematisiert. Ferner weist die Implementationsforschung Überschneidungen mit der Diskurs- und Framingforschung auf, sofern die diskursive Einbettung von EU-Richtlinien als Erklärungsfaktor für nationale Umsetzungsstrategien analysiert wird. Prägende Beiträge zur Implementationsforschung liefern Falkner et al. mit ihrer Typologie nationaler Umsetzungsmuster ¹¹, Börzel mit der Misfit-These ¹² sowie Knill & Lehmkuhl mit den drei Mechanismen der Europäisierung¹³. Diese Ansätze haben die Forschung nachhaltig geprägt und sind bis heute analytisch anschlussfähig und haben die Implementationsforschung methodisch

⁶ Börzel u. a., „Why Do States not Obey the Law? Non-Compliance in the European Union“, S. 14.

⁷ Kevin Featherstone, *The Politics of Europeanization*, with Claudio M. Radaelli (Oxford University Press USA - OSO, 2003), S. 27-56.

⁸ Brendler, *Die Implementation europäischer Erneuerbare-Energien-Politik*, S. 12.

⁹ Liesbet Hooghe und Gary Marks, *Multi-level governance and European integration*, Governance in Europe (Rowman & Littlefield Publishers, 2001).

¹⁰ Adrienne Héritier, „The Accommodation of Diversity in European Policy-making and Its Outcomes: Regulatory Policy as a Patchwork“, *Journal of European Public Policy* 3, Nr. 2 (1996), <https://doi.org/10.1080/13501769608407026>. S. 149-167.

¹¹ Gerda Falkner u. a., *Complying with Europe: EU Harmonisation and Soft Law in the Member States*, 1. Aufl. (Cambridge University Press, 2005), <https://doi.org/10.1017/CBO9780511491931>.

¹² Gerda Falkner u. a., *Complying with Europe: EU Harmonisation and Soft Law in the Member States*, 1. Aufl. (Cambridge University Press, 2005), <https://doi.org/10.1017/CBO9780511491931>.

¹³ Christoph Knill und Dirk Lehmkuhl, „How Europe Matters: Different Mechanisms of Europeanization“, *European Integration online Papers*, Nr. Vol. 3 (1999).

und theoretisch stark geprägt. Insgesamt ist die Implementationsforschung somit fest in die breitere Europäisierungs- und Governance-Forschung eingebettet. Sie leistet einen wichtigen Beitrag zur Erklärung von Umsetzungsvariationen und Reformdynamiken im Mehrebenensystem der Europäischen Union.

Während sich die Europäisierungsforschung insgesamt mit vielfältigen Veränderungsprozessen durch EU-Einfluss befasst, konzentriert sich die Implementationsforschung auf die konkrete Umsetzung von EU-Richtlinien und -Rechtsakten in den Mitgliedstaaten. Damit bildet sie eine wichtige Schnittstelle zwischen supranationaler Gesetzgebung und nationaler Verwaltungspraxis.

Im Rahmen der Implementationsforschung zum EU-Recht stellt sich nicht nur die Frage, ob und in welchem Maße Mitgliedstaaten europäische Vorgaben umsetzen, sondern auch wie genau die Europäisierung auf nationalstaatlicher Ebene wirkt. Christoph Knill und Dirk Lehmkuhl leisten in diesem Zusammenhang einen wichtigen Beitrag, indem sie drei unterschiedliche Mechanismen der Europäisierung unterscheiden. Sie zeigen auf, dass politische Steuerungsimpulse der EU nicht monolithisch sind, sondern auf verschiedene Wirklogiken zurückzuführen sind, die jeweils eigene Dynamiken entfalten¹⁴. Die europäische Politik kann dabei entweder ein konkretes institutionelles Modell für die Umsetzung vorschreiben, sich auf die Beeinflussung nationaler *Opportunity Structures* beziehen oder sich auf die Einflussnahme und Veränderung nationaler Ideen beschränken. Praktisch lassen sich die verschiedenen Mechanismen nicht so scharf trennen, sondern liegen häufig Mischformen der Europäisierung vor. Das macht indes deutlich, dass eine Analyse, der der Europäisierung zugrundeliegenden Mechanismen notwendig ist, um nationale Auswirkungen einer bestimmten Policy zu erklären.¹⁵ Durch konkrete Vorgabe für die Gestaltung nationaler Regulierungsmuster, werden auf nationaler Ebene durch die europäische Politik wohl am Veränderungen ausgelöst. Bei der Beeinflussung von nationalen Opportunity Structures werden Einfluss und Ressourcen zwischen nationalen Akteuren verändert. Europäische Policies beschränken sich in diesen Bereichen darauf, bestimmte nationale Regulierungsoptionen auszuschließen, wobei die Mitgliedstaaten aber nicht verpflichtet sind, ein vorgegebenes institutionelles Modell anzuwenden. Das *Framing* nationaler Ideen ist die niederschwelligste Form der Europäisierung, wobei Erwartungen von nationalen Akteuren beeinflusst werden. Dieser Mechanismus kann insbesondere dort beobachtet werden, wo tiefgreifende

¹⁴ Knill und Lehmkuhl, „How Europe Matters: Different Mechanisms of Europeanization“.S. 4 ff.

¹⁵ Christoph Knill und Dirk Lehmkuhl, „Mechanismen Der Europäisierung: Nationale Regulierungsmuster Und Europäische Integration“, *Swiss Political Science Review* 6, Nr. 4 (2000): 19–50, <https://doi.org/10.1002/j.1662-6370.2000.tb00303.x>, S. 19-22.

Interessenskonflikte zwischen den Mitgliedstaaten herrschen und daher bisweilen nur Raum für eher symbolische Maßnahmen gegeben ist¹⁶.

Unter positiver Integration verstehen die Autoren Formen der EU-Politik, in denen konkrete institutionelle Standards oder Regeln vorgegeben werden. Die Mitgliedstaaten sind in solchen Fällen verpflichtet, diese verbindlichen Vorgaben in nationales Recht zu überführen. Der klassische Mechanismus der Europäisierung ist hier durch den „goodness-of-fit“-Ansatz erklärbar: Je größer die Abweichung zwischen nationalem Status quo und europäischer Norm, desto höher ist der Anpassungsdruck¹⁷. Die Autoren veranschaulichen diesen Mechanismus am Beispiel der Umweltpolitik, wo etwa Emissionsgrenzwerte oder Informationspflichten direkte Anpassungen im nationalen Recht erfordern.¹⁸

Anders verhält es sich bei der negativen Integration, die nicht auf neue Regelsetzung abzielt, sondern auf die Aufhebung bestehender nationaler Regulierungen zugunsten der Marktöffnung. Dies führt zur Veränderung von Opportunitätsstrukturen für nationale Akteure. Machtverhältnisse und Interessenlagen verschieben sich: Liberalisierungsgewinner erhalten neue Handlungsspielräume, etablierte Interessen werden geschwächt¹⁹.

Die zentrale Erkenntnis von Knill und Lehmkuhl lautet: Es gibt nicht den einen Europäisierungsmechanismus. Vielmehr variiert die Wirkweise europäischer Politik je nach Art der Integration – ob über gesetzliche Normen, Marktlogiken oder Deutungsangebote. Für die Implementationsforschung bedeutet das: Erfolgreiche Umsetzung ist nicht allein vom normativen „Fit“ abhängig, sondern von einem komplexen Zusammenspiel aus institutionellen Strukturen, Akteurskonstellationen und diskursiven Dynamiken. Entsprechend plädieren die Autoren für kontextsensitive Analysen, die jeweils den zugrunde liegenden Wirkmechanismus der Europäisierung berücksichtigen²⁰.

Es können zwei Arten von Richtlinien unterschieden werden. Grundsätzlich jene, die sich auf die Bestimmung von Leitlinien und Zielvorgaben beschränken und jene, die sehr detailliert sind. Bei der ersten Art hat der nationale Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum, was oftmals zu Implementierungsproblemen führen kann. Richtlinien mit zu detaillierten Regelungen schränken aber die Gestaltungsmöglichkeit der Staaten stark ein und machen es

¹⁶ Knill und Lehmkuhl, „Mechanismen Der Europäisierung“, S. 23-24.

¹⁷ Knill und Lehmkuhl, „How Europe Matters: Different Mechanisms of Europeanization“, S. 3-4.

¹⁸ Ebd. S. 4-5.

¹⁹ Ebd. S. 5-6.

²⁰ Knill und Lehmkuhl, „How Europe Matters: Different Mechanisms of Europeanization“, S. 13.

schwierig, diese wortgetreu und auch systematisch korrekt in das bestehende staatliche Rechtsgefüge einzugliedern.

Mastenbroek und Kaeding beschäftigen sich in ihrem Artikel mit der „*Goodness of fit*“ Hypothese, die zusammengefasst davon ausgeht, dass die Adaption von EU-Politiken davon abhängt, inwiefern diese zu nationalen Politiken und Institutionen passen. Sie gehen aber davon aus, dass die Hypothese allein unzureichend ist, um die Anpassungsfähigkeit zu erklären und sehen sie als zu deterministisch an, da sie voraussetzt, dass die nationalen Regierungen und Parlamente den Status Quo beibehalten wollen. Sie zeigen auf, dass ein misfit keine notwendige Voraussetzung für Veränderungen im Mitgliedstaat sind²¹. Mastenbroek und Kaeding stellen diese Hypothese infrage und argumentieren, dass sowohl empirische Belege als auch theoretische Fundamente unzureichend sind. Sie führen aus, dass die Beziehung zwischen dem bestehenden nationalen Status quo und der Reaktion auf EU-Politiken nicht kausal, sondern durch die Präferenzen und Überzeugungen nationaler Akteure vermittelt ist. Somit sei der „Fit“ nicht der entscheidende Faktor für Anpassungen.

Die Autoren stellen unter anderem ein institutionenbasierten Modells vor, das Abstimmungs-Modell. Dabei wird Implementation als Entscheidungsprozess angesehen, in dem nationale Akteure miteinander kooperieren müssen, wobei jeder Akteur den Implementationsprozess blockieren kann, in dem es die Richtlinie nicht umsetzt, wenn sie nicht seinen Interessen entspricht.

Die Autoren schlagen vor, den Fokus auf die Präferenzen und Überzeugungen nationaler Akteure zu legen. Sie identifizieren zwei theoretische Ansätze:

Rational Choice Institutionalism: Dieser Ansatz betont die Rolle von Interessen und Institutionen.

Sociological Institutionalism: Hier stehen normativ geprägte Überzeugungen und Lernprozesse im Vordergrund.

Beide Ansätze bieten alternative Modelle, um nationale Anpassungsprozesse an EU-Politiken zu erklären, ohne die „Goodness of Fit“-Annahme.

Mastenbroek und Kaeding plädieren für eine theoretische Neuausrichtung der Europeanization-Forschung. Anstatt sich auf strukturelle Übereinstimmungen zu konzentrieren, sollten die nationalen politischen Dynamiken und die Präferenzen der Akteure direkt untersucht werden. Dies würde zu parsimonischeren und empirisch fundierteren Erklärungsmodellen führen²².

²¹ Ellen Mastenbroek und Michael Kaeding, „Europeanization Beyond the Goodness of Fit: Domestic Politics in the Forefront“, *Comparative European Politics* 4, Nr. 4 (2006): 331–54, <https://doi.org/10.1057/palgrave.cep.6110078>, S.331-339.

²² Mastenbroek und Kaeding, „Europeanization Beyond the Goodness of Fit“, S.339.

Die bisherige Forschung leistet einen wichtigen Beitrag zu den Gründen, wieso EU-Politiken umgesetzt werden und welche Schwierigkeiten dabei auftreten. Dabei werden vor allem Felder der Umweltpolitik in den Blick genommen. Die Steuerpolitik als zentrale nationalstaatliche Aufgabe wird bislang zu wenig untersucht. Außerdem fehlt es bislang an ausreichend Forschung, die den Umsetzungsprozess global koordinierter Steuerregeln in der EU systematisch erfasst. Die Implementationsforschung hat bisher meist auf die Transposition einer Richtlinie in einem Gesetz beschränkt. Im Fall der globalen Mindestbesteuerung ist es jedoch vor allem entscheidend, wie wirksam die Mindeststeuer real angewandt wird, z.B. durch die Finanzverwaltung und Unternehmen. Das Spannungsverhältnis zwischen formaler Transposition und effektiver Umsetzung ist bislang unzureichend behandelt worden. Die Mindestbesteuerung wird in nationalen Debatten unterschiedlich legitimiert oder politisiert, wobei der Einfluss des politischen Diskurs auf die Implementationsbereitschaft bisher unzureichend untersucht wurden.

3 Theorie

Dieses Kapitel erläutert zunächst zentrale Begriffe und theoretische Ansätze der Europäisierungsforschung. Anschließend werden Modelle der Richtlinienumsetzung sowie das Konzept des diskursiven Institutionalismus vorgestellt. Ziel ist es, einen konzeptionellen Rahmen zu schaffen, der die Analyse des österreichischen Umsetzungsprozesses fundiert.

Im vorliegenden Fall beschäftige ich mich der Operationalisierung der Umsetzungskonformität aus den Bestimmungen der Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung und arbeite daher stark einzelfallbezogen. Diese Vorgehensweise ist auch in der Vergangenheit bereits angewendet worden, wie beispielsweise von Treib in seinem Überblicksartikel der seinerzeit bestehenden Literatur zur Umsetzung von EU-Politiken durch die Mitgliedstaaten dargestellt ²³. Er weist in seinem Artikel auch darauf hin, dass zur Feststellung davon, unter welchen Bedingungen welche Konfigurationen von Faktoren bei der Umsetzung durch die Mitgliedstaaten vorherrschen, auch sparten- bzw. sektorenspezifische Forschung betrieben werden muss. Der Bereich der Steuerpolitik bietet sich zur sektorenspezifischen Untersuchung insbesondere durch die bisweilen weitgehend mangelnde Harmonisierung und die dadurch noch fehlende Forschung an.

Wie auch von Treib unterstrichen, lassen traditionelle Ansätze der Untersuchung von Richtlinienumsetzung gute Ergebnisse bei der Bewertung von Umsetzungskonformität zu.

Bandarouk und Mastenbroek gehen in ihrer Arbeit davon aus, dass es für eine erfolgreiche Umsetzung von EU-Recht dreier Dimensionen bedarf, welche Inhalt, Umfang und Aufwand sind ²⁴.

Es wird daher angenommen, dass sich auch im vorliegenden Fall der Mindestbesteuerung, durch Heranziehen der Dimensionen Inhalt, Umfang und Aufwand eine relevante Aussage treffen lassen wird. Bondarouk und Mastenbrouk gehen bei der Entwicklung der Dimensionen und seiner Anwendung einem zweistufigen Ansatz nach. In einem ersten Schritt werden Aspekte der Implementierungsleistung aus der Literatur zur nationalen Politikimplementierung herangezogen. Sie bewegen sich hierbei im Feld der Umweltpolitik, welches eher durch weite Ermessensspielräume der Richtlinien zur Umsetzung ins nationale Recht gekennzeichnet ist. Es liegt nahe, dass sich eher weitergehende Aspekte zur Definition von Implementierungsleistung

²³ Oliver Treib, "Implementing and complying with EU governance outputs", Living Rev. Euro. Gov., Vol. 1, (2006), No. 1., S.2.

²⁴ Bondarouk und Mastenbroek, „Reconsidering EU Compliance“, S. 19 ff.

finden lassen als bei der globalen Mindestbesteuerung. Durch den engen Ermessensspielraum, der den Mitgliedstaaten zur Umsetzung gegeben wird, ist auch das Bestimmen eines Umsetzungserfolges leichter. Der von Mastenbrouk und Bandarouk entworfene erste Schritt der Untersuchung, fällt deshalb hier eher kürzer aus. Es muss nicht erst herausgearbeitet werden, durch welche Bestimmungen im nationalen Recht von einer ordnungsgemäßen bzw. hinreichenden Umsetzung gesprochen werden kann, da die Richtlinie diese Frage in den einzelnen Bestimmungen weitestgehend selbst beantwortet.

Der zweite Schritt besteht dann darin, den so gewonnenen konzeptionellen Rahmen mit den Erkenntnissen aus der Literatur zur praktischen Umsetzung von EU-Politiken zu vergleichen. Bei der Bewertung der Umsetzung der Mindestbesteuerung setze ich anstelle der Erkenntnisse aus der Literatur, die Richtlinie selbst.

Wichtig ist es an dieser Stelle den Begriff des Ermessens zu definieren und festzulegen, wie dieser in der Richtlinie messbar gemacht wird. Die Messbarkeit wird im methodischen Teil näher definiert. Hier soll bloß erklärt werden, dass ein Ermessensspielraum bei der Richtlinienumsetzung bedeutet, dass die Mitgliedstaaten Entscheidungsmöglichkeiten haben, wie eine Regelung der Richtlinie umgesetzt wird. Sie müssen den genauen Wortlaut der Richtlinie nicht direkt übernehmen, sondern können die Regelung weitestgehend nach ihren Vorstellungen umsetzen. Die Richtlinien unterscheiden sich, wie schon ersichtlich sein sollte, im Ausmaß deren Ermessensspielraumes.

Im Kontext der Europäisierungs- und Implementationsforschung nehmen die Konzepte „Misfit“ und „Ermessensspielraum“ zentrale, aber analytisch unterschiedliche Rollen ein. Beide beeinflussen die Art und Weise, wie EU-Richtlinien in nationales Recht überführt werden, jedoch aus unterschiedlichen Blickwinkeln.

Der Begriff des „Misfit“ entstammt der Europäisierungsforschung und bezeichnet die Inkompatibilität zwischen bestehenden nationalen Politiken, Institutionen oder Praktiken und den Vorgaben des EU-Rechts. Ein hoher Misfit liegt dann vor, wenn die Richtlinie tiefgreifende rechtliche, administrative oder politische Anpassungen erforderlich macht. In diesem Fall steigt der sogenannte Anpassungsdruck, der auf die Mitgliedstaaten ausgeübt wird²⁵. Misfit ist also ein Konzept, das den exogenen Druck auf nationale Strukturen erklärt, der durch europäische Gesetzgebung ausgelöst wird.

²⁵ Tanja A. Börzel und Thomas Risse, „When Europe Hits Home: Europeanization and Domestic Change“, *European Community Studies Association Austria (ECSA-A)* Vol. 4 (15) (2000).S.4-6.

Im Gegensatz dazu beschreibt der „Ermessensspielraum“ den von der Richtlinie selbst eröffneten Spielraum, innerhalb dessen die Mitgliedstaaten ihre Umsetzung gestalten können²⁶. Richtlinien mit weitem Ermessensspielraum lassen den nationalen Gesetzgebern größere Freiheit in der Wahl von Mitteln und Verfahren, während ein enger Ermessensspielraum auf eine hohe Detailliertheit und rechtliche Bindung hindeutet. Während also der Misfit den Anpassungsdruck zwischen EU-Normen und nationalem Status quo adressiert, thematisiert der Ermessensspielraum die Formulierungstiefe und Flexibilität der EU-Normen selbst.

Diese beiden Konzepte sind analytisch voneinander zu trennen: Ein hoher Misfit kann bei weitem oder engem Ermessensspielraum auftreten. Ebenso kann eine Richtlinie mit niedrigem Misfit dennoch nur wenig nationale Gestaltungsfreiheit zulassen, etwa wenn sie hochdetaillierte technische Normen enthält. Besonders herausfordernd sind Fälle, in denen sowohl ein hoher Misfit als auch ein enger Ermessensspielraum vorliegt. Diese Kombination führt zu einem besonders ausgeprägten Umsetzungsdruck: Einerseits verlangt sie tiefgreifende nationale Anpassungen, andererseits lässt sie kaum politischen oder administrativen Spielraum bei der Umsetzung. Die Annahme ist, dass die globale Mindestbesteuerung solch einen Fall darstellt, da sie durch ihre hohe Komplexität zu einem hohen Misfit führt und zusätzlich durch einen engen Ermessensspielraum geprägt ist.

Die Gestaltung von EU – Politik beinhaltet die Übertragung von nationalen Gesetzgebungskompetenzen auf die Unionsebene. Diese Übertragung ist dabei konstitutiv für die Möglichkeit von *policy-making* auf europäischer Ebene. Es kommt zu einem Wechsel der nationalen Ebene auf die Europaebene und damit zu einem Vorrang von EU-Recht gegenüber nationalem Recht. In dieser Multi-Level Logik fehlt eine starke europäische Verwaltung. Eine solche besteht anders als auf nationaler Ebene nicht. Die Analyse legt nahe, dass je mehr eine EU-Politik die politischen Instrumente oder Standards der entsprechenden Politik auf nationaler Ebene in Frage stellt, desto höher ist der Anpassungsdruck für einen Mitgliedstaat im Umsetzungsprozess²⁷. Daher können alle Mitgliedstaaten mit Situationen konfrontiert werden, in denen die Umsetzung einer EU-Politik erhebliche rechtliche und administrative Änderungen auf nationaler Ebene erfordert, die mit erheblichen Anpassungskosten verbunden sind. Die

²⁶ Bondarouk und Mastenbroek, „Reconsidering EU Compliance“. S.101-103.

²⁷ Tanja A. Börzel, „Shifting or Sharing the Burden? The Implementation of EU Environmental Policy in Spain and Germany“, *European Planning Studies* 6, Nr. 5 (1998): 537–53, <https://doi.org/10.1080/09654319808720480>., S. 539.

Fallstudie zur Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, soll den Umsetzungsprozess nachzeichnen und dabei insbesondere auf die Umsetzung in nationales Recht, die praktische Anwendung und deren Durchsetzung eingehen. Ziel ist es dabei Muster zu erkennen, wie die öffentliche Verwaltung mit dem Anpassungsdruck umgeht. Die Umsetzung bzw. Befolgung von EU-Recht durch die Mitgliedstaaten als Gegenstand einer politikwissenschaftlichen Forschungsfrage ist theoretisch grundsätzlich an der Schnittstelle von Europäisierungs- EU-Implementations-, und EU-Compliance Forschung angesiedelt. Die Europäisierungsforschung fokussiert sich auf die Anpassung der Mitgliedstaaten an die europäische Ebene und ist dabei insbesondere auf die Wechselwirkungen zwischen der EU-Ebene und der Ebene der Mitgliedstaaten fokussiert. Die Implementationsforschung hat hingegen besonders den Prozess der EU-Rechtsumsetzung, also die jeweiligen nationalen Reaktionen auf einen bestimmten EU-Rechtsakt zum Gegenstand. Bei der Subdisziplin der Compliance-Forschung geht es um die EU-Rechtskonformität der nationalen Ebene gegenüber europäischen Vorgaben ²⁸.

Die vorliegende Arbeit ist im Bereich der EU-Implementationsforschung angesiedelt, hat sie doch den *Prozess* der Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung im Fokus. Innerhalb der EU-Implementationsforschung haben sich wiederum unterschiedliche Strömungen entwickelt, die jeweils einen bestimmten Erklärungsansatz haben. Unterschieden werden kann hierbei insbesondere eine verwaltungs- oder effizienzorientierte, eine institutionenorientierte und eine akteursorientierte Perspektive. Erstere hat ergeben, dass Richtlinien mit einem hohen Grad an Komplexität und Detailliertheit die nationale Umsetzung eher erschweren. Jene mit einem weiten Ermessensspielraum verzögern die Implementation deutlich, jedoch werden diese korrekter umgesetzt, da die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung auf den nationalen Kontext eingehen und damit bestehende Diskrepanzen besser ausgleichen können. Bei der institutionsorientierten Perspektive wird besonders das *misfit-Konzept* herangezogen, was bedeutet, dass im Zentrum der Anpassungsdruck von europäischen Vorgaben auf nationalen Gegebenheiten steht, wobei Anpassungsschwierigkeiten verschieden begründet werden. Während bei einem rationalistischen Ansatz die tatsächlichen Adaptionskosten vordergründig zur Erklärung von nationaler Anpassung herangezogen werden, werden beim soziologischen Institutionalismus eher die normativen Schwierigkeiten betont. Bei der akteursorientierten Perspektive sind die

²⁸ Brendler, „Die mitgliedstaatliche Umsetzung von EU-Recht – konzeptionelle und methodische Perspektiven auf einen vielschichtigen Forschungsgegenstand“, S.818ff.

Policy-Präferenzen von nationalen Akteuren vordergründig, insbesondere jene der nationalen Regierungen ²⁹.

Die vorherrschende Annahme ist, dass der Anpassungsdruck davon abhängt, wie hoch der „fit“ bzw. „misfit“ zwischen europäischen Institutionen und Regeln und den nationalen Institutionen ist. Je niedriger die Vereinbarkeit, der „fit“, zwischen den europäischen und nationalen Institutionen, desto höher ist der Anpassungsdruck ³⁰. Da politische, ökonomische, rechtliche und soziale Institutionen zwischen den Mitgliedstaaten variieren, variiert auch der Grad des Anpassungsdruckes. Es wird angenommen, dass bei der Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung der Grad des Anpassungsdruckes in Österreich eher hoch war, da nationale Institutionen zur Umsetzung noch nicht vorhanden waren und der misfit zwischen der europäischen Vorgabe und dem nationalen Institutionengefüge deshalb hoch war. Die Umsetzung erforderte ein neues Mindestbesteuerungsgesetz sowie Änderungen im Körperschaftsteuer-, Einkommensteuer- und Unternehmensgesetzbuch sowie in der Bundesabgabenordnung. Der enge Zeitrahmen von nur einem Jahr und die detaillierten Vorgaben verdeutlichen den hohen Misfit und den damit verbundenen Anpassungsdruck. Die Finanzverwaltung, wie z.B. das Bundesministerium für Finanzen oder die Finanzämter müssen nun neue Prüfungsprozesse beherrschen, wie sie globale Effektivsteuersätze prüfen, was viel komplexer ist als gewöhnliche Körperschaftssteuerprüfungen.

Falkner et. al beschreiben den Begriff der „World of Law Observance“ als ein Umsetzungsmuster, bei dem Mitgliedstaaten grundsätzlich bereit und in der Lage sind, EU-Recht rechtzeitig, korrekt und vollständig umzusetzen. Es handelt sich um eine „regelerorientierte Kultur“ der Gesetzesbeachtung, in der sowohl politische Akteure als auch Verwaltungen die rechtlichen Verpflichtungen der EU ernst nehmen ³¹. Es wird angenommen, dass Österreich bei der Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung als Beispiel für einen Fall der „World of Law Observance“ agiert, da davon ausgegangen wird, dass die Zustimmung zur Umsetzung weitestgehend vorhanden war.

Die Umsetzung der Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung dient als Beispiel für die Eingliederung einer Richtlinie mit engem Ermessensspielraum ins nationale Recht, die aufgrund ihrer hohen Detailliertheit und Komplexität von Interesse ist. Wie erwähnt, werden

²⁹ Brendler, „Die mitgliedstaatliche Umsetzung von EU-Recht – konzeptionelle und methodische Perspektiven auf einen vielschichtigen Forschungsgegenstand“, S. 827.

³⁰ Maria Green Cowles u. a., Hrsg., *Transforming Europe: Europeanization and Domestic Change* (Cornell University Press, 2019), <https://doi.org/10.7591/9781501723575>, S. 7.

³¹ Falkner u. a., *Complying with Europe*. S.104-105.

die Dimensionen Inhalt, Umfang und Aufwand bei der Prozessanalyse herangezogen um die Richtlinie dahingehend zu erforschen, wie sie sich bei diesen Dimensionen verhält. Welchem Mechanismus folgt die Richtlinie, der Vorgabe eines konkreten institutionellen Konzepts, Opportunity Structures oder dem Framing? Entman will den Begriff des Framing klären, der in verschiedenen Disziplinen (Journalismus, Politikwissenschaft, Soziologie, Psychologie) uneinheitlich verwendet wird. Er schlägt dazu eine konsistente Definition und ein analytisches Rahmenmodell vor. Framing bedeutet bei Entman, bestimmte Aspekte einer wahrgenommenen Realität hervorzuheben, um ein Problem zu definieren, Ursachen zu diagnostizieren, moralische Bewertungen vorzunehmen und Handlungsempfehlungen zu geben ³². Frames haben dabei vier Funktionen, nämlich die Problemdefinition, die Kausaldiagnose, die moralische Bewertung und die Handlungsaufforderung. Frames strukturieren sowohl die Kommunikation als auch die Rezeption von Informationen. Framing unterscheidet sich von verwandten Konzepten wie dem Agenda-Setting oder dem Priming, ist aber mit diesen verwandt. Entman fordert die Entwicklung eines systematischeren theoretischen Rahmens für Framing-Analysen, der alle vier Funktionen berücksichtigt ³³.

Der Umsetzungserfolg ist durch verschiedene Dimensionen geprägt. Erstes ist die rechtliche bzw. formale Dimension zu erwähnen, die in einem ersten misst ob und wie vollständig ein Mitgliedstaat eine Richtlinie umgesetzt hat und, ob das fristgerecht formal vollständig und korrekt erfolgt ist. ³⁴ Eine weitere Dimension stellt die Administrative bzw. Prozessdimension, welche die Kapazitäten, Verfahren und institutionellen Arrangements, die für die Umsetzung geschaffen werden. Der Fokus liegt bei dieser Dimension bei der Verwaltungspraxis und den Koordinationsmechanismen zwischen den Ministerien, sowie der Ressourcenausstattung ³⁵. Eine weitere Ebene bildet die inhaltliche Umsetzung, die Output-Dimension, die über die reine Rechtsübernahme hinausgeht. Falkner et al. Sprechen hier vom bereits erläuterten „misfit“ zwischen Richtlinienvorgaben und bestehenden nationalen Strukturen ³⁶. Die

³² Robert M. Entman, „Framing: Toward Clarification of a Fractured Paradigm“, *Journal of Communication* 43, Nr. 4 (1993): 51–58, <https://doi.org/10.1111/j.1460-2466.1993.tb01304.x>, S. 53.

³³ Ebd. S. 55-57.

³⁴ Tanja A. Börzel und Thomas Risse, „Conceptualizing the Domestic Impact of Europe“, in *The Politics of Europeanization*, 1. Aufl., hg. von Kevin Featherstone und Claudio M. Radaelli (Oxford University Press/Oxford, 2003), <https://doi.org/10.1093/0199252092.003.0003>. S.57-80.

³⁵ Oliver Treib, „Implementing and Complying with EU Governance Outputs“, *Living Reviews in European Governance* 9 (2014), <https://doi.org/10.12942/lreg-2014-1>. S. 19-22.

³⁶ Falkner u. a., *Complying with Europe*.S. 8-12.

Umsetzung kann qualitativ unterschiedlich ausfallen, von der Erfüllung der Minimalstandards und einer inhaltlich vollständigen Übernahme der Richtlinie und deren Bedeutung³⁷.

Die Outcome-Dimension fragt schließlich nach dem praktischen Vollzug, also ob die Richtlinie in der alltäglichen Praxis tatsächlich angewendet wird und die intendierten Wirkungen entfaltet. Zuletzt ist der politische Kontext für den Umsetzungserfolg entscheidend. Falkner et al. zeigen, dass politische Konflikte innerhalb von Mitgliedstaaten unterschiedliche „worlds of compliance“ hervorbringen³⁸. Börzel und Risse betonen außerdem, dass politische Opportunitätsstrukturen und Akteurskonstellationen die Bereitschaft und Fähigkeit zur wirksamen Umsetzung prägen.

Neben den im Theoriekapitel bereits behandelten Konzepten von Misfit, Anpassungsdruck, Ermessensspielräumen und den Europäisierungsmechanismen nach Knill & Lehmkuhl, sind für die Analyse weitere Ansätze relevant, die den Umsetzungserfolg von EU-Richtlinien differenzieren.

Ein zentraler Bezugspunkt ist das Konzept der „Worlds of Compliance“, das Falkner et al. in ihrer vergleichenden Untersuchung entwickelt haben³⁹. Es beschreibt idealtypische nationale Umsetzungskulturen – von der „World of Law Observance“, in den Mitgliedstaaten rechtliche Vorgaben grundsätzlich ernst nehmen und ordnungsgemäß umsetzen, bis hin zur „World of Dead Letters“, in der formale Transposition häufig nicht in effektive Anwendung überführt wird. Österreich wird im Rahmen dieser Arbeit dem Typus der „World of Law Observance“ zugeordnet, da es eine regeltreue Umsetzungskultur aufweist. Eng damit verbunden ist der Begriff der Compliance-Kultur, der auf die institutionalisierte Bereitschaft und Fähigkeit nationaler Akteure verweist, EU-Vorgaben fristgerecht und korrekt umzusetzen

⁴⁰Darüber hinausgehend lässt sich festhalten, dass der Ansatz des Policy Transfer relevant ist, da er sich mit der Übernahme von Politiken, Institutionen oder Praktiken aus anderen Kontexten beschäftigt⁴¹. Im Kontext der globalen Mindestbesteuerung bedeutet dies, dass nationale

³⁷ Ebd. S.22-23.

³⁸ Falkner u. a., *Complying with Europe.*, S.25-28.

³⁹ Falkner u. a., *Complying with Europe.*, S.8-11, S. 25-28.

⁴⁰ Claudio Redaelli, „Europeanisation: Solution or Problem?“, *European Integration Online Papers (EIoP)* Vol. 8 (16), Nr. 2 (2004): 293–313., S.13-16.

⁴¹ David P. Dolowitz und David Marsh, „Learning from Abroad: The Role of Policy Transfer in Contemporary Policy-Making“, *Governance* 13, Nr. 1 (2000): 5–23, <https://doi.org/10.1111/0952-1895.00121>, S.5-8.

Akteure nicht nur europäische Vorgaben adaptieren, sondern auch von Erfahrungen anderer Staaten und internationalen Standards – etwa der OECD-Mustervorschriften – lernen.

Schließlich wird Österreich in dieser Arbeit implizit als Beispiel für ein Best Practice herangezogen. Der Begriff bezeichnet erfolgreiche und übertragbare Lösungsansätze, die sich in einem bestimmten institutionellen Kontext bewährt haben und deshalb als Referenzpunkt für andere Fälle dienen können ⁴². Im Fall der Mindestbesteuerung bezieht sich dies insbesondere auf die zügige und rechtlich saubere Umsetzung trotz hoher Komplexität und Anpassungsdruck.

Diese Konzepte ergänzen die klassischen Implementations- und Europäisierungsansätze und ermöglichen es, die Analyse des österreichischen Umsetzungsprozesses in einen breiteren theoretischen Rahmen einzubetten.

Es fehlt bisher an konkreter politikwissenschaftlicher Forschung zur Richtlinie der globalen Mindestbesteuerung und ihres Umsetzungsprozesses. Dabei ist relevant, dass die Steuerpolitik zu den Hauptaufgaben des Nationalstaates gehört und deshalb bisher innerstaatlich geregelt wurde ⁴³. Eine umfassende Regelung auf europäischer oder internationaler Ebene in diesem Bereich ist eine Neuheit und bedarf deshalb besonderer Aufmerksamkeit. Es werden, wie von Mastenbroek und Kaeding vorgeschlagen, direkt die nationalen Dynamiken und Präferenzen der Akteure herausgearbeitet, in dem die Implementation als Prozess angesehen wird, bei dem Akteure miteinander kooperieren müssen.

Die Arbeit bettet sich außerdem in den diskursiven Institutionalismus ein, da sie untersucht, wie der politische Diskurs rund um die Mindestbesteuerung in Österreich gestaltet war. Der diskursive Institutionalismus (DI), wie ihn Vivien A. Schmidt formuliert, stellt eine Erweiterung der klassischen institutionellen Theorieschulen in der Politikwissenschaft dar. Im Gegensatz zum rational choice-, historischen oder soziologischen Institutionalismus rückt der diskursive Institutionalismus die Rolle von Ideen und Diskursen in den Mittelpunkt politischer Erklärung ⁴⁴.

Zentral ist dabei die Annahme, dass politische Akteure nicht nur durch materielle Interessen oder institutionelle Pfadabhängigkeiten geprägt sind, sondern aktiv durch Diskurse an der

⁴² Redaelli, „Europeanisation: Solution or Problem?“, S.13.

⁴³ Georg Wenzelburger und Reimut Zohlnhöfer, Hrsg., *Handbuch Policy-Forschung*, 2., aktualisierte und erweiterte Auflage (Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, 2023), S. 508.

⁴⁴ Vivien A. Schmidt, „Discursive Institutionalism: The Explanatory Power of Ideas and Discourse“, *Annual Review of Political Science* 11, Nr. 1 (2008): 303–26, <https://doi.org/10.1146/annurev.polisci.11.060606.135342>, S.303-326.

Konstruktion und Veränderung institutioneller Ordnungen mitwirken. Schmidt unterscheidet dabei zwischen zwei zentralen Dimensionen: Erstens der ideellen Ebene, die politische Inhalte (z. B. Politiken, Programme, normative Grundhaltungen) umfasst; zweitens der diskursiven Ebene, auf der diese Ideen vermittelt, verhandelt und legitimiert werden⁴⁵.

Diskurse sind in diesem Sinne nicht bloße kommunikative Akte, sondern konstitutive Elemente politischer Steuerung. Der DI unterscheidet zwischen einem koordinierenden Diskurs, der innerhalb politischer Eliten stattfindet, und einem kommunikativen Diskurs, der sich an die Öffentlichkeit richtet. ⁴⁶ Institutioneller Wandel entsteht demnach nicht nur durch externe Schocks oder funktionale Notwendigkeiten, sondern durch die argumentative Aushandlung von Deutungen, Bedeutungen und Handlungsoptionen.

Der diskursive Institutionalismus eignet sich insbesondere für die Analyse politischer Transformationsprozesse in komplexen Mehrebenensystemen wie der Europäischen Union. Hier können politische Ideen nur dann wirksam werden, wenn sie diskursiv vermittelt und über verschiedene politische Ebenen hinweg legitimiert werden. Gerade bei der Umsetzung komplexer EU-Richtlinien – etwa im Bereich der Steuerpolitik – kann der DI erklären, warum bestimmte Maßnahmen breite politische Zustimmung erfahren, obwohl sie technisch anspruchsvoll sind oder potenziell nationale Handlungsspielräume einschränken⁴⁷.

Damit bietet der diskursive Institutionalismus eine theoretisch anschlussfähige Perspektive zur Erklärung der politischen Dynamiken rund um die Implementierung der Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung in Österreich. Er ermöglicht es, nicht nur institutionelle Strukturen, sondern auch diskursive Deutungsmuster als Erklärungsebene ernst zu nehmen.

Der diskursive Institutionalismus (DI), insbesondere geprägt durch Vivien A. Schmidt, ergänzt und erweitert die klassische Implementationsforschung um eine zentrale, oft vernachlässigte Dimension: Ideen, Bedeutungen und Diskurse. Während traditionelle Ansätze (z. B. Rational Choice oder historischer Institutionalismus) vor allem institutionelle Strukturen, materielle Interessen oder Anpassungsdruck betonen, fragt der diskursive Institutionalismus danach, wie Diskurse, Sprache und Kommunikation die Fähigkeit, politische Entscheidungen durchzusetzen, insbesondere bei komplexen oder umstrittenen Vorhaben wie der Implementierung von EU-Richtlinien, beeinflussen. Die Annahme ist, dass durch die parlamentarischen Diskurse rund um die Mindestbesteuerung die Umsetzung und vor allem die Umsetzungskonformität beeinflusst wurde. Der diskursive Institutionalismus bietet eine

⁴⁵ Ebd. S. 306-311.

⁴⁶ Ebd. S. 310- 315.

⁴⁷ Ebd. S. 316-322.

Erweiterung der Implementationsforschung und wird dazu genutzt, verständlich zu machen, wieso Österreich die Richtlinie schnell und ordnungsgemäß umgesetzt hat.

Der diskursive Institutionalismus wird in dieser Masterarbeit verwendet, weil er eine erweiterte theoretische Perspektive bietet, die nicht nur institutionelle Anpassungen, sondern auch die kommunikativen Aushandlungsprozesse erklärt, welche erfolgreiche Umsetzungsvorhaben ermöglichen. Im Fall der globalen Mindestbesteuerung in Österreich lässt sich zeigen, dass die ordnungsgemäße Umsetzung nicht nur durch Anpassungsdruck bestimmt war, sondern entscheidend durch diskursive Legitimation im parlamentarischen Prozess gestützt wurde.

Damit wird deutlich, warum der DI in dieser Arbeit herangezogen wird. Er erklärt, warum trotz hoher Komplexität und Anpassungsdruck die Umsetzung konfliktarm erfolgte. Er zeigt, dass Legitimation durch Diskurse ein entscheidender Faktor für ordnungsgemäße Umsetzung ist und er ergänzt strukturelle Erklärungen (Misfit, Ermessensspielraum) um die kommunikative Dimension, die in der Steuerpolitik besonders wichtig ist.

Eine zentrale theoretische Annahme dieser Arbeit ist, dass die Umsetzung der Richtlinie nicht nur durch detaillierte Vorgaben (positive Integration), sondern wesentlich durch die im Forschungsstand beschriebenen Veränderung nationaler opportunity structures geprägt wurde. Knill und Lehmkuhl zeigen, dass Europäisierung nicht zwingend in Form von starren institutionellen Vorgaben erfolgt, sondern häufig über die Verschiebung nationaler Opportunitätsstrukturen wirkt⁴⁸. Europäische Politik kann demnach Machtverhältnisse und Ressourcen zwischen nationalen Akteuren neu ordnen, indem sie bestimmte Handlungsoptionen ausschließt und andere begünstigt. Für die Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in Österreich bedeutet dies, dass die EU-Richtlinie weniger ein konkretes institutionelles Modell vorgab, sondern vielmehr den nationalen Gesetzgebungsprozess durch die veränderte Ressourcenkonstellation zwischen Ministerien, Parlament und Interessengruppen gestaltete. Dadurch verschoben sich sowohl die politischen Verhandlungspositionen als auch die Legitimationsstrategien der Akteure im Umsetzungsprozess.

Zusammenfassend liegen der Bearbeitung folgende Annahmen zu Grunde:

⁴⁸ Christoph Knill und Dirk Lehmkuhl, „The National Impact of European Union Regulatory Policy: Three Europeanization Mechanisms“, *European Journal of Political Research* 41, Nr. 2 (2002): 255–80, <https://doi.org/10.1111/1475-6765.00012>, S.255-280.

- Durch Heranziehen der Dimensionen Inhalt, Umfang und Aufwand kann eine Aussage über den Umsetzungserfolg der Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung getroffen werden.
- Die Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung stellt einen Fall einer Richtlinie dar, die durch einen hohen Misfit aufgrund hoher Komplexität und Detailliertheit geprägt ist und andererseits einen engen Ermessensspielraum hat. Je enger der Ermessensspielraum, desto höher der Misfit.
- Bei der Umsetzung der Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung gab es einen hohen Misfit in Österreich, da institutionelle Rahmenbedingungen noch nicht vorhanden waren.
- Österreich stellt bei der Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung einen Fall der „World of Law Observance“ dar, weil die parlamentarische Zustimmung hoch war und die Umsetzung dadurch rasch und ordnungsgemäß erfolgte.
- Aufgrund der vermittelten Legitimität der Umsetzung der Richtlinie durch die Parlamentsparteien erfolgte diese größtenteils problem- und konfliktfrei

Die Legitimation durch österreichische Parlamentsparteien stellt einen wesentlichen Untersuchungsaspekt bei der Analyse der nationalen Umsetzung der EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung dar. Dies gilt insbesondere im Kontext eines Zugangs, der nicht nur auf rechtlich-administrative Prozesse abstellt, sondern auch die diskursiven und politischen Bedingungen der Implementierung in den Blick nimmt.

Zum einen erfüllen Parlamentsparteien eine grundlegende demokratische Vermittlungsfunktion: Sie agieren als Repräsentanten der Bevölkerung und rahmen internationale Vorgaben in nachvollziehbare politische Narrative. Die Zustimmung oder Ablehnung durch parlamentarische Akteure entscheidet nicht nur formal über die nationale Gesetzwerdung, sondern beeinflusst auch die Legitimität und Akzeptanz europäischer Maßnahmen. In der Debatte um die Mindestbesteuerungsrichtlinie äußerten sich österreichische Parteien nicht nur zur technischen Ausgestaltung der Maßnahme, sondern positionierten sich auch ideologisch und strategisch.

Zum anderen sind Parlamentsparteien zentrale Akteure im Sinne des diskursiven Institutionalismus, der politische Prozesse als durch Ideen und Diskurse geprägte Phänomene

begreift ⁴⁹. Parteien fungieren hier als Vermittler zwischen europäischer Regulierung und nationalem öffentlichen Diskurs. Unterschiedliche Framing-Strategien – etwa Gerechtigkeitsrhetorik bei der SPÖ, internationaler Gestaltungsanspruch bei der ÖVP oder Effizienzkritik bei den NEOS – veranschaulichen, wie europäische Vorgaben politisch interpretiert und legitimiert werden.

Aus Sicht der Implementationsforschung kommt parteipolitischer Legitimation eine weitere Funktion zu: Sie kann helfen zu erklären, inwiefern nationale Akteure die Umsetzung europäischer Richtlinien aktiv betreiben, verzögern oder selektiv anpassen. Studien zeigen, dass nationale Umsetzungsmuster stark von parteipolitischer Konfliktlage, ideologischen Präferenzen und der institutionellen Einbettung abhängen ⁵⁰. Die politische Debatte im Nationalrat dient somit nicht nur als Ausdruck nationaler Mitbestimmung, sondern auch als Anzeige für potenzielle Umsetzungsprobleme oder legitimatorische Brüche.

Insgesamt verdeutlicht die Analyse der Parlamentsdebatte zur Mindestbesteuerung, dass EU-Richtlinien auch auf der Ebene nationaler Diskurse legitimiert werden müssen. Parlamentsparteien sind dabei zentrale Träger von Zustimmung, Kritik und Sinnstiftung. Ihre Positionierungen geben Aufschluss über die politische Rahmung europäischer Steuerpolitik und die Bedingungen erfolgreicher Umsetzung.

Die dargestellten Konzepte bilden den analytischen Rahmen der Untersuchung. Im folgenden Methodenkapitel wird erläutert, wie die Fallauswahl, die Datengrundlage und das methodische Vorgehen zur Beantwortung der Forschungsfrage beitragen.

Wissenschaftliche und politische Relevanz des Themas

Für die Frage der politischen Relevanz und bei dessen Prüfung ist gedankenexperimentell die Position einer politisch interessierten Bürgerin einzunehmen. Dabei kommt es darauf an, ob aus so einer fiktiven Perspektive das gewählte Ereignis als politisch relevant im Sinne öffentlicher politischer Aufmerksamkeit gewertet werden kann ⁵¹. Nach Nullmeier lassen sich diese gedankenexperimentellen Betrachtungen dadurch objektivieren, in dem die politisch-mediale

⁴⁹ Schmidt, „Discursive Institutionalism“, S.303-326.

⁵⁰ Falkner u. a., *Complying with Europe*. Börzel, *Environmental Leaders and Laggards in Europe*.

⁵¹ Frank Nullmeier, *Kausale Mechanismen und Process Tracing: Perspektiven der qualitativen Politikforschung* (Campus Verlag, 2021), <https://doi.org/10.12907/978-3-593-44400-0>, S. 239.

Aufmerksamkeit des Themas untersucht wird und mithilfe von Mediendatenbanken wie zB. LexisNexis und der Eingabe von entsprechenden Suchbegriffen erhoben wird, welche Aufmerksamkeit das Geschehen erreicht hat. Selbst, wenn eine derartige Medienrelevanzrecherche nur ein unterstützendes Hilfsmittel ist, da relevante Teile der Öffentlichkeit wie soziale Medien, Rundfunk oder Fernsehen nicht einbegriffen sind, ist sie geeignet die notwendig großen Unsicherheiten der gedankenexperimentellen Prüfung auszugleichen ⁵².

Nimmt man die Position einer politisch interessierten Bürgerin ein, ist das Thema der Implementierung der Regeln der globalen Mindestbesteuerung jedenfalls relevant. Es handelt sich um eine bahnbrechende Steuerreform, die zu mehr Steuergerechtigkeit weltweit beitragen soll. Das Überthema, die globale Mindestbesteuerung, an sich ist für interessierte BürgerInnen relevant, auch, wenn ein Individuum von der Erhebungsform nicht betroffen ist. Es geht schließlich um die Besteuerung und von multinationalen Konzernen, die bisher der nationalen Besteuerung entfliehen konnten. Die Einnahmen, die durch die Erhebung der Mindestbesteuerung erreicht werden, fließen dem Staat zu und können der Allgemeinheit direkt oder indirekt zur Verfügung gestellt werden. Politisch interessierte BürgerInnen haben direktes Interesse daran, dass das Steuersystem leistungsfähig und international auch durchsetzbar ist. Steuergerechtigkeit ist ein zentrales Element gesellschaftlicher Solidarität. Die Steuerpolitik ist ein Ausdruck demokratischer Gestaltungsmacht. Wenn globale Konzerne nationale Steuersysteme aushebeln können, untergräbt das die Handlungsfähigkeit demokratischer Staaten und auch das Vertrauen in die politische Ordnung. Eine global koordinierte Mindestbesteuerung stärkt daher auch die Souveränität demokratischer Institutionen. Es sind Fragen von Gerechtigkeit, Demokratie, internationaler Zusammenarbeit und ökonomischer Fairness direkt berührt.

Bei der Medienrelevanzrecherche in LexisNexis wurden verschiedene Suchbegriffe in die Suchmaschine eingegeben und die jeweilige Anzahl der Ergebnisse notiert. Bei der Eingabe von „Globale Mindestbesteuerung“ wurden insgesamt 213 Treffer erzielt. Bei Eingabe von „Globale Mindestbesteuerung in Österreich“ wurden 116 Ergebnisse angezeigt und bei Eingabe von „Umsetzung der EU-Richtlinie 2022/2523 zur globalen Mindestbesteuerung“ wurden 19 Treffer angezeigt. Das ist natürlich, wie gesagt, nur als unterstützendes Hilfsmittel anzusehen, da die Eingabe von drei Suchbegriffen in einer Suchmaschine nicht die gesamte Medienrelevanz abbildet. Dennoch wird dadurch veranschaulicht, dass es bereits eine Vielzahl

⁵² Ebd. S. 239.

an Artikeln zu diesem Thema gibt. Es soll bloß dazu dienen, das Gedankenexperiment einer politisch interessierten Bürgerin zu unterstreichen.

Bei der Analyse der wissenschaftlichen Relevanz ist zunächst auf die Literaturrecherche Bedacht zu nehmen und zu klären, ob das ausgewählte Ereignis in der sozialwissenschaftlichen Literatur überhaupt nähere Erwähnung gefunden hat bzw., ob es bereits Untersuchungen dazu gibt.⁵³ Eine Erhebung des Forschungsstandes wurde in den Kapiteln „Theorie“ und „Forschungsstand“ bereits vorgenommen, in welchem eine Einbettung der vorliegenden Fragestellung in die bestehende Literatur erfolgt ist. Die globale Mindestbesteuerung ist in der Sozialwissenschaft noch nicht umfassend bearbeitet worden. Es sind eher die Rechtswissenschaften, Finanzwissenschaften oder andere wirtschaftliche Forschungsfelder, die sich mit der Mindestbesteuerung intensiv beschäftigt haben und noch beschäftigen. Die vorliegende Fragestellung ist jedoch eingebettet in die Frage der Implementation und dem Anpassungsdruck für Staaten bei Richtlinien mit engem Ermessensspielraum. Im Bereich der Implementationsforschung gibt es eine breite politikwissenschaftliche Forschung und wissenschaftliche Debatte. Es herrschen unterschiedliche Erklärungsmuster vor, die die wissenschaftliche Relevanz bestätigen.

Innerhalb der Implementationsforschung zu EU-Recht gibt es in der politikwissenschaftlichen Literatur unterschiedliche Meinungen und konkurrierende theoretische Ansätze. Diese betreffen vor allem die Frage, warum Mitgliedstaaten EU-Richtlinien und -Regelungen unterschiedlich oder unvollständig umsetzen, welche Faktoren die Umsetzung beeinflussen, und wie stark die EU eingreifen kann bzw. soll. Einerseits herrscht der rationalistische Ansatz mit der Misfit-These vor, dessen Hauptvertreter Börzel, Knill & Lenschow und Risse et al sind. Die Umsetzung bedeutet Anpassungskosten in politischer, institutioneller und rechtlicher Hinsicht. Eine Veränderung erfolgt durch den external pressure und den nationalen adaptation pressure.

Neben dem rationalistischen Institutionalismus, der insbesondere durch die „Misfit“-These geprägt ist, haben sich in der politikwissenschaftlichen Europäisierungs- und Implementationsforschung mehrere alternative Erklärungsansätze etabliert, die das Zustandekommen und die Varianz nationaler Umsetzungsverhalten unterschiedlich erklären⁵⁴. Der diskursive Institutionalismus rückt politische Diskurse, Deutungsmuster und kommunikative Interaktionen in den Mittelpunkt⁵⁵. Die Umsetzung hängt in dieser Perspektive

⁵³ Nullmeier, *Kausale Mechanismen und Process Tracing*., S. 239.

⁵⁴ Börzel, *Environmental Leaders and Laggards in Europe*.

⁵⁵ Schmidt, „Discursive Institutionalism“.

wesentlich davon ab, wie politische Akteure EU-Richtlinien in nationale Narrative einbetten und legitimieren. Diese diskursiven Rahmungen beeinflussen, ob eine Maßnahme als gerecht, notwendig oder technisch machbar wahrgenommen wird.

Ergänzt wird dies durch sogenannte Top-down- und Bottom-up-Ansätze der Policy-Implementationsforschung. Während Top-down-Perspektiven die Umsetzung als lineare Kaskade von der EU über die nationale Gesetzgebung zur Verwaltung beschreiben, fokussieren Bottom-up-Ansätze auf die Handlungsspielräume lokaler Vollzugsakteure⁵⁶. Der tatsächliche Umsetzungserfolg hängt hierbei stark von lokalen Ressourcen, Verwaltungspraktiken und informellen Netzwerken ab.

Des Weiteren bieten Perspektiven der Mehrebenen-Governance und des Intergouvernementalismus eine Erklärung für Umsetzungsmuster, indem sie die Steuerung zwischen EU-Institutionen, nationalen Regierungen und subnationalen Akteuren als kooperativen, aber konfliktanfälligen Aushandlungsprozess verstehen. Gerade in sensiblen Feldern wie der Steuerpolitik, in der nationale Souveränitätsvorbehalte stark ausgeprägt sind, treten diese Interdependenzen deutlich zutage⁵⁷.

Schließlich betonen verwaltungszentrierte Erklärungen die Rolle administrativer Kapazitäten und staatlicher Umsetzungsstrukturen. Hier steht nicht die politische, sondern die organisatorische Fähigkeit im Vordergrund, komplexe Rechtsvorgaben in nationale Praktiken zu übersetzen⁵⁸. Die Qualität und Umsetzungserfolg nationaler Verwaltungen ist somit ein entscheidender Faktor für die Umsetzung europäischer Richtlinien.

Diese alternativen Ansätze erweitern den Blick über den engen Rahmen des Misfit-Paradigmas hinaus und ermöglichen eine differenzierte Analyse von Implementationsprozessen, wie sie auch im Fall der Umsetzung der Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung in Österreich relevant ist.

Inhalt und Rechtsgrundlage der Richtlinie (EU) 2022/2523 und das Mindestbesteuerungsgesetz

Dieses Kapitel stellt die EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung detailliert vor. Es werden Inhalt, Zielsetzung, rechtlicher Hintergrund sowie der Entstehungskontext erläutert. Besonderes Augenmerk liegt auf der Struktur der Richtlinie und ihrer Bedeutung im europarechtlichen Kontext.

⁵⁶ Michael J. Hill und Peter L. Hupe, *Implementing public policy: governance in theory and practice*, Sage politics texts (Sage, 2002).

⁵⁷ Hooghe und Marks, *Multi-level governance and European integration*.

⁵⁸ Christoph Knill, *The Europeanisation of National Administrations: Patterns of Institutional Change and Persistence*, digital printing, Themes in European Governance (Cambridge Univ. Press, 2011).

Art. 249 EGV besagt: „Zur Erfüllung ihrer Aufgaben und nach Maßgabe dieses Vertrags erlassen das Europäische Parlament und der Rat gemeinsam, der Rat und die Kommission Verordnungen, Richtlinien und Entscheidungen, sprechen Empfehlungen aus oder geben Stellungnahmen ab. Die Verordnung hat allgemeine Geltung. Sie ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat. Die Richtlinie ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und Mittel. Die Entscheidung ist in allen ihren Teilen für diejenigen verbindlich, die sie bezeichnet. Die Empfehlungen und Stellungnahmen sind nicht verbindlich“⁵⁹.

Bei der Umsetzung von europäischen Richtlinien durch die Mitgliedsstaaten in nationales Recht haben diese Umsetzungsspielräume. Anders als Verordnungen müssen Richtlinien erst durch die Staaten umgesetzt werden, um wirksam zu sein.

Die Richtlinie bietet jedenfalls hinreichende Spielräume zugunsten der Mitgliedstaaten. Sie ist gem. Art. 288 Abs. 3 AEUV für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet ist, nur hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich. Es wird aber den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und Mittel überlassen. Damit der Einzelne bzw. vorgelagert die Behörden unmittelbar verpflichtet werden können, muss der Mitgliedstaat die Richtlinie erst umsetzen⁶⁰. Eine EU-Richtlinie ist gemäß Art. 288 Abs. 3 AUEV „für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und Mittel“⁶¹. Es handelt sich bei einer Richtlinie damit um einen generell-abstrakten Rechtssatz, welcher in den Mitgliedstaaten nicht unmittelbar anwendbar ist, sondern noch der Umsetzung durch die Gesetzgebung der Mitgliedstaaten bedarf. In welcher Form und mit welchen Mitteln dies passiert, wird den innerstaatlichen Organen überlassen. Die Mitgliedstaaten sind nur hinsichtlich des Ziels an die Richtlinie gebunden. Die Kommission ist unverzüglich über die Umsetzung in Kenntnis zu setzen.⁶²

Ein zentrales Prinzip der Kompetenzverteilung zwischen EU und den Mitgliedstaaten ist jenes der begrenzten Einzelermächtigung. Die Gemeinschaft darf nach diesem Prinzip nur dort materiell und verfahrensrechtlich tätig werden, wo sie von den Mitgliedstaaten übertragene Kompetenzen hat. In Art. 5 Abs. 1 EUV ist der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung festgeschrieben und bringt somit auch das Fehlen einer Kompetenz-Kompetenz der Union zum

⁵⁹ Art. 249 EGV.

⁶⁰ Walter Frenz, *Handbuch Europarecht* (Springer Berlin Heidelberg, 2012), https://doi.org/10.1007/978-3-642-24641-8_8, S.271.

⁶¹ Art. 288 AUEV.

⁶² Franz Leidenmühler, *Europarecht: die Rechtsordnung der Europäischen Union: Studienbuch*, 5. Auflage, Stand 1. Juli 2023 (Pedell, 2023), S. 52.

Ausdruck. Eine Änderung dieser Bestimmung würde eine Vertragsänderung bedeuten, bei der die Mitgliedsstaaten zustimmen müssten. Die Kompetenz-Kompetenz liegt demnach bei den Mitgliedstaaten als sogenannte „Herren der Verträge“. Der Rat kann jedoch einstimmig, ohne ausdrückliche vertragliche Ermächtigung tätig werden, wenn dies erforderlich ist, um ein Ziel der Gemeinschaft im Rahmen des gemeinsamen Marktes zu verwirklichen. Das Subsidiaritätsprinzip und das Verhältnismäßigkeitsprinzip sollen eine extensive Auslegung der Gemeinschaftskompetenzen verhindern. Die europäische Gemeinschaft soll in den Bereichen, die nicht ausschließlich in ihre Zuständigkeit fallen, nur tätig werden, „sofern und so weit die Ziele der in Betracht kommenden Maßnahmen auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden können und daher wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen besser auf Gemeinschaftsebene erreicht werden können“⁶³. Das Verhältnismäßigkeitsprinzip bestimmt, dass Maßnahmen der Gemeinschaft „nicht über das für die Erreichung der Ziele dieses Vertrages erforderliche Maß hinausgehen sollen“⁶⁴.

Die Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung vom 14.12.2022 setzt die OECD-Mustervorschriften zu den Global Anti-Base Erosion -Regeln ins europäische Recht um. Die EU-Mitgliedstaaten werden durch die Richtlinie verpflichtet eine zusätzliche Steuer auf die niedrig besteuerten Einkünfte einer Geschäftseinheit einer nationalen oder multinationalen Unternehmensgruppe sicherzustellen. Die Richtlinie ist stark an den OECD-Mustervorschriften orientiert, enthält aber einen erweiterten Anwendungsbereich auf große rein inländische Gruppen, um mit den EU-Grundfreiheiten vereinbar zu bleiben ⁶⁵. Wie auch die OECD-Mustervorschriften sieht die EU-Richtlinie ein fünfstufiges Prüfungsschema vor, um die Ergänzungsbesteuerung zu sichern. Die Prüfschritte sind 1. Prüfung des Anwendungsbereiches, 2. Berechnung des effektiven Steuersatzes, 3. Berechnung der Ergänzungssteuer, 4. Erhebung der Ergänzungssteuer, 5. Meldepflichten. Anzuwenden ist die Richtlinie für in der EU ansässige Geschäftseinheiten, die Teil einer Unternehmensgruppe sind, die in mindestens zwei der vier vorangegangenen Jahre einen konsolidierten Gruppenerlös von mind. 750 Mio. Euro erzielt hat. Zur Berechnung des Gruppenerlöses ist grundsätzlich der konsolidierte Jahresabschluss der obersten Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe heranzuziehen. Die oberste Muttergesellschaft ist die Geschäftseinheit, die im direkten oder

⁶³ Art. 5 Abs. 1 EUV.

⁶⁴⁶⁴ Theo Öhlinger u. a., *EU-Recht und staatliches Recht: die Anwendung des Europarechts im innerstaatlichen Bereich*, 8., neu bearbeitete Auflage (LexisNexis, 2023), S. 22-24.

⁶⁵ Oliver Heinsen, „Umsetzung und Ausgestaltung der OECD-Pillar-Two-Mustervorschriften auf EU-Ebene: Die Richtlinie vom 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung“, *DER BETRIEB* Heft 3/2023 (o. J.): Seite 98-105., S. 98.

indirekten eine die Kontrolle begründende Beteiligung an den anderen Rechtsträgern hält und die keiner beherrschenden Beteiligung eines anderen Rechtsträgers unterliegt⁶⁶.

Im Vergleich zu den OECD-Mustervorschriften ist der Anwendungsbereich der Richtlinie nicht auf multinationale Unternehmensgruppen beschränkt, sondern umfasst ebenso große inländische Unternehmensgruppen. Die Ausdehnung auf inländische Unternehmensgruppen soll insbesondere die Niederlassungsfreiheit des EU-Rechts gewährleisten und eine Diskriminierung zwischen grenzüberschreitenden und inländischen Sachverhalten vermeiden⁶⁷. Mit der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung wurden die Empfehlungen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung im Zusammenhang mit der Initiative zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ins Unionsrecht übertragen. Damit soll sichergestellt werden, dass Gewinne multinationaler Unternehmen dort besteuert werden, wo die wirtschaftliche Tätigkeit und Wertschöpfung erfolgt. Multinationale Unternehmen sollen unabhängig davon, wo sie tätig sind, einen angemessenen Steuerbetrag leisten. Der Wettbewerb um immer niedrigere Körperschaftsteuersätze nach unten soll damit begrenzt werden. Die Richtlinie orientiert sich eng an Inhalt und Struktur der OECD-Mustervorschriften. Aufgrund der Detailliertheit und des Umfangs der neuen Vorschriften, ist es notwendig einen gemeinsamen Unionsrahmen zu schaffen, damit die Umsetzung in den Mitgliedstaaten koordiniert und kohärent erfolgt⁶⁸.

Der Rat der Europäischen Union hat die Richtlinie gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, insbesondere auf Art. 115, auf Vorschlag der Europäischen Kommission, nach Zuleitung des Entwurfes des Gesetzgebungsakts an die nationalen Parlamente und nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments und des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss in einem besonderen Gesetzgebungsverfahren erlassen. Im Zuge der Reform zur Erlassung einer Mindeststeuer sollen die Vorteile, die eine Gewinnverlagerung in Steuerhoheitsgebiete ohne oder mit niedriger Besteuerung mit sich bringt, abgeschafft werden. Die Wettbewerbsbedingungen für Unternehmen weltweit sollen dadurch gleich werden und die Steuerhoheitsgebiete sollen in die Lage versetzt werden, ihre Steuereinnahmen sichern zu können. Es sind zwei zusammenhängende Regeln für niedrig besteuerte Steuerhoheitsgebiete vorgesehen, nämlich die „Primärer ergänzungssteuerregelung“ (PES) und die „Sekundärer ergänzungssteuerregelung“ (SES).

⁶⁶ Ebd. S. 100.

⁶⁷ Ebd. S. 101.

⁶⁸ RICHTLINIE (EU) 2022/2523 DES RATES vom 14. Dezember 2022.

Es sollen Einheiten ausgenommen werden, die im Allgemeinen keine Handels- oder Geschäftstätigkeiten ausüben und ihre Tätigkeit im Allgemeininteresse liegt. Also die beispielsweise im Bereich der Gesundheitsversorgung, Bildung oder Errichtung von öffentlicher Infrastruktur tätig sind ⁶⁹.

Die Richtlinie (EU) 2022/2523 über die Sicherstellung einer globalen Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmen stellt eine bedeutende Maßnahme europäischer Steuerpolitik dar. Sie ist Teil der Umsetzung des OECD/G20-BEPS-Projekts (Pillar Two) und verpflichtet die EU-Mitgliedstaaten zur Einführung eines effektiven Mindeststeuersatzes von 15 % für große Unternehmensgruppen mit einem Jahresumsatz von über 750 Mio. Euro. Politikwissenschaftlich betrachtet, handelt es sich dabei um einen Supranationalisierungsprozess mit starken Steuerungsmechanismen, der sich im Spannungsfeld von nationaler Souveränität, EU-Governance und Globalisierung bewegt.

Die Richtlinie ist ein klassischer Fall positiver Integration: Die EU erlässt konkrete, verbindliche Vorgaben zur steuerlichen Mindestbelastung, die von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umgesetzt werden müssen.⁷⁰

- Der Mindeststeuersatz (15 %) ist nicht verhandelbar.
- Die Berechnungsmethode basiert auf den GloBE-Regeln der OECD.
- Die Mitgliedstaaten dürfen nationale Varianten einführen (z. B. Domestic Top-up Tax), solange sie äquivalent sind.⁷¹

Dies bedeutet eine starke Einschränkung nationaler Spielräume, insbesondere in einem hochsensiblen Politikfeld wie der Steuerpolitik, das traditionell der nationalen Souveränität unterliegt. Die Richtlinie schränkt damit die nationale Steuerautonomie ein und schafft einen unionsweit koordinierten Mindeststandard, der nicht nur als wirtschaftspolitisches Instrument zu verstehen ist, sondern auch als machtpolitisches Steuerungsinstrument innerhalb des Binnenmarkts.

Der Entstehungsprozess der Richtlinie ist Ausdruck eines typischen EU-Governance-Musters: Supranationale Impulse (OECD) werden in EU-Recht überführt und anschließend durch die

⁶⁹ RICHTLINIE (EU) 2022/2523 DES RATES vom 14. Dezember 2022, S.3-4.

⁷⁰ Knill und Lehmkuhl, „How Europe Matters: Different Mechanisms of Europeanization“, S.10.

⁷¹ OECD (2021): *Global Anti-Base Erosion (GloBE) Model Rules (Pillar Two)*.

Mitgliedstaaten implementiert. Der Gesetzgebungsprozess basierte auf Art. 115 AEUV und erforderte daher Einstimmigkeit im Rat ⁷².

Einige Mitgliedstaaten – etwa Ungarn oder Irland – äußerten Vorbehalte, insbesondere wegen befürchteter Nachteile für ihre standortpolitischen Modelle. Die Richtlinie wurde im Dezember 2022 einstimmig angenommen – auch durch politische Zugeständnisse und die Möglichkeit zur phasenweisen Umsetzung. Aus Governance-Perspektive handelt es sich dabei um einen Fall kooperativer Aushandlung im Sinne von „negotiated compliance“ ⁷³.

Die Richtlinie steht exemplarisch für die Europäisierung eines klassischen Kernbereichs nationalstaatlicher Politik. Diese Europäisierung umfasst dabei nicht nur die rechtliche Übernahme supranationaler Vorgaben, sondern auch eine Umstrukturierung nationaler Handlungsspielräume, institutioneller Routinen und politischer Zielsetzungen ⁷⁴.

Featherstone unterscheidet in diesem Zusammenhang zwischen institutioneller Europäisierung (Strukturanpassung) und kognitiver Europäisierung (Veränderung von Deutungsmustern) ⁷⁵. Die Mindestbesteuerung verändert nicht nur Steuergesetze, sondern auch die diskursive Rahmung von Steuerpolitik als Standortinstrument – hin zu einem Verständnis von Steuerpolitik als global abgestimmtem Gemeinwohlmechanismus.

Die Richtlinie ist hochgradig legitimationsbedürftig, da sie ein sensibles Politikfeld betrifft. Einerseits verfolgt sie das Ziel globaler Steuergerechtigkeit, andererseits entstehen dadurch asymmetrische Belastungen für Mitgliedstaaten mit niedrigen Körperschaftsteuersätzen oder investitionsfördernden Steuerregimen.

Ferner ergeben sich rechtliche Spannungen mit den EU-Grundfreiheiten, insbesondere der Niederlassungsfreiheit. Die Anwendung der Income Inclusion Rule (IIR) und der Undertaxed Payments Rule (UTPR) auf grenzüberschreitende Konstellationen könnte vom EuGH als Beschränkung gewertet werden – insbesondere, wenn keine Ausnahmen für wirtschaftliche Substanz vorgesehen sind. ⁷⁶

⁷² Richtlinie (EU) 2022/2523 vom 14.12.2022.

⁷³ Fritz W. Scharpf, *Games Real Actors Play: Actor-Centered. Institutionalism in Policy Research* (1997), S. 127.

⁷⁴ Falkner u. a., *Complying with Europe.*, S.23.

⁷⁵ Kevin Featherstone, „Introduction: In the Name of ‘Europe’“, in *The Politics of Europeanization*, 1. Aufl., hg. von Kevin Featherstone und Claudio M. Radaelli (Oxford University Press Oxford, 2003), <https://doi.org/10.1093/0199252092.003.0001>, S.3-5.

⁷⁶ Joachim Englisch und Johannes Becker, „Minimum Taxation and EU Fundamental Freedoms“, *EC Tax Review*, 2023.

Weiterhin stellt sich die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem Subsidiaritätsprinzip. Zwar wurde im Gesetzgebungsverfahren kein formelles Subsidiaritätsrügeverfahren angestrengt, doch bleibt fraglich, ob die EU für ein solch tiefgreifendes steuerpolitisches Vorhaben tatsächlich die bessere Regelungsebene darstellt ⁷⁷.

Die Richtlinie zur Mindestbesteuerung markiert einen bedeutenden Schritt in der europäischen Steuerintegration: Sie signalisiert, dass sich auch bisher „nationale Bastionen“ wie die Unternehmensbesteuerung nicht mehr der Europäisierung und Globalisierung entziehen können. Sie zeigt außerdem, dass die EU in der Lage ist, globale Normsetzungen (wie die OECD-GloBE-Regeln) in verbindliches, abgestimmtes Binnenmarktrecht zu überführen.

Zugleich offenbart sie aber auch die Grenzen des supranationalen Integrationsmodells – etwa bei der Notwendigkeit einstimmiger Beschlüsse, nationaler Ausnahmeregelungen und der schwierigen Vereinbarkeit mit Grundfreiheiten.

Aus politikwissenschaftlicher Perspektive stellt die Mindestbesteuerungsrichtlinie einen komplexen Fall von steuerpolitischer Europäisierung im Mehrebenensystem dar. Sie kombiniert normative Zielsetzungen (Steuergerechtigkeit), internationale Koordinierung (OECD), europäische Gesetzgebung und nationale Implementierung. Ihre Analyse erfordert daher den Rückgriff auf Steuerungs-, Governance- und Europäisierungstheorien gleichermaßen. Entscheidend ist dabei die Einsicht, dass europäische Steuerpolitik längst kein rein technisches Feld mehr ist, sondern ein hochgradig politisiertes Terrain, in dem wirtschaftliche Interessen, institutionelle Zwänge und normative Aushandlungsprozesse ineinandergreifen.

Richtlinie erlassen im besonderen Gesetzgebungsverfahren

Kompetenzrechtlich stützt sich die Richtlinie auf die in Art. 115 AUEV geregelte Kompetenz zum Erlass von Richtlinien nach einem besonderen Gesetzgebungsverfahren, die sich auf die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften richtet, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken. Die Mustervorschriften der OECD weisen eine grenzüberschreitende Dimension auf, weshalb es einheitlicher Regelungen in der EU bedürfe, um den Wettbewerb im Binnenmarkt nicht zu verzerren. Es müssten demnach Vorschriften auf Unionsebene geschaffen werden, um dem Steuerpflichtigen

⁷⁷ Deutscher Bundestag, BT-Drucksache 20/2595 vom 30.06.2022 (Stellungnahme Subsidiaritätsprüfung).

auch Gewähr dafür leisten zu können, dass der neue Rechtsrahmen mit den Grundfreiheiten der EU, vereinbar ist ⁷⁸.

Die meisten Rechtsvorschriften der EU werden nach dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren erlassen. Bei diesem entscheidet der Rat der EU mit dem Europäischen Parlament gleichberechtigt auf der Grundlage eines Legislativvorschlages der Europäischen Kommission (Mitentscheidungsverfahren). In Art. 289 Abs. 2 AUEV sind jedoch Fälle geregelt, in denen der Rat der einzige Gesetzgeber ist und das Parlament entweder seine Zustimmung zu dem Vorschlag der Kommission geben oder diesbezüglich konsultiert werden muss (Zustimmungsverfahren). Das Parlament kann im Zustimmungsverfahren den Vorschlag mit absoluter Mehrheit entweder annehmen oder ablehnen, es kann ihn aber nicht abändern. Das Zustimmungsverfahren gibt dem Parlament eine vertraglich gesicherte Vetooption.

Beim Konsultationsverfahren gibt das Europäische Parlament eine Stellungnahme ab, es kann auch Abänderungen dazu vorschlagen. Der Rat ist zwar nicht an diese Stellungnahme gebunden, doch darf er keinen Beschluss fassen, solange das Parlament keine Stellungnahme abgegeben hat. ⁷⁹

Das erste Verfahren, in dem das Europäische Parlament mit eigenständigen Beteiligungsrechten in den Gesetzgebungsprozess einbezogen wurde, war das Anhörungs- bzw. Konsultationsverfahren, das unter anderem im Bereich des Wettbewerbsrechts und im Gebiet der Steuern Anwendung findet. Das Verfahren gestaltet sich wie folgt: Ein Vorschlag der Kommission wird an das Parlament durch den zuständigen Parlamentsausschuss überwiesen, der seinen Entschließungsantrag dem Plenum unterbreitet. Nach der Verabschiedung des Entschließungsantrages wird die Stellungnahme dem Rat zugeleitet, womit das Konsultationsverfahren abgeschlossen ist. Der Rat ist an die Meinung des Europäischen Parlaments nicht gebunden, eine Unterlassung der Anhörung stellt aber eine Verletzung wesentlicher Formvorschriften dar, die Grundlage einer Nichtigkeitsklage vor dem Europäischen Gerichtshof sein kann.

In der Richtlinie wird erläutert, wieso es einer gemeinsamen Bestimmung auf EU-Ebene bedarf, die die OECD-Mustervorschriften umsetzt. Es wird angeführt, dass es unter Umständen zu einer Fragmentierung des Binnenmarktes führen würde, wenn jeder Mitgliedstaat allein handelt und keine aufeinander abgestimmten Maßnahmen vorliegen. Die Union handle deshalb bei der Erlassung der Richtlinie im Einklang mit dem in Art. 5 des Vertrages über die Europäische

⁷⁸ Globale Mindestbesteuerung Europa- und verfassungsrechtliche Fragen, Deutscher Bundestag, Unterabteilung Europa, Fachbereich Europa, S. 14-20.

⁷⁹ <https://www.consilium.europa.eu/de/council-eu/decision-making/special-legislative-procedures/>.

Union festgeschriebenen Subsidiaritätsprinzip. Sie handle außerdem verhältnismäßig, da der Beschluss zur Richtlinie nicht über das für die Verwirklichung des Ziels erforderlichen Maß hinausgeht. Das Konsultations-bzw. Anhörungsverfahren zählt seit dem Lissabonner Vertrag zu den sogenannten „besonderen Gesetzgebungsverfahren“⁸⁰.

Das Gesetzgebungsverfahren zur Erlassung der Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung in der Europäischen Union war ein mehrstufiger Prozess, der sowohl europäische Gesetzgebung als auch die internationale Zusammenarbeit berücksichtigte. Das Verfahren verlief dabei in mehreren Phasen, wobei besonders die Anpassung an die OECD-Vorgaben und die politischen Kompromisse zwischen den Mitgliedstaaten von zentraler Bedeutung waren. Im Oktober 2021 legte die Europäische Kommission ihren Vorschlag für eine Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung vor. Dieser Vorschlag folgte den OECD-Model Rules zu Pillar 2. Dem Vorschlag der Kommission folgten Beratungen im Rat der Europäischen Union, die von 2021 bis 2022 andauerten. Der Rat bestand aus den Finanzministern der Mitgliedstaaten. Nachdem der Rat den Vorschlag angenommen hatte, übernahm das Europäische Parlament eine wichtige Rolle bei der Überprüfung und Anpassung des Vorschlags, wobei es in dieser Phase weitere Anpassungen und Verfeinerungen des Textes, insbesondere in Hinblick auf transparente Berichtspflichten und die Vermeidung von Steuerverlagerungen gab. Im Dezember 2022 stimmte der Rat endgültig zu und die Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung wurde am 15. Dezember 2022 verabschiedet⁸¹. Nachdem die EU-Mitgliedstaaten zugleich auch Mitglieder des Inclusive Framework in BEPS sind und daher auch an der Entwicklung der OECD-Model Rules zu Pillar 2 mitgewirkt haben, hat sich Vorschlag zur Richtlinie der EU-Kommission sehr stark am Gesetzmuster der OECD orientiert⁸².

⁸⁰ Wolfgang Wessels, „Das Europäische Parlament“, in *Das Politische System der Europäischen Union*, von Wolfgang Wessels (Springer Fachmedien Wiesbaden, 2022), https://doi.org/10.1007/978-3-658-10013-1_1, S.451.

⁸¹ https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj/eng?utm_source=chatgpt.com,

<https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2025/04/14/council-adopts-rules-to-extend-cooperation-and-information-exchange-between-tax-authorities-to-minimum-effective-corporate-taxation/>.

⁸² <https://www.icon.at/news/detail/globale-mindestbesteuerung-oecd-mustergesetz-und-eu-richtlinie>.

Das Mindestbesteuerungsgesetz

Hier wird das österreichische Umsetzungsgesetz zur Mindestbesteuerung analysiert. Es werden die wesentlichen Regelungsinhalte des Mindestbesteuerungsgesetzes sowie seine Einbettung in bestehende Steuergesetze dargestellt. Ziel ist es, die konkrete nationale Umsetzung der EU-Richtlinie zu erfassen.

Im Bundesrat fiel die Debatte deutlich kürzer aus. Dennoch wurde das Gesetz auch hier einstimmig angenommen – ein Hinweis auf den breiten politischen Konsens über die Notwendigkeit der Umsetzung⁸³. Das Mindestbesteuerungsgesetz setzt die EU-Richtlinie 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union in nationales österreichisches Recht um.

Der Mindestbesteuerung unterliegen nach § 3 MinBestG „in Österreich gelegene Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe (§ 2 Z 3), wenn die jährlichen Umsatzerlöse gemäß den Konzernabschlüssen ihrer obersten Muttergesellschaft in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre mindestens 750 Millionen Euro (Umsatzgrenze) betragen“⁸⁴. In § 2 Z 7 MinBestG ist das Geschäftsjahr legaldefiniert als „Rechnungslegungszeitraum, für den die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe ihren Konzernabschluss, das Kalenderjahr“⁸⁵. Der Umsatzerlös wird im MinBestG nicht eigenständig geregelt. § 3 Abs.1 verweist lediglich auf „die jährlichen Umsatzerlöse gemäß den Konzernabschlüssen ihrer obersten Muttergesellschaft“. Die Definition des Begriffs des Umsatzerlöses wird also dem anwendbaren Rechnungslegungsrecht überlassen.

Es sind verschiedene Einheiten gemäß § 4 MinBestG von der Mindeststeuer ausgenommen. Diese sind staatliche Einheiten, internationale Organisationen, Non-Profit-Organisationen, Pensionsfonds, Investmentfonds sowie Immobilieninvestmentvehikel, die oberste Muttergesellschaft sind, sowie jene Einheiten, die in Z 7 aufgelistet sind und ihren Wert zu einem bestimmten Prozentsatz über eine ausgenommene Einheit halten und noch zusätzliche Kriterien erfüllen.

Für den Fall einer Niedrigbesteuerung muss eine Ergänzungsteuer erhoben werden, um die effektive Mindeststeuerbelastung von 15 % sicherzustellen. Das kann in drei Formen geschehen.

⁸³ Katharina Luka und Stefanie Miklos, Globale Mindestbesteuerung (Pillar II): Umsetzung in Österreich und praktische Implikationen, SWI 2024, S. 3.

⁸⁴ § 3 Abs. 1 MinBestG.

⁸⁵ § 2 Z 7 MinBestG.

Die erste Erhebungsform ist die NES, die nationale Ergänzungssteuer als „qualified domestic minimum top-up tax“ im Sinne des § 6 MinBestG. Sie wird von jenem Steuerhoheitsgebiet angewendet, für welches sich der Ergänzungssteuerbetrag ergibt und entspricht dem insgesamt für das betroffene Geschäftsjahr für Österreich berechneten Ergänzungssteuerbetrag. Die NES soll sicherstellen, dass die österreichischen Gewinne von inländischen Geschäftseinheiten und erfassten Unternehmensgruppen, der Mindestbesteuerung unterliegen, wenn das inländische Besteuerungsniveau unter dem Mindeststeuersatz liegt.

Die zweite Erhebungsform ist in den §§ 7 bis 11 MinBestG geregelt und ist die Primär-Ergänzungssteuer (PES), auch „income inclusion rule“ genannt. Steuerhoheitsgebiete, in denen eine Muttergesellschaft der niedrigbesteuerten Geschäftseinheiten ansässig ist, können die Ergänzungssteuer ersatzweise erheben. Eine Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe, die in Österreich gelegen ist, soll in Bezug auf die nicht in Österreich gelegene niedrigbesteuerten Geschäftseinheiten einer Ergänzungssteuer unterliegen. Sollten die Erhebung des Ergänzungssteuerbetrages durch die NES und die PES unvollständig sein, kann anteilig von jenen Steuerhoheitsgebieten, die eine SES (Sekundäre-Ergänzungssteuer) vorsehen, der verbleibende Anteil erhoben werden. Die SES, die „undertaxed payment rule“ ist in den §§ 12 und 13 MinBestG geregelt ⁸⁶.

Für die Berechnung des Effektivsteuersatzes spielt die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns beziehungsweise -Verlusts eine bedeutende Rolle. Sie bildet den Nenner in der Berechnungsformel für die Effektivsteuer. Die Ermittlung des Gewinns-bzw. Verlustes nimmt einen großen Teil des Mindestbesteuerungsgesetzes, nämlich die §§ 14 bis 36 ein ⁸⁷. Für die Berechnung des Gewinns bzw. des Verlusts ist der Jahresüberschuss bzw.-fehlbetrag einer Geschäftseinheit maßgeblich, unter der Anwendung jenes Rechnungslegungsstandards, der auch bei der Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft maßgeblich war. Die gruppeninternen Transaktionen sind im Mindeststeuer-Gewinn bzw. Verlust enthalten ⁸⁸.

Auf den Mindeststeuer-Gewinn bzw. -Verlust haben die direkten oder indirekten Anteile von Minderheitsgesellschaften an einer Geschäftseinheit keine Auswirkungen. Ebenso beinhaltet das sonstige Ergebnis (other comprehensive income) im Ergebnis nicht, dass bei den ausgewählte Aufwendungen aufgrund mancher Rechnungslegungsstandards gesondert erfasst

⁸⁶ Bettina Matzka und Roland Willinger, Erhebungsformen der Mindeststeuer, in Brugger/Marchgraber (Hrsg), SWK-Spezial, Mindestbesteuerungsgesetz (2024) S. 95.

⁸⁷ Florian Brugger, Michael Melcher und Markus Vaishor, Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts, in Brugger/Marchgraber (Hrsg), SWK-Spezial, Mindestbesteuerungsgesetz (2024) S. 37.

⁸⁸ Schilcher, Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in Österreich: Der Begutachtungsentwurf des MinBestG im Überblick, RWZ 2023, S. 300.

werden. Zu berücksichtigen ist lediglich ein Gewinn aus einer Neubewertung von Sachanlagen und, wenn es zu einem späteren Zeitpunkt zur Umbuchung von Bestandteilen des other comprehensive income in die Gewinn- und Verlustrechnung kommt.⁸⁹ Entsprechend dem § 15 MinBestG wird das Ergebnis schließlich angepasst.

Neben der Nettogewinn-bzw. Verlustermittlung ist auch die Ermittlung des Gesamtbetrages der angepassten erfassten Steuern für die Berechnung des Effektivsteuersatzes notwendig. Gem. § 46 Abs. 1 MinBestG, werden die angepassten erfassten Steuern der einzelnen Geschäftseinheiten miteinander addiert. In § 37 Abs. 1 MinBestG ist aufgelistet, welche Steuern als erfasste Steuern anzusehen sind. Als Ausgangsbasis zur Ermittlung werden nach § 38 Abs. 1 MinBestG die „im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag für das Geschäftsjahr berücksichtigen laufenden Steuern, soweit es sich um erfasste Steuern gemäß § 37 handelt“, herangezogen⁹⁰.

Die angepassten latenten Steuern sind für die Ermittlung des Effektivsteuersatzes ebenfalls von Bedeutung. Sie fließen nach § 38 Abs. 1 Z 2 MinBestG in die Berechnung der angepassten erfassten Steuern mit ein. Es sollen so Effekte, die aus der Periodenverschiebung des Zeitpunktes der steuerlichen Berücksichtigung von Erträgen und Aufwendung resultieren, ausgeglichen werden. In § 42 MinBestG ist deren Ermittlung geregelt⁹¹.

Wenn in einem Steuerhoheitsgebiet eine Niedrigbesteuerung anfällt, muss geprüft werden, ob eine Top-up-tax bzw. eine Ergänzungssteuer abzuführen ist. Für die Berechnung eines Ergänzungssteuerbetrages ist die Ermittlung des Effektivsteuersatzes notwendig. Nach § 46 Abs. 1 MinBestG wird dieser durch Gegenüberstellung des Gesamtbetrags der angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheiten im Steuerhoheitsgebiet und dem Mindeststeuer-Nettogewinn der Geschäftseinheiten im Steuerhoheitsgebiet ermittelt⁹². Nach Abs. 2 wird der dieser Betrag ermittelt, indem die Differenz von Mindeststeuer-Gewinnen aller Geschäftseinheiten und den Mindeststeuer-Verlusten aller Geschäftseinheiten ermittelt wird. Dabei ist die Summe der Gewinne bzw. Verluste aller im selben Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten, ausgenommen der angepassten erfassten Steuern und Mindeststeuer-Gewinne bzw.- Verluste von Investmenteinheiten heranzuziehen⁹³. Sollte der errechnete Effektivsteuersatz unter 15 % liegen, muss in Folge der Ergänzungssteuersatz ermittelt werden. Für dessen Berechnung ist die Differenz zwischen dem Mindeststeuersatz von 15 % und dem

⁸⁹ Brugger/Melcher/Vaishor, Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts, in Brugger/Marchgraber (Hrsg), SWK-Spezial, Mindestbesteuerungsgesetz (2024), S. 40.

⁹⁰ § 38 Abs. 1 MinBestG.

⁹¹ § 42 MinBestG-

⁹² § 46 Abs. 1 MinBestG.

⁹³ § 46 Abs. 2 MinBestG.

Effektivsteuersatz zu errechnen⁹⁴. Der Übergewinn des Steuerhoheitsgebiets entspricht dem positiven Differenzbetrag zwischen dem Mindeststeuer-Nettogewinn für das Steuerhoheitsgebiet gem. § 46 Abs. 2 MinBestG und dem Substanzfreibetrag für das Steuerhoheitsgebiet gem. § 48 MinBestG⁹⁵.

Weiters ist der Substanzfreibetrag interessant. Mit der Geltendmachung des Substanzfreibetrages ist es möglich, die Bemessungsgrundlage der Ergänzungssteuer auf null herabzusetzen. Gleichfalls im Falle einer Niedrigbesteuerung auf substanzbasierte Gewinne soll keine Ergänzungssteuer anfallen. Der Substanzfreibetrag errechnet sich, indem die Summe aus einem Prozentwert der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten gem. § 48 Abs. 5 MinBestG für berücksichtigungsfähige Beschäftigte gem. § 48 Abs. 4 MinBestG und einem Prozentwert des Buchwertes gem. § 48 Abs. 7 der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte gem. § 48 Abs. 6 MinBestG gebildet wird, wobei die anzuwendenden Prozentsätze in § 48 Abs. 3 Z 2 MinBestG genannt sind. Eine Gesamtbetrachtung, ausgenommen der Miteinbeziehung von Investmenteinheiten, aller Geschäftseinheiten pro Steuerhoheitsgebiet ist anzustellen. Es steht der berichtspflichtigen Geschäftseinheit frei, den Substanzfreibetrag geltend zu machen⁹⁶.

Im Mindestbesteuerungsgesetz sind sogenannte Safe-Harbour-Regelungen normiert, wobei bei deren Erfüllung keine Niedrigbesteuerung vorliegt und der Ergänzungssteuerbetrag mit null angesetzt werden kann. Es wird zwischen permanenten und temporäre Safe-Harbour Regelungen unterschieden. Erstere führen zu dauerhaften Erleichterungen, zweitere zu befristeten.

Zu den permanenten Safe-Harbour-Regelungen zählt jene für unwesentliche Geschäftseinheiten, die nach § 54 MinBestG solche sind, die nicht durch einen externen Prüfer für das Geschäftsjahr in den testierten Konzernabschluss einbezogen sind⁹⁷. Bezüglich der unwesentlichen Geschäftseinheiten können auf Antrag vereinfachte Berechnungen für Zwecke des § 52 Abs. 1 Z 1 MinBestG erfolgen. Es müssen drei Voraussetzungen vorliegen, um die Regelung anwendbar zu machen. Der grundsätzliche einzubeziehende Konzernabschluss muss auf Basis von anerkannten Rechnungslegungsstandards im Sinne des § 2 Z 25 MinBestG oder eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards im Sinne des § 2 Z 26 MinBestG erstellt werden. Ein externer Prüfer muss diesen Konzernabschluss testen. Von der unwesentlichen

⁹⁴ § 47 Abs. 2 MinBestG.

⁹⁵ § 47 Abs. 3 MinBestG.

⁹⁶ Christoph Glantschnig und Ulf Zehetner, Ermittlung des Ergänzungssteuerbetrags („Top-up-Tax“) und des Substanzfreibetrags, in Brugger/Marchgraber (Hrsg), SWK-Spezial, Mindestbesteuerungsgesetz (2024) S. 87.

⁹⁷ § 54 MinBestG.

Geschäftseinheit dürfen außerdem im betreffenden Geschäftsjahr nicht mehr als 50 Millionen Euro an Erträgen erzielt werden, es sei denn diese stammen aus Finanzkonten, die auf Basis eines anerkannten Rechnungslegungsstandards nach § 2 Z 25 oder § 2 Z 26 MinBestG erstellt worden sind⁹⁸. Weiters ist in § 53 MinBestG eine Safe-Harbour-Regel für NES normiert. Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit wird der Steuererhöhungsbetrag gem. § 47 MinBestG auf null reduziert, wenn im jeweiligen Geschäftsjahr im Steuerhoheitsgebiet eine gemäß des NES-Rechnungslegungsstands im Sinne des § 53 Abs. 2 MinBestG anerkannte NES erhoben wird.

Zu den temporären Safe-Harbour-Regelungen zählt die CbCr (Country-by-Country-Reporting)-Safe-Harbour Regelung gem. § 55 und 56 MinBestG. Den multinationalen Unternehmen soll die Berechnung des Effektivsteuersatzes erspart werden. Es müssen die Voraussetzungen eines der drei in § 55 Abs. 1 MinBestG genannten Tests erfüllt sein, damit der Ergänzungssteuerbetrag auf null reduziert werden kann. Diese sind der De-minimis-Test (Z 1), der Effektivsteuersatz-Test (Z 2) oder der Routinengewinn-Test (Z 3). Nach § 55 Abs 1 Z 1 sind die Voraussetzungen des De-minimis-Tests erfüllt, wenn in einem Steuerhoheitsgebiet die Summe der Mindeststeuer-Umsatzerlöse aller Geschäftseinheiten weniger als 10 Millionen Euro beträgt und der Mindeststeuer-Nettogewinn in Summe weniger als 1 Million Euro beträgt, oder wenn ein Mindeststeuer-Nettoverlust vorliegt.⁹⁹

Die Voraussetzungen des Effektivsteuersatz-Tests sind erfüllt, wenn der vereinfacht ermittelte Effektivsteuersatz zumindest den Referenzsteuersätzen gem. § 55 Abs. 1 Z 1 lit. c MinBestG entspricht. Diese sind 15 % für Geschäftsjahre mit Beginn in den Jahren 2023 oder 2024, 16 % für Geschäftsjahre mit Beginn im Jahr 2025 und 17 % für Geschäftsjahre mit Beginn im Jahr 2026. Der Test ist erfüllt, wenn bei Vergleich des relevanten Referenzsteuersatzes und dem errechneten Effektivsteuersatz, der Effektivsteuersatz größer oder gleich dem Referenzsteuersatz ist¹⁰⁰.

Für das Vorliegen der Voraussetzungen des Routinegewinn-Tests muss geprüft werden, ob der Mindeststeuer-Nettogewinn geringer oder gleich dem Substanzfreibetrag nach § 48 MinBestG für das Steuerhoheitsgebiet ist¹⁰¹.

Nach § 57 MinBestG wird für Geschäftsjahre, die am oder vor dem 31. Dezember 2025 beginnen, aber vor dem 31. Dezember 2026 enden, für Zwecke der SES der

⁹⁸ Werber Rosar und Matthias Schröger, Safe-Harbour-Regelungen, in Brugger/Marchgraber (Hrsg), SWK-Spezial, Mindestbesteuerungsgesetz (2024) S. 133.

⁹⁹ § 55 Abs. 1 Z 1 MinBestG.

¹⁰⁰ § 55 Abs. 1 Z 2 MinBestG.

¹⁰¹ § 55 Abs. 1 Z 3 MinBestG.

Ergänzungssteuerbetrag gem. § 47 für sämtliche niedrig besteuerte Geschäftseinheiten, die im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft gelegen sind, auf null reduziert, wenn der nominelle Körperschaftsteuersatz in diesem Steuerhoheitsgebiet im jeweiligen Geschäftsjahr mindestens 20 % beträgt.¹⁰²

Verwaltungsvorschriften

Die Verwaltungsvorschriften setzen die Art 44 bis 46 der Richtlinie (EU) 2022/2523 im 9. Abschnitt des MindBestG, in den §§ 69 bis 79 MinBestG um. Die Mindeststeuer ist eine bundesrechtlich geregelte öffentliche Abgabe. Das Finanzamt für Großbetriebe ist sowohl für die Vollziehung des MinBestG als auch für die Erhebung der Mindeststeuer zuständig¹⁰³. Mit Einführung des MinBestG wurde die Bundesabgabenordnung hinsichtlich der Sonderzuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe geändert. Es ist nun für alle Abgabepflichtigen zuständig „die als Geschäftseinheit einer Unternehmergruppe, als Joint Venture oder als Geschäftseinheit eines Joint Venture in einem Mindeststeuerbericht gem. § 73 MinBestG oder in einer Voranmeldung für die Mindeststeuer gemäß § 77 MinBestG angeführt werden, die für das zweitvorangegangene Wirtschaftsjahr übermittelt worden oder eingegangen sind“¹⁰⁴.

Der Abgabeanspruch entsteht mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Geschäftsjahr endet. Das entspricht dem Voranmeldungszeitraum. Im Sinne des § 77 Abs. 1 MinBestG hat die Geschäftseinheit für alle im Kalenderjahr endenden Geschäftsjahre eine Voranmeldung abzugeben¹⁰⁵.

Die Mindeststeuer ist eine Selbstbemessungsabgabe. § 77 Abs. 3 normiert, dass alle Geschäftseinheiten sowie Joint Venture und Mitglieder der Joint Venture Gruppe verpflichtet sind, der abgabepflichtigen Geschäftseinheit jene Auskünfte zu erteilen, die diese zur Berechnung der Mindeststeuer und Erstellung der Voranmeldung benötigt¹⁰⁶. Die Mindeststeuer ist am 31. Dezember des auf den Voranmeldezeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres fällig¹⁰⁷. Nach § 76 Abs. 1 kommen entweder nach Z 1 eine von der obersten Muttergesellschaft beauftragte in Österreich gelegene Geschäftseinheit, nach Z 2 eine oberste

¹⁰² § 57 MinBestG.

¹⁰³ § 69 Abs 1 und § 78 MinBestG.

¹⁰⁴ § 61 Abs. 1 Z 12 BAO.

¹⁰⁵ Florian Fiala und Michael Gleiss in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG § 77 Rz. 7 ff.

¹⁰⁶ § 77 Abs. 3 MinBestG.

¹⁰⁷ § 77 Abs. 1 MinBestG.

in Österreich gelegene Geschäftseinheit oder nach Z 3 die wirtschaftlich bedeutendste in Österreich gelegene Geschäftseinheit ¹⁰⁸.

Jede im Inland gelegene Geschäftseinheit ist zur Einreichung des Mindeststeuerberichts (GloBE Information Return) verpflichtet. Nach § 73 MinBestG hat dieser Mindeststeuerbericht die Identifizierung der Geschäftseinheiten und Informationen über die Gesamtstruktur der Unternehmensgruppe zu enthalten. Diese Angaben sind erforderlich für die Berechnung des Effektivsteuersatzes für jedes Steuerhoheitsgebiet und des Ergänzungssteuerbetrages für jede Geschäftseinheit, die Berechnung des Ergänzungssteuerbetrages eines Mitgliedes einer Joint-Venture-Gruppe und für die Zurechnung des Ergänzungssteuerbetrages im Rahmen der PES und der SES zu jedem Steuerhoheitsgebiet. Außerdem hat eine Aufzeichnung der in Anspruch genommenen Wahlrechte des § 74 zu erfolgen ¹⁰⁹. Gemäß § 69 MinBestG hat jede in Österreich gelegene Geschäftseinheit einen Mindeststeuerbericht beim Finanzamt für Großbetriebe einzureichen ¹¹⁰.

¹⁰⁸ § 76 Abs. 1 MinBestG.

¹⁰⁹ § 73 MinBestG.

¹¹⁰ § 69 MinBestG.

4 Methode

Dieses Kapitel erläutert das methodische Vorgehen der Arbeit. Es wird begründet, warum eine qualitative Prozessanalyse gewählt wurde, wie das Kategoriensystem entwickelt wurde und welche Datenquellen herangezogen wurden. Die methodische Herangehensweise wird transparent und nachvollziehbar gemacht.

Die vorliegende Arbeit folgt einem qualitativen Forschungsdesign. Der Fokus liegt auf einem Einzelfall – der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 zur globalen Mindestbesteuerung in Österreich. Ein qualitatives Vorgehen ist deshalb geeignet, weil es nicht um die Messung standardisierter Variablen, sondern um das vertiefte Verständnis komplexer politischer Entscheidungs- und Umsetzungsprozesse geht. Insbesondere erlaubt eine solche Herangehensweise, die spezifischen institutionellen Bedingungen und kausalen Mechanismen nachzuvollziehen, die zum Umsetzungserfolg beigetragen haben.¹¹¹

Zur Erhebung und Strukturierung des empirischen Materials wird die Methode der qualitativen Inhaltsanalyse eingesetzt. Diese dient dazu, Texte systematisch auszuwerten, zentrale Argumentationsmuster herauszuarbeiten und inhaltliche Kategorien zu bilden¹¹²

Auf Grundlage dieses Forschungsdesigns lässt sich im folgenden Empirieteil der Umsetzungsprozess in Österreich nachvollziehen. Zunächst wird der Ablauf der Umsetzung des Mindestbesteuerungsgesetzes beschrieben, bevor eine analytische Einordnung der Ergebnisse erfolgt.

Prozessanalyse

Eine politikwissenschaftliche Prozessanalyse untersucht den Ablauf politischer Entscheidungs- und Umsetzungsprozesse in ihrer Abfolge, ihren Akteuren und Dynamiken. Sie richtet den Blick nicht allein auf das politische Ergebnis, sondern insbesondere auf die Zwischenschritte, die zur Entscheidungsfindung führen. In zentrales Element der Prozessanalyse ist die Akteurs Zentrierung: Sie fragt, welche Akteure (z. B. Regierungen, Parlamente, Verwaltungen, Interessengruppen oder supranationale Institutionen wie die EU-Kommission) beteiligt sind, über welche Ressourcen sie verfügen und wie sie ihre Interessen durchzusetzen versuchen.

¹¹¹ Gerd Lintz, „Blatter, Joachim; Haverland, Markus (2014): Designing Case Studies: Explanatory Approaches in Small-N Research“, *Raumforschung und Raumordnung | Spatial Research and Planning* 75, Nr. 2 (2017), <https://doi.org/10.1007/s13147-016-0462-z>, S.194.

¹¹² Philipp Mayring, *Qualitative Inhaltsanalyse: Grundlagen und Techniken*, 12., vollständig überarbeitete und aktualisierte Aufl, Beltz Pädagogik (Beltz, 2015). S.67-75.

Die Pflicht zur Umsetzung der EU-Richtlinie ins nationale Recht führt zu Veränderungen im nationalen institutionellen Gefüge. Die Veränderungen werden durch einen hohen Anpassungsdruck und den hohen Misfit erklärt. Mittels einer Prozessanalyse werden diese Veränderungen nachvollzogen. Sie prüft die Annahme der Implementationsforschung, dass enger Ermessensspielraum und hoher Anpassungsdruck ordnungsgemäße Umsetzung begünstigen. Weiters berücksichtigt die Prozessanalyse den institutionellen Rahmen, innerhalb dessen politische Auseinandersetzungen stattfinden. Institutionelle Regeln und Strukturen setzen dabei sowohl Handlungsmöglichkeiten als auch -beschränkungen für die beteiligten Akteure ¹¹³.

Die Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung ist ein hochgradig politisierter, international verzahnter und institutionell komplexer Prozess. Eine politikwissenschaftliche Prozessanalyse macht es möglich, diesen Prozess systematisch, strukturiert und theoriegeleitet zu untersuchen – und damit zentrale Mechanismen, Interessen und Dynamiken sichtbar zu machen, die anderen Analyseformen entgehen könnten.

Es wird ein einzelner Outcome, nämlich die Umsetzung der Richtlinie ins nationale Recht und die Auswirkungen auf nationale Institutionen, kausal erklärt. Was führt bei der Umsetzung der Richtlinie zu einem hohen Misfit, aber der ordnungsgemäßen und raschen Umsetzung?

Dazu bedarf es der Zusammenstellung einer detaillierten Prozesschronologie, der Zusammenstellung der Ereignisse in ihrer zeitlichen Reihenfolge. In diesem Fall wird die zeitliche Abfolge von Veröffentlichung der EU-Richtlinie bis hin zum Inkrafttreten des Mindestbesteuerungsgesetzes in Österreich beschrieben. Die vorliegende Prozessanalyse ist eine retrospektive Analyse, da das Geschehen bereits in der Vergangenheit liegt ¹¹⁴. Zeit ist bei dieser Form der Analyse die zentrale Dimension. Bei der Prozessanalyse treten an die Stelle der Terminologie der Variablen zeitbezogene Begriffe, wie etwa Ereignis, Periode oder Zustand ¹¹⁵. Die Prozessanalyse bezieht sich auf die Untersuchung von Veränderungen innerhalb eines stabilen Zustandes. Der Zustand wird dabei als Eigenschaft von prozessrelevanten Entitäten (z.B. politisches System oder Institutionensystem) verstanden und werden diese für die Rekonstruktion eines bestimmten Prozesses als gegeben angesehen. Zustände bilden die Rahmenbedingungen, innerhalb derer der Prozess stattfindet ¹¹⁶.

¹¹³ Klaus Schubert und Nils C. Bandelow, Hrsg., *Lehrbuch der Politikfeldanalyse*, 3., aktualisierte und überarbeitete Auflage, Lehr- und Handbücher der Politikwissenschaft (De Gruyter Oldenbourg, 2014).S. 71-104.

¹¹⁴ Nullmeier, *Kausale Mechanismen und Process Tracing*, S.213.

¹¹⁵ Nullmeier, *Kausale Mechanismen und Process Tracing*, S. 215.

¹¹⁶ Ebd. S. 222.

Es wird davon ausgegangen, dass es sozialwissenschaftlich möglich und sinnvoll ist, einen einzelnen Fall, einen Outcome, ein bestimmtes politisches oder soziales Ereignis kausal zu erklären ¹¹⁷.

Als Prozess versteht sich die Gesamtheit der Ereignisse, die zwischen dem Anfangszeitpunkt der Analyse und dem Endzeitpunkt stattfinden und in Bezug zu dem zu erklärenden Ereignis stehen. Erklärungsgegenstand der Prozessanalyse ist ein bestimmtes Ereignis, die Einführung des Mindestbesteuerungsgesetzes, das gleichzeitig den Endzeitpunkt der Untersuchung darstellt. Das Explanandum, das zu erklärende Ereignis, ist bei dieser Analyse der Endzeitpunkt bzw. das Endereignis der Prozessanalyse. Der Anfangszeitpunkt kann sich aus der Forschungsfragestellung ergeben. Wird z.B. eine Gesetzgebung untersucht, sollte die Gesamtdauer des Verfahrens als Mindestuntersuchungszeitraum der Prozessanalyse bestimmt werden.

Der Fall der globalen Mindestbesteuerung ist auf verschiedenen mehrstufigen supranationalen Ebenen angelegt und enthält daher unterschiedliche Ereignisse, die analysiert werden müssen. Als Anfangszeitpunkt wird, aus der Forschungsfrage abgeleitet, die Veröffentlichung der EU-Richtlinie als erste Stufe angenommen. Das zweite Ereignis ist die Umsetzung der europäischen Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung ins nationale Recht. Das Endereignis, das Inkrafttreten des Mindestbesteuerungsgesetzes in Österreich, ist gleichzeitig Endergebnis der Prozessanalyse.

Als Prozessdaten werden alle Aussagen über das Geschehen, die Implementierung der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung, zu einem bestimmten Zeitpunkt an einem bestimmten Ort bzw. in einem abgrenzbaren Raum bezeichnet ¹¹⁸

Bei der Erhebung des Anfangszustandes werden anderes als bei der Bestimmung des Anfangszeitpunktes, Rahmenbedingungen, allgemeine Strukturen und institutionelle Regelungen erfasst, welche für die gesamte Prozessanalyse als gegeben angenommen werden. Der Anfangszustand beschreibt somit den Kontext oder die Struktur, in der der Prozess stattfindet. Im Rahmen der Prozessanalyse ist der Gesamtprozess in einzelne Schritte zu zerlegen, wobei jeder Schritt durch *die Zuschreibung von elementaren kausalen Mechanismen* zu erklären ist ¹¹⁹. Die Ereignisse im Prozess werden über diverse kausale Mechanismen miteinander verbunden. Die Analyse hat den Nachweis von kausalen Beziehungen zwischen den Ereignissen mittels Zurechnung von kausalen Mechanismen zum Ziel.

¹¹⁷ Ebd. S. 211.

¹¹⁸ Nullmeier, *Kausale Mechanismen und Process Tracing*, S. 215.

¹¹⁹ Ebd. S.232.

*„Als Prozess wird die Gesamtheit der Ereignisse bezeichnet, die zwischen einem von der Forschenden zu definierenden Anfangszeitpunkt und einem Endzeitpunkt stattfinden und in einem Bezug, zu dem zu erklärenden Ereignis stehen. Prozess ist alles Geschehen vor dem Zeitpunkt des zu erklärenden Ereignisses, das für die Erklärung dieses Ereignisses relevant ist.“*¹²⁰

*„Der erste große Unterschied zum tradierten Process Tracing besteht darin, dass die Erklärung eines einzelnen Geschehens und die Untersuchung eines Prozesses, der zu diesem Geschehen führt, den Ausgangspunkt und die Zielsetzung der Prozessanalyse bilden“*¹²¹.

Es wird eine umfassende Dokumenten- und Literaturanalyse durchgeführt. Als primäre Quellen werden Gesetzestexte der Richtlinie und des Mindestbesteuerungsgesetzes herangezogen. Als Sekundärliteratur wird einschlägige Fachliteratur zur Implementation von Gemeinschaftsrecht verwendet.

Die Untersuchung des Prozesses der Implementierung der Gesetzgebung zur globalen Mindestbesteuerung gliedert sich in zwei Ebenen. Einerseits wird die Umsetzung der Richtlinie auf europäischer Ebene angesehen, um die Positionen der Mitgliedstaaten untersuchen zu können, und andererseits wird in einem zweiten Schritt die Umsetzung ins nationale österreichische Recht untersucht. Die Implementierung des nationalen Gesetzes ist das zu erklärende Ereignis. Durch die hohe Komplexität und Detailliertheit der Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung wird aus der Theorie abgeleitet angenommen, dass die Umsetzung erschwert war, aber durch den engen Ermessensspielraum der Richtlinie schnell voranging.

Die Messbarkeit des Ermessensspielraums in der EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung ergibt sich aus der Frage, in welchem Umfang die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht inhaltlich oder verfahrenstechnisch frei sind. Die Messung dieses Ermessens lässt sich anhand folgender Dimensionen und Kriterien beurteilen. Der juristische Ermessensspielraum richtet sich nach der Form der Regelung. Die EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung basiert auf den OECD-GloBE-Regeln und wurde im Format einer Richtlinie und nicht als Verordnung erlassen. Richtlinien sind per Definition verpflichtend hinsichtlich des Ziels, lassen den Mitgliedstaaten jedoch Wahlfreiheit bei Form und Mittel der Umsetzung¹²². Das Messbarkeitskriterium ist hierbei der formale

¹²⁰ Ebd. S. 219.

¹²¹ Ebd. S. 209.

¹²² Art. 288 AUEV.

Umsetzungsfreiraum, die Mitgliedstaaten können entscheiden, ob sie die Mindeststeuer durch Ergänzung zum Körperschaftssteuergesetz, durch ein Spezialgesetz oder über bestehende Steuerverfahrensordnungen implementieren.

Der inhaltliche Ermessensspielraum definiert sich durch Wahlrechte und Optionen innerhalb der Richtlinie. Die Richtlinie enthält eine Reihe von fakultativen Klauseln, sogenannte „Optional Provisions“, die den Mitgliedstaaten Entscheidungsspielräume lassen ¹²³. Das Messbarkeitskriterium ist hierbei das Vorhandensein von quantifizierbaren Optionen und Wahlrechten. Ein größerer Spielraum besteht, wenn mehrere Alternativen rechtskonform wählbar sind. ¹²⁴

Dann gibt es weiters den Ermessensspielraum bei der Auslegung und Anwendung der Richtlinie. Die Richtlinie basiert auf den OECD-Modellregeln, die durch einen technischen Kommentar ergänzt wurden, welcher nicht rechtsverbindlich ist, aber zur Auslegung herangezogen wird. Das bedeutet, dass die Richtlinie zwar zur inhaltlichen Umsetzung der OECD-Vorgaben verpflichtet, aber die konkrete Interpretation bleibt in Teilen nationalem Ermessen überlassen (z.B. die Definition der „Covered Taxes“ oder bei der Zuordnung passiver Einkünfte). Das Messbarkeitskriterium hierbei ist der Interpretationsspielraum in der juristischen Praxis ¹²⁵.

Es wurden keine Primärdaten erhoben, sondern es wurde der Gesetzestext der Richtlinie als hauptsächliches Arbeitsdokument herangezogen, um vor allem die Ermessensspielräume bei der Umsetzung analysieren zu können. Weiters wurden Stellungnahmen des BMF und der Finanzverwaltung zur Analyse verwendet, um die Anpassungen in der Verwaltung und im Institutionengefüge bewerten zu können. Auch die OECD-Mustervorschriften wurden verwendet, um analysieren zu können, wie sich der Prozess von der Veröffentlichung dieser Vorschriften bis hin zum Erlass des Mindestbesteuerungsgesetzes in Österreich gestaltet hat. Die Prozessanalyse stützt sich demnach auf Sekundärliteratur, die bereits vorhanden war. Es wurde der Gesetzestext des österreichischen Mindestbesteuerungsgesetzes verwendet, um die rechtliche Umsetzung der Richtlinie in Österreich analysieren zu können. Außerdem wurden die im Begutachtungsverfahren eingereichten Stellungnahmen (z.B. der WKO, der Industriellenvereinigung oder Landesregierungen) herangezogen, um den politischen Diskurs und möglichen Widerstand hinsichtlich der Regelungen zur Mindestbesteuerung nachvollziehen zu können.

¹²³ Richtlinie (EU) 2022/2523, insbesondere Art. 3, 47-56.

¹²⁴ OECD (2021): *GloBE Model Rules*, Commentary Chapters 7 & 8.

¹²⁵ OECD (2022): *GloBE Model Rules*, Commentary Chapters 2-6

Für die Analyse der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 wird Österreich als Untersuchungsfall gewählt. Die Auswahl ist sowohl inhaltlich als auch methodisch begründet.

Erstens handelt es sich um einen verpflichtenden Umsetzungsfall, da die Richtlinie für alle Mitgliedstaaten bindend ist. Österreich steht somit stellvertretend für andere EU-Staaten und erlaubt Rückschlüsse auf allgemeine Implementationsmuster.

Zweitens weist Österreich als mittelgroße Volkswirtschaft eine interessante Position im europäischen Vergleich auf. Multinationale Unternehmen sind für den Standort relevant, jedoch nicht in einem Ausmaß wie in großen Volkswirtschaften wie Deutschland oder Frankreich. Damit ist Österreich ein „mittlerer“ Fall, der sowohl strukturelle Vergleichbarkeit bietet als auch Besonderheiten aufweist.

Drittens verfügt Österreich über ein stark ausgebautes Steuerverwaltungssystem mit hoher Transparenz und institutioneller Kapazität. Diese Rahmenbedingungen machen es möglich, die Umsetzung der Richtlinie nicht nur formal, sondern auch praktisch nachzuzeichnen.

Viertens wird die Steuerpolitik in Österreich von einer lebendigen politischen und wissenschaftlichen Debatte begleitet. Forschungsinstitutionen wie WIFO und IHS sowie eine breite mediale Auseinandersetzung tragen zu einer hohen Sichtbarkeit und Politisierung des Themas bei. Dies eröffnet die Möglichkeit, neben der rechtlich-administrativen Umsetzung auch die diskursive Dimension zu analysieren.

Schließlich ist Österreich in der Typologie von Falkner et al. der „World of Law Observance“ zuzuordnen. Staaten dieses Typs zeichnen sich durch eine regelorientierte Kultur der Gesetzesbeachtung aus, in der EU-Vorgaben in der Regel fristgerecht und ordnungsgemäß umgesetzt werden. Für die vorliegende Analyse ist dies bedeutsam, da sich hier nachvollziehen lässt, wie selbst unter Bedingungen hohen Misfits und engen Ermessensspielraums eine konfliktarme Umsetzung gelingt.

Die Wahl Österreichs als Untersuchungsfall ist somit methodisch schlüssig: Das Land bietet ein typisches Beispiel für die ordnungsgemäße Umsetzung von EU-Richtlinien und ermöglicht zugleich die Analyse der Wechselwirkung von Anpassungsdruck, Misfit, Ermessensspielraum und diskursiver Legitimation.

Um die Dimension der Implementierung der Richtlinie (EU) 2022/2523 in Österreich zu untersuchen, wurde eine qualitative Inhaltsanalyse der parlamentarischen Debatte zur nationalen Umsetzung (MinBestRL-UmsG, BGBl. I Nr. 166/2023) durchgeführt. Als empirisches Material diente das stenographische Protokoll des Nationalrats zur 245. Sitzung vom 14. Dezember 2023. Die Analyse folgte einem strukturierenden Kategoriensystem, das sowohl theoriegeleitete Kategorien (z. B. aus der Europäisierungsforschung) als auch induktiv gewonnene Subkategorien umfasst.

Für die Analyse des politischen Umsetzungsprozesses wurde die 245. Sitzung des österreichischen Nationalrats vom 14. Dezember 2023 ausgewählt, da sie den einzigen parlamentarischen Diskursraum darstellt, in dem die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 im Rahmen des Mindestbesteuerungsgesetzes umfassend behandelt und beschlossen wurde. Die Sitzung stellt somit einen entscheidenden institutionellen Schnittpunkt dar, an dem politische Deutung, Framing und Legitimationsstrategien öffentlich sichtbar wurden. Aus methodischer Sicht ist die Fokussierung auf diese Sitzung als politisches Schlüsselereignis im Sinne einer prozessanalytischen Fallstudie sachgerecht.

Die Konzentration auf einen Einzelfall ermöglicht eine tiefgehende Analyse, schränkt jedoch die Generalisierbarkeit der Ergebnisse ein. Ebenso sind die empirischen Daten teilweise auf offizielle Dokumente und keine Interviews begrenzt, was die Perspektivenvielfalt reduziert. Dennoch liegt die Stärke des gewählten Vorgehens in der Detailtiefe und Nachvollziehbarkeit der Kausalketten, die durch die Kombination von Inhalts- und Prozessanalyse rekonstruiert werden können.

Ziel war es, die politischen Argumentationsmuster, Deutungsrahmen (Frames) und Konfliktlinien zu identifizieren, die im Zuge der Umsetzung artikuliert wurden. Im Mittelpunkt steht die Frage, welche Argumente, Deutungsmuster und Legitimationsstrategien unterschiedliche politische Akteure in der parlamentarischen Debatte verwenden. Die Methode dient dazu, politische Frames und diskursive Konfliktlinien sichtbar zu machen. Die Analyse folgt dem Ansatz der qualitativen Inhaltsanalyse nach Philipp Mayring, der eine regelgeleitete, theoriegeleitete und kontextsensitiv interpretierende Auswertung politischer Texte ermöglicht¹²⁶. Die Methode ist besonders geeignet, um latente Bedeutungsstrukturen in parlamentarischen Debatten zu erschließen und vergleichend auszuwerten. Analysiert wurden die Redebeiträge

¹²⁶ Mayring, *Qualitative Inhaltsanalyse*, S. 49 ff.

der Abgeordneten sowie des Finanzministers, die sich inhaltlich mit der Umsetzung, Legitimation oder Kritik an der Richtlinie befassen. Die Codierung erfolgte mit Hilfe einer strukturierenden Inhaltsanalyse, wobei jedes Textsegment einer oder mehreren Kategorien zugewiesen und interpretativ kommentiert wurde. Als Analyseeinheit diente jeweils ein in sich geschlossener Redebeitrag oder ein thematisch konsistenter Abschnitt innerhalb einer Rede. Die Codierung erfolgte absatzweise auf Grundlage der thematischen Kohärenz. Zur Sicherung der Transparenz und Nachvollziehbarkeit wurden die Kategorien, Codierungen und Kommentare dokumentiert und mit Textstellen belegt. Die Analyse bleibt bewusst theoriegeleitet, achtet aber auf möglichst geringe Interpretationsverzerrung durch klare Regelanwendung. Gleichzeitig ist sich die Arbeit der subjektiven Vorstrukturierung durch die Forschungsfrage bewusst.

Entscheidend ist, dass Inhaltsanalyse und Prozessanalyse nicht isoliert nebeneinanderstehen, sondern sich ergänzen. Die Inhaltsanalyse bereitet das empirische Material systematisch auf, indem sie zentrale Aussagen, Argumente und Regelungsinhalte kategorisiert. Die Prozessanalyse greift diese Ergebnisse auf und ordnet sie in eine zeitliche Abfolge und theoretische Struktur ein, um kausale Zusammenhänge sichtbar zu machen.

Es wurde eine Kombination der Methoden der Prozessanalyse und der qualitativen Inhaltsanalyse gewählt, da so einerseits herausgearbeitet werden kann, wieso es zu einem hohen Misfit bei der Umsetzung kam und andererseits, durch die qualitative Inhaltsanalyse beantwortet werden kann, wieso es trotzdem zu einer ordnungsgemäßen und raschen Umsetzung der Richtlinie, durch Heranziehen der Umsetzungsdimensionen, gekommen ist. Die Kombination der beiden Methoden lässt es zu nicht nur zu nachzuvollziehen, ob ein Misfit bei der Umsetzung einer Richtlinie mit engem Ermessensspielraum bestand, sondern auch weshalb Österreich in diesem Fall als Beispiel für eine „World of Law Observance“ gelten kann.

Das Kategoriensystem dient dazu, die Redebeiträge im Parlament zu analysieren nach:

- politischen Argumentationsmustern,
- Deutungsrahmen (Framing),
- Legitimationen und Konflikten,
- und Verwaltungspraxis bei der nationalen Umsetzung von EU-Recht.

Der diskursive Institutionalismus geht davon aus, dass politische Akteure durch Diskurse und Ideen politische Maßnahmen legitimieren, wobei die zentrale Annahme ist, dass Legitimität

durch Sprache entsteht. Um Legitimation empirisch zu erfassen, sind daher sprachliche Frames und Argumentationsmuster zu untersuchen. Die gebildeten Kategorien sind Indikatoren für das, was der diskursive Institutionalismus als kommunikative Diskurse bezeichnet. Sie zeigen, wie Parteien dieselbe Richtlinie in unterschiedliche Narrative einbetten, um sie zu legitimieren.

Das Kategoriensystem

Nr.	Hauptkategorie	Subkategorien / Codes	Begründung / Theoretischer Bezug
A	Legitimation der Mindestbesteuerung	A1: Steuergerechtigkeit A2: Internationale Verpflichtung A3: Beitrag zu Fairness A4: Druck durch internationale Foren	Normativer Frame (z. B. „Gerechtigkeit“, Featherstone 2003)
B	Kritik an der EU oder Global Governance	B1: Souveränitätsverlust B2: EU-Zentralismus B3: Fremdbestimmung durch OECD B4: Demokratiedefizit	Intergouvernementalistischer Frame, Euroskepsis
C	Verwaltung und technische Umsetzung	C1: Komplexität der GloBE-Regeln C2: Bürokratische Belastung C3: Umsetzungsaufwand C4: Kritik an Implementationsfähigkeit	Implementationstheorie (z. B. Treib 2006; Falkner et al. 2005)
D	Wirtschafts- und Standortargumente	D1: Gefährdung der Wettbewerbsfähigkeit D2: Belastung des Mittelstands D3: Investitionsklima D4: Steuerstandort Österreich	Steuerpolitik als wirtschaftspolitisches Instrument
E	Parteilpolitische Bewertung / Politisierung	E1: Zustimmung der Koalition E2: Ablehnung der Opposition E3: Parteienbezug zur Maßnahme (ideologisch) E4: Instrumentalisierung für Parteipositionen	Diskurstheorie, Parteientheorie
F	Verhältnis EU – Nationalstaat	F1: Pflicht zur Harmonisierung F2: Spielraum bei der Umsetzung	Mehrebenen-Governance, Europäisierung (Knill/Lehmkuhl 1999)

Nr.	Hauptkategorie	Subkategorien / Codes	Begründung / Theoretischer Bezug
G	Diskursives Framing / Narrative	F3: Kompetenzverteilung	Framing-Ansätze
		F4: Subsidiaritätsfragen	
		G1: Globalisierung als Druckfaktor	
		G2: Brüssel als Bedrohung/Chance	
		G3: Steuerflucht als Problem	
H	Akteursbezug / Interessenlagen	G4: Multinationale Konzerne als Gegner	Akteurszentrierte Implementationsforschung
		H1: Bezug auf KMUs	
		H2: Bezug auf Großunternehmen	
		H3: Bezug auf Steuerberater / Verwaltung	
		H4: Bezug auf Bürger/innen	

Die Entwicklung des Kategoriensystems in dieser Arbeit folgt dem Ansatz der qualitativen Inhaltsanalyse nach Philipp Mayring, der eine systematische und theoriegeleitete Auswertung politischer Textmaterialien erlaubt ¹²⁷. Die Kategorienbildung erfolgte dabei in einem kombinierten Verfahren aus deduktiver und induktiver Herangehensweise, um sowohl theoretisch fundierte als auch empirisch anschlussfähige Analysekatoren zu erfassen.

Zunächst wurden zentrale Kategorien deduktiv aus der theoretischen Vorarbeit abgeleitet. Relevante Literatur aus der Europäisierungs- und Implementationsforschung, insbesondere zur „Misfit“-These, sowie aus der Diskursforschung¹²⁸ diente als Grundlage. Daraus resultierten übergeordnete Kategorien wie „Legitimation“, „Kritik an der EU oder Global Governance“, „Verwaltung und technische Umsetzung“, oder „Wirtschafts- und Standortargumente“. Diese Kategorien spiegeln zentrale Dimensionen der theoretischen Debatte wider und erlauben eine gezielte strukturierende Analyse.

Ergänzend wurden beim Durchgang durch das stenographische Protokoll auch induktiv neue Kategorien gebildet, sofern relevante thematische Muster nicht durch bestehende deduktive Kategorien abgedeckt waren. Dazu zählten beispielsweise „Verhältnis EU – Nationalstaat“ oder „Diskursives Framing / Narrative“. Diese wurden aus dem Material heraus entwickelt, inhaltlich definiert und in das bestehende System integriert.

¹²⁷ Mayring, *Qualitative Inhaltsanalyse*, S. 50 ff.

¹²⁸ Schmidt, „Discursive Institutionalism“, S.303-326.

Die so entstandenen Kategorien wurden anschließend hierarchisch strukturiert, wobei Hauptkategorien jeweils durch mehrere Subkategorien präzisiert wurden. Beispielhaft umfasst die Hauptkategorie „Legitimation“ die Subkategorien „Steuergerechtigkeit“, „Internationale Verpflichtung“, „Beitrag zu Fairness“ und „Druck durch internationale Foren“. Dies ermöglicht eine strukturierende Auswertung, bei der inhaltlich verwandte Aussagen systematisch zusammengefasst und verglichen werden können. Die Codierung erfolgte absatzweise, wobei jeweils auf die argumentative Funktion innerhalb des Debattenverlaufs abgestellt wurde. Eine Aussage konnte mehreren Kategorien zugeordnet werden, sofern dies inhaltlich gerechtfertigt war.

Diese methodisch kontrollierte Kategorienbildung gewährleistet eine theoriegeleitete, zugleich aber empirisch fundierte Analyse der politischen Deutungsmuster und Argumentationsstrategien, wie sie in der parlamentarischen Debatte zur Umsetzung der Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung in Österreich sichtbar wurden.

Trotz des systematischen Vorgehens weist die gewählte Methodik gewisse Einschränkungen auf. Die Analyse der parlamentarischen Debatte stützt sich ausschließlich auf die 245. Sitzung des Nationalrates. Dadurch könnten andere relevante Diskussionsbeiträge, die in früheren oder späteren Sitzungen geäußert wurden, unberücksichtigt bleiben. Die Generalisierbarkeit der diskursiven Ergebnisse ist daher eingeschränkt ¹²⁹.

Ferner ist bei der qualitativen Codierung stets ein gewisses Maß an Interpretationsspielraum gegeben. Trotz der Verwendung eines strukturierten Kategoriensystems kann nicht ausgeschlossen werden, dass subjektive Bewertungen bei der Zuordnung von Aussagen zu einzelnen Frames eine Rolle spielen. ¹³⁰

Theoretische Annahmen

Die Prozessanalyse geht davon aus, dass politische Ergebnisse auf spezifische Kausalmechanismen zurückzuführen sind, die zwischen unabhängigen und abhängigen Variablen vermitteln ¹³¹. Sie zielt nicht nur auf die Beschreibung von Abläufen, sondern auf die Erklärung, *wie* und *warum* bestimmte Ereignisse eintreten ¹³².

¹²⁹ Mayring, *Qualitative Inhaltsanalyse*, S. 67-69.

¹³⁰ Margrit Schreier, *Qualitative Content Analysis in Practice* (SAGE, 2012), S. 147-150.

¹³¹ Alexander L. George und Andrew Bennett, *Case studies and theory development in the social sciences*, BCSIA studies in international security (MIT Press, 2005), S.206-207.

¹³² Derek Beach und Rasmus Brun Pedersen, *Process-tracing methods: foundations and guidelines* (University of Michigan Press, 2013), S. 2-5.

Für die Europäisierungs- und Implementationsforschung bedeutet dies, dass die Umsetzung einer Richtlinie als Prozess zu verstehen ist, der durch theoretisch erwartete Mechanismen geprägt wird. Die Annahme der herangezogenen Misfit These ist, dass je stärker die Diskrepanz zwischen europäischen Vorgaben und nationalen Strukturen ist, desto höher der Anpassungsdruck¹³³. Ein enger Ermessensspielraum zwingt nationale Akteure zu formgetreuer Transposition, während breitere Spielräume mehr Varianz ermöglichen.¹³⁴ Die zu überprüfende Annahme bezogen auf die Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung ist, dass diese aufgrund ihrer hohen Komplexität und Detailliertheit durch einen hohen Misfit geprägt ist und andererseits einen engen Ermessensspielraum hat. Angenommen wird, dass je enger der Ermessensspielraum ist, desto höher der Misfit. Mit der Prozessanalyse kann auch die Annahme, dass Österreich bei der Umsetzung der Richtlinie einen Fall der „World of Law Observance“ überprüft werden, da untersucht wird, ob eine hohe Befolgungsbereitschaft vorliegt.¹³⁵

Die qualitative Inhaltsanalyse (QIA) folgt der Annahme, dass sprachliche Äußerungen Indikatoren für latente Strukturen und Deutungsmuster sind¹³⁶. Sie arbeitet mit einem systematischen Kategoriensystem, das deduktiv aus Theorien abgeleitet und induktiv um empirisch relevante Kategorien ergänzt werden kann

Die Prozessanalyse liefert die kausale Logik, die qualitative Inhaltsanalyse operationalisiert diese Logik und prüft sie anhand empirischer Indikatoren. Damit ist gewährleistet, dass die Untersuchung nicht nur beschreibend, sondern theoriegeleitet und erklärungsorientiert erfolgt. Sie hat die rechtlichen und politischen Schritte der Umsetzung detailliert nachgezeichnet. Um die Befunde über die reine Beschreibung hinaus zu verstehen, werden sie im Folgenden systematisch mit den theoretischen Konzepten von Misfit, Ermessensspielraum und diskursivem Institutionalismus verknüpft.

5 Empirische Analyse

Die globale Mindestbesteuerung stellt ein zentrales Projekt gegen Steuervermeidung im internationalen Unternehmenssektor dar. Im europäischen Kontext wurde sie mit der Richtlinie (EU) 2022/2523 verbindlich geregelt. Diese verpflichtet die Mitgliedstaaten, einen effektiven

¹³³ Börzel und Risse, „When Europe Hits Home: Europeanization and Domestic Change“, S. 2.

¹³⁴ Knill und Lehmkuhl, „The National Impact of European Union Regulatory Policy“, S.256-258.

¹³⁵ Börzel und Risse, „Conceptualizing the Domestic Impact of Europe“, S.64-67.

¹³⁶ Mayring, *Qualitative Inhaltsanalyse*, S.14 -16.

Mindeststeuersatz von 15 % für große Unternehmensgruppen ab dem Geschäftsjahr 2024 sicherzustellen. Die Prozessanalyse untersucht die konkrete Umsetzung der Richtlinie in Österreich, eingebettet in die theoretischen Debatten der Implementations- und Europäisierungsforschung.

Die OECD-Mustervorschriften zum BEPS-Projekt wurden im Oktober 2021 veröffentlicht, bei denen über 135 Staaten mitgewirkt haben. Die Global Anti-Base Erosion Rules bzw. GloBE-Vorschriften sollen ein koordiniertes Besteuerungssystem ermöglichen, in dem multinationale Unternehmensgruppen in jedem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie tätig sind, ein Mindestmaß an Steuern auf die dort erzielten Gewinne zahlen. In jedem Steuerhoheitsgebiet soll eine Ergänzungssteuer erhoben werden, wenn der effektive Steuersatz unter dem Mindestsatz liegt.¹³⁷ Im Dezember 2022 wurde die Richtlinie (EU) 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppe in der Union im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht. Die OECD-Mustervorschriften wurden mit der Richtlinie beinahe wortgleich übernommen. Im Rat der Europäischen Union wurde die Richtlinie einstimmig angenommen, was erforderlich war, da Steuerfragen grundsätzlich der Einstimmigkeit bedürfen. Besonders Ungarn blockierte die Verabschiedung monatelang, da es Sorge um Wettbewerbsnachteile und die nationale Steuerhoheit hatte. Ebenso Polen hatte Bedenken, weil es eine feste Verbindung von Pillar 1 (Umsatzbesteuerung großer Digitalkonzerne) und Pillar 2 (Mindestbesteuerung) forderte. Irland war zunächst skeptisch wegen seiner traditionell niedrigen Körperschaftsteuer (12,5 %), stimmte aber schließlich auch zu.¹³⁸

Die Pillar 2- Regeln definieren die Struktur einer globalen Mindestbesteuerung inklusive dem effektiven Mindeststeuersatz von 15%, die Berechnung der unbesteuerten Gewinne, die Regeln für die Income Inclusion Rule (IIR) und die Untaxed Payments Rule (UTPR), die Safe Harbour Regelungen und so weiter. Die OECD-Model Rules sind aber nur Empfehlungen und stellen kein verbindliches Recht dar. Noch im Dezember 2021 kündigte die EU-Kommission an, die GoBE-Vorgaben in einer verbindlichen Richtlinie umzusetzen. Ziel war die einheitliche Umsetzung innerhalb der EU, die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen innerhalb des Binnenmarktes und das sicherstellen, dass alle großen Konzerne steuerlich gleich behandelt werden. Am 22. Dezember hat die Kommission einen ersten Richtlinienentwurf vorgelegt, der

¹³⁷ OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften (Säule 2), 1. Ausgabe: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (OECD, 2024), <https://doi.org/10.1787/fa25ee1e-de>.

¹³⁸ <https://www.icon.at/news/detail/globale-mindestbesteuerung-noch-keine-einstimmigkeit-im-ecofin>, <https://www.ft.com/content/2a2f69aa-f61a-4f4e-934f-293665019229>.

sich sehr eng an die OECD-Model Rules angelehnt, aber Anpassungen wie zB. die Erweiterung auf große nationale Gruppen und der Pflicht der Umsetzung für alle Mitgliedstaaten vorgenommen hat. Vom Frühjahr bis Herbst 2022 gab es intensive Verhandlungen der Mitgliedstaaten im Rat, wobei Ungarn und Polen die Umsetzung lange blockierten. Ungarn löste die Blockade gegen die Mindestbesteuerung im Gegenzug für die Freigabe eingefrorener EU-Gelder. Ungarn hatte Anspruch auf Milliarden an EU-Fördermitteln, die wegen Bedenken zur Rechtsstaatlichkeit in Ungarn eingefroren waren. Ungarn nutzte seine Blockade bei der Steuerfrage als Druckmittel ¹³⁹. Polen wollte ursprünglich, dass Pillar 2 nur umgesetzt wird, wenn auch die neue Besteuerung für große Digitalkonzerne (Pillar 1) umgesetzt wird, stimmte aber dann nach Zusicherung, dass Pillar 1 und Pillar 2 unabhängig voneinander behandelt werden, zur Richtlinie zu ¹⁴⁰. Irland stimmte nach der Zusage flexibler Safe-Harbor-Regelungen und keiner Änderung am Körperschaftsteuersatz zu, da es große Angst hatte, seine Attraktivität für Investoren zu verlieren. Deutschland und Frankreich zeigten Bereitschaft eine sogenannte „Koalition der Willigen“ zu gründen und setzten damit die Blockadeländer unter Druck, indem sie signalisierten, Pillar 2 notwendigenfalls auch ohne Einstimmigkeit umzusetzen. Jedes einzelne Land hatte demnach faktisch ein Vetorecht, ohne Kompromisse hätte es keine EU-weite Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung gegeben¹⁴¹.

Österreich hat bei der Abstimmung im Rat zur Richtlinie (EU) 2022/2523 über die globale Mindestbesteuerung ohne besondere Vorbehalte oder Bedingungen zugestimmt und die Einführung aktiv unterstützt. Österreich war eines der ersten EU-Länder, die die nationalen Gesetze zur Mindestbesteuerung vorbereitet und im Entwurf veröffentlicht haben und hat keinen Widerstand und keine Bedingungen bei der Umsetzung der Mindestbesteuerungsrichtlinie geleistet und gestellt.

Die supranationale Steuerungslogik entspricht dabei einem Fall positiver Integration, bei der konkrete materielle Anforderungen (z. B. Steuersatz, Geltungsbereich, Berechnungsweise) verbindlich vorgeschrieben sind ¹⁴². Vor Inkrafttreten der Richtlinie verfügte Österreich über kein System einer expliziten Mindestbesteuerung. Die Steuerpolitik war grundsätzlich kompetitiv ausgerichtet, mit einer Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 24 % ab 2023 ¹⁴³. Das Finanzministerium hatte jedoch bereits 2021 eine Expertengruppe zur

¹³⁹ <https://www.politico.eu/article/hungary-wields-veto-to-halt-minimum-tax-deal/>.

¹⁴⁰ <https://www.euractiv.com/section/economy-jobs/news/poland-lifts-its-last-minute-veto-threat-on-eu-minimum-tax-directive/>.

¹⁴¹ <https://www.europarl.europa.eu/news/de/agenda/briefing/2022-07-04/8/nationale-vetos-gegen-globales-steuerabkommen>.

¹⁴² Knill und Lehmkuhl, „How Europe Matters: Different Mechanisms of Europeanization“, S.3-4.

¹⁴³ BMF (2022): *Steuerreform 2023/24 – Erläuterungen zum Körperschaftsteuertarif*, Wien.

Vorbereitung der Umsetzung eingerichtet. Im Gegensatz zu Ländern wie Ungarn oder Irland stieß die Mindestbesteuerung in Österreich auf wenig politischen Widerstand.

Der Staat musste die europäische Verpflichtung einhalten die Mindestbesteuerung nach den Vorgaben der OECD GloBE-Regeln innerhalb des Binnenmarktes umzusetzen, was sich aus der Einstimmigkeit im Rat der EU ergab. Für Österreich bedeutete dies eine umfassende Neustrukturierung der Steuer- und Meldeverfahren in der Verwaltung. Dazu gehörte die Einführung von Berichtspflichten für multinationale Unternehmen, was zusätzliche Verwaltungskapazitäten und Technologieinvestitionen bedeutete. Österreich musste sicherstellen, dass alle nationalen Steuerregelungen und Steuerbefreiungen mit der globalen Mindestbesteuerung kompatibel sind. Es wurde eine qualifizierte nationale Ergänzungssteuer eingeführt, die sicherstellen soll, dass Unternehmen, die die globale Mindestbesteuerung von 15% nicht erreichen, zusätzlich auf nationale Steuersätze aufgestockt werden. Österreich musste die nationalen Steuerregelungen so anpassen, dass sie mit der OECD-Mindestbesteuerung kompatibel sind, was insbesondere die Steuerberichtserstattung und Transparenzanforderungen betraf. Die Richtlinie führte zu einem erheblichen Zuwachs an Berichtspflichten für multinationale Unternehmen, sie mussten neue Berechnungen und Berichtserstattungen vornehmen, um die Mindeststeuerquote nachzuweisen. Um die Berichtserstattungsanforderungen effizient umzusetzen, musste die österreichische Finanzverwaltung ihre IT-Systeme und Datenbanken so aufrüsten, dass sie die neuen Steuererklärungen und Datenverarbeitungen im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung automatisch verarbeiten können. Es wurden Online-Plattformen für die Steuererklärungen eingerichtet, die es den Unternehmen ermöglicht, die zusätzlichen Berichtserstattungspflichten durchzuführen. Es wurden Schulungsprogramme für Steuerbehörden und Unternehmen angeboten um die neuen Vorschriften zu verstehen und richtig anzuwenden, den Verwaltungsaufwand zu minimieren und Fehler zu vermeiden. Unternehmen, die von der Mindestbesteuerung betroffen sind, werden regelmäßigen Prüfungen unterzogen, um sicherzustellen, dass sie alle Anforderungen erfüllen und keine Steuerflucht betrieben wird¹⁴⁴. Die Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in Österreich erforderte demnach eine umfangreiche Anpassung der nationalen Institutionen, sowohl in rechtlicher als auch in administrativer Hinsicht. Diese Anpassungen betrafen dabei insbesondere Steuerbehörden, Unternehmen und die gesetzlichen Rahmenbedingungen. Letztere betreffen wie schon erwähnt,

¹⁴⁴ https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html?utm_source=chatgpt.com#pdf-download.

<https://digitalpolicyalert.org/event/8110-adopted-directive-implementing-15-minimum-tax-rate-for-multinationals-operating-within-eu-by-council-of-eu?>

die Einführung der qualifizierten nationalen Ergänzungssteuer (QDMTT), um sicherzustellen, dass multinationale Unternehmen mit einem effektiven Steuersatz von unter 15 % eine zusätzliche nationale Steuer zahlen, in dem die nationale Steuerlast aufgestockt wurde. Es wurden außerdem neue Regelungen zur Besteuerung von Gewinnen ausländischer Tochtergesellschaften eingeführt, die garantieren sollen, dass Unternehmen ihre Gewinne nicht in Niedrigsteuerländer verlagern, um der Mindestbesteuerung zu entgehen. Multinationale Unternehmen mussten ihre steuerlichen Berichterstattungspflichten erweitern, um den Anforderungen der OECD und der EU zu entsprechen. Dies schließt eine detaillierte Länderberichterstattung ein, bei der Unternehmen angeben müssen, in welchen Ländern sie tätig sind und welche Steuern sie zahlen. Österreich musste schließlich sicherstellen, dass seine nationalen Regelungen im Einklang mit den globalen Steuertransparenzanforderungen und anti-Base-Erosion-Strategie standen. Diese umfangreichen Anpassungen stellten sicher, dass Österreich die globalen Mindestbesteuerungsregeln erfolgreich umsetzen konnte, während gleichzeitig der administrative Aufwand für Unternehmen und die Steuerbehörden so gering wie möglich gehalten wurde.

Der Endpunkt der Prozessanalyse ist die Umsetzung des Mindestbesteuerungsgesetzes in österreichisches Recht. Die Implementation der EU-Richtlinie in nationales Recht stellt das Ende des Umsetzungsprozesses dar. Das Mindestbesteuerungsgesetz wurde Ende 2023 beschlossen und trat am 31. Dezember 2023 in Kraft. Es findet Anwendung auf Geschäftsjahre ab dem 1. Jänner 2024. Wie herausgearbeitet werden konnte, war der Anpassungsdruck bei der Umsetzung des Gesetzes aufgrund der rechtlichen und administrativen Änderungen hoch, der nationale Widerstand niedrig. Im Gesetzgebungsverfahren kam es zu keinen grundlegenden politischen Konflikten, was Österreich der Kategorie einer „*world of law observance*“ (nach Falkner et al.) zuordnet, die durch Regelkonformität, wie der zeitgerechneten Umsetzung gekennzeichnet ist.¹⁴⁵

Der Anpassungsdruck gründet in dem hohen Misfit zwischen dem österreichischen Institutionengefüge und der EU-Richtlinie.

Anhand der Dimensionen Inhalt, Umfang und Aufwand wird der Umsetzungserfolg bewertet. Inhaltlich deckt sich das österreichische Mindestbesteuerungsgesetz fast wortgleich mit der EU-Richtlinie. Österreich hat also inhaltlich richtlinienkonform umgesetzt und die vorgesehenen Spielräume kaum ausgenutzt. Es finden sich nur punktuell nationale

¹⁴⁵ Falkner u. a., *Complying with Europe.*, S. 321.

Ergänzungen, die aber nicht den materiellen Kern der Mindestbesteuerung betreffen und somit im Einklang mit der Richtlinie stehen. Nur bei der Zuständigkeit der Finanzverwaltung und bei gewissen Verfahrensbestimmungen (z.B. Fristen, Meldepflichten und Strafbestimmungen) gibt es nationale Ergänzungen. Sanktionen bei Versäumnissen sind in der Richtlinie offengelassen und nicht geregelt, im österreichischen Mindestbesteuerungsgesetz sind nationale Regelungen zu Sanktionen getroffen. Der Mindeststeuerbericht muss fristgerecht, vollständig und korrekt an die Finanzbehörde abgegeben werden, sonst muss mit hohen Strafen gerechnet werden. Bei vorsätzlichem Verhalten fällt eine Strafe von 100.000 EUR an, bei grob fahrlässigem Verhalten 50.000 EUR¹⁴⁶. Die berichtspflichtige Geschäftseinheit kann sich von Strafe befreien, in dem sie nachweist, dass sie die angemessenen Maßnahmen zur Erfüllung der Berichtspflichten ergriffen hat, worunter beispielsweise die Implementierung von Compliance-Systemen im Konzern zählt.¹⁴⁷

Der Geltungsbeginn ist mit dem 1.1.2024 geregelt. Der Anwendungsbereich auf Unternehmen mit einem Umsatz von mind. 750 Mio. EUR in 2 der letzten 4 Jahre ist gleich wie in der Richtlinie geregelt. Ebenso gibt es keine Abweichungen der Regelungen zum Mindeststeuersatz, der Income Inclusion Rule, der Undertaxed Payments Rule, der Substance-Based Income Exclusion, der De-minimis-Ausnahme und der Safe-Harbour Regelung im Mindestbesteuerungsgesetz.

Die Dimension des Umfangs beschreibt wo, wann und für wen eine Policy Anwendung findet. Die Aspekte des Umfangs sind das Gebiet, die Dauer und die Adressaten. Je nachdem, ob eine Richtlinie diese drei Aspekte des Geltungsbereichs festlegt, sollte die Umsetzung entweder vertikal (Vergleich mit EU-Zielen) oder horizontal (Vergleich zwischen Umsetzern) bewertet werden. Das Gebiet, in dem das Mindestbesteuerungsgesetz gilt, ist ganz Österreich, es gilt bundesweit. Der Aspekt der Dauer bezieht sich auf die zeitliche Umsetzung der Policy. Zum Beispiel kann ein spezifischer Politikplan hinsichtlich des zeitlichen Rahmens bei den umsetzenden Behörden unterschiedlich ausfallen. Der dritte Aspekt des Umfangs sind die Adressaten und betrifft vor allem die Frage, welche Akteure zur öffentlichen Debatte eingeladen werden.¹⁴⁸ Adressaten des Gesetzes zur globalen Mindestbesteuerung sind Unternehmen mit einem Umsatz von mind. 750 Mio. EUR, also gibt es eine spezifische Gruppe von Adressaten.

¹⁴⁶ Zur Strafbestimmung des § 75 MinBestG, Finanzstrafrecht, Aufsätze, Priv. Doz. Dr. Christoph Marchgraber, ZS 2024,181 Heft 4 v. 30.12.2024.

¹⁴⁷ <https://www.granthornton.at/themen/blogs/2024/umsetzung-globale-mindestbesteuerung/>

¹⁴⁸ Bondarouk und Mastenbroek, „Reconsidering EU Compliance“, S. 6.

Die Umsetzungsdauer war knapp über ein Jahr, ist doch die Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung vom 14. Dezember 2022 und sollte in den Mitgliedstaaten bis Ende 2023 umgesetzt werden.

Die letzte Dimension ist der Aufwand und beschreibt wie viel Einsatz hinsichtlich Personals, Expertise und Budget gezeigt wird. Aus der Literatur werden fünf Aspekte des Aufwandes herausgearbeitet. Der erste Aspekt ist die Anzahl an Personal, die für die Umsetzung der politischen Instrumente bereitgestellt wird. Dies bezieht sich darauf, wie viele Personen innerhalb der Organisation, dem Staat, dafür verantwortlich sind, die politischen Aufgaben zu definieren und umzusetzen. Der zweite Aspekt betrifft die Art der Expertise, also die informatorischen Ressourcen, die zur Unterstützung der politischen Umsetzung eingebunden werden. Es geht dabei um die Art des Wissens, das während der Umsetzung der Politik herangezogen wird. Ein Beispiel wäre, ob politische Umsetzer über unterschiedliche fachliche Hintergründe verfügen, um eine Synergie von Expertise zu fördern und eine fundierte, sowie umsetzbare Politik zu entwickeln. Der dritte Aspekt des Aufwands betrifft den Anteil des Budgets, also die finanziellen Ressourcen, die ein Umsetzer für die Erreichung der politischen Ziele bereitstellt. Da diese Mittel in der Regel nicht explizit in nationalen oder EU-Gesetzen festgelegt sind, sollte die Bewertung dieses Aspekts horizontal erfolgen, also im Vergleich zwischen den verschiedenen Umsetzern. Der vierte Aspekt betrifft die Priorisierung von Zielen und Maßnahmen innerhalb einer Politik. Da Ressourcen begrenzt sind, priorisieren Umsetzer typischerweise bestimmte Ziele oder Maßnahmen gegenüber anderen innerhalb derselben politischen Maßnahme. Beispielsweise könnte eine politische Vorgabe Maßnahmen enthalten, von denen einige höchstwahrscheinlich nicht vollständig umgesetzt werden. Es lässt sich daher analysieren, welche Maßnahmen Vorrang erhalten und besonders viel Aufmerksamkeit bekommen. Wie die ersten drei Aspekte ist auch die Priorisierung nicht durch nationale oder EU-Gesetzgebung festgelegt. Der fünfte und letzte Aspekt des Aufwandes ist das Monitoring. Er beschreibt, wie praktische Umsetzer die Qualität der umgesetzten Maßnahmen bewerten, welche Konsequenzen ein Unterlassen nach sich ziehen kann und wie die Einhaltung der politischen Vorgaben kontrolliert werden soll. Das Monitoring ist ein Mechanismus zur Qualitätssicherung, der sicherstellen soll, dass die Politik tatsächlich eingehalten wird. Die Existenz solcher Überwachungs- und Durchsetzungsmechanismen zeigt, inwieweit Umsetzer die Politik tatsächlich „wirksam machen“¹⁴⁹.

¹⁴⁹ Bondarouk und Mastenbroek, „Reconsidering EU Compliance“, S.7.

Bislang gibt es keine öffentlich zugänglichen Informationen darüber, wie viel Personal Österreich speziell für die Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung eingesetzt hat. Das Bundesministerium für Finanzen hat keine konkreten Zahlen zur Anzahl der eingesetzten Mitarbeiter veröffentlicht. Es ist allerdings bekannt, dass die Umsetzung des Mindestbesteuerungsgesetzes erhebliche administrative Anforderungen mit sich bringt.¹⁵⁰ Schätzungen zufolge sind bis zu 6.500 österreichische Gesellschaften, etwa 5% aller Unternehmen, von diesem Gesetz betroffen¹⁵¹. Dies legt nahe, dass sowohl das BMF als auch andere beteiligte Behörden entsprechende personelle Ressourcen bereitstellen mussten, um die Umsetzung und Überwachung der neuen Regelungen zu gewährleisten.

Expertise war bei der Umsetzung interdisziplinär notwendig. Es brauchte Juristinnen, Steuerberaterinnen, Bilanzexpertinnen, Finanzbeamte und IT-Fachleute. Vor allem im Bereich des Internationalen Steuerrechts, war die Kernkompetenz zur Interpretation und Anwendung der OECD-Mustervorschriften, sowie der EU-Richtlinie gefragt. Kenntnisse über Steuervermeidung, Hinzurechnungsbesteuerung, Verrechnungspreise etc. waren notwendig zur korrekten Anwendung der Income Inclusion Rule und der Undertaxed Payments Rule. Im Bereich des Bilanzrechts und der Rechnungslegung brauchte es ein Verständnis der Konzernabschlüsse nach IFRS (International Financial Reporting Standards) und UGB, da der effektive Steuersatz (ETR) anhand dieser Daten ermittelt wird. In diesem Bereich war auch die Fähigkeit zur Anpassung von Rechnungslegungsdaten gemäß den OECD-Vorschriften notwendig (z.B. Abweichungen bei latenten Steuern). Expertise war und ist weiterhin notwendig in der steuerlichen Verwaltungspraxis, insbesondere bei der Durchführung von Betriebsprüfungen und Auskunftserteilungen. Es sind Kenntnisse über Meldepflichten, Strukturen multinationaler Unternehmen und deren steuerlicher Erfassung notwendig. Es ist auch eine EU- und OECD-Regulierungskompetenz notwendig, also das Wissen über den politischen und rechtlichen Hintergrund der Richtlinie und des OECD-Inclusive Frameworks, sowie die Fähigkeit administrative Guidance-Dokumente der OECD richtig auszulegen und auf das österreichische Recht anzuwenden. Außerdem braucht es einer IT- und Datenmanagement-Kompetenz, die die Umsetzung der komplexen Berechnungslogik und Datenanforderungen in digitale Melde- und Auswertungssysteme gewährleistet. Es müssen Daten über Tochtergesellschaften weltweit erhoben werden, oft in unterschiedlichen Rechnungslegungs-

¹⁵⁰ <https://www.wko.at/steuern/mindestbesteuerungsgesetz>.

<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/globale-mindestbesteuerung.html>,
<https://steuernachrichten.pwc.at/blog/2023/10/04/bmf-veroeffentlicht-begutachtungsentwurf-fuer-ein-mindestbesteuerungsgesetz-minbestg>.

¹⁵¹ <https://www.grantthornton.at/themen/blogs/2024/umsetzung-globale-mindestbesteuerung/>

und Steuerumgebungen. Dann musste Politik- und Verhandlungskompetenz gezeigt werden, um bei der Teilnahme an OECD-Arbeitsgruppen und EU-Verhandlungen Österreichs Interessen zu vertreten und die politischen Risiken und Spielräume bei der Umsetzung einschätzen zu können ¹⁵².

Hinsichtlich des Budgets hat die österreichische Bundesregierung keine spezifischen Zahlen zu den Kosten für die Umsetzung der EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung veröffentlicht. Es ist jedoch bekannt, dass sowohl für den Staat als auch für die betroffenen Unternehmen erhebliche Anfangskosten entstehen. Das Bundesministerium für Finanzen hat darauf hingewiesen, dass die Umstellung zunächst mit hohen Kosten verbunden sei. ¹⁵³ Andererseits schätzt das österreichische Finanzministerium aber ab dem Jahr 2026 jährlich zusätzliche Steuereinnahmen von etwa 100 Millionen Euro durch die Einführung der Mindestbesteuerung ¹⁵⁴.

Bei der Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in Österreich waren mehrere zentrale staatliche, politische und fachliche Akteure involviert. Eine zentrale Rolle bei der Umsetzung der EU-Richtlinie in nationales Recht spielte insbesondere das Bundesministerium für Finanzen als Verfasser des Mindestbesteuerungsgesetzes. Es hat auch die Organisation von Begutachtungsverfahren, die Veröffentlichung von FAQ und Erlässen übernommen. Es hat außerdem die technische Umsetzung mit der Finanzverwaltung organisiert. Das BMF ist auch Ansprechpartner für die internationale Steuerkooperation der OECD und der EU ¹⁵⁵.

Das Parlament, der Nationalrat und der Bundesrat, haben die gesetzgeberische Verantwortung, hat es doch das Mindestbesteuerungsgesetz Ende 2023 beschlossen. Der Gesetzesentwurf wurde in den Ausschüssen, wie z.B. dem Finanzausschuss, diskutiert. Das Parlament spielt auch eine große Rolle in der öffentlichen Debatte und der Kontrolle der Umsetzung ¹⁵⁶.

Das Finanzamt für Großbetriebe ist für die praktische Umsetzung und die Veranlagung betroffener Unternehmen zuständig. Es war auch bei der Entwicklung technischer Systeme zur Erhebung und Auswertung der Daten nach den GloBE-Regeln zuständig.

¹⁵² Tax Short Cuts, Latest tax news for Austria by EY, No. 02/2025, <https://www.ebnerstolz.de/en/insights/international/austria-globe-reporting-obligation-until-31.-december-2024-75664.html>, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/pillar-two-implementation-europe/>.

¹⁵³ <https://www.derstandard.at/story/3000000201483/jetzt-beginnt-das-globale-umsteuern-mit-der-mindeststeuer-fuer-multis>, <https://www.derstandard.at/story/3000000191709/globale-steuerreform-fuer-konzerne-bringt-oesterreich-nur-peanuts>.

¹⁵⁴ <http://awblog.at/Wirtschaft/Globale-Mindeststeuer-Revolution-oder-Mogelpackung?>.

¹⁵⁵ <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/globale-mindestbesteuerung.html>.

¹⁵⁶ <https://www.parlament.gv.at/gegenstand/XXVII/I/2899>.

Die Wirtschaftskammer Österreich und die Interessensvertretungen haben aktiv am Begutachtungsverfahren teilgenommen und die Vertretung der Interessen österreichischer Unternehmen übernommen ¹⁵⁷.

Wissenschaftliche Institutionen wie das WIFO, das IHS oder Universitäten waren durch Bereitstellung von Expertisen und Studien zu potenziellen Auswirkungen der Reform relevant. Diese Institutionen haben auch an Fachdiskussionen, Panels und Medienbeiträgen mitgewirkt. Indirekt sind auch die OECD und die EU-Kommission als Akteure bei der Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in Österreich relevant, da die Vorgaben aus den OECD-Richtlinien stammen. Die EU-Kommission hat die Umsetzungsrichtlinie formuliert und wacht über die Richtlinienentreue der nationalen Umsetzung ¹⁵⁸.

Die österreichische Verwaltung hat auf den Anpassungsdruck durch die Umsetzung der EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung (GloBE – Global Anti-Base Erosion Rules), die auf dem OECD/G20-Projekt zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS 2.0) basiert, mit einer Reihe strukturierter Maßnahmen reagiert. Diese Umsetzung stellte sowohl rechtlich als auch administrativ eine Herausforderung dar, insbesondere im Hinblick auf die Einführung neuer komplexer Regelwerke und die damit verbundenen Anforderungen an Unternehmen und die Finanzverwaltung. Die Finanzverwaltung musste sich auf die erhöhte Komplexität vorbereiten. Dies geschah unter anderen durch den Aufbau von Spezialwissen, insbesondere durch Schulungen und Weiterbildungen für Bedienstete der Großbetriebsprüfung und der zentralen Steuerstellen. Es wurden spezielle Abteilungen oder Taskforces innerhalb des BMF eingerichtet, die insbesondere für Fragen des internationalen Steuerrechts und der GloBE-Anwendung zuständig sind. Das BMF arbeitet eng mit internationalen Gremien, der OECD, EU und anderen Mitgliedstaaten zur kohärenten Anwendung und Auslegung der Regeln zusammen. Um die Anforderungen der Richtlinie umzusetzen, musste die Verwaltung erhebliche technische und administrative Anpassungen vornehmen. Es wurden neue IT-Systeme zur Erfassung und Auswertung der zusätzlichen Berichtspflichten (z.B. GloBE Information Return) eingeführt. Außerdem wurde interne Expertise zur Berechnung effektiver Steuersätze auf Konzernebene aufgebaut ¹⁵⁹.

¹⁵⁷ <https://www.wko.at/service/steuern/stellungnahme-mindestbesteuerungsgesetz-2024.html>.

¹⁵⁸ <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2523>.

¹⁵⁹ https://www.bdo.at/de-at/blog/tax-news/tax-news/pillar-ii?utm_source=twitter&utm_medium=social, https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/steuerberatung/corporate-tax/pillar-2.html?utm_source=twitter&utm_medium=social, https://www.tpa-group.at/news/pillar-ii-die-neue-mindestbesteuerung/?utm_source=twitter&utm_medium=social.

Fuchs, P. (2025). Umsetzung der EU-Richtlinie 2022/2523 zur globalen Mindestbesteuerung - Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland. *RWZ - Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen*, 2025(1), S. 9 - 13. Article 3.

Die Analyse ist im Bereich der EU-Implementationsforschung angesiedelt, bei welcher zwischen verwaltungs-oder effizienzorientierter, institutionenorientierter und aktorsorientierter Perspektive unterschieden werden kann. Die Verwaltungs- oder effizienzorientierte Perspektive geht davon aus, dass Richtlinien mit einem hohen Grad an Komplexität und Detailliertheit die nationale Umsetzung eher erschweren und jene mit einem weiten Ermessensspielraum die Implementation deutlich verzögern, jedoch korrekter umgesetzt werden. Die Richtlinie der globalen Mindestbesteuerung ist sowohl komplex als auch detailliert, wobei beobachtet werden kann, dass die Umsetzung dadurch erheblich erschwert wurde. Die Richtlinie enthält sehr detaillierte und technisch anspruchsvolle Vorgaben zur Berechnung eines effektiven Mindeststeuersatzes von 15 %. Diese Regeln verlangen unter anderem umfangreiche Anpassungen an der Rechnungslegung und besondere Berechnungen auf Basis konsolidierter Finanzdaten, was über nationale Steuerrechtssysteme hinausgeht. Die Mindestbesteuerung musste mit bestehenden Vorschriften des Körperschaftssteuerrechts, der internationalen Konzernbesteuerung und den bestehenden Anti-BEPS-Maßnahmen kohärent verbunden werden. Dies erforderte umfangreiche Gesetzesanpassungen und neue Regelungskomplexe wie die Einführung der sogenannten Ergänzungssteuer, der Top-up tax ¹⁶⁰.

Bei der Frage welchem Mechanismus die Richtlinie folgt, nämlich der Vorgabe eines konkreten institutionellen Konzepts, Opportunity Structures oder dem Framing, ist der Wortlaut der Richtlinie relevant. Die Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung folgt primär dem Framing, sekundär ist sie durch Opportunity Structures geprägt, aber wurde nicht durch ein bindendes institutionelles Konzept vorangetrieben. In der Diskussion um internationale Steuervermeidung wurde ein stark normativ geprägtes Narrativ etabliert. Multinationale Konzerne, dabei insbesondere Digitalkonzerne, entziehen sich durch aggressive Steuerplanung ihrer Verantwortung, was Staaten weltweit Milliarden an Steuereinnahmen kostet. Die OECD stellt dieses Verhalten als Ausdruck eines „race to the bottom“ dar, als einen destruktiven Wettbewerb um niedrigste Steuersätze. Dieses Framing war insofern wirkmächtig, als es nicht nur moralischen Druck erzeugte, sondern auch den politischen Ermessensspielraum definierte. Die globale Mindestbesteuerung wurde somit nicht primär als technische Maßnahme, sondern als Instrument der Steuerfairness und Gerechtigkeit präsentiert ¹⁶¹. Dadurch wurde politische Legitimität erzeugt, ohne dass ein voll ausgebildetes globales Steuerregime existierte.

¹⁶⁰ https://www.icon.at/news/detail/globale-mindestbesteuerung-oecd-mustergesetz-und-eu-richtlinie?utm_
https://kpmg.com/at/de/home/insights/2025/01/globale-mindestbesteuerung-globe-pillar-2.html?utm_
https://www.granthornton.at/themen/blogs/2024/umsetzung-globale-mindestbesteuerung/?utm_

¹⁶¹ Leonard Seabrooke und Duncan Wigan, „Powering Ideas through Expertise: Professionals in Global Tax Battles“, *Journal of European Public Policy* 23, Nr. 3 (2016): 357–74,
<https://doi.org/10.1080/13501763.2015.1115536>, S. 358 ff.

Die Einführung der globalen Mindestbesteuerung war nicht nur ein Ergebnis diskursiver Strategien, sondern wurde auch durch institutionelle Gelegenheitsstrukturen, den sogenannten Opportunity Structures, begünstigt. Im „Inclusive Framework“ der OECD hatten über 140 Staaten die Möglichkeit, an der Ausarbeitung der Steuerregeln mitzuwirken. Zwar war die tatsächliche Einflussnahme ärmerer Länder begrenzt, doch bot das Format zumindest formale Mitsprache und erhöhte die Legitimation des Prozesses ¹⁶².

Gleichzeitig wirkten informelle Machtverhältnisse und technokratische Expertise als Gatekeeper in diesen Strukturen. Die OECD übernahm dabei die Rolle eines neutralen Moderators, obwohl faktisch die großen Industriestaaten den Ton angaben. ¹⁶³ Es zeigt sich dennoch, dass ohne diese vorhandenen institutionellen Kanäle kaum eine globale Koordination dieser Größenordnung realisierbar gewesen wäre.

Die Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung ist primär durch Framing politisch anschlussfähig gemacht worden. Die Darstellung von Steuervermeidung als moralisch und fiskalisch problematisch schuf die Grundlage für internationalen Handlungsdruck. Opportunity Structures – in Form multilateraler Foren und Verhandlungsformate – unterstützten die Umsetzung, ohne jedoch verbindliche Durchsetzungsmechanismen bereitzustellen. Ein konkretes institutionelles Konzept im Sinne eines durchsetzungsfähigen globalen Steuerregimes fehlt bislang. Der Erfolg der globalen Mindestbesteuerung beruht somit auf einer Kombination aus diskursiver Macht und kooperativen Strukturen – nicht auf rechtlicher Verbindlichkeit.

Hinsichtlich des „fit“ bzw. „misfit“ zwischen europäischen Institutionen und Regeln und den nationalen Institutionen im Sinne der „Europeanization“-Forschung ist Folgendes zu sagen.

Die Konzepte des „goodness of fit“ und „misfit“ stammen aus der europäischen Integrationsforschung und beschreiben, wie stark europäische Anforderungen mit nationalen Institutionen übereinstimmen ¹⁶⁴. Ein hoher Fit erleichtert die Umsetzung europäischer Vorgaben, während ein Misfit Anpassungsdruck erzeugt. Die Umsetzung kann zudem durch institutionelle Kapazitäten, Akteurskonstellationen und politische Unterstützung beeinflusst werden ¹⁶⁵. Es können Anteile eines hohen „fits“ in Bezug auf die Anpassungsdruck des

¹⁶² Rasmus Corlin Christensen und Martin Hearson, „The New Politics of Global Tax Governance: Taking Stock a Decade after the Financial Crisis“, *Review of International Political Economy* 26, Nr. 5 (2019): 1068–88, <https://doi.org/10.1080/09692290.2019.1625802>, S. 1078 ff.

¹⁶³ Thomas Rixen, *The Political Economy of International Tax Governance*, Transformations of the State (Palgrave Macmillan, 2008). S. 12 ff.

¹⁶⁴ Tanja A. Börzel, „Member State Responses to Europeanization“, *JCMS: Journal of Common Market Studies* 40, Nr. 2 (2002): 193–214, <https://doi.org/10.1111/1468-5965.00351>. S. 194.

¹⁶⁵ Falkner u. a., *Complying with Europe.*, S. 36 ff.

Steuersystems, einer bestehenden Expertise, des Rechtssystems und der Pünktlichkeit der Umsetzung gesehen werden. Aber auch gewisse Misfit-Elemente sind vorhanden, in Bezug auf einen Verwaltungs-Misfit, einen Interpretations-Misfit und einem politischen-Misfit. Österreich verfügt über ein ausgereiftes Körperschaftssteuersystem mit internationalen Standards, sodass die technische Implementierung der Richtlinie ohne grundsätzliche Systembrüche erfolgen konnte. Das Bundesministerium für Finanzen ist eng mit der OECD-Arbeit vernetzt und war in den OECD-Prozessen involviert. Die österreichische Verwaltung hatte also bereits institutionelles Wissen zur Umsetzung der neuen Regeln. Hinsichtlich des Rechtssystems ist Österreich voll anschlussfähig an EU-Richtlinien. Ein Indiz für institutionelle Anschlussfähigkeit ist die fristgerechte Umsetzung der Richtlinie durch Österreich bis zum 31. Dezember 2023. Es bestand auch politisch in der Regierungskoalition (ÖVP und Grüne) ein breiter Konsens zur Einhaltung der EU-Vorgaben, obwohl wirtschaftspolitische Bedenken gegenüber dem Regelungsumfang vorhanden waren ¹⁶⁶.

Der Verwaltungs-Misfit zeigt sich in der extremen Komplexität des OECD- bzw. EU-Regelwerks. Für die nationale Steuerverwaltung und die Steuerpflichtigen in Österreich bedeutet dies erheblichen Mehraufwand in Form von Datenbereitstellung, Compliance und Steuererklärungen. Der Interpretations-Misfit entsteht durch neue Steuerkonzepte wie der „Top-up tax“, der „Income Inclusion Rule“ oder der „Undertaxed Payment Rule“, welche Interpretationsarbeit durch die nationalen Behörden bedarf und diese diesbezüglich vor Herausforderungen stellt. Österreich zeigt sich als „*good implementer*“ im Sinne Falkners, jedoch unter Bedingungen erhöhten Anpassungsdrucks.

Zur Bewertung des Ermessensspielraumes in der EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung wird der juristische Ermessensspielraum, der inhaltliche Ermessensspielraum und der Ermessensspielraum bei der Auslegung und Anwendung der Richtlinie herangezogen. Der juristische Spielraum wurde im Kapitel „Methode“ bereits abschließend erklärt und ist richtet sich nach der Form der Regelung als Richtlinie, weshalb diese nur hinsichtlich ihres Zieles verbindlich ist und Wahlfreiheit bei Form und Mittel der Umsetzung besteht. Das Messbarkeitskriterium ist der formale Umsetzungsfreiraum, der uneingeschränkt gegeben ist. Der formale juristische Ermessensspielraum ist deshalb hoch. Der inhaltliche Ermessensspielraum definiert sich durch das Vorhandensein von quantifizierbaren Wahlrechten und Optionen innerhalb der Richtlinie.

¹⁶⁶ https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVII/NRSITZ/245/fnameorig_1647396.html.

Folgende Bestimmungen enthalten ein Wahlrecht bzw. eine Option für den Staat:

Artikel	Wahlrecht / Option	Bindend?	Bemerkung
Art. 3(2)	Einführung Domestic Top-up Tax (DTT)	Fakultativ	Opt-in: nationale Besteuerung statt IIR
Art. 47	Ausnahme für kleine Gruppen (Übergangsfrist)	Fakultativ	Opt-out: für 5 Jahre
Art. 50–51	Aufschub der UTPR	Fakultativ	Nur unter Bedingungen bis 2029 möglich
Art. 52	Anwendung von Safe Harbours	Fakultativ	Vereinfachte Rechenregeln, OECD-basiert
Art. 29(5)	Vereinfachte Berichterstattung	Fakultativ	Für kleine inländische Einheiten

Quelle: Eigene Darstellung

Die Anzahl fakultativer Optionen bzw. Wahlrechte wird hinsichtlich des inhaltlichen Ermessensspielraumes als gering bewertet. Die Richtlinie enthält einige klar definierte fakultative Optionen bzw. Wahlrechte, bei denen die Mitgliedstaaten entscheiden können, ob und wie sie bestimmte Regelungen umsetzen. Diese Optionen betreffen jedoch nicht die Kernbestandteile wie den Mindeststeuersatz oder die Berechnungsmethode, sondern verfahrensbezogene- oder Übergangsregelungen.

Die Darstellung soll zeigen, dass die Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung von einem engem Ermessensspielraum geprägt ist. Diese Erkenntnis ist relevant, da eine der Arbeit zugrundeliegende Annahme ist, dass je enger der Ermessensspielraum einer Richtlinie ist, desto höher der Misfit.

Die einzelnen Wahlrechte

Die erste Option ist in Art. 3 Abs. 2 enthalten und bezieht sich auf die Einführung einer Domestic Top-up Tax (DTT). Die Mitgliedstaaten können eine „Domestic Top-up Tax“ einführen, um die Mindestbesteuerung im Inland selbst sicherzustellen, anstelle einer

Besteuerung durch andere Staaten über die „Income Inclusion Rule“ (IIR). Es besteht also eine opt-in Möglichkeit, die die Vermeidung von Besteuerungsverlusten an andere Staaten zum Inhalt hat.¹⁶⁷

Art. 47 bestimmt, dass Mitgliedstaaten Gruppen mit weniger als 10 Mrd. € Umsatz und 50 Mio. € Gewinn für ein Übergangsjahr von der Mindestbesteuerung ausnehmen dürfen. Dieser Artikel enthält also eine opt-out Regelung, die die Schonung kleiner internationaler Gruppen in der Einführungsphase gewährleisten soll.¹⁶⁸

Nach den Artikeln 50 – 51 können Mitgliedstaaten die Anwendung der „Undertaxed Profit Rule (UTPR) bis spätestens 2029 aufschieben, wenn sie selbst eine qualifizierende Domestic-Top-up Tax anwenden und bestimmte Bedingungen erfüllen. Die Artikel enthalten ein opt-in Wahlrecht, das den administrativen Druck in der Anfangsphase reduzieren soll.¹⁶⁹

In Art. 52 erlaubt die Richtlinie die Anwendung von vereinfachten Berechnungsmethoden („Safe-Harbours“) für bestimmte Staaten in der Anfangsphase. Diese beruhen auf OECD-Vorgaben und sollen zu einer Vereinfachung der Berechnungen für Unternehmen und Behörden in Niedrigrisikoländern führen.¹⁷⁰

Nach Art. 29 Abs. 5 dürfen die Mitgliedstaaten die Verpflichtung zur Einreichung detaillierter GloBE-Erklärungen für kleinere Konzerneinheiten vereinfachen, um eine Verwaltungsentlastung kleiner inländischer Tochtergesellschaften zu erreichen.¹⁷¹

Die Aufzählung der in der Richtlinie vorgesehenen Wahlrechte dient in dieser Arbeit mehreren Zwecken. Sie verdeutlicht den tatsächlichen Umsetzungsrahmen für die Mitgliedstaaten. Damit wird sichtbar, in welchen Bereichen ein enger Ermessensspielraum besteht und wo dennoch Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet wurden.

Zweitens trägt die Aufzählung zur analytischen Trennschärfe zwischen strukturellem Anpassungsdruck und politisch-diskursiver Aushandlung bei. Während ein enger Spielraum die Umsetzung primär auf technische und administrative Fragen reduziert, können vorhandene Wahlrechte potenzielle Konfliktlinien im politischen Diskurs markieren¹⁷². Im Fall Österreichs zeigt sich, dass nur sehr begrenzte Wahlrechte bestanden, wodurch die Umsetzung weitgehend technokratisch verlief und parteipolitische Auseinandersetzungen minimiert wurden. Dies begünstigte die rasche und konsensuale Umsetzung der Mindestbesteuerungsrichtlinie.

¹⁶⁷ Art. 3 Abs. 2 Richtlinie (EU) 2022/2523.

¹⁶⁸ Art. 47 Richtlinie (EU) 2022/2523.

¹⁶⁹ Art. 50 – 51 Richtlinie (EU) 2022/2523.

¹⁷⁰ Art. 52 Richtlinie (EU) 2022/2523.

¹⁷¹ Art. 29 Abs. 5 Richtlinie (EU) 2022/2523.

¹⁷² Knill und Lehmkuhl, „The National Impact of European Union Regulatory Policy“, S.257.

Schließlich schafft die Auflistung Transparenz, indem sie verdeutlicht, welche Optionen überhaupt zur Verfügung standen, und verhindert so die Annahme, Österreich hätte über breitere Handlungsspielräume verfügt, als dies tatsächlich der Fall war. Damit bestätigt sich die Annahme der Implementationsforschung, dass ein enger Ermessensspielraum die Wahrscheinlichkeit ordnungsgemäßer Umsetzung erhöht.¹⁷³

Die Umsetzung in Österreich lässt sich mit den Modellen der Europäisierungsforschung gut einordnen:

- Sie entspricht positiver Integration, da konkrete Vorgaben der EU übernommen werden mussten¹⁷⁴.
- Zugleich enthält die Richtlinie Wahlrechte (z. B. Einführung der Domestic Top-up Tax), wodurch nationale Steuerungslogik gewahrt bleibt – ein hybrider Steuerungsmodus.
- Die Implementation verlief top-down, aber unproblematisch, da die österreichischen Institutionen über hohe administrative Kapazitäten verfügten.

In Anlehnung an Knill und Lehmkuhl kann der Umsetzungsprozess als Fall der institutionellen Anpassung mit mittlerem Fit beschrieben werden¹⁷⁵: Es war keine grundlegende Systemveränderung notwendig, aber der technische Anpassungsbedarf war hoch.

Parteipolitische Positionen und Framing

Die *parteipolitischen Positionen und Framing* trägt zur Beantwortung der Forschungsfrage bei, indem es die politisch-diskursive Dimension der Umsetzung der Mindestbesteuerungsrichtlinie in Österreich beleuchtet. Zwar war der Ermessensspielraum bei der Transposition eng, wodurch der nationale Ermessensspielraum stark begrenzt war, dennoch zeigt sich, dass die Parteien im Parlament durch unterschiedliche Framing-Strategien Legitimität für die Umsetzung erzeugten. Im Nationalrat rahmten die Parteien die Richtlinie unterschiedlich: Die SPÖ stellte Steuergerechtigkeit in den Vordergrund, die ÖVP betonte Standort- und Wettbewerbsfähigkeit, während die NEOS trotz Kritik an der Bürokratie die grundsätzliche Notwendigkeit hervorhoben. Diese Vielfalt führte nicht zu Konflikt, sondern ermöglichte einen breiten Konsens. Damit wird deutlich, dass eine ordnungsgemäße Umsetzung nicht allein auf

¹⁷³ Falkner u. a., *Complying with Europe.*, S.6-7.

¹⁷⁴ Georg Kofler, „Domestic Top-up Taxes and the EU minimum tax directive“, Intertax, o. J.

¹⁷⁵ Knill und Lehmkuhl, „How Europe Matters: Different Mechanisms of Europeanization“.

strukturelle Faktoren wie den engen Ermessensspielraum oder Österreichs Zugehörigkeit zur *World of Law Observance* zurückzuführen ist ¹⁷⁶, sondern auch auf die diskursive Legitimation im politischen Prozess. Der diskursive Institutionalismus ^{177 178} bietet hierfür den geeigneten theoretischen Rahmen, da er erklärt, wie Ideen und Diskurse zur Legitimation politischer Entscheidungen beitragen. Das Kapitel zeigt somit, wie strukturelle und diskursive Bedingungen zusammenwirkten und die rasche, konfliktarme und konsensuale Umsetzung der EU-Richtlinie begünstigten.

Die Analyse zeigt, dass die Umsetzung der Richtlinie grundsätzlich konsensual, aber mit unterschiedlicher parteipolitischer Rahmung erfolgte. Während die Regierungsparteien (ÖVP, Grüne) die Richtlinie als notwendigen Schritt zur internationalen Steuergerechtigkeit legitimierten, äußerten Oppositionsparteien (insb. FPÖ) souveränitätspolitische Bedenken.

Codierung nach dem Kategorie System

Sprecher:in	Aussage (Zitat / Paraphrase)	Hauptkategorie	Subkategorie	Kommentar / Interpretation
Mag. Selma Yildirim (SPÖ)	„eine 15-prozentige Besteuerung [...] wird endlich umgesetzt“ „Steuersümpfe trockengelegt werden!“	A	A1 (Steuergerechtigkeit)	Legitimation der Richtlinie durch Bezug auf Fairness, Missstands Beseitigung, Global Justice
Mag. Selma Yildirim (SPÖ)	„... Multikonzern, die weltweit Rekordumsätze erzielen, [...] aber kaum bis gar keine Steuern zahlen [...] mit Trickereien in Steuersümpfen verstecken – höchste Zeit, dass diese Steuersümpfe trockengelegt werden!“	G	G4	Nutzung eines moralischen Rahmens: Konzerne als Steuerflüchtige, die reguliert werden müssen.
Mag. Selma Yildirim (SPÖ)	„... das ist ein erster, wenn auch – zugegeben – ein kleiner Schritt [...] um in die richtige Richtung zu gehen ...“	A	A2 (Internationale Verpflichtung)	Anerkennung der begrenzten Reichweite, aber Betonung der richtigen Zielrichtung (Zukunftsorientierung).
Mag. Selma Yildirim (SPÖ)	„...daher wird die SPÖ dieser Regierungsvorlage zustimmen“	E	E 1 (Zustimmung Koalition)	Koalition) Parteilpolitische Positionierung mit positiver Bewertung
Bag. Karlheinz	„Diese Verantwortung des gemeinschaftlichen Finanzierens“ / „ein Riegel	A	A1 (Steuergerechtigkeit)	Legitimation über Solidarität und faire Lastenverteilung, Zustimmung zur Richtlinie

¹⁷⁶ Falkner u. a., *Complying with Europe.*, S.6-7

¹⁷⁷ Schmidt, „Discursive Institutionalism“.S. 302-305,

¹⁷⁸ Vivien A. Schmidt, „Taking Ideas and Discourse Seriously: Explaining Change through Discursive Institutionalism as the Fourth ‘New Institutionalism’“, *European Political Science Review* 2, Nr. 1 (2010): 1–25, <https://doi.org/10.1017/S175577390999021X>, S.305-307

Kopf (ÖVP)	vorgeschoben“ / „Das ist selbstverständlich in Ordnung.“			
Abg. Karlheinz Kopf (ÖVP)	„Es geht ohnehin nur um ganz große Unternehmen.“	H	H2 (Bezug auf Großunternehmen)	Versuch, Belastung auf Konzerne einzugrenzen, Beruhigung nationaler Unternehmenslandschaft
Abg. Gerald Loacker (NEOS)	„Was da an Regelungen für die Mitarbeiterbeteiligung an Unternehmen vorgelegt wird, ist gut. [...] Es könnte aber schon viel besser sein.“	C	C4 (Kritik an Implementationsdetails)	Grundsätzliche Zustimmung, aber Kritik an Unambitioniertheit und Komplexität der Umsetzung
Abg. Gerald Loacker (NEOS)	„Gesellschaftsrechtlich[...] hat die Notariatskammer ihre Pflöcke eingeschlagen [...] die Arbeiterkammer möglichst viel hineingewürgt [...]	E	E2 (Politisierung)	Kritik an institutionellen Akteuren, v. a. AK und Notariatskammer
Abg. Gerald Loacker (NEOS)	„Die Besteuerung dieser Unternehmensanteile ist sehr kompliziert gefasst.“	C	C1 (Komplexität)	Hinweis auf bürokratische Hürden und fehlende steuerpolitische Klarheit
Abg. Gerald Loacker (NEOS)	„Einfach Kapitalertragsteuer [...] 27,5 %, und dann ist es einfach und klar.“	D	D4 (Steuerstandort Österreich)	Alternativvorschlag zur Steuermodellierung
Abg. Gerald Loacker (NEOS)	„Mitarbeiterzahl höher ansetzen, Umsatzgrenze höher ansetzen [...] damit mehr Erwerbstätige in den Genuss kommen [...]“	D	D3 (Investitionsklima)	Standortpolitisches Argument, wirtschaftspolitisch-liberales Framing
Dr. Elisabeth Götze (Grüne)	„... junge Unternehmen mit innovativen Produkten [...] um unsere heutigen Probleme zu lösen“	D	D3 (Investitionsklima)	Standortpolitisches Framing – Start-ups als Motor für Problemlösungen und Fortschritt
Dr. Elisabeth Götze (Grüne)	„... die sogenannte Dry-Income-Problematik [...] schaffen wir jetzt eine Lösung“	C	C1 (Komplexität)	Adressierung steuerlicher Fehlanreize durch gezielte Gestaltung – Hinweis auf EU-relevantes Steuerregime
Dr. Elisabeth Götze (Grüne)	„... Unternehmenswertanteile werden erst dann besteuert, wenn sie verkauft werden oder das Unternehmen verlassen wird“	C	C2 (Bürokratische Belastung)	Steuerlicher Anreiz zur Mitarbeiterbindung – innovatives Modell, indirekt relevant für Mindestbesteuerung
Dr. Elisabeth Götze (Grüne)	„... das ist legitim, denn dann hat man ja Geld dafür erhalten und dann muss man es versteuern.“	A	A3 (Beitrag zu Fairness)	Gerechtigkeitsargument: Besteuerung bei realisiertem Ertrag = faire steuerpolitische Grundlage
Dr. Elisabeth Götze (Grüne)	„... ein wichtiger, riesiger Schritt in die Richtung, ein attraktiver Standort für Start-ups zu sein.“	D	D3 (Investitionsklima)	Positive Rahmung von steuerpolitischer Reform im globalen Wettbewerb um Talente und Gründungen
Dr. Magnus	„Es geht darum, die Steuergerechtigkeit international auszubauen und faire	A	A1 (Steuergerechtigkeit)	Politische Legitimation über Fairness und Gleichbehandlung

Brunner (ÖVP)	Wettbewerbsbedingungen zwischen Unternehmen zu schaffen.“			multinationaler und nationaler Unternehmen
Dr. Magnus Brunner (ÖVP)	„Was für heimische Unternehmen gilt, soll auch für internationale Multikonzerne gelten.“	A	A1 (Steurgerechtigkeit)	Gleichheitsrhetorik als Legitimationsrahmen für internationale Besteuerung
Dr. Magnus Brunner (ÖVP)	„Wir sorgen für ein weltweit gültiges Mindestniveau bei der Besteuerung von Unternehmen.“	G	G1 (Globalisierung als Druckfaktor)	EU/OECD als normative Bezugsrahmen, Rahmung als international abgestimmte Lösung
Dr. Magnus Brunner (ÖVP)	„Österreich war Vorreiter [...] wir haben eine nationale Digitalkonzernsteuer eingeführt [...] wir waren Motor auf OECD-Ebene.“	F	F1 (Pflicht zur Harmonisierung)	Betonung nationaler Handlungsfähigkeit innerhalb der EU und OECD – nationale Eigenverantwortung betont
Dr. Magnus Brunner (ÖVP)	Meilenstein in der globalen Steuerpolitik [...]“	A	A2 (Internationale Verpflichtung)	Politische Umsetzung als notwendige Konsequenz globaler Prozesse
Dr. Magnus Brunner (ÖVP)	„Mit diesem Paket stärken wir auch den Wirtschaftsstandort Österreich.“	D	D3 (Investitionsklima)	Wettbewerbsfähigkeitsrahmung zur nationalen Verankerung der Maßnahme
Dr. Magnus Brunner (ÖVP)	„Danke an Prof. Mayr und die Steuersektion [...] zentrale Rolle auf OECD-Ebene gespielt.“	C	C2 (Bürokratische Belastung)	Technokratische Legitimation durch Expertenrolle und internationale Steuerkoordination

Die SPÖ positioniert sich klar pro Umsetzung der Mindestbesteuerung. Der Diskurs ist moralisch aufgeladen: Die Rede verwendet Begriffe wie „Tricksereien“ und „Steuersümpfe“ – ein klassisches Framing von multinationalen Unternehmen als moralisch problematisch. Die Maßnahme wird gleichzeitig als notwendig, aber noch unzureichend bewertet – was eine kognitive Legitimation durch progressive Zielorientierung darstellt. Die Rede bezieht sich auf Steurgerechtigkeit als politisch-moralische Kategorie¹⁷⁹. Sie folgt der Logik einer top-down Umsetzung mit hoher normativer Akzeptanz im Sinne der "World of Law Observance"¹⁸⁰

Die ÖVP begründet ihre Zustimmung zum Gesetz durch das Framing von Solidarität und Verantwortung begründet (Legitimation durch Gerechtigkeit). Gleichzeitig erfolgt eine Abschwächung möglicher wirtschaftlicher Sorgen, indem betont wird, dass es sich nur um

¹⁷⁹ Featherstone, *The Politics of Europeanization*.

¹⁸⁰ Falkner u. a., *Complying with Europe*.

„ganz große Unternehmen“ handle. Die Komplexität des Gesetzes wird nicht als Kritik, sondern als Ausdruck hoher Kompetenz im BMF gewertet – das ist ein typisches technokratisches Anerkennungsframing, das Vertrauen in die Verwaltung erzeugt.

Die Rede der Neos kritisiert die Komplexität und die (vermeintlich) überregulierte Umsetzung der steuerpolitischen Maßnahmen. Es erfolgt ein klarer Bezug auf die Rolle korporatistischer Akteure (AK, Notariatskammer), die für Loacker eine Blockade für liberale Gestaltung darstellen. Die Argumentation folgt einem wirtschaftsliberalen Framing, das auf Vereinfachung, Effizienz und unternehmerische Chancenverbreiterung abzielt. Steuerliche Aspekte werden nicht systematisch auf die EU-Richtlinie bezogen, aber implizit als Teil des Reformpakets bewertet.

Bei den Grünen liegt der Schwerpunkt ihrer Rede auf dem Start-up-Förderungsgesetz, enthält aber mehrere implizite und explizite steuerpolitische Aussagen, die sich ebenfalls auf dein Analyseinteresse zur Umsetzung der Mindestbesteuerung bzw. zur steuerpolitischen Governance beziehen lassen – insbesondere im Bereich Mitarbeiterbeteiligung, „Dry Income“ und Standortpolitik. Die Rede rahmt steuerliche Mitarbeiterbeteiligung als zukunftsorientiertes Reformprojekt, das steuerliche Fairness und internationale Wettbewerbsfähigkeit kombiniert. Der Begriff „Dry Income“ verweist auf ein konkretes Steuerproblem, das durch legale Gestaltung adressiert wird – ein interessanter Bezugspunkt zur OECD-GloBE-Debatte, wo es um ähnliche Herausforderungen geht (z. B. effektive Besteuerung ohne Realisierung). Die Legitimation erfolgt durch das Prinzip der Leistungsgerechtigkeit (besteuern, wenn Einkünfte tatsächlich zugehen) und durch den Bezug auf eine wertebasierte Innovationsförderung. Die Maßnahme wird als Teil einer modernen Standortpolitik dargestellt – ein wichtiges Narrativ im Rahmen der Globalsteuerdebatte. Selbst, wenn diese Rede nicht explizit die Mindestbesteuerungsrichtlinie anspricht, ist sie für die Analyse relevant, weil sie zeigt, wie steuerliche Maßnahmen diskursiv legitimiert werden, konkrete steuerrechtliche Differenzierungen und Probleme adressiert (z. B. Zeitpunkte der Besteuerung), eine wertegeleitete wirtschaftspolitische Positionierung der Grünen dokumentiert, die auf Gerechtigkeit und Innovation basiert.

Brunner rahmt die Mindestbesteuerung als dreifachen Gewinn:

1. Moralisch: „Gerechtigkeit“, „gleiche Regeln für alle“
2. Ökonomisch: „Wettbewerbsfähigkeit“, „Standortpolitik“
3. Politisch-technisch: „globale Zusammenarbeit“, „OECD-Durchbruch“, „nationale Umsetzung“

Er hebt die Rolle Österreichs als „Vorreiterstaat“ hervor – ein klassisches Framing nationaler Exzellenz zur Legitimation internationaler Maßnahmen. Die Rede verknüpft EU- und OECD-Governance mit nationaler Steuerpolitik, was eine interessante Schnittstelle für die Analyse zur Europäisierung durch internationale Impulse ist. Diese Rede ist inhaltlich und analytisch besonders wertvoll, da sie den offiziellen Legitimationsrahmen der Bundesregierung deutlich macht und aufzeigt, wie ein technokratisch-komplexes EU-Gesetz öffentlich-politisch erklärt wird und typische Frames der Steuerpolitik (Gerechtigkeit, Standort, internationale Kooperation) sichtbar macht.

Interpretation der Ergebnisse

Im vorliegenden Kapitel werden die Ergebnisse der qualitativen Inhaltsanalyse systematisch interpretiert. Ziel ist es, die zuvor kategorisierten Aussagen aus der parlamentarischen Debatte zur Umsetzung der EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung in Österreich im Licht der theoretischen und methodischen Grundlagen zu deuten. Dabei wird insbesondere analysiert, welche Argumentationsmuster, politischen Deutungsrahmen und normativen Legitimationsstrategien in der Debatte dominieren und welche Rückschlüsse sich daraus für den politischen Umsetzungsprozess ziehen lassen.

Politische Argumentationsmuster und Framing

Die qualitative Codierung hat ergeben, dass sich die politischen Akteure weitgehend positiv gegenüber der globalen Mindestbesteuerung äußern. Besonders häufig werden Begriffe wie „Steuergerechtigkeit“, „fairer Wettbewerb“ und „Gleichbehandlung“ verwendet, um die Richtlinie zu legitimieren. Diese Begriffe fungieren als normative Bezugspunkte, anhand derer die Maßnahme öffentlich verteidigt und politisch gerechtfertigt wird. Auffällig ist, dass sowohl Regierungs- als auch Oppositionsparteien moralische Frames nutzen, um Zustimmung zur Maßnahme auszudrücken – etwa durch die Darstellung internationaler Großkonzerne als Profiteure eines ungerechten Systems.

Parteienspezifische Unterschiede

Während sich die SPÖ besonders auf die Notwendigkeit der Bekämpfung von Steuervermeidung fokussiert, stellt die ÖVP den Aspekt der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und Gleichbehandlung heraus. Die Grünen betonen zusätzlich die Chance, Österreich als innovativen Standort im globalen Wettbewerb zu positionieren. Die

NEOS hingegen bringen vermehrt kritische Hinweise auf die technische Komplexität und mögliche Ineffizienzen ein, ohne jedoch die grundsätzliche Maßnahme in Frage zu stellen. Diese parteispezifischen Unterschiede deuten auf unterschiedliche wirtschafts- und steuerpolitische Grundhaltungen hin, die sich in der Argumentation spiegeln, aber nicht zu einer grundsätzlichen Polarisierung führen.

Europäisierung und institutioneller Anpassungsdruck

Aus Sicht der Europäisierungsforschung lässt sich das Umsetzungsverhalten Österreichs als Beispiel für einen hohen Grad an Anpassungsdruck deuten. Die enge Regelungsdichte der Richtlinie lässt kaum nationalen Ermessensspielraum. Dennoch zeigt die Analyse, dass die politischen Akteure diesen Druck nicht öffentlich problematisieren. Stattdessen wird der internationale Konsens als Chance und Notwendigkeit dargestellt. Dies spricht für eine hohe normative Akzeptanz des europäischen Steuerrechts sowie für eine institutionelle Einbettung Österreichs in eine „World of Law Observance“¹⁸¹.

Diskursive Kohärenz als Implementationsvoraussetzung

Die breite inhaltliche Zustimmung in der parlamentarischen Debatte kann als politisch diskursive Kohärenz gewertet werden, die wesentlich zur erfolgreichen und fristgerechten Umsetzung beigetragen hat. Das hohe Maß an Übereinstimmung bei der Bewertung der Richtlinie als gerecht und notwendig erleichtert die administrative Umsetzung, da es zu keiner parteipolitischen Blockade kam. Die politikwissenschaftliche Prozessanalyse verdeutlicht damit, dass nicht nur rechtliche Vorgaben, sondern auch der politische Diskurs eine zentrale Rolle für die Effektivität von Implementation spielt.

Die Analyse der politischen Debatte und ihre systematische Kategorisierung haben zentrale Argumentationsmuster und Legitimationsstrategien offengelegt, die den österreichischen Umsetzungsprozess der EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung maßgeblich geprägt haben. Dabei wurde deutlich, dass partiübergreifende Konsense, ein hohes Maß an normativer Zustimmung sowie eine technokratische Ausgestaltung den Weg für eine friktionsarme Implementierung geebnet haben – ein Befund, der mit der These der „World of Law Observance“ in der Europäisierungsforschung korrespondiert.

¹⁸¹ Falkner u. a., *Complying with Europe.*, S. 321.

Zugleich zeigt die diskursive Analyse, dass neben formalen Implementationsstrukturen auch kommunikative und symbolische Faktoren entscheidend für das politische Gelingen von Umsetzungsvorhaben sind – eine Beobachtung, die neuere politiktheoretische Beiträge zur Governance- und Diskursforschung stützt.¹⁸² Die Erkenntnisse aus dem österreichischen Fall liefern damit nicht nur Hinweise auf konkrete Umsetzungsbedingungen, sondern auch auf Muster legitimatorischer Praxis im Kontext europäischer Steuerharmonisierung. Die Umsetzung der EU-Richtlinie 2022/2523 zur globalen Mindestbesteuerung stellt einen besonderen Fall europäischer Implementation dar. Trotz eines außergewöhnlich hohen externen Anpassungsdrucks – ausgelöst durch multilaterale Vereinbarungen im Rahmen der OECD/G20, die Verbindlichkeit der EU-Richtlinie und mögliche Vertragsverletzungsverfahren – bleibt die Legitimation durch das nationale Parlament (z. B. den Nationalrat) ein konstitutives Element erfolgreicher Umsetzung.

Steuerrecht ist ein besonders sensibler Bereich staatlicher Souveränität. Dies verdeutlicht, dass auch wenn die Steuerpolitik zunehmend europäisch koordiniert wird, die gesetzgeberische Umsetzungskompetenz formal bei den Mitgliedstaaten bleibt, konkret beim jeweiligen nationalen Parlament. Die Legitimation der Mindestbesteuerung durch den Nationalrat sichert die demokratische Rückbindung und stärkt die Akzeptanz weitreichender Eingriffe in das nationale Steuerrecht

Die Umsetzung der Mindestbesteuerungsrichtlinie in Österreich war rechtlich, administrativ und politisch herausfordernd. Der Anpassungsdruck im Fall der Mindestbesteuerungsrichtlinie war hoch, da die Vorgaben technisch komplex waren, ein enger Zeitrahmen galt und der nationale Ermessensspielraum stark eingeschränkt war. Gerade deshalb wurde jedoch die positive Legitimation im Nationalrat besonders wichtig. Während der Umsetzungsspielraum inhaltlich kaum vorhanden war, nutzten die Parteien den parlamentarischen Diskurs, um die Maßnahme in ihre jeweiligen politischen Narrative einzubetten und dadurch Akzeptanz zu erzeugen. Die Legitimation erfüllte somit weniger die Funktion, unterschiedliche Optionen auszuhandeln, sondern vielmehr die Funktion, eine unvermeidbare Entscheidung politisch zu vermitteln und positiv zu rahmen. Unter Anpassungsdruck wird in der Implementations- und Europäisierungsforschung der institutionelle und rechtliche Zwang zur Anpassung nationaler Strukturen an europäische Vorgaben verstanden. Er entsteht insbesondere dann, wenn der Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten gering ist, die technische Komplexität hoch ist oder

¹⁸² Schmidt, „Discursive Institutionalism“, S.303-326

die Fristen zur Umsetzung knapp bemessen sind^{183 184}. In solchen Fällen besteht nur ein begrenzter Spielraum für inhaltliche Abweichungen, sodass nationale Akteure die Vorgaben der EU nahezu vollständig übernehmen müssen. Durch die strukturelle Anpassung des Steuersystems sowie die diskursive Rahmung im Nationalrat konnte die Richtlinie erfolgreich implementiert werden.

Die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 zur globalen Mindestbesteuerung erfordert eine explizite Legitimation durch das österreichische Parlament, da sie einen tiefgreifenden Eingriff in ein zentrales Feld nationalstaatlicher Souveränität darstellt: die Steuerpolitik. Aus demokratiethereoretischer und governance-analytischer Perspektive ist eine solche parlamentarische Mitwirkung unverzichtbar.

Erstens gilt Steuerrecht traditionell als Herzstück der demokratischen Willensbildung. Steuerentscheidungen greifen unmittelbar in die gesellschaftliche Verteilung von Ressourcen ein und sind konstitutiv für das staatliche Leistungsversprechen. Nur das demokratisch legitimierte Parlament ist befugt, solche Eingriffe mit öffentlicher Legitimität auszustatten¹⁸⁵. Dies gilt auch für die nationale Umsetzung europäischer Richtlinien, da gemäß Artikel 288 AEUV der nationale Gesetzgeber über die geeigneten Maßnahmen zur Umsetzung entscheidet. Die Umsetzung durch den Nationalrat stellt somit sicher, dass europäisches Sekundärrecht verfassungskonform in die österreichische Rechtsordnung überführt wird.

Zweitens ist die Legitimation durch das Parlament notwendig, um die Maßnahmen politisch zu verankern und öffentlich zu rechtfertigen. Die Mindestbesteuerung betrifft international tätige Konzerne, hat jedoch auch Auswirkungen auf nationale Unternehmen, insbesondere bei Fragen der Wettbewerbsfähigkeit und steuerlichen Komplexität. Eine offene parlamentarische Debatte ermöglicht es politischen Akteuren, diese Maßnahme diskursiv einzuordnen, narrative Deutungen zu etablieren und Legitimität im Sinne des diskursiven Institutionalismus zu erzeugen¹⁸⁶. Die Debatte im Nationalrat zeigt, dass Fraktionen unterschiedliche Argumentationsmuster verwenden: Die SPÖ legitimiert das Vorhaben über Steuergerechtigkeit, die ÖVP über Standortpolitik, die NEOS über Steuervereinfachung.

¹⁸³ Börzel und Risse, „When Europe Hits Home: Europeanization and Domestic Change“, S.2.

¹⁸⁴ Knill und Lehmkuhl, „The National Impact of European Union Regulatory Policy“, S.256-258.

¹⁸⁵ Fritz W. Scharpf, *Governing in Europe: Effective and Democratic?*, 1. publ., repr (Oxford University Press, 2002), S. 11-32.

¹⁸⁶ Schmidt, „Discursive Institutionalism“, S. 303-326.

Drittens verdeutlicht die Umsetzung der Richtlinie den Zusammenhang zwischen supranationalem Regieren und nationaler Demokratie. Im Sinne des Mehrebenen-Governance-Ansatzes wird europäische Steuerpolitik nur dann politisch tragfähig, wenn sie auf nationaler Ebene durch demokratisch legitimierte Institutionen verhandelt und umgesetzt wird¹⁸⁷. Das österreichische Parlament fungiert hierbei als demokratisches Bindeglied zwischen europäischer Steuerharmonisierung und nationaler Rechtsordnung.

Insgesamt sichert die parlamentarische Legitimation nicht nur die verfassungsrechtliche Grundlage der Umsetzung, sondern auch ihre demokratische Akzeptanz. In einem Politikfeld, das traditionell nationale Hoheit symbolisiert, ist eine diskursive Einbettung durch das Parlament unerlässlich, um europäische Steuerpolitik nachhaltig und legitim in nationales Handeln zu überführen.

Ergebnisse der Prozessanalyse

Die Prozessanalyse dient dazu, kausale Mechanismen offenzulegen. Als Ursache wird die Pflicht zur Umsetzung der Richtlinie gesehen, was zu der Wirkung von Veränderungen im nationalen institutionellen Gefüge führt. Wie die vorgestellten Annahmen deutlich machen, sind die Veränderungen durch einen hohen Misfit und Anpassungsdruck beachtlich. Im Folgenden werden die Annahmen empirisch überprüft.

Im Rahmen der Analyse der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 zur globalen Mindestbesteuerung in Österreich wird auf die von Bondarouk und Mastenbroek entwickelten drei Dimensionen – Inhalt, Umfang und Aufwand – zurückgegriffen. Diese Methodik hat sich in der Implementationsforschung als praktikabel erwiesen, um die Qualität und Tiefe nationaler Umsetzungsprozesse differenziert zu erfassen¹⁸⁸. Diese Annäherung ist auch im vorliegenden Fall angemessen, da alle drei Dimensionen in relevanter Weise zur Erklärung beitragen. Erstens erlaubt die Dimension „Inhalt“ eine Bewertung, ob die rechtlichen und politischen Vorgaben der EU-Richtlinie sachlich korrekt, vollständig und im Einklang mit den europäischen Zielsetzungen in nationales Recht übertragen wurden. Die Umsetzung durch das Mindestbesteuerungsgesetz (MinBestG) zeigt, dass zentrale Begriffe und Steuermechanismen wie effektiver Steuersatz, GloBE ETR-Berechnung oder Safe Harbour-Regeln detailliert

¹⁸⁷ Hooghe und Marks, *Multi-level governance and European integration.*, S. 1-31.

¹⁸⁸ Bondarouk und Mastenbroek, „Reconsidering EU Compliance“, S.15-27.

aufgenommen wurden. Dies spricht für eine hohe inhaltliche Konvergenz mit dem EU-Recht. Zweitens betrifft die Dimension „Umfang“ die Reichweite der nationalen Rechtsänderung. Im österreichischen Fall ist dieser Umfang erheblich: Die Umsetzung erforderte Gesetzesanpassungen in mehreren Rechtsmaterien, darunter das Körperschaftsteuergesetz, die Bundesabgabenordnung (BAO) und das Unternehmensgesetzbuch (UGB). Dies verdeutlicht, dass es sich nicht um eine punktuelle, sondern um eine breit angelegte strukturelle Transformation des Steuerrechts handelt. Drittens ermöglicht die Dimension „Aufwand“ eine Bewertung der administrativen und politischen Umsetzungskosten. Die Analyse der parlamentarischen Debatte sowie von Stellungnahmen und Verwaltungstexten zeigt, dass erhebliche Ressourcen erforderlich waren, um neue Meldepflichten, Prüfinstrumente und Dateninfrastrukturen zu schaffen. Der Aufbau neuer Zuständigkeiten, etwa beim Finanzamt für Großbetriebe, belegt zudem die institutionellen Anforderungen.

Insgesamt zeigt sich, dass die Anwendung der drei Analyseperspektiven Inhalt, Umfang und Aufwand im vorliegenden Fall valide und ergiebig ist. Sie erlaubt es, die Komplexität der Richtlinienumsetzung systematisch zu erfassen und mit politikwissenschaftlichen Theorien zur Europäisierung und Implementationsforschung zu verknüpfen.

Im Rahmen der Analyse der Umsetzung der Mindestbesteuerungsrichtlinie wurde deutlich, dass sich die Implementierungsleistung im Vergleich zu anderen Politikfeldern weniger durch politische Aushandlungsprozesse oder institutionelle Konflikte, sondern vorrangig durch technische Erfüllungspflichten definieren lässt. Diese Beobachtung stützt die Annahme, dass sich in anderen Fällen häufig weitergehende Aspekte zur Definition von Implementierungsleistung finden lassen als im vorliegenden Fall.

Der Umsetzungsspielraum bei der Mindestbesteuerung ist stark durch das internationale GloBE-Regelwerk der OECD sowie durch die detailreiche Richtlinie (EU) 2022/2523 begrenzt¹⁸⁹. Daraus ergibt sich ein hoher Anpassungsdruck, der die Umsetzung stärker durch juristische und verwaltungstechnische Erfordernisse als durch politische Verhandlungen prägt. Außerdem fehlte es im österreichischen Kontext an signifikanter parteipolitischer Kontestation – die Maßnahme wurde im Parlament weitgehend konsensual diskutiert¹⁹⁰. Im Gegensatz dazu weisen andere Politikfelder – etwa Umwelt-, Asyl- oder Sozialpolitik – häufig einen höheren

¹⁸⁹ OECD (2021): *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, Paris: OECD Publishing, S. 13–29; Europäische Kommission (2021): *Vorschlag für eine Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung*, COM(2021) 823 final, S. 4–6.

¹⁹⁰ Nationalrat Österreich (2023): Stenographisches Protokoll der 245. Sitzung vom 14. Dezember 2023, S. 157–159, 171–172.

politischen Konfliktgehalt, stärkere institutionelle „misfits“ und ein größeres Maß an Deutungsspielräumen auf ¹⁹¹. Dies eröffnet Raum für diskursive Auseinandersetzungen, symbolische Umsetzungen oder auch gezielte Verzögerungen im Sinne einer strategischen Nichtumsetzung ¹⁹². In solchen Fällen lassen sich Aspekte wie administrative Kohärenz, Steuerungsambitionen, politische Kommunikation und Policy-Feedback stärker analysieren. Die Implementierung der Mindestbesteuerung zeigt hingegen ein stark standardisiertes, technokratisch gestaltetes Umsetzungsprofil. Dadurch sind zwar Vergleiche im Sinne der Analyse von Anpassungsdruck und Verwaltungseffizienz möglich, jedoch weniger im Hinblick auf diskursive oder institutionelle Dynamiken. Insgesamt bestätigt sich die Annahme, dass sich die Definition von Implementierungsleistung im Fall der Mindestbesteuerung auf enge Dimensionen beschränkt, während in anderen Politikfeldern eine breitere analytische Betrachtung erforderlich und möglich ist.

Die Annahme, dass je mehr eine EU-Politik die politischen Instrumente oder Standards der entsprechenden Politik auf nationaler Ebene in Frage stellt, desto höher der Anpassungsdruck für einen Mitgliedstaat im Umsetzungsprozess ist, konnte bestätigt werden. Im Rahmen der Europäisierungsforschung wird vielfach betont, dass der Grad des Misfits zwischen EU-Politiken und bestehenden nationalen Strukturen maßgeblich den Anpassungsdruck bestimmt, der auf einen Mitgliedstaat im Umsetzungsprozess wirkt.¹⁹³ Eine EU-Politik, die etablierte nationale Politikinstrumente, -standards oder -paradigmen grundlegend in Frage stellt, erzeugt demnach einen hohen Anpassungsdruck, da sie strukturelle oder inhaltliche Veränderungen auf nationaler Ebene notwendig macht.¹⁹⁴

Am Fall der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung in Österreich zeigt sich, dass der hohe Grad an inhaltlicher Detailliertheit, technischer Komplexität und institutioneller Misfit zu umfassenden Anpassungserfordernissen auf gesetzlicher, administrativer und politischer Ebene geführt hat. Die Notwendigkeit zur Schaffung eines neuen Mindestbesteuerungsgesetzes sowie umfangreiche Änderungen bestehender Gesetze (KStG, EStG, BAO, UGB) verdeutlichen den strukturellen Anpassungsdruck. Hinzu kommt ein erheblicher operativer Umsetzungsaufwand in der

¹⁹¹ Börzel, *Environmental Leaders and Laggards in Europe.*, S. 44-62.

¹⁹² Falkner u. a., *Complying with Europe.* S. 23- 49.

¹⁹³ Börzel und Risse, „When Europe Hits Home: Europeanization and Domestic Change“, S. 4.

¹⁹⁴ Ebd. S. 4-6.

Steuerverwaltung, insbesondere bei der Anwendung und Kontrolle globaler Effektivsteuersätze und Safe-Harbour-Regelungen.

Ebenso zeigt sich diskursiv ein Anpassungsdruck, der durch die parteipolitische Notwendigkeit zur Legitimation eines Eingriffs in ein traditionell souveränes Politikfeld wie die Steuerpolitik sichtbar wird. Die politisch-kommunikative Rahmung (Framing) im Nationalrat betonte Gerechtigkeits- und Souveränitätsnarrative und war damit Teil eines koordinierten Umsetzungsprozesses im Sinne des diskursiven Institutionalismus.

Insgesamt belegt die Analyse, dass der Grad des Misfits ein zentraler Bestimmungsfaktor für den Anpassungsdruck im Umsetzungsprozess ist – sowohl auf formaler, institutioneller als auch auf symbolisch-diskursiver Ebene.

Analytische Einordnung der Prozessanalyse

Die vorangegangene Prozessanalyse hat den Ablauf der rechtlichen und politischen Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 in Österreich detailliert nachgezeichnet. Damit liegt eine umfassende Beschreibung der formalen und diskursiven Schritte vor, die zur Verabschiedung des Mindestbesteuerungsgesetzes geführt haben. Um jedoch über die reine Nachzeichnung hinauszugehen, ist es notwendig, die empirischen Befunde in einen analytischen Zusammenhang zu stellen. Im Folgenden werden die Ergebnisse daher systematisch mit den theoretischen Konzepten des Misfit, des Ermessensspielraums sowie des diskursiven Institutionalismus verknüpft, um die Dynamiken der Umsetzung tiefergehend zu erklären.

Die Umsetzung der Richtlinie verdeutlicht einen erheblichen institutionellen Misfit zwischen den europäischen Vorgaben und den bestehenden nationalen Strukturen. Österreich war gezwungen, ein neues Mindestbesteuerungsgesetz zu erlassen und gleichzeitig zentrale Steuergesetze – darunter KStG, EStG, BAO und UGB – anzupassen. Dieser Befund bestätigt die Annahme der Europäisierungsforschung, dass ein hoher Misfit zu erheblichem Anpassungsdruck führt. Verstärkt wurde dieser Druck durch den engen zeitlichen Rahmen: Zwischen der Verabschiedung der Richtlinie im Dezember 2022 und der nationalen Umsetzung bis Ende 2023 lag lediglich ein Jahr. Die Kombination von hohem Misfit und engem Zeitfenster veranschaulicht, wie stark supranationale Vorgaben nationale Institutionen in ihrer Anpassungsfähigkeit herausfordern.

Formal enthielt die Richtlinie gewisse Umsetzungsspielräume, etwa durch die Möglichkeit einer Domestic Top-up Tax. Faktisch waren diese Optionen jedoch durch die OECD/GloBE-Vorgaben weitgehend determiniert. Österreich verfügte damit über nur geringe

Gestaltungsmöglichkeiten, eigene steuerpolitische Präferenzen einzubringen. Die Entscheidung für eine nationale Ergänzungssteuer kann daher weniger als Ausdruck eigenständiger Steuerpolitik, sondern vielmehr als notwendiger Schritt interpretiert werden, um Steuereinnahmen im Inland zu sichern. Dieser Befund stützt die These, dass Richtlinien mit engem Ermessensspielraum die nationale Autonomie deutlich einschränken und die europäische Steuerintegration vertiefen.

Die Analyse der Parlamentsdebatten zeigt, dass die technische Komplexität der Richtlinie in den politischen Diskussionen nicht im Vordergrund stand. Vielmehr wurde die Legitimation durch narrative Rahmungen sichergestellt:

- Die SPÖ betonte den Gerechtigkeitsaspekt und stellte die Reform in den Kontext einer fairen Besteuerung globaler Konzerne.
- Die ÖVP hob Österreichs internationale Handlungsfähigkeit hervor und präsentierte die Umsetzung als Beitrag zu globaler Steuerkoordination.
- Die NEOS kritisierten primär den administrativen Aufwand und rahmten die Reform aus einer Effizienzperspektive.

Diese Frames zeigen, dass die Umsetzung nicht nur ein administrativer Prozess war, sondern auch diskursiv vermittelt und politisch gerahmt werden musste. Im Sinne des diskursiven Institutionalismus war die breite Zustimmung im Parlament nicht allein durch strukturelle Anpassung, sondern durch erfolgreiche diskursive Einbettung möglich. Die Akzeptanz der Reform beruhte somit auf der Verknüpfung technischer Vorgaben mit normativen Leitbegriffen wie Gerechtigkeit, Wettbewerbsfähigkeit und Souveränität.

Die fristgerechte und einstimmige Umsetzung bestätigt die Annahme von Falkner et al., dass Österreich ein Beispiel für die „World of Law Observance“ darstellt. Das Land verfügt über eine ausgeprägte regelorientierte Kultur der Gesetzesbeachtung, in der politische Akteure und Verwaltung EU-Vorgaben grundsätzlich ernst nehmen und zuverlässig umsetzen. Die Kombination von hoher administrativer Kapazität und breiter politischer Legitimation erklärt, warum trotz des erheblichen Anpassungsdrucks weder Verzögerungen noch Konflikte entstanden sind. Österreich fungiert damit als Musterfall für ordnungsgemäße Umsetzung selbst unter Bedingungen hoher Komplexität und eingeschränkter nationaler Handlungsspielräume. Zusammenfassend zeigt die Analyse, dass die Kombination aus hohem Misfit, engem Ermessensspielraum und starker Fristsetzung erheblichen Anpassungsdruck erzeugt. Gleichzeitig verdeutlicht der österreichische Fall, dass eine konfliktfreie Umsetzung nicht allein durch institutionelle Faktoren erklärbar ist, sondern maßgeblich durch diskursive Legitimation ermöglicht wird. Damit erweitert die Arbeit bestehende Implementationsansätze, indem sie

strukturelle und diskursive Dimensionen systematisch zusammendenkt. Die Ergebnisse liefern somit einen Beitrag zur Theoriebildung, indem sie zeigen, dass Implementationsforschung in komplexen Politikfeldern wie der Steuerpolitik nicht ohne die Berücksichtigung politischer Ideen und Narrative auskommt.

Die Analyse verdeutlicht damit, dass institutionelle Anpassungen und diskursive Rahmungen gleichermaßen für das Verständnis der Umsetzung zentral sind. Auf dieser Grundlage lassen sich im abschließenden Kapitel die Ergebnisse zusammenführen und im Hinblick auf die Forschungsfrage bewerten.

6 Fazit und Ausblick

Die Arbeit ist der Frage nachgegangen, welche politischen, institutionellen und diskursiven Dynamiken den Umsetzungsprozess der globalen Mindestbesteuerung in Österreich geprägt haben. Die Analyse zeigt, dass institutionelle Anpassungen aufgrund des hohen Misfit und engen Ermessensspielraums zwar notwendig waren, die konfliktarme Umsetzung jedoch vor allem durch diskursive Legitimation im politischen Prozess ermöglicht wurde. Österreich handelte dabei im Muster einer ‚World of Law Observance‘, indem es die Vorgaben fristgerecht und konsensorientiert umsetzte

Die Analyse der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 in Österreich hat gezeigt, dass die globale Mindestbesteuerung einen besonders ausgeprägten Fall von Anpassungsdruck darstellt. Der Misfit zwischen den europäischen Vorgaben und den bestehenden nationalen Strukturen war hoch: Neben einem neuen Mindestbesteuerungsgesetz mussten zentrale Steuergesetze umfassend geändert werden, während die Umsetzungsfrist außergewöhnlich knapp bemessen war. Gleichzeitig ließ der enge Ermessensspielraum kaum Spielräume für eigenständige nationale Ausgestaltung. Die österreichische Fallstudie bestätigt somit die Annahme, dass komplexe und detaillierte Richtlinien mit geringem Gestaltungsspielraum erheblichen Anpassungsdruck erzeugen.

Gleichzeitig verdeutlicht die Untersuchung, dass die ordnungsgemäße und konfliktarme Umsetzung nicht allein auf strukturelle Faktoren zurückzuführen ist. Entscheidenden Anteil hatte der diskursive Institutionalismus im politischen Prozess. Unterschiedliche Parteien rahmten die Mindestbesteuerung über Narrative wie Gerechtigkeit, internationale Handlungsfähigkeit oder Effizienz, wodurch das Vorhaben trotz seiner technischen Komplexität anschlussfähig und konsensfähig wurde. Im Sinne des diskursiven

Institutionalismus lässt sich daher festhalten: Politische Ideen und kommunikative Strategien sind zentrale Bedingungen erfolgreicher Implementationsprozesse.

Österreich bestätigt sich damit als Beispiel einer „World of Law Observance“: EU-Recht wird rechtzeitig, korrekt und im Konsens umgesetzt. Der Fall zeigt jedoch zugleich, dass selbst in einem solchen Umfeld die Akzeptanz europäischer Vorgaben nicht selbstverständlich ist, sondern diskursiv erarbeitet werden muss.

Für die Implementationsforschung ergibt sich daraus zweierlei: Erstens müssen Analysen strukturelle und diskursive Dimensionen zusammendenken, um die Dynamiken der Umsetzung angemessen zu erfassen. Zweitens verdeutlicht die Mindestbesteuerung, dass gerade Steuerpolitik – als traditioneller Kern nationaler Souveränität – zunehmend europäisiert wird und damit neue Herausforderungen für nationale Institutionen schafft. Künftige Forschung sollte daher vergleichende Analysen durchführen, um Unterschiede zwischen „Worlds of Compliance“ sichtbar zu machen und den Einfluss des diskursiven Institutionalismus systematisch zu erfassen.

Für die zukünftige Forschung ergeben sich mehrere Anschlussfragen: Welche mittel- und langfristigen Folgen ergeben sich durch die neue Mindestbesteuerung für nationale Steuerpolitiken? Welche Auswirkungen hat die Richtlinie auf die fiskalische Autonomie kleiner und mittlerer EU-Mitgliedstaaten? Und inwiefern beeinflusst die globale Steuerkoordination das institutionelle Gleichgewicht innerhalb der EU? Besonders relevant wäre es, weitere Fallstudien anderer Mitgliedstaaten durchzuführen und vergleichend zu analysieren, inwiefern unterschiedliche institutionelle Ausgangslagen zu abweichenden Implementationspfaden führen.

Abschließend kann festgehalten werden, dass die globale Mindestbesteuerung ein Beispiel für den zunehmenden Einfluss internationaler und europäischer Normen auf zentrale Domänen nationalstaatlicher Politik ist. Die EU agiert hier als Übersetzerin globaler Standards in supranationales Recht, das wiederum nationale Transformationsprozesse anstößt – ein Vorgang, die Arbeit leistet damit einen theoretischen Beitrag, indem sie die Misfit- und Anpassungsdruckperspektive mit dem diskursiven Institutionalismus verbindet. Sie zeigt, dass erfolgreiche Umsetzung nicht nur durch institutionelle Kapazität und regelorientierte Verwaltung erklärbar ist, sondern auch durch die diskursive Rahmung und kommunikative Legitimation im politischen Prozess. Damit trägt die Analyse zur Weiterentwicklung der Implementationsforschung bei, indem sie belegt, dass strukturelle und diskursive Ansätze nicht

isoliert betrachtet, sondern gemeinsam in die Erklärung von Umsetzungserfolgen integriert werden müssen im Sinne der Mehrebenenpolitik zunehmend die Steuerpolitik Europas prägen wird.

Die Untersuchung der österreichischen Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung verdeutlicht somit, dass die Analyse europäischer Implementationsprozesse nur dann vollständig ist, wenn strukturelle Anpassungszwänge und diskursive Legitimationsstrategien zusammengedacht werden. Gerade in der Steuerpolitik, einem Kernbereich nationalstaatlicher Souveränität, zeigt sich, dass die Durchsetzung europäischer Vorgaben nicht allein eine Frage von Misfit und Ermessensspielraum ist, sondern ebenso von politischen Ideen, Narrativen und ihrer kommunikativen Vermittlung abhängt. Damit unterstreicht die Arbeit nicht nur die Relevanz des untersuchten Falls, sondern liefert zugleich einen theoretischen Impuls für die Weiterentwicklung der Implementationsforschung: Erfolgreiche Umsetzung erfordert beides – institutionelle Anpassung und diskursive Verankerung.

7 Literaturverzeichnis

Beach, Derek, und Rasmus Brun Pedersen (2013). *Process-tracing methods: foundations and guidelines*. University of Michigan Press.

Bondarouk, Elena, und Ellen Mastenbroek. „Reconsidering EU Compliance: Implementation Performance in the Field of Environmental Policy“. *Environmental Policy and Governance* 28, Nr. 1 (2018): 15–27. <https://doi.org/10.1002/eet.1761>.

Brendler, Viktoria. *Die Implementation europäischer Erneuerbare-Energien-Politik: der Einfluss nationaler Institutionen und Interessen auf die EU-Rechtsumsetzung. Forschungen zur Europäischen Integration*. Springer VS, 2022.

Brendler, Viktoria. „Die mitgliedstaatliche Umsetzung von EU-Recht – konzeptionelle und methodische Perspektiven auf einen vielschichtigen Forschungsgegenstand“. *Zeitschrift für Politikwissenschaft* 32, Nr. 4 (2022): 817–37. <https://doi.org/10.1007/s41358-022-00334-2>.

Börzel, Tanja A. *Environmental Leaders and Laggards in Europe: Why There Is (Not) a ‘Southern Problem’*. 1. Aufl. Routledge, 2017. <https://doi.org/10.4324/9781315256290>.

Börzel, Tanja A. „Member State Responses to Europeanization“. *JCMS: Journal of Common Market Studies* 40, Nr. 2 (2002): 193–214. <https://doi.org/10.1111/1468-5965.00351>.

Börzel, Tanja A. „Shifting or Sharing the Burden? The Implementation of EU Environmental Policy in Spain and Germany“. *European Planning Studies* 6, Nr. 5 (1998): 537–53. <https://doi.org/10.1080/09654319808720480>.

Börzel, Tanja A., und Thomas Risse (2003) „Conceptualizing the Domestic Impact of Europe“. In *The Politics of Europeanization*, 1. Aufl., herausgegeben von Kevin Featherstone und Claudio M. Radaelli. Oxford University Press, 2003 S. 57-80. <https://doi.org/10.1093/0199252092.003.0003>.

Börzel, Tanja A., und Thomas Risse. „When Europe Hits Home: Europeanization and Domestic Change“. *European Community Studies Association Austria (ECSA-A) Vol. 4* (15) (2000).

Christensen, Rasmus Corlin, und Martin Hearson. „The New Politics of Global Tax Governance: Taking Stock a Decade after the Financial Crisis“. *Review of International Political Economy* 26, Nr. 5 (2019): 1068–88. <https://doi.org/10.1080/09692290.2019.1625802>.

Cowles, Maria Green, James Caporaso, und Thomas Risse, Hrsg. *Transforming Europe: Europeanization and Domestic Change*. Ithaca Cornell University Press, 2019. <https://doi.org/10.7591/9781501723575>.

Dolowitz, David P., und David Marsh. „Learning from Abroad: The Role of Policy Transfer in Contemporary Policy-Making“. *Governance* 13, Nr. 1 (2000): 5–23. <https://doi.org/10.1111/0952-1895.00121>.

Englisch, Joachim, und Johannes Becker. Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU. With Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien. Materialien Zu Wirtschaft Und Gesellschaft, Nr. 224. Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien, 2021. Englisch, Joachim, und Johannes Becker. „Minimum Taxation and EU Fundamental Freedoms“. EC Tax Review, 2023.

Entman, Robert M. „Framing: Toward Clarification of a Fractured Paradigm“. Journal of Communication 43, Nr. 4 (1993): 51–58. <https://doi.org/10.1111/j.1460-2466.1993.tb01304.x>. Falkner, Gerda, Oliver Treib, Miriam Hartlapp, und Simone Leiber. Complying with Europe: EU Harmonisation and Soft Law in the Member States. 1. Aufl. Cambridge University Press, 2005. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511491931>.

Featherstone, Kevin. The Politics of Europeanization. With Claudio M. Radaelli. Oxford University Press, 2003.

Featherstone, Kevin. „Introduction: In the Name of ‘Europe’“. In The Politics of Europeanization, 1. Aufl., herausgegeben von Kevin Featherstone und Claudio M. Radaelli. Oxford University Press Oxford, 2003. <https://doi.org/10.1093/0199252092.003.0001>.

Frenz, Walter. Handbuch Europarecht. Springer Berlin Heidelberg, 2012. <https://doi.org/10.1007/978-3-642-24641-8>.

George, Alexander L., und Andrew Bennett. Case studies and theory development in the social sciences. BCSIA studies in international security. MIT Press, 2005.

Heinsen, Oliver. „Umsetzung und Ausgestaltung der OECD-Pillar-Two-Mustervorschriften auf EU-Ebene: Die Richtlinie vom 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung“. DER BETRIEB Heft 3/2023 (o. J.): Seite 98-105.

Hill, Michael J., und Peter L. Hupe. Implementing public policy: governance in theory and practice. Sage politics texts. Sage, 2002.

Hooghe, Liesbet, und Gary Marks. Multi-level governance and European integration. Governance in Europe. Rowman & Littlefield Publishers, 2001.

Héritier, Adrienne. „The Accommodation of Diversity in European Policy-making and Its Outcomes: Regulatory Policy as a Patchwork“. Journal of European Public Policy 3, Nr. 2 (1996): 149–67. <https://doi.org/10.1080/13501769608407026>.

Knill, Christoph, und Dirk Lehmkuhl. „How Europe Matters: Different Mechanisms of Europeanization“. European Integration online Papers, Nr. Vol. 3 (1999).

Knill, Christoph, und Dirk Lehmkuhl. „Mechanismen Der Europäisierung: Nationale Regulierungsmuster Und Europäische Integration“. Swiss Political Science Review 6, Nr. 4 (2000): 19–50. <https://doi.org/10.1002/j.1662-6370.2000.tb00303.x>.

Knill, Christoph, und Dirk Lehmkuhl. „The National Impact of European Union Regulatory Policy: Three Europeanization Mechanisms“. European Journal of Political Research 41, Nr. 2 (2002): 255–80. <https://doi.org/10.1111/1475-6765.00012>.

Knill, Christoph. The Europeanisation of National Administrations: Patterns of Institutional Change and Persistence. Digital printing. Themes in European Governance. Cambridge Univ. Press, 2011.

Kofler, Georg. „Domestic Top-up Taxes and the EU minimum tax directive“. Intertax, o. J.

Leidenmühler, Franz. Europarecht: die Rechtsordnung der Europäischen Union: Studienbuch. 5. Auflage, Stand 1. Juli 2023. Pedell, 2023.

Lintz, Gerd. „Blatter, Joachim; Haverland, Markus (2014): Designing Case Studies: Explanatory Approaches in Small-N Research“. Raumforschung und Raumordnung | Spatial Research and Planning 75, Nr. 2 (2017). <https://doi.org/10.1007/s13147-016-0462-z>.

Mastenbroek, Ellen, und Michael Kaeding. „Europeanization Beyond the Goodness of Fit: Domestic Politics in the Forefront“. Comparative European Politics 4, Nr. 4 (2006): 331–54. <https://doi.org/10.1057/palgrave.cep.6110078>.

Mayring, Philipp. Qualitative Inhaltsanalyse: Grundlagen und Techniken. 12., Vollständig überarbeitete und Aktualisierte Aufl. Beltz Pädagogik. Beltz, 2015.

Nullmeier, Frank. Kausale Mechanismen und Process Tracing: Perspektiven der qualitativen Politikforschung. Campus Verlag, 2021. <https://doi.org/10.12907/978-3-593-44400-0>.

OECD. Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften (Säule 2), 1. Ausgabe: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. OECD, 2024. <https://doi.org/10.1787/fa25ee1e-de>.

Redaelli, Claudio. „Europeanisation: Solution or Problem?“ European Integration Online Papers (EIoP) Vol. 8 (16), Nr. 2 (2004): 293–313.

Rixen, Thomas. The Political Economy of International Tax Governance. Transformations of the State. Palgrave Macmillan, 2008.

Scharpf, Fritz W. Games Real Actors Play: Actor-Centered. Institutionalism in Policy Research. 1997.

Scharpf, Fritz W. Governing in Europe: Effective and Democratic? 1. publ., Repr. Oxford University Press, 2002.

Schmidt, Vivien A. „Discursive Institutionalism: The Explanatory Power of Ideas and Discourse“. Annual Review of Political Science 11, Nr. 1 (2008): 303–26. <https://doi.org/10.1146/annurev.polisci.11.060606.135342>.

Schmidt, Vivien A. „Taking Ideas and Discourse Seriously: Explaining Change through Discursive Institutionalism as the Fourth ‘New Institutionalism’“. European Political Science Review 2, Nr. 1 (2010): 1–25. <https://doi.org/10.1017/S175577390999021X>.

Schreier, Margrit. Qualitative Content Analysis in Practice. SAGE, 2012.

Schubert, Klaus, und Nils C. Bandelow, Hrsg. Lehrbuch der Politikfeldanalyse. 3., Aktualisierte und Überarbeitete Auflage. Lehr- und Handbücher der Politikwissenschaft. De Gruyter Oldenbourg, 2014.

Seabrooke, Leonard, und Duncan Wigan. „Powering Ideas through Expertise: Professionals in Global Tax Battles“. Journal of European Public Policy 23, Nr. 3 (2016): 357–74.
<https://doi.org/10.1080/13501763.2015.1115536>.

Treib, Oliver. „Implementing and Complying with EU Governance Outputs“. Living Reviews in European Governance 9 (2014). <https://doi.org/10.12942/lreg-2014-1>.

Wenzelburger, Georg, und Reimut Zohlnhöfer, Hrsg. Handbuch Policy-Forschung. 2., Aktualisierte und Erweiterte Auflage. Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, 2023.

Wessels, Wolfgang. „Das Europäische Parlament“. In Das Politische System der Europäischen Union, von Wolfgang Wessels. Springer Fachmedien Wiesbaden, 2022.
https://doi.org/10.1007/978-3-658-10013-1_1.

Öhlinger, Theo, Harald Eberhard, und Michael Potacs. EU-Recht und staatliches Recht: die Anwendung des Europarechts im innerstaatlichen Bereich. 8., neu Bearbeitete Auflage. LexisNexis, 2023.

Internetquellen:

[tps://www.consilium.europa.eu/de/council-eu/decision-making/special-legislative-procedures/](https://www.consilium.europa.eu/de/council-eu/decision-making/special-legislative-procedures/). Aufruf am 11.4.2025

https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj/eng?utm_source=chatgpt.com, Aufruf am 11.4.2025

<https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2025/04/14/council-adopts-rules-to-extend-cooperation-and-information-exchange-between-tax-authorities-to-minimum-effective-corporate-taxation/>. Aufruf am 12.4.2025

<https://www.icon.at/news/detail/globale-mindestbesteuerung-oecd-mustergesetz-und-eu-richtlinie>. Aufruf am 12.4. 2025

<https://www.politico.eu/article/hungary-wields-veto-to-halt-minimum-tax-deal/>. Aufruf am 1.5.2025

<https://www.euractiv.com/section/economy-jobs/news/poland-lifts-its-last-minute-veto-threat-on-eu-minimum-tax-directive/>.Aufruf am 1.5.2025

<https://www.europarl.europa.eu/news/de/agenda/briefing/2022-07-04/8/nationale-vetos-gegen-globales-steuerabkommen>.Aufruf am 12.5.2025

https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html?utm_source=chatgpt.com#pdf-download. Aufruf am 1.6.2025

<https://digitalpolicyalert.org/event/8110-adopted-directive-implementing-15-minimum-tax-rate-for-multinationals-operating-within-eu-by-council-of-eu?>. Aufruf am 2.6.2025

<https://www.grantthornton.at/themen/blogs/2024/umsetzung-globale-mindestbesteuerung/> Aufruf am 2.6.2025

<https://www.wko.at/steuern/mindestbesteuerungsgesetz>. Aufruf am 3.6.2025

<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/globale-mindestbesteuerung.html>, Aufruf am 3.6.2025

<https://steuernachrichten.pwc.at/blog/2023/10/04/bmf-veroeffentlicht-begutachtungsentwurf-fuer-ein-mindestbesteuerungsgesetz-minbestg>. Aufruf am 5.6.2025

<https://www.grantthornton.at/themen/blogs/2024/umsetzung-globale-mindestbesteuerung/> Tax Short Cuts, Latest tax news for Austria by EY, No. Aufruf am 5.6.2025

<https://www.ebnerstolz.de/en/insights/international/austria-globe-reporting-obligation-until-31.-december-2024-75664.html>, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/pillar-two-implementation-europe> Aufruf am 5.6.2025

<https://www.derstandard.at/story/3000000201483/jetzt-beginnt-das-globale-umsteuern-mit-der-mindeststeuer-fuer-multis>, <https://www.derstandard.at/story/3000000191709/globale-steuerreform-fuer-konzerne-bringt-oesterreich-nur-peanuts>. Aufruf am 7.6.2025

<http://awblog.at/Wirtschaft/Globale-Mindeststeuer-Revolution-oder-Mogelpackung?>.
<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/globale-mindestbesteuerung.html>. Aufruf am 7.6.2025

<https://www.parlament.gv.at/gegenstand/XXVII/I/2899>. Aufruf am 7.6.2025

<https://www.wko.at/service/steuern/stellungnahme-mindestbesteuerungsgesetz-2024.html>. Aufruf am 7.6.2025

<https://www.derstandard.at/story/3000000201483/jetzt-beginnt-das-globale-umsteuern-mit-der-mindeststeuer-fuer-multis>, <https://www.derstandard.at/story/3000000191709/globale-steuerreform-fuer-konzerne-bringt-oesterreich-nur-peanuts>. Aufruf am 10.6.2025

<http://awblog.at/Wirtschaft/Globale-Mindeststeuer-Revolution-oder-Mogelpackung?>. Aufruf am 10.6.2025

<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/globale-mindestbesteuerung.html>. Aufruf am 10.6.2025

<https://www.parlament.gv.at/gegenstand/XXVII/I/2899>. Aufruf am 10.6.2025

<https://www.wko.at/service/steuern/stellungnahme-mindestbesteuerungsgesetz-2024.html>. Aufruf am 10.6.2025

<https://www.icon.at/news/detail/globale-mindestbesteuerung-oecd-mustergesetz-und-eu-richtlinie?utm,>. Aufruf am 12.6.2025

<https://kpmg.com/at/de/home/insights/2025/01/globale-mindestbesteuerung-globe-pillar-2.html?utm,> Aufruf am 12.6.2025

<https://www.grantthornton.at/themen/blogs/2024/umsetzung-globale-mindestbesteuerung/?utm>. Aufruf am 12.6.2025

https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVII/NRSITZ/245/fnameorig_1647396.html. Aufruf am 20.6.2025

Abkürzungsverzeichnis

AEUV – Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union

BAO – Bundesabgabenordnung

BMF – Bundesministerium für Finanzen

EStG – Einkommensteuergesetz

EUV – Vertrag über die Europäische Union

KStG – Körperschaftsteuergesetz

MinBestG – Mindestbesteuerungsgesetz

OECD – Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

UGB – Unternehmensgesetzbuch