

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Doppelheft Mai:
56 Seiten!

Steuerrecht und Steuervollzug

- Warum wir Steuern zahlen

Immobilienbesteuerung

- Gemeinnützige Wohnbauträger in der ImmoEST

KStR 2013

- Wesentliche Änderungen bei der Gruppenbesteuerung

Umgründungen

- Praxisfragen zum Umgründungs(steuern)recht

Umsatzsteuer

- Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Liebhaberei
- USt-Update: Aktuelles auf einen Blick

Werbeabgabe

- Werbeabgabe bei Prospektwerbung

Wirtschaft

- Zur Erweiterung des öffentlichen Rechnungswesens
- Etablierung von Controllinginstanzen in Familienunternehmen



Linde

Empirische Studie**Die Etablierung eigenständiger Controllinginstanzen in Familienunternehmen****Unterscheiden sich österreichische von deutschen Unternehmen?**

VON DR. MARTIN R. W. HIEBL, DR. BIRGIT FELDBAUER-DURSTMÜLLER,
DR. CHRISTINE DULLER UND DR. HERBERT NEUBAUER*)

Familienunternehmen (FU) stellen weltweit den Großteil aller Unternehmen in westlich orientierten Volkswirtschaften dar.¹⁾ Trotz dieser hohen Bedeutung hinkt die wirtschaftswissenschaftliche Forschung zu FU der Praxis hinterher: Viele Aspekte von FU wurden bislang unzureichend erforscht.²⁾ Ein Thema, das bislang besonders wenig Aufmerksamkeit erhalten hat, ist die Ausgestaltung des Controllings in FU.³⁾

1. Controlling in Familienunternehmen

Controlling kann in FU in mehrerlei Hinsicht einen entscheidenden Faktor darstellen: Einerseits können Controllinginstrumente aufgrund ihrer koordinierenden Wirkung zum Abgleich von Familien-, Eigentümer- und Unternehmensinteressen beitragen.⁴⁾ Andererseits stellt die Institutionalisierung des Controllings in der Regel einen Schritt zur Professionalisierung des FU dar und kann auch die Unternehmensnachfolge erleichtern: Mithilfe von Controllingssystemen und -instrumenten wird vormalig implizites (Familien-)Wissen kodifiziert und dadurch die Wissensweitergabe an nachfolgende Generationen bzw. familienexterne Manager erleichtert.⁵⁾

Im Vergleich zwischen FU und Nicht-Familienunternehmen (NFU) ließe sich aus einer theoretischen Betrachtung heraus erwarten, dass FU weniger eigenständige Controllingabteilungen/-instanzen einrichten als NFU: Aufgrund der häufig anzutreffenden Personalunion zwischen Eigentümern und Managern bedarf es in FU weniger (intensiver) Kontrollmechanismen zur Angleichung zwischen Eigentümer- und Managerinteressen. Da eine Controllingabteilung auch als Teil dieser Kontrollmechanismen interpretiert werden kann,⁶⁾ sollte in FU – insbesondere in eigentümergeführten – weniger häufig eine Controllingabteilung anzutreffen sein als in NFU.

*) Mag. Dr. Martin R. W. *Hiebl* ist Assistenzprofessor am Institut für Controlling und Consulting der Johannes Kepler Universität (JKU) Linz. Dr. Birgit *Feldbauer-Durstmüller* ist Universitätsprofessorin und Vorstand des Instituts für Controlling und Consulting der JKU Linz. MMag. Dipl.-Ing. Dr. *Christine Duller* ist Assistenzprofessorin am Institut für Angewandte Statistik der JKU Linz. Dr. *Herbert Neubauer* ist außerordentlicher Universitätsprofessor am Institut für KMU-Management der WU Wien.

¹⁾ Vgl. *IFERA*, Family Businesses Dominate: Families are the key players around the world, but prefer the backstage positions, *Family Business Review* 2003, 235.

²⁾ Vgl. *Bird/Welsch/Astrachan/Pistrui*, Family Business Research: The Evolution of an Academic Field, *Family Business Review* 2002, 337; *Hiebl*, Familienunternehmen: Bedeutung, Ausprägungsformen und Besonderheiten, *Wirtschaftswissenschaftliches Studium* 2012, 184.

³⁾ Vgl. *Salvato/Moores*, Research on Accounting in Family Firms: Past Accomplishments and Future Challenges, *Family Business Review* 2010, 193; *Hiebl*, Peculiarities of Financial Management in Family Firms, *International Business & Economics Research Journal* 2012, 315.

⁴⁾ Vgl. *Horváth*, Der Consigliere: Der Controller im Familienunternehmen, in *Jeschke/Kirchdörfer/Lorz* (Hrsg.), Planung, Finanzierung und Kontrolle im Familienunternehmen: Festschrift für Prof. Dr. Brun-Hagen Hennerkes (2000) 23.

⁵⁾ Vgl. *Songini*, The Professionalization of Family Firms: Theory and Practice, in: *Poutziouris/Smyrnios/Klein* (Hrsg.), Handbook of Research on Family Business (2006) 269; *Giovannoni/Maraghini/Riccaboni*, Transmitting Knowledge Across Generations: The Role of Management Accounting Practices, *Family Business Review* 2011, 126.

⁶⁾ Vgl. *Merchant/van der Stede*, Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives² (2007).

Wachsen allerdings FU und stellen zunehmend auch familienfremde Manager ein, ist mit einer steigenden Institutionalisierung des Controllings zu rechnen. Fremdmanager werden in FU relevant, wenn nicht mehr alle Managementpositionen im FU mit Familienmitgliedern besetzt werden können. Dies kann aufgrund spezifischer fachlicher Anforderungen notwendig werden oder schlicht aufgrund einer unzureichenden Anzahl von zur Verfügung stehenden Familienmitgliedern.⁷⁾ Von Fremdmanagern wird allerdings meist nicht nur eine reine Fortführung des FU verlangt, sondern auch dessen Professionalisierung, zu der auch die Etablierung einer Controllingabteilung zählen kann. Ferner sind Fremdmanager oftmals aus ihrer Erfahrung in NFU gewohnt, auch auf Basis von Controllinginformationen Entscheidungen zu treffen.

Neben der Existenz von Fremdmanagern sollte auch eine steigende Größe von FU mit einer höheren Institutionalisierung des Controllings einhergehen. Eine steigende Unternehmensgröße bringt in der Regel eine höhere Komplexität im Unternehmen mit sich. Um trotz höherer Komplexität eine effiziente Koordination der Unternehmensmitglieder zu fördern bzw. zu erreichen, bieten sich Controllinginstrumente wie etwa die Budgetierung an.⁸⁾ Basierend auf dieser Überlegung sollte auch in größeren FU im Vergleich mit kleinen oder mittleren FU eine höhere Institutionalisierung des Controllings beobachtbar sein.

Der vorliegende Beitrag hat daher zum Ziel, zu beleuchten, ob FU einerseits tatsächlich weniger eigenständige Controllinginstanzen als NFU einrichten und ob größere FU bzw. FU, die auch Fremdmanager beschäftigen, andererseits häufiger Controllingabteilungen einrichten als kleinere FU bzw. FU, die rein auf Familienmanager setzen. Hierzu wurde eine empirische Studie in Österreich und Deutschland durchgeführt. Im Rahmen dieser länderübergreifenden Studie soll auch der Frage nachgegangen werden, ob Unterschiede zwischen österreichischen und deutschen Unternehmen hinsichtlich der Institutionalisierung des Controllings bestehen.

2. Methodik der empirischen Erhebung

Zur Beantwortung der im vorhergehenden Kapitel aufgeworfenen Fragen wurden zwischen Juli 2009 und Januar 2010 mittlere und große Unternehmen⁹⁾ in Österreich und Deutschland mit mindestens 50 Mitarbeitern kontaktiert. In Österreich wurden 5.406, in den deutschen Bundesländern Nordrhein-Westfalen und Niedersachsen 7.550 Unternehmen mittels E-Mail an die Geschäftsführung zur Teilnahme an der Studie eingeladen. Das Einladungsschreiben wurde samt Link zu einem Online-Fragebogen versendet. Daraufhin gingen insgesamt 1.422 Antworten ein, was einer Brutto-Response-Rate von 11,0 % entspricht. Von diesen 1.422 Antworten erwiesen sich 897 als auswertbar (479 aus Österreich, 418 aus Deutschland) und bilden somit die Basis der nachfolgenden Analysen¹⁰⁾.

Für die Unterscheidung zwischen FU und NFU wurde das Konzept des „*Substantial Family Influence*“ (SFI) nach Klein herangezogen. Zur Bestimmung des Familieneinflusses werden demnach die Anteile der Familie am Eigenkapital des Unternehmens, an den Mitgliedern des Geschäftsleitungsorgans sowie den Mitgliedern des Aufsichts-

⁷⁾ Vgl. Becker, Fremdmanagement in Familienunternehmen: Annäherung an eine vielschichtige Thematik, in Letmathe/Eigler/Welter/Kathan/Heupel (Hrsg.), Management kleiner und mittlerer Unternehmen: Stand und Perspektiven der KMU-Forschung (2007) 205.

⁸⁾ Vgl. Horváth, Controlling¹¹ (2008).

⁹⁾ Vgl. Europäische Kommission, Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen, ABl. Nr. L 124 vom 20. 5. 2003, S. 36.

¹⁰⁾ Ausführlichere Informationen zu den in diesem Beitrag vorgestellten Ergebnissen finden sich in folgendem Working Paper: Hiebl/Feldbauer-Durstmüller/Duller/Neubauer, Institutionalisation of Management Accounting in Family Businesses: Empirical Evidence from Austria and Germany, verfügbar auf SSRN.

organs summiert. Hieraus ergeben sich SFI-Werte zwischen 0 (kein Familieneinfluss) und 3 (maximaler Familieneinfluss). Ein Unternehmen wird dann als FU klassifiziert, wenn eine Unternehmerfamilie einen Anteil am Eigenkapital des Unternehmens hält und wenn der SFI-Wert zumindest 1 beträgt.¹¹⁾ Das SFI-Konzept wird für diesen Beitrag vor allem deshalb angewendet, da es sich im deutschsprachigen Raum bereits vielfach in empirischen Forschungsprojekten bewährt hat¹²⁾ und somit Vergleiche zu diesen Studien ermöglicht werden.

3. Ergebnisse

Die Ergebnisse bezüglich der Frage, ob FU weniger häufig Controllingabteilungen/-instanzen etablieren als NFU, sind Abbildung 1 zu entnehmen. Hieraus wird ersichtlich, dass sowohl im österreichischen als auch im deutschen Datensatz beobachtet werden kann, dass FU deutlich weniger eigenständige Controllingabteilungen aufweisen als NFU. Auch der statistische Signifikanztext (Mann-Whitney-U-Test) bestätigt, dass FU signifikant weniger eigenständige Controllinginstanzen einrichten als NFU ($p = 0,000$ für Österreich, $p = 0,015$ für Deutschland). Im Ländervergleich ist auffällig, dass der Unterschied zwischen FU und NFU im deutschen Datensatz weniger stark ausgeprägt ist als bei den befragten österreichischen Unternehmen. Insgesamt verfügen die österreichischen Unternehmen klar öfter über eine eigene Controllingstelle als die deutschen. Bei jenen Unternehmen ohne eigenständige Controllingabteilung/-instanz konnte beobachtet werden, dass diese verstärkt Selbstcontrolling durch die Geschäftsführung (oder Assistenz der Geschäftsführung) einsetzen oder die Controllingaufgaben der Finanzbuchhaltung bzw. externen Dienstleistern wie Steuer- oder Unternehmensberatern übertragen.

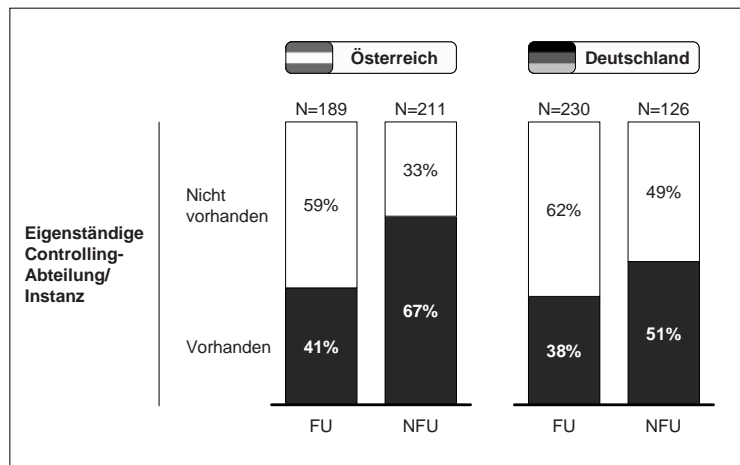


Abbildung 1: Vorhandensein eigenständiger Controllingabteilungen/-instanzen in FU und NFU

¹¹⁾ Vgl. Klein, Family Business in Germany: Significance and Structure, Family Business Review 2000, 157.

¹²⁾ Vgl. z. B. Klein, Family Business Review 2000, 157; Haas, State-of-the-Art des Controllings in international tätigen Familienunternehmen: Systemtheoretische Konzeption & empirische Studie (2010); Schraml, Finanzierung von Familienunternehmen: Eine Analyse spezifischer Determinanten des Entscheidungsverhaltens (2010); Hiebl/Feldbauer-Durstmüller, Corporate-Governance-Strukturen in Familienunternehmen und der Einsatz von Controlling: Einflussfaktoren der Controlling-Nutzung in der Unternehmenspraxis, Zeitschrift für Corporate Governance 2012, 53; Tappeiner/Howorth/Achleitner/Schraml, Demand for private equity minority investments: A study of large family firms, Journal of Family Business Strategy 2012, 38.

Das in Abbildung 1 dargestellte Ergebnis lässt vermuten, dass in FU tatsächlich weniger Bedarf an Kontrollmechanismen – etwa in Form einer eigenständigen Controllingabteilung – als in NFU besteht. Einschränkend muss allerdings erwähnt werden, dass in den Ergebnissen in Abbildung 1 Unternehmen verschiedener Größenklassen betrachtet wurden. Ob sich ein Unterschied zwischen mittleren und großen FU in Bezug auf die Controllingorganisation ergibt, wurde deshalb auch überprüft. Die Ergebnisse hierzu sind in Abbildung 2 abgebildet. Hierbei wurden die Datensätze jeweils in mittlere Unternehmen mit 50 bis 249 Mitarbeitern und in große Unternehmen mit mindestens 250 Mitarbeitern unterteilt.¹³⁾

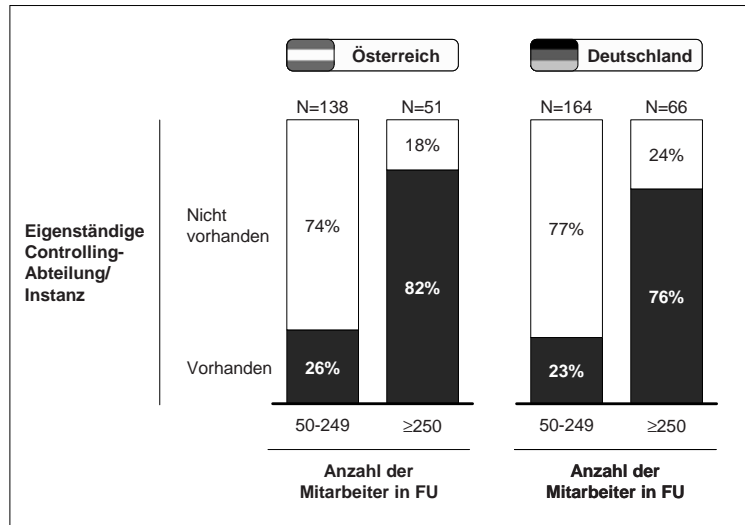


Abbildung 2: Vorhandensein eigenständiger Controllingabteilungen/-instanzen in Abhängigkeit von der FU-Größe

Aus dieser Analyse geht klar hervor, dass die Unternehmensgröße auch für FU ein entscheidender Kontextfaktor für die Etablierung einer eigenständigen Controllinginstanz ist: Während etwa im österreichischen Datensatz mehr als vier Fünftel aller großen FU eine eigene Controllingstelle eingerichtet haben, hat nur etwa ein Viertel der mittleren FU eine derartige Instanz eingerichtet. Ähnliches gilt für die befragten deutschen Unternehmen. Auch durch den Mann-Whitney-U-Test wird die Signifikanz des Einflussfaktors „Unternehmensgröße“ für FU bestätigt ($p = 0,000$ für Österreich, $p = 0,000$ für Deutschland).

Diese Ergebnisse machen deutlich, dass viele österreichische und deutsche Unternehmen erst ab einer gewissen Unternehmensgröße eine eigenständige Controllingabteilung einrichten. Dies kann vor allem mit der steigenden Komplexität in größeren Unternehmen erklärt werden. Spezialisierte Controllingabteilungen werden hierbei in der Regel eingerichtet, um den mit der Größe und Komplexität ebenfalls steigenden Koordinationsaufwand in der Unternehmensführung zu bewältigen.¹⁴⁾

¹³⁾ Diese Klassifizierung der Unternehmen als mittel bzw. groß anhand der Mitarbeiteranzahl entspricht den Empfehlungen der Europäischen Kommission zur Definition von Klein- und Mittelunternehmen.

¹⁴⁾ Vgl. Horváth, Controlling¹¹.

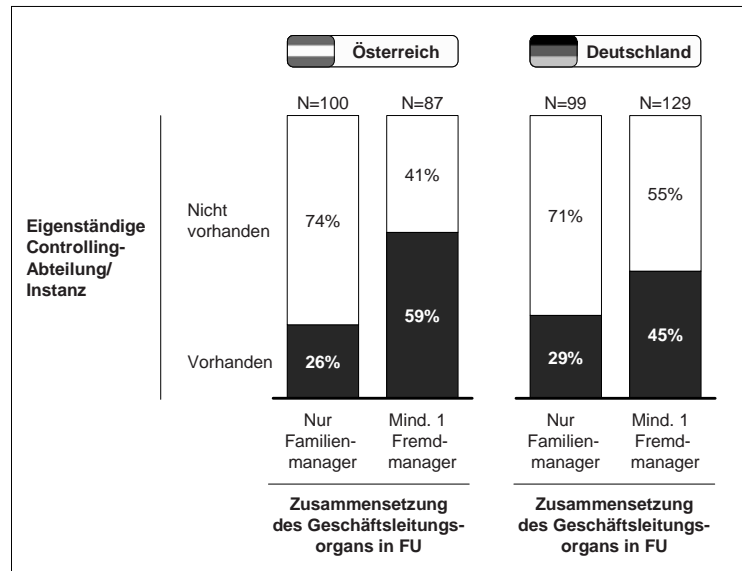


Abbildung 3: Vorhandensein eigenständiger Controllingabteilungen/-instanzen in Abhängigkeit des Vorhandenseins von Fremdmanagement

Schließlich wurde auch der Einfluss des dritten in Abschnitt 1 diskutierten potenziellen Einflussfaktors auf die Etablierung eigenständiger Controllingstellen – das Vorhandensein von Fremdmanagern in FU – untersucht. Wie Abbildung 3 entnommen werden kann, erweist sich auch dieser Faktor als einflussreich: Jene FU, die rein von Familienmitgliedern geführt werden, haben in Österreich nur zu rund 26 % eine eigenständige Controllingabteilung etabliert, während dies unter den FU, die mindestens einen Fremdmanager im Geschäftsleitungsorgan integriert haben, bei mehr als der Hälfte der FU der Fall ist. Die gleiche Tendenz ist auch für den deutschen Datensatz zu beobachten. Allerdings erscheint auch dieser Einflussfaktor für deutsche weniger stark als für österreichische FU zu wirken, da der Unterschied in den Implementierungsraten eigenständiger Controllingabteilungen zwischen FU mit und ohne Fremdmanagement bei den befragten deutschen FU weniger groß ausfällt. Gleichwohl bestätigt der Mann-Whitney-U-Test für beide Länderdatensätze die Signifikanz des Einflussfaktors „Vorhandensein von Fremdmanagement“ ($p = 0,000$ für Österreich, $p = 0,011$ für Deutschland).

Auf Basis der quantitativen Analyse kann also davon ausgegangen werden, dass, wenn FU Fremdmanager ins Managementteam integrieren, tendenziell eher eine Controllingabteilung etabliert wird. Die Wirkungsrichtung kann allerdings auf Basis dieser Untersuchung nicht verifiziert werden: Es könnte einerseits der Fall sein, dass eine Unternehmerfamilie, wenn sie einen Fremdmanager engagiert, auch eine Controllingabteilung einrichtet, um Transparenz über das Handeln des Fremdmanagers zu erlangen. Wahrscheinlicher erscheint allerdings der Fall, dass der Fremdmanager die Professionalisierung des FU aktiv betreibt und in diesem Zug auch die Schaffung einer eigenständigen Controllingabteilung vorantreibt.¹⁵⁾

¹⁵⁾ Vgl. Hiebl/Feldbauer-Durstmüller/Duller, Die Organisation des Controllings in österreichischen und bayrischen Familienunternehmen, Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship, 2013, 83.


4. Zusammenfassung und Implikationen

Dieser Beitrag hatte zum Ziel, ausgewählte Einflussfaktoren der Etablierung einer eigenständigen Controllingabteilung aufzuzeigen. Konkret sollte hierbei der Frage nachgegangen werden, ob FU weniger Controllinginstanzen als NFU einrichten und ob in der Gruppe der FU die Unternehmensgröße sowie das Vorhandensein von Fremdmanagern Einfluss auf die Etablierung einer Controllingstelle aufweisen. Die Ergebnisse, die auf einer Befragung österreichischer und deutscher Unternehmen beruhen, können alle drei Kontextfaktoren bestätigen: FU etablieren sowohl in Österreich als auch in Deutschland signifikant weniger Controllingabteilungen als NFU. Innerhalb der Gruppe der FU wirken sich eine höhere Unternehmensgröße wie auch das Vorhandensein von Fremdmanagement positiv auf die Etablierung von eigenständigen Controllingstellen aus. Beim Vergleich zwischen österreichischen und deutschen Unternehmen konnte die Tendenz festgestellt werden, dass österreichische Unternehmen etwas häufiger eigenständige Controllingabteilungen einrichten als deutsche Unternehmen und dass die Kontextfaktoren „Unternehmenstyp“ (FU/NFU) und „Vorhandensein von Fremdmanagement“ in deutschen Unternehmen bzw. FU einen etwas geringeren Einfluss auf die Etablierung einer Controllinginstanz zu haben scheinen.

Basierend auf den Ergebnissen dieses Beitrags können Eigentümer von Familienunternehmen davon ausgehen, dass, wenn ihr FU in der Größe wächst und wenn sie familienfremde Manager im Geschäftsleitungsorgan engagieren, tendenziell auch der Controllingbedarf steigt. Sie müssen in der Folge damit rechnen, dass auch die Etablierung einer eigenständigen Controllinginstanz zunehmend wahrscheinlicher wird. Mit dieser organisatorischen Veränderung sind allerdings nicht nur steigende Kosten verbunden. Vielmehr können professionelle, hauptamtliche Controller auch dafür sorgen, dass vormals implizites Wissen von Familienmitgliedern formalisiert wird und somit auch leichter an nachfolgende Generationen weitergegeben werden kann. Ebenso erleichtert diese Kodifizierung von implizitem Wissen die Übergabe an familienfremde Eigentümer oder Manager.¹⁶⁾ Controlling kann in dieser Form dazu beitragen, die Unternehmensübergabe zu unterstützen und damit die längerfristige Überlebensfähigkeit von FU zu sichern.

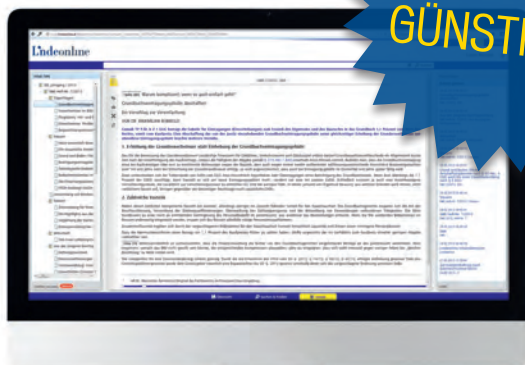
¹⁶⁾ Vgl. *Giovannoni/Maraghini/Riccaboni*, Family Business Review 2011, 126.

Probleme eines Management-Buy-outs

Wusste die kreditgewährende Bank, dass im Zuge eines Management-Buy-outs in Wahrheit nicht der wirtschaftliche Erwerber einer GmbH, sondern letztlich diese selbst für den Erwerb aufzukommen hat, hat sie tatsächlich erfolgte Kreditrückzahlungen wieder an die GmbH bzw. deren Insolvenzverwalter herauszugeben. Der Geschäftsführer hat sich durch die Kreditgewährung an die (letztlich) fusionierte Gesellschaft (Mutter- und Tochtergesellschaft) selbst die Kreditaufnahme erspart und ist daher als der – gegen § 82 GmbHG verstoßende – Begünstigte anzusehen. Hätte er selbst die Kredite aufgenommen, müsste er diese jetzt zurückzahlen (und befände sich dadurch womöglich selbst im Privatkonkurs); die GmbH hingegen wäre vielleicht gar nicht insolvent, hätte sie doch nicht die Schulden ihres eigenen Erwerbs zu zahlen gehabt. Damit ist aber jede seinerzeit von der nunmehrigen Gemeinschuldnerin zurückgezahlte Kreditrate zugleich eine verbotene Einlagenrückgewähr an den Geschäftsführer gewesen. Da die beklagte Bank von dieser Vorgangsweise jedenfalls zum Zeitpunkt der Zuzählung der Kreditsummen Kenntnis hatte, ist sie auch als Dritte am nichtigen Geschäft an sich nicht Beteiligte rückgabepflichtig (→  OGH 20. 3. 2013, 6 Ob 48/12w).

SWK-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



AKTION
JETZT 20%
GÜNSTIGER!



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabonnement 2013 inkl. Online Zugang und App
(88. Jahrgang 2013, Heft 1-36)

EUR 237,60
statt EUR 297,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma _____ Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____ E-Mail _____

Telefon (Fax) _____ Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Wien Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24,
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0,
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53