

MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

„Bilanzielle Behandlung und Bewertung öffentlicher
Kunst- und Kulturgüter“

Verfasst von

Isabella Steiner, BSc

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2015

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer / Betreuerin:

A 066 915
Masterstudium Betriebswirtschaft
ao. Univ.-Prof. Dr. Michaela-Maria Schaffhauser-Linzatti

Eidesstattliche Erklärung

Hiermit erkläre ich an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe.

Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde, weder im In- noch Ausland, vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Isabella Steiner, am

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	VI
Tabellenverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	VIII
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Die Bedeutung öffentlicher Kunst- und Kulturgüter für Österreich	2
1.3 Zielsetzung und Aufbau der Arbeit	5
2 Begriffsabgrenzung und Definitionen	7
2.1 Zu den Begriffen Kunst- und Kulturgut	7
2.1.1 Allgemeine Definitionen	7
2.1.2 Begriffsabgrenzung im Rahmen dieser Arbeit	11
2.2 Der öffentliche Kunst- und Kultursektor	13
2.2.1 Definition des öffentlichen Sektors	13
2.2.2 Öffentliche Einrichtungen im österreichischen Kunst- und Kultursektor	15
2.2.2.1 Einrichtungen auf Bundesebene	16
2.2.2.2 Einrichtungen auf Landesebene	18
2.2.2.3 Einrichtungen auf Gemeindeebene	18
3 Besonderheiten der Bewertung von öffentlichen Kunst- und Kulturgegenständen	19
3.1 Rechtsgrundlagen	19
3.2 Bilanzierungszweck und -fähigkeit öffentlicher Kunst- und Kulturgüter	21
3.3 Die Problematik der Bewertung von Kunst- und Kulturgütern	23
3.4 Mögliche Bewertungsmaßstäbe für Kunst- und Kulturgüter	28
3.4.1 Wertbildende Faktoren	28
3.4.2 Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten	30
3.4.3 Bewertung zu Zeitwerten	31
3.4.4 Bewertung anhand von Gutachten	33
3.4.5 Bewertung zu Versicherungswerten	35
3.4.6 Sonstige Wertmaßstäbe	36
3.4.7 Bewertung anhand eines Bewertungsmodells	36
3.4.7.1 Ansatz in Höhe der Aufwendungen nach Stein / Franke	36
3.4.7.2 Das hessische Bewertungsmodell	38
3.4.8 Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der einzelnen Wertmaßstäbe	40

3.4.9	Wertmaßstäbe im nationalen und internationalen Recht.....	42
4	Die Behandlung öffentlicher Kunst- und Kulturgüter im nationalen Recht.....	45
4.1	Österreich.....	45
4.1.1	Kulturgüter in der Eröffnungsbilanz des Bundes 2013.....	45
4.1.2	Kulturgüter im österreichischen Unternehmensrecht.....	47
4.1.2.1	Bilanzielle Behandlung der Kulturgüter nach UGB.....	47
4.1.2.2	Bilanzielle Behandlung von Kulturgütern am Beispiel des Landesmuseum Joanneum.....	49
4.2	Großbritannien.....	53
4.3	USA.....	54
4.3.1	Behandlung von heritage assets auf Bundesebene (SFFAS 29).....	55
4.3.2	Behandlung von heritage assets auf Ebene der Gliedstaaten und Kommunen (GASBS 34).....	56
4.4	Kanada.....	58
4.5	Neuseeland.....	60
4.6	Australien.....	63
5	Die Bewertung öffentlicher Kunst- und Kulturgüter nach internationalem Recht.....	66
5.1	Die Bewertung von Kunst- und Kulturgütern nach IFRS.....	66
5.1.1	Relevanz der IFRS für heritage assets.....	66
5.1.2	Anwendungsbereich.....	66
5.1.3	Erst- und Folgebewertung.....	67
5.2	Die Bewertung nach International Public Sector Auditing Standards (IPSAS).....	69
5.2.1	Allgemeines.....	69
5.2.2	Anwendungsbereich.....	70
5.2.3	Internationale Anwendung.....	71
5.2.4	Anwendung in Österreich.....	72
5.2.5	Die Behandlung öffentlicher Kunst- und Kulturgüter nach IPSAS – Geltende Regelung.....	73
5.2.5.1	Sonderregelungen für heritage assets.....	73
5.2.5.2	Bewertung und Bilanzierung nach IPSAS 17 – Sachanlagen.....	75
5.2.6	Projekt des IPSASB – Konsultationspapier zu Heritage Assets.....	79
5.2.6.1	Grundlage.....	79
5.2.6.2	Definition – Heritage assets.....	81
5.2.6.3	Bilanzierungsansätze für Heritage Assets.....	82
5.2.6.4	Fazit des IPSASB.....	86

5.2.6.5	Selbst genutzte historische Vermögenswerte	87
5.2.6.6	Erweiterung der Anhangangaben	88
6	Conclusio	89
6.1	Die nationalen und internationalen Regelungen im Vergleich	89
6.2	Fazit.....	93
	Literaturverzeichnis.....	97
	Anhang	107
	Kurzfassung.....	111
	Abstract	111
	Curriculum Vitae.....	112

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Zusammensetzung Anlagevermögen der Eröffnungsbilanz des Bundes 2013	4
Abbildung 2: Übersicht Kunst- und Kulturgut	7
Abbildung 3: Übersicht Kunst- und Kulturgut - relevante Bereiche	12
Abbildung 4: Wertmaßstäbe - Kunst- und Kulturgüter	29
Abbildung 5: Bewertungskriterien der Experten	34
Abbildung 6: Bilanz bei Aktivierung in Höhe der Aufwendungen	37
Abbildung 7: Bewertung der Sachgruppe "Alte Meister"	39
Abbildung 8: Sammlungsobjekte im Anlagevermögen (lt. Geschäftsbericht 2013)	50
Abbildung 9: Aufschlüsselung – Zuschüsse des Bundes 2012	50
Abbildung 10: Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen (lt. Geschäftsbericht 2013)	51
Abbildung 11: Entwicklung der Investitionszuschüsse (2012)	52
Abbildung 12: Anwendung IPSAS 17 auf heritage assets	74
Abbildung 13: Ansätze zur Erfassung von Kunst- und Kulturgütern	82
Abbildung 14: Darstellung Heritage Assets	86

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Unterscheidung - öffentlicher/privater Sektor	14
Tabelle 2:	Museale Einrichtungen 2012 in Österreich.....	15
Tabelle 3:	Rechtsgrundlagen für die Bilanzierung von Kunst- und Kulturgegenständen	21
Tabelle 4:	Übersicht – Vor- und Nachteile der Wertmaßstäbe	41
Tabelle 5:	Behandlung von heritage assets nach FRS 30	54
Tabelle 6:	Behandlung von heritage assets nach SFFAS 29.....	58
Tabelle 7:	Behandlung von heritage assets nach FAM 2201 und Accounting	60
Tabelle 8:	Behandlung von heritage assets nach FRS 3	63
Tabelle 9:	Behandlung von heritage assets nach AASB 116 und ACT Accounting Paper	65
Tabelle 10:	Chronik des Projekts: Heritage Assets.....	80
Tabelle 11:	Vergleich – Heritage Assets im Nationalen/Internationalen Recht (Teil 1)	89
Tabelle 12:	Vergleich – Heritage Assets im Nationalen/Internationalen Recht (Teil 2)	90
Tabelle 13:	Vergleich – Heritage Assets im Nationalen/Internationalen Recht (Teil 3)	91

Abkürzungsverzeichnis

AASB	Australian Accounting Standards Board
Abs.	Absatz
ACT	Australian Capital Territory
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
ASB	Accounting Standards Board (Großbritannien)
BHG	Bundeshaushaltsgesetz
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BKA	Bundeskanzleramt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMusG	Bundesmuseen-Gesetz
BVG	Bundesverfassungsgesetz
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
ESVG	Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen
et al.	et alii/aliae (aus dem lat. übersetzt: und andere)
ev.	eventuell
EU	Europäische Union
f.	folgende(n)
ff.	fortfolgende(n)
FAM	Financial Administration Manual
FRS	Financial Reporting Standards
GAAP	General Accepted Accounting Principles
GASBS	Governmental Accounting Standards Board Statements
GBE	Government Business Enterprise

GFS	Governmental Finance Statistics
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
idR	in der Regel
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
inkl.	inklusive
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
iVm	in Verbindung mit
k.A.	keine Angabe
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
NATO	North Atlantic Treaty Organisation
NÖKU	Niederösterreichische Kulturwirtschafts GmbH
NZ IAS	New Zealand International Accounting Standards
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RK	Rahmenkonzept
S.	Seite
SFFAS	Statement of Federal Financial Accounting Standards
sog.	sogenannt
sonst.	sonstige(s)
soz.	sozusagen
Tz.	Teilziffer
UNESCO	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization

UNO	United Nations Organization
UrhG	Urheberrechtsgesetz
usw.	und so weiter
u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnlichem/ähnlichen/ähnliches
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UK	United Kingdom
USA	United States of America
vgl.	vergleiche
WKO	Wirtschaftskammer Österreich
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

*„Ja, [...] Museumsobjekte lassen sich im Prinzip in Geldwerten ausdrücken.
Der Maßstab dafür liegt im Auge und „im ganzen Leben“ des Betrachters.
Mehr kann derzeit nicht als gesichert gelten“.¹*

*Boris Groys,
(Philosoph, Kunstkritiker und Medientheoretiker)*

Dieser Kommentar spiegelt gut die derzeitige Debatte um die Problematik der Wertbemessung von Kunst- und Kulturgütern wieder, die sich vor allem in den letzten Jahren auf internationaler aber auch nationaler Ebene verstärkt hat.

Auch der Fall des Essl Museums verdeutlicht die Aktualität der Bewertungsfrage von Kunst- und Kulturgütern. So sollte nach Insolvenz der Baumarktkette damals die Republik als Käufer der Essl-Sammlung einspringen, was eine heftige öffentliche Diskussion mit sich brachte. Einerseits stellte sich die Frage nach dem Wert der Sammlung und andererseits nach deren Eignung als öffentliches Gut, zumal es sich um eine Privatsammlung handelt, die nicht nach öffentlich-rechtlichen Richtlinien aufgebaut wurde. Der Wert der Sammlung wurde damals vom ehemaligen Geschäftsführer der Kunstauktionen im Kinsky, O. H. Ressler, auf etwa 250 Millionen Euro geschätzt, was jedoch von Kritikern als unplausibel eingestuft wurde. So bewertete Ressler jedes Bild als Einzelverkauf, was allerdings keineswegs dem Preis beim Kauf der Sammlung durch die Republik entsprechen würde. Man sieht, dass der Wert eines Kulturguts bzw. einer Sammlung stark von subjektiven Komponenten beeinflusst wird und viele Faktoren darin miteinfließen, die bei Sachanlagen nicht oder nur geringfügig relevant sind.²

Vor dieser Herausforderung stand auch Österreich im Zuge der Haushaltsrechtsreform 2013, wo die zahlungsbasierte Kameralistik durch ein neues Bunderechnungssystem auf Basis der Doppik abgelöst wurde.³ Zum 1. Jänner 2013 wurde dazu erstmals die Eröffnungsbilanz des Bundes erstellt und veröffentlicht. Ziel war es dabei, eine möglichst

¹ Groys zitiert durch Ritchel (2008), S. 90.

² Vgl. Trenkler (2014), k.A.

³ Vgl. WKO (2012), S. 11.

wahrheitsgetreue Darstellung der Finanzlage des Bundes zu gewährleisten.⁴ Zur Klärung der Frage, wie viel Österreich wert ist, wurde der gesamte Vermögensbestand der Republik erfasst und bewertet, darunter auch die gesamten öffentlichen Kunst- und Kulturwertgegenstände.⁵

Doch welchen Wert haben eine Albertina oder ein Schloss Schönbrunn und mit welchem Betrag setzt man die Pfeilspitzen des Weltmuseums⁶ in der Bilanz an?⁷ Die Herausforderung im Zuge der Bewertung jener Gegenstände besteht vor allem darin, einen geeigneten Wertmaßstab zu finden. Denn Kunst- und Kulturgüter weisen im Vergleich zu anderen Gegenständen des Anlagevermögens zahlreiche Besonderheiten auf (siehe Kapitel 3). So können Marktpreise und Anschaffungs- oder Herstellungskosten⁸ häufig nicht als Maßstab herangezogen werden, da diese fehlen oder nicht aussagekräftig sind.⁹ Uneinigkeit herrscht auch bei der Bilanzierungsfähigkeit, da öffentliche Kunst- und Kulturgegenstände im Eigentum des Gemeinwesens stehen. Diesem sind die wirtschaftliche Nutzung und der Verkauf jener Objekte in einigen Ländern, wie auch in Österreich, untersagt.¹⁰ Gerade diese Fähigkeiten sind jedoch laut Kritikern Voraussetzung für den Ansatz von Vermögen in der Bilanz.¹¹ Diese und weitere Schwierigkeiten sind Grund dafür, dass sich bislang keine einheitliche internationale (oder auch nationale) Bewertungspraxis entwickelt hat. Doch gerade aufgrund der voranschreitenden Verwaltungsmodernisierung, auch über Österreich und Deutschland hinaus, wird die monetäre Bewertung des staatlichen Vermögens immer bedeutsamer. Daher muss auch der Ausweis der Kunst- und Kulturgüter in der staatlichen Bilanz trotz aller Unklarheiten und Probleme weiter diskutiert werden.

1.2 Die Bedeutung öffentlicher Kunst- und Kulturgüter für Österreich

Um die Wichtigkeit dieser Debatte näher zu verdeutlichen, wird zunächst auf die Bedeutung öffentlicher Kunst- und Kulturgüter für Österreich eingegangen. So wäre das Kulturleben Österreichs unvergleichbar, würde der Staat nicht in Form von staatlichen Theatern, Opern, Museen sowie Burgen und Schlössern Kultur veranstalten bzw. finanziell

⁴ Vgl. BMF (k.A.).

⁵ Vgl. Ecker (2013), k.A.

⁶ Anm.: ehemals Museum für Völkerkunde.

⁷ Vgl. Ecker (2013), k.A.

⁸ Anm.: künftig AHK.

⁹ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 975.

¹⁰ Vgl. Held (2011a), S. 11.

¹¹ Vgl. Ritschel (2008), S. 83.

fördern.¹² Dabei gibt es laut Statistik Austria in Österreich 364 Museen, Landesausstellungen, Ausstellungshäuser und ähnliche Einrichtungen, die sich in öffentlicher Hand befinden (Stand 2012).¹³

Mit durchschnittlich 4.728 Einwohnern pro Museum hat Österreich die höchste Museumsdichte¹⁴ auf europäischer und internationaler Ebene. Dabei überwiegen mit einem Anteil von 82 % vor allem die kulturgeschichtlichen Museen (Stand 2006) verglichen mit Kunstmuseen oder Museen mit wissenschaftlich-technischem Fokus. Insgesamt sind in Österreich mehr als 15.600 Objekte vom Denkmalschutz erfasst und etwa 45.000 Objekte fallen unter die Kategorie der „schützenswerten“ Objekte (Stand 2006).¹⁵ Dazu verfügt Österreich derzeit über acht Welterbestätten, darunter beispielsweise das Schloss sowie die Schlossgärten Schönbrunn.¹⁶

In der Eröffnungsbilanz des Bundes 2013 stellen Kulturgüter mit rund 3,74 Mrd. Euro etwa 9,5 % der gesamten Sachanlagen dar (siehe Abbildung 1), was 4,18 % des gesamten Bundesvermögens entspricht. Den größten Anteil haben dabei die unbeweglichen Kulturgüter wie Gebäude, Statuen oder Denkmäler. Den höchsten Buchwert weisen das Schloss Schönbrunn (mit 0,258 Mrd. Euro), das Natur- (mit 0,16 Mrd. Euro) und das Kunsthistorische Museum (mit 0,11 Mrd. Euro), sowie die Staatsoper (mit 0,1 Mrd. Euro) auf. Die erfassten beweglichen Kulturgüter wie Gemälde und Mobiliar kommen auf einen Buchwert von etwa 0,1 Mrd. Euro, wobei viele Kulturgüter aufgrund unzureichender Datengrundlage nicht in der Bilanz, sondern lediglich im Anhang, erfasst sind.¹⁷ Weitere Informationen zu Kunst- und Kulturgütern in der Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1. Jänner 2013 befinden sich im Anhang.

¹² Vgl. *Lenski* (2013), S. 1.

¹³ Vgl. *Statistik Austria* (2013b).

¹⁴ Anm.: Aussage abhängig von der Berechnung der Museumsdichte.

¹⁵ Vgl. *Temel et al.* (2006), S. 7 f.

¹⁶ Vgl. *Temel / Dögl* (2007), S. 21.

¹⁷ Vgl. *WKO* (2014), S. 6 – 9.

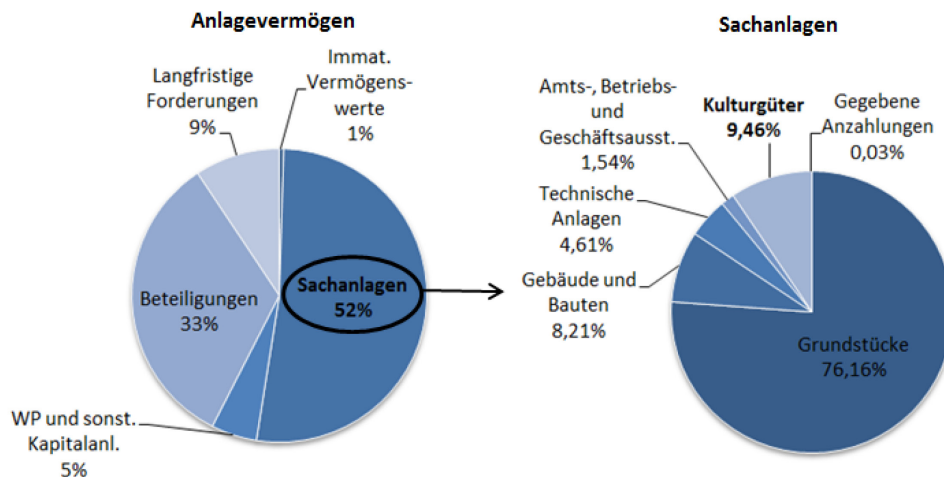


Abbildung 1: Zusammensetzung Anlagevermögen der Eröffnungsbilanz des Bundes 2013¹⁸

Dabei spielt der Kunst- und Kulturbereich eine wesentliche Rolle für den Tourismus, der in Österreich einen der wichtigsten Wirtschaftszweige darstellt und dessen direkte Wertschöpfungseffekte sich 2012 insgesamt auf 16,9 Mrd. Euro (das entspricht 5,5 % des BIP) belaufen.¹⁹ Aus diesem Grund ist die Kunst- und Kulturlandschaft Österreichs als „Touristenmagnet“ von großer Bedeutung und hierbei eben auch die staatlichen Kunst- und Kultureinrichtungen.

Darüber hinaus erhöhen kulturelle Institutionen die Lebensqualität der Bevölkerung durch die Bereitstellung von Bildungs- und Freizeiteinrichtungen. Somit entscheiden sie auch über die (Wohn-) Attraktivität von Regionen und sind daher bedeutsam für die regionale Wirtschaft.²⁰ Auch der ideelle Wert jener Einrichtungen ist zu beachten, da so u.a. Zugehörigkeit und Identität geschaffen sowie die Bildung und das Kulturverständnis gefördert werden.²¹ Dabei spielt die kulturelle Bildung bereits im Kindesalter eine wichtige Rolle als Basis kreativer Entwicklung sowie zur Förderung des allgemeinen Verständnisses für regionale und internationale Kunst und Kultur.²² Der Staat unterstützt dabei in Form von Einrichtungen, die den Bestand an Kunst- und Kulturgütern gegen Zerfall, Beschädigung, Zerstreuung schützen, um sie für die Nachwelt zu bewahren.²³

So kann Kultur vermittelt und die historischen Objekte der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden. Grundsätzlich ist das Problem, dass die Allgemeinheit von Alleine nicht

¹⁸ Grafik erstellt nach WKO (2014), S. 6.

¹⁹ Vgl. Statistik Austria (2014a), k.A.

²⁰ Vgl. Erdsiek-Rave (2004), S. 35.

²¹ Vgl. Ritchel (2008), S. 80.

²² Vgl. UNESCO (k.A.).

²³ Vgl. Huber (1958), S. 11 zitiert durch Siegel (1985), S. 229 f.

genug leisten würde, um die Kultur im erforderlichen Ausmaß zu pflegen und zu erweitern. Daher sind staatliche Eingriffe zwingend erforderlich, da ohne sie viele Kunst- und Kultureinrichtungen nicht bestehen könnten, weil sie sich nur durch die Eintrittsgelder nicht finanzieren könnten. Außerdem würden bedeutsame Denkmäler und Gebäude mit historischem Hintergrund im Zeitablauf verfallen, da die Gesellschaft nicht im notwendigen Umfang für deren Restauration und Erhaltung aufkommen würde.²⁴

Der Wert und die Bedeutung von Kunst- und Kultureinrichtungen werden vor allem durch eine Reihe an gesellschaftliche Indikatoren beeinflusst, wie z.B. den Bildungs- oder Prestigewert (siehe dazu Kapitel 3.3). Daraus begründet sich allgemein die Grundlage und Legitimation für die staatliche Förderung kultureller Einrichtungen und der Sinn öffentlicher Kunst- und Kulturgüter.²⁵ So lässt sich insgesamt sagen, dass der Kunst- und Kulturbereich, sowohl in staatlicher als auch privater Hand, eine wichtige kulturelle, soziale, wissenschaftliche aber auch kommerzielle Bedeutung für Österreich darstellt, wobei der Staat dabei eine wichtige Rolle einnimmt.²⁶

1.3 Zielsetzung und Aufbau der Arbeit

Vor dem Hintergrund der beschriebenen Problematik sowie der großen Bedeutung öffentlicher Kunst- und Kulturgüter widmet sich diese Masterarbeit der Frage nach möglichen Bilanzierungs- und Bewertungsansätzen jener Gegenstände. Hierbei werden sowohl die in Österreich übliche Bewertung, als auch die im internationalen Kontext praktizierten und diskutierten Methoden, wie beispielsweise in Deutschland, nach IFRS oder IPSAS, näher erläutert. Gegenstand dieser Arbeit sind dabei all jene Kunst- und Kulturgegenstände die sich direkt oder indirekt in öffentlicher Hand befinden. Das bedeutet, dass der Staat dabei die Rolle als Eigentümer, Erhalter bzw. Rechtsträger einnimmt. Nicht behandelt werden hingegen Sammlungen bzw. Kunst- und Kulturgegenstände in Privatbesitz.

Besonderes Augenmerk wird auf die Behandlung der sog. *heritage assets* gelegt, zu denen es bereits einige Bilanzierungsvorschläge und Richtlinien gibt. Es handelt sich dabei um Kulturgüter, die aufgrund ihrer kulturellen Bedeutung einen besonderen ästhetischen, historischen, wissenschaftlichen, sozialen oder spirituellen Wert für vergangene,

²⁴ Vgl. Huber (1958), S. 12 zitiert durch Siegel (1985), S. 229 f.

²⁵ Vgl. Held (2011b), k.A.

²⁶ Vgl. Temel / Dögl (2007), S. 15.

gegenwärtige und zukünftige Generationen darstellen und daher zu erhalten sind (näheres dazu in Kapitel 2.1.1).²⁷ Der Bewertung kommt hier besondere Bedeutung zu, da für viele dieser Gegenstände kein Marktwert existiert, oder dieser sich nicht als angemessener Maßstab eignet.

Zum besseren Verständnis der Thematik widmet sich das erste Kapitel den allgemeinen Erläuterungen und Begriffsdefinitionen. Hierbei wird zunächst eine Definition der Begriffe *Kulturgut* und *Kunstwerk* erarbeitet sowie eine Abgrenzung der behandelten Gegenstände für diese Arbeit gegeben. Der nächste Abschnitt betrachtet den öffentlichen Kunst- und Kultursektor, wobei genauer auf die Bedeutung dieses Sektors für Österreich und die entsprechenden öffentlichen Einrichtungen eingegangen wird. Anschließend wird die bilanzielle Erfassung öffentlicher Kunst- und Kulturgüter näher beschrieben. Dabei gilt es, zunächst die Frage zu klären, worin der Zweck einer bilanziellen Erfassung jener Objekte liegt und ob die Bilanzierungsfähigkeit gegeben ist. Auch die Besonderheiten im Zusammenhang mit der Bewertung von Kunst- und Kulturgütern und die entsprechenden Wertmaßstäbe und Bewertungsmethoden sollen näher beschrieben werden. Dabei werden jeweils die Vor- und Nachteile der verschiedenen Bewertungsansätze und die in der Praxis verwendeten Maßstäbe erörtert.

Als Grundlage für die folgenden Abschnitte widmet sich ein Kapitel den wichtigsten Rechtsgrundlagen zur Behandlung von öffentlichen Kunst- und Kulturobjekten. Die nachfolgenden Abschnitte behandeln dann die spezifischen Regelungen nach nationalem und internationalem Recht. Dazu wird zunächst die Bilanzierung der Kulturgüter in Österreich nach UGB sowie auf Bundesebene behandelt. Im Anschluss wird die Berücksichtigung von *heritage assets* im nationalen Recht ausgewählter Länder (Großbritannien, USA, Kanada, Neuseeland, Australien) näher erläutert.

Auf internationaler Ebene wird zunächst auf die entsprechenden Regelungen nach IFRS eingegangen. Hauptaugenmerk liegt jedoch auf den Richtlinien nach IPSAS. Dabei werden sowohl die geltenden Vorschriften zu Sachanlagen sowie das vom IPSASB veröffentlichte Konsultationspapier *Heritage Assets: Can accounting do better?* zur Diskussion eines künftigen Bilanzierungsansatzes für Kulturgüter näher erläutert.

Abschließend folgt ein Vergleich der entsprechenden nationalen unter internationalen Regelungen sowie eine Zusammenfassung der wichtigsten Erkenntnisse dieser Arbeit.

²⁷ Vgl. *Australia ICOMOS Incorporated* (2013), Art. 1.2 und Art. 2.

2 Begriffsabgrenzung und Definitionen

2.1 Zu den Begriffen Kunst- und Kulturgut

2.1.1 Allgemeine Definitionen

Zum besseren Verständnis sollen zunächst die betreffenden Gegenstände *Kunst*- und *Kulturgut* näher definiert und abgegrenzt werden. Die nachfolgende Grafik gibt einen Überblick über den Zusammenhang der beiden Begriffe.

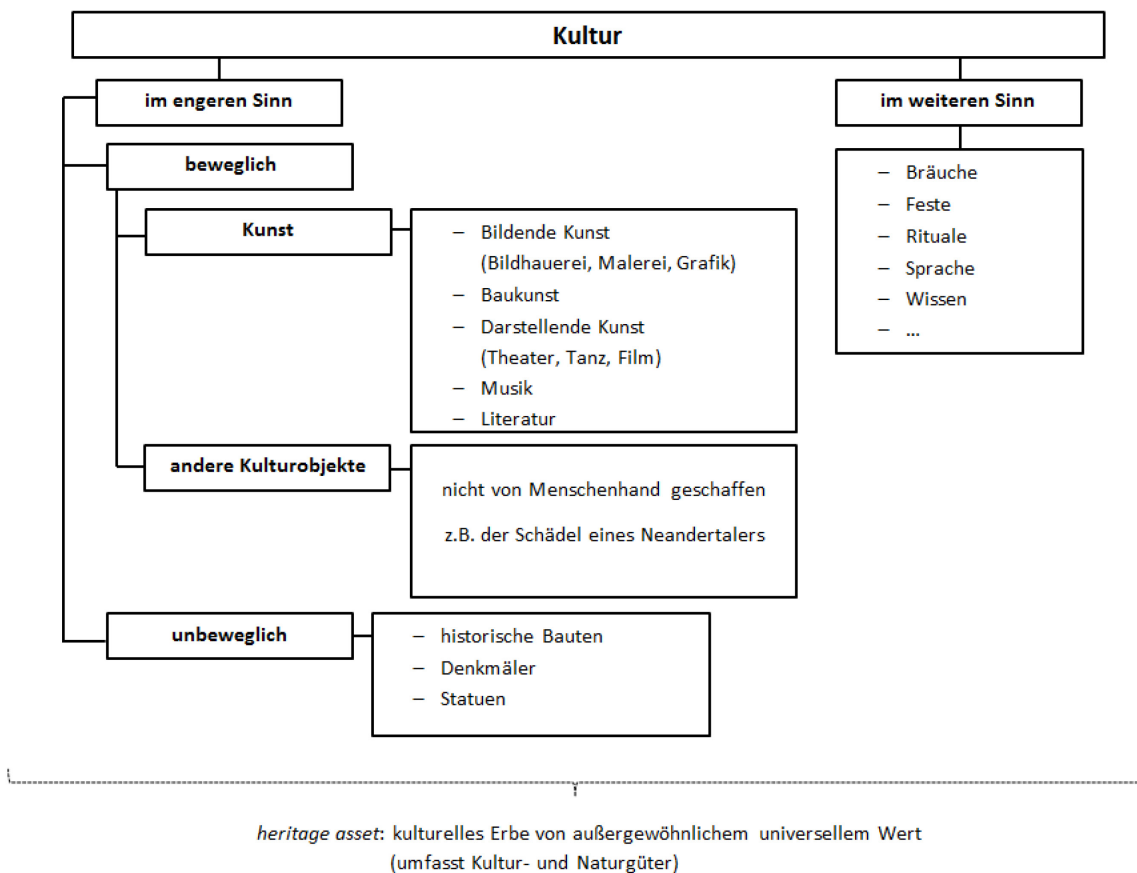


Abbildung 2: Übersicht Kunst- und Kulturgut²⁸

Es wird nun näher auf die einzelnen Untergruppen und deren Definition und Abgrenzung eingegangen.

²⁸ Grafik erstellt auf Basis der nachfolgenden Inhalte aus Kapitel 2.1.

Kultur

Der Begriff *Kultur* bzw. *Kulturgut* lässt sich als Überbegriff zur Kunst beschreiben, d.h. er umfasst neben Kunstwerken auch andere Gegenstände, wie beispielsweise solche, die nicht von Menschen geschaffen wurden.²⁹ So fällt auch der Schädel eines Neandertalers als Nachweis menschlicher Evolution unter den Begriff des *Kulturguts*.³⁰ Das Wort *Kultur* entstammt dem lateinischen Wort *cultura*, was in etwa als Landwirtschaft oder Bebauung übersetzt werden kann.³¹

Der Duden beispielsweise definiert *Kultur* als „*Gesamtheit der geistigen, künstlerischen, gestaltenden Leistungen einer Gemeinschaft als Ausdruck menschlicher Höherentwicklung*“³² bzw. als die „*Gesamtheit der von einer bestimmten Gemeinschaft auf einem bestimmten Gebiet während einer bestimmten Epoche geschaffenen, charakteristischen geistigen, künstlerischen, gestaltenden Leistungen*“.³³

In ihrer *Allgemeinen Erklärung zur kulturellen Vielfalt* definiert die UNESCO

„[...]dass *Kultur als Gesamtheit der unverwechselbaren geistigen, materiellen, intellektuellen und emotionalen Eigenschaften angesehen werden sollte, die eine Gesellschaft oder eine soziale Gruppe kennzeichnen, und dass sie über Kunst und Literatur hinaus auch Lebensformen, Formen des Zusammenlebens, Wertesysteme, Traditionen und Überzeugungen umfasst*“.³⁴

In der Eröffnungsbilanz des Bundes 2013 sind sämtliche erfassten Kulturgüter definiert als: „*Vermögenswerte, die kulturelle, historische, wissenschaftliche, technologische, geophysikalische, umweltpolitische oder ökologische Qualität besitzen, und bei denen durch den Bund diese Qualität zum Wohl des Wissens und der Kultur erhalten wird*“.³⁵

Aus der Fülle an unterschiedlichen, voneinander abweichenden Definitionen zeigt sich die Schwierigkeit, eine einheitliche, allgemein gültige Definition von *Kulturgütern* zu finden. So beinhalten einige Definitionen lediglich durch Menschen geschaffene Güter, während andere auch naturgegebene Güter hinzuzählen. Es finden sich in nahezu jedem Land

²⁹ Vgl. Spinellis (2000), S. 534 zitiert durch Thorn (2005), S. 17.

³⁰ Vgl. Wyss (1992), S. 11 zitiert durch Thorn (2005), S. 17.

³¹ Vgl. itrans-Gesellschaft für Wissenstransfer (k.A.).

³² Bibliographisches Institut: Duden (k.A.).

³³ Bibliographisches Institut: Duden (k.A.).

³⁴ UNESCO (2001) S. 1.

³⁵ § 7 Abs. 1 Eröffnungsbilanzverordnung.

andere Definitionen des Begriffes, wobei diese sich auch je nach Rechtsordnungen unterscheiden können. Die Definition im Strafrecht kann also z.B. von jener des Zivilrechts abweichen.³⁶

Der Kulturbegriff lässt sich in Kulturgüter im engeren und Kulturgüter im weiteren Sinn untergliedern.³⁷ Zu den Kulturgütern im weiteren Sinn zählen

*„[...] alle Formen traditioneller Kultur, also kollektive Werke, die von einer Gemeinschaft hervorgebracht werden und oftmals auf mündlicher Überlieferung beruhen. Hinzu zählen Sprache, Bräuche, Musik, Tänze, Rituale, Feste, traditionelle Medizin und Wissen um Heilpflanzen sowie alle Arten von Fertigkeiten, die mit den materiellen Aspekten von Kultur in Verbindung stehen [...]“.*³⁸

Kulturgüter im engeren Sinn umfassen all jene Güter, *„die in ihrer Gesamtheit das kulturelle Erbe eines Volkes symbolisieren“.*³⁹ Dies beinhaltet bewegliche sowie unbewegliche Güter. Zu den unbeweglichen Kulturgütern zählen z.B. historische Bauten (wie Amtsgebäude, Schlösser, Kirchen oder Museen), Denkmäler oder Statuen. Bewegliche Kulturgüter umfassen beispielsweise Bilder oder Mobiliar.⁴⁰

Kunst

Für die Untergruppe der *Kunst* bzw. des *Kunstguts* fällt es noch schwerer, eine allgemeine Definition zu finden, da diese sehr vielschichtig ist und ein Kunstwerk beispielsweise durch ideelle, tatsächliche oder rechtliche Faktoren geprägt ist. Die Frage, was *Kunst* oder ein *Kunstwerk* ist lässt keine eindeutige Antwort zu, denn bekannt ist ja der Satz *„Kunst liegt im Auge des Betrachters“* oder *„Über Kunst lässt sich streiten“.*⁴¹

Zu beachten ist, dass nicht jedes *Kunstwerk* automatisch auch ein *Kulturgut* im Sinne des Kulturgüterschutzes ist, anders gilt auch nicht jedes *Kulturgut* als *Kunstwerk*. So existieren

³⁶ Vgl. Thorn (2005), S.18.

³⁷ Vgl. itrans-Gesellschaft für Wissenstransfer (k.A.).

³⁸ itrans-Gesellschaft für Wissenstransfer (k.A.).

³⁹ itrans-Gesellschaft für Wissenstransfer (k.A.).

⁴⁰ Vgl. WKO (2014), S. 8.

⁴¹ Vgl. Kemle (k.A.).

Kulturgüter, die keine *Kunstwerke* sind, da sie gegenstandsbezogene Eigenschaften anderer Art aufweisen, wie z.B. der bereits genannte Schädel eines Neandertalers.⁴²

Eine recht passende Definition des Kunstbegriffs lässt sich im Recht des Bundestaates New York finden, in dem es heißt:

*„'Work of fine arts' means any original work of visual or graphic art of any medium which includes, but is not limited to the following: painting, drawing, print, photographic print or sculptur of a limited edition of no more than 300 copies; provided however that 'work of fine art' shall not include sequential imagery such as that in motion pictures”.*⁴³

Kunst lässt sich dabei in den verschiedensten Bereichen (Gattungen) finden, wie in der Baukunst, der Bildenden Kunst (Bildhauerei, Malerei, Grafik und Neue Medien⁴⁴), der Literatur (Dichtung, Belletristik), der Musik (z.B. Jazz, Pop, Klassik, usw.) oder auch der Darstellenden Kunst (Theater, Tanz und Film).⁴⁵

Heritage asset

Eine besondere Gruppe der Kulturgüter stellen die sog. *heritage assets* dar, bei denen es sich um kulturelles Erbe „von außergewöhnlichem universellem Wert“⁴⁶ handelt, wobei der Begriff sowohl Kultur- als auch Naturgüter einschließt.⁴⁷

Nach dem von der UNESCO-Welterbekonvention 1972 verabschiedeten *Übereinkommen zum Schutz des Kultur- und Naturerbes der Welt* zählen die folgenden Gegenstände zum Kulturerbe (*heritage assets*):

- **„Denkmäler:** *Werke der Architektur, Großplastik und Monumentalmalerei, Objekte oder Überreste archäologischer Art, Inschriften, Höhlen und Verbindungen solcher Erscheinungsformen, die aus geschichtlichen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Gründen von außergewöhnlichem universellem Wert sind;*
- **Ensembles:** *Gruppen einzelner oder miteinander verbundener Gebäude, die wegen ihrer Architektur, ihrer Geschlossenheit oder ihrer Stellung in der Landschaft aus*

⁴² Vgl. Lynen (2013a), S. 64.

⁴³ Merryman (1969), S. 166 f. zitiert durch Zembylas (1997), S. 29.

⁴⁴ Anm.: Zum Bereich der Neuen Medien zählen Fotografie, Film und Video.

⁴⁵ Vgl. Lynen (2013b), S. 19.

⁴⁶ UNESCO (1993), k.A.

⁴⁷ Vgl. Glanz (2012), S. 136.

geschichtlichen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Gründen von außergewöhnlichem universellem Wert sind;

- **Stätten:** *Werke von Menschenhand oder gemeinsame Werke von Natur und Mensch sowie Gebiete einschließlich archäologischer Stätten, die aus geschichtlichen, ästhetischen, ethnologischen oder anthropologischen Gründen von außergewöhnlichem universellem Wert sind“.*⁴⁸

Da *heritage assets* als Kulturgüter mit ästhetischem, historischem, wissenschaftlichem oder gesellschaftlichem Wert gelten, sind diese besonders schutzbedürftig.⁴⁹ Daher sind sie zu erhalten und zu pflegen und dadurch für künftige Generationen zu bewahren.⁵⁰ Da es sich dabei größtenteils um öffentliche Kunst- und Kulturgüter handelt, sind vor allem staatliche Einrichtungen betroffen.⁵¹

2.1.2 Begriffsabgrenzung im Rahmen dieser Arbeit

Konkret bezieht sich diese Masterarbeit auf alle *Kulturgüter (heritage assets)*, die nicht naturgegeben, d.h. die keine Naturgüter sind. Der **Kulturgut**-Begriff wird dabei wie folgt definiert:

*“Ein Kulturgut (heritage asset) ist ein bewegliches oder unbewegliches von Menschenhand individuell geschaffenes Gut oder historisches Objekt, das in der Gegenwart und für die Zukunft des jeweiligen Kulturkreises oder auch darüber hinaus von besonderer Bedeutung und daher für kommende Generationen zu bewahren und zu erhalten ist“.*⁵²

Wesentliches Merkmal ist dabei im Vergleich zu anderen Kulturobjekten, dass die definierten Gegenstände zumindest für einen Kulturkreis besonders bedeutsam und daher zu erhalten sind.⁵³

Als Untergruppe der Kulturgüter sind für diese Masterarbeit all jene **Kunstwerke** relevant, die

- der Gattung der Baukunst und Bildenden Kunst angehören und

⁴⁸ UNESCO (1993), Art. 1.

⁴⁹ Vgl. Australia ICOMOS Incorporated (2013), Art. 1.2

⁵⁰ Vgl. Australia ICOMOS Incorporated (2013), Art. 2.

⁵¹ Glanz (2012), S. 135.

⁵² Vgl. Brugmann (1998), S. VI f. zitiert durch Thorn (2005), S. 18; Engstler (1964), S. 13; Australia ICOMOS Incorporated (2013), Art. 1.2 und Art. 2.

⁵³ Vgl. Brugmann (1998), S. VI f. zitiert durch Thorn (2005), S. 18.

- die der oben angeführten Definition des *Kulturgut-Begriffs* (*heritage asset*) entsprechen.

D.h. auch hier sind nur jene Kunstwerke erfasst, die von besonderer Bedeutung für die Gegenwart oder zukünftige Generationen und somit besonders schützenswert sind.⁵⁴

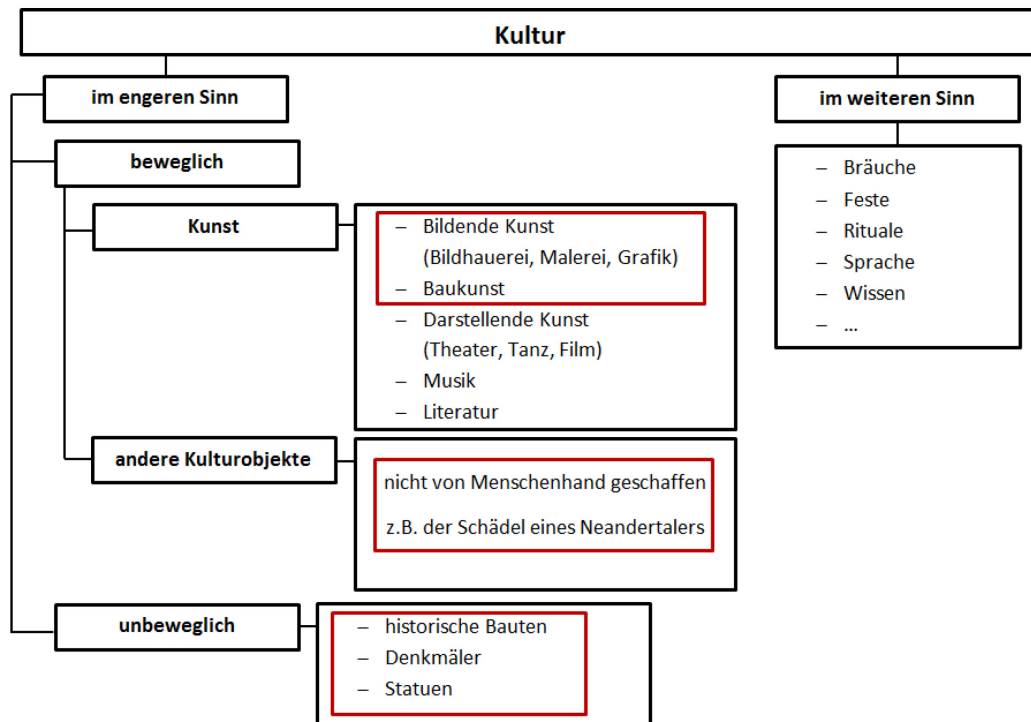


Abbildung 3: Übersicht Kunst- und Kulturgut - relevante Bereiche⁵⁵

Bezogen auf Abbildung 3 ist somit für diese Arbeit nur die Gruppe der Kulturgüter im engeren Sinn relevant. Darunter sind sämtliche unbeweglichen Objekte (historische Bauten, Denkmäler, Statuen)⁵⁶, Objekte der Bereiche Bildende Kunst und Baukunst sowie andere bewegliche Kulturobjekte (wie der Schädel eines Neandertalers) von Bedeutung. Wie die nachfolgenden Kapitel näher erläutern werden, ergeben sich aufgrund der individuellen Beschaffenheit von Kunst- und Kulturgütern zahlreiche Besonderheiten und Probleme in Bezug auf die Bewertung und Bilanzierung.

⁵⁴ Vgl. Australia ICOMOS Incorporated (2013), Art. 2.

⁵⁵ Grafik erstellt auf Basis der vorangehenden Inhalte aus Kapitel 2.1.

⁵⁶ Vgl. Lynen (2013b), S. 19.

2.2 Der öffentliche Kunst- und Kultursektor

2.2.1 Definition des öffentlichen Sektors

Von dieser Arbeit erfasst sind lediglich öffentliche Kunst- und Kulturgüter, wozu eine Abgrenzung des öffentlichen Sektors vom privaten Sektor notwendig ist. Allgemein umfasst der öffentliche sämtliche institutionelle Einheiten, welche sich unter staatlicher Kontrolle befinden, der private Sektor dagegen umfasst die restlichen gebietsansässigen Institutionen.⁵⁷ Kontrolle definiert das ESVG 2010 dabei als „die Fähigkeit, die allgemeine Politik oder das allgemeine Programm einer institutionellen Einheit zu bestimmen“.⁵⁸

Dabei gliedert sich der öffentliche Sektor in zwei Gruppen:

- Staatliche Einheiten und
- Sonstige öffentliche Einheiten / Öffentliche Unternehmen.⁵⁹

Erstere umfassen „statistische Einheiten, die gemäß ESVG 2010 dem Sektor Staat zuzuordnen sind“.⁶⁰ Sie sind in die Berechnung der Maastrich-Kriterien des öffentlichen Defizits und öffentlichen Schuldenstands miteinzubeziehen⁶¹ und umfassen Bund, Länder, Gemeinden und Sozialversicherung.⁶² Letztere gehören nach dem ESVG 2010 zwar nicht zum staatlichen Sektor, jedoch werden sie von diesem kontrolliert.⁶³ Sie unterscheiden sich von staatlichen Einheiten in erster Linie durch Marktproduktion, welche vorliegt sofern die Einheit mindestens 50 % ihrer laufenden Produktionskosten längerfristig selbst decken kann.⁶⁴ Darüber hinaus existiert das öffentliche Unternehmen mit der Absicht, höchstmögliche Gewinne zu erwirtschaften und ist frei auf einem funktionierenden Markt tätig.⁶⁵ Sie können dazu beispielsweise als Kapitalgesellschaft, Anstalt öffentlichen Rechts, Stiftung oder Verein geführt werden.⁶⁶ Auch wenn sonstige öffentliche Einheiten Teil des staatlichen Sektors sind, werden deren Defizit und Schulden nicht dem staatlichen Schuldenstand zugerechnet.⁶⁷ Trotzdem ist auch der Vermögens- und Schuldenstand

⁵⁷ Vgl. Eurostat (2014) Tz. 1.35.

⁵⁸ Eurostat (2014) Tz. 1.36.

⁵⁹ Vgl. Statistik Austria (k.A.).

⁶⁰ Statistik Austria (k.A.).

⁶¹ Vgl. Statistik Austria (k.A.).

⁶² Vgl. Statistik Austria (2014b), S. 1.

⁶³ Vgl. Statistik Austria (k.A.).

⁶⁴ Vgl. Statistik Austria (2013b), S. 2.

⁶⁵ Vgl. Eurostat (2014) Tz. 1.34 – 1.37.

⁶⁶ Vgl. Statistik Austria (2014c).

⁶⁷ Vgl. Eurostat (2014) Tz. 1.34.

öffentlicher Unternehmen ein maßgeblicher Faktor zur Einschätzung der staatlichen Finanzlage, da aufgrund des kontrollierenden Einflusses ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen kann.⁶⁸

Die folgende Tabelle gibt eine Übersicht zur Unterscheidung zwischen öffentlichem und privatem Sektor.

Kriterien	Staatlich kontrolliert (öffentlicher Sektor)	Privat kontrolliert (privater Sektor)
Nichtmarktproduktion	Staat	Private Organisation ohne Erwerbszweck
Marktproduktion	Öffentliche Einheit	Privatwirtschaftliches Unternehmen

Tabelle 1: Unterscheidung - öffentlicher/privater Sektor⁶⁹

Grundsätzlich erfüllen die Rechtsträger des öffentlichen Sektors unterschiedliche Aufgaben, wie Ordnungs-, Regulierungs-, Aufsichts- oder Servicefunktionen.⁷⁰ So bestehen auch im Kunst- und Kultursektor zahlreiche öffentliche Institutionen und Einrichtungen, die vor allem eine Bildungs-, Erhaltungs- und Servicefunktion haben.

Der Grund für das Vorhandensein zahlreicher öffentlicher Einheiten im Kunstsektor lässt sich unter anderem durch den Charakter von Kunst- und Kultureinrichtungen erklären. Denn Kunst- und Kulturgüter können als sog. Güter meritorischer Art angesehen werden.⁷¹ Darunter versteht man all jene Güter „von denen Individuen von sich aus aufgrund unvollständiger Information zu wenig konsumieren würden“.⁷² D.h. das Angebot an Kultureinrichtungen wäre ohne staatlichen Eingriff nicht ausreichend gesichert, was jedoch aufgrund politischer, ethischer oder historischer Gründe notwendig ist. So muss der Staat entweder eigene entsprechende Einrichtungen zur Verfügung stellen oder diese fördern.⁷³ „Er bewahrt die Sammlungen, stellt Gebäude für ihre Unterbringung sowie Personal für die Museumsaufgaben [...] und sorgt für ihre öffentliche Zugänglichkeit“.⁷⁴

⁶⁸ Vgl. Statistik Austria (2013b), S. 2.

⁶⁹ Entnommen aus Eurostat (2014) Tabelle 1.1.

⁷⁰ Vgl. BKA (2013), S.3.

⁷¹ Vgl. Felderer et al. (2008), S. 14.

⁷² Felderer et al. (2008), S. 13.

⁷³ Vgl. Felderer et al. (2008), S. 14.

⁷⁴ Ritschel (2008), S. 80.

2.2.2 Öffentliche Einrichtungen im österreichischen Kunst- und Kultursektor

Unter öffentlichen Einrichtungen im Sektor Kunst und Kultur versteht man sämtliche staatlichen Einrichtungen, die kulturellen Zwecken dienen.⁷⁵ Dabei sind all jene Einrichtungen einbezogen, die sich in staatlicher Hand befinden, d.h. bei denen der Staat, das Land oder die Gemeinde als Eigentümer, Erhalter bzw. Rechtsträger fungiert. Dazu gehören in Österreich neben zahlreichen Museen eine Vielzahl an kulturellen Denkmälern, Theatern, Schlössern, Burgen sowie die Österreichische Nationalbibliothek und viele andere historische Gebäude und Sehenswürdigkeiten.

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über sämtliche musealen Einrichtungen (Museen und Ausstellungshäuser) in Österreich und deren Rechtsträger bzw. Eigentümer oder Erhalter.

Museale Einrichtungen 2012 (Österreich)								
Einrichtungstyp/ Ausstellungsschwerpunkt	Rechtsträger				Eigentümer/Erhalter			
	öffentlich			privat	öffentlich			privat
	Zusammen	Bund	Länder		Zusammen	Bund	Länder	
Museen								
Zusammen	155	3	134	217	196	16	177	176
Kunstmuseen	13	-	7	21	17	7	10	17
Historische und archäologische Museen	16	3	13	29	19	4	15	26
Naturhistorische und naturwissenschaftliche Museen	5	-	4	4	5	1	4	4
Ethnografische und anthropologische Museen	4	-	4	11	6	-	6	9
Kulturgeschichtliche Spezialmuseen	30	-	22	62	40	3	34	52
Regionalmuseen	69	-	69	62	84	-	84	47
Allgemeine Museen	14	-	12	9	18	-	18	5
Andere Museen	-	-	-	7	2	-	2	5
Ausstellungshäuser								
Zusammen	5	-	5	19	11	-	11	13

Tabelle 2: Museale Einrichtungen 2012 in Österreich⁷⁶

Wie Tabelle 2 zeigt, ist die Republik Österreich Rechtsträger von 155 Museen und 5 Ausstellungshäusern, wobei der Großteil den Ländern zuzurechnen ist. Als Eigentümer bzw. Erhalter fungieren Bund und Länder bei insgesamt 196 Museen und

⁷⁵ Vgl. *Bibliographisches Institut: Duden* (k.A.).

⁷⁶ Entnommen aus *Statistik Austria* (2013a).

11 Ausstellungshäusern (Stand 2012).⁷⁷ Nachfolgend werden die einzelnen Einrichtungen auf Bundes-, Landes- und Gemeindeebene näher beschrieben.

2.2.2.1 Einrichtungen auf Bundesebene

Hierbei fungiert die Republik Österreich aufgrund historischer oder vertraglicher Gründe direkt oder indirekt als Eigentümer der Kultureinrichtungen. Die sog. Bundeskulturinstitutionen können dabei in ihrer künstlerischen Planung sowie der Organisation selbstständig handeln, werden jedoch aus Mitteln des Bundesbudgets finanziert, um ihre Leistungen für die Allgemeinheit aufrechterhalten zu können.⁷⁸

Dabei werden in Österreich seit Jänner 2000 einige Einrichtungen des Bundes als *wissenschaftliche Anstalten öffentlichen Rechts* geführt. Dadurch besitzen sie eine eigene Rechtspersönlichkeit und sind aus der staatlichen Verwaltung ausgegliedert. Sie befinden sich zwar nach wie vor unter Aufsicht des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur, jedoch nur hinsichtlich der Einhaltung der gesetzlichen Rahmenbedingungen.⁷⁹ Bei diesen sog. Bundesmuseen im Rahmen des Bundesmuseen-Gesetzes (BMuG) handelt es sich um

*„[...] kulturelle Institutionen, die im Rahmen eines permanenten gesellschaftlichen Diskurses die ihnen anvertrauten Zeugnisse der Geschichte und Gegenwart der Künste, der Technik, der Natur sowie der sie erforschenden Wissenschaften sammeln, konservieren, wissenschaftliche aufarbeiten und dokumentieren und einer breiten Öffentlichkeit zugänglich machen sollen“.*⁸⁰

Unter den Anwendungsbereich des BMuG fallen hierbei die folgenden Einrichtungen:

- Albertina
- Kunsthistorisches Museum mit Weltmuseum Wien und Theatermuseum Wien (KHM-Museumsverband)
- Österreichische Galerie Belvedere
- MAK – Österreichisches Museum für angewandte Kunst⁸¹

⁷⁷ Vgl. Statistik Austria (2013a).

⁷⁸ Vgl. BKA Kunst und Kultur (k.A.).

⁷⁹ Vgl. Zuna-Kratky (2004), S. 6 f.

⁸⁰ § 2 Abs. 1 BMuG.

⁸¹ § 1 iVm § 2 Abs. 1 BMuG.

- Museum moderner Kunst Stiftung Ludwig Wien (MUMOK)
- Naturhistorisches Museum
- Technisches Museum Wien mit Österreichischer Mediathek
- Österreichische Nationalbibliothek⁸²

Den Bundesmuseen werden „*unbewegliche und bewegliche Denkmale im Besitz des Bundes zur Erfüllung ihres kulturpolitischen und wissenschaftlichen Auftrags als gemeinnützige öffentliche Aufgabe anvertraut*“.⁸³ Das Sammlungsgut soll dabei bestmöglich vermehrt, bewahrt und aufbereitet werden, um es der Öffentlichkeit zugänglich zu machen.⁸⁴ So soll „*Verständnis für Entwicklungen und Zusammenhänge zwischen Gesellschafts-, Kunst-, Technik-, Natur- und Wissenschaftsphänomenen geweckt*“⁸⁵ und das Kulturleben Österreichs bereichert werden.⁸⁶ Dabei können sie selbstständig Rechte und Pflichten begründen, wobei die Geschäftsführer jährlich einen Jahresabschluss inklusive Lagebericht aufzustellen haben. Dieser wird anschließend vom Bundeskanzler geprüft und festgestellt.⁸⁷ Durch die Ausgliederung als wissenschaftliche Anstalten öffentlichen Rechts wurden die Besitzverhältnisse neu konzipiert. Zuvor befanden sich sämtliche Objekte im Besitz des Bundes, wobei nach der Ausgliederung zwischen Besitz und Eigentum differenziert werden muss. Die beweglichen und unbeweglichen Objekte sind im Eigentum des Bundes verblieben und wurden den Museen als gemeinnützige öffentliche Aufgabe zur Nutzung überlassen. Sämtliche neu angeschafften sonstigen Vermögenswerte sind zur Gänze ins Eigentum der Bundesmuseen übergegangen. Die erforderlichen Gebäude werden an die jeweiligen Museen vermietet, wobei die äußere Instandhaltung dem Bund und die Sanierung der Innenräume den Museen obliegt.⁸⁸

Darüber hinaus gibt es einige Museen, die zwar nicht unter den Anwendungsbereich des BMusG fallen und somit nicht die Bezeichnung „Bundesmuseen“ führen, die sich jedoch

⁸² § 1 iVm § 2 Abs. 1 BMusG.

⁸³ § 2 Abs. 1 BMusG.

⁸⁴ Vgl. § 2 Abs. 1 BMusG.

⁸⁵ § 2 Abs. 1 BMusG.

⁸⁶ Vgl. § 2 Abs. 1 BMusG.

⁸⁷ Vgl. § 2 Abs. 2 iVm § 3 Abs. 3 BMusG.

⁸⁸ Vgl. Zuna-Kratky (2004), S. 7.

trotzdem im Besitz des Bundes befinden. Dazu zählen z.B. das Schloss Schönbrunn, das Hofmobiliendepot, das Heeresgeschichtliche Museum oder die Hofburg.⁸⁹

2.2.2.2 Einrichtungen auf Landesebene

Zahlreiche Museen und kulturelle Einrichtungen befinden sich nicht in der Verantwortung des Bundes, sondern der einzelnen Länder. Dazu gehören beispielsweise einige Landesmuseen zur österreichischen Landes-, Natur- und Kunstgeschichte⁹⁰ oder Museen in Burgen- und Schlössern, die sich in Landesbesitz befinden. Konkret zählen dazu z.B. das Kunsthaus Graz, das Volkskundemuseum Graz oder das Schloss Trautenfels, welche sich alle im Besitz der Steiermark befindet.⁹¹

Die Verantwortlichkeiten sowie die Eigentums- bzw. Besitzverhältnisse der einzelnen Museen ergeben sich aus den verschiedenen Rechtsformen. So wird beispielsweise das *Landesmuseum Kärnten* seit 9. Juli 1998 als eine Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit geführt.⁹² Das *Niederösterreichische Landesmuseum* dagegen wird als Niederösterreichische Kulturwirtschaft GmbH (kurz NÖKU) betrieben, wobei die Kulturabteilung des Landes Niederösterreich die Verwaltung der Bestandsfunktion, d.h. das Sammeln, Bewahren und Forschen übernimmt.⁹³ Das *Landesmuseum Joanneum* in der Steiermark wird ebenfalls unter der Rechtsform einer GmbH geführt, wobei das Land Steiermark 85 % und die Stadt Graz 15 % der Anteile hält.⁹⁴

2.2.2.3 Einrichtungen auf Gemeindeebene

Auch einzelne Gemeinden können im Besitz von Museen oder anderen kulturellen Einrichtungen sein. So befindet sich z.B. das Bezirksmuseum Mödling im Besitz der Gemeinde Mödling⁹⁵ oder das Gemeindemuseum Absam im Besitz der Gemeinde Absam.⁹⁶ Ein weiteres Beispiel ist die Landesmuseum Joanneum GmbH, deren Anteile sich, wie im vorherigen Abschnitt erwähnt wurde, zu 15 % im Besitz der Stadt (bzw. Gemeinde) Graz befinden.⁹⁷

⁸⁹ Vgl. BMF (k.A.).

⁹⁰ Vgl. *Landesmuseen Österreich* (k.A.).

⁹¹ Vgl. *Universalmuseum Joanneum* (k.A.).

⁹² Vgl. *Leitner* (2004), S. 8 f.

⁹³ Vgl. *Gludovatz* (2004), S. 10 f.

⁹⁴ Vgl. *Muchitsch* (2004), S. 16 f.

⁹⁵ Vgl. *Museum Mödling* (k.A.).

⁹⁶ Vgl. *Museum Absam* (k.A.).

⁹⁷ Vgl. *Muchitsch* (2004), S. 17.

3 Besonderheiten der Bewertung von öffentlichen Kunst- und Kulturgegenständen

3.1 Rechtsgrundlagen

Diese Masterarbeit beschäftigt sich primär mit der Behandlung öffentlicher Kunst- und Kulturgüter in Österreich. Es handelt sich dabei um ein international kontrovers diskutiertes Thema, das noch relativ jung ist und noch keine bewährte Praxis aufweist. Daher wird ebenfalls auf Rechtsvorschriften, Diskussionen und die Bewertungspraxis im internationalen Raum (vor allem in Deutschland) eingegangen. Diese Herangehensweise bietet sich vor allem an, da die Problematik der Bewertung jener Gegenstände in Österreich und Deutschland gut vergleichbar ist.

Zur aktuellen Rechtslage in Österreich wird vor allem auf das Unternehmensrecht sowie die gesetzlichen Bestimmungen für Kunst- und Kultureinrichtungen und die staatliche Rechnungslegung zurückgegriffen. Im UGB können dabei nur die allgemeinen Bestimmungen zu Sachanlagen herangezogen werden, da es keine spezifischen Regelungen für Kunst- und Kulturgegenstände gibt. Für die Bundesmuseen gilt außerdem das Bundesmuseen-Gesetz (BMusG), in dem es jedoch nur vereinzelt Regelungen zur Rechnungslegung gibt. Für das staatliche Rechnungswesen und das staatliche Budget sind das Bundes-Verfassungsgesetz (BVG), das Bundeshaushaltsgesetz (BHG), das Bundesfinanzgesetz (BFG), das Bundesfinanzrahmengesetz (BFRG) sowie die betreffenden Richtlinien und Verordnungen relevant. Da sich in den einzelnen österreichischen Gesetzen jedoch keine spezifischen Bestimmungen für Kunst- und Kulturgegenstände finden lassen, werden hierzu auf internationaler Ebene diverse Diskussionspapiere, Richtlinien und Standards herangezogen.

In Deutschland gibt es von einigen Gemeinden verfasste Leitfäden bzw. Richtlinien, die speziell auf die Behandlung von kommunalem Vermögen bzw. von Kunst- und Kulturgegenständen in öffentlicher Hand (in kommunalen Bilanzen) eingehen. So bietet z.B. Brandenburg einen Leitfaden zur Bewertung des kommunalen Vermögens und der kommunalen Verbindlichkeiten und auch Baden-Württemberg oder der Hessische Museumsverein gehen näher auf die Thematik ein (Näheres dazu in Kapitel 3.4.9).

Auch auf internationaler Ebene findet man Diskussionspapiere, Stellungnahmen oder Ähnliches zur Bewertungsproblematik von Kunst- und Kulturgegenständen. Dabei stellen vor allem die *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) eine wichtige

Quelle für Bilanzierungsfragen der öffentlichen Verwaltung dar. Diese beinhalten zwar bisher nur einen Standard für Sachanlagevermögen (IPSAS 17 – *Property, Plant und Equipment*), jedoch wurde im Februar 2006 von der *International Federation of Accountants* (IFAC) ein Diskussionspapier zum Thema *Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting* veröffentlicht. Dieses basiert auf dem im Jänner 2006 veröffentlichten Diskussionspapier des britischen ASB, das im Dezember 2006 einen ersten Entwurf für einen neuen Standard (FRED 40) zur Behandlung von *heritage assets* veröffentlicht hat.⁹⁸ Neben den Regelungen der IPSAS wird auf internationaler Ebene ebenfalls auf die Behandlung nach IFRS eingegangen, wobei auch hier nur die allgemeinen Regelungen zu Sachanlagen herangezogen werden können.

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die relevanten Rechtsgrundlagen auf nationaler und internationaler Ebene.

Österreich	– auf Unternehmensebene: UGB – auf Ebene der Museen: BMusG, Richtlinien, Leitfäden – auf staatlicher Ebene: B-VG, BHG, BFG, BFRG, Richtlinien und Verordnungen → keine spezifischen Regelungen für Kunst- und Kulturgegenstände
Deutschland	– auf Unternehmensebene: HGB – zusätzlich von Gemeinden und Ländern verfasste Richtlinien und Leitfäden zur Behandlung des kommunalen Vermögens bzw. von Kunst- und Kulturgegenständen → keine bundesweiten Regelungen für Kunst- und Kulturgegenstände
Großbritannien	– <i>heritage assets</i> auf staatlicher und privater Ebene in FRS 30 geregelt
Kanada	– <i>heritage assets</i> in FAM 2201 und AS 3.1 geregelt
USA	– Bundesebene: <i>heritage assets</i> in SFFAS29 geregelt – für einzelne Gliedstaaten und Kommunen: zusätzliche Regelungen zu Kunstwerken und historischen Schätzen in GASBS34
Neuseeland	– <i>heritage assets</i> in FRS 3 geregelt
Australien	– <i>heritage assets</i> auf privater und staatl. Ebene in AASB 116 geregelt
International	– allgemeine Rechnungslegung: IFRS – im öffentlichen Sektor: IPSAS

⁹⁸ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 974.

Tabelle 3: Rechtsgrundlagen für die Bilanzierung von Kunst- und Kulturgegenständen⁹⁹

3.2 Bilanzierungszweck und -fähigkeit öffentlicher Kunst- und Kulturgüter

Bevor näher auf die Bewertung und Bilanzierung der Kunst- und Kulturgüter eingegangen werden kann, stellt sich vorab die Frage, ob jene Objekte überhaupt bilanzierungsfähig sind und worin der Zweck einer Bilanzierung liegt. Diese Fragestellung ist Bestandteil zahlreicher Diskussionen und kann nach wie vor nicht eindeutig beantwortet werden.

Vorab gilt es die Frage zu klären, weshalb der Staat an der Bilanzierung sämtlicher Kunst- und Kulturgüter in dessen Besitz interessiert ist. Diese Fragestellung wird häufig diskutiert und bringt unterschiedliche Meinungen hervor. Grundsätzlich ist die Funktion der öffentlichen Gebietskörperschaften auf die Daseinsvorsorge und Nachhaltigkeit ausgerichtet. Jede Generation soll daher die genutzten Ressourcen wieder erneuern und an die künftige Generation weitergeben. Dazu muss der Staat allerdings über genaue Aufzeichnungen zu sämtlichen Vermögenswerten verfügen, um den Wertzuwachs und Wertverbrauch periodengerecht darstellen zu können. Diesem Informationserfordernis wird der Staat mit Einführung der Doppik besser gerecht.¹⁰⁰

Ebenso spielt die Kreditwürdigkeit eines Staates eine immer größer werdende Rolle, da dieser durch seine Staatsverschuldung die Stellung eines Kreditnehmers einnimmt wodurch er seine Vermögenswerte als Sicherheiten benötigt. So hat er ein Interesse daran, den Wert der in seinem Besitz befindlichen Kunst- und Kulturobjekte, sowie all seiner anderen Vermögensgegenstände, zu kennen und diese monetär zu bewerten. Denn die Bilanz ist mitverantwortlich für die Bonitätseinstufung und somit auch für die Berechnung der Höhe des Kreditzinses.¹⁰¹ Trotzdem ist aufgrund zahlreicher praktischer Schwierigkeiten die Funktion des Kulturguts als Vermögensnachweis durchaus umstritten.

Dabei besteht die Problematik vor allem darin, dass öffentliche Kunst- und Kulturgüter als Eigentum des Staates grundsätzlich nicht veräußert werden dürfen.¹⁰² Die Bilanzierung all jener Gegenstände setzt jedoch laut Kritikern den „*Rechtstitel der öffentlichen*

⁹⁹ Tabelle erstellt auf Basis der vorangehenden Inhalte sowie nach Held (2011a), S. 17.

¹⁰⁰ Vgl. Ritschel (2008), S. 81 f.

¹⁰¹ Vgl. Ritschel (2008), S. 81 f.

¹⁰² Vgl. Held (2011a), S. 11 f.

Gebietskörperschaften am Eigentum an den Kulturgütern uneingeschränkt voraus“.¹⁰³ Die Objekte können dabei nur bilanziert werden, wenn der Staat im Ernstfall dazu berechtigt ist, einen Teil seiner Kunst- und Kulturgegenstände zu veräußern. Der reine Besitz stellt somit einen anderen Wert dar, als jener der mit dem Eigentum bei einem Verkauf zu erwirtschaften ist. So steht die Bilanzierungsfähigkeit im Widerspruch zur Unverkäuflichkeit der Sammlungsobjekte bzw. zur Verpflichtung des künftigen Erhalts für die nachfolgenden Generationen.¹⁰⁴

Diese Thematik der Unverkäuflichkeit hat auch die *International Federation of Accountants* (IFAC) in ihrem im Jahr 2006 veröffentlichten Konsultationspapier zur Bilanzierung von Natur- und Kulturgütern aufgegriffen.¹⁰⁵ Dabei kommt sie zum Fazit, dass die Unverkäuflichkeit keine absolute Barriere für die Bilanzierungsfähigkeit der Kulturobjekte darstellt, da auch andere Faktoren berücksichtigt werden müssen.¹⁰⁶ Trotzdem verweist die IFAC darauf, dass zwar keine uneingeschränkte Verpfändbarkeit gegeben ist, im Ernstfall jedoch damit gerechnet wird, dass eine Veräußerung durchgesetzt werden kann.¹⁰⁷

Weitere Kritik am Sinn einer Bilanzierung der öffentlichen Kunst- und Kulturgüter wird von Kulturwissenschaftlern dahingehend geäußert, dass jene Gegenstände schlichtweg nicht bewertet werden können. Grund ist, dass diese dem Gemeinwohl dienen, weshalb der gesellschaftliche Nutzen auch andere Faktoren beinhalten muss. So sind beispielsweise auch der Einfluss auf den Tourismus und die Standortqualität¹⁰⁸ oder der Wert von „sozialem und individuellem Bewusstsein, Identität, Wissen, Erfahrung oder Erbauung“¹⁰⁹ zu berücksichtigen. Daher kann ihr Beitrag zum Gemeinwohl nur durch Sachverständige festgestellt werden und dadurch nicht monetär bewertet werden.¹¹⁰ So soll laut Kritikern die Entscheidungsfindung von Stakeholdern nicht in Abhängigkeit von der finanziellen Entwicklung der Kunst- und Kulturgegenstände geschehen. Rechenschaft könne auch auf anderem Wege, als durch die Bilanz, erfolgen.¹¹¹

¹⁰³ Ritschel (2008), S. 83.

¹⁰⁴ Vgl. Ritschel (2008), S. 83.

¹⁰⁵ Vgl. *International Federation of Accountants* IFAC (2006).

¹⁰⁶ Vgl. *International Federation of Accountants* IFAC (2006), S. 18.

¹⁰⁷ Vgl. Ritschel (2008), S. 84.

¹⁰⁸ Vgl. Held (2011a), S. 18 f.

¹⁰⁹ Held (2011a), S. 19.

¹¹⁰ Vgl. Held (2011a), S. 18 f.

¹¹¹ Vgl. Held (2011a), S. 18.

Von Wirtschaftsprüfern und Accountants wird darüber hinaus kritisiert¹¹², dass „sowohl die Verlässlichkeit der Wertbasis als auch eine vernünftige Relation zwischen Ermittlungsaufwand und dem Informationsnutzen einer Bilanzierung der Kunst- und Kulturobjekte bestritten“¹¹³ wird. So wird argumentiert, dass öffentliche Kunstobjekte für gewöhnlich nicht am Markt gehandelt werden können. Eine Bilanzierung erscheint dadurch wenig sinnvoll und würde lediglich die Bilanzsumme verlängern, dem Zweck einer besseren Einschätzung der Finanzlage jedoch nicht gerecht werden.¹¹⁴

So besteht nach wie vor keine Einigung darüber, ob jene Gegenstände in die staatliche Bilanz aufgenommen werden sollen bzw. dürfen. Die Notwendigkeit zur weiteren Diskussion ist jedoch aufgrund der Verwaltungsmodernisierung in jedem Fall gegeben.

3.3 Die Problematik der Bewertung von Kunst- und Kulturgütern

Seit Einführung der Doppik ist der Staat dazu verpflichtet, künftig jährliche Bilanzen zu erstellen und das vorhandene Vermögen sowie sämtliche Schulden in der Inventur zu erfassen, in ein Inventarverzeichnis aufzunehmen und zu bewerten.¹¹⁵ Im Zuge der Eröffnungsbilanz des Staates 2013 stand die Republik Österreich vor der Herausforderung der Bewertung ihres gesamten Vermögens.¹¹⁶ Doch wie viel ist das Schloss Schönbrunn oder das Kunsthistorische Museum wert? Fest steht, dass eine vollständige, exakte Bewertung vor allem im Bereich der Kunst- und Kulturgegenstände nahezu unmöglich ist und das aus vielerlei Gründen. Die dabei entstehenden Schwierigkeiten sollen im Folgenden aufgezeigt und näher erörtert werden.

1. Keine erprobte Praxis

In der Wirtschaft stellt die Bilanzierung und Bewertung eine über Jahrhunderte entwickelte Praxis dar. Dabei kann grundsätzlich bei der Bilanzierung im Rahmen der Doppik auf diese erprobten Prinzipien und Bewertungsmethoden zurückgegriffen werden, wobei für die meisten Vermögenswerte im UGB zwingende Bewertungsprinzipien bestehen.¹¹⁷ Welcher Wertmaßstab und welche Bewertungsmethode dabei als „richtig“ eingestuft werden können ist allerdings stark vom Zweck und der Zielsetzung der Bilanzierung

¹¹² Vgl. Held (2011a), S. 18.

¹¹³ Held (2011a), S. 18.

¹¹⁴ Vgl. Held (2011a), S. 18.

¹¹⁵ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 270.

¹¹⁶ Vgl. Ecker (2013).

¹¹⁷ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 270 f.

abhängig. Für die Rechnungslegung im Bereich der Gemeinden, der Länder und des Staates besteht jedoch noch keine derartige Praxis, weshalb es notwendig ist, auf Basis der Ziele und Aktivitäten auch für diese „Branche“ entsprechende Bewertungsmethoden zu entwickeln. Es kann demnach keine komplette Übertragung des Unternehmensrechts auf den Bereich des staatlichen Sektors geben. Das ergibt sich allein aus den unterschiedlichen Zielsetzungen. Während eine Unternehmensbilanz vorrangig den Zweck des Gläubigerschutzes verfolgt, liegt die Priorität der Gemeinde beispielsweise in der Maximierung des Gemeinwohls oder dem langfristigen Substanzerhalt ihrer Vermögenswerte. So ist besonders der Nachweis der Substanzerhaltung im staatlichen Bereich entscheidend, was besondere Anforderungen an die Vollständigkeit und den Informationsgehalt stellt.¹¹⁸

Bezieht man diese Besonderheiten der staatlichen Rechnungslegung auf Kunst- und Kulturgegenstände, so ergibt sich die Schwierigkeit, dass jene Vermögensgegenstände in Wirtschaftsunternehmen meist nicht existieren und somit keine erprobte Praxis zur Bewertung und Bilanzierung jener Objekte besteht. Daher gilt es, auch in diesem Gebiet spezifische Bewertungsmechanismen und zweckgerechte Wertmaßstäbe zu erarbeiten. Der Bereich der Kunst- und Kulturgüter kann also in Bezug auf die Bilanzierung als nahezu vollständiges „Neuland“ angesehen werden.¹¹⁹ Denn im Unternehmensrecht gibt es hierzu keinerlei spezielle Regelungen. Es stehen dabei lediglich die allgemeinen Bestimmungen zu Sachanlagen zur Verfügung, die jedoch häufig nicht für Kunst- oder Kulturgegenstände geeignet sind. Doch auch wenn damit anfängliche Schwierigkeiten verbunden sind besteht die Notwendigkeit zur Entwicklung entsprechender Regelungen.

2. Kein existierender Markt

Bei Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens kann bei der Bewertung beispielsweise auf Markt- bzw. Vergleichswerte zurückgegriffen werden, um den aktuellen Wert möglichst genau abzubilden.¹²⁰ So wird z.B. nach IFRS im Zuge des Neubewertungsmodells für Sachanlagen der beizulegende Zeitwert basierend auf Marktwerten angesetzt.¹²¹ Viele Kunst- oder Kulturgegenstände sind jedoch aufgrund ihrer Individualität und Einzigartigkeit kaum mit anderen Gegenständen vergleichbar, es gibt

¹¹⁸ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 270 f.

¹¹⁹ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 271.

¹²⁰ Vgl. Glanz (2012), S. 150.

¹²¹ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 975.

also keinen vergleichbaren Markt.¹²² Und wo es diesen nicht gibt, wie z.B. bei den Pfeilspitzen des Weltmuseums, kann es auch keinen plausiblen feststellbaren Wert geben.¹²³ Aus der Tatsache, dass jene Objekte der Nachwelt auf Dauer erhalten werden sollen resultiert soz. ein dauerhafter Marktentzug, sodass ein ev. Marktwert nicht relevant ist.¹²⁴ Wenn ein Markt überhaupt existiert, ist dieser häufig stark spezialisiert und erzielt nur geringe Umsätze.¹²⁵ Zwar gibt es als Orientierung auf dem Kunstmarkt sog. Kunstmarktindizes, diese können jedoch nicht mit Aktienindizes verglichen werden und weisen häufig keine plausiblen und transparenten Werte auf. Zudem sind in der Datenbank nur jene Werke vertreten, die innerhalb der letzten Jahrzehnte mittels Auktionen gehandelt wurden.¹²⁶

3. Rechtliche Beschränkungen

Im Unterschied zur unternehmensrechtlichen Rechnungslegung kommt es bei Kunst- und Kulturgütern der öffentlichen Hand häufig zu keinen zukünftigen Netto-Zahlungsströmen bzw. nicht in dem Umfang, wie es bei anderen Vermögenswerten der Fall ist. Darüber hinaus bestehen oft Nutzungsbeschränkungen oder Veräußerungsverbote aufgrund rechtlicher Bestimmungen. Allein aufgrund dieser Beschränkungen kann es für die betreffenden Gegenstände gar keinen Marktwert geben.¹²⁷

4. Subjektivität

Der Kunstmarkt ist kaum mit einem anderen Markt vergleichbar. Viele Eigenschaften wie Markttransparenz, Gleichartigkeit der Güter oder Marktvollkommenheit treffen hier keineswegs zu. So sind Kunst- und Kulturobjekte einzigartige, unvermehrbar und grundsätzlich nicht ersetzbar Güter. Eine vollkommene Markttransparenz kann es auf dem Kunstmarkt nicht geben, da beispielsweise ein Kunstwerk neben seinen messbaren Eigenschaften auch immer einen ideologischen und ästhetischen Wert hat, der nicht auf einer Skala gemessen werden kann. Aufgrund dieser Eigenschaften bestehen zwingend individuelle Präferenzen gegenüber einzelnen Objekten.¹²⁸ D.h. dass es keinen vollkommen objektiven Wert, ohne subjektive Einflüsse, geben kann, was die Bewertung

¹²² Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 976.

¹²³ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 975 f.

¹²⁴ Vgl. Ritschel (2008), S. 80.

¹²⁵ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 976.

¹²⁶ Vgl. Heuer (2008), S. 693.

¹²⁷ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 975 f.

¹²⁸ Vgl. Jeuthe (2011), S. 16 f.

stark erschwert. Selbst bei der Bewertung durch Sachverständige kann nicht von vollkommener Objektivität gesprochen werden. Es müssten demnach mehrere Experten unabhängig voneinander ihre Schätzungen abgeben, was in der Realität kaum für jedes Objekt realisierbar ist.¹²⁹

5. Messbarkeit

Mit dem Wert von Kunst- und Kulturgütern sind zahlreiche nicht messbare Faktoren verbunden. Der Materialwert beispielsweise spielt dabei nur eine sehr untergeordnete Rolle, denn oft sind andere gesellschaftliche Werte von größerer Bedeutung. So führte Bärbel Held, Leiterin des *Institute of Economics* und wissenschaftliche Leiterin der *Akademie für öffentliche Verwaltung und Recht* in Deutschland, eine Untersuchung zum Wert von Kunst- und Kulturobjekten durch. Dabei wurden diverse Modelle von Versicherungsunternehmen und Auktionshäusern ausgewertet, zehn Museen nach qualitativen Methoden untersucht und diverse Experten befragt. Letztendlich ergaben sich daraus die folgenden gesellschaftlichen Indikatoren, die zum gesellschaftlichen Wert und zur Bedeutung von Kunst- und Kulturobjekten beitragen:¹³⁰

- **Optionswert:** Das kulturelle Angebot bzw. das Vorhandensein von Kunstobjekten steigert den Nutzen eines Individuums, selbst wenn es nicht von diesem genutzt wird. So bringt alleine die Möglichkeit, solche Einrichtungen und Objekte nutzen zu können, einen positiven Optionswert mit sich. Das kann beispielsweise zu einer erhöhten Standortqualität einer bestimmten Region führen, auch wenn dadurch keine tatsächlichen Zahlungsströme vorhanden sind.¹³¹
- **Existenzwert:** Der Existenzwert ist beispielsweise bei historischen Bauten zu finden. Dabei wird ein (Mehr-)Wert allein durch deren Existenz gebildet.¹³² Er drückt die individuelle Zahlungsbereitschaft für die reine Existenz eines Objektes aus, die unabhängig von der tatsächlichen Nutzung ist.¹³³ So messen z.B. die Bewohner von Wien dem Vorhandensein des Schloss Schönbrunn einen Wert zu, auch wenn sie dieses nicht (oder nur selten) selbst nutzen.
- **Vermächtniswert:** Der Vermächtniswert beinhaltet die Verpflichtung zur Erhaltung von Kunst- und Kulturobjekten für künftige Generationen, selbst wenn

¹²⁹ Vgl. Jeuthe (2011), S. 16 f.

¹³⁰ Vgl. Held (2011b), k.A.

¹³¹ Vgl. Hummel / Berger (1988), S. 36. f.

¹³² Vgl. Held (2011b), k.A.

¹³³ Vgl. Mosena / Roberts (2009), S. 125.

diese ihre Wertschätzung zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht ausdrücken können.¹³⁴

- **Prestigewert:** Der Prestigewert stärkt die kulturelle Identität eines Individuums.
- **Bildungswert:** Künstlerische Aktivitäten, welche durch Kultureinrichtungen angeregt werden, fördern sowohl die kulturelle Integration, als auch darüber die Kreativität sowie die Bildung ästhetischer oder anderer Maßstäbe. Daher ist ihnen auch ein Bildungswert beizumessen.¹³⁵

All diese Faktoren sind jedoch kaum messbar und in Geldeinheiten auszudrücken. So wird an der Bilanzierung jener Objekte oft auch kritisiert, dass eine Bewertung schlichtweg nicht möglich ist, da kein Experte den Wert all dieser Faktoren objektiv wertmäßig erfassen kann.¹³⁶

6. Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Grundsätzlich werden bei Sachanlagen nach dem UGB die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Bewertung herangezogen.¹³⁷ Genau hier besteht jedoch bei Kunst- und Kulturgegenständen ein essentielles Problem. So können jene Gegenstände beispielsweise mehrere Jahrhunderte alt sein, sodass es kaum möglich ist, die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten festzustellen. Darüber hinaus kann der Gegenstand beschädigt, restauriert oder umgestaltet worden sein (mehr dazu in Kapitel 3.4.2).¹³⁸

7. Nutzungsdauer

Anders als die meisten Gegenstände des Sachanlagevermögens unterliegen Kunst- und Kulturgegenstände nach herrschender Meinung keinem Werteverzehr. Im Gegenteil, sie gewinnen sogar häufig im Laufe der Zeit an Wert und das oft in erheblichem Umfang. Daher werden jene Gegenstände nicht regelmäßig abgeschrieben, wobei ggf. eine außerplanmäßige Abschreibung bei dauerhafter Wertminderung vorgenommen werden kann. Lediglich für historische Baudenkmäler sind Abschreibungen denkbar, da diese durch deren Verwendung abgenutzt werden.¹³⁹ Daher gilt es, zwischen genutzten und

¹³⁴ Vgl. *Held* (2011b), k.A.

¹³⁵ Vgl. *Held* (2011b), k.A.

¹³⁶ Vgl. *Held* (2011b), k.A.

¹³⁷ Vgl. § 203 Abs. 1 UGB.

¹³⁸ Vgl. *Stein / Franke* (2005), S. 271.

¹³⁹ Vgl. *BDO Deutsche Warentreuhand AG* (2009), S. 14.

ungenutzten Baudenkmälern zu unterscheiden. Dabei werden genutzte historische Bauten, unabhängig von ihrem historischen Hintergrund, planmäßig abgeschrieben.¹⁴⁰ Man kann argumentieren, dass gerade aufgrund der oftmals vorhandenen Wertsteigerungen eine möglichst aktuelle Bewertung von besonderer Bedeutung ist. Diese ist derzeit jedoch beispielsweise in Österreich und Deutschland aufgrund des Anschaffungskostenprinzips bislang keineswegs gegeben, wonach Vermögensgegenstände höchstens mit den AHK bewertet werden dürfen.¹⁴¹ Natürlich stellt sich auch hier die Frage, welche möglichen Maßstäbe diesem Erfordernis besser gerecht würden, worauf im folgenden Kapitel näher eingegangen wird.

Insgesamt ergeben sich somit erhebliche Schwierigkeiten, den Wert eines Kunst- oder Kulturgegenstandes zu ermitteln. In diesem Kontext gibt das nächste Kapitel einen Überblick über mögliche Wertmaßstäbe für Kunst- und Kulturgüter sowie deren Vor- und Nachteile. Diese werden teilweise bereits in der Praxis verwendet oder diskutiert (siehe Kapitel 3.4.9).

3.4 Mögliche Bewertungsmaßstäbe für Kunst- und Kulturgüter

3.4.1 Wertbildende Faktoren

Um besser abschätzen zu können, welcher Wert der Kunst- und Kulturgüter letztendlich in der Bilanz abgebildet werden soll, werden vorab die grundlegenden wertbildenden Faktoren jener Gegenstände genauer betrachtet. Neben den in Kapitel 5.2 näher beschriebenen gesellschaftlichen Werten beinhalten Kunst- und Kulturobjekte ebenfalls wertbildende Faktoren, welche vor allem im Zuge der Bewertung zum Zwecke einer Veräußerung von Bedeutung sind. Diese aus der Untersuchung nach Bärbel Held hervorgehenden marktwirtschaftlichen Faktoren sind beispielsweise die Folgenden:

- **Echtheit:** Diese beeinflusst den Wert eines Kunst- oder Kulturobjektes erheblich.¹⁴² Zur Feststellung, ob ein Kunstwerk echt ist, kann beispielsweise auf ein Werkverzeichnis, ein Experten-Gutachten oder den Katalog eines renommierten Museums zurückgegriffen werden, wobei auch dann eine Fälschung nicht zu 100 % ausgeschlossen werden kann.¹⁴³

¹⁴⁰ Vgl. *BDO Deutsche Warentreuhand AG* (2009), S. 14.

¹⁴¹ Vgl. *Wysocki* (2005), S. 39.

¹⁴² Vgl. *Held* (2011b), k.A.

¹⁴³ Vgl. *Weller et al.* (2010), S. 122.

- **Erhaltungszustand:** Ebenso ist der Erhaltungszustand ein wesentlicher marktwirtschaftlicher Faktor. Dieser wird z.B. durch Beschädigungen, Risse, Stockflecken, Farbintensität, etc. beeinflusst.¹⁴⁴ Dabei ist er häufig nur mittels umfangreicher Technik festzustellen.¹⁴⁵
- **Signatur:** Manchmal orientiert sich der Wert eines Kunstobjektes mehr am Künstler als an der Qualität.¹⁴⁶ Die Signatur dient dabei (vor allem bei Gemälden) zusammen mit der Datierung als Beglaubigungsvermerk des Künstlers und gehört seit dem 16. Jahrhundert zu einem festen Bestandteil von Gemälden.¹⁴⁷
- **Marktfrische, Marktgängigkeit und Marktnachfrage:** Objekte, die häufig den Besitzer gewechselt haben, können einen niedrigeren Wert haben als jene, die über lange Zeit beim selben Besitzer verblieben sind. Die Marktgängigkeit kann beispielsweise durch das Fachgebiet oder das Format eines Objektes beeinflusst werden.¹⁴⁸

Zur wertmäßigen Abbildung in der Bilanz können verschiedene Bewertungsmaßstäbe herangezogen werden, wie die folgende Abbildung zeigt:

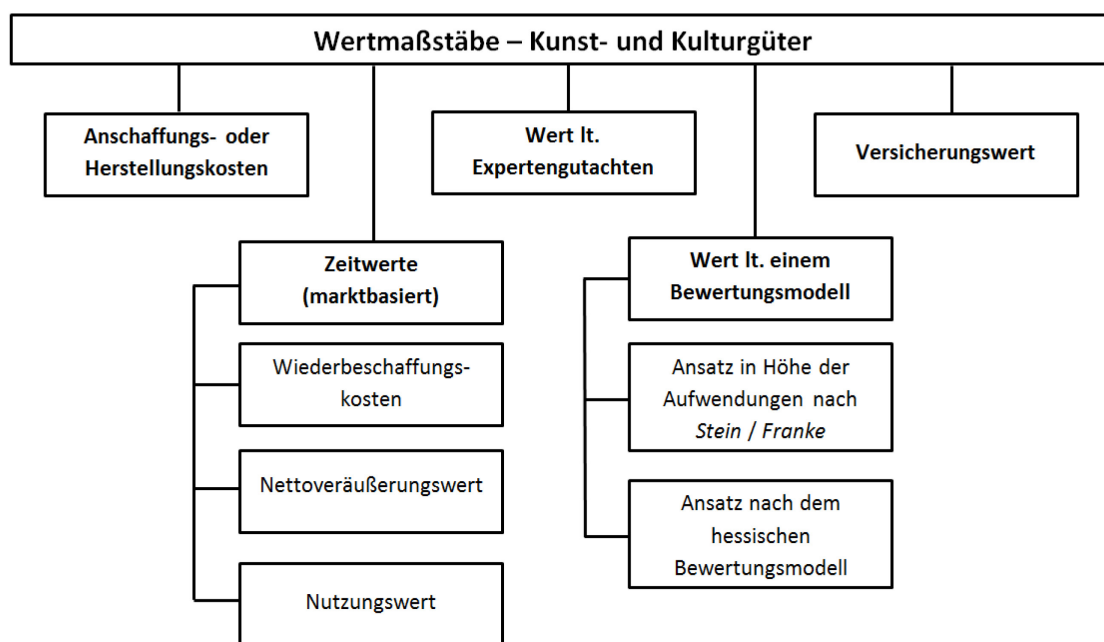


Abbildung 4: Wertmaßstäbe - Kunst- und Kulturgüter¹⁴⁹

¹⁴⁴ Vgl. Weller et al. (2010), S. 122.

¹⁴⁵ Vgl. Held (2011b), k.A.

¹⁴⁶ Vgl. Held (2011b), k.A.

¹⁴⁷ Vgl. Weller et al. (2010), S. 123.

¹⁴⁸ Vgl. Weller et al. (2010), S. 125.

¹⁴⁹ Grafik erstellt auf Basis der nachfolgenden Inhalte.

Alle der aufgeführten Bewertungsmaßstäbe weisen Vor- und Nachteile auf, die in den folgenden Abschnitten näher erläutert werden.

3.4.2 Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Die Bewertung zu AHK ist für Sachanlagen grundsätzlich ein bewährtes Verfahren und hat sich aufgrund der Objektivität im Unternehmensrecht durchgesetzt.¹⁵⁰ So heißt es beispielsweise in § 203 Abs. 1 UGB (ähnlich auch im HGB): „*Gegenstände des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen [...] anzusetzen*“.¹⁵¹ Fraglich ist jedoch, ob diese auch für Kunst- und Kulturgegenstände geeignet sind. Ein Vorteil ist, dass sie einen gängigen Wertmaßstab darstellen und für Erwerbe, die nicht lange zurückliegen, einfach und unstrittig festzustellen sind.¹⁵²

Trotzdem kann es erhebliche Probleme geben, die AHK eines Kulturguts zu ermitteln. So sind diese häufig schlichtweg nicht mehr festzustellen, wenn der Anschaffungszeitpunkt beispielsweise sehr lange zurück liegt oder es sich um Spenden handelt, bei denen keine AHK bekannt sind. Zudem sind sie häufig nicht dokumentiert oder ergeben einen unverhältnismäßig niedrigen Betrag. Zahlreiche Kunst- und Kulturgüter stehen bereits seit Jahrzehnten bzw. Jahrhunderten im öffentlichen Eigentum oder sind dem Staat auf unentgeltlichem Wege, z.B. durch Schenkungen, zugegangen. In diesen Fällen ist es kaum möglich, die ursprünglichen AHK zu ermitteln.¹⁵³ Dazu kommt, dass Kunst- und Kulturgegenstände vom Staat erhalten werden müssen, was erhebliche Kosten für die Aufbewahrung, den Erhalt und die laufende Pflege verursachen kann. Beim Ansatz der AHK würden diese Kosten nicht berücksichtigt und somit dem notwendigen Informationsgehalt nicht entsprechen.¹⁵⁴

Besonders kritisch zu betrachten ist die Aussagekraft der AHK eines Kunst- und Kulturguts, denn diese weichen häufig erheblich vom tatsächlichen Zeitwert ab¹⁵⁵ und berücksichtigen keine Veränderungen der Markverhältnisse bzw. Marktwerte.¹⁵⁶ So können derartige Gegenstände beschädigt oder umgestaltet worden sein, weshalb hier die

¹⁵⁰ Vgl. Glanz (2012), S. 149.

¹⁵¹ §203 Abs. 1 UGB.

¹⁵² Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 975.

¹⁵³ Vgl. Glanz (2012), S. 149.

¹⁵⁴ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 271.

¹⁵⁵ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 271.

¹⁵⁶ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 975.

ursprünglichen AHK, wenn sie denn ermittelbar sind, keinerlei Aussage über den tatsächlichen Wert erlauben.¹⁵⁷ Dabei spielen besonders Wertsteigerungen eine große Rolle, denn der Wert von Kunst- und Kulturgütern ist häufig vom physischen Zustand relativ unabhängig und steigt für gewöhnlich im Zeitverlauf. Aus diesem Grund kann der beizulegende Zeitwert die ursprünglichen AHK oft erheblich übersteigen.¹⁵⁸ So stelle man sich beispielsweise die berühmte Mona Lisa von Leonardo Da Vinci vor. Das Gemälde befindet sich im Besitz des Louvre und gilt als Bild von unschätzbar hohem Wert.¹⁵⁹ Die AHK würden hier keineswegs dem tatsächlichen Wert entsprechen und somit keinerlei Aussagekraft aufweisen. Sinnvoll sind sie daher nur in wenigen Ausnahmefällen, wie etwa bei Neuanschaffungen.¹⁶⁰

So kann man insgesamt sagen, dass der Ansatz mittels AHK in der Bilanz zwar wenige Vorteile mit sich bringt, jedoch ist dabei auch eine Vielzahl an Nachteilen zu berücksichtigen (siehe Übersicht der Vor- und Nachteile in Kapitel 3.4.8). Der Ansatz von AHK für Kunst- und Kulturobjekte in der Bilanz ist daher aus vielerlei Gründen höchst fraglich, auch wenn diese in der Praxis dennoch zur Anwendung kommen.

3.4.3 Bewertung zu Zeitwerten

Unter dem Zeitwert versteht man nach IPSAS 9.11: *„the amount for which an asset could be exchanged [...] between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction“*.¹⁶¹ D.h. es handelt sich dabei um jenen Betrag, der für einen Vermögensgegenstand zwischen sachkundigen, vertragswilligen Parteien erzielt werden könnte.¹⁶² Dabei basieren sie auf Marktwerten, wobei nach Auffassung des britischen *Accounting Standards Board* (ASB) zur Bewertung von Kunst- und Kulturgütern folgende Werte in Betracht kommen:¹⁶³

- Wiederbeschaffungskosten (replacement cost),
- Nettoveräußerungswert (net relisable value) oder
- Nutzungswert (value in use)¹⁶⁴

¹⁵⁷ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 271.

¹⁵⁸ Vgl. BDO Deutsche Warentreuhand AG (2009), S. 13.

¹⁵⁹ Vgl. Mannebach (2011), S. 38.

¹⁶⁰ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 975.

¹⁶¹ IPSAS 9.11.

¹⁶² Vgl. Glanz (2012), S. 150.

¹⁶³ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 975.

¹⁶⁴ Vogelpoth / Meinen (2008), S. 975.

Der Wiederbeschaffungswert ist jener Wert, zu dem ein Vermögensgegenstand zum aktuellen Zeitpunkt wiederbeschafft werden könnte.¹⁶⁵ Da jedoch die meisten Kunst- und Kulturgüter einzigartig sind und dadurch nicht wiederbeschafft werden können, sind die geschätzten Wiederbeschaffungskosten hier nicht aussagekräftig. Außerdem unterliegen die Gegenstände oftmals häufigen Wertveränderungen, was zu stark volatilen Zeitwerten führt. Eine vollständige Zeitwertschätzung wäre in den meisten Fällen unverhältnismäßig aufwändig.¹⁶⁶ Bei Ansatz des Nettoveräußerungswerts wird vorausgesetzt, dass keine rechtlichen oder tatsächlichen Gründe gegen einen Verkauf stehen. Das ist bei Kunst- und Kulturgütern häufig nicht der Fall ist, da sie vom Staat zu halten und zu erhalten sind. Sofern eine Bewertung zu Wiederbeschaffungskosten oder zum Nettoveräußerungswert nicht möglich ist, kann die Bewertung ersatzweise zum Nutzungswert erfolgen.¹⁶⁷ Dieser definiert sich nach IPSAS 26.13 als *„the present value of the estimated future cash flows expected to be derived from the continuing use of an asset and from its disposal at the end of its useful life“*¹⁶⁸, d.h. es handelt sich um den Barwert der erwarteten Zahlungsmittelüberschüsse.

Grundsätzlich besteht bei einigen Gegenständen auch die Möglichkeit, Erfahrungswerte aus dem An- und Verkauf bzw. aus Listenpreisen (wie z.B. in Auktionskatalogen) ähnlicher Vermögenwerte anzusetzen und gegebenenfalls anzupassen. Jedoch dürfte diese Möglichkeit nur auf wenige der Objekte zutreffen, da selten vergleichbare Gegenstände vorhanden sind. Bei Ansatz von Vergleichswerten sollte aus den vorhandenen Werten ein Durchschnittspreis errechnet und um eventuelle Ausreißer korrigiert werden. Bei technischen Kulturgütern oder Sammlungen (z.B. historische Maschinen), ist es womöglich sinnvoll, den Zustand in Form von alterungs- oder nutzungsbedingten Abschlägen zu berücksichtigen.¹⁶⁹

Der Ansatz von Zeitwerten kann also für Gegenstände größerer Anzahl für die Marktwerte existieren, durchaus sinnvoll sein. Für einzigartige, historisch wertvolle Objekte sind diese allerdings ungeeignet. So können Markt- oder Vergleichswerte besonders für die Bewertung von sammelwürdigen oder in großer Anzahl industriell hergestellten

¹⁶⁵ Vgl. IPSAS 12.9.

¹⁶⁶ Vgl. Glanz (2012), S. 150.

¹⁶⁷ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 976.

¹⁶⁸ IPSAS 26.13.

¹⁶⁹ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 271 – 273.

Gegenständen hilfreich sein.¹⁷⁰ Insgesamt ist jedoch auch der Ansatz von Zeitwerten äußerst kritisch zu betrachten. So meinen Stein / Franke, die sich mit der Eignung aktueller Bewertungsnormen für Kunst- und Kulturgegenstände beschäftigen:

*„Eine einfache Aktivierung der Kunstgegenstände und Kulturgüter zu Markt- oder Zeitwerten könnte zwar den aktuellen Wert der Vermögensgegenstände abbilden, würde aber die bilanzielle Situation der Gemeinde viel zu positiv darstellen, da die Verpflichtung zum dauerhaften Erhalt und die daraus resultierenden Lasten nicht berücksichtigt werden“.*¹⁷¹

Zusammenfassend kann man sagen, dass auch der Ansatz von Zeitwerten sowohl Vor- als auch Nachteile mit sich bringt. So ist beispielsweise die Aussagekraft häufig höher als bei den AHK, jedoch bringt auch hier die Ermittlung bei vielen Objekten Probleme mit sich.

3.4.4 Bewertung anhand von Gutachten

Gutachten eignen sich gut als Wertansatz für Kunst- oder Kulturgegenstände, sofern zwischenzeitlich keine bedeutsamen Wertänderungen stattgefunden haben. Es handelt sich oft um plausible Schätzungen von unabhängigen Experten, wobei die Besonderheiten eines jeden Gegenstands berücksichtigt werden.¹⁷²

Dabei haben die Experten die Aufgabe, die Kunstgegenstände zu bestimmen, einzuordnen und anschließend zu bewerten, wozu mehrere Schritte notwendig sind. Der erste Schritt besteht aus der Analyse der Grundmerkmale wie Zustand, Qualität, Medium oder Format. Anschließend folgend häufig kunsthistorische Nachforschungen, wobei versucht wird, sämtliche vorhandenen Informationen zum Kunstobjekt zusammenzutragen. Dies bringt allerdings oft nur mäßigen Erfolg, was die Bewertung natürlich erschwert. Für manche Objekte gibt es dagegen bereits Aufzeichnungen und Beschreibungen in Katalogen, auf die der Experte zurückgreifen kann.¹⁷³ Zur Nachforschung nutzt der Experte häufig spezialisierte Bibliotheken der Spezialisten bzw. kunsthistorische Fachbereiche anderer Bibliotheken. Besonders wichtig ist ein allgemeines Werteverständnis des Experten, das auch ein umfangreiches Wissen über den Preis vergleichbarer Werke beinhaltet. Dabei bestimmt sich der Preis des Kunstobjektes zu einem Großteil durch den Vergleich mit

¹⁷⁰ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 272 f.

¹⁷¹ Stein / Franke (2005), S. 273.

¹⁷² Vgl. Stein / Franke (2005), S. 273.

¹⁷³ Vgl. Drinkuth (2003), S. 55 f.

anderen Objekten und die aktuellen Marktverhältnisse. Viele Experten sind auf bestimmte Fachgebiete, wie z.B. Gemälde einer bestimmten Epoche, spezialisiert und arbeiten teilweise mit anderen Experten zusammen.¹⁷⁴

Die nachfolgende Grafik gibt einen groben Überblick über die Bewertungskriterien für Experten und deren Einfluss auf die Preisbildung.

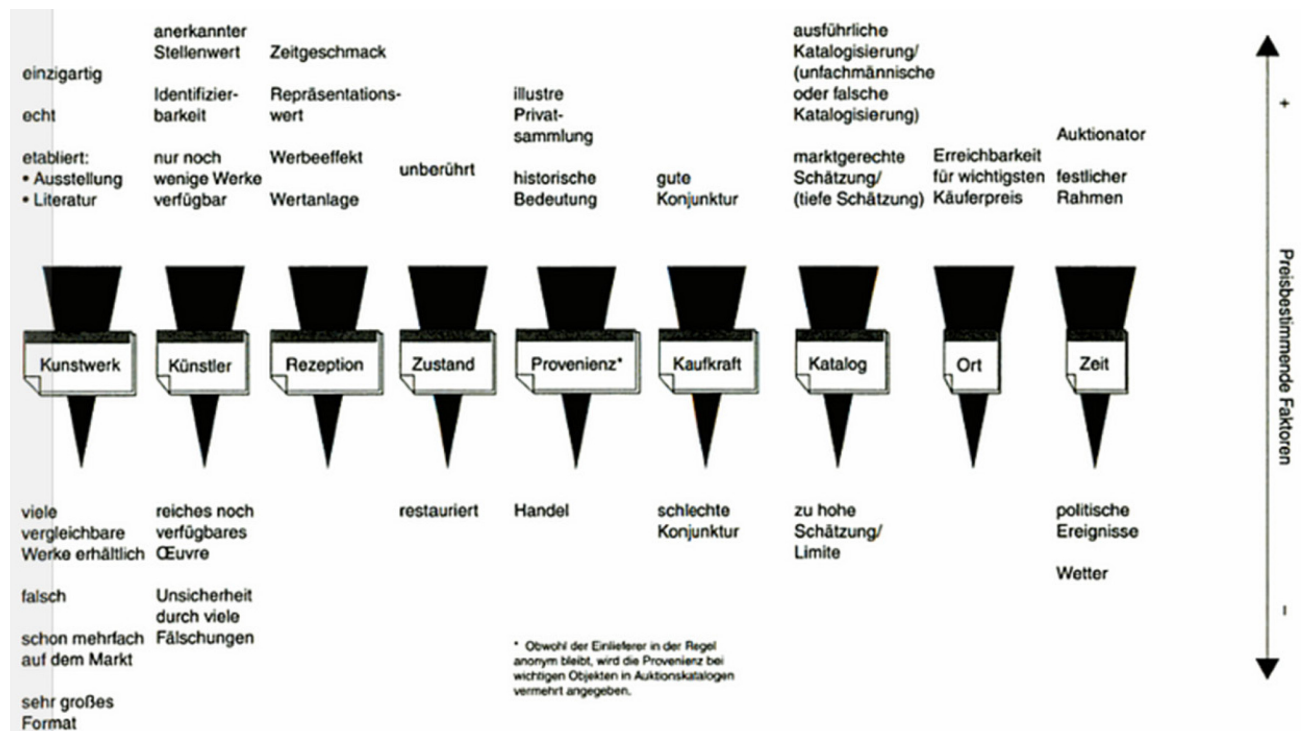


Abbildung 5: Bewertungskriterien der Experten¹⁷⁵

Das Erstellen eines Gutachtens kann zwar hilfreich sein, ist jedoch meist auch mit hohen Kosten verbunden, wodurch der Ansatz sich lediglich für besonders wertvolle Objekte eignet.¹⁷⁶ Außerdem ist dabei zu bedenken, dass auch die Objektivierbarkeit der Bewertung durch Gutachter stark eingeschränkt ist. Denn der ermittelte Verkehrswert richtet sich nur geringfügig nach objektiven Kriterien wie dem Material, Alter oder Zustand des Objekts. Ebenso sind der Inhalt der Darstellung oder der Künstlernamen allein nicht wertbildend.¹⁷⁷ So liegt der letztendlich festgesetzte Wert zu einem Großteil im Ermessen des Gutachters. Grundsätzlich erfolgt bei der Bewertung eine Umrechnung einzelner Vermögensgegenstände in Geldwerte, wobei diese nach einer standardisierten Methode vorgenommen werden sollte. Diese sind jedoch bei der Bewertung von Kunst-

¹⁷⁴ Vgl. Drinkuth (2003), S. 56 f.

¹⁷⁵ Grafik erstellt von Hugo K. Weihe zitiert durch Drinkuth (2003), S. 290.

¹⁷⁶ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 273.

¹⁷⁷ Vgl. Heuer (2008), S. 689.

und Kulturobjekten bislang nicht vorhanden, weshalb die Wertermittlung zwischen verschiedenen Gutachtern stark differieren kann und der Aussagekraft auch hier erhebliche Grenzen gesetzt sind.¹⁷⁸

3.4.5 Bewertung zu Versicherungswerten

Auch Versicherungswerte werden häufig als Wertmaßstab für Kunst- und Kulturgegenstände herangezogen. Diese orientieren sich dabei am Ersatzwert eines Vermögensgegenstandes, d.h. an den Wiederbeschaffungskosten.¹⁷⁹ Dr. Carl-Heinz Heuer, Rechtsanwalt und Professor, gibt deshalb zu bedenken: *„Ein Kunstwerk ist als Unikat an sich nicht versicherbar, weil es den Ersatz des zerstörten Kunstgegenstands nicht geben kann. Die Versicherungssumme muss daher den Versicherungsnehmer im Schadensfall in den Stand versetzen, einen in etwa gleichwertigen Kunstgegenstand am Markt nachzufragen“.*¹⁸⁰ Das sei laut Heuer zwar bei Objekten in höherer Auflagenzahl möglich, jedoch sei es im oberen Preissegment sehr unrealistisch, einen gleichwertigen Ersatz für das beschädigte Kunstobjekt zu finden.¹⁸¹

Grundsätzlich wird der Versicherungswert meist vom Versicherungsnehmer selbst eingeschätzt, wobei manchmal auch ein Gutachten erstellt wird.¹⁸² Ist der Wert durch Gutachten verifiziert, kann dieser als Bewertungsansatz für Kunst- und Kulturgegenstände gut geeignet sein, da er so als plausibel gilt.¹⁸³ In diesem Fall ergeben sich dieselben Vor- bzw. Nachteile die im vorherigen Abschnitt erläutert wurden. In vielen Fällen basieren Versicherungswerte jedoch nicht auf Gutachten, sondern stellen eine rein subjektive Selbsteinschätzung des Versicherungsnehmers dar. Dabei handelt es sich dann meist um nicht plausible Werteinschätzungen. So bestätigen Museumsdirektoren und Ausstellungskuratoren, dass die Versicherten den Wert ihrer Gegenstände gerne zu optimistisch ansetzen. Dabei kann der Versicherungswert den Verkehrswert oftmals um bis zu 20 oder 30 % übersteigen.¹⁸⁴ Außerdem besteht für einige Kunst- und Kulturgegenstände keine separate, dauerhafte Versicherung. So sind häufig lediglich die tatsächlich ausgestellten Objekte oder nur einzelne Gegenstände mit besonders hohem

¹⁷⁸ Vgl. Heuer (2008), S. 690.

¹⁷⁹ Vgl. Heuer (2008), S. 690.

¹⁸⁰ Heuer (2008), S. 693.

¹⁸¹ Vgl. Heuer (2008), S. 693.

¹⁸² Vgl. Heuer (2008), S. 693.

¹⁸³ Vgl. Stein / Franke (2005), S.273.

¹⁸⁴ Vgl. Heuer (2008), S. 693.

Wert vom Versicherungswert erfasst.¹⁸⁵ Daher können nicht sämtliche Kunst- und Kulturgüter mit dem Versicherungswert angesetzt werden, was zu einer inkonsistenten Bewertung führen würde. Als Vorteil kann man noch nennen, dass der Versicherungswert eine Art Wertobergrenze darstellt und so einer ev. Überbewertung vorbeugt.¹⁸⁶

3.4.6 Sonstige Wertmaßstäbe

Bei Kunst- und Kulturgegenständen, für die sich kein adäquater Wert ermitteln lässt bzw. wenn dieser nur mit erheblichem Aufwand und hohen Kosten ermittelt werden kann, bleibt die Möglichkeit, diese mit einem symbolischen Erinnerungswert von beispielsweise 1 Euro anzusetzen. Jedoch geht dabei der Informationsgehalt komplett verloren, da die Gegenstände weit unter ihrem Wert angesetzt werden. Es handelt sich vielmehr um eine reine Auflistung als um eine wertmäßige Erfassung.¹⁸⁷

3.4.7 Bewertung anhand eines Bewertungsmodells

3.4.7.1 Ansatz in Höhe der Aufwendungen nach Stein / Franke

Wie bereits mehrmals erwähnt wurde, orientieren sich die Ziele des Staates bzw. der einzelnen Länder und Gemeinden am Gemeinwohl sowie der Verpflichtung zum dauerhaften Erhalt. So müssen auch die Kunst- und Kulturgegenstände für nachfolgende Generationen gepflegt und in ihrem Zustand bewahrt werden. Für die auf Dauer zu erhaltenden Objekte kommt es somit immer wieder zu erheblichen Erhaltungs- und Restaurationskosten. So kommt es zu einer Belastung der GuV, wie es auch bei Abschreibungen anderer Sachanlagen der Fall ist. Diese Verpflichtung kann nach Stein / Franke durch Bildung einer entsprechenden Rückstellung in der Bilanz berücksichtigt werden. Die Abbildung der zukünftigen Belastungen geschieht dabei bereits zum gegenwärtigen Zeitpunkt auf der Passivseite, wobei sich die Höhe der Rückstellung nach der Formel für die ewige Rente bemisst.¹⁸⁸ Die Rückstellung bildet sich durch die Abzinsung der jährlichen mittleren Instandsetzungs- und Erhaltungsaufwendungen mit dem Diskontierungszinssatz (siehe Abbildung 6). Entsprechend der Rückstellungshöhe wird dazu ein Aktivposten für Kunst- und Kulturgegenstände gebildet. D.h. dass sich der Wert der Kunst- und Kulturgüter im Sachanlagevermögen nicht nach den AHK bemisst,

¹⁸⁵ Vgl. Marettke et al. (2006), S. 213.

¹⁸⁶ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 273.

¹⁸⁷ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 271.

¹⁸⁸ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 274.

sondern nach der Rückstellung, d.h. nach den künftigen Erhaltungs- und Restaurationsaufwendungen.¹⁸⁹

Bilanz	
Aktiva	Passiva
Anlagevermögen	Eigenkapital
... Kunst- und Kulturgüter 1.250.000 €	...
Umlaufvermögen	Rückstellungen
...	Instandhaltungsrückstellung für Kunst- und Kulturgüter 1.250.000 €

Abbildung 6: Bilanz bei Aktivierung in Höhe der Aufwendungen¹⁹⁰

Der Vorteil dieser Methode liegt nach Stein / Franke darin, dass anders als bei der Aktivierung zu AHK bzw. zu Zeitwerten die Verpflichtung des dauerhaften Erhalts der Kunst- und Kulturobjekte und die dadurch entstehenden Belastungen transparent berücksichtigt würden, wodurch die Bilanz nicht zu sehr verschönert dargestellt werde. Darüber hinaus werden die jeweiligen Gegenstände vermögensneutral berücksichtigt und die Aktivseite der Bilanz vollständig dargestellt. Außerdem dient die Rückstellung für den Staat als Anhaltspunkt, ob dieser dem Substanzerhalt der Objekte gerecht wird. Wenn die Rückstellung in Jahren, in denen höhere Restaurierungsaufwendungen anfallen, entsprechend aufgelöst wird und in den Folgejahren nicht wieder aufgefüllt werden kann, ist ein erfolgreicher Substanzerhalt möglicherweise nicht gegeben. Zu erwähnen ist jedoch, dass diese Form des Wertansatzes sich lediglich für besonders wertvolle Objekte eignet, die auf Dauer erhalten werden sollen.¹⁹¹

Nach Kerstin Ritchel bringt jedoch auch diese Bewertungsmethode eine Reihe von Ungereimtheiten und ungelösten Fragen mit sich. So sei die Ermittlung der jährlichen Erhaltungsaufwendungen sowie des Zeitwerts in der Praxis wohl sehr schwierig. Denn auch hier sind keine Erfahrungswerte zum Vergleich, wie die Abschreibungen bei anderen Anlagegegenständen, vorhanden.¹⁹²

Darüber hinaus meint Ritchel: „Setzt man voraus, dass ein jährlicher Erhaltungsaufwand [...] nachvollziehbar ermittelt ist, erscheint die Berechnung der Rückstellung mit der Formel der ewigen Rente konsequent und logisch. Gerade an der Ermittlung des Erhaltungsaufwandes dürften sich in der Praxis jedoch die Geister scheiden“.¹⁹³ Muss der

¹⁸⁹ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 274.

¹⁹⁰ Entnommen aus Stein / Franke (2005), S. 274.

¹⁹¹ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 273 f.

¹⁹² Vgl. Ritchel (2008), S. 86 f.

¹⁹³ Ritchel (2008), S. 87.

Erhaltungsaufwand für alle Gegenstände einzeln festgestellt werden, liegt die Aufgabe wohl vor allem bei den Restauratoren und deren subjektiver Schätzung, wodurch auch hier der Objektivität Grenzen gesetzt sind. Da Restaurationen in häufigeren bis sehr häufigen Zeitabständen vorgenommen werden, gestaltet sich eine jährliche Schätzung eher schwierig. Außerdem bestehen auch Objekte, für die bisher noch keine Restaurierung vorgenommen wurde, weshalb kein Referenzwert für anfallende Kosten vorhanden ist. Dazu kommt, dass der Begriff des „Erhaltungsaufwands“ bisher nicht eindeutig und einheitlich definiert wurde. Demnach bestehen Unklarheiten, welche Maßnahmen darunter fallen und welche nicht. So könnten je nach Auslegung auch die konservatorische Betreuung, die Überwachung des Klimas und die regelmäßige Kontrolle darunter fallen. Insgesamt bietet also auch dieses Modell noch eine Reihe von praktischen Fragestellungen, die es zu klären gilt.¹⁹⁴

Ein Überblick der Vor- und Nachteile des Bewertungsmodells nach Stein / Franke wird in Kapitel 3.4.8 gegeben.

3.4.7.2 Das hessische Bewertungsmodell

Ein interessantes Bewertungsmodell für Museumsgegenstände wurde vom Land Hessen entwickelt, das sog. *hessische Bewertungsmodell*.¹⁹⁵ Es handelt sich dabei um eine Kombination aus Einzel- und Gruppenbewertung, wobei nur besonders wertvolle Gegenstände jeweils einzeln bewertet und in der Bilanz angesetzt werden.¹⁹⁶ Dabei werden die AHK, der geschätzte Zeitwert bzw. der Erinnerungswert zur Bewertung der Kunst- und Kulturobjekte als Wertmaßstab herangezogen.¹⁹⁷ Die einzelnen Gegenstände werden dazu in Sachgruppen von A bis C und diese wiederum in Wertgruppen eingeteilt. Kunst- und Kulturobjekte hohen Wertes sind Gruppe A zuzuordnen und werden individuell zum geschätzten Zeitwert angesetzt, wobei in der Buchhaltung für jedes einzelne Objekt ein eigener Stammsatz gebildet wird. Objekte der Gruppe B mittleren Einzelwertes werden dagegen in je sechs Untergruppen eingeteilt, welche unterschiedlich zu behandeln sind. Dabei wird für jedes Objekt der Durchschnittswert der Untergruppe als Wertmaßstab herangezogen und für jede Gruppe ein Stammsatz gebildet. Gegenstände aus Gruppe C mit

¹⁹⁴ Vgl. *Ritchel* (2008), S. 86 f.

¹⁹⁵ Vgl. *Ritchel* (2008), S. 84.

¹⁹⁶ Vgl. *Ritchel* (2008), S. 85.

¹⁹⁷ Vgl. *Held* (2011a), S. 14.

niedrigem Wert werden mit einem Erinnerungseuro angesetzt, wobei diese insgesamt in einem Stammsatz zusammengefasst werden.¹⁹⁸

Die Einteilung der Objekte erfolgt nach den Sachgruppen Archäologie, Alte Meister, Moderne, Kunsthandwerk und Plastik, Werke auf Papier, Technik und Physik, Volkskunde, Völkerkunde/Ethnologie, Bibliotheken, Tapeten, Geologisch-paläontologische und mineralogische Sammlungen, Zoologische Sammlungen und Botanische Sammlungen. Innerhalb jeder Sachkategorie werden die einzelnen Wertegruppen A bis C wertmäßig definiert.¹⁹⁹ Diese Vorgehensweise soll mit dem nachfolgenden Auszug aus dem Kontierungsbuch des Landes Hessen verdeutlicht werden:

2.5.2 Alte Meister		
	- Malerei	
	- Rahmen	
	- Varia	
a) Wertgruppe A	250.000 EUR oder höher	
b) Wertgruppe B	249.999 EUR bis 476 EUR	
	anzusetzender Wert	
	B1: 249.999 bis 200.000 EUR	225.000 EUR
	B2: 199.999 bis 150.000 EUR	175.000 EUR
	B3: 149.999 bis 100.000 EUR	125.000 EUR
	B4: 99.999 bis 75.000 EUR	87.500 EUR
	B5: 74.999 bis 50.000 EUR	62.500 EUR
	B6: 49.999 bis 476 EUR	25.250 EUR
c) Wertgruppe C	475 EUR oder geringer	

Abbildung 7: Bewertung der Sachgruppe "Alte Meister" ²⁰⁰

Handelt es sich also um Objekte der Kategorie „Alte Meister“, sind all jene Werke mit einem Wert ab 250.000 Euro der Wertgruppe A zuzuordnen und mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Für Objekte mit einem Wert zwischen 249.999 Euro und 476 Euro, d.h. der Wertgruppe B, ist jeweils zu ermitteln, in welche Untergruppe sie fallen und dann der entsprechende Durchschnittswert anzusetzen. Objekte mit einem Wert von unter 475 Euro sind der Wertgruppe C zuzuordnen und mit 1 Euro anzusetzen.²⁰¹

Durch die Einteilung in Wertekategorien, die Verwendung von Durchschnittswerten für einen Großteil der Gegenstände sowie die Bewertung der Gruppe C mit dem Erinnerungseuro reduziert sich der Bewertungsaufwand im Vergleich zur Einzelbewertung, die lediglich für Güter der Gruppe A anzuwenden ist, enorm. Durch die

¹⁹⁸ Vgl. Held (2011a), S. 14; Hessischer Landtag (2005), Abschnitte 2.1 – 2.3.

¹⁹⁹ Vgl. Hessischer Landtag (2005), Abschnitte 2.5.1 – 2.5.13.

²⁰⁰ Entnommen aus Hessischer Landtag (2005), Abschnitt 2.5.1.

²⁰¹ Vgl. Hessischer Landtag (2005), Abschnitt 2.5.2.

Verbindung von Einzel- und Gruppenbewertung wird das Modell dem Erfordernis eines vertretbaren Aufwands, wie von der IFAC verlangt wird, gerecht.²⁰² Jedoch hat auch dieses Bewertungsmodell Nachteile aufzuweisen. So kritisiert Kerstin Ritchel, dass durch das Zusammenfassen der Vermögenswerte der Untergruppen aus Kategorie B zu Stammsätzen des Anlagevermögens Transparenz verloren geht und sich eine ev. nachfolgende Wertberichtigung schwieriger gestaltet.²⁰³ Sie empfiehlt daher: „Als Weiterentwicklung des hessischen Bewertungsmodells sollte daher bei künftiger Anwendung zunächst für jedes Objekt/jede Bewertungseinheit (bei Konvoluten) ein eigener Stammsatz in der Anlagenbuchhaltung angelegt werden“.²⁰⁴ Außerdem besteht bei Ansatz einer Vielzahl an Objekten mit dem Erinnerungswert von 1 Euro die Gefahr, dass diese beim Restaurierungs- und Bearbeitungsaufwand übersehen werden. Auch die Wertespanne der Unterkategorien bei Objekten der Wertegruppe B seien nach Ritchel zu groß, weshalb die Gefahr von hohen Überbewertungen bestehe.²⁰⁵ Darüber hinaus gibt es auch hier die Problematik, dass zur Einteilung in die jeweiligen Wertekategorien bzw. in der Wertekategorie A Informationen zu den AHK notwendig sind, was bekanntermaßen für den Großteil der Objekte nicht möglich ist.

Die einzelnen Vor- und Nachteile des hessischen Bewertungsmodells werden nochmals im nachfolgenden Kapitel zusammengefasst.

3.4.8 Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der einzelnen Wertmaßstäbe

Die folgende Tabelle gibt einen zusammenfassenden Überblick über die Vor- und Nachteile der jeweiligen Wertmaßstäbe, die soeben näher erläutert wurden.

Wertmaßstab	Vorteile	Nachteile
Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	– bewährte Praxis bei Sachanlagen – objektiver Maßstab – sofern vorhanden, einfach und unstrittig zu ermitteln	– häufig bei Kunst- und Kulturgegenständen nicht vorhanden – oft nicht mehr zeitgemäß (nicht aussagekräftig) – teilweise gravierende Unterschiede zum Zeitwert
Zeitwert	– falls ermittelbar, häufig zutreffender als AHK	– Wiederbeschaffungskosten oft nicht ermittelbar

²⁰² Vgl. Ritchel (2008), S. 85.

²⁰³ Vgl. Ritchel (2008), S. 85.

²⁰⁴ Ritchel (2008), S. 85.

²⁰⁵ Vgl. Ritchel (2008), S. 85.

	– für Gegenstände größerer Zahl oder bei vorhandenen Marktwerten sinnvoll	– Ermittlung aufwändig und kostenintensiv, wenn häufige Wertschwankungen vorliegen – Veräußerung oft rechtlich nicht erlaubt – Erfahrungs- bzw. Vergleichswerte oft nicht vorhanden – Gefahr einer „verschönerten Bilanz“
Wert lt. Gutachten	– plausible Schätzung von Experten – Besonderheiten des Gegenstands berücksichtigt – nur für besonders wertvolle Gegenstände sinnvoll	– zwischenzeitliche Wertänderungen möglich – kostenintensiv – Objektivität begrenzt, da keine Standards und Vorgaben vorhanden
Versicherungswert	– gut geeignet, wenn durch Gutachten untermauert – Schutz vor Überbewertung	– beruht oft auf reiner Selbsteinschätzung des Versicherten (häufig überhöht) – häufig keine dauerhafte Versicherung vorhanden
Sonstige Wertmaßstäbe	– Erinnerungswert (z.B. 1 €)	
Bewertungsmethoden	Ansatz in Höhe der Aufwendungen:	
	– künftige Aufwendungen für Erhalt und Pflege berücksichtigt – erhöhte Transparenz – Rückstellung als Indikator für Substanzerhalt	– praktische Probleme bei der Ermittlung des Erhaltungsaufwands – subjektive Einschätzung der Restauratoren fließt mit ein – Begriff des Erhaltungsaufwands bisher nicht klar definiert
	Ansatz nach dem hessischen Bewertungsmodell	
	– nur wertvolle Gegenstände werden einzeln bewertet – Reduzierung des Bewertungsaufwand	– Verringerung der Transparenz – Ermittlung der AHK nach wie vor erforderlich

Tabelle 4: Übersicht – Vor- und Nachteile der Wertmaßstäbe²⁰⁶

Es zeigt sich, dass es schwierig ist, einen geeignet Wertmaßstab für die Bewertung und anschließende Bilanzierung von Kunst- und Kulturgütern zu finden. Denn mit jedem Einzelnen sind sowohl Vor-, als auch Nachteile verbunden. Daher gilt es, im Einzelfall zu

²⁰⁶ Tabelle erstellt auf Basis der vorangehenden Inhalte.

klären, welcher Maßstab am besten geeignet ist, um den Gegenstand oder die Gruppe von Gegenständen zu bewerten. Darin besteht auch die größte Herausforderung, eine einheitliche, sinnvolle gesetzliche Regelung für sämtliche Kunst- und Kulturgüter der öffentlichen Hand zu entwickeln.

3.4.9 Wertmaßstäbe im nationalen und internationalen Recht

In der Praxis gelten die AHK als grundsätzliches Bewertungsprinzip für Gegenstände des Anlagevermögens (sowohl in Österreich nach UGB, als auch in Deutschland nach HGB). Diese Regelung ist genauso auf Kunst- und Kulturgegenstände anzuwenden, da es großteils noch keine abweichenden Regelungen für jene speziellen Gegenstände gibt.²⁰⁷ Als Vereinfachung besteht nach UGB (und auch HGB) die Möglichkeit der Gruppen- oder Festbewertung, wodurch Gegenstände unter bestimmten Voraussetzungen zu Gruppen zusammengefasst oder mit einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden können (mehr dazu in Kapitel 4.1.2).²⁰⁸

Über das UGB bzw. das HGB hinaus gibt es in der Praxis keine einheitliche Anwendung eines bestimmten Wertmaßstabes für Kunst- und Kulturgegenstände, weder in Österreich noch in Deutschland. Das liegt daran, dass es meist keine spezifischen gesetzlichen Vorgaben gibt und somit viele verschiedene Regelungen und Richtlinien einzelner Länder oder Gemeinden bestehen. Das lässt sich gut am Beispiel Deutschlands zeigen, wo viele der Länder Richtlinien oder Bewertungsvorschriften für das kommunale Vermögen oder Kunst- und Kulturgegenstände im Speziellen verabschiedet haben.

Das Land Brandenburg beispielsweise legt in seiner Richtlinie zur Bewertung des kommunalen Vermögens und der kommunalen Verbindlichkeiten fest:

*„Historische Bauten und denkmalgeschützte Bauwerke sind mit einem Erinnerungswert von 1 € anzusetzen. Ist das historische Gebäude nach dem 01.07.1990 grundlegend saniert worden, kann die Bewertung anhand der Sanierungskosten [...] erfolgen. Bewegliche Kunstgegenstände [...] sind grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten“.*²⁰⁹

²⁰⁷ Vgl. Held (2011a), S. 15.

²⁰⁸ Vgl. § 209 Abs. 1 und Abs. 2 UGB.

²⁰⁹ Land Brandenburg (2004), Tz. III.A2.11.

Für den Fall, dass keine Ermittlung der AHK möglich ist bietet die Richtlinie auch eine Bewertung zum Versicherungswert oder vorhandenen Gutachten an. Sind auch diese nicht verfügbar, so kann ein Gegenstand ersatzweise auch mittels Erinnerungseuro angesetzt werden.

Auch im Land Bayern sieht die Berücksichtigung kommunaler Kunst- und Kulturgüter ähnlich aus. In der Bewertungsrichtlinie zur Erfassung und Bewertung kommunalen Vermögens heißt es dazu beispielsweise:

*„Kunstgegenstände und historische Bauten/Kulturdenkmäler [...] sind mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen. [...] Ist ein historisches Bauwerk saniert worden, kann die Bewertung anhand der Sanierungskosten [...] erfolgen. [...] Beruht die Bewertung auf Ersatzwerten, sind für Kunstgegenstände Erfahrungswerte aus dem Erwerb bzw. der Veräußerung oder aus Listenpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände [...] heranzuziehen“.*²¹⁰

Auch Versicherungswerte oder Wertgutachten sind als Bewertungsbasis zulässig, wobei als letzte Möglichkeit auch ein Erinnerungswert angesetzt werden darf.²¹¹

Rheinland-Pfalz dagegen beschließt in seinen Standards für die staatliche doppelte Buchführung *„bewegliche Kunstgegenstände und Sammlungen auf der Grundlage von Vergleichswerten aus dem An- und Verkauf oder aus Katalogpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände [...] anzusetzen“.*²¹²

Im Land Nordrhein-Westfalen beinhaltet das Gesetz über ein neues Kommunales Finanzmanagement der Gemeinden spezifische Bewertungsvorschriften für kulturell bedeutsame bewegliche Vermögensgegenstände. Diese sollen

*„wenn sie auf Dauer versichert sind, mit ihrem Versicherungswert, andernfalls mit dem einer dauerhaften Versicherung zugrunde liegenden Wert angesetzt werden. Sonstige Kunstgegenstände, Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturgüter können mit einem Erinnerungswert angesetzt werden“.*²¹³

²¹⁰ Land Bayern (2008) 7.2.6.

²¹¹ Vgl. Land Bayern (2008) 7.2.6.4.

²¹² Land Rheinland-Pfalz (2009) 5.1.2.2.2.

²¹³ § 55 (3) Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW.

Auch international hat sich bisher keine einheitliche Bewertungspraxis entwickelt. In Großbritannien werden die sog. *heritage assets* wie andere Sachanlagen behandelt, sofern Informationen über die Kosten oder den aktuellen Wert existieren. Dabei besteht ein Wahlrecht zwischen den historischen Anschaffungskosten oder dem beizulegenden Zeitwert. In den USA dagegen werden sämtliche *heritage assets* auf Bundesebene nicht in der Bilanz angesetzt, sondern lediglich in der Erfolgsrechnung erfasst. Innerhalb der einzelnen Gliedstaaten und Kommunen dagegen besteht für Sammlungen, die dem Gemeinwohl dienen, ein Wahlrecht zur Aktivierung mittels historischer Anschaffungskosten. In Australien und Neuseeland werden sämtliche Kulturgüter wie andere Sachanlagen behandelt. Dabei werden diese in Australien mit dem beizuliegenden Zeitwert und in Neuseeland entweder mit den historischen Anschaffungskosten oder dem beizuliegenden Zeitwert angesetzt.²¹⁴ Die folgenden Kapitel gehen nun im Detail auf die Bilanzierungsregelungen hinsichtlich Kunst- und Kulturgütern im nationalen und internationalen Recht ein. Dazu wird die Behandlung in Österreich, in anderen ausgewählten Ländern sowie nach IFRS und IPSAS näher erläutert.

²¹⁴ Vgl. Glanz (2012), S. 143.

4 Die Behandlung öffentlicher Kunst- und Kulturgüter im nationalen Recht

4.1 Österreich

4.1.1 Kulturgüter in der Eröffnungsbilanz des Bundes 2013

Die Eröffnungsbilanz des Bundes 2013 berücksichtigt sämtliche in Bundeseigentum befindlichen Kunst- und Kulturgüter (wenn auch nicht alle wertmäßig). Dabei handelt es sich vor allem um historische Gebäude, Gemälde oder andere Kunst- und Einrichtungsgegenstände wie z.B. Sitzmöbel (viele davon ausgestellt in den Bundesmuseen). Jene Gegenstände, deren Besitz aufgrund von Schenkungen ins Eigentum der Museen übergegangen ist, werden hingegen in den Bilanzen der jeweiligen Einrichtungen berücksichtigt.²¹⁵

Definition

In § 49 Abs. 8 der BHV 2013 werden Kulturgüter definiert als

*„Vermögenswerte, die kulturelle, historische, künstlerische, wissenschaftliche, technologische, geophysikalische oder umweltpolitische bzw. ökologische Qualität besitzen, und bei denen durch den Bund diese Qualität zum Wohle des Wissens und der Kultur erhalten wird“.*²¹⁶

Erstbewertung

Zur Bilanzierung von Kunst- und Kulturgütern heißt es in § 49 Abs. 7 BHV 2013:

*„Kulturgüter [...] sind zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und, sofern diese nicht ermittelbar sind, zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Ist eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert nicht möglich, sind die entsprechenden Kulturgüter in der Anlagenbuchführung ohne [...] Wert zu erfassen“.*²¹⁷

Demnach wurden die in der Eröffnungsbilanz des Bundes berücksichtigten Kulturgüter grundsätzlich zu AHK bewertet, sofern diese ermittelbar waren. Auch vorhandene Gutachten wurden zur Bewertung herangezogen, wobei keine neuen Gutachten für diesen

²¹⁵ Vgl. BMF (2013a), S. 31 f.

²¹⁶ § 49 (8) BHV 2013

²¹⁷ § 49 (1) BHV 2013

Zweck erstellt wurden.²¹⁸ So heißt es im Anhang der Eröffnungsbilanz des Bundes 2013, dass

*„bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz (vor allem jener Teile, die durch Schätzung ermittelt werden) die Kosten für die Republik in einem angemessenen Rahmen bleiben werden. In diesem Sinne sind beispielsweise auch keine Gutachten für die Bewertung von Grundstücken, Gebäuden und Kulturgütern zu erstellen.“*²¹⁹

Sofern keine verlässliche Ermittlung möglich war, wurden die Objekte ohne Wertangabe im Anhang aufgelistet. Für historische Objekte, bei denen aufgrund ihres hohen Alters keine AHK und kein beizulegender Zeitwert vorhanden sind, wurde eine spezielle Bewertungsmethode gewählt. Dazu wurden für die einzelnen Objekte in unterschiedliche Nutzenkategorien eingeteilt, wie z.B. in die Kategorien „Schlösser“, „Kirchen“ oder „Amtsgebäude“. Zusätzlich wurde der Zustand des zu bewertenden Objekts mithilfe von drei Klassen (gut, mittel, schlecht) in die Bewertung miteinbezogen. Daraus ergaben sich letztendlich die fortgeschriebenen Buchwerte unter Berücksichtigung der vorliegenden Restnutzungsdauer.²²⁰

Für die meisten Objekte wurden zur Erstellung der Eröffnungsbilanz des Bundes 2013 Sammlungen gebildet, wie beispielsweise die Geowissenschaftliche Sammlung im Naturhistorischen Museum.²²¹ Jene Kunst- und Kulturgegenstände die aufgrund mangelnder Informationen nicht in der Bilanz abgebildet sind, werden im Anhang zur Eröffnungsbilanz des Bundes aufgelistet. Auch einige der bewerteten Objekte werden im Detail im Anhang mit den jeweiligen Buchwerten angeführt, wobei eine Untergliederung in bewegliche und unbewegliche Gegenstände erfolgt.²²² Ein Auszug dieser Auflistung sowie die Eröffnungsbilanz des Bundes 2013 befinden sich im Anhang.

²¹⁸ Vgl. BMF (2013a), S. 21 f.

²¹⁹ 480 BlgNR 24. GP der Beilagen zum BGH 2013 zitiert durch BMF (2013a), S. 11.

²²⁰ Vgl. BMF (2013a), S. 22.

²²¹ Vgl. BMF (2013a), S. 29 – 32.

²²² Vgl. BMF (2013a), S. 29 f.

Folgebewertung

Eine Abschreibung der beweglichen Kulturgüter erfolgt nicht, wobei unbewegliche Kulturgüter (wie beispielsweise Gebäude) abgeschrieben werden können, wenn dadurch die Bewertung verbessert wird.²²³

4.1.2 Kulturgüter im österreichischen Unternehmensrecht

4.1.2.1 Bilanzielle Behandlung der Kulturgüter nach UGB

Im österreichischen Unternehmensrecht gibt es bislang keinerlei spezifische Regelungen zur bilanziellen Behandlung von Kunst- und Kulturgegenständen. Daher kann hierbei nur auf die allgemeinen Vorschriften zur Behandlung von Sachanlagen zurückgegriffen werden.

Definition

Sachanlagen werden in § 198 Abs. 2 wie folgt definiert:

*„Als Anlagevermögen sind die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen“.*²²⁴

Erstbewertung

Nach § 203 Abs. 1 UGB sind sämtliche Gegenstände des Anlagevermögens mit den AHK reduziert um ev. Abschreibungen anzusetzen.²²⁵ Jedoch sind diese häufig nicht mehr zu ermitteln, weshalb sie zumeist nur für Neuanschaffungen angesetzt werden. Herstellungskosten sind für Kunst- und Kulturgegenstände kaum relevant, da diese nicht selbst erstellt werden.

Folgebewertung

Bezüglich der Folgebewertung der Objekte stellt sich die Frage nach deren Abschreibung. Grundsätzlich liegt der Zweck planmäßiger Abschreibungen darin, den Werteverzehr über die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände abzubilden.²²⁶ Nach UGB müssen sämtliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die einer Nutzung und dadurch einem Werteverzehr unterliegen, abgeschrieben werden. Wird ein Gegenstand durch die

²²³ Vgl. BMF (2013a), S. 21 f.

²²⁴ § 198 Abs. 2 UGB.

²²⁵ Vgl. § 203 Abs. 1 UGB.

²²⁶ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 273.

gewöhnliche Verwendung nicht abgenutzt muss dieser demnach auch nicht planmäßig abgeschrieben werden.²²⁷ Bewegliche Kunst- und Kulturobjekte unterliegen nach herrschender Meinung keinem Werteverzehr aufgrund ihrer Nutzung und unterliegen daher auch keiner planmäßigen Abschreibung, historische Gebäude dagegen werden häufig planmäßig abgeschrieben.²²⁸

Unabhängig von der planmäßigen Abschreibung sind sämtliche Sachanlagen, und somit auch Kunst- und Kulturgegenstände, *„bei voraussichtlich dauernder Wertminderung [...] außerplanmäßig auf den niedrigeren Wert abzuschreiben, der ihnen am Abschlußstichtag unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen beizulegen ist“*.²²⁹ Dies wäre bei einem Kunstobjekt beispielsweise der Fall, wenn es stark beschädigt wurde und nicht mehr repariert werden kann bzw. nur mehr für gewisse Zeit repariert werden konnte. Für die Folgeperioden ist § 208 Abs. 1 UGB zu beachten, worin es heißt:

„Wird bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung [...] vorgenommen und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, daß die Gründe dafür nicht mehr bestehen, so ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben“.²³⁰

Die Grenze für die Zuschreibung stellen dabei die fortgeführten AHK dar. Bei Kunst- und Kulturgegenständen wird eine Wertaufholung allerdings eher selten vorkommen.

Für Sachanlagen, darunter auch für Kunst- und Kulturobjekte, besteht unter gewissen Voraussetzungen die vereinfachende Möglichkeit der Festbewertung. Dabei können Gegenstände, *„wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert von untergeordneter Bedeutung ist, mit einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden [...]“*.²³¹ Mindestens im Abstand von fünf Jahren ist jedoch eine Bestandsaufnahme durchzuführen und der Wert dementsprechend anzupassen.²³² Da die Voraussetzungen, vor

²²⁷ Vgl. § 204 Abs. 1 UGB.

²²⁸ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 273.

²²⁹ § 204 Abs. 2 UGB.

²³⁰ § 208 Abs. 1 UGB.

²³¹ § 209 Abs. 1 UGB.

²³² Vgl. § 209 Abs. 1 UGB.

allem in Bezug auf den Wert, bei Kunst- und Kulturgegenstände nur selten gegeben sind, spielt diese Erleichterung hierbei nur eine unwesentliche Rolle.²³³

Eine weitere Vereinfachung ist die sog. Gruppenbewertung durch die „gleichartige Gegenstände [...] jeweils zu einer Gruppe zusammengefaßt und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden“²³⁴ können. Im Bereich der öffentlichen Kunst- und Kulturgegenstände bietet sich diese Vereinfachung vor allem für größere Sammlungen an (z.B.: Schmetterlingssammlung, Sammlung eines Künstlers, etc.).²³⁵

4.1.2.2 Bilanzielle Behandlung von Kulturgütern am Beispiel des Landesmuseum Joanneum

Die kulturellen Sammlungen des Landesmuseum Joanneum befinden sich seit der Stiftung in Besitz des Landes Steiermark.²³⁶ Häufig werden Museen in Österreich aus der staatlichen Leistungserstellung als private Rechtsträger ausgegliedert.²³⁷ So erfolgte auch beim Landesmuseum Joanneum zur Optimierung des Museumsbetriebs am 4. Jänner 2003 die Ausgliederung in Form einer gemeinnützigen GmbH. Dadurch unterliegt das Museum den Rechnungslegungsvorschriften des UGB. Die Sammlungen befinden sich zwar weiterhin in Besitz des Landes Steiermark, jedoch verfügt die GmbH über die entsprechenden Nutzungsrechte.²³⁸

Da die GmbH somit nicht über die notwendigen Besitzrechte verfügt, werden die vor Ausgliederung vorhandenen Sammlungsobjekte nicht in die Bilanz aufgenommen. Sämtliche Neuanschaffungen seit diesem Zeitpunkt werden jedoch mit den Anschaffungskosten bilanziert. Auch Schenkungen werden bilanziert, wobei der Wert in diesen Fällen mittels Gutachten erhoben wird. Ist es für einzelne Objekte nicht möglich, die Anschaffungskosten zu ermitteln, so ist in jedem Einzelfall abzuwägen, ob vergleichbare Werke vorhanden sind. So werden beispielsweise Gemälde desselben Künstlers miteinander verglichen, um dann ev. auf Vergleichspreise zurückgreifen zu können.²³⁹

²³³ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 273.

²³⁴ § 209 Abs. 2 UGB.

²³⁵ Vgl. Stein / Franke (2005), S. 273.

²³⁶ Vgl. Muchitsch (2004), S. 16.

²³⁷ Vgl. BKA Öffentlicher Dienst (k.A.).

²³⁸ Vgl. Muchitsch (2004), S. 16.

²³⁹ Vgl. E-Mailverkehr mit MMag. Markus Enzinger.

Die folgende Abbildung zeigt die Berücksichtigung der Sammlungsgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz:

Aktiva	31.12.2013	31.12.2012
A. Anlagevermögen		
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		
1. Software	105.929,59	93.369,24
II. Sachanlagen		
1. Grundstücke und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund sowie Einbauten in fremden Gebäuden	17.211.402,86	14.597.303,70
2. Betriebs- und Geschäftsausstattung	1.203.008,31	1.265.250,80
3. Anlagen in Bau	11.177,79	2.425.155,32
4. Sammlungsankäufe	6.205.266,82	5.351.384,19
	24.630.855,78	23.639.094,01
III. Finanzanlagen		
1. Beteiligungen	1.750,00	1.750,00
	24.738.535,37	23.734.213,25
B. Umlaufvermögen		
I. Vorräte		
1. Waren	68.578,18	35.553,00
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	449.292,22	922.322,08
2. Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände	2.632.627,21	3.013.171,85
	3.081.919,43	3.935.493,93
III. Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten	5.699.234,40	4.081.554,87
	8.849.732,01	8.052.601,80
C. Rechnungsabgrenzungsposten	157.271,36	88.417,22
Summe Aktiva	33.745.538,74	31.875.232,27

Abbildung 8: Sammlungsobjekte im Anlagevermögen (lt. Geschäftsbericht 2013)²⁴⁰

Als ausgegliederte Einrichtung des öffentlichen Sektors benötigt das Museum finanzielle Mittel aus öffentlicher Hand, da es seine Aufgaben anderenfalls nicht kostendeckend erfüllen könnte. Meist geschieht dies in Form von öffentlichen Zuschüssen, bei denen es sich um eine entgeltliche oder unentgeltliche Vorteilsgewährung handelt.²⁴¹ Die Landesmuseum Joanneum GmbH erhält dazu Investitionszuschüsse (bzw. Subventionen), d.h. Zuschüsse zur Investition ins Anlagevermögen,²⁴² u.a. vom Land Steiermark, von der Stadt Graz sowie vom Bund.²⁴³ So umfassen beispielsweise die Zuschüsse des Bundes an das Museum die Folgenden (Stand 2012):

Zuschüsse in €	Art der Verwendung in €				
	Vorjahreskosten	Laufenden Betrieb	Projekte	Investitionen	Rücklagen, P.R.A., n.n., verw. IVZ
ZUSCHÜSSE DES BUNDES 2012					
Galerieförderung 2012	36.500,00				
Museumsakademie	70.000,00		70.000,00		
Supersition - Dingwelten - Restrate	30.464,53	19.760,54	161,16		10.542,83
Wagna Römermuseum Flavin Solva	10.000,00		10.000,00		
Förderung Für die Ewigkeit (für muse) gedacht.	21.217,95	18.508,18	237,27		2.472,50
Bundesdenkmalamt Schloß Eggenberg	13.800,00		5.649,00		8.151,00
Bundesdenkmalamt Grabhügel Pommerkogel	1.600,00		1.600,00		
SUMME DER ZUSCHÜSSE 2012	183.582,48	38.268,72	87.647,43	36.500,00	21.166,33

Abbildung 9: Aufschlüsselung – Zuschüsse des Bundes 2012²⁴⁴

²⁴⁰ Entnommen aus *Universalmuseum Joanneum GmbH* (2013a), S. 32 f.

²⁴¹ Vgl. AFRAC (2008), S. 4 – 6.

²⁴² Vgl. AFRAC (2008), S. 6; E-Mailverkehr mit MMag. Markus Enzinger.

²⁴³ Vgl. *Universalmuseum Joanneum GmbH* (2012), S. 11 f.

²⁴⁴ Entnommen aus *Universalmuseum Joanneum GmbH* (2012), S. 12.

Da die Zuschüsse nicht zurückzuzahlen sind muss eine entsprechende Erfassung im Jahresabschluss erfolgen. Dazu stehen im Allgemeinen zwei Möglichkeiten zur Wahl, die Netto- oder Bruttomethode. Bei der Nettomethode vermindern die Investitionszuschüsse direkt die AHK, was sich im Anlagespiegel durch eine Reduzierung der Zugänge und Abschreibungen zeigt.²⁴⁵

Bei der Bruttomethode dagegen werden die Investitionszuschüsse erfolgsneutral in einem gesonderten Passivposten unterhalb der un versteuerten Rücklagen erfasst. Es handelt sich dabei in gewisser Weise um einen Rechnungsabgrenzungsposten. Dieser ist in Höhe der Abschreibung des Anlagegegenstandes für welchen der Zuschuss bestimmt ist erfolgswirksam aufzulösen. Dies erfolgt in der Gewinn- und Verlustrechnung entweder unter der Position „Übrige sonstige betriebliche Erträge“ oder als gesonderter Korrekturposten unter den Abschreibungen.²⁴⁶ Darüber hinaus hat das Museum im Anhang eine genaue Aufschlüsselung und Darstellung der Entwicklung sämtlicher Investitionszuschüsse auszuweisen.²⁴⁷

Im Falle der Landesmuseum Joanneum GmbH werden die Investitionszuschüsse nach der Bruttomethode erfasst. So wurde ein entsprechender „Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“ auf der Passivseite zwischen Eigen- und Fremdkapital gebildet (siehe Abbildung 10). In gleicher Höhe der angeschafften und aktivierten Sammlungsobjekte (sowie bei sämtlichen anderen Investitionen) erfolgt dabei eine Zuweisung zur Position „Verwendete Investitionszuschüsse“. So werden die Anschaffungskosten indirekt durch diesen Posten gekürzt. Auch die noch nicht verwendeten Zuschüsse werden entsprechend ausgewiesen.²⁴⁸

Passiva	31.12.2013	31.12.2012
B. Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen		
I. Verwendete Investitionszuschüsse		
1. Immaterielles Vermögen	105.929,59	93.369,24
2. Sachanlagen	24.630.855,78	23.639.094,01
	<u>24.736.785,37</u>	<u>23.732.463,25</u>
II. Noch nicht verwendete Investitionszuschüsse	1.242.998,77	68.093,13
	<u>25.979.784,14</u>	<u>23.800.556,38</u>

Abbildung 10: Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen (lt. Geschäftsbericht 2013)²⁴⁹

²⁴⁵ Vgl. AFRAC (2008), S. 8 f.

²⁴⁶ Vgl. AFRAC (2008), S. 7 f.

²⁴⁷ Vgl. AFRAC (2008), S. 7 f.

²⁴⁸ Vgl. E-Mailverkehr mit MMag. Markus Enzinger; *Universalmuseum Joanneum GmbH* (2012), S. 3.

²⁴⁹ Entnommen aus *Universalmuseum Joanneum GmbH* (2013a), S. 32 f.

Im Anhang wird die Entwicklung der Investitionszuschüsse entsprechend dargestellt, wie die folgende Abbildung zeigt.

INVESTITIONSZUSCHÜSSE					
zum 31.12.2012					
	Stand 01.01.2012	Verwendung	Auflösung	Zuweisung	Stand 31.12.2012
1. Verwendete Investitionszuschuss Immat. Vermögen					
Zuschuss immat. Vermögen	74.184,80	64.534,33	0,00	83.718,77	93.369,24
2. Verwendete Investitionszusch. Sachanlagen					
Zuschuss Grundstücke u. Gebäude	12.946.970,54	1.293.396,86	-2.283.108,23	660.621,79	14.597.303,70
Zuschuss Betriebsausstattung	1.300.337,41	578.048,86	-3.485,87	539.476,38	1.265.250,80
Zuschuss Sammlungsankauf	4.933.354,07	0,00	0,00	418.030,12	5.351.384,19
Zuschuss LMJ Baumaßnahmen	1.900.421,95	0,00	2.283.108,23	2.807.841,60	2.425.155,32
	21.081.083,97	1.871.445,72	-3.485,87	4.425.969,89	23.639.094,01
1. Noch nicht verwendete Investitionszuschüsse					
Zuschuss Neutorgasse	77.736,41	37.966,21	39.770,20	0,00	0,00
Zuschuss Landeszeughaus	21.552,38	16.243,55	1.208,83	10.177,87	14.277,87
Zuschuss Schloss Eggenberg	32.586,63	0,00	10.385,36	8.151,00	30.352,27
Zuschuss Sicherheit und Bau	186.041,38	155.408,59	7.169,80	0,00	23.462,99
Zuschuss so. Sammlungsankauf	36.309,21	36.309,21	0,00	0,00	0,00
	354.226,01	245.927,56	58.534,19	18.328,87	68.093,13
SUMME INVESTITIONSZUSCHÜSSE	21.509.494,78	2.181.907,61	55.048,32	4.528.017,53	23.800.556,38

Abbildung 11: Entwicklung der Investitionszuschüsse (2012)²⁵⁰

Generell werden die Investitionen des Museums im Falle des abnutzbaren Anlagevermögens auf die Nutzungsdauer abgeschrieben und die entsprechenden Investitionszuschüsse auf der Passivseite in gleicher Höhe aufgelöst. In der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt dann eine Saldierung der Abschreibung mit der Auflösung von Investitionszuschüssen. Da die in der Bilanz vorhandenen Sammlungsobjekte jedoch keiner Abnutzung unterliegen unterbleibt hier eine Abschreibung, wodurch auch die entsprechenden Investitionszuschüsse unverändert bleiben.²⁵¹ Die Entwicklung der Sammlungsobjekte ist entsprechend im Anlagenspiegel abgebildet, wobei idR keine Zuschreibungen vom Museum vorgenommen werden.²⁵²

²⁵⁰ Entnommen aus *Universalmuseum Joannum GmbH* (2012), S. 10.

²⁵¹ Vgl. E-Mailverkehr mit MMag. Markus Enzinger.

²⁵² Vgl. *Universalmuseum Joannum GmbH* (2012), S. 9; *Universalmuseum Joannum GmbH* (2013b), S. 10.

4.2 Großbritannien

In Großbritannien veröffentlichte das *UK Accounting Standards Board* (ASB) im Jahr 2009 einen eigenen Standard (FRS 30) zur Behandlung von *heritage assets*.²⁵³ Der Geltungsbereich umfasst dabei sowohl staatlich als auch unternehmerisch gehaltene Kulturgüter.²⁵⁴

Definition

Der Standard ist auf sämtliche *heritage assets* anzuwenden, die wie folgt definiert werden:

„A tangible asset with historical, artistic, scientific, technological, geophysical or environmental qualities that is held and maintained principally for its contribution to knowledge and culture“.²⁵⁵

Erstbewertung

Eine Aktivierung der Kulturgüter nach FRS 30 erfolgt sofern Informationen zu den Anschaffungskosten oder dem aktuellen Wert vorhanden sind. Falls diese nicht vorhanden sind und nicht mit angemessenem Aufwand beschafft werden können ist FRS 15 Sachanlagen (*tangible fixed assets*) entsprechend anzuwenden. Die geforderten Anhangangaben des FRS 30 sind jedoch trotzdem aufzustellen.²⁵⁶

Die Form der Wertermittlung für *heritage assets* legt der Standard nicht fest, worin es heißt: *„Valuations may be made by any method that is appropriate and relevant“*.²⁵⁷

Im Falle einer Aktivierung sind die Kulturgüter separat vom restlichen Sachanlagevermögen in der Bilanz auszuweisen. Je nach vorhandenen Informationen sind dabei die AHK oder der aktuellen Wert anzusetzen. Zusätzlich ist in der Bilanz oder im Anhang darauf hinzuweisen, welche Objekte zu welchem Wertmaßstab erfasst sind.²⁵⁸

Folgebewertung

Die Folgebewertung der *heritage assets* kann Wahlweise zu AHK oder mittels Neubewertung zum aktuellen Wert erfolgen. Die Bewertung entspricht somit größtenteils

²⁵³ Vgl. FRS 30.

²⁵⁴ Vgl. *Glanz* (2012), S. 143.

²⁵⁵ FRS 30.2.

²⁵⁶ Vgl. FRS 30.20.

²⁵⁷ FRS 30.21.

²⁵⁸ Vgl. FRS 30.19.

jener der Sachanlagen, jedoch sind einige Erleichterungen vorhanden. Schenkungen werden erfolgswirksam zum aktuellen Wert aktiviert, soweit dieser mit vertretbaren Kosten ermittelt werden kann.²⁵⁹ Aufgrund der Beschaffenheit von Kulturgütern verlangt auch FRS 30 keine planmäßige Abschreibung. Bestehen Hinweise auf eine Wertminderung, z.B. aufgrund von Beschädigungen, ist der Buchwert entsprechend zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen. Dazu ist FRS 11 *Impairment of fixed assets and goodwill* analog zur Behandlung von Sachanlagen anzuwenden.²⁶⁰

Die folgende Tabelle fasst die wichtigsten Regelungen des FRS 30 zusammen:

FRS 30	
Geltungsbereich	Staatlich und privat gehaltene <i>heritage assets</i>
Anwendungsbereich	Sämtliche <i>heritage assets</i>
Aktivierung	Soweit Informationen zu den Kosten oder dem aktuellen Wert verfügbar sind, Aktivierung wie bei anderen Sachanlagen
Folgebewertung	Wahlrecht zwischen AHK und Neubewertung zum aktuellen Wert; planmäßige Abschreibung und Impairment nur in Ausnahmefällen
Schenkungen	Erfolgswirksame Aktivierung zum aktuellen Wert (falls vorhanden)
Darstellung	Separater Posten in der Bilanz
Offenlegung	Umfangreiche Offenlegung im Anhang

Tabelle 5: Behandlung von *heritage assets* nach FRS 30²⁶¹

4.3 USA

In den USA ist zwischen der bilanziellen Behandlung von Kulturgütern auf Bundesebene und auf Ebene der Gliedstaaten bzw. Kommunen zu differenzieren. Während für erstere das *Statement of Federal Financial Accounting Standards* (SFFAS) 29 relevant ist, bildet für die Gliedstaaten und Kommunen das *Governmental Accounting Standards Board Statement* (GASBS) 34 die Grundlage.²⁶² Im Nachfolgenden wird daher die Bilanzierung nach den jeweiligen Standards getrennt betrachtet.

²⁵⁹ Vgl. Glanz (2012), S. 143.

²⁶⁰ Vgl. FRS 30.23 f.

²⁶¹ Tabelle erstellt nach Glanz (2012), S. 143.

²⁶² Vgl. Glanz (2012), S. 143.

4.3.1 Behandlung von heritage assets auf Bundesebene (SFFAS 29)

Definition

Der Standard definiert *heritage assets* wie folgt:

“Heritage assets are property, plant and equipment (PP&E) that are unique for one or more of the following reasons:

- *historical or natural significance,*
- *cultural, educational, or artistic (e.g., aesthetic) importance; or*
- *significant architectural characteristics”.*²⁶³

Dabei umfassen die Kulturgüter sog. *collection type heritage assets*, wie z.B. museale Ausstellungsobjekte, Kunstwerke oder Bibliotheksammlungen und *non-collection-type heritage assets* wie Parks, Denkmäler oder Statuen.²⁶⁴ Eine Unterscheidung erfolgt außerdem zwischen der Funktion als Kulturgut an sich und der Funktion zur Ausübung der allgemeinen staatlichen Tätigkeit (wie beispielsweise bei historischen Verwaltungsgebäuden). Überwiegt die zweite Funktion handelt es sich um sog. *multi-use heritage assets*.²⁶⁵

Erstbewertung

Anschaffungskosten sowie Restaurations-, Reparatur- oder Erweiterungskosten sind in der Erfolgsrechnung in der entsprechenden Periode zu erfassen, wobei Spenden und der Tausch zwischen einzelnen Bundeseinheiten davon ausgenommen sind.²⁶⁶ Somit erfolgt keine Aktivierung in der Bilanz, sondern eine erfolgswirksame Erfassung.²⁶⁷ *Multi-use heritage assets* sind jedoch mit deren Anschaffungskosten in der Bilanz unter den Sachanlagen (*Property, Plant and Equipment*) auszuweisen.²⁶⁸

Folgebewertung

Multi-use heritage assets sind über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben.²⁶⁹ Auch wenn die restlichen *heritage assets* nicht in der Bilanz aktiviert werden, ist das

²⁶³ SFFAS 29.15.

²⁶⁴ Vgl. SFFAS 29.15.

²⁶⁵ Vgl. SFFAS 29.18.

²⁶⁶ Vgl. SFFAS 29.19 – 21.

²⁶⁷ Vgl. SFFAS 29.19 – 21.

²⁶⁸ Vgl. SFFAS 29.22.

²⁶⁹ Vgl. SFFAS 29.22.

Vorhandensein jener Objekte mit dem Hinweis auf weitere Informationen im Anhang zu vermerken.²⁷⁰ Die Anhangangaben haben dabei unter anderem die folgenden Informationen zu enthalten:

- Eine kurze Beschreibung zur Verwaltungspolitik der öffentlichen Einheit in Bezug auf *heritage assets* sowie dessen Ziele und Prinzipien zum Erwerb und zur Erhaltung, Nutzung und Veräußerung jener Objekte,
- Informationen zu jeder Hauptkategorie inklusive den enthaltenen Objektarten und entsprechenden Verwaltungsprinzipien,
- Informationen zu jeder Hauptkategorie von *heritage assets* bezüglich:
 - Anzahl und Typ (*collection* oder *non-collection-type*) der enthaltenen Objekte,
 - Anzahl der in der aktuellen Periode angeschafften und veräußerten Objekte,
 - eine Beschreibung, auf welche Weise die Objekte angekauft bzw. veräußert wurden und
 - (falls vorhanden) der beizulegende Zeitwert der durch Spenden erhaltenen Objekte sowie
- weiterführende Angaben zu *multi-use heritage assets*.²⁷¹

4.3.2 Behandlung von *heritage assets* auf Ebene der Gliedstaaten und Kommunen (GASBS 34)

Auf Ebene der Gliedstaaten und Kommunen regelt GASBS 34 die Behandlung von sog. *works of art and historical treasures* (Kulturgüter).²⁷²

Erstbewertung

Grundsätzlich sind diese mit den AHK oder zum beizulegenden Zeitwert in der Bilanz zu erfassen, unabhängig davon ob sie als Kollektion oder einzeln gehalten werden.²⁷³ Ein Aktivierungswahlrecht besteht jedoch für Sammlungen, welche die folgenden Eigenschaften erfüllen:

- Die Objekte werden zum Zwecke einer öffentlichen Ausstellung, der Bildung oder Forschung im Dienste des Gemeinwohls (und nicht zu Gewinnzwecken) gehalten,

²⁷⁰ Vgl. SFFAS 29.25.

²⁷¹ Vgl. SFFAS 29.25 – 27.

²⁷² Vgl. *Glanz* (2012), S. 143.

²⁷³ Vgl. GASBS 34.27.

- sind zu schützen, zu pflegen und zu bewahren und
- werden im Rahmen einer Organisationspolitik gehalten, dessen Erlöse hauptsächlich zum Ankauf anderer Sammlungsgüter verwendet werden.²⁷⁴

Entscheidet sich die öffentliche Einheit gegen eine Aktivierung, so ist die Sammlung in Höhe der AHK in der Erfolgsrechnung zu erfassen. Schenkungen werden erfolgswirksam mit dem beizulegenden Zeitwert aktiviert.²⁷⁵

Folgebewertung

Objekte mit begrenzter Nutzungsdauer sind planmäßig abzuschreiben, für alle anderen Gegenstände ist jedoch keine Abschreibung erforderlich.²⁷⁶

Für nicht aktivierte Sammlungen sind eine Beschreibung der Sammlung sowie der Grund für den Unterbleib einer Aktivierung anzugeben. Für alle anderen Objekte sind die für Sachanlagen relevanten Angaben zu machen.²⁷⁷ Diese umfassen beispielsweise die folgenden Informationen:

- Unterteilung in Hauptkategorien sowie Unterscheidung zwischen Objekten zum Zwecke staatlicher und unternehmerischer Aktivitäten,
- Trennung zwischen Objekten die einer Abschreibung und jenen die keiner unterliegen,
- Aufstellung über Ankäufe, Abgänge und Abschreibungsausgaben.²⁷⁸

Die folgende Tabelle fasst die vorangehenden Regelungen nach SFFAS 20 und GASBS 34 zur Behandlung von *heritage assets* zusammen.

	SFFAS 29	GASBS 34
Geltungsbereich	Bundesebene	Gliedstaaten und Kommunen
Anwendungsbereich	<i>Heritage assets</i> , die primär wegen ihrer Eigenschaft als solche gehalten werden	<i>Works of art, historical treasures, or similar assets</i> (Kulturgüter)

²⁷⁴ Vgl. GASBS 34.27.

²⁷⁵ Vgl. Glanz (2012), S. 143.

²⁷⁶ Vgl. GASBS 34.29.

²⁷⁷ Vgl. GASBS 34.118.

²⁷⁸ Vgl. GASBS 34.116 f.

Aktivierung	Keine Aktivierung; erfolgswirksame Erfassung der Anschaffungskosten	Grundsätzlich Aktivierung; bei Sammlungen die zum Zwecke des Gemeinwohls gehalten werden besteht ein Wahlrecht, diese in der Erfolgsrechnung zu erfassen
Folgebewertung	(Entfällt)	AHK; planmäßige Abschreibung in Ausnahmefällen
Schenkungen	Keine Erfassung	Erfolgswirksame Aktivierung zum beizulegenden Zeitwert
Darstellung	(Entfällt)	Nicht geregelt
Offenlegung	Umfangreiche Anhangangaben	Anhangangaben analog zu Sachanlagen

Tabelle 6: Behandlung von heritage assets nach SFFAS 29²⁷⁹

4.4 Kanada

Zur Behandlung öffentlicher *heritage assets* sind in Kanada der Accounting Standard 3.1 von 2001 sowie der sog. Financial Administration Manual (FAM) 2201 *Tangible Capital Assets* von 2012 relevant. Beide Standards wurden vom *Treasury Board of Canada* herausgegeben.²⁸⁰

Definition

Das FAM 2201 unterscheidet zwischen *heritage assets* und *multi-use heritage assets*, welche wie folgt definiert werden:

Heritage assets werden definiert als “*assets to be preserved for future generations for cultural, aesthetic, environmental or historical reasons, ranging from historic buildings and treasures through works of art*”.²⁸¹

²⁷⁹ Tabelle erstellt nach Glanz (2012), S. 143.

²⁸⁰ Vgl. Krupova (k.A.), S. 17.

²⁸¹ *Office of the Comptroller General Canada* (2010), k.A.

Multi-use heritage assets dagegen sind “*assets that provide reminders of a heritage while being used in day-to-day Government operations unrelated to the assets themselves*”.²⁸²

Der Accounting Standard 3.1 definiert *heritage assets* generell als “*assets, usually irreplaceable, that are intended to be preserved in trust for future generations*”.²⁸³ Auch hier erfolgt eine Abgrenzung zu *multi-use assets*, die in diesem Standard jedoch *operational heritage assets* genannt und wie folgt definiert werden:

“*Operational heritage assets are those assets used for purposes in addition to the maintenance of national heritage [...] Non-operational heritage assets include:*

- 1. Museum and gallery collections, other works of art, national archives; and*
- 2. Archeological sites, ruins, burial sites, monuments and statues*”.²⁸⁴

Erstbewertung

Sowohl nach FAM 2201, als auch nach dem Accounting Standard 3.1 werden *heritage assets* nicht aktiviert, da keine zuverlässige Schätzung des zukünftigen Nutzenpotenzials möglich ist.²⁸⁵ *Operational heritage assets* dagegen werden zu Anschaffungskosten aktiviert, sofern deren Wertbemessung praktikabel ist. Wenn dies nicht möglich ist kann der Anschaffungswert durch andere geeignete Maßnahmen (z.B. Rückrechnung auf Basis von Preisindizes) errechnet werden. Ein Ansatz der Wiederbeschaffungskosten sollte jedoch eher nicht erfolgen.²⁸⁶

Folgebewertung

Multi-use bzw. *operational heritage assets* sind über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Diese soll 40 Jahre nicht übersteigen, sofern die öffentliche Einheit eine längere Nutzungsdauer nicht klar belegen kann.²⁸⁷

²⁸² Office of the Comptroller General Canada (2010), k.A.

²⁸³ Accounting Standard 3.1.6.

²⁸⁴ Accounting Standard 3.1.6.

²⁸⁵ Vgl. Office of the Comptroller General Canada (2010), k.A.; Accounting Standard 3.1.6.

²⁸⁶ Vgl. Accounting Standard 3.1.14.

²⁸⁷ Vgl. Accounting Standard 3.1.14.

Die wichtigsten Regelungen nach FAM 2201 und Accounting Standard 3.1 werden in der folgenden Tabelle dargestellt.

FAM 2201 und Accounting Standard 3.1	
Geltungsbereich	Staat
Anwendungsbereich	Sachanlagevermögen, darunter auch <i>heritage assets</i>
Aktivierung	Nur Aktivierung der <i>multi-use</i> bzw. <i>operational heritage assets</i> (zu Anschaffungskosten)
Folgebewertung	Abschreibung über voraussichtliche Nutzungsdauer
Schenkungen	Nicht speziell geregelt
Darstellung	Nicht speziell geregelt
Offenlegung	Wie Sachanlagen

Tabelle 7: Behandlung von *heritage assets* nach FAM 2201 und Accounting Standard 3.1²⁸⁸

4.5 Neuseeland

Zur Behandlung der Kulturgüter ist in Neuseeland, dort wo nicht NZ IAS 16 (*New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 16*) gilt, vor allem FRS 3 *Accounting for Property, Plant and Equipment* relevant.²⁸⁹ Der Standard wurde 2002 vom *Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand* herausgegeben und regelt die Behandlung von Sachanlagen.²⁹⁰

Die entsprechenden Regelungen sind auch auf *heritage assets* anzuwenden, sofern sie die Definition von Sachanlagen (*Property, Plant and Equipment*) erfüllen und die Kosten verlässlich ermittelt werden können.²⁹¹

D.h. dass die Kulturgüter der folgenden Definition entsprechen müssen:

“‘Property, plant and equipment’ are tangible assets that:

²⁸⁸ Tabelle erstellt nach *Office of the Comptroller General Canada* (2010), k.A.; Accounting Standard 3.1.

²⁸⁹ Vgl. *Glanz* (2012), S. 143.; FRS 3.

²⁹⁰ Vgl. FRS 3.

²⁹¹ Vgl. FRS 3.4.38.

(a) are held by an entity for use in the production or supply of goods and services, for rental to others or for administrative purposes, and may include items held for the maintenance or repair of such assets; and
*(b) have been acquired or constructed with the intention of being used on a continuing basis”.*²⁹²

Über die Regelungen von FRS 3 hinaus hat das neuseeländische *Treasury Accounting Policy Team* im Jahr 2002 Richtlinien zur Behandlung von *heritage assets* herausgegeben mit dem Titel *Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets*. Zweck dieses Dokuments ist die Bereitstellung einer praktischen Anleitung zur Bewertung von Kulturgütern, um die einheitliche, kosteneffektive Behandlung innerhalb des öffentlichen Sektors zu gewährleisten. Das *Treasury Board* plant die Übernahme der Richtlinien in die *Treasury Instructions* und die Anwendung durch die einzelnen öffentlichen Abteilungen.²⁹³

Definition

Heritage assets werden in der Richtlinie wie folgt definiert:

*“Heritage and cultural assets are those assets that are held for the duration of their physical lives because of their unique cultural, historical, geographical, scientific, and/or environmental attributes. They assist holders of the assets to meet their objectives in regard to exhibition, education, research and preservation, all of which are directed at providing a cultural service to the community”.*²⁹⁴

Zur Anwendung des FRS 3 auf *heritage assets* meint *The Treasury*, dass die Definition von Sachanlagen in jedem Fall erfüllt ist, da jene Objekte für Museen, Bibliotheken, Kunstgalerien und dergleichen notwendig sind, um ihre Servicefunktion zu erfüllen. Daher wäre es unpassend, Investments in Kulturgüter als Ausgaben abzuschreiben, wenn der wirtschaftliche Nutzen Großteils erst in künftigen Perioden entsteht.²⁹⁵

Erstbewertung

Entsprechend den Regelungen für Sachanlagen sind auch *heritage assets* mit den AHK in der Bilanz zu aktivieren, wobei kein separater Ausweis erfolgt. In den Folgeperioden

²⁹² FRS 3.4.35.

²⁹³ Vgl. *The Treasury* (2002), Tz. 1.1.

²⁹⁴ *The Treasury* (2002), Tz. 1.2.

²⁹⁵ Vgl. *The Treasury* (2002), Tz. 2.2.

besteht ein Wahlrecht zwischen der Bewertung zu AHK oder zum beizulegenden Zeitwert, wobei letzterer empfohlen wird. Auch Schenkungen sind in der Bilanz mit dem beizulegenden Zeitwert zu aktivieren.²⁹⁶ Bei der Bewertung von *heritage assets* empfiehlt der Leitfaden zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts die folgende Vorgehensweise:

- a) Sofern ein aktiver Markt existiert, ist der Marktwert als beizulegender Zeitwert anzusetzen,
- b) existiert ein solcher nicht, so sind andere marktbezogene Werte heranzuziehen oder
- c) falls auch diese nicht verfügbar sind, die Wiederbeschaffungskosten unter Berücksichtigung von Wertminderungen (falls vorhanden) zu verwenden.²⁹⁷

Folgebewertung

Generell sind Sachanlagen über die planmäßige Nutzungsdauer abzuschreiben und auf Wertminderungen zu überprüfen. Im Falle von *heritage assets* ist eine Abschreibung jedoch eher fraglich.²⁹⁸ Dazu heißt es in FRS 3.4.53: “*Some heritage assets, such as archives, art works, and museum collections, may have very long but not unlimited useful lives*”.²⁹⁹ So meint auch der Leitfaden, dass aufgrund der häufig vorhandenen langen Nutzungsdauer von Kulturgütern eher keine Abschreibung erfolgen sollte.³⁰⁰

Die folgende Tabelle fasst die Regelungen des FRS 3 zu *heritage assets* nochmals zusammen.

FRS 3	
Geltungsbereich	Staatlich und privat gehaltene <i>heritage assets</i>
Anwendungsbereich	Sämtliche <i>heritage assets</i>
Aktivierung	Aktivierung mit AHK analog zu Sachanlagen
Folgebewertung	Wahlrecht zwischen AHK und beizulegendem Zeitwert (wird empfohlen); planmäßige Abschreibung und

²⁹⁶ Vgl. Glanz (2012), S. 143.

²⁹⁷ Vgl. *The Treasury* (2002), Tz. 1.3.

²⁹⁸ Vgl. Glanz (2012), S. 143.

²⁹⁹ FRS 3.4.53.

³⁰⁰ Vgl. *The Treasury* (2002), Tz. 3.4.

	Wertminderung nur in Ausnahmefällen
Schenkungen	Erfolgswirksame Aktivierung zum beizulegenden Zeitwert
Darstellung	Nicht speziell geregelt
Offenlegung	Wie Sachanlagen

Tabelle 8: Behandlung von heritage assets nach FRS 3³⁰¹

4.6 Australien

In Australien wurde zur Bilanzierung von *heritage assets* im Jahr 2008 das ACT Accounting Policy Paper *Heritage and Community Assets* herausgegeben.³⁰² Das Paper ist auf Kulturgüter und Gemeinschaftsvermögen von öffentlichen Einheiten in Verbindung mit den *Australian Accounting Standards* (v.a. AASB 116 *Property, Plant and Equipment*) anzuwenden.³⁰³

Definition

Das Accounting Policy Paper definiert *heritage assets* wie folgt:

*„The terms heritage asset or cultural asset refer to assets that have unique cultural, historical, geographical, scientific, and/or environmental attributes that the Government intends to preserve indefinitely because of those attributes. They are not usually available for sale or alternative use“.*³⁰⁴

Dabei fallen Kulturgüter unter die Definition von Sachanlagen und sind deshalb entsprechend zu behandeln.³⁰⁵

Erstbewertung

Nach AASB 116 sind Sachanlagen zu aktivieren, wenn sie einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen generieren und die Kosten verlässlich ermittelbar sind.³⁰⁶ Darüber hinaus fordert das Accounting Policy Paper, dass lediglich Kulturgüter aktiviert werden,

³⁰¹ Tabelle erstellt nach Glanz (2012), S. 143.

³⁰² Vgl. Krupova (k.A.), S. 15.

³⁰³ Vgl. ACT Government (2009), Tz. 1.1.1.

³⁰⁴ ACT Government (2009), Tz. 2.1.1.

³⁰⁵ Vgl. ACT Government (2009), Tz. 2.1.3.

³⁰⁶ Vgl. AASB 116, Tz. 7.

deren Wert eine Schwelle von 2.000 Dollar oder wahlweise auch 5.000 Dollar übersteigt.³⁰⁷

Sachanlagen sind gemäß AASB 116 entweder zum Anschaffungskostenmodell oder zum Neubewertungsmodell anzusetzen. Aufgrund des *GAAP/GFS Harmonisation Project* schreibt das Accounting Paper für *heritage assets* jedoch das Neubewertungsmodell vor. Demnach sind sämtliche Kulturgüter ab dem 1. Juli 2008 zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten und alle 3 Jahre auf Wertänderungen zu überprüfen.³⁰⁸

Als beizulegender Zeitwert ist der beste verfügbare Marktwert anzusetzen, vorzugsweise der Verkaufspreis auf einem aktiven Markt. Häufig ist dies jedoch für *heritage assets* nicht möglich, weshalb auch auf andere Kostenansätze (z.B. *income or depreciated replacement cost approach*) zurückgegriffen werden kann. Darüber hinaus kann ein Vermögenswert ersatzweise mit den Kosten eines ähnlichen Objekts angesetzt werden welches denselben Nutzen bzw. dieselbe Funktion und denselben Zustand aufweist. Beispielsweise kann ein historisches Kleidungsstück mit dem Wert eines anderen Kleidungsstücks derselben Epoche und Herkunft bzw. historischen Person angesetzt werden.³⁰⁹ Für den Fall, dass sich kein Wert ermitteln lässt darf das Kulturobjekt nicht in der Bilanz aktiviert werden, sondern ist stattdessen im Anhang anzuführen. Dazu sollte vorab jedoch die Meinung eines externen Experten herangezogen werden, ob eine Bewertung tatsächlich nicht möglich ist. Andernfalls muss die öffentliche Einheit diesen Tatbestand selbst rechtfertigen können.³¹⁰

Die notwendigen Anhanginformationen umfassen dabei:

- Art und Zweck des Objekts,
- Begründung, weshalb keine Wertermittlung möglich ist und
- falls praktikabel, eine Schätzung der jährlichen Erhaltungs- und Restaurationskosten.³¹¹

Folgebewertung

Zur Vereinfachung können mehrere Objekte auch mittels Sampling-Techniken zu Sammlungen zusammengefasst werden.³¹² *Heritage assets* mit langer oder unbegrenzter

³⁰⁷ Vgl. *ACT Government* (2009), Tz. 2.2.

³⁰⁸ Vgl. *ACT Government* (2009), Tz. 2.3.1.

³⁰⁹ Vgl. *ACT Government* (2009), Tz. 2.3.1.

³¹⁰ Vgl. *ACT Government* (2009), Tz. 2.3.4.

³¹¹ Vgl. *ACT Government* (2009), Tz. 2.3.4.

³¹² Vgl. *ACT Government* (2009), Tz. 2.3.6.

Nutzungsdauer unterliegen keiner planmäßigen Abschreibung, wobei die Nutzungsdauer am Ende jeder Periode zu überprüfen und ggf. anzupassen ist.³¹³

Die nachfolgende Tabelle gibt einen zusammenfassenden Überblick der wichtigsten Regelungen zur Behandlung von *heritage assets* in Australien.

	AASB 116	ACT Accounting Paper Heritage and Community Assets
Geltungsbereich	Staatlich und privat gehaltene <i>heritage assets</i>	Staatlich gehaltene <i>heritage assets</i>
Anwendungsbereich	Sämtliche <i>heritage assets</i>	<i>Heritage assets</i> und <i>community assets</i>
Aktivierung	Aktivierung zu AHK analog zu Sachanlagen	Aktivierung wie AASB 116 für Objekte mit einem Wert über 2.000 Dollar oder 5.000 Dollar (Wahlmöglichkeit)
Folgebewertung	Wahlrecht zwischen Anschaffungskosten- oder Neubewertungsmodell; planmäßige Abschreibung und Wertminderung in Ausnahmefällen	Bewertung mittels Neubewertungsmodell; Ansatz zum beizulegenden Zeitwert; idR keine planmäßige Abschreibung
Schenkungen	Erfolgswirksame Aktivierung zum beizulegenden Zeitwert	Keine spezifischen Regelungen
Darstellung	Nicht speziell geregelt	Ausweis in der Bilanz; wenn kein Wert ermittelbar im Anhang
Offenlegung	Wie Sachanlagen	Wie Sachanlagen; zusätzliche Angaben falls keine Aktivierung erfolgt

Tabelle 9: Behandlung von *heritage assets* nach AASB 116 und ACT Accounting Paper³¹⁴

³¹³ Vgl. ACT Government (2009), Tz. 2.6.

³¹⁴ Tabelle erstellt nach Glanz (2012), S. 143; ACT Government (2009).

5 Die Bewertung öffentlicher Kunst- und Kulturgüter nach internationalem Recht

5.1 Die Bewertung von Kunst- und Kulturgütern nach IFRS

5.1.1 Relevanz der IFRS für heritage assets

Grundsätzlich beinhalten die IFRS keine Angaben zu *heritage assets*, sodass auch hier lediglich die allgemeinen Regelungen zu Sachanlagen sowie das IFRS-Rahmenkonzept herangezogen werden können.³¹⁵ Die IFRS sind dabei relevant für Unternehmen, die Kulturgüter

1. „als solche bewirtschaften,
2. selbst nutzen (z.B. Gemälde als Raumschmuck; historisches Gebäude für Schulungen [...]) oder
3. gegen Entgelt zur Nutzung überlassen“.³¹⁶

In diesem Fall ist vor allem IAS 16 zur Behandlung von Sachanlagen zu beachten. Da die Behandlung von *heritage assets* gewinnorientierter Unternehmen allerdings nicht Kern dieser Arbeit ist, soll im Anschluss nur ein kurzer Überblick zu den wichtigsten Regelungen dieses Standards gegeben werden.

5.1.2 Anwendungsbereich

Das IFRS-RK definiert Vermögenswerte (*assets*) wie folgt: „An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity“.³¹⁷ Demnach liegt ein Vermögenswert nur dann vor, wenn ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen erwartet wird.

Als Sachanlagen definiert der Standard „materielle Vermögenswerte,

- a. die für den Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden; und die

³¹⁵ Vgl. Glanz (2012), S. 141.

³¹⁶ Glanz (2012), S. 141.

³¹⁷ IASB (2010), Tz. 4.4.

b. *erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden*“.³¹⁸

Demnach umfasst der Anwendungsbereich des IAS 16 all jene materiellen Vermögenswerte, die erwartungsgemäß über ein Jahr genutzt werden, die voraussichtlich künftige Nutzenpotenziale enthalten und wo eine verlässliche Kostenberechnung möglich ist.³¹⁹

5.1.3 Erst- und Folgebewertung

Erstbewertung und Abschreibungen

Bei erstmaligem Ansatz sind Sachanlagen mit den AHK anzusetzen.³²⁰ Diese stellen grundsätzlich auch die Bewertungsobergrenze dar, falls jedoch die Neubewertungsmethode angewendet wird können sie auch überschritten werden. In den Folgeperioden unterliegen Sachanlagen planmäßigen Abschreibungen in Höhe der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer. Ggf. haben auch außerplanmäßige Abschreibungen zu erfolgen. Zur Festlegung des Abschreibungsbetrags sind die Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode in jeder Periode zu überprüfen und ev. anzupassen.³²¹

Folgebewertung

Zur Folgebewertung kann das Unternehmen zwischen dem

- Anschaffungskostenmodell oder
- dem Neubewertungsmodell wählen.³²²

Bei Ersterem sind die Sachanlagen jährlich zu ihren Anschaffungskosten abzüglich kumulierter Abschreibungen und ev. Wertminderungen zu bewerten.³²³ Sofern die Gründe für eine vorgenommene Wertminderung nicht mehr bestehen und der erzielbare Betrag über dem aktuellen Buchwert liegt, ist eine Zuschreibung vorzunehmen. Die Obergrenze bilden dabei die fortgeführten AHK oder der erzielbare Betrag (falls dieser niedriger ist).³²⁴

Kann jedoch der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes verlässlich ermittelt werden, ist der Gegenstand mittels Neubewertungsmodell zu bewerten. Der anzusetzende

³¹⁸ IAS 16.6.

³¹⁹ Vgl. Wöltje (2013), k.A.

³²⁰ Vgl. IAS 16.15.

³²¹ Vgl. Wöltje (2013), k.A.

³²² Vgl. IAS 16.29.

³²³ Vgl. IAS 16.30.

³²⁴ Vgl. Wöltje (2013), k.A.

Neubewertungsbetrag berechnet sich dabei aus dem beizulegenden Zeitwert am Neubewertungstag vermindert um nachfolgende kumulierte planmäßige Abschreibungen und Wertminderungen. Die Neubewertungen haben in ausreichend regelmäßigen Zeitabständen zu erfolgen.³²⁵

Eine im Zuge der Neubewertung errechnete Werterhöhung ist im sonstigen Ergebnis zu berücksichtigen und im Eigenkapital in der Neubewertungsrücklage auszuweisen. Jener Teil des Wertzuwachses der eine in der Vergangenheit vorgenommene Wertminderung desselben Gegenstands im Zuge der Neubewertung umkehrt, wird ebenfalls im Gewinn/Verlust berücksichtigt. Ergibt sich hingegen eine Buchwertverringerung, so ist die Wertminderung grundsätzlich im Gewinn/Verlust zu berücksichtigen. Jener Teil der den Betrag der ausgewiesenen Neubewertungsrücklage nicht übersteigt, ist jedoch direkt ins sonstige Ergebnis einzustellen und reduziert dieses in weiterer Folge.³²⁶

Wertminderungstest

Nach IAS 36.2 (*Wertminderungen*) sind Sachanlagen jährlich auf mögliche Wertminderungsindikatoren zu untersuchen.³²⁷ Dazu sind in IAS 36.12 – 36.14 einige Indikatoren angeführt, die auf eine Wertminderung hinweisen könnten. Heranzuziehen sind dabei sowohl externe als auch interne Informationsquellen.³²⁸ Ein Beispiel für einen solchen Wertminderungsindikator ist der Folgende: *„Während der Periode ist der Marktwert eines Vermögenswertes deutlich stärker gesunken als dies durch den Zeitablauf oder die gewöhnliche Nutzungsdauer zu erwarten wäre“.*³²⁹ Ergibt sich aus der Überprüfung der Informationsquellen ein solcher Anhaltspunkt ist der erzielbare Betrag zu schätzen³³⁰ und ein sog. Werthaltigkeitstest (*impairment test*) durchzuführen.³³¹ Der erzielbare Betrag errechnet sich dabei aus dem höheren Betrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert reduziert um ev. Verkaufskosten und dem Nutzungswert.³³²

³²⁵ Vgl. IAS 16.30 f.

³²⁶ Vgl. IAS 16.39 f.

³²⁷ Vgl. IAS 36.2.

³²⁸ Vgl. IAS 36.12 – 14.

³²⁹ IAS 36.12. Abs. a.

³³⁰ Vgl. IAS 36.9.

³³¹ Vgl. Wöltje (2013), k.A.

³³² IAS 36.6.

Letzterer stellt den Barwert der voraussichtlichen künftigen Zahlungsströme des Vermögensgegenstands dar.³³³ Falls der erzielbare Betrag niedriger ist als der Restbuchwert, so ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen.³³⁴

5.2 Die Bewertung nach International Public Sector Auditing Standards (IPSAS)

5.2.1 Allgemeines

Bei den *International Public Sector Auditing Standards* (IPSAS) handelt es sich um „ein internationales Regelwerk zur Rechnungslegung in öffentlichen Institutionen“. ³³⁵ Man kann sie als Adaption der IFRS sehen, von denen nur abgewichen werden soll, wenn dies aufgrund der Besonderheiten des öffentlichen Sektors erforderlich ist. ³³⁶ So behandeln die IPSAS zum einen die jeweiligen Standards auf Basis der IAS/IFRS, indem Bilanzierungsvorschriften und auch der Text teilweise im Original, teilweise angepasst übernommen wurden. Zum anderen wurden neue Standards zu spezifischen Bilanzierungsfragen der öffentlichen Rechnungslegung entwickelt. ³³⁷

In den 90er Jahren begann die EU mit der Umsetzung ihrer Strategie, die unterschiedlichen Rechnungslegungsstandards zu harmonisieren. Zielsetzung war es dabei, die einzelnen Normen zu vereinheitlichen, wodurch die Transparenz und Vergleichbarkeit verbessert und der Zugang zu den Finanzmärkten erleichtert werden sollen. Deshalb erweiterte die *International Federation of Accountants* (IFAC) ihr Aufgabengebiet um den öffentlichen Sektor. Die Veröffentlichung und Erarbeitung der IPSAS ist Aufgabe des *Public Sector Committee* als Untereinheit der IFAC. ³³⁸ Ziel der IPSAS ist somit die Schaffung eines einheitlichen Regelwerks, wodurch die Abschlüsse öffentlicher Verwaltungseinheiten besser vergleichbar sein sollen. ³³⁹ So nennt die IFAC als Hauptziel der IPSAS:

„The IPSASB’s objective is to serve the public interest by developing high-quality accounting standards and other publications for use by public sector entities around

³³³ Vgl. IAS 36.6.

³³⁴ Vgl. Wöltje (2013), k.A.

³³⁵ Anton (2010), k.A.

³³⁶ Vgl. Glanz (2012), S. 135.

³³⁷ Vgl. Anton (2010), k.A.

³³⁸ Vgl. Raupach / Stangenberg (2009), S. 55.

³³⁹ Vgl. Moore Stephens (k.A.).

*the world in the preparation of general purpose financial reports.³⁴⁰ This is intended to enhance the quality and transparency of public sector financial reporting by providing better information for public sector financial management and decision making. [...]”.*³⁴¹

Als mögliche Interessenten der Finanzberichterstattung nach IPSAS werden vom *International Public Sector Auditing Standards Board* (IPSASB) z.B. „Bürger, Wähler, deren Repräsentanten oder andere Mitglieder der Öffentlichkeit“³⁴² genannt.

5.2.2 Anwendungsbereich

Der Anwendungsbereich der IPSAS umfasst die externe Rechnungslegung sämtlicher öffentlicher Einheiten, bei denen es sich nicht um *Government Business Enterprises* (GBEs), d.h. Unternehmen, handelt. Denn auf diese sind die Regelungen nach IFRS anzuwenden, die sich im Vergleich zu den IPSAS auf die Rechnungslegung von gewinnorientierten Unternehmen beziehen.³⁴³ Dazu definiert IPSAS 1.7 GBEs wie folgt:

“Government Business Enterprise means an entity that has all the following characteristics:

- a. Is an entity with the power to contract in its own name;*
- b. Has been assigned the financial and operational authority to carry on a business;*
- c. Sells goods and services, in the normal course of its business, to other entities at a profit or full cost recovery;*
- d. Is not reliant on continuing government funding to be a going concern (other than purchases of outputs at arm's length); and*
- e. Is controlled by a public sector entity”.*³⁴⁴

Sämtliche Körperschaften, die die obige Definition erfüllen, fallen jedoch unter den Anwendungsbereich der IFRS. Dazu zählen beispielsweise privatrechtlich organisierte Ausgliederungen oder manche Eigenbetriebe. Auf all jene Einheiten die mindestens einen der Aufzählungspunkte nicht erfüllen, wie z.B. die kommunale Kernverwaltung, sind somit

³⁴⁰ IPSASB (2012) Art. 2.1.

³⁴¹ IPSASB (2012) Art. 2.2

³⁴² Anton (2010), k.A.

³⁴³ Vgl. IPSAS-Vorwort, Tz. 3 und 12 zitiert durch Glanz (2012), S. 136.

³⁴⁴ IPSAS 1.7.

die IPSAS anwendbar.³⁴⁵ Bei diesen handelt es sich allerdings eher um Empfehlungen oder Leitlinien ohne bindende Wirkung, die für ihre Verbindlichkeit erst in nationales oder EU Recht umgesetzt werden müssen.³⁴⁶

5.2.3 Internationale Anwendung

„Im Zuge von New Public Management und internationaler Finanzierung haben sich die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) zum Benchmark der Finanzberichterstattung im staatlichen Sektor entwickelt.“³⁴⁷ So werden sie bereits von einigen internationalen Organisationen wie etwa der EU-Kommission, UNO, NATO³⁴⁸ oder OECD³⁴⁹ die IPSAS direkt angewendet.³⁵⁰ Auch in der Schweiz basiert die Rechnungslegung auf Bundesebene und kommunaler Ebene seit 1970 großteils auf den Regelungen der IPSAS.³⁵¹

In Deutschland spielen die IPSAS im Rahmen der staatlichen Rechnungslegung, auch wenn diese sich seit längerem im Wandel befindet, nur eine untergeordnete Rolle.³⁵² Aufgrund der zunehmenden Forderung einer höheren Vergleichbarkeit könnte jedoch auch hier in weiterer Zukunft eine Umstellung erfolgen.³⁵³ So finden sie in den Doppik-Projekten Deutschlands bereits zum Teil Berücksichtigung.³⁵⁴ Außerdem ist durch die Anwendung der IPSAS bei der Europäischen Kommission nicht ausschließbar, dass es zu einer verpflichtenden Implementierung für EU-Mitgliedsstaaten kommen könnte.³⁵⁵ So arbeitet die EU derzeit an der Ausarbeitung von einheitlichen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor. Diese sollen auf den Regelungen der IPSAS basieren, aber auch die besonderen Anforderungen der EU-Mitgliedsländer berücksichtigen.³⁵⁶ Außerhalb Europas finden die IPSAS beispielsweise in Australien, Neuseeland,³⁵⁷ Israel oder Südafrika Anwendung.³⁵⁸ Weltweit wurden sie in etwa 80 Ländern freiwillig oder

³⁴⁵ Vgl. Strocke (2004) zitiert durch Hurlebaus (2012), S. 90.

³⁴⁶ Vgl. Lüdenbach / Hoffmann (2010), S. 2225.

³⁴⁷ Glanz (2012), S. 135.

³⁴⁸ Vgl. Raupach / Stangenberg (2009), S. 55.

³⁴⁹ Vgl. Lüdenbach / Hoffmann (2010), S. 2224.

³⁵⁰ Vgl. Raupach / Stangenberg (2009), S. 55.

³⁵¹ Vgl. Glanz (2012), S. 135; Raupach / Stangenberg (2009), S. 55.

³⁵² Vgl. Anton (2010), k.A.

³⁵³ Vgl. Glanz (2012), S. 135.

³⁵⁴ Vgl. Raupach / Stangenberg (2009), S. 55.

³⁵⁵ Vgl. Hurlebaus (2012), S. 88 f.

³⁵⁶ Vgl. BMF (2013b), S. 9.

³⁵⁷ Vgl. Raupach / Stangenberg (2009), S. 55

³⁵⁸ Vgl. Anton (2010), k.A.

teils in Folge von Auflagen zur Gewährung von Entwicklungshilfe implementiert (Stand 2013).³⁵⁹

5.2.4 Anwendung in Österreich

Auch in Österreich orientiert sich das staatliche Rechnungswesen seit Einführung der Haushaltsrechtsreform an den Regelungen der IPSAS. So wurde das BHG 2013 im Einklang mit den Regelungen nach IPSAS erarbeitet.³⁶⁰ Dazu heißt es im Geschäftsbericht zur Eröffnungsbilanz des Bundes 2013:

*„Um internationale Vergleichbarkeit des öffentlichen Haushalts zu erreichen, erfolgt bei der Rechnungslegung eine Anlehnung an die „International Public Sector Accounting Standards“ (IPSAS) [...]“.*³⁶¹

Dabei wurde der Großteil der IPSAS (darunter auch IPSAS 17 – Sachanlagevermögen) umgesetzt und zum 1. Jänner 2013 angewendet. Insgesamt wurden von den 32 Standards 20 Standards vollständig und 5 Standards teilweise umgesetzt, wohingegen 7 Standards aus unterschiedlichen Gründen nicht anwendbar waren. Entsprechend den IPSAS wird das Vermögen bzw. die Verbindlichkeiten des Bundes nach Fristigkeit (in kurz- und langfristig) eingeteilt.³⁶²

Dass es jedoch bislang in Österreich keine vollständige Übernahme der IPSAS für die staatliche Rechnungslegung gibt zeigt die folgende Aussage des BMF (als Antwort auf eine parlamentarische Anfrage zur Implementierung der IPSAS):

*„Das Bundeshaushaltsgesetz 2013 [...] definiert Regeln für die Veranschlagung und Rechnungslegung, die im überwiegenden Maße an den IPSAS-Standards angelehnt wurden. [...] Auf diesen einfachgesetzlichen Grundlagen werden Verordnungen [...] entwickelt, welche die Regeln konkretisieren und weitgehend im Einklang mit den IPSAS stehen. Eine darüber hinaus gehende Verpflichtung zur Anwendung der IPSAS wurde nicht eingegangen“.*³⁶³

So gibt es in mehreren Fällen, wie z.B. bei der Bewertung von Beteiligungen, nach wie vor Abweichungen von den IPSAS. Auch IPSAS 6 und 23 wurden beispielsweise bewusst

³⁵⁹ Vgl. Budäus et al. (2013), S. 12.

³⁶⁰ Vgl. BMF (2013b), S. 17.

³⁶¹ BMF (2013b), S. 7.

³⁶² Vgl. BMF (2013b), S. 7 f.

³⁶³ BMF (2011), S.1.

nicht implementiert, da dies eine Änderung des BHG mit sich bringen würde.³⁶⁴ Die Regelungen zu Sachanlagen wurden jedoch vollständig übernommen.³⁶⁵ Über die staatliche Rechnungslegung hinaus finden die IPSAS in Österreich noch keine Anwendung, eine Ausdehnung auf andere Gebietskörperschaften, wie die Länder und Gemeinden, wird jedoch diskutiert.³⁶⁶

5.2.5 Die Behandlung öffentlicher Kunst- und Kulturgüter nach IPSAS – Geltende Regelung

5.2.5.1 Sonderregelungen für *heritage assets*

Die Behandlung von *heritage assets* wird in IPSAS 17 *Property, Plant and Equipment* (Sachanlagen) behandelt. Jedoch werden sie in diesem großteils von den restlichen Regelungen des Standards ausgenommen und weiteren Sonderregelungen unterworfen.³⁶⁷ So besteht nach IPSAS 17 keine Verpflichtung zum Bilanzansatz von *heritage assets*, jedoch wird dieser auch nicht untersagt.³⁶⁸ Genauer heißt es dazu in IPSAS 17.9:

*„This Standard does not require an entity to recognize heritage assets that would otherwise meet the definition of, and recognition criteria for, property, plant, and equipment. If an entity does recognize heritage assets, it must apply the disclosure requirements of this Standard and may, but is not required to, apply the measurement requirements of this Standard”.*³⁶⁹

Das bedeutet, dass *heritage assets* nicht bilanziert werden müssen, selbst dann nicht wenn sie die geltenden Bilanzierungsvoraussetzungen für Sachanlagen erfüllen würden. Werden sie dennoch bilanziert, so müssen die Bestimmungen zur Bewertung von Sachanlagen nicht angewendet, sie dürfen jedoch auf freiwilliger Basis berücksichtigt werden. In diesem Fall müssen aber die Bestimmungen zur Offenlegung analog wie bei Sachanlagen beachtet werden. Demnach haben die Rechtsträger bei der Bilanzierung ihrer *heritage assets* ein Wahlrecht, IPSAS 17 anzuwenden oder nicht (siehe Abbildung 12).³⁷⁰

³⁶⁴ Vgl. BMF (2011), S.1.

³⁶⁵ Vgl. BMF (2013b), S. 8.

³⁶⁶ Vgl. Erhart / Seiwald (2014), S.2.

³⁶⁷ Vgl. Glanz (2012), S. 137.

³⁶⁸ Vgl. Müller-Marqués Berger (2008), S. 89.

³⁶⁹ IPSAS 17.9.

³⁷⁰ Vgl. Glanz (2012), S. 138 f.

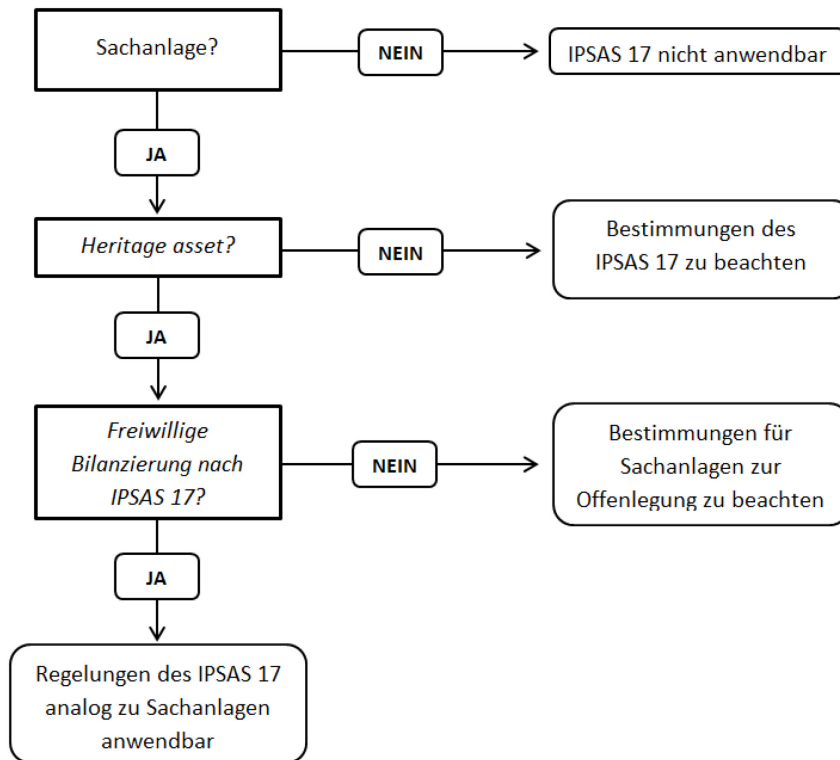


Abbildung 12: Anwendung IPSAS 17 auf heritage assets³⁷¹

Heritage assets werden allerdings in IPSAS 17 nicht abschließend definiert. So handelt es sich um

*„Vermögenswerte von kultureller, ökologischer oder historischer Bedeutung wie z.B. historische Gebäude, Denkmäler, archäologische Stätten, Schutzgebiete und Kunstwerke. Diese zeichnen sich durch bestimmte Merkmale aus, wobei die Aufzählung nicht abschließend ist und die aufgezählten Merkmale nicht ausschließlich bei Heritage Assets vorkommen.“*³⁷²

- *Es ist unwahrscheinlich, dass sich ihr kultureller, ökologischer, historischer oder auch erzieherischer Wert in einer nur auf Marktpreisen basierenden finanziellen Größe voll widerspiegelt.*³⁷³
- *Ein Verkauf kann von Rechts wegen ausgeschlossen sein oder schwerwiegenden Restriktionen unterliegen.*
- *Sie sind oft unersetzlich und ihr Wert kann mit der Zeit auch dann steigen, wenn sich ihr physischer Zustand verschlechtert.*

³⁷¹ Grafik erstellt nach IPSAS 17.9; Glanz (2012), S. 137.

³⁷² Glanz (2012), S. 138.

³⁷³ Glanz (2012), S. 138.

- *Es kann schwierig sein, ihre Nutzungsdauer zu schätzen; in manchen Fällen könnte sie mehrere hundert Jahre betragen“.*³⁷⁴

Weiters nennt IPSAS 17.10 zusätzliche Eigenschaften der betreffenden Gegenstände. So wird beispielsweise darauf hingewiesen, dass staatliche Unternehmen häufig über zahlreiche *heritage assets* verfügen, die sich bereits über einen langen Zeitraum hinweg in deren Besitz befinden. Dabei können sie dem Staat auf unterschiedliche Art zugegangen sein, wie z.B. durch Erwerb, Schenkung, Erbschaft oder Beschlagnahmung. Außerdem werden sie zumeist nicht aufgrund ihres Nutzenpotenzials gehalten. Die wirtschaftliche Nutzung kann sogar aufgrund rechtlicher oder gesellschaftlicher Gründe beschränkt sein.³⁷⁵

Zwar besteht für die Bilanzierung von *heritage assets* nach IPSAS 17 ein Wahlrecht, jedoch weist IPSAS 17.11 bei der Wahl auf folgendes hin:

*„Some heritage assets have future economic benefits or service potential other than their heritage value [...]. In these cases, they may be recognized and measured on the same basis as other items of property, plant, and equipment. For other heritage assets, their future economic benefit or service potential is limited to their heritage characteristics [...]. The existence of both future economic benefits and service potential can affect the choice of measurement base“.*³⁷⁶

Heritage assets die ein gewisses Nutzenpotenzial aufweisen welches über ihren Wert als Kulturerbe hinausgeht, lassen sich demnach auf derselben Basis wie andere Sachanlagen ansetzen und bewerten. So kann die Wahl der Wertbasis ev. durch das Vorhandensein ergänzender Nutzenpotenziale beeinträchtigt werden.³⁷⁷ Im Folgenden werden die entsprechenden Regelungen bei freiwilliger Anwendung des IPSAS 17 auf *heritage assets* näher erläutert.

5.2.5.2 Bewertung und Bilanzierung nach IPSAS 17 – Sachanlagen

Werden *heritage assets* freiwillig auf Basis des IPSAS 17 bewertet, so sind die folgenden Regelungen anzuwenden. Generell definiert der Standard Sachanlagen als *„materielle Vermögenswerte, die für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und*

³⁷⁴ Glanz (2012), S. 138.

³⁷⁵ Vgl. Glanz (2012), S. 138.

³⁷⁶ IPSAS 17.11.

³⁷⁷ Vgl. Glanz (2012), S. 138 f.

*Dienstleistungen [...] gehalten werden und die erwartungsgemäß länger als eine Berichtsperiode genutzt werden“.*³⁷⁸

Ansatz dem Grunde nach

Gegenstände sind nur dann zu erfassen, wenn

- deren zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen bzw. deren Leistungspotenzial der staatlichen Einheit mit hoher Wahrscheinlichkeit zufließen wird und
- für die eine verlässliche Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts bzw. der AHK möglich ist.³⁷⁹

Dabei ist eine Gruppenbewertung für Vermögensgegenstände von unbedeutendem Wert zulässig.³⁸⁰

Ansatz der Höhe nach

Erstbewertung:

Bei Erstbewertung sind *heritage assets* nach IPSAS 17 zu AHK anzusetzen.³⁸¹ Diese umfassen die folgenden Bestandteile:

- „*der Kaufpreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähige Umsatzsteuer abzüglich Anschaffungspreisminderungen,*
- *alle direkt zurechenbaren Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert an seinen Standort zu bringen und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen,*
- *die erstmalig geschätzten Kosten für den Abbruch und das Abräumen des Gegenstands und die Wiederherstellung des Standorts sowie die Verpflichtungen für den Abbruch, das Abräumen und das Wiederherstellen des Standorts, wenn der Vermögenswert nicht zur Herstellung von Vorräten genutzt wird [...]“.*³⁸²

Der letzte Punkt ist jedoch bei Kunst- und Kulturgütern kaum der Fall, da diese bekanntlich auf Dauer erhalten werden sollen und somit kein künftiger Abbruch erfolgen wird. Der Ansatz von nicht direkt zurechenbaren Verwaltungs- und Gemeinkosten ist

³⁷⁸ Müller-Marqués Berger (2008), S. 89.

³⁷⁹ Vgl. Müller-Marqués Berger (2008), S. 89.

³⁸⁰ Vgl. Berit (2013), S. 65.

³⁸¹ Vgl. Berit (2013), S. 65.

³⁸² Berit (2013), S. 65.

dagegen nicht erlaubt. Sofern ein Vermögenswert regelmäßig ersetzt werden muss, werden die entsprechenden Kosten zum Zeitpunkt deren Entstehung angesetzt.³⁸³

Wird ein Vermögensgegenstand im Zuge einer Transaktion ohne entsprechende Gegenleistung erworben (z.B. bei Tausch, Spenden oder Erbschaften), sind die Anschaffungskosten mit dem beizulegenden Zeitwert im Erwerbszeitpunkt anzusetzen.³⁸⁴

Folgebewertung:

Zur anschließenden Folgebewertung sehen IPSAS 17.42 ff. für die öffentliche Einheit die zwei folgenden Methoden vor:

- **Anschaffungskostenmodell:** Hierbei wird der Gegenstand mit den AHK vermindert um planmäßige Abschreibungen und ev. außerplanmäßige Wertminderungen angesetzt.³⁸⁵
- **Neubewertungsmodell:** Dabei wird der Gegenstand zum beizulegenden Zeitwert am Tag der Neubewertung vermindert um planmäßige und außerplanmäßige Wertminderungen angesetzt.³⁸⁶ Dies ist jedoch nur anwendbar, sofern der beizulegende Zeitwert verlässlich ermittelt werden kann.³⁸⁷

Dabei kann die Wahl der Bewertungsmethode für jede Sachanlagengruppe gesondert getroffen werden.³⁸⁸ Unter einer Sachanlagengruppe versteht der Standard die Zusammenfassung all jener Vermögensgegenstände ähnlicher Art und Verwendung einer staatlichen Einheit.³⁸⁹ Bezüglich der planmäßigen Abschreibung verlangt der Standard die getrennte Betrachtung eines jeden bedeutsamen Teils. Dabei hat die Abschreibung über die erwartete künftige Nutzungsdauer zu erfolgen.³⁹⁰ Im Falle von *heritage assets* ist diese jedoch von untergeordneter Bedeutung, da die erwartete Nutzungsdauer viele Jahrhunderte betragen kann.

Bei Anwendung des *Neubewertungsmodells* haben die Neubewertungen in ausreichend regelmäßigen Abständen zu erfolgen, wobei dies nicht immer am Ende der Berichtsperiode

³⁸³ Vgl. Berit (2013), S. 65.

³⁸⁴ Vgl. Müller-Marqués Berger (2008), S. 90.

³⁸⁵ Vgl. Berit (2013), S. 65.

³⁸⁶ Vgl. Berit (2013), S. 66.

³⁸⁷ Vgl. Müller-Marqués Berger (2008), S. 91.

³⁸⁸ Vgl. Berit (2013), S. 65.

³⁸⁹ Vgl. Müller-Marqués Berger (2008), S. 91.

³⁹⁰ Vgl. Berit (2013), S. 66.

sein muss. Dadurch wird sichergestellt, dass keine zu hohe Abweichung des Buchwerts nach Neubewertung vom beizulegenden Zeitwert besteht.³⁹¹ Die Darstellung der Folgebewertung in der Bilanz erfolgt in diesem Fall über die Neubewertungsrücklage im Eigenkapital.³⁹²

a) Führt die Neubewertung zu einer **Werterhöhung** ist diese ergebnisneutral in der Neubewertungsrücklage zu erfassen. Eine ergebniswirksame Bilanzierung erfolgt nur, soweit eine frühere Wertminderung rückgängig gemacht wird.

b) Kommt es bei der Berechnung hingegen zu einer **Wertminderung** erfolgt grundsätzlich eine Verrechnung mit der Neubewertungsrücklage der gleichen Gruppe. Übersteigt der Wertminderungsbetrag die zugewiesene Rücklage, ist die Differenz erfolgswirksam im Ergebnis anzusetzen.³⁹³

Die Verrechnung von Werterhöhungen und -minderungen aus der Neubewertung einer Sachgruppe ist zulässig, nicht jedoch zwischen den einzelnen Gruppen.³⁹⁴ Wird ein neubewerteter Gegenstand veräußert so erfolgt eine erfolgsneutrale Umbuchung der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklage.³⁹⁵

Eine Sachanlage ist aus der Bilanz auszubuchen

- „bei Abgang , oder
- wenn kein weiterer wirtschaftlicher Nutzen oder kein weiteres Leistungspotenzial aus seiner Nutzung oder seinem Abgang zu erwarten ist“.³⁹⁶

Gewinne bzw. Verluste ergeben sich aus der Differenz von Nettoveräußerungserlös (sofern vorhanden) und Buchwert und werden als separater Posten erfolgswirksam erfasst. Eine ev. vorhandene Neubewertungsrücklage ist ergebnisneutral in den „kumulierten Überschuss/Fehlbetrag“ einzustellen.³⁹⁷

³⁹¹ Vgl. Berit (2013), S. 66.

³⁹² Vgl. Müller-Marqués Berger (2008), S. 91.

³⁹³ Vgl. Müller-Marqués Berger (2008), S. 91.

³⁹⁴ Vgl. Berit (2013), S. 66.

³⁹⁵ Vgl. Müller-Marqués Berger (2008), S. 91.

³⁹⁶ Müller-Marqués Berger (2008), S. 92.

³⁹⁷ Vgl. Berit (2013), S. 66.

IPSAS 17.88 ff. enthalten umfassende Angabepflichten im Anhang, welche jedenfalls auf *heritage assets* anzuwenden sind, unabhängig davon, ob diese freiwillig nach den Regelungen für Sachanlagen bewertet werden.³⁹⁸

5.2.6 Projekt des IPSASB – Konsultationspapier zu Heritage Assets

5.2.6.1 Grundlage

Bereits 2001 als IPSAS 17 erstmals verabschiedet wurde, war dem Standardsetter bewusst, dass die Thematik der Behandlung von *heritage assets* aufgrund dessen großer Bedeutung für den öffentlichen Sektor und der uneinheitlichen Praxis weiter überdacht werden muss.³⁹⁹

Erstmals wurde im Jahr 1992 vom neuseeländischen *Treasury Accounting Policy Team* eine Richtlinie zur Abbildung von Natur- und Kulturgütern in der Rechnungslegung von öffentlichen Unternehmen veröffentlicht. Im Jänner 2006 wurde das Thema dann auch vom britischen *Accounting Standards Board* (ASB) in Form des Diskussionspapiers *Heritage Assets: Can accounting do better?* aufgegriffen. Dies war letztendlich auch die Basis für das Konsultationspapier des IPSASB, das im Februar 2006 vom IFAC herausgegeben wurde, unter dem Titel *Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting*. Dabei spielen die jeweils erarbeiteten Vorschläge eine große Rolle für die weitere Entwicklung der internationalen (aber auch nationalen) Vorschriften zur Behandlung von *heritage assets*.⁴⁰⁰ Trotzdem wurde bis heute kein offizieller Entwurf eines neuen IPSAS bzw. einer Änderung von IPSAS 17 zur Behandlung jener Objekte veröffentlicht.⁴⁰¹

Die genauen Entwicklungen werden in der folgenden Tabelle dargestellt:

November 1992	Richtlinie zur Abbildung von Natur- und Kulturgütern des neuseeländischen Treasury Accounting Policy Team
Dezember 2001	Publikation der Erstfassung von IPSAS 17

³⁹⁸ Vgl. Berit (2013), S. 67.

³⁹⁹ Vgl. IPSASB (2006), S. 4 zitiert durch Glanz (2012), S. 140.

⁴⁰⁰ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 974.

⁴⁰¹ Vgl. Glanz (2012), S. 140.

November 2004	Projektskizze: Entscheid, mangels Ressourcen kein Projekt zu eröffnen
März 2005	Beschluss, gemeinsam mit dem ASB ein Diskussionspapier zu erarbeiten
Februar 2006	Publikation des Konsultationspapiers (darin eingebettet das Diskussionspapier des ASB)
November 2006	Analyse der eingegangenen Stellungnahmen
März 2007	Beschluss, dass es für einen geänderten IPSAS 17 oder neuen IPSAS einer weiteren Analyse der zu regelnden Themen bedarf
Mai 2007	Beschluss, das Projekt wegen anderer Prioritäten vorerst auszusetzen
März 2008	Beschluss zur Wiederaufnahme des Projekt im 1. Halbjahr 2009
bis heute	Bisher keine Wiederaufnahme des Projekts

Tabelle 10: Chronik des Projekts: Heritage Assets⁴⁰²

Die Verzögerung wurde von Andreas Bergmann, dem Vorsitzendem des IPSASB (2010), folgendermaßen begründet: *„Das Projekt ist weiterhin auf dem Arbeitsprogramm, aber nicht mit höchster Priorität. Das Hauptproblem ist, dass man in unterschiedlichen Weltgegenden etwas grundsätzlich anderes unter Heritage Assets versteht [...]. Wir werden das Projekt reaktivieren, sobald wir einen Ansatz gefunden haben, um diesen Spagat zu überbrücken“*.⁴⁰³

Grundsätzlich sind nach Vogelpoth / Meinen aufgrund der Besonderheiten von Kulturgütern die folgenden Kernfragen vom IPSASB zu klären:

- *„Änderung von IPSAS 17 oder Veröffentlichung eines gesonderten IPSAS;*
- *Definition von Natur- und Kulturgütern (heritage assets);*
- *Ansatz zur Bewertung entsprechend IPSAS 17 – teilweise Bilanzierung [...] oder keine Bilanzierung [...];*
- *Bewertungsgrundlagen im Falle der Bilanzierung;*
- *erläuternde Angaben;*
- *Einzelfragen (z.B. Verwaltungszwecken dienende Kulturgüter sowie Natur- und Kulturgüter in Fremdbesitz)“*.⁴⁰⁴

⁴⁰² Tabelle erstellt nach Glanz (2012), S. 141; Vogelpoth / Meinen (2008), S. 974.

⁴⁰³ Glanz (2012), S. 140 auf Basis eines E-Mailverkehrs mit Andreas Bergmann (2010).

⁴⁰⁴ Vogelpoth / Meinen (2008), S. 974.

5.2.6.2 Definition – *Heritage assets*

Eine zentrale Frage des vom IPSASB veröffentlichten Konsultationspapiers ist jene nach einer passenden und abschließenden Definition von *heritage assets*. Diese besteht bisher in IPSAS 17 nicht, da der Standard lediglich auf mögliche Eigenschaften hinweist.⁴⁰⁵ Zur Ableitung einer entsprechenden Definition geht das IPSASB auch auf zwei weitere umstrittene Fragen im Zusammenhang mit Kulturgütern ein:

- Handelt es sich bei *heritage assets* um Vermögenswerte?
- Steht die Unverkäuflichkeit vieler *heritage assets* einem Bilanzansatz entgegen?⁴⁰⁶

So kann dem Gemeinwesen der Verkauf jener Objekte durch rechtliche Restriktionen untersagt sein, weshalb Kritiker die Eigenschaft eines Vermögenswertes bestreiten.⁴⁰⁷ Das IPSASB zählt jedoch einige Argumente auf, die trotzdem für den Vermögenstatbestand sprechen. Dabei werden Vermögenswerte definiert als „*rights or other access to future economic benefits controlled by an entity as a result of past transactions or events*“.⁴⁰⁸ So handelt es sich bei zukünftigen wirtschaftlichen Vorteilen meist um Nettozahlungsströme, was jedoch bei *heritage assets* selten der Fall ist.⁴⁰⁹

Trotzdem sei dies laut IPSASB kein Grund, diese nicht als Vermögenswert anzusehen. Denn auch wenn keine Nettozahlungsströme vorliegen, sind jene Objekte bedeutsam für den Zweck des Gemeinwesens. So benötigt ein Museum kulturelle Objekte, um seiner Funktion als solches nachkommen zu können, weshalb auch *heritage assets* einen gewissen Nutzen beinhalten. Dabei rechtfertigen Kunst- und Kulturgüter die Eigenschaft des Vermögenswertes beispielsweise durch ein gewisses Servicepotenzial, wie z.B. Bildung, kulturelle Erfahrung oder Forschung.⁴¹⁰

Insgesamt kommt das IPSASB zu dem Schluss:

⁴⁰⁵ Vgl. Glanz (2012), S. 138.

⁴⁰⁶ Vgl. International Federation of Accountants IFAC (2006).

⁴⁰⁷ Vgl. International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 1.5.

⁴⁰⁸ International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 1.2.

⁴⁰⁹ Vgl. International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 1.2.

⁴¹⁰ Vgl. International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 1.3.

*„Inalienability should not therefore be regarded as an absolute barrier to the recognition of heritage assets. Other factors [...] would appear to be significant factors in determining the accounting treatment. However the restrictions over their use means that it is appropriate to distinguish inalienable assets from other assets in the balance sheet”.*⁴¹¹

5.2.6.3 Bilanzierungsansätze für Heritage Assets

Um eine geeignete Bilanzierungsmethode für *heritage assets* zu finden, beinhaltet das Konsultationspapier des IFAC drei mögliche Ansätze zur Diskussion:

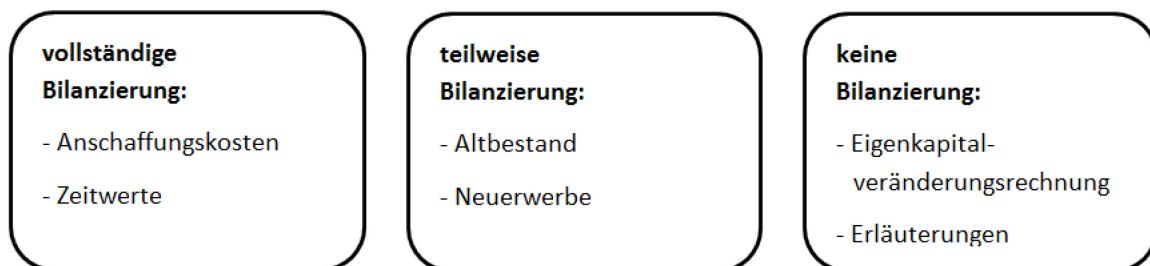


Abbildung 13: Ansätze zur Erfassung von Kunst- und Kulturgütern⁴¹²

1. Vollständige Bilanzierung (full-capitalisation-approach)

Da es grundsätzlich keinen Nutzenunterschied zwischen der Bilanzierung von *heritage assets* und anderen Vermögensgegenständen gibt, sind nach dem *full-capitalisation-approach* sämtliche Kunst- und Kulturgüter unabhängig von deren Erwerbszeitpunkt zu bilanzieren.⁴¹³ Dabei werden auch jene Güter bilanziert, die in früheren Perioden erworben und bisher nicht angesetzt wurden. Nur so kann eine konsistente Bilanzierungspolitik sämtlicher Vermögensgegenstände öffentlicher Einheiten gesichert werden.⁴¹⁴ Die Bilanzierung kann dabei auf Basis der Anschaffungskosten oder zu Zeitwerten erfolgen, wobei mit beiden Methoden Vor- und Nachteile verbunden sind.⁴¹⁵

a)Bewertung zu Anschaffungskosten

⁴¹¹ International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 1.8.

⁴¹² Entnommen aus Vogelpoth / Meinen (2008), S. 975.

⁴¹³ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 975.

⁴¹⁴ Vgl. International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 3.7.

⁴¹⁵ Vgl. International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 3.8.

Die Vor- und Nachteile einer Bilanzierung zu AHK wurden bereits in Kapitel 3.4.2 ausführlich diskutiert und stimmen im Wesentlichen auch mit den vom IFAC genannten überein. Da jedoch die Nachteile überwiegen lehnt das IFAC eine Bewertung zu AHK grundsätzlich ab.⁴¹⁶

b) Bewertung zu Zeitwerten

Der Zeitwert errechnet sich auf Basis von Marktwerten. Da viele *heritage assets* von hohem Wert sind, ist es lt. IFAC wünschenswert dies auch in der Bilanz der öffentlichen Einheit widerzuspiegeln.⁴¹⁷ Zur Bewertung kommen dabei die Wiederbeschaffungskosten, der Nettoveräußerungswert oder der Nutzungswert in Frage.⁴¹⁸ Im Gegensatz zu den Anschaffungskosten wird so eine möglichst aktuelle Berichterstattung gewährleistet. Trotzdem betont das IFAC, dass auch mit der Berechnung von Zeitwerten erhebliche Schwierigkeiten verbunden sind.⁴¹⁹

Bei Anwendung der vollständigen Bilanzierung empfiehlt das IFAC, sämtliche Gegenstände getrennt von den anderen Sachanlagegegenständen in der Bilanz anzuführen, um eine klare Darstellung zu sichern. Neuanschaffungen sind dabei auf Basis der Transaktionskosten anzusetzen. *Heritage assets*, die in früheren Perioden angeschafft wurden oder der Einheit unentgeltlich zugegangen sind (z.B. durch Spende), sollen dagegen mittels Marktwerten angesetzt werden.⁴²⁰ Nach FRS 15⁴²¹ *Tangible Fixed Assets* sollten Sachanlagen alle fünf Jahre neu bewertet werden, um einen möglichst aktuellen Wert abzubilden. Hier weist das IPSASB darauf hin, dass für *heritage assets* Anpassungen bezüglich der Neubewertung notwendig sind. Beispielsweise ist ein Abgang von strikten, formellen Bewertungsmethoden hin zu einer größeren Bandbreite an möglichen Methoden denkbar.⁴²²

⁴¹⁶ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 975.

⁴¹⁷ Vgl. International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 3.8.

⁴¹⁸ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 975.

⁴¹⁹ Vgl. International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 3.8.

⁴²⁰ Vgl. International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 4.5 f.

⁴²¹ Anm.: FRS (Financial Reporting Standard): Bei den FRS handelt es sich um Standards des UK Accounting Standards Board, dessen Diskussionspapier Basis für das Konsultationspapier des IFAC ist.

⁴²² Vgl. International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 4.7 f.

Grundsätzlich sollte jede öffentliche Einheit selbst entscheiden können, ob der vollständige Ansatz der *heritage assets* praktikabel ist, oder ob diesem zu viele Schwierigkeiten entgegenstehen.⁴²³ Dabei sollte darauf geachtet werden, ob

- eine verlässliche Bewertung für den wertmäßigen Großteil der Objekte erreicht werden kann,
- die Kosten der Bewertung erschwinglich sind und
- die Berechnung zeitgerecht erfolgen kann.⁴²⁴

Die Entscheidung und deren Begründung über einen Ansatz sollen im Anhang genau erläutert werden. Sofern sich ergibt, dass eine vollständige Bilanzierung nicht praktikabel ist, hat die öffentliche Einheit auf den Ansatz der teilweisen Bilanzierung zurückzugreifen.⁴²⁵

c) Erstanwendung:

Jene öffentlichen Einheiten, die *heritage assets* bereits vollständig zum Zeitwert bilanzieren, können mit dieser Methodik fortfahren. Werden die Objekte jedoch zu Anschaffungskosten berücksichtigt ist eine komplette Neubemessung auf Basis von Zeitwerten für sämtliche Gegenstände notwendig. Dies soll durch Anpassung der Vorjahreszahlen erfolgen.⁴²⁶

2. Teilweise Bilanzierung (mixed-capitalisation-approach)

Im Rahmen dieses Ansatzes werden lediglich neu angeschaffte *heritage assets* in die Bilanz aufgenommen, Anschaffungen aus früheren Perioden hingegen nicht.⁴²⁷ Der Vorteil liegt darin, dass so keine retrospektive Berechnung notwendig ist und die erforderlichen Kosteninformationen für die meisten Gegenstände verfügbar sind. So kann die Problematik, dass die Werte im Nachhinein häufig nicht feststellbar sind oder eine Feststellung zu kostenintensiv ist, umgangen werden.⁴²⁸

⁴²³ Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 4.12.

⁴²⁴ Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 4.12.

⁴²⁵ Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 4.13.

⁴²⁶ Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 4.19 f.

⁴²⁷ Vgl. *Vogelpoth / Meinen (2008)*, S. 976.

⁴²⁸ Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 3.2 iVm 3.4.

Trotzdem bringt auch diese Methode eine Reihe von Nachteilen mit sich:

- Kunst- und Kulturgüter gleicher Art werden bei diesem Ansatz auf unterschiedliche Weise berücksichtigt. So werden z.B. neuartige Gegenstände bilanziert, während ähnliche Objekte aus früheren Perioden keine Beachtung finden. Dadurch entsteht eine inkonsistente Berücksichtigung der Gegenstände in der Bilanz.
- Außerdem müssen nachträgliche aktivierungspflichtige Kosten, wie z.B. Restaurationsaufwendungen, berücksichtigt werden, während die entsprechenden Vermögenswerte jedoch nicht in der Bilanz angeführt sind.
- Meist ist der Anteil an Neuanschaffungen im Vergleich zum Gesamtbestand verhältnismäßig niedrig, weshalb die bilanzierten Gegenstände lediglich einen geringen Teil ausmachen.⁴²⁹

3. Keine Bilanzierung (non-capitalisation-approach)

Der *non-capitalisation-approach* sieht keine zwingende Bilanzierung der *heritage assets* für öffentliche Einheiten vor, auch dann nicht, wenn es sich um Neuanschaffungen handelt.⁴³⁰ So kann die konsistente Behandlung sämtlicher Objekte gesichert und die praktischen Schwierigkeiten im Zuge der Wertermittlung vermieden werden. Dennoch bedarf es einer Regelung, wie künftige Neuanschaffungen und Veräußerungen zu behandeln sind.⁴³¹ Dazu beinhaltet das Konsultationspapier zwei mögliche Varianten:

- a) Neuanschaffungen werden als Aufwand in der GuV erfasst. Das würde jedoch nach Auffassung des IFAC zu einer falschen Darstellung der Transaktion führen, da der Eindruck entstehen könne, dass der Gegenstand nicht erworben, sondern verbraucht wurde.⁴³²
- b) Alternativ könnten An- und Verkauf auch separat von der GuV dargestellt werden. So erfolgt eine klare Abgrenzung der *heritage assets* von anderen Transaktionen bzw. Vermögensgegenständen.⁴³³

Dabei favorisiert das IPSASB die zweite Variante der separaten Darstellung im sog. *Statement of change in recognised net assets*,⁴³⁴ d.h. in einer Art

⁴²⁹ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 976.

⁴³⁰ Vgl. Vogelpoth / Meinen (2008), S. 976.

⁴³¹ Vgl. International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 3.9 f.

⁴³² Vgl. International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 3.11.

⁴³³ Vgl. International Federation of Accountants IFAC (2006), Tz. 3.12.

Eigenkapitalveränderungsrechnung.⁴³⁵ Diese sollte sämtliche Transaktionen in Bezug auf *heritage assets* enthalten, d.h. sowohl An- als auch Verkäufe.⁴³⁶

Als möglichen Vorschlag der Darstellung enthält das Diskussionspapier die folgende Gliederung:

Statement of change in recognised net assets	£000s	£000s
Recognised gains/(losses) for the financial year		1,000
Heritage asset transactions:		
Proceeds from disposal of heritage assets	25	
Acquisition of heritage assets	(250)	
Net heritage asset transactions		(225)
Change in recognised net assets		<u>775</u>

Abbildung 14: Darstellung Heritage Assets⁴³⁷

Zusätzlich zu An- und Verkäufen besteht auch die Möglichkeit, andere Transaktionen, wie z.B. Sachspenden, Geldspenden oder Kredite zum Erwerb der Objekte sowie Restaurationskosten in der Aufstellung zu berücksichtigen.⁴³⁸ Im Rahmen der Eigenkapitalveränderungsrechnung soll vom Jahresgewinn bzw. -verlust zur Eigenkapitalveränderung übergeleitet werden, wobei die gesamten Anschaffungskosten eigenkapitel mindernd berücksichtigt werden. Diese Vorgehensweise kann man sich nach Vogelpoth / Meinen als eine Art partielle Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorstellen, da keine periodische Abgrenzung der Einnahmen bzw. Ausgaben im Zusammenhang mit *heritage assets* erfolgt, also keine Wertänderungen abgebildet werden.⁴³⁹

5.2.6.4 Fazit des IPSASB

Auf Basis der vorgeschlagenen Methoden zur Bilanzierung von *heritage assets* und deren Vor- und Nachteilen kam das IPSASB zu dem Schluss, dass eine vollständige, konsistente Erfassung sämtlicher Objekte schlichtweg nicht praktikabel ist. Auch wenn es wünschenswert wäre, die Objekte mit ihrem aktuellen Zeitwert zu erfassen, würde dies bei zu vielen öffentlichen Einheiten zu erheblichen Schwierigkeiten führen.⁴⁴⁰ So spricht sich das IPSASB gegen den zwingenden Ansatz der vollständigen Bilanzierung, den *mixed-*

⁴³⁴ Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 4.18.

⁴³⁵ Vgl. *Vogelpoth / Meinen (2008)*, S. 977.

⁴³⁶ Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 4.18.

⁴³⁷ Entnommen aus *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 4.16.

⁴³⁸ Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 4.18.

⁴³⁹ Vgl. *Vogelpoth / Meinen (2008)*, S. 977.

⁴⁴⁰ Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 3.14 f.

capitalisation-approach, aus. Auch eine teilweise Bilanzierung jener Gegenstände erachtet es als inkonsistent, wodurch der Informationsgehalt für die Bilanzadressaten verloren gehen würde.⁴⁴¹

Insgesamt schlägt der Standardsetter daher vor,

- den *full-capitalisation-approach* zu verfolgen wann immer es praktikabel ist, den Zeitwert des wertmäßigen Großteils der *heritage assets* zu ermitteln.
- Öffentliche Einheiten denen dies jedoch nicht möglich oder wo dies nur mit unverhältnismäßig hohen Kosten realisierbar ist, sollen hingegen den *non-capitalisation-approach* verfolgen und sämtliche Objekte getrennt von Bilanz und GuV darstellen.⁴⁴²

5.2.6.5 Selbst genutzte historische Vermögenswerte

Manche *heritage assets* werden von der öffentlichen Einheit selbst genutzt, wie es häufig bei historischen Gebäuden der Fall ist. So heißt es im Konsultationspapier: „*Some assets have service potential in addition to their heritage qualities*“.⁴⁴³ Für diesen Fall sieht das IPSASB vor, auf die Funktion als *heritage asset* abzielen. Handelt es sich also beispielsweise um ein historisches Gebäude welches als Universitätsgebäude genutzt wird, stellt die Unterbringung zu Lernzwecken die Hauptfunktion dar. So könnte auch ein anderes, nicht historisches Gebäude denselben Zweck erfüllen. In diesem Fall handelt es sich per Definition nicht um ein *heritage asset*, sondern um einen anderen Vermögensgegenstand (Gebäude). So sollen selbst genutzte Vermögenswerte im Allgemeinen als anderes Anlagevermögen (*property, plant and equipment*) und nicht als *heritage asset* ausgewiesen werden. Anders ist dies jedoch z.B. bei einem historischen Museumsgebäude das auch einen bedeutsamen historischen und architektonischen Wert für das Museum haben kann. Steht dieser historische Wert in Bezug zu den darin ausgestellten Objekten, ist es nicht möglich denselben Nutzen durch ein alternatives nicht historisches Gebäude zu erhalten. In diesem Fall ist das Museum als *heritage asset* auszuweisen und als solches zu behandeln.⁴⁴⁴

⁴⁴¹ Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 3.14 f.

⁴⁴² Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 3.17 f.

⁴⁴³ *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 6.1.

⁴⁴⁴ Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 6.2 – 6.5.

5.2.6.6 Erweiterung der Anhangangaben

Zusätzlich zu den bestehenden Anhangangaben nach IPSAS 17.88 ff. empfiehlt das IPSASB weitere, detailliertere Angaben zu den vorhandenen *heritage assets*.⁴⁴⁵

Einige Vorschläge dazu sind im Folgenden angeführt:

- Art und Umfang der vorhandenen *heritage assets* sowie eine Anmerkung darüber, ob die öffentliche Einheit Zugang zu den Objekten gewährt,
- Informationen zur Klassifikation der Objekte und dem angewendeten Bilanzierungsansatz,
- weitere Angaben bei Anwendung des *capitalisation-approach*, sofern nicht sämtliche Gegenstände wertmäßig erfasst sind,
- Erklärung der Entscheidung gegen eine vollständige Bilanzierung der Objekte,
- Bekanntgabe der Erhaltungs- und Managementpolitik in Bezug auf *heritage assets* inkl. detaillierter Informationen zu Restaurierungsmaßnahmen und -projekten,
- weitere Angaben zu An- und Verkäufen bedeutsamer Gegenstände (z.B. Art des Erwerbs, geschätzte Kosten oder geschätzter Wert,...) und
- Details über die Zusammenfassung mehrerer *heritage assets* zu Gruppen oder Sammlungen.⁴⁴⁶

⁴⁴⁵ Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 5.6 – 5.17.

⁴⁴⁶ Vgl. *International Federation of Accountants IFAC (2006)*, Tz. 5.6 – 5.17.

6 Conclusio

6.1 Die nationalen und internationalen Regelungen im Vergleich

Im Folgenden wird die Behandlung von Kunst- und Kulturgütern im nationalen und internationalen Recht verglichen.

	Nationales Recht			
	Österreich		Großbritannien (FRS 30)	Kanada (FAM 2201 und AS 3.1)
	BHG 2013	UGB		
Anwendungsbereich	Kulturgüter des Bundes	alle Sachanlagen	staatl. und private <i>heritage assets</i>	Sachanlagen des Bundes
Definition	enthalten	keine	enthalten	Unterscheidung von <i>heritage assets</i> und <i>multi-use heritage assets</i>
Spezifische Regelungen für Kulturgüter?	vorhanden	keine (allgemeine Regelungen für Sachanlagen)	eigener Standard (FRS 30 <i>heritage assets</i>)	vorhanden
Darstellung	separater Posten in der Bilanz	Bilanz (keine spezifischen Regelungen)	separater Posten in der Bilanz	nur <i>operational heritage assets</i> zu bilanzieren
Wertmaßstäbe	AHK, beizulegender Zeitwert; <u>historische Objekte</u> : Kategorisierung und Berücksichtigung des Zustands	AHK	AHK, aktueller Wert (falls keine Ermittlung möglich, analog zu Sachanlagen)	<i>operational heritage assets</i> : AHK
Planmäßige Abschreibung?	idR keine (nur unbewegliche Kulturgüter)	idR keine	idR keine	über die voraussichtliche Nutzungsdauer (<i>multi-use</i>)
Offenlegung	Auflistung im Anhang	wie Sachanlagen	umfangreiche Anhangangaben	wie Sachanlagen

Tabelle 11: Vergleich – Heritage Assets im Nationalen/Internationalen Recht (Teil 1)⁴⁴⁷

⁴⁴⁷ Tabelle erstellt auf Basis der vorangehenden Inhalte sowie nach Glanz (2012), S. 143 f.

	Nationales Recht			
	USA		Neuseeland	Australien
	SFFAS 29	GASBS 34	(FRS 3)	AASB 116
Anwendungsbereich	Kulturgüter des Bundes (sofern aufgrund ihrer Eigenschaft als solche gehalten)	Kulturgüter der Gliedstaaten und Kommunen	staatl. und private <i>heritage assets</i>	staatl. und private <i>heritage assets</i>
Definition	Unterscheidung von <i>heritage assets</i> und <i>multi-use heritage assets</i>	enthalten	enthalten	keine
Spezifische Regelungen für Kulturgüter?	vorhanden	vorhanden	keine (aber spezielle Richtlinien geplant)	keine (allgemeine Regelungen für Sachanlagen)
Darstellung	Erfolgsrechnung (nur <i>multi-use heritage assets</i> in der Bilanz)	Bilanz (keine spezifischen Regelungen), Sammlungen wahlweise in der Erfolgsrechnung	Bilanz (keine spezifischen Regelungen)	Bilanz (keine spezifischen Regelungen)
Wertmaßstäbe	<i>multi-use heritage assets</i> : AHK	AHK, beizulegender Zeitwert	AHK, beizulegender Zeitwert	AHK, beizulegender Zeitwert
Planmäßige Abschreibung?	ja, über die voraussichtliche Nutzungsdauer (<i>multi-use</i>)	idR keine	idR keine	idR keine
Offenlegung	umfangreiche Anhangangaben	wie Sachanlagen	wie Sachanlagen	wie Sachanlagen

Tabelle 12: Vergleich – Heritage Assets im Nationalen/Internationalen Recht (Teil 2)⁴⁴⁸

⁴⁴⁸ Tabelle erstellt auf Basis der vorangehenden Inhalte sowie nach Glanz (2012), S. 143 f.

	Nationales Recht	Internationales Recht	
	Australien	IFRS	IPSAS
	ACT Accounting Paper		Geltende Regelung (IPSAS 17)
Anwendungsbereich	staatlich gehaltene <i>heritage assets</i>	Kulturgüter sog. <i>Government Business Enterprises (GBEs)</i>	Kulturgüter öffentlicher Unternehmen (keine <i>GBEs</i>)
Definition	enthalten	keine	enthalten
Spezifische Regelungen für Kulturgüter?	ergänzende Vorschriften zu AASB 116	keine (allgemeine Regelungen für Sachanlagen)	vorhanden
Darstellung	Bilanz oder Erfolgsrechnung (wenn kein Wert ermittelbar)	Bilanz (keine spezifischen Regelungen)	können bilanziert werden (sonst nur Anhangangaben)
Wertmaßstäbe	Aktivierung wie AASB 116 für Objekte mit einem Wert über 2.000 \$ oder 5.000 \$ (Wahlrecht); Folgebewertung mit beizulegendem Zeitwert	AHK, beizulegender Zeitwert	bei freiwilliger Bilanzierung: AHK, beizulegender Zeitwert
Planmäßige Abschreibung?	idR keine	idR keine	idR keine
Offenlegung	wie Sachanlagen; zusätzliche Angaben wenn Aktivierung unterbleibt	wie Sachanlagen	wie Sachanlagen

Tabelle 13: Vergleich – Heritage Assets im Nationalen/Internationalen Recht (Teil 3)⁴⁴⁹

Beim Vergleich der einzelnen Rechtsvorschriften im nationalen und internationalen Recht zeigt sich, dass eine einheitliche Regelung der Behandlung von *heritage assets* über Landesgrenzen hinaus wohl noch in weiter Ferne liegt. Zwischen einzelnen Ländern gibt es zwar Gemeinsamkeiten, trotzdem bestehen teilweise noch wesentliche Unterschiede.

⁴⁴⁹ Tabelle erstellt auf Basis der vorangehenden Inhalte sowie nach Glanz (2012), S. 143 f.

So gibt es in einigen Ländern noch keine spezielle Regelung für die Bewertung von Kulturgütern, weshalb dann lediglich die Bestimmungen für Sachanlagen herangezogen werden können. Dies ist beispielsweise in Österreich der Fall, sofern es sich nicht um Kulturgüter des Bundes handelt, wo es teilweise schon spezifische Vorschriften gibt. Im Bereich der Länder und Gemeinden oder im Unternehmensrecht fehlen diese jedoch bislang. Großbritannien ist hier am weitesten entwickelt, denn mit FRS 30 wurde ein eigener Standard für *heritage assets* geschaffen. In den USA besteht zumindest auf Bundesebene mit SFFAS 29 ein Standard zur Behandlung von Kulturgütern. Auch Australien verfügt über ein entsprechendes *Accounting Policy Paper*, welches ergänzende Bestimmungen in Verbindung mit dem Standard für Sachanlagen umfasst. In Kanada enthalten die allgemeinen Regelungen für Sachanlagen zumindest einige Vorschriften für *heritage assets*. In Neuseeland fehlt es bislang an Regelungen, die über jene für Sachanlagen hinausgehen. Jedoch ist die Implementierung von Richtlinien zur Behandlung von *heritage assets* geplant, welche bereits veröffentlicht jedoch noch nicht in die sog. *Treasury Instructions* übernommen wurden.

Auch auf internationaler Ebene besteht hier noch Handlungsbedarf, da sowohl die IFRS als auch die IPSAS keine spezifischen Regelungen zur Bilanzierung von Kulturgütern enthalten. Zwar gab das IPSASB im Jahr 2006 ein Konsultationspapier zu dieser Thematik heraus, jedoch gibt es bis dato keine weiteren Entwicklungen.

Auch hinsichtlich der Darstellung bestehen Unterschiede zwischen den einzelnen Regelungen. Häufig sind *heritage assets* in der Bilanz als Sachanlagen (ohne weitere Untergliederung) auszuweisen, wie beispielsweise nach UGB, in Kanada, in den USA auf Ebene der Gliedstaaten und Kommunen sowie in Neuseeland oder nach IFRS. Dagegen sind Kulturgüter in Österreich auf Bundesebene in einer separaten Position in der Bilanz auszuweisen, ebenso wie in Großbritannien und Australien (sofern ein Wert ermittelbar ist). Nach IPSAS können jene Gegenstände freiwillig in der Bilanz ausgewiesen werden (als Sachanlagen), müssen jedoch nicht. In den USA (Bundesebene) und in Australien (wenn sich kein Wert ermitteln lässt) sind sie dagegen in der Erfolgsrechnung zu erfassen.

Hinsichtlich der Wertmaßstäbe lassen sich Gemeinsamkeiten zwischen den einzelnen Regelungen erkennen. Häufig sind *heritage assets* bei Aktivierung mittels AHK anzusetzen und in weiterer Folge wahlweise zu AHK oder zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Lediglich nach UGB und in Kanada ist eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert nicht zulässig. Auch eine planmäßige Abschreibung wird idR nicht

vorgenommen, mit Ausnahme von den USA (Bundesebene) und Kanada, wo *multi-use heritage assets* über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Im Anhang sind großteils lediglich die allgemeinen Angaben für Sachanlagen auf Kulturgüter anzuwenden. Spezifische Angaben darüber hinaus sind nur in den USA (Bundesebene), in Großbritannien und in Österreich (Bundesebene) zu veröffentlichen.

So lässt sich insgesamt sagen, dass zumindest bezüglich der Wertmaßstäbe großteils Einigkeit besteht, wenngleich auch der Ansatz zu AHK oder zum beizulegenden Zeitwert Kritik mit sich bringt. Jedoch ist es in den meisten Ländern und auch auf internationaler Ebene notwendig, weiterhin an spezifischen Regelungen, d.h. an eigenen Standards oder zumindest Richtlinien, zu arbeiten. Hierbei ist eine Zusammenarbeit auf internationaler Ebene wünschenswert, um von vorneherein für eine einheitliche Behandlung jener Gegenstände zu sorgen.

6.2 Fazit

Es hat sich gezeigt, dass die jeweiligen Staaten oder internationalen Standardsetter bei der Entwicklung von einheitlichen, sinnvollen Regelungen zur bilanziellen Behandlung von Kunst- und Kulturgütern vor zahlreichen Herausforderungen stehen. Schon die Definition erweist sich als schwierig, da es auch hier zwischen den einzelnen Institutionen keine Einheitlichkeit gibt. Besonders im Bereich der Bewertung ergibt sich eine Reihe von Problemen bei der Entwicklung von geeigneten Wertmaßstäben. Denn bewährte, bereits erprobte Wertgrößen wie die AHK oder der beizulegende Zeitwert sind zwar für Sachanlagen eine sinnvolle Herangehensweise, jedoch muss man diesen in Verbindung mit der Bewertung von kulturellen Vermögenswerten eher kritisch entgegenstehen. Aufgrund zahlreicher Besonderheiten von Kunst- und Kulturgütern, wie beispielsweise der Vielzahl an subjektiven Merkmalen, den spezifischen Marktverhältnissen oder nicht quantifizierbaren Faktoren kann es keine komplette Überwälzung der Regelungen zu Sachanlagen geben. So müssen, falls man sich für eine zwingende Bilanzierung entscheidet, entsprechende zweckmäßige Regelungen entwickelt werden.

Der Klärungsbedarf ist dabei nach wie vor umfangreich, denn bis dato ist auch die Frage nach der Bilanzierungsfähigkeit und dem Zweck bzw. Nutzen einer Bilanzierung jener Objekte noch nicht geklärt. Aus Sicht der Museen ist eine verpflichtende Bilanzierung aller Objekte vermutlich nicht wünschenswert, da dies zu erheblichen Aufwänden und Schwierigkeiten führen würde. Außerdem vertreten einige Museen den Standpunkt, dass

die Abbildung aller wertbildenden Faktoren, d.h. auch der subjektiven Merkmale, unmöglich und kein Experte dazu befähigt ist. Aus staatlicher Sicht hingegen kann der bilanzielle Ausweis der kulturellen Vermögenswerte von Vorteil sein, zumal dieser häufig einen erheblichen Wertanteil am Vermögen ausmacht. Der Staat könnte so seiner Rechenschaftsfunktion als Erhalter der Objekte und Gebäude nachkommen. Doch noch viel wichtiger ist die Erfassung zur Feststellung der Kreditwürdigkeit, die aufgrund der zunehmenden weltweiten Staatsverschuldung eine immer wichtigere Rolle spielt. So könnte die Kreditwürdigkeit durch den Wertausweis der *heritage assets* womöglich verbessert werden. Man sieht, dass bereits bei der Frage, ob eine Bilanzierung erfolgen soll, gegensätzliche Meinungen aufeinander treffen.

Infolgedessen ist auch die Festlegung von Bewertungsmethoden noch keineswegs fortgeschritten. Zwar ergab die Recherche, dass bereits interessante Ansätze zur Behandlung von *heritage assets* existieren, doch auch diese weisen erhebliche Schwächen auf. Dabei bieten beispielsweise das hessische Bewertungsmodell, das Bewertungsmodell nach Stein / Franke oder der Ansatz des IPSASB eines Separatausweises einige Vorteile bzw. Erleichterungen, jedoch überwiegen auch hier die Kritikpunkte.

So ist z.B. der benötigte Erhaltungsaufwand beim von Stein / Franke erarbeiteten Konzept eine sehr subjektive Größe, weshalb hier die Aussagekraft im Vergleich zu den AHK nicht verbessert wird. Auch das hessische Bewertungsmodell, welches die Objekte in unterschiedliche Wertgruppen unterteilt, weist Schwächen auf. Denn zur Einteilung in die jeweiligen Kategorien sind die AHK erforderlich, was sich für Kulturgüter bekanntlich als schwierig erweist. Die vom IPSASB favorisierte Möglichkeit eines separaten Ausweises der *heritage assets* ist ev. ein guter Kompromiss. Die Objekte würden zwar nicht in der Bilanz bzw. GuV angegeben werden, wären jedoch in einer Art Eigenkapitalveränderungsrechnung, zu erfassen. Das würde die Transparenz der staatlichen und kommunalen Rechnungslegung erheblich verbessern, wenngleich auch hier die Problematik eines Wertansatzes nicht gelöst wird. Denn mit welchem Wert sind die Gegenstände anzugeben, wenn es sich z.B. um Spenden handelt? Und wie werden die bisher angeschafften Objekte berücksichtigt, die der öffentlichen Einheit bereits vor langer Zeit zugegangen sind? So sieht man, dass auch dieses Konzept einige Probleme mit sich bringt, die es zu klären gilt. Vielleicht liegt auch hier der Grund, weshalb es seit Veröffentlichung des Konsultationspapiers im Jahr 2006 keine weitere Entwicklung eines IPSAS zu *heritage assets* gegeben hat, obwohl seither bereits 9 Jahre vergangen sind.

Während auf Ebene der IPSAS die Diskussion um eine Bilanzierung von Kulturgütern stillzustehen scheint, entwickelten und veröffentlichten andere Staaten bereits entsprechende Standards. Beispielsweise gab das UK ASB 2009 den Standard FRS 30 zur Behandlung von *heritage assets* heraus. Auch in den USA besteht zumindest auf Ebene der Gliedstaaten und Kommunen das sog. GASBS 34 zur Regelung von *works of art and historical treasures*. Auch Australien und Neuseeland widmen sich in eigenen Standards oder Leitfäden der Behandlung jener Vermögenswerte. In Kanada besteht zwar noch kein eigener Standard für Kulturgüter, jedoch enthält der Standard zu Sachanlagen entsprechende Bestimmungen.

Europaweit, so auch in Österreich und Deutschland, sind jedoch häufig nur die allgemeinen Regelungen zu Sachanlagen vorhanden, die sich aber als eher unpassend erwiesen. Zwar gaben z.B. in Deutschland einige Länder oder Kommunen eigene Richtlinien oder Leitfäden zur Behandlung von Kulturgütern heraus, das erschwert aber auch eine bundesweite Regelung. In Österreich orientiert sich der Staat seit der Haushaltsrechtsreform teilweise an den Regelungen nach IPSAS, weshalb ein entsprechender Standard für *heritage assets* auch hierzulande wünschenswert wäre. Bislang wurden in der staatlichen Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2013 lediglich jene Kulturgüter bilanziell erfasst, zu denen Wertangaben vorlagen, was jedoch nur auf einen kleinen Teil zutraf. Der restliche Bestand bzw. einige historischen Gebäude wurden ohne Wert im Anhang aufgelistet. So ist auch hier eine konsistente und transparente Vorgehensweise eher fraglich.

Insgesamt kann man sagen, dass auf nationaler Ebene aber auch auf internationaler Ebene nach wie vor erheblicher Diskussionsbedarf im Bereich der Behandlung von Kulturgütern vorhanden ist. Im nationalen Recht wird diese Diskussion v.a. aufgrund des voranschreitenden New Public Management, d.h. der zunehmenden Internationalisierung der öffentlichen Rechnungslegung, vorangetrieben. Auch wenn eine internationale Harmonisierung noch in ferner Zukunft steht, wäre zumindest eine bundesweite Regelung innerhalb der Staaten wünschenswert. Für Deutschland heißt das, von den einzelnen landesweiten Richtlinien abzugehen und sich für eine gemeinsame Bewertungsmethode zu entscheiden. In Österreich ist noch wesentlich mehr Diskussion erforderlich, da hier zu diesem Thema kaum Richtlinien innerhalb der einzelnen Gemeinden bestehen, von einer bundesweiten Regelung ganz abgesehen. Doch aufgrund der Schwierigkeiten und

Uneinigkeiten wird eine einheitliche bilanzielle Behandlung von Kulturgütern wohl noch für längere Zeit zur Gänze oder teilweise ungeklärt bleiben.

Literaturverzeichnis

Monografien

- Berit, A.* (2013) Einführung in IPSAS – Grundlagen und Fallstudie, Kommunale Verwaltungssteuerung Band 8, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co KG: Berlin
- Drinkuth, F. S.* (2003) Der moderne Auktionenhandel – Die Kunstwissenschaft und das Geschäft mit der Kunst, Böhlau Verlag GmbH & Cie: Köln
- Held, B.* (2011a) Bewertungsmodell gemeinnütziger Heritage Assets – Diskussionspapier, Wissenschaftliche Schriftenreihe – New Public Management, Band 1, Steinbeis-Edition: Stuttgart
- Hummel, M.; Berger, M.* (1988) Die volkswirtschaftliche Bedeutung von Kunst und Kultur – Gutachten im Auftrag des Bundesministers des Innern, Duncker & Humblot GmbH: Berlin
- Hurlebaus, A.* (2012), Grundsätze ordnungsmäßiger kommunaler Rechnungslegung und ihre Auslegung im Hinblick auf die Bewertung kommunaler Sachanlagen, Springer Fachmedien: Wiesbaden
- Jeuthe, G.* (2011) Kunstwerte im Wandel – Die Preisentwicklung der deutschen Moderne im nationalen und internationalen Kunstmarkt 1925 bis 1955, Schriften der Forschungsstelle „Entartete Kunst“, Akademie Verlag GmbH: Berlin
- Lenski, S.* (2013) Öffentliches Kulturrecht, Mohr Siebeck: Tübingen
- Lüdenbach, N.; Hoffmann, W.* (2010) IFRS Kommentar – Das Standardwerk, 8. Auflage, Haufe-Lexware GmbH & Co KG: Freiburg
- Lynen, P. M.* (2013a) Kunstrecht 2: Schwerpunkte des Kunstgewährleistungsrechts, Springer Fachmedien: Wiesbaden
- Lynen, P. M.* (2013b) Kunstrecht 1: Grundlagen des Kunstrechts, Springer Fachmedien: Wiesbaden
- Mannebach, H.* (2011) Wer vermisst schon Mona Lisa? – Vom Überfluss der Kunst, epubli GmbH: Berlin
- Marettke, C.; Dörschell, A.; Hellenbrand, A.* (2006) Kommunales Vermögen richtig bewerten, 2. Auflage, Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co KG: München
- Müller-Marqués Berger, T.* (2008) Internationale Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (IPSAS): Grundlagen und Einzeldarstellungen, Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft, Steuern, Recht GmbH: Stuttgart

- Raupach, B.; Stangenberg, K. (2009) Doppik in der öffentlichen Verwaltung – Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete, 2. Auflage, Gabler I GWV Fachverlage GmbH: Wiesbaden
- Thorn, B. (2005) Internationaler Kulturgüterschutz nach der Unidroit-Konvention, De Gruyter Rechtswissenschaften Verlags-GmbH: Berlin
- Siegel, M. (1985) Denkmalpflege als öffentliche Aufgabe – Eine ökonomische, insitutionelle und historische Untersuchung, Vandenhoeck und Ruprecht: Göttingen
- Weller, M.; Kemle, N.; Dreier, T.; Lynen, M. (2010) Kunst im Markt – Kunst im Recht, Tagungsband des Dritten Heidelberger Kunstrechtstags am 09. und 10. Oktober 2009, Schriften zum Kunst- und Kulturrecht, Nomos Verlagsgesellschaft: Baden-Baden
- Wöltje, J. (2012) IFRS, 6. Auflage, Haufe-Lexware: Freiburg
- Wysocki, V. (2005), Wirtschaftliches Prüfungswesen – Band I: Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses nach dem Handelsgesetzbuch, 4. Auflage, Oldenbourg Wissenschaftsverlags GmbH: München
- Zembylas, T. (1997) Kunst oder Nichtkunst – Über Bedingungen und Instanzen ästhetischer Beurteilung, WUV-Universitätsverlag: Wien

Zeitschriftenaufsätze

- BDO Deutsche Warentreuhand AG (2009) Rechnungslegung / Doppik, Kommunal, Heft 02/09, S. 11 – 15, Online unter:
http://www.bdo.de/dateien/user_upload/pdf_publikationen/fachmitteilungen/Kommunal/Korr_Kommunal_2-09.pdf [Zugriff am 12.09.2014]
- Budäus, D.; Hilgers, D; Burth, A. (2013) European Public Sector Accounting Standards – Ist eine Harmonisierung des europäischen Haushaltsrechts sinnvoll?, Haushaltszeitung, Heft 2/2013, S. 11 – 14, Online unter:
http://www.epsas.eu/documents/Bud%C3%A4us_Burth_Hilgers_Harmonisierung_europ%C3%A4ischen_Haushaltsrechts.pdf [Zugriff am 12.10.2014]
- Ecker, B. (2013) Wie viel ist Österreich wert?, Format Online, Online unter:
<http://www.format.at/articles/1304/581/351152/wie-oesterreich> [Zugriff am 30.07.2014]
- Engstler, L. (1964) Die territoriale Bindung von Kulturgütern im Rahmen des Völkerrechts, Schriftreihe: Annales Universitäts Saraviensis, Rechts- und wirtschaftswissenschaftliche Abteilung, Heft 8: Köln, Berlin, Bonn, München
- Erdsiek-Rave, U. (2004) Wozu kulturelle Grundversorgung? – Stellungnahmen von kulturpolitischen Akteuren. Kulturpolitische Mitteilungen, Heft Nr. 106 (3/04), S. 35,

- Online unter: http://www.kupoge.de/kumi/pdf/kumi106/kumi106_35-44.pdf [Zugriff am 12.08.2014]
- Glanz, St.* (2012) Bilanzierung von Kultur- und Naturgütern (Heritage Assets) – Internationale und Schweizer Harmonisierung in Sicht?, Finanz- und Rechnungswesen – Jahrbuch 2012, S. 133 – 160
- Gludovatz, T.* (2004) Rechtsformen österreichischer Museen, Neues Museum – Die österreichische Museumszeitschrift, Heft 04/02 2004, S. 10 – 11, Online unter: http://www.museumsbund.at/uploads/neues_museum_archiv/2004_2.pdf [Zugriff am 03.08.2014]
- Held, B.* (2011b) Kunst, in Zahlen gefasst, Transfer, Heft 03/2011, S. 33 – 34
- Heuer, C.* (2008) Die Bewertung von Kunstgegenständen, NJW, Heft 2008, S. 689 ff.
- Leitner, F. W.* (2004) Rechtsformen österreichischer Museen, Neues Museum – Die österreichische Museumszeitschrift, Heft 04/02 2004, S. 8 – 9, Online unter: http://www.museumsbund.at/uploads/neues_museum_archiv/2004_2.pdf [Zugriff am 03.08.2014]
- Muchitsch, W.* (2004) Rechtsformen österreichischer Museen, Neues Museum – Die österreichische Museumszeitschrift, Heft 04/02 2004, S. 16–17, Online unter: http://www.museumsbund.at/uploads/neues_museum_archiv/2004_2.pdf [Zugriff am 03.08.2014]
- Ritschel, K.* (2008) Vom Wert der Sammlungen – Museumsgüter in der Bilanz, Museumskunde, Band 73 (1/08), S. 80 – 91
- Stein, B.; Franke, R.* (2005) Die Bewertung von Kunstgegenständen und Kulturgütern in kommunalen Bilanzen, Der Gemeindehaushalt, Heft 12/2005, S. 270 f
- Trenkler, T.* (2014) Essl macht Druck: Republik soll Sammlung kaufen, Der Standard am 24. März 2014, Online unter: <http://derstandard.at/1395363004241/bauMax-will-zur-Rettung-Essl-Kunstsammlung-an-Republik-verkaufen> [Zugriff am 17.02.2015]
- Vogelpoth, N.; Meinen, J.* (2008) Natur- und Kulturgüter in der öffentlichen Rechnungslegung – Konsultationspapier des IPSAS Board, Die Wirtschaftsprüfung, Heft 20/2008, S. 974 – 977
- Zuna-Kratky, G.* (2004) Rechtsformen österreichischer Museen, Neues Museum – Die österreichische Museumszeitschrift, Heft 04/02 2004, S. 6 – 7, Online unter: http://www.museumsbund.at/uploads/neues_museum_archiv/2004_2.pdf [Zugriff am 03.08.2014]

Online-Quellen und sonstige Materialien

- ACT Government* (2009) ACT Accounting Policy – Heritage and Community Assets, Online unter: <http://www.andrewwhitehead.com/AASB-116-fact-sheet.pdf> [Zugriff am 10.12.2014]
- AFRAC* (2008) Stellungnahme – Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor, Online unter: http://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC_Zuschuss_PSE_Stellungnahme_Juni08.pdf [Zugriff am 11.02.2015]
- Anton, J.* (2010) IPSAS – Ein Weg zur Internationalisierung der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor, Online unter: <http://www.prof-dr-anton.de/ipsas-grundlagen.html> [Zugriff am 19.12.2014]
- ASB* (2007) Statement of Principles for Financial Reporting – Interpretation for Public Benefit Entities, Online unter: <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/Interpretation-of-the-Statement-of-Principles-for/Interpretation-Statement-of-Principles-for-Financi.pdf> [Zugriff am 08.10.2014]
- Australia ICOMOS Incorporated* (2013) The Burra Charter – The Australia ICOMOS Charter for Places of Cultural Significance, Online unter: <http://australia.icomos.org/wp-content/uploads/The-Burra-Charter-2013-Adopted-31.10.2013.pdf> [Zugriff am 12.10.2014]
- Bibliographisches Institut GmbH: Duden* (2013), Online unter: <https://www.duden.de> [Zugriff am 18.08.2014]
- BKA Kunst und Kultur* (k.A.) Kulturinstitutionen des Bundes, Online unter: <http://www.kunstkultur.bka.gv.at/site/7986/default.aspx> [Zugriff am 19.08.2014]
- BKA Öffentlicher Dienst* (k.A.) Ausgliederungen, Online unter: <https://www.oeffentlicherdienst.gv.at/fakten/organisation/ausgliederungen/ausgliederungen.html> [Zugriff am 11.02.2015]
- BKA* (2013) Skriptum: Grundzüge des Haushaltswesens (Gruppe 1) GA 17, 3. Auflage, Bundesministerium für Finanzen in Zusammenarbeit mit dem BKA III/6: Wien, Online unter: https://www.oeffentlicherdienst.gv.at/vab_dokumente/skripten/SGA_17.pdf. [Zugriff am 08.11.2014]
- BMF* (k.A.), Haushaltsrechtsreform – Allgemeine Informationen, Online unter: <https://www.bmf.gv.at/budget/haushaltsrechtsreform/allgemeine-informationen.html> [Zugriff am 29.07.2014]
- BMF* (2011) Anfragenbeantwortung (7759/AB) durch die Bundesministerin für Finanzen Mag. Dr. Fekter zur schriftlichen Anfrage (7832/J), Online unter:

- http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/AB/AB_07759/imfname_216434.pdf
[Zugriff am 12.02.2015]
- BMF* (2013a) Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1. Jänner 2013, Online unter:
https://www.bmf.gv.at/budget/haushaltsrechtsreform/Bundesdokument_Eroeffnungsbilanz.pdf?4jwn31 [Zugriff am 15.06.2014]
- BMF* (2013b) Geschäftsbericht – Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1. Jänner 2013, Online unter:
https://www.bmf.gv.at/budget/haushaltsrechtsreform/BMF_Geschaeftsbericht.pdf?4jwn32 [Zugriff am 15.06.2014]
- Burth, A. (k.A.)* International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Online unter:
<http://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-ipsas.html> [Zugriff am 27.11.2014]
- Deloitte* (2012) IPSAS Summary – International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Audit.Tax.Consulting.Financial Advisory, Online unter:
<http://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/deloitte-ipsas-summary-2012-edition> [Zugriff am 10.10.2014]
- Erhart, P.; Seiwald, J.* (2014) Expertengespräch Wirtschaftsuniversität Wien: Die Reform des öffentlichen Rechnungswesens: Erfahrungen, Erfolge und Enttäuschungen – Einleitung, Online unter:
http://www.wu.ac.at/orgstudies/uploads/pdfs/expertengespraech12_2014.pdf [Zugriff am 14.02.2015]
- Eurostat* (2014) Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen – ESVG 2010, Amt für Veröffentlichungen der Europäischen Union: Luxemburg, Online unter:
<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5925749/KS-02-13-269-DE.PDF>
[Zugriff am 11.09.2014]
- Felderer, B., Müllbacher, S., Schnabl, A., Stix, S.* (2008) Prüfung ausgewählter geförderter Kunst- und Kultureinrichtungen bezüglich ihrer ökonomischen Wirkungen in Österreich – Projektbericht, Institut für höhere Studien (IHS): Wien, Online unter:
http://www.kunstkultur.bka.gv.at/Docs/kuku/medienpool/16793/einrichtungen_oekw.pdf [Zugriff am 08.07.2014]
- Hessischer Landtag* (2005) Kontierungshandbuch des Landes Hessen – Regelungen zur Bewertung und Inventarisierung von Kunst- und Sammlungsgegenständen, Online unter: <http://starweb.hessen.de/cache/DRS/16/3/05223.pdf> [Zugriff am 19.01.2015]
- IASB* (2010) The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010, Online unter:
<http://www.ifrs.org/News/Press-Releases/Documents/ConceptualFW2010vb.pdf>
[Zugriff am 22.10.2014]
- International Federation of Accountants IFAC* (2006) Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting – Consultation Paper, Online unter:

- http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/IPSASB_Heritage_Assets.pdf
[Zugriff am 25.10.2014]
- IPSASB* (2009) Glossary of defined Terms, Online unter:
<https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/glossary-of-defined-terms-1.pdf> [Zugriff am 23.01.2015]
- IPSASB* (2012) Terms of Reference – History of the Terms of Reference, Online unter:
http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A6_Terms_of_Reference_1.pdf [Zugriff am 15.11.2014]
- itrans-Gesellschaft für Wissenstransfer* (k.A.) Kulturgüterschutz, Kulturgut, Online unter:
<https://kulturgueterschutz.wordpress.com/was-sind-kulturguter/> [Zugriff am 14.07.2014]
- Kemle, N. B.* (k.A.) Kunst & Recht – Informationen um Kunst und Recht: Kunstwerk, Online unter: <http://www.kunst-recht.de/html/kunstwerk.html> [Zugriff am 13.10.2014]
- Krupova, L.* (k.A.) The Impact of FRS 30 Heritage Assets on Leading British Museums and Art Galleries, Anglia Ruskin University, Online unter:
https://bafa.group.shef.ac.uk/submission_system/view_submissions/index.php?download_paper=39 [Zugriff am 15.12.2014]
- Land Bayern* (2008) Bayerisches Staatsministerium des Innern: Erfassung und Bewertung kommunalen Vermögens (Bewertungsrichtlinie – BewertR) vom 29. September 2008, Online unter: <http://www.voeb.de/download/by05> [Zugriff am 05.01.2015]
- Land Brandenburg* (2004) Ministerium des Innern des Landes Brandenburg: Richtlinie zur Bewertung des kommunalen Vermögens und der kommunalen Verbindlichkeiten (Bewertungsrichtlinie – BewertR) vom 13. Mai 2004, Online unter:
http://www.doppikom.brandenburg.de/media_fast/4055/Entwurf%20BewertR10051910.pdf [Zugriff am 13.02.2015]
- Land Rehinland-Pfalz* (2009) Standards für die staatliche doppelte Buchführung nach § 7a HGrG i.V.m. § 49a HGrG vom 26. November 2009, Online unter:
www.voeb.de/download/rp10 [Zugriff am 13.02.2015]
- Landesmuseen Österreich* (k.A.) Online unter: <http://www.landesmuseen.at/index.html>
[Zugriff am 29.07.2014]
- Moore Stephens* (k.A.) Anwendung der IPSAS, Online unter:
http://www.msct.at/public_sector/i_anwendungen.html [Zugriff am 26.11.2014]
- Mosena, R.; Roberts, L.* (2009) Gabler Kompakt-Lexikon – Volkswirtschaftslehre, 3. Auflage, Gabler / GWV Fachverlage GmbH: Wiesbaden

Museum Absam (k.A.), Online unter: <http://www.absammuseum.at/4DCGI/home> [Zugriff am 29.09.2014]

Museum Mödling (k.A.) Thonetschlössl, Online unter: <http://www.museum-moedling.at/> [Zugriff am 29.09.2014]

Office of the Comptroller General (2010) Financial Administration Manual (FAM) 2201 Tangible Capital Assets, Online unter: <http://www.fin.gov.nt.ca/FAMWeb/2200%20Accounting%20for%20Public%20Property/2201/> [Zugriff am 10.01.2015]

Statistik Austria (k.A.) Öffentlicher Sektor, Online unter: http://www.statistik.at/web_de/statistiken/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/oeffentlicher_sektor/ [Zugriff am 26.01.2015]

Statistik Austria (2013a) Museale Einrichtungen 2012 nach Ausstellungsschwerpunkt (UNESCO-Kategorien), Rechtsträger und Eigentümer bzw. Erhalter, Online unter: http://www.statistik.at/web_de/statistiken/bildung_und_kultur/kultur/museen_und_ausstellungen/021259.html [Zugriff am 02.06.2014]

Statistik Austria (2013b) Direktion Volkswirtschaft: Gemeindeeinheiten in Österreich – Bestandsaufnahme 2012 durch Statistik Austria, Online unter: www.statistik.at/web_de/static/gemeindeeinheiten_in_oesterreich_-_bestandsaufnahme_2012_071258.pdf [Zugriff am 12.02.2015]

Statistik Austria (2014a) Die volkswirtschaftliche Bedeutung des Tourismus in Österreich 2000 bis 2013, Tourismus-Satellitenkonto für Österreich, WIFO: Wien, Online unter: http://www.statistik.at/web_de/statistiken/tourismus/tourismus-satellitenkonto/wertschoepfung/019848.html [Zugriff am 22.07.2014]

Statistik Austria (2014b) Direktion Volkswirtschaft: Erläuterungen zur Einheitenliste Öffentlicher Sektor, Online unter: http://www.statistik.at/web_de/statistiken/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/oeffentlicher_sektor/index.html [Zugriff am 12.02.2015]

Statistik Austria (2014c) Einheiten des Öffentlichen Sektors gemäß ESVG – Stand September 2014, Online unter: http://www.statistik.at/web_de/statistiken/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/oeffentlicher_sektor/index.html [Zugriff am 12.02.2015]

Temel, R., Dögl, C., Kagel, E. (2006) Wissenschaftliches und kulturelles Erbe in Österreich, uma information technology GmbH: Wien, Online unter: http://www.rat-fte.at/tl_files/uploads/Studien/061024_Machbarkeitsstudie_KulturellesErbe_uma_approbiert_VERSION%20WWW.pdf [Zugriff am 18.09.2014]

Temel, R., Dögl, C. (2007) Kulturelles Erbe und Wirtschaft in Österreich, uma information technology GmbH: Wien, Online unter:

http://www.uma.at/files/downloads/Kulturelles-Erbe_und_Wirtschaft_uma.pdf
[Zugriff am 18.09.2014]

The Treasury (2002) Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets, Online unter:
<http://www.treasury.govt.nz/publications/guidance/reporting/accounting/cultural/valuation-guide-cultural.pdf> [Zugriff am 10.01.2015]

UNESCO (k.A.), Kulturelle Bildung – Arts Education, Online unter:
http://www.unesco.at/bildung/bildung_kultur.htm [Zugriff am 9.10.2014]

UNESCO (1993), Übereinkommen zum Schutz des Kultur- und Naturerbes der Welt samt österreichischer Erklärung, BGBl.Nr. 60/1993 ST0029, Online unter:
http://www.unesco.at/kultur/welterbe/wh-konvention_dt.pdf [Zugriff am 12.08.2014]

UNESCO (2001), Allgemeine Erklärung zur kulturellen Vielfalt - 31. UNESCO-Generalkonferenz, Online unter:
http://www.unesco.at/kultur/basisdokumente/deklaration_kulturelle_vielfalt.pdf
[Zugriff am 13.08.2014]

Universalmuseum Joanneum GmbH (k.A.), Online unter: <http://www.museum-joanneum.at/> [Zugriff am 29.09.2014]

Universalmuseum Joanneum GmbH (2013a) Geschäftsbericht 2013, Online unter:
http://www.museum-joanneum.at/fileadmin//user_upload/das-joanneum/Ueber_Uns/pdfs/GB_2013.pdf [Zugriff am 14.10.2014]

Universalmuseum Joanneum GmbH (2013b) Jahresabschluss 2013 (Firmenbuchauszug)

Universalmuseum Joanneum GmbH (2012) Jahresabschluss 2012 (Firmenbuchauszug)

WKO (2012) FHP Analysen – Analyse des Bundesbudgets 2013, Abteilung für Finanz- und Handelspolitik (FHP): Wien, Online unter:
https://www.wko.at/Content.Node/Interessenvertretung/Budget--Steuern-und-Finanzierung/Analysen_1211_Bundesbudget_2013_2.pdf [Zugriff am 10.10.2014]

WKO (2014) FHP Analysen – Analyse des Bundesbudgets 2013 (aktualisierte Version), Abteilung für Finanz- und Handelspolitik (FHP): Wien, Online unter:
https://www.wko.at/Content.Node/Interessenvertretung/Budget--Steuern-und-Finanzierung/Analysen_1405_Eroeffnungsbilanz_des_Bundes.pdf [Zugriff am 03.01.2015]

Gesetze und Verordnungen

Bundeshaushaltsverordnung 2013 in der Fassung der Bekanntmachung vom 24.08.2010 (BGBl. II Nr. 266/2010)

Budmuseen-Gesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.01.2002 (BGBl. I Nr. 14/2002), zuletzt geändert durch Gesetz vom 09.07.2014 (BGBl. I Nr. 46/2014)

Deutsches Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW – NKFG NRW vom 16.11.2004 (GV. NRW. 41/2004 S. 643 – 682)

Eröffnungsbilanzverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.12.2011 (BGBl. II Nr. 434/2011)

Kommunales Finanzmanagementgesetz Nordrhein-Westfalen in der Fassung vom 24.11.2004 (GV. NRW Nr. 41/2004, S. 643 – 682)

Unternehmensgesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.05.1897 (dRGBL. S. 219/1897), zuletzt geändert durch Gesetz vom 13.01.2015 (BGBl. I Nr. 22/2015)

Standards

Australian Accounting Standards Board (AASB) Standard Nr. 116 in der Fassung vom 2. August 2010, Herausgegeben von: Australian Accounting Standards Board, Online unter: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB116_07-04_ERDRjun10_07-09.pdf [Zugriff am 8.01.2015]

Accounting Standard 3.1 in der Fassung vom 1. April 2001, Herausgegeben von: Treasury Board of Canada, Online unter: <http://www.tbs-sct.gc.ca/pol/doc-eng.aspx?id=12176§ion=HTML> [Zugriff am 11.01.2015]

Financial Reporting Standard (FRS) Nr. 3 in der Fassung von März 2010, Herausgegeben von: Institute of Chartered Accountants of New Zealand, Online unter: <https://nzica.com/Technical/Financial-reporting/Standards-and-guidance/~media/NZICA/Docs/Tech%20and%20Bus/Financial%20reporting/FRS/FRSs%20%20SSAPS/FRS-3%20Accounting%20for%20property%20plant%20and%20equipment.ashx> [Zugriff am 22.01.2015]

Financial Reporting Standard (FRS) Nr. 30 in der Fassung von Juni 2009, Herausgegeben von : UK Accounting Standards Board (ASB), Online unter: <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-30-Heritage-Assets-%28June-2009%29.aspx> [Zugriff am 12.01.2015]

Governmental Accounting Standards Board Statement (GASBS) Nr. 34 in der Fassung von Juni 1999 (No. 171-A), Herausgegeben von: UK Governmental Accounting Standards Board (GASB), Online unter: <http://www.gasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175824063624&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs> [Zugriff am 20.01.2015]

International Accounting Standards (IAS)/International Financial Reporting Standards (IFRS) Nr. 16, 36, Herausgegeben von: International Accounting Standards Board (IASB); in: Kodex des internationalen Rechts, Herausgegeben von Univ-Prof. Dr. W. Doralt, Stand 1.1.2014, 14. Auflage, Linde Verlag Wien Ges.m.b.H.: Wien

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Nr. 1, 9, 12, 17 und 26,
Herausgegeben von: International Public Sector Accounting Standards Board
(IPSASB) in: Handbook of International Public Sector Accounting
Pronouncements (2014) Online unter: [https://www.ifac.org/publications-
resources/2014-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements](https://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements)
[Zugriff am 25.10.2014]

Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS) Nr. 29 in der Fassung vom
7. Juli 2005, Herausgegeben von: US Federal Accounting Standards Advisory Board
(FASAB), Online unter: http://www.fasab.gov/pdf/sffas_29.pdf [Zugriff am
15.01.2015]

Anhang

Auszug aus der Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1. Jänner 2013

(Aufstellung der Kunst- und Kulturgüter)

Unterricht, Kunst und Kultur (UG 30)
Eröffnungsbilanz 2013 Kurzfassung
 (Beträge in Euro)

Bilanz-Position	AKTIVA	Anfangsbestand 01.01.2013
	AKTIVA	1.067.734.849,92
A	Langfristiges Vermögen	1.055.876.591,90
A.I	Immaterielle Vermögenswerte	7.420,15
A.II	Sachanlagen	928.159.368,98
A.II.2	Gebäude und Bauten	706.508.628,85
A.II.3	Technische Anlagen	22.365.155,73
A.II.4	Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung	113.764.314,95
A.II.5	Kulturgüter	85.521.269,45
A.III	Wertpapiere und sonstige Kapitalanlagen	0,00
A.IV	Beteiligungen	113.932.355,61
A.IV.1	an verbundenen Unternehmen	107.235.637,85
A.IV.2	an assoziierten Unternehmen	6.696.717,76
A.V	Langfristige Forderungen	13.777.447,16
A.V.5	Sonstige langfristige Forderungen (v)	6.867.081,53
A.V.6	Sonstige langfristige Forderungen (nv)	6.910.365,63
B	Kurzfristiges Vermögen	11.858.258,02
B.I	Kurzfristiges Finanzvermögen	0,00
B.II	Kurzfristige Forderungen	10.529.703,76
B.II.1	aus gewährten Darlehen	2.316.000,00
B.II.3	aus Lieferungen und Leistungen	2.359.598,98
B.II.5	Sonstige kurzfristige Forderungen (v)	2.153.457,73
B.II.6	Sonstige kurzfristige Forderungen (nv)	3.700.647,05
B.III	Vorräte	1.000.056,69
B.III.1	Vorräte	1.000.056,69
B.IV	Liquide Mittel	328.497,57
B.IV.1	Kassa, Bankguthaben bei Kreditinstituten und Banken	328.497,57

Auszug unbeweglicher und beweglicher Kulturgüter

Bezeichnung	Buchwert in Euro	beweglich/unbeweglich
Massivbauten	3.287.486.919,13	unbeweglich
Repräsentativbauten	322.830.015,31	unbeweglich
Archive, Sammlungen, Bibliotheken	72.621.191,78	beweglich
Kunstgegenstände	25.911.654,85	beweglich
Garagen, Glashäuser, Magazine	25.566.892,24	unbeweglich
Hütten, Baracken, Stallungen	4.663.829,87	unbeweglich
Stilmöbel	2.650.935,76	beweglich
Sonstige Bauwerke	1.250.519,04	unbeweglich
Einrichtung und Ausstattung	1.013.935,91	beweglich
Spezialausrüstung	63.273,59	beweglich
Bodenbelag und Wandverkleidung	22.750,34	beweglich
Möbel	17.974,59	beweglich
Sitzmöbel	5.642,31	beweglich
Küchenausstattung	4.413,96	beweglich
Heizungsanlagen	450,00	beweglich/unbeweglich
Sonstiges Inventar	7,26	beweglich

Auszug bewerteter unbeweglicher Kulturgüter

Gebäude	Buchwert in Euro
Hauptgebäude - Schloss Schönbrunn	285.696.681,00
Naturhistorisches Museum	160.334.115,20
Kunsthistorisches Museum	113.179.755,73
Staatsoper	102.816.000,00
Burgtheater	98.097.888,00
Museum für Angewandte Kunst	78.298.550,40
Albertina	41.806.102,84
Amtsgebäude Verfassungsgerichtshof	40.425.896,00
Technisches Museum	36.655.606,89
Historisches Parlamentsgebäude - Rampenbereich	33.892.131,91
Amtsgebäude Postgasse	30.517.132,80
Volksooper	26.321.079,60
Österreichische Nationalbibliothek	20.112.285,20
Österreichisches Theatermuseum	19.189.043,53
Pfarrkirche St. Augustin	12.287.197,44
Winterreitschule	11.102.313,60
Justizanstalt Schwarzenau	10.807.600,00

Bewertete Kulturgüter der Bundesmuseen

Budmuseum	Buchwert in Euro
Österreichische Nationalbibliothek	23.010.402,89
Kunsthistorisches Museum/Museum für Völkerkunde/ Österreichisches Theatermuseum	9.556.178,78
Österreichische Galerie Belvedere	9.475.141,44
Museum moderner Kunst Stiftung Ludwig Wien (MUMOK)	7.412.028,67
Albertina	6.121.918,97
Österreichisches Museum für angewandte Kunst	2.874.005,31
Technisches Museum Wien mit Österreichischer Mediathek	1.300.762,26
Naturhistorisches Museum	1.208.285,18
gesamt	60.958.723,50

Kurzfassung

Diese Masterarbeit widmet sich der bilanziellen Behandlung von Kunst- und Kulturgütern (*heritage assets*) in staatlichem Eigentum. Aufgrund der spezifischen Beschaffenheit jener Objekte können die allgemeinen Regelungen zu Sachanlagen meist nicht herangezogen werden. Häufig sind jedoch nur diese vorhanden, weshalb sich aufgrund der zunehmenden Internationalisierung der staatlichen Rechnungslegung (New Public Management) zunehmend die Frage nach geeigneten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden stellt. Dabei sind zumindest im internationalen Raum bereits einige Ansätze vorhanden, und auch das International Public Sector Accounting Standards Board hat dieser Thematik 2006 ein eigenes Konsultationspapier gewidmet. Innerhalb Österreichs bestehen bislang kaum Richtlinien oder gesetzliche Regelungen zur Behandlung von Kulturgütern, sodass in der Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1. Jänner 2013 lediglich ein geringer Anteil der staatlichen kulturellen Vermögenswerte in der Bilanz erfasst wurde.

Abstract

This Master Thesis deals with the accounting of cultural heritage assets under state ownership. Because of the specific characteristics of those objects a full transfer of the standards on property, land and equipment is not possible. But particularly in the light of ongoing New Public Management, i.e. the internationalisation of public accounting, the question of suitable accounting methods comes up. From an international perspective there exist a few interesting approaches on this topic and also the International Public Sector Accounting Standards Board in 2006 published a consulting paper on the accounting of heritage assets. Within Austria there still exists only little Regulation on the treatment of cultural assets. For this reason the state accounted only a small amount of its heritage assets in the “Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2013” (state balance sheet).

Curriculum Vitae

Persönliche Daten

- Isabella Steiner, BSc
- Kontakt: isabella.steiner7@gmail.com

Ausbildung

- seit Okt. 2013 **Masterstudium Betriebswirtschaft, Universität Wien**
Spezialisierungen:
- Externe Unternehmensrechnung
 - Public Utility Management
 - Teilbereiche aus Revision, Steuern und Treuhand (auf freiwilliger Basis)
- 2009 – 2013 **Bachelorstudium Betriebswirtschaft, Universität Wien**
Spezialisierungen:
- Externe Unternehmensrechnung
 - Revision, Steuern und Treuhand
 - Organisation und Personal
- 2004 – 2009 **Handelsakademie IBC Hetzendorf, Wien**
- 2000 – 2004 **BRG Antonkriegergasse, Wien**

Berufspraxis

- Aug./Sept. 2014 **Praktikum – Erste Bank der österreichischen Sparkassen AG**
- seit November 2012 **Geringfügige Anstellung – Designwerkstatt Produktions+Grafik e.U.**
- 2009 **Sales Advisor bei H&M (September bis Dezember)**
- Juli 2007 **Praktikum – BAWAG PSK**