

MASTERARBEIT

Zur Erlangung des akademischen Grades
Master of Arts in Business
am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling
der FH CAMPUS 02

Die Bilanzierung in österreichischen Museumsbetrieben der öffentlichen Hand

Ein empirischer Vergleich ausgewählter Fragestellungen zu Subventionen,
Umstrukturierungen und Sammlungsobjekten

Betreuer:

FH-Hon. Prof. MMag. Matthias Schwar

vorgelegt von:

Melanie Fink, BA (2010532004)

Graz, 22.04.2022

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Graz, 22.04.2022

Melanie Fink, BA eh

Kurzfassung

Diese Masterarbeit handelt von der bilanziellen Behandlung von spezifischen Fragestellungen in Museen der öffentlichen Hand. Im speziellen wird dabei auf die Themen der Subventionen, Umstrukturierungen und Sammlungsvermögen eingegangen. Nach einer theoretischen Aufarbeitung dieser Fragestellungen wird anhand von Befragungen von MitarbeiterInnen weiterer öffentlicher Museen die Praxisrelevanz überprüft. Als Praxisoutput wird ein Leitfaden erstellt, welcher die Empfehlungen zur Bilanzierung kompakt für den Kooperationspartner zusammenfasst.

Der Kooperationspartner dieser Masterarbeit ist die Universalmuseum Joanneum GmbH, welches das älteste und zweitgrößte Museum in Österreich ist. Um auch in Zukunft noch wettbewerbsfähig zu bleiben, wurde das Museum vor einigen Jahren als eine gemeinnützige GmbH ausgegliedert. Die Bilanzierung der ausgewählten Fragestellungen und die Beeinflussung des Eigenkapitals ist jedoch nicht einheitlich geregelt und stellt somit das Problem der Arbeit dar.

Diese Arbeit beschäftigt sich mit den grundlegenden Definitionen von Betrieben im öffentlichen Sektors und der Unternehmensform der gemeinnützigen GmbH. Weiters werden im Bereich der Subventionen die Unterschiede zwischen dem Aufwands-, Investitions- und Gesellschafterzuschuss erläutert. Bei den Investitionszuschüssen wird auch eine Unterscheidung der Methoden erläutert, welche angewandt werden können. Außerdem werden die möglichen Methoden zur Bilanzierung bei Ein- und Ausgliederungen von Teilbetrieben erläutert und wichtige Begriffe wie der beizulegende Wert erklärt. Dann wird die Problematik thematisiert, warum es so schwierig ist, Sammlungsgegenständen einen objektiven Wert zuzuschreiben. Mögliche Bewertungsmaßstäbe werden dann näher erläutert und zwei alternative Bewertungsmethoden aus der Praxis werden beschrieben. Weiters wird bei der Bilanzierung von Sammlungsvermögen wird einerseits ermittelt, ob es Sinn macht eine Sammlungsspende zu aktivieren und was das andererseits jeweils für Vor- und Nachteile mit sich bringt. Auch die Behandlung von Kunstgegenständen gemäß verschiedener Gesetzgebungen wird in dieser Arbeit thematisiert.

Im Praxisteil der Arbeit wurden mit Hilfe von Befragungen bei anderen Museumsbetrieben in Österreich festgestellt, inwiefern die theoretischen Modelle auch in der Praxis Anwendung finden. Hierbei war besonders die Auswirkung der Bilanzierung der Fragestellungen auf die Bilanz, GuV und die Abschreibungen von Relevanz. Die Befragungen ergaben, dass Investitionszuschüsse gemäß der Bruttomethode bilanziert werden und es zwei Methoden gibt bei der Aktivierung von Sammlungsschenkungen. Wertmaßstäbe zur Ermittlung von Sammlungen umfassen die Angabe durch die Schenkende Person, sowie durch Versteigerungsdatenbanken und externe Gutachten. Die Erkenntnisse des Praxisteils werden zudem in einem Leitfaden für den Kooperationspartner zusammengefasst, welcher als Hilfestellung bei der Bilanzierung herangezogen werden kann.

Abstract

This master thesis deals with the accounting treatment of specific issues in public museums. In particular, the topics of subsidies, restructuring and collection assets are addressed. After a theoretical analysis of these issues, the practical relevance is examined by means of interviews with employees of other public museums. As a practical output a guideline will be created, which summarizes the solutions compactly for the cooperation partner.

The cooperation partner of this master thesis is the Universalmuseum Joanneum GmbH, which is the oldest and second largest museum in Austria. In order to remain competitive in the future, the museum was spun off a few years ago as a non-profit limited liability company. However, the accounting of the selected issues and the influence of the equity is not uniformly regulated and therefore represents the problem of the work.

This work deals with the basic definitions of enterprises in the public sector and the corporate form of the non-profit limited liability company. Furthermore, in the area of subsidies, the differences between expense, investment and shareholder subsidies are explained. In the case of investment grants, a distinction is also made between the methods that can be applied. In addition, the possible methods for accounting for the incorporation and spin-off of partial operations are explained and important terms such as fair value are explained. The issue of why it is so difficult to assign an objective value to collection items is then addressed. Possible valuation measures are then explained in more detail and two alternative valuation methods from practice are described. Furthermore, in the accounting of collection assets, it is determined on the one hand whether it makes sense to capitalize a donation of a collection and what advantages and disadvantages this entails on the other hand. The treatment of art objects according to different legislations is also addressed in this work.

In the practical part of the thesis, interviews were conducted with other museum operations in Austria to determine the extent to which the theoretical models are also applied in practice. Here, the impact of the accounting of the questions on the balance sheet, P&L and depreciation was of particular relevance. The interviews revealed that investment grants are accounted for according to the gross method and that there are two methods for capitalizing donations of collections. Value measures for determining collections include information provided by the donor, as well as auction databases and external appraisals. The findings of the practical part are also summarized in a guide for the cooperation partner, which can be used as an aid in accounting.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	1
2.	Grundlegende Begriffe im öffentlichen Sektor	7
2.1.	Betriebe im öffentlichen Sektor	7
2.2.	Bilanzierungsvorschriften für die gemeinnützige GmbH gemäß Unternehmensgesetzbuch und Steuerrecht	8
3.	Ausgewählte Fragestellungen der Bilanzierung in Museen der öffentlichen Hand	10
3.1.	Subventionen von Betrieben der öffentlichen Hand.....	10
3.1.1.	Bilanzierung von echten und unechten Zuschüssen	11
3.1.2.	Aufwandszuschüsse gemäß Unternehmensgesetzbuch und Steuerrecht.....	12
3.1.3.	Investitionszuschüsse gemäß Unternehmensgesetzbuch und Steuerrecht.....	12
3.1.4.	Bilanzierung von Gesellschafterzuschüssen	16
3.2.	Einbringung und Ausgliederung von Teilbetrieben in Museen	17
3.2.1.	Begriffe des Teilbetriebs, der Einlage, Einbringung und Spaltung	17
3.2.2.	Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden des übernommenen Vermögens.....	20
3.3.	Bilanzierung von Spenden und Schenkungen von Sammlungsgegenständen	22
3.3.1.	Die Problematik bei der Bewertung von Kunstobjekten	24
3.3.2.	Analyse von möglichen Bewertungsmaßstäben bei Ausstellungsgegenständen	28
3.3.3.	Alternative Bewertungsmethoden aus der Praxis	30
3.3.3.1.	Konzeptioneller Ansatz von Restaurationsaufwendungen mit dem Bewertungsmodell nach Stein/Franke.....	30
3.3.3.2.	Das Hessische Bewertungsmodell für Kunstgegenstände	32
3.3.4.	Behandlung von Kunstgegenständen gemäß verschiedener Gesetzgebungen.....	34
3.3.5.	Zusammenfassung der Vorteile und Nachteile der einzelnen Bewertungsmaßstäbe	37
4.	Empirischer Vergleich der Bilanzierungsvorgänge von österreichischen Museen anhand von Expertinnen und Experten Interviews und spezifischer Fallbeispiele	39
4.1.	Erläuterung der ausgewählten Fragestellungen und praxisrelevanten Fallbeispiele im Fragebogen	39

4.2.	Analyse der Antworten aus den Interviews und Integration in den Leitfaden	40
4.3.	Erläuterung der Bilanzierung der ausgewählten Fragestellungen, anhand verschiedener Praxisbeispiele.....	53
5.	Resümee und Ausblick in die Zukunft.....	72
	Literaturverzeichnis.....	78
	Anhang	80
	Frageleitfaden Qualitatives Interview	80
	Transkription Interviews.....	82

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Bruttomethode	14
Abbildung 2: Bruttomethode nach Controlling Richtlinie	15
Abbildung 3: Nettomethode	15
Abbildung 4: Bilanz mit Bewertung der Rückstellung	32
Abbildung 5: Beispiel des Hessischen Bewertungsmodells.	34
Abbildung 6: Eröffnungsbilanz	58
Abbildung 7: Schlussbilanz.....	58
Abbildung 8: Schlussbilanz keine Aktivierung	61
Abbildung 9: GuV nach dem Gesamtkostenverfahren	61
Abbildung 10: GuV alternativ	64
Abbildung 11: Ausgangsstruktur vor Ausgliederung	65
Abbildung 12: Zielstruktur nach Ausgliederung	65
Abbildung 13: Schlussbilanz.....	66
Abbildung 14: UR Übertragungsbilanz.....	66
Abbildung 15: SR Übertragungsbilanz.....	66
Abbildung 16: UR Spaltungsbilanz	67
Abbildung 17: UR Eröffnungsbilanz	68
Abbildung 18: SR Eröffnungsbilanz	68
Abbildung 19: Ausgangsstruktur vor Eingliederung	69
Abbildung 20: Zielstruktur nach Eingliederung.....	69
Abbildung 21: Bilanz zum Einbringungsstichtag	70
Abbildung 22: Jahresbilanz.....	70
Abbildung 23: UR Einbringungsbilanz	70
Abbildung 24: SR Einbringungsbilanz.....	71
Abbildung 25: UR Übernahmebilanz.....	71
Abbildung 26: SR Einbringungsbilanz.....	71

Abkürzungsverzeichnis

BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMuG	Bundesmuseen Gesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
gGmbH	gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
UR	unternehmensrechtlich
URG	Unternehmensreorganisationsgesetz
SR	steuerrechtlich

1. Einleitung

Diese Masterarbeit beschäftigt sich mit dem Thema der Bilanzierung ausgewählter Fragestellungen in österreichischen Museen der öffentlichen Hand. Der Kooperationspartner dieser Masterarbeit ist die Universalmuseum Joanneum GmbH, welches das Landesmuseum der Steiermark ist. Dabei liegt der theoretische Fokus auf der Bilanzierung von drei spezifischen Themenbereichen: Dazu zählen die Subventionen inklusive der Gesellschafterzuschüsse, Aufwandszuschüsse und Investitionszuschüsse. Der zweite Themenbereich umfasst die Eingliederungen und Ausgliederungen von Museumsteilbereichen und der dritte Bereich enthält die bilanzielle Erfassung von Sammlungen. Im Mittelpunkt dieses Themenbereichs stehen dabei aber die Spenden von Sammlungsobjekten.

Im Rahmen des praktischen Teils dieser Arbeit wird ein empirischer Vergleich des Kooperationspartners zu anderen Landesmuseen sowie städtischen Museen in Österreich hergestellt. Zu diesem Zweck werden verantwortliche Personen dieser Museen anhand von qualitativen Interviews befragt. Dabei werden verschiedene praxisrelevante Themenstellungen abgefragt und die unterschiedlichen bilanziellen Behandlungen analysiert und dokumentiert. Der daraus abgeleitete Praxisoutput ist ein Leitfaden, für den Kooperationspartner, welcher für den Betrieb die wichtigsten Inhalte zum Thema der Bilanzierung der genannten Fragestellungen zusammengefasst darstellt und Empfehlungen abgibt.

Spezifische Ausgangssituation des Kooperationspartners

Der Kooperationspartner dieser Arbeit ist die Universalmuseum Joanneum GmbH welches das älteste und zweitgrößte Museum in Österreich ist. Die Standorte des Museums befinden sich in Graz und verteilt in der ganzen Steiermark. Es wurde 1811 von Erzherzog Johann dem Land Steiermark mit dem Auftrag gestiftet, Zeugnisse der Natur, Kunst und Kultur des Landes zu sammeln und zu erforschen, um damit die geistige und technologische Entwicklung der Steiermark aktiv zu fördern.

Heute beschäftigt das Universalmuseum Joanneum rund 500 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter und genießt internationale Beachtung. Im Jahr 2022 umfasst es 19 Museen, einen Zoo sowie 21 Sammlungen mit insgesamt rund 4,9 Millionen Objekten. Als Gedächtnis und Realienarchiv der Steiermark bilden sie eine vielseitige Grundlage für die Ausstellungen, die an 14 architektonisch wertvollen Museumsstandorten in Graz und in der übrigen Steiermark präsentiert werden.

Da sich die Sammlungen seit ihrer Stiftung 1811 im Besitz des Landes Steiermark befinden, war das Joanneum lange Zeit auch eng an die Landesverwaltung gebunden. 2003 wurde es jedoch

in die Form einer gemeinnützigen GmbH umgewandelt, um im internationalen Museumsbetrieb konkurrenzfähig zu bleiben. Mit der Gründung der GmbH hat das Universalmuseum Joanneum einen höheren Grad an Eigenverantwortung und Autonomie in personeller und budgetärer Hinsicht erlangt. Das Land Steiermark bleibt jedoch weiterhin Eigentümer der Liegenschaften und Träger der Vermögensrechte an dem Museum. Durch stetige Ein- und Ausgliederungen von einzelnen Museen erreichte das Universalmuseum Joanneum seine heutige Form und ist damit das größte Universalmuseum seiner Art in Mitteleuropa. Im Jahr 2020 wurde das Kunsthaus Graz aus dem Universalmuseum Joanneum als eine eigene Tochtergesellschaft ausgegliedert, die fortan als Kunsthaus Graz GmbH geführt wird. 2022 wurde die Tierwelt Herberstein als 14. Standort in die Universalmuseum Joanneum GmbH eingegliedert.

Auch viele weitere Landesmuseen und städtische Museen in Österreich wurden in den letzten Jahren in eine gemeinnützige GmbH umgewandelt. Demnach gehören sie auch gemäß § 189 (1) Z. 1 UGB zu den Kapitalgesellschaften in Österreich und sind kraft Rechtsform rechnungslegungspflichtig. Diese Unternehmen müssen demnach eine doppelte Buchhaltung führen und eine Bilanz gemäß § 224 (1) UGB aufstellen sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) gemäß § 231 UGB erstellen.

Die Gesetzgeber regeln jedoch keine einheitlichen Bilanzierungsmethoden des Vermögens dieser Museen, sondern es besteht nur eine Regelung auf Bundesebene für die österreichischen Bundesmuseen, gemäß des Bundesmuseen-Gesetz 2002. Zu diesem Gesetz zählt auch eine Bilanzierungsrichtlinie, die spezifische Bestimmungen zur Aufstellung der Bilanz und GuV von Bundesmuseen regelt welche aber nicht als GmbH geführt werden. Da die Bundesmuseen, aber wissenschaftliche Anstalten des öffentlichen Rechts sind, ist diese Richtlinie für andere Museen nicht optimal anwendbar. Vor allem aber, weil die Bilanzierung von Subventionen, Investitionen, Einbringungen bzw. Ausgliederungen und Schenkungen von Sammlungsgegenständen nicht geregelt ist. Daher herrschen in der Praxis auch bedeutende Unterschiede in den einzelnen Posten der Bilanz jedes einzelnen Museums. Eine Vergleichbarkeit dieser ist praktisch nicht möglich. Für den Kooperationspartner ist es demnach schwierig, ohne einen Leitfaden eine einheitliche Bilanzierung der genannten Positionen zu gewährleisten.

Praxisoutput

Das Ziel dieser Arbeit ist die Erstellung eines Leitfadens für staatliche Museen der öffentlichen Hand in Österreich, um eine einheitliche Bilanzierung der Vermögenswerte zu ermöglichen. Auch die Auswirkung auf das Eigenkapital, die GuV sowie die Auswirkung der jährlichen Abschreibungen soll dabei berücksichtigt werden. Dieser Leitfaden soll spezifische Empfehlungen für die Bilanzierung des Vermögens des Kooperationspartnern enthalten. Wesentlich umfasst werden

dabei die Posten der Subventionen, Gesellschafterzuschüsse, Investitionen bzw. Investitionszuschüsse, die Einbringungen bzw. Ausgliederungen von Museumsbereichen und die Bilanzierung von Spenden und Schenkungen von Sammlungsobjekten. Um auch eine praktische Anwendung darzulegen, umfasst der Leitfaden auch ausgewählte Praxisbeispiele. Der Leitfaden soll primär dazu dienen, einen zu hohen oder nicht realistischen Eigenkapitalausweis bei dem Kooperationspartner zu verhindern und demnach ein realistisches Gesamtbild des Unternehmens vermitteln.

Problemstellung der Arbeit und detaillierte Fragestellungen

Bei dem Kooperationspartner ist aktuell nicht eindeutig feststellbar, wie sich die Bilanzierung der bereits erläuterten Positionen auf die Eigenkapitalposten, die Gewinn- und Verlustrechnung und die jährlichen Abschreibungen auswirkt. Demnach ist nicht klar, welche Werte für eine Bewertung der Sachverhalte herangezogen werden müssen, um einen zu hohen bzw. nicht realistischen Eigenkapitalausweis zu vermeiden.

Zuerst stellen sich grundlegende Fragen wie die Definitionen von Betrieben im öffentlichen Sektor vorgenommen werden und auf welchen Ebenen diese gegliedert sind. Vor allem die Differenzierung zwischen den Bundes-, Landes- und Gemeindeebenen ist dabei relevant. Weiters beschäftigt sich die Arbeit mit der Frage der gesetzlichen Grundlagen der Bilanzierung des Eigenkapitals einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft in Österreich, gemäß den Rechnungslegungsvorschriften des UGB und Steuerrecht. Dabei ist wesentlich ob und worin die Unterschiede zu einer herkömmlichen GmbH bestehen.

Zudem ist zu beantworten, wie Subventionen und Gesellschafter Zuschüsse bilanziert werden und worauf hier zu achten ist. Dabei ist es notwendig eine Differenzierung zwischen echten und unechten Zuschüssen durchzuführen und auch den Unterschied von Aufwands- und Investitionszuschüssen herauszuarbeiten. Weiters bedarf es auch einer Analyse und Gegenüberstellung des Netto- und Bruttoverfahrens, um das bessere Verfahren zu ermitteln und herauszufinden wie die Eigenkapitalquote durch Zuschüsse beeinflusst wird. Darüber hinaus stellt sich die Frage was der Unterschied zu den Gesellschafterzuschüssen ist. Im Anschluss stellt sich die Frage, wie sich diese Themenstellungen auf die jährliche Abschreibung und GuV auswirken.

Oftmals ist es für Museen auch relevant, einzelne Teilbereiche der Museen aus rechtlichen Gründen auszugliedern bzw. neu einzugliedern, weshalb dieses Thema auch in weiterer Folge als Fragestellung detailliert bearbeitet. Zunächst ist relevant herauszufinden, worin die theoretischen Unterschiede zwischen einer Einlage, Einbringung und Spaltung sind. Insbesondere liegt hierbei der Fokus darauf, wie sich diese Vorgänge der Bilanzierung auf das Eigenkapital und die

jährlichen Abschreibungen auswirken. Im Zuge dessen sollen auch die Möglichkeiten zur Bilanzierung und Bewertung bei Umgründungen erklärt werden.

Ebenso ist die Bilanzierung von Spenden bzw. Schenkungen von Sammlungsgegenständen ein relevantes Thema, welches im Rahmen dieser Arbeit thematisiert werden soll, da ein nicht unwesentlicher Teil der Sammlungen in den Museen aus Schenkungen erfolgt. 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 dieser Objekte liegt. Zunächst wird dabei erläutert warum es sich bei der Bilanzierung dieser Gegenstände um einen komplexen Prozess handelt. In weiterer Folge sollen auch die verschiedenen Möglichkeiten zur Analyse der Bewertungsmaßstäbe bei Ausstellungsgegenständen bearbeitet werden und mit Möglichkeit zur Bewertung mit Modellen evaluiert werden. Für den Kooperationspartner ist dabei vor allem die Auswirkung auf die GuV relevant.

Zuletzt stellt sich die Frage, wie die eben genannten Themenbereiche in anderen Museen der öffentlichen Hand bilanziell behandelt werden. Dabei ist es essenziell herauszuarbeiten, ob es unterschiedliche Methoden gibt und welche Methode für den Kooperationspartner am besten geeignet ist.

Geplanter Aufbau und Methoden

Zu Beginn der Arbeit werden zunächst die Definition von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor vorgenommen. Dabei werden die Unterschiede zwischen den Einrichtungen auf Bundes-, Landes- und Gemeindeebene näher erläutert. Folglich widmet sich die Arbeit den gesetzlichen Grundlagen der Bilanzierung des Eigenkapitals einer gemeinnützigen GmbH anhand des UGB und Steuerrecht und den dabei zu beachtenden Rechnungslegungsvorschriften.

Ein wesentliches Merkmal von ausgegliederten Rechtsträgern und Betrieben des öffentlichen Sektors ist, dass sie aus den ihnen übertragenen Aufgaben ausreichende Erträge für ihren Fortbestand in der Regel nicht erwirtschaften können und daher von einer zusätzlichen Finanzierung durch die öffentliche Hand abhängig sind. Die Finanzierung von Betrieben und sonstigen Rechtsträgern im öffentlichen Sektor erfolgt in Österreich je nach dem betroffenen Bereich auf unterschiedliche Weise, sehr oft jedoch in Form von Zuschüssen.

Demnach liegt der weitere Fokus auf der Bilanzierung von Subventionen und Gesellschafterzuschüssen. Dabei werden die Grundlagen und Definitionen von echten und unechten Zuschüssen erläutert, um in weiterer Folge die unterschiedlichen Bilanzierungsmöglichkeiten näher zu

beschreiben. Infolgedessen werden Investitionen und Investitionszuschüsse bearbeitet und die Unterschiede von Aufwands- und Investitionszuschüssen erläutert. Im Zuge dessen werden auch die beide Ansätze, des Brutto und Nettoverfahrens gegenübergestellt. Ob es einen Unterschied zu den Gesellschafter Zuschüssen gibt, soll auch in diesem Kapitel geklärt werden.

Folglich wird die Einbringung bzw. Ausgliederung von Teilbereichen der Museen und deren Auswirkung auf das Eigenkapital gemäß des Umgründungssteuergesetz bearbeitet. Hierbei wird zuerst geklärt welche dabei Voraussetzungen erfüllt sein müssen, dass es sich rechtlich um einem Teilbetrieb handelt. Danach wird näher auf die verschiedenen Möglichkeiten der Bewertungsansätze für Betriebsvermögens eingegangen und zusätzlich der Prozess einer Eingliederung und Ausgliederung erläutert.

Die bilanzielle Behandlung von Sammlungsobjekten schließt die Theorie dieser Arbeit ab, in diesem Bereich wird genau auf Spenden und Schenkungen von Kunst- und Kulturobjekten eingegangen. Als Erstes wird dazu der Begriff des Kunstwerks genauer definiert. Danach wird die Frage geklärt, ob jene Objekte überhaupt bilanzierungsfähig sind und worin der Zweck einer Bilanzierung liegen kann. Ausgewählte Problematiken und Wertmaßstäbe werden dabei erläutert. Eine Schwierigkeit besteht darin, dass oftmals keine Markt- oder Vergleichswerte für eine Bewertung herangezogen werden können und die Bewertung oft von Subjektivität geprägt ist. In diesem Zusammenhang werden jeweils die Vor- und Nachteile der verschiedenen Bewertungsansätze und die in der Praxis verwendeten Maßstäbe erörtert. In weiterer Folge werden zwei alternative Bewertungsmethoden aus der Praxis erklärt und es wird erarbeitet, ob eine Nutzung im Unternehmen sinnvoll ist. Zuletzt wird die Behandlung von Kunstgegenständen gemäß verschiedenen Gesetzgebungen thematisiert, insbesondere nach der Richtlinie zu dem Bundesmuseen Gesetz. Abgeschlossen wird das Kapitel durch eine Zusammenfassung der einzelnen Vor- und Nachteile zu den unterschiedlichen Bewertungsmaßstäben.

In Anschluss an die eben beschriebene Literaturrecherche, folgt der empirische Teil, um in Summe einen Leitfadens erstellen zu können. Dazu werden Interviews mit den verantwortlichen Personen aus den jeweiligen Rechnungswesen Abteilungen dieser ausgewählten österreichischer Museen geführt. Der Inhalt dieser Befragungen sind die bilanziellen Erfassungen und Bewertungen der Fragestellungen. Um die Vielfalt der österreichischen Museumslandschaft weitestgehend zu repräsentieren, werden dabei zwei Landesmuseen, darunter das „Landesmuseum Vorarlberg“ und das „Landesmuseum Salzburg“, und zwei städtische Museum „das Museum der Stadt Wien“ und „das Lentos Kunstmuseum Linz“ befragt.

Anhand einiger ausgewählter Fallbeispiele werden im Rahmen dieser Interviews einzelne praxisrelevante Themenstellungen für diese Museen abgefragt. Dabei soll ermittelt werden, wie diese Fälle im jeweiligen Museum bilanziell behandelt werden. Nach einer Auswertung der genannten Antworten, werden zum Schluss die daraus generierten Informationen gebündelt und es wird ein Leitfaden für das Universalmuseum Joanneum erstellt. Damit wird sichergestellt, dass eine einheitliche Bilanzierung des der ausgewählten Fragestellungen für den Kooperationspartner gewährleistet ist. Zudem werden noch Praxisbeispiele erstellt um die Ergebnisse auch anschaulich und übersichtlich darzustellen.

Im letzten Kapitel dieser Arbeit wird ein Fazit über den gesamten Erstellungsprozess dieser Arbeit sowie zu den Ergebnissen gezogen und über die weiteren Möglichkeiten einer Nutzung dieses Leitfadens berichtet.

Abgrenzung der Themenstellung

Da der Leitfaden primär für die Anwendung in der Universalmuseum Joanneum GmbH erstellt wird, gilt er demnach nicht allgemein für die Anwendungen in anderen österreichischen Museumsbetrieben.

2. Grundlegende Begriffe im öffentlichen Sektor

Dieses Kapitel beschäftigt sich mit der grundlegenden Definition von Betrieben des öffentlichen Sektors und mit den Bilanzierungsvorschriften für die gemeinnützige GmbH gemäß UGB und Steuerrecht. Es ist relevant, diese Grundlagen zuerst zu klären, bevor die Bilanzierung der ausgewählten Fragestellungen näher bearbeitet werden kann.

2.1. Betriebe im öffentlichen Sektor

Öffentliche Unternehmen sind Institutionen, welche mehrheitlich im Eigentum der öffentlichen Hand sind. Diese Gebietskörperschaften können z.B. der Bund, die Bundesländer oder Gemeinden sein. Unter den öffentlichen Einrichtungen im Sektor der Kunst und Kultur versteht man sämtliche staatlichen Einrichtungen, die kulturellen Zwecken dienen und vom Staat kontrolliert werden. Dabei sind all jene Einrichtungen miteinbezogen, 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.¹

Diese Einrichtungen können einer der drei folgenden Ebenen zugeordnet werden:

Einrichtungen auf Bundesebene

Für diese Art der Einrichtung ist die Republik Österreich aufgrund historischer oder vertraglicher Gründe direkt oder indirekt der Eigentümer dieser Kultureinrichtungen. Die sogenannten Bundeskulturinstitutionen können dabei in ihrer künstlerischen Planung sowie der Organisation selbstständig handeln, werden jedoch aus dem Mitteln des Bundesbudgets finanziert, um ihre Leistungen für die Allgemeinheit aufrechterhalten zu können. Dabei werden in Österreich seit Jänner 2000 einige Einrichtungen des Bundes als wissenschaftliche Anstalten öffentlichen Rechts geführt. Diese besitzen daher 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. Bei diesen sogenannten Bundesmuseen im Rahmen des Bundesmuseengesetzes (BMuG) handelt es sich demnach 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“.²

¹ Vgl. STATISTIK AUSTRIA (2021), Onlinequelle.

² S. BMuG., Onlinequelle.

Einrichtungen auf Landesebene

Zahlreiche Museen und kulturelle Einrichtungen in Österreich befinden sich nicht in der Hauptverantwortung des Bundes, sondern der einzelnen Länder. Dazu gehören beispielsweise einige Landesmuseen zur österreichischen Landes-, Natur- und Kunstgeschichte oder Museen in Burgen- und Schlössern, die sich im Landesbesitz befinden. 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.³ Das niederösterreichische Landesmuseum dagegen wird als niederösterreichische Kulturwirtschaft GmbH betrieben, wobei die Kulturabteilung des Landes Niederösterreich die Verwaltung der Bestandsfunktion, d.h. das Sammeln, Bewahren und Forschen übernimmt. Das Universalmuseum Joanneum wird ebenfalls unter der Rechtsform einer GmbH geführt, wobei das Land Steiermark 100 % der Anteile hält.⁴

Einrichtungen auf Gemeindeebene

Bei der Tochtergesellschaft der Universalmuseum Joanneum GmbH, der Kunsthaus Graz GmbH, hält diese selbst 50% und die restlichen 50% die Stadt Graz. Diese wäre somit ein klassisches Beispiel für Einrichtungen auf der Gemeinde Ebene.⁵

2.2. Bilanzierungsvorschriften für die gemeinnützige GmbH gemäß Unternehmensgesetzbuch und Steuerrecht

Die gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung (gGmbH) ist bereits eine weit verbreitete Erscheinungsform im sogenannten öffentlichen Sektor. Sie ist eine Kapitalgesellschaft mit einem am Gemeinwohl orientierten Geschäftszweck, weshalb eine Gewinnerzielung nicht im Vordergrund steht. Die gGmbH ist steuerlich in vielen Bereichen begünstigt, rechtlich und strukturell aber in weiten Teilen identisch mit der GmbH.⁶

Die gGmbH ist vor allem ein flexibles Instrument um gemeinwohlorientierter Ziele umzusetzen. Sie bietet sich insbesondere im Bereich der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe an, da einerseits aufgrund der unbedingten Weisungsbindung der Geschäftsführung eine klare Entscheidungshierarchie gilt und andererseits ein gesellschaftsrechtlich verlässliches und erprobtes Instrumentarium für die Ausübung wirtschaftlicher Betätigungen vorliegt. Die gGmbH unterliegt den allgemeinen Regelungen des Gesellschaftsrechts und ist somit auch grundsätzlich dazu verpflichtet, Bücher zu führen, eine Inventur durchzuführen und einen Jahresabschluss aufzustellen.

³ Vgl. LEITNER (2004), S. 8.

⁴ Vgl. UNIVERSALMUSEUM JOANNEUM (2021), S. 30.

⁵ Vgl. UNIVERSALMUSEUM JOANNEUM (2021), S. 30

⁶ Vgl. WEIDMANN/ KOHLHEPP (2011), S. 112.

Abschlusserstellung, Veröffentlichung und Prüfung des Jahresabschlusses sind in ihrer jeweiligen Ausgestaltung stark abhängig von der Größenklasse, der die jeweilige gGmbH zugehörig ist, welche im § 221 UGB definiert ist.⁷

Anders als eine reguläre GmbH darf die gGmbH keinen Gewinn ausschütten, sofern welche existieren. Das sogenannte Gewinnausschüttungsverbot muss im Gesellschaftsvertrag verankert sein. Grundsätzlich zählt die gGmbH gemäß dem Körperschaftsteuergesetz zu den steuerbaren juristischen Personen, jedoch ist sie von der Körperschaftsteuer befreit, wenn eine gemeinnützige Tätigkeit des Unternehmens vorliegt.⁸

Als Kapitalgesellschaft ist die gGmbH auch verpflichtet, ihren Jahresabschluss spätestens neun Monate nach dem Bilanzstichtag bei dem Firmenbuchgericht einzureichen und im Amtsblatt zur Wiener Zeitung offenzulegen. Die Veröffentlichungspflicht trifft die gesetzlichen Vertreter der gGmbH. Bei Prüfungspflicht ist auch der Bestätigungsvermerk der Wirtschaftsprüfung zu veröffentlichen. Der Umfang der Offenlegungspflicht richtet sich nach den gängigen Größenklassen von Unternehmen. So müssen kleine Kapitalgesellschaften lediglich Bilanz und Anhang einreichen und bekanntmachen, wobei der Anhang keine Angaben zur GuV enthalten muss. Für mittelgroße Kapitalgesellschaften gilt dasselbe, wobei die Bilanz oder der Anhang gesonderte Angabe Pflichten erfüllen müssen.⁹

Wenn das Unternehmen größer als die „kleine Kapitalgesellschaft“ gemäß UGB ist, liegt der Fall einer Jahresabschluss Pflichtprüfung vor. Wenn das Unternehmen größer als die „kleine Kapitalgesellschaft“ gemäß UGB ist, so ist der Prüfungsgegenstand zunächst der Jahresabschluss und der Lagebericht sowie die zugrundeliegende Buchführung. Besonderheiten aus der Stellung der gGmbH als gemeinnützige Körperschaft ergeben sich grundsätzlich nicht, allerdings wird die Prüfung im Rahmen der Prüfung der Einhaltung allgemeiner gesetzlicher Erfordernisse auch die Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrecht der Prüfung unterziehen, soweit diese Rechnungslegungsbezogen sind. Darunter fällt etwa die Einstellung von Mitteln in Rücklagen oder die zeitnahe Mittelverwendung. Der Prüfungsantrag sollte die Prüfung der Mittelverwendungsrechnung ausdrücklich inkludieren.¹⁰

⁷ Vgl. WEIDMANN/ KOHLHEPP (2011), S. 112.

⁸ Vgl. WEIDMANN/ KOHLHEPP (2011), S. 114.

⁹ Vgl. WEIDMANN/ KOHLHEPP (2011), S. 114.

¹⁰ Vgl. WEIDMANN/ KOHLHEPP (2011), S. 113.

3. Ausgewählte Fragestellungen der Bilanzierung in Museen der öffentlichen Hand

Dieses Kapitel beschäftigt sich intensiv mit den drei ausgewählten Fragestellungen der Bilanzierung, welche speziell für Museumsbetriebe relevant sind. Die erste Fragestellung bezieht auf die Subventionen. Zu Beginn werden dabei die verschiedenen Arten von Subventionen erläutert und die Anwendbarkeit in Museen dargestellt. Dabei wird näher auf den Unterschied zwischen Aufwands- und Investitionszuschüssen eingegangen und auch die unterschiedlichen Arten der Bilanzierung von Investitionszuschüssen erklärt. Im Anschluss daran beschäftigt sich die zweite Fragestellung mit den Voraussetzungen von Eingliederungen und Ausgliederungen von Teilbetrieben in Museen. Im Zuge dessen werden zuerst die Begriffe des Teilbetriebs, der Einlage, Einbringung und Spaltung definiert. Weiters werden die unterschiedlichen Möglichkeiten zur Bewertung und Bilanzierung des übernommenen Vermögens definiert. Zuletzt behandelt dieses Kapitel die dritte Fragestellung, welche sich mit der Bilanzierung von Sammlungsobjekten und Schenkungsvorgängen beschäftigt. Zuerst erfolgt dabei eine Definition von Kunstwerken und der Erläuterung der Wichtigkeit für den öffentlichen Sektor. Anschließend wird dann die Problematik bei der Bewertung von Sammlungsobjekten thematisiert und außerdem die möglichen Bewertungsmaßstäbe bei Ausstellungsgegenständen behandelt. Anschließend findet ein Vergleich der unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe statt. Zusätzlich werden zwei alternative Bewertungsmethoden aus der Praxis dargelegt und auch die Behandlung von Kunstgegenständen gemäß den verschiedenen Gesetzgebungen wird dabei beschrieben.

3.1. Subventionen von Betrieben der öffentlichen Hand

Ein wesentliches Merkmal bei Betrieben im öffentlichen Sektor ist, dass sie nicht zwingend genügend Erträge erwirtschaften können und somit ein Fortbestand des Unternehmens nicht gesichert ist. Zu diesem Zweck ist die Finanzierung in Form von Zuschüssen der öffentlichen Hand essenziell für diese Art von Unternehmen.¹¹ Diese Zuschüsse lassen sich je nach Grad der Rückzahlung in rückzahlbare, bedingte rückzahlbare und nicht rückzahlbare unterscheiden. Zuschüsse, welche eine Vorteilsgewährung ohne eine Gegenleistung darstellen, werden gemäß des Umsatzsteuergesetz als echte Zuschüsse bezeichnet, mangels Leistungscharakter unterliegen diese aber nicht der Umsatzsteuer.¹² Unechte Zuschüsse verfügen jedoch über einen Leistungsaustausch und sind demnach steuerbar.¹³

¹¹ Vgl. AFRAC (2017), S. 5.

¹² Vgl. ROHATSCHKE (2019), S. 93.

¹³ Vgl. KOLACNY/CAGANEK/KRAUS (2004) S. 481.

Als ZuschussgeberIn werden Personen bezeichnet, die den Zuschuss übermitteln. Die Zuschüsse können demnach Gesellschafterzuschüsse, Zuschuss von der öffentlichen Hand oder privater Zuschuss sein, hinsichtlich der bilanziellen Beachtung ergibt sich im Wesentlichen kein Unterschied wer der/die ZuschussgeberIn ist.¹⁴

3.1.1. Bilanzierung von echten und unechten Zuschüssen

Bei **nicht rückzahlbaren Zuschüssen** gibt es keine explizite Rückzahlungsverpflichtung der Zahlung. Eine bloße Zweckbestimmung durch den/die ZuschussgeberIn reicht nicht aus, einen ursächlichen Zusammenhang zwischen Zuschuss und Leistung herzustellen. Der/Die ZuschussgeberIn verlangt von dem/der EmpfängerIn üblicherweise einen Nachweis über die Mittelverwendung oder einen Förderungsbericht. Die Vorlage dieser Nachweise begründet für sich allein aber noch keinen Leistungsaustausch. Ebenso ist bei Subventionen die bloße Verpflichtung, die Subventionsbedingungen einzuhalten, keine Leistung. Die Grenze zur Leistung wird jedoch dort überschritten, wo der/die SubventionsgeberIn seine/ ihre Leistung an Bedingungen knüpft. Vor allem wenn die Erfüllung der Person selbst oder einem Dritten einen speziellen Nutzen verschafft, mag dieser auch im öffentlichen Interesse liegen, und der/die EmpfängerIn diese Bedingungen auch erfüllt.¹⁵

Bedingt rückzahlbare Zuschüsse sind dagegen mit bestimmten Rückzahlungsklauseln verknüpft. Hierbei muss man unterscheiden, ob diese aufschiebende oder auflösende Rückzahlungsverpflichtungen enthalten. Diese werden dadurch definiert, dass sie ein Auseinanderfallen von dem Rechtsgeschäft und der Rechtsentstehung haben. Bei der aufschiebend bedingten Rückzahlungsverpflichtung tritt das Recht erst mit Eintritt einer zukünftigen Bedingung ein. Die auflösend bedingte Rückzahlungsverpflichtung ist jedoch bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses rechtswirksam und erlischt erst bei Eintritt der auflösenden Bedingung.¹⁶ Bis zum Eintritt der Bedingung sind bedingt rückzahlbare Zuschüsse sind jedoch als nicht rückzahlbar zu behandeln. Sobald die Bedingung dann eintritt ist der noch nicht erfolgswirksame Teil in eine Verbindlichkeit umzuwandeln. Wenn der Bedingungseintritt nur wahrscheinlich ist, ist eine Rückstellung zu passivieren.¹⁷

Bei **unbedingt rückzahlbaren Zuwendungen** ist der Zuschussbetrag als Verbindlichkeit bilanztechnisch zu passivieren, wenn die entsprechende Gegenleistung bis zum Bilanzstichtag erbracht wurde. Weiters hat der/die ZuschussempfängerIn gemäß dem Realisationsprinzip den Zuschuss

¹⁴ Vgl. ROHATSCHKE (2019), S. 93.

¹⁵ S. UStR 2000 (2009).

¹⁶ Vgl. WOLF (2010), S. 14.

¹⁷ Vgl. SCHLAGER-HAIDER (2020), S. 181.

im Geschäftsjahr als Ertrag auszuweisen. Dieser Zuschuss kann entweder in den Umsatzerlösen oder den sonstigen betrieblichen Erträgen ausgewiesen werden. Eine Saldierung mit dem Aufwand ist nicht zulässig, da der Zuschuss als Entgelt für eine bestimmte Leistung zu klassifizieren ist. Sollte die Gegenleistung zum Bilanzstichtag noch nicht erbracht worden sein, ist die zeitabhängige Verpflichtung als passive Rechnungsabgrenzung auszuweisen. Wenn es sich um eine mengenmäßige Leistungsverpflichtung handelt, kann der bereits erhaltene Betrag als Anzahlung ausgewiesen werden.¹⁸

3.1.2. Aufwandszuschüsse gemäß Unternehmensgesetzbuch und Steuerrecht

Ein Aufwandszuschuss ist eine Zuwendung, welche zur Deckung einer Aufwandsart herangezogen werden kann und demnach als „übrige sonstige betriebliche Erträge“ in der GuV ausgewiesen wird. Eine direkte Kürzung des Aufwandes ist gemäß § 196 Abs. 2 UGB, welches das Saldierungsverbot beschreibt, nicht zulässig. Zuwendungen dürfen nur bei den betreffenden Aufwandsposten gekürzt werden, wenn die Vereinnahmung periodengerecht durchgeführt wurde und dem Primäraufwand direkt zurechenbar ist. Zuschüsse zur Deckung von Finanzierungsaufwendungen sind in der GuV im Finanzergebnis entweder als gesonderter Posten darzustellen oder als offener Korrekturposten im betroffenen Aufwandsposten. Wenn ein Zuschuss für Aufwendungen in zukünftigen Perioden gewährt wird, ist der noch nicht verwendete Betrag bei erfolgter Vereinnahmung als Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.¹⁹

Bei den Aufwandszuschüssen ist aber zu beachten, dass eine steuerfreie Zuschussgewährung nicht als abzugsfähige Aufwendung gemäß § 20 Abs. 2 EStG bzw. § 12 Abs. 2 KStG behandelt werden darf. Die Zuschüsse sind zum Zeitpunkt der Zuschussgewährung erfolgswirksam zu verrechnen.²⁰

3.1.3. Investitionszuschüsse gemäß Unternehmensgesetzbuch und Steuerrecht

Unter einem Investitionszuschuss versteht die Literatur einen nicht rückzahlbaren Zuschuss für einen bestimmten Vermögensgegenstand eines Unternehmens. Bei nicht rückzahlbaren Zuschüssen handelt es sich, unabhängig von ihrer Zweckbestimmung, um Erfolgsbeiträge, die immer in der GuV berücksichtigt werden müssen. Dieser Beitrag wird über die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes, für den der Zuschuss gewährt wird, aufgeteilt. Um eine ertragswirksame Abgrenzung der Zuwendungen zu realisieren, gibt es zwei Verfahren. Einerseits das

¹⁸ Vgl. AFRAC (2008), S. 14.

¹⁹ Vgl. ROHATSCHKE (2019), S. 93.

²⁰ S. § 20 (2) EStG.

Nettoverfahren, bei dem die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten direkt abgesetzt werden oder andererseits das Bruttoverfahren, bei dem ein Passivposten in der Bilanz gebildet wird.²¹

Absetzung von den Anschaffungskosten (Nettoverfahren)

Bei dem Nettoverfahren werden die gewährten Zuschüsse als eine Anschaffungskostenminderung betrachtet, deshalb ist eine Absetzung des Zuwendungsbetrages dann zulässig, wenn die Zuwendung eine Voraussetzung für den Kauf der Investition im Unternehmen bildet. Der Vorgang hat eine Verkürzung der Zugänge im Anlagenspiegel um die Zuwendungen zur Folge. Weiters wird die GuV um die zeitanteiligen Beträge der Zuwendungen vermindert. Dieser Vorgang ist gemäß § 236 UGB auch im Anhang zu erläutern.²² Die Anwendung der Nettomethode führt darüber hinaus zu einer unzulässigen Verrechnung von Mittelaufbringung und Mittelverwendung, die den Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verzerrt und somit gegen das Gebot der Klarheit und Vollständigkeit, gemäß der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, verstößt.²³

Bildung eines Passivpostens (Bruttoverfahren)

Bei dem Bruttoverfahren werden die Anschaffungs-/Herstellungskosten ungekürzt in der Bilanz ausgewiesen und die Zuwendung in dem „Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“ ausgewiesen. Über die Nutzungsdauer des Anlagegutes wird dann der Investitionszuschuss gegen „sonstige betriebliche Erträge“ verrechnet. Dieser bildet somit einen Ausgleichsposten für die Abschreibung, welche mit vollen Anschaffungskosten berechnet wurde. Der Investitionszuschuss wird dann im Posten des Eigenkapitals ausgewiesen. Für einen Bruttoausweis spricht, dass die Mittelherkunft auf die Bemessung des Ansatzes für die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten keine Auswirkung hat. Die Art der Finanzierung einer Anschaffung mit Eigen- oder Fremdkapital spiegelt sich nicht im Wertansatz wider.²⁴

Nun stellt sich die Frage, ob diese Investitionszuschüsse nun dem Eigenkapital oder dem Fremdkapital zuzurechnen sind. Hierzu gibt es jedoch keine eindeutige Rechtsprechung, da sich Betriebe aus dem öffentlichen Sektor auch an die Vorschriften des Unternehmensreorganisationsgesetzes (URG) halten müssen. Wenn sie Unternehmen gemäß § 1 Abs 1 URG sind, ergibt sich durch das hohe Ausmaß an Finanzierung durch Zuschüsse insbesondere die Frage, wie Investitionszuschüsse bei der Berechnung der Eigenmittelquote gemäß § 23 URG zu berücksichtigen sind. In gesetzlichen Vorschriften bzw. der einschlägigen Fachliteratur wird auf diese Fragestellung bis dato nicht näher eingegangen. Nur in den sogenannten „Controlling-Richtlinien“ des Bundes gemäß BGBl II 2002/319, einem Erlass des Bundesministers für Finanzen, ist der Hinweis

²¹ Vgl. ROHATSCHEK (2019), S. 93.

²² Vgl. ROHATSCHEK (2019), S. 94.

²³ Vgl. WOLF (2010), S. 14.

²⁴ Vgl. ROHATSCHEK (2019) S. 94.

zu entnehmen, dass nicht rückzahlbare Investitionszuschüsse der öffentlichen Hand, die nach der Bruttomethode bilanziert werden, in voller Höhe zu den Eigenmitteln im Sinne von § 23 URG zu zählen sind.²⁵

In der Literatur ist bei der Bilanzierung von Investitionszuschüssen die Bruttomethode der Nettomethode vorzuziehen, da es durch die Nettomethode zu einer verkürzten Darstellung der Vermögens- und Ertragslage führt. Weiters wird auch die Aufwandsstruktur dadurch verzerrt und eine Vergleichbarkeit zu anderen Unternehmen, welche keine Investitionszuschüsse erhalten, ist somit nicht gegeben. Zusätzlich kann auch die benötigte Erfordernis, der genannten Finanzierungen, durch das Nettoverfahren und durch die verkürzte Darstellung nicht plausibel offengelegt werden.²⁶ Zuletzt ist wichtig anzumerken, dass aufgrund des Stetigkeitsprinzips gemäß § 201 Abs. 2 Z. 1 UGB ein Wechsel der Methoden nicht erlaubt ist.²⁷

Im Steuerrecht werden gemäß § 6 Z. 10 EStG die Investitionszuschüsse als Kürzung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten betrachtet. Dies hat zu Folge, dass die Abschreibung von den um die Zuwendungen reduzierten Anschaffungs-/Herstellungskosten berechnet wird und auch eine eventuelle vorzeitige Absetzung für Abnutzung nur von den fiktiven Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten geltend gemacht werden darf.²⁸

Darstellung der drei Methoden zur Bilanzierung von Investitionszuschüssen

Es wird einem Unternehmen ein Investitionszuschuss in Höhe von 20 Tausend (T) € gewährt:

Variante 1: Bilanzierung nach der Bruttomethode

Bilanz in T€			
Anlagevermögen	50 €	Eigenkapital	30 €
Umlaufvermögen	50 €	Investitionszuschüsse	20 €
		Fremdkapital	50 €
Summe Aktiva	100 €	Summe Passiva	100 €

Abbildung 1: Bruttomethode,
Quelle: AFRAC (2008), S.16.

Die Investition wird mit 20 T € in das Anlagevermögen auf der Aktivseite der Bilanz des Unternehmens aufgenommen. Der Investitionszuschuss wird als eigene Position zwischen

²⁵ Vgl. AFRAC (2008), S. 15.

²⁶ Vgl. FISCHL (2020), S. 289.

²⁷ S. § 201 Abs. 2 Z. 1 UGB.

²⁸ Vgl. ROHATSCHKEK (2019), S. 95.

Eigenkapital und Fremdkapital ausgewiesen. Bei der Bruttomethode ergibt sich demnach eine Eigenkapitalquote von 30%.

Berechnung: Das Eigenkapital dividiert durch das Gesamtkapital: Das entspricht in dem Beispiel 30 dividiert durch 100. Das ergibt somit 30%.

Variante 2: Bilanzierung gemäß der Bruttomethode unter Berücksichtigung der Controlling Richtlinien

Bilanz in T€			
Anlagevermögen	50 €	Eigenkapital	30 €
Umlaufvermögen	50 €	Investitionszuschüsse	20 €
		Fremdkapital	50 €
Summe Aktiva	100 €	Summe Passiva	100 €

Abbildung 2: Bruttomethode nach Controlling Richtlinie,
Quelle: AFRAC (2008), S. 16.

Bei dieser Methode wird der Investitionszuschuss dem Eigenkapital zugerechnet und es ergibt sich somit eine Eigenkapitalquote von 50%

Berechnung: Eigenkapital von 30 plus der Zuschuss von 20 dividiert durch das Gesamtkapital von 100 ergeben 50%.

Variante 3: Bilanzierung nach der Nettomethode

Bilanz in T€			
Anlagevermögen	30 €	Eigenkapital	30 €
Umlaufvermögen	50 €	Fremdkapital	50 €
Summe Aktiva	80 €	Summe Passiva	80 €

Abbildung 3: Nettomethode,
Quelle: AFRAC (2008), S.16.

Die Anschaffungskosten von 20 T € werden bei der Position im Anlagevermögen abgezogen und scheinen dort somit nicht auf. Bei der Nettomethode ergibt sich demnach eine Eigenkapitalquote von 38%.

Berechnung: Das Eigenkapital von 30 dividiert durch das Gesamtkapital von 80 ergibt 38%.

Bei dem Vergleich der drei Methoden wird sichtbar, dass die Eigenkapitalquote bei der Bruttomethode unter Beachtung der Controlling Richtlinien am positivsten ausfällt. Dies kommt zustande, da die Investitionszuschüsse direkt dem Eigenkapital zugeordnet werden und somit dieses erhöhen.

Es zeigt sich, dass die Behandlung von Investitionszuschüssen mangels Klarstellungen durch die Gesetzgebung unklar ist und demzufolge mehrere Interpretationsmöglichkeiten bestehen. Insbesondere könnte auch die Außerachtlassung des Sonderpostens, bei einer Bilanzierung nach der Bruttomethode, als eine rein am Wortlaut ausgerichtete Interpretationsmöglichkeit angesehen werden. Vergleicht man die Höhe der Eigenmittelquoten, die sich bei Anwendung der verschiedenen möglichen Methoden zur Bilanzierung von Investitionszuschüssen und verschiedenen Möglichkeiten der Interpretation des § 23 URG ergeben, zeigen sich deutliche Unterschiede, wie man anhand der gezeigten Beispiele sehen kann.²⁹

Bestimmungen nach dem Bundesmuseen Gesetz zur Bilanzierung von Investitionszuschüssen

Die Bilanzierungsrichtlinie der Bundesmuseen verweist bei den Investitionszuschüssen auch auf die AFRAC Stellungnahme 6. Die erhaltenen Investitionszuschüsse sollen demnach ohne Berührung der GuV direkt auf dem Unterposten „Investitionszuschüsse aus öffentlichen Mitteln“ nach dem Eigenkapital gesondert ausgewiesen werden. Demnach wird der Investitionszuschuss verteilt über die Nutzungsdauer abgeschrieben. Die Auflösung soll über den Posten „Auslösung von zweckgebundenen Finanzierungsbeiträge für Anlagegegenstände“ durchgeführt werden. Im Anhang ist eine Gliederung der Investitionszuschüsse nach den einzelnen Posten des Anlagevermögens sowie deren Entwicklung während des Geschäftsjahres festzuhalten. Für Zuschüsse aus privaten Mitteln wird die gleiche Vorgehensweise vorgeschlagen.³⁰

3.1.4. Bilanzierung von Gesellschafterzuschüssen

Gesellschafterzuschüsse sind freiwillige Leistungen, welche der Stärkung des Eigenkapitals dienen. Diese können durch eine Bar- oder Sacheinlage entstehen und besitzen keine betragliche Begrenzung.³¹ Für Gesellschafter Zuschüsse gibt es eigene Regelungen gemäß § 229 (2) Z.5. UGB. Diese sind demnach als sonstige Zuzahlungen, welche durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasst sind und als eine nicht gebundene Kapitalrücklage zu erfassen. Werden Zuschüsse von einem Gesellschafter für die Anschaffung von Anlagevermögen oder zur

²⁹ Vgl. AFRAC (2008), S. 15.

³⁰ Vgl. BMF (2017), S. 17.

³¹ Vgl. FRITZ (2021), S. 1444.

Abdeckung von Aufwendungen gewährt, handelt es sich nur dann um einen in der Kapitalrücklage auszuweisenden Gesellschafterzuschuss, wenn die Zuzahlung ausschließlich durch die gesellschaftsrechtliche Verbindung zu begründen ist. Da Investitions- und Aufwandszuschüsse im Normalfall zur Unterstützung des Geschäftsbetriebs gewährt werden, ist von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen, sodass in diesen Fällen faktisch immer Investitions- bzw. Aufwandszuschüsse und keine Gesellschafterzuschüsse vorliegen.³²

3.2. Einbringung und Ausgliederung von Teilbetrieben in Museen

In diesem Kapitel werden die Unterschiede von Eingliederungen und Ausgliederungen und deren Voraussetzungen näher erläutert. Zuerst muss dafür aber geklärt sein, wie man einen Teilbetrieb definiert und welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen.

Bei Eingliederungen handelt es sich demnach um einen Vorgang, bei dem eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen in einer Gesellschaft eingebracht wird. Bei einer Ausgliederung bleibt der ausgegliederte Rechtsträger bestehen. Dieser überträgt nur einen Teil seines Vermögens auf einen oder mehrere Nachfolgegesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Im Gegensatz zur Ab- und Aufspaltung bleiben diese Anteile an der Nachfolgegesellschaft im Vermögen der Ursprungsgesellschaft. Es entsteht ein Mutter-Tochter Gesellschaftsverhältnis. Gemäß § 202 Abs. 1 UGB sind Einlagen, Entnahmen oder Zuwendungen mit dem beizulegenden Wert anzusetzen. Aber § 202 Abs. 2 UGB sieht dabei eine Ausnahme für Umgründungen vor, denn bei diesem Vorgang dürfen auch die Buchwerte fortgeführt werden, wobei es Wahlrechte für den Unterschiedsbetrag zwischen Gegenleistung und Buchwert gibt. Da auch die meisten Vorgänge bei Umgründungen Einlagen, Entnahmen oder Zuwendungen darstellen, gibt es ein breites Wahlrecht zwischen dem Ansatz mit Buchwerten und dem beizulegenden Wert. Diese werden in diesem Kapitel näher erläutert.³³

3.2.1. Begriffe des Teilbetriebs, der Einlage, Einbringung und Spaltung

Teilbetrieb

Ein Teilbetrieb zeigt einige wesentliche Merkmale auf, es muss sich dabei um einen organisatorisch abgeschlossenen Teil eines Betriebs handeln. Weiters muss dieser Selbstständig agieren und aufgrund der Eigenständigkeit dieselbe Erwerbstätigkeit fortführen. Erst wenn alle der Voraussetzungen erfüllt sind, liegt ein Teilbetrieb vor, der dann Ein- oder Ausgliedert werden darf. Bei einer Übertragung des Teilbetriebs müssen demnach dann alle wesentlichen betrieblichen Grundlagen auf den Erwerber übergehen. Sonst handelt es sich nur um den Erwerb ausgewählter Wirtschaftsgüter.

³² Vgl. AFRAC (2008), S. 10.

³³ S. § 202 (2) UGB.

Um die Frage zu beantworten, was man als wesentliche betriebliche Grundlagen definiert, ist folglich von dem Typ des Betriebs abhängig. Demnach kann ein Teilbetrieb nur vorliegen, wenn die geforderte Selbstständigkeit deutlich abgrenzbar ist. So können auch Abteilungen, auch wenn sie nach außen hin getrennt dargestellt werden, aber innerhalb des Betriebs nur in ihrer Gesamttätigkeit ihre Funktionen erfüllen, keinen Teilbetrieb darstellen. Es ist somit nicht möglich einen selbstständigen Betriebsteil zu bilden.³⁴

Einlage

Der Begriff der Einlage wird im UGB nicht näher erläutert. Grundsätzlich werden dabei aber Vorgänge beschrieben, die nicht innerhalb eines Betriebs ablaufen, sondern im Verhältnis zwischen zwei Unternehmen. Nicht von Bedeutung ist dabei, ob die Vorgänge offen oder verdeckt erfolgen und welche Art von Gesellschaften daran beteiligt sind.³⁵

Gegenstand von Einlagen können nur selbständig bewertbare Vermögensgegenstände sein, strittig ist jedoch, inwiefern eine bloße Nutzung eine Einlage darstellen kann. Einerseits kommen alle Vermögenswerte, einschließlich Nutzungen, als Einlage in Betracht. Andererseits wird differenziert, ob das Nutzungsrecht eine gesicherte Rechtsposition vermittelt. Zudem wird eine Einlage nur bei einem dinglichen Nutzungsrecht mit einem feststellbaren wirtschaftlichen Wert angenommen. Demgegenüber ist die Entnahme von Nutzungen und Leistungen unstrittig.³⁶

Einbringung

Einbringungen sind Vorgänge bei denen eine Gesellschaft, ohne aufgelöst zu werden, ihren gesamten Betrieb oder einzelne Teilbetriebe in eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital einbringt.³⁷

Eine Einbringung liegt dann vor, wenn Vermögen auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages und einer Einbringungsbilanz gemäß § 19 UmgrStG übertragen wird. Als Voraussetzung dafür muss das Vermögen am Tag der Einbringung einen positiven Verkehrswert besitzen.³⁸

Einbringungsfähiges Vermögen wird nach Art III in § 12 Abs 2 UmgrStG dementsprechend definiert, dass es ausschließlich Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und qualifizierte Kapitalanteile umfasst. Sonstiges Vermögen kann gemäß Art III nicht eingebracht werden. Werden neben Vermögen gemäß § 12 Abs. 2 auch sonstige Aktiva oder Passiva miteingebracht, liegt hinsichtlich der Aktiva, eine gemäß des Art III vorgenommene Einlage vor. Eine Übernahme der sonstigen Passiva kann allerdings eine schädliche Gegenleistung im Sinne des § 19 darstellen.³⁹

³⁴ Vgl. HUBER (2009), S. 36.

³⁵ Vgl. LUDWIG/STRIMITZER (2019), S. 482.

³⁶ Vgl. LUDWIG/STRIMITZER (2019), S. 484.

³⁷ Vgl. KIRCHMAYR/MAYR/HIRSCHLER/MAIR (2016), S. 22.

³⁸ Vgl. KIRCHMAYR/MAYR/HIRSCHLER/MAIR (2016), S. 23.

³⁹ Vgl. FURHERR (2021), S. 647f.

Nach der Grundregel des § 6 Z 14 lit a EStG hat der Einbringende als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten jeweils den gemeinen Wert der hingegebenen Wirtschaftsgüter anzusetzen. Wenngleich der gemeine Wert grundsätzlich dem Einzelveräußerungspreis in der Liquidation und damit dem Liquidationswert entspricht. Im Gegensatz dazu kann auch der Teilwert ermittelt werden, bei dessen Anwendung ist jedoch die Fortführung des Unternehmens gemäß dem Fortführungsprinzip zu unterstellen. Wenn nach § 2 Abs 1 BewG der Wert wirtschaftlicher Einheiten stets im Ganzen festzustellen ist, womit auch der gemeine Wert eines Betriebes oder Teilbetriebes grundsätzlich als Fortführungswert unter Einschluss von Firmenwertkomponenten zu ermitteln ist.⁴⁰

Anders als das Steuerrecht kennt das Unternehmensrecht keine Legaldefinition des Begriffs der Einbringung es existiert auch kein eindeutiges, herkömmliches Begriffsverständnis. Die Grundvorstellung besteht darin, dass es sich bei der Einbringung um eine organisationsrechtliche, motivierte Erbringung von Leistungen in das Vermögen eines selbständigen Rechtsträgers seitens der Gesellschafter oder Mitglieder handelt. Die Rechtsform des übernehmenden Rechtsträgers ist grundsätzlich sekundär. Je nach sachenrechtlicher Ausgestaltung des Einbringungsvorganges, sind Einbringungen als Eigentum oder als Nutzungsgegenstand nach zu unterscheiden. Im Allgemeinen orientiert sich das Unternehmensrecht beim Begriff der Einbringung am Steuerrecht und versteht darunter die Erbringung von Sacheinlagen in das Eigentum einer Körperschaft, wobei die Sacheinlage im praktischen Regelfall in einem Betrieb, Teilbetrieb oder einer Beteiligung besteht. Die Umsetzung der Einbringung erfolgt entweder als Sachgründung, als Sachkapitalerhöhung oder als Sacheinlage ohne Anteilsgewährung.⁴¹

Spaltung

Bei einer Spaltung handelt es sich um eine Übertragung von Vermögen durch eine Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft. Die Nachfolgekapselgesellschaft kann dabei im Zuge der Spaltung neu gegründet werden. Das Spaltungsgesetz (SpaltG) bezeichnet diesen Vorgang als Spaltung zur Neugründung. Es ist aber auch möglich, Vermögensteile auf bereits bestehende Nachfolgekapselgesellschaften zu übertragen. Dieser Fall wird Spaltung zur Aufnahme genannt. Auch die gleichzeitige Übertragung von Vermögensteilen auf neue und übernehmende Kapitalgesellschaften, was eine Kombination von Spaltung zur Neugründung und Spaltung zur Aufnahme darstellt, ist im Rahmen einer einzigen Spaltung zulässig.⁴²

⁴⁰ Vgl. FURHERR (2021), S. 650f.

⁴¹ Vgl. FURHERR (2021), S. 550f.

⁴² Vgl. WAITZ-RAMSAUER (2021), S.1136f.

All dieser Varianten von Spaltungen nach dem SpaltG haben gemeinsam, dass das Vermögen im Weg der Gesamtrechtsnachfolge übertragen wird. Das bedeutet, dass das übertragene Vermögen mit allen Rechten und Pflichten mit der Eintragung der Spaltung im Firmenbuch übergeht. Die Gesamtrechtsnachfolge im Zuge einer Spaltung ist dabei immer eine partielle Spaltung, das heißt sie ist bei der jeweiligen Nachfolgekapitalgesellschaft auf die übertragenen Vermögensteile beschränkt.⁴³

Gemeinsam bei all diesen Varianten, dass das SpaltG keine Einschränkungen hinsichtlich der Qualität oder der Quantität der übertragenen Vermögensteile vorsieht. Es ist daher aus spaltungsrechtlicher Sicht genauso zulässig, einzelne Vermögensgegenstände, wie Liegenschaften oder liquide Mittel, zu spalten, oder auch ganze Betriebe oder Teilbetriebe zu übertragen. Dies unterliegt der Spaltungsfreiheit. Voraussetzung ist lediglich, dass jeder übertragene Vermögenswert für sich einen positiven Verkehrswert aufweist. Bei einer Spaltung zur Neugründung wird dies letztlich im Zuge der zwingend erforderlichen Gründungsprüfung bestätigt. Ein vom Gericht bestellter Wirtschaftsprüfer bzw. eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hat dabei zu prüfen, ob der Wert des auf die neue Nachfolgekapitalgesellschaft übertragenen Vermögensteils mindestens deren Nennkapital und den Betrag, der auf diese Gesellschaft allenfalls übertragenen gebundenen Rücklagen, erreicht. Das Gleiche gilt für die Kapitalerhöhungsprüfung im Zuge einer Spaltung zur Aufnahme, bei der neue Anteile gewährt werden.⁴⁴

3.2.2. Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden des übernommenen Vermögens

Im Zusammenhang mit Umgründungen stellt sich insbesondere auch die Frage, wie die damit einhergehenden Vermögenstransfers wie Zu- und Abgänge buchhalterisch bzw. bilanziell zu behandeln sind. Hierbei gibt es drei Möglichkeiten eine korrekte und optimale Bilanzierung durchzuführen. Die erste Methode beschreibt dabei eine Einlage mit dem beizulegenden Wert, dieser Wert entspricht auch dem Verkehrswert. Hierbei kann dieser z.B. aus dem Marktwert oder Wiederbeschaffungswert ermittelt werden. Bei der zweiten Methode handelt es sich um den Grundsatz der Buchwertfortführung. Bei diesem Vorgang wird das Vermögen mit den Werten aus der Steuerbilanz des Einbringenden übernommen. Der letzte Vorgang beschreibt die modifizierte Buchwertfortführung, dieser Ansatz kann angewandt werden, um den Ansatz eines Buchverlustes zu vermeiden. Diese drei Methoden der Bilanzierung werden jetzt im Kapitel näher erläutert.

⁴⁵

⁴³ Vgl. WAITZ-RAMSAUER (2021), S. 1136f.

⁴⁴ Vgl. STARINGER (1994), S.115.

⁴⁵ Vgl. STARINGER (1994), S.115.

Einlage mit dem beizulegenden Wert

Grundsätzlich sind Einlagen, soweit möglich, mit dem beizulegenden Wert im Unternehmen anzusetzen, sofern sich nicht aus der Nutzungsmöglichkeit im übernehmenden Unternehmen ein geringer Wert ergibt. Der beizulegende Wert ist somit ein unternehmensbezogener Verkehrswert, da aufgrund der Nutzung im Unternehmen derselbe Gegenstand einen verschiedenen Wert je Unternehmen darstellen kann. Die Bewertung ist nach den bekannten unternehmensrechtlichen Bewertungsgrundsätzen zu erfolgen. Falls kein Marktwert zur Verfügung steht, ist der beizulegende Wert aus Größen wie Ertragswert, Wiederbeschaffungswert oder Einzelveräußerungswert zu ermitteln. Die Obergrenze dabei ist aber der Wert, der sich aus der konkreten Nutzung im Unternehmen ergibt.

Mit dem RÄG 2014 wurde in § 189a Z. 3 der beizulegende Wert als jener Betrag definiert, welcher ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Gegenstand ansetzen würde, unter der Annahme das der Käufer das Unternehmen fortführt. Hierbei erfolgt eine Anlehnung an den Teilwert aus dem Steuerrecht. In der Praxis wird der beizulegende Wert mit dem Verkehrswert aber gleichgesetzt. Der beizulegende Wert unterscheidet sich demnach vom Verkehrswert durch die Berücksichtigung von betriebsbezogenen Einflüssen.

⁴⁶

Grundsatz der Buchwertfortführung

Gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG bedeutet die Buchwerteinbringung, dass eingebrachtes Vermögen in der Bilanz mit jenen Werten angesetzt wird, welche den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften in der Steuerbilanz des Einbringenden entsprechen. Durch die Übertragung zu Buchwerten werden im Vermögen enthaltene stille Reserven auf das übernehmende Unternehmen übertragen. Demnach entsteht ein Steueraufschub betreffend der stillen Reserven. Bei dem Grundsatz der Buchwertfortführung gibt es grundsätzlich kein Wahlrecht für die Bewertung des Einbringungsvermögens.⁴⁷

Die Anwendung des UmgrStG ergibt somit keine Entsteuerung der stillen Reserven, sondern eine Hinausverschiebung der Besteuerung auf einen späteren Zeitpunkt, wenn es zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven kommt.⁴⁸

Modifizierte Buchwertfortführung gemäß § 202 Abs. 2 Z 2 und 3 UGB

Um den Ansatz eines Buchverlustes zu vermeiden, kann die sogenannte modifizierte Buchwertführung zur Anwendung kommen. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass im Zuge der

⁴⁶ Vgl. STARINGER (1994), S.115.

⁴⁷ Vgl. FURHERR (2021), S. 671.

⁴⁸ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2016), S. 5.

Umgründung eine Gegenleistung gewährt wird, welche die fortgeführten Buchwerte übersteigt. Zu solchen Gegenleistungen zählen gemäß § 202 Abs. 2 Z 2 UGB der Ausgabebetrag neuer Anteile, z.B. durch eine Kapitalerhöhung, der Buchwert eigener oder untergehoender Anteile und allenfalls geleistete bare Zuzahlungen.⁴⁹

Gemäß § 202 Abs. 2 Z 3 UGB ist der Unterschiedsbetrag zwischen Gegenleistung und fortgeführten Buchwerten, soweit er den Aktiven und Passiven des übertragenen Vermögens zugeordnet werden kann, gesondert als „Umgründungsmehrwert“ auszuweisen. Ein darüber hinaus verbleibender Restbetrag darf als Firmenwert angesetzt werden.⁵⁰

Der Ansatz eines Umgründungsmehrwertes kommt somit nur für jene Fälle in Betracht, in denen im Zuge von Umgründungen, Gegenleistungen in der erwähnten Form gewährt werden. Angenommen wird daher, dass die aufnehmende GmbH erst im Zuge der Einbringung gegründet werde, was einer Sachgründung entspricht. Im Rahmen dieser umgründungsbedingten Sachgründung werden als Gegenleistung Anteile ausgegeben, und zwar, in Höhe des Mindestkapitals von 35.000 €. ⁵¹

3.3. Bilanzierung von Spenden und Schenkungen von Sammlungsgegenständen

Da auch Museumsbetriebe, wenn sie öffentliche Unternehmen darstellen, zur Bilanzierung verpflichtet sind und jährlich einen Jahresabschluss inklusive Bilanz und GuV erstellen müssen, darf dabei nicht auf die Erstellung eines Anlageverzeichnisses vergessen werden. Weswegen auch eine Bewertung des Anlagevermögens durchzuführen ist. Hierbei stehen Museen oftmals schon vor der ersten Schwierigkeit, denn die Höhe der Werte von Sammlungen sowie dessen Berechnung ist häufig nicht festlegbar. Es gibt beispielsweise keine langjährig erprobte Praxis in dieser Unternehmensbranche, da jene Vermögensgegenstände in Wirtschaftsunternehmen meist nicht existieren. Daher gilt es auch in diesem Gebiet spezifische Bewertungsmechanismen und zweckgerechte Wertmaßstäbe zu erarbeiten.

Der Bereich der Kunstgegenstände kann in Bezug auf die Bilanzierung als nahezu neuartig angesehen werden. Denn im UGB 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. Auch wenn damit anfängliche Schwierigkeiten verbunden sind, besteht die Notwendigkeit zur Entwicklung entsprechender Regelungen. Weiters gibt es auch keinen existierenden Markt, an dem Vergleichswerte zu finden sind, um den aktuellen Wert abzubilden. Viele Kunstgegenstände sind aufgrund ihrer Individualität und Einzigartigkeit auch nicht mit anderen Gegenständen zu vergleichen. Wenn ein Markt diesbezüglich überhaupt

⁴⁹ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2016), S. 5.

⁵⁰ S. UGB § 202 (2).

⁵¹ Vgl. HELD (2009), S. 7f.

existiert, ist dieser häufig stark spezialisiert und erzielt nur geringe Umsätze. Zwar gibt es als Orientierung auf dem Kunstmarkt die Kunstmarktindizes. Diese weisen, aber 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.⁵²

Zur aktuellen Rechtslage in Österreich wird vor allem auf das UGB sowie deren gesetzlichen Bestimmungen für Kunst- und Kultureinrichtungen und die staatliche Rechnungslegung zurückgegriffen. Im UGB kann man dafür aber nur die allgemeinen Bestimmungen für Sachanlagen heranziehen, da es keine spezifischen Regelungen für Kunst- und Kulturgegenstände gibt. Für die Bundesmuseen gilt zusätzlich das Bundesmuseen-Gesetz (BMuG), 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.

Die Begriffe „Kunstwerk“ und „Arbeit“ bezeichnen einzelne Erzeugnisse des künstlerischen Schaffens, die durch die freie, schöpferische Gestaltung von Künstlerinnen und Künstlern entsteht und durch ein selbst gewähltes Medium zur Anschauung gebracht wird. Charakteristisch für ein Kunstwerk sind seine Individualität und oftmals auch seine Einzigartigkeit.

Als „Werk“ bezeichnet man demnach die Summe aller Erzeugnisse eines Künstlers / einer Künstlerin. Als Abgrenzung vom Kunstwerk gibt es auch den Ausdruck des Kunstgegenstandes, welches Objekte bezeichnet, die neben ihrer künstlerischen Anmutung auch noch einen anderen Zweck erfüllen, wie das Kunstgewerbe oder Kunsthandwerk.⁵³

Um einen Kunstgegenstand überhaupt bilanziell erfassen zu können, muss zuerst ein Wert festgestellt werden. Der Wert von Kunstgegenständen lässt sich nur bedingt an äußerlichen Merkmalen festmachen, weshalb dieser Wert oftmals anhand anderer Faktoren bestimmt werden muss. Dazu zählen deren Echtheit, die Qualität bzw. der Erhaltungszustand und auch die Marktnachfrage.⁵⁴

Schenkungen von Kunstgegenständen umfassen meiste eine Vielzahl an Vermögensgegenständen, welche mit einer Zweckbindung übereignet werden. Die einzelnen Bestandteile sind demnach auch zu aktivieren, aber eine Abschreibung muss dabei nicht beachtet werden.⁵⁵

⁵² Vgl. HELD (2009), S.8.

⁵³ Vgl. HELD (2009), S. 8.

⁵⁴ Vgl. HELD (2009), S. 8f.

⁵⁵ Vgl. BILER/KLINZ (2019), S. 146f.

3.3.1. Die Problematik bei der Bewertung von Kunstobjekten

Die österreichischen Museumsbetriebe stehen vor der Herausforderung der Bewertung ihres gesamten Anlagevermögens. Fest steht vor allem, dass eine vollständige, exakte Bewertung im Bereich der Kunst- und Kulturgegenstände nahezu unmöglich ist. Diese kann anhand mehrerer Gründe argumentiert werden. Die dabei entstehenden Schwierigkeiten sollen in diesem Kapitel aufgezeigt und näher erläutert werden.

Keine bewährte Praxis

Grundsätzlich erfolgt die Bewertung auf Basis von Vorschriften, welche über viele Jahre sorgfältig entwickelt wurden. Grundsätzlich kann hierfür auf Bewertungsmethoden und Prinzipien zurückgegriffen werden, wobei für viele Vermögenswerte gemäß UGB auch verpflichtende Bewertungsmethoden existieren, womit man Handlungen in richtig und falsch klassifizieren kann.⁵⁶ Für die Rechnungslegungen im Bereich des Bundes, der Länder und Städte besteht jedoch keine langjährig bewährte Praxis, weshalb die Notwendigkeit besteht eigene Bewertungsmethoden zu bestimmen. Dies kann branchenspezifisch auf Basis ihrer Aktivitäten oder Ziele vorgenommen werden. Eine komplette Übertragung des UGB auf den öffentlichen Bereich ist aber dennoch nicht möglich. Vor allem gibt es aber Unterschiede hinsichtlich ihrer Zielsetzung. Demnach verfolgt das UGB den Zweck des Gläubigerschutzes. Museen verfolgen allerdings die Priorität der kulturellen Bewahrung und Sicherstellung eines Landes. So ist besonders der Nachweis der Substanzerhaltung im öffentlichen Bereich entscheidend. Dies wiederum stellt besondere Anforderungen an die Vollständigkeit und den Informationsgehalt stellt.

Legt man die Besonderheiten der öffentlichen Rechnungslegung auf Kunst- und Kulturgegenstände um, so ergibt sich die Schwierigkeit, dass jene Vermögensgegenstände in der Privatwirtschaft meist nicht existieren und somit keine erprobte Praxis zur Bewertung und Bilanzierung jener Objekte besteht. Daher gilt es, auch dafür einen fachspezifischen Bewertungsmechanismus und zweckgerechte Wertmaßstäbe zu erarbeiten.⁵⁷

Der Bereich der Kunst- und Kulturgüter kann also in Bezug auf die Bilanzierung als nahezu neuartig angesehen werden. 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.⁵⁸

⁵⁶ Vgl. STEIN/FRANKE(2005), S. 270.

⁵⁷ Vgl. STEIN/FRANKE(2005), S. 270.

⁵⁸ Vgl. STEIN/FRANKE(2005), S. 270.

Kein existierender Markt

Bei Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens kann man bei der Bewertung beispielsweise auf Markt- bzw. Vergleichswerte zurückgreifen, um den aktuellen Wert möglichst genau abzubilden. So wird z.B. nach IFRS im Zuge des Neubewertungsmodells für Sachanlagen der beizulegende Zeitwert basierend auf Marktwerten angesetzt. Viele Kunst- oder Kulturgegenstände sind jedoch aufgrund ihrer Individualität und Einzigartigkeit kaum mit anderen Gegenständen vergleichbar. Es gibt somit keinen vergleichbaren Markt.⁵⁹

Und wo es diesen nicht gibt, kann es auch keinen glaubhaft feststellbaren Wert geben. 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. Wenn ein Markt überhaupt existiert, ist dieser häufig stark spezialisiert und erzielt nur geringe Umsätze. 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.⁶⁰

Rechtliche Beschränkungen

Im Unterschied zur unternehmensrechtlichen Rechnungslegung kommt es bei Kunst- und Kulturgütern der öffentlichen Hand häufig zu keinen zukünftigen Zahlungsströmen bzw. nicht in dem Umfang, wie es bei anderen Vermögenswerten der Fall ist. Darüber hinaus bestehen oft Nutzungsbeschränkungen oder Veräußerungsverbote aufgrund rechtlicher Bestimmungen. Aufgrund dieser Beschränkungen kann es für die betreffenden Gegenstände gar keinen Marktwert geben.⁶¹

Subjektivität

Eine weitere Schwierigkeit stellt die fehlende Vergleichbarkeit des klassischen Markts zum Kunstmarkt da. Viele der Eigenschaften wie die Gleichartigkeit von Gütern, die Markttransparenz oder die Marktvollkommenheit treffen für den Kunstmarkt kaum zu. So werden Kunst- und Kulturobjekte als einzigartige, nicht vermehrbare und grundsätzlich nicht ersetzbare Güter definiert.

Da die messbaren Eigenschaften auch immer einen ethischen Wert aufweisen, welcher nicht auf einer Skala dargestellt werden kann, kann es nie zu einer vollkommenen Markttransparenz bei Kunstgegenständen kommen. Auch individuelle Präferenzen gegenüber einzelnen Objekten bestehen aufgrund dieser Eigenschaften. Das bedeutet, dass es keinen vollkommen objektiven Wert, ohne subjektive Einflüsse, geben kann, was eine Bewertung stark erschwert. Selbst bei der

⁵⁹ Vgl. VOGELPOTH /MEINEN (2008), S. 975.

⁶⁰ Vgl. VOGELPOTH /MEINEN (2008), S. 975.

⁶¹ Vgl. VOGELPOTH /MEINEN (2008), S. 976.

Bewertung durch ExpertInnen kann nicht von vollkommener Objektivität gesprochen werden. Es müssten demnach mehrere ExpertInnen unabhängig voneinander ihre Schätzungen abgeben, was in der Realität kaum für jedes Objekt realisierbar ist.⁶²

Messbarkeit

Die Wertermittlung von Kunst- und Kulturgütern umfasst auch zahlreiche nicht messbare Faktoren. Der Materialwert beispielsweise spielt dabei nur eine sehr untergeordnete Rolle, denn oft sind andere gesellschaftliche Werte von größerer Bedeutung für eine Bewertung. 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 ExpertInnen befragt. Daraus ergaben sich daraus die folgenden gesellschaftlichen Indikatoren, die zum gesellschaftlichen Wert und zur Bedeutung von Kunst- und Kulturobjekten beitragen:⁶³

- **Optionswert:** Der Nutzen für das Individuum wird durch das Vorhandensein von kulturellen Angeboten gesteigert, auch wenn dieses gar nicht von jener Person genutzt wird. Allein die Möglichkeit, dass jemand die Einrichtungen und Objekte nutzen kann, bringt einen positiven Optionswert mit sich. Dies kann sich beispielsweise in einer erhöhten Standortqualität von bestimmten Regionen auswirken, auch wenn dadurch keine tatsächlichen Zahlungsströme generiert werden.

⁶⁴

- **Existenzwert:** Dieser ist beispielsweise bei historischen Bauwerken zu finden. Dabei wird ein Mehrwert allein durch deren Existenz gebildet. Er drückt die individuelle Zahlungsbereitschaft für die reine Existenz eines Objektes aus, die unabhängig von der tatsächlichen Nutzung besteht.⁶⁵

- **Vermächtniswert:** Der Vermächtniswert beinhaltet die Verpflichtung zur Erhaltung von Kunst- und Kulturobjekten für künftige Generationen, selbst wenn diese ihre Wertschätzung zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht wertschätzen können.⁶⁶

- **Prestigewert:** Der Prestigewert stärkt die kulturelle Identität eines Individuums.⁶⁷

⁶² Vgl. JEUTHE (2011), S. 16f.

⁶³ Vgl. HELD (2010), S. 13.

⁶⁴ Vgl. HUMMEL / BERGER (1988), S. 36. f.

⁶⁵ Vgl. MOSENA / ROBERTS (2009), S. 125.

⁶⁶ Vgl. HELD (2010), S. 13.

⁶⁷ Vgl. HELD (2010), S. 13.

• **Echtheit:** Grundsätzlich ist die Echtheit eines der wichtigsten Merkmale bei Kunst, was auch den Wert wesentlich bestimmt. Dabei kann nicht fixiert werden, wie diese Echtheit bewiesen werden kann.⁶⁸

• **Erhaltungszustand:** Dieser zählt zu den wichtigsten wertbildenden Faktoren eines Kunstwerks, kann aber aufgrund von fehlender Technik nicht immer nachgeprüft werden. Hier kann aber ein Gewichtungsfaktor, gemessen an dem Erhaltungszustandsmodell zum Ansatz kommen.⁶⁹

• **Bildungswert:** entspricht den künstlerische Aktivitäten, welche durch Kultureinrichtungen angeregt werden. Dieser fördert sowohl die kulturelle Integration als auch darüber hinaus die Kreativität sowie die Bildung ästhetischer oder anderer Maßstäbe. Daher ist ihnen auch ein Bildungswert beizumessen. 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 keine ExpertInnen den Wert all dieser Faktoren objektiv wertmäßig beurteilen können.⁷⁰

Die Autorin, Bärbel Held, hat diese Kriterien anhand intensiver Literaturrecherchen und ExpertInnen Befragungen auf der Grundlage eines dafür entworfenen Fragebogens mit KünstlerInnen sowie MuseumsdirektorInnen gewählt.⁷¹

Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Für das Sachanlagevermögen werden bei der Erstbewertung grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten herangezogen. Genau hier besteht jedoch bei den Kunst- und Kulturgegenständen ein essentielles Problem. So können jene Gegenstände beispielsweise mehrere Jahrhunderte alt sein, sodass eine Bewertung zu deren ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht feststellbar ist. Darüber hinaus kann der Gegenstand beschädigt, restauriert oder neugestaltet worden sein.⁷²

Nutzungsdauer

Anders als die meisten Gegenstände des Sachanlagevermögens, unterliegen die Kunst- und Kulturgegenstände nach herrschender Meinung keinem Wertverzehr. Ganz im Gegenteil, sie gewinnen sogar häufig im Laufe der Zeit an Wert und das oft in erheblichem Umfang. Daher werden diese Gegenstände nicht regelmäßig abgeschrieben. Die einzige Ausnahme stellt die außerplanmäßige Abschreibung dar, welche bei einer dauerhaften Wertminderung vorgenommen werden

⁶⁸ Vgl. HELD (2010), S. 14.

⁶⁹ Vgl. HELD (2010), S. 14.

⁷⁰ Vgl. HELD (2010), S. 13.

⁷¹ Vgl. HELD (2010), S. 15.

⁷² Vgl. STEIN / FRANKE (2005), S. 271.

muss. Ausgenommen von der Regelung sind historischen Baudenkmäler. Hierfür sind Abschreibungen denkbar, da diese durch deren Verwendung abgenutzt werden. Daher gilt es zwischen genutzten und ungenutzten Baudenkmälern zu unterscheiden. Dabei werden genutzte historische Bauten, unabhängig von ihrem historischen Hintergrund, planmäßig abgeschrieben. Man kann dabei 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 Anschaffungskosten oder Herstellungskosten bewertet werden dürfen. Natürlich stellt sich auch hier die Frage, welche möglichen Maßstäbe diesem Erfordernis besser gerecht werden. Insgesamt ergeben sich somit erhebliche Schwierigkeiten, den Wert eines Kunst- oder Kulturgegenstandes zu ermitteln.⁷³

3.3.2. Analyse von möglichen Bewertungsmaßstäben bei Ausstellungsgegenständen

Auch wenn sich Kunst- und Kulturgüter in ihren grundsätzlichen Eigenschaften sehr von normalen Wirtschaftsgütern eines Unternehmens unterscheiden, ist für eine Bewertung eine grundsätzliche Anlehnung an das UGB von Vorteil. Um dabei die aktivierbaren Kosten ermitteln zu können, gibt es einige Möglichkeiten, darunter die Markt- oder Vergleichswerte, gutachterliche Werte, Zeitwerte oder Gruppen- bzw. Festbewertung.

Vermögensgegenstände, dazu zählen auch die Sammlungsgegenstände, sind prinzipiell mit ihren Anschaffungs- oder Herstellkosten zu bewerten. Dabei muss auch das Vorsichtsprinzip beachtet werden, welche Vermögensgegenstände bei Eintreten eines möglichen Risikos mit dem niedrigsten verfügbaren Wert angesetzt werden soll. In diesem Kapitel werden die verschiedenen Möglichkeiten zur Bewertung jetzt detailliert erläutert.

Anschaffungs- und Herstellungskosten

Da die Anschaffungs- oder Herstellungskosten lediglich die einfachste Wertbasis darstellen, ist ihre Verwendung für die Bilanzierung jedoch in Frage zu stellen. Auch aus dem Grund, weil ein Museumbestand über einen langen Zeitraum nicht nur durch Käufe, sondern auch durch Schenkungen angewachsen ist und nicht immer die ursprünglichen Kosten der Anschaffung vorhanden sind oder durch das hohe Alter der Objekte nicht mehr verlässlich ermittelbar ist. Hinzu kommt auch, dass vor allem einmalige Objekte über die Zeit hinweg signifikante Wertsteigerungen enthalten. Dies führt zum Fazit, dass die ursprünglichen Anschaffungskosten somit keine Aussage über den tatsächlichen Wert eines Museumgegenstandes treffen kann.⁷⁴

⁷³ Vgl. STEIN / FRANKE (2005), S. 271.

⁷⁴ Vgl. BÜDEL (2019), S. 92.

Zeit- bzw. Marktwert

Im Gegensatz zum Anschaffungskosten Modell, werden bei dem Zeitwert die aktuellen Werte des Gegenstandes ermittelt. Das Modell ist gut anwendbar, wenn Gegenstände in großer Menge hergestellt wurden. Bei Museumgegenstände hält sich der aktive Markt eher bedeckt, weshalb sich eine Bestimmung anhand eines Zeitwertes eher schwierig gestaltet. Hinzu kommt, dass der Markt für Museumgegenstände von Subjektivität und von Wertschwankungen geprägt ist. Auch die Einzigartigkeit von Objekten macht eine Bewertung relativ kompliziert.⁷⁵

Gutachtenwert

Da viele Faktoren bei einer Wertbildung zusammenkommen, empfiehlt sich die Erstellung eines externen Gutachtens durch ExpertInnen. Diese Personen verfügen meist über langjährige Erfahrung mit Kunstgegenständen. Um einen Wert zu bestimmen, muss eine Analyse der Grundmerkmale durchgeführt werden. Dabei fließen vor allem der Zustand, Format und Medium mit ein. Weiters werden kunsthistorische Nachforschungen angestellt, um möglichst viele Informationen zum Gegenstand zu sammeln. Wichtig ist, dass die zusammengetragenen Informationen alleine noch keinen finanziellen Wert eines Werkes fixieren können. Die eingeschätzte Güte des Werkes dient als Ranking und wird mit Preisen verglichen, die in der Vergangenheit für ein Kunstwerk erzielt wurden. Dazu werden auch die Auktionspreise vom Kunstmarkt verglichen. Eine Gutach- tenerstellung ist meist mit hohen Kosten und hohem zeitlichen Aufwand verbunden, deshalb eignet sich dieses Verfahren vor allem für Objekte, welche als wertvoll identifiziert werden.⁷⁶

Versicherungswert

Ein Versicherungswert wird als Summe, die im Schadensfall ausbezahlt wird, definiert. Dieser Wert wird von der Versicherung ausbezahlt und dient als Abdeckung der Kosten für eine erneute Wiederbeschaffung des Gegenstandes. Da auch diese Bewertung anhand von Gutachten abhängig ist, ist die Objektivität dieser Methode in Frage zu stellen. Die Werte werden oftmals sehr optimistisch angesetzt und heben sich somit vom tatsächlichen Wert oftmals ab. Nicht zuletzt stellt sich die Frage, ob für Ausstellungsgegenstände in Museen bereits Versicherungswerte vorliegen und ob dieser Wertmaßstab für eine Anwendung überhaupt relevant ist.⁷⁷ Im Hinblick auf den Umfang und die Struktur von Museen ist anzunehmen, dass nur sehr wertvolle oder verliehene Objekte einzeln versichert sind oder in der Vergangenheit versichert wurden, um z.B. einen Transport abzusichern. Dies führt dazu, dass nur für einen geringen Anteil der Gegenstände Versicherungswerte verfügbar sind.⁷⁸

⁷⁵ Vgl. BÜDEL (2019), S. 92.

⁷⁶ Vgl. BÜDEL (2019), S. 93.

⁷⁷ Vgl. HEUER (2008), S. 693.

⁷⁸ Vgl. BÜDEL (2019), S. 94.

Materialwert

Eine weitere Möglichkeit zur Bewertung erfolgt anhand des reinen Gegenwerts des Materials, mit dem der Gegenstand angefertigt wurde. Diese Methode ist vorteilhaft, wenn die Kunstgegenstände aus Materialien wie Gold, Silber, Eisen oder Kupfer bestehen, da diese Preise leicht recherchiert werden können. Weniger geeignet ist die Methode bei Gegenständen wie Gemälden, Büchern oder Dokumenten, da eine Bewertung von Papier und Farbe nicht möglich ist. Wenn diese Methode gewählt wird, sollte zusätzlich ein Gutachten erstellt werden, um zu materiellen Werten auch den Zustand, die Echtheit und die Verarbeitungskosten berechnen zu können.⁷⁹

Erinnerungswert

Ein Erinnerungswert soll verhindern, dass ein abgeschriebener Vermögensgegenstand nicht mehr in der Bilanz erscheint. Diese Gegenstände werden dann oftmals mit 1 € in die Bilanz aufgenommen. Im Fall von Kunstgegenständen würde das jedoch zu einer Unterbewertung führen, da diese dann als fast wertlos dargestellt werden. Zudem liefert der Wert keine weiteren Informationen, ob es sich tatsächlich um einen wertlosen Gegenstand handelt, oder es eine absichtliche Unterbewertung gibt.⁸⁰

3.3.3. Alternative Bewertungsmethoden aus der Praxis

Da einige Autorinnen und Autoren die klassischen Ansätze zur Bewertung von Kunstobjekten in Frage gestellt haben, werden im nächsten Teil der Arbeit zwei verschiedene Ansätze aus der Praxis näher beschrieben. Zunächst erfolgt die Beschreibung des konzeptionellen Ansatz von Restaurationsaufwendungen von Rainer Franke und Bärbel Stein. Dieser Ansatz beschäftigt sich mit einem Matrixsystem zur Bewertung. Als Zweites Modell wird das hessische Bewertungsmodell für Kunstgegenstände beschrieben, welches von ExpertInnen aus dem Bundesland Hessen entwickelt wurde. Hierbei werden Einzel- und Gruppenbewertungen miteinander kombiniert und dabei nur die wertvollsten Objekte einzeln bewertet.

3.3.3.1. Konzeptioneller Ansatz von Restaurationsaufwendungen mit dem Bewertungsmodell nach Stein/Franke

Im Folgenden wird die Bedeutung des konzeptionellen Ansatzes für Kunstgegenstände näher erläutert. Dabei handelt es sich um eine Methode eines Indikativen Modells mit der Methodik der Bewertung für immaterielle Vermögensgegenstände in der Bilanz. Oftmals ist immaterielles Vermögen nicht korrekt und nachvollziehbar bewertet, deshalb bietet sich auch für die Bewertung

⁷⁹ Vgl. BÜDEL (2019), S. 94.

⁸⁰ Vgl. BÜDEL (2019), S. 95.

von Kunstgegenständen an, Kriterien und Indikatoren für die Bewertung heranzuziehen und dies etwa mit einem Matrix Bewertungssystem darzustellen.⁸¹

Da Kunstgegenstände keiner Nutzung unterliegen und nicht abgeschrieben werden, bleiben die Wertansätze aus der Eröffnungsbilanz auch in den folgenden Jahresabschlüssen erhalten. Eine Aktivierung der Gegenstände mit dem Marktwert kann den aktuellen Wert eines Gegenstandes wiedergeben, würde aber die Bilanz eines Museums zu positiv beeinflussen. Dies kann man verhindern, indem man die Gegenstände abschreibt aber im Gegenzug eine Substanzerhaltungsrücklage in Höhe einer kalkulatorischen Abschreibung bildet. Dieser Vorgang ist allerdings nur möglich, wenn man eine sogenannte Schattenbuchhaltung führt. Zudem ist die Schattenbuchhaltung nicht in der regulären Buchhaltung integriert, was sich in einen Mehraufwand widerspiegelt. Alle dauerhaften Kunstgegenstände benötigen jedoch regelmäßige Erhaltungs- bzw. Restaurierungsaufwendungen, diese können durch die Bildung einer passiven Rückstellung in die Bilanz mitaufgenommen werden. Die Berechnung dieser Rückstellung wird anhand der Formel für die ewige Rente berechnet. Die Basis dafür sind die durchschnittlichen Aufwendungen für Instandsetzungen und Restaurierungen, welche mit einem Diskontierungssatz abgezinst werden.⁸²

Der Vorteil dieser Methode liegt bei der Verpflichtung die Kunstgegenstände dauerhaft zu erhalten und die anfallenden Aufwendungen transparent darzustellen. Die Kunstgegenstände können somit auf der Aktivseite der Bilanz erfolgsneutral bilanziert werden und die Bilanz wird vollständig dargestellt. Weiters dient die Rückstellung als Anhaltspunkt, ob diese dem Substanzerhalt der Objekte gerecht wird. Wenn in einem Jahr die Restaurierungsaufwendungen die Rückstellung übersteigen, muss die Rückstellung um den Differenzbetrag aufgelöst werden und kann somit in den Folgejahren möglicherweise nicht aufgefüllt werden. In diesem Fall ist der Substanzerhalt nicht gegeben. Dieses Verfahren eignet sich auch deshalb primär für Gegenstände mit einem hohen Wert, die dem Museum dauerhaft erhalten bleiben sollten.⁸³

Beispiel:

Ein Kunstgegenstand benötigt jährliche Erhaltungsaufwendungen von 2.000 € und der Kapitalisierungsaufwand beträgt 4% p.a.. Der passive Bilanzwert ergibt somit 50.000 €.

Berechnung: 2.000 dividiert durch 0,04 ergibt die 50.000 €

In der Bilanz kann dies folgendermaßen dargestellt werden:

⁸¹ Vgl. HELD (2009), S. 13f.

⁸² Vgl. STEIN/FRANKE (2005), S. 271.

⁸³ Vgl. STEIN/FRANKE (2005), S. 271.

Bilanz			
Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		Eigenkapital	
Kunstgegenstände	50.000 €		
		Rückstellungen	
		Instandhaltungsrückstellung für Kunstgegenstände	50.000 €

Abbildung 4: Bilanz mit Bewertung der Rückstellung,
Quelle: RITSCHHEL (2008), S.86.

Dieses Bewertungsmodell wirft aber auch einige ungelöste Fragen auf, vor allem bezogen auf die Ermittlung des jährlichen Erhaltungsaufwandes, da die Ermittlung des Zeitwertes in der Praxis schwierig umzusetzen ist. Weiters muss der Erhaltungswand für alle Gegenstände einzelne vorgenommen werden, wobei die Verantwortung hierfür an den subjektiven Einschätzungen der Restauratorinnen und Restauratoren liegt. Aber vor allem weil Restaurationen in nicht regelmäßigen Zeitabständen vorgenommen werden, gestaltet sich eine jährliche Schätzung eher schwierig. Außerdem gibt es auch Objekte, an denen bisher noch keine Restaurierung vorgenommen wurde, weshalb hierfür kein Referenzwert der anfallenden Kosten vorhanden ist. Dazu kommt auch, dass der Begriff des Erhaltungsaufwands bisher nicht eindeutig und einheitlich definiert wurde. Demnach bestehen Unklarheiten, welche Maßnahmen hierzugehören und welche nicht. So könnten je nach Auslegung auch die konservatorische Betreuung, die Überwachung des Klimas und die regelmäßige Kontrolle darunterfallen. Insgesamt bietet also auch dieses Modell noch eine Reihe von praktischen Fragestellungen, die es zu klären gilt.⁸⁴

3.3.3.2. Das Hessische Bewertungsmodell für Kunstgegenstände

Das Hessische Modell wurde vom Land Hessen dazu entwickelt, um eine Einzel- und Gruppenbewertung von Objekten miteinander zu kombinieren. Dabei werden Kunstgegenstände in verschiedene Sachgruppen unterteilt und in der jeweiligen Sachgruppe nochmals in drei Wertgruppen.⁸⁵

Objekte der Wertgruppe A haben einen hohen Einzelwert, diese werden mit ihrem geschätzten Zeitwert bewertet. Objekte der Wertgruppe B werden in sechs Untergruppe aufgeteilt, diese werden mit ihrem durchschnittlichen Zeitwert betrachtet. Der Gesamtwert der jeweiligen Untergruppe ergibt sich als Produkt der einzelnen Zeitwerte und der Anzahl der Güter der Gruppe. Die Wertgruppe C beinhaltet ausschließlich Objekte deren geschätzter Zeitwert 475 € nicht übersteigt, diese werden dann jeweils mit dem Erinnerungseuro angesetzt.⁸⁶

⁸⁴ Vgl. RITSCHHEL (2008), S.86f.

⁸⁵ Vgl. BÜDEL (2019), S. 95f.

⁸⁶ Vgl. BÜDEL (2019), S. 95f.

Dabei wird bei jedem Objekt der Durchschnitt der Gruppe als Wertmaßstab herangezogen und für jede Gruppe ein eigener Stammsatz gebildet. Durch die Einteilung in Gruppen und die Verwendung von Mittelwerten wird der Aufwand im Gegensatz zur Einzelbewertung verringert. Als Weiterentwicklung des hessischen Bewertungsmodell sollte daher bei zukünftiger Anwendung im Unternehmen für jedes Objekt ein eigener Stammsatz in der Anlagenbuchhaltung angelegt werden.

Um größtmögliche Transparenz zu schaffen und die Informationsfunktion zu erfüllen, ist bei der Festlegung der Untergruppen-Wertgrenzen in Wertgruppe B zu beachten, dass es bei der Wahl von großen Wertspannen zu einer erheblichen Über- und Unterbewertung kommen kann. Der Grund hierfür ist, dass auch Objekte, deren Wert sich nahe an einer der Wertgrenzen befindet, mit dem Durchschnittswert der Untergruppe bewertet werden. Innerhalb der Untergruppe würde ein Gegenstand, der einen tatsächlichen Wert von 1.000 € hat, demnach mit 25.250 € angesetzt werden. Wird diese Überbewertung nicht durch eine Unterbewertung eines anderen Gegenstands am oberen Ende der Wertspanne ausgeglichen, so würde dies zu einer Überbewertung der Wertgruppe führen. Macht die mögliche Über- oder Unterbewertung jedoch nur einen geringen Anteil an der Bilanzsumme aus, ist diese Aussage im Hinblick auf den Grundsatz der Wesentlichkeit zu relativieren.⁸⁷

Durch die Einteilung in die Wertkategorien und die Bewertung der Güter in der Klasse C mit dem Erinnerungseuro ist der Aufwand dieser Kategorien noch überschaubar. Jedoch kann der Mehraufwand durch dieses Verfahren durch die erlangte Transparenz bei Inventuren relativiert werden. Eine zukünftige Anpassung der Werte aufgrund von Restaurationsvorgängen ist durch dieses System leichter darstellbar, da die Werte dann angepasst werden können.⁸⁸ In der Abbildung wird beispielhaft dargestellt, wie die Einteilung in die Gruppen durchgeführt werden kann.

⁸⁷ Vgl. RITSCHER (2008), S. 85.

⁸⁸ Vgl. BÜDEL (2019), S. 95f.

Moderne - Malerei - Skulptur - Objekte, Installationen, Video - Varia		
Wert- gruppe	Wertbereich in EUR	anzusetzender Wert in EUR
A	250.000 - ...	
B	476 - 249.999	
B1	200.000 - 249.999	225.000
B2	150.000 - 199.999	175.000
B3	100.000 - 149.999	125.000
B4	75.000 - 99.999	87.500
B5	50.000 - 74.999	62.500
B6	476 - 49.999	25.250
C	0 - 475	

Abbildung 5: Beispiel des Hessischen Bewertungsmodells,
Quelle: BÜDEL (2019), S.95.

3.3.4. Behandlung von Kunstgegenständen gemäß verschiedener Gesetzgebungen

Erstbewertung

Gemäß dem österreichischem Recht gibt es keine genaue Definition von Kunstgegenständen, deshalb wird hierbei auf die allgemeine Definition von Sachgegenständen zurückgegriffen. Gemäß § 198 Abs. 2 UGB werden als Anlagevermögen Gegenstände definiert, die dem Geschäftsbetrieb dienen.

Nach § 203 Abs. 1 UGB müssen alle Gegenstände des Anlagevermögens eines Unternehmens mit seinen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten angesetzt und um die jährliche Abschreibung reduziert werden.⁸⁹

Folgebewertung

Primär gibt es die Abschreibung, um einen geplanten Wertverzehr im Laufe der Nutzung darstellen zu können. Nach UGB müssen demnach alle Vermögensgegenstände eines Unternehmens, die einem Wertverzehr unterliegen auch abgeschrieben werden. Demnach unterliegen Kunstobjekte keiner Abschreibung, da kein Wertverzehr gegeben ist. Bei einer dauerhaften Wertminderung wiederum, ist man verpflichtet eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, dies ist der Fall, wenn ein Objekt beschädigt wird und nicht mehr restauriert werden kann.⁹⁰

⁸⁹ S. UGB § 203 (1).

⁹⁰ Vgl. STEIN/FRANKE (2005), S. 273.

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. Mindestens im Abstand von fünf Jahren ist jedoch eine Bestandsaufnahme durchzuführen und der Wert dementsprechend anzupassen. Da die Voraussetzungen, vor allem in Bezug auf den Wert, bei Kunst- und Kulturgegenständen nur selten gegeben sind, spielt diese Erleichterung hierbei nur eine unwesentliche Rolle. Eine weitere Vereinfachung ist die sogenannte Gruppenbewertung durch die gleichartigen Gegenstände jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden können. Im Bereich der öffentlichen Kunst- und Kulturgegenstände bietet sich diese Vereinfachung vor allem für größere Sammlungen an.⁹¹

Bilanzierung von Kulturgütern im Besitz des Bundes

Da diese eben genannten Vorschriften allgemein für Gegenstände des Anlagevermögens in Unternehmen bestimmt sind, und nicht für Kulturgüter, bezieht sich die Arbeit jetzt auf die Bewertung Kunstgegenstände, wie sie vom Staat Österreich bilanziert werden. Das Bundesministerium für Finanzen stellt hierfür im Bundesdokument zur Eröffnungsbilanz des Bundes Informationen zur Verfügung, wie spezielle Gegenstände bilanziert werden.⁹²

Kulturgüter werden demnach zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet, sofern diese verlässlich ermittelt werden können. Wenn das nicht möglich ist, ist auch eine Bewertung anhand von Gutachten möglich. Weiters werden bewegliche Kulturgüter nicht abgeschrieben, im Gegensatz zu unbeweglichen Kulturgütern wie Gebäuden, diese können abgeschrieben werden, sofern dadurch ein besseres Bewertungsergebnis dargestellt werden kann. Wenn aber keine Anschaffungskosten oder Gutachten vorliegen, sind die Kulturgüter ohne Wert in der Bilanz auszuweisen.⁹³

Eine Ausnahme weisen historische Objekte auf, da diese weder Anschaffungskosten noch einen Zeitwert besitzen, werden diese Objekte mit einem speziellen Bewertungsansatz bewertet. Ausgehend von den durchschnittlichen Anschaffungskosten vergleichbarer Objekte werden Nutzungskategorien gebildet. Zu den Durchschnittswerten können je nach Spezifika auch Zu- oder Abschläge erfasst werden. Danach wird der Zustand der Objekte beurteilt und in die drei Kategorien gut, mittel oder schlecht unterteilt. Dadurch können Buchwerte ermittelt werden, welche dann über die Restnutzungsdauer abgeschrieben werden können. Dieses Verfahren gewährleistet nachvollziehbare Abschreibungsbeträge der Objekte.⁹⁴

⁹¹ Vgl. STEIN/FRANKE (2005), S. 273.

⁹² Vgl. BMF (2013), S. 21.

⁹³ Vgl. BMF (2013), S. 21.

⁹⁴ Vgl. BMF (2013), S. 22.

Bestimmungen nach dem Bundesmuseen Gesetz zur Bilanzierung von museumsspezifischen Gegenständen

In der Bilanzierungsrichtlinie gemäß dem Bundesmuseen-Gesetz werden spezifische Gegenstände aufgezählt und deren Bilanzierung beschrieben. Diese Gegenstände beschränken sich jedoch nur auf Antiquitäten, Bilderrahmen, Vitrinen und ähnliche Gegenstände, sowie Fach- und Sachbücher.

Demnach werden **Antiquitäten** als Sammlungsgut bilanziert, wenn sie mit der Absicht angeschafft worden sind, den Sammlungsbestand zu mehren. Antiquitäten, welche jedoch nur zu Dekorationszwecken angeschafft werden, sprich nicht benutzt werden, sollen direkt im Anlagevermögen ausgewiesen werden. Auch Antiquitäten, welche genutzt im Sinne von benutzt werden wie Sitzbänke für Besucherinnen und Besucher, sind im Anlagevermögen auszuweisen und auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Bilderrahmen, welche speziell für ein Kunstwerk angeschafft werden und mit diesem gemeinsam genutzt werden, sind auch dem Sammlungsbestand zuzuordnen. Wenn Bilderrahmen aber als Wechselrahmen gekauft werden und somit keinem Objekt zugeordnet werden können, soll der Bilderrahmen als Anlagegut aktiviert werden.

Bei **Vitrinen und ähnlichen Gegenständen**, welche für die Präsentation und Aufbewahrung von Sammlungsgegenständen angekauft werden und deren Nutzung länger als 12 Monate beträgt, soll eine Klassifizierung als Anlagevermögen vorgenommen werden. Wenn die Vitrinen jedoch nur für eine bestimmte Ausstellung gekauft werden, sind sie im Aufwand darzustellen.⁹⁵

Fach- bzw. Sachbücher, welche in Fachabteilungen genutzt werden, sind im Jahr der Anschaffung sofort im Aufwand zu verbuchen. Wenn es sich aber um sogenannte Künstlerbücher handelt, welche beigelegte Originale oder Graphiken enthält, sind diese als Sammlungsgut zu klassifizieren.⁹⁶

Voraussetzung für die Aktivierung bei einem unentgeltlichen Zugang von Gegenständen

Gemäß der Bilanzierungsrichtlinie darf bei unentgeltlichen Neuerwerbungen von Sammlungsgegenständen eine Aktivierung vorgenommen werden. Dabei muss die Bewertung des Sammlungsgutes im Jahr der Anschaffung gemäß § 202 UGB mit dem beizulegenden Wert erfolgen. Entsprechend dem gemilderten Niederstwertprinzip muss bei den Gegenständen in regelmäßigen

⁹⁵ Vgl. BUNDESKANZLERAMT SEKTION 2 KUNST UND KULTUR (2017), S. 8.

⁹⁶ Vgl. BUNDESKANZLERAMT SEKTION 2 KUNST UND KULTUR (2017), S. 8.f.

Abständen die Werthaltigkeit geprüft werden und auch, wenn erforderlich, eine Bewertungsänderung durchgeführt werden. Das oberste Limit bei einer Neubewertung sind die fiktiven Anschaffungskosten.

Um eine Werthaltigkeit feststellen zu können, kann eine ABC–Analyse bei den Kunstgegenständen durchgeführt werden. Dabei wird eine Kategorisierung in drei Gruppen vorgenommen. Die Kategorie A enthält jene 30 Sammlungsgegenstände mit dem höchsten Wert. Die Kategorie B enthält alle Gegenstände bis zu einem Einzelwert bis 10.000 € Die Kategorie C enthält dann alle restlichen Gegenstände die jeweils einen Wert von weniger als 10.000 € entsprechen.⁹⁷

Dabei sollen alle Sammlungsgegenstände aus der Kategorie A alle drei Jahre in Bezug auf ihre Werthaltigkeit überprüft werden. Diese Werthaltigkeitsprüfung soll durch ExpertInnen durchgeführt werden. Wenn im Rahmen dieser Überprüfung eine wesentliche und länger andauernde Überbewertung festgestellt wird, soll dieser auf den niedrigeren Verkehrswert abgewertet werden. Sammlungsgegenstände aus der Kategorie B sollen stichprobenhaft alle drei Jahre auf ihre Werthaltigkeit geprüft werden. Wenn der Trend aus der Stichprobe eine Überbewertung feststellt, soll eine pauschale Wertberichtigung auf den gesamten Bilanzwert berücksichtigt werden. Bei den Sammlungsgegenständen aus der Kategorie C kann eine Werthaltigkeitsprüfung so lange unterbleiben, solange es keine pauschale Wertberichtigung in der Kategorie B gibt. Die Dokumentation der ABC–Analysen unterliegt der internen Revision, weshalb auch die Nachvollziehbarkeit der Wertberichtigungen dargelegt werden muss.⁹⁸

3.3.5. Zusammenfassung der Vorteile und Nachteile der einzelnen Bewertungsmaßstäbe

Im folgenden Abschnitt werden die bis jetzt genannten Bewertungsmaßstäbe für Ausstellungsobjekte miteinander vergleichen und die Vor- und Nachteile einer Anwendung diskutiert.

Das Anschaffungskosten Modell bzw. Herstellungskosten Modell ist ein objektives und bewährtes Modell in der Praxis. Wenn die Werte vorhanden sind, sind die Berechnungen leicht durchzuführen. Ein Nachteil dieser Methode ist, dass die Kosten bei Kulturgegenständen oftmals nicht vorhanden sind bzw. nicht mehr zeitgemäß sind. Die Anschaffungskosten weisen oftmals einen großen Unterschied zu den Zeitwerten auf.

Die Zeitwert Methode liefert oftmals zutreffendere Werte, jedoch sind diese nur verwendbar, wenn es sich um kein Einzelstück handelt. Die Beschaffung von aktuellen Zeitwerten ist sehr

⁹⁷ Vgl. BUNDESKANZLERAMT SEKTION 2 KUNST UND KULTUR (2017), S. 11.

⁹⁸ Vgl. BUNDESKANZLERAMT SEKTION 2 KUNST UND KULTUR (2017), S. 11.

kostenintensiv, da Kunstgegenstände häufigen Wertschwankungen unterliegen. Bei dieser Methode existiert auch die Gefahr die Bilanz zu positiv darzustellen.

Der Gutachtenwert wird durch die Schätzung von ExpertInnen durchgeführt, dadurch können auch besondere Merkmale der Gegenstände beachtet werden. Diese Bewertung ist durch ihre Kostenintensität nur für wertvolle Gegenstände geeignet. Auch die Objektivität ist dabei in Frage zu stellen, da es keine einheitlichen Standards gibt.

Eine Verwendung des Versicherungswerts ist gut geeignet, wenn die Werte durch ein Gutachten untermauert werden, dies schützt auch vor einer Überwertung der Gegenstände. Ein Nachteil dabei ist, dass die Werte oft durch Selbsteinschätzungen der Museen bewertet werden, was die Objektivität einschränkt.

Weiters wurden auch andere Bewertungsmaßstäbe bearbeitet, darunter auch der konzeptionelle Ansatz mit dem Bewertungsmodell nach Stein/Franke. Dabei werden die künftigen Erhaltungsaufwendungen für Instandhaltungen und Restaurationen berücksichtigt. Dieses Modell ist relativ transparent und als Indikator für den Substanzerhalt werden Rückstellungen gebildet. Das Problem bei dieser Methode ist die praktische Ermittlung des Erhaltungsaufwandes, da diese geschätzt werden müssen. Zuletzt wurde noch das hessische Bewertungsmodell für Kunstgegenstände näher erläutert, dabei wird die Einzel- und Gruppenbewertung miteinander kombiniert und drei Wertgruppen angelegt. Der Vorteil dabei ist die Einzelbewertung von wertvollen Gegenständen und die Gruppenbewertung von Gegenständen mit geringem Wert. Durch diese Anwendung wird die Transparenz bei der Bewertung aber deutlich verringert.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass es schwierig ist einen geeigneten Bewertungsmaßstab für Kunstgegenstände zu finden. Jede Methode hat Vor- und Nachteile, weshalb eine absolute Empfehlung nicht gegeben werden kann. Es ist immer eine Einzelfall Entscheidung, welcher Maßstab am besten für das Museum geeignet ist. ⁹⁹

⁹⁹ S. Kapitel 3.3.2. S. 28.ff.

4. Empirischer Vergleich der Bilanzierungsvorgänge von österreichischen Museen anhand von Expertinnen und Experten Interviews und spezifischer Fallbeispiele

Dieses Kapitel dient der Erstellung eines Leitfadens für die Bilanzierung der ausgewählten Fragestellungen bei dem Kooperationspartner. Um dies zu ermöglichen, wurde eine Befragung bei vier weiteren Museumbetrieben in Österreich durchgeführt. Interviewt wurden jeweils die Verantwortlichen Personen aus den Rechnungswesen Abteilungen, die für die Bilanzierung der Museen verantwortlich sind. Das Ziel der Befragung ist es, die Gemeinsamkeiten aber auch Unterschiede in deren Bilanzierung herauszuarbeiten und systematisch darzustellen. Zuerst behandelt dieses Kapitel die Erstellung des Fragebogens und die Auswahl der relevanten Fragestellungen. Um eine qualitative Inhaltsanalyse zu gewährleisten, werden in weiterer Folge die Antworten aus den Interviews mit Hilfe der Mayring Methode ausgewertet. Die qualitative Inhaltsanalyse nach Mayring ist ein strukturiertes, qualitatives Verfahren zur Auswertung textbasierter Daten. Danach wird der Erstellungsprozess für den Leitfaden erläutert und wie dabei die Antworten aus den Interviews integriert werden können. Dabei werden auch die Auswirkungen auf die Bilanz, GuV und Abschreibung thematisiert. Den Abschluss dieses Kapitel bilden drei umfassende Praxisbeispiele, bei denen die Anwendung der empfohlenen Bilanzierungsschritte anhand der erarbeiteten Interviews durchgeführt wird.

4.1. Erläuterung der ausgewählten Fragestellungen und praxisrelevanten Fallbeispiele im Fragebogen

Gemäß den inhaltlichen Vorgaben vom Kooperationspartner wurde ein Fragebogen mit 14 Fragen erstellt, mit dem die Erkenntnisse aus der Theorie auf deren Praxisrelevanz überprüft werden kann. Hierbei wurde sich auf die wesentlichen Punkte der Subventionen inklusive der Investitions- und Aufwandszuschüsse, Ein- bzw. Ausgliederungsvorgänge von Museumsteilen sowie die Bilanzierung des Sammlungsvermögens beschränkt.

Zu Beginn werden Fragen zu den verschiedenen Arten der Subventionen gestellt. Hierbei wird zuerst bei den Gesellschafter Zuschüssen begonnen. Relevant ist diese Frage, da die Eigentümer der befragten Kultureinrichtungen meistens das Bundesland oder die jeweilige Stadt sind, z.B. Land Salzburg beim Salzburg Museum oder die Stadt Linz bei dem Lentos Kunstmuseum Linz. Hierbei wird zuerst abgefragt ob sich um Gesellschafter Zuschüsse oder Aufwandszuschüsse handelt. Da die ausgewählten Museen nicht kostendeckend arbeiten können, sind die Zuschüsse von öffentlicher Seite essenziell für den Museumsbetrieb. Abgefragt wird beim Interview wie die Bilanzierung dieser Art von Zuschüssen erfolgt und wie die Beträge bei der

Verwendung aufgelöst werden. Darüber hinaus wird im Bereich der Zuschüsse noch abgefragt, ob es Unterschiede bei den Investitionszuschüssen oder Aufwandszuschüssen gibt und wie diese konkret bilanziert werden.

Der nächste Themenbereich widmet sich den Ein- und Ausgliederungen von Teilbetrieben. Hierbei wird gefragt, ob es bereits derartige Vorgänge gegeben hat und wie das Vermögen bei einer Übernahme oder Ausgliederung bei dem Museum bilanziert wurde.

Der letzte Fragenbereich bezieht sich auf die Bilanzierung des Sammlungsvermögens. Hierbei wird zuerst die Methode der Bilanzierung von Sammlungsspenden abgefragt. Diese Frage ist relevant, da verschiedene Methoden existieren, um das Sammlungsvermögen in der Bilanz darzustellen und demnach auch die Eigenkapital Quote zu beeinflussen. Darauf folgt eine Frage zur Bewertung mittels Gutachtenwerten und ob es eine differenzierte bilanzielle Behandlung gibt, wenn Werte von Objekten sehr unterschiedlich sind. Hierbei wird abgefragt ob es eine unterschiedliche bilanzielle Behandlung gibt, wenn Objekte z.B. einen Wert von 1.000 € oder 500.000 € haben. Diese Frage soll überprüfen, ob die in der Theorie hausgearbeiteten Maßstäbe auch in der Praxis verwendet werden.

In weiterer Folge liegt der Fokus auf der alternativen Erfassung von Sammlungen und ob z.B. eine Aufwandsbewertung stattdessen stattfindet. Anschließend wird näher auf die Einzel- und Gruppenbewertung eingegangen und ob Methoden zur Gruppenbewertung von Sammlungen verwendet werden. Diesbezüglich soll ermittelt werden ob auch die Modelle zur Gruppenbewertung eine Anwendung bei den Museen finden. Zuletzt wird noch abgefragt, inwiefern Wertverluste bei Sammlungsgegenständen durch Zerstörung in der Bilanz dargestellt werden und wie etwaige Restaurierungen der Objekte erfasst werden.¹⁰⁰

4.2. Analyse der Antworten aus den Interviews und Integration in den Leitfaden

In diesem Teil der Arbeit werden die Erkenntnisse aus den einzelnen Interviews analysiert und zusammengefasst dargestellt. Weiters werden die Vor- und Nachteile der einzelnen Bewertungsvorgänge miteinander verglichen.

Die hier präsentierten Ergebnisse wurde mit Hilfe der Mayring Methode ausgewertet. Dafür wurden die Transkriptionen aus den Interviews zuerst exzerpiert und zusammengefasst. Die unterschiedlichen Antworten wurden danach ihrem Fragebereich zugeordnet und so die Gemeinsamkeiten und Unterschiede herausgearbeitet. Im Anschluss wurden die Ergebnisse mit einander verglichen und auf die Relevanz für den Kooperationspartner geprüft. Nachstehend befinden sich

¹⁰⁰ S. Anhang S. 80.

die Auswertungen der Interviews, gegliedert nach ihrem Themenbereich. Zudem ist für jede Fragestellung auch die Auswirkungen auf die Bilanz, GuV und Abschreibung angeführt. Zur besseren Verständlichkeit wurden auch kurze Praxisbeispiele hinzugefügt.

Die für den Kooperationspartner relevantesten Ergebnisse werden im Anschluss zu einem Leitfaden zusammengeführt. Dieser befindet sich in einem extra Dokument und umfasst die Ergebnisse, wie die einzelnen Sachverhalte und Fragestellungen behandelt werden können. Dabei werden die Antworten aus den Interviews mit den Literaturempfehlungen kombiniert und übersichtlich dargestellt. Dieser Leitfaden ist ein extra Dokument und beinhaltet Empfehlungen zur Verbuchung und stellt die Auswirkungen auf die Bilanz, GuV und Abschreibung übersichtlich dar.

Gesellschafterzuschüsse

Gesellschafterzuschüsse sind grundsätzlich der gebundenen Kapitalrücklage zuzuführen, wenn die Zuzahlung durch eine gesellschaftsrechtliche Verbindung zu begründen ist. Wenn die Zuschüsse jedoch zur Stützung des Geschäftsbetriebs gewährt werden handelt es sich faktisch immer um Aufwands- bzw. Investitionszuschüsse. Diese Theorie wurde auch durch die geführten Interviews belegt. Die befragten Museumsbetriebe bekommen von den Gesellschaftern, welche auch die Eigentümer der Museen darstellen, Zuschüsse. Die Eigentümer sind dabei die Städte bzw. Bundesländer. Zusätzlich wurde identifiziert, dass alle befragten Museen nicht genügend Erlöse erzielen, um kostendeckend zu arbeiten. Aus diesem Grund werden die Zuschüsse in der benötigten Höhe gewährt, um einen Verlust abzudecken und in Summe ein Null Ergebnis erzielt wird. Das bedeutet auch, dass weder ein Gewinn noch ein Verlust in der GuV ausgewiesen wird. Genau genommen entsprechen die gewährten Zuzahlungen aber keine Gesellschafterzuschüsse, sondern entsprechen der Kategorie Aufwands- oder Investitionszuschüsse die folgend erläutert werden.

Aufwandszuschüsse

Bei Aufwandszuschüssen handelt es sich gemäß der Literatur um sonstige betriebliche Erträge eines Betriebs. Wird der Zuschuss zur Deckung von Aufwendungen für künftige Perioden gewährt ist zusätzlich eine passive Rechnungsabgrenzung durchzuführen.

Bei allen befragten Museen werden Aufwandszuschüsse für den laufenden Museumbetrieb gewährt, um den Teil der laufenden Kosten abzudecken, welche nicht für Investitionen bestimmt sind. Diese werden über die GuV gebucht und in den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ erfasst. In den befragten Fällen entsprechen die Aufwandszuschüsse den gewährten Subventionen.¹⁰¹ Der Erhalt der Subventionen unterscheidet sich hinsichtlich der zeitlichen Gewährung, es gibt dabei die Methode der monatlichen Überweisung von dem/der ZuschussgeberIn, wobei jeden

¹⁰¹ S. Anhang S. 82.

Monat ein Zwölftel der Subvention übermittelt wird.¹⁰² Bei der zweiten Methode wird jeweils am Anfang des Jahres der gesamte Zuschuss für das Jahr übermittelt. Hinsichtlich der Bilanzierung ergeben sich für die beiden Methoden aber keine Unterschiede. Die identifizierten Vorgänge entsprechen hiermit auch den gesetzlichen Vorgaben, welche im Kapitel 3.1.2 thematisiert wurden.

Buchhalterische Erfassung:

Der Erhalt der Zuschüsse wird einheitlich in der Klasse 4 am Konto „laufende betriebliche Erträge“ oder auf dem Konto „übrige betriebliche Erträge“ in der Klasse 4 verbucht. Als Gegenkonto auf der Sollseite kann dafür die „Forderung“ verwendet.

Soll	Haben
Klasse 2: Forderung	Klasse 4: sonstige/laufende betriebliche Erträge

Sofern der gewährte Zuschuss nicht vollständig für Aufwendungen verwendet wird, wird über den restlichen Betrag eine Rücklage gebildet, welche in den nächsten Jahren dann bei Bedarf verwendet werden kann. Diese wird auf dem Konto „nicht gebundene Kapitalrücklage“ verbucht. Somit wird der Ertrag für das laufende Jahr reduziert.

Soll	Haben
Klasse 4: sonstige betriebliche Erträge	Klasse 9: nicht gebundene Kapitalrücklage

Ausweis in der Bilanz:

In der Bilanz sind die Erträge, die nicht verbraucht wurden, auf dem Bankkonto auf der Aktivseite ersichtlich. Der gleiche Betrag ist auch als „nicht gebundene Kapitalrücklage“, in dem Posten Eigenkapital, in der Bilanz auf der Passivseite ersichtlich. Der verwendete Betrag, der Aufwandszuschüsse, ist nicht in der Bilanz ersichtlich.

Auswirkung auf die GuV:

Die Aufwandszuschüsse werden unter den sonstigen betrieblichen Erträgen, auf der Position „übrige“ in der GuV als Ertrag erfasst. Der Posten "übrige" dient als Sammelposten für jene Erträge, für die das Gliederungsschema keinen gesonderten Ausweis vorsieht. Der nicht benötigte Teil des Zuschuss wird in der Position „Kapitalrücklage, nach dem Ergebnis nach Steuern ausgewiesen. Somit ergibt das Ergebnis in Summe Null, sprich der erzielte Bilanzgewinn ist gleich null.

¹⁰² S. Anhang S. 83.

Investitionszuschüsse

Bei den Investitionszuschüssen muss zuerst eine Unterscheidung zwischen einem abschreibbaren Investitionsgut und einem nicht abschreibbaren Gut, wie den Sammlungsankäufen vorgenommen werden. Dies ist relevant, da die Verbuchung und Auswirkung auf die Bilanz und GuV unterschiedlich sind. Während Sammlungsvermögen nicht abgeschrieben wird, ist bei Investitionen in das Sachanlagevermögen eine jährliche Abschreibung vorzunehmen und zu verbuchen. Die beiden Methoden zur Darstellung von Investitionszuschüssen, welche im Kapitel 3.1.3. erläutert wurden, werden auch bei den befragten Mitarbeiterinnen / Mitarbeitern aus den Museen festgestellt. Hierbei kommt in alle befragten Museen jedoch nur die Bruttomethode, wobei ein Passivposten gebildet wird, zur Anwendung. Die Literatur besagt dabei, dass der Investitionszuschuss über die Nutzungsdauer des Anlagegutes abgeschrieben werden soll und gegen die „sonstigen betriebliche Erträge“ aufgelöst wird. Dieser Vorgang wird bei allen befragten Museen auch in dieser Weise durchgeführt. Beim Kauf von Sammlungsvermögen wird der Zuschuss jedoch nicht aufgelöst, da das Sammlungsvermögen nicht planmäßig abgeschrieben wird. Es kommt erst zu einer Auflösung des Postens, wenn das Sammlungsgut aus dem Betrieb ausscheidet.

Buchhalterische Erfassung:

Der Investitionszuschuss wird in der Klasse 9 auf dem Buchungskonto „Investitionszuschuss“ erfasst, es empfiehlt sich verschiedene Konten für Immaterielles Vermögen, Sachanlagevermögen und Sammlungsvermögen dabei anzulegen. Auf der Aktivseite kann hier wieder gegen „Forderungen“ gebucht werden. Diese Buchung passiert ohne eine Berührung der GuV und ist somit erfolgsneutral. Der gesonderte Passivposten der Klasse 9 soll nach dem Eigenkapital ausgewiesen werden und hat den Charakter eines Rechnungsabgrenzungspostens, welcher nach Maßgabe der Abschreibung vom Sachanlagevermögen ertragswirksam aufzulösen ist.

Soll	Haben
Klasse 2: Forderung	Klasse 9: Investitionszuschuss für immaterielles Vermögen/ Sachanlagevermögen / Sammlungsvermögen

Die Verwendung des Zuschusses wird über die Klasse 4 „Erträge aus der Auflösung von Investitionszuschüssen“ gebucht. Diese Verbuchung wird nur durchgeführt, wenn die Abschreibung eines Sachanlageguts gebucht wird oder ein Sammlungsobjekt außerplanmäßig abgeschrieben werden muss.

Soll	Haben
Klasse 9: Investitionszuschuss	Klasse 4: Erträge aus der Auflösung von Investitionszuschüssen

Bei Kauf eines neuen Anlagegegenstands wird dieser in der Klasse 0 wie folgt aktiviert:

Soll	Haben
Klasse 0: Anlagevermögen	Klasse 3: Verbindlichkeit

Ausweis in der Bilanz:

Gemäß der AFRAC Stellungnahme empfiehlt sich der Ausweis der Subvention in einem gesonderten Passivposten mit der Bezeichnung „Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“. Die Eingliederung des Postens soll zwischen dem Eigen- und Fremdkapital erfolgen.¹⁰³ Dieser Vorgang wird auch bei den anderen befragten Museen in dieser Weise durchgeführt. Auf der Aktivseite wird das Objekt im Anlagevermögen ausgewiesen.

Auswirkung auf die GuV:

Der Erhalt des Investitionszuschusses ist, anders als der Aufwandszuschuss, noch nicht ertragswirksam. Diese Erträge sind erst in der GuV sichtbar, durch die Buchung in den „Erträgen aus der Auflösung von Investitionszuschüssen“.

Die jährliche Abschreibung der Gegenstände im Sachanlagevermögen vermindert dadurch das Betriebsergebnis und wird durch die Auflösung des Investitionszuschusses wieder neutralisiert.

Praxisbeispiel:

Das Museum kauft Betriebsausstattung iHv. 5.000 € und Sammlungsgegenstände iHv. 10.000 € an, diese Ausgaben werden vollständig von Investitionszuschüssen abgedeckt. Die Zuschüsse werden bereits zu Beginn des Jahres überwiesen. Die Betriebsausstattung wird über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 5 Jahren abgeschrieben.

Zuerst wird die Verbuchung des Zuschusses es für Anlagevermögen vorgenommen:

Soll	Haben
Klasse 2: Forderung 5.000€	Klasse 9: Investitionszuschuss für Anlagevermögen 5.000€

Verbuchung der Auflösung des Zuschusses für das Anlagevermögen:

Die Anschaffungskosten dividiert durch die Nutzungsdauer ergeben somit die jährliche Abschreibung: $5.000/5 = 1.000 \text{ €}$

Soll	Haben
Klasse 9: Investitionszuschuss für Anlagevermögen 1.000 €	Klasse 4: Erträge aus der Auflösung von Investitionszuschüssen 1.000 €

¹⁰³ Vgl. AFRAC S.15.

Aktivierung Betriebsausstattung:

Soll	Haben
Klasse 0: Sammlungsvermögen 5.000 €	Klasse 3: Verbindlichkeit 5.000 €

Verbuchung der Abschreibung:

Soll	Haben
Klasse 7: Abschreibung Sachanlagevermögen 1.000 €	Klasse 0: Sachanlagevermögen 1.000 €

Verbuchung des Erhalts des Zuschusses für das Sammlungsvermögen:

Soll	Haben
Klasse 2: Forderung 10.000 €	Klasse 9: Investitionszuschuss für Sammlungsvermögen 10.000 €

Aktivierung des Sammlungsvermögens:

Soll	Haben
Klasse 0: Sammlungsvermögen 10.000 €	Klasse 3: Verbindlichkeit 10.000 €

Ein- und Ausgliederungsvorgänge

Ein- sowie Ausgliederungsvorgänge von Museumsteilen sind in der Praxis nicht sehr häufig vertreten. Ein Ausgliederungsvorgang wurde nur bei Einem befragten Museum festgestellt, hierbei kam die Buchwertmethode zum Einsatz. Die Buchwerte des Museums wurden dementsprechend auf die neue Gesellschaft übertragen. Das Sammlungsvermögen des Museums wurde, aus Vereinfachungsgründen, dabei mit 1 € übernommen.¹⁰⁴ Bei der Buchwertmethode wird das Vermögen mit jenen Werten angesetzt, welche den Gewinnermittlungsvorschriften der Steuerbilanz entsprechen.

Die andere Methode, die modifizierte Buchwertmethode, welche auch in dem Theoriekapitel erarbeitet wurde, ist in der Praxis somit nicht zur Anwendung gekommen, weshalb sich die Empfehlungen nun auf die Theorie stützt.

Eingliederung:

Wichtig bei einer Eingliederung ist zuerst die Ermittlung des Beteiligungsansatz, des Einbringungskapitals und des Fremdkapitals. Aus diesen Informationen erstellt man anschließend die Einbringungsbilanz. Bevor man als nächsten Schritt die steuerrechtliche Übernahmebilanz erstellen kann, muss auch ein etwaiger Buchgewinn oder Buchverlust ermittelt werden. Ein etwaiger

¹⁰⁴ S. Anhang S. 86.

Buchgewinn muss als Kapitalrücklage gemäß § 229 Abs. 2 Z. 5 UGB eingestellt werden. Als letzten Schritt kann dann die unternehmensrechtliche sowie die steuerrechtliche Übernahmebilanz des Teilbetriebs erstellt werden.

Ausgliederung:

Ausgehend von der Schlussbilanz wird die unternehmensrechtliche Übertragungsbilanz für den ausgegliederten Teilbetrieb erstellt. An Stelle des anteiligen Eigenkapitals kommt das Übertragungskapital. Die steuerliche Übertragungsbilanz wird auch aus der Schlussbilanz abgeleitet, wichtig dabei ist der Fakt, dass eine Aufdeckung von stillen Reserven und des Firmenwerts nicht erfolgt, da die Buchwertmethode gewählt wird. Bevor die Eröffnungsbilanz des ausgegliederten Teilbetriebs erstellt werden kann, muss eine etwaige Differenz aus dem übernommenen Aktivvermögen mit dem Nennkapital der Eröffnungsbilanz verglichen werden. Eine Differenz daraus wird als Buchgewinn bzw. Buchverlust dargestellt. Ein Buchverlust stellt einen Aufwand dar und vermindert des Aktivvermögen sowie das Eigenkapital. Als letzten Schritt wird die Eröffnungsbilanz des ausgegliederten Teilbetriebs erstellt.

Der Wert einer Sammlungsschenkung bei unentgeltlichem Erwerb

Bei der Bilanzierung von Sammlungsschenkungen wurden anhand der Interviews grundsätzlich drei unterschiedliche Methoden bei den Museumsbetrieben identifiziert, welche jetzt näher erklärt werden. Dabei werden die Vor- und Nachteile der einzelnen Methoden präsentiert.

Bei der ersten Methode werden Schenkungen, welche eine unentgeltliche Überlassung für das Museum darstellen, nur mit dem sogenannten Erinnerungseuro aufgenommen. Bei dieser Methode wird der Sammlungsgegenstand mit 1 € bewertet und in die Bilanz und das Anlageverzeichnis übernommen. Argumentiert wird dieser Ansatz auf Seiten des Museums so, dass sich dabei kein Risikopotential, welches ein überhöhter Eigenkapital Ausweis ist, ergeben können. Damit kann auch ein/eine LeserIn der Bilanz keine falschen Schlüsse daraus ziehen. Für den/die SpenderIn der Sammlung wird dann eine Spendenbestätigung ausgestellt.¹⁰⁵

Bei der zweiten Methode werden die Schenkungen unter dem Sonderposten „Sammlungsvermögen“ im Anlagevermögen aktiviert. Dabei wird so vorgegangen, dass bei Übergabe der Gegenstände auch ein Schätzwert mitangegeben werden muss. In den meisten Fällen wird dieser Wert auch übernommen. Um diese Werte jedoch plausibilisieren zu können, werden die Objekte von ExpertInnen begutachtet, wenn es sich um Werke handelt, wo man keine Referenzwerte von anderen Objekten hat. Ansonsten können die Werte auch durch Versteigerungsdatenbanken

¹⁰⁵ S. Anhang S. 83.

plausibilisiert werden. Diese Methode kommt zum Einsatz, wenn es sich um bekannte KünstlerInnen handelt, welche schon viele weitere Objekte hergestellt haben. Wenn der plausible Wert des Objektes festgestellt ist, werden diese Objekte mit dem ermittelten Betrag aktiviert. Auf der Aktivseite der Bilanz im Anlagevermögen auf dem Posten „Sammlungsvermögen“ und auf der Passivseite der Bilanz im Eigenkapital auf der Sonderposition „Sammlungsvermögen“. Was sich positiv bei dieser Methode auswirkt ist, dass der Wert der Sammlungsobjekte transparent dargestellt wird, jedoch wird durch diese Bewertung auch das Eigenkapital und die Eigenkapitalquote des Museums stark erhöht. Inwiefern dadurch eine Täuschung entsteht, ist nicht immer eindeutig feststellbar. Auch die Person aus dem befragten Museum ist sich der hohen Eigenkapital Quote bewusst, da es sich faktisch nur um fiktives Kapital handelt. ¹⁰⁶

Bei der dritten Methode der Bilanzierung wendet das Museum zwei unterschiedliche Bewertungsmethoden zur Bilanzierung an, abhängig davon, ob es sich um einen wertvollen oder nicht wertvollen Gegenstand handelt. Die Einteilung dafür ist aber relativ subjektiv veranlagt, da eine Spenderin / ein Spender bei Übergabe des Objektes natürlich bekanntgeben kann, dass es sich hierbei um ein sehr wertvolles Objekt handelt. Das Museum würde in diesem Fall ein Gutachten erstellen lassen, und zwar von externen GutachterInnen oder eine Auktionsplattform als Vergleich heranziehen, um Vergleichswerte ermitteln zu können. Diese Objekte werden dann mit dem Schätzwert aktiviert, alle anderen Objekte werden mit dem Erinnerungseuro in der Bilanz erfasst. ¹⁰⁷ Ein Vorteil dieser Methode ist die differenzierte Darstellung der Objekte, dadurch kommt es zu einer transparenten Auflistung der wertvollen Objekte in der Bilanz. Weiters werden die weniger wertvollen Objekte nur in die Anlagenbuchhaltung mitübernommen, um eine Vollständigkeit der Objekte sicherzustellen, eine Aufnahme in der Bilanz erfolgt jedoch nicht.

Eine Ausnahme bei den befragten Museen ergibt sich bei dem Wien Museum, da es sich gemäß dessen Rechtsform um eine wissenschaftliche Anstalt des öffentlichen Rechts handelt. Die dem Museum anvertrauten Objekte gehen demnach in den Besitz des Bundes über, um den Kulturpolitischen und wissenschaftlichen Auftrag zu erfüllen und die Sammlungen der Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen. ¹⁰⁸ Demnach gehen Sammlungsschenkungen nicht in das Vermögen des Museums über, sondern in den Besitz der Stadt Wien. Der Museumsbetrieb behält sich von jedem Objekt nur 0,10 € als Sammlungsgut und der Rest geht in den Aufwand über. ¹⁰⁹ Demnach ist diese Methode für die restlichen Museumsbetriebe und auch nicht für den Kooperationspartner nicht anwendbar.

¹⁰⁶ S. Anhang S. 87.

¹⁰⁷ S. Anhang S. 91.

¹⁰⁸ S. § 2 (1) BMuG.

¹⁰⁹ S. Anhang. S. 90.

Die im Theoriekapitel erarbeiteten Bewertungsmaßstäbe sind gemäß den Interviews nur teilweise in der Praxis in Verwendung. Demnach ist die Verwendung von Gutachtenwerten oder Marktwerten eine sichere Methode, um einen objektiven Wert für ein Sammlungsobjekt zu ermitteln. Primär der Einfluss von Zustand, Format und Medium beim Erstellen von Gutachten sind wichtige Kriterien. Auch der Marktwert liefert verlässliche Information zur Bewertung von Objekten. Die Herausforderung einer Wertermittlung ist bei dieser Methode jedoch größer aufgrund der Einzigartigkeit vieler Objekte.

Ob es nun zu einer Aktivierung des identifizierten Wertes kommen soll ich stark davon abhängig, wie sich das Bilanzbild dadurch verfälschen würde. Generell würde sich jedoch eine Zustimmung der Aktivierung von objektiv wertvollen Objekten ergeben, wenn diese durch einen Marktwert oder ein externes Gutachten sichergestellt sind. Schenkungen, welche keinen hohen Wert oder nicht als wertvoll anerkannt sind, können jedoch mit dem Erinnerungseuro in der Bilanz aufgenommen werden.

Weiters wurde gemäß der Literatur auch die ABC-Methode als sinnvoll dargestellt. Dieser Vorgang welcher, in der Bilanzierungsrichtlinie für Bundesmuseen näher beschrieben ist, würde sich für eine Bewertung bei einem unentgeltlichen Zugang auch gut eignen. Voraussetzung dafür ist jedoch eine Bewertung der Objekte mit dem beizulegenden Wert, welcher zuerst ermittelt werden muss. In weiterer Folge erfolgt eine Kategorisierung in drei Gruppen: Gruppe A entspricht jenen 30 Sammlungsobjekten mit dem höchsten Wert, Gruppe B sind die Sammlungsobjekte mit den niedrigsten Werten bis zu einem Einzelwert von 10.000 € und die Gruppe C enthält die Objekte mit Einzelwerten bis zu 10.000 €. Diese Vorgänge sind dazu geeignet eine Werthaltung der Objekte sicherzustellen. Diese Methode wurde bei den befragten Museen jedoch nicht identifiziert, da diese sehr aufwendig ist.

Praxisbeispiel:

Das Museum bekommt ein Gemälde aus einem Privatnachlass gespendet. Laut Spenderin handelt es sich dabei um ein Gemälde von einem sehr berühmten Maler. In diesem Fall ist es empfehlenswert, zuerst auf einer Auktionsplattform nach weiteren Werken dieses Malers zu suchen. Wenn das erfolgreich ist, kann der ermittelte Wert in der Bilanz angesetzt werden. Weiters kann auch ein externes Gutachten erstellt werden, um die Echtheit des Gemäldes zu verifizieren. Verbucht wird das Objekt, mit dem objektiv ermittelten Wert, dann folgendermaßen:

Soll	Haben
Klasse 0: Sammlungsvermögen 50.000€	Klasse 9: EK Sammlungsvermögen 50.000€

oder:

Soll	Haben
Klasse 0: Sammlungsvermögen 50.000€	Klasse 9: Zuschuss Sammlungsvermögen 50.000€

Die Sammlungsschenkungen wird dementsprechend erfolgsneutral in der Klasse 0 aktiviert. Es empfiehlt sich generell, eigene Konten für das Sammlungsvermögen zu erstellen. Gebucht wird es gegen das Eigenkapital oder gegen den Investitionszuschuss, beide Methoden sind hier möglich.

Eine Auswirkung auf die Abschreibung und die GuV gibt es in diesem Fall keine, da das Sammlungsvermögen keiner planmäßigen Wertminderung unterliegt. Eine Erklärung, warum eine Aktivierung vorgenommen wurde, sollte auch im Anhang des Jahresabschlusses angeführt werden, um die Relevanz des Vorgangs zu begründen.

Auswirkung auf die Bilanz:

Die Buchung wirkt sich sowohl auf der Aktivseite wie auch auf der Passivseite der Bilanz erheblich aus, problematisch ist dies da sich die Eigenkapitalquote stark erhöht, ohne das effektiv Kapital geschaffen wurde. Es macht keinen Unterschied ob man hierfür die Position Sammlungsvermögen im Eigenkapital heranzieht oder den Zuschuss für das Sammlungsvermögen, da beide Position bei der Berechnung der Eigenkapitalquote herangezogen werden.

Weiters bekommt das Museum noch ein anderes Gemälde gespendet. Dieses ist von keinem berühmten Künstler, noch gibt es weitere andere Werke von ihm. In diesem Fall wird das Objekt mit dem Erinnerungseuro in der Bilanz aufgenommen. Die Verbuchung sieht folgendermaßen aus:

Soll	Haben
Klasse 0: Sammlungsvermögen 1 €	Klasse 9: EK Sammlungsvermögen 1 €

oder:

Soll	Haben
Klasse 0: Sammlungsvermögen 1 €	Klasse 9: Zuschuss Sammlungsvermögen 1 €

Eine Aufnahme in das Anlagenverzeichnis, muss aber trotzdem erfolgen um eine vollständige Darstellung zu ermöglichen.

Auswirkung auf die Bilanz:

Die Buchung wirkt sich demnach nur minimal auf die Bilanz aus, verfälscht aber das gesamte Bilanzbild nicht.

Bilanzierung von Sammlungsvermögen mit hohen bzw. niedrigen Werten

Die Interviews haben ergeben, dass bei allen befragten Museen eine Aktivierung von Sammlungsankäufen mit den Anschaffungskosten durchgeführt wird, unabhängig davon wie hoch die Anschaffungskosten sind. Ein zusätzliches Gutachten, bei hohen Werten von Objekten wird in keinem Museum durchgeführt. Die Museen gaben aber an, dass bei sehr hohen Werten, der Wert des Objekts, schon objektiv belegbar sein muss. ¹¹⁰

Grundsätzlich lässt sich für Sammlungsankäufe sagen, dass bei einer objektiven Wertbelegung, dieser auch anzusetzen ist. Weiters empfiehlt sich jedoch die Verwendung von externen Gutachten um den Wert auch bei einer Prüfung belegen zu können. ¹¹¹

Schwierig ist in der Praxis natürlich eine Wertgrenze zu definieren, ab wann dann ein zusätzliches Gutachten angefordert werden soll. Grundsätzlich ist die Belegung durch mehrere unabhängige Gutachten nur bei sehr wertvollen Objekten erforderlich. Gemessen anhand ihrer Nachfrage, kann man Objekte als wertvoll oder nicht wertvoll einstufen.

Praxisbeispiel:

Das Museum erwirbt einen Sammlungsgegenstand um 500.000 €, der Verkäufer legt den Unterlagen auch ein externes Gutachten bei, das den Wert des Objekts verifiziert. Die Verbuchung unterscheidet sich jetzt dahingehend, aus welchen Ressourcen der Ankauf passiert. Da die meisten Museen solche Investitionen aus einem Ankaufsbudget beziehen kann folgendermaßen gebucht werden:

Soll	Haben
Klasse 0: Sammlungsvermögen 500.000 €	Klasse 2: Forderung 500.000 €

Der Investitionszuschuss würde erst verringert werden, wenn sich das Sammlungsobjekt nicht mehr im Museum befindet. Dann wird es folgendermaßen gebucht:

Soll	Haben
Klasse 9: Investitionszuschuss 500.000 €	Klasse 4: Erträge aus der Auflösung von Investitionszuschüssen 500.000 €

Weiters kauft das Museum einen zweiten Sammlungsgegenstand um 500.000 €, diesmal legt der Verkäufer keine Unterlagen bei, die diesen Wert bestätigen können. In diesem Fall ist es empfehlenswert, dass ein externes Gutachten angefordert wird. Dies ist auch von Vorteil wenn es zu einer Prüfung des Museums kommt. Die Verbuchung des Sachverhalts erfolgt gleich wie eben beschrieben.

¹¹⁰ S. Anhang S. 87.

¹¹¹ S. Kapitel 3.2.2. S. 30.

Auswirkung auf die Bilanz:

Die Aktivierung des Sammlungsvermögen erfolgt auf der Aktivseite der Bilanz bei der Position Sammlungsvermögen und auf der Passivseite bei den Investitionszuschüssen für Sammlungsvermögen.

Auswirkung auf die GuV:

Eine Darstellung in der GuV findet erst durch die Auflösung des Investitionszuschuss auf dem Konto „Erträge aus der Auflösung von Investitionszuschüsse statt, wenn das Sammlungsobjekt außerplanmäßig abgeschrieben werden muss.

Grenzwerte für eine Aktivierung von Sammlungsobjekten

Bei der Aktivierung von Sammlungsankäufen wurden drei unterschiedliche Methoden identifiziert. Dabei haben drei Museen angegeben, dass jedes gekaufte Objekt mit den Anschaffungskosten aktiviert wird, unabhängig davon, ob es sich um teure oder günstigere Ankäufe handelt. Ein Museum hat außerdem auch angegeben, dass es Fälle gibt, bei denen es nicht zur Aktivierung der Anschaffungskosten kommt, sondern eine Erfassung im Aufwand stattfindet. Dies ist möglich, wenn Ausstellungsstücke für das Museum angefertigt wurden und dann für einen bestimmten Zeitraum dem Museum zur Verfügung gestellt werden, jedoch trotzdem im Eigentum des Künstlers /der Künstlerin bleiben. Dies wird über den laufenden Aufwand gebucht.¹¹²

Bei Einem befragten Museum wird auch zusätzlich das Wahlrecht der geringwertigen Wirtschaftsgüter angewandt, welche Zukäufe unter 800 € netto direkt im Jahr der Anschaffung nicht in die Bilanz hineinfließen lässt.¹¹³ Dieser Ansatz ist jedoch strittig, da die Definition eines geringwertigen Wirtschaftsgutes gemäß § 13 EStG von einem abnutzbaren Anlagegut ausgeht und Kunstobjekte nicht zu den abnutzbaren Gegenständen zählen, da sie keinen Wertverzehr aufweisen.¹¹⁴ Die Methode der geringwertigen Wirtschaftsgütern wird deshalb für den Kooperationspartner nicht empfohlen.

Grundsätzlich lässt sich zusammenfassend sagen, dass jedes Ausstellungsobjekt, welches in das Eigentum des Museums übergeht, auch mit seinen Anschaffungskosten aktiviert werden soll. Wenn die Objekte einen hohen Wert aufweisen, ist es auch zu empfehlen, externe Gutachten anzufordern, um den Wert auch objektiv nachweisen zu können. Steht ein Objekt jedoch dem Museum nur für eine bestimmte Zeit zur Verfügung, kann statt der Aktivierung auch eine Buchung im Aufwand erfolgen, die kann folgendermaßen gebucht werden:

¹¹² S. Anhang S. 92

¹¹³ S. Anhang S. 83.

¹¹⁴ S. EStG § 13.

Soll	Haben
Klasse 5: Aufwand bezogene Leistung	Klasse 3: Verbindlichkeit

Auswirkung auf die GuV:

Die Darstellung des Aufwands findet in der GuV unter den „Aufwendungen für bezogene Leistungen“ statt und vermindert das Betriebsergebnis. Es gibt keine Auswirkung auf die Bilanz, durch diese Buchung.

Einzel- oder Gruppenbewertung bei Sammlungsobjekten

Die Interviews haben ergeben, dass bei allen befragten Betrieben eine Einzelwertung der Objekte vorgenommen wird, soweit dies möglich ist. Ausnahmen gibt es nur, wenn der zeitliche Aufwand einer Einzelbewertung als nicht sinnvoll argumentiert und der Wert der Objekte als nicht hoch eingestuft wird.¹¹⁵ Gemäß den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Bilanzierung ist es deswegen auch erforderlich den Grundsatz der Einzelbewertung einzuhalten. Dieser gibt vor eine Abgrenzung von einzelnen und einheitlich zu bewertenden Vermögensgegenständen durchzuführen, sofern dies möglich ist.¹¹⁶

Der in dem Theoriekapitel der Arbeit angesprochene Ansatz des hessischen Bewertungsmodells für Kunstgegenstände bei dem eine Einzel- und Gruppenbewertung stattfindet, wird in keinem Museum angewandt. Grund dafür kann sein, dass der administrative Aufwand in den Museen noch ausführbar ist. Objekte der Wertgruppe A haben einen hohen Einzelwert. Diese werden mit ihrem geschätzten Zeitwert bewertet. Objekte der Wertgruppe B werden in sechs Untergruppe aufgeteilt. Diese werden mit ihrem durchschnittlichen Zeitwert betrachtet. Der Gesamtwert der jeweiligen Untergruppe ergibt sich aus dem Produkt der einzelnen Zeitwerte und der Anzahl der Güter der Gruppe. Die Wertgruppe C beinhaltet ausschließlich Objekte deren geschätzter Zeitwert 475 € nicht übersteigt. Diese werden dann jeweils mit dem Erinnerungseuro angesetzt.¹¹⁷

Bewertung eines Wertverlustes bei Sammlungsobjekten

Bei den Wertverlusten wurde abgefragt ob und wie Museen etwaige Wertverluste von Sammlungsobjekten darstellen und ob eine regelmäßige Inventur der Sammlungsobjekte durchgeführt wird. Dabei hat sich ergeben, dass um einen etwaigen Wertverlust vorzubeugen, es in einem Betrieb für sinnvoll erachtet wird, die Sammlungsgegenstände in einem Zyklus von drei Jahren

¹¹⁵ S. Anhang S. 84.

¹¹⁶ Vgl. FISCHL (2020), S. 19.

¹¹⁷ S. Kapitel 3.3.4. S. 33.

einer Inventur zu unterziehen. Dabei ist es möglich, Beschädigungen an Objekten zu erkennen und Maßnahmen zu evaluieren. Dies kann z.B. eine Restaurierung der Objekte sein.¹¹⁸

Wenn ein Ausstellungsgegenstand sich jedoch als nicht restaurierfähig herausstellt, muss dieser Gegenstand auch abgeschrieben werden. Dieser Vorgang ist auch verpflichtend da die Betriebe nach dem UGB bilanzieren. Die Abschreibung von diesen Objekten wird auch von den anderen befragten Museen als sinnvoll erachtet, jedoch ist es bei den drei anderen Museumsbetrieben noch zu keiner Abschreibung des Sammlungsvermögen gekommen. Restaurierungsauswendungen sind jedoch bei allen befragten Betrieben bereits vorgekommen.¹¹⁹

Die buchhalterische Erfassung von der Abschreibung wird dann folgendermaßen verbucht:

Soll	Haben
Klasse 7: Abschreibung Sammlungsvermögen	Klasse 0: Sammlungsvermögen

Buchhalterische Erfassung des Restaurierungsaufwands:

Soll	Haben
Klasse 7: Restaurierungsaufwand	Klasse 3: Verbindlichkeit

Ausweis in der Bilanz:

Durch die Abschreibungsbuchung wird das Konto „Sammlungsvermögen“ in der Klasse 0 verringert und somit auch die Position des Investitionszuschusses auf der Passivseite. Der Restaurationsaufwand ist eine reine GuV Position und somit nicht in der Bilanz ersichtlich.

Auswirkung auf die GuV:

In der GuV ist der Restaurationsaufwand unter der Position Aufwendungen für bezogene Leistungen ersichtlich und vermindert das Betriebsergebnis. Die Buchung wirkt sich auch dementsprechend auf die GuV aus und mindert das Betriebsergebnis über die Position „Aufwendungen für bezogene Leistungen“. Eine Abschreibung des Sammlungsobjekts wird in der GuV über die Position „Abschreibung auf das Sammlungsvermögen“ dargestellt und durch die Position „Erträge aus der Auflösung von Investitionszuschüssen“ wieder neutralisiert.

4.3. Erläuterung der Bilanzierung der ausgewählten Fragestellungen, anhand verschiedener Praxisbeispiele

Um einen abschließenden Überblick über die behandelten Themen zu bekommen, werden im Rahmen dieses Kapitels drei abschließende Fallbeispiele besprochen, bei denen die

¹¹⁸ S. Anhang S. 84.

¹¹⁹ S. Anhang S. 84.

verschiedenen untersuchten Fragestellungen abgehandelt und die Unterschiede anhand von Bilanz und GuV erläutert werden. Das erste Praxisbeispiel behandelt die Fragestellungen zur Bilanzierung der unterschiedlichen Zuschüsse sowie diverse Sachverhalte zu den Sammlungsobjekten. Das zweite Fallbeispiel handelt von einer Ausgliederung und das dritte Fallbeispiel von einer Eingliederung eines Teilbetriebs.

Praxisbeispiel 1:

- Ein Museum, welches sich im 100%igen Besitz des Landes Steiermark befindet, bekommt Aufwandszuschüsse bis maximal 2.900.000 €. Zudem wird dem Museum für den Ankauf von Sammlungsobjekten weitere 500.000 € zur Verfügung gestellt. Für Investitionen in materielles und immaterielles Anlagevermögen steht dem Museum 1.000.000 € zur Verfügung. Die Zuschüsse werden dem Museum am Anfang des Jahres übermittelt.
- Im Laufe des Jahres werden Investitionen im Sammlungsvermögen iHv. 250.000€ getätigt.
- Die Investitionen in das Sachanlagevermögen betragen 980.000 €.
- Laufende Aufwendungen betragen für das gesamte Jahr 2.800.000€. Diese teilen sich auf in 500.000 € Materialaufwand, 300.000 € Aufwand für bezogene Leistungen und 2.000.000€ Personalaufwand.
- Die Abschreibungen auf das Sachanlagevermögen belaufen sich auf 100.000 €
- Das Museum bekommt pro Jahr einige Sammlungsspenden von privaten Personen. Einige verfügen über Gutachten, die einen Wert belegen. Aus einem Privatnachlass werden dem Museum Gemälde einer berühmten Malerin überlassen. Der Wert der Gemälde steht aktuell noch nicht fest.
- Das Museum hat ein externes Gutachten für die Gemälde angefordert, der Wert beträgt ca. 100.000 €.
- Im Laufe des Jahres entwirft Frau Lisa N., eine Künstlerin, ein Ausstellungsobjekt für das Museum, das Objekt soll aber nur für neun Monate im Museum ausgestellt werden und dann wieder an die Künstlerin zurück gehen. Die Honorarnote der Künstlerin beträgt 12.000€.
- Beim Abbau einer Ausstellung werden einige Objekte beschädigt, ein Objekt stellt sich als nicht restaurationsfähig heraus und wird entsorgt. Die Restauration der anderen Objekte kostet 20.000 €. Das zerstörte Objekt war mit einem Wert von 5.000 € in der Bilanz ausgewiesen.
- Die Umsatzerlöse betragen 100.000 € für das gesamte Jahr.
- Es befindet sich ein Grundstück im Besitz des Museums, für dessen Kauf ein Kredit iHv. 5.000.000 € aufgenommen wurde.

- Zur Vereinfachung werden jegliche Steuern, wie die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer, nicht berücksichtigt.
- Alle Angaben wurden frei erfunden und haben keinen Bezug zu realen Museen.

Die nachfolgenden laufenden Buchungen, Jahresabschluss Buchungen, sowie die Bilanz und GuV wurden in einem extra Excel Dokument berechnet. Hier befindet sich nur der Auszug der Buchungen, sowie die Abbildungen der Bilanzen, GuV und die Interpretation der Lösung. Als ersten Schritte werden nachstehend die laufenden Buchungen, sowie die Jahresabschluss Buchungen für diesen Fall dargestellt:

Laufende Buchungen:

Verbuchung Aufwandszuschuss:

Soll	Haben
Klasse 2: Forderung 2.900.000 €	Klasse 4: sonstige/laufende betriebliche Erträge 2.900.000 €

Verbuchung Investitionszuschuss Sachanlagevermögen:

Soll	Haben
Klasse 2: Forderung 1.000.000 €	Klasse 9 Investitionszuschuss Anlagevermögen 1.000.000 €

Verbuchung Investitionszuschuss Sammlungsvermögen:

Soll	Haben
Klasse 2: Forderung 500.000 €	Klasse 9 Investitionszuschuss Sammlungsvermögen 500.000 €

Kauf Sachanlagevermögen:

Soll	Haben
Klasse 0: Sachanlagevermögen 980.000 €	Klasse 3: Verbindlichkeit 980.000 €

Kauf Sammlungsvermögen:

Soll	Haben
Klasse 0: Sammlungsvermögen 250.000 €	Klasse 3: Verbindlichkeit 250.000 €

Verbuchung Materialaufwand:

Soll	Haben
Klasse 5: Materialaufwand 500.000 €	Klasse 3: Verbindlichkeit 500.000 €

Verbuchung Aufwand für bezogene Leistungen:

Soll	Haben
Klasse 5: Aufwand bezogene Leistung 300.000 €	Klasse 3: Verbindlichkeit 300.000 €

Verbuchung Personalaufwand:

Soll	Haben
Klasse 6: Personalaufwand 2.000.000 €	Klasse 3: Verbindlichkeit 2.000.000 €

Bezogene Leistung für Herstellung des Ausstellungsobjektes:

Soll	Haben
Klasse 5: Aufwand bezogene Leistung 12.000€	Klasse 3: Verbindlichkeit 12.000€

Verbuchung des Restaurierungsaufwands:

Soll	Haben
Klasse 7: Restaurierungsaufwand 20.000 €	Klasse 3: Verbindlichkeit 20.000 €

Verbuchung Umsatzerlöse:

Soll	Haben
Klasse 2: Forderungen 100.000 €	Klasse 4: Umsatzerlöse 100.000 €

Jahresabschluss Buchungen:

Verbuchung der Auflösung des Zuschusses für das Anlagevermögen:

Soll	Haben
Klasse 9: Investitionszuschuss für Anlagevermögen 980.000 €	Klasse 4: Erträge aus der Auflösung von Investitionszuschüssen 980.000 €

Verbuchung Abschreibung Sachanlagevermögen:

Soll	Haben
Klasse 7: Abschreibung Sachanlagevermögen 100.000 €	Klasse 0: Sachanlagevermögen 100.000 €

Verbuchung der Auflösung des Zuschusses für das Sammlungsvermögen:

Soll	Haben
Klasse 9: Investitionszuschuss für Sammlungsvermögen 250.000 €	Klasse 4: Erträge aus der Auflösung von Investitionszuschüssen 250.000 €

Abschreibung zerstörtes Sammlungsobjekt:

Soll	Haben
Klasse 7: Abschreibung Sammlungsvermögen 5.000 €	Klasse 0: Sammlungsvermögen 5.000 €

Verbuchung Sammlungsspende:

Soll	Haben
Klasse 0: Sammlungsvermögen 100.000 €	Klasse 3: Verbindlichkeit 100.000 €

Verbuchung des Rest des nicht verwendeten Aufwandszuschuss:

Soll	Haben
Klasse 4: sonstige betriebliche Erträge 168.000 €	Klasse 9: Kapitalrücklage 168.000 €

Auswirkung auf die Bilanz:

Die Eröffnungsbilanz wurde frei erfunden und hat keinen Bezug zu einem realen Museum.

Eröffnungsbilanz per 01.01.			
AKTIVA		PASSIVA	
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Sachanlagen		I. Stammkapital	
1. Grund und Boden	5.000.000 €	1. Stammeinlage	75.000 €
2. Betriebs- und Geschäftsausstattung	100.000 €		
3. Sammlungen	1.000.000 €		
B. Umlaufvermögen		B. Investitionszuschüsse	
I. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		I. verwendete Investitionszuschüsse	
1. Forderungen aus L&L	100.000 €	1. Sachanlagevermögen	100.000 €
2. Kassa/Bank	100.000 €	2. Sammlungsvermögen	1.000.000 €
		II. noch nicht verwendete Investitionszuschüsse	25.000 €
		C. Verbindlichkeiten	
		1. Verbindlichkeiten L&L	100.000 €
		2. Verbindlichkeiten Leasing	5.000.000 €
Summe Aktiva	6.300.000 €	Summe Passiva	6.300.000 €

Abbildung 6: Eröffnungsbilanz,
Quelle: eigene Darstellung.

Schlussbilanz per 31.12.			
AKTIVA		PASSIVA	
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Sachanlagen		I. Stammkapital	
1. Grund und Boden	5.000.000 €	1. Stammeinlage	75.000 €
2. Betriebs- und Geschäftsausstattung	980.000 €	II. Kapitalrücklage	
3. Sammlungen	1.345.000 €	1. nicht gebundene Kapitalrücklage	168.000 €
B. Umlaufvermögen		B. Investitionszuschüsse	
I. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		I. verwendete Investitionszuschüsse	
1. Forderungen aus L&L	100.000 €	1. Sachanlagevermögen	980.000 €
2. Kassa/Bank	538.000 €	2. Sammlungsvermögen	1.345.000 €
		II. noch nicht verwendete Investitionszuschüsse	295.000 €
		C. Verbindlichkeiten	
		1. Verbindlichkeiten L&L	100.000 €
		2. Verbindlichkeiten Leasing	5.000.000 €
Summe Aktiva	7.963.000 €	Summe Passiva	7.963.000 €

Abbildung 7: Schlussbilanz,
Quelle: eigene Darstellung.

Interpretation der Veränderungen der einzelnen Bilanzpositionen:

Grund und Boden: keine Veränderung der Position. Der Grund wird durch eine Leasingverbindlichkeit finanziert und der Wert bleibt unverändert bei 5.000.000 €.

Betriebs- und Geschäftsausstattung: Erhöhung der Position um 880.000 € durch die Investitionen im Wert von 980.000 € minus die Abschreibung im Sachanlagevermögen von 100.000€.

Berechnung: $1.000.000 + 980.000 - 100.000 = 1.880.000 \text{ €}$

Sammlungen: Erhöhung der Position von 1.000.000 € auf 1.345.000 € durch den Kauf von Sammlungsvermögen um 250.000€ minus der Abschreibung des zerstörten Sammlungsobjekts um 5.000 € und Erhöhung von 100.000€ durch die Aktivierung der Sammlungsspende.

Berechnung: $1.000.000 + 250.000 - 5.000 + 100.000 = 1.345.000 \text{ €}$

Forderungen aus L&L: keine Veränderung der Position.

Kassa/Bank: Erhöhung der Position auf 538.000 € durch die nicht komplette Verwendung der Aufwandszuschüsse iHv. 168.000 € und der Investitionszuschüsse iHv. 270.000 €.

Berechnung: $100.000 + (3.000.000 - 2.832.000) + (1.500.000 - 1.230.000) = 438.000 \text{ €}$

Stammkapital: keine Veränderung der Position.

Nicht gebundene Kapitalrücklage: Die Veränderung von 168.000 € entsteht durch die nicht komplette Verwendung des Aufwandszuschusses. Dieser wird in die nicht gebundene Kapitalrücklage gebucht. Auf der Aktivseite ist dieser Betrag auf der Position Kassa/Bank ersichtlich.

Investitionszuschüsse Sachanlagevermögen: Erhöhung der Position auf 980.000 € durch den Kauf des Sachanlagevermögens um 980.000 € und der Verminderung der Position um die Abschreibung auf das Sachanlagevermögen um 100.000 €.

Berechnung: $100.000 + 980.000 - 100.000 = 980.000 \text{ €}$

Investitionszuschüsse Sammlungsvermögen: Erhöhung der Position auf 1.345.000 € durch den Kauf von Sammlungsvermögen iHv. 250.000 € sowie der Sammlungsschenkung von 100.000 € Die Abschreibung des zerstörten Sammlungsobjekt vermindert den Gesamtwert um 5.000 €.

Berechnung: $1.000.000 + 250.000 + 100.000 - 5.000 = 1.345.000 \text{ €}$

Noch nicht verwendete Investitionszuschüsse: Erhöhung der Position von 25.000 € auf 295.000€ durch die nicht Verwendung des gesamten Investitionszuschuss von 270.000 €

Berechnung: $25.000 + 270.000 = 295.000 \text{ €}$

Verbindlichkeiten L&L: keine Veränderung der Position.

Verbindlichkeiten Leasing: keine Veränderung der Position, entspricht der Leasingverbindlichkeit für Grund und Boden von 5.000.000 €.

Auswirkung auf die Eigenkapitalquote:

Durch die Aktivierung des gesamten Sammlungsvermögens, unter der Annahme dass das gesamte Sammlungsvermögens aus Schenkungen resultiert, ergibt sich für das Museum eine Eigenkapitalquote von 36,0% für 31.12. Diese berechnet sich aus der Division des Eigenkapitals von 2.863.000 € dividiert durch das Gesamtkapital von 7.963.000 €. Das entspricht einem eindeutig positiven Wert der Eigenkapitalquote. Die Berechnung des Eigenkapital folgt der Empfehlung der Hinzurechnung der Posten der Investitionszuschüsse zum Eigenkapital. Diese Vorgehensweise wurde ausführlich im Kapitel 3.1.3. ab Seite 12 in dieser Arbeit diskutiert.

Alternative Bilanzdarstellung: keine Aktivierung von Sammlungsschenkungen

Sollte die Methode gewählt werden, bei der es zu keiner Aktivierung von Sammlungsschenkungen kommt, scheinen die Objekte weder im Anlagevermögen noch auf der Passivseite bei den Investitionszuschüssen auf. Damit wird die Eigenkapitalquote des Museum verringert. Dargestellt anhand der Schlussbilanz, wenn es zu keiner Aktivierung des Sammlungsvermögens kommt und auch unter der Annahme, dass 25% des Altbestands aus der Eröffnungsbilanz des Sammlungsvermögens von 1.000.000 € gekauft wurde und der Rest aus Schenkungen besteht. Somit ergibt sich eine Eigenkapitalquote von 25,7%. Man erkennt klar einen Unterschied zwischen den beiden Eigenkapitalquoten. Es ergibt sich somit eine Differenz zu der Methode mit der Aktivierung von ca. 10%.

Berechnung Sammlungsvermögen aus der Eröffnungsbilanz: $1.000.000 \times 25\% = 250.000 \text{ €}$

Der Rest der Bilanzpositionen bleibt unverändert.

Schlussbilanz per 31.12.			
AKTIVA		PASSIVA	
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Sachanlagen		I. Stammkapital	
1. Grund und Boden	5.000.000 €	1. Stammeinlage	75.000 €
2. Betriebs- und Geschäftsausstattung	980.000 €	II. Kapitalrücklage	
3. Sammlungen	250.000 €	1. nicht gebundene Kapitalrücklage	168.000 €
B. Umlaufvermögen		B. Investitionszuschüsse	
I. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		I. verwendete Investitionszuschüsse	
1. Forderungen aus L&L	100.000 €	1. Sachanlagevermögen	980.000 €
2. Kassa/Bank	538.000 €	2. Sammlungsvermögen	250.000 €
		II. noch nicht verwendete Investitionszuschüsse	
		295.000 €	
		C. Verbindlichkeiten	
		1. Verbindlichkeiten L&L	
		100.000 €	
		2. Verbindlichkeiten Leasing	
		5.000.000 €	
Summe Aktiva	6.868.000 €	Summe Passiva	6.868.000 €

Abbildung 8: Schlussbilanz keine Aktivierung,
Quelle: eigene Darstellung.

Darstellung der GuV:

Gewinn- und Verlustrechnung			
erstellt nach dem Gesamtkostenverfahren § 231 (2) UGB			
1. Umsatzerlöse			100.000 €
2. sonstige betriebliche Erträge			
a) Übrige			2.900.000 €
3. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellkosten			
a) Materialaufwand			500.000 €
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen			332.000 €
4. Personalaufwand			2.000.000 €
5. Abschreibungen			
a) auf das Sachanlagevermögen			100.000 €
b) außerplanmäßige Abschreibungen auf das Sammlungsvermögen			5.000 €
c) Erträge aus der Auflösung von Investitionszuschüssen			105.000 €
6. Betriebsergebnis			168.000 €
7. Ergebnis vor Steuern			168.000 €
8. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag			168.000 €
9. Dotierung/Auflösung von Kapitalrücklagen			
a) Änderung freie Kapitalrücklage			168.000 €
10. Bilanzgewinn/verlust			0 €

Abbildung 9: GuV nach dem Gesamtkostenverfahren,
Quelle: eigene Darstellung.

Interpretation der GuV Positionen:

Die GuV ist ein unerlässlicher Bestandteil des Jahresabschlusses, welche von allen rechnungslegungspflichtigen Unternehmen durchzuführen ist. Dabei müssen die Erträge und Aufwendungen aufgegliedert werden. Wichtig ist dabei zu beachten, dass der Jahresabschluss ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens abbilden soll. Gemäß § 231 Abs. 2 und Abs. UGB sind bestimmte Mindestgliederungen der GuV vorgeschrieben, die unbedingt eingehalten werden müssen. Nach § 196 Abs. 2 ist das Verrechnen von Erträgen und Aufwendungen unzulässig, weshalb hier das Bruttoprinzip und das Saldierungsverbot zur Anwendung kommen.¹²⁰

In dem Praxisbeispiel wurde die GuV gemäß dem Gesamtkostenverfahren erstellt, da die Darstellung mit diesem Verfahren viel übersichtlicher ist und die Werte ohne eine Überleitung direkt übernommen werden können.¹²¹

Umsatzerlöse: Entsprechen laut Angabe 100.000 €. Unter dieser Position sind die Erlöse aus jeglicher Geschäftstätigkeit abzüglich der USt und etwaigen Erlösschmälerungen zu erfassen.

Sonstige betriebliche Erträge: Dieser Betrag von 2.900.000 € stammt von der Zuwendung des Aufwandszuschuss für das Museum. Der Posten "übrige" dient als Sammelposten für jene Erträge, die das Gliederungsschema keinen gesonderten Ausweis vorsieht. Unter den übrigen sonstigen Erträgen werden demnach Zuschüsse Dritter ausgewiesen, welche nicht für Investitionen verwendet werden und schon als Bruttoausweis erfolgen.

Materialaufwand: 500.000 € siehe Angabe.

Aufwendungen für bezogene Leistungen: 300.000 € laut Angabe und zusätzlich 12.000 € für den Restaurationsaufwand. Außerdem sind 20.000 € hinzugekommen, für die Leistung der Künstlerin basierend auf der Erstellung der Ausstellung.

Personalaufwand: 2.000.000 € siehe Angabe.

Abschreibungen auf das Sachanlagevermögen: Die Abschreibung beträgt laut der Angabe 100.000 €.

Außerplanmäßige Abschreibungen auf das Sammlungsvermögen: 5.000 € außerplanmäßige Abschreibung durch die Zerstörung des Sammlungsobjekts.

¹²⁰ Vgl. HIRSCHLER/SULZ/SCHAFFER (2019), S. 924f.

¹²¹ Vgl. HIRSCHLER/SULZ/SCHAFFER (2019), S. 932f.

Erträge aus dem Verbrauch von Investitionszuschüssen: Der Betrag von 105.000 € umfasst die 100.000 € planmäßige Abschreibung im Sachanlagevermögen, sowie die außerplanmäßige Abschreibung im Sammlungsvermögen. Der Verbrauch ist als offener Korrekturposten zu den Abschreibungen auszuweisen, da somit die ergebniswirksamen Einflüsse aus nicht durch Zuschüsse gedeckten Investitionen offen gezeigt werden und damit eine Verbesserung der Information für den Kreis der Adressaten des Jahresabschlusses darstellen.¹²²

Betriebsergebnis: Die Zwischensumme enthält die Summe aller Erträge und Aufwendungen.

Änderung freie Kapitalrücklage: Diese entspricht dem Betrag von 168.000 €, für den Rest der nicht verwendeten Aufwandszuschüsse. Diese werden als Kapitalrücklage verbucht und können im nächsten Jahr bei Bedarf verwendet werden. Sonstige Zuzahlungen dürfen laut dem Gesetz nicht unter den Erträgen ausgewiesen werden. Bei der nicht gebundenen Kapitalrücklage handelt es sich demnach um sonstige Zuzahlungen, welche durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasst werden.¹²³

Bilanzgewinn/-verlust: Das Ziel der Museen ist es, ein Null Ergebnis zu erzielen, da ihre Gemeinnützigkeit auch keinen Gewinn vorsieht. Die gesamten Ausgaben wurden durch den Aufwandszuschuss abgedeckt und der Rest der übrigbleibt als Kapitalrücklage verbucht.

Alternative Darstellung von einzelnen Positionen:

Der Verbrauch des Investitionszuschuss iHv. 105.000 € in der Position der Abschreibungen kann auch alternativ dargestellt werden, nämlich im Posten der übrigen betrieblichen Erträgen. Somit entfällt der Ausweis in den „Erträge aus der Auflösung von Investitionszuschüssen“ bei den Abschreibungen. Der Nachteil bei dieser Methode ist aber, dass nicht mehr transparent dargestellt wird, welche Positionen sich alle versteckt in den übrigen betrieblichen Erträgen befinden. Am Ergebnis ändert sich durch diese Anwendung aber nichts.

¹²² Vgl. EGGER /BERTL (2018), S. 371.

¹²³ Vgl. EGGER /BERTL (2018), S. 326.

Gewinn- und Verlustrechnung						
erstellt nach dem Gesamtkostenverfahren § 231 (2) UGB						
1. Umsatzerlöse						100.000 €
2. sonstige betriebliche Erträge						
a) Übrige						3.005.000 €
3. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellkosten						
a) Materialaufwand						500.000 €
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen						332.000 €
4. Personalaufwand						2.000.000 €
5. Abschreibungen						
a) auf das Sachanlagevermögen						100.000 €
b) außerplanmäßige Abschreibungen auf das Sammlungsvermögen						5.000 €
6. Betriebsergebnis						168.000 €
7. Ergebnis vor Steuern						168.000 €
8. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag						168.000 €
9. Dotierung/Auflösung von Kapitalrücklagen						
a) Änderung freie Kapitalrücklage						168.000 €
10. Bilanzgewinn/verlust						0 €

Abbildung 10: GuV alternativ,
Quelle: eigene Darstellung.

Praxisbeispiel 2:

- Die Museum X-GmbH beabsichtigt die Abspaltung des Teilbetriebs 1, auf die neu zugrundeliegende Y-GmbH mit einem Nennkapital von 2.000 € unter der Fortführung der Buchwerte.
- Der Verkehrswert des TB1 beläuft sich auf 2.000 €, jenes des TB2 auf 3.000 €. Im Anlagevermögen des TB1 befinden sich stille Reserven von 300 €.

Ausgangsstruktur:

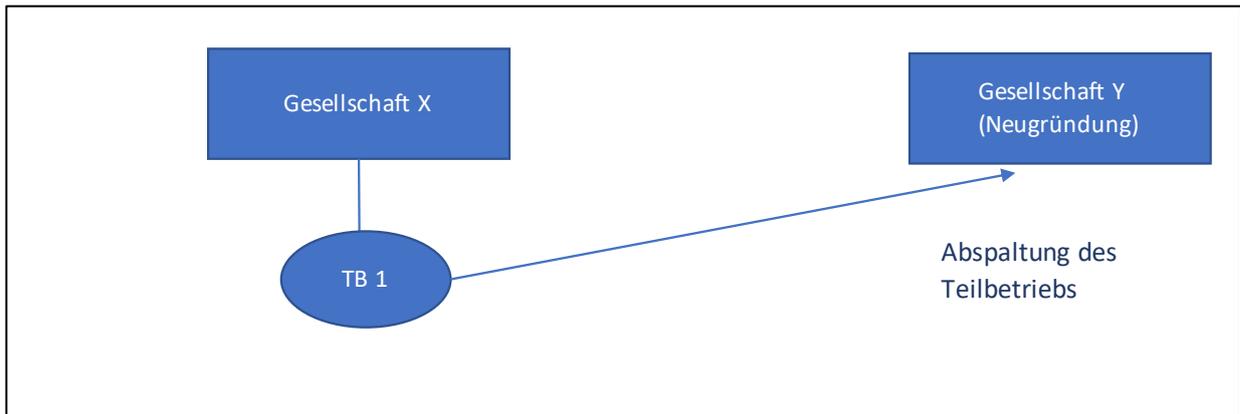


Abbildung 11: Ausgangsstruktur vor Ausgliederung,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 276 (leicht modifiziert).

Zielstruktur:



Abbildung 12: Zielstruktur nach Ausgliederung,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 276 (leicht modifiziert).

Die Schlussbilanz der X-GmbH sieht wie folgt aus:

Schlussbilanz der X-GmbH			
AKTIVA		PASSIVA	
Anlagevermögen TB1	1.000 €	Nennkapital	500 €
Anlagevermögen TB2	3.000 €		
		Kapitalrücklage gebunden	100 €
Umlaufvermögen TB1	500 €	Kapitalrücklage ungebunden	400 €
Umlaufvermögen TB2	1.000 €	Bilanzgewinn	1.000 €
		Fremdkapital TB1	500 €
		Fremdkapital TB2	3.000 €
Summe Aktiva	5.500 €	Summe Passiva	5.500 €

Abbildung 13: Schlussbilanz,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 277 (leicht modifiziert).

Abgeleitet aus der Schlussbilanz wird die unternehmensrechtliche Übertragungsbilanz entwickelt. Dazu müssen als erstes die stillen Reserven aus dem Anlagevermögen aufgedeckt und der Firmenwert angesetzt werden. Statt dem anteiligen Eigenkapital wird das Übertragungskapital ausgewiesen.

UR Übertragungsbilanz der X-GmbH			
AKTIVA		PASSIVA	
FW	700 €	Übertragungskapital	2.000 €
Anlagevermögen TB1	1.300 €	Fremdkapital TB1	500 €
Umlaufvermögen TB1	500 €		
Summe Aktiva	2.500 €	Summe Passiva	2.500 €

Abbildung 14: UR Übertragungsbilanz,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 277 (leicht modifiziert).

Weiters leitet sich aus der Schlussbilanz auch die steuerliche Übertragungsbilanz ab. Hierbei werden die stillen Reserven und der Firmenwert jedoch nicht aufgedeckt, da die steuerlich zwingende Buchwertfortführung gewählt wurde.

SR Übertragungsbilanz der X-GmbH			
AKTIVA		PASSIVA	
Anlagevermögen TB1	1.000 €	Nennkapital	500 €
Umlaufvermögen TB1	500 €	Fremdkapital TB1	500 €
Summe Aktiva	1.500 €	Summe Passiva	1.000 €

Abbildung 15: SR Übertragungsbilanz,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 277 (leicht modifiziert).

Da es keine Unterschiede zwischen der unternehmensrechtlichen und steuerlichen Schlussbilanz gibt, entspricht die unternehmensrechtliche Spaltungsbilanz auch der steuerlichen Restbilanz. In dieser Sonderbilanz ist auch der Buchverlust in Höhe des abgehenden Vermögens zu Buchwerten von 100 € zu berücksichtigen. Der Buchverlust wird zuerst mit der ungebundenen Kapitalrücklage und dann mit dem Bilanzgewinn verrechnet.

Die unternehmensrechtliche Spaltungsbilanz und die steuerliche Restbilanz sehen somit folgendermaßen aus:

UR Spaltungsbilanz/ SR Restbilanz der X-GmbH			
AKTIVA		PASSIVA	
Anlagevermögen TB2	3.000 €	Nennkapital	500 €
		Kapitalrücklage gebunden	100 €
		Bilanzgewinn	400 €
Umlaufvermögen TB2	1.000 €	Fremdkapital TB2	3.000 €
Summe Aktiva	4.000 €	Summe Passiva	4.000 €

Abbildung 16: UR Spaltungsbilanz,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 278 (leicht modifiziert).

Der Verkehrswert des TB2 beläuft sich auf 3.000 €, demnach wird hier der Summengrundsatz gemäß § 3 Abs. 4 SpaltG angewandt, weil sich darin nun das Nennkapital sowie die gebundenen Rücklagen befinden.

Bevor die Eröffnungsbilanz erstellt werden kann, ist noch die unternehmensrechtliche Spaltungsdifferenz zu ermitteln. Diese berechnet sich aus der Differenz des Buchgewinns aus der Übernahme des positiven Nettoaktivvermögens, dieses entspricht in diesem Beispiel 2.000 € und dem Nennkapital in der Eröffnungsbilanz, welches auch 2.000 € beträgt. Somit gibt es keinen Buchgewinn bzw. Buchverlust, auch aufgrund der Tatsache, dass der Buchwert des Nennkapitals dem Verkehrswert und die Ausgabe der neuen Anteile dem Verkehrswert der übernommenen Kapital entspricht.

Die unternehmensrechtliche Eröffnungsbilanz sieht dann folgendermaßen aus:

UR Eröffnungsbilanz der Y-GmbH			
AKTIVA		PASSIVA	
Firmenwert	700 €	Nennkapital	2.000 €
Anlagevermögen TB1	1.300 €		
Umlaufvermögen TB1	500 €		
		Fremdkapital TB1	500 €
Summe Aktiva	2.500 €	Summe Passiva	2.500 €

Abbildung 17: UR Eröffnungsbilanz,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 278 (leicht modifiziert).

Bevor man die steuerrechtliche Eröffnungsbilanz der Y-GmbH erstellen kann, muss noch eine etwaige Spaltungsdifferenz aus steuerlicher Sicht ermittelt werden. Diese berechnet sich aus der Differenz der Übernahme des positiven Nettoaktivvermögens von 1.000 € und der Ausgabe der neuen Anteile von 2.000 €. Demnach ergibt sich ein Buchverlust von 1.000 €. Dieser Buchverlust stellt einen Aufwand dar, welcher im steuerlichen Eigenkapital dargestellt wird. Diese Buchdifferenz ist steuerneutral und bleibt bei der steuerlichen Gewinnermittlung außer Ansatz.

Die steuerliche Eröffnungsbilanz sieht demnach wie folgt aus:

SR Eröffnungsbilanz der Y-GmbH			
AKTIVA		PASSIVA	
AV TB1	1.000 €	Einlagenkonto	2.000 €
UV TB1	500 €	Buchverlust	- 1.000 €
		FK TB1	500 €
Summe Aktiva	1.500 €	Summe Passiva	1.500 €

Abbildung 18: SR Eröffnungsbilanz,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 278 (leicht modifiziert).

Praxisbeispiel 3:

- Das Land Steiermark hält eine 50%ige Beteiligung an der A-GmbH. Das Land Steiermark möchte die Beteiligung unter Fortführung der Buchwerte in die B-GmbH einbringen, von der es 100% der Anteile hält.
- Der Verkehrswert der Beteiligung beläuft sich auf 2.000 €. Der Verkehrswert der B-GmbH beträgt 4.000 €. Im Fremdkapital des Landes Steiermark befindet sich eine Beteiligung an der A-GmbH und anschaftungsbedingte Verbindlichkeit von 500 €, welche mitübertragen wird. Eine Kapitalerhöhung erfolgt bei der Eingliederung nicht.

Ausgangsstruktur:

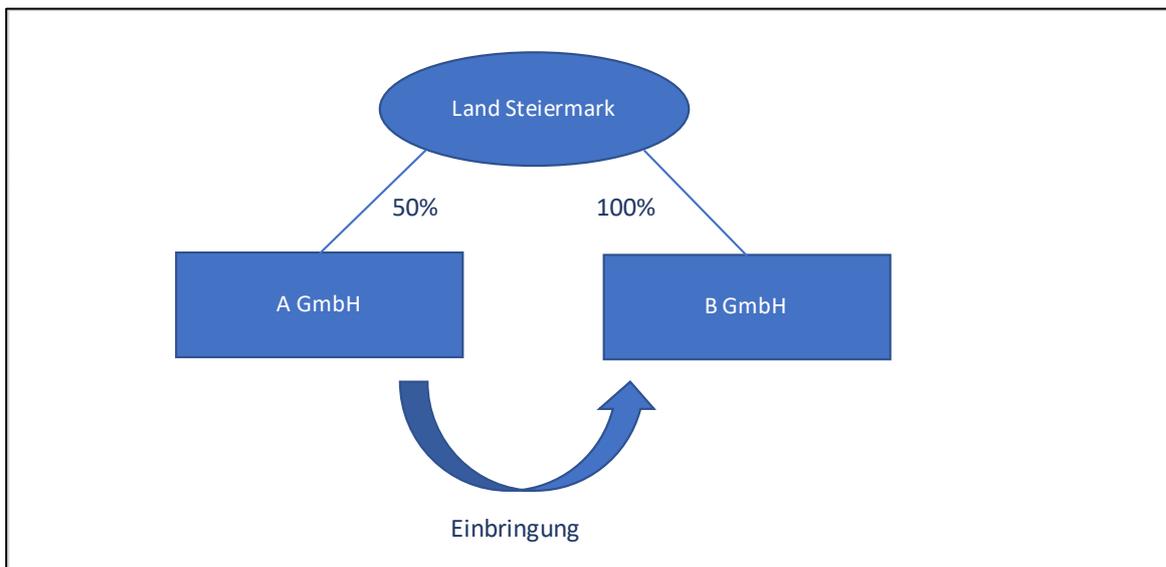


Abbildung 19: Ausgangsstruktur vor Eingliederung,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 141 (leicht modifiziert).

Zielstruktur:

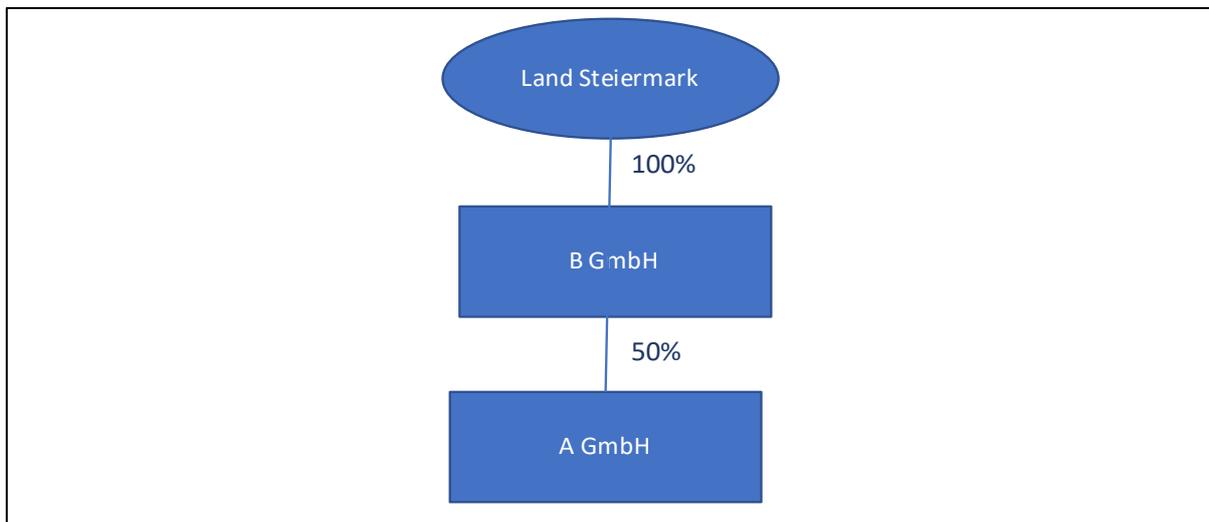


Abbildung 20: Zielstruktur nach Eingliederung,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 141 (leicht modifiziert).

Die Bilanz des Landes Steiermark zum Bilanzstichtag sieht wie folgt aus:

Bilanz Land Steiermark zum Einbringungsstichtag			
AKTIVA		PASSIVA	
Beteiligung A-GmbH	1.000 €	EK	4.000 €
AV	3.000 €	FK	2.000 €
UV	2.000 €		
Summe Aktiva	6.000 €	Summe Passiva	6.000 €

Abbildung 21: Bilanz zum Einbringungsstichtag,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 141 (leicht modifiziert).

Die Jahresbilanz der B-GmbH sieht folgendermaßen aus:

Jahresbilanz B-GmbH			
AKTIVA		PASSIVA	
AV	3.000 €	EK	1.000 €
UV	1.000 €	FK	3.000 €
Summe Aktiva	4.000 €	Summe Passiva	4.000 €

Abbildung 22: Jahresbilanz,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 141 (leicht modifiziert).

Die unternehmensrechtliche Einbringungsbilanz sieht unter Berücksichtigung der Mitübertragung des Anschaffungskredits wie folgt aus:

UR Einbringungsbilanz Land Steiermark			
AKTIVA		PASSIVA	
Beteiligung A-GmbH	2.000 €	Einbringungskapital	1.500 €
		FK	500 €
Summe Aktiva	2.000 €	Summe Passiva	2.000 €

Abbildung 23: UR Einbringungsbilanz,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 142 (leicht modifiziert).

Die steuerrechtliche Einbringungsbilanz, bei der die Buchwerte fortgeführt werden, sieht unter Berücksichtigung der Mitübertragung des Anschaffungskredits wie folgt aus:

SR Einbringungsbilanz Land Steiermark			
AKTIVA		PASSIVA	
Beteiligung A-GmbH	1.000 €	Einbringungskapital	500 €
		FK	500 €
Summe Aktiva	1.000 €	Summe Passiva	1.000 €

Abbildung 24: SR Einbringungsbilanz,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 142 (leicht modifiziert).

Bevor die Übernahmebilanzen erstellt werden können, ist jedoch noch die Einbringungsdifferenz zu ermitteln. Der Buchgewinn von 500 € ist darauf zurückzuführen, dass das Einbringungskapital positiv ist und keine Gegenleistung erfolgt. Demnach muss über diesen Betrag eine Kapitalrücklage gemäß § 229 Abs. 2 Z. 5 erstellt werden.

Die Übernahmebilanz nach dem Unternehmensrecht für die B-GmbH sieht dann folgendermaßen aus:

UR Übernahmebilanz B-GmbH			
AKTIVA		PASSIVA	
Beteiligung A-GmbH	2.000 €	Nennkapital	1.000 €
AV	3.000 €	Kapitalrücklage	1.500 €
UV	1.000 €	FK	3.500 €
Summe Aktiva	6.000 €	Summe Passiva	6.000 €

Abbildung 25: UR Übernahmebilanz,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 142 (leicht modifiziert).

Steuerlich stellt der ermittelte Buchgewinn dagegen einen Ertrag dar, welcher sich im steuerlichen Eigenkapital niederschlägt. Die Buchdifferenz ist steuerneutral und bleibt bei der steuerlichen Gewinnermittlung deshalb außer Ansatz. Die steuerliche Bilanz sieht deshalb folgendermaßen aus:

SR Übernahmebilanz B-GmbH			
AKTIVA		PASSIVA	
Beteiligung B-GmbH	1.000 €	Einlagenkonto	1.000 €
AV	3.000 €	Buchgewinn	500 €
UV	1.000 €	FK	3.500 €
Summe Aktiva	5.000 €	Summe Passiva	5.000 €

Abbildung 26: SR Einbringungsbilanz,
Quelle: ZIRNGAST/KRAßNIG (2018), S. 142 (leicht modifiziert).

5. Resümee und Ausblick in die Zukunft

Zusammenfassend wurden in dieser Masterarbeit die spezifischen Fragestellungen zur Bilanzierung in Museen der öffentlichen Hand beantwortet. Den Fokus bildete dabei die Bilanzierung von Zuschüssen, Umgründungen und Sammlungsobjekten, sowie deren Auswirkung auf die Jahresabschluss Erstellung und die Veränderung der Eigenkapitalpositionen.

Die zahlreichen Museen in Österreich sind Institutionen, welche mehrheitlich im Eigentum der öffentlichen Hand sind. Die Körperschaften sind dabei die Bundesländer oder Städte. Grundsätzlich lassen sich diese Einrichtungen in drei Gruppen unterteilen. Dazu zählen die Einrichtungen auf Bundesebene, welche im Besitz der Republik Österreich sind. Ihre Rechtsgrundlage wird durch das BMuG definiert, welche auch Rahmenbedingungen für deren Bilanzierung festlegt. Außerdem gibt es noch Einrichtungen auf Landesebene. Viele der österreichischen Museen befinden sich in deren Hauptverantwortungsbereich. Sie unterscheiden sich zu den Bundesmuseen hinsichtlich ihrer Rechtspersönlichkeit. Landesmuseen werden entweder als Anstalt des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit oder als gGmbH geführt und müssen sich auch hinsichtlich ihrer Bilanzierung dem UGB und Steuerrecht unterweisen.

Die gGmbH ist eine bereits weitverbreitete Erscheinungsform im öffentlichen Sektor. Anders als eine reguläre GmbH darf sie keine Gewinne ausschütten, aufgrund des sogenannten Gewinnausschüttungsverbots. Sie ist aber wie jede andere GmbH dazu verpflichtet einen Jahresabschluss zu erstellen und diesen offenzulegen.

Aufgrund dessen, dass Betriebe im öffentlichen Sektor nicht genügend Erträge erwirtschaften können, sind Subventionen essenziell für ihr Weiterbestehen. Unter den Subventionen versteht man eine Form der Finanzierung durch regelmäßige Zuschüsse. Grundsätzlich können diese Zuschüsse in zwei Gruppen unterteilt werden: in nicht-rückzahlbare und rückzahlbare Zuschüsse. Für die weitere Bearbeitung wurden jedoch nur nicht rückzahlbare Zuschüsse betrachtet. Weitere Unterscheidungen zwischen Aufwands-, Investitions-, und Gesellschafterzuschüssen wurden im Zuge dessen analysiert.

Ein Aufwandszuschuss ist eine Zuwendung, welche zur Deckung einer Aufwandsart herangezogen werden kann und als „übrige sonstige betriebliche Erträge“ in der GuV ausgewiesen werden. Eine direkte Kürzung des Aufwandes ist gemäß § 196 Abs. 2 UGB, welcher das Saldierungsverbot beschreibt, nicht zulässig. Die Bilanz wird durch Aufwandszuschüsse nicht weiter beeinflusst, außer es werden nicht sämtliche Zuschüsse verwendet. Dieser Überschuss ist auf der

Passivseite der Bilanz, in der „nicht gebundenen Kapitalrücklage“ ersichtlich und erhöht somit das Eigenkapital.

Bei Investitionszuschüssen handelt es sich um nicht-rückzahlbare Beiträge für bestimmte Vermögensgegenstände. Um eine ertragswirksame Abgrenzungen der Aufwendungen zu gewährleisten, gibt es zwei Verfahren. Bei dem Bruttoverfahren werden die Anschaffungskosten ungekürzt in der Bilanz ausgewiesen und der Zuschuss auf der Passivseite zwischen dem Eigen- und Fremdkapital ausgewiesen. In der GuV ist der Zuschuss in den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ dann sichtbar, wenn die Abschreibung ausgewiesen wird. Bei dem Nettoverfahren handelt es sich um eine direkte Kürzung der Anschaffungskosten, das hat zur Folge, dass auch im Anlagepiegel die Kosten verringert dargestellt werden. In der vorherrschenden Literatur wird demnach eine Anwendung der Bruttomethode empfohlen, da die Nettomethode zu einer verkürzten Darstellung der Vermögens- und Ertragslage führt. Weiters werden die Investitionszuschüsse dem Eigenkapital zugerechnet, was in Summe die Eigenkapitalquote erhöht.

Bei Gesellschafterzuschüssen handelt es sich gemäß der Definition um freiwillige Leistungen, die der Stärkung des Eigenkapital dienen. Diese Zahlungen müssen als nicht gebundene Kapitalrücklage ausgewiesen werden und besitzen keine Begrenzung bezüglich der Höhe. Das Gesetz regelt aber die Tatsache, dass Zuzahlungen für die Anschaffung von Anlagevermögen, sowie für laufende Aufwendungen, keine Gesellschafterzuschüsse darstellen.

Bei dem zweiten Themenbereich, welcher Ein- und Ausgliederungen behandelt, wurde zuerst definiert was einen Teilbetrieb definiert. Hierbei müssen einige wesentliche Merkmale erfüllt sein. Es muss sich dabei um einen organisatorisch abgeschlossenen Teil eines Betriebs handeln. Weiters muss dieser Selbstständig agieren und aufgrund der Eigenständigkeit dieselbe Erwerbstätigkeit fortführen. Erst wenn alle der Voraussetzungen erfüllt sind, liegt ein Teilbetrieb vor, der dann Ein- oder Ausgliedert werden darf. Bei einer Übertragung des Teilbetriebs müssen demnach dann alle wesentlichen betrieblichen Grundlagen auf den Erwerber übergehen. Sonst handelt es sich nur um den Erwerb ausgewählter Wirtschaftsgüter.

Bei Eingliederungen handelt es sich um einen Vorgang, bei dem eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen in einer Gesellschaft eingebracht wird. Bei einer Ausgliederung bleibt der ausgegliederte Rechtsträger bestehen. Dieser überträgt nur einen Teil seines Vermögens auf einen oder mehrere Nachfolgegesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Die Bewertungsmethoden des Vermögens umfassen die Einlage mit dem beizulegender Wert, dem Grundsatz der Buchwertfortführung oder der modifizierten Buchwertfortführung. Bei dem

beizulegenden Wert sind Einlagen grundsätzlich mit diesem zu bewerten. Dieser beizulegende Wert ist somit ein unternehmensbezogener Verkehrswert, da aufgrund der Nutzung im Unternehmen derselbe Gegenstand einen verschiedenen Wert je Unternehmen darstellen kann. Bei dem Grundsatz der Buchwertfortführung wird das eingebrachte Vermögen, mit jedem Wert in der Bilanz angesetzt, welche den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften entsprechen. Die modifizierte Buchwertfortführung kann angewandt, werden um den Ansatz eines Buchverlustes zu vermeiden. Voraussetzung ist aber die Gewährung einer Gegenleistung im Zuge der Umgründung.

Bei Kunstwerken handelt es sich um einzelne Erzeugnisse des künstlerischen Schaffens, durch die freie und schöpferische Gestaltung von Künstlerinnen und Künstlern. Charakteristisch sind für Kunstwerke deren Individualität sowie deren Einzigartigkeit. Dies macht auch eine bilanzielle Erfassung von Kunstwerken sehr schwierig, denn den Wert nur durch äußerliche Merkmale festzulegen ist nicht immer möglich. Auch das UGB gibt keine Bestimmungen vor, wie Kunstgegenstände bilanziert werden sollen. Die Problematik der Bewertung von Kunstobjekten liegt unter anderem darin, dass es keinen bzw. nur einen sehr beschränkten Markt für Kunstobjekte gibt. Eine Bewertung wird dadurch erschwert.

Mögliche Bewertungsmaßstäbe für Sammlungsobjekte umfassen demnach die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, den Zeit- bzw. Marktwert oder auch den Gutachtenwert. In der Praxis ist die Verwendung von Gutachten und Versteigerungsdatenbanken eine weit verbreitete Methode zur Ermittlung von objektiven Werten.

Da einige Autorinnen und Autoren die klassischen Ansätze zur Bewertung von Kunstobjekten in Frage gestellt haben, wurden in der Arbeit zwei verschiedene Ansätze aus der Praxis näher beschrieben. Zunächst wurde der konzeptionelle Ansatz von Restaurationsaufwendungen von Rainer Franke und Bärbel Stein erläutert. Dieser Ansatz beschäftigt sich mit einem Matrixsystem zur Bewertung. Als Zweites Modell wurde das hessische Bewertungsmodell für Kunstgegenstände definiert, welches vom Land Hessen entwickelt wurde. Hierbei werden Einzel- und Gruppenbewertungen miteinander kombiniert und dabei nur die wertvollsten Objekte einzeln bewertet.

Gemäß der Bilanzierungsrichtlinie aus dem BMuG darf bei unentgeltlichen Neuerwerbungen von Sammlungsgegenständen eine Aktivierung vorgenommen werden. Dabei muss die Bewertung des Sammlungsgutes im Jahr der Anschaffung gemäß § 202 UGB mit dem beizulegenden Wert erfolgen. Entsprechend dem gemilderten Niederstwertprinzip muss bei den Gegenständen in regelmäßigen Abständen die Werthaltigkeit geprüft und auch, wenn erforderlich, eine

Bewertungsänderung durchgeführt werden. Das oberste Limit bei einer Neubewertung stellen die fiktiven Anschaffungskosten dar.

Im Praxisteil dieser Arbeit wurde mithilfe einer Befragung anderer Landesmuseen in Österreich, die Praxisrelevanz der identifizierten Methoden zur Beantwortung der spezifischen Fragestellungen überprüft.

Aufwandszuschüsse werden demnach unter den sonstigen betrieblichen Erträgen, auf der Position „übrige“ in der GuV erfasst. Der Posten "übrige" dient als Sammelposten für jene Erträge, die das Gliederungsschema keinen gesonderten Ausweis vorsieht. Wenn mehr Zuschüsse gewährt werden, als im Jahr verwendet werden, wird die Differenz in die Kapitalrücklage gebucht, die Position befindet sich nach dem Ergebnis nach Steuern. In der Bilanz sind die Erträge, die nicht verbraucht wurden, auf dem Bankkonto auf der Aktivseite ersichtlich. Der gleiche Betrag ist auch als „nicht gebundene Kapitalrücklage“, in dem Posten Eigenkapital, in der Bilanz auf der Passivseite ersichtlich. Der verwendete Betrag, der Aufwandszuschüsse, ist nicht in der Bilanz ersichtlich. Der Posten "übrige" dient als Sammelposten für jene Erträge, für die das Gliederungsschema keinen gesonderten Ausweis vorsieht. Dieser Vorgang wurde einheitlich bei allen Betrieben identifiziert und wird auch so weiterempfohlen.

Der Investitionszuschuss wird in der Klasse 9 auf dem Buchungskonto „Investitionszuschuss“ erfasst. Es empfiehlt sich dabei verschiedene Konten für Immaterielles Vermögen, Sachanlagevermögen und Sammlungsvermögen anzulegen. Das Geld geht dabei auf dem Bankkonto ein. Diese Buchung passiert ohne eine Berührung der GuV und somit erfolgsneutral. Der gesonderte Passivposten der Klasse 9 soll nach dem Eigenkapital ausgewiesen werden und hat den Charakter eines Rechnungsabgrenzungspostens, welcher nach Maßgabe der Abschreibung vom Sachanlagevermögen ertragswirksam aufzulösen ist. Gemäß der AFRAC Stellungnahme empfiehlt sich der Ausweis der Subvention in einem gesonderten Passivposten mit der Bezeichnung „Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“. Die Eingliederung des Postens soll zwischen dem Eigen- und Fremdkapital erfolgen. Dieser Vorgang wird auch bei den anderen befragten Museen auf diese Arbeit durchgeführt. Auf der Aktivseite wird das Objekt im Anlagevermögen ausgewiesen. Der Erhalt des Investitionszuschuss ist, anders als der Aufwandszuschuss, noch nicht ertragswirksam. Erst in der GuV, sind die Erträge durch die Buchung in den Erträgen aus der Auflösung von Investitionszuschüssen sichtbar. Die jährliche Abschreibung der Gegenstände im Sachanlagevermögen vermindert dadurch das Betriebsergebnis und wird durch die Auflösung des Investitionszuschuss wieder neutralisiert.

Ein- sowie Ausgliederungsvorgänge von Museumsteilen sind in der Praxis nicht sehr häufig vertreten. Ein Ausgliederungsvorgang wurde nur bei Einem befragten Museum festgestellt, hierbei

kam die Buchwertmethode zum Einsatz. Die Buchwerte des Museums wurden dementsprechend auf die neue Gesellschaft übertragen. Das Sammlungsvermögen des Museums wurde, aus Vereinfachungsgründen, dabei mit 1 € übernommen. Bei der Buchwertmethode wird das Vermögen mit jenen Werten angesetzt, welche den Gewinnermittlungsvorschriften der Steuerbilanz entsprechen.

Bei den Sammlungsschenkungen wurden drei Möglichkeiten identifiziert, wie diese bilanziert werden können. Bei der ersten Methode wird der Sammlungsgegenstand mit 1 € bewertet und in die Bilanz und das Anlageverzeichnis übernommen. Argumentiert wird dieser Ansatz auf Seiten des Museums so, dass sich somit kein Risikopotential eines überhöhten Eigenkapitalausweis ergibt. Daraus könnte sonst ein/eine LeserIn der Bilanz falsche Schlüsse von der Finanzlage des Museums ziehen.

Bei der zweiten Methode werden die Schenkungen unter dem Sonderposten „Sammlungsvermögen“ im Anlagevermögen aktiviert. Dabei wird so vorgegangen, dass bei Übergabe der Gegenstände auch ein Schätzwert mitangegeben werden muss. In den meisten Fällen wird dieser Wert auch übernommen. Um jedoch diese Werte auch zu plausibilisieren, werden die Objekte von ExpertInnen begutachtet, wenn es sich um Werke handelt, wo man keine Referenzwerte von anderen Objekten hat. Ansonsten können die Werte auch durch Versteigerungsdatenbanken plausibilisiert werden.

Bei der dritten Methode der Bilanzierung wendet das Museum zwei unterschiedliche Bewertungsmethoden zur Bilanzierung an. Dies ist davon abhängig, ob es sich um einen wertvollen oder nicht wertvollen Gegenstand handelt. Die Einteilung dafür ist aber relativ subjektiv, da ein/eine SpenderIn bei Übergabe des Objektes natürlich bekanntgeben kann, dass es sich hierbei um ein sehr wertvolles Objekt handelt. Das Museum würde in diesem Fall ein Gutachten erstellen lassen, von externen GutachterInnen oder einer Auktionsplattform, um Vergleichswerte ermitteln zu können. Diese Objekte werden dann mit dem Schätzwert aktiviert, alle anderen Objekte werden mit dem Erinnerungseuro in der Bilanz erfasst.

Ob nun eine Aktivierung von Kunstgegenständen vorgenommen werden soll, ist stark davon abhängig, wie sehr die Eigenkapital Quote dadurch beeinflusst wird und welche Konsequenzen für das Museum dadurch entstehen. Diese Entscheidung muss jedes Museum für sich selbst treffen. Für eine Aktivierung spricht die Darstellung der realen Werte des Sammlungsvermögens, negativ ist jedoch die Verzerrung des Eigenkapital. Gegenüber den Kapitalgebern muss dieses Ergebnis auch argumentiert werden, da eine höhere Eigenkapitalquote nicht automatisch mit einem hohen Stand an freiverfügbaren liquiden Mitteln gleichgesetzt werden darf.

Für keine Aktivierung der Objekte spricht die Einfachheit der Anwendung, da keine externen Gutachten eingeholt werden müssen um einen Wert des Objekts festzulegen. Jedoch ist dann auch nicht ersichtlich wie hoch das Sammlungsvermögen des Museums tatsächlich ist. Die gesammelten Erkenntnisse aus den Interviews, sowie die empfohlenen Methoden für die Bilanzierung wurden im Rahmen eines Leitfadens für den Kooperationspartner dokumentiert. Die erstellten Praxisbeispiele befinden sich auch in diesem Leitfaden.

Da es sich um einen sehr spezifischen Teilbereich der Bilanzierung handelt, und nur einige wenige Museumsbetriebe in Österreich davon betroffen sind, ist vor allem der Vergleich der Museen untereinander von großer Bedeutung. Auch in Zukunft wird es in diesem Bereich zu Weiterentwicklungen kommen. Wenn der Gesetzgeber jedoch keine einheitlichen Gesetze und Richtlinien für diese Betriebe festlegt, ist die Wahrscheinlichkeit hoch, dass weiterhin jeder Betrieb unterschiedliche Methoden anwendet. Dies macht eine Vergleichbarkeit der Betriebe untereinander schwer möglich.

Literaturverzeichnis

- AFRAC STELLUNGNAHME [2008]: Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor, 2008.
- BMF [2004]: Richtlinie <https://www.bmf.gv.at/themen/budget/haushaltsrechtsreform/eroeffnungsbilanz-bund-01012013.html>, 2004.
- BUNDESKANZLERAMT SEKTION 2 KUNST UND KULTUR [2017]: Bilanzierungsrichtlinie für die gemäß Bundesmuseen-Gesetz 2002 in der geltenden Fassung ausgegliederten wissenschaftlichen Anstalten öffentlichen Rechts des Bundes, Richtlinie des Bundeskanzleramt Sektion II Kunst und Kultur vom November 2017, o. V., 2017.
- BILER, F./ KLINZ, R. [2019]: Die Bilanzierung erhaltener Zuwendungen: in Rechnungslegung in katholischen Bistümern, Wiesbaden: Springer Verlag, 2017.
- BÜDEL, D. [2019]: Die Bewertung von Kunstgegenständen: in Rechnungslegung in katholischen Bistümern, Wiesbaden: Springer Verlag, 2019.
- EGGER, A. /BERTL, R [2018]: Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 1, 17. Aufl., Linde Verlag, 2018.
- FISCHL, D. [2020]: IFRS versus UGB Für die Bilanzierungspraxis ausgewählte Standards mit Fallbeispielen, 2. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2020.
- FRITZ, C. [2021]: Wie führe ich eine GmbH richtig, 3. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2021.
- FURHERR, G.[2021]: Grundsatz der Buchwertfortführung: in UmgrStG, 10. Aufl., Linde Verlag, 2021.
- FURHERR, G. [2021]: Einbringungen nach allgemeinen Steuerrecht, in: UmgrStG, hrsg. von KOFLER, G., 10. Aufl., Linde Verlag, 2021.
- HELD, B. [2009]: Modell zur Ermittlung des Erhaltungsaufwandes von Kunst- und Kulturgütern in kommunalen Bilanzen, Weidener Diskussionspapiere, 2009.
- HELD, B. [2010]: Bewertungsmodell der musealen Kunstgegenstände von Kommunen, Weidener Diskussionspapiere, 2009.
- HEUER, C. [2008]: Die Bewertung von Kunstgegenständen. Neue Juristische Wochenschrift, 2008, Heft 11 S. 689–697, 2008.
- HIRSCHLER, K./ SULZ, G./ SCHAFFER, T. [2019]: Bilanzrecht Kommentar, Band 1 Einzelabschluss, hrsg. von Hirschler, 2. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2019.
- HUBER, S. [2009]: Die Einbringung in Kapitalgesellschaften gemäß § 20 UmwStG. In: Die Einbringung in der steuerlichen Beratungspraxis. Gabler Verlag, 2009.
- HÜBNER-SCHWARZINGER, P. [2016]: Einführung in das Umgründungssteuergesetz, 2. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016.
- HUMMEL, M. /BERGER, M. [1988]: Die volkswirtschaftliche Bedeutung von Kunst und Kultur – Gutachten im Auftrag des Bundesministers des Innern, Duncker & Humblot GmbH: Berlin.

- JEUTHE, G. [2011]: Kunstwerte im Wandel – Die Preisentwicklung der deutschen Moderne im nationalen und internationalen Kunstmarkt 1925 bis 1955, Schriften der Forschungsstelle „Entartete Kunst“, Berlin : Akademie Verlag GmbH.
- KIRCHMAYR, S. /MAYR, G. /HIRSCHLER, K. /MAIR, I. [2016]: Grenzüberschreitende Einbringungen, Wien: Linde Verlag, 2016.
- KOLACNY, P. /CAGANEK, E. /KRAUS, E. [2004]: Zuschüsse: in SWK, 2004, 13, S 481.
- 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 [22.04.2022].
- LUDWIG, C. /STRIMITZER, E. [2016]: § 202 Bewertung von Einlagen und Zuwendungen sowie Entnahme: in Bilanzrecht, Band 1, 2. Aufl., 2019, Linde Verlag, 2019.
- MOSENA, R./ ROBERTS, L. [2009]: Gabler Kompakt-Lexikon – Volkswirtschaftslehre, 3. Auflage, Gabler / GWV Fachverlage GmbH: Wiesbaden.
- RITSCHHEL, K. [2008]: Vom Wert der Sammlungen – Museumsgüter in der Bilanz, Museumskunde, Band 73 (1/08), S. 80 – 91, 2008.
- ROHATSCHEK, R. [2019]: Sonderfragen der Bilanzierung, 6. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2019.
- SCHLAGER-HAIDER, J. [2020]: Sonderfragen der Bilanzierung in Fallbeispielen, 3. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2020.
- STARINGER, C.[1994]: Einlagen und Umgründungen Gewinnrealisation und Bewertung in Handels- und Steuerrecht, Lexis Nexis, 1994.
- STATISTIK AUSTRIA [2021]: öffentlicher Sektor http://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/oeffentlicher_sektor/index.html [22.04.2022].
- STEIN, B.; FRANKE, R. [2005]: Die Bewertung von Kunstgegenständen und Kulturgütern in kommunalen Bilanzen, Der Gemeindehaushalt, Heft 12/2005, S. 270 f, 2005.
- UNIVERSALMUSEUM JOANNEUM GmbH [2021]: Geschäftsbericht, Graz, 2021.
- UStR 2000, Umsatzsteuerrichtlinien 2000: Richtlinie des BMF vom 10.11.2009, BMF-010219/0277-VI/4/2009, Subventionen, 2009.
- VOGELPOTH, N. /MEINEN, J. [2008]: Natur- und Kulturgüter in der öffentlichen Rechnungslegung – Konsultationspapier des IPSAS Board, Die Wirtschaftsprüfung, Heft 20/2008, S. 974 – 977.
- WEIDMANN, C./ KOHLHEPP, R. [2011]: Die gemeinnützige GmbH, 2. Aufl., Gabler Verlag, 2011.
- WOLF, S. [2010]: Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS 200, Wiesbaden: Springer Verlag, 2010.
- ZIRNGAST, S. / KRAßNIG, U. [2018]: Grundlagen der Bilanzierung von Umgründungen, 1. Aufl., Linde Verlag, 2018.

Anhang

Frageleitfaden Qualitatives Interview

Name: _____

Position: _____

Datum: _____

Beginn: _____ Ende: _____

Ort: _____

Dieser Leitfaden ist zur offenen Moderation gedacht. Je nach Entwicklung der Inhalte kann es zu Variationen desselben kommen.

Zu Beginn: Einholung der Zustimmung der Tonaufzeichnung

Ich stelle Ihnen heute einige ausgewählte Fragen zur Bilanzierung von Teilen des Vermögens in Ihrem Museum. Spezifisch handelt es sich um Fragen zu den Bereichen der **Zuschüsse, Ein- und Ausgliederungen** (wenn vorhanden) und zur Bilanzierung und Bewertung von **Samm- lungsgegenständen**.

Fragestellungen:

1. Gibt es regelmäßig oder unregelmäßig **Gesellschafter Zuschüsse** in Ihrem Museum?
Wenn ja, durch welche Gesellschafter? (z.B. Gesellschafter = wenn Land/ Bund/Stadt Eigentümer des Museums ist)
(Wenn Frage mit „Nein“ beantwortet wird, bei Frage 4 fortsetzen)
2. Wenn ja, wie werden diese bilanziell Zuschüsse erfasst?
3. Werden diese Zuschüsse zurückbezahlt oder nicht?
4. Bezieht Ihr Museum **Investitionszuschüsse**?
(Wenn Frage mit „Nein“ beantwortet wird, bei Frage 6 fortsetzen)
5. Wenn ja, welche Zuschüsse bekommen Sie und wie werden diese bilanziert?

6. Bezieht ihr Museum **Aufwandszuschüsse**? Wenn ja, welche?
7. Gab es schon **Eingliederungen oder Ausgliederungen** von Teilen anderer Museen in Ihrem Museum?
(Wenn Frage mit „Nein“ beantwortet wird, bei Frage 10 fortsetzen)
8. Wenn ja, wie sind sie bei diesem Prozess vorgegangen?
9. Mit welchen Werten werden dabei Sammlungen bzw. die Kunstgegenstände übernommen?
10. Angenommen sie bekommen die Möglichkeit, eine **Sammlung** in Ihr Museum zu übernehmen. Diese Sammlung wird Ihrem Museum gespendet, ohne das dabei Kosten anfallen. Wie gehen Sie vor um den Wert der Sammlung zu ermitteln? Wird diese Sammlung in der Bilanz aktiviert oder nicht? Erläutern Sie kurz Ihre Vorgehensweise.
11. Ihr Museum bekommt ein Ausstellungsstück, welches laut Gutachten einen Wert von 1.000 € hat. Ein Zweites Objekt wurde mit 500.000 € bewertet. Würden Sie beide Stücke mit ihren Wert in ihrer Bilanz ansetzen? Wie gehen Sie bei diesem Fall vor?
12. Gibt es Grenzwerte für Kunst- und Kulturgegenstände, ab welche Sie Objekte aktivieren? Oder wie werden sie alternativ erfasst?
13. Wird jeder Sammlungsgegenstand in ihrem Museum einzeln bewertet oder gibt es auch Gruppenbewertungen von Gegenständen?
14. Angenommen ein Ausstellungsstück in Ihrem Museum wurde beschädigt, würde ein Wertverlust in der Bilanz und Abschreibung dargestellt werden? Wie gehen Sie dabei vor?

Vielen Dank für das Gespräch!

Transkription Interviews

Zu Beginn wurde bei allen Gesprächspartnern die Zustimmung zur Tonaufzeichnung eingeholt.

Landesmuseum Vorarlberg

Name: Anton Sam

Position: Rechnungswesen und Controlling

Datum: 14.01.2021

Beginn: 10:00 Uhr Ende: 10:15 Uhr

Ort: Webex

M.F.: „Vielen Dank, dass Sie sich dazu bereit erklärt haben, mir einige Fragen zu Ihrer Bilanzierung im Landesmuseum Vorarlberg zu beantworten. Die ersten Fragen beziehen sich auf Zuschüsse. Gibt es bei Ihnen im Unternehmen, also im Museum auch Gesellschafterzuschüsse?“

A.S.: „Ja, die Vorarlberg Kulturhäuser Betriebsgesellschaft ist rechtlich verantwortlich für das Vorarlberg Museum, das Vorarlberger Landestheater und das Kunsthaus Bregenz. Wir haben mehrere Rechenkreise, dass jedes Haus einen eigenen Kreis hat und wir für jedes Haus eine eigene GuV machen können. Grundsätzlich ist es so dass die Vorarlberger Kulturhäuser Betriebsgesellschaft zu 100% eine Landesgesellschaft ist, also eine GmbH, da wurde damals der Kulturbereich ausgegliedert. Weil man sich daraus Synergien und günstigerer Kosten erwartet hat. Die Kulturhäuser werden durch Landesbeiträge des Landes Vorarlberg finanziert. Sprich wir planen alle Jahre wieder und letztendlich wird auf ein Null Ergebnis geplant. Das heißt der Landesbeitrag muss den Betriebsabgang abdecken. Und die Landesbeiträge sind dann auch als Subventionen bzw. in der GuV als Betriebsabgangsabdeckung sichtbar.“

M.F.: „Wie wird das dann erfasst in Ihrer Buchhaltung?“

A.S.: „Am Jahresende gibt es den Landtagsbeschluss für die Landesbeiträge des Folgejahres und im Folgejahr werden dann aliquot also jedes Monat ein Zwölftel des Landesbeitrages überwiesen. Wir nehmen das als Landesbeiträge ins Ergebnis rein also als Subvention.“

M.F.: „Bekommt ihr Museum auch Investitionszuschüsse?“

A.S.: „Bei den Investitionen geht man in der Regel davon aus, dass sie vom Land finanziert sind, durch die Landesbeiträge. Das heißt in Höhe der Investitionen machen wir Bewertungsreserven.“

Diese Reserven werden dann wenn die Investitionsgüter abgeschrieben werden, in Höhe der Abschreibungen aufgelöst und die Güter normal abgeschrieben. Das heißt die Investitionen werden im Jahr der Anschaffung zu hundert Prozent ergebniswirksam.“

M.F.: „Gab es schon Eingliederungen oder Ausgliederungen von Teilen anderer Museen in Ihrem Museum?“

A.S.: „Nein, das gab es zumindest in den letzten zehn Jahren noch nicht.“

M.F.: „Angenommen sie bekommen die Möglichkeit, eine Sammlung in Ihr Museum zu übernehmen. Diese Sammlung wird Ihrem Museum gespendet, ohne das dabei Kosten anfallen. Wie gehen Sie vor um den Wert der Sammlung zu ermitteln? Wird diese Sammlung in der Bilanz aktiviert oder nicht? Erläutern Sie kurz Ihre Vorgehensweise.“

A.S.: „Wir nehmen solche Gegenstände in der Regel mit einem Euro in der Bilanz auf. Wir schaffen somit keine Risikopotenziale. Für den Schenker müssen wir den Gegenstand bewerten, da macht jemand der sich damit auskennt, also ein Gutachter, weil wir in der Regel eine Spendenbestätigung ausstellen müssen, weil den Schenker das absetzen will. Das Vorarlberg Museum und das Kunsthaus ist auf der Spendenliste und natürlich müssen wir für den Spender etwas ausstellen.“

M.F.: „Dann machen wir bei der nächsten Frage weiter. Ihr Museum bekommt ein Ausstellungsstück, welches laut Gutachten einen Wert von 1.000 € hat. Ein Zweites Objekt wurde mit 500.000 € bewertet. Würden Sie beide Stücke mit ihren Wert in ihrer Bilanz ansetzen? Wie gehen Sie bei diesem Fall vor?“

A.S.: „Ja genau, wir setzen das mit den Anschaffungswerten an.“

M.F.: „Gibt es Grenzwerte für Kunst- und Kulturgegenstände, ab welche Sie Objekte aktivieren? Oder wie werden sie alternativ erfasst?“

A.S.: „Wir wollten eigentlich alles reinnehmen, aber irgendwo hat ein Landesmuseum auch viele kleine Sachen und schlussendlich geht alles Richtung geringwertige Wirtschaftsgüter, damit nicht jedes kleinste Stück drin ist und die Anlagenbuchhaltung belastet.“

M.F.: „Wird jeder Sammlungsgegenstand in ihrem Museum einzeln bewertet oder gibt es auch Gruppenbewertungen von Gegenständen?“

A.S.: „Grundsätzlich wird jeder Gegenstand einzeln bewertet. Da müssten wir im Zuge des Abschlusses schon ein zeitliches Problem haben, dass wir das keine ordentliche Bewertung durchführen könnten.“ Da wir die Schenkungen nur mit einem Euro aufnehmen und die anderen Gegenständen mit ihren Anschaffungskosten.

M.F.: „Damit komme ich schon zu letzten Frage: Angenommen ein Ausstellungstück in Ihrem Museum wurde beschädigt, würde ein Wertverlust in der Bilanz und Abschreibung dargestellt werden? Wie gehen Sie dabei vor?“

A.S.: „Das passiert im Zuges des Jahresabschlusses, da versuchen wir in einem Zyklus von drei Jahren alles was in der Anlagenbuchhaltung drin ist zu inventieren. Das man einen Überblick bewahrt. In diesem Zusammenhang wird auch begutachtet ob die Gegenstände schon beschädigt wurden oder ob etwas fehlt. Wenn dabei aufkommt das Sachen beschädigt sind, versucht man die Gegenstände zu restaurieren und dieser Restaurierungsaufwand wird dann in den Aufwand gebucht bzw. wenn etwas dauerhaft beschädigt ist muss eine Abwertung durchgeführt werden, da wir nach dem UGB bilanzieren.“

Lentos Kunstmuseum Linz

Name: Dr. Gernot Barounig, MPM

Position: Kaufmännischer Direktor

Datum: 21.01.2021

Beginn: 10:30 Uhr Ende: 10:50 Uhr

Ort: Webex

M.F.: „Vielen Dank, dass Sie sich dazu bereit erklärt haben, mir einige Fragen zu Ihrer Bilanzierung im Kunstmuseum Linz zu beantworten. Die ersten Fragen beziehen sich auf Zuschüsse. Gibt es bei Ihnen im Unternehmen, also im Museum auch Gesellschafterzuschüsse?“

G.B.: „Wir sind eine GmbH, die Museen der Stadt Linz GmbH, im Wesentlichen mit zwei Museen, nämlich dem Kunstmuseum Museum und dem Nordico Stadtmuseum, die wir betreiben und wir sind mit 1.1.2018, also relativ jung noch ausgegliedert worden als GmbH. Wir hatten vorher so einen Sonderstatus in der Stadtverwaltung gehabt und sind mit 1.1. 2018 ausgegliedert worden. Daher sind alle bilanziellen Festlegungen noch relativ frisch und jung, weil wir das eben im Zuge der Ausgliederung dann festgelegt haben. Wir sind grundsätzlich im Eigentum der Stadt Linz, also eines der wenigen in unserer Größe vergleichbaren Museen in Österreich, die von einer Stadt und nicht vom Land oder in Kombination betrieben werden. Und es ist aber so, dass der Eigentümer nicht die Stadt Linz selbst ist, sondern die Stadt so eine Holdingkonstruktion vor einigen Jahren noch gegründet hat. Es gibt sozusagen eine Unternehmensgruppe der Stadt Linz Holding, das die Dachgesellschaft über alle städtischen Gesellschaften ist und darunter gibt es dann noch und das ist sozusagen unser formeller Hundert prozentiger Eigentümer eine Kultur-Holding GesmbH, die aber nicht wie andere Holdings in Österreich aktiv tätig ist, sondern die eine reine Eigentümerverwaltung, ohne dass sie ein aktives Management ist. Und diese Gesellschaft ist unser hundertprozentiger Eigentümer und Gesellschafter. Die laufenden Zuschüsse die wir bekommen, bekommen wir aber nicht über den Konzern sondern bekommen wir direkt von der Stadt Linz Gebietskörperschaft. Sozusagen nicht vom Gesellschafter daraus beantwortet jetzt die erste Frage, das wir im formellen Sinn keine Gesellschafterzuschüsse bekommen, auch wenn jetzt inhaltlich natürlich der Eigentümer die Basisfinanzierung trägt, aber das nicht über den Weg vom Gesellschafter läuft.“

M.F.: „Wie werden bei Ihnen dann diese Zuschüsse finanziell erfasst?“

G.B.: „Die sind sozusagen dann Aufwandszuschüsse. Die haben wir in der GuV normal drinnen als Subvention der Stadt Linz in den sonstigen betrieblichen Erträgen.“

M.F.: „Gibt es dann auch noch Investitionszuschüsse?“

G.B.: „Ja, gibt es auch. Wir haben das getrennt dass der Anteil den wir von der Stadt Linz für die Kunst Ankäufe bekommen oder der jenen Betrag entspricht, für den wir Kunst einkaufen dass der Betrag nicht als Aufwandszuschuss sondern als Investitionszuschuss tituliert ist. Und der Betrag für die Einkäufe wird in ein Investitionszuschuss gebucht, der heißt dann Investitionszuschuss für Kunst Ankäufe, der dann auch logischerweise nicht abgeschrieben wird, weil die Ankaufsposition natürlich nicht abgeschrieben wird. Das kommt jedes Jahr und vereinzelt können wir auch Investitionszuschüsse für andere Projekte, auch für Investitionen ins Anlagevermögen die werden dann auf einem separaten Konto „Investitionszuschüsse für Sachanlagen“ verbucht und dort dann gleich mit dem Vermögensgegenstand dann abgeschrieben.“

M.F.: „Das war schon mal der erste Block der Fragen zu den Subventionen. Die nächsten Fragen beziehen sich jetzt auf die Ein- und Ausgliederungen von einzelnen Museen.“

G.B.: „Bis jetzt sind nur wir selber ausgegliedert worden, aber sozusagen von Tochterunternehmen von uns hat jetzt keine Ein- oder Ausgliederungen gegeben.“

M.F.: „Die nächsten Fragen beschäftigen sich jetzt mit den Sammlungsgegenständen. Wenn Ihr Museum jetzt die Möglichkeit bekommt eine Sammlung zu übernehmen, als eine Spende, wie gehen Sie da vor. Wird diese Sammlung aktiviert oder nicht und mit welchem Wert wenn sie aktiviert werden würde?“

G.B.: „Vielleicht noch vorab zur Sammlung weil wir haben uns das bei der Ausgliederung auch lang überlegt und wem welche Sammlungsteile dann gehören. Formell und es wird ja unterschiedlich gehandhabt und wir haben dann mit einigen anderen Museen Kontakt gehabt und in Salzburg zum Beispiel ist ein bisschen hin und her gegangen in den letzten Jahren und wir haben uns dann entschieden dass der gesamte Sammlungsbestand zum Zeitpunkt der Ausgliederung also alles was an 1.1.2018 da war, ist nicht in die GmbH übertragen worden, sondern ist im Eigentum der Stadt Linz verblieben und wird der GmbH mit einem Pachtvertrag sozusagen zur Verfügung gestellt. Umgekehrt alles was ab 1.1. 2018 von der GmbH eingeht, geht somit ins GmbH Vermögen über und scheint somit in der Bilanz auf. Und bei den Schenkungen und da kommen wir jetzt auf den Punkt ist im Vertrag grundsätzlich vorgesehen, dass der Schenkende sich aussuchen kann ob er es der Stadt oder dem Museum schenkt. In der Praxis wird es aber im eigentlichen nie abgefragt, sondern die Schenkung geht eigentlich immer direkt ans Museum und dann die GmbH. Alles was geschenkt wird geht seit 1.1.2018 direkt an die GmbH und wird auch in die Bilanz der GmbH aufgenommen. Ich glaube das ist auch ein Sonderthema, das sehr

unterschiedlich handgehabt wird. Wir machen so, dass wir es eben als Vermögensgegenstand aufnehmen in die Bilanz es gibt eine eigene Position im Anlagevermögen, die nennt sich Sammlungsvermögen. Da kommen die Schenkungen auch dazu mit einem Schätzwert und im Regelfall passiert das so, dass der Schenkende eigentlich einen Schätzwert angibt, meistens kommt der Gegenstand von einem Künstler oder von einer Galerie. Man muss sagen, dass Privat Schenkungen eher die Ausnahme sind. Im Regelfall geben die auch einen Schenkungswert an, den wir bis jetzt immer übernommen haben wobei wir schon den Wert durch unsere Experten im Hause zumindest plausibilisieren. Es gibt ja auch Versteigerungsdatenbanken Zugänge, wo man die Werke des Künstlers oder der Künstlerin in vergleichbarer Größe und vergleichbarer Relevanz suchen kann und zu welchem Ergebnis diese versteigert wurden. Durch diese Weise lässt sich der Wert auch überprüfen unter unserer Jahresabschlussprüfer schaut sie den Bereich eigentlich immer bei der Prüfung relativ genau an, zumindest die höheren Beträge und hinterfragt es auch ob die Beträge aus seiner Sicht dann nachvollziehbar sind. Das eine oder andere Mal haben wir dann schon zusätzliche Bestätigungen von der Galerie eingeholt damit der Wertansatz dokumentiert ist. Und der zweite spannende Punkt ist dann die Position im Anlagevermögen auf der Aktivseite ist relativ klar und auf der Gegenseite haben wir sozusagen die Gegenbuchung direkt im Eigenkapital. Wir haben da eine Sonderposition im Eigenkapital angelegt, diese heißt Sammlungsvermögen, wo eben der Gegenwert der Schenkungen auf der Passivseite dann ausgewiesen wird. Das prägt unser Bilanzbild sehr massiv natürlich nachdem wir sonst relativ wenige Bilanzpositionen haben und es bringt uns natürlich eine sehr hohe Eigenkapital Quote, worüber sie die Stadt recht freut und man sozusagen über den Weg in keine formellen Schwierigkeiten kommen können. Natürlich ist eine bisschen täuschende Position, weil es in gewisser Weise fiktives Kapital ist.“

M.F.: „Dann kommen wir jetzt zur nächste Fragen. Wenn sie jetzt einen Sammlungsgegenstand ankaufe und ein Gutachten haben um ein Objekt hat einen Wert von 1000 € hat und das zweite hat jetzt einen sehr hohen Wert z.B. 500.000 € wird das auch mit diesen Werten angesetzt und machen sie vielleicht noch ein Gutachten oder vertrauen sie nur auf das eine?“

G.B.: „Grundsätzlich würden wir das schon mit dem Wert ansetzen, wir holen keine Gutachten ein, sondern nur über die Angabe des Schenkende der zum Teil wirklich sozusagen glaubhafte Bestätigungen ausstellt. Aber grundsätzlich wird man wenn es einen objektiv nachvollziehbaren Wert von 500.000 € hätte, den Wert auch so ansetzen.“

M.F.: „Dann zur nächste Frage gibt es bei Ihnen noch Grenzwerte für Gegenstände welche sie aktiviert werden oder ab wann etwas einfach in Aufwand kommt?“

G.B.: „Nein, alles was wirklich in die Sammlung gehört wird auch aktiviert. Das haben wir noch im ersten Jahr geändert, das hat das städtische Kontrollamt kontrolliert und durchaus zu Recht angemerkt. Auch wenn es jetzt in der Praxis nicht viel Unterschied macht. Nach dem ersten Jahr haben wir die kleine Ankäufe auch als GWG verbucht und das Kontrollamt hat formell jetzt durchaus richtig gesagt, dass die GWG definiert als frühzeitige Abschreibung von abnutzbaren Anlagevermögen. und nachdem Kunst Ankäufe nicht nutzbar sind, kann ich sie eigentlich nicht als GWG verbuchen auch wenn sie sozusagen unter der Wertgrenze sind. Und das haben wir dann im zweiten Jahr korrigiert seitdem buch wir jeden Kleinankauf auch aufs Anlagenkonto.“

M.F.: „Wird jeder Gegenstand einzeln bewertet oder gibt es auch Gruppen Bewertungen?“

G.B.: „Also jetzt bei den Zugängen in der GmbH wieder alles einzeln bewertet. Bei den Ankäufen sowieso, es gibt eigentlich immer Schätzungen je Objekt und für die ganze Sammlung gibt es keine Einzelbewertung.“

M.F.: „Und zur letzte Frage noch wenn es jetzt Beschädigungen gibt Ausstellungsstücken wie wird der Wertverlust da dargestellt?“

G.B.: „Kleinere Schäden haben wir öfter an Objekten aus den Sonderausstellungen. Wenn es nur kleinere Schäden sind, werden diese meist restaurativ ergänzt. Ein grober Wertverlust ist eigentlich in der Praxis nicht unbedingt gegeben, aber wenn es was grösser ist z.B. eine Zerstörung muss man sich das natürlich schon anschauen. Oder wenn es sich als eine Fälschung ergibt müsste man sich streng genommen wahrscheinlich schon Gedanken machen über eine Wertberichtigung. Hat sich aber in der Praxis noch nicht gestellt die Situation, daher haben wir es uns auch noch nicht überlegt. Aber vom Grundzugang finde ich es natürlich richtig wenn eine erhebliche Veränderung da ist, diese auch abzuwerten.“

Museum der Stadt Wien – Wien Museum

Name: Manfred Machanek
Position: Leitung Finanz- und Rechnungswesen
Datum: 25.01.2021
Beginn: 14:30 Uhr Ende: 14:50 Uhr
Ort: Webex

M.F.: „Vielen Dank, dass Sie sich dazu bereit erklärt haben, mir einige Fragen zu Ihrer Bilanzierung im Wien Museum zu beantworten. Die ersten Fragen beziehen sich auf Zuschüsse. Gibt es bei Ihnen im Museum auch Gesellschafterzuschüsse?“

M.M.: „Das Museum Wien ist eine wissenschaftliche Anstalt des öffentlichen Rechts und wir werden von der Stadt Wien zu hundert Prozent finanziert. Das heißt wir kriegen Subventionen in Höhe von zurzeit rund 18 Millionen € im Jahr. Und wir haben im Lauf der Jahre begonnen, das Wien Museum wurde 2002 als ehemalige Magistratsabteilung ausgegliedert als wissenschaftliche Anstalt des öffentlichen Rechts. Dann haben wir vor 8 oder 10 Jahre die Stadtarchäologie dazugekommen, dafür ist die Subvention wieder erhöht worden. Dann haben wir vor 2 Jahren das MUSA auch dazu bekommen und wieder ist die Subvention erhöht worden. Und voriges Jahr auch die innere Bezirksmuseen, auch hier dasselbe Spiel, die Subvention wurde wieder erhöht.“

M.F.: „Wie werden diese Subventionen jetzt bei ihnen bilanziell erfasst?“

M.M.: „Das sind Einnahmen, die wir aus der Stadt Wien, vom Stadt Wien Konto erhalten. Also normaler Erlös für uns, was Ende des Jahres überbleibt, das können wir eine Rücklage oder einer Rücklage zuführen, wo wir Gewinnrücklagen bilden können. Das Geld verwenden wir dann für z.B. wenn wir ein Großprojekt machen. Zur Zeit läuft unser Umbau am Karlsplatz, das Haus wird komplett, dafür bekommen wir rund 108 Millionen € von der Stadt Wien, die verbrauchen wir jetzt für den Umbau und irgendwann ist dann das Gebäude und Baukosten fertig und diese Kosten sind dann in der Klasse 0, als Anlagevermögen bei uns dann aktiviert, aber erst natürlich im Zeitpunkt der Inbetriebnahme.“

M.F.: „Dann wären bei der Frage der Investitionszuschüssen, das heißt eben für z.B. Bauprojekte bekommen sie dann eben eigene Zuschüsse auch noch?“

M.M.: „Ja genau, genau und der Rest sozusagen wären dann eben diese Aufwandszuschüsse also das was wir da eben dann laufend bekommen. Wir nennen diese einfach Subventionen der Stadt Wien.“

M.F.: „Dann kommen wir zu den nächsten Fragen bezüglich der Ein- und Ausgliederungen. Hat es solche Vorgänge schon gegeben?“

M.M.: „Also die Stadtarchäologie das ist eine Mischform zwischen Museum und Tätigkeit der Grabung. Das MUSA war eine Kultureinrichtung da können Leute hingehen sich Bilder für paar Wochen ausborgen und zu Hause aufhängen und dann wieder zurück tragen ins Museum. Und die Bezirksmuseen sind auch dazugekommen.“

M.F.: „Dann kommen wir jetzt zu den Fragen der Sammlungen. Angenommen Sie haben die Möglichkeit einer Sammlung in Ihrem Museum zu übernehmen und diese Sammlungen werden Ihnen gespendet, wie gehen Sie dann vor um die Sammlung der Sammlungswert zu ermitteln und wird dieser bei Ihnen aktiviert oder wie werden Sie sonst erfasst?“

M.M.: „Schenkungen werden nicht aktiviert, alles was wir kaufen, dafür haben wir im Jahr ein Sammlungsbudget zwischen 200.000 € und 400.000 €. Diese Stücke, die wir kaufen, gehen sofort in den Besitz der Stadt Wien über und wir behalten uns nur 0,10 € als Erinnerungswert, das wir das verwenden können diese Dinge. Als Beispiel hat ein Stück einen Wert von 5.000 € dann gehen 4.999,90 € als Aufwand in unsere Bilanz und die 0,10 € die bleiben bei uns und das ist als Sammlungsgut in der Klasse 0 aktiviert.“

M.F.: „Die restlichen Fragen erübrigen sich dann in dem Fall, vielleicht zu der letzten Frage noch, das heißt Ausstellungsstücke die beschädigt sind, würden Sie dann auch diesen geringen Wert wieder dann rausbuchen aus der Klasse 0?“

M.M.: „Die Cent Beträge, wenn der Gegenstand unwiderruflich weg ist, müssen wir quasi melden an die Stadt Wien und die nehmen das aus ihrem Bestand raus. Wir können die 0,10 € dann um den Wert vermindern damit wir es aus der Bilanz rausbekommen.“

Landesmuseum Salzburg

Name: Dipl. BW Christian Rolff
Position: Kaufmännischer Leiter und Prokurist
Datum: 25.01.2021
Beginn: 16:00 Uhr Ende: 16:20 Uhr
Ort: Webex

M.F.: „Vielen Dank, dass Sie sich dazu bereit erklärt haben, mir einige Fragen zu Ihrer Bilanzierung im Landesmuseum Salzburg zu beantworten. Die ersten Fragen beziehen sich auf Zuschüsse. Gibt es bei Ihnen im Museum auch Gesellschafterzuschüsse?“

C.R.: „Wir sind als GmbH firmierend und die Eigentümer das ist einmal die Stadt Salzburg und das Land Salzburg jeweils zu 50% und das sind auch unsere Eigentümer beziehungsweise unsere Gesellschafter die uns jedes Jahr bezuschussen. Und die Zuschüsse sind dann eben so, dass es die als jährliche Zuschüsse gibt und dann kommen eben auch nochmal Sonderzuschüsse dazu.“

M.F.: „Wie werden die Zuschüsse dann bei ihnen bilanziell erfasst?“

C.R.: „Ja, da gibt es einmal diesen Zuschuss das ist der laufende Betrieb der ist ja nur eine Aufwands beziehungsweise eine Ertragsposition und in diesem jährlichen Zuschuss ist eben wie gesagt einmal diese Aufwandszuschuss drin und als zweiter Zuschuss gibt es den Investitionszuschuss. Das heißt ich plane für die Sitzung, wo das Budget genehmigt wird, irgendwelche Investitionen z.B. Kreissäge oder etwas für die Werkstatt die wird dann angemeldet und diese Kreissäge wird der letztendlich über diesen Investitionszuschuss gekauft. Bilanziert wird er dahingehend dass er eben als Investitionszuschuss der Gesellschafter passiviert wird und wird dann eben gegen die Anlage, die ich dann irgendwann im Laufe des Jahres kaufe, aufgelöst Das ist das einzige wo er bei mir in der Bilanz landet, ansonsten ist es eine reine Ertragsposition.“

M.F.: „Die nächsten Fragen beziehen sich jetzt auf die Sammlungen. Angenommen Sie bekommen die Möglichkeit eine Sammlung zu übernehmen ohne dass ihnen dabei Kosten für sie anfallen also es handelt sich um eine Spende, wie gehen sie dann davor. Wird diese Sammlung aktiviert oder nicht?“

C.R.: „Das hängt immer davon ab, letztendlich was es ist. Wenn ich jetzt einige Sachen übernehme, die Sammlung XY das sind 200-300 Bücher, dann wird es in der Regel so sein, dass wir

die aus dem Privatnachlass beispielsweise bekommen. Die werden wir dann zwar in dem Sinne aktivieren dass wir sie aufnehmen und inventarisieren und sie wird auch aktiviert aber mit Anschaffungskosten mit einem Erinnerungseuro. Dann gibt es noch einen zweiten Fall, wenn wir jetzt beispielsweise eine Schenkung aus einer Privatsammlung und der sagt aber das sind meine ganz besondere Werke, z.B. Erstausgaben aus dem Jahr 1825, die schenke ich euch aber ich brauch von euch dann sozusagen eine Spendenquittung. Da ist es dann so, dass ich das dann eben bewerten lasse von einem Experten, z.B. einem Bibliotheksleiter oder vielleicht auch von einem externen Gutachter, oder dem Dorotheum. Dann passiert folgendes damit, dass bei uns aufgenommen im Bestand und ich schreib ihn über diesen Wert x dann letztendlich auch eine Spendenbestätigung dem Spender.“

M.F.: „ Wenn das Museum jetzt 2 Ausstellungsstücke ankauft und die haben beide ein Gutachten Wert, das eine hat einen Wert von 1000 € und das andere hat einen sehr hohen Wert z.B. 500.000€. Werden beide Werke eben mit diesen Werten angesetzt in der Bilanz?“

C.R.: „Wir aktivieren es immer mit den Anschaffungskosten, egal wie hoch die Beträge sind.“

M.F.: „ Gibt es auch Grenzwerte bei Ihren Kunstgegenständen, ab welche sie aktiviert werden oder landet doch irgendwas im Aufwand?“

C.R.: „Ja, wenn Gegenstände jetzt beispielsweise extra für die Ausstellung angefertigt von einem Künstler beispielsweise und die sind dann eben für den Zeitraum X bei uns nur. Dann gehen die jetzt aber nicht in das Anlagevermögen, sondern die bleiben im Grunde genommen ein Ausstellungsgegenstand, das läuft über den laufenden Aufwand.“

M.F.: „ Wird jedes Sammlungsgegenstand einzeln bewertet oder gibt es auch Gegenstände die als Gruppenbewertung aufgenommen werden?“

C.R.: „In der Regel wird jeder Gegenstand letztendlich einzeln aufgenommen, aber z.B. in der Archäologie ist es natürlich so, dass das hinzukommende Sachen z.B. Funde die wir letztendlich dann haben, die werden dann oftmals im Konvolut aktiviert, wenn sie dann in die Sammlung aufgenommen werden. An sich sind das nur sehr viele Kisten von Scherben, auf den ersten Blick. Da ist es dann so, dass diese ganze Inventarisierung letztendlich als Konvolut erfolgt und wenn es ins Anlagevermögen reingeht, ist dann auch so, dass ist in mehrere Positionen aufgeteilt ist, also nicht wirklich jedes kleinste Teil einzeln gemacht ist. Aber wenn es sich eben um Einzelteile handelt, die klassifizierbarer sind, dann werden die schon extra aufgenommen. also ich hab zum Beispiel jetzt das immer wieder vorkommt, wir übernehmen Sammlungen zu einem gewissen

Thema, da ist es dann schon so, da wird unterschieden z.B. da waren jetzt drinnen 4 Streichholzschachteln und mit Motiv XY dann sind dann diese Zigarettenblättchen, die es früher gab oder Spielkarten usw. Diese Sachen, die werden dann schon einzeln erfasst, wo möglich.“

M.F.: „Dann kommen wir auch schon zur letzten Frage. Angenommen ein Ausstellungsstück wird jetzt beschädigt, das heißt es gibt einen Wertverlust, wie wird es dann in der Bilanz dargestellt? Wird der Gegenstand abgeschrieben?“

C.R.: „Der Planfall wäre, wenn der Gegenstand jetzt in den letzten Jahren sozusagen angeschafft worden ist, denn es ist ja so, dass jetzt diese ganzen Werte er ist mit diesen letzten Jahren in die ganzen Bilanzen reinkommen, weil wir vorher eben die die die Eigentümer im Grunde genommen ja gar nicht nach dem Handelsrecht letztendlich bilanziert haben. In den letzten Jahre sind ja erst diese Bilanzen entstanden, und da ist es so dass die größten Teile der Sammlungen im Grunde genommen mit diesem Erinnerungseuro je Stück drinnen sind. Da wird man dann natürlich nicht viel herumbuchen, wenn da jetzt irgendwas beschädigt wird. Problematisch ist es, wenn es sich um einen sehr teuren Gegenstand handelt, der einige Tausend Euro gekostet hat. Da muss ich ihn natürlich ausbuchen, wenn es sich um einen Totalausfall handelt. Generell haben wir hier in Salzburg einen Sonderfall, also wir sind ja diese Betriebsführungs-GmbH als Salzburg Museum GmbH da und die Sammlungen also das ganze Sammlungsinventar das im Salzburg Museum ist, ist geteilt im Vermögen von Stadt und Land, wir machen hier unsere Ausstellungen, aber der Eigentümer für die Sammlungsgegenstände sind Stadt und Land.“