

Held, Bärbel

**Working Paper**

## Modell zur Ermittlung des Erhaltungsaufwandes von Kunst- und Kulturgütern in kommunalen Bilanzen

Weidener Diskussionspapiere, No. 16

**Provided in Cooperation with:**

University of Applied Sciences Amberg-Weiden (OTH)

*Suggested Citation:* Held, Bärbel (2009) : Modell zur Ermittlung des Erhaltungsaufwandes von Kunst- und Kulturgütern in kommunalen Bilanzen, Weidener Diskussionspapiere, No. 16, ISBN 978-3-937804-18-7, Hochschule für angewandte Wissenschaften Amberg-Weiden (HAW), Weiden i.d.OPf.

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/56436>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

**HAW**

# im Dialog

Weidener Diskussionspapiere

**Modell zur Ermittlung des Erhaltungsaufwandes  
von Kunst- und Kulturgütern in kommunalen  
Bilanzen**

**Bärbel Held**

**Diskussionspapier No. 16  
April 2009**

**ISBN 978-3-937804-18-7**

# Modell zur Ermittlung des Erhaltungsaufwandes von Kunst- und Kulturgütern in kommunalen Bilanzen

Bärbel Held

Hochschule für angewandte Wissenschaften  
Amberg-Weiden  
Hetzenrichter Weg 15  
92637 Weiden  
email: [b.held@haw-aw.de](mailto:b.held@haw-aw.de)

April 2009

## **Abstract:**

Dieser Beitrag untersucht die Möglichkeiten der Bewertung von Kunst- und Kulturgegenständen im neuen doppischen Finanzwesen der Kommunen im Kontext zum Zweck der Bilanzierung und schließt mit einem Modellvorschlag zur Ermittlung des Erhaltungsaufwandes. Die ergebnisorientierte Steuerung und die generationsgerechte Bewirtschaftung stehen im Vordergrund des neuen kommunalen Finanzmanagements. Eine wirtschaftliche Bewertung der bilanziellen Bestandteile ist hierbei wichtig, ob aber auch eine Marktbewertung notwendig ist, wird in diesem Beitrag zur Diskussion gestellt. In Anlehnung an die Methodik der Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände der Handelsbilanz nach IFRS wird die Idee nach indikativen Bewertungsmodellen hier für die Kunst weiterverfolgt. Kunst und Kulturgüter in staatlichen Besitz haben keinen Marktzweck sondern besitzen soziale Werte und Funktionen, die es zu erhalten gilt. Hierzu bedarf es der Transparenz über die tatsächlich notwendigen Aufwende zur Substanzerhaltung.

This contribution examines the possibilities of the appraisal of art in new public accounting system. The result-oriented control and the generation-fair management are the centres of the new public finance management system. An appraisal of assets and debts is importantly, whether in addition, a market evaluation is necessary, in this contribution for discussion is presented. Following the methodology of the appraisal of intangible assets of the commercial balance sheet in IFRS-methods the idea is further pursued according to indicative appraisal models for the art. Art properties in national possession do not have a market purpose separate to possess social values and functions, which it is valid to receive. For this it is necessary to got transparency over spends for preservation of real assets.

JEL: H72, H83, H87

**Schlüsselwörter:** Kunst- und Kulturgüter, Erhaltungsaufwand, Bilanz, Bewertungsrichtlinien

## Inhaltsverzeichnis

<b>1. PROBLEMSTELLUNG .....</b>	<b>3</b>
<b>2. BILANZZWECK ÖFFENTLICHER VERWALTUNGEN UND KIRCHLICHER ORGANISATIONEN IM KONTEXT ZUM HGB .....</b>	<b>4</b>
<b>3. BESONDERHEITEN VON KUNSTGEGENSTÄNDEN UND KULTURGÜTERN UND DEREN BEWERTUNGSANSÄTZE IN KOMMUNEN .....</b>	<b>6</b>
<b>4. MÖGLICHE BEWERTUNGSANSÄTZE IN DER PRAXIS NACH HGB .....</b>	<b>8</b>
4.1. Anschaffungs- und Herstellungskosten .....	9
4.2. Markt- und Vergleichswerte .....	9
4.3. Versicherungswerte und gutachterliche Werte .....	10
4.4. Zeitwerte .....	11
4.5. Gruppen- und Festbewertung .....	11
4.6. Abschreibungen .....	11
<b>5. BESONDERHEITEN VON KUNST- UND KULTURGÜTERN .....</b>	<b>12</b>
<b>6. KONZEPTIONELLER ANSATZ FÜR DIE BEWERTUNG VON KUNSTGEGENSTÄNDEN UND KULTURGÜTERN NACH INDIKATIVEM MODELL IN ANLEHNUNG AN DIE IFRS.....</b>	<b>13</b>
6.1. Kapitalisierung von Erhaltungsaufwand .....	14
6.2. 5.2. Ermittlung des Erhaltungsaufwandes .....	17
<b>7. ZUSAMMENFASSUNG .....</b>	<b>20</b>

## Literaturverzeichnis

## 1. Problemstellung

Mit der Einführung der Doppik in den öffentlichen Gebietskörperschaften stehen die Kommunen vor der Aufgabe, zukünftig regelmäßig Jahresabschlüsse mit Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen zu erstellen. Ein wichtiger Schritt ist die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz zu Beginn der ersten Periode, in der mit der Doppik gearbeitet wird. Um eine Eröffnungsbilanz erstellen zu können, müssen zuerst das gesamte Vermögen und die Schulden mittels einer Inventur erfasst und anschließend in ein Inventarverzeichnis übernommen und bewertet ausgewiesen werden.

Die Bilanzierung und Aufstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung ist in der Wirtschaft eine über Jahrhunderte entwickelte Praxis. Die hierbei anzuwendenden Grundprinzipien und Generalnormen sind in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) kodifiziert.

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sind ein Regelungssystem, auf das sowohl im Handels- wie im Steuerrecht verwiesen wird, ohne sie jedoch abschließend zu bestimmen. Für die gesetzlich definierten GoBs sind neben dem Handels- und Einkommensteuerrecht vor allem die Abgabenordnung sowie das GmbH-Gesetz und das Aktiengesetz die einschlägigen Rechtsquellen.

Die Kommunen können bei der Einführung der doppelten Buchführung auf diese bewährten Prinzipien und Bewertungsmethoden aufbauen. Für die meisten Vermögensgegenstände existieren im Handelsrecht entwickelte und im Handelsgesetzbuch (HGB) verankerte verbindliche Bewertungsprinzipien. Für bestimmte Wirtschaftsgüter ist der Wertansatz in der Bilanz recht einfach und eindeutig, beispielsweise für Kassenbestände und Bankguthaben. Für andere regeln Bilanzierungsprinzipien, welcher von den möglichen Werten zu verwenden ist (Niederstwertprinzip), bei anderen werden bewusst Wahlrechte und ein Ermessenspielraum eingeräumt. Bei der Erstellung einer Eröffnungsbilanz für eine Kommune ist eine Vielzahl von Vermögensgegenständen erstmalig zu bewerten, die in vergleichbarer Form in Wirtschaftsunternehmen nicht vorhanden sind und für die daher auf keine erprobte Bewertungspraxis zurückgegriffen werden kann. Analog zu den Branchenlösungen in der Wirtschaft müssen hier spezifische Bewertungsprinzipien entwickelt und zweckadäquate Wertansätze ermittelt werden. Dies gilt in besonderem Maße für die zahlreichen Kunstgegenstände, Kulturgüter und Sammlungen im Besitz der Kommunen.

## **2. Bilanzzweck öffentlicher Verwaltungen und kirchlicher Organisationen im Kontext zum HGB**

Nach welchem Bewertungsprinzip ein Wirtschaftsgut in der Bilanz anzusetzen ist und welcher Wertansatz als „richtig“ anzusehen ist, hängt entscheidend vom Zweck und Ziel der Bilanzierung ab. So ist Zweck einer Steuerbilanz, einen periodengerechten Gewinn zu ermitteln, während in der Handelsbilanz die Regelung der Informations- und Finanzinteressen im Vordergrund steht, der Gläubigerschutzgedanke und damit eine vorsichtige Bewertung des Vermögens eine größere Rolle spielt. Vermögensgegenstände, für die bilanzielle Wahlrechte bestehen, können daher in Handels- und Steuerbilanz verschieden ausgewiesen werden, was zu unterschiedlichen Bilanzsummen und Bilanzgewinnen in den beiden Bilanzen führen kann. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit bedeutet für die Bilanzierung, dass handelsrechtliche GoB für die Steuerbilanz anzuwenden sind, sofern das Steuerrecht keine davon abweichenden Regelungen vorsieht. Das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip macht die Anwendung zulässiger Ansatz- und Bewertungswahlrechte in der steuerlichen Gewinnermittlung davon abhängig, dass in der Handelsbilanz analog verfahren wird. Die deutsche Handelsbilanz wird damit eng mit der Steuerbilanz und der steuerlichen Gewinnermittlung verknüpft.

Die kommunale Bilanzierung ist noch eine sehr junge Disziplin, für die spezielle Bewertungsregeln immer noch nicht allgemeinverbindlich geschaffen wurden. Die von Wirtschaftsunternehmen abweichenden Ziele und Aktivitäten der Kommunen legen es jedoch nahe, auch für diese „Branche“ abweichende Bewertungsverfahren zuzulassen. Erst recht gilt das für die Kunst- und Kulturgüter im kommunalen Besitz. Diese unterliegen hinsichtlich Erhaltung und Veräußerung anderen Rahmenbedingungen. Die Bewertungsprinzipien für die Bilanzierung des kulturellen Vermögens müssen dem kommunalen Bilanzierungszweck und -ziel gerecht werden. Diese Aufgaben spiegeln sich wider in den Zielen des neuen kommunalen Finanzmanagements und sollen daher im Kontext der Fragestellung nach dem Zweck der Bilanzierung stehen.

Innerhalb eines entscheidungsorientierten Rechnungswesens soll den Entscheidungsgremien – im Sinne der Nachhaltigkeit- ein Instrument zur Überprüfung und Sicherstellung der dauerhaften Leistungsfähigkeit der Kommune an die Hand gegeben werden. Es geht darum, durch die outputorientierte Steuerung zur strategischen und operativen Steuerung befähigt zu werden. Im Vordergrund aller Überlegungen zur Reform des kommunalen Rechnungswesens steht die Gestaltung des Haushalts. Aus ihm müssen die Handlungsfelder, die vorgesehenen Maßnahmen erkennbar sein, Transparenz für die Öffentlichkeit und nach innen bereitgestellt werden. Neben diesen Entscheidungsaspekten ist ein weiterer Gesichtspunkt von Bedeutung, die intergenerative Gerechtigkeit. Meint: Jede Generation soll danach die von ihr

verbrauchten Ressourcen mittels Abgaben wieder ersetzen, so dass sie das von ihrer Vorgänger-Generation empfangene Vermögen uneingeschränkt an die Nachfolger-Generation übergeben kann. Die Kommunen sind also dem Gemeinwohl verpflichtet und müssen ihre Aufgaben langfristig und stetig erfüllen können. Dazu ist es notwendig, die Substanz des kommunalen Vermögens zu erhalten und dies mit einem geeigneten Instrumentarium zu messen und zu bewerkstelligen.

Mit der kameralistischen Buchführung, die nur die Geldströme erfasst hat, war dies bisher nicht möglich. Erst mit dem Ressourcenverbrauchskonzept werden nicht mehr ausschließlich die Geldmittelabflüsse, sondern der gesamte Vermögensverzehr einer Periode betrachtet und das zum Jahresabschlussstichtag vorhandene Vermögen und die Schulden in der Bilanz ausgewiesen. Während für den Jahresabschluss von Wirtschaftsunternehmen der Gläubigerschutzgedanke eine besondere Bedeutung hat, ist für das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen daher der Nachweis der Substanzerhaltung besonders wichtig. Damit ist an die kommunale Bilanz im besonderen Maße die Anforderung der Vollständigkeit zu stellen.

Da die Kommunen zu wirtschaftlichem Handeln verpflichtet sind, muss das Prinzip der Vollständigkeit und Richtigkeit der Bilanzierung mit einem wirtschaftlich vertretbaren Aufwand erreicht werden, so dass auch bei der kommunalen Bilanzierung auf Bewertungsvereinfachungen und -erleichterungen zurückgegriffen werden sollte.

Im Gegensatz zur handelsrechtlichen Bilanz der Kaufleute, in der der Gläubigerschutzgedanke vorsichtige Wertansätze der Vermögensgegenstände erfordert und Unterbewertungen teilweise ausdrücklich zulässt (Stille Reserven), stehen in der kommunalen Bilanz der Informationscharakter und der Substanzerhalt im Vordergrund.

Das Ressourcenverbrauchskonzept erfordert eine möglichst vollständige Darstellung des Vermögens und Erfassung aller Aufwendungen und Erträge. Die Bildung von stillen Reserven in der Eröffnungsbilanz durch bewusst niedrige Wertansätze oder Bewertungen zum Erinnerungswert von 1,- € widerspricht diesem Prinzip, da der Verbrauch einer nicht bilanzierten Ressource sich nicht in Aufwandspositionen der Haushalte niederschlägt. Unter dem Aspekt der Information über die Substanzerhaltung hat man für diese Positionen gegenüber der Kameralistik nichts gewonnen. Zur Bewertung von Kunst und Kulturgütern ist in den Ordnungen explizit keine besondere Vorschrift getätigt, die der Zweckunterstellung der Kunst im Besonderen gerecht wird. Wenn diese Anlagegüter in der Eröffnungsbilanz wie empfohlen nur mit einem Erinnerungswert erscheinen, ist dem Substanzerhalt hiermit nicht genügend Rechnung getragen.

### **3. Besonderheiten von Kunstgegenständen und Kulturgütern und deren Bewertungsansätze in Kommunen**

Bei der Erstellung einer Eröffnungsbilanz für eine Kommune ist eine Vielzahl von Vermögensgegenständen erstmalig zu bewerten, die in vergleichbarer Form in Wirtschaftsunternehmen nicht vorhanden sind und für die daher auf keine erprobte Bewertungspraxis zurückgegriffen werden kann. Analog zu den Branchenlösungen in der Wirtschaft müssen hier spezifische Bewertungsprinzipien entwickelt und zweckadäquate Wertansätze ermittelt werden. Dies gilt in besonderem Maße für die zahlreichen Kunstgegenstände, Kulturgüter und Sammlungen im Besitz der Kommunen.

Die kommunale Bilanzierung musste hier Neuland betreten. Der handelsrechtlich übliche Bewertungsansatz für Vermögensgegenstände, die Herstellungs- und Anschaffungskosten, stehen oftmals nicht zur Verfügung. Entweder sind sie überhaupt nicht bekannt oder diese Gegenstände sind so alt, dass von Talern und Dukaten auf Euro umgerechnet werden müsste. Die Einordnung von Kulturgütern und Kunstgegenständen in die handelsrechtlichen Bewertungsschemata ist aus weiteren Gründen erschwert. Der Herstellungszeitpunkt liegt teilweise Jahrhunderte zurück und die Gegenstände wurden beschädigt, überarbeitet oder umgestaltet. Durch historische Brüche mit Währungsumstellungen und Inflation hat der ursprünglich gezahlte monetäre Betrag seine Bedeutung verloren.

Diese Faktoren können den Ansatz der Herstellungskosten, sofern überhaupt ermittelbar, fragwürdig machen.

Bei künstlerisch herausragenden und einmaligen historischen Gegenständen kann andererseits der heutige beizulegende Wert weit über den ursprünglichen Herstellungspreis hinausgehen.

Die Kommunen haben grundsätzlich den Auftrag, ihre Kulturgüter und Sammlungen zu erhalten. Dies kann mit besonderen Belastungen für Aufbewahrung, Erhalt und Pflege verbunden sein.

All diese Aspekte beiseite zu lassen und Kulturgüter mit den vom Handelsrecht entwickelten, rein wirtschaftlich orientierten Maßstäben der historischen Anschaffungskosten zu bewerten, würde bedeuten, dem Zweck der kommunalen Bilanz, nicht gerecht zu werden.

Die im „Speyerer Verfahren“ vorgeschlagene Unterteilung des Gemeindevermögens in Verwaltungs- und realisierbares Vermögen<sup>1</sup> mit den entsprechenden Bewertungsansätzen hilft für Kunstgegenstände und Kulturgüter auch nicht weiter, da diese üblicherweise weder

---

<sup>1</sup> Vgl.: Lüder, K. (1998) zur Dokumentation des Modellprojekts „Wiesloch“

zur Erfüllung der Aufgaben der Kommune und zur Wahrnehmung der ihr obliegenden Verantwortung benötigt werden, noch dazu da sind, finanziell verwertet zu werden.

Mit Einführung der Doppik für die Kommunen wird intensiv an Vorschriften gearbeitet, welche die Bewertungsprinzipien und Bewertungsansätze für die kommunale Bilanzierung regeln. Diese basieren weitgehend auf den handelsrechtlichen Vorschriften als Referenzmodell mit Modifikationen für die kommunalen Anforderungen. Insbesondere der hohe Arbeitsaufwand, der mit der erstmaligen Inventarisierung und Bewertung für die Eröffnungsbilanzen verbunden ist, erfordert eine pragmatische Vorgehensweise bei der Erstellung der kommunalen Eröffnungsbilanzen

Die derzeit publizierten Bewertungsnormen weisen hinsichtlich der Bilanzierung von Kunstgegenständen und Kulturgütern eine große Bandbreite von Bewertungsprinzipien und Bewertungsansätzen auf.

So legt das Land Brandenburg in seiner Richtlinie zur Bewertung des kommunalen Vermögens und der kommunalen Verbindlichkeiten<sup>2</sup> (Bewertungsrichtlinie – BewertR vom 13. Mai 2004) fest, dass „Historische Bauten und denkmalgeschützte Bauwerke mit einem Erinnerungswert von 1,- € anzusetzen sind. Bewegliche Kunstgegenstände wie Bilder und Skulpturen sind grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten. Falls diese nicht ermittelbar sind, kann alternativ der Versicherungswert, ggf. können auch vorhandene Wertgutachten herangezogen werden. Ersatzweise ist ein Erinnerungswert von 1,- € anzusetzen. Es ist keine planmäßige Abschreibung vorzunehmen“. (III.A2.11) In einer Ergänzung zur Richtlinie vom 10.11.2004 wird auf die Problematik der Kosten für Wertgutachten hingewiesen.

In der Bewertungsrichtlinie zur Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens von Rheinland-Pfalz<sup>3</sup> (Bewertungsrichtlinie vom 10.08.2004) wird für bewegliche Kunstgegenstände pauschal auf „...Erfahrungswerte aus dem An- bzw. Verkauf oder aus Listenpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstandes...“ verwiesen.

Das Gesetz über ein neues Kommunales Finanzmanagement der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen<sup>4</sup> (Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW – NKFG NRW vom 16. November 2004) bestimmt in § 55 besondere Bewertungsvorschriften: „(3) Für die

---

<sup>2</sup> Vgl.: [http://www.mi.brandenburg.de/sixcms/media.php/1069/Entwurf\\_BewertR10051910.pdf](http://www.mi.brandenburg.de/sixcms/media.php/1069/Entwurf_BewertR10051910.pdf), Download: 10.06.2005

<sup>3</sup> Vgl.: [http://www.rlp-doppik.de/Download/Folder.2004-09-06.7353170639/Bewertungsrichtlinie\\_10.08.2004\\_Stand\\_28.09.pdf](http://www.rlp-doppik.de/Download/Folder.2004-09-06.7353170639/Bewertungsrichtlinie_10.08.2004_Stand_28.09.pdf), Download: 03.04.2005

<sup>4</sup> Vgl.: <http://ps02.mummert.de/nkf-netzwerk/dokumente/NKFG.pdf>, Download : 12.06.2005

Kulturpflege bedeutsame bewegliche Vermögensgegenstände sollen, wenn sie auf Dauer versichert sind, mit ihrem Versicherungswert, andernfalls mit dem einer dauerhaften Versicherung zu Grunde liegenden Wert angesetzt werden. Sonstige Kunstgegenstände, Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturobjekte können mit einem Erinnerungswert angesetzt werden. (4) Baudenkmäler, die nicht als Gebäude oder Teil eines Gebäudes genutzt werden, und Bodendenkmäler sind mit einem Erinnerungswert anzusetzen.“

In den Begründungen zum NKFG NRW heißt es dann: „Unter den Sachanlagen sind außerdem mit ihrem Wert anzusetzen.....- Kulturdenkmäler die Bau- und Bodendenkmäler umfassen, die nicht zu den Gebäuden gehören.“<sup>5</sup>

Die Gesellschaft für Kommunalberatung und Kommunalentwicklung mbH (GeKom) hat auf einer Informationsveranstaltung am 10. Juni 2004 in Sankelmark lediglich die Nutzung von „Erfahrungswerten“ empfohlen, falls keine Anschaffungs- und Herstellungskosten für die zu bewertenden Vermögensgegenstände ermittelt werden können.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die derzeitigen Bewertungsvorschriften für die Bilanzierung und Wertfortschreibung von Kunstgegenständen und Kulturgütern keine einheitliche Systematik erkennen lassen. Ein Blick in die Bewertungspraxis der Kommunen, die bereits eine Eröffnungsbilanz erstellt haben, untermauert dies.

#### **4. Mögliche Bewertungsansätze in der Praxis nach HGB**

Welche Bewertungssystematik für Kunstgegenstände und Kulturgüter wird den Zielen der kommunalen Bilanzierung gerecht und ist gleichzeitig in der täglichen Praxis handhabbar? Diese Frage lässt sich direkt auf die Bilanzierung kommunalen Eigentums übertragen. Im Kontext hierzu muss aber auch geprüft werden, welche Zielstellungen konkret mit Kunstgegenständen und Kulturgüter in Kommunen verfolgt wird. Deshalb sollten die in den Kommunen entwickelten Modelle zur neuen Steuerung nicht einfach 1:1 übernommen werden, sondern auf ihre Belange und ihre Anforderungsprofile ausgerichtet werden. Dazu müssen diese aber bekannt und kritisch hinterfragt werden. Im Folgenden werden daher die wichtigsten möglichen Bewertungsansätze kommunaler Praxis für Kunst- und Kulturgüter vorgestellt und kommentiert.

Auch wenn sich die in kommunalem Besitz befindlichen Kunstgegenstände und Kulturgüter in ihren Eigenschaften von den übrigen Wirtschaftsgütern unterscheiden, ist bei der Bewertung

---

<sup>5</sup> Vgl.: [www.im.nrw.de/bue/doks/nkfg\\_begrueendungen.pdf](http://www.im.nrw.de/bue/doks/nkfg_begrueendungen.pdf), S. 81,download : 12.05.2005

– soweit möglich – eine grundsätzliche Anlehnung an die Systematik des Handelsgesetzbuches empfehlenswert. Die weitgehende Übernahme der handelsrechtlichen Bewertungsansätze für das kommunale Vermögen ermöglicht eine Vergleichbarkeit der Bilanzen von kommunalen Betrieben untereinander, auch wenn diese in verschiedenen Rechtsformen geführt werden. Beteiligungen in der Rechtsform der GmbH sind bereits heute zur Erstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses verpflichtet. Die gleichen Bewertungsprinzipien sollten möglichst auch für die kommunale Verwaltung und für Eigenbetriebe angewendet werden. Eine konsolidierte Bilanz des „Konzerns Stadt“ kann letztlich nur durch einheitliche Anwendung von Bilanzierungsprinzipien für alle bilanzierenden Bereiche der Kommune erstellt werden, ohne dass erheblicher Aufwand für Umgliederungen und Neubewertungen notwendig wird. Anders aber bei der Bewertung kommunalen Vermögens. Kommune ist kein Konzern. So sind die Vermögen der einzelnen kommunalen Körperschaften Einzelvermögen, die sich der Verfügungsgewalt einer zentralen Stelle entziehen

#### **4.1. Anschaffungs- und Herstellungskosten**

In langjähriger erprobter kaufmännischer Praxis erfolgt der Ansatz von Vermögensgegenständen grundsätzlich zu Anschaffungs- und Herstellungskosten mit planmäßiger Abschreibung über die Nutzungsdauer. Dieses grundsätzliche Bewertungsprinzip gilt auch für Kunstgegenstände und Kulturgüter. Von dieser grundsätzlichen Bewertungsregel ist nur abzuweichen, wenn der „beizulegende Wert“ zu einem anderen Wertansatz führt.

Wie dargestellt, sprechen viele Gründe dafür, dass dies bei einmaligen, historischen und besonders wertvollen Kulturgütern in besonderem Maße der Fall ist.

#### **4.2. Markt- und Vergleichswerte**

Der Ansatz von Markt- und Vergleichswerten kann für Kulturgüter, die in größerer Zahl existieren sinnvoll sein. Bei einmaligen oder historisch besonders wertvollen Gegenständen führt der Ansatz nicht wesentlich weiter, da diese Güter aus gutem Grund nicht am Markt gehandelt werden und somit kaum Markt- und Vergleichswerte existieren.

Für die Bewertung sammelwürdiger Gegenstände sind Markt- und Vergleichswerte sehr hilfreich. Im Sinne einer vorsichtigen Bewertung, sollten – ähnlich wie bei dem Vergleichsverfahren zur Wertermittlung von Grund und Boden – aus den verfügbaren Vergleichspreisen Durchschnitte gebildet und eventuelle Ausreißer nach oben oder unten ausgeschlossen werden.

Für technische Kulturgüter und Sammlungen, wie beispielsweise historische Maschinen, Wasserkraft- und Energiegewinnungsanlagen, Fahrzeuge usw., kann es sinnvoll sein, den Erhaltungszustand durch Abschläge zu berücksichtigen. Gerade bei technischen Kulturgütern kann der Erhalt der technischen Funktionsfähigkeit umfangreiche Wartungs- und Instandhaltungsarbeiten notwendig machen, gleichzeitig bedeutet der betriebsbereite Zustand eine erhebliche Wertverbesserung. Nachfolgende Tabelle gibt einen Anhaltspunkt für die Abschläge in Abhängigkeit vom Zustand des zu bewertenden Vermögensgegenstands.

Note	Beschreibung	Wertansatz
1	Neuwertig, voll funktionsfähig, neu restauriert	100 %
2	Voll funktionsfähig, mit Gebrauchsspuren	80 %
3	Funktionsfähig, einzelne Teile fehlen oder nicht original	60 %
4	Dringender Reparaturbedarf	40 %
5	Beschädigt, für den ursprünglichen Zweck nicht gebrauchsfähig	20 %

**Abbildung 1: Wertansätze für technische Kulturgüter (Quelle: eigenes Modell)**

Falls es erforderlich oder wünschenswert ist, die technischen Kulturgüter wieder in einen neuwertigen oder gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen, beispielsweise für Vorführungen oder Veranstaltungen, kann eine Rückstellung in Höhe der notwendigen Reparaturen gebildet werden. Wird die Reparatur oder Restauration dann durchgeführt, erfolgt eine entsprechende Zuschreibung.

#### **4.3. Versicherungswerte und gutachterliche Werte**

Die Versicherungswerte erscheinen grundsätzlich als Bewertungsansatz geeignet. Die durch Gutachten untermauerten Versicherungswerte können – sofern in der Zwischenzeit keine gravierenden Wertveränderungen eingetreten sind – in die Eröffnungsbilanz übernommen werden. Die Versicherungswerte haben den Vorteil, den Verhältnissen des Einzelfalles besonders gerecht zu werden. Andererseits ist das Erstellen eines Gutachtens mit erheblichen Aufwendungen verbunden, so dass diese Vorgehensweise nur für besonders wertvolle Gegenständen geeignet und wirtschaftlich sinnvoll ist. Der Versicherungswert stellt eine Wertobergrenze dar und schützt vor Überbewertungen.

#### **4.4. Zeitwerte**

Die Problematik fehlender Anschaffungs- und Herstellungskosten tritt nicht nur bei der erstmaligen Bilanzierung von Kunstgegenständen und Kulturgütern, sondern bei einer Vielzahl von Vermögensgegenständen im kommunalen Eigentum auf. Eine pragmatische Lösung generell ist der Ansatz zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten. Bedingung hierfür ist aber, dass vergleichbare Vermögensgegenstände in ähnlichem Zustand oder neu am Markt beschafft werden können. Falls die Wiederbeschaffungspreise für neue Wirtschaftsgüter als Basis herangezogen werden, muss ein entsprechender alterungs- und nutzungsabhängiger Abschlag vorgenommen werden. Diese Bewertungsansätze eignen sich für industriell hergestellte, in großer Zahl verfügbare Wirtschaftsgüter oder wieder herstellbare Vermögensgegenstände, wie beispielsweise wirtschaftlich genutzte Gebäude. Diese Kriterien treffen auf Kunstgegenstände und Kulturgüter in der Regel selten zu, sodass der Ansatz von Zeitwerten mangels greifbarer Bewertungsbasis oft nicht genutzt werden kann.

#### **4.5. Gruppen- und Festbewertung**

Das Steuerrecht erlaubt für bestimmte Wirtschaftsgüter aus Vereinfachungsgründen Gruppenbewertungen. An sich einzeln bewertbare Gegenstände werden in einer Gruppe zusammengefasst und mit einem durchschnittlichen Wertansatz bewertet. Dies bietet sich im kommunalen Bereich für größere Sammlungen an. Es wäre auch etwas mühselig, beispielsweise bei einer naturkundlichen Schmetterlingssammlung das einzelne Objekt bewerten zu wollen.

Das Steuerrecht erlaubt weiterhin, bestimmte Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens und Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zu Festwerten zu bewerten, sofern sie einen gleich bleibenden Wert haben und Abgänge regelmäßig ersetzt werden. Die Wirtschaftsgüter dürfen jedoch nur von nachrangiger Bedeutung sein, und der Bestand darf sich in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringfügig verändern. Für Kunstgegenstände und Kulturgüter bietet sich die Festbewertung daher weniger an.

#### **4.6. Abschreibungen**

Der Bundesfinanzhof (BFH) unterscheidet in langjähriger Rechtsprechung<sup>6</sup> zwischen Gemälden anerkannter Meister (Kunstwerken) und so genannter „Gebrauchskunst“<sup>7</sup>. Letzteres sind Gemälde zu Dekorationszwecken, für die eine Abschreibung wegen wirtschaftlicher

<sup>6</sup> Vgl.: Körner, Meidel (2003) in: Neues kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem

<sup>7</sup> Vgl.: BFH 2.12.1977-III R 58/75, BStBl II 1978, 164 = BFHE 124, 172, BB 1978, 289; Anm.- Dr. O. –StBp 1979,17; BFH v.23.4.1965 – VI 327/64 U, BStBl III 1965,382 = BFHE 82, 370, BB 1965, 696; Anm.Oswald FR 1969,367; ders., StBp 1965, 214; Lohmeyer, DStR 1971, 235)

Nutzung grundsätzlich zulässig ist. Abschreibungssätze von 5% p.a. werden vom BFH als angemessen erachtet. Analog ist für alte Möbelstücke, sofern sie wirtschaftlich genutzt werden, eine Abschreibung zulässig, auch wenn sie künstlerisch wertvoll sind. Planmäßige Abschreibungen werden vorgenommen, um den Substanz- und Werteverzehr über die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes zu berücksichtigen. Handelsrechtlich müssen alle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die einer Nutzung und damit einem Werteverzehr unterliegen, abgeschrieben werden. Nicht planmäßig abgeschrieben werden die Vermögensgegenstände, die durch gewöhnliche Nutzung nicht verbraucht werden. Unter diese Kategorie der Vermögensgegenstände fallen Forderungen, Geldvermögen und Grund und Boden. Bei Grund und Boden werden nur die darauf errichteten Gebäude, Anlagen, Wege und Straßen abgeschrieben. Kunstgegenstände und Kulturgüter unterliegen ähnlich den genannten Vermögensgegenständen keinem Werteverzehr durch eine wirtschaftliche Nutzung und brauchen daher nicht abgeschrieben werden.

## 5. Besonderheiten von Kunst- und Kulturgütern

Bei der Bewertung von Kunst- und Kulturgütern ist demnach zu unterscheiden, ob es sich um Gebrauchskunst handelt oder Kunst- und Kulturgegenstände, die nicht mehr zum Gebrauch eingesetzt werden, da diese mittlerweile historische Werte angenommen haben.

Kunst und Kultur haben einen unterschiedlichen Nutzen für den Einzelnen und für die Gesellschaft als Ganzes. Die Wirkungen auf gesamtgesellschaftlicher Ebene können als „soziale Werte“ bezeichnet werden, die in fünf verschiedenen Kategorien eingeteilt werden können.<sup>8</sup>

**1) Optionswert:** hier gilt, dass für ein Individuum das Angebot genutzt werden kann und diese Option nach Belieben und Bedarf offen steht.

**2) Existenzwert:** Dieser Wert steckt z.B. in historischen Bauten. Diese haben einen Wert durch ihr Vorhandensein an sich.

**3) Vermächtniswert:** Hier ist das Problem der Generationengerechtigkeit angesprochen und meint die Verpflichtung des Erhalts von Kunstwerken für die nachfolgenden Generationen, auch, wenn sie zum heutigen Zeitpunkt ihre Wertschätzung noch nicht zum Ausdruck bringen können.

**4) Prestigewert:** Dieser sorgt für die Stärkung der kulturellen Identität.

**5) Bildungswert:** Künstlerische Aktivitäten unterstützen nicht nur die kulturelle Integration, sie fördern auch die Kreativität und die Bildung ästhetischer und anderer Maßstäbe.

---

<sup>8</sup> Vgl.: Gottschalk, I.: Kulturökonomik, S. 29f

Diese sozialen Werte dienen als Grundlage und Legitimation öffentlicher Finanzierung.

Sinn kommunaler Kulturgüter ist ebenfalls ihr „sozialer Wert“. Auch für diese Kunst gelten Optionswert, Existenzwert, Vermächtniswert, Bildungswert und mitnichten auch ein Prestigewert. Andererseits haben Kunstgegenstände teilweise wertbildende Faktoren in sich, die vor allem bei der Bewertung von Kunstgegenständen zu Verkaufszwecken und ähnlichen marktgerechten Handlungen eine große Rolle spielen.<sup>9</sup> Dies können sein:

**1) Echtheit.** Dass die Echtheit eines z.B. Bildes ganz wesentlich seinen Wert bestimmt, erscheint als Allgemeinplatz. Nicht diskutiert werden soll an dieser Stelle die Frage, wie diese Echtheit bewiesen und (Expertise) dokumentiert werden kann.

**2) Erhaltungszustand.** Auch der Erhaltungszustand gehört zu den wertbildenden Faktoren eines Kunstwerks (die übrigens von großen Auktionshäusern zur Bewertung herangezogen werden). Dieser ist jedoch nicht immer ohne umfangreiche Technik nachprüfbar und wird hier auch nicht weiter zur Diskussion gestellt.

**3) Signatur:** Wenn man bei einem boomenden Kunstmarkt gelegentlich hört, man orientiere sich beim Kauf mehr an den Namen als an Qualität, spricht dies für sich.

**Qualität** (wer beurteilt diese), **Provinenz** (nach Ansicht von Experten kann die Provinenz eines Kunstwerks den Verkaufswert um bis zu 30% erhöhen), **Marktfrische und Marktgängigkeit, Marktnachfrage** und **Mode** hingegen erscheinen als Kriterien, die zwar am Käufermarkt klassisch zu wertbildenden Faktoren gezählt werden im Kontext dieser Schrift jedoch nicht bewertet werden sollen.

## **6. Konzeptioneller Ansatz für die Bewertung von Kunstgegenständen und Kulturgütern nach indikativem Modell in Anlehnung an die IFRS**

Wie bereits dargestellt ist nach den kommunalen Ordnungen das Vermögen dem Gemeinwohl gewidmet und daher grundsätzlich in seiner Substanz zu erhalten, also auch für die nachfolgenden Generationen (nicht zuletzt auch als Kulturgut), zu bewahren. In der Bilanz wird dies dadurch dokumentiert, dass an aufeinander folgenden Bilanzstichtagen auf der Aktivseite das Vermögen erhalten bleibt und auf der Passivseite das Eigenkapital nicht durch Fremdkapital ersetzt werden muss.

Im Folgenden wird ein konzeptioneller Ansatz vorgestellt, der die Bedeutung der Kunstgegenstände und Kulturgüter für die Aufgabenerfüllung der Kommunen auch bei der Bilanzierung berücksichtigt. Integriert in diesen Vorschlag ist die Idee eines indikativen Modells in Anlehnung an die Überlegungen zur Methodik der Bewertung immaterieller

---

<sup>9</sup> Vgl.: Neue Juristische Wochenschrift, 11/2008, Heuer, C.-H.: „Die Bewertung von Kunstgegenständen“

Vermögenswerte in der Handelsbilanz. Auch hier gibt es noch keine genormten Bewertungsverfahren. Auch heute noch ist das immaterielle Vermögen nicht zuverlässig und nachvollziehbar bewertbar. Insofern bietet es sich an, auch für die Bewertung von Kunst- und Kulturgütern Kriterien und Indikatoren zur Bewertung heranzuziehen und z.B. ein Matrix-Bewertungsmodell aufzubauen.

Generell ist noch einmal festzustellen. Zum einen wird in verschiedenen Bewertungsrichtlinien der Kommunen festgehalten, dass Bewertungen zum Erinnerungswert von 1 Euro zulässig sind. Andererseits wird- sehr löblich- zur Sicherung der Haushaltswirtschaft eine Substanzrücklage vorgeschrieben. Dies geht aber nur, wenn vorher der Vermögensgegenstand entsprechend bewertet wurde. Je nachdem, welchen Bewertungsansatz man nun wählt, zieht dies Konsequenzen im bilanziellen Ausweis auf der Passivseite einer Bilanz nach sich. Im Folgenden soll nun ein Ansatz zur Bewertung von Kunstgegenständen und Kulturgütern im kommunalen Besitz vorgeschlagen werden, mit dem dieses „Dilemma“ behoben werden könnte. Hier wird der Vorschlag aufgegriffen, den die Autorin bereits 2005 zur öffentlichen Diskussion gestellt hat <sup>10</sup> und mit dem Modell zur Ermittlung des dazu notwendigen Erhaltungsaufwandes weiterentwickelt.

### **6.1. Kapitalisierung von Erhaltungsaufwand**

Bei Kunstgegenständen und Kulturgütern, die keiner Nutzung unterliegen und die daher nicht abgeschrieben werden, bleiben die Wertansätze der Eröffnungsbilanz in den folgenden Jahresabschlussbilanzen erhalten. Eine einfache Aktivierung der Kunstgegenstände und Kulturgüter zu Markt- oder Zeitwerten könnte (bei aller Schwierigkeit in der Bewertungspraxis) zwar den aktuellen Wert der Vermögensgegenstände abbilden, würde aber die bilanzielle Situation der Kommune viel zu positiv darstellen, da die Verpflichtung zum dauerhaften Erhalt und die daraus resultierenden Lasten nicht berücksichtigt werden. Nun könnte man dies umgehen, wenn man diese Kunstgüter doch angemessen „abschreibt“, im Gegenzug dann die Substanzerhaltungsrücklage in Höhe einer kalkulatorischen Abschreibung bildet. Dies geht aber nur mit einer so genannten „Schattenbuchhaltung“ und hat demzufolge den Nachteil, nicht im doppelten Rechnungswesen integriert zu sein. Man führt also für Kunstgegenstände eine eigene Buchhaltung.

Für alle dauerhaft zu erhaltenden Gegenstände fallen in größeren Abständen Erhaltungs- und Restaurationsaufwendungen an. Diese belasten, analog zu den Abschreibungen für gewöhnliche Anlagegüter, die nach Ablauf ihrer wirtschaftlichen Nutzungsdauer durch neue

---

<sup>10</sup> Vgl.: Stein, Bärbel (2005), S. 270f

ersetzt werden, die Aufwands- und Ertragsrechnungen der jeweiligen Periode. Der Verpflichtung zum Erhalt der Kunstgegenstände und Kulturgüter kann durch Bildung einer Rückstellung auf der Passivseite der Bilanz Rechnung getragen werden.

In einer Rückstellung werden Verpflichtungen, die künftige Perioden belasten, schon heute in einem Betrag auf der Passivseite der Bilanz als Schulden ausgewiesen.

Die Höhe der Rückstellung für den dauerhaften Erhalt eines Kunstgegenstandes oder Kulturgutes bemisst sich dabei nach der Formel für die ewige Rente.

Basis sind die nachhaltigen, mittleren Instandsetzungs- und Erhaltungsaufwendungen pro Jahr. Diese werden mit dem Diskontierungszinssatz abgezinst. Erfordert beispielsweise ein besonders wertvolles Kulturgut jährliche Erhaltungsaufwendungen von 50.000,- € und der Kapitalisierungszinssatz beträgt 4 % p.a., ergibt sich nach der Formel der ewigen Rente ein passiver Bilanzwert von

$$\frac{50.000 \text{ €}}{0,04} = 1.250.000,- \text{ €}$$

In dieser Höhe ist eine Rückstellung zu bilden, da ein Kapitalstock von 1.250.000,- € bei einem Basiszinssatz von 4% zu jährlichen Erträgen von 50.000,- € führt. Diese werden genau ausreichen, die jährlichen Erhaltungsaufwendungen von 50.000,- € zu decken.

Im Folgenden wird verkürzt eine kommunale Bilanz mit Ansatz der Kunstgegenstände und Kulturgüter zum Erinnerungswert einer Bilanz mit Aktivierung und entsprechender Passivierung der Instandhaltungsaufwendungen gegenübergestellt.

Bilanz	
Aktiva	Passiva
Anlagevermögen	Eigenkapital
.....	.....
1.2.5 Kunstgegenstände und Kulturgüter <b>1,00 €</b>	Sonderposten
	.....
Umlaufvermögen	Rückstellungen
.....	.....

**Abbildung 2: Kommunale Bilanz mit Ansatz der Kunstgegenstände und Kulturgüter zum Erinnerungswert (Quelle: eigene Darstellung)**

Die oben gezeigte Abbildung 2 verdeutlicht eine Möglichkeit der Bewertung von Kunstgegenständen und Kulturgütern zum Erinnerungswert von 1,- €. Gleichzeitig wird aber deutlich, dass die Verpflichtung zum dauerhaften Erhalt und die daraus resultierenden Lasten nicht transparent berücksichtigt werden. Zwar wird die Bilanz durch die 1,- €- Bewertung

nicht „geschönt“, zeigt aber auch nicht, welche zukünftigen Aufgaben in Form des Substanzerhaltes der Kommune erwachsen.

Abbildung 3 zeigt den neuen konzeptionellen Ansatz, für den Erhalt der Kunstgegenstände und Kulturgüter eine Rückstellung zu bilden und sie entsprechend zu aktivieren.

Bilanz	
Aktiva	Passiva
Anlagevermögen	Eigenkapital
.....	.....
1.2.5 Kunstgegenstände u. Kulturgüter	Sonderposten
<b>1.250.000 €</b>	.....
Umlaufvermögen	Rückstellungen
....	3.3. Instandhaltungsrückstellung für Kunstgegenstände und Kulturgüter
	<b>1.250.000, - €..</b>

**Abbildung 3: Bilanz mit vollständiger Bewertung der Kunstgegenstände und Kulturgüter und Bildung einer Instandhaltungsrückstellung (Quelle: eigene Darstellung)**

Die Kunstgegenstände und Kulturgüter können dann in gleicher Höhe, in der eine Rückstellung gebildet wurde, auf der Aktivseite bilanziert werden. Dadurch werden die Kunstgegenstände und Kulturgüter vermögensneutral erfasst und die kirchliche Bilanz bietet auf der Aktivseite ein vollständiges Bild der vorhandenen Vermögensgegenstände.

Dieses Verfahren bietet sich natürlich nur für besonders wertvolle Kunstgegenstände und Kulturgüter an, die dauerhaft erhalten werden sollen.

Von der bilanziellen Logik lehnt sich das Verfahren an den Ausweis von Stiftungsvermögen an, bei dem korrespondierend zur Aktivierung des Vermögens die Passivierung einer Sonderrücklage erfolgt. Dadurch wird dokumentiert, dass das Stiftungsvermögen nicht Kommuneneigentum ist und eine Verpflichtung gegenüber Dritten besteht.

Ähnlich kann der Erhalt von Kunstgegenständen und Kulturgütern buchungstechnisch interpretiert werden.

Die Kommune hat eine Verpflichtung gegenüber künftigen Generationen, diese Vermögensgüter zu erhalten. Eine rein aktivistische Bilanzierung würde dies unberücksichtigt lassen und ein Ansatz nur zum Erinnerungswert das Vermögen nur verkürzt wiedergeben und die Informationsfunktion der kommunalen Bilanz einschränken.

Die durchzuführenden Instandhaltungs- und Restaurationsaufwendungen werden in keinem Jahr exakt dem geschätzten Wert 50.000,- € entsprechen. In den Jahren, in denen größere Maßnahmen durchgeführt werden, wird die Rückstellung teilweise aufgelöst und dann wieder mit der durchschnittlichen Jahresrate von 50.000,- € angespart.

Gelingt es der Kommune über einen größeren Zeitraum nicht, die Rückstellung wieder aufzufüllen, ist dies ein Indikator, dass der Substanzerhalt nicht möglich ist und mithin mehr Ressourcen verbraucht als erwirtschaftet werden.

Nun muss aber noch die Frage geklärt werden, wie dieser Erhaltungsaufwand ermittelt werden kann und wie in dem Falle zu verfahren ist, wenn dieser sich jährlich ändert. Hier schlägt der Autor eine Einstufung der Kunstgüter nach „Wertigkeit“ und Abhängigkeit des „Zustandes im Lebenszyklus /der Restaurationsstufe“ vor.

## **6.2. Ermittlung des Erhaltungsaufwandes**

Das hessischen Bewertungsmodell ist wohl zur Zeit das bisher einzige umfassende Modell, das für verschiedenartige Museumsbestände wie Kunst, kunstgewerbliche und archäologische Objekte, naturkundliche Sammlungen und Bibliotheken gleichermaßen detaillierte Bewertungsvorschriften vorgibt. Allerdings sind hier jedoch die Anschaffungskosten, der geschätzte Zeitwert oder der Erinnerungswert zu Grunde zu legen. Das Land Hessen stellt die Bewertung der Objekte als Eigentum unter Nutzung der Kredit sichernden Eigentumsprämie ab.<sup>11</sup> Nach der Vorschrift gibt es für die Objekte drei Wertgruppen, wobei die Objekte der Gruppe A einzeln mit dem geschätzten Zeitwert zu bewerten sind. Hiermit schafft man nun einen, den Aufwand bei der Erstbewertung von Kunst- und Kulturgütern drastisch zu mindern. Allerdings nur theoretisch, wie die Ausführungen im Band 73 der Museumskunde nachvollziehbar darlegen.

Die Autorin verfolgt nunmehr die Absicht, eine Diskussion zur Ermittlung des Erhaltungsaufwandes anzuregen und geben mit diesem Beitrag ein erstes Denkmodell, welches in den konkreten Geldansätzen ergänzt werden muss und hinsichtlich seiner Bewertungskriterien sich durchaus einer kritischen Betrachtung unterziehen will. Ähnlich wie beim Modell zur Bewertung von immateriellen Anlagegütern gemäß IFRS soll dieser nach Kriterien und Indikatoren ermittelt werden.

Ableitend aus dem Zweck der kommunalen Bilanz, deren Zielen und der Bedeutung von Kunst soll der Erhaltungsaufwand der Kunstgüter zum einen vom sozialen Wert der Kunst, zum anderen von den wertbildenden Faktoren für die Kunst und zum dritten vom Erhaltungszustand (Lebenszyklus) abhängig ermittelt werden. Aus diesen Faktoren ist eine Matrix zu erstellen, bei der in jeder Fläche ein Erhaltungsaufwand vorgegeben wird. Jedes Kunst- oder Kulturgut muss nun dieser Matrix zugeordnet werden (hier soll grundsätzlich

---

<sup>11</sup> Vgl.: Ritchel, Museumskunde Band 73, 01/08, S.84

eine Gruppenzuordnung erlaubt sein). Ähnlich wie im hessischen Bewertungsmodell sind nur bei der Kategorie A Einzelaufstellungen (Anzahl) nötig.

Aus den Kriterien „Sozialer Wert“ und „wertbildende Faktoren“ werden die Kunstgegenstände den drei verschiedenen Kategorien „hohe Wertigkeit, mittlere Wertigkeit und niedrige Wertigkeit“ zugeordnet und dem Lebenszyklusstufen zugeordnet. Für jede Kommune individuell festgelegt werden muss der Betrag für die Lebenszyklusstufe 5 in den drei Kategorien. Dies lässt sich aber aus Erfahrungswerten oder vergleichenden Angeboten sehr schnell ermitteln. Die Summe aus den drei Kategorien ergibt dann den Erhaltungsaufwand. Dieser sollte nun noch über einen Zeitraum von 10 Jahren als Durchschnittswert gebildet werden, warum: weil Erhaltungsaufwand für Kunstgegenstände der Kategorie A/5 nicht jährlich entstehen. Es kann davon ausgegangen werden, dass bei einer Restauration der Kategorie A dieser Kunstgegenstand erst nach 10 Jahren wieder in den Erhaltungsaufwand einfließt. Eine andere Möglichkeit wäre Kunstgegenstände der Kategorie A4-5) einzeln zu bewerten und den Erhaltungsaufwand dann sowohl auf der Aktivseite zu bilanzieren und im gleichen Wert nicht als Rückstellung abzubilden, sondern als Rücklage. Dies wird aber wahrscheinlich nur dort der Fall sein, wo wirklich „die Kutsche Goethes“ restauriert werden muss.

Lebenszyklusstufe Kategorie	(1) Neuwertig, voll funktions- fähig, neu restauriert	(2) Voll funktions- fähig, mit Gebrauchs- spuren	(3) Funktions- fähig, einzelne Teile fehlen sind oder nicht original	(4) Dringender Reparatur- bedarf	(5) Beschädigt, für den ursprüng- lichen Zweck nicht gebrauchs- fähig
Hohe Wertigkeit (Kategorie A)	0%	25% von (5)	50 % von (5)	75% von (5)	100% von X,00 €
Mittlere Wertigkeit (Kategorie B)	0%	25% von (5)	50 % von (5)	75% von (5)	100% von X,00 €
Niedrige Wertigkeit (Kategorie C)	0%	25% von (5)	50 % von (5)	75% von (5)	100% von X,00 €

**Abbildung 4: Matrix zur Kategorisierung der Kunst- und Kulturgegenstände (Quelle: eigenes Modell)**

Für die Einteilung nach „Wertigkeit“ können folgende Indikatoren mit einer Punktbewertung als Kriterien herangezogen werden.

<b>Kriterium</b>	<b>Punkte</b>
<b>A) soziale Werte</b>	
A1 Vermächtniswert	5
A2 Bildungswert	4
A3 Optionswert	3
A4 Existenzwert	2
A5 Prestigewert	1
<b>Gesamt</b>	<b>15</b>
<b>B) wertbildende Faktoren</b>	
B1 Echtheit	5
B2 Signatur	4
B3 Qualität	3
<b>Gesamt</b>	<b>12</b>
<b>Maximal erreichbare Punktzahl</b>	<b>27 Punkte</b>

Abbildung 5: Indikatoren zur Punktbewertung (Quelle: eigenes Modell)

Nun muss diese Punktbewertung den drei Kategorien zugeordnet werden. Die Punktbewertung ist ebenfalls diskussionsbedürftig und soll hier nur als Anregung verstanden werden.

<b>Wertigkeit</b>	<b>Maximale Punkte</b>
Hohe Wertigkeit (alle Kriterien treffen zu)	27 - 16
Mittlere Wertigkeit (folgende Kriterien treffen zu: A2-A5 und B1)	15-10
Niedrige Wertigkeit (folgende Kriterien treffen zu) A3-A5 und B3	9

Abbildung 6: Zuordnung der Punktbewertung zu den Kategorien (Quelle: eigenes Modell)

Für die Praxis bietet sich das folgende Schema an, indem die Kategorisierung durchgeführt werden könnte. (Beispiel)

<b>Kunstgegenstand</b>	A1	A2	A3	A4	A5	B1	B2	B3	$\Sigma$
Altar	5	4	3	2				3	<b>17</b>
Schale			3	2				3	<b>8</b>
Bild 1		4	3		1	5	4	3	<b>20</b>
Bild 2		4	3						<b>7</b>
Krug	5			2	1				<b>8</b>
usw.									

Abbildung 7: Vorschlag zur Kategorisierung (Quelle: eigene Darstellung)

## **7. Zusammenfassung**

Im Rahmen der Kommunalreform im Finanzbereich in Deutschland kommt der Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens eine Schlüsselrolle zu. Gerade eines auf Effizienz und auf Transparenz gerichtetes Finanzmanagement benötigt Entscheidungsinformationen, die das traditionelle, am reinen Geldverbrauch orientierte kameralistische System nicht leisten kann.

Oberstes Ziel der Kommune ist die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung. So ist der Grundsatz der Substanzerhaltung im Zusammenhang mit der Aufgabenerfüllung der Kommune zu sehen.

Mit der Einführung der Doppik und der erstmaligen Bilanzierung des kommunalen Vermögens stehen die Kommunen vor einer großen Aufgabe. In vielen Bereichen kann auf die Grundlagen der bewerteten kaufmännischen Praxis zurückgegriffen werden.

Besonderheiten des kommunalen Vermögens und des kommunalen „Dienstes“ erfordern neue Bilanzierungsprinzipien und Wertansätze. Dies gilt besonders für Kunstgegenstände und Kulturgüter. Hierfür wird ein Bewertungsansatz vorgeschlagen, der die besondere Stellung der Substanzerhaltungsfunktion der kommunalen Bilanz gerecht wird. Forschung und Lehre stehen vor der Aufgabe, spezielle Prinzipien ordnungsmäßiger Buchführung für Kommunen zu formulieren, und die Praktiker diese in der täglichen Arbeit mit Leben zu füllen.

## Literaturverzeichnis

- Gottschalk, Ingrid** (2006): Kulturökonomik, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 29f
- Heuer, Carl-Heinz** (2008): Die Bewertung von Kunstgegenständen, in: Neue Juristische Wochenschrift, 11/08, S. 689f
- Lüder, Klaus** (1992): Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2., überarb. u. erg. Aufl., Stuttgart, S. 7
- Lüder, Klaus** (2001): Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen, Anforderungen, Konzept, Perspektiven, Berlin, S. 35f
- Grimberg, M/ Bauer, A./ Boose, S./ Flügge, K./ Frosch, H./ Kleemann, M. / Klemm, M./ Mund, A./ Löw, S./ Schröder, N./ Tölle, M./ Tresemer, M.**: Hochschule Harz, FB Verwaltungswissenschaften Vermögenserfassung und -bewertung im „Neuen Kommunalen Finanzmanagement“ [www.http:// hs-harz.de/Projekte](http://hs-harz.de/Projekte) Download 05.05 2005
- Lüder, Klaus/ Behm, Christiane/ Cordes, Ulrich** (1998): Praxiseinführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren) - Dokumentation des Modellprojekts „Wiesloch“ -, Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, Heft 4, Stuttgart
- Körner, Horst; Meidel, Holger** (2003): Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem, Nürnberg, Seite 107
- Ritchel, Kerstin** (2008): Vom Wert der Sammlungen-Museumsgüter in der Bilanz, in: Museumskunde Band 73 1/08
- Snowball, Jeanette, D.** (2008): Measuring the Value of Culture, Springer Verlag, S.9f
- Stein, Bärbel, Franke, Rainer** (2005): Bewertung von Kunst- und Kulturgütern in kommunalen Bilanzen, in: Der Gemeindehaushalt, S. 270f
- Thiedt, Matthias** (2004): Wie bewerte ich das kommunale Vermögen? in: Kommunal PraxisMO, Nr. 10/04

## Internet

- <http://www.mi.brandenburg.de/sixcms/media.php/1069/EntwurfBewertR10051910.pdf>, Download: 10.06. 2005
- <http://www.mi.brandenburg.de/sixcms/detail.php?id= 191989>, Download: 12.06.2005
- [http://www.rlp-doppik.de/Download/Folder.2004-09-06.7353170639/Bewertungsrichtlinie\\_10.08.2004\\_Stand 28.09.pdf](http://www.rlp-doppik.de/Download/Folder.2004-09-06.7353170639/Bewertungsrichtlinie_10.08.2004_Stand 28.09.pdf), Download: 03.04.2005
- <http://ps02.mummert.de/nkf-netzwerk/dokumente/NKFG.pdf>, Download: 12.06.2005
- [http://www.im.nrw.de/bue/doks/nkfg\\_begrueendungen.pdf](http://www.im.nrw.de/bue/doks/nkfg_begrueendungen.pdf) Seite 81, Download: 12.05.2005
- <http://www.gekomgmbh.de/html/nachrichten /nachricht1.html>, Download 05.05.2005
- <http://www.sgk-online.net/servlet/PB/show/1166179/Leitfaden-Vermoegen-Doppik.pdf> Download: 12.05.2005
- <http://www.mkk.de/cms/media/pdf/ihr-kreis/Eroeffnungsbilanz.pdf>, Download: 12.05.2005
- <http://www.aken.de/aktuell/aktuell11/anlageeb.doc>, Download: 13.05.2005
- <http://www.katlenburg-lindau.de/doblk103.pdf>, Download: 13.05.2005
- [http://www.uelzen.de/dokumente/87876/ Doku\\_Eroeffnungsbilanz.pdf](http://www.uelzen.de/dokumente/87876/ Doku_Eroeffnungsbilanz.pdf), Download:12.05.2005
- [http://ps02.mummert.de/nkf-netzwerk/ubuch/downloads/3-2\\_Vermoegen/Eroeffnungsbilanz Mue.pdf](http://ps02.mummert.de/nkf-netzwerk/ubuch/downloads/3-2_Vermoegen/Eroeffnungsbilanz Mue.pdf), Download: 10.05.2005

.  
BFH 2.12.1977-III R 58/75, BStBl II 1978, 164 = BFHE 124, 172, BB 1978, 289; Anm.- Dr. O. -StBp 1979, 17; BFH v.23.4.1965 – VI 327/64 U, BStBl III 1965, 382 = BFHE 82, 370, BB 1965, 696; Anm. Oswald FR 1969, 367; ders., StBp 1965, 214; Lohmeyer, DStR 1971, 235

## **Bisher erschienene Weidener Diskussionspapiere**

- 1 "Warum gehen die Leute in die Fußballstadien? Eine empirische Analyse der Fußball-Bundesliga"  
von Horst Rottmann und Franz Seitz**
- 2 "Explaining the US Bond Yield Conundrum"  
von Harm Bandholz, Jörg Clostermann und Franz Seitz**
- 3 "Employment Effects of Innovation at the Firm Level"  
von Horst Rottmann und Stefan Lachenmaier**
- 4 "Financial Benefits of Business Process Management"  
von Helmut Pirzer, Christian Forstner, Wolfgang Kotschenreuther und Wolfgang Renninger**
- 5 "Die Performance Deutscher Aktienfonds"  
von Horst Rottmann und Thomas Franz**
- 6 "Bilanzzweck der öffentlichen Verwaltung im Kontext zu HGB, ISAS und IPSAS"  
von Bärbel Stein**
- 7 Fallstudie: "Pathologie der Organisation" – Fehlentwicklungen in Organisationen, ihre Bedeutung und Ansätze zur Vermeidung  
von Helmut Klein**
- 8 "Kürzung der Vorsorgeaufwendungen nach dem Jahressteuergesetz 2008 bei betrieblicher Altersversorgung für den GGF."  
von Thomas Dommermuth**
- 9 "Zur Entwicklung von E-Learning an bayerischen Fachhochschulen-  
Auf dem Weg zum nachhaltigen Einsatz?"  
von Heribert Popp und Wolfgang Renninger**
- 10 "Wie viele ausländische Euro-Münzen fließen nach Deutschland?"  
von Dietrich Stoyan und Franz Seitz**

- 11 Modell zur Losgrößenoptimierung am Beispiel der Blechteilindustrie für Automobilzulieferer  
von Bärbel Stein und Christian Voith**
- 12 Performancemessung  
Theoretische Maße und empirische Umsetzung mit VBA  
von Franz Seitz und Benjamin R. Auer**
- 13 Sovereign Wealth Funds – Size, Economic Effects and Policy Reactions  
von Thomas Jost**
- 14 The Polish Investor Compensation System Versus EU – 15 Systems and Model Solutions  
von Bogna Janik**
- 15 Controlling in virtuellen Unternehmen -eine Studie-  
Teil 1: State of the art  
von Bärbel Stein, Alexander Herzner, Matthias Riedl**
- 16 Modell zur Ermittlung des Erhaltungsaufwandes von Kunst- und Kulturgütern in kommunalen Bilanzen  
von Bärbel Held**





