

Richtlinien für die Erfassung, Bewertung und Bilanzierung des kirchlichen Vermögens und der Schulden

Inhaltsverzeichnis

1.	Grundlagen	2
1.1.	Zweck dieser Richtlinien.....	2
1.2.	Ziele der Erfassung, Bewertung und Bilanzierung	2
1.2.1.	Allgemeine Ziele.....	2
1.2.2.	Standardisierung der Bilanzerstellung	3
1.3.	Allgemeine Grundsätze für die Erfassung	3
1.3.1.	Begriffsbestimmung: Inventur.....	3
1.3.2.	Inventurgrundsätze	4
1.3.3.	Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungsverfahren.....	4
1.3.4.	Gemeinsame Inventurrichtlinien	4
1.4.	Allgemeine Grundsätze für die Bewertung	4
1.5.	Allgemeine Grundsätze für die Bilanzierung.....	5
2.	Bilanzgliederung für kirchliche Körperschaften	6
2.1.	Allgemeine Grundsätze für die Bilanzgliederung	6
2.2.	Realisierbares und nicht realisierbares Anlagevermögen	6
2.3.	Weitere kirchliche Besonderheiten der Bilanzgliederung	7
3.	Erläuterungen und Hinweise zu ausgewählten Posten der Bilanz	8
3.1.	Aktiva	8
A	Anlagevermögen	8
A I	Immaterielle Vermögensgegenstände	9
A II 1.+2. + A III 1.+2.	Grundstücke und Gebäude	9
A II 4.	Kulturgüter und Kunstgegenstände	14
A III 6.	Geringwertige Wirtschaftsgüter	14
A IV	Sonder- und Treuhandvermögen	15
A V	Finanzanlagen und Beteiligungen.....	16
B	Umlaufvermögen	18
B I	Vorräte	18
B II	Forderungen	18
A 0 + D	Eventualpositionen.....	18
3.2.	Passiva	19
A	Reinvermögen,	19
A I	Vermögensgrundbestand	19
A II	Rücklagen	19
A II 1. c	Substanzerhaltungsrücklage	20
A III	Ergebnisvortrag	22
A IV	Bilanzergebnis	23
B	Sonderposten	23
B I	Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen	23
B II	Zweckgebundene Spenden, Vermächtnisse, usw.	23
B III	Erhaltene Investitionszuschüsse	24
B IV	Verpflichtungen gegenüber Treuhandvermögen	24
C	Rückstellungen.....	24
D	Verbindlichkeiten.....	25
4.	Konsolidierung	26
5.	Grundsätze für die erstmalige Eröffnungsbilanz	26

1. Grundlagen

Das Gebot der Sicherung stetiger Aufgabenerfüllung verlangt, dass die Belastungen der laufenden kirchlichen Arbeit nicht deren Zukunftsfähigkeit beeinträchtigen. Die vom Rat der EKD am 5.09.2008 verabschiedeten Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen (HHO) sehen deshalb vor, dass das Vermögen und die Schulden sowie die jährliche Veränderung des Reinvermögens im Rechnungswesen in einer Bilanz dokumentiert werden.

Daher kommt der Erfassung und Bewertung des gesamten Vermögens und der Schulden eine zentrale Bedeutung zu. Damit verbunden ist ein wichtiges Ziel der Novellierung des kirchlichen Finanzwesens: die realistische, vollständige und periodengerechte Darstellung des mit der kirchlichen Arbeit verbundenen Ressourceneinsatzes und -verbrauchs.

Zentrales Instrument der Steuerung und Rechenschaftslegung ist und bleibt der vom zuständigen Beschlussorgan verabschiedete Haushalt. Durch die Bilanz soll darüber hinaus deutlich werden, ob ein Substanzerhalt durch die Mittelbewirtschaftung erreicht werden kann bzw. konnte oder ob auf Kosten zukünftiger Haushalte gewirtschaftet wurde. Ein bezifferter Handlungsbedarf soll in der Bilanz den Beschlussorganen aufgezeigt werden können.

In einer kirchlichen Bilanz steht daher nicht der Marktwert des kirchlichen Vermögens im Vordergrund, der insbesondere für sakrales Vermögen - wie z.B. Kirchen und Kapellen - aufgrund des kirchlichen Selbstverständnisses gar nicht vorhanden ist. Sondern es geht darum, die mit dem kirchlichen Vermögen verbundenen Verpflichtungen nachvollziehbar zu verdeutlichen! Obwohl sich die Aussage einer kirchlicher Bilanz somit erheblich von der einer kaufmännischen Bilanz unterscheidet [denn Kirche verfolgt ganz andere Zwecke als ein Kaufmann], soll dennoch der Begriff „Bilanz“ beibehalten werden, da im Sinne eines Referenzmodells wichtige betriebswirtschaftliche und allgemein anerkannte Grundlagen für die Bilanzerstellung übernommen werden, sofern die spezifischen Anforderungen der Kirchen dem nicht entgegenstehen. Denn aufgrund ihres Status als Körperschaft öffentlichen Rechts sind die evangelischen Kirchen in Deutschland bei der Bilanzierung nicht an die Vorschriften des Handels- oder Steuerrechts gebunden. Dasselbe gilt für die kommunalen Konzepte.

Der rechtliche Rahmen für die Erfassung, Bewertung und Bilanzierung des kirchlichen Vermögens und der Schulden ergibt sich aus den Regelungen im Abschnitt VI der HHO.

1.1. Zweck dieser Richtlinien

Im Rahmen dieser Richtlinien werden insbesondere die kirchenspezifischen Regelungen und Besonderheiten dargestellt und erläutert. Dabei wird davon ausgegangen, dass diese Bestimmungen unabhängig vom Rechnungsstil (erweiterte Kameralistik oder kirchliche Doppik) gleichermaßen angewandt werden können und gelten.

1.2. Ziele der Erfassung, Bewertung und Bilanzierung

1.2.1. Allgemeine Ziele

Die erstmalige Eröffnungsbilanz (§ 75) HHO, § 74 doppisch) bildet den Ausgangspunkt und den Bezugsrahmen der kirchlichen Rechnungslegung. Sie hat für die einzelne kirchliche Or-

ganisation und ihre Entwicklung ebenso wie für externe Adressaten erhebliche Bedeutung. Die zentralen Anliegen der kirchlichen Bilanzierung sind:

- Realistische Dokumentation des gesamten kirchlichen Vermögens und der Schulden sowie der jährlichen Veränderung des Reinvermögens
- Verbesserung der Transparenz für die Ehrenamtlichen
- Nachhaltige Sicherung der Aufgabenerfüllung
- Verlässlichkeit und Handhabung ohne hohen Verwaltungsaufwand.

Nicht der Gläubigerschutz - wie im Handelsrecht - oder steuerliche Aspekte, sondern das Gebot der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung steht im Blickpunkt kirchlichen Interesses (§ 63 Abs. 3 HHO, § 62 doppisch). Daher steht bei der Bilanzierung des Sachvermögens der Kirchen regelmäßig der Gedanke im Vordergrund, den für die nachhaltige Aufgabenerfüllung nötigen Substanzwert aufzuzeigen, und nicht, einen Markt- oder Verkaufswert zu dokumentieren. Möglichen Missverständnissen wird durch die Differenzierung in nicht realisierbares und realisierbares Vermögen entgegengewirkt (siehe 2.2) sowie durch Ausweis der für die Erhaltung des Substanzwertes nötigen Aufwendungen. So kann nachvollzogen werden, welcher häufig auch kulturelle Wert den kirchlichen Körperschaften zur Substanzerhaltung auferlegt wurde, genau wie bei Museen, deren Aufgabe es ist, die enthaltenen Kunstschatze zu bewahren und der Öffentlichkeit zugänglich zu machen.

1.2.2. Standardisierung der Bilanzerstellung

Damit die kirchlichen Bilanzen vergleichbar aufgebaut sind, sollen nicht nur die Gliederung der Bilanz, sondern auch weitestgehend die Grundlagen für die Erfassung, Bewertung und Bilanzierung des kirchlichen Vermögens und der Schulden einheitlich gestaltet werden. Ein wichtiges Ziel für die Bilanzierung ist daher die Einhaltung der von den Gliedkirchen der EKD gemeinsam vereinbarten Richtlinien. Dies gilt bei der Aufstellung der erstmaligen Eröffnungsbilanzen, aber auch in der laufenden Rechnungslegung.

Die Erfassung und Bewertung von Vermögen und Schulden wird den Ressourcenverbrauch (Aufwand) und das Ressourcenaufkommen (Ertrag) für die zukünftigen Jahre beeinflussen und sich auf die jeweilige Steuerung auswirken. Wegen dieser zentralen Bedeutung wird eine möglichst einheitliche praktische Vorgehensweise angestrebt.

1.3. Allgemeine Grundsätze für die Erfassung

§ 65 (§ 64 doppisch) Abs. 1 HHO regelt, dass Grundstücke, Forderungen und Schulden, liquide Mittel sowie die sonstigen Vermögensgegenstände von kirchlichen Körperschaften bis zum Schluss des Haushaltsjahres genau zu erfassen und mit ihrem Einzelwert in einem Inventarverzeichnis (Inventar) auszuweisen sind. Eine körperliche Bestandsaufnahme (Inventur) ist in der Regel für die körperlichen Vermögensgegenstände vorgesehen.

1.3.1. Begriffsbestimmung: Inventur

Die Inventur ist die Bestandsaufnahme aller vorhandenen Vermögenswerte und Schulden zu einem bestimmten Stichtag. Das Ergebnis ist das Inventar. Dieses Bestandsverzeichnis führt alle Vermögensgegenstände und Schulden nach Art, Menge und Wert auf. Zur Sicherstellung der Vollständigkeit steht vor jeder Bewertung eine Bestandsaufnahme.

Für alle sächlichen Vermögensgegenstände erfolgt eine körperliche Bestandsaufnahme durch Zählen, Messen, Wiegen etc. Alle weiteren Vermögensgegenstände und Schulden (Forderungen, Verbindlichkeiten, liquide Mittel, Darlehen) werden durch Buchinventur anhand von Belegen und buchhalterischen Aufzeichnungen (Konten, Saldenlisten, Anlagekartei, Offene-Posten-Listen) festgestellt. Zulässig ist eine Buchinventur, wenn der Bestand nach Art, Menge und Wert ausreichend sicher aus vorhandenen Verzeichnissen hervorgeht.

1.3.2. Inventurgrundsätze

Als Grundsätze für die Inventur gelten:

- Vollständigkeit,
- Richtigkeit,
- grundsätzliche Einzelerfassung,
- Dokumentation und
- Nachprüfbarkeit.

1.3.3. Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungsverfahren

Aus Lagern abgegebene Vorräte (z.B. Papierlager) gelten als verbraucht und brauchen daher nicht erfasst zu werden (§ 65 Abs. 4 HHO, § 64 Abs. 4 doppisch).

Mit gleich bleibender Menge und gleich bleibendem Wert (vgl. § 240 Abs. 3 HGB) können Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Vorräte angesetzt werden, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für die kirchliche Körperschaft von nachrangiger Bedeutung ist, und die Vermögensgegenstände oder Vorräte nur geringen Veränderungen unterliegen (§ 65 Abs. 3 HHO, § 64 Abs. 3 doppisch).

Gleichartige bewegliche Vermögensgegenstände oder Vorräte oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert ausgewiesen werden (§ 65 Abs. 5 HHO, § 64 Abs. 5 doppisch).

1.3.4. Gemeinsame Inventurrichtlinien

Inventurrichtlinien sollen die Durchführung der Inventur und die Aufstellung des Inventars genauer bestimmen (AB zu § 65 HHO, zu § 64 doppisch). Hierfür können die handelsrechtlichen Grundsätze herangezogen werden (vgl. §§ 240, 241, 252 ff HGB).

Gemeinsam mit den Gliedkirchen der EKD werden für das neue kirchliche Finanzwesen Inventurrichtlinien als Grundlage für die in den Landeskirchen geltenden Regelungen vereinbart.

1.4. Allgemeine Grundsätze für die Bewertung

Die allgemeinen Grundsätze für die Bewertung entsprechen im Wesentlichen denen des Handelsrechts (vgl. z. B. § 252 HGB):

- Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Bilanzstichtag grundsätzlich einzeln zu bewerten.
- Es ist vorsichtig (§ 66 Nr. 3 HHO, § 65 Nr. 3 doppisch) und periodengerecht zu bewerten.
- Vorhersehbare Risiken und (Wert-)Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschluss-

stichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.

- (Wert-)Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
- Posten der Aktivseite dürfen grundsätzlich nicht mit Posten der Passivseite¹, Grundstücksrechte dürfen nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.

Für die laufende Rechnungslegung werden die für die erstmalige Eröffnungsbilanz ermittelten Werte (§ 75 Abs. 2 HHO, § 74 doppisch) als fiktive Anschaffungs-/Herstellungskosten fortgeführt und ggf. abgeschrieben. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden (§ 66 Nr. 1 und 5 HHO, § 65 Nr. 1 und 5 doppisch).

Im Zusammenhang mit Bilanzpositionen stehende Ausgaben und Einnahmen des Haushaltsjahrs sind – wie alle Aufwendungen und Erträge - unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen (§ 66 Nr. 4 HHO, § 65 Nr. 4 doppisch).

Für die Erfassung und Bewertung sind für neu zugehende Vermögensgegenstände grundsätzlich die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde zu legen (§ 67 Abs. 1 HHO, § 66 Abs. 1 doppisch). Zur Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten gelten die handelsrechtlichen Vorschriften entsprechend (§ 255 Abs. 1 HGB - Anschaffungskosten und § 255 Abs. 2 bis 3 HGB - Herstellungskosten).

1.5. Allgemeine Grundsätze für die Bilanzierung

Die allgemeinen Grundsätze für die Bilanzierung entsprechen im Wesentlichen denen des Handelsrechts (vgl. § 264 Abs. 2 HGB sowie § 252 Abs. 1 Nr. 1. und 4.).

Im Zusammenhang mit den übrigen Bestandteilen des Jahresabschlusses hat auch die kirchliche Bilanz ein zutreffendes Bild der Haushaltsausführung und ihrer Auswirkungen auf das Vermögen, die Schulden und die Finanzsituation der kirchlichen Körperschaft zu vermitteln (§ 54 HHO, § 53 doppisch).

Es gilt die Bilanzstetigkeit: Die Bilanzansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen.

Im Anhang sind die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben sowie Abweichungen zu den bisher angewandten Methoden zu begründen. Haftungsverhältnisse, die nicht in der Bilanz ausgewiesen sind, sowie Vorbelastungen künftiger Haushaltjahre, insbesondere Bürgschaften, Gewährleistungsverträge, in Anspruch genommene Ver-

¹ Ausnahme gemäß BilMoG: Ergänzung § 246 Abs. 2 HGB:

„Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, sind mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren. Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren.“ Für kirchliche Bilanzen soll abweichend davon grundsätzlich der Bruttoausweis von Versorgungslasten und deren Absicherung erfolgen.

pflichtungsermächtigungen und Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften sind im Anhang anzugeben (§ 55 HHO, § 56 doppisch).

2. Bilanzgliederung für kirchliche Körperschaften

2.1. Allgemeine Grundsätze für die Bilanzgliederung

Die Bilanz wird in Kontoform aufgestellt. Dafür ist die für das kamerale und das doppische Finanzwesen einheitliche Gliederung der Aktiva und Passiva zugrunde zu legen (§§ 68 Abs. 1; 56 Abs. 1 i.V.m. Anlage II HHO, §§ 67 Abs. 1, 55 Abs. 1 i.V.m. Anlage II doppisch). Diese folgt weitgehend dem handelsrechtlichen Referenzmodell (vgl. § 266 HGB), wurde jedoch für den Bedarf kirchlicher Körperschaften angepasst.

Das Schema der kirchlichen Bilanzgliederung weist eine hohe Differenzierung auf. Damit wird der Vielfalt der zu bilanzierenden Positionen Rechnung getragen. Posten, die fortlaufend keinen Betrag ausweisen, brauchen jedoch nicht aufgeführt werden. Im Bedarfsfall kann diese Bilanzgliederung entsprechend dem Musterkontenrahmen für die evangelische Kirche und dem handelsrechtlichen Referenzmodell ergänzt werden. Für die einzelnen Bilanzpositionen wird ergänzend auf die Hinweise in der Anlage 2 zu dieser Richtlinie verwiesen.

In Analogie zu § 265 Abs. 1 HGB bestimmt § 54 (§ 53 doppisch) Abs. 3 HHO, dass die Form der Darstellung in der Bilanz beizubehalten ist, soweit nicht wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. Die Abweichungen sind zu erläutern.

Zu jedem Posten der Bilanz ist der entsprechende Betrag des vorhergehenden Haushaltsjahres anzugeben (§ 56 Abs. 2 HHO, § 55 Abs. 2 doppisch). Erhebliche Unterschiede sind zu erläutern.

2.2. Realisierbares und nicht realisierbares Anlagevermögen

Für innerkirchliche Steuerungsentscheidungen sinnvoll und zur Außendarstellung notwendig ist die Unterteilung des Anlagevermögens in

- nicht realisierbares Vermögen (= unmittelbar für die Erfüllung des kirchlichen Auftrages genutztes und nach kirchlichem Selbstverständnis unverzichtbares Vermögen); hierzu gehören die gewidmeten Kirchen, Kapellen, Friedhöfe und sakralen Vermögensgegenstände und ggf. Pfarrvermögen und in
- realisierbares Vermögen (= für die Erfüllung des kirchlichen Auftrages genutztes Vermögen, welches jedoch nach allgemeinen Vorstellungen grundsätzlich marktfähig ist sowie ursprünglich nicht realisierbares Vermögen, welches aufgrund ausdrücklicher Beschlüsse zur Veräußerung freigegeben – umgewidmet - wurde). Hierzu gehören im Bereich des immobilien Vermögens insbesondere Pfarrhäuser, Tagungsstätten, Kindergärten, Verwaltungs- und Wohngebäude.

Einen Sonderpunkt bilden die Gemeindezentren, die neben dem für den Gottesdienst genutzten Raum z.B. noch Räume für die allgemeine Gemeindegemeinschaft, besondere kirchlichen

Dienste und Angebote, die Pfarrwohnung usw. haben. Soweit die bauliche Struktur hier keine separate Bewertung und Zuordnung ermöglicht und dort regelmäßig Gottesdienste stattfinden, sollen diese einheitlich dem nicht realisierbaren Vermögen zugeordnet werden.

Diese Differenzierung bedingt nicht notwendigerweise einen unterschiedlichen Bewertungsansatz für die jeweils zugewiesenen Vermögensbestandteile. Denn der Bewertungsansatz für das Sachvermögen orientiert sich generell an einem Substanzwert, um eine Nachhaltigkeit zu gewährleisten, nicht an einem Markt- oder Veräußerungswert, es sei denn, eine Veräußerung ist geplant. Differenzen zum Buchwert, die bei einer tatsächlichen Veräußerung entstehen können, werden in der kirchlichen Doppik als außerordentliche Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens oder im Ausnahmefall als außerordentliche Aufwendungen verbucht, die nicht in eine Beurteilung des ordentlichen Jahresergebnisses einfließen. In der erweiterten Kameralistik wird die vermögenswirksame Einnahme bzw. Ausgabe gebucht.

§ 68 (§ 67 doppisch) Abs. 6 in Verbindung mit § 67 (§ 66 doppisch) Abs. 2 gestattet jedoch für unmittelbar und überwiegend zu gottesdienstlichen Zwecken genutzte und nach dem kirchlichen Selbstverständnis unveräußerbare Gebäude - unabhängig von deren Bewertung – einen Ausweis in der Bilanz von jeweils einem Euro.

Eine zusätzlich definierte Kategorie "bedingt realisierbar" kann hinzukommen, um eine Unterscheidung der für kirchliche Aufgaben direkt genutzten Gebäude zu den Gebäuden aufzuzeigen, die im Rahmen der Vermögensverwaltung gehalten werden.

2.3. Weitere kirchliche Besonderheiten der Bilanzgliederung

Kirchliches Vermögen wird gemäß § 63 (§ 62 doppisch) HHO nach **Vermögensarten** unterteilt in Kirchenvermögen (für allgemeine kirchliche Bedürfnisse), Pfarrvermögen (für die Pfarrbesoldung), sonstiges Zweckvermögen (für die Zwecke, denen sie gewidmet sind). Die Vermögensarten werden in der kirchlichen Bilanz nicht als solche dargestellt, da sich z.B. das Pfarrvermögen aus unterschiedlichen Vermögensgegenständen zusammensetzen kann, die in der Bilanz getrennt dargestellt werden, wie z.B. Grundstücke und sonstiges Sachanlagevermögen, Finanzanlagen. Diese Vermögensart und ihre Veränderungen müssen daher in anderer Form dargestellt werden, denn sonst könnte ggf. deren staatliche Förderung entfallen. Über das Pfarrvermögen muss ein Bericht erstellt werden können, z.B. indem eine Kostenstelle entsprechend eingerichtet wird oder ein anderer Merker (ggf. in der Anlagenbuchhaltung) entsprechende Auswertungen ermöglicht.

Pfarrvermögen kann auch Treuhandvermögen sein, dann kann es in der Bilanz als solches (unter Aktiva A IV und ggf. die Verpflichtungen ihnen gegenüber als Passiva C I) dargestellt werden oder es kann unter dem Bilanzstrich mitgeteilt werden.

Sondervermögen zählt nicht zu den Vermögensarten. Es handelt sich dabei um kirchliche Werke und Einrichtungen oder Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die aus dem kirchlichen Haushalt organisatorisch ausgegliedert sind. Zu Sondervermögen siehe 3.1. A IV und 3.2. C I.

Die kirchliche Bilanz weist kein **Eigenkapital** aus. Der Begriff scheint für die Bezeichnung des teilweise über Jahrhunderte tradierten kirchlichen Vermögens nicht geeignet. Zudem ist

die langfristige Finanzierung kirchlicher Aufgaben über Rücklagen ein wichtiger Bestandteil kirchlicher Haushalte. Daher werden die dem kaufmännischen Eigenkapital grundsätzlich entsprechenden Beträge als Reinvermögen ausgewiesen². Da die Rücklagenbewirtschaftung, die kaufmännisch gesehen eine Ergebnisverwendung ist, in den Jahresrechnungen bereits enthalten sind, wird im Reinvermögen nicht das Jahresergebnis, sondern das „Bilanzergebnis“ (in Analogie zu § 268 Abs. 1 HGB) ausgewiesen.

Nach dem Reinvermögen als „Eigenmittel“ und vor den Schulden (Rückstellungen und Fremdkapital) stehen in der kirchlichen Bilanz die Sonderposten, die auch inhaltlich eine Zwischenposition einnehmen. Sie wurden teils in Analogie zu Sonderposten in kommunalen Bilanzen gebildet, nämlich die Sonderposten für Investitionszuschüsse, und teils darüber hinausgehend für kirchliche Besonderheiten wie Sonderposten für Spenden, die für besondere Zwecke reserviert bleiben.

3. Erläuterungen und Hinweise zu ausgewählten Posten der Bilanz

Die Besonderheiten von kirchlichen Bilanzpositionen werden im Folgenden näher erläutert.

3.1. Aktiva

Die Aktivseite der Bilanz gliedert sich in Anlagevermögen und Umlaufvermögen sowie ggf. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten und Eventualpositionen wie den Ausgleichsposten Rechnungsumstellung sowie den Nicht durch Reinvermögen gedeckten Fehlbetrag.

Insbesondere bei der Zuordnung des Anlagevermögens, bei den Sachanlagen und den Finanzanlagen gibt es kirchliche Besonderheiten, die im Folgenden dargestellt sind.

A Anlagevermögen

In der kirchlichen Bilanz gliedert sich das Anlagevermögen in: Immaterielle Vermögensgegenstände, nicht realisierbares und realisierbares Sachanlagevermögen, Sonder- und Treuhandvermögen, Finanzanlagen. Teile des Anlagevermögens unterliegen der Abnutzung durch den Gebrauch für die kirchliche Aufgabenerfüllung. Diese Abnutzung wird durch die **Abschreibung** dokumentiert.

Kirchliches Sachanlagevermögen soll eine lineare Abschreibung erfahren, das heißt, dass der ermittelte Wert durch die Nutzungsdauer geteilt wird. In Ausnahmefällen kann auch die degressive Abschreibung oder eine Abschreibung nach Leistungswerten erfolgen, wenn diese besser der Realität entsprechen.

Für Abschreibungen des beweglichen und unbeweglichen Anlagevermögens (§ 69 HHO, § 68 doppisch) sind realistische (wirklichkeitsgetreue) Nutzungszeiten zugrunde zu legen. Für die Ermittlung von Nutzungsdauern von Sachanlagen werden in Anlage 4 dieser Richtlinie Anhaltswerte vorgeschlagen (AB zu § 69 i.V.m. Anlage IV HHO, AB zu § 68 i.V.m. Anlage IV

² Entsprechend steht am Ende der Aktivseite nicht die kaufmännische Position: Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag, sondern „Nicht durch Reinvermögen gedeckter Fehlbetrag“.

doppisch). Für die Abschreibungen des weiteren Anlagevermögens sollen die steuerlichen Nutzungsdauern herangezogen werden.

Im Anschaffungsjahr kann unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt der volle Abschreibungsbetrag angesetzt werden. (§ 69 Abs. 2 HHO, § 68 Abs. 2 doppisch).

Für Zuschreibungen des beweglichen und unbeweglichen Anlagevermögens (nach außerplanmäßigen Abschreibungen) ist (vgl. §§ 253 und 280 HGB) die steuerliche Regelung (§ 7 Abs. 1 EStG) entsprechend anzuwenden (AB zu § 69 Abs. 4 HHO, AB zu § 68 Abs. 4 doppisch).

A I Immaterielle Vermögensgegenstände

Für das Immaterielle Vermögen gelten die Regelungen des § 248 des Handelsgesetzbuches: Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden. Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände.

A II 1.+2. + A III 1.+2. Grundstücke und Gebäude

Da das unbewegliche Sachanlagevermögen gegenüber den übrigen Vermögenswerten in der Kirche im Allgemeinen von erheblicher Bedeutung ist, erfordert das Ressourcenverbrauchskonzept die vollständige Darstellung aller im kirchlichen Eigentum stehenden Immobilien. Grundstücke (Grund und Boden) und Gebäude werden getrennt dargestellt, denn nur letztere unterliegen einer planmäßigen Abnutzung, also einem planmäßigen Ressourcenverbrauch.

Analog zum Verfahren der Bewertung besteht auch beim bilanziellen Nachweis der unmittelbar kirchlich genutzten Gebäude, die dem „nicht realisierbaren Vermögen“ zugeordnet werden, ein Wahlrecht.

- 1) § 68 (§ 67 doppisch) Abs. 1 HHO geht von der Aktivierung des ermittelten Wertes aus. Nach dieser an den allgemeinen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen orientierten Auffassung sollen die für die erstmalige Eröffnungsbilanz ermittelten Gebäudewerte in der Vermögensrechnung / Bilanz dargestellt und fortgeschrieben werden. Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass sich der Ressourceneinsatz und -verbrauch nur dadurch transparent darstellen lässt. Die Verantwortung, die den kirchlichen Organen mit der Überantwortung der Kirchengebäude auferlegt wurde, ist im Wertausdruck der Bilanz fassbar und kann auch in der Öffentlichkeit nachvollzogen werden. Durch die Zuordnung zum nicht realisierbaren Vermögen wird dokumentiert, dass die dargestellten Werte aufgrund ihrer Widmung und ihrem Zweck (z.B. Pfarrvermögen) besonderen Schutz genießen und besonderer Erhaltung bedürfen.
- 2) In der Konsequenz von § 67 (§ 66 doppisch) Abs. 2 HHO lässt § 68 (§ 67 doppisch) Abs. 6 HHO alternativ die Aktivierung mit dem Erinnerungswert von 1 € zu. Die für diese Gebäude ermittelten Werte werden nur für die interne Anlagenbuchhaltung zur Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen und für Bauunterhaltungsaufwendungen herangezogen. Begründet wird diese Position im Wesentlichen mit der nach dem kirchli-

chen Selbstverständnis grundsätzlichen Unveräußerlichkeit der Kirchengebäude sowie dem Hinweis auf die Gefahr, dass die anderenfalls im Anlagevermögen dargestellten Werte aufgrund fehlender Marktfähigkeit im Krisenfall nicht realisierbar seien und damit ein falsches Bild von der tatsächlichen Lage vermitteln würden.

Bei der Erfassung und Bewertung aller im kirchlichen Eigentum stehenden Gebäude zieht die Gestaltung des Bewertungskonzepts erhebliche Folgewirkungen für die spätere kirchliche Finanzwirtschaft nach sich. Folgende Aspekte gilt es hierbei zu berücksichtigen:

- Höhe der planmäßigen und zu erwirtschaftenden Abschreibungen
- Berechnungsgrundlage für die laufende Instandhaltung bzw. für eine (zukünftige) Reinvestition
- Höhe der Internen Leistungsverrechnung (z.B. Mieten, kalkulatorische Abschreibung)
- Höhe von ggf. außerplanmäßigen Abschreibungen
- Gewinn bzw. Verlust bei evtl.(zukünftigem) Verkauf von Grund und Boden und Gebäuden
- Umfang des ausgewiesenen Vermögensgrundbestands / Vermeidung einer bilanziellen Überschuldung
- Kenngrößen für Bilanzanalyse und Bilanzpolitik beispielsweise für Bankkonditionen

Unter Berücksichtigung der im kommunalen Bereich dazu diskutierten Modelle wird grundsätzlich das folgende Bewertungskonzept für die kirchlich genutzten Gebäude empfohlen:

Zunächst ist für die Bemessung planmäßiger Abschreibungen der Gesamtwert einer Immobilie in einen Grundstückswert und einen Gebäudewert aufzuteilen, denn nur letzterer unterliegt einer planmäßigen Abnutzung.

aa) Erfassung und Bewertung von Grund und Boden

Der Grund und Boden soll stets nutzungsspezifisch erfasst und den Bauten / Einrichtungen zugeordnet werden. Grundsätzlich soll das Grundstück „das Schicksal“ des Gebäudes teilen. Wenn also bei der erstmaligen Bewertung für das Gebäude Wertminderungen aufgrund der Nutzung (z.B. Gemeinbedarf) vorgenommen werden, soll dies auch für den zugehörigen Grund und Boden gelten. Auch die Anwendung des § 67 (§ 66 doppisch) Abs. 2 HHO, wonach Kirchen und Kapellen mit 1 Euro in die Bilanz aufgenommen werden können, soll sich auf den Grund und Boden auswirken, so dass es ebenso mit 1 Euro aufgenommen wird.

Wenn zeitnahe³ Anschaffungskosten nicht vorliegen⁴, können für die Ermittlung eines Grundstückswertes die örtlichen Bodenrichtwerte des Katasteramtes herangezogen werden. Laut der Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Immobilienwertermittlungsverordnung § 16 Absatz 1 ImmoWertV) sind Bodenrichtwerte geeignet, wenn sie entsprechend den örtlichen Verhältnissen unter Berücksichtigung von Lage und Entwicklungszustand gegliedert und nach Art und Maß der baulichen Nutzung, Erschließungszustand und jeweils vorherrschender Grundstücksgestaltung hinreichend bestimmt sind. Weichen die wertbeeinflussenden Merkmale der Grundstücke, für die Bodenrichtwerte abgeleitet worden sind, vom Zustand des zu bewertenden Grund und Bodens ab,

³ Die Grenze, bis zu der Anschaffungs-/Herstellungskosten zu bilanzieren sind, ist von den Landeskirchen festzulegen.

⁴ also z.B. bei der Anschaffung von bebautem Grund und Boden oder bei Schenkungen

so ist dies durch Zu- oder Abschläge auf der Grundlage von Indexreihen und Umrechnungskoeffizienten zu berücksichtigen (§ 15 Absatz 1 ImmoWertV).

Bei der Ermittlung von Abschlägen zum angegebenen Bodenrichtwert ist eine grundsätzliche Berücksichtigung der Höhe des angegebenen Bodenrichtwertes zu beachten, damit eine realistische Bewertung des Grund und Bodens erfolgen kann. Nach Abzug der Abschläge muss ein angemessener Abstand vom ermittelten Wert zu Ackerwerten übrig bleiben, ebenso sollen eingeflossene Ressourcen, wie z.B. Erschließungskosten, noch im Wert abgebildet werden.

Bei Grund und Boden, der dem „nicht realisierbaren Vermögen“ zugeordnet wird, kann (je nach städteplanerischer Widmung der Grundstücke und zur Berücksichtigung evtl. Rückbaukosten darauf stehender Gebäude) ein Abschlag auf 25 bis 40 % der Bodenrichtwerte vorgenommen werden.

Selbständig bewertbare **Sonderflächen**, die dem Gemeingebrauch gewidmet sind (Straßen, Wege, Plätze), können mit 10 % des Bodenrichtwertes, mind. jedoch mit 1 €/m² bewertet werden.

In Zweifelsfällen können anhand der Kaufpreissammlung des Gutachterausschusses für Grundstückswerte des jeweiligen Bundeslandes (die Kaufpreissammlung dient als Basis für die Ermittlung der Bodenrichtwerte) Werte vergleichbarer Flächen herangezogen werden.

Werte für den Grund und Boden sind in der Regel einmalig für die erstmalige Eröffnungsbilanz zu ermitteln. Sie werden nur in Ausnahmefällen, wenn ein (erheblicher) Wertverlust zu verzeichnen ist, außerplanmäßig abgeschrieben. Planmäßig findet keine Abschreibung oder Wertneuermittlung statt.

bb) Erfassung und Bewertung von Gebäuden

Mit Blick auf die Informations- und Steuerungsziele ist die Ermittlung des Gebäudewerts für die erstmalige Eröffnungsbilanz auf der Grundlage aktualisierter Werte (vorsichtig geschätzter Zeitwerte) mit zweckmäßigen Vereinfachungsregeln vorzunehmen (§ 75 (doppisch § 74) Abs. 3 HHO). Dies gilt unabhängig von der Zuordnung der Gebäude zum „nicht realisierbaren Vermögen“ oder zum „realisierbaren Vermögen“. Dabei sind folgende 3 Abstufungen sinnvoll:

- 1) Soweit Unterlagen darüber vorliegen, sollen neuere Gebäude (z.B. nach 1974 angeschaffte / fertig gestellte Gebäude) mit den fortgeschriebenen Anschaffungs-/ Herstellungskosten aktiviert werden.
- 2) Wenn Unterlagen über Anschaffungs-/Herstellungskosten nicht (mehr) vorliegen, (z.B. bei Gebäuden, die vor 1974 angeschafft / fertig gestellt wurden) kann der auf den Bilanzstichtag indizierte Gebäudeversicherungswert von 1914 herangezogen werden, ggf. abzüglich einer Pauschalwertberichtigung von 20 - 30%. *Ein Grund für eine Pauschalwertberichtigung liegt vor, wenn kirchliche Sammelverträge für die Feuerversicherung nicht auf einzelnen Wertgutachten oder auf Kostenberechnungen nach der DIN-*

Norm 276 beruhen, sondern wenn über die zu versichernden Gebäude eine Pauschalbewertung vorgenommen wurde, die geschätzte Kubikmeterwerte verwendet. Diese geschätzten Kubikmeterwerte sind eine sehr grobe Näherung, die ursprünglich für Wohngebäude vorgesehen ist. Die für Kirchen zu versichernden Gebäude entsprechen jedoch diesen Stereotypen nicht, da häufig keine Geschosse enthalten sind und die Innenausstattung einfacher ist. Hilfsweise kommt auch die Ermittlung des Sachwertes nach der Immobilienwertermittlungsverordnung (§§ 21 – 23 ImmoWertV) bzw. nach den von der staatlichen Bauverwaltung herausgegebenen Tabellen für die „Normalherstellungskosten“ (z.B. NHK 2005⁵), indiziert auf den Bewertungsstichtag, in Betracht. Welches Verfahren angewandt wird, wählen die Landeskirchen je nach den dort vorliegenden Informationen. Dabei soll innerhalb der Landeskirche nur ein Bewertungsverfahren zulässig sein.

Für noch ältere Gebäude oder Gebäude mit einem besonderen Kunstwert kann in Verbindung mit der kirchlichen Bauverwaltung eine Wertermittlung auf Basis von indizierten und nach Gebäudegattungen differenzierten Raummeter- bzw. Kubaturpreisen erfolgen. Vergleichbare Indizes werden auch vom Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung für eine Vielzahl unterschiedlicher Gebäudearten veröffentlicht⁶.

Maßgeblicher Hintergrund für diese Vereinfachungsregelungen ist die in § 63 (§ 62 doppelst) Abs. 3 HHO vorgesehene Realisierung des Ressourcenverbrauchskonzeptes. Deshalb kommt es bei der Wertermittlung nach diesen Methoden nicht darauf an, möglichst präzise einen – bei Gebäuden des nicht realisierbaren Vermögens ohnehin nicht vorhandenen – Marktwert zu ermitteln. Im Vordergrund steht vielmehr die Erlangung einer realistischen Bemessungsgrundlage für die Erwirtschaftung des mit der Gebäudenutzung verbundenen Ressourcenverbrauchs (§ 71 Abs. 4 HHO, § 70 Abs. 4 doppelst) nach einheitlichen Grundsätzen.

- 3) Eine noch weitergehende Vereinfachungsregelung findet sich in § 67 (§ 66 doppelst) Abs. 2 HHO, wonach Kirchen und Kapellen pauschal mit 1 € bilanziert werden können. Wird davon Gebrauch gemacht, ist die Realisierung des Ressourcenverbrauchskonzeptes durch gliedkirchliche Regelungen, z.B. auf der Grundlage von Hilfswerten für die langfristige Bauinstandhaltung, zu regeln (§ 67 Abs. 2 Satz 2 und AB zu § 67 Abs. 2 HHO, § 66 Abs. 2 Satz 2 und AB zu § 66 Abs. 2 doppelst). Das heißt, dass eine entsprechende Substanzerhaltungsrücklage nach einheitlichen Grundsätzen, ggf. mittels einer kalkulatorischen Abschreibung, erwirtschaftet werden soll.

Erhaltene **Investitionszuschüsse** u. ä. sind nicht von dem geförderten Aktivposten abzusetzen, sondern mit ihrem (Rest-)Wert unter der Position C.III „Erhaltene Investitionszuschüsse u.ä.“ zu passivieren.

⁵ zu NKH 2005 siehe Anlage 1 zum Forschungsprojekt: <http://www.bmvbs.de/dokumente/-302.1033856/Artikel/dokument.htm>

⁶ siehe z.B.: http://www.bmvbs.de/Anlage/original_1076463/Wohnen-und-Bauen-in-Zahlen-2008-2009.pdf

Mit einer Minderung des gemäß Ziffern 1) – 3) ermittelten Wertes geht die Festlegung einer **Restnutzungsdauer** einher, da sich diese auf die Höhe des zu erwirtschafteten Ressourcenverbrauchs auswirkt. Wenn die Restnutzungsdauer z.B. noch 40 von ursprünglich 100 Jahren beträgt, ist davon auszugehen, dass der ermittelte Wert eine Abschreibung für die vergangene Nutzung von 60 Jahren erfahren hat. Der ermittelte Restwert ergibt geteilt durch die Restnutzungsdauer den ursprünglichen jährlichen Abschreibungsbetrag. Nach sorgfältiger Abwägung der Gegebenheiten können die in der Anlage 3 genannten Nutzungsdauern oder in Abstimmung mit der kirchlichen Bauverwaltung geschätzte Restnutzungsdauern verwendet werden⁷.

Bei Feststellung größerer **Baumängel** bzw. eines **Instandhaltungsstaus** sind in Abstimmung mit der kirchlichen Bauverwaltung entsprechende Minderungen bei der Ermittlung des Wertes vorzunehmen. Sind keine dafür vorgesehenen Rücklagen vorhanden, sind Lasten für größere Baumängel bzw. ist ein Instandhaltungsstau festzuhalten. Diese Werte sind in der Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen unter dem Bilanzstrich oder im Anhang auszuweisen. (§ 72 Abs. 1 HHO, § 71 Abs. 1 doppisch). Dies Verfahren gilt auch dann, wenn die Vereinfachungsregelung gem. § 67 (§ 66 doppisch) Abs. 2 HHO angewandt wurde. In der erweiterten Kameralistik sind nicht erwirtschaftete Abschreibungen als Davon-Vermerk bei Ergebnisvortrag und Bilanzergebnis auszuweisen, der im Anhang zu erläutern ist.

Die Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen ist nach Durchführung einer Sanierung bis zu der Höhe deren Kosten aufzulösen, eine Aktivierung beim Gebäudewert findet entsprechend statt. Grundsätzlich sind **unselbständige Gebäudebestandteile**, die mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (z.B. Heizungs- und Klimaanlage, Personen- und ggf. Lastenaufzüge) im Gebäudewert enthalten.

Glocken und Orgeln sind **Betriebsvorrichtungen**, sie werden daher in der laufenden Rechnungslegung als eigene Sachanlagegüter aufgenommen. Für Lastenaufzüge ist zu prüfen, ob sie Betriebsvorrichtungen sind, also dem Zweck des Gebäudes oder als Gebäudebestandteil dem Gebäude selbst zuzurechnen sind.

Einfache **Außenanlagen und Grünflächen** können mit einem pauschalen Zuschlag von 5 % des Gebäudewertes bewertet werden. Bei aufwändigen Anlagen sind die Zeitwerte analog zur Gebäude- bzw. Grundstücksbewertung zu ermitteln.

In der laufenden Rechnungslegung sind für neue Gebäude und evtl. Wertverbesserungen die Anschaffungs-/ Herstellungskosten maßgeblich. Steuerrechtliche Regelungen schreiben für folgende investive Maßnahmen eine Aktivierung der angefallenen Kosten vor:

- I. Neubau,
- II. Zweitherstellung eines voll verschlissenen Vermögensgegenstandes,

⁷ Die vergleichsweise kurzen Nutzungsdauern der steuerlichen Sätze würden die zu erwirtschafteten Abschreibungen deutlich höher ausfallen lassen. Eine Verwendung der steuerlich vorgegebenen Nutzungsdauern hätte ggf. zur Folge, dass in der - durch die erwirtschafteten Abschreibungen angefüllte - Substanzerhaltungsrücklage mehr Geld angesammelt werden würde als für die nachhaltige Bauunterhaltung erforderlich.

- III. Erweiterung (hierzu zählen auch die Aufwendungen für die Wiederherstellung eines teilweise zerstörten (z.B. Brandschaden) und daher außerplanmäßig abgeschriebenen Vermögensgegenstandes – gem. § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB, § 7 Abs. 1 EStG),
- IV. Wesensänderung,
- V. über den ursprünglichen Zustand hinaus gehende wesentliche Verbesserung (des ganzen Gebäudes, wenn also mindestens 3 der vier maßgeblichen Bereiche im Standard gehoben werden: Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie Fenster)⁸ Steigerung des Nutzungspotentials: Generalsanierung mit erheblicher Verlängerung der Nutzungsdauer (bspw. bei Erneuerung der Fundamente, von tragenden Außen- und Innenwänden, von Geschoßdecken, der Dachkonstruktion).

Für kirchliche Gebäude (insbesondere Kirchen und Kapellen) gilt die unter V. genannte Beschränkung auf drei der vier maßgeblichen Bereiche nicht, da diese nicht wie in Wohn- oder Bürogebäuden dieselbe standardmäßige Bedeutung haben. Als wesentliche Verbesserung soll hier die Steigerung des Nutzungspotenzials gelten, die mit der Erneuerung wichtiger Funktionen einhergeht - wie z.B. die Restaurierung von Außen- oder Innenwänden, Komplettsanierung des Fußbodens oder andere Großreparaturen. Dafür können die Landeskirchen eine Grenze nach einem Prozentsatz der ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten festlegen.

In der erweiterten Kameralistik erfolgt die Unterscheidung, welche Kosten aktiviert werden, durch die Veranschlagung in Gruppierung 95 (die im Unterschied zur Gruppierung 51 wertsteigernde Maßnahmen sind und zur Verlängerung der Nutzungsdauer führen).

Details zu den wichtigsten Positionen und den damit verbundenen Folgefragen finden sich in Anlage 3 der Bewertungs- und Bilanzierungsrichtlinien.

A II 4. Kulturgüter und Kunstgegenstände

Nicht dauerhaft versicherte Kulturgüter und Kunstgegenstände ohne vorhandenes Wertgutachten werden mit dem Erinnerungswert von 1 Euro bewertet. Sehr alte liturgische Gegenstände gelten als solche Kunstgegenstände, neue sollen zum Anschaffungs-/Herstellungswert in die Bilanz aufgenommen werden.

A III 6. Geringwertige Wirtschaftsgüter

Steuerrechtlich existiert ein Wahlrecht: selbständig nutzbare Vermögensgegenstände können bis zu einem Wert von 410 Euro als geringwertige Wirtschaftsgüter als Aufwand abgerechnet werden, eine Inventarisierung erfolgt ab 150 Euro. Alles über dieser Wertgrenze wird aktiviert (>410 Euro).

Alternativ: Für selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter mit einem Wert von über 150 Euro, aber nicht mehr als 1.000 Euro, kann ein Sammelposten gebildet werden, der im Jahr seiner Bildung und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren linear mit jeweils 20% aufwandswirksam aufzulösen ist (§ 69 Abs. 3 HHO, § 68 Abs. 3 doppisch). Vorgänge, die sich auf ein einzelnes

⁸ Vgl. Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 18.07.2003: Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden.

Wirtschaftsgut in diesem Sammelposten beziehen - z.B. Verkauf oder Entnahme – verändern den Sammelposten nicht. Ein Veräußerungserlös oder ein Ersatz des Entnahmewertes ist in jedem Fall als Betriebseinnahme zu verbuchen. Geringwertige Wirtschaftsgüter mit Werten ab 150 bis 1.000 Euro, die als Sammelposten erfasst sind, sind zu inventarisieren.

Für die Übernahme der steuerlichen Regelung in die Handelsbilanz können die Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung herangezogen werden, insbesondere der Grundsatz der Vereinfachung. Wegen der untergeordneten Bedeutung derartiger Wirtschaftsgüter kann das Wahlrecht der steuerlichen Regelungen auch für kirchliche Körperschaften übernommen werden. Innerhalb einer Landeskirche soll eine einheitliche Regelung für geringwertige Wirtschaftsgüter vorgegeben werden.

In analoger Anwendung der Ausführungsbestimmungen zu § 47 (§ 46 doppisch) der Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen kann gliedkirchlich geregelt sein, dass in Kirchengemeinden bis zur Grenze von 1.000 Euro netto die Anschaffung von Inventargütern als Aufwand gelten kann.

A IV Sonder- und Treuhandvermögen

Das Schema für die Bilanzgliederung sieht auf der Aktivseite- die Position A.IV „Sonder- und Treuhandvermögen“ vor und auf der Passivseite die Sonderposten B.I „Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen“ sowie B.V „Verpflichtungen gegenüber Treuhandvermögen“.

Zu den Sondervermögen zählen nach den AB zu § 72 (§ 71 doppisch) Abs. 1 HHO insbesondere selbst abschließende kirchliche Werke und Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Diese Sondervermögen sollen in der Bilanz der kirchlichen Körperschaft konsolidiert werden. In Ausnahmefällen können sie aus Vereinfachungsgründen mit ihrem Reinvermögen (buchmäßiger Vermögensgrundbestand) angesetzt werden. Die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden der jeweiligen Einheiten werden dann nur in deren Teilbilanz ausgewiesen.

Der bilanzielle Nachweis von Treuhandvermögen ist aufgrund des teilweise erheblichen Bestandes an Pfarr/Pfründevermögen, das insbesondere zur Finanzierung der Pfarrbesoldung dient, für kirchliche Organisationen von Bedeutung. Es wird zum Teil auf der Ebene der Landeskirche treuhänderisch verwaltet. Die Zuordnung zu den Untergliederungen gemäß der besetzten Pfarrstelle unterbleibt jedoch gelegentlich. Gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung wird das treuhänderisch übernommene Vermögen nicht beim Treuhänder, sondern beim Treugeber bilanziert. Falls das Pfarr-/Pfründevermögen nicht den Untergliederungen zugeordnet wird, kann es dort auch nicht bilanziert werden. Damit es dennoch überhaupt erfasst wird, lässt § 72 (§ 71 doppisch) Abs. 2 HHO die Wahlfreiheit zu, das Treuhandvermögen beim Treuhänder entweder auf der Aktivseite in die Bilanz aufzunehmen und auf der Passivseite die damit verbundenen Verpflichtungen auszuweisen oder es (gemäß den AB zu § 72 Abs. 2 HHO, AB zu § 71 Abs. 2 doppisch) einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungen unter dem Bilanzstrich oder im Anhang aufzuführen (vgl. Beck'scher Kommentar Rn. 12 zu § 246 HGB).

A V Finanzanlagen und Beteiligungen

Aufgrund der Notwendigkeit, Einnahmeschwankungen langfristig auszugleichen, spielen bei der Finanzierung von kirchlichen Aufgaben Rücklagen eine große Rolle, die durch entsprechende Finanzanlagen (und ggf. liquide Mittel) gedeckt sein müssen. Finanzanlagen gehören zum kirchlichen Anlagevermögen, da sie nicht zu Handelszwecken gehalten werden, sondern zur Deckung von Rücklagen und anderen Passiva dienen. Sie werden daher nicht zum Umlaufvermögen gerechnet, auch wenn sie für Rücklagenentnahmen z.T. kurzfristig zur Verfügung stehen müssen. Für die Bewertung in der kirchlichen Bilanz gilt für Finanzanlagen daher grundsätzlich das gemilderte Niederstwertprinzip.

Für die Bewertung und Berichtigung von Finanzanlagen gibt es Sonderregelungen, die den kirchenspezifischen Belangen Rechnung tragen (§ 67 Abs. 3 HHO, § 66 Abs. 3 doppisch). So sind beispielsweise Wertpapiere, von denen am Ende der Laufzeit 100% Rückzahlung erwartet werden, mit dem Nominalwert anzusetzen, weil davon ausgegangen wird, dass solche Wertpapiere bis zum Ende der Laufzeit gehalten werden (Hold-Strategie). Eine Liste der zu dieser Gruppe gehörenden Finanzanlagen ist in Anlage 7 enthalten. Unabhängig von der Zuordnung in der Liste ist die Rückzahlungserwartung für die einzelnen Wertpapiere zu prüfen.

Bei einem Kauf solcher Wertpapiere zu Überpari wird der überschießende Betrag in den Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt und über die Laufzeit ergebnisrelevant abgeschrieben. Bei einem Unterpari-Kauf wird der Fehlbetrag in den Passiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt und über die Laufzeit ergebnisrelevant zugeschrieben, da die Zahlung des vollen Betrages am Ende der Laufzeit als gesichert angesehen wird. Kleine Abweichungen können im Jahr des Kaufes ergebnisrelevant werden.

Für die übrigen Finanzanlagen ohne festen Rückzahlungsanspruch (Fonds, Anleihen mit Währungsrisiko, etc. – siehe Liste in Anlage 7) ist das Wertrisiko in der Regel in der Bilanz, aufzuzeigen, mindestens aber im Anhang zu erläutern.

Solche Finanzanlagen werden (abweichend vom sonst geltenden Anschaffungskostenprinzip) zum Kurswert aktiviert, jedoch maximal zum Kaufpreis. Gebühren sind Aufwand bzw. Ausgaben im Jahr der Anschaffung. Stückzinsen sind nach Fälligkeit abzugrenzen und mit den Zinsen des Nachfolgejahres zu verrechnen. Hintergrund dieser Wert-Regelungen ist die Darstellung der Finanzdeckung der Rücklagen und anderen Passiva.

Um den Verwaltungsaufwand für vorübergehende Schwankungen von Finanzanlagen zur Deckung von Rücklagen gering zu halten, regelt § 67 (§ 66 doppisch) Abs. 3: Wenn am Jahresende bei den Finanzanlagen die Summe der Marktwerte die Summe der Buchwerte vorübergehend unterschreitet, kann der Betrag in Höhe der Differenz gemindert und auf der Passivseite in den Korrekturposten für Wertschwankungen eingestellt werden. Das Risiko der Wertschwankung wird somit bei den Rücklagen abgebildet. Übersteigen nach erfolgter Minderung in den folgenden drei Jahren jeweils die Marktwerte wieder die Buchwerte, ist der Betrag bis zur Höhe der vorgenommenen Minderungen jährlich wieder zu erhöhen (sowohl bei den Finanzanlagen als auch im Korrekturposten für Wertschwankungen). Geschieht nach drei Jahren keine Wertaufholung, muss der Korrekturposten ergebnisrelevant aufgelöst werden, die Rücklagen müssen auf den niedrigeren Wert angepasst werden.

Wird diese Regelung nicht angewandt, gilt: Kurzfristige Wertschwankungen der Finanzanlagen ohne volle Rückzahlungserwartung müssen aufgrund des gemilderten Niederstwertprinzips nicht in der Bilanz dargestellt werden. Eine nachhaltige Wertminderung wird unterstellt, wenn drei Jahre lang der Kurswert zum Bilanzstichtag jeweils um mehr als 5 % unter dem Buchwert liegt. In diesem Fall sind Abschreibungen einheitlich über das Wertpapier (z.B. auch über später gekaufte Anteile) vorzunehmen. Kaufpreis, Buchwert und Kurswert sind pro Finanzanlage in einer Übersicht darzustellen. Diese Übersicht ist keine Anlage zum Jahresabschluss. Dennoch gilt auch hier der Grundsatz, dass wesentliche Bilanzpositionen im Anhang zu erläutern sind.

Bei Kassengemeinschaften kann aus Zinserträgen eine Schwankungsrücklage aufgebaut werden, die vorübergehende Wertschwankungen ausgleicht.

Eine nachhaltige Wertminderung der Finanzanlagen muss ergebnisrelevant abgeschrieben werden.

Unter der Bilanzposition A V 2. wird in den kirchlichen Bilanzen sowohl eine interne als auch eine externe Absicherung von unmittelbaren Versorgungslasten abgebildet. Eine Verrechnung mit den Versorgungsrückstellungen findet nicht statt (Bruttoprinzip). Eigene Versorgungsstiftungen fallen unter diese Position sowie garantierte Leistungen der Versorgungskassen, z.B. die Absicherung von Eckpersonen. Durch ein versicherungsmathematisches Gutachten soll der jeweilige Grad ermittelt werden, mit dem die Versorgungskassen die unmittelbaren Versorgungslasten der Gliedkirchen abdecken. Die Gliedkirchen vereinbaren entsprechend den Prozentsatz je Versorgungskasse, der hier angesetzt werden kann. Das Gutachten soll alle fünf Jahre erneuert werden. Näheres siehe Anlage 8.

Zur Bilanzposition A.V.3. werden nur diejenigen **Beteiligungen** gerechnet, für die eine Beteiligungsabsicht für kirchliche Zwecke vorliegt. Liegt keine Beteiligungsabsicht vor (weil finanzielle und nicht inhaltliche Ziele der kirchlichen Arbeit erreicht werden sollen), werden die entsprechenden Anteile bei langfristig gehaltenen Beteiligungen (z.B. nicht kirchliche Genossenschaften) unter der Position A V 4. Sonstige Finanzanlagen und Ausleihungen ausgewiesen, bei kurzfristig gehaltenen Beteiligungen beim Umlaufvermögen unter B III 1. Kurzfristig veräußerbare Wertpapiere. Anteile an kirchlichen Genossenschaftsbanken werden aufgrund der langfristigen Verbundenheit mit der kirchlichen Körperschaft als Beteiligungen gewertet und ausgewiesen.

Bei Beteiligungen an börsennotierten Gesellschaften gilt für deren Bewertung das handelsrechtliche Prinzip der Bewertung zu Anschaffungskosten. Für die Realisierung von evtl. Kursverlusten gelten die Ausführungen in Anlage 7 dieser Richtlinie entsprechend.

Bei nicht börsennotierten Gesellschaften kann für die Bewertung nach dem Kriterium der Gemeinnützigkeit unterschieden werden:

- Bei nicht gemeinnützigen Gesellschaften kann die Bewertung im Gegensatz zum Handelsrecht (Bewertung zu Anschaffungskosten) entsprechend der im angelsächsischen Raum verbreiteten „Eigenkapital-Spiegelbild“-Methode (sog. "Equity“-Methode) vorgenommen werden. Dadurch wird die Beteiligung zeitnah und letztlich mit dem anteiligen

Wert des Eigenkapitals (anteiliges gezeichnetes Kapital + anteilige Rücklagen +/- anteilige Ergebnisvorträge usw.) vorgenommen.

- Bei gemeinnützigen Gesellschaften kann die Bewertung nur mit dem Beteiligungsanteil am gezeichneten Kapital erfolgen. Der anteilige Wert an Rücklagen und Ergebnisvorträgen kann bei gemeinnützigen Gesellschaften nicht berücksichtigt werden, da diese Mittel in der Regel innerhalb gesetzlich festgelegter Fristen wieder steuerbegünstigten Zwecken zugeführt werden müssen.

Wird bei nicht börsennotierten Gesellschaften nicht nach der Gemeinnützigkeit unterschieden, erfolgt die Bewertung mit dem Beteiligungsanteil am gezeichneten Kapital.

Liegen Erkenntnisse vor, dass das Eigenkapital einer Beteiligung erheblich reduziert ist, muss eine entsprechende Abschreibung erfolgen.

B Umlaufvermögen

Die Differenzierung, ob eine Zuordnung zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen erfolgt, richtet sich nach der kirchenspezifischen Relevanz und nicht nach dem Grad der Fristigkeit der Liquidität. Dabei handelt insbesondere um die Zuordnung der Finanzanlagen. Dessen Wichtigkeit und Erheblichkeit für das kirchliche Vermögen gibt den Ausschlag für die Zuordnung zum Anlagevermögen statt der üblichen Zuordnung zum Umlaufvermögen, auch wenn Finanzanlagen zur Deckung von Rücklagen z.T. kurzfristig zur Verfügung stehen müssen und es sich dabei auch um Tagesgelder handeln kann.

B I Vorräte

Vorräte sind in kirchlichen Bilanzen i.d.R. vernachlässigbar, da sie nur in geringen Mengen und mit geringem Wert vorhanden sind.

B II Forderungen

Forderungen sind grundsätzlich mit dem Nominalbetrag anzusetzen.

Bei Bedarf ist bei Forderungen grundsätzlich die Einzelwertberichtigung vorzunehmen. Zweifelhafte Forderungen (Grund und Höhe der Forderung bleiben bestehen, die Realisierung bzw. Eintreibung ist zweifelhaft) sind gesondert auszuweisen (§ 67 Abs. 4 HHO, § 66 Abs. 4 doppisch) und eine Wertberichtigung ist entsprechend dem Ausfallrisiko vorzunehmen. Uneinbringliche und erlassene Forderungen sind abzuschreiben bzw. im Wert zu berichtigen. In geeigneten Fällen kann nach handelsrechtlichen Grundsätzen eine Pauschalwertberichtigung der Forderungen vorgenommen werden.

A 0 + D Eventualpositionen

In der kirchlichen Bilanz sind zwei Positionen auf der Aktivseite nur bei Bedarf anzusetzen: A 0 „Ausgleichsposten Rechnungsumstellung“ und D „Nicht durch Reinvermögen gedeckter Fehlbetrag“.

Eine Bildung der Position A 0 kommt nur infrage bei der Erstellung der (erstmaligen) Eröffnungsbilanz (§ 75 Abs. 5 HHO, § 74 Abs. 5 doppisch), daher finden sich die Regelungen in

Punkt 5 dieser Richtlinien. Diese Position wird in den Folgebilanzen aufwandswirksam (über den Haushalt) abgeschrieben, die Dauer der Abschreibung wird gliederkirchlich geregelt (AB zu § 75 Abs. 5 HHO, AB zu § 74 Abs. 5 doppisch).

Der „Nicht durch Reinvermögen gedeckte Fehlbetrag“ wird analog zu § 268 Abs. 3 HGB gebildet, wenn das Reinvermögen (entspricht dem kaufmännischen Eigenkapital) negativ wird und die Bilanz somit überschuldet ist. Diese Position hat eine erhebliche Außenwirkung und kann Einfluss auf Kreditkonditionen bei Banken haben.

3.2. Passiva

Die Passivseite der Bilanz gliedert sich in Reinvermögen, Sonderposten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie ggf. Passive Rechnungsabgrenzungsposten.

Auch bei den Passivpositionen gibt es kirchliche Besonderheiten, die im Folgenden dargestellt sind.

A Reinvermögen

Das Reinvermögen ergibt sich in der Bilanz als Saldogröße aus Vermögen und Schulden, abzüglich der Sonderposten und ggf. einem Passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Es setzt sich zusammen aus dem Vermögensgrundbestand, aus den Rücklagen und Sonstigen Vermögensbindungen, aus dem Ergebnisvortrag und aus dem Bilanzergebnis.

A I Vermögensgrundbestand

In der kirchlichen Bilanz werden im Reinvermögen neben dem Bilanzergebnis als Jahresergebnis und dem Ergebnisvortrag auch die zweckbestimmten, finanzgedeckten Rücklagen gesondert ausgewiesen, die der langfristigen Finanzierung der kirchlichen Arbeit dienen. Die „Restposition“ im Reinvermögen ist der Vermögensgrundbestand. Es ist der Kern des Reinvermögens, hier spiegelt sich insbesondere das Sachanlagevermögen wie z.B. Grundstücke und Gebäude im Wert wieder, sofern es nicht durch Zuwendungen und/oder Kredite finanziert ist.

A II Rücklagen

Rücklagen stellen variable Bilanzwerte dar, die im klassischen kaufmännischen Rechnungswesen zum Eigenkapital gehören. Für die Bildung und Auflösung von Rücklagen sind in § 69 (§ 68 doppisch) HHO Regeln formuliert. Danach sind folgende Pflichtrücklagen zu bilden:

- eine Betriebsmittelrücklage,
- eine Ausgleichsrücklage,
- eine Substanzerhaltungsrücklage sowie
- im Bedarfsfall eine Bürgschaftssicherungs- und eine Tilgungsrücklage.

Versorgungslasten sind nicht über Rücklagen, sondern über entsprechende Rückstellungen (siehe unter Punkt 3.4.2.) und ggf. entsprechende Finanzanlagen zur Absicherung von Versorgungslasten abzubilden (A.V.2. „Absicherung von Versorgungslasten“).

Laut § 71 (§ 70 doppisch) Abs. 6 HHO können für von dem zuständigen Beschlussorgan (z.B. Synode) zu definierende Zwecke weitere Rücklagen gebildet werden. Zu den zweckge-

bundenen Rücklagen gehören insbesondere die Budgetrücklagen, die zur Ansammlung von Budgetüberschüssen dienen, die einzelne Budgetbereiche durch Managementleistungen erwirtschaftet haben.

Aus Gründen der erhöhten Transparenz und zur Sicherung der kirchlichen Aufgabenerfüllung müssen Rücklagen durch ausreichende Finanzanlagen gedeckt sein (**Grundsatz der Finanzdeckung** § 71 Abs. 7 HHO, § 70 Abs. 7 doppisch). Deshalb geht das Konzept für das kirchliche Finanzwesen davon aus, dass im Umkehrschluss evtl. Abschreibungen von Finanzanlagen eine Reduzierung der Rücklagenbestände nach sich ziehen können.

Zur Vereinfachung der Handhabung von vorübergehenden **Wertschwankungen** von Finanzanlagen zur Deckung von Rücklagen kann bei den Rücklagen ein Posten „Korrekturposten für Wertschwankungen“ gebildet werden, um nicht die Rücklagenwerte entsprechend mindern und später wieder erhöhen zu müssen. § 67 (§ 66 doppisch) Abs. 3 regelt: Wenn am Jahresende bei den Finanzanlagen die Summe der Marktwerte die Summe der Buchwerte vorübergehend unterschreitet, kann der Betrag in Höhe der Differenz gemindert und auf der Passivseite in den Korrekturposten für Wertschwankungen eingestellt werden. Übersteigen nach erfolgter Minderung in den folgenden drei Jahren jeweils die Marktwerte wieder die Buchwerte, ist der Betrag bis zur Höhe der vorgenommenen Minderungen jährlich wieder zu erhöhen (sowohl bei den Finanzanlagen als auch im Korrekturposten für Wertschwankungen). Wenn eine nachhaltige Wertminderung der Finanzanlagen eintritt, müssen die Rücklagen ebenfalls auf den niedrigeren Wert gemindert werden.

Nach Maßgabe des jeweiligen Haushaltsrechts können auch Liquide Mittel oder andere geeignete Positionen zur Deckung vorhandener Rücklagen dienen (AB § 71 Abs. 7 HHO, AB zu § 70 Abs. 7 doppisch). Es muss jedoch sicher gestellt sein, dass diese Positionen kurzfristig realisiert werden können.

Da Rücklagen zum Teil eine langfristige Bindung von Finanzmitteln darstellen, kommt es häufiger vor, dass daraus liquide Mittel für kurzfristige Finanzierungsbedarfe in Anspruch genommen werden (**Innere Darlehen**). Dies ist zulässig, wenn sicher gestellt ist, dass die Verfügbarkeit im Bedarfsfalle nicht beeinträchtigt ist (§ 19 HHO). Innere Darlehen können in der Bilanz als negativer Korrekturposten zu den Rücklagen ausgewiesen werden.

Für die buchungstechnischen Besonderheiten, die sich bei der Bildung und Bewirtschaftung der Rücklagen in den beiden Rechnungsstilen ergeben, wird auf Anlage 6 dieser Richtlinie verwiesen.

A II 1. c Substanzerhaltungsrücklage

Gemäß § 63 (§ 62 doppisch) Abs. 3 HHO ist das kirchliche Vermögen in seinem Bestand und Wert grundsätzlich zu erhalten. Der mit seiner Nutzung verbundene Ressourcenverbrauch muss erwirtschaftet werden, um nicht spätere Generationen damit zu belasten. Laut § 71 (§ 70 doppisch) Abs. 4 HHO sollen zum Ausgleich des mit der Nutzung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens verbundenen Ressourcenverbrauchs der Substanzerhaltungsrücklage jährlich Haushaltsmittel in Höhe der Abschreibungen zugeführt werden. Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens für erhaltene Investitionszuschüsse werden für die Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage von der Höhe der Abschreibun-

gen abgezogen. Das bedeutet, dass nur die Eigenmittel wieder erwirtschaftet werden müssen.

Es kann sinnvoll sein, bei der Substanzerhaltungsrücklage zu unterscheiden in:

a) Rücklage für aktivierungsfähige Baumaßnahmen

- *Zweck/Entnahmen:* für aktivierungsfähige Baumaßnahmen (Neubau, Generalsanierungen und Großreparaturen (siehe oben A II 2 und A III 2. bb) *Zuführung:* Abschreibungen ggf. abzüglich der Erträge aus der Auflösung der Erhaltenen Investitionszuschüsse bzw. bei 1-Euro-Lösung Abschreibungsäquivalent nach § 67 (§ 66 doppisch) Abs. 2 (auch wenn keine Aktivierung oder Aktivierung mit Sofortabschreibung erfolgt).

b) Rücklage für den laufenden Bauunterhalt

- *Zweck/Entnahmen:* für alle sonstigen Baumaßnahmen inklusive Schönheitsreparaturen
- *Zuführung:* II BV-Pauschale (Pauschale nach der Zweiten Berechnungsverordnung - Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz); nicht im Haushaltsjahr verausgabte Bauunterhaltungsansätze, sofern sie nicht als Haushaltsrest übertragen werden.

Es soll den Landeskirchen frei stehen, ob sie diese beiden Rücklagen zusammenfassen als eine Substanzerhaltungsrücklage oder ob sie unter diesem Oberbegriff getrennt aufgeführt werden. Für eine Trennung spricht, dass die Regelungen eindeutig bestimmt werden können und so eine wesentlich größere Transparenz besteht. Zudem kann so sichergestellt werden, dass für Grundsanierungen tatsächlich Mittel zur Verfügung stehen. Für eine Zusammenlegung spricht, dass eine Differenzierung unterbleiben kann, da innerhalb einer Baurechnung sowohl substanzverbessernde als auch bauunterhaltende Positionen enthalten sein können. Zudem hilft eine regelmäßige Bauunterhaltung, die Zeiträume für Großreparaturen teilweise erheblich zu verlängern.

Eine Besonderheit der kirchlichen Bilanz ist die „Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen“. Sie ist eine Merkposition, um Finanzierungslasten für das kirchliche Vermögen aufzuzeigen. Ihr Ausweis erfolgt unter dem Bilanzstrich oder im Anhang. Diese Finanzierungslasten entstehen in der (erstmaligen) Eröffnungsbilanz, wenn ein Instandhaltungsstau zu verzeichnen ist und keine für die Substanzerhaltung notwendige Rücklage vorhanden ist. Ein Substanzverlust des kirchlichen Vermögens hat somit bereits stattgefunden – er soll aufgezeigt werden. Zum anderen werden in der kirchlichen Doppik in der laufenden Rechnung hier die Finanzierungslasten aufgezeigt, wenn eine dem Abschreibungsbetrag entsprechende Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage (oder eine entsprechende Grundsanierung) nicht durchgeführt werden kann, die Abschreibungen somit nicht finanzgedeckt erwirtschaftet wurden. Auch der dadurch entstehende Substanzverlust kirchlichen Vermögens soll deutlich den Handlungsbedarf herausstellen. In der erweiterten Kameralistik sind nicht erwirtschaftete Abschreibungen als Davon-Vermerk bei Ergebnisvortrag und Bilanzergebnis auszuweisen, der im Anhang zu erläutern ist.

Sofern noch keine Substanzerhaltungsrücklage besteht, ist durch geeignete finanzwirtschaftliche Maßnahmen (z.B. Verwendung des Haushaltsüberschusses) zunächst deren Sollbe-

stand aufzubauen. Dazu sind das vorhandene Anlagevermögen im Hinblick auf Vermögensart, Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt, betriebsübliche Nutzungsdauer und den Ausgangswert zu erfassen und der erforderliche Rücklagenbestand zum Stichtag zu ermitteln. Für die Gestaltung und Bewirtschaftung des kirchlichen Haushaltsplanes ergibt sich daraus die Perspektive, dass größere Unterhaltungsaufwendungen und Kosten für Ersatzbeschaffungen (die häufig schlecht vorhersehbar sind und sich in ihrem Umfang nicht verstetigen lassen) nicht mehr direkt und möglicherweise sogar kurzfristig über die laufenden Einnahmen (insbes. Kirchensteuern) finanziert werden müssen, sondern durch Entnahmen aus der im Laufe der Zeit aufgebauten Substanzerhaltungsrücklage finanziert werden können. Dies funktioniert allerdings nur dann, wenn der Substanzerhaltungsrücklage in Höhe der jährlichen Abschreibungen auch jährlich entsprechende Mittel zugeführt werden. Diese Rücklagenzuführungen müssen dann aus dem laufenden Haushalt aufgebracht werden - gemäß dem Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit, nach der jede Generation für den Ressourcenverbrauch aufkommen soll, den sie verursacht.

Der Grundsatz, dass der Wert der Abschreibungen der Substanzerhaltungsrücklage (hier: Rücklage für aktivierungsfähige Baumaßnahmen) zuzuführen ist, führt zu der Annahme, dass der Sollbestand der Substanzerhaltungsrücklage dem kumulierten Betrag der Abschreibungen entspricht. Für viele kirchliche Wirtschaftseinheiten wird es bereits ein erhebliches Problem darstellen, den so errechneten Sollbestand auch nur annähernd zu erreichen.

In Einzelfällen kann es aber auch dazu kommen, dass in der Substanzerhaltungsrücklage unrealistisch viel Kapital gebunden und damit der laufenden kirchlichen Arbeit entzogen würde. Für solche Fälle empfiehlt es sich, bei Immobilien (und entsprechend langlebigen Gegenständen des Anlagevermögens) eine angemessene Begrenzung des Rücklagenbestandes vorzunehmen. Je nach Anzahl der Gebäude und Wirtschaftsgüter, die von der bilanzierenden Einheit zu unterhalten sind, deren Bauzustand, Nutzungsart und Erhaltungsbedürfnis ist dabei von einer Obergrenze zwischen 33 % und 66 % des gesamten Ausgangswertes auszugehen.

Die Kappungsgrenze muss sich am Kapitalbedarf für absehbare große Ersatzbeschaffungs-/ Sanierungsvorhaben und einem evtl. kurzfristig erforderlichen (nicht absehbaren) Mehrbedarf orientieren. Das Berechnungsschema für den Aufbau der Substanzerhaltungsrücklage kann der Anlage 5 dieser Richtlinie entnommen werden.

Für die Abschreibung und die Bildung und Bewirtschaftung der Substanzerhaltungsrücklage ergeben sich in der erweiterten Kameralistik und im doppischen Verfahren deutliche Unterschiede in der Buchungstechnik, sie sind in der Anlage 6 dargestellt.

A III Ergebnisvortrag

Ist über das Bilanzergebnis des Vorjahres noch keine Entscheidung getroffen, wird der Betrag in den Ergebnisvortrag übernommen und verbleibt dort bis zu einer Entscheidung über die Verwendung.

A IV Bilanzergebnis

In der kirchlichen Doppik wird in der Bilanz nicht der Jahresüberschuss oder der Jahresfehlbetrag ausgewiesen, sondern das Bilanzergebnis – analog zu § 268 Abs. 1 HGB. Denn durch genehmigte Zuführungen zu oder nicht für Investitionen verwendete Entnahmen aus Rücklagen findet bereits eine (teilweise) Ergebnisverwendung statt.

In der erweiterten Kameralistik sind Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag und Bilanzergebnis desselben Jahres identisch. Damit die Bilanz vergleichbar ist, wird auch hier der Begriff „Bilanzergebnis“ verwendet.

Zahlungsrelevante Unterdeckungen des Haushalts sollen durch Entnahmen aus Rücklagen gedeckt werden. Erst wenn dies nicht mehr möglich ist, soll durch Übernahme von negativen Bilanzergebnissen oder Ergebnisvorträgen eine Auflösung des Vermögensgrundbestandes erfolgen. Über die Verwendung von Bilanzergebnis und Ergebnisvortrag haben die kirchlichen Gremien zu entscheiden.

B Sonderposten

Zu den Sonderposten zählen: Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen; Zweckgebundene Spenden, Vermächnisse, usw.; Erhaltene Investitionszuschüsse und Verpflichtungen gegenüber Treuhandvermögen.

B I Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen

Der Sonderposten C.I „Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen“ dient als Gegenüber zur Position A.IV „Sonder- und Treuhandvermögen“ auf der Aktivseite.

Zu den Sondervermögen zählen nach den AB zu § 72 (§ 71 doppisch) Abs. 1 HHO insbesondere aus dem kirchlichen Haushalt organisatorisch ausgegliederte kirchliche Werke und Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Diese Sondervermögen sollen in der Bilanz der kirchlichen Körperschaft konsolidiert werden. In Ausnahmefällen können sie aus Vereinfachungsgründen mit ihrem Reinvermögen (buchmäßiger Vermögensgrundbestand) und ggf. bestehenden Verpflichtungen dem Sondervermögen gegenüber angesetzt werden. Die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden der jeweiligen Einheiten werden dann nur in deren Teil- Bilanz ausgewiesen.

B II Zweckgebundene Spenden, Vermächnisse, usw.

Sofern erhaltene Spenden nicht für Investitionen bestimmt sind und im Haushaltsjahr nicht für die bestimmten Zwecke ausgegeben werden können, sind (wenn kein Haushaltsrest gebildet wurde) Spenden für besondere Zwecke dem Sonderposten C II „Zweckgebundenen Spenden, Vermächnisse usw.“ aufwandswirksam zuzuführen, da sie nach kirchlichem Selbstverständnis nur für diese Zwecke zur Verfügung stehen. Dieser Sonderposten muss wie die Rücklagen durch entsprechende Finanzmittel gedeckt sein. Nur Spenden, die allgemein für kirchliche Zwecke zur Verfügung gestellt wurden, dürfen im Ergebnis und somit im Vermögensgrundbestand bleiben. Werden die finanziellen Mittel später für den bestimmten Zweck verausgabt, wird der Sonderposten ertragswirksam aufgelöst.

B III Erhaltene Investitionszuschüsse

Erhaltene Investitionszuschüsse (auch Spenden für Investitionen) werden nicht vom Anlagevermögen abgezogen, sondern als Sonderposten C.III „Erhaltene Investitionszuschüsse u.ä.“ passiviert. Der Sonderposten wird im Gegenzug zur Abschreibung oder ggf. nach Vorgabe der Zuschussgeber ertragswirksam aufgelöst und mindert damit die Wirkung der Abschreibung auf das Bilanzergebnis.

Liegt auf den erhaltenen Investitionszuschüssen eine Rückzahlungspflicht bei Nichteinhaltung des Zwecks, deren zeitliche Befristung von der Nutzungsdauer abweicht – in der Regel ein geringerer Zeitraum -, so wird empfohlen, dennoch den Investitionszuschuss über die Nutzungsdauer aufzulösen. Beispielsweise soll bei einer rechtlichen Bindung von 20 Jahren und einer Nutzungsdauer von 50 Jahren auch der Investitionszuschuss über 50 Jahre aufgelöst werden. Im Anhang ist zu erläutern, wenn der Sonderposten weiter bestehen bleibt, obwohl die Rückzahlungspflicht nicht mehr besteht. Der Grund für diese Empfehlung liegt darin, dass der Ressourcenverbrauch so über den gesamten Nutzungszeitraum gleichmäßig verteilt wird. Der Zeitpunkt für eine neue Bitte um Investitionszuschüsse wird (in voller Höhe) erst wieder nach Ablauf der Nutzungsdauer sein. Zudem ist die Einrichtung der Auflösung von Sonderposten in der Anlagenbuchhaltung so einheitlich zu regeln.

B IV Verpflichtungen gegenüber Treuhandvermögen

Der bilanzielle Nachweis von Treuhandvermögen ist teilweise für kirchliche Organisationen von Bedeutung. Gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung wird das treuhänderisch übernommene Vermögen nicht beim Treuhänder, sondern beim Treugeber bilanziert. Damit das kirchliche Treuhandvermögen jedoch auf jeden Fall erfasst wird, lässt § 72 (§ 71 doppisch) Abs. 2 HHO die Wahlfreiheit zu, das Treuhandvermögen beim Treuhänder entweder auf der Aktivseite in die Bilanz aufzunehmen und auf der Passivseite (Sonderposten C.V „Verpflichtungen gegenüber Treuhandvermögen“) die damit verbundenen Verpflichtungen auszuweisen oder es (gemäß den AB zu § 72 Abs. 2 HHO, AB zu § 71 Abs. 2 doppisch) einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungen unter dem Bilanzstrich aufzuführen (vgl. Beck'scher Kommentar Rn. 12 zu § 246 HGB), oder im Anhang.

C Rückstellungen

In Übereinstimmung mit § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden (§ 71 Abs. 1 HHO).

Im kirchlichen Bereich gilt dies insbesondere für unmittelbare Pensionsverpflichtungen und Verpflichtungen aus den Clearingabrechnungen (AB zu § 73 Abs. 1 HHO, AB zu § 72 Abs. 1 doppisch). Hinzu kommen können Rückstellungen für Arbeitszeitguthaben und Urlaub, sofern sie erheblichen Umfang erreichen, z.B. über zwei Jahre und darüber hinaus.

Für die Berechnung von Versorgungsrückstellungen können die Berechnungen der kirchlichen Versorgungskassen herangezogen werden, sofern die dafür verwendeten Parameter und Modalitäten im mit dem Finanzbeirat vereinbarten Rahmen liegen (siehe Anlage 8). Beihilfeverpflichtungen für bereits pensionierte Bedienstete sowie für die Ruhestandszeiten von

aktiven Bediensteten werden in der Bilanz unter den Versorgungsrückstellungen ausgewiesen. Die Zusammensetzung der Versorgungsrückstellungen soll im Anhang erläutert werden.

Die in den Versorgungsrückstellungen eingestellten Pensionsverpflichtungen sollen über entsprechende Sicherungssysteme ausfinanziert sein. Die Refinanzierung der Versorgungsverpflichtungen kann z.B. durch Rückversicherung bei einer Versorgungskasse, einem Pensionsfonds oder einer Versorgungsstiftung sowie durch eigene Finanzanlagen erfolgen. Eine Verrechnung mit den Versorgungsrückstellungen findet nicht statt (Bruttoprinzip).

Clearingrückstellungen sind durch entsprechende Finanzmittel zu decken, ebenso Rückstellungen für Arbeitszeitguthaben. Rückstellungen für im Haushaltsjahr unterlassene Instandhaltungsaufwendungen sind i.d.R. nicht zu bilden, da diese nach Handelsrecht binnen drei Monaten nachgeholt werden müssen. Das geeignete Instrument für so kurzfristig nachzuholende Instandhaltungsmaßnahmen ist im kirchlichen Rechnungswesen die Bildung eines Haushaltsrestes.

Rückstellungen sind in der Höhe der bestehenden Verpflichtung zu bilden. Handelsrechtliche Grundsätze (insb. das Abzinsungsgebot durch das BilMoG) sind dabei zu berücksichtigen, das Bruttoprinzip für Versorgungsverpflichtungen gilt jedoch unabhängig von der Absicherung der Verpflichtungen bei den Versorgungskassen. Rückstellungen sind auch dann in der erforderlichen Höhe zu bilden, wenn eine Absicherung der Verpflichtungen nicht erfolgen kann. Für nähere Einzelheiten sowie buchungstechnische Besonderheiten, die sich aus der Bildung und Bewirtschaftung von Pensions- und anderen Rückstellungen ergeben, wird auf Anlage 8 dieser Richtlinie verwiesen.

D Verbindlichkeiten

Die Gliederung der Verbindlichkeiten in der kirchlichen Bilanz erfolgt zunächst nach Empfängergruppen und darunter nach der Fristigkeit (§ 266 Abs. 2 HGB).

Verbindlichkeiten aus Kirchensteuern und Verbindlichkeiten an kirchliche oder öffentlich-rechtliche Körperschaften werden getrennt ausgewiesen, da sie einen anderen Charakter haben als Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder Darlehensverbindlichkeiten an Dritte.

Solange eine Investition noch nicht als Anlagegut aktiviert wurde, gelten dafür erhaltene Investitionszuschüsse als Verbindlichkeiten.

Mietkautionen, die als Sparbücher auf den Namen des Vermieters lauten, werden in der kirchlichen Bilanz (Vermieter) als Verbindlichkeit aufgenommen. In der erweiterten Kameralistik werden diese über das Vorschuss- und Verwahrsachbuch als Verbindlichkeit in die Bilanz übernommen.

Verbindlichkeiten sind zum Rückzahlungsbetrag zu bewerten.

4. Konsolidierung

Um das Vermögen einer kirchlichen Körperschaft vollständig darzustellen, ist auch eine Einbeziehung zugehöriger (rechtlich unselbständiger) Einrichtungen, Werke sowie der Anteile an sonstigen Unternehmungen nötig.

Unselbständige Einrichtungen werden in der Regel als eigene Rechtsträger/Mandanten im Finanzwesen geführt, auch wenn eine Kassengemeinschaft und eine gemeinsame Verwaltung von Finanzanlagen vorliegen. In ihrem Rechnungswesen wird i.d.R. ein eigener Abschluss erstellt. Um einen Gesamtüberblick für die kirchliche Körperschaft zu erstellen, soll dieser Abschluss („Tochterbilanz“) in den Abschluss der Körperschaft („Mutterbilanz“) vollständig eingerechnet, also (voll) konsolidiert werden. Dies setzt eine einheitliche Struktur der Bilanzen voraus.

Wenn keine Leistungsbeziehungen zwischen „Mutter“ und „Tochter“ stattfinden, können die meisten Bilanzpositionen der Tochter denen der Mutter hinzugefügt werden (analog in der Ergebnisrechnung und ggf. in der Investitions- und Finanzierungsrechnung). Ein in bisherigen Vermögensnachweisen der Mutter angesetztes „Sondervermögen“ als Nachweis des Vermögens der Tochter wird dabei heraus gerechnet (Kapitalkonsolidierung). Wenn Leistungsbeziehungen stattfinden (z.B. Kassengemeinschaft, Zuweisungen), ist zu prüfen, wie weit diese heraus gerechnet werden müssen (z.B. als gegenseitige Forderungen und Verbindlichkeiten).

Konsolidierungen vorzunehmen, ist eine weitere Ausbaustufe des neuen kirchlichen Finanzwesens. Dabei ist das konkrete Steuerungsbedürfnis der kirchlichen Körperschaft gegenüber dem Aufwand abzuwägen. Die Einzelbilanzen der kirchlichen Körperschaft und ihrer unselbständigen Einrichtungen (Sondervermögen) können übergangsweise getrennt nebeneinander stehen.

Bei Konsolidierungen ist zu differenzieren, wie weitgehend eine Einbeziehung von Beteiligungen in die Bilanz der Körperschaft erfolgt. Gemeinsame Regelungen hierzu werden in einer gesonderten Konsolidierungsrichtlinie vereinbart.

5. Grundsätze für die erstmalige Eröffnungsbilanz

Insbesondere zur Erstellung der erstmaligen Eröffnungsbilanz ist gemäß § 65 (§ 64 doppelisch) Abs. 1 HHO eine Bestandsaufnahme und Bewertung des Vermögens und der Schulden durchzuführen (Inventur). Neben dem Grundsatz der Wesentlichkeit gelten hierfür die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur.

Es gilt grundsätzlich das Saldierungsverbot, d.h. Aktiv- und Passivposten der Bilanz dürfen nicht gegeneinander verrechnet werden⁹.

⁹ Ausnahme gemäß BilMoG: Ergänzung § 246 Abs. 2 HGB:
„Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, sind mit diesen Schulden zu

Die Bewertungsvorschriften sollen so praktikabel wie möglich und auch für kleine Körperschaften handhabbar sein. Deshalb soll bei der erstmaligen Eröffnungsbilanz neben der Bewertung nach (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auch eine Bewertung nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten möglich sein, wobei für beide Verfahren Bewertungserleichterungen (z.B. Gruppenbewertung, Festbewertung, Anwendung anerkannter statistischer Methoden, vereinfachte Behandlung geringwertiger Vermögensgegenstände) angewandt werden können.

Aus Gründen der Transparenz fordert das Handelsrecht, die Vermögensgegenstände bei der erstmaligen Bewertung mit um Abschreibungen reduzierte Anschaffungs- oder Herstellungswerten anzusetzen. Dies wäre jedoch für die Mehrzahl der kirchlichen Körperschaften bei Immobilien mit einem zu großen Aufwand verbunden. Aus Gründen der Praktikabilität sollen Sonderregelungen gelten. Damit wird erreicht, dass für die den wesentlichen Teil des kirchlichen Vermögens ausmachenden Immobilien praktikable Werte angesetzt werden. Die problematische Ermittlung der (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für oft weit vor dem Bilanzstichtag erworbenes oder hergestelltes unbewegliches Vermögen wird dabei vermieden. Zur Bilanzierung der Grundstücke und Gebäude wird auf Ziffer 3.1.1 dieser Richtlinien verwiesen.

Das übrige Vermögen mit deutlich kürzeren Nutzungsdauern wird dagegen grundsätzlich mit den aus dem Inventarverzeichnis abzuleitenden historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten - vermindert um Abschreibungen - bewertet. Diese Wertansätze entsprechen dem Anschaffungswertprinzip des HGB und dürften regelmäßig leicht zu ermitteln sein. Insofern handelt es sich um einen Kompromiss zwischen der Orientierung am Handelsrecht und dem für den kirchlichen Bereich zentralen Grundsatz der Nachhaltigkeit.

Angesichts der meist verhältnismäßig geringen absoluten Beträge und der meist geringen relativen Bedeutung der mobilen Wirtschaftsgüter im Verhältnis zum Erfassungsaufwand können die Landeskirchen für die erstmalige Eröffnungsbilanz weitere Vereinfachungsregeln erlassen (z. B. eine höhere Wertaufgriffsgrenze von 5.000 Euro). Für die laufende Rechnungslegung sollen jedoch die steuerrechtlichen Regelungen angewendet werden.

Die übrigen Regelungen für die Aufnahme der Aktiva in die Bilanz gelten entsprechend.

Rücklagen dürfen nur ausgewiesen werden, sofern sie durch entsprechende Finanzanlagen (oder je nach gliedkirchlicher Regelung durch andere geeignete Bilanzpositionen) gedeckt sind.

Sonderposten werden entsprechend den unter Ziffer 3.2.3. aufgeführten Regelungen erfasst.

verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren. Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren.“ – Für kirchliche Bilanzen soll abweichend davon grundsätzlich der Bruttoausweis von Versorgungslasten und deren Absicherung erfolgen.

Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten sind vollständig zu erfassen und realistisch einzeln zu bewerten (der Bedarf an Rückstellungen ist ggf. durch Gutachten zu ermitteln).

Werden Rückstellungen in der erstmaligen Eröffnungsbilanz gebildet, so kann (bei Steuerpflichtigkeit) zur Wahrung des steuerlichen Aufwandes in Höhe des Betrags dieser Rückstellung auf der Aktivseite ein Sonderverlustkonto aus Rückstellungsbildung sowie eine Sonderrücklage analog § 17 DMBilG gesondert ausgewiesen werden. Das Sonderverlustkonto ist jedoch nicht geeignet, einen nicht durch Reinvermögen gedeckten Fehlbetrag auszugleichen.

Der Vermögensgrundbestand ergibt sich in der erstmaligen Eröffnungsbilanz als Saldogröße aus Vermögen und Schulden, abzüglich der Rücklagen, der Ergebnisvorträge und der Sonderposten und ggf. einem Passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Übersteigen die Schulden das Vermögen der jeweiligen kirchlichen Verwaltung, ist analog § 268 Abs. 3 HGB ein „Nicht durch Reinvermögen gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der Bilanz auszuweisen.

Da diese Position eine erhebliche Außenwirkung hat, können kirchliche Körperschaften auf der Aktivseite vor dem Anlagevermögen einen Ausgleichsposten für Rechnungsumstellung in Höhe dieses Fehlbetrages einstellen. Dieser Ausgleichsposten kann um einen angemessenen Betrag für Rücklagen und Vermögensgrundbestand erhöht werden. Hier ist die gliedkirchliche Regelung maßgebend. Der Ausgleichsposten ist über einen angemessenen Zeitraum aufwandswirksam aufzulösen. Für diesen Zeitraum ist die gliedkirchliche Regelung maßgebend.

Zur Bilanz ist ein Anhang zu erstellen, in dem die gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beschrieben werden. Sofern von den hier definierten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden abgewichen wurde, sollen diese begründet sowie deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage erläutert werden. Die Nutzung und die Regelungen eines in Anspruch genommenen Ausgleichspostens Rechnungsumstellung sind im Anhang zu erläutern.

Übersicht über die erläuternden Anlagen zur Bewertungs- und Bilanzierungsrichtlinie:

Nr.	Inhalt	Datei-Format
1	Schema der Bilanzgliederung – ist Anlage II der Ordnung	Word
2	Hinweise zur Bilanzgliederung	Word
3	Bilanzieller Nachweis der Gebäude	Word
4	Empfehlung für die Abschreibung neuer Sachanlagegüter	Word
5	Berechnungsschema Substanzerhaltungsrücklage	Excel
6	Empfehlung für die Bildung und die Bewirtschaftung von Rücklagen	Word
6a	Buchungsbeispiel Rücklagen und Abschreibungen (nur für erweiterte Kame- ralistik)	Excel
7	Sonderregelung Nachweis Wertschwankungen Finanzanlagen	Word
7ab	Buchungsbeispiel Finanzanlagen erweitert katedral, doppisch	Excel
8	Verfahren zur Ermittlung und Bewirtschaftung der Versorgungsrückstellun- gen	Word
8ab	Buchungsbeispiel Versorgungsrückstellung erweitert katedral, doppisch	Excel