

## **Zum erstmaligen bilanziellen Nachweis der Kirchen und Kapellen sowie Folgeregelungen**

Unmittelbar für die kirchliche Aufgabenerfüllung genutzte Gebäude – insbesondere Kirchen und Kapellen - sollen im Wert erfasst werden. Die Meinungen über deren bilanziellen Nachweis gehen jedoch erheblich auseinander. Im Rahmen dieser Anlage sollen die wichtigsten Positionen und die damit verbundenen Folgefragen dargestellt werden.

### Grundsätzliches zur Bewertung von vorhandenen kirchlichen Gebäuden

Die kirchliche Bilanz dient grundsätzlich vor allem dem Zweck, die Nachhaltigkeit des kirchlichen Wirtschaftens zu sichern. Für die Bewertung der für die Aufgaben notwendigen Anlagegüter geht es daher nicht darum, deren Verwertbarkeit aufzuzeigen. Für Renditevermögen oder nicht für die Aufgabenerfüllung benötigtes Sachanlagevermögen kann die Verwertbarkeit im Vordergrund stehen.

Das Ressourcenverbrauchskonzept für das kirchliche Vermögen ist so aufgebaut, dass den kirchlichen Aufgaben nicht zu viele Mittel entzogen werden, sondern dass (nur) die Mittel als Abschreibung angesetzt und entsprechend dem jeweiligen kirchlichen Recht ggf. entsprechend in einer Substanzerhaltungsrücklage angespart werden, die tatsächlich für künftige Sanierungs- oder Erneuerungsmaßnahmen benötigt werden (ggf. abzüglich erhaltener Investitionszuschüsse und Spenden für Investitionen). Dies lässt im Rahmen der Bewertung von vorhandenen Kirchen und Kapellen grundsätzlich zwei Wege zu:

1. Dass der Wert als Zeitwert angesetzt wird, der für den Substanzerhalt benötigt wird und dass dann eine Nutzungsdauer über den Zeitrahmen der erfahrungsgemäß nächsten notwendigen Sanierungen geplant wird. Dies können 50 – 100 Jahre sein.
2. Dass ein Zeitwert z.B. nach Sachwertgutachten angesetzt wird, der alle Werte des Gebäudes erfasst. Dafür wird jedoch die Nutzungsdauer so bemessen, dass durch die Abschreibung und die zugehörige Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage der Betrag zur Verfügung steht, der für die Sanierungen nötig ist (ggf. zuzüglich zu erwartender Investitionszuschüsse und Spenden). Hier können Nutzungsdauern bis zu 500 Jahren vorkommen, z.B. wenn die Kirchen mit Feldsteinen errichtet wurden. Vorgeschlagen wird folgende Einteilung:

Kirchen vor 1800	300 – 500 Jahre
Kirchen bis 1948	100 – 200 Jahre
übrige	50 – 100 Jahre.

Auch eine Kappungsgrenze der Substanzerhaltungsrücklage könnte als dritter Weg sinnvoll sein, so dass nur bis zu deren Vorgabe Abschreibungen erwirtschaftet werden müssten. Dies hat jedoch den unerwünschten Effekt, dass in manchen Jahren hohe Abschreibungen erwirtschaftet werden müssen, in anderen Jahren wenig oder gar keine und in späteren Jahren wieder hohe Abschreibungen nötig werden. Für die kirchliche Haushalts-

wirtschaft sollte eine möglichst gleichbleibende Belastung durch Abschreibungen erreicht werden, ohne dass zu viele Mittel für den Substanzerhalt reserviert werden, aber die nötigen Mittel im Bedarfsfall zur Verfügung stehen.

Ein erheblicher Unterschied zwischen den beiden ersten genannten Fällen tritt vor allem dann ein, wenn sehr alte Kirchen von so guter Grundsubstanz sind, dass diese Grundsubstanz (z.B. die Steine der Grundmauern) keiner fassbaren Abnutzung unterliegt. In der Regel trifft dies für Kirchen zu, die vor 1800 erbaut wurden und nicht völlig verfallen sind. Im Fall 1. könnte dann argumentiert werden, dass nicht alle im kirchlichen Besitz stehenden Werte in der Bilanz aufgezeigt werden. Für Fall 1. spricht jedoch, dass bei einer Abschreibungsdauer von 200 Jahren die Grundsubstanz bei so alten Kirchen als bereits abgeschrieben gelten kann und dass nur die seitdem durchgeführten Sanierungsmaßnahmen aktivierungsfähig sind. Ziel des an die Bilanzierung knüpfenden Ressourcenverbrauchskonzeptes ist die Erhaltung der Nutzbarkeit, nicht die Erhaltung eines Neuwertes.

Grundsätzlich ist es sinnvoll, darauf zu achten, welche Daten für die Aufnahme von Kirchen und Kapellen in kirchliche Bilanzen vorhanden sind. Dies ist in den Gliedkirchen der EKD völlig unterschiedlich. Entsprechend kann die Nutzungsdauer nicht einheitlich vorgegeben werden, sondern diese ist dem technischen Bedarf anzupassen.

Ausgewiesen werden soll der tatsächliche Ressourcenverbrauch, auch wenn dadurch die Haushalte nicht ausgeglichen werden können, denn der Bedarf muss rechtzeitig deutlich werden, um Gegenmaßnahmen nicht erst bei einer völligen Baufälligkeit ergreifen zu können. Den kirchlichen Gremien obliegt die Entscheidung, was bei zu hohem Ressourcenverbrauch geschehen soll. Im Bedarfsfall benötigen sie für eine Entscheidung ggf. die Unterstützung aus der Landeskirche.

#### Zur erstmaligen Bilanzierung von vorhandenen Kirchen und Kapellen

Kirchen und Kapellen sind nach § 60 Abs. 1 der Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen - wie alle zum Stichtag der erstmaligen Eröffnungsbilanz vorhandenen Vermögensgegenstände - grundsätzlich mit den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) in die kirchliche Bilanz aufzunehmen. In der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie wird gestattet, dass die Bewertung zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten möglich ist, wenn die fortgeführten AHK nicht mehr sachgerecht ermittelt werden können. § 60 Abs. 2 i.V.m. § 61 Abs. 5 lässt darüber hinaus als Sonderregelung die Möglichkeit zu, dass Kirchen und Kapellen mit 1 Euro in die Bilanz aufgenommen werden können.

Dabei bleibt jedoch die Zielsetzung der § 7 Abs. 1, § 10 Abs. 2 und § 64 Abs. 5 unberührt. Das heißt, der Ressourcenbedarf soll durch die Einnahmen des laufenden Haushaltsjahres gedeckt werden (§ 5) und der Ressourcenbedarf ist in die (mittelfristige) Finanzplanung einzustellen (§ 10 Abs. 2). § 61 i.V.m. § 64 Abs. 5 stellt klar, dass auch die Abnutzung des Anlagevermögens Ressourcenverbrauch darstellt, der einen entsprechenden Ressourcenbedarf in sich birgt. Haushaltsmittel in Höhe des entsprechenden Ressourcenverbrauchs (Abschreibungen) oder einer alternativen Be-

rechnung sollen der Substanzerhaltungsrücklage jährlich zugeführt werden, damit sie für eine Sanierung zur Verfügung stehen. Dies gilt unabhängig vom in die Bilanzierung eingestellten Wert für Kirchen und Kapellen.

Im Folgenden wird die Behandlung eines festgestellten Instandhaltungsstaus erörtert sowie die Einstellung von Investitionszuschüssen und Spenden für Investitionen in den Sonderposten für Investitionszuschüsse.

Es liegen bisher für die Bilanzierung von Kirchen und Kapellen folgende Modelle vor:

1. Aktivierung des ermittelten Wertes,
2. Aktivierung mit dem Erinnerungswert von 1 Euro.

Dass die unterbliebene Instandhaltung im Anhang dargestellt wird, ist unumstritten und nötig, um das Ressourcenverbrauchskonzept umzusetzen. Innerhalb einer Landeskirche ist nur eines der Modelle zulässig.

Für die genannten Modelle (1. und 2.) werden hier jeweils vier Folgefragen dargestellt, die das Für und Wider der jeweiligen Modelle beispielhaft aufzeigen sollen:

- A) Auswirkungen auf die Bilanz: Aktivierung
- B) Auswirkungen auf die Abschreibung und somit auf den Haushalt – Höhe der Substanzerhaltungsrücklage
- C) Sanierungsmaßnahmen: Aktivierung
- D) Sonstige Auswirkungen

### **1. Aktivierung des ermittelten Wertes**

Nach der an den allgemeinen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen orientierten Auffassung sollen die für die Eröffnungsbilanz ermittelten Gebäudewerte in der Bilanz dargestellt und fortgeschrieben werden.

#### **A) Auswirkungen auf die Bilanz: Aktivierung**

Der Wert des Kirchgebäudes ist entweder aus den Anschaffungs-/Herstellungskosten (AHK) ermittelt oder es handelt sich um einen vorsichtig geschätzten Zeitwert gemäß den Bewertungsrichtlinien.

Der Ressourceneinsatz und -verbrauch lässt sich bei Aktivierung dieses Wertes transparent darstellen. Für die Einstellung des Bilanzwertes muss keine Sonderprogrammierung der Finanzsoftware erfolgen bzw. zur Ermittlung der Abschreibung gemäß Ressourcenverbrauch muss

keine Nebenrechnung geführt werden. Durch die Zuordnung zum nicht realisierbaren Vermögen wird dokumentiert, dass die dargestellten Werte nach kirchlichem Selbstverständnis unveräußerlich sind.

Erhaltene Investitionszuwendungen und Spenden werden nicht vom Substanzwert des Kirchgebäudes abgesetzt. Insbesondere, wenn diese für zukünftige Sanierungen oder Erneuerungen wieder erwartet werden können, werden sie im Sonderposten „B I Erhaltene Investitionszuschüsse“ passiviert und über die Nutzungsdauer ergebnisrelevant aufgelöst. Sie mindern damit die Wirkung der Abschreibungen und ggf. den Betrag, der der Substanzerhaltungsrücklage zuzuführen ist. Mithilfe des Anlagespiegels kann nachvollzogen werden, welche Beträge für künftige Sanierungen oder Erneuerungen von außen nötig sein werden.

Wird unterbliebene Instandhaltung festgestellt, soll der ermittelte Wert des Gebäudes (oder die AHK) bereits bei Einstellung in die erstmalige Eröffnungsbilanz entsprechend **gemindert werden** (kein Aufwand). Dies hat entsprechende Auswirkung auf den Vermögensgrundbestand. In Beispiel 1 sind ausreichend Finanzmittel bzw. ist eine ausreichend finanzgedeckte Substanzerhaltungsrücklage vorhanden.

Ist keine ausreichende Höhe von Finanzmitteln (finanzgedeckte Substanzerhaltungsrücklagen) vorhanden (Beispiel 2.), die für eine Sanierung zur Verfügung stehen, wird die unterbliebene Instandhaltung (zusätzlich zu den Abzügen auf Aktiv- und Passivseite) im Anhang ausgewiesen. Der Finanzierungsbedarf wird offensichtlich.

Beispiele (in jeweils vereinfachter Bilanz):

1. Ermittelter Wert 5.000.000 Euro, Instandhaltungsstau: 3.000.000 Euro, Restwert: 2.000.000 Euro, Substanzerhaltungsrücklage: 3.000.000 Euro.<sup>1</sup>

Aktiva		Passiva	
Nicht realisierbare Gebäude	2.000.000	Vermögensgrundbestand	2.000.000
Finanzanlagen	3.000.000	Substanzerhaltungsrücklage <sup>1</sup>	3.000.000
Summe	5.000.000	Summe	5.000.000

2. Ermittelter Wert 5.000.000 Euro, Instandhaltungsstau: 3.000.000 Euro, Restwert: 2.000.000 Euro, keine Finanzmittel bzw. finanzgedeckte Substanzerhaltungsrücklage

Aktiva		Passiva	
Nicht realisierbare Gebäude	2.000.000	Vermögensgrundbestand	2.000.000
Summe	2.000.000	Summe	2.000.000
Vermerk: Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen: 3.000.000			

Bei einer Minderung wegen unterbliebener Instandhaltung bei Erstellung der erstmaligen Eröffnungsbilanz ist davon auszugehen, dass auch die **Nutzungsdauer** eine entsprechende Minderung erfahren muss. So hebt sich für die Berechnung der Abschreibung die Wirkung der Minderung auf: Teilt man den Restwert durch die Restnutzungsdauer, sollte sich derselbe Abschreibungsbetrag ergeben, als ob der ursprüngliche Wert durch die Gesamtnutzungsdauer geteilt wird. Würde keine Minderung der Nutzungsdauer erfolgen, wäre der aus der Nutzungsdauer ermittelte Abschreibungsbetrag zu gering.

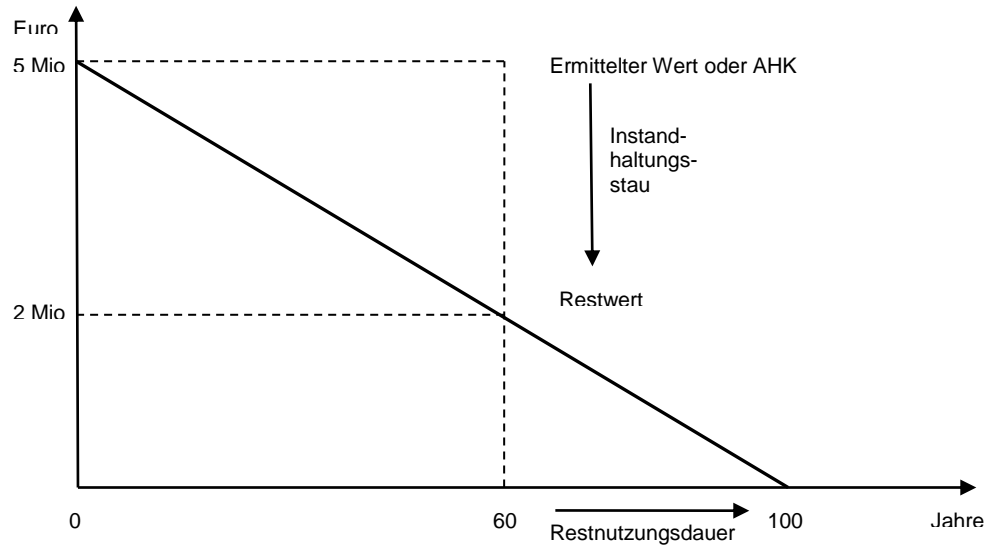
Beispiel:

Ermittelter Wert: 5.000.000 Euro. Nutzungsdauer 100 Jahre. Abschreibung: 50.000 Euro

Instandhaltungsstau: 3.000.000 Euro. Restwert: 2.000.000 Euro. Restnutzungsdauer: 40 Jahre. Abschreibung: 50.000 Euro, unverändert.

<sup>1</sup> Alternativ ist hier ein Vermögensgrundbestand von 5.000.000 Euro zu sehen.

Das Schaubild zeigt diesen Zusammenhang:



Nach Ende der Nutzungsdauer steht im o.g. Beispiel 1. – bei ständiger weiterer Wiedererwirtschaftung der Abschreibungen - der volle Betrag des Kirchgebäudes als Substanzerhaltungsrücklage für eine Sanierung oder Neuanschaffung zur Verfügung.

Im o.g. Beispiel 2. ist bei Wiedererwirtschaftung der Abschreibungen bis zur notwendigen Höhe der Substanzerhaltungsrücklage (für Sanierungen reservierten Finanzmittel) weiterhin eine Zuführung nötig, diese ist dann in der kirchlichen Doppik nicht mehr Aufwand, sondern Ergebnisverwendung. Stehen zwischenzeitlich Überschüsse zur Verfügung, sollen diese entweder der Substanzerhaltungsrücklage (den für Sanierungen reservierten Finanzmitteln) zusätzlich zugeführt werden oder es werden Sanierungsmaßnahmen mit entsprechender Aktivierung am Kirchgebäude durchgeführt – durch jede der Maßnahmen wird die im Anhang auszuweisende Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen entsprechend gemindert.

Durch den Ausweis der unterbliebenen Instandhaltung wird ein wirklichkeitsnahes und zum Handeln aufforderndes Bild der Vermögenslage nachvollziehbar aufgezeigt.

Bei nennenswerten Rückstellungen und Verbindlichkeiten ist durch die Aktivierung des ermittelten Wertes der Kirchen und Kapellen die Gefahr deutlich geringer, dass eine rechnerische Überschuldung eintritt (vgl. eingefügte fiktive Beispiele für Bilanzen).

Sollte ein Kirchengebäude doch einmal entwidmet werden und zum Verkauf stehen, können die Buchwerte als Anhaltspunkt dienen. Unter dem Buchwert sollte nur im Ausnahmefall ein Verkauf stattfinden, dann wird im Jahresergebnis ein außerordentlicher Verlust aufgezeigt. Ein Verkauf mit einem höheren Wert kommt dem Jahresergebnis zu Gute. Sollte eine Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen im Anhang ausgewiesen worden sein, soll dieser bei einem Verkauf entsprechend aufgelöst werden, je nach Verkaufssumme und künftigem Bedarf ggf. anteilig. Auch ein zugehöriger Sonderposten Erhaltene Investitionszuschüsse ist aufzulösen.

Der Substanzwert wird durch diese Vorgehensweise geschützt, wie es das Ressourcenverbrauchskonzept vorsieht.

**B) Auswirkungen auf die Abschreibung und somit auf den Haushalt – Höhe der Substanzerhaltungsrücklage**

Das Ressourcenverbrauchskonzept fordert, dass die durch eine Generation bedingten Ressourcenverbräuche auch durch diese Generation erwirtschaftet werden. Die aktivierten Werte der Kirchen und Kapellen nehmen jährlich im gleichen Maß (lineare Abschreibungen) ab. Wenn der Haushaltsausgleich (Wiedererwirtschaftung der Abschreibungen) durch Erträge des Jahres gelingt, wird der Gegenwert der Ressourcenverbräuche (Abschreibungen) jährlich in die Substanzerhaltungsrücklage eingestellt, um die Finanzmittel so zu reservieren. Der Substanzerhaltungsrücklage stehen dann auf der Aktivseite die entsprechenden Finanzanlagen gegenüber, wenn der Grundsatz der Finanzdeckung (§ 64 Abs. 8) gemäß kirchlichem Recht gilt. Der Vermögensgrundbestand wird verringert angezeigt, da eine Verlagerung in die Substanzerhaltungsrücklage erfolgt – das Eigenkapital bleibt in Summe unverändert, der Ressourcenverbrauch ist ausgeglichen worden. Auf der Aktivseite steht der Verringerung des Gebäudewertes die Erhöhung der Finanzmittel gegenüber, und auf der Passivseite wird die Verringerung des Vermögensgrundbestandes durch die Steigerung der Substanzerhaltungsrücklage aufgefangen. Deutlich werden in der Substanzerhaltungsrücklage (und in den Finanzanlagen) die so gesammelten Einnahmen (doppisch: Erträge) aufgezeigt; sie sind nicht durch andere Ausgaben (doppisch: Aufwendungen) aufgezehrt worden, sondern stehen zur Erneuerung/Sanierung der Kirchen und Kapellen zur Verfügung. So bleibt die Bilanzsumme unverändert, Finanzierungslasten entstehen nicht. Ohne Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage und Grundsatz der Finanzdeckung der Rücklagen wird bei ausgeglichenem Haushalt trotz Abschreibungen auch der Ressourcenverbrauch erwirtschaftet, eine nachvollziehbare Reservierung von Finanzmitteln für die Sanierung unterbleibt jedoch.

Anders ist es, wenn die Abschreibungen nicht refinanziert werden können und somit eine Finanzdeckung der Einstellung in die Substanzerhaltungsrücklage nicht möglich ist. Hier sind zwei Fälle zu unterscheiden:

I. Die Abschreibung wird nicht erwirtschaftet, das Bilanzergebnis (Haushaltsergebnis) ist um den Betrag der Abschreibung negativ. Dies gilt auch für die erweiterte Kameralistik – siehe Buchungsbeispiel Nr. 105142 und 105232 und unabhängig von einem Rücklagenausweis.

II. Die Abschreibung wird durch nicht zahlungsrelevante Einnahmen (doppisch: Erträge) (z.B. aus der Auflösung von nicht finanzierten Rückstellungen) ausgeglichen, das Bilanzergebnis ist Null. Es sind „nur“ keine Finanzmittel vorhanden, um eine Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage zu ermöglichen. *[In der Regel werden sich nicht zahlungsrelevante Einnahmen (doppisch: Erträge) nicht genau mit der Abschreibung decken – es wird eine positive Differenz (das Bilanzergebnis ist größer Null) oder eine negative Differenz (das Bilanzergebnis ist negativ, jedoch kleiner als der Abschreibungsbetrag) geben. Das hier gesagte gilt dann analog, ggf. in einer Mischform.]*

Für Fall I. gilt: Die Bilanzsumme sinkt um den Betrag der Abschreibungen. Die aktivierten Werte für Kirchen und Kapellen nehmen gemäß Abschreibung ab. Nun stehen dem verringerten Wert der Sachanlagegüter aber nicht die Erhöhung der (Substanzerhaltungsrücklage und der) Finanzmittel gegenüber.

Im Fall II. hebt sich die Einnahme (doppisch: der Ertrag) aus der Auflösung der nicht finanzierten Rückstellung mit dem Abschreibungsaufwand auf, so dass das Bilanzergebnis Null ist. Gleichfalls entspricht die Verringerung des Wertes des Kirchgebäudes der Verringerung der nicht finanzierten Rückstellung. Die Bilanzsumme sinkt, nicht jedoch das Eigenkapital. Da sich die Fremdmittel (Rückstellung) verringert haben, sollten eigentlich die Eigenmittel steigen – dies ist jedoch nicht der Fall, da die Verringerung des Gebäudewertes dem entgegensteht. Die Finanzierungslücke soll zudem durch die im Anhang auszuweisenden Deckungslücke aufgezeigt werden.

Finanzgedeckte Einnahmen (doppisch: Erträge) aus Jahresüberschüssen der Folgejahre sollen bevorzugt dafür vorgesehen werden, entweder die Substanzerhaltungsrücklage (und Finanzanlagen) auf Sollhöhe aufzufüllen und somit einen nicht zahlungswirksamen Ergebnisvortrag (in der erweiterten Kameralistik) oder die Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen zu mindern. Dann werden aus den Überschüssen Substanzerhaltungsmaßnahmen (gemäß Maßnahmenplan zur Generalsanierung) durchgeführt; auch damit wird ein nicht zahlungswirksamer Ergebnisvortrag (in der erweiterten Kameralistik) entsprechend aufgelöst sowie das Anlagevermögen im entsprechenden Umfang aufgefüllt. Auch hier ist die der Wirklichkeit entsprechende Vermögenslage deutlich nachvollziehbar und fordert zum Handeln auf.

Der bilanzielle Ausweis der Kirchengebäude ist somit Basis der Abschreibungen. Der Ressourcenverbrauch ist transparent und nachvollziehbar. Für die Ermittlung der Abschreibung gemäß Ressourcenverbrauch müssen keine gesonderten Rechnungen geführt werden, der Bilanzwert kann direkt aus dem Finanzwesen (Anlagenrechnung) ohne Sonderaufwand für die Einstellung des Erinnerungswertes eingestellt werden. Die Verantwortung, die den kirchlichen Organen mit der Überantwortung der Kirchengebäude auferlegt wurde, ist im Wertausdruck der Bilanz fassbar. Die Vermögenslage ist transparent und fordert zum Handeln auf.



**C) Sanierungsmaßnahmen: Aktivierung**

Ist bei Aufnahme des Kirchgebäudes in die Bilanz unterbliebene Instandhaltung festgestellt worden, sollen z.B. positive Bilanzergebnisse (im Folgejahr) für Sanierungsmaßnahmen eingesetzt werden. Die Kosten der Maßnahmen werden beim Gebäude aktiviert, sie werden dabei ggf. als „Unteranlagegüter“ in die Anlagenrechnung aufgenommen (die Gesamtmaßnahmen eines Jahres zusammengenommen als ein Gut oder große Sanierungsmaßnahmen jeweils für sich) analog zum Komponentenansatz im internationalen Rechnungswesen. Die Nutzungsdauer ist grundsätzlich analog zur Gebäudenutzungsdauer einzurichten, kann im Einzelfall jedoch abweichen – z.B. bei Einbau einer neuen Heizung oder eines Fahrstuhls. Die Gesamtabschreibung für das Gebäude wird dadurch um die Abschreibung des neuen Unteranlagegutes erhöht, dies gilt jedoch nur solange, bis das ursprüngliche Anlagegut abgeschrieben ist – dann laufen nur die nachträglichen Unteranlagegüter weiter, jeweils bis zum Ende deren Nutzungsdauer. Daraus ergibt sich eine rollierende, bedarfsgerechte, ständige Erhaltung der Nutzbarkeit.

Ist die Wiedererwirtschaftung der Abschreibungen vollständig gelungen, stehen (in der Substanzerhaltungsrücklage) entsprechende Eigenmittel für eine Sanierung/Erneuerung zur Verfügung. Waren beim Bau oder bei früheren Sanierungsmaßnahmen Investitionszuschüsse oder Spenden für Investitionen erfolgt, sind diese in der Regel wiederum nötig, je nach der – durch die Gremien beschlossenen – Höhe der Zuführungen zur Substanzerhaltungsrücklage. Wenn nun große Erneuerungs-/Sanierungsmaßnahmen erfolgen, werden die benötigten Kosten aus der Substanzerhaltungsrücklage entnommen und wieder dem Wert der Kirchen und Kapellen gutgeschrieben (aktiviert), der Vermögensgrundbestand steigt im gleichen Maße. Neue Zuschüsse werden nicht vom Wert der Aktivierung abgezogen, sondern entsprechend im Sonderposten passiviert. Die Abschreibung beginnt erneut mit der Aktivierung - der Kreislauf der Substanzerhaltung kann deutlich nachvollzogen werden.

Ist die Wiedererwirtschaftung der Abschreibungen gar nicht (oder nur teilweise) gelungen, müssen die Gelder für Sanierungsmaßnahmen (teilweise) anderweitig aufgebracht werden, beispielsweise durch Verkauf anderer Gebäude oder Grundstücke. Eine Aktivierung der Kosten der Sanierungsmaßnahmen zeigt sich dann in der Bilanz im Gegenzug zum Verkauf oder ggf. zur Passivierung von Investitionszuschüssen oder zu Darlehensaufnahmen. Die im Anhang ausgewiesene Deckungslücke (bzw. in der erweiterten Kameralistik ggf. zuerst ein nicht zahlungswirksamer Ergebnisvortrag) ist im Gegenzug zur Aktivierung der Sanierungsmaßnahmen aufzulösen. Eine für verkaufte Gebäude bestehender Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen (bzw. in der erweiterten Kameralistik ggf. zuerst ein nicht zahlungswirksamer Ergebnisvortrag) soll durch den Verkauf aufgelöst werden.

**D) Sonstige Auswirkungen:**

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 leicht nachvollzogen werden. Kirchengebäude haben einen sichtbaren Wert; ist dieser in der Bilanz auch dokumentiert, wird die Glaubwürdigkeit unterstützt. Durch die Zuordnung zum nicht realisierbaren Vermögen wird dokumentiert, dass die

dargestellten Werte nicht verfügbar sind. Auch einem Museum wird nicht unverhältnismäßiger Reichtum unterstellt, denn die Kulturgüter stehen der Öffentlichkeit zur Verfügung. Mit einer offensiven Aufklärungspolitik wird Vertrauen erweckt, diese erfordert jedoch Aufwand.

Bei Kirchenleitenden und Mitarbeitenden wird ein Bewusstsein für die übertragenen Werte geweckt, die es zu erhalten gilt.

Beispiel für eine kirchliche Bilanz nach Modell 1:

Nachfolgend wird ein Beispiel für eine (Eröffnungs-)Bilanz mit der Aufnahme der gemäß Modell 1) bewerteten Kirchen und Kapellen aufgezeigt. Es handelt sich um fiktive Werte. Die Anlagegüter weisen 4,077 Millionen Euro aus, davon knapp 3 Millionen nicht realisierbare bebaute Grundstücke. Den Anlagegütern stehen 215.000 Euro Investitionszuschüsse im Sonderposten gegenüber. Die Finanzanlagen entsprechen der Summe aus Rücklagen und Ergebnisvortrag. Die Substanzerhaltungsrücklage weist davon 48.000 Euro als Wert auf. Die Versorgungsrückstellung in Höhe von 886.000 Euro ist nicht finanziert. Aus Altfällen unterbliebener Instandhaltung ist ein Betrag von 1,86 Millionen Euro als Deckungslücke ausgewiesen. Umlaufvermögen und Verbindlichkeiten sowie der passive Rechnungsabgrenzungsposten weisen nur geringe Beträge aus.

Trotz der nicht finanzierten Rückstellung und der erheblichen Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen ist ein positives Eigenkapital sichtbar. Auch eine nur langsam anlaufende Wiedererwirtschaftung von Abschreibungen und kleine Konsolidierungsmaßnahmen zur Korrektur der Deckungslücke (z.B. langsam wachsende Aufstockung der Substanzerhaltungsrücklage) belassen das Eigenkapital positiv. Grundlage dafür ist der Vermögensgrundbestand, der aufgrund der ausgewiesenen Beträge für die Kirchen einen Wert von 2,86 Millionen Euro ausweist.

Wird in Folgejahren die unterbliebene Instandhaltung aus Erträgen nachgeholt, reduziert sich der Betrag in der Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage.

## Ev. Kirchengemeinde, Beispiel Modell 1

Bilanz per 31.12.2017 mit bewerteten Kirchen

Aktiva (in Tausend Euro)	Passiva (in Tausend Euro)
<b>A Anlagevermögen</b> I Immaterielle Vermögensgegenstände <b>II.1 Nicht realisierbares Sachanlagevermögen</b> a Unbebaute Grundstücke <span style="float: right;">0</span> b Bebaute Grundstücke <span style="float: right;">2.999</span> e Anlagen im Bau, geleistete Anzahlungen <span style="float: right;">1</span> <b>II.2 Realisierbares Sachanlagevermögen</b> a Unbebaute Grundstücke, Erbbaugrundstücke <span style="float: right;">527</span> b Bebaute Grundstücke <span style="float: right;">408</span> c Technische Anlagen und Maschinen <span style="float: right;">3</span> d Kunstwerke, Einrichtung und Ausstattung <span style="float: right;">1</span> g Anlagen im Bau, geleistete Anzahlungen <b>III Finanzanlagen</b> 1. Finanzanlagen <span style="float: right;">124</span> 2. Absicherung von Versorgungslasten 4. Ausleihungen und sonstige Wertpapiere <span style="float: right;">14</span> Sonderhaushalte, Sondervermögen und <b>IV Treuhandvermögen</b> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <span style="float: right;"><b>4.077</b></span>	<b>A Eigenkapital</b> I Vermögensgrundbestand <span style="float: right;">2.857</span> II Kircheninterne Vermögensbindungen 1. Pflichtrücklagen Betriebsmittelrücklage Ausgleichsrücklage Substanzerhaltungsrücklage <span style="float: right;">48</span> 2. Budgetrücklagen und weitere Rücklagen <span style="float: right;">75</span> 3. Korrekturposten für Rücklagen III Ergebnisvortrag <span style="float: right;">1</span> IV Bilanzergebnis <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <span style="float: right;"><b>2.981</b></span>
<b>B Umlaufvermögen</b> I Vorräte II Forderungen <span style="float: right;">5</span> III Liquide Mittel 1. Kurzfristig veräußerbare Wertpapiere 2. Kassenbestand, Bankguthaben, Schecks <span style="float: right;">8</span> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <span style="float: right;"><b>13</b></span>	<b>B Sonderposten</b> I Erhaltene Investitionszuschüsse <span style="float: right;">215</span> III Noch nicht verwendete zweckgebundene Spenden und Vermächnisse <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <span style="float: right;"><b>215</b></span>
<b>C Aktive Rechnungsabgrenzungsposten</b> <b>D Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <span style="float: right;"><b>Summe Aktiva: 4.090</b></span>	<b>C Rückstellungen</b> I.1 Versorgungsrückstellungen <span style="float: right;">886</span> III Sonstige Rückstellungen <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <span style="float: right;"><b>886</b></span>
	<b>D Verbindlichkeiten</b> 4. Darlehensverbindlichkeiten <span style="float: right;">5</span> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <span style="float: right;"><b>5</b></span>
	<b>E Passive Rechnungsabgrenzungsposten</b> <span style="float: right;">3</span> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <span style="float: right;"><b>3</b></span>
	<span style="float: right;"><b>Summe Passiva: 4.090</b></span>

Vermerk: Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen 1.860

## **2 Aktivierung mit dem Erinnerungswert von 1 Euro**

Dies Modell folgt der Vorgabe der Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen. Die Kirchen und Kapellen werden gemäß dem Wahlrecht in den Ordnungen in der Bilanz stets mit dem Erinnerungswert von 1 Euro nachgewiesen. Die für diese Gebäude ermittelten Werte werden nur für die interne Anlagenbuchhaltung zur Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen herangezogen. Unterbliebene Instandhaltung und nicht erwirtschaftete Abschreibungen werden im Anhang als Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen ausgewiesen.

Die Gliedkirchen, die diese Variante verwenden, begründen diese 1-Euro-Bilanzierung im Wesentlichen mit der nach dem kirchlichen Selbstverständnis grundsätzlichen Unveräußerlichkeit der Kirchgebäude 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.

### A) Auswirkungen auf die Bilanz: Aktivierung

In der Bilanz stehen je Kirche/Kapelle der Erinnerungswert von 1 Euro. Entsprechend liegt der Vermögensgrundbestand niedriger (vgl. nachfolgendes Bilanzbeispiel). Der Bilanzwert der Kirchen und Kapellen ist nicht Basis der Abschreibungen, diese können nicht stattfinden. [Nach dem Modell der Ev. Landeskirche in Württemberg wurde bereits für die 1-Euro-Regelung eine Sonderabschreibung durchgeführt.] Um das Ressourcenverbrauchskonzept dennoch umzusetzen, wird in der kirchlichen Doppik ein Abschreibungsäquivalent ermittelt, ggf. muss eine Sonderprogrammierung in der Finanzsoftware erfolgen. Das Abschreibungsäquivalent (analog einer Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage) wird dann nach dem Jahresüberschuss/-fehlbetrag im Bereich der Ergebnisverwendung geplant und aufgezeigt. In der erweiterten Kameralistik wird der in Höhe einer Abschreibung vorgegebene Zuführungsbetrag zur Substanzerhaltungsrücklage bzw. die nicht erwirtschaftete Abschreibung in der Anlagenbuchhaltung ermittelt.

Sollten nicht finanzierte Rückstellungen und Verbindlichkeiten erhebliche Beträge aufweisen, stehen bei diesem Modell nicht die ermittelten Sachwerte auf der Aktivseite gegenüber, so dass die Gefahr der bilanziellen Überschuldung deutlich gegeben ist.

Für ggf. unterbliebene Instandhaltung bei der Aufnahme in die erstmalige Eröffnungsbilanz ergibt sich die Änderung zum Modell 1, dass keine Minderung erfolgen kann.

Wenn eine ausreichende Höhe von Substanzerhaltungsrücklagen vorhanden ist (vgl. Modell 1, Beispiel 1.), die für eine Sanierung zur Verfügung stehen, braucht keine Deckungslücke im Anhang angesetzt zu werden.

Ist dies nicht der Fall (vgl. Modell 1, Beispiel 2.), wird der Instandhaltungsstau als Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen im Anhang ausgewiesen. Der Finanzierungsbedarf wird festgehalten.

Beispiele:

1. Ermittelter Wert: 5.000.000 Euro, Instandhaltungsstau: 3.000.000 Euro, Restwert: 2.000.000 Euro, Bilanzausweis: 1 Euro, Finanzmittel (und Substanzerhaltungsrücklage): 3.000.000 Euro.<sup>1</sup>

Aktiva		Passiva	
Nicht realisierbare Gebäude	1	Vermögensgrundbestand	1
Finanzanlagen	3.000.000	Substanzerhaltungsrücklage <sup>2</sup>	3.000.000
Summe	3.000.001	Summe	3.000.001

2. Ermittelter Wert: 5.000.000 Euro, Instandhaltungsstau: 3.000.000 Euro, Restwert: 2.000.000 Euro, Bilanzausweis: 1 Euro, keine Finanzmittel bzw. Substanzerhaltungsrücklage

Aktiva		Passiva	
Nicht realisierbare Gebäude	1	Vermögensgrundbestand	1
Summe	1	Summe	1
Vermerk: Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen: 3.000.000			

Für die Berechnung des Abschreibungsäquivalents bzw. der Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage (unabhängig von einer Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen) ergibt sich gegenüber der Ermittlung der entsprechenden Abschreibung im Modell 1 die Änderung, dass nicht vom Bilanzwert ausgegangen werden kann, sondern dass der intern ermittelte Wert bzw. die AHK durch die Nutzungsdauer geteilt wird.

Sollte ein Kirchengebäude doch einmal entwidmet werden und zum Verkauf stehen, wären die Einnahmen (doppisch: außerordentlichen Erträge) höher als beim Modell 1 zu erwarten. Nicht zahlungswirksame Ausgaben (doppisch: Außerordentliche Verluste) sind nicht zu befürchten. Ein positives Verkaufsergebnis würde das vorher vermittelte Bild der Vermögenslage in Zweifel stellen. Eine für das Kirchgebäude bestehende und eine im Anhang ausgewiesene Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen soll durch den Verkauf aufgelöst werden.

<sup>2</sup> Werden keine Substanzerhaltungsrücklagen ausgewiesen, ist der Vermögensgrundbestand entsprechend auf 3.000.001 Euro.

**B) Auswirkungen auf die Abschreibung und somit auf den Haushalt – Höhe der Substanzerhaltungsrücklage**

Laut § 60 Abs. 2 gilt auch für dieses Modell das Ressourcenverbrauchskonzept, so dass auch hier die - einer Abschreibung der ermittelten Sachwerte entsprechenden - Werte der Substanzerhaltungsrücklage zugeführt werden sollen oder, wenn keine Finanzdeckung möglich ist, ein nicht zahlungswirksames Ergebnis bzw. eine Deckungslücke aufgezeigt werden soll. Ein Bedarf an Substanzerhaltung ist somit gegeben, aber der Substanzwert wird nicht analog ausgewiesen. Das Anlagevermögen (nicht realisierbar) wird nicht durch tatsächliche Abschreibungen (Ressourcenverbrauch) gemindert, da als Wert 1 Euro ausgewiesen wird. Ein der Abschreibung entsprechendes Absinken des Wertes beim Sachanlagevermögen findet nur beim realisierbaren Vermögen statt, so dass dies beim Vergleich von Bilanzen verschiedener Landeskirchen berücksichtigt werden muss.

Für die Haushaltswirtschaft ergibt sich gegenüber dem Modell 1 der Unterschied, dass für Kirchgebäude keine Abschreibung angesetzt werden kann. Um dem Ressourcenverbrauch dennoch abzubilden, wird eine Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage in analoger Höhe veranschlagt (in der kirchlichen Doppik als Abschreibungsäquivalent nach § 60 Abs. 2 - in Ergänzung an den Jahresüberschuss/-fehlbetrag, als (teilweise) Ergebnisverwendung). Dies mindert das Bilanzergebnis.

Gelingt die Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage für Kirchgebäude, stellt sich dies in der Bilanz als Zuwachs von Vermögen (Aktivmehrung: Finanzanlagen, Passivmehrung: Substanzerhaltungsrücklage) dar, der jedoch in Wirklichkeit nicht stattfindet, da dem Zuwachs des Vermögens der Verlust an Vermögen durch die Abnutzung des Gebäudes entgegensteht, die jedoch nicht dargestellt wird. Stehen für die Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage keine Finanzmittel zur Verfügung, wird in der erweiterten Kameralistik ein nicht zahlungswirksames Ergebnis nachrichtlich in der Bilanz ausgewiesen, in der kirchlichen Doppik wird das Abschreibungsäquivalent als Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen aufgenommen. Dies gilt auch für den unter dem Modell 1 dargestellten Fall II, dass nicht zahlungsrelevante Erträge (aus der Auflösung nicht finanzierter Rückstellungen) vorliegen und somit das Bilanzergebnis ausgeglichen dargestellt werden würde.

Erträge aus Jahresüberschüssen der Folgejahre sollen bevorzugt dafür vorgesehen werden, entweder die Substanzerhaltungsrücklage und Finanzanlagen auf Sollhöhe aufzufüllen und somit die Deckungslücke zu mindern. Oder es werden aus den Überschüssen Substanzerhaltungsmaßnahmen durchgeführt. Auch damit wird ein nicht zahlungswirksamer Ergebnisvortrag oder die Deckungslücke im Anhang entsprechend aufgelöst, jedoch nicht das Anlagevermögen im entsprechenden Umfang aufgefüllt, weil der Wert bei 1 Euro stehen bleibt.

**C) Sanierungsmaßnahmen: Keine Aktivierung**

Wenn die Substanzerhaltungsrücklage ihren Zweck erfüllen soll und der Sanierung/Erneuerung von Kirchen und Kapellen für Entnahmen zur Verfügung steht, entfallen die bisher enthaltenen Beträge aus der Bilanz – ebenso die Finanzanlagen zur Deckung der Substanzerhaltungs-

rücklage - und sind nicht im steigenden Wert des entsprechenden Sachvermögens zu sehen, da dieser auf 1 Euro konstant bleibt. Der Wert der Sanierung/Erneuerung ist nicht direkt nachvollziehbar.

Ist eine Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen im Anhang vorhanden, und es können aus anderen Geldmitteln Sanierungen/Erneuerungen durchgeführt werden, wird dieser entsprechend aufgelöst.

**D) Sonstige Auswirkungen**

Für die Ermittlung der Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage gemäß Ressourcenverbrauch müssen gesonderte Rechnungen geführt werden, der Bilanzwert kann aus dem Finanzwesen (Anlagenrechnung) nur mit Sonderaufwand für die Einstellung des Erinnerungswertes in die Bilanz gelangen. Die Verantwortung, die den kirchlichen Organen mit der Überantwortung der Kirchengebäude auferlegt wurde, ist nicht sichtbar. Sanierungs-/Erneuerungsanstrengungen finden keinen Ausdruck in der Bilanz, im Substanzvermögen. Eine bilanziell aufgezeigte Überschuldung kann die Motivation der Beteiligten beeinträchtigen.

Die Gliedkirchen, die dieses Modell anwenden, erwarten, dass mit dem Einstellen von Kirchen und Kapellen in die Bilanz mit einem Euro bei der Öffentlichkeit kein falsches Bild vom „Reichtum“ der Kirche erweckt werden könne. Begehrlichkeiten bei verschiedenen Gruppen wie z.B. bei Mitarbeiter/innen oder Zuwendungsempfängern würden beim 1 Euro -Modell erst gar nicht geweckt werden. Die Darstellung des Erinnerungswertes sei realistisch, denn diese Gebäude hätten keinen Marktwert. Sie seien per se unveräußerbar und für Dritte nicht nutzbar. Im Krisenfall seien die sonst dargestellten Werte möglicherweise nicht realisierbar und erweckten ein falsches Bild von der tatsächlichen Vermögenslage.

Auf den Ressourcenverbrauch wird bei diesem Modell zwar auch hingewiesen, er ist aber nicht direkt nachvollziehbar, denn ein Teil der Vermögenswerte wird nicht entsprechend reduziert, da eine Abschreibung nicht mehr möglich ist, und Erneuerungen/Sanierungen finden keine Bewertung.

Beispiel für die gleiche Bilanz wie vorab, nun nach Modell 2:

Nachfolgend wird das Beispiel in Modell 1 für eine (Eröffnungs-)Bilanz mit Aufnahme von einem Erinnerungswert von 1 Euro je Kirche/Kapelle aufgezeigt. Entsprechend ist der Betrag der bebauten Grundstücke des nicht veräußerbaren Sachanlagevermögens erheblich niedriger als in Modell 1, wegen des Ausweises von Tausend Euro hier sogar nicht sichtbar. Ebenso weist entsprechend der Vermögensgrundbestand einen erheblich niedrigeren Wert aus: - 144.000 Euro. Das Ergebnis zeigt eine Überschuldung auf.

Da der negative Vermögensgrundbestand nicht durch Rücklagen aufgewogen werden kann, muss ein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ stattdessen ausgewiesen werden, dies ist hier nicht dargestellt. Wird die unterbliebene Instandhaltung aus Einnahmen (doppisch: Erträgen) nachgeholt, reduziert sich der Betrag in der Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen im Anhang.



## Ev. Kirchengemeinde, Beispiel Modell 2

Bilanz per 31.12.2017, Kirchen mit 1 Euro bewertet

## Aktiva (in Tausend Euro)

<b>A Anlagevermögen</b>	
I Immaterielle Vermögensgegenstände	
<b>II.1 Nicht realisierbares Sachanlagevermögen</b>	
a Unbebaute Grundstücke	0
b Bebaute Grundstücke	0
e Anlagen im Bau, geleistete Anzahlungen	0
<b>II.2 Realisierbares Sachanlagevermögen</b>	
a Unbebaute Grundstücke, Erbbaugrundstücke	527
b Bebaute Grundstücke	408
c Technische Anlagen und Maschinen	3
d Kunstwerke, Einrichtung und Ausstattung	1
g Anlagen im Bau, geleistete Anzahlungen	
<b>III Finanzanlagen</b>	
1. Finanzanlagen	124
2. Absicherung von Versorgungslasten	
4. Ausleihungen und sonstige Wertpapiere	14
Sonderhaushalte, Sondervermögen und	
<b>IV Treuhandvermögen</b>	
	<b>1.077</b>
<b>B Umlaufvermögen</b>	
I Vorräte	
II Forderungen	5
III Liquide Mittel	
1. Kurzfristig veräußerbare Wertpapiere	
2. Kassenbestand, Bankguthaben, Schecks	8
	<b>13</b>
<b>C Aktive Rechnungsabgrenzungsposten</b>	
<b>D Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>	
<b>Summe Aktiva:</b>	<b><u>1.090</u></b>

Vermerk: Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen **1.860**

## Passiva (in Tausend Euro)

<b>A Eigenkapital</b>		
I Vermögensgrundbestand	-144	
<b>II Kircheninterne Vermögensbindungen</b>		
1. Pflichtrücklagen		
a Betriebsmittlrücklage		
b Ausgleichsrücklage		
c Substanzerhaltungsrücklage	48	
2. Budgetrücklagen und weitere Rücklagen	75	
<b>III Ergebnisvortrag</b>	1	
<b>IV Bilanzergebnis</b>		-19
<b>B Sonderposten</b>		
I Erhaltene Investitionszuschüsse	215	
III Noch nicht verwendete zweckgebundene Spenden und Vermächtnisse		
		<b>215</b>
<b>C Rückstellungen</b>		
I.1 Versorgungsrückstellungen	886	
III Sonstige Rückstellungen		
		<b>886</b>
<b>D Verbindlichkeiten</b>		
4. Darlehensverbindlichkeiten	5	
		<b>5</b>
<b>E Passive Rechnungsabgrenzungsposten</b>	3	
		<b>3</b>
<b>Summe Passiva:</b>		<b><u>1.090</u></b>