

**Richtlinien
für die Erfassung, Bewertung und Bilanzierung des kirchlichen
Vermögens und der Schulden (Bewertungs- und
Bilanzierungsrichtlinien - BewBilRL)**

Vom 15. November 2011

(GVBl. S. 241)

Der Evangelische Oberkirchenrat erlässt aufgrund von § 5 Abs. 2 KVHG i.V.m. Artikel 78 Abs. 2 Nr. 4 GO folgende Richtlinien:

Inhaltsverzeichnis

1 Grundlagen

- 1.1 Zweck
- 1.2 Ziele der Erfassung, Bewertung und Bilanzierung
 - 1.21 Allgemeine Ziele
 - 1.2.2 Standardisierung der Bilanzerstellung
- 1.3 Allgemeine Grundsätze für die Erfassung
 - 1.31 Begriffsbestimmung: Inventur
 - 1.3.2 Inventurgrundsätze
 - 1.3.3 Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungsverfahren
 - 1.3.4 Inventurrichtlinien
- 1.4 Allgemeine Grundsätze für die Bewertung
- 1.5 Allgemeine Grundsätze für die Bilanzierung

2 Bilanzgliederung für kirchliche Körperschaften

- 2.1 Allgemeine Grundsätze für die Bilanzgliederung
- 2.2 Nicht realisierbares und realisierbares Sachanlagevermögen
- 2.3 Weitere kirchliche Besonderheiten der Bilanzgliederung

3 Erläuterungen und Hinweise zu ausgewählten Posten der Bilanz

- 3.1 Aktiva
 - A Anlagevermögen
 - A I Immaterielle Vermögensgegenstände

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

A II 4 Kulturgüter, Kunstwerke, besondere sakrale oder liturgische Gegenstände

A III 6 Geringwertige Wirtschaftsgüter

A IV Sonder- und Treuhandvermögen

A V Finanzanlagen

B I Vorräte

B II Forderungen

A 0 + D Eventualpositionen

3.2 Passiva

A Reinvermögen

A I Vermögensgrundbestand

A II Rücklagen, Sonst. Vermögensbindungen

A II 1 c Substanzerhaltungsrücklage

A III Ergebnisvortrag

A IV Bilanzergebnis

B Sonderposten

B I Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen

B II Zweckgebundene Spenden, Vermächtnisse usw.

B III Erhaltene Investitionszuschüsse u.ä.

B IV Verpflichtungen gegenüber Treuhandvermögen

C Rückstellungen

D Verbindlichkeiten

4 Konsolidierung

5 Grundsätze für die erstmalige Eröffnungsbilanz

Anlage 1 zu Nummer 2.1

Anlage 2 zu Nummer 3.1 A II 1 + 2

1 Grundlagen

Das Gebot der Sicherung stetiger Aufgabenerfüllung verlangt, dass die Belastungen der laufenden kirchlichen Arbeit nicht deren Zukunftsfähigkeit beeinträchtigen. Das Kirchliche Gesetz über die Vermögensverwaltung und die

Haushaltswirtschaft in der Evangelischen Landeskirche in Baden (KVHG) sieht deshalb vor, dass das Vermögen und die Schulden sowie die jährliche Veränderung des Reinvermögens 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 die vom zuständigen Beschlussorgan verabschiedete Haushaltsplanung. 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 kirchlichen 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 des 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 des KVHG.

1.1 **Zweck**

Im Rahmen dieser Richtlinien werden insbesondere die kirchenspezifischen Regelungen und Besonderheiten dargestellt und erläutert.

1.2 **Ziele der Erfassung, Bewertung und Bilanzierung**

1.2.1 **Allgemeine Ziele**

Die erstmalige Eröffnungsbilanz (§ 9 KVHG) bildet den Ausgangspunkt und den Bezugsrahmen der kirchlichen Rechnungslegung. Sie hat für die einzelne kirchliche Organisation und ihre Entwicklung ebenso wie für externe Adressaten erhebliche Bedeutung. Die zentralen Anliegen der kirchlichen Bilanzierung sind:

1. realistische Dokumentation des gesamten kirchlichen Vermögens und der Schulden sowie der jährlichen Veränderung des Reinvermögens,
2. Verbesserung der Transparenz,
3. nachhaltige Sicherung der Aufgabenerfüllung,
4. Verlässlichkeit und Handhabung ohne hohen Verwaltungsaufwand.

Nicht der Gläubigerschutz - wie im Handelsrecht - oder steuerliche Aspekte, sondern die Gebote der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung und der Generationengerechtigkeit stehen im Blickpunkt kirchlichen Interesses (§ 2 Abs. 4 KVHG). 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 Sachanlagevermögen entgegengewirkt (siehe Nummer 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 über die Gliedkirchen der EKD einheitlich gestaltet werden. Daher wurden soweit möglich und zweckmäßig die von den Gliedkirchen der EKD gemeinsam vereinbarten Richtlinien übernommen.

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**

§ 4 Abs. 1 KVHG 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:

1. Vollständigkeit,
2. Richtigkeit,
3. grundsätzliche Einzelerfassung,
4. Dokumentation und
5. Nachprüfbarkeit.

1.3.3 **Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungsverfahren**

Mit gleich bleibender Menge und gleich bleibendem Wert (vgl. § 240 Abs. 3 HGB) können Vermögensgegenstände des beweglichen 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 (§ 4 Abs. 3 KVHG).

Gleichartige bewegliche Vermögensgegenstände oder Vorräte oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer

Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert ausgewiesen werden (§ 4 Abs. 4 KVHG).

1.3.4 **Inventurrichtlinien**

Für die Durchführung der Inventur und die Aufstellung des Inventars gelten die gesondert erlassenen Inventurrichtlinien.

1.4 **Allgemeine Grundsätze für die Bewertung**

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

1. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Bilanzstichtag grundsätzlich einzeln zu bewerten (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 KVHG).
2. Es ist vorsichtig (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 KVHG) und periodengerecht zu bewerten.
3. Vorhersehbare Risiken und (Wert-)Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.
4. (Wert-)Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
5. 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 (§ 9 Abs. 2 KVHG) als fiktive Anschaffungs-/ Herstellungskosten fortgeführt und ggf. abgeschrieben. Die Wertansätze in den Eröffnungsbilanzen der folgenden Haushaltsjahre müssen mit denen der Schlussbilanz der jeweiligen Vorjahre übereinstimmen. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatz- und Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 und 4 KVHG).

Für die Erfassung und Bewertung sind für neu zugehende Vermögensgegenstände grundsätzlich die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde zu legen (§ 6 Abs. 1 KVHG). Abweichend davon ist bei Neubauten ein Abschlag von 20 % auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorzunehmen (Nummer 2.2 Anlage 2 zur SuberhR-RVO). Zur Ermittlung der Anschaffungs- und

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 gilt abweichend davon grundsätzlich der Bruttoausweis von Versorgungslasten und deren Absicherung (siehe Nummer 3.2 Passiva B IV).

Herstellungskosten gelten die handelsrechtlichen Vorschriften entsprechend (§ 255 Abs. 1 HGB - Anschaffungskosten und § 255 Abs. 2 bis 3 HGB - Herstellungskosten).

Soweit diese Richtlinien oder andere kirchliche Vorschriften dem nicht entgegenstehen, kann bei der Bewertung auf die entsprechenden Regelungen für die Kommunen in Baden-Württemberg zurückgegriffen werden.

1.5 **Allgemeine Grundsätze für die Bilanzierung**

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

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 (§ 86 KVHG).

Im Anhang sind die angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden anzugeben sowie Abweichungen zu den bisher angewandten Methoden zu begründen. Haftungsverhältnisse, die nicht in der Bilanz ausgewiesen sind, sowie Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre, insbesondere Bürgschaften, Gewährleistungsverträge, in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen und Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften sind im Anhang anzugeben. Darüber hinaus sind die Deckungslücke der Substanzerhaltungsrücklage aus der unterbliebenen Instandhaltung und die Unterschreitung der Mindestrücklagen im Anhang anzugeben (§ 79 Abs. 1 Nr. 4 KVHG).

2 **Bilanzgliederung für kirchliche Körperschaften**

2.1 **Allgemeine Grundsätze für die Bilanzgliederung**

Die Bilanz wird in Kontoform aufgestellt. Dafür ist die einheitliche Gliederung der Aktiva und Passiva zugrunde zu legen (§ 78 Abs. 1 i.V.m. Anlage 2 KVHG). 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 zu 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 1 verwiesen.

In Analogie zu § 265 Abs. 1 HGB bestimmt § 5 Abs. 1 Nr. 4 KVHG, 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 Haushalts-jahres anzugeben (§ 78 Abs. 2 KVHG). Erhebliche Unterschiede sind zu erläutern.

2.2 **Nicht realisierbares und realisierbares Sachanlagevermögen**

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

1. nicht realisierbares Sachanlagevermögen (= 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
2. realisierbares Sachanlagevermögen (= für die Erfüllung des kirchlichen Auftrages genutztes Vermögen, welches jedoch nach allgemeinen Vorstellungen grundsätzlich marktfähig ist sowie ursprünglich nicht realisierbares Sachanlagevermögen, welches aufgrund ausdrücklicher Beschlüsse zur Veräußerung freigegeben - umgewidmet - wurde). Hierzu gehören im Bereich des immobilien Vermögens, insbesondere Gemeinde- und 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 Gemeindearbeit, besondere kirchliche Dienste und Angebote, die Pfarrwohnung usw. haben. Soweit die bauliche Struktur hier keine separate Bewertung und Zuordnung ermöglicht und sonst keine Kirche für die regelmäßigen Gottesdienste zur Verfügung steht, sollen diese einheitlich dem nicht realisierbaren Sachanlagevermögen zugeordnet werden. Regelmäßig sind dabei Gottesdienste, die periodisch wiederkehrend, mindestens vierzehntägig stattfinden.

Gemäß § 6 Abs. 2 i.V.m. § 8 Abs. 1 KVHG (unmittelbar und überwiegend zu gottesdienstlichen Zwecken genutzte und nach dem kirchlichen Selbstverständnis unveräußerbare Gebäude) ist der überwiegende Teil des nicht realisierbaren Sachanlagevermögens in der Bilanz jeweils mit 1 Euro auszuweisen.

2.3 **Weitere kirchliche Besonderheiten der Bilanzgliederung**

Sondervermögen zählt nicht zu den Vermögensarten. Es handelt sich dabei um kirchliche Werke und Einrichtungen oder Stiftungen ohne eigene Rechtsper-

sönlichkeit, die aus dem kirchlichen Haushalt organisatorisch ausgegliedert sind. Zu Sondervermögen siehe Nummer 3.1 Aktiva A IV und 3.2 Passiva B 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 ausgewiesen¹. Da die Rücklagenbewirtschaftung, die kaufmännisch gesehen eine Ergebnisverwendung ist, in den Jahresrechnungen bereits enthalten ist, 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.

¹ Entsprechend steht am Ende der Aktivseite nicht die kaufmännische Position: „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“, sondern „Nicht durch Reinvermögen gedeckter Fehlbetrag“.

Teile des Anlagevermögens unterliegen der Abnutzung durch den Gebrauch für die kirchliche Aufgabenerfüllung. Diese Abnutzung wird durch die **Abschreibung** dokumentiert.

Kirchliches Sachanlagevermögen ist linear abzuschreiben, das heißt, dass der ermittelte Wert durch die Nutzungsdauer geteilt wird.

Für Abschreibungen des beweglichen und unbeweglichen Anlagevermögens (§ 7 KVHG) sind die Nutzungsdauern gemäß Anlage 1 zur SuberhR-RVO (§ 7 Abs. 1 i.V.m. § 98 Abs. 2 Nr. 3 KVHG) zugrunde zu legen. Darüber hinaus ist dort geregelt, dass bei nicht aufgeführten Vermögensgegenständen die Abschreibungstabelle der Kommunen gilt. Im Übrigen sollen die steuerlichen Nutzungsdauern herangezogen werden.

Zuschreibungen des beweglichen und unbeweglichen Anlagevermögens erfolgen nur nach außerplanmäßigen Abschreibungen als sog. Wertaufholung (vgl. §§ 253 HGB; § 7 Abs. 1 EStG). Danach ist der Wert nach Wegfall der Gründe für die Abschreibung wieder entsprechend zu erhöhen (§ 7 Abs. 1 KVHG i.V.m. § 7 RVO-KVHG).

A I **Immaterielle Vermögensgegenstände**

Immaterielle Vermögensgegenstände sind Aktiva in der Bilanz, die keine stofflichen bzw. materiellen Vermögenswerte darstellen, z.B. Rechte, Patente, Lizenzen.

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wie z.B. selbst programmierte Software dürfen nicht als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden (§ 8 Abs. 4 KVHG).

A II **1 und 2 und A III 1 und 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 gilt auch beim bilanziellen Nachweis der unmittelbar kirchlich genutzten Gebäude, die dem „nicht realisierbaren Sachanlagevermögen“ zugeordnet werden (Kirchen und Kapellen), Folgendes:

In der Konsequenz von § 6 Abs. 2 KVHG sind diese Gebäude mit dem Erinnerungswert von 1 Euro zu aktivieren. Die für diese Gebäude ermittelten Werte werden nur für die interne Anlagenbuchhaltung zur Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen und für Bauunterhaltungsaufwendungen herangezogen.

gen. Grund ist im Wesentlichen die nach dem kirchlichen Selbstverständnis grundsätzliche Unveräußerlichkeit der Kirchengebäude sowie der Hinweis auf die Gefahr, dass die anderenfalls im Sachanlagevermögen dargestellten Werte aufgrund fehlender Marktfähigkeit im Krisenfall nicht realisierbar sind und damit ein falsches Bild von der tatsächlichen Lage vermittelt würde.

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:

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

Unter Berücksichtigung der im kommunalen Bereich dazu diskutierten Modelle gilt für den Bereich unserer Landeskirche grundsätzlich das folgende Bewertungskonzept:

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 für das Gebäude Wertminderungen aufgrund der Nutzung vorgenommen werden, soll dies auch für den zugehörigen Grund und Boden gelten. Auch die Regelung des § 6 Abs. 2 KVHG, wonach Kirchen und Kapellen mit 1 Euro in die Bilanz aufgenommen werden, soll sich auf den Grund und Boden auswirken, so dass er ebenso mit 1 Euro aufgenommen wird.

Wenn zeitnahe Anschaffungskosten nicht vorliegen¹, können für die Ermittlung eines Grundstückswertes die zum Bewertungsstichtag aktuellen örtlichen Bodenrichtwerte der Gutachterausschüsse der jeweiligen politischen Gemeinde herangezogen werden. Laut der Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (§ 16 Abs. 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 Grundstücks ab, so können Zu- oder Abschläge vorgenommen werden.

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 Grundstückswert zu Ackerwerten übrig bleiben, ebenso sollen eingeflossene Ressourcen, wie z.B. Erschließungskosten, noch im Wert abgebildet werden.

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

In Zweifelsfällen können anhand der Kaufpreissammlung des Gutachterausschusses für Grundstückswerte der jeweiligen politischen Gemeinde (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 bei Grund und Boden 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 (§ 9 Abs. 3 KVHG). Dies gilt unabhängig von der Zuordnung der Gebäude zum „nicht realisierbaren Sachanlagevermögen/1 Eu-

¹ also z. B. bei der Anschaffung von bebauten Grund und Boden oder bei Schenkungen

ro-Bewertung“ oder zum „realisierbaren Sachanlagevermögen“. Daher gelten folgende zwei Abstufungen:

1. Neu- und Anbauten (nach der erstmaligen Eröffnungsbilanz angeschaffte / fertig gestellte Gebäude) sollen mit den fortgeschriebenen Anschaffungs-/ Herstellungskosten vermindert um einen Abschlag von 20 % aktiviert werden.

Der Abschlag von 20 % berücksichtigt, dass mit der Substanzerhaltungsrücklage ein Erhaltungswert und kein Neubauwert angestrebt wird.

2. Für Gebäude, die vor der erstmaligen Eröffnungsbilanz angeschafft / fertig gestellt wurden, ist der auf den Stichtag der erstmaligen Eröffnungsbilanz indizierte Gebäudeversicherungswert heranzuziehen. Dazu ist folgende Formel zu verwenden:

Gebäudeversicherungswert X Baukostenindex X 0,8.

Der Abschlag von 20 % berücksichtigt auch hier, dass mit der Substanzerhaltungsrücklage, anders als beim reinen (indexierten) Gebäudeversicherungswert, ein Erhaltungswert und kein Neubauwert angestrebt wird.

Maßgeblicher Hintergrund für diese Vereinfachungsregelungen ist die in § 2 Abs. 4 KVHG vorgesehene Realisierung des Ressourcenverbrauchs-konzeptes. Deshalb kommt es bei der Wertermittlung nach diesen Methoden nicht darauf an, möglichst präzise einen – bei Gebäuden des nicht realisierbaren Sachanlagevermögens ohnehin nicht vorhandenen – Marktwert zu ermitteln. Im Vordergrund steht vielmehr die Erlangung einer realistischen Bemessungsgrundlage für die Erwirtschaftung des mit der Gebäudenutzung verbundenen Ressourcenverbrauchs (§ 2 Abs. 6 KVHG) nach einheitlichen Grundsätzen. Weitere Regelungen dazu finden sich in den Anlagen 1 und 2 der SuberhR-RVO.

In den Fällen des § 6 Abs. 2 KVHG, wonach Kirchen und Kapellen pauschal mit 1 Euro bilanziert werden, ist die Realisierung des Ressourcenverbrauchs-konzeptes mittels einer kalkulatorischen Abschreibung zu gewährleisten (§ 2 Abs. 6 S. 1 KVHG). Das bedeutet, dass für die Ermittlung der Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage intern eine Gebäudebewertung nach den o.g. Grundsätzen erfolgen muss.

Erhaltene **Investitionszuschüsse** sind nicht von dem geförderten Aktivposten abzusetzen. Diese sind bei Vorliegen der Voraussetzungen mit ihrem (Rest-)Wert unter der Position B III „Erhaltene Investitionszuschüsse u.ä.“ als Sonderposten zu passivieren und über die Nutzungsdauer bzw. nach Vorgabe des Zuschussgebers ergebniswirksam aufzulösen (siehe Nummer 3.2 Passiva

B III). Andernfalls erhöht der Zuschuss unmittelbar den Vermögensgrundbestand.

Mit einer Minderung des gemäß Nummer 1 oder 2 ermittelten Wertes geht die Festlegung einer Restnutzungsdauer einher, da sich diese auf die Höhe des zu erwirtschafteten Ressourcenverbrauchs auswirkt¹. Der ermittelte Restwert ergibt geteilt durch die Restnutzungsdauer den ursprünglichen jährlichen Abschreibungsbetrag. Nach sorgfältiger Abwägung der Gegebenheiten sind die in der Anlage 1 zur SuberhR-RVO genannten Nutzungsdauern zu verwenden². Die Festlegung des individuellen Gebäudealters zum Zeitpunkt der erstmaligen Eröffnungsbilanz erfolgt durch den Evangelischen Oberkirchenrat anhand der Aufzeichnungen über die letzte Hauptrenovierung. Ist diese nicht mehr feststellbar bzw. vor 1984 erfolgt, wird pauschal ein Gebäudealter von 30 Jahren unterstellt. Eine Hauptrenovierung ist die grundlegende Instandsetzung, Instandhaltung oder Erneuerung von Bauwerken soweit von den maßgeblichen sieben Renovierungsbereichen (1. Heizung, 2. Sanitär, 3. Elektroinstallationen, 4. Fenster, 5. Dach, 6. Fassade, 7. Boden) mindestens bei fünf der Renovierungsbereiche der ursprüngliche Stand der Nutzbarkeit bzw. mindestens der zum Zeitpunkt der Renovierung aktuelle Stand der Technik hergestellt wurde und durch die Renovierungsmaßnahme Kosten von über 70% des auf den Stichtag der erstmaligen Eröffnungsbilanz nach der o.g. Formel indizierten Gebäudeversicherungswertes entstanden sind.

Falls größere **Baumängel** bekannt sind, kann dies ebenfalls erhöhend beim Gebäudealter berücksichtigt werden.

Sind entsprechend der bereits zurückgelegten Nutzungsdauer keine Rücklagen in ausreichender Höhe vorhanden, sind Lasten für größere Baumängel bzw. ein **Instandhaltungsstau** festzuhalten. Diese Werte sind in der Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage im Anhang auszuweisen (§§ 9 Abs. 4 und 79 Abs. 1 Nr. 4 KVVH). Dieses Verfahren gilt auch für die nach § 6 Abs. 2 KVVH zu bewertenden Gebäude (1-Euro-Bewertung). Die in der laufenden Haushaltsführung nicht erwirtschafteten Abschreibungen sind als Davon-Vermerk bei Ergebnisvortrag und Bilanzergebnis auszuweisen, der im Anhang zu erläutern ist.

Die „Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage“ ist nach Durchführung einer Sanierung bis zu der Höhe deren Kosten aufzulösen, eine Aktivierung beim

¹ 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.

² Die vergleichsweise kurzen Nutzungsdauern der steuerlichen Sätze würden die zu erwirtschaftenden 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.

Gebäudewert findet entsprechend statt. Grundsätzlich sind **unselbstständige 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. Im Zweifel sind diese als eigenes Anlagegut aufzunehmen, da dann eine kürzere Nutzungsdauer gilt und somit die Bildung einer ausreichenden Substanzerhaltungsrücklage sichergestellt ist.

Für technische Anlagen, die vor der erstmaligen Eröffnungsbilanz angeschafft wurden, kann eine Bewertung mit den in der bis zum 31. Dezember 2011 geltenden SuberhR-RVO genannten Pauschalsätzen erfolgen, wenn die Bewertung ansonsten nicht oder nur mit erheblichem Verwaltungsaufwand möglich wäre.

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.

Evtl. Wertverbesserungen sind als nachträgliche Anschaffungs-/ Herstellungskosten zu aktivieren.

Die Unterscheidung, welche Kosten aktiviert werden, erfolgt durch die Veranschlagung in Gruppierung 95. Dort sind im Unterschied zur Gruppierung 51 wertsteigernde und werterhaltende Maßnahmen zu veranschlagen. Nur letztere dürfen aus der Substanzerhaltungsrücklage finanziert werden und damit zur Verlängerung der Nutzungsdauer führen. Schönheitsreparaturen sind daher unter der Gruppierungsnummer 5121 bzw. 5125 (Pfarrdienstwohnungen) zu veranschlagen.

Details zu den wichtigsten Gründen für die 1-Euro-Bewertung und den damit verbundenen Folgefragen finden sich in Anlage 2.

A II 4 **Kulturgüter, Kunstwerke, besondere sakrale oder liturgische Gegenstände**

Kulturgüter und Kunstgegenstände für die eine spezielle Kunst-/Ausstellungsversicherung abgeschlossen ist, sind mit dem Versicherungswert zu aktivieren. Die über die landeskirchliche Inventarversicherung pauschal versicherten bzw. überhaupt nicht dauerhaft im Rahmen einer Kunst-/Ausstellungsversicherung versicherten Kulturgüter und Kunstgegenstände ohne vorhandenes Wertgutachten werden mit dem Erinnerungswert von 1 Euro bewertet. Sehr alte litur-

gische Gegenstände gelten als solche Kunstgegenstände, neue sollen zum Anschaffungs-/Herstellungswert in die Bilanz aufgenommen werden. Die Zuständigkeit für die Bewertung von Kulturgütern und Kunstgegenständen liegt beim Evangelischen Oberkirchenrat (Kirchenbauamt). Kulturgüter und Kunstgegenstände unterliegen keiner Abschreibung.

A III 6 **Geringwertige Wirtschaftsgüter**

Selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter mit einem Wert von bis zu 400 Euro ohne Umsatzsteuer (geringwertige Wirtschaftsgüter) werden direkt als Aufwand erfasst und können inventarisiert aber bilanziell nicht erfasst werden (§ 4 Abs. 2 KVBHG i.V.m. § 4 RVO-KVBHG). Dies gilt jedoch nicht für Gegenstände, die eine Sachgesamtheit darstellen und deren Anschaffungswert insgesamt über 400 Euro liegt (z.B. die Bestuhlung im Gemeindehaus).

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 IV „Verpflichtungen gegenüber Treuhandvermögen“.

Zu den Sondervermögen zählen insbesondere selbst abschließende kirchliche Werke und Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Diese Sondervermögen sollen in der Bilanz der jeweiligen 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 Teil-Bilanz ausgewiesen. Wird keine konsolidierte Bilanz erstellt, sind die Sondervermögen im Anhang zur Bilanz darzustellen (§ 8 RVO-KVBHG).

Der bilanzielle Nachweis von Treuhandvermögen ist aufgrund des teilweise erheblichen Bestandes für kirchliche Organisationen von besonderer Bedeutung. Gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung wird das treuhänderisch übernommene Vermögen eigentlich nicht beim Treuhänder, sondern beim Treugeber bilanziert. Allerdings wird das Treuhandvermögen, z.B. auf der Ebene der Landeskirche, treuhänderisch verwaltet; eine konkrete Zuordnung zu den jeweiligen Untergliederungen (Kirchengemeinden, Kirchenbezirke), um es dort zu bilanzieren, ist nicht möglich.

Damit es überhaupt erfasst wird, ist das Treuhandvermögen dann beim Treuhänder auf der Aktivseite und die damit verbundenen Verpflichtungen als Sonderposten (§ 19 KVBHG) auf der Passivseite in die Bilanz aufzunehmen. Wird das Treuhandvermögen beim Treuhänder zusammen mit seinen Finanzanlagen

verwaltet, kann die Aktivierung unter der Bilanzposition A V „Finanzanlagen“ erfolgen.

A V Finanzanlagen

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. So sind beispielsweise nach § 6 Abs. 4 KVHG 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).

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 (5 % des Nominalwertes oder 50.000 Euro) können im Jahr des Kaufes ergebnisrelevant werden (§ 6 RVO-KVHG).

Stückzinsen sind nicht nach Fälligkeit abzugrenzen.

Für die übrigen Finanzanlagen ohne festen Rückzahlungsanspruch (Fonds, Anleihen mit Währungsrisiko etc.) ist das Wertrisiko in der Regel durch Abschreibungen in der Bilanz aufzuzeigen, mindestens aber im Anhang (§ 79 KVHG) 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. 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 § 6 Abs. 3 KVHG:

„Unterschreitet am Ende des Haushaltsjahres bei den Finanzanlagen die Summe der Marktwerte die Summe der Buchwerte, 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). Ist nach spätestens drei Jahren keine oder nur eine teilweise Wertaufholung erfolgt, muss der Korrekturposten ergebnisrelevant über den Haushalt aufgelöst werden.

Wird kein Korrekturposten für Wertschwankungen gebildet, muss die o.g. Differenz zwischen der Summe der Marktwerte und der Buchwerte unmittelbar ergebnisrelevant abgeschrieben werden (§ 6 Abs. 3 S. 4 KVHG).

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 für unsere Landeskirche zuständige Versorgungskasse die unmittelbaren Versorgungslasten unserer Landeskirche abdeckt. Diese Regelung gilt nur für die Landeskirche.

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 beim Anlagevermögen 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 für kirchliche Zwecke an börsennotierten Gesellschaften gilt für deren Bewertung das handelsrechtliche Prinzip der Bewertung zu Anschaffungskosten.

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

1. 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.
2. 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.

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 es sich insbesondere um die Zuordnung der Finanzanlagen. Deren 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 (§ 6 Abs. 5 KVHG) und eine Wertberichtigung ist entsprechend dem Ausfallrisiko vorzunehmen. Niedergeschlagene und erlassene Forderungen sind abzuschreiben bzw. im Wert zu berichtigen. In geeigneten Fällen kann

nach handelsrechtlichen Grundsätzen eine Pauschalwertberichtigung der Forderungen vorgenommen werden.

A O + 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 (§ 9 Abs. 6 KVHG), daher finden sich die Regelungen in Nummer 5. Diese Position wird in den Folgebilanzen über einen angemessenen Zeitraum ausgabewirksam (über den Haushalt) abgeschrieben, die Dauer der Abschreibung ist einzelfallbezogen festzulegen, soll aber vorrangig erfolgen (§ 9 Abs. 1 RVO-KVHG).

Der „Nicht durch Reinvermögen gedeckter 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. Er ist der Kern des Reinvermögens, hier spiegelt sich insbesondere das Sachanlagevermögen wie z.B. Grundstücke und Gebäude

im Wert wieder, sofern es nicht durch Zuweisungen bzw. Zuschüsse und/oder Kredite finanziert ist.

A II Rücklagen, Sonst. Vermögensbindungen

Rücklagen stellen im Gegensatz zum Vermögensgrundbestand variable Bilanzwerte dar, die im klassischen kaufmännischen Rechnungswesen zum Eigenkapital gehören. Für die Bildung und Auflösung von Rücklagen sind in §§ 13 ff. KVHG Regeln formuliert. Danach sind folgende Pflichtrücklagen zu bilden:

1. eine Betriebsmittelrücklage,
2. eine Ausgleichsrücklage,
3. eine Substanzerhaltungsrücklage sowie
4. im Bedarfsfall eine Bürgschaftssicherungs- und eine Tilgungsrücklage.

Versorgungslasten sind nicht über Rücklagen, sondern über entsprechende Rückstellungen (vgl. Nummer 3.2 Passiva C) und ggf. entsprechende Finanzanlagen zur Absicherung von Versorgungslasten abzubilden (Aktivposition A V 2 „Absicherung von Versorgungslasten“).

Laut § 13 Abs. 1 Nummer 4, 2 KVHG können für von dem zuständigen Beschlussorgan (z.B. Synode) zu definierende Zwecke weitere Rücklagen gebildet werden. Zu den zweckgebundenen Rücklagen gehören insbesondere die Budgetrücklagen, die einzelne Budgetbereiche durch Managementleistungen erwirtschaftet haben und die zum Ausgleich der allgemeinen Preissteigerung bei der Substanzerhaltungsrücklage zweckbestimmte Rücklage im Sinne des § 3 Abs. 4 SuberhR-RVO.

Aus Gründen der erhöhten Transparenz und zur Sicherung der kirchlichen Aufgabenerfüllung müssen Rücklagen durch ausreichende Finanzanlagen gedeckt sein (**Grundsatz der Finanzdeckung** § 13 Abs. 5 KVHG). 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. Können die Mindestbeträge der Pflichtrücklagen nicht ausfinanziert werden, ist dieser Betrag im Anhang darzustellen (§ 79 Abs. 1 Nr. 4 KVHG, vgl. Nummer 1.5).

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 (§ 6 Abs. 3 KVHG; vgl. Nummer 3.1 Aktiva A V) .

Die zur Deckung vorhandener Rücklagen geeigneten Finanzanlagen werden in Nummer 36 der Anlage 1 KVHG - Begriffsbestimmungen definiert. Entscheidend ist, dass eine Realisierung dieser Position bei Bedarf in voller Höhe sichergestellt ist.

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 (§ 22 KVHG). Innere Darlehen sind in der Bilanz als negativer Korrekturposten zu den Rücklagen auszuweisen.

A II 1 c **Substanzerhaltungsrücklage**

Gemäß § 2 Abs. 4 KVHG 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 § 2 Abs. 6 KVHG 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 können für die Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage von der Höhe der Abschreibungen abgezogen werden, wenn eine erneute Zuschussgewährung zu erwarten ist (§ 3 Abs. 3 SuberhR-RVO). Für innerkirchliche Investitionszuschüsse im Rahmen der allgemeinen Bauprogramme und Investitionszuschüsse im Kindergartenbereich wird eine erneute Gewährung generell unterstellt, für Zuschüsse im Bereich Denkmalschutz nicht. Die Tilgung von Darlehen kann jedoch nicht mit der Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage verrechnet werden. Damit müssen jeweils die Eigenmittel und Darlehen wieder erwirtschaftet werden. Körperschaften die keiner Drittmittelfinanzierung unterliegen sollen zum Ausgleich der allgemeinen Preissteigerung über die Nutzungsdauer parallel zur Substanzerhaltungsrücklage Vorsorge über eine zweckbestimmte Inflationsrücklage betreiben. Die Höhe richtet sich nach der Entwicklung des Baukostenindex im Vergleich zum Vorjahr bezogen auf den aktuellen Bestand an Substanzerhaltungsrücklagen (§ 3 Abs. 4 SuberhR-RVO).

Eine Besonderheit der kirchlichen Bilanz ist die „Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage“ (§ 79 Abs. 1 Nr. 4 KVHG). Sie ist eine Merkposition, um Finanzierungslasten für das kirchliche Vermögen aufzuzeigen. Ihr Ausweis erfolgt 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 Substanzver-

lust des kirchlichen Vermögens hat somit bereits stattgefunden – er soll aufgezeigt werden. Kann eine dem Abschreibungsbetrag entsprechende Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage in der laufenden Rechnungslegung nicht durchgeführt werden, sind nicht erwirtschaftete Abschreibungen als Davon-Vermerk bei Ergebnisvortrag und Bilanzergebnis auszuweisen, der Davon-Vermerk ist im Anhang zu erläutern.

Sofern noch keine ausreichende Substanzerhaltungsrücklage besteht, ist durch geeignete finanzwirtschaftliche Maßnahmen (z.B. Verwendung des Haushaltsüberschusses) zunächst deren Sollbestand 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 der kirchlichen Haushaltsplanung 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 (insbesondere 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 zuzuführen ist, führt zu der Annahme, dass der Sollbestand der Substanzerhaltungsrücklage dem kumulierten Betrag der Abschreibungen entspricht.

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

Durch mit dem Haushaltsbeschluss genehmigte Zuführungen zu Rücklagen oder durch nicht für Investitionen verwendete Entnahmen aus Rücklagen findet bereits eine (teilweise) Ergebnisverwendung statt. Daher sind der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag und das Bilanzergebnis (vgl. § 268 Abs. 1 HGB) desselben Jahres identisch.

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 (soweit sie nicht als Haushaltsrest durchgebucht werden), Vermächtnisse, usw.; erhaltene Investitionszuschüsse u.ä. und Verpflichtungen gegenüber Treuhandvermögen.

B I Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen

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

Zu den Sondervermögen zählen nach Nummer 80 der Anlage 1 zum KVHG (Begriffsbestimmungen): Aus dem kirchlichen Haushalt organisatorisch ausgegliederte Werke, Einrichtungen und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die für die Erfüllung bestimmter Aufgaben vom Vermögen der kirchlichen Körperschaft abgesondert sind.

Die Sondervermögen können in der Bilanz der kirchlichen Körperschaft konsolidiert werden. Aus Vereinfachungsgründen können sie auch 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, Vermächtnisse 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 B II „Zweckgebundene Spenden, Vermächtnisse 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 u.ä.

Erhaltene Investitionszuschüsse (auch Spenden für Investitionen) werden nicht vom Anlagevermögen abgezogen. Diese sind mit ihrem (Rest-)Wert unter der Position B III „Erhaltene Investitionszuschüsse u.ä.“ als Sonderposten zu passivieren, wenn eine rechtliche Zweckbindung mit Rückforderungsvorbehalt vorliegt oder unabhängig davon, eine Verminderung der Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage um den Auflösungsbetrag möglich ist (§ 2 Abs. 6 S. 2 KVHG, § 3 Abs. 3 SuberhR-RVO).

Eine gleichzeitige Verminderung der Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage ist nur möglich, wenn wieder eine Zuschussgewährung zu erwarten ist (§ 2 Abs. 6 S. 2 KVHG, § 3 Abs. 3 SuberhR-RVO). Maßgeblich dafür ist die Einschätzung im Zeitpunkt der Bildung des Sonderpostens (§ 3 Abs. 3 SuberhR-RVO). Für innerkirchliche Investitionszuschüsse im Rahmen der allgemeinen Bauprogramme und Investitionszuschüsse im Kindergartenbereich wird eine erneute Gewährung generell unterstellt, für Zuschüsse im Bereich Denkmalschutz nicht.

Für den Fall einer Verminderung der Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage wird der Sonderposten im Gegenzug zur Abschreibung immer über die Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes ertragswirksam aufgelöst, ansonsten nach Vorgabe der Zuschussgeber (Zweckbindung). Damit wird durch die Auflösung des Sonderpostens jeweils die Wirkung der Abschreibung auf das Bilanzergebnis gemindert.

Weicht die Zweckbindung von der Nutzungsdauer ab, ist die Höhe der Rückzahlungsverpflichtung im Anhang (§ 79 KVHG) darzustellen.

Liegen die Voraussetzungen für die Bildung des Sonderpostens nicht vor, erhöht der Zuschuss unmittelbar den Vermögensgrundbestand.

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. Nicht immer ist jedoch eine konkrete Zuordnung zur jeweiligen Untergliederung möglich (vgl. Aktiva A IV Sonder- und Treuhandvermögen). Damit das kirchliche Treuhandvermögen jedoch in jedem Fall erfasst wird, ist das kirchliche Treuhandvermögen dann beim Treuhänder auf der Aktivseite in die Bilanz aufzunehmen und auf der Passivseite (Sonderposten B IV „Verpflichtungen gegenüber Treuhandvermögen“) die damit verbundenen Verpflichtungen auszuweisen (§ 19 KVHG).

C Rückstellungen

Gemäß § 20 KVHG sind Rückstellungen für „Verpflichtungen, die dem Grunde nach bereits bestehen, deren genaue Höhe und/oder Zeitpunkt der Fälligkeit aber noch nicht bekannt sind“, zu bilden.

Im kirchlichen Bereich gilt dies insbesondere für unmittelbare Versorgungsverpflichtungen (Pensions- und Beihilfeverpflichtungen in der Ruhestandszeit) und Verpflichtungen aus den Clearingabrechnungen. Hinzukommen können Rückstellungen für Altersteilzeit.

Die Berechnung der Versorgungsrückstellungen erfolgt durch ein versicherungsmathematisches Gutachten. Beihilfeverpflichtungen für bereits pensionierte Bedienstete sowie für die Ruhestandszeiten von aktiven Bediensteten werden in der Bilanz als Teil der Versorgungsrückstellungen ausgewiesen. Die Zusammensetzung der Versorgungsrückstellungen soll im Anhang (§ 79 KVHG) 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 grundsätzlich nicht statt (Bruttoprinzip), davon ausgenommen sind die Pensionsverpflichtungen der Kirchengemeinden.

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. Evtl. sind dabei handelsrechtliche Grundsätze (insbesondere das Abzinsungsgebot durch das BilMoG) 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.

D Verbindlichkeiten

Die Gliederung der Verbindlichkeiten in der kirchlichen Bilanz erfolgt zunächst nach Empfängergruppen und darunter nach der Fristigkeit (§ 266 Abs. 3 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 über das Vorschuss- und Verwahrsachbuch in der kirchlichen Bilanz (Vermieter) als Verbindlichkeit aufgenommen.

Verbindlichkeiten sind zum Rückzahlungsbetrag zu bewerten.

4

Konsolidierung

Um das Vermögen einer kirchlichen Körperschaft vollständig darzustellen, kann auch eine Einbeziehung zugehöriger (rechtlich unselbstständiger) Einrichtungen, Werke sowie der Anteile an sonstigen Unternehmungen vorgenommen werden.

Unselbstständige 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 und als Kann-Vorschrift (§ 8 S. 1 RVO-KVHG) vorgesehen. Ein Grund davon abzusehen kann sein, dass sich aus der Abwägung zwischen dem Aufwand und dem konkreten Steuerungsbedürfnis der kirchlichen Körperschaft ein Missverhältnis ergibt. Solange keine Konsolidierung er-

folgt sind sie in einer Position (A IV) zu aktivieren und im Anhang darzustellen (§ 8 S. 2 RVO-KVHG).

Bei Konsolidierungen ist zu differenzieren, wie weitgehend eine Einbeziehung von Beteiligungen in die Bilanz der Körperschaft erfolgt. Konkrete Regelungen hierzu werden in gesonderten Konsolidierungsrichtlinien getroffen.

5 Grundsätze für die erstmalige Eröffnungsbilanz

Insbesondere zur Erstellung der erstmaligen Eröffnungsbilanz ist gemäß § 4 Abs. 1 KVHG 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 werden¹.

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) 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 gelten Sonderregelungen. 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 Nummer 3.1 Aktiva A II 1 und 2 und A III 1 und 2 verwiesen.

Das übrige Vermögen mit deutlich kürzeren Nutzungsdauern soll dagegen grundsätzlich mit den aus dem Inventarverzeichnis abzuleitenden historischen

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

(2) ...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 gilt abweichend davon grundsätzlich der Bruttoausweis von Versorgungslasten und deren Absicherung (s. Nummer 3.2 Passiva C).

Anschaffungs-/ Herstellungskosten - vermindert um Abschreibungen – bewertet werden. 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 kann für die erstmalige Eröffnungsbilanz eine höhere Wertaufgriffsgrenze von max. 2.000 Euro ohne Umsatzsteuer zu Grunde gelegt werden. Sachgesamtheiten sind so zu bilden, dass sie im Bedarfsfall (z.B. anteiliger Abgang) teilbar sind.

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

Rücklagen werden grundsätzlich nur ausgewiesen, sofern sie durch entsprechende Finanzanlagen gedeckt sind.

Sonderposten werden entsprechend den unter Nummer 3.2 B aufgeführten Regelungen erfasst.

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 Sonderverlustrücklage 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 Ergebnismittel 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 Rechnungsumstellung“ in Höhe dieses Fehlbetrages einstellen. Der Ausgleichsposten soll vorrangig über einen angemessenen Zeitraum abgeschrieben werden (§ 9 Abs. 1 RVO-KVHG).

Zur Bilanz ist ein Anhang (§ 79 KVHG) 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.

Anlage 1

Anlage 1 zu Nummer 2.1

Hinweise zur Bilanzgliederung für kirchliche Körperschaften und zu den wichtigsten Bewertungsgrundsätzen

AKTIVA				
Bilanzposition		Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze		Bemerkungen
		Bei Eröffnungsbilanz ist nachfolgend immer die erstmalige Eröffnungsbilanz gemeint		
A 0	Ausgleichsposten Rechnungs-umstellung	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Wert des Nicht durch Reinvermögen gedeckten Fehlbetrags, nicht möglich Abschreibung nach § 9 RVO-KVHG.	Kann-Position in der Eröffnungsbilanz, wenn durch die Umstellung des Rechnungswesens ein negatives Reinvermögen entsteht. Der Ausgleichsposten soll vorrangig aufgelöst werden (§ 9 RVO-KVHG).
A 01	Sonderverlustkonto	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Wert der Rückstellungen nicht möglich Abschreibung gemäß § 17 Abs. 4 bis 5 DMBilG	Kann-Position in der Eröffnungsbilanz zur Wahrung des steuerlichen Aufwands. Das „Sonderverlustkonto“ ist zusammen mit der „Sonderrücklage“ analog zur Vorschrift des § 17 Abs. 4 bis 5 DMBilG ergebnisrelevant aufzulösen.
A	Anlagevermögen			
A I	Immaterielle Vermögensgegenstände			
A I	Lizenzen, Urheber- und Nutzungsrechte und ähnliche Rechte und Werte	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel (fortgeführte) Anschaffungs-/ Herstellungskosten, bei Wertverlusten vermindert um Sonderabschreibungen Anschaffungs-/ Herstellungskosten Abschreibung nach betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer	Selbst geschaffene „Immaterielle Vermögensgegenstände“ dürfen nicht aktiviert werden.
A II	Nicht realisierbares Sachanlagevermögen			Unmittelbar für die Erfüllung des kirchlichen Auftrages genutztes und nach dem kirchlichen Selbstverständnis unverzichtbares Sachanlagevermögen; insbes. Kirchen, Kapellen, Friedhöfe und Pfarvermögen.
A II 1.	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (inkl. Erbbaugrundstücke)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Bewertung mit 1 Euro Bewertung mit 1 Euro keine	Die Zuordnung zum „nicht realisierbaren Sachanlagevermögen“ setzt in der Regel voraus, dass das unbebaute Grundstück in einem eindeutigen Funktions-/ Nutzungszusammenhang mit einem Sakralgebäude (Kirche, Kapelle) steht. Diese sind nach § 6 Abs. 2 KVHG mit 1 Euro zu bewerten. In diesem Fall teilt das Grundstück das „Schicksal“ des Gebäudes und ist ebenfalls mit 1 Euro zu bewerten.
A II 2.	Bebaute Grundstücke (Grund und Boden und grundstücksgleiche Rechte)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Bewertung mit 1 Euro Bewertung mit 1 Euro keine	Das „nicht realisierbare Sachanlagevermögen“ umfasst in der Regel nur Kirchen und Kapellen, diese sind nach § 6 Abs. 2 KVHG mit 1 Euro zu bewerten. Das zugehörige Grundstück teilt dann das Schicksal des Gebäudes (s.o.).

A II 2.	Bebaute Grundstücke (Gebäude, einschl. Kirchen und Bauten auf fremden Grundstücken)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Bewertung mit 1 Euro Bewertung mit 1 Euro keine	Das „nicht realisierbare Sachanlagevermögen“ umfasst in der Regel nur Kirchen und Kapellen, diese sind nach § 6 Abs. 2 KWHG mit 1 Euro zu bewerten. Beachte: Interne Bewertung für die kalkulatorische Abschreibung nach Nutzungsdauern gem. Substanz-RVO erforderlich (§ 2 Abs. 6 KWHG).
A II 2.	Außenanlagen, Grünflächen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Summarisch Bewertung mit 1 Euro Bewertung mit 1 Euro keine	Der Grundsatz der Schicksalsgemeinschaft des Grundstücks zum Gebäude gilt auch für die darauf befindlichen Außenanlagen und Grünflächen (s. o.) Beachte: Ggf. interne Bewertung für die kalkulatorische Abschreibung nach Nutzungsdauern gem. Substanz-erhaltungsrücklagenverordnung erforderlich (§ 2 Abs. 6 KWHG).
A II 2.	Selbständig bewertbare Sonderflächen im Gemeindegebrauch (Grund und Boden der Straßen, Wege, Plätze)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Summarisch Bewertung mit 1 Euro Bewertung mit 1 Euro keine	Bei Zuordnung zum nicht realisierbaren Sachanlagevermögen besteht Funktions-/ Nutzungszusammenhang zu einem Sakralgebäude, damit gilt dann auch der Grundsatz der Schicksalsgemeinschaft mit dem Gebäude.
A II 2.	Selbständig bewertbare Sonderflächen im Gemeindegebrauch (Aufbauten der Straßen, Wege, Plätze)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Summarisch Bewertung mit 1 Euro Bewertung mit 1 Euro keine	s. Grund u. Boden der Sonderfläche Beachte: Interne Bewertung für Abschreibung nach Nutzungsdauern gem. Substanz-erhaltungsrücklagenverordnung weiter erforderlich (§ 2 Abs. 6 KWHG).
A II 3.	Glocken, Orgeln, Technische Anlagen und Maschinen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Bewertung mit 1 Euro Bewertung mit 1 Euro keine	Bei Zuordnung zum „nicht realisierbaren Sachanlagevermögen“ besteht Funktions-/ Nutzungszusammenhang zu einem Sakralgebäude, damit gilt dann auch hier eine Schicksalsgemeinschaft mit dem Gebäude. Beachte: Interne Bewertung für die kalkulatorische Abschreibung nach Nutzungsdauern gem. Substanz-RVO erforderlich (§ 2 Abs. 6 KWHG).
A II 4.	Kulturgüter, Kunstwerke (besondere sakrale oder liturgische Gegenstände)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel, ggf. summarisch Bewertung mit 1 Euro Bewertung mit 1 Euro Keine	Bei Zuordnung zum „nicht realisierbaren Sachanlagevermögen“ besteht Funktions-/ Nutzungszusammenhang zu einem Sakralgebäude, damit gilt dann auch hier eine Schicksalsgemeinschaft mit dem Gebäude. Beachte: Ggf. interne Bewertung für die kalkulatorische Abschreibung nach Nutzungsdauern gem. Substanz-RVO erforderlich (§ 2 Abs. 6 KWHG).
A II 5.	Anlagen im Bau, geleistete Anzahlungen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Bewertung mit 1 Euro Bewertung mit 1 Euro Bei Fertigstellung Auflösung 1 Euro und Aufnahme beim Gebäude	Beim Bau von Sakralgebäuden gilt die 1 Euro-Bewertung auch für die Bauphase.
A III	Realisierbares Sachanlagevermögen			Für die Erfüllung des kirchlichen Auftrages mittelbar genutztes, grundsätzlich auch veräußerbares Sachanlagevermögen.
A III 1.	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (Erbbaugrundstücke, land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke inkl. Weinberge)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Aktuelle Bodenrichtwerte oder zeitnahe Anschaffungskosten Sofem Anschaffungskosten nicht verfügbar, aktuelle Bodenrichtwerte Grundstücke werden nicht planmäßig abgeschrieben	Eine weitere Typdifferenzierung der Grundstücke ist nicht erforderlich, da Besonderheiten ggf. bei Abschlägen zum Bodenrichtwert berücksichtigt werden (z.B. die Nutzung / Nutzungsmöglichkeiten einschränkende Rechte Dritter oder bei späterer Bebauung). Eingesetzte Ressourcen z.B. Erschließungskosten sollen jedoch im Wert enthalten bleiben.
A III 2.	Bebaute Grundstücke (Grund und Boden und grundstücksgleiche Rechte, wie unter Nummer A III 1.)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Aktuelle Bodenrichtwerte oder zeitnahe Anschaffungskosten Sofem Anschaffungskosten nicht verfügbar, aktuelle Bodenrichtwerte Grundstücke werden nicht planmäßig abgeschrieben	Besonderheiten können ggf. durch Abschläge zum Bodenrichtwert berücksichtigt werden (z.B. die Bebauung oder die Nutzung / Nutzungsmöglichkeiten einschränkende Rechte Dritter). Eingesetzte Ressourcen z.B. Erschließungskosten sollen jedoch im Wert enthalten bleiben.
A III 2.	Bebaute Grundstücke (Gebäude, einschl. Kirchen und Bauten auf fremden Grundstücken)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Vorsichtig geschätzte Zeitwerte nach Gebäudeversicherungen unter Berücksichtigung eines Abschlags von 20 % Anschaffungs-/ Herstellungskosten unter Berücksichtigung eines Abschlags von 20 % Abschreibung nach Gebäudeart und Nutzungsdauer evtl. Zuschreibung als Wertaufholung nach außerordentlicher Abschreibung.	Die Einzelheiten zur Bewertung und Abschreibung ergeben sich aus der Substanz-RVO. Der Abschlag von 20 % berücksichtigt, dass mit der der Abschreibung entsprechenden Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage, anders als beim reinen (indexierten) Gebäudeversicherungswert, ein Erhaltungswert und kein Neubauwert angestrebt wird. Daher gilt der Abschlag nicht für Maßnahmen der Substanz- und Werterhaltung.

A III 2.	Außenanlagen, Grünflächen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Summarisch ggf. (fortgeführte) Anschaffungs-/ Herstellungs-kosten oder vorsichtig geschätzter Zeitwert Anschaffungs-/ Herstellungskosten Abschreibung nach Nutzungsdauer, evtl. Festwertverfahren	In der erstmaligen Eröffnungsbilanz in der Regel im Gebäudewert enthalten, sonst nur bei sehr aufwändigen Außenanlagen.
A III 3.- 5.	Technische Anlagen und Maschinen, Kunstwerke, sonstige Einrichtung und Ausstattung, Fahrzeuge	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel, ggf. summarisch (fortgeführte) Anschaffungs-/ Herstellungs-kosten, ggf. Pauschalsätze Anschaffungs-/ Herstellungskosten Abschreibung nach Nutzungsdauer	Einzelheiten ergeben sich aus der SuberHFR-VVO. Ein „Sammelposten GWG“ wird in unserer Landeskirche nicht gebildet, daher kommt Bilanzposition A III 6 nicht zum Tragen.
A III 7.	Anlagen im Bau, geleistete Anzahlungen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Bis zum Stichtag angefallene Anschaffungs-/ Herstellungskosten Bis zum Stichtag angefallene Anschaffungs-/ Herstellungskosten Auflösung bei Fertigstellung	Evtl. zu zahlende Bauzeitinsen sind Teil der Anschaffungs-/ Herstellungskosten und erhöhen die Abschreibungsbasis.
A IV	Sondervermögen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Konsolidieren oder Reinvermögen (buchmäßiges Eigenkapital) Konsolidieren oder Reinvermögen (buchmäßiges Eigenkapital) Gemäß Bestandsveränderung	Hierzu zählen insbes. aus dem Haushalt der Körperschaft organisatorisch ausgegliederte kirchliche Werke und Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden der jeweiligen Einheiten können konsolidiert werden. Andernfalls werden sie nur in deren Teil-Bilanz ausgewiesen und hier in einer Position (A IV) aktiviert sowie im Anhang dargestellt.
A IV	Treuhandvermögen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Sofem Buchwert nicht belegbar, Vorgehensweise entsprechend der Vermögensart (siehe zuvor) Buchwert Gemäß Bestandsveränderung bzw. Vermögensart	Z.B. treuhänderisch verwaltetes Pfarr- und Pfründevermögen. Treuhänderisch übernommene Vermögenswerte werden nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung eigentlich beim Treugeber bilanziert. Ist eine Zuordnung nicht möglich ist es beim Treuhänder zu bilanzieren und für die damit übernommene Verpflichtungen ein Passivposten unter den Sonderposten einzustellen.
A V	Finanzanlagen			
AV 1.	Finanzanlagen zur Deckung von Rücklagen und anderen Passivpositionen (sofern sie zu 100 % zurück-erwartet werden können)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Nennwert Entsprechend der Entwicklung (max. Nominalwert)	Diese Position umfasst klassische Geldanlagen, die zur Deckung der Rücklagen und anderer Passivpositionen dienen. Erforderliche Abschreibungen müssen eine Korrektur dieser Positionen nach sich ziehen. Kaufrkurse Über-/Untertari, können als Rechnungsabgrenzungsposten über die Laufzeit verteilt werden. Bei nicht geringfügigen Differenzen besteht eine Pflicht hierzu (§ 6 RVO-KVHG). Bei Verlust in der Summe der Finanzanlagen siehe Korrekturposten Wertschwankungen.
AV 1.	Finanzanlagen zur Deckung von Rücklagen und anderen Passivpositionen (ohne feste Rückzahlungs-erwartung, insb. Fonds, Aktien, usw.)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Kurswert Entsprechend der Entwicklung (max. Anschaffungswert)	Diese Position umfasst die im Rahmen der rechtlichen Vorschriften zulässigen Wertpapiere, die zur Deckung der Rücklagen und anderer Passivpositionen dienen. Bei Verlust in der Summe der Finanzanlagen siehe „Korrekturposten für Wertschwankungen“ (vgl. § 6 Abs. 3 KVHG).
AV 2.	Absicherung von Versorgungs-lasten	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Nominalbetrag, zweifelhafte Ansprüche besonders ausweisen Nominalbetrag Gemäß Bestand, ggf. (Pauschal-) Wertberichtigung	Die Gegenwerte des Anteils der Pensions-lasten werden hier eingestellt, der über Sicherungssysteme autofinanziert ist, wie z.B. durch Rückversicherung bei einer Versorgungs-kasse, einem Pensionsfonds oder einer Versorgungsstiftung.
AV 3.	Beteiligungen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Differenziert nach evtl. Börsennotierung und Gemeinnützigkeit mit den Anschaffungs-kosten oder nach der „Eigenkapital-Spiegel-bildmethode“ (Equity-Methode) Ebenso Gemäß Bestand	Definition der „Beteiligungen“ gemäß § 271 Abs. 1 HGB
AV 4.	Sonstige Finanzanlagen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert / Historische Anschaffungskosten Nominalwert / Anschaffungskosten Abschreibung bei nachhaltigen Kursverlusten	

A V 4.	Ausleihungen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Wert der Rückzahlungsverpflichtung / Erfüllungsbetrag Wert der Rückzahlungsverpflichtung / Erfüllungsbetrag Gemäß Tilgung, ggf. Wertberichtigung	Vergleichbar mit dem HGB-Posten der „Ausleihungen“ Finanzforderungen, wie z.B. langfristige Darlehen, Hypothekendarlehen oder durch Grund- und Rentenschulden gesicherte Forderungen.
B	Umlaufvermögen			Die Zuordnung der Finanzanlagen zum Anlage- oder Umlaufvermögen erfolgt nach der kirchenspezifischen Relevanz.
B I	Vorräte	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Summarisch Anschaffungskosten Anschaffungskosten nach Bestandsaufnahme, evtl. Festwertverfahren	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe im kirchlichen Bereich i.d.R. von untergeordneter Bedeutung.
B II	Forderungen			Alle Forderungen sind auf ihre Einbringlichkeit zu überprüfen und ggf. abzuschreiben bzw. im Wert zu berichtigen. Zweifelhafte Forderungen sind besonders auszuweisen, Wertberichtigungen sind zu bilden.
B II 1.	Forderungen aus Kirchensteuern	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Nominalbetrag Gemäß Tilgung,	
B II 2.	Forderungen an kirchliche Körperschaften	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Nominalbetrag Gemäß Tilgung	Hierzu gehören insbes. innerkirchliche Darlehen, bewilligte Zuweisungen (bis zur endgültigen Zuweisung) und Forderungen aus anderen Transferzahlungen.
B II 3.	Forderungen an öffentlich-rechtliche Körperschaften	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Nominalbetrag Gemäß Tilgung	
B II 4.	Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Nominalbetrag Gemäß Tilgung, ggf. (Pauschal-) Wertberichtigung	
B II 5.	Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Nominalbetrag Gemäß Tilgung, ggf. (Pauschal-) Wertberichtigung	Zu dieser Sammelposition gehören z.B. Gehaltsvorschüsse, Arbeitnehmerdarlehen und Forderungen aus Mieten und Pachten, Rückzahlungsansprüche aus gewährten Zuschüssen sowie Kasseneinnahmereste (je nach Art der Forderung auch unter B II 1-4, entsprechend der Gruppierung).
B III	Liquide Mittel			
B III 1.	Kurzfristig veräußerbare Wertpapiere	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Kassenbestand, Buchwert Kassenbestand, Nennwert Bestandsveränderungen, Abschreibungen	Keine Besonderheiten zum handelsrechtlichen Referenzmodell. „Finanzanlagen zur Deckung von Rücklagen und anderen Passivpositionen“ werden im Anlagevermögen ausgewiesen.
B III 2.	Kassenbestand, Bankguthaben, Schecks	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Kassenbestand, Buchwert Kassenbestand, Nennwert Bestandsveränderungen	Keine Besonderheiten zum handelsrechtlichen Referenzmodell.
C	Aktive Rechnungsabgrenzung	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Wert des offenen Leistungsanspruchs Wert des offenen Leistungsanspruchs Gemäß Leistungserbringung	Für bereits bezahlte Leistungsansprüche, die erst nach dem Bilanzstichtag erfüllt werden müssen. Da in der Regel für einen Übergangszeitraum beide Haushaltsjahre geöffnet sind können die Buchungen meistens entsprechend zugeordnet werden, so dass die Zuweisung zu einem Rechnungsabgrenzungsposten entfällt. Werden Wertpapiere, die am Ende der Laufzeit zu 100% zurückverkauft werden, überpari gekauft, kann die Differenz zum Nennwert in den Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt und über die Laufzeit verteilt werden (§ 6 Abs. 4 KVVHG). Bei nicht geringfügigen Differenzen zum Nennwert besteht hierzu eine Pflicht (§ 6 RVO-KVVHG). Bei untergeordneter finanzieller Bedeutung kann zur Vereinfachung auf die Ermittlung des Rechnungsabgrenzungspostens verzichtet werden.

D	Nicht durch Reinvermögen gedeckter Fehlbetrag	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Entfällt (hier: A 0 Ausgleichsposten Rechnungsumstellung) Überschuss Summe Passivposten zur Summe Aktivposten (Fehlbetrag) Veränderung Fehlbetrag	Ist das Reinvermögen durch Verluste aufgezehrt, so dass die Summe der Passivposten einen Überschuss gegenüber der Summe der Aktivposten ergibt, dann ist der überschießende Betrag am Schluss der Aktivseite gesondert unter der Bezeichnung „Nicht durch Reinvermögen gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen (§ 8 Abs. 5 KVHG).
----------	--	--	---	---

PASSIVA				
Bilanzposition		Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze		Bemerkungen
A	Reinvermögen			Rechnerischer Überschuss des Vermögens über die Schulden und Sonderposten. Zum „Reinvermögen“ gehören der „Vermögensgrundbestand“, die „Rücklagen“, „Ergebnsvortrag“ und „Bilanzergebnis“.
A I	Vermögensgrundbestand			Kern des Reinvermögens, Veränderungen sollen sich zuerst in den anderen Positionen des Reinvermögens niederschlagen.
A	Vermögensgrundstock			Bedarfsposition. Nur wenn noch Teile, wie z.B. Stiftungsvermögen, hier gesondert ausgewiesen werden sollen, verbleibt der Rest als Vermögensgrundstock.
A II	Rücklagen, Sonst. Vermögensbindungen			
A II 1.	Pflichtrücklagen (Betriebsmittel-, Ausgleichs-, Substanzerhaltungs-, Bürgschaftssicherungs- u. Tilgungsrücklage)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Nominalbetrag Bestandsveränderungen innerhalb der geregelten Grenzen bzw. bis zur Bedarfs- deckung	Pflichtrücklagen müssen stets durch ausreichende Finanzanlagen gedeckt sein. (Endgültig) Erforderliche Abschreibungen der Finanzanlagen müssen durch Korrektur dieser Positionen gegenfinanziert werden.
A II 2.	Budgetrücklagen, Kollekten und weitere Rücklagen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Nominalbetrag Bestandsveränderungen bis zur Bedarfs- deckung	Hierzu gehören selbst erwirtschaftete Rücklagen, deren Zweckbestimmungen dem Etatrecht der die Haushaltsplanung beschließenden Gremien unterliegen. Insbesondere Budgetüberschüssen, die einzelne Budgetbereiche durch Managementleistung erwirtschaftet haben. Darüber hinaus die ggf. zu bildende Inflationsrücklage zum Ausgleich der allgemeinen Preissteigerung bei der Substanzerhaltungsrücklage i.S.d. § 3 Abs. 4 SubstanzR-VVO. Auch zweckgebundene Rücklagen müssen durch ausreichende Liquidität gedeckt sein.
A II 3.	Korrekturposten für Rücklagen			
A II 3. a	Korrekturposten für Wertschwankungen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert entsprechend der vorübergehenden Wertminderung der Finanzanlagen. Ggf. Wertaufholung bei Ansteigen der Kurse bis zur Höhe der Minderung der Finanzanlagen, bei nachhaltigen Kursverlusten von Finanzanlagen entsprechend Auflösung und Abschreibung bei den Rücklagen	Vorübergehende Wertminderungen (in der Summe) der Finanzanlagen werden ggf. in entsprechender Höhe hier negativ eingestellt, um die Rücklagen bei nicht nachhaltigen Wertschwankungen möglichst konstant zu halten.
A II 3. b	Innere Darlehen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Nominalbetrag, negativ gemäß Tilgung	„Innere Darlehen“ sind in dieser Position negativ einzustellen.
A II 4.	Zweckgebundene Haushaltsreste, ggf. Haushaltsvorriffe	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Buchwert Bestandsveränderungen	Position zur Ausweisung von bestimmten Zwecken unterliegenden Haushaltsresten zum Jahresabschluss. Sie stehen den entsprechenden Haushaltsstellen im allgemeinen Haushalt des Folgejahres wieder zur Verfügung. Haushaltsvorriffe – sofern vorhanden – werden hier negativ eingestellt.
A II 5.	Sonderverlustrücklage	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Wert der Rückstellungen nicht möglich Abschreibung gemäß § 17 Abs. 4 bis 5 DMBilG	Bedarfsposition in der Eröffnungsbilanz zur Wahrung des steuerlichen Aufwands. Die „Sonderverlustrücklage“ ist zusammen mit dem „Sonderverlustkonto“ analog zur Vorschrift des § 17 Abs. 4 bis 5 DMBilG ergebnisrelevant aufzulösen.

A III	Ergebnisvortrag	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Jahresüberschuss/-fehlbetrag aus Vorjahr Bilanzergebnis aus Vorjahr Minderung laut Gremienbeschluss	Der „Ergebnisvortrag“ (Überschuss oder Fehlbetrag) wird hier entsprechend eingestellt.
A IV	Bilanzergebnis	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel entfällt Bilanzergebnis aus der Ergebnisrechnung jährliche Neuermittlung	Das durch die Ergebnisrechnung des laufenden Jahres ermittelte „Bilanzergebnis“ nach zulässigen Rücklagenzuführungen und -entnahmen wird hier entsprechend eingestellt. § 86 Abs. 4 KWVG ist zu beachten.
B	Sonderposten			
B I	Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Nominalwert Gemäß Bestandsveränderungen	Zum Sondervermögen zählen aus dem kirchlichen Haushalt organisatorisch ausgegliederte kirchliche Werke und Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. Aktivposten A IV). Sie können in der kirchlichen Bilanz konsolidiert werden. Andernfalls sind sie in einer Position (A IV) zu aktivieren und im Anhang darzustellen. Übernommene Verpflichtungen ihnen gegenüber werden dann hier eingestellt.
B II	Zweckgebundene Spenden, Vermächnisse usw.	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Nominalbetrag Bestandsveränderungen, ggf. Wertberichtigung	Nach kirchlichem Selbstverständnis stehen Spenden für bestimmte Zwecke nicht zur allgemeinen Verfügung, auch wenn sie lange nicht für diese Zwecke verausgabt werden können. Sie werden daher im Sonderposten separat und bei zweckgerechter Verwendung dem Haushalt zugeführt.
B III	Erhaltene Investitionszuschüsse u.ä.	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Nominalbetrag vermindert um Auflösungen Nominalbetrag Auflösung nach Nutzungsdauer	Bei erhaltenen Investitionszuschüssen gebietet das Saldierungsverbot die Aktivierung des damit finanzierten Anlagevermögens zum vollen Wert. Die gleichzeitige Passivierung des erhaltenen Zuschusses im Rahmen des Sonderpostens erfolgt, wenn der Zuschuss wieder erwartet werden kann und daher eine Kürzung der Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage möglich ist (§ 3 Abs. 3 SubstR-RVO) oder ein Rückforderungsvorbehalt (Zweckbindung) durch den Zuwendungsgeber besteht. Bei Kürzung der Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage ist der Sonderposten immer parallel zur Abschreibung des Vermögenswertes (aufwandswirksam) ertragswirksam aufzulösen, andernfalls abweichend nach Vorgabe des Zuwendungsgebers.
B IV	Verpflichtungen gegenüber Treuhandvermögen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Buchwert Nominalbetrag Gemäß Bestandsveränderungen	Bei Übernahme des Treuhandvermögens ggf. eingegangene Verpflichtungen, analog zum Aktivposten Treuhandvermögen.
C	Rückstellungen			Grundsätze für Verpflichtungsrückstellungen wie im handelsrechtlichen Referenzmodell.
C I	Versorgungsrückstellungen			
C I	Pensionsrückstellungen (Pflichtrückstellung)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Im vorgegebenen Rahmen berechnete Versorgungsverpflichtungen Im vorgegebenen Rahmen berechnete zusätzliche Versorgungsverpflichtungen Auflösung in Höhe der geleisteten Versorgungszahlungen	Öffentlich-rechtliche Versorgungsverpflichtungen nach finanzmathematischem Verfahren ermittelt.
C I	Beihilferückstellungen (Pflichtrückstellung)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzel Im vorgegebenen Rahmen berechnete bzw. pauschalierte Beihilfeverpflichtungen für die Zeiten des Ruhestandes Im vorgegebenen Rahmen berechnete bzw. pauschalierte zusätzlichen Beihilfeverpflichtungen für die Zeiten des Ruhestandes Auflösung entsprechend dem Rückgang des Anspruchs	Durch finanzmathematische Verfahren berechneter bzw. pauschalierter Anspruch auf Beihilfen für Versorgungsempfänger und für die Ruhestandszeiten von Aktiven mit Beihilfeanspruch.
C II	Clearingrückstellungen (Pflichtrückstellung)	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Pauschal je Haushaltsjahr Clearingverpflichtungen zusätzliche Clearingverpflichtungen Auflösung in Höhe geleisteter Clearingzahlungen	Ermittlung je nach Status (Zahler- oder Empfängerkirche) und spezifischen Erkenntnissen bzw. Erfahrungswerten.

C III	Sonstige Rückstellungen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzeln Barwert d. bestehenden Verpflichtung, ggf. geschätzte Höhe Barwert d. zusätzlichen Verpflichtung, ggf. geschätzte Höhe Auflösung in Höhe der geleisteten Zahlungen bzw. Rückgang der Verpflichtung	Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und für sonstige drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, z.B. für Prozesskosten.
D	Verbindlichkeiten			Die Gliederung erfolgt zunächst nach Empfängergruppen und darunter nach der Fristigkeit (§ 266 Abs. 2 HGB).
D 1.	Verbindlichkeiten aus Kirchen- steuern	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzeln, ggf. summarisch Buchwert Zahlungsbetrag Gemäß Zahlung	Kirchensteuern, auf die andere einen berechtigten Anspruch haben.
D 2.	Verbindlichkeiten an kirchliche Körperschaften	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzeln, ggf. summarisch Buchwert Zahlungsbetrag Gemäß Zahlung	Forderungen von anderen kirchlichen Körperschaften.
D 3.	Verbindlichkeiten an öffentlich- rechtliche Körperschaften	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzeln, ggf. summarisch Buchwert Zahlungsbetrag Gemäß Zahlung	
D 4.	Verbindlichkeiten aus Lieferun- gen u. Leistungen	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzeln, ggf. summarisch Buchwert Zahlungsbetrag Gemäß Zahlung	Keine Besonderheiten zum handelsrecht- lichen Referenzmodell.
D 5.	Darlehensverbindlichkeiten	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzeln, ggf. summarisch Buchwert Rückzahlungsbetrag Gemäß Tilgung	Keine Besonderheiten zum handelsrecht- lichen Referenzmodell.
D 6.	Sonstige Verbindlichkeiten	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzeln, ggf. summarisch Buchwert Rückzahlungsbetrag Gemäß Tilgung	Zu dieser Sammelposition gehören z.B. Steuerverpflichtungen sowie Zahlungs- verpflichtungen aus Kassenausgabenresten (je nach Art der Verbindlichkeit auch unter D 1–4 entsprechend der Gruppierung).
E	Passive Rechnungsabgrenzung	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzeln Wert der offenen Leistungsverpflichtung Wert der offenen Leistungsverpflichtung Gemäß Leistungserbringung	Leistungsverpflichtungen, die erst nach dem Bilanzstichtag erfüllt werden müssen, für die die Zahlung bereits eingegangen ist. Da in der Regel für einen Übergangszeitraum beide Haushaltsjahre geöffnet sind können die Buchungen meistens entsprechend zugeordnet werden, so dass die Zuweisung zu einem Rechnungsabgrenzungsposten entfällt. Werden Wertpapiere, die am Ende der Laufzeit zu 100% zurückerwartet werden Unterpari gekauft, kann die Differenz zum Nennwert in den Passiven Rechnungs- abgrenzungsposten eingestellt und über die Laufzeit verteilt werden (§ 6 Abs. 4 KVHG). Bei nicht geringfügigen Differenzen zum Nennwert besteht hierzu eine Pflicht (§ 6 RVO-KVHG). Bei untergeordneter finanzieller Bedeutung kann zur Vereinfachung auf die Ermittlung des Rechnungsabgrenzungspostens ver- zichtet werden.
Im Anhang	Deckungslücke Substanz- erhaltungsrücklage	Bewertungsart: Eröffnungsbilanz: Neuzugang: Fortschreibung:	Einzeln Unterbiliebene Instandhaltung ohne vorhandene Rücklage Keiner Gemäß Tilgung bzw. Bestandsveränderung	Diese Position ist bevorzugt aufzulösen, wenn in künftigen Jahresergebnissen Überschüsse entstehen (vgl. § 86 Abs. 4 S. 3 KVHG).

Anlage 2 zu Nummer 3.1 A II 1 + 2**Zum erstmaligen bilanziellen Nachweis der Kirchen und Kapellen sowie Folgefragen**

Die Evangelische Landeskirche in Baden hat sich entschieden mit 1 Euro zu bilanzieren. Nachfolgend werden die Gründe und die damit verbundenen Folgefragen dargestellt.

Grundsätzliches zur Bewertung von vorhandenen kirchlichen Gebäuden

Die kirchliche Bilanz dient grundsätzlich vor allem dem Zweck, die Nachhaltigkeit des kirchlichen Wirtschaftens zu sichern, nicht Gläubiger zu schützen. Für die Bewertung der Sachanlagegüter geht es daher nicht darum, deren Verwertbarkeit aufzuzeigen, wie dies in kaufmännischen Bilanzen der Fall ist. Wichtigster Zweck der Bewertung kirchlichen Vermögens ist dagegen die Sicherung der Nutzbarkeit für die künftige Aufgabenerfüllung des kirchlichen Auftrags. Ähnliches gilt auch für kommunale Bilanzen.

Grund für die 1-Euro-Bilanzierung ist im Wesentlichen die nach dem kirchlichen Selbstverständnis grundsätzliche Unveräußerlichkeit der Kirchengebäude sowie die Gefahr, dass die anderenfalls im Anlagevermögen dargestellten Werte aufgrund fehlender Marktfähigkeit im Krisenfall nicht realisierbar sind und damit ein falsches Bild von der tatsächlichen Lage vermittelt wird.

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 in einer Substanzerhaltungsrücklage angepasst werden, die tatsächlich für künftige Sanierungs- oder Erneuerungsmaßnahmen benötigt werden (ggf. abzüglich erhaltener und in Zukunft wieder zu erwartender Investitionszuschüsse und Spenden für Investitionen s. Anlage 1 Passiva Nr. B III).

Zur erstmaligen Bilanzierung von vorhandenen Kirchen und Kapellen

Kirchen und Kapellen sind nach § 6 Abs. 2 KVHG zum Stichtag der erstmaligen Eröffnungsbilanz mit 1 Euro in die Bilanz aufzunehmen. Davon zu unterscheiden ist die gleichzeitig für die interne Anlagenbuchhaltung nötige Bewertung nach der SuberhR-RVO als Bemessungsgrundlage für die Abschreibung. § 2 Abs. 6 S. 1 KVHG stellt hierzu klar, dass auch die Abnutzung dieses Anlagevermögens Ressourcenverbrauch darstellt, der einen entsprechenden Ressourcenbedarf in sich birgt. Haushaltsmittel in Höhe des entsprechenden Ressourcenverbrauchs (Abschreibungen) sind jährlich der Substanzerhaltungsrücklage zuzuführen. Dies gilt somit unabhängig von den in die Bilanz eingestellten Werten für Kirchen und Kapellen.

Damit bleibt die Zielsetzung der §§ 15, 26 Abs. 1, 29 Abs. 2 KVHG unberührt. Das heißt, der Ressourcenbedarf soll durch die Einnahmen des laufenden Haushaltsjahres gedeckt werden (§ 26 Abs. 1) und der Ressourcenbedarf ist in die Finanzplanung einzustellen (§ 29 Abs. 2).

Bewertung für die interne Anlagenbuchhaltung

Für die Bewertung von am 31. Dezember 2011 bzw. 31. Dezember 2013 vorhandenen Kirchen und Kapellen wird nach der SuberhR-RVO ein aus dem Gebäudeversicherungswert hochgerechneter Zeitwert ermittelt, der grundsätzlich alle Werte des Gebäudes erfasst. Für technische Anlagen gelten – soweit hier ebenfalls keine Verkehrswerte vorliegen – ebenfalls Pauschalsätze.

Alle später beschafften Gebäude sind mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten und mit dem Abschlag von 20 % zu versehen.

Die für die jährliche Abschreibung maßgebliche Nutzungsdauer wird 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, s. Anlage 1 Nr. B III). Abhängig davon ob die Kirche vor oder nach 1945 erbaut wurde, ist eine Nutzungsdauer von 100 bzw. 200 Jahren vorgesehen. Dies berücksichtigt, dass teilweise sehr alte Kirchen vorhanden sind, die von so guter Grundsubstanz sind, dass diese Grundsubstanz (z.B. die Steine der Grundmauern) keiner fassbaren Abnutzung unterliegt.

Ziel des an die Bilanzierung knüpfenden Ressourcenverbrauchskonzeptes ist die Erhaltung der Nutzbarkeit, nicht die Erhaltung eines Neuwertes. Dies wird durch den Abschlag von 20% (Faktor 0,8) in der Hochrechnung des Gebäudeversicherungswertes bzw. als Abschlag zu Anschaffungs- und Herstellungskosten bei neuen Gebäuden berücksichtigt.

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 in Abstimmung mit der Vermögensaufsicht die Entscheidung, was bei zu hohem Ressourcenverbrauch geschehen soll.

Aus der Bilanzierung von Kirchen und Kapellen mit 1 Euro ergeben sich vier Folgefragen:

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

A) Auswirkungen auf die Bilanz: Aktivierung

In der Bilanz steht je Kirche/Kapelle der Erinnerungswert von 1 Euro. Entsprechend liegt der Vermögensgrundbestand niedriger als bei einer regulären Bewertung (vgl. nachfolgendes Bilanzbeispiel). Der Bilanzwert der Kirchen und Kapellen ist nicht Basis der Abschreibungen, diese könnten ansonsten nicht stattfinden. Um das Ressourcenverbrauchskonzept dennoch umzusetzen, muss in Höhe der Abschreibung der vorgegebene Zufüh-

rungsbetrag zur Substanzerhaltungsrücklage bzw. zu einem nicht zahlungswirksamen Ergebnis (Davon-Vermerk) gemäß der o.g. Bewertung gesondert ermittelt werden.

Sollten nicht finanzierte Rückstellungen und Verbindlichkeiten erhebliche Beträge aufweisen, stehen bei diesem Modell nicht die ermittelten Sachwerte auf der Aktivseite gegenüber, so dass - wenn anderen Grundstücke und Gebäude keine entsprechenden Werte aufweisen - die Gefahr der bilanziellen Überschuldung gegeben ist.

Wird unterbliebene Instandhaltung festgestellt, ist aber gleichzeitig eine ausreichende Höhe von Substanzerhaltungsrücklagen vorhanden, die für eine Sanierung zur Verfügung stehen, braucht keine Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage dargestellt werden.

Ist dies nicht der Fall, wird der bei der erstmaligen Eröffnungsbilanz vorhandene Instandhaltungsstau als Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage im Anhang ausgewiesen. Der Finanzierungsbedarf wird festgehalten. Durch den Ausweis der unterbliebenen Instandhaltung wird ein wirklichkeitsnahes und zum Handeln aufforderndes Bild der Vermögenslage nachvollziehbar aufgezeigt.

Beispiele:

1. Ermittelter Wert: 5.000.000 Euro, Instandhaltungsstau: 3.000.000 Euro, Restwert: 2.000.000 Euro, Bilanzausweis: 1 Euro, Substanzerhaltungsrücklage: 3.000.000 Euro.

Aktiva		Passiva	
Nicht realisiertes Sachanlagevermögen	1	Vermögensgrundbestand	1
Finanzanlagen	3.000.000	Substanzerhaltungsrücklage	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 Substanzerhaltungsrücklage

Aktiva		Passiva	
Nicht realisiertes Sachanlagevermögen	1	Vermögensgrundbestand	1
	-		-
Summe	1	Summe	1
Anhang: Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage: 3.000.000			

Für die Berechnung der Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage (unabhängig vom Instandhaltungsstau) kann nicht vom Bilanzwert ausgegangen werden, sondern die intern ermittelten Restwerte sind durch die Restnutzungsdauer zu teilen. Wird in

den laufenden Haushaltsjahren die Abschreibung nicht erwirtschaftet, wird dieser Wert als Davon-Vermerk über das Bilanzergebnis ausgewiesen.

Sollte ein Kirchengebäude doch einmal entwidmet werden und zum Verkauf stehen, sind mangels Buchwert (1 Euro) keine „Nicht zahlungswirksame Ausgaben“ (Wertverluste) zu befürchten. Ein positiver Verkaufserlös verbessert das Bilanzergebnis, ggf. bestehende negative Vorräte aus der Nicht-Erwirtschaftung der Abschreibungen können genauso wie die für das Kirchengebäude bestehende im Anhang ausgewiesene Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage durch den Verkauf aufgelöst werden.

Ein ggf. zu bildender Sonderposten für erhaltene Investitionszuschüsse (s. Anlage 1 Passiva Nr. B III) ist mangels korrespondierender Aktivposition für Kirchen und Kapellen auf der Passivseite direkt gegen den Vermögensgrundbestand zu buchen. Die Auflösung des Sonderpostens gleicht dann über die Nutzungsdauer die Minderung des Vermögensgrundbestandes wieder aus. Unabhängig davon ist die ggf. zulässige Kürzung der Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage um den Auflösungsbetrag über die interne Anlagenbuchhaltung zu steuern.

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

Laut § 6 Abs. 2 S. 2 KVHG gilt auch für dieses Modell das Ressourcenverbrauchs-konzept, so dass auch hier die - einer Abschreibung der ermittelten Sachwerte entsprechenden - Werte der Substanzerhaltungsrücklage zuzuführen sind, wenn keine Finanzdeckung möglich ist, ein nicht zahlungswirksames Ergebnis bzw. für die Eröffnungsbilanz die Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage im Anhang aufgezeigt werden soll. Ein Bedarf an Substanzerhaltung ist somit gegeben, aber der Substanzwert wird nicht analog ausgewiesen. Das Sachanlagevermögen (Kirchen und Kapellen) 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 bei anderen Vermögenswerten statt.

Für die Haushaltswirtschaft ist analog zu den in der Bilanz regulär bewerteten Gebäuden eine Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage zu veranschlagen. Diese mindert das Bilanzergebnis.

Gelingt die Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage für Kirchengebäude, 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 Sachanlagevermögen durch die Abnutzung des Gebäudes entgegensteht, die jedoch nicht dargestellt wird.

Stehen für die Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage keine Finanzmittel zur Verfügung, wird dies über einen Davon-Vermerk beim nicht zahlungswirksamen Ergebnis nachrichtlich in der Bilanz ausgewiesen. Dies gilt auch für Fall, dass nicht zahlungsrelevante Erträge (z.B. aus der Auflösung nicht finanzierter Rückstellungen) vorliegen und somit das Bilanzergebnis insgesamt ausgeglichen dargestellt werden würde.

Erträge aus Jahresüberschüssen der Folgejahre sollen bevorzugt dafür vorgesehen werden, entweder die Substanzerhaltungsrücklage und die zur Deckung vorgesehenen Finanzanlagen auf Sollhöhe aufzufüllen und somit die Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage zu mindern. Oder es werden aus den Überschüssen Substanzerhaltungsmaßnahmen durchgeführt. Auch damit wird ein nicht zahlungswirksamer Ergebnisvortrag oder die Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage 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, verschwinden die bisher enthaltenen Beträge aus der Bilanz – ebenso die Finanzanlagen zur Deckung der Substanzerhaltungsrücklage - und sind nicht im steigenden Wert des entsprechenden Sachanlagevermögens zu sehen, da dieser auf 1 Euro konstant bleibt. Der Wert der Sanierung/Erneuerung erscheint zwar nicht in der Bilanz, geht aber in die interne Anlagenbuchhaltung bei der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung ein, da die Nutzungsdauer entsprechend verlängert wird.

Ist eine Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage vorhanden, und es können aus anderen Geldmitteln Sanierungen/Erneuerungen durchgeführt werden, wird diese entsprechend aufgelöst.

D) Sonstige Auswirkungen

Für die Ermittlung der Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage gemäß Ressourcenverbrauch müssen gesonderte Rechnungen (interne Anlagenbuchhaltung) geführt werden. Mit dem Einstellen von Kirchen und Kapellen in die Bilanz mit 1 Euro wird bei der Öffentlichkeit kein falsches Bild vom „Reichtum“ der Kirche erweckt werden. Die Darstellung des Erinnerungswertes ist realistisch, denn diese Gebäude haben keinen Marktwert. Sie sind per se unveräußerbar und für Dritte kaum nutzbar. Im Krisenfall sind die sonst dargestellten Werte möglicherweise nicht realisierbar und erwecken daher ein falsches Bild von der tatsächlichen Vermögenslage. Auf den Ressourcenverbrauch wird über die Abschreibung ebenfalls hingewiesen.

Beispiel für eine kirchliche (Eröffnungs-)Bilanz:

Nachfolgend wird ein Beispiel für eine (Eröffnungs-)Bilanz mit der Aufnahme von einem Erinnerungswert von 1 Euro je Kirche/Kapelle aufgezeigt. Es handelt sich um fiktive Werte. Die Sachanlagegüter weisen in der internen Anlagenbuchhaltung 4,1 Mio. Euro aus, davon mit 2,938 Mio. Euro bewertete Kirchen und Kapellen. Den Sachanlagegütern stehen 0,215 Mio. Euro Investitionszuschüsse im Sonderposten gegenüber. Die Finanzanlagen zur Deckung von Rücklagen und anderen Passivpositionen entsprechen der Summe aus Rücklagen und Ergebnisvortrag. Die Substanzerhaltungsrücklage weist davon 0,048 Mio. Euro als Wert auf. Die Versorgungsrückstellung in Höhe von 0,886 Mio. Euro ist nicht finanzgedeckt. Aus Altfällen unterbliebene Instandhaltung hat ein Volumen von 1,86 Mio. Euro, der in der Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage im Anhang ausgewiesen wird. Umlaufvermögen und Verbindlichkeiten sowie der passive Rechnungsabgrenzungsposten weisen nur geringe Beträge aus.

Das Ergebnis zeigt, dass es zu keiner Überschuldung kommt, solange neben Kirchen und Kapellen genügend andere Vermögenswerte (z.B. Gemeindehäuser, Pfarrhäuser, Wohnimmobilien) vorhanden sind, die Rückstellungen und Verbindlichkeiten ausgleichen.

Andernfalls muss in der Eröffnungsbilanz ein „Ausgleichsposten aus Rechnungsumstellung“ bzw. später ein „Nicht durch Reinvermögen gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen werden. Wird die unterbliebene Instandhaltung aus Einnahmen nachgeholt, reduziert sich der Betrag in der Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage.

Ev. Kirchengemeinde
Bilanz per 31.12.2013, Kirchen mit 1 Euro bewertet

Aktiva (in Tausend Euro)		Passiva (in Tausend Euro)	
A Anlagevermögen		A Reinvermögen	
I Immaterielle Vermögensgegenstände		I Vermögensgrundbestand	80
II Nicht realisierbares Sachanlagevermögen		II Rücklagen, Sonst.Vermögensbindungen	
1. Unbebaute Grundstücke	0	a Pflichtrücklagen	
2. Bebaute Grundstücke	0	b Betriebsmittellrücklage	
5. Anlagen im Bau, geleistete Anzahlungen	0	c Substanzerhaltungsrücklage	48
III Realisierbares Sachanlagevermögen		2. Budgetrücklagen, Kollekten und weitere Rücklagen	75
1. Unbebaute Grundstücke, Erbaugrundstücke	750	4. Zweckgebundene Haushaltsreste	
2. Bebaute Grundstücke	408	III Ergebnismvortrag	1
3. Technische Anlagen und Maschinen	3	IV Bilanzergebnis	204
4. Kunstwerke, sonstige Einrichtung und Ausstattung	1		
7. Anlagen im Bau, geleistete Anzahlungen			
IV Sonder- und Treuhandvermögen		B Sonderposten	
V Finanzanlagen		II Zweckgebundene Spenden, Vermächtnisse, usw.	215
1. Finanzanlagen zur Deckung von Rücklagen und anderen Passivpos.	124	III Erhaltene Investitionszuschüsse	
2. Absicherung von Versorgungslasten			215
4. Sonstige Finanzanlagen und Ausleihungen	14	C Rückstellungen	
		I Versorgungsrückstellungen	886
B Umlaufvermögen	1.300	III Sonstige Rückstellungen	
I Vorräte			886
II Forderungen	5	D Verbindlichkeiten	
III Liquide Mittel		5. Darlehensverbindlichkeiten	5
1. Kurzfristig veräußerbare Wertpapiere			
2. Kassenbestand, Bankguthaben, Schecks	8	E Passive Rechnungsabgrenzungsposten	3
	13		
C Aktive Rechnungsabgrenzungsposten			
D Nicht durch Reinvermögen gedeckter Fehlbetrag			
Summe Aktiva:	1.313	Summe Passiva:	1.313
	1.860		

Anhang: Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen