

**Bilanzierungshandbuch  
für kirchliche Körperschaften im Erzbistum Köln**

**Stand: 16.02.2022**

## Inhaltsverzeichnis

Anlagenverzeichnis .....	6
Abkürzungsverzeichnis .....	7
1 Vorwort.....	8
2 Grundlagen der Bilanzierung und Bewertung kirchlicher Körperschaften.....	10
2.1 Allgemeines.....	10
2.2 Gliederungs- und Bilanzierungsgrundsätze .....	10
2.2.1 Allgemeine Vorschriften .....	10
2.2.2 Grundsätze für die Gliederung .....	11
2.2.3 Bilanzierungsgrundsätze .....	11
2.2.4 Bewertungsgrundsätze .....	13
3 Ausweis, Ansatz und Bewertung in der Bilanz.....	16
3.1 Aktivseite .....	16
3.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände .....	16
3.1.1.1 Ansatz .....	16
3.1.1.2 Bewertung .....	16
3.1.1.3 Ausweis .....	17
3.1.1.4 Ansatz, Bewertung und Ausweis von einzelnen Posten .....	17
3.1.1.5 Praktische Umsetzung .....	19
3.1.2 Sachanlagen .....	20
3.1.2.1 Ansatz .....	20
3.1.2.2 Bewertung .....	20
3.1.2.3 Ausweis .....	22
3.1.2.4 Ansatz, Bewertung und Ausweis von einzelnen Posten .....	22
3.1.2.4.1 Mietereinbauten .....	25
3.1.2.5 Praktische Umsetzung .....	26
3.1.2.6 Exkurs: Abgrenzung von Instandhaltungskosten und Anschaffungs-/Herstellungskosten.....	27
3.1.3 Finanzanlagen.....	30
3.1.3.1 Ansatz .....	30
3.1.3.2 Bewertung .....	30
3.1.3.3 Ausweis .....	31
3.1.3.4 Ansatz, und Bewertung von einzelnen Posten.....	31
3.1.3.5 Praktische Umsetzung .....	33
3.1.4 Vorräte.....	34
3.1.4.1 Ansatz .....	34
3.1.4.2 Bewertung .....	34
3.1.4.3 Ausweis .....	35
3.1.4.4 Praktische Umsetzung .....	36
3.1.4.5 Exkurs: Inventur .....	36
3.1.5 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände .....	37
3.1.5.1 Ansatz .....	37

3.1.5.2	Bewertung .....	38
3.1.5.3	Ausweis .....	38
3.1.5.4	Praktische Umsetzung .....	41
3.1.6	Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten .....	42
3.1.6.1	Ansatz .....	42
3.1.6.2	Bewertung .....	42
3.1.6.3	Ausweis .....	42
3.1.7	Rechnungsabgrenzungsposten .....	43
3.1.7.1	Ansatz .....	43
3.1.7.2	Bewertung .....	43
3.1.7.3	Ausweis .....	43
3.1.8	Treuhandvermögen .....	43
3.2	Passivseite .....	44
3.2.1	Eigenkapital .....	44
3.2.1.1	Grundlagen .....	44
3.2.1.2	Ausweis .....	44
3.2.1.3	Praktische Umsetzung .....	46
3.2.2	Sonderposten .....	47
3.2.2.1	Ansatz .....	47
3.2.2.2	Bewertung .....	47
3.2.2.3	Ausweis .....	47
3.2.2.4	Exkurs: Ermittlung und Buchung des Sonderpostens aus Zuwendungen zur Finanzierung von Gegenständen des Sachanlagevermögens .....	48
3.2.3	Rückstellungen .....	48
3.2.3.1	Ansatz .....	49
3.2.3.1.1	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten .....	49
3.2.3.1.2	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften .....	50
3.2.3.1.3	Rückstellungen für im Berichtsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung .....	52
3.2.3.1.4	Rückstellungen für im Berichtsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung .....	52
3.2.3.2	Bewertung .....	52
3.2.3.3	Ausweis .....	53
3.2.3.4	Einzelsachverhalte – Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten .....	53
3.2.3.5	Praktische Umsetzung .....	56
3.2.4	Verbindlichkeiten .....	57
3.2.4.1	Ansatz .....	57
3.2.4.2	Bewertung .....	58
3.2.4.3	Ausweis .....	58
3.2.4.4	Ansatz, Bewertung und Ausweis von einzelnen Posten .....	58
3.2.4.4.1	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und anderen Darlehensgebern ...	58
3.2.4.4.2	Erhaltene Anzahlungen .....	59
3.2.4.4.3	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen .....	59

3.2.4.4.4	Verbindlichkeiten gegenüber nahestehenden Körperschaften/ sonstige Verbindlichkeiten .....	59
3.2.5	Passive Rechnungsabgrenzung .....	60
3.2.5.1	Ansatz .....	60
3.2.5.2	Bewertung .....	61
3.2.5.3	Ausweis .....	61
3.2.6	Treuhandverbindlichkeiten .....	61
4	Gewinn- und Verlustrechnung .....	62
4.1	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen des Erzbistum Köln .....	62
4.2	Umsatzerlöse .....	62
4.3	Sonstige Erträge .....	63
4.4	Personalaufwand .....	63
4.4.1	Löhne und Gehälter .....	63
4.4.2	Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung .....	63
4.5	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen .....	64
4.6	Sonstige Aufwendungen .....	65
4.7	Erträge aus Beteiligungen .....	66
4.8	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens .....	66
4.9	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge .....	66
4.10	Abschreibungen auf Finanzanlagen .....	67
4.11	Zinsen und ähnliche Aufwendungen .....	67
4.12	Ergebnis nach Steuern .....	67
4.13	Sonstige Steuern .....	68
4.14	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag .....	68
4.15	Einstellungen / Entnahmen aus Rücklagen/Grundkapital .....	68
4.16	Bilanzgewinn/Bilanzverlust .....	68
5	Anhang .....	69
5.1	Allgemeine Berichtsgrundsätze .....	69
5.2	Allgemeine Angaben .....	69
5.3	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden .....	70
5.4	Erläuterungen zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung .....	70
5.5	Sonstige Angaben .....	71
5.6	Anlagen zum Anhang .....	71
6	Betriebe gewerblicher Art .....	72
7	§ 2b UStG .....	74
7.1	Rechtlicher Hintergrund und Systematik .....	74
7.2	Buchungssystematik und Ausweis .....	74
7.2.1	Buchungssystematik .....	74
7.2.1.1	Eingangsrechnung im Zusammenhang mit nicht steuerbaren Einnahmen (hoheitlich)	74
7.2.1.2	Eingangsrechnung im Zusammenhang mit steuerbaren und steuerpflichtigen Einnahmen .....	75

7.2.1.3	Ausgangsrechnung für eine nicht steuerbare Einnahme (hoheitlich).....	75
7.2.1.4	Ausgangsrechnung für eine steuerbare und steuerpflichtige Einnahme.....	76
7.2.2	Buchungssystematik .....	76

## Anlagenverzeichnis

### **Anlage 1 Organigramm**

### **Anlage 2 Kontenrahmen**

### **Anlage 3: Vorlagen zum Jahresabschluss**

Anlage 3.1 Vorlage Bilanz

Anlage 3.2 Vorlage Gewinn- und Verlustrechnung

Anlage 3.3 Anhang

### **Anlage 4 Anlagevermögen**

Anlage 4.1 Vorlagen Anlagespiegel nach HGB

Anlage 4.2 Katalog der Anlagegüter und Nutzungsdauern / AfA-Tabelle

Anlage 4.3 Fördermittelnachweis / Anlagengitter nach Finanzierungsart

Anlage 4.4 Nachweis Wertpapiere

### **Anlage 5: Verbindlichkeiten**

Anlage 5.1 Verbindlichkeitspiegel

Anlage 5.2 Darlehensübersicht und -spiegel

### **Anlage 6: Rückstellungen**

Anlage 6.1 Rückstellungsspiegel

Anlage 6.2 Checkliste Rückstellungen

Anlage 6.3 Jubiläum

Anlage 6.4 Urlaubsrückstellung

Anlage 6.5 Archivierung

### **Anlage 7 Eigenkapitalspiegel**

### **Anlage 8 Checklisten zur Erstellung des Jahresabschlusses**

Anlage 8.1 Zeitliche Planung und Verantwortung (Fahrplan zum Jahresabschluss)

Anlage 8.2 Checkliste Anhang

### **Anlage 9: Formularcenter und sonstige Vorlagen**

Anlage 9.1 Kassenaufnahmeprotokoll

Anlage 9.2 Inventurrichtlinie

Anlage 9.3 Kostenstellenplan

Anlage 9.4 Formular Durchführung einer Veranstaltung

## Abkürzungsverzeichnis

<b>Abkürzung</b>	<b>Erläuterung</b>
AfA	Absetzung für Abnutzung
AO	Abgabenordnung
ARAP	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
Art.	Artikel
BFH	Bundesfinanzhof
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BilRUG	Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetzes
BMF	Bundesministerium der Finanzen
CIC	Codex Iuris Canonici
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EGHGB	Einführungsgesetz zum HGB
EStG	Einkommensteuergesetz
EWB	Einzelwertberichtigung
FIFO-Verfahren	First-in-first-out-Verfahren
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn-und-Verlust-Rechnung
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
kAR	Kirchliche Ausstattungsrichtlinie
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KZVK	Kirchliche Zusatzversorgungskasse
LIFO-Verfahren	Last-in-first-pout-Verfahren
SAV	Sachanlagevermögen
sbE	Sonstige betriebliche Erträge
SoPo	Sonderposten
StR	Steuerrecht
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
VFE-Lage	Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
WP	Wirtschaftsprüfer
Zuw.	Zuwendungen

## 1 Vorwort

Das **Erzbistum Köln** entwickelt mit diesem Bilanzierungshandbuch das bestehende Rechnungswesen für alle kirchlichen Körperschaften<sup>1</sup> zu einem neuen und modernen Rechnungswesen weiter. Dabei sollen die neuen Bilanzierungsstandards den Grundprinzipien eines angemessenen, einfachen und transparenten Rechnungswesens entsprechen.

**Angemessen:** Es soll eine periodengerechte Ergebnisermittlung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfolgen. Damit wird die Grundlage dafür gelegt, dass aus dem Rechnungswesen alle Informationen für die wirtschaftlich notwendige Steuerung der kirchlichen Körperschaften zur Verfügung stehen. Den Anforderungen aus der Umsatzsteuer einer vollständigen, richtigen und fristgerechten Erstellung von Steuererklärungen wird damit ebenso Rechnung getragen.

**Einfach:** „So wenig wie möglich – so viel wie nötig.“ Nach diesem Grundsatz soll die Bilanzierung erfolgen, denn das Rechnungswesen für kirchliche Körperschaften ist kein Selbstzweck. Daher sollen nur so weit Informationen erfasst werden, die nötig sind, um einen einheitlichen Standard zu gewährleisten.

**Transparent:** Die Deutsche Bischofskonferenz hat im Jahr 2019 die Transparenzoffensive zur Offenlegung kirchlichen Vermögens erneut unterstrichen. Daher möchte das Erzbistum Köln auch im territorialen Bereich ein Mindestmaß an Transparenz erreichen. Dies soll eine angemessene Akzeptanz in der Öffentlichkeit ermöglichen, ausreichend selbsterklärend sowie frei von Widersprüchen sein. Daher wird ein allgemein üblicher Standard des Handelsgesetzbuches als hinreichend transparent angesehen.

Mit dem neuen Rechnungswesen gibt das Erzbistum Köln erstmalig einen einheitlichen und allgemein anerkannten Bilanzierungsstandard bei allen selbstständigen kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts (im Folgenden zusammengefasst auch kurz „kirchliche Körperschaften“) mit dem kaufmännischen Rechnungswesen vor. Dies erfolgt mit der Zielsetzung, freiwillige Jahresabschlüsse nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Es sind verpflichtend die allgemeinen Vorschriften des HGB zu beachten, erweitert um die speziellen Vorschriften für kleine Kapitalgesellschaften.

Ziel dieses Handbuches ist es, in der täglichen Praxis ein Nachschlagewerk für zu erfassende Sachverhalte im Jahresabschluss zu sein. Dazu werden kurze allgemeine Erläuterungen zur Bilanzierung und Bewertung von Abschlussposten sowie zu sonstigen bei der Abschlusserstellung zu berücksichtigenden Sachverhalten gegeben. Wesentlicher Bestandteil des Bilanzierungshandbuches ist der einheitliche Kontenrahmen (vgl. Kontierungsrichtlinie).

Grundlage für die Kommentierung von Bilanzierung und Bewertung in diesem Handbuch sind:

- Handelsgesetzbuch,
- WP-Handbuch,
- Beck'scher Bilanzkommentar,
- Verlautbarungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer und
- aktuelle Rechtsprechung.

Mithilfe dieses Bilanzierungshandbuches sollen dabei in allen kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln einheitliche Rahmenbedingungen für die Bilanzierung und Bewertung geschaffen werden. Das wird dadurch erreicht, dass:

- die gesetzlichen Regelungen bei der Erstellung eines Jahresabschlusses eingehalten werden,
- im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben ausgeübte Gestaltungsmöglichkeiten in allen kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln einheitlich angewandt werden,
- gleiche Sachverhalte in allen kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln einheitlich behandelt werden,

---

<sup>1</sup> Der Begriff „kirchliche Körperschaft“ umfasst alle kirchlichen Rechtsträger, d. h. Kirchengemeinde, Kirchengemeindeverband und Gemeindeverband.



- Anpassungen der Bilanzierung an geänderte äußere Verhältnisse in allen kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln einheitlich vorgenommen werden und
- aktuelle Entwicklungen im Rechnungswesen, die den Gedanken der Wesentlichkeit stärker betonen, bei der Bilanzierung ihren Niederschlag finden.

Die praktische Anwendung dieses Bilanzierungshandbuches regelt der Prozess zur Jahresabschlusserstellung. Hierin werden die zeitliche Anwendung sowie die entsprechenden Verantwortlichkeiten der einzelnen Jahresabschlussposten festgelegt. Ein regelmäßig anzuwendender Plan wird jährlich durch das Generalvikariat veröffentlicht.

Das Bilanzierungshandbuch spiegelt die Verhältnisse der kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln im Zeitpunkt der Erstellung wider. Um auch dauerhaft Nutzen aus diesem Handbuch zu erzielen, wird es den ständig veränderten Entwicklungen und Erfahrungen aus den kirchlichen Abschlüssen angepasst.

Ihre Fragen und Anregungen zum Bilanzierungshandbuch richten Sie bitte per E-Mail an die Abteilung Finanzen & Controlling im Seelsorgebereich:

[finanzen-controlling@Erzbistum-Koeln.de](mailto:finanzen-controlling@Erzbistum-Koeln.de)

## 2 Grundlagen der Bilanzierung und Bewertung kirchlicher Körperschaften

### 2.1 Allgemeines

Die kirchlichen Rechtsträger sind Körperschaften des öffentlichen Rechts. Eine Aufstellung des Jahresabschlusses nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften des Dritten Buches des HGB erfolgt freiwillig nach den Vorschriften für kleine Kapitalgesellschaften in der Fassung des Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) einschließlich der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung.

Die vom Bilanzierenden anzuwendenden gesetzlichen Rechnungs- und Buchführungsvorschriften leiten sich aus rechtsformindifferenten und aus rechtsformbezogenen Vorschriften ab.

Daneben können besondere Bestimmungen und Anwendungsvorschriften durch das Generalvikariat erlassen werden. Die Rechnungslegungsvorschriften im 1. Abschnitt des dritten Buches des HGB gelten für alle Kaufleute. Ebenfalls rechtsformunabhängig werden in den §§ 140 bis 148 AO Buchführungspflichten festgelegt.

Als rechtsformabhängig sind die für Kapitalgesellschaften anzuwendenden Rechnungs- und Buchführungsvorschriften anzusehen, die in den §§ 264 ff. HGB aufgeführt sind.

Ebenfalls bestehen für kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB größenabhängige Erleichterungen.

### 2.2 Abgrenzung der juristischen Personen

Die einzelne Kirchengemeinde ist unter anderem im Erzbistum Köln nach den im 19. Jahrhundert erlassenen preußischen Gesetzen über die Verwaltung des katholischen Kirchenvermögens eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Ihr juristischer Vertreter ist der Kirchenvorstand, der in regelmäßigen Abständen von den der Gemeinde zugehörigen Mitgliedern gewählt wird. Zudem gehören zu einer Kirchengemeinde weitere Rechtspersonen, die die juristischen Vertreter der Kirchengemeinde gemäß § 1 Abs. 1, 2 des Gesetzes über die Verwaltung des katholischen Kirchenvermögens verwalten.

Diese verwalteten Rechtsträger (sogenannte Fonds – Fabrikfonds, Stellenvermögen [Stellenfonds], Stiftungsfonds) sind juristische Personen sui generis (eigener Art), die aus dem Kirchenrecht resultieren (im Folgenden auch „Fonds“ genannt). Die rechtliche Selbstständigkeit dieses historisch entwickelten örtlichen Kirchenvermögens ist im CIC geregelt – danach handelt es sich um öffentliche juristische Personen im Sinne des can. 113 § 2, 115 § 3 CIC, was in den preußischen Gesetzen über die Verwaltung des katholischen Kirchenvermögens seinen Niederschlag gefunden hat. Ihnen ist die Rechtspersönlichkeit in der Regel mit ihrer Errichtung durch die kirchliche Autorität verliehen worden (can. 116 § 1 und § 2 CIC).

Nach dem Gesetz über die Verwaltung des katholischen Kirchenvermögens verwaltet der Kirchenvorstand das Vermögen der Kirchengemeinde. Zum Vermögen der Kirchengemeinde gehören nach dem gesetzlichen Wortlaut die selbstständigen Vermögensmassen wie z. B. Fonds.

Die Vermögensgegenstände der Fonds dienen teilweise direkt den Zwecken der Kirchengemeinde (z. B. Kirchen, Pfarrsaal, Pastoralbüro). Im Fall der übrigen Vermögensgegenstände ist unter Beachtung der Vorgaben zur Substanzerhaltung allein die Kirchengemeinde berechtigt, die Überschüsse für die Bedürfnisse der Gemeinde und nach den Entscheidungen des Kirchenvorstandes zu verwenden.

Die Kirchengemeinden sind unter Berücksichtigung der oben genannten Aspekte in der Regel als wirtschaftlicher Eigentümer der Fonds anzusehen. Somit sind sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Aufwendungen und Erträge sowie Rechnungsabgrenzungsposten dieser Rechtsträger der Körperschaft öffentlichen Rechts zuzuordnen und dort im Jahresabschluss zu erfassen.

### 2.3 Gliederungs- und Bilanzierungsgrundsätze

#### 2.3.1 Allgemeine Vorschriften

Die allgemeinen Grundsätze der Aufstellung des Jahresabschlusses leiten sich aus den §§ 242 bis 245 HGB ab.

Danach sind zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Bilanz und eine Gewinn-und-Verlust-Rechnung (auch „Ergebnisrechnung“ genannt) sowie ein Anhang zu erstellen, aus denen sich das Vermögen und die Schulden sowie die Aufwendungen und Erträge der Rechtsperson ergeben. Der Jahresabschluss ist in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen. Darüber hinaus ist der Jahresabschluss nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu erstellen. Die GoB bestimmen z. B. den Zeitpunkt der Bilanzierung (Gewinnrealisierung), die Bilanzierung schwebender Geschäfte und die Bilanzierung von Vermögensgegenständen beim wirtschaftlichen Eigentümer. Sie sind außerdem anzuwenden bei Ansatz- und Bewertungswahlrechten (AfA, HK, Inventurverfahren). Die GoB sind aus den Zwecken der Rechnungslegung (Dokumentation, Gläubigerschutz) abzuleiten; als Entscheidungshilfe kommen Gesetze, die Rechtsprechung, Stellungnahmen des IDW zur Rechnungslegung, gesicherte Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre, Fachliteratur sowie die Bilanzierungspraxis ordentlicher Kaufleute zur Anwendung.

Soweit für Wertansätze ein Schätzungsrahmen besteht, ist der Wertansatz nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen. Eine vernünftige Beurteilung berücksichtigt Chancen und Risiken, bedenkt den Grundsatz der Vorsicht und ist in sich schlüssig und willkürfrei, d. h. aus den objektiven Gegebenheiten des Falles logisch ableitbar.

Der Jahresabschluss muss klar und übersichtlich sein; dieser Grundsatz bezieht sich auf die Gliederung und Lesbarkeit des Jahresabschlusses.

Für Kapitalgesellschaften gilt nach § 264 HGB darüber hinaus die Generalnorm, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft vermitteln soll. Erfüllt der Jahresabschluss diese Voraussetzungen nicht, sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen, die zur Vermittlung des geforderten Bildes notwendig sind.

### 2.3.2 Grundsätze für die Gliederung

Die Gliederung der Bilanzen und Gewinn-und-Verlust-Rechnungen ist nach § 265 HGB beizubehalten, soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. Die Abweichungen sind im Anhang aufzuführen und zu begründen.

Fällt ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld unter mehrere Posten der Bilanz, so ist die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten bei dem Posten zu vermerken, unter dem der Ausweis erfolgt, oder im Anhang zu erläutern. Dieser Vermerk muss jedoch nur dann erfolgen, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

Gliederung und Bezeichnung der Posten der Bilanz und der GuV sind zu ändern, wenn dies wegen Besonderheiten der Gesellschaft zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

Posten der Bilanz und der GuV dürfen zusammengefasst werden, wenn die Posten nicht erheblich sind oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird.

Leerposten müssen nicht ausgewiesen werden, wenn auch im Vorjahr unter dem Posten kein Betrag ausgewiesen wurde.

### 2.3.3 Bilanzierungsgrundsätze

Die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze sind in den §§ 246, 248 bis 251 HGB geregelt.

#### **Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB)**

Das Vollständigkeitsgebot bestimmt, dass – soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist – in der Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen sind; in der GuV sind sämtliche Aufwendungen und Erträge auszuweisen.

Zur Ermittlung der Vermögensgegenstände und Schulden ist jährlich eine Inventur durchzuführen und die Gegenstände sind mit Menge und Wert in ein Inventar aufzunehmen. Die körperliche Aufnahme erfolgt grundsätzlich im Rahmen einer Stichtagsinventur. Unter bestimmten Voraussetzungen sind jedoch hinsichtlich des Aufnahmezeitpunktes Erleichterungen vorgesehen (vor- oder nachverlagerte Stichtagsinventur/permanente Inventur).

In der Bilanz dürfen nur Vermögensgegenstände angesetzt werden, die bilanzierbar sind. Die Bilanzierbarkeit richtet sich dabei nicht nach dem rechtlichen Eigentumsbegriff, sondern nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Dabei erfolgt die wirtschaftliche Zurechnung nach Verteilung der Chancen und Risiken und ist im Einzelfall gesondert zu würdigen. Die von der Rechtsprechung erarbeiteten Beurteilungskriterien und Leasingerlasse finden weiterhin Anwendung.

Daraus ist abzuleiten, dass unter Eigentumsvorbehalt erworbene Gegenstände beim Erwerber und verpfändete Gegenstände beim Sicherungsgeber zu bilanzieren sind.

Grundstücke sind dann beim Erwerber zu bilanzieren, wenn bis zum Bilanzstichtag der Kaufvertrag abgeschlossen ist und Besitz, Gefahr, Nutzen sowie Lasten an dem Grundstück auf den Käufer übergegangen sind. Außerdem müssen bis zur Bilanzerstellung erforderliche Genehmigungen vorliegen und die Eintragung im Grundbuch muss sicher sein.

Bilanzierbare Schulden liegen vor, wenn eine Inanspruchnahme aus quantifizierbaren rechtlichen, wirtschaftlichen oder faktischen Verpflichtungen sicher oder wahrscheinlich erscheint und die Verpflichtung eine wirtschaftliche Belastung des Bilanzierenden darstellt. Schwebende, beiderseits noch nicht erfüllte Geschäfte sind nicht bilanzierungsfähig, solange und soweit sich Anspruch und Verpflichtung ausgleichen. Voraussehbare Verluste aus diesen Geschäften sind jedoch zu berücksichtigen durch eine Abwertung der eigenen Leistungen und/oder durch die Bildung von Rückstellungen für Drohverluste. Gewinne sind erst dann verwirklicht, wenn unter Berücksichtigung der bürgerlich-rechtlichen Vorschriften die geschuldete Leistung an den Gläubiger bewirkt wurde.

Nicht im Jahresabschluss erfasste Haftungsverhältnisse sind zu vermerken. Darunter fallen das Wechselobligo sowie Verbindlichkeiten aus Bürgschaften und Gewährleistungsverträgen. Außerdem sind die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten anzugeben. Die Haftungsverhältnisse sind auch dann anzugeben, wenn ihnen entsprechende Rückgrifforderungen gegenüberstehen.

### **Verrechnungsverbot (§ 246 Abs. 2 S. 1 HGB)**

Die Bilanz und die Gewinn-und-Verlust-Rechnung sind brutto aufzustellen, denn es besteht ein Verrechnungsverbot für die bilanziellen Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite sowie für Aufwendungen mit Erträgen in der Gewinn-und-Verlust-Rechnung. Dieses Verrechnungsverbot ergibt sich auch aus dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses. Saldierungen sind allerdings dann vorzunehmen, wenn gleichartige Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen denselben Personen bestehen, sie vergleichbare Laufzeiten haben und aufrechenbar sind. Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder anderen 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.

### **Bilanzierungsverbote, -wahlrechte (§ 248 HGB)**

Für bestimmte Sachverhalte besteht ein Bilanzierungsverbot. Dazu zählen:

- Aufwendungen für Unternehmensgründung (§ 248 Abs. 1 Nr. 1 HGB),  
z. B.: Beratungsgebühren, Notariatskosten, Genehmigungsgebühren, Gründungsprüfungskosten, Eintragungs- und Veröffentlichungskosten sowie Reisekosten der Gründer
- Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals (§ 248 Abs. 1 Nr. 2 HGB),  
z. B.: Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen, Kosten einer Kapitalerhöhung
- Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen (§ 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB),  
z. B.: Vermittlungsprovisionen, Werbemittel
- Selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 S. 2 HGB)

Für die folgenden Sachverhalte bestehen Bilanzierungswahlrechte:

- Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 S. 1 HGB)
- Disagio (§ 250 Abs. 3 HGB)
- Aktive latente Steuern (§ 274 Abs. 1 S. 2 HGB)

### 2.3.4 Bewertungsgrundsätze

Die folgenden allgemeinen Bewertungsgrundsätze sind in § 252 HGB kodifiziert.

#### **Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB)**

Der Grundsatz der Bilanzidentität bedeutet, dass die Wertansätze in der Bilanz des Vorjahres die Vorträge des neuen Geschäftsjahres darstellen. Daraus folgt, dass etwaige Änderungen von Bilanzansätzen des Vorjahres erst im laufenden Geschäftsjahr vorzunehmen sind.

#### **Going-Concern-Prinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)**

Im Regelfall ist bei der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen (Going-Concern-Prinzip). So ist das Anlagevermögen zu fortgeführten Anschaffungskosten und nicht zu Einzelveräußerungspreisen oder niedrigeren Zeitwerten anzusetzen. Bei der Bemessung der Rückstellungen sind Kosten der Einstellung der Unternehmenstätigkeit nicht zu berücksichtigen. Stehen jedoch der Annahme der Fortführung des Unternehmens tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegen, so muss die Bewertung an diesen ausgerichtet werden.

#### **Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)**

Der Grundsatz der Einzelbewertung besagt, dass jeder Vermögensgegenstand und jeder Schuldposten bei der Aufstellung der Bilanz einzeln zu bewerten ist. Demnach sind Risiken eines jeden Postens für sich zu beurteilen und die Bewertung ist nach den individuellen Gegebenheiten auszurichten. Wertminderungen können also nicht mit Wertsteigerungen bei anderen Posten kompensiert werden. Ausnahmen von diesem Grundsatz gelten für die Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 4 HGB) und die Festbewertung (§ 240 Abs. 3 HGB).

Die Bildung von Bewertungseinheiten (Hedging-Bilanzierung) ist nur unter bestimmten engen Voraussetzungen zulässig (§ 254 HGB).

#### **Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)**

Für die Bewertung gilt das Prinzip der Vorsicht. Demzufolge sind alle Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sowie vorhersehbare Risiken zu berücksichtigen. Dabei sind Risiken und Chancen vorsichtig abzuschätzen. Seine Grenze findet das Vorsichtsprinzip in unbegründeten oder rein subjektiven Schätzungen des Bilanzierenden. Die willkürliche Bildung stiller Reserven (z. B. Erfassung Anlagenzugänge als Aufwand oder Bildung fiktiver Rückstellungen) ist nicht zulässig. Im Zweifel ist die vernünftige kaufmännische Beurteilung maßgebend.

Das Vorsichtsprinzip kommt auch in anderen Bilanzierungsgrundsätzen zum Ausdruck. Darunter fallen das Anschaffungskostenprinzip (Obergrenze der Bewertung), das Realisationsprinzip (nur Berücksichtigung realisierter Gewinne) und das Imparitätsprinzip (unrealisierte Verluste sind auszuweisen).

Auch die Bilanzierungsverbote sowie die Ansatz- und Bewertungswahlrechte sind letztlich Teil des Vorsichtsprinzips. Maßgebend für die Bemessung der Wertansätze sind die Verhältnisse am Abschlussstichtag.

Verlustbringende Ereignisse des alten Jahres müssen bis zur Aufstellung der Bilanz berücksichtigt werden. Dies gilt auch, wenn die Ereignisse erst im neuen Jahr bekannt werden (wertaufhellende Tatsachen). Im Gegensatz dazu sind Tatsachen des neuen Jahres, die bis zur Bilanz aufstellung eintreten (wertbeeinflussende Tatsachen), im Jahresabschluss nicht zu berücksichtigen. Soweit es sich jedoch um Tatsachen handelt, die sich wesentlich auf die VFE-Lage auswirken, ist darüber im Anhang und/oder Lagebericht zu berichten.

### **Anschaffungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB)**

Vermögensgegenstände sind höchstens mit ihren ursprünglichen Anschaffungskosten zu bewerten (§ 253 Abs. 1 S. 1). Anschaffungskosten dürfen auch bei gestiegenen Wiederbeschaffungspreisen (Tageswerten, Kurswerten) nicht überschritten werden. Ausnahmen bestehen im Zusammenhang mit der Umrechnung von kurzfristigen (unter einem Jahr) Fremdwährungsgeschäften (§ 256a HGB) sowie den Vermögensgegenständen zur Deckung von Altersversorgungsverpflichtungen (§ 246 Abs. 2 S. 2 HGB). Kapital, Rücklagen und Ergebnisvortrag sind zum Nennbetrag, Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag und Rentenverpflichtungen mit ihrem Barwert anzusetzen (§ 253 Abs. 1 S. 2, 3).

### **Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3 HGB)**

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens muss bei dauerhaften Wertminderungen von mehreren möglichen Wertansätzen der jeweils niedrigere Wertansatz gewählt werden (§ 253 Abs. 3 HGB). Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind dagegen auch bei vorübergehender Wertminderung mit dem niedrigsten Wert von mehreren möglichen Wertansätzen zu bilanzieren (§ 253 Abs. 4 HGB). Ist in beiden Fällen der Grund für die Wertminderung nicht mehr gegeben, so muss zwingend bis maximal zu den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aufgewertet werden (§ 253 Abs. 5 HGB). Bei Verbindlichkeiten muss bei mehreren möglichen Wertansätzen der höhere Wertansatz gewählt werden, selbst wenn der ursprüngliche Rückzahlungsbetrag dabei überschritten wird.

### **Wertaufholungsgebot (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB)**

Sind die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 S. 5 oder 6 und Abs. 4 HGB (also auf Anlagevermögen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung, Finanzanlagen auch bei vorübergehender Wertminderung und Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens) in den Folgeperioden nicht mehr gegeben, so ist nach § 253 Abs. 5 HGB grundsätzlich eine Zuschreibung vorzunehmen. Dies gilt jedoch nicht für einen Geschäfts- oder Firmenwert.

Die Obergrenze der Zuschreibung stellen die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten dar, die sich ohne die Vornahme der außerplanmäßigen Abschreibung zu diesem Bilanzstichtag ergeben hätten.

### **Periodenabgrenzung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)**

Nach dem Grundsatz der Periodenabgrenzung sind Aufwendungen und Erträge unabhängig von der Zahlung nach dem Verursachungsprinzip zu erfassen. Außerdem dürfen kalkulatorische Kosten, die nicht zu Zahlungen führen, im Jahresabschluss nicht erfasst werden.

### **Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)**

Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit legt fest, dass die bei dem vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beibehalten werden müssen. Damit soll die Vergleichbarkeit aufeinanderfolgender Jahresabschlüsse sichergestellt und verhindert werden, dass die Ertragslage durch Änderungen der Bewertungsmethoden beeinflusst wird.

Unter dem Begriff der Bewertungsmethode sind bestimmte in ihrem Ablauf definierte Verfahren der Wertfindung zu verstehen (z. B. lineare oder degressive Abschreibungen). Immer dann, wenn es also verschiedene gesetzliche Verfahren der Wertermittlung gibt oder wenn es bei der Bewertung Schätzungs- oder Ermessensspielräume gibt, ist der Kaufmann grundsätzlich an die im Vorjahr angewandte Methode gebunden. Die Grenze findet die Bewertungsstetigkeit dann, wenn zwingende gesetzliche Bewertungsvorschriften eine andere Verfahrensweise vorgeben.

Die Bewertungsstetigkeit umfasst alle im Jahresabschluss zu bewertenden Vermögensgegenstände und Schulden. Demzufolge sind neu hinzugekommene Gegenstände nach der gleichen Methode zu bewerten wie im Vorjahr bewertete Gegenstände mit vergleichbaren Nutzungs- und Risikobedingungen.

Obwohl für Ansatzwahlrechte das Stetigkeitsgebot nicht explizit im Gesetz genannt ist, ist auch hinsichtlich des wahlweisen Ansatzes von Posten stetig zu verfahren. Werden Ansatzwahlrechte ausgeübt, gilt auch für sie bei der Bewertung das Stetigkeitsgebot.

In begründeten Ausnahmefällen kann von dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit abgewichen werden. Dies ist immer dann gegeben, wenn sich die Verhältnisse geändert haben und wenn nur dadurch dem Ziel eines sachlich zutreffenden, klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses nachgekommen werden kann. Eine Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit kommt danach z. B. bei Änderungen von rechtlichen Gegebenheiten (Gesetz, Satzung) in Betracht, wenn Bewertungsvereinfachungsverfahren in Anspruch genommen werden sollen oder wenn dadurch unter Beachtung der GoB ein besseres Bild der VFE-Lage der Gesellschaft vermittelt werden soll. Die Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit führt immer zu einer Angabepflicht im Anhang.

## 3 Ausweis, Ansatz und Bewertung in der Bilanz

### 3.1 Aktivseite

#### 3.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

##### 3.1.1.1 Ansatz

Zu den immateriellen Vermögensgegenständen werden in der Regel alle Vermögensgegenstände gerechnet, sofern sie nicht Umlaufvermögen darstellen, die nicht körperlich sind, also keine physische Substanz haben. Sie stellen auch keine Finanzanlagen dar.

Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind, sofern sie entgeltlich erworben wurden, aufgrund des Vollständigkeitsgebotes des § 246 Abs. 1 HGB immer zu aktivieren und in der Bilanz anzusetzen.

Bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens besteht nach § 248 Abs. 2 S. 1 HGB hingegen ein Aktivierungswahlrecht. Sofern es sich jedoch um selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handelt, dürfen diese nach § 248 Abs. 2 S. 2 HGB nicht aktiviert werden.

In der kirchlichen Bilanz zählen zu den üblichen immateriellen Vermögensgegenständen im Regelfall Internetauftritte, die aus der Dienstleistung eines Dritten für die Erstellung einer eigenen Homepage resultieren. Ebenso zählen Anwenderprogramme wie Zeiterfassungssysteme oder Friedhofsverwaltungssoftware (z. B. HADES) zu den immateriellen Vermögensgegenständen. Hingegen ist Trivialsoftware nicht dazuzuzählen. Zu weiteren Fällen siehe auch 3.1.1.4.

##### 3.1.1.2 Bewertung

Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände sind nach § 253 Abs. 1 S. 1 HGB im Rahmen der Zugangsbewertung mit ihren Anschaffungskosten zu aktivieren. Der Umfang der Anschaffungskosten wird in § 255 Abs. 1 HGB definiert und umfasst alle dem Vermögensgegenstand einzeln zuzuordnenden Kosten, die beim Erwerb sowie dabei angefallen sind, um den Vermögensgegenstand in den betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Dazu gehören auch Nebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen, sofern sie dem Vermögensgegenstand ebenfalls einzeln zuzuordnen sind.

Die von anderen Unternehmen in Rechnung gestellte Vorsteuer zählt in der Regel zu den Anschaffungskosten, da die kirchlichen Körperschaften regelmäßig nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Ausgenommen hiervon sind die sogenannten Betriebe gewerblicher Art und der Land- und Forstwirtschaft. Ferner sind ab dem 01.01.2023 der neu eingeführte § 2b UStG und die damit verbundene Verschärfung und Ausweitung der Umsatzbesteuerung kirchlicher Körperschaften zu beachten. Mit Geltung des § 2b UStG gehört die in Rechnung gestellte Vorsteuer nicht mehr zu den Anschaffungskosten, sofern sie im Zusammenhang mit umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsleistungen steht und keine Befreiungsvorschrift greift. Sofern das erworbene Wirtschaftsgut sowohl für umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen als auch für Ausgangsleistungen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, genutzt wird, ist hinsichtlich der Berücksichtigung der Vorsteuer zwischen einem abzugsfähigen und einem nicht abzugsfähigen Teil zu differenzieren.

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, sofern das Aktivierungswahlrecht wahrgenommen wird und kein Aktivierungsverbot vorliegt, sind nach §§ 253 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 255 Abs. 2a und Abs. 2 HGB mit den bei der Entwicklung angefallenen Aufwendungen im Zugangszeitpunkt zu aktivieren. Dabei sind als Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB alle Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende Verbesserung angefallen sind, zu aktivieren.

Im Rahmen der Folgebewertung sind die immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gemäß § 253 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 HGB planmäßig abzuschreiben. Die planmäßige Abschreibung der Vermögensgegenstände richtet sich dabei nach ihrer individuellen betriebsgewöhnlichen



Nutzungsdauer. Hierfür sind die steuerlichen AfA-Tabellen zu verwenden, die in Anlage AfA-Tabelle, ergänzt um weitere kirchliche Gegenstände, beigelegt ist.

Die Abschreibung ist dabei unterjährig pro rata temporis vorzunehmen. Bei einer unterjährigen Anschaffung beginnt sie mit dem Monat der Lieferung bzw. der Fertigstellung.

Im Fall einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen. Ausgenommen von der Voraussetzung der dauerhaften Wertminderung sind lediglich Finanzanlagen. Sofern der Grund für die Wertminderung entfallen ist, hat eine Zuschreibung auf die fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten stattzufinden.

### 3.1.1.3 Ausweis

Der Bilanzposten der immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bildet die erste Position des Anlagevermögens nach § 266 Abs. 2 HGB und ist wie folgt aufzugliedern:

#### A. Anlagevermögen

##### I. Immaterielle Vermögensgegenstände

1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte  
(*Position in der Regel nicht relevant bei kirchlichen Körperschaften*)
2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
3. Geschäfts- oder Firmenwert  
(*Position in der Regel nicht relevant bei kirchlichen Körperschaften*)
4. Geleistete Anzahlungen

### 3.1.1.4 Ansatz, Bewertung und Ausweis von einzelnen Posten

#### Zu 1: Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte

Bei den immateriellen Vermögensgegenständen ist zwischen entgeltlich erworbenen und selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen zu unterscheiden. Für nicht entgeltlich erworbene, sondern vom Unternehmen selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sieht § 248 Abs. 2 S. 1 HGB ein Wahlrecht zur Aktivierung vor. Somit können selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände wie Schutzrechte (z. B. Patente, Warenzeichen, Urheberrechte), Rechtspositionen (z. B. Nutzungsberechtigungen) und Werte wie ungeschützte Erfindungen, EDV-Software und Eigenentwicklungen aktiviert werden. Die in § 248 Abs. 2 S. 2 HGB explizit genannten selbst geschaffenen Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenstände dürfen nicht in der Bilanz aktiviert werden.

Werden selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens angesetzt, so ist die Ausschüttungssperre gemäß § 268 Abs. 8 HGB zu beachten.

Sind immaterielle Vermögensgegenstände entgeltlich erworben, besteht eine Aktivierungspflicht.

Bei Ausübung des Aktivierungswahlrechts hinsichtlich der selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind die Entwicklungskosten mit den Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2, 2a HGB anzusetzen (vgl. Ausführungen im Kapitel 3.1.1.2)

Gemäß § 253 Abs. 3 S. 1 sind auch selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände entsprechend ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben. Sollte in Ausnahmefällen die Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes nicht verlässlich geschätzt werden können, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB).

#### Zu 2: Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten

Bei der Aktivierung von Software als immaterieller Vermögensgegenstand ist grundsätzlich folgende Klassifizierung zugrunde zu legen:

- **Firmware** ist eine mit der Hardware fest verdrahtete Software, die Elementarfunktionen steuert, und bildet einen unselbstständigen Teil der Hardware (z. B. Festplatte, Fernbedienung). Sie ist als unselbstständiger Teil der Hardware zusammen mit dieser im Sachanlagevermögen zu aktivieren (nicht unter den immaterielle Vermögensgegenständen).
- **Die Systemsoftware** umfasst die Gesamtheit der im Betriebssystem zusammengefassten Programme, die die Ressourcen des Computers verwalten, Programmabläufe steuern und Befehle der Benutzer ausführen, aber unmittelbar keiner konkreten praktischen Anwendung dienen.
- Von den **Anwenderprogrammen** sind sowohl Individual- als auch Standardprogramme immaterielle Vermögensgegenstände, unabhängig davon, ob es sich um fixe oder variable Standardprogramme handelt.

Erworbene Individualsoftware (auch Internetauftritte), die im Rahmen eines Werklieferungsvertrages an die speziellen Unternehmensgegebenheiten angepasst wurde, ist als immaterieller Vermögensgegenstand zu aktivieren und über die voraussichtliche Nutzungsdauer (wirtschaftliche Abnutzung) planmäßig abzuschreiben. In Anlehnung an das StR (BMF-Schreiben vom 18.11.2005, IV B 2 – S 2172 – 37/05) kann grundsätzlich von einer Nutzungsdauer von fünf Jahren ausgegangen werden. Sofern erworbene Software im Rahmen eines Dienstleistungsvertrages an die Bedürfnisse der Gesellschaft angepasst wird, erfolgt keine Aktivierung.

Der Kauf einer Standardsoftware stellt einen Erwerb dar, der eine Aktivierungspflicht begründet. Das gilt auch, wenn Anpassungen an die betrieblichen Erfordernisse vorgenommen werden. Ausnahmen können entstehen, wenn der Anwender eine Standardsoftware erwirbt und diese bei der Anpassung so umfangreich modifiziert, dass von einer Wesensänderung auszugehen ist. Dann handelt es sich insgesamt um einen neuen Vermögensgegenstand, da die wesensändernde Anpassung zu einem neuen Vermögensgegenstand „Individualsoftware“ wird und der ursprüngliche Gegenstand „Standardsoftware“ untergeht. Objektives Kriterium für eine Zuordnung ist die Art der vor und nach der Anpassung vorhandenen Funktionen. Ist von einer so gravierenden Wesensänderung auszugehen, so ist für die Aktivierung entscheidend, wer das Herstellungsrisiko trägt. Bei einer Aktivierung beim Anwender erfolgt die Bewertung zu Anschaffungskosten.

System- und Anwendersoftware sind grundsätzlich unter den immateriellen Vermögensgegenständen auszuweisen, soweit sie entgeltlich erworben worden sind. Maßnahmen zur Erweiterung oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung von Software durch einen Dritten sind aktivierungspflichtige nachträgliche Anschaffungskosten. Sie sind selbstständig verwertbar und daher grundsätzlich losgelöst von der Hardware zu bilanzieren. Dies gilt auch, wenn die Software zusammen mit der Hardware angeschafft wurde und ohne diese nicht nutzbar wäre. Die Software verliert nicht ihre Eigenschaft als selbstständiger Vermögensgegenstand, da sie jederzeit modifiziert oder ausgetauscht werden kann.

Ausnahmen bestehen beim sogenannten Bundling. In diesen Fällen wird die System- und Anwendersoftware den Gegenständen des Sachanlagevermögens zugerechnet und ggf. als GWG im Jahr des Erwerbs abgeschrieben. Beispiele hierfür sind, wenn eine Systemsoftware zusammen mit der Hardware ohne gesonderte Berechnung erworben wurde, oder eine Anwendersoftware, die vornehmlich allgemein zugängliche Datenbestände verkörpert (z. B. Telefon- oder Kursbücher).

- **Trivialsoftware** (z. B. MS Office oder Virenschutzprogramme) wird dagegen als eine bewegliche Sache angesehen und daher unter Sachanlagen erfasst. Bei Anschaffungskosten von netto EUR 250,00 bis EUR 800,00 gelten entsprechend die Regelungen für GWG (vgl. hierzu Ausführungen im Kapitel 3.1.1.1).
- **Erworbene, ausschließlich einer Hardware zugehörige Software** stellt wirtschaftlich betrachtet einen Bestandteil des im Unternehmen genutzten Sachanlagenvermögens dar. Diese Software ist daher zusammen mit der Hardware unter den Sachanlagen zu erfassen. Ein späterer Ersatz eines Programms durch andere, ggf. leistungsstärkere Versionen oder der Zukauf eines Programms ist dann nach den Regeln über die Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand zu behandeln. Erworbene Software liegt nur vor, sofern für ihre Verwendung keine eigenen Leistungen bzw. Anpassungsmaßnahmen erforderlich sind und die Software vom Verkäufer nicht nach den Weisungen des Erwerbers hergestellt wurde.

Die Zugangsbewertung entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 S. 1 HGB zu Anschaffungskosten. Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die im Rahmen des Erwerbs und durch das Versetzen in den betriebsbereiten Zustand anfallen, einschließlich der Nebenkosten und der nachträglichen Anschaffungskosten, abzüglich Anschaffungspreisminderungen. Zu den Anschaffungskosten zählt auch die Umsatzsteuer, soweit diese nicht nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Die Aufwendungen müssen dem Vermögensgegenstand einzeln zugerechnet werden können.

Nicht zu den Anschaffungskosten von Software gehören Schulungsmaßnahmen für Administratoren und Anwender. Auch Kosten für die im Rahmen der Einführung eines Softwareprodukts anfallenden Aufwendungen zur Anpassung innerbetrieblicher Prozesse, für die Weiterentwicklung der vorhandenen IT-Infrastruktur (Migration) nebst Altdatenübernahme und Prüfung des ordnungsmäßigen System Einsatzes gehören nicht zu den Anschaffungskosten und sind als laufender Aufwand der Periode zu erfassen.

Abnutzbare immaterielle Vermögensgegenstände sind über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben. Die planmäßige Abschreibung beginnt im Zeitpunkt der Realisierung der Betriebsbereitschaft. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Ingebrauchnahme kommt es nicht an. Bei Anschaffung innerhalb des Jahres ist die AfA zeitanteilig nach Monaten mit je 1/12 vorzunehmen. Für Softwarelizenzen ist grundsätzlich eine Nutzungsdauer von drei Jahren oder eine Nutzungsdauer entsprechend der Regelung im Vertrag anzusetzen.

Nachträgliche Anschaffungskosten sind ab dem Zeitpunkt ihrer Aktivierung ggf. zusammen mit den fortgeführten ursprünglichen Anschaffungskosten der modifizierten Software über die Restnutzungsdauer dieser Software abzuschreiben. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich die Nutzungsdauer aufgrund der durchgeführten Maßnahme verlängern kann. Im Fall einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung sind immaterielle Vermögensgegenstände außerplanmäßig abzuschreiben.

### **Zu 3: Geschäfts- und Firmenwert**

Der aus dem Kaufpreis abgeleitete, derivative Geschäfts- oder Firmenwert ist gemäß § 246 Abs. 1 S. 4 HGB zu aktivieren. Danach gilt der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert als zeitlich begrenzter Vermögensgegenstand. Somit unterliegt er dem Vollständigkeitsgebot, ist aktivierungspflichtig und in den Folgeperioden gemäß § 253 Abs. 3 HGB planmäßig abzuschreiben. Er ist in der Bilanz als eigener Posten unter den immateriellen Vermögensgegenständen (§ 266 Abs. 2 A. 1 3 HGB) auszuweisen.

Für den originären, d. h. selbst geschaffenen Firmenwert besteht ein Aktivierungsverbot, da es sich hierbei nicht um einen Vermögensgegenstand gemäß § 246 Abs. 1 S. 1 und § 248 Abs. 2 S. 1 HGB handelt.

Planmäßige Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwerts nach HGB sind gemäß dem erwarteten Entwertungsverlauf vorzunehmen. Kann in Ausnahmefällen die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden, so ist über einen Zeitraum von zehn Jahren abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB). Der Abschreibungszeitraum ist im Anhang zu begründen (§ 285 Nr. 13 HGB). Das Steuerrecht sieht eine lineare Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts über 15 Jahre vor (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG). Handelsrechtlich muss die Bestimmung der Nutzungsdauer jedoch unabhängig von der steuerrechtlichen Regelung erfolgen.

Außerplanmäßige Abschreibungen sind vorzunehmen, wenn der beizulegende Stichtagswert dauerhaft gesunken ist (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB). Bei nicht dauernder Wertminderung besteht ein Abschreibungsverbot. Steigt der Geschäfts- oder Firmenwert nach einer außerplanmäßigen Abschreibung, darf keine Zuschreibung erfolgen (§ 253 Abs. 5 S. 2 HGB).

#### **3.1.1.5 Praktische Umsetzung**

##### **Buchung bei der Anschaffung von immateriellen Vermögensgegenständen:**

Anlage (in der Anlagenbuchhaltung mit Anlagennummer)

an

## Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

### **Buchung bei Zahlung:**

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

an  
Bank

### **Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (in der Regel drei Jahre, genauer siehe Anlage 4.2 Katalog der Anlagegüter und Nutzungsdauern / AfA-Tabelle):**

Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen

an  
Anlage

## 3.1.2 Sachanlagen

### 3.1.2.1 Ansatz

Aufgrund des Vollständigkeitsgebotes nach § 246 Abs. 1 HGB sind alle Vermögensgegenstände in die Bilanz des Eigentümers aufzunehmen. Dabei ist es unbeachtlich, ob es sich um rechtlichen oder wirtschaftlichen Besitz handelt. Rechtliches Eigentum liegt dann vor, wenn es sich um zivilrechtliches Eigentum handelt. Wirtschaftliche Eigentümer ist hingegen derjenige, dem für einen Vermögensgegenstand im Zeitraum der wirtschaftlichen Nutzungsdauer Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten zustehen und der damit die tatsächliche Sachherrschaft über diesen ausübt. Hieraus lässt sich das Verwertungsrecht (durch Nutzung und/oder Weiterveräußerung) ableiten, das demjenigen obliegt, dem die Chancen und Risiken aus der laufenden Nutzung oder Veräußerung zustehen und der Wertsteigerungen und Wertminderungen – einschließlich der Gefahr des zufälligen Untergangs des Vermögensgegenstandes – zu tragen hat. Eine kumulative Erfüllung der Anforderungen an das wirtschaftliche Eigentum ist nicht notwendig.

Unter dem Sachanlagevermögen sind demnach alle Vermögensgegenstände auszuweisen, die dem Betrieb dauernd dienen (§ 247 Abs. 2 HGB).

Weitere Voraussetzung ist, dass der Gegenstand die Kriterien eines Vermögensgegenstandes erfüllt. Dazu muss er:

- identifizierbar sein
- separierbar sein
- wirtschaftlichen Nutzen stiften

Besonderheiten bezüglich des Bilanzansatzes sind beim Leasing zu beachten. Hierbei ist zwischen dem Operating Leasing und dem Finanzierungsleasing zu differenzieren, das darüber entscheidet, ob der Leasingnehmer oder der Leasinggeber als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist und somit den Leasinggegenstand in seiner Bilanz auszuweisen hat.

In der kirchlichen Bilanz zählen zu den Sachanlagen üblicherweise Grundstücke und Gebäude, technische Anlagen und Fahrzeuge sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung inklusive kirchlichen Kunstgutes und Ausstattungsgegenständen.

### 3.1.2.2 Bewertung

Die Bewertung des Sachanlagevermögens erfolgt ebenfalls mit den entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Obergrenze nach § 253 Abs. 1 S. 1 HGB im Zeitpunkt des Zuganges.

Der Umfang der Anschaffungskosten bei einem entgeltlichen Erwerb ist in § 255 Abs. 1 HGB definiert (siehe auch 3.1.1.2).

### **Nachträgliche Anschaffungskosten**

Nachträgliche Anschaffungskosten gehören ebenfalls zu den Anschaffungskosten. Hierbei kann es sich um Kaufpreiserhöhungen z. B. bei Grundstücken aufgrund erfolgter Vermessung sowie um weitere Anschaffungsnebenkosten, die erst später in Rechnung gestellt wurden, handeln.

Auch Aufwendungen für Maßnahmen, die die Benutzbarkeit des angeschafften Grundstücks erhöhen und seinen Wert steigern, wie z. B. Erschließungsbeiträge für die Erstanlage einer Straße, Anschlussbeiträge für den Anschluss an die Kanalisation bzw. an die Gas- und Stromversorgung, stellen nachträgliche Anschaffungskosten dar.

Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten sind ab dem Zeitpunkt ihrer Aktivierung ggf. zusammen mit den fortgeführten ursprünglichen Anschaffungskosten des modifizierten Vermögensgegenstandes über die Restnutzungsdauer abzuschreiben. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich die Nutzungsdauer aufgrund der durchgeführten Maßnahme verlängern kann.

Der Umfang der Herstellungskosten, sofern der Vermögensgegenstand selbst erstellt ist, ist in § 255 Abs. 2 HGB dargelegt. Er stellt sich wie folgt dar:

	<b>Pflicht</b>	<b>Wahlrecht</b>	<b>Verbot</b>
Materialkosten	<b>X</b>		
Fertigungskosten	<b>X</b>		
Sonderkosten der Fertigung	<b>X</b>		
Anteilige Materialgemeinkosten	<b>X</b>		
Anteilige Fertigungsgemeinkosten	<b>X</b>		
Werteverzehr des Anlagevermögens	<b>X</b>		
Anteilige Kosten der allgemeinen Verwaltung		<b>X</b>	
Anteilige Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, freiwillige soziale Leistungen und betriebliche Altersversorgung (sofern im Zeitraum der Herstellung angefallen)		<b>X</b>	
Fertigungsbedingte Fremdkapitalkosten		<b>X</b>	
Forschungskosten			<b>X</b>
Vertriebskosten			<b>X</b>

### **Anschaffungskosten bei Tauschgeschäften**

Die Anschaffungskosten beim Tausch von Anlagegütern bemessen sich nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts (§ 6 Abs. 6 S. 1 EStG). Dies wird durch folgendes Beispiel verdeutlicht:

Tausch eines Grundstücks (Buchwert TEUR 6, Verkehrswert TEUR 50) gegen ein Nachbargrundstück. Das erworbene Grundstück ist mit TEUR 50 anzusetzen. Der Buchwert des getauschten Grundstücks von TEUR 6 entfällt. In Höhe der Differenz von TEUR 44 realisiert sich ein Gewinn.

Im Rahmen der Folgebewertung richtet sich die Bilanzierung nach den in Abschnitt 3.1.1.2 dargelegten Grundsätzen analog.

### **Unentgeltlicher Erwerb**

Sofern der kirchlichen Körperschaft unentgeltlich bilanzierungsfähige Vermögensgegenstände zugehen, z. B. durch Spende, Vermächtnis, Schenkung, sind diese im Sinne des Vollständigkeitsgebotes nach § 246 Abs. 1 HGB in der Bilanz zu aktivieren.

Die Bewertung kann dabei wahlweise mit dem geschätzten beizulegenden Wert oder mit einem Erinnerungswert von EUR 1,00 erfolgen.

Der geschätzte beizulegende Wert lässt sich anhand der fiktiven Anschaffungskosten vorsichtig ermitteln. Dies ist der Wert, den die kirchliche Körperschaft bei einem gedachten entgeltlichen Erwerb

hätte aufbringen müssen. Der handelsrechtliche Wert kann dabei in Einzelfällen von den Werten in der auszustellenden Zuwendungsbescheinigung abweichen.

Sofern der unentgeltliche Erwerb mit einer Zweckbindung verbunden ist, ist auf der Passivseite der Bilanz ein Sonderposten in gleicher Höhe zu bilden und analog der Abschreibung des Vermögensgegenstandes abzuschreiben.

Einer einfachen Bilanzierung folgend, empfiehlt sich jedoch der Ansatz zum Erinnerungswert, ein Sonderposten entfällt. In der kirchlichen Bilanz sind unentgeltliche Erwerbe daher grundsätzlich mit dem Erinnerungswert anzusetzen.

### 3.1.2.3 Ausweis

Die materiellen (körperlichen) Sachanlagen dienen im Regelfall langfristig dem Geschäftsbetrieb und sind somit dem Anlagevermögen zuzuordnen. Das Sachanlagevermögen bildet den zweiten Posten des Anlagevermögens (§ 266 Abs. 2 HGB). Der Bilanzposten ist dabei zu untergliedern in:

#### A. Anlagevermögen

##### II. Sachanlagen

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken
2. Technische Anlagen und Fahrzeuge
3. Betriebs- und Geschäftsausstattung
4. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

### 3.1.2.4 Ansatz, Bewertung und Ausweis von einzelnen Posten

#### Zu 1: Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken

Unter diesem Posten sind alle bebauten und unbebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte, die der kirchlichen Körperschaft gehören oder in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stehen und betrieblichen oder betriebsfremden (z. B. Wohnhäuser) Zwecken dienen, auszuweisen. Dazu zählen neben den überbauten Flächen z. B. auch Hofflächen, Straßen, Wege, Parkplätze und Grünflächen.

Gebäude sind zusammen mit den Grundstücken auszuweisen. Zu den Gebäuden zählen auch Einrichtungen, die wirtschaftlich als Teil des Gebäudes anzusehen sind und der Nutzung als Gebäude dienen, beispielsweise Heizungs-, Beleuchtungs- und Lüftungsanlagen, Sanitär- und Elektroinstalltionen, Brandmeldeanlagen und Antennen (außer Betriebsvorrichtungen).

Zu grundstücksgleichen Rechten zählen Erbbaurechte, Teileigentum, Dauerwohn- und Dauernutzungsrechte, Wege- und Wasserrechte u. Ä.

Betriebsbauten auf fremden Grundstücken (z. B. gepachtet), die aufgrund eines obligatorischen Vertrages errichtet wurden, sowie Mietereinbauten sind ebenfalls unter diesem Posten auszuweisen.

Die bebauten Grundstücke, die aufstehenden Betriebsgebäude und die zugehörigen Außenlagen sind in der Finanzbuchhaltung auf gesonderten Konten zu führen.

Die Bewertung von **Grundstücken** erfolgt zu Anschaffungskosten. Erstmalige Erschließungsbeiträge sind als Anschaffungskosten des bilanzierten Vermögenswerts auszuweisen. Anliegerbeiträge für die Instandsetzung oder Umgestaltung bereits bestehender Erschließungen sind aufwandswirksam zu buchen.

Grundstücke werden nicht planmäßig abgeschrieben. Es kann lediglich eine außerplanmäßige Abschreibung bei voraussichtlich dauernder Wertminderung gemäß § 253 Abs. 3 S. 5 HGB vorgenommen werden.

Für **Gebäude** erfolgt die Zugangsbewertung grundsätzlich zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die im Rahmen des Erwerbs und durch das Versetzen in den betriebsbereiten Zustand anfallen, einschließlich der Nebenkosten und der nachträglichen Anschaffungskosten, abzüglich Anschaffungspreisminderungen. Zu den Anschaffungskosten zählt

auch die Umsatzsteuer, soweit sie nicht nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Die Aufwendungen müssen dem Vermögensgegenstand einzeln zugerechnet werden können. Anschaffungskosten sind der vertraglich vereinbarte Kaufpreis für den zu erwerbenden Vermögensgegenstand. Zu den Nebenkosten der Anschaffung gehören Provisionen, Courtagen, Kommissionskosten, Eingangsfrachten, Transportkosten, Speditionskosten, Vermittlungs-, Makler- und Gutachtergebühren, Montage-, Fundamentierungs-, Inspektions- und Abnahmekosten, Rollgelder, Transportversicherungsprämien, Verzollungskosten, Lagergelder, Anfuhr- und Abladekosten, Notariats-, Gerichts- und Registerkosten sowie Grunderwerbsteuer, Anlieger- und Erschließungsbeiträge sowie Abfindungen für die Auflösung von Mietverträgen oder Grunddienstbarkeiten bei erworbenen Grundstücken. Abbruchkosten sind ebenfalls Anschaffungskosten des erworbenen Grundstücks, wenn der Erwerb mit Abbruchabsicht erfolgt ist. Der aktivierte Betrag ist um die Erlöse für Abbruchmaterialien zu kürzen. Stellt sich erst nach dem Grundstückserwerb heraus, dass das Gebäude nicht mehr nutzbar und ein Neubau notwendig ist, dürfen die Abbruchkosten nicht aktiviert werden. Sie sind dann als sonstiger betrieblicher Aufwand zu verbuchen. Fremdkapitalzinsen sind in der Regel nicht als Anschaffungsnebenkosten aktivierbar.

Gebäude sind planmäßig über ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Siehe hierzu Anlage 4.2 Katalog der Anlagegüter und Nutzungsdauern / AfA-Tabelle.

Auch für **sakrale Bauten** liegen regelmäßig keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor. Hier ist eine Wertermittlung regelmäßig nicht erforderlich. Sie sind lediglich mit einem Erinnerungswert zu bilanzieren. Wiederkehrende Aufwendungen für Instandsetzungen sind aufwandswirksam in der Ergebnisrechnung zu erfassen und nicht aktivierungsfähig. Eine Aktivierung kann nur dann erfolgen, wenn der Baukörper erweitert wird oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung vorliegt (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB). Sind mit den Bauwerken Kunst- und Kulturgüter fest verbunden, so werden diese als Bestandteil des Bauwerks mit diesem bilanziert. Sollten sakrale Bauten neu hergestellt oder angeschafft werden, so sind diese mit den Herstellungs- oder Anschaffungskosten zu aktivieren und über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben.

Sofern für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zweckgebundene Zuschüsse erhalten wurden, sind diese als **Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung von Gegenständen des Anlagevermögens** zu passivieren. Für Altzuschüsse wird die Bilanzierung hilfsweise mit einem pauschalen Ansatz i. H. v. 70 % durchgeführt. Für alle neuen Zuschüsse werden die tatsächlichen Zuschüsse in ihrer gewährten Höhe passiviert. Siehe hierzu auch 3.1.2.5.

## **Zu 2: Technische Anlagen und Fahrzeuge**

Dem Posten **Technische Anlagen und Fahrzeuge** sind alle der kirchlichen Körperschaft dienenden technischen Anlagen zuzuordnen. Darunter fallen alle Anlagen, die für die Aufrechterhaltung der Tätigkeit der kirchlichen Körperschaften vonnöten sind.

Somit gehören neben den Glockenwerken und Carillons auch Großküchen, Kegelbahnen, Schießstände, Lastenaufzüge, Treppenlifte und anderes zu den technischen Anlagen. Diese sind grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB zu aktivieren. Zu den Anschaffungskosten gehören alle Aufwendungen, die geleistet werden, um die technischen Anlagen zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 253 Abs. 1 HGB).

Sie sind gesondert zu bewerten und entsprechend ihrer Nutzungsdauer abzuschreiben. Kosten für notwendige bautechnische Veränderungen (z. B. Verstärkung von Fundament oder Boden) sind als Anschaffungsnebenkosten der Anlage zu aktivieren. Können die Anschaffungskosten nicht hinreichend genau bestimmt werden, so ist unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips lediglich ein Erinnerungswert anzusetzen.

**Fahrzeuge** sind ebenfalls mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten. Zu den Anschaffungskosten gehören alle Aufwendungen, die geleistet werden, um das Fahrzeug zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 253 Abs. 1 HGB). Bei einem Pkw gehört auch die Sonderausstattung zu den Anschaffungskosten. Zur Sonderausstattung gehören Wirtschaftsgüter, die dauerhaft in den Pkw eingebaut werden (z. B. ein fest integriertes Navigationsgerät) und dabei ihre Eigenständigkeit verlieren. Die Verbindung mit dem Fahrzeug darf als nicht problemlos gelöst werden können. Sind Wirtschaftsgüter mit dem Fahrzeug nicht fest verbunden (z. B. ein Autotelefon oder mobiles Navigationsgerät), so handelt es sich um Zubehör, das nicht zu den Anschaffungskosten zählt und deshalb gesondert als Betriebs- und Geschäftsausstattung oder als geringwertiges Wirtschaftsgut bilanziert werden muss.

Zu Fahrzeugen zählen neben Pkw, Transportern und Bussen auch Fahrräder, Traktoren und Kehrmaschinen.

Die Fahrzeuge sind über ihre betriebliche Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben (siehe Anlage 4.2 Katalog der Anlagegüter und Nutzungsdauern / AfA-Tabelle).

### **Zu 3: Betriebs- und Geschäftsausstattung**

Als Betriebs- und Geschäftsausstattung werden sämtliche Vermögensgegenstände ausgewiesen, die zu einer dauerhaften Nutzung angeschafft werden und nicht den anderen oben genannten Posten zuzuordnen sind. Im Regelfall umfasst dies Einrichtungsgegenstände und weitere Vermögensgegenstände in Pfarrheimen (Mobiliar, Tagungstechnik, Küchenausstattung), Büromöbel und Büroausstattung des Pastoralbüros sowie arbeitsbezogene EDV- bzw. Telekommunikationsausstattung. Des Weiteren zählen auch Kirchenorgeln, Instrumente, Noten, Werkzeuge, motorbetriebene Kleinwerkzeuge oder Zelte zur Betriebs- und Geschäftsausstattung.

Auch liturgische Ausstattungen und kirchliche Kunstgüter sind unter dem Posten Betriebs- und Geschäftsausstattung zu subsumieren. Zur liturgischen Ausstattung und zu kirchlichem Kunstgut gehören insbesondere Vermögensgegenstände zum liturgischen Gebrauch. Darunter fallen gemäß der kirchlichen Ausstattungsrichtlinie (kAR) vom 12.02.2014 im Wesentlichen:

- die liturgische Ausstattung des Kirchenraums,
- Wand- und Glasmalereien,
- Gemälde und Skulpturen,
- Reliquienschreine und Reliquiare,
- Schatzkunst,
- sonstige Sammlungsbestände (Steinfragmente u. Ä.).

Die Vermögensgegenstände der **Betriebs- und Geschäftsausstattung** sind mit den Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB zu bewerten und planmäßig über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben (§§ 253 Abs. 1 i. V. m. Abs 3 HGB). Von dem Grundsatz der Einzelbewertung darf aus Vereinfachungsgründen bei Massengütern des Sachanlagevermögens, insbesondere der Einrichtungen und Ausstattungen, wie z. B. Werkzeuge, Bücher, Schreibmaschinen etc., abgewichen und das Festwertverfahren (§ 240 Abs. 3 HGB) angewandt werden. Voraussetzung hierfür ist insbesondere, dass ihr Gesamtwert für die bilanzierende kirchliche Körperschaft von nachrangiger Bedeutung ist und die Anlagegüter nicht bereits als geringwertige Wirtschaftsgüter voll beschrieben worden sind. Als Maßstab für die nachrangige Bedeutung ist das Verhältnis zur Bilanzsumme (einschließlich der Festwerte) zu sehen, das die Orientierungsgröße von fünf vom Hundert in der Regel nicht übersteigen sollte. Diesem Verfahren liegt die Annahme zugrunde, dass sich der Verbrauch und die Neuzugänge der zu bewertenden Gegenstände ungefähr entsprechen, sodass die Zugänge (Ersatzbeschaffungen) sofort als Aufwand erfasst werden. Die Erleichterung für den Bilanzierenden besteht darin, dass eine jährliche körperliche Bestandsaufnahme und Einzelbewertung entfallen. Allerdings muss alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchgeführt werden.

Für die **liturgische Ausstattung und kirchliches Kunstgut** gilt ebenso wie bei den anderen Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens das Anschaffungskostenprinzip nach § 253 Abs. 1 HGB. Handelsrechtliche Vorgaben sind entsprechend zu beachten. Die Vermögensgegenstände unterliegen im Regelfall einer kirchlichen Nutzung und sind entsprechend den AfA-Tabellen (siehe Anlage „AfA“) mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu hinterlegen und entsprechend abzuschreiben.

### **Geringwertige Wirtschaftsgüter**

Die Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG) wird lediglich in der Steuerbilanz geregelt. Aus Praktikabilitätsgründen wird die steuerrechtliche Vorgehensweise auch für die Handelsbilanz akzeptiert, soweit die Effekte daraus unwesentlich sind. Nach § 6 Abs. 2, 2a EStG bestehen zwei alternative Bilanzierungsmöglichkeiten für GWG.

Gemäß § 6 Abs. 2 EStG können alle abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit Anschaffungskosten bis EUR 800,00 netto in voller Höhe sofort abgeschrieben werden.



§ 6 Abs. 2a EStG erlaubt ebenfalls eine sogenannte Poolabschreibung. Demnach können alle in einem Wirtschaftsjahr angeschafften oder hergestellten abnutzbaren beweglichen Anlagegüter, die selbstständig nutzbar sind und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als EUR 250,00, aber nicht mehr als EUR 1.000,00 (netto) betragen, in einen Sammelposten (Pool) eingestellt werden, der sich nach Erstellung des betreffenden Jahresabschlusses nicht mehr verändern darf. Dieser Sammelposten ist ab dem Wirtschaftsjahr seiner Bildung und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren linear mit jeweils 20 % aufwandswirksam aufzulösen. In jedem Wirtschaftsjahr ist ein neuer Sammelposten zu bilden. Vorgänge, die sich auf ein einzelnes geringwertiges Anlagegut in einem solchen Sammelposten beziehen, wirken sich auf dessen Höhe nicht mehr aus. Scheidet ein solches Gut aus dem Betriebsvermögen aus, ist ein eventueller Veräußerungserlös als Einnahme zu buchen; der Sammelposten bleibt nach dem Jahr seiner Bildung in dieser Hinsicht unverändert. Anschaffungen bis zu EUR 250,00 sind in voller Höhe als Betriebsausgaben abzusetzen und somit als Aufwand zu erfassen.

Von den vorgenannten Bilanzierungsmöglichkeiten für GWG wird den kirchlichen Körperschaften die Sofortabschreibung gemäß § 6 Abs. 2 EStG empfohlen.

Voraussetzung für die Behandlung der Vermögensgegenstände als GWG ist, dass diese selbstständig nutzbar sind. Ein Wirtschaftsgut ist einer selbstständigen Nutzung nicht fähig, wenn es nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden kann und die in den Nutzungszusammenhang eingefügten Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind. Darunter fallen z. B. ein Monitor, der ohne PC nicht selbstständig nutzbar ist, Regalteile, Lampen eines Beleuchtungssystems etc.

#### **Zu 4: Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau**

Unter den geleisteten Anzahlungen und Anlagen im Bau sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten von im Bau befindlichen und noch nicht in Betrieb genommenen Anlagegütern zu zeigen. Nach Lieferung oder Fertigstellung der Anlagegüter erfolgt dann eine Umbuchung in die betreffenden Bilanzposten des Sachanlagevermögens. Ein Anlagegut ist dann fertiggestellt, wenn es zur bestimmungsgemäßen dauernden Nutzung eingesetzt werden kann, d. h., wenn es sich in einem betriebsbereiten Zustand befindet.

Für Anlagen im Bau sind die Ausgaben anzusetzen, die für Investitionen bis zum Bilanzstichtag getätigt wurden, ohne dass die Anlagen bereits fertiggestellt worden sind. Für die Bilanzierung ist das Datum der Leistungserbringung maßgeblich. Wertmindernde Umstände sind zu berücksichtigen. Eine Aufteilung der Ausgaben für Anlagen im Bau nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens ist bis zur Fertigstellung nicht erforderlich. Mit der Fertigstellung beginnen die Nutzungsdauer und die Abschreibung. Anlagen im Bau werden demzufolge nicht planmäßig abgeschrieben.

##### **3.1.2.4.1 Mietereinbauten**

Bei Mietereinbauten handelt es sich um Maßnahmen, die von der kirchlichen Körperschaft in angemieteten Räumen durchgeführt werden. Diese Baumaßnahmen werden dabei auf Rechnung der kirchlichen Körperschaft vorgenommen und nicht auf Rechnung des Vermieters. Sofern es sich dabei um Herstellungsaufwendungen handelt, ist zu prüfen, ob die kirchliche Körperschaft die Maßnahme zu aktivieren hat. Dabei ist zwischen Scheinbestandteilen, Betriebsvorrichtungen und sonstigen Mietereinbauten zu unterscheiden.

Als Scheinbestandteile werden Mietereinbauten erfasst, wenn diese einem vorübergehenden Zweck dienen, z. B. Ladeneinbauten, Trennwände, Raumteiler u. Ä.

Als Betriebsvorrichtungen werden technische Anlagen und Maschinen bezeichnet, die zwar grundsätzlich durch eine feste Verbindung mit dem Gebäude zivilrechtlich als wesentlicher Bestandteil des Gebäudes anzusehen sind, jedoch nicht als Gebäudebestandteil aktiviert werden (z. B. Lastenaufzüge, Einbauküchen, Tanks, Lüftungsanlagen u. Ä.).

Als sonstige Mietereinbauten werden Baumaßnahmen in angemieteten Räumlichkeiten bezeichnet, die keine Mietereinbauten und keine Scheinbestandteile darstellen, beispielsweise Alarmanlagen, Brandmeldeanlagen, Sprinkleranlagen).

### 3.1.2.5 Praktische Umsetzung

#### **Buchung bei der Anschaffung von abnutzbarem Sachanlagevermögen:**

Anlage (in der Anlagenbuchhaltung mit Anlagennummer)

an  
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

#### **Buchung bei Zahlung:**

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

an  
Bank

#### **Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer:**

Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen

an  
Anlage

Sofern ein Zuschuss, z. B. durch das Erzbistum Köln als Bauzuschuss, zu einem aktivierungspflichtigen Vermögensgegenstand gewährt wird, ist dieser in der Höhe als Sonderposten zu bilanzieren und über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes analog ertragswirksam aufzulösen.

### **Buchung bei Erhalt des Zuschusses:**

Bank

an  
Verbindlichkeit (Kreditor)

### **Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes:**

Verbindlichkeit (Kreditor)

an  
Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung von Gegenständen des Anlagevermögens

### **Auflösung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer:**

Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung von Gegenständen des Anlagevermögens

an  
Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen

### **Behandlung von GWG (Sofortabschreibung gemäß § 6 Abs. 2 EStG):**

Die GWG sind im Zeitpunkt der Anschaffung im Anlagevermögen als Zugang zu erfassen. Dabei ist auch eine Sammelanlage in der Anlagenbuchhaltung möglich, sodass nicht für jedes GWG eine eigene Anlagennummer vergeben werden muss.

Anlage (in der Anlagenbuchhaltung mit Anlagennummer)

an  
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Buchung bei Zahlung s.o.

Die im Geschäftsjahr angeschafften GWG werden im gleichen Geschäftsjahr abgeschrieben und ebenfalls im Anlagenspiegel als Abgang erfasst. Dies erfolgt unabhängig davon, ob der Gegenstand noch vorhanden ist oder genutzt wird.

### **3.1.2.6 Exkurs: Abgrenzung von Instandhaltungskosten und Anschaffungs-/Herstellungskosten**

Die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Instandhaltungskosten wird in § 255 Abs. 2 S. 1 2. Halbsatz HGB geregelt. Ergänzend ist das BMF-Schreiben vom 18.07.2003 zu beachten.

Herstellungskosten liegen demnach vor, wenn Aufwendungen für die Herstellung, Erweiterung oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Maßgebende Abgrenzungsmerkmale zwischen Instandhaltungskosten und Herstellungskosten sind im Einzelnen:

#### **1. Herstellung**

Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten können ausnahmsweise auch im Zusammenhang mit der (Neu-)Herstellung eines Gebäudes entstehen. Dies ist der Fall, wenn das Gebäude so sehr abgenutzt ist, dass es unbrauchbar geworden ist (Vollverschleiß) und durch die Instandsetzungsarbeiten unter Verwendung der noch nutzbaren Teile ein neues Gebäude hergestellt wird.

#### **2. Erweiterung**

Eine Erweiterung liegt in folgenden Fällen vor:

## **Aufstockung oder Anbau**

Vergrößerung der nutzbaren Fläche

Die nutzbare Fläche des Gebäudes wird vergrößert. Ausreichend hierfür ist eine auch nur geringfügige Vergrößerung der nutzbaren Fläche. Beispiele sind:

- Errichtung einer bisher nicht vorhandenen Dachgaube
- Anbau eines Balkons oder einer Terrasse
- Ersatz eines Flachdaches durch ein Satteldach und dadurch erstmalige Schaffung eines ausbaufähigen Dachraums

Ein Gebäude wird in seiner Substanz vermehrt, ohne dass zugleich seine nutzbare Fläche vergrößert wird, z. B. bei Einsetzen von zusätzlichen Trennwänden, bei Errichtung einer Außentreppe etc. Keine zu den Herstellungskosten führende Substanzvermehrung liegt hingegen vor, wenn der neue Gebäudebestandteil oder die neue Anlage die Funktion des bisherigen Gebäudeteils für das Gebäude in vergleichbarer Weise erfüllt. Erhaltungsaufwendungen können daher auch angenommen werden, wenn der neue Gebäudebestandteil für sich betrachtet nicht die gleiche Beschaffenheit aufweist wie der bisherige Gebäudebestandteil oder die Anlage technisch nicht in gleicher Weise wirkt, sondern lediglich entsprechend dem technischen Fortschritt modernisiert worden ist.

Eine Substanzvermehrung liegt daher regelmäßig in folgenden Fällen **nicht** vor:

- Umstellung einer Heizungsanlage von Einzelöfen auf eine Zentralheizung
- Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zu Wärme- und Schallschutzzwecken
- Versetzen von Wänden
- Vergrößerung eines bereits vorhandenen Fensters

Ein neuer Gebäudebestandteil erfüllt auch dann regelmäßig die Funktion des bisherigen Gebäudebestandteils in vergleichbarer Form, wenn er dem Gebäude lediglich deshalb hinzugefügt wird, um bereits eingetretene Schäden zu beseitigen oder einen konkret drohenden Schaden abzuwenden. Beispiele hierfür sind das Anbringen einer Betonvorsatzschale zur Trockenlegung von durchfeuchteten Fundamenten oder die Überdachung von Wohnzugängen oder einer Dachterrasse mit einem Glasdach zum Schutz vor weiteren Wasserschäden.

### **3. Über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung**

Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen sind, soweit sie nicht als Folge der Herstellung der Betriebsbereitschaft bereits zu den Anschaffungskosten gehören, nach § 255 Abs. 2 S. 1 HGB als Herstellungskosten zu behandeln, wenn sie zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen. Dies gilt auch für unentgeltlich erworbene Gebäude.

Der ursprüngliche Zustand ist grundsätzlich der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung. Erforderlich ist demnach ein Vergleich des Gebäudezustands vor und nach den vorgenommenen Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten.

Eine wesentliche Verbesserung liegt bereits dann vor, wenn ein Gebäude generalüberholt wird, d. h. Aufwendungen, die für sich genommen als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen sind, in ungewöhnlicher Höhe geballt in einem Wirtschaftsjahr anfallen.

Eine wesentliche Verbesserung und somit Herstellungskosten sind dann anzunehmen, wenn die durchgeführten Maßnahmen über eine zeitgemäße substanzerhaltene Erneuerung hinausgehend den Gebrauchswert des Gebäudes in seiner Gesamtheit insgesamt deutlich erhöhen und damit für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird. Von einer deutlichen Erhöhung des Gebrauchswerts ist z. B. auszugehen, wenn der Gebrauchswert des Gebäudes von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird.

Ein Standardsprung wird gemäß BFH-Rechtsprechung bei Wohngebäuden angenommen, wenn Baumaßnahmen an mindestens drei der folgenden Gewerke durchgeführt werden: Heizungs-, Sanitär-, Elektroinstallationen sowie Fenster. Aufwendungen für Baumaßnahmen innerhalb eines Wirtschaftsjahres sind Herstellungskosten im Sinne des § 255 Abs. 2 S. 1 HGB, wenn die Baumaßnahmen zwar

für sich gesehen noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führen, wenn sie aber Bestandteil einer Gesamtmaßnahme sind, die sich planmäßig über bis zu fünf Wirtschaftsjahre erstreckt und insgesamt zu einer Hebung des Standards führt (Sanierung auf Raten).

Sind im Rahmen einer umfassenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme sowohl Arbeiten zur Schaffung eines betriebsbereiten Zustands oder zur Erweiterung des Gebäudes oder Maßnahmen, die über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen, als auch Erhaltungsarbeiten durchgeführt worden, sind die hierauf jeweils entfallenden Aufwendungen grundsätzlich – ggf. im Wege der Schätzung – in Anschaffungs- und Herstellungskosten und in Erhaltungsaufwendungen aufzuteilen.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht dann, wenn Aufwendungen für ein Bündel von Einzelmaßnahmen, die für sich genommen teils Anschaffungs- und Herstellungskosten, teils Erhaltungsaufwendungen darstellen, in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Dann sind diese Maßnahmen insgesamt als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zu beurteilen. Ein sachlicher Zusammenhang besteht dann, wenn die einzelnen Baumaßnahmen bautechnisch ineinandergreifen. Dies ist z. B. der Fall, wenn die Erhaltungsmaßnahmen Vorbedingung für die Schaffung des betriebsbereiten Zustands oder für die Herstellungsarbeiten oder durch Maßnahmen, die den betriebsbereiten Zustand schaffen, oder durch Herstellungsarbeiten veranlasst worden sind.

### **Vereinfachungsregel:**

Ob eine Hebung des Standards vorliegt, ist für die ersten drei Jahre nach Anschaffung des Gebäudes nicht zu prüfen, wenn die Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes insgesamt 15 % der Anschaffungskosten nicht übersteigen.

Beispiele für die Abgrenzung von Herstellungskosten und Instandhaltungskosten:

- Abwehrkosten: Aufwendungen nach Herstellung eines Gebäudes, um zu verhindern, dass das Gebäude ganz oder teilweise abgebrochen oder geändert werden muss  
⇒ Instandhaltungskosten, da sie die Substanz und das Wesen des Gebäudes nicht beeinflussen
- Ausbau des Dachgeschosses  
⇒ Herstellungskosten
- Außenwand: nachträgliche Verkleidung eines Gebäudes (Isolierung)  
⇒ Instandhaltungskosten, da nur der bisherige Schutz verstärkt wird
- Kosten für die Errichtung einer Böschungsmauer zum Schutz eines Hauses  
⇒ Instandhaltungskosten  
⇒ Herstellungskosten bei erstmaliger Errichtung einer Stützmauer
- Dachreparatur/Reparatur eines schadhafte Daches  
⇒ Instandhaltungskosten
- Neueindeckung wegen Sturmschäden  
⇒ Instandhaltungskosten
- Eine noch brauchbare Dacheindeckung wird durch eine neue ersetzt, die das Haus besser isoliert  
⇒ Instandhaltungskosten
- Neueindeckung im Zusammenhang mit dem Ausbau des Dachgeschosses  
⇒ Herstellungskosten
- Baumängel: mangelhafte Bauleistungen  
⇒ Instandhaltungskosten, wenn die Beseitigung auf eigene Kosten geschieht, aber mit der Einschränkung,  
⇒ dass die Mängelbeseitigung Herstellungskosten sind, wenn das Gebäude dadurch nutzbar wird
- Breitbandanlagen für die Zuführung von Fernseh- und Tonrundfunkprogrammen  
⇒ Herstellungskosten bei Errichtung des Gebäudes  
⇒ Instandhaltungskosten bei nachträglichem Einbau
- Elektroleitungen/Erneuerung von Elektroanlagen

- ⇒ Instandhaltungskosten, auch bei erhöhter Leistung
- Erweiterung des Stromnetzes und Verlegung von Leitungen in Räume, die bisher nicht versorgt worden sind
  - ⇒ Herstellungskosten
- Fahrstuhl: erstmalige Installation
  - ⇒ Herstellungskosten
- Ersatz eines alten Fahrstuhls durch eine moderne Anlage
  - ⇒ Instandhaltungskosten
- Nachträgliche Verbesserung der Fenster zur Lärm- und Wärmedämmung
  - ⇒ Instandhaltungskosten
- Heizung: Umstellung einer Zentralheizung von Kohle- auf Ölfeuerung
  - ⇒ Instandhaltungskosten, auch wenn die ersetzte Feuerungsanlage nicht funktionsfähig war und eine wesentliche Verbesserung durch die neue Anlage eingetreten ist
- Ersetzen einer Zentralheizung durch Elektro-Nachtspeicheröfen
  - ⇒ Instandhaltungskosten, trotz Änderung des Heizungssystems
- Ersatz von sanitären Anlagen durch neuere und modernere Anlagen
  - ⇒ Instandhaltungskosten
- Rollläden: Ersatz von bisher vorhandenen Fensterläden durch Rollläden oder andere Schutzvorrichtungen für Fenster
  - ⇒ Instandhaltungskosten
- Teppichböden: Ausstattung eines Gebäudeteils mit Teppichböden statt des vorhandenen Parkettfußbodens
  - ⇒ Instandhaltungskosten

### 3.1.3 Finanzanlagen

#### 3.1.3.1 Ansatz

Unter den Finanzanlagen sind nach § 246 Abs. 1. S. 1 HGB alle Vermögensdispositionen an andere Unternehmen jeglicher Rechtsform sowie Genossenschaften auszuweisen, sofern sie der Körperschaft langfristig dienen sollen. Da die Bilanz auf einen bestimmten Stichtag hin aufzustellen ist, kommt es auf die Zweckbestimmung an, wie sie sich für den Bilanzstichtag ergibt.

Die Bestimmung, dauernd dem Geschäftsbetrieb der kirchlichen Körperschaft zu dienen, ist das für die Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen entscheidende Kriterium. Aus dem Wortlaut der Definition in § 247 Abs. 2 HGB ergibt sich, dass es für diese Zuordnung nicht auf eine rein zeitlich zu sehende dauernde Zugehörigkeit eines Vermögensgegenstandes zum Unternehmen ankommt, wobei diese Zeitdauer absolut oder relativ festgelegt werden könnte. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass der Vermögensgegenstand dem Geschäftsbetrieb im Sinne einer Zweckbestimmung dauernd dient. Im Vordergrund steht somit die Art des mit dem Vermögensgegenstand verfolgten Zwecks. Dieser Zweck muss durch eine gewisse Dauerhaftigkeit gekennzeichnet sein. Zusätzlich muss der Gegenstand dem Geschäftsbetrieb – unmittelbar oder mittelbar – dienen.

#### 3.1.3.2 Bewertung

Die **Erstbewertung** des Finanzanlagevermögens erfolgt nach § 253 Abs. 1 S. 1 HGB zu Anschaffungskosten. Diese umfassen ebenfalls die angefallenen Anschaffungsnebenkosten. Anschaffungsnebenkosten sind beispielsweise Notargebühren, Provisionen, Courtage und sonstige Spesen, nicht jedoch Finanzierungskosten.

#### **Besonderheiten Agio/Disagio**

Beim Erwerb von Finanzanlagen kann es vorkommen, dass ein Agio oder Disagio verlangt wird. Ein Agio ist dabei als Aufgeld auf den Kaufpreis zu verstehen. Im Umkehrschluss ist ein Disagio ein Abschlag auf den Kaufpreis.

Die Berechnung des Agios bzw. des Disagios erfolgt in Form eines Prozentsatzes auf den Kaufpreis. Sofern dies einschlägig ist, erfolgt die Bewertung zum Erwerbszeitpunkt mit dem ausgezahlten Betrag. Der aus dem Agio bzw. Disagio resultierende Unterschiedsbetrag wird über die Laufzeit der Finanzanlage verteilt.

### **Besonderheiten Stückzinsen**

Bei dem Erwerb von festverzinslichen Wertpapieren fallen, sofern der Erwerbszeitpunkt nicht mit dem Fälligkeitstag der Zinszahlungen übereinstimmt, anteilige Stückzinsen an. Diese sind nicht als Bestandteil der Anschaffungskosten der Wertpapiere anzusehen, sondern gelten als Anschaffungskosten der Zinsforderung. Die gezahlten Stückzinsen sind bei Anschaffung als sonstiger Vermögensgegenstand auszuweisen.

Die als ARAP erfassten gezahlten Stückzinsen sind bei Zinsanspruch gegen den Zinsertrag auszubuchen.

Im Rahmen der **Folgebewertung** des Finanzanlagevermögens findet eine planmäßige Abschreibung nicht statt, da die Nutzungsdauer nicht zeitlich begrenzt ist. Nur im Fall einer dauernden Wertminderung ist nach § 253 Abs. 3 S. 5 HGB eine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen. Sofern der Grund für die Wertminderung entfallen ist, muss eine Wertaufholung, auf maximal die Anschaffungskosten, vorgenommen werden (§ 253 Abs. 5 HGB).

### **3.1.3.3 Ausweis**

Das Finanzanlagevermögen bildet den dritten Posten des Anlagevermögens (§ 266 Abs. 2 HGB). Der Bilanzposten ist dabei zu untergliedern in:

#### **A. Anlagevermögen**

##### **III. Finanzanlagen**

1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
3. Beteiligungen
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
5. Wertpapiere des Anlagevermögens
6. Sonstige Ausleihungen

### **3.1.3.4 Ansatz, Ausweis und Bewertung von einzelnen Posten**

#### **Zu 1: Anteile an verbundenen Unternehmen**

Verbundene Unternehmen sind gemäß § 271 Abs. 2 HGB Unternehmen, die als Mutter- oder Tochterunternehmen (§ 290 HGB) in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens nach den Vorschriften der Vollkonsolidierung einzubeziehen sind, das als oberstes Mutterunternehmen den am weitesten gehenden Konzernabschluss aufzustellen hat, auch wenn die Aufstellung zulässigerweise (§ 293 HGB) oder unzulässigerweise unterbleibt, oder das einen befreienden Konzernabschluss nach § 291 oder 292 HGB aufstellt oder aufstellen könnte. Nach § 296 HGB nicht einbezogene Unternehmen sind ebenfalls verbundene Unternehmen.

Somit gelten all jene Gesellschaften als verbundene Unternehmen, an denen die kirchliche juristische Person eine direkte oder indirekte Kapitalbeteiligung von mehr als 50 % hat und wenn ihr mittelbar oder unmittelbar das Recht zusteht, die Mehrheit der Leistungs- und Aufsichtsorgane der Gesellschaft zu bestimmen.

Die Zugangsbewertung erfolgt grundsätzlich zu den Anschaffungskosten inklusive Nebenkosten nach § 253 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 255 Abs. 1 HGB. Sofern in der Folge der Wert der Anteile an den verbundenen Unternehmen dauerhaft unter die Anschaffungskosten fällt, ist eine Abschreibung auf den dauerhaft niedrigeren Wert notwendig (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB). Die Ermittlung des Unternehmenswerts hat grundsätzlich im Rahmen einer Unternehmensbewertung zu erfolgen. Eine Wertaufholung auf maximal die Anschaffungskosten ist nach § 253 Abs. 5 HGB notwendig, sofern der Grund für die Wertminderung entfallen ist.

## **Zu 2: Ausleihungen an verbundene Unternehmen**

Ausleihungen an verbundene Unternehmen sind Forderungen, die ausschließlich auf die Hingabe von Kapital zurückgehen, also reine Finanzinvestitionen. Als langfristig werden Ausleihungen bezeichnet, die bei Begebung der Ausleihung eine Restlaufzeit von mehr als einem Jahr aufweisen. Wenn am Bilanzstichtag die Restlaufzeit weniger als ein Jahr beträgt, findet keine Umgliederung ins Umlaufvermögen statt.

Die Bewertung hat grundsätzlich analog zu den Forderungen mit dem Nennwert zu erfolgen. Bei einer Wertminderung der Ausleihung ist sie auf den niedrigeren Wert zu berichtigen.

## **Zu 3: Beteiligungen**

Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen bzw. kirchlichen Körperschaften und Einrichtungen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauerhaften Verbindung zu dienen (§ 271 Abs. 1 HGB). Es kann davon ausgegangen werden, dass eine Beteiligung bei einem Anteilsbesitz von mehr als 20 % und weniger als 50 % vorliegt. Für eine Beteiligung muss neben der „Dauerhaftigkeit“ der Verbindung hinzukommen, dass diese dem Zweck der beteiligten kirchlichen Körperschaft dient.

Die Bewertung erfolgt analog zu den Anteilen an verbundenen Unternehmen (siehe 3.1.3.4.1)

## **Zu 4: Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht**

Ausleihungen im Sinne dieses Postens können sich sowohl an Unternehmen richten, an denen die kirchliche juristische Person beteiligt ist, als auch an solche, die eine Beteiligung an dem bilanzierenden Unternehmen halten. In der Regel werden hier Darlehen an Beteiligungsunternehmen mit einer Laufzeit von mehr als zwölf Monaten ausgewiesen.

Die Bewertung erfolgt analog zu den Ausführungen im Kapitel 3.1.3.4.2.

## **Zu 5: Wertpapiere des Anlagevermögens**

Liegt weder ein Anteil an verbundenen Unternehmen, Ausleihungen an verbundene Unternehmen, Beteiligungen noch eine Ausleihung an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis vorliegt, vor, so sind diese Wertpapiere unter den Wertpapieren des Anlagevermögens auszuweisen. Hierzu zählen auch die Wertpapiere und Fondsanteile, die dauerhaft für die in den Sonderrücklagen im Eigenkapital bezeichneten Zwecke gehalten werden.

Die Zugangsbewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 HGB höchstens mit den Anschaffungskosten.

Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist auf den niedrigeren beizulegenden Wert am Abschlussstichtag abzuschreiben (§ 253 Abs. 2 S. 5 HGB). Entfallen zu einem späteren Bilanztag die Gründe für die Wertminderung einer Finanzanlage, besteht nach § 253 Abs. 5 S. 1 HGB grundsätzlich ein Wertaufholungsgebot.

## **Festverzinsliche Wertpapiere**

Unter den Wertpapieren werden auch die festverzinslichen Wertpapiere ausgewiesen. Dabei handelt es sich unter anderem um Unternehmensanleihen, Genussscheine, Banken-Inhaberschuldverschreibungen, Pfandbriefe, Staatsanleihen (Bundesanleihen und Anleihen von ausländischen Staaten), Länderanleihen von Bundesländern, inflationsgedeckte Anleihen, Hybridanleihen, Zertifikate, Wandelanleihen sowie Zerobonds und Anleihefonds, die eine feste Zinszahlung beinhalten. Diese erfolgt zu



fixen Fälligkeitsterminen und wird meist in Form eines Prozentsatzes auf den Nominalbetrag berechnet.

Die Zugangsbewertung erfolgt mit den Anschaffungskosten zuzüglich Nebenkosten nach § 253 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 255 Abs. 1 HGB. Sofern der Zeitpunkt des Erwerbs des Wertpapiers nicht mit dem Emissionszeitpunkt übereinstimmt, weichen die Anschaffungskosten in der Regel von dem Nominalwert ab, da festverzinsliche Wertpapiere an der Börse gehandelt werden.

Somit werden als Anschaffungskosten im Sinne des § 255 Abs. 1 HGB die ausgezahlten Beträge aktiviert. Die gezahlten Stückzinsen zählen nicht zu den Anschaffungskosten (siehe Kapitel 3.1.3.2).

Sofern die Anschaffungskosten über dem Nominalwert liegen, wird der Unterschiedsbetrag in der Folge über die Laufzeit linear ergebniswirksam abgeschrieben, sodass zum Fälligkeitstag der Anleihe der Nominalbetrag bilanziert wird.

Sofern der Kaufpreis unter dem Nominalwert liegt, erfolgt eine entsprechende Zuschreibung über die Restlaufzeit, sofern die Werthaltigkeit gegeben ist.

## **Zu 6: Sonstige Ausleihungen**

Sonstige Ausleihungen sind beispielsweise Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Anteile an Genossenschaften von weniger als 20 % Anteilsbesitz, langfristige Mitarbeiterdarlehen oder Bankguthaben, die dauerhaft für die in den Rücklagen oder Sonderposten bezeichneten Zwecke gehalten werden (z. B. Sparguthaben von Stellenvermögen). Ebenso fallen Ausleihungen an kirchliche Körperschaften unter die sonstigen Ausleihungen.

Die sonstigen Ausleihungen sind gemäß § 253 Abs. 1 HGB höchstens mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Bilanzierung erfolgt analog zu den Forderungen zum Nennwert.

Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist auf den niedrigeren beizulegenden Wert am Abschlussstichtag abzuschreiben (§ 253 Abs. 2 S. 5 HGB). Entfallen zu einem späteren Bilanztag die Gründe für die Wertminderung einer Finanzanlage, besteht nach § 253 Abs. 5 S. 1 HGB grundsätzlich ein Wertaufholungsgebot.

### **3.1.3.5 Praktische Umsetzung**

Beim Erwerb von Finanzanlagen wird grundsätzlich gebucht:

Finanzanlage

an  
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Buchung bei Zahlung:

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

an  
Bank

Beim Erwerb von festverzinslichen Wertpapieren gibt es jedoch einige Besonderheiten, die buchhalterisch abzubilden sind.

#### Beispiel gezahlt Stückzinsen:

Nominalwert Anleihe	EUR 2.000,00
Nebenkosten	EUR 20,00
Kaufdatum	01.10.t1
Kupon	10 %
Fälligkeit Kupon	30.6.t2

Buchung bei Anschaffung:

Finanzanlage EUR 2.020,00    an    Bank EUR 2.070,00  
Sonstiger Vermögensgegenstand EUR 50,00

Buchung zum Jahresabschluss t1:

Sonstige Forderung EUR 50,00 an    Zinsertrag EUR 50,00

Buchung 30.06.t2

Bank EUR 200,00    an

Sonstiger Vermögensgegenstand EUR 50,00

Sonstige Forderung EUR 50,00  
Zinsertrag EUR 100,00

Beispiel Agio:

Der Kauf erfolgt nicht zum Nominalwert EUR 2.000,00 sondern zu 110 % -> EUR 2.200,00. Das Kaufdatum soll der 01.01.t1 sein.

Das Aufgeld muss in der Folge über die Restlaufzeit der Anleihe, angenommen vier Jahre, abgeschrieben werden. Somit ist in t1 eine Abschreibung i. H. v. EUR 50,00 vorzunehmen. Der Restbuchwert der Anleihe zum 31.12.t1 beträgt somit EUR 2.150,00.

Im weiteren Verlauf wird jedes Jahr eine Abschreibung i. H. v. EUR 50,00 vorgenommen. Der Restbuchwert beträgt somit zum 31.12.t2 EUR 2.100,00, zum 31.12.t3 EUR 2.050,00 und zum 31.12.t4 EUR 2.000,00, der gleichzeitig den zurückzuzahlenden Nominalbetrag darstellt.

### 3.1.4 Vorräte

#### 3.1.4.1 Ansatz

Unter den Vorräten werden alle Vermögensgegenstände angesetzt, die angeschafft oder erzeugt werden, um sie im Rahmen des Geschäftsbetriebs zu verbrauchen oder weiterzuveräußern. Im kirchlichen Umfeld sind dabei insbesondere die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe oder Waren von Relevanz. Darunter fallen Lebensmittel oder Heizölbestände. Zu den Waren zählen Gegenstände, die zum Verkaufen gedacht sind, wie z. B. Gegenstände eines Eine-Welt-Ladens.

Maßgeblich für den Ansatz unter den Vorräten ist im Sinne des Vollständigkeitsgebotes das wirtschaftliche Eigentum an den Vorräten. Beim Versandkauf findet der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bereits beim Versand der Ware durch den Lieferanten statt, da der Übergang von Gefahr und Last nach dem § 446 BGB bereits vollzogen wird. Hierbei sind jedoch auch die mit dem Lieferanten getroffenen Lieferbedingungen zu beachten. Sofern der Übergang somit bereits stattgefunden hat, hat die kirchliche Körperschaft die Ware bereits zu diesem Zeitpunkt zu bilanzieren, unabhängig davon, dass sie die Ware noch nicht entgegengenommen hat.

Sofern die Ware unter Eigentumsvorbehalt an die kirchliche Körperschaft geliefert wird, ist dies bezüglich der Bilanzierung unbeachtlich, solange der Lieferant nicht seine Eigentumsansprüche geltend macht.

#### 3.1.4.2 Bewertung

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilden für alle Gegenstände des Umlaufvermögens und damit insbesondere für das Vorratsvermögen den Ausgangspunkt und gleichzeitig die Höchstgrenze der Bewertung (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB). Entsprechend dem Vorsichtsprinzip wird dadurch der Ausweis unrealisierter Gewinne verhindert.

Für die Vorratsbewertung gilt in der Handelsbilanz das aus dem Imparitätsprinzip resultierende **strenge Niederstwertprinzip**. Danach müssen alle Wertminderungen am Abschlussstichtag durch außerplanmäßige Abschreibungen berücksichtigt werden, auch dann, wenn sie voraussichtlich nicht von Dauer sind. Zur Erfassung der Wertminderung dient dabei der aus dem Börsen- oder Marktpreis abgeleitete Wert oder – falls ein solcher nicht feststellbar ist – der beizulegende Wert, der sich aus Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionskosten ergibt. Dieser Korrekturwert ist nach § 253 Abs. 4 HGB zwingend anzusetzen, falls er am Bilanzstichtag unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt.

Sind die Gründe für eine in früheren Jahren vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung zwischenzeitlich entfallen, so ist nach § 253 Abs. 5 S. 1 HGB im Umfang der Werterhöhung – jedoch maximal zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten – eine Zuschreibung vorzunehmen.

Im Rahmen der Erstellung einer Bilanz sind die folgenden Vereinfachungsverfahren für die Bewertung der Vorräte möglich:

- Festwertverfahren
- Gewogenes Durchschnittspreisverfahren
- Gleitendes Durchschnittspreisverfahren
- FIFO-Verfahren
- LIFO-Verfahren

Zu den vorstehend beschriebenen Verfahren ist anzumerken, dass sie einer kontinuierlichen Bestandsbuchführung bedürfen. Diese Vorgehensweise (im Sinne einer Lagerbuchhaltung) ist nur zu empfehlen, wenn die betrachteten Gegenstände nicht von untergeordneter Bedeutung für die kirchlichen Körperschaften sind.

Für die kirchliche Praxis ist das **FIFO-Verfahren anzuwenden**. Dabei wird unterstellt, dass die jeweils ältesten Bestände an Vorratsgegenständen zuerst verbraucht oder veräußert werden. Am Jahresende befinden sich entsprechend dieser Fiktion nur noch die Bestände der zuletzt eingetroffenen Lieferungen auf Lager, die mit ihren Einstandspreisen bewertet werden.

### 3.1.4.3 Ausweis

Die Vorräte gliedern sich nach HGB wie folgt auf:

#### **B. Umlaufvermögen**

##### I. Vorräte

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
2. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen  
(*Position in der Regel nicht relevant bei kirchlichen Körperschaften*)
3. Fertige Erzeugnisse und Waren
4. Geleistete Anzahlungen

#### **Zu 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe**

Bei den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen handelt es sich regelmäßig um Vermögensgegenstände, die im Rahmen der Leistungserbringung in die Leistung eingehen oder verbraucht werden. Zu den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen zählen z. B. Brennstoffvorräte.

#### **Zu 2. und 3. Fertige und unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen**

Der Ansatz von fertigen und unfertigen Erzeugnissen ist nur bei Rechtsträgern vorzunehmen, deren Unternehmenszweck in der Herstellung von oder dem Handel mit solchen Produkten besteht.

#### **Zu 4. Geleistete Anzahlungen**

Geleistete Anzahlungen sind nur insoweit hier auszuweisen, als sie der Beschaffung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Waren dienen.

#### 3.1.4.4 Praktische Umsetzung

##### **Beispiel:**

Die kirchliche Körperschaft zählt in ihrem Eine-Welt-Laden den Bestand an Kaffeevorräten. Zu Jahresbeginn hatte der Eine-Welt-Laden zehn Packungen Kaffee. Diese wurden mit dem letzten Einkaufspreis von EUR 10,00 (10 x EUR 10,00 = EUR 100,00) bilanziert.

Bei der Inventur zum Jahresende ermittelt die kirchliche Körperschaft einen Bestand von fünf Packungen Kaffee. Der letzte Preis für den Einkauf liegt bei EUR 11,00.

Der Endbestand ist wie folgt zu bewerten: (5 x EUR 11,00 = EUR 55,00).

**Es ergibt sich eine Differenz i. H. v. EUR 45,00. Diese wird wie folgt erfasst:**

Sonstiger Aufwand EUR 45,00

an

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe EUR 45,00

##### **Buchung von Inventurdifferenzen:**

Wenn im Rahmen der Inventur festgestellt wird, dass die physischen Bestände nicht mit denen laut Lagerbuchhaltung übereinstimmen, müssen diese im Rahmen der Jahresabschlusserstellung korrigiert werden.

Bei Über- oder Unterbeständen erfolgt die Korrektur der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe direkt gegen die korrespondierende Aufwandsposition. Somit ergeben sich folgende Buchungssätze:

bei Mehrbeständen:

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

an

Sonstiger Aufwand

##### **bei Minderbeständen:**

Sonstiger Aufwand

an

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

#### 3.1.4.5 Exkurs: Inventur

##### **Grundsätzliches**

Sofern sie nicht für die kirchliche Bilanz von untergeordneter Bedeutung sind, sind die Vorratsbestände zum Bilanzstichtag mittels Inventur aufzunehmen. Das betrifft insbesondere die Vorräte von Eine-Welt-Läden, Restaurationen, Betrieben gewerblicher Art oder auch Heizölbestände. Dies kann auch für außergewöhnlich hohe Bestände an Opferkerzen einschlägig sein.

Für die Durchführung der Inventur ist eine schriftliche Inventuranweisung zu.

Die folgenden Punkte sind dabei zu beachten:

- Die Aufnahmebelege sind durchnummerieren und die Ausgabe an die Aufnahmeteams ist zu dokumentieren.

- Die Artikel sind auf den Belegen exakt zu bezeichnen und die jeweilige Mengeneinheit ist festzulegen
- Auf den Belegen dürfen keine Sollmengen vorgegeben werden.
- Nicht verwendete Belege sind zu entwerfen.
- Die Aufnahmebelege sind durch die Aufnahmeteams zu unterzeichnen.
- Der Rücklauf und die Auswertung der Aufnahmebelege sind durch den Inventurverantwortlichen zu überwachen.
- Als Inventurverantwortlicher ist eine neutrale, mit der Lagerverwaltung nicht betraute Person zu bestimmen.
- Die Aufnahmeteams sollten zumindest aus zwei Personen bestehen, einem Zähler und einem Schreiber, wobei eine der Personen lagerfremd sein sollte.
- Die Vorräte sind in der Reihenfolge ihrer Lagerung aufzunehmen.
- Die aufgenommenen Bestände sind zu kennzeichnen.
- Lagerhüter, wenig gängige oder nicht mehr verwertbare Artikel sind auf den Aufnahmebelegen gesondert zu vermerken.

Die Inventur erfolgt in der Regel durch körperliche Bestandsaufnahme. Das heißt, die Vermögensgegenstände werden durch Zählen, Messen und Wiegen mengenmäßig erfasst. Es besteht auch die Möglichkeit einer buch- bzw. belegmäßigen Bestandsermittlung (vgl. permanente Inventur).

In jedem Geschäftsjahr wird mindestens einmal durch körperliche Bestandsaufnahme überprüft, ob die in der Lagerbuchhaltung nachgewiesenen Bestände mit den tatsächlichen Beständen übereinstimmen. Diese körperliche Aufnahme kann für die einzelnen Artikel zeitversetzt erfolgen; es muss jedoch durch einen Aufnahmeplan sichergestellt sein, dass alle Bestände im Ablauf des Geschäftsjahres einmal aufgenommen wurden.

Die Bestandsaufnahme muss nicht am Bilanzstichtag selbst (Stichtagsinventur) durchgeführt werden. Sie kann auch innerhalb einer Frist von zehn Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag als ausgeweitete Stichtagsinventur vorgenommen werden. Voraussetzung ist, dass alle Bestandsveränderungen (Zu- und Abgänge) zwischen dem Bilanzstichtag und dem Aufnahmetag anhand von Belegen oder anderen Nachweisen erfasst und entsprechend berücksichtigt werden.

Des Weiteren kann die Bestandsaufnahme auch innerhalb der letzten drei Monate vor oder innerhalb der ersten zwei Monate nach dem Bilanzstichtag erfolgen. Es handelt sich dann um eine vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur. Der aufgenommene Bestand ist in einem besonderen Inventar zu verzeichnen und auf den Inventurstichtag zu bewerten. Zur Ermittlung der Bestände zum Bilanzstichtag ist eine wertmäßige Fortschreibung bzw. Rückrechnung erforderlich. Das heißt, dass alle Zu- und Abgänge zwischen Inventurstichtag und Bilanzstichtag nicht nach Art und Menge, sondern wertmäßig erfasst werden müssen.

Im Anschluss an die körperliche Bestandsaufnahme sind die aufgenommenen Bestände zu bewerten und mit den Buchbeständen laut Lagerbuchhaltung abzugleichen. Inventurdifferenzen sind abzuklären und durch die Lagerbuchhaltung entsprechend zu korrigieren.

Die körperliche Bestandsaufnahme ist zu dokumentieren und die Aufzeichnungen sind zehn Jahre aufzubewahren.

### 3.1.5 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

#### 3.1.5.1 Ansatz

Sämtliche Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände sind unter dem Umlaufvermögen zu erfassen, sofern sie nicht dem Geschäftsbetrieb langfristig dienen (§ 247 Abs. 1 HGB). Darunter fallen im kirchlichen Umfeld:

- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
- Forderungen gegen nahestehende Körperschaften
- Sonstige Vermögensgegenstände

Die Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen sind grundsätzlich im Zeitpunkt des schuldrechtlichen Entstehens zu aktivieren. Bei Leistungsbeziehung mit einer Leistung und Gegenleistung (zweiseitiges Rechtsgeschäft), wie es beispielsweise bei einer Leistungserbringung der kirchlichen Körperschaft der Fall ist, ist das der Zeitpunkt, zu dem die kirchliche Körperschaft die Leistung erbracht und somit einen Anspruch auf die Gegenleistung (Zahlung) erwirkt hat, sofern vertraglich oder gesetzlich nicht etwas anderes festgesetzt wurde. Dies ist exemplarisch bei Dienstleistungsverträgen oder Mietverträgen, bei dem die kirchliche Körperschaft die Leistung erbringt, einschlägig.

Bei einseitigen Rechtsgeschäften entsteht der Anspruch der kirchlichen Körperschaft mit Vollendung der entsprechenden Rechtshandlung. Im Zusammenhang mit den Zuschüssen des Erzbistums Köln zur Aufrechterhaltung des Betriebs der kirchlichen Körperschaft ist dies im Zeitpunkt des Erlasses des Zuwendungsbescheides der Fall, unter Berücksichtigung der Genehmigungsvorbehalte der Aufsichtsbehörde.

Die Forderung ist nicht mehr in der Bilanz zu erfassen, sofern sie untergegangen oder nicht mehr durchsetzbar ist. Dies ist insbesondere der Fall, wenn Erfüllung durch Zahlung eingetreten ist oder eine Aufrechnung vorgenommen wurde. Ebenfalls ist sie auszubuchen, wenn sie nicht mehr durchsetzbar ist. Dies ist insbesondere bei einer Verjährung der Fall.

### 3.1.5.2 Bewertung

Die Erläuterungen zu der Bewertung beziehen sich sowohl auf die Forderungen in ihrer jeweiligen Ausprägung als auch auf in den sonstigen Vermögensgegenständen enthaltene Forderungen jeglicher Art.

Forderungen sind zum Nennwert anzusetzen. Sollten sich Forderungen als zweifelhaft erweisen, so sind auf diese Wertberichtigungen vorzunehmen und mit ihrem wahrscheinlichen Wert auszuweisen. Uneinbringliche Forderungen sind vollständig ertragswirksam auszubuchen.

Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Forderungen sind mit dem Barwert anzusetzen, soweit nicht wegen Geringfügigkeit, kurzer Restlaufzeiten oder anderer Gegenleistungen darauf verzichtet werden kann.

Es besteht das Prinzip der Einzelbewertung, d. h., jede Forderung ist einzeln zu bewerten. Zweifelhafte Forderungen sind solche, bei denen der Zahlungseingang im begründeten Einzelfall ungewiss ist. Hinweise auf zweifelhafte Forderungen können unter anderem mehrere erfolglose Mahnversuche, Zahlungsprobleme des Schuldners, Stundungs- und Teilzahlungsvereinbarungen oder Rechtsstreite über Bestand und Höhe der Forderungen sein. Zu beachten ist, dass die Forderung zuerst nur netto wertberichtigt wird. Die etwaig abzuführende Umsatzsteuer wird erst bei einem gewissen Ausfall der Forderung berichtigt.

Des Weiteren bietet die Altersstruktur Ansatzpunkte für die Bewertung der Forderungen. Forderungen, die seit mehr als einem Jahr fällig sind, sind aus der Erfahrung heraus als zweifelhaft anzusehen. Um die zweifelhaften Forderungen mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen und das Risiko ihres Ausfalls zu berücksichtigen, sind Einzelwertberichtigungen zu bilden.

Zur Ermittlung des Wertberichtigungsbedarfs ist die Offene-Posten-Liste der Forderungen zum Bilanzstichtag zugrunde zu legen. Die Forderungen sind bezüglich ihrer Einbringlichkeit grundsätzlich einzeln zu beurteilen.

Zusätzlich besteht auch die Möglichkeit einer pauschalen Wertberichtigung der Forderungen. Da die kirchlichen Körperschaften jedoch im Wesentlichen Forderungen gegenüber dem Erzbistum Köln ausweisen und somit keine große Anzahl verschiedener Debitoren existiert, kann auf die Bildung einer Pauschalwertberichtigung bei den kirchlichen Körperschaften üblicherweise verzichtet werden.

### 3.1.5.3 Ausweis

Die Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände werden in folgende Unterposten gegliedert:

#### **B. Umlaufvermögen**

##### II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

###### 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

2. Forderungen gegen nahestehende Körperschaften
3. Sonstige Vermögensgegenstände

Unter jedem Posten ist der Betrag mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr gesondert zu vermerken.

### **Zu 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen**

In diesem Bilanzposten sind alle Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Dritten zu erfassen, die nicht aus Forderungen gegen nahestehende Körperschaften resultieren.

Darunter fallen beispielsweise:

- Forderungen aus Mietverträgen
- Forderungen aus Elternbeiträgen
- Forderungen aus Verkauf von Waren
- Forderungen aus sonstigen Tätigkeiten der kirchlichen Körperschaft

Eine Saldierung von Verbindlichkeiten und Forderungen ist grundsätzlich nicht zulässig. Sofern es sich um gleichartige Forderungen oder Verbindlichkeiten zwischen derselben Person handelt, sollte jedoch eine Verrechnung immer dann vorgenommen werden, wenn die Forderungen und Verbindlichkeiten sich aufrechenbar gegenüberstehen. Sind Forderungen und Verbindlichkeiten noch nicht fällig, wird eine Saldierung nicht als zulässig angesehen. Ungleichartige Forderungen und Verbindlichkeiten, auch langfristige Forderungen gegen kurzfristige Verbindlichkeiten, unterliegen stets dem Verrechnungsverbot.

### **Zu 2. Forderungen gegen nahestehende Körperschaften**

In diesem Bilanzposten sind alle Forderungen bzw. Ansprüche gegen nahestehende Körperschaften auszuweisen, gleich aus welchem Grund sie entstanden sind. Unter nahestehende Körperschaften fallen im Wesentlichen das Erzbistum Köln und andere kirchliche Körperschaften im Erzbistum Köln. Dabei kann es sich um Forderungen aus gewährten Darlehen – soweit es sich nicht um Finanzanlagen handelt –, aus Lieferungen und Leistungen sowie aus dem gegenseitigen Verrechnungsverkehr handeln.

Bezüglich der Saldierung gelten die Ausführungen zu 1. analog.

Nicht zu den Forderungen zählen Rechtsgeschäfte zwischen den einzelnen Rechtsträgern des Ortskirchenvermögens (Fonds, kirchliche Körperschaft). Zum Beispiel sind sogenannte interne Darlehen nicht im externen Rechnungswesen auszuweisen und dementsprechend zu konsolidieren.

### **Zu 3. Sonstige Vermögensgegenstände**

Bei den sonstigen Vermögensgegenständen handelt es sich um einen Sammelposten, unter dem alle nicht unter anderen Bilanzpositionen auszuweisenden bilanzierungsfähigen, verkehrsfähigen und selbstständig bewertbaren Vermögensgegenstände, Forderungen und Ansprüche des Umlaufvermögens zu erfassen sind. Dazu zählen z. B.:

- Forderungen gegen Versicherungen aus Schadenersatzansprüchen
- Forderungen aus Darlehen und Krediten, soweit es sich nicht um Darlehen und Kredite an das Erzbistum Köln oder um Finanzanlagen handelt (infrage kommen hier insbesondere Kredite an Lieferanten und Kunden)
- Forderungen an Mitarbeiter aus Lohn- und Gehaltsvorschüssen u. Ä.
- Forderungen aus laufenden Verrechnungen
- Debitorische Kreditoren
- Forderungen aus Zinsansprüchen (Festgelder, Wertpapiere)
- Zugesagte, aber noch nicht zugegangene Zuwendungen Dritter für Investitionen und Aufwendungen (Forderung ab Eingang der Förderzusage)

- Betriebsmittelvorschüsse
- Anrechenbare Vorsteuer



### 3.1.5.4 Praktische Umsetzung

Je nachdem, um welche Leistungsbeziehung es sich handelt, werden unterschiedliche Forderungs- und Erlöskonten angesprochen.

#### **Beispiel Zuschuss zum laufenden Betrieb:**

Forderungen gegen nahestehende Körperschaften (Debitor Erzbistum Köln)

an  
Erträge aus Zuweisungen des Erzbistums Köln

Bank

an  
Forderungen gegen nahestehende Körperschaften

#### **Beispiel Mieterlöse:**

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

an  
Sonstige Umsatzerlöse

Bank

an  
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

#### **Buchung der Einzelwertberichtigung:**

Beispiel: Der Kunde Y meldet ein Insolvenzverfahren an. Die Forderungen i. H. v. EUR 1.000,00 werden unsicher. Am Jahresende wird der Verlust aus dieser Forderung auf 75 % geschätzt.

Die Einstellung in EWB erfolgt netto.  $EUR\ 630,25 = (1.000\ EUR/1,19)*75\ \%$

#### **Buchung:**

Zweifelhafte Forderungen EUR 1.000,00

an  
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen EUR 1.000,00

Einstellung in EWB EUR 630,25

an  
EBW von Forderungen EUR 630,25

Wenn die Forderung nun komplett abgeschrieben werden muss, ist zu beachten, dass das EWB-Konto zunächst nicht korrigiert wird. Die Abschreibung der Forderung erfolgt direkt mit der entsprechenden Umsatzsteuerkorrektur.

Abschreibung auf Forderungen EUR 840,34

USt 19 % EUR 159,66

an  
zweifelhafte Forderungen EUR 1.000,00

Das EWB-Konto wird erst zum Jahresabschluss angepasst. Hierbei werden alle Neueinstellungen in das EWB-Konto saldiert und mit dem alten Bestand verglichen. Wenn der alte Bestand größer ist als der neue, wird eine Herabsetzung des EWB-Kontos vorgenommen, in dem die Differenzsumme auf

das Konto außerordentliche betriebliche Erträge gebucht wird. Wenn der Bestand der neuen Einzelwertberichtigungen größer ist als der alte Bestand, wird die Differenz über das Aufwandskonto Einstellungen in Einzelwertberichtigungen gebucht.

#### **Abwandlung: Teilweise Abschreibung der Forderung**

Nach Abschluss des Insolvenzverfahrens werden EUR 500,00 vom Insolvenzverwalter überwiesen, der Restbetrag der Forderung im Wert von EUR 1.000,00 ist uneinbringbar.

Bank EUR 500,00

Abschreibung auf Forderungen EUR 420,17

USt 19 % EUR 79,83

an  
zweifelhafte Forderungen EUR 1.000,00

#### **Unerwartete Zahlung auf eine abgeschriebene Forderung:**

Die kirchliche Körperschaft erhält eine Überweisung i. H. v. EUR 3.000,00 für eine Forderung, die im letzten Jahr vollständig abgeschrieben wurde.

Bank EUR 3.000,00

an  
Periodenfremden Ertrag EUR 2.521,01  
USt 19 % EUR 478,99

### **3.1.6 Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten**

#### **3.1.6.1 Ansatz**

Zu den liquiden Mitteln zählen insbesondere der Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten.

Sofern zur Mittelabgrenzung getrennte Bankkonten zu führen sind, müssen diesen getrennte Konten in der Finanzbuchhaltung zugeordnet werden. Dies betrifft z. B. das Treuhandgeld des Pfarrers oder das Treuhandkonto für die Seelsorge im Krankenhaus (die sogenannte Bettenpauschale). Zusammen sind sie unter den flüssigen Mitteln auszuweisen. Besteht eine Verbindlichkeit aus der gemeinsamen Kassenhaltung, so ist diese unter Kontokorrentverbindlichkeiten auszuweisen.

Bankguthaben, die dauerhaft für die im Eigenkapital bezeichneten Zwecke gehalten werden, sind unbeschadet der für sie geltenden Laufzeit oder Kündigungsfrist dem Anlagevermögen zuzuordnen.

#### **3.1.6.2 Bewertung**

Die Bestände sind zum Bilanzstichtag mit ihrem Nennwert zu bewerten. Eine Saldierung von Guthaben und Verbindlichkeiten ist nicht zulässig.

#### **3.1.6.3 Ausweis**

Der Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten werden wie folgt ausgewiesen:

#### **B. Umlaufvermögen**

III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten

Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten

## 3.1.7 Rechnungsabgrenzungsposten

### 3.1.7.1 Ansatz

Die transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten werden in § 250 HGB geregelt und dienen der korrekten Ermittlung des Periodenergebnisses. Die Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ist grundsätzlich an das Vorliegen von drei Voraussetzungen geknüpft, nämlich:

- an einen Zahlungsvorgang vor dem Abschlussstichtag,
- an die Erfolgswirksamkeit (Aufwand) des Vorgangs nach dem Abschlussstichtag sowie daran,
- dass der Erfolg (Aufwand) eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag betrifft.

Nach herrschender Meinung muss sich das Merkmal des bestimmten Zeitraums aus dem Sachverhalt ergeben, genau abgegrenzt werden und definiert sein. Grundsätzlich müssen Anfang und Ende des Zeitraums eindeutig festliegen, d. h. kalendermäßig bestimmt sein. Dem zeitlichen Bestimmtheitsanforderung ist bereits dann ausreichend Rechnung getragen, wenn der Vereinbarung der Vertragsparteien ein (Mindest-)Zeitraum zu entnehmen bzw. ein solcher errechenbar ist. Der Zeitraum kann mehrere Jahre betragen.

### 3.1.7.2 Bewertung

Der Ansatz der aktivischen Rechnungsabgrenzungsposten erfolgt in Höhe des Betrags, der aufgrund der Periodenabgrenzung zukünftig Aufwand wird. Die Höhe bestimmt sich nach den rechtlichen Verhältnissen von Leistung und Gegenleistung. Eine Bewertung ist nicht vorzunehmen. Es ist auf die vertraglich geschuldete Gegenleistung abzustellen.

In dem Umfang, in dem der durch den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten berücksichtigte Aufwand wirtschaftlich entstanden ist, ist der Posten aufzulösen. Der in der betreffenden Periode aufgelöste Betrag ist in der GuV dem Aufwandsposten zuzuordnen, den er betroffen hätte, wenn die Zahlung sofort aufwandswirksam erfasst worden wäre.

#### **Wesentlichkeitsgrenzen**

Zur besseren Handhabung der Rechnungsabgrenzungsposten ist darauf zu achten, dass bei neuen Vertragsabschlüssen wie z. B. Wartung oder Versicherungen der Leistungszeitraum dem Kalenderjahr entspricht.

### 3.1.7.3 Ausweis

Die Rechnungsabgrenzungsposten werden wie folgt ausgewiesen:

#### **C. Rechnungsabgrenzungsposten**

## 3.1.8 Treuhandvermögen

Bei dem Treuhandvermögen handelt es sich um übertragene Vermögenswerte, die die kirchliche Körperschaft für Dritte bzw. zugunsten Dritter verwaltet. Das Treuhandvermögen steht anders als das Sondervermögen (zweckgebundenes Vermögen) nicht im zivilrechtlichen Eigentum der kirchlichen Körperschaft. Es ist unterhalb der Bilanz und somit nicht als Bestandteil der Bilanz selbst aufzuführen.

Das Treuhandgeld des Pfarrers ist kein Treuhandvermögen in diesem Sinne. Es ist als Bestandteil der kirchlichen Körperschaft in der kirchlichen Bilanz zu führen.

## 3.2 Passivseite

### 3.2.1 Eigenkapital

#### 3.2.1.1 Grundlagen

Das Eigenkapital stellt die Residualgröße zwischen Aktiva und Schulden dar. Als Kriterien zur Einordnung als Eigenkapital gelten:

- Haftungsfunktion: Das Eigenkapital haftet gegenüber den potenziellen Gläubigern und stellt dadurch die Grundlage des Gläubigerschutzes sicher.
- Schuldendeckungspotenzial: Es handelt sich um die Fähigkeit des Vermögens, die Schulden zu decken (Vermögen als Schuldendeckungspotenzial). Damit wird dem Gläubigerschutz Priorität zuerkannt.

In Analogie an eine rechtlich selbstständige Stiftung gibt es Kapitalposten, deren Ziel es ist, einen vom Stifter bestimmten Zweck mithilfe eines dazu bereitgestellten Vermögens dauerhaft zu fördern. Bei den hier vorliegenden kirchenrechtlichen Fonds besteht das Ziel, das vorhandene Kapital zu erhalten und ggf. mit den laufenden Erträgen den Haushalt der kirchlichen Körperschaft zu unterstützen.

Eine Klassifizierung, ob es sich bei den Fonds um juristische Personen handelt, regelt das Kirchenrecht. Handelsrechtlich stehen die Fonds in wirtschaftlicher Verfügungsmacht der Kirchengemeinde. Sie bilden daher mit ihrem Substanzkapital gemeinsam mit dem Eigenkapital der Körperschaft das Grundkapital in der Bilanz. Aufgrund der Erfüllung des Tatbestands des wirtschaftlichen Eigentums wird im Jahresabschluss nicht zwischen den einzelnen Rechtsträgern unterschieden, da sie handelsrechtlich vollständig der Körperschaft zuzurechnen sind. Lediglich in Form ihrer Zweckbestimmung werden sie getrennt geführt.

Freie Mittel sowie zweckgebundene Mittel, die dem Ortskirchenvermögen zur Verfügung stehen, werden entsprechend als Rücklagen ausgewiesen.

Im Anhang ist darzustellen, welchen juristischen Personen das Eigenkapital entsprechend zuzurechnen ist.

#### 3.2.1.2 Ausweis

Der Bilanzposten Eigenkapital gliedert sich wie folgt:

##### **A. Eigenkapital**

- I. Substanzkapital
- II. Rücklagen
  1. Zweckgebundene Rücklagen
  2. Allgemeine Rücklage
- III. Ergebn isrücklage
- IV. Bilanzgewinn/Bilanzverlust

##### **Zu I. Substanzkapital**

Das Substanzkapital stellt die Gegenposition der Vermögenswerte der kirchlichen Körperschaft dar und wird nach seiner Zweckbestimmung in verschiedene Fonds unterteilt:

- Fabrikfonds (fabricae ecclesiae),
- allgemeiner Fonds ohne Anrechnung,
- Stellenfonds: Pfarrfonds, Vikariefonds, Küstereifonds, Organistenfonds,
- Armenfonds.

Ebenso wird das Eigenkapital der Körperschaft hierunter ausgewiesen.

Für alle Fonds gilt der Grundsatz des Kirchenrechts, das Vermögen zu erhalten und es nicht für fremde Zwecke zu verbrauchen. Die erwirtschafteten Überschüsse aus den einzelnen Fonds dürfen ebenfalls ausschließlich gemäß ihrer Zweckbestimmung verwendet werden.

Die Handhabung des Substanzkapitals richtet sich analog der Bilanzierung nach den Vorgaben von Kapitalkonten bei Personengesellschaften. Somit können auch im Rahmen der Ergebnisverwendungen Zuführungen und Entnahmen aus dem Substanzkapital vorgenommen werden.

Zuführungen und Entnahmen richten sich nach den jeweils gültigen Bestimmungen des Erzbistums Köln.

## **Zu II. Rücklagen**

Die Rücklagen werden unterteilt in

1. zweckgebundene Rücklagen und
2. allgemeine Rücklage.

### Zu 1. Zweckgebundene Rücklagen

Zu den zweckgebundenen Rücklagen gehören die Mietrücklage und die Projektrücklage.

Die Mietrücklage dient der Einstellung von Beträgen, die im Rahmen der Vermietungstätigkeit erzielt werden. Sie werden über die Ergebnisrechnung ausgewiesen und am Jahresende nach dem Jahresergebnis entsprechend der Zuweisungsordnung des Erzbistums Köln erhöhend oder vermindern der Rücklage zugeführt. Zuführungen und Entnahmen erfolgen ausschließlich über die Konten der Ergebnisverwendung nach dem Jahresergebnis. Eine direkte Verbuchung durch Aufwendungen und Erträge in das Eigenkapital ist nicht zulässig.

Projektrücklagen sind zweckentsprechend für einzeln bestimmte Vorhaben bestimmt. Sie sind in Analogie zur Mietrücklage über die Ergebnisverwendung in Anspruch zu nehmen.

### Zu 2. Allgemeine Rücklage

Die allgemeine Rücklage stellt das freie Eigenkapital der Körperschaft sowie die Mittel zukünftiger Abschreibungen dar. Der Posten beinhaltet im Wesentlichen Mittel für den Verzehr aktueller und zukünftiger Wirtschaftsplanungen, die den Bereich der kirchlichen Körperschaft betreffen.

## **Zu III. Ergebnisrücklage**

Ergebnisrücklagen werden aus erzielten Ergebnissen, also von innen, finanziert. Danach werden hier nur solche Beträge ausgewiesen, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Ergebnis gebildet wurden. In der Praxis werden negative Ergebnisse hierunter subsumiert.

Sie sind als Verlustvortrag auszuweisen.

## **Zu IV. Bilanzgewinn**

Die Bilanz soll unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt werden.

Es wird empfohlen, dass der Jahresabschluss unter vollständiger Gewinnverwendung aufgestellt und in der Bilanz ein Bilanzgewinn i. H. v. EUR 0,00 ausgewiesen wird.

Dies wird dadurch erreicht, dass im Rahmen der Jahresabschlusserstellung das Substanzkapital, die Rücklagen und die Ergebnisrücklage entsprechend zugeführt oder entnommen werden.

Die Einstellungen und Entnahmen aus den Rücklagen sind in der GuV unterhalb des Jahresergebnisses darzustellen und somit ist die Überleitung von Jahresergebnis zum Bilanzgewinn, bei vollständiger Ergebnisverwendung i. H. v. EUR 0,00, vorzunehmen.

### 3.2.1.3 Praktische Umsetzung

Die zu dem Fonds gehörenden Erträge und Aufwendungen sind dann im Rahmen der Jahresabschlusserstellung den entsprechenden Fonds zuzurechnen und in das Eigenkapital entsprechend einzustellen bzw. zu entnehmen.

**Beispiel:** Ein zu einem Fabrikfonds gehörendes Gebäude (Pfarrheim) samt Grund und Boden mit einem Grundstückswert von TEUR 200 und einem Gebäudewert von TEUR 100.

#### **Buchungen im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz**

Grundstück	TEUR 200		
Gebäude	TEUR 100, Annahme Zuschuss 70 %		
	an		
	Substanzkapital Fabrikfonds	TEUR 200	
	Allgemeine Rücklage	TEUR 30	
	SoPo Zuw Finanzierung SAV	TEUR 70	

#### **Buchungen im Rahmen der Jahresabschlusserstellung**

Das Gebäude besitzt eine Restlaufzeit von zehn Jahren. Somit fällt pro Jahr eine Abschreibung i. H. v. TEUR 10 an. Der Sonderposten wird entsprechend über zehn Jahre ertragswirksam aufgelöst (Ertrag TEUR 7/Jahr). Damit wird das Jahresergebnis nur in Höhe des Eigenanteils belastet (TEUR 3/Jahr).

Ein weiteres Gebäude des Fabrikfonds ist fremdvermietet. Es werden Mietüberschüsse, nach Abzug der entsprechenden Aufwendungen, i. H. v. TEUR 12 erwirtschaftet, die hälftig auf die Mietrücklage und das Substanzkapital des Fabrikfonds aufzuteilen sind. Somit ist im Rahmen der Jahresabschlusserstellung zu buchen:

Einstellung in die Rücklagen TEUR 6

an  
Mietrücklage TEUR 6

Einstellung in das Grundkapital TEUR 6

an  
Substanzkapital Fabrikfonds TEUR 6

Auflösung SoPo TEUR 7

an  
Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen TEUR 7

Allgemeine Rücklage TEUR 3

an  
Entnahme aus der allgemeinen Rücklage TEUR 3

Die Einstellung sowie die Entnahme stellen Ergebnisverwendung dar und sind somit in der GuV unterhalb des Jahresergebnisses darzustellen. Es handelt sich dabei nicht um Erträge bzw. Aufwendungen.

Analog ist mit den übrigen Erträgen und Aufwendungen zu verfahren, die einem Fonds zuzurechnen sind.

Das restlich verbleibende Jahresergebnis sollte in die allgemeine Rücklage eingestellt werden. Das Geschäftsjahr endet dann mit einem Bilanzgewinn von EUR 0,00.

## 3.2.2 Sonderposten

### 3.2.2.1 Ansatz

Beim Sonderposten sind zwei Fallkategorien zu unterscheiden. Zum einen ist der Sonderposten aus **a) zweckgebundenem Vermögen** zu betrachten und zum anderen der Sonderposten aus **b) Zuwendungen zur Finanzierung von Gegenständen des Sachanlagevermögens**.

#### **Sonderposten aus a) zweckgebundenem Vermögen**

Der Sonderposten aus zweckgebundenem Vermögen wird in Höhe des Reinvermögens der auf der Aktivseite bilanzierten Vermögensgegenstände von rechtlich unselbstständigen Stiftungen gebildet. Es handelt sich dabei um sogenanntes Mezzaninkapital, das weder Eigen- noch Fremdkapital darstellt. Hierunter werden in der kirchlichen Bilanz z. B. die Mess-Stiftungen (Kapital oder Land), Treuhandgelder des Pfarrers, die sogenannte Caritasrücklage oder sonstige Fonds (z. B. Krankenhausfonds, Orgelfonds, Bruderschaftsfonds) subsumiert.

#### **Sonderposten aus b) Zuwendungen zur Finanzierung von Gegenständen des Sachanlagevermögens**

Beim Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung von Gegenständen des Sachanlagevermögens werden alle erhaltenen Investitionszuschüsse ausgewiesen, die die kirchliche Körperschaft von Dritten zur Finanzierung von Sachanlagevermögen erhalten hat. Sofern die kirchliche Körperschaft den Zuschuss bereits vor Abschluss der Maßnahme bzw. Inbetriebnahme des Sachanlagevermögens erhalten hat, ist der Zuschuss bis zu diesem Zeitpunkt unter den sonstigen Verbindlichkeiten auszuweisen. Die Umbuchung erfolgt dann im Zeitpunkt des Abschlusses der Maßnahme bzw. der Inbetriebnahme.

### 3.2.2.2 Bewertung

Der Sonderposten für das **zweckgebundene Vermögen** ist grundsätzlich in Höhe des Reinvermögens der Stiftungen zu bilanzieren. Es wird somit die Gesamtheit des Eigenkapitals der von den kirchlichen Körperschaften verwalteten Vermögen ausgewiesen.

Für **Investitionen von Gegenständen des Sachanlagevermögens** werden dafür erhaltene Zuwendungen ihrer Höhe nach im Sonderposten passiviert. Korrespondierend zur Abschreibung der einzelnen Sachanlagegüter wird der Sonderposten parallel entsprechend der Nutzungsdauer aufgelöst. Der Sonderposten erhöht sich jährlich um die geförderten Zugänge des Anlagevermögens und vermindert sich um die jährliche planmäßige Abschreibung auf gefördertes Anlagevermögen. Der Abgang von geförderten Anlagevermögen mit einem Restbuchwert vermindert in Höhe des Restbuchwerts den jeweiligen Sonderposten.

### 3.2.2.3 Ausweis

Der Sonderposten der kirchlichen Körperschaften gliedert sich wie folgt:

#### **B. Sonderposten aus**

1. zweckgebundenem Vermögen
2. Zuwendungen zur Finanzierung von Gegenständen des Sachanlagevermögens

#### **Zu 1. Sonderposten aus zweckgebundenem Vermögen**

Im Sonderposten aus zweckgebundenem Vermögen sind von den kirchlichen Körperschaften verwaltete Sondervermögen sowie unselbstständige und rechtlich selbstständige Stiftungen zu bilanzieren, die für festgelegte Zwecke gestiftet wurden.

#### **Zu 2. Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung von Gegenständen des Sachanlagevermögens**

Im vorgenannten Posten sind die Zuwendungen für Investitionen in aktivierte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens auszuweisen.

### 3.2.2.4 Exkurs: Ermittlung und Buchung des Sonderpostens aus Zuwendungen zur Finanzierung von Gegenständen des Sachanlagevermögens

Zur Ermittlung des Sonderpostens aus Zuwendungen zur Finanzierung von Gegenständen des Sachanlagevermögens sowie zur buchhalterischen Erfassung wird im nachfolgenden Exkurs eine Empfehlung dargestellt.

Sollten Investitionen durch Zuwendungen finanziert werden, so sind diese im Sonderposten zu passivieren, sodass ein Ausgleich des aktivierten Vermögenswerts dargestellt wird.

Bei Vereinnahmung der Zuwendung wird diese zunächst als Umsatz erfasst.

#### **Buchung:**

Bank

an  
Verbindlichkeit

Bei Anschaffung des Vermögensgegenstandes erfolgt die Aktivierung.

#### **Buchung:**

Anlagevermögen

an  
Bank/Verbindlichkeiten

Im Jahr der Anschaffung wird korrespondierend der Sonderposten passiviert.

#### **Buchung:**

Verbindlichkeit

an  
Sonderposten

Das Anlagevermögen wird anteilig über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erfolgswirksam abgeschrieben. Parallel dazu wird der Sonderposten ebenfalls erfolgswirksam über dieselbe Laufzeit aufgelöst.

#### **Buchungen:**

Abschreibung

an  
Anlagevermögen

Sonderposten

an  
Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen

Diese Darstellung hat zur Folge, dass der Vorgang insgesamt erfolgsneutral bleibt.

### 3.2.3 Rückstellungen

Rückstellungen dienen der Erfassung von dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewissen Verbindlichkeiten (sogenannte Verbindlichkeitsrückstellungen für Erfüllungsrückstände) und von drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften (sogenannte Drohverlustrückstellungen). Die ungewissen Verbindlichkeiten müssen am Bilanzstichtag rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht worden sein. Genau bestimmbare Schulden sind als Verbindlichkeiten zu bilanzieren; ggf. ist nur der ungewisse Teil unter den Rückstellungen zu erfassen. Der Ansatz einer Rückstellung darf nicht allein



deshalb unterbleiben, weil ausreichend stille Reserven zur Deckung des Rückstellungsbedarfs vorhanden sind oder weil ggf. gleichwertige Rückgriffsrechte bestehen (Saldierungsverbot). Bei der Bilanzierung der Rückstellungen sind die Beträge auf volle Euro zu runden.

### 3.2.3.1 Ansatz

Gemäß § 249 HGB sind sonstige Rückstellungen für folgende Aufwendungen zu bilden (Passivierungspflicht):

- ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB),
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB),
- im Berichtsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB),
- im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die innerhalb des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB),
- Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB).

Der Aufzählungskatalog des § 249 HGB ist abschließend. Für dort nicht aufgeführte Gründe besteht ein Ansatzverbot.

Für andere als die vorbezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Rückstellungen sind grundsätzlich aufzulösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist (§ 249 Abs. 2 HGB).

### Rückstellungsspiegel

Die Entwicklung der Rückstellungen wird in einem Rückstellungsspiegel dargestellt, der je Rückstellungsart den Stand zum Anfang des Geschäftsjahres, die Inanspruchnahme, die Auflösung, die Zuführung und den Stand zum Ende des Geschäftsjahres beinhaltet. Zum Rückstellungsspiegel siehe Anlage 6 Rückstellungsspiegel.

#### 3.2.3.1.1 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind für am Bilanzstichtag bestehende Außenverpflichtungen der kirchlichen Körperschaft zu bilden, bei denen Ungewissheit über Bestehen und/oder Höhe der Verpflichtung existiert. Voraussetzungen für die Bildung sind:

- das sichere oder wahrscheinliche Be- oder Entstehen einer Verpflichtung gegenüber einem Dritten;
- die rechtliche oder wirtschaftliche Verursachung im abgelaufenen Geschäftsjahr;
- die betriebliche Verursachung;
- es muss ernsthaft mit einer Inanspruchnahme gerechnet werden;
- die künftigen Ausgaben sind nicht als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktivierungspflichtig.

Im kirchlichen Bereich können Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten z. B. zu bilden sein für:

- Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
- Steuerrückstellungen
- Verpflichtungen aus noch ausstehenden Eingangsrechnungen
- Jubiläumszahlungen
- Urlaubsverpflichtungen
- Archivierungsrückstellung
- Erfüllungsrückstände aus Arbeits-, Miet-, Pacht-, Leasing- und Darlehensverhältnissen

- Verpflichtungen aus Versorgungszusagen, z. B. an Angehörige aus angenommenen Erbschaften
- Grabpflegeverpflichtungen

Zu weiteren Beispielfällen siehe Anlage Checkliste Rückstellungen.

**Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen** sind den ungewissen Verbindlichkeiten zugeordnet. Nach Art. 28 Abs. 1 S. 1 EGHGB besteht eine Passivierungspflicht, wenn der Pensionsberechtigte erstmals 1987 oder später seinen Rechtsanspruch erworben hat. Im Gegensatz dazu besteht bei unmittelbaren Pensionszusagen, die vor 1987 erteilt wurden, sowie für alle mittelbaren und ähnlichen Pensionszusagen ein Passivierungswahlrecht.

Mittelbare Pensionsverpflichtungen kommen hauptsächlich bei der Zwischenschaltung einer Unterstützungskasse, eines Pensionsfonds, einer Direktversicherung oder einer Pensionskasse vor. Die Zusatzversorgung der Arbeitnehmer der kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln wird über die KZVK gewährt. Somit liegt eine mittelbare Pensionsverpflichtung vor. Es besteht demnach ein Passivierungswahlrecht.

Aufgrund des Wahlrechts nach Art. 28 Abs. 1 S. 2 EGHGB müssen die kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln für mittelbare Altersversorgungszusagen auch dann keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden, wenn das bei der Versorgungseinrichtung vorhandene Vermögen zur Deckung der Versorgungsverpflichtungen nicht ausreicht. In diesem Fall ist jedoch der Fehlbetrag nach Art. 28 Abs. 2 EGHGB im Anhang anzugeben, um das Haftungsrisiko des Bilanzierenden aus den mittelbaren Versorgungszusagen ersichtlich zu machen.

Sofern der Fehlbetrag (Unterdeckung) nicht verlässlich qualifiziert werden kann, sind im Anhang qualitative Erläuterungen zu tätigen:

- a) Art und Ausgestaltung der Versorgungszusagen,
- b) welche Versorgungseinrichtung der Bilanzierende eingeschaltet hat,
- c) die Höhe der derzeitigen Beträge oder Umlagen sowie deren voraussichtliche Entwicklung,
- d) die Summe der umlagepflichtigen Gehälter,
- e) die geschätzte Verteilung der Versorgungsverpflichtung auf anspruchsberechtigte Arbeitnehmer, ehemalige Arbeitnehmer und Rentenbezieher (soweit ermittelbar).

**Steuerrückstellungen** sind grundsätzlich für Körperschaftssteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer zu bilden. Sie gehören ebenfalls zu den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und sind nach § 266 Abs. 3 HGB in der Bilanz separat auszuweisen.

### 3.2.3.1.2 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Die **Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften** werden in § 249 Abs. 1 HGB ausdrücklich neben den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten erwähnt, obwohl sie einen Unterfall dieser Rückstellungskategorie darstellen. Sie müssen für den Betrag gebildet werden, um den die aus einem schwebenden Geschäft resultierende Verbindlichkeit die korrespondierende Forderung übersteigt. Da in Höhe der Differenz eine wirtschaftliche Belastung des Unternehmens gegeben ist, die zudem noch juristisch erzwungen werden kann, liegt eine ungewisse Verbindlichkeit mit rechtlicher Verpflichtung vor.

Als schwebende Geschäfte werden zweiseitig verpflichtende Verträge bezeichnet, die noch von keinem der beiden Vertragspartner erfüllt wurden. Sie werden in der Regel buchhalterisch nicht erfasst, da zunächst davon auszugehen ist, dass sich Leistung und Gegenleistung zumindest ausgleichen. Ist dies nicht mehr gegeben, so droht ein Verlust, für den, um dem Grundsatz der Vorsicht zu genügen, eine Rückstellung zu bilden ist. Die theoretische Möglichkeit eines Verlustes ist nahezu bei jedem schwebenden Geschäft gegeben, sie genügt indessen nicht. Vielmehr müssen konkrete Anzeichen dafür vorliegen, dass sich aus dem fraglichen schwebenden Geschäft wahrscheinlich ein Verlust ergeben wird.

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften können grundsätzlich nur einzeln bewertet werden. Die Höhe entspricht dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert der eigenen Leistung und dem Wert der Gegenleistung. Bevor jedoch eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu passivieren ist, ist der außerplanmäßigen Abschreibung des aktivierten Vermögensgegenstandes Vorrang einzuräumen.

Drohende Verluste können z. B. bei (selbstverursachtem) Leerstand angemieteter Räume wegen ausstehender Renovierung, Umzugs oder Nichtnutzung etc. entstehen. Ebenso können sie aus Grabnutzungsverträgen aus dem Betrieb eines Friedhofs resultieren, bei dem die vertraglich zu erbringende Leistung durch die kirchliche Körperschaft die erhaltenen Erträge übersteigen.

### 3.2.3.1.3 Rückstellungen für im Berichtsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung

Gemäß § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB sind **Rückstellungen für im Berichtsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung** zu bilden, wenn die Instandhaltungsmaßnahmen im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden. Folgende Voraussetzungen müssen demnach vorliegen:

- Es muss eine unterlassene Aufwendung für Reparaturen, Inspektionen oder Wartungsarbeiten (d. h. Maßnahmen zur Erhaltung der Funktionsfähigkeit der betrieblichen Vermögensgegenstände) vorliegen. Als unterlassen gilt eine Aufwendung dann, wenn die Maßnahme aus betriebswirtschaftlicher Sicht (d. h. unter normalen Umständen) notwendig gewesen wäre, aber nicht durchgeführt wurde.
- Die Aufwendung muss im letzten Geschäftsjahr unterlassen worden sein.
- Die Instandhaltungsmaßnahmen müssen innerhalb von drei Monaten nicht nur begonnen, sondern im Wesentlichen beendet sein.

### 3.2.3.1.4 Rückstellungen für im Berichtsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung

Gemäß § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HS. 2 HGB sind in der Handelsbilanz **Rückstellungen für im Berichtsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung** zu bilden. Diese Rückstellung ist unabhängig davon zu passivieren, ob die hierfür erforderlich werdenden Aufwendungen im aktuellen Geschäftsjahr oder davor unterlassen wurden. Die Abraumbeseitigung muss innerhalb des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden.

Die Bildung von Aufwandsrückstellungen ist nicht zulässig. Mit Aufwandsrückstellungen werden bestimmte künftige Aufwendungen gewinnmindernd berücksichtigt, ohne dass eine Verpflichtung gegenüber einem anderen besteht. Insoweit liegen unechte Schulden im Sinne des § 247 Abs. 1 HGB vor.

### 3.2.3.2 Bewertung

Die Bewertung von Rückstellungen erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 und 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags. Dies ist der Betrag, den der Schuldner zur Erfüllung der ungewissen Verpflichtung voraussichtlich aufbringen muss. Künftige Preis- und Kostensteigerungen sind dabei zu berücksichtigen. Bei der Bildung von Rückstellungen ist allen erkennbaren Risiken Rechnung zu tragen. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind abzuzinsen.

Bei Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen sind versicherungsmathematische Bewertungsgrundsätze zu beachten. Dies betrifft z. B. auch Versorgungsverpflichtungen aus angetretenen Erbschaften.

Bei der Rückstellungsbewertung sind der Grundsatz der Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und objektive Hinweise zu berücksichtigen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass bei einer Bandbreite möglicher Beträge die Rückstellung grundsätzlich mit dem Betrag anzusetzen ist, mit dem im schlechtesten Fall zu rechnen ist. Vielmehr ist der Betrag, mit dem die kirchliche Körperschaft voraussichtlich in Anspruch genommen werden kann oder den sie zur Abdeckung der Aufwendungen benötigt, zu schätzen. Bei einmaligen Sachverhalten ist von mehreren Schätzalternativen stets eine etwas pessimistischere Alternative als die wahrscheinlichste Alternative zu wählen.

Aufgrund des Vorsichtsprinzips ist bei gleicher Wahrscheinlichkeit der höchste Betrag heranzuziehen.

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind nach HGB gemäß § 253 Abs. 2 S. 1 HGB mit dem ihrer Laufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen. Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen sind mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen zehn Geschäftsjahre abzuzinsen. Nach § 253 Abs. 2 S. 2 HGB dürfen Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen abweichend zu S. 1 pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten 15 Jahre abgezinst werden. Der Differenzbetrag ist nach § 253 Abs. 2 S. 6 HGB jedoch im Anhang anzugeben und die Ausschüttungssperre ist zu beachten.

Rückstellungen sind grundsätzlich entsprechend ihrer Restlaufzeit einzeln abzuzinsen (Einzelbewertungsgrundsatz). Setzt sich ein Rückstellungsposten aus einer Vielzahl einzelner Rückstellungen zusammen, kommt grundsätzlich eine Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB in Betracht. Dabei ist zu prüfen, ob die Kriterien der Gleichartigkeit bzw. Gleichwertigkeit erfüllt sind. In diesem Fall kann eine mittlere Laufzeit bzw. eine mittlere Restlaufzeit ermittelt und ein dementsprechend einheitlicher Zinssatz verwendet werden.

Der durchschnittliche Marktzinssatz entspricht dem Zinsdurchschnitt der letzten sieben Geschäftsjahre, jeweils bezogen auf die Laufzeit der Rückstellung. Wird eine Rückstellung beispielsweise in voraussichtlich drei Jahren in Anspruch genommen, ist der durchschnittliche Marktzins der letzten sieben Geschäftsjahre für die dreijährige Laufzeit heranzuziehen.

Der verpflichtend anzuwendende durchschnittliche Abzinsungssatz wird monatlich durch die Deutsche Bundesbank bekannt gegeben (§ 253 Abs. 2 S. 4 HGB).

Ansatz und Bewertung von Rückstellungen sind zu jedem Bilanzstichtag neu zu prüfen und ggf. anzupassen; langfristige Rückstellungen sind im Rahmen der Folgebewertung aufzuzinsen. Die Aufzinsungen haben so zu erfolgen, dass der Buchwert der Rückstellung dem Barwert der zukünftigen Verpflichtung zum aktuellen Zinssatz entspricht. Dies bedeutet, dass der Zinssatz verwendet werden muss, der der entsprechenden Restlaufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag entspricht. Änderungen des Zinssatzes müssen dementsprechend bei den Aufzinsungen berücksichtigt werden. Dabei ist immer das sogenannte Nettoprinzip anzuwenden, das bedeutet, dass eine Rückstellung bei der Erstbilanzierung mit dem bereits abgezinsten Betrag passiviert wird.

Rückstellungen, die aufgrund ihrer Restlaufzeit in der Vergangenheit abgezinst wurden, können auch bei einer Restlaufzeit von unter einem Jahr weiter abgezinst werden. Dabei handelt es sich um ein Wahlrecht.

Die Inanspruchnahme einer Rückstellung darf nur für diejenigen Zwecke erfolgen, für die die Rückstellung ursprünglich gebildet wurde. Die Inanspruchnahme (der Verbrauch) hat erfolgsneutral zu erfolgen. Sind die Kriterien für die Passivierung einer in früheren Jahren gebildeten Rückstellung nicht mehr erfüllt, ist die Rückstellung ergebniswirksam aufzulösen.

Hilfestellungen und Berechnungsgrundlagen zur Bewertung von Rückstellungen finden sich in den Anlagen 6 ff.

### 3.2.3.3 Ausweis

Die Rückstellungen sind in der Bilanz der kirchlichen Körperschaften wie folgt zu untergliedern:

#### **C. Rückstellungen**

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
2. Steuerrückstellungen
3. Sonstige Rückstellungen

### 3.2.3.4 Einzelsachverhalte – Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

#### **Steuerrückstellungen**

Sofern für abgelaufene Geschäftsjahre noch Steuerzahlungen ausstehend sind, für die noch keine Steuerbescheide erlassen worden sind, sind diese unter der Verwendung von Steuerberechnungen passivisch zu berücksichtigen. Sobald durch die Finanzverwaltung die entsprechenden Bescheide erlassen wurden, ist der Ausweis unter den sonstigen Verbindlichkeiten vorzunehmen.

Aufgrund der ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten kirchlichen und gemeinnützigen Tätigkeit der kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln im Sinne der §§ 51 ff. AO sind diese von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit und nur mit ihren BgAs steuerpflichtig.

## **Verpflichtungen aus noch ausstehenden Rechnungen**

Sofern für Lieferungen oder Leistungen im abgelaufenen Geschäftsjahr bis zur Bilanzaufstellung die Rechnungen noch nicht eingegangen sind, müssen in Höhe der voraussichtlichen Rechnungsbeträge Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden.

## **Verpflichtungen zur Gewährung von Abfindungen**

Werden nach dem Bilanzstichtag Abfindungen an Mitarbeiter gezahlt, sind sie im Jahresabschluss zu berücksichtigen. Als Abfindungen sind auch die Gehaltszahlungen einzustufen, die der Mitarbeiter erhält, obwohl er freigestellt ist. Diese Verpflichtungen sind zu passivieren, wenn die Vereinbarung vor dem Bilanzstichtag geschlossen wurde. Hat der Kirchenvorstand bereits bis zum Bilanzstichtag intern entschieden, ein Arbeitsverhältnis zu beenden, und ist mit einer Abfindungszahlung zu rechnen, ist diese Verpflichtung ebenfalls im Jahresabschluss zu berücksichtigen.

## **Altersteilzeit**

Nach dem Altersteilzeitgesetz (AltZG) besteht die Möglichkeit, mit Arbeitnehmern für den Zeitraum nach Vollendung des 55. Lebensjahres Altersteilzeitverhältnisse zu vereinbaren. Hierzu sind entsprechende gutachterliche Bewertungen zu ermitteln. Sofern dies einschlägig sein sollte, ist das Generalvikariat zu kontaktieren.

## **Jubiläumszahlungen**

Wirtschaftlich stellen Jubiläumszahlungen eine nachträgliche Vergütung für Arbeitsleistungen während des Jubiläumszeitraums dar. Diese Vergütung ist anteilig für den entsprechenden Zeitraum zurückzustellen, da die Verpflichtung zur Zahlung in diesen Jahren wirtschaftlich verursacht wird. Die Rückstellung ist auf Basis der berechtigten Einzelpersonen zu ermitteln. Der Fluktuation durch vorzeitigen Austritt oder Versterben muss dabei Rechnung getragen werden. Als Hilfestellung zur Ermittlung siehe Anlage Jubiläum.

## **Gleitzeit/Mehrarbeit**

Verpflichtungen aus Gleitzeit/Mehrarbeit ergeben sich daraus, dass Mitarbeiter im alten Jahr Mehrleistungen erbracht haben, für die sie bis zum Bilanzstichtag noch keine Vergütung erhalten haben oder für die noch kein Freizeitausgleich in Anspruch genommen wurde. Betriebswirtschaftlich haben die Mitarbeiter – wie bei nicht genommenem Urlaub – im alten Jahr Leistungen für den Betrieb erbracht, für die die Vergütung erst im folgenden Jahr erfolgt. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Vergütung in Form einer Geldzahlung oder in zusätzlicher Freizeit erfolgt.

Die Verpflichtung ergibt sich aus den zu den Stundensätzen bewerteten Mehrarbeitsstunden der Mitarbeiter, die zum Bilanztag noch nicht vergütet sind. Als Stundensatz kann derjenige des einzelnen Mitarbeiters, aber auch ein durchschnittlicher Stundensatz (Dienstort, Kostenstelle, Einrichtung) angesetzt werden. Bei den zugrunde gelegten tatsächlichen Arbeitstagen des Kalenderjahres werden keine arbeitsfreien Tage (Wochenenden, Feiertage, Urlaub) berücksichtigt.

In der kirchlichen Bilanz finden sich im Regelfall keine Zeitkonten, die einen Außenverpflichtungsanspruch begründen könnten. Aufgrund dessen werden Rückstellungen für Gleitzeit oder Mehrarbeit nicht einschlägig sein.

## **Urlaubsverpflichtungen**

Für die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Gewährung von Urlaub unter Fortzahlung des Arbeitslohns (Urlaubsentgelt) ist eine Rückstellung zu bilden, soweit ein Arbeitnehmer am Bilanzstichtag den ihm bis dahin zustehenden Urlaub noch nicht genommen hat und der Urlaub im folgenden Geschäftsjahr nachgewährt oder abgegolten werden muss. Die Höhe der Rückstellung bemisst sich nach dem Urlaubsentgelt (Bruttoarbeitsentgelt einschließlich anteiligen Weihnachtsgelds bzw. 13. Gehalts, das der Arbeitgeber den Arbeitnehmern für die Zeit zu zahlen hat, in der diese den rückständigen Urlaub nehmen) zuzüglich der auf dieses Urlaubsentgelt entfallenden Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung

(gesetzliche und freiwillige Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung, Krankenversicherung, Pflegeversicherung und Arbeitslosenversicherung). Soweit die Höhe des Urlaubsentgelts nicht im Tarifvertrag oder in Einzelverträgen geregelt ist, bemisst es sich nach dem Bundesurlaubsgesetz (Durchschnittsverdienst der letzten 13 Wochen vor Urlaubsantritt, § 11 Bundesurlaubsgesetz). Bei der Bemessung der Rückstellung sind voraussichtliche Änderungen des Arbeitslohns zu berücksichtigen (notwendiger Erfüllungsbetrag). Einzubeziehen sind fest zugesagte Sondervergütungen, periodisierte Anteile von Aufwendungen, die erst später ausgezahlt werden (insbesondere Zuführungen zu Pensionsrückstellungen und zu Jubiläumsrückstellungen), Urlaubsgeld und anteilige Gemeinkosten. Bei der Berechnung der künftigen Personalaufwendungen pro nachzugewährendem Urlaubstag ist der individuelle oder durchschnittliche Jahresaufwand durch die tatsächlichen Arbeitstage, d. h. Anzahl der regulären Arbeitstage abzüglich des neuen Urlaubsanspruchs und zu erwartender Ausfallzeiten (insbesondere wegen Krankheit), zu dividieren.

Eine Berechnungshilfe zur Bewertung von Urlaubsrückstellungen finden Sie in der Anlage Urlaubsrückstellung.

Zentraler Erfolgsfaktor für die Ermittlung des Rückstellungsbetrags und die zeitnahe Aufstellung des Jahresabschlusses ist das Zusammenspiel zwischen der kirchlichen Körperschaft, der Personalabteilung und der Regionalrendantur.

Für den Bereich der Urlaubsrückstellung ist daher die nachfolgende Ablauforganisation sicherzustellen:

#### **Prozessschritte Jahresabschluss 31.12.X0**

Die Resturlaubstage (je Mitarbeiter) sind bis zum 31.01. des Folgejahres von den Verwaltungsleitungen an den Fachbereich Personal der jeweiligen Regionalrendantur zu melden. Bestehen keine Resturlaubstage, so ist dem Fachbereich Personal und dem Fachbereich Finanz- und Rechnungswesen dennoch eine „Negativ-Meldung“ anzuzeigen.

Die Berechnung des Rückstellungsbetrags wird durch den Fachbereich Personal auf Basis der Resturlaubstage, der Jahresarbeitsentgelte und der Jahresarbeitstage vorgenommen. Der ermittelte Rückstellungsbetrag und die relevanten Berechnungsgrundlagen sind in anonymisierter Form (z. B. auf Basis der Personalnummer) bis spätestens Ende Februar des Folgejahres an den Fachbereich Finanz- und Rechnungswesen bzw. den zuständigen Sachbearbeiter zu versenden.

Die Urlaubsrückstellung wird anschließend durch den Sachbearbeiter aus dem Fachbereich Finanz- und Rechnungswesen im Jahresabschluss 31.12.X0 erfasst.

#### **Prozessschritte Jahresabschluss 31.12.X1**

Der Urlaubsanspruch verfällt regelmäßig innerhalb der ersten drei Monate des Folgejahres. Ausnahmen können sich beispielsweise für dauerhaft erkrankte Mitarbeiter ergeben.

Der Sachbearbeiter des Fachbereichs Finanz- und Rechnungswesen bucht die Inanspruchnahme der gesamten Urlaubsrückstellung 31.12.X0 in der laufenden Buchhaltung des Jahres X1 im Monat 04.X1.

Hinsichtlich der Urlaubsrückstellung 31.12.X1 wiederholen sich die vorgenannten Schritte (siehe „Prozessschritte Jahresabschluss 31.12.X0“) in analoger Vorgehensweise.

#### **Prozessrisiken**

Rückstellungen für Prozessrisiken resultieren z. B. aus Rechtsstreitigkeiten mit Arbeitnehmern oder Lieferanten. Als Rückstellungen sind die sich aus dem Urteil ergebenden Verpflichtungen und die auf den Bilanzierenden zukommenden Prozesskosten zu passivieren. Die Höhe dieser Verpflichtungen ist durch die die kirchliche Körperschaft vertretenden Rechtsanwälte zu liefern.

#### **Verwendung von Fördermitteln**

Gegebenenfalls können sich auch Risiken aus nicht zweckentsprechender Verwendung von Fördermitteln ergeben. Sofern eine Prüfung der Mittelverwendung noch nicht erfolgt ist und mit einer Rückführungsverpflichtung zu rechnen ist, ist eine Rückstellung zu bilden. Die Höhe der Rückstellung kann zum einen aus Erfahrungswerten aufgrund bereits erfolgter Mittelverwendungsprüfungen in Vorjahren abgeleitet werden. Zum anderen ist der Fall denkbar, dass die Höhe der nicht zweckentsprechend verwendeten Mittel bekannt ist. Daneben ist eine entsprechende Verzinsung der nicht zweckentsprechend verwendeten Mittel bei der Rückstellungsbildung zu berücksichtigen.

### **Archivierungsrückstellung**

Für den künftigen Aufwand aus der öffentlich-rechtlichen (nach § 257 bzw. § 147 AO) oder aus kirchenrechtlicher Verpflichtung, die Geschäftsunterlagen aufzubewahren, ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden. Der geforderten Rückstellungsbildung steht es auch nicht entgegen, dass bereits zur Erfüllung der Aufbewahrungsverpflichtung Dauerschuldverhältnisse für den Aufbewahrungszeitraum geschlossen werden (Mietvertrag zur Lagerung, Wartungsvertrag zur Instandhaltung der Datenverarbeitungsanlagen). Dabei handelt es sich um schwebende Geschäfte, die eigenständig zu beurteilen sind und sich nicht auf die Verpflichtung zur Aufbewahrung auswirken.

Die Bewertung der Rückstellung hat mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag zu erfolgen. Dabei sind die voraussichtlich im Erfüllungszeitpunkt geltenden Kostenverhältnisse zu berücksichtigen. Dazu gehören auch die voraussichtlich anfallenden internen Aufwendungen. Die Kosten umfassen die internen Einzelkosten und die an Dritte zu bezahlenden Beträge. Die Rückstellung ist gemäß § 253 Abs. 2 HGB abzuzinsen, soweit sie den Aufwand für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen nach Ablauf des dem Abschlussstichtag folgenden Geschäftsjahres betrifft.

### **3.2.3.5 Praktische Umsetzung**

Die Bildung von Rückstellungen erfolgt grundsätzlich zulasten der Aufwandsart, unter die die Aufwendungen fallen würden, wenn sie im abgelaufenen Geschäftsjahr zu Ausgaben geführt hätten. Dies betrifft auch die Mehraufwendungen, die bei zu gering dotierten Rückstellungen im Folgejahr entstehen. Nur bei nicht eindeutig einer Aufwandsart zuordenbaren Aufwendungen werden die Rückstellungen zulasten der sonstigen betrieblichen Aufwendungen gebildet.

#### **Buchung:**

Aufwand (Aufwandsart)

an  
Sonstige Rückstellungen

Die Inanspruchnahme der Rückstellungen ist grundsätzlich ergebnisneutral. Waren die gebildeten Rückstellungen jedoch zu hoch dotiert, ist der nach Inanspruchnahme nicht mehr benötigte Betrag erfolgswirksam aufzulösen.

Die Inanspruchnahme der Rückstellung erfolgt im Folgejahr.

#### **Buchung bei vollständiger Inanspruchnahme:**

Sonstige Rückstellungen

an  
Flüssige Mittel/Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

#### **Buchung bei teilweiser Inanspruchnahme der Rückstellung:**

Sonstige Rückstellungen

an  
Flüssige Mittel/Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen  
Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen



Sofern die gebildeten Rückstellungen die im Folgejahr anfallenden Ausgaben nicht vollständig decken, sind die darüber hinaus anfallenden Aufwendungen wie folgt zu erfassen:

#### **Buchung:**

Periodenfremde Aufwendungen/Aufwandsart

an  
Flüssige Mittel/Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Ist der Grund für die Rückstellungsbildung entfallen, sind die Rückstellungen erfolgswirksam aufzulösen.

#### **Buchung:**

Sonstige Rückstellungen

an  
Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen

Zur Vereinfachung der Buchungen kann bei den Rückstellungen für noch nicht genommenen Urlaub sowie für zeitversetzte Bezüge nur die Bestandsveränderung allein über den Posten Löhne und Gehälter zum Vorjahr erfolgswirksam gebucht werden. Im Rückstellungsspiegel wird dabei vereinfachend unterstellt, dass die Rückstellungen des Vorjahres voll in Anspruch genommen wurden und die Rückstellungen zum Bilanzstichtag neu gebildet werden. Dies gilt jedoch nicht, wenn in der „Bestandsveränderung“ wesentliche Auflösungsbeträge der Rückstellungen enthalten sind, z. B., weil diese im Vorjahr zu hoch dotiert waren oder in diesem Jahr ein anderes Berechnungsschema verwendet wird. Resultiert der Auflösungsbetrag aus solchen oder ähnlichen genannten Sachverhalten, dann sind Erträge aus der Auflösung der Rückstellung im sonstigen betrieblichen Ertrag zu zeigen.

### 3.2.4 Verbindlichkeiten

#### 3.2.4.1 Ansatz

Verbindlichkeiten sind Verpflichtungen einer kirchlichen Körperschaft, die am Bilanzstichtag ihrer Höhe und Fälligkeit nach feststehen. Demnach werden als Verbindlichkeiten Leistungen erfasst,

- zu denen die kirchliche Körperschaft mit juristischen Mitteln gezwungen werden kann,
- deren Wert eindeutig feststellbar ist und
- die zum Abschlussstichtag eine wirtschaftliche Belastung für die kirchliche Körperschaft darstellen.

Sind der Grund, der Zeitpunkt und die Höhe der Verpflichtung genau bestimmbar, handelt es sich um Verbindlichkeiten. Ist dagegen ihre Höhe und/oder der Fälligkeitszeitpunkt am Bilanzstichtag noch ungewiss, ist eine Rückstellung anzusetzen.

Eine Verbindlichkeit ist so lange zu passivieren, bis sie durch Erfüllung, Aufrechnung oder Erlass erloschen ist.

#### **Saldierungsverbot**

Verbindlichkeiten dürfen aufgrund des Verrechnungsverbots des § 246 Abs. 2 S. 1 HGB grundsätzlich nicht mit den Forderungen saldiert werden. Ausnahmen bestehen für verbrieft, gemäß § 387 BGB aufrechenbare Forderungen und Verbindlichkeiten. Eine Aufrechenbarkeit ist gegeben, wenn eine und dieselbe Person Gläubiger und Schuldner ist, die Forderung und die Verbindlichkeit gleichartig sind, die Forderung des Unternehmens am Stichtag fällig und die Verbindlichkeit fällig oder erfüllbar ist.

Das Saldierungsverbot gilt auch für debitorische Kreditoren. Darunter sind Kreditoren mit Sollsaldo, beispielsweise aufgrund einer Gutschrift, zu verstehen. Diese sind nicht mit den Verbindlichkeiten zu saldieren, sondern unter den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen.

Nicht zu den Verbindlichkeiten zählen Rechtsgeschäfte zwischen den einzelnen Rechtsträgern des Ortskirchenvermögens (Fonds, kirchliche Körperschaften). Zum Beispiel sind sogenannte interne Darlehen nicht im externen Rechnungswesen auszuweisen und dementsprechend zu konsolidieren.

### 3.2.4.2 Bewertung

Verbindlichkeiten sind gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 HGB mit ihrem Erfüllungsbetrag zu bewerten. Als Erfüllungsbetrag gilt der Betrag, mit dem bei Inanspruchnahme der kirchlichen Körperschaft zu rechnen ist. Er ist somit grundsätzlich genau bestimmbar, da er mit dem Rechnungsbetrag übereinstimmt.

#### **Keine Abzinsung**

Langfristige Verbindlichkeiten sind im Gegensatz zu langfristigen Rückstellungen nicht abzuzinsen. Dies gilt auch bei unterverzinslichen Verbindlichkeiten.

### 3.2.4.3 Ausweis

Die Verbindlichkeiten in der Bilanz gliedern sich wie folgt:

#### **D. Verbindlichkeiten**

1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und anderen Darlehensgebern
2. Erhaltene Anzahlungen
3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
4. Verbindlichkeiten gegenüber nahestehenden Körperschaften
5. Sonstige Verbindlichkeiten

Gemäß § 268 Abs. 5 HGB ist jede Gesellschaft verpflichtet, unter den jeweiligen Verbindlichkeitsposten den Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr zu vermerken. Dabei gilt als Restlaufzeit die Zeit zwischen dem jeweiligen Bilanzstichtag und dem vertraglich vereinbarten oder tatsächlichen Zeitpunkt der Begleichung der Verbindlichkeit. Liegt ein Kreditverhältnis mit vereinbarter Ratenzahlung vor, so ist die Verbindlichkeit entsprechend den innerhalb eines Jahres fälligen Ratenbeträgen aufzuteilen. Im Anhang sind darüber hinaus die Beträge mit einer Restlaufzeit von über fünf Jahren anzugeben.

### 3.2.4.4 Ansatz, Bewertung und Ausweis von einzelnen Posten

#### 3.2.4.4.1 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und anderen Darlehensgebern

In diesem Posten sind alle Finanzverbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und anderen Darlehensgebern unabhängig von ihrer Laufzeit auszuweisen. Hierzu zählen auch die an die jeweiligen Kreditinstitute zu leistenden Zinsen einschließlich der sogenannten antizipativen Zinsabgrenzung. Nicht zu passivieren sind die lediglich zur Verfügung gestellten, aber nicht in Anspruch genommenen Kreditlinien und Kreditzusagen. Aber auch von Kreditinstituten eingeräumte Avalkredite (z. B. für eine Bürgschaft der Bank, damit Sicherheitseinhalte an Lieferanten ausgezahlt werden können) werden bei dem Begünstigten nicht bilanziert.

Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sind grundsätzlich mit dem Nennbetrag zuzüglich der das abgelaufene Geschäftsjahr betreffenden, noch nicht bezahlten Zinsen anzusetzen. Der auszuweisende Betrag ergibt sich im Allgemeinen aus den Saldenmitteilungen der Kreditinstitute/Darlehensgeber.

Ist der Rückzahlungsbetrag höher als der Ausgabebetrag, so sieht § 250 Abs. 3 S. 1 HGB vor, dass der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden darf (Wahlrecht). Im umgekehrten, gesetzlich nicht geregelten Fall (Rückzahlungsbetrag niedriger

als Ausgabebetrag) ist nach den GoB der Unterschiedsbetrag auf die Laufzeit der Verbindlichkeit durch Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens zu verteilen. Für die Bewertung der Verbindlichkeiten ist in beiden Fällen der Rückzahlungsbetrag maßgeblich, wobei die „Zusatzzinsen“ in Form des Disagios oder Agios bilanziell über die Rechnungsabgrenzungsposten erfasst werden.

#### 3.2.4.4.2 Erhaltene Anzahlungen

Unter dem Posten Erhaltene Anzahlungen sind Vorleistungen auf eine dem anderen Vertragsteil zu erbringende Lieferung oder Leistung auszuweisen. Man spricht in diesen Fällen auch von Vorleistungen im Rahmen eines schwebenden Geschäfts.

Ferner ist zu beachten, dass unter dieser Position nur erhaltene Anzahlungen im Zusammenhang mit Umsatzerlösen auszuweisen sind. Demnach sind andere erhaltene Anzahlungen, beispielsweise aus dem Erwerb eines Grundstücks, unter der Position Sonstige Verbindlichkeiten auszuweisen.

#### 3.2.4.4.3 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Unter dem Posten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind sämtliche Verpflichtungen auszuweisen, bei denen die Gegenleistung (in der Regel die Zahlung) für vom Vertragspartner bereits erfüllte Umsatzgeschäfte noch aussteht. Zu den Umsatzgeschäften zählen nach HGB Kauf- und Werkverträge, Dienstleistungsverträge, Miet- und Pachtverträge (einschließlich Leasingverträgen) und ähnliche Verträge. Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen beinhalten auch die in Rechnung gestellte Vorsteuer. Bestehen die Verbindlichkeiten gegenüber nahestehenden Körperschaften, geht der separate Ausweis unter dem entsprechenden Posten grundsätzlich vor. Dabei ist die Mitzugehörigkeit zu den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gesondert in der Bilanz oder im Anhang anzugeben, § 265 Abs. 3 HGB. Eine langfristige Stundung ändert den Charakter von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen grundsätzlich nicht, auch wenn sie über das ursprüngliche Zahlungsziel hinausgeht. Erst durch eine ausdrückliche Novation (Vereinbarung von Zins- und Tilgungsbestimmungen) ändert sich der Charakter der Verbindlichkeit, sodass ein Ausweis unter den sonstigen Verbindlichkeiten zu erfolgen hat.

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind mit ihrem Rechnungsbetrag, einschließlich der Umsatzsteuer, anzusetzen. Bereits gelieferte Retouren, fest vereinbarte Rabatte sowie Preisnachlässe vermindern den anzusetzenden Betrag. Lieferantenskonti dürfen bei Erfassung der Rechnung bereits abgesetzt werden, wenn mit ihrer Inanspruchnahme zu rechnen ist.

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind auch dann brutto, d. h. inklusive der Vorsteuer, auszuweisen, wenn eine Rechnung noch nicht vorliegt oder Umsatzsteuer zu Unrecht nicht in Rechnung gestellt wurde. Die somit noch nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge sind in diesen Fällen unter den sonstigen Vermögensgegenständen zu erfassen.

Bei Spenden in Form von unentgeltlicher Arbeits- oder Dienstleistung ist zwischen zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden:

- im Vorhinein unentgeltlich erbrachte Arbeits- oder Dienstleistung, für die daher kein Vergütungsanspruch für die erbrachte Leistung entsteht (z. B. ehrenamtliche Tätigkeiten), oder
- im gewöhnlichen Geschäftsverkehr entgeltlich erbrachte Arbeits- oder Dienstleistungen, für die ein Vergütungsanspruch entsteht und auf die im Nachhinein ganz oder teilweise verzichtet wird.

Für eine im Vorhinein unentgeltlich erbrachte Arbeits- oder Dienstleistung ist einer Erfassung zu fiktiven Anschaffungskosten nicht sachgerecht (z. B. bei ehrenamtlicher Tätigkeit). Im anderen Fall ist die Verbindlichkeit zuerst zu passivieren und dann im Zeitpunkt des Verzichts auszubuchen und als Spendenertrag zu realisieren.

#### 3.2.4.4.4 Verbindlichkeiten gegenüber nahestehenden Körperschaften/sonstige Verbindlichkeiten

Hier sind alle **Verbindlichkeiten gegenüber nahestehenden Körperschaften** auszuweisen, gleich aus welchem Grunde sie entstanden sind. Dabei kann es sich um Verbindlichkeiten aus erhaltenen

Darlehen, aus Lieferungen und Leistungen sowie aus dem gegenseitigen Verrechnungsverkehr handeln.

**Sonstige Verbindlichkeiten** umfassen alle weiteren Verbindlichkeiten, die keinem der anderen Posten der Verbindlichkeiten zugeordnet werden können. Dazu gehören unter anderem einzubehaltende oder abzuführende Steuerzahlungen, fällige Zinsen, die keine Bankschulden betreffen, rückständige Personalkosten etc.

Dazu gehören beispielsweise:

- Verbindlichkeiten an Sozialversicherungsträger und Rentenkassen aus Kranken-, Pflegeversicherungs-, Rentenbeiträgen
- Verbindlichkeiten an Mitarbeiter aus Lohn- und Gehaltsabrechnung
- Verbindlichkeiten aus laufenden Verrechnungen
- Kreditorische Debitoren
- Verbindlichkeiten aus Mietkautionen
- Verbindlichkeiten aus noch nicht verwendeten zweckgebundenen Zuwendungen, Spenden, Erbschaften und sonstigen Zuwendungen

Zu beachten sind die bei den sonstigen Verbindlichkeiten anzuführenden Vermerke „davon aus Steuern“ und „davon im Rahmen der sozialen Sicherheit“. In den Vermerk „davon aus Steuern“ sind sowohl Verbindlichkeiten, für die die kirchliche Körperschaft selbst Steuerschuldnerin ist, als auch solche Steuern, die sie lediglich einzubehalten und abzuführen hat (z. B. Lohnsteuer), einzubeziehen. Zu den Verbindlichkeiten im Rahmen der sozialen Sicherheit zählen Arbeitgeber- und einbehaltene Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung und zu Ersatzkassen, Sozialplankosten, Leistungen an Versorgungseinrichtungen und den Pensionssicherungsverein, Prämien zur Rückdeckungsversicherung für Pensionszusagen, Beiträge zur Berufsgenossenschaft sowie Vorruhestandsverpflichtungen bei Einzelvereinbarungen und verbindlicher Option des Arbeitnehmers auf Vorruhestandszahlungen.

Verbindlichkeiten gegenüber nahestehenden Körperschaften und sonstige Verbindlichkeiten sind mit ihrem Erfüllungsbetrag zu bewerten. Der Erfüllungsbetrag ist der Betrag, den der Schuldner zur Erfüllung der Verpflichtung aufbringen muss. Gemäß dem Einzelbewertungsgrundsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB sind Verbindlichkeiten einzeln zu bewerten.

Erhaltene oder zugesagte Zuwendungen, die noch nicht oder nicht mehr zweckentsprechend verwendet werden, sind ebenfalls als sonstige Verbindlichkeit auszuweisen. Bei noch nicht zweckentsprechender Verwendung sind sie in der Höhe der erhaltenen Einzahlungen, bei nicht mehr zweckentsprechender Verwendung in Höhe des geforderten Rückzahlungsbetrags zu bilanzieren. Sobald der Zweckbindungszweck erfüllt ist, sind sie, soweit es sich um die Förderung von Aufwendungen handelt, ertragswirksam zu vereinnahmen. Ist die Förderung auf die Anschaffung oder Herstellung von bilanzierungspflichtigen Vermögensgegenständen gerichtet, ist sie als Sonderposten (vgl. Erläuterungen zu 3.2.2) zu bilanzieren. Nicht verbrauchte Betriebskostenzuschüsse aus Vorperioden sind auch als Verbindlichkeiten auszuweisen, wenn durch den Zuschussgeber die Rückforderung ausgesprochen und terminlich festgelegt worden ist.

Auch sind empfangene pauschale Zuwendungen für kleinere Baumaßnahmen (Baupauschalen) unter den sonstigen Verbindlichkeiten seitens des Empfängers abzubilden, da es sich um zweckgebundene Mittel handelt.

Zweckgebundene Mittel zur Weiterleitung aus Spenden und Kollekten werden als sich ausgleichende Bilanzverlängerung angegeben, wenn die tatsächliche Verfügungsgewalt zum Stichtag des Jahresergebnisses vorgelegen hat.

### 3.2.5 Passive Rechnungsabgrenzung

#### 3.2.5.1 Ansatz

Der Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzungsposten betrifft in erster Linie gegenseitige Verträge, bei denen für eine bestimmte Zeit Leistungen zu erbringen sind, aber Leistung und Gegenleistung zeitlich auseinanderfallen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass ein Vertrag bereits abgeschlossen

ist. Somit sind die Rechnungsabgrenzungsposten für Geschäftsvorfälle bedeutsam, die mehrere, also mindestens zwei Berichtsjahre berühren.

Die passiven Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 Abs. 2 HGB umfassen Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Die passive Rechnungsabgrenzung ist an das Vorliegen von drei Voraussetzungen geknüpft, nämlich:

- an einen Zahlungsvorgang vor dem Abschlussstichtag,
- an die Erfolgswirksamkeit (Ertrag) des Vorgangs nach dem Abschlussstichtag sowie daran,
- dass der Ertrag eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag betrifft.

Es handelt sich also um die Vorleistung einer Vertragspartei, der eine noch nicht erbrachte, zeitbezogene Gegenleistung der anderen Vertragspartei gegenübersteht, ohne dass es sich hierbei um eine Verbindlichkeit handelt. Der im Voraus Empfangende hat eine Verpflichtung zur Gegenleistung.

Das Merkmal des bestimmten Zeitraums muss sich unmittelbar aus dem Sachverhalt ergeben. Das heißt, Anfang und Ende des Zeitraums müssen eindeutig feststehen und damit kalendermäßig bestimmt sein. Dabei liegt auch dann eine bestimmte Zeit vor, wenn zuvor nicht die Gesamtlaufzeit, aber ein Mindestzeitraum exakt festgelegt werden kann. Die bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag muss sich nicht auf das folgende Geschäftsjahr beschränken, sondern kann auch mehrere Geschäftsjahre umfassen. Der Zeitraum muss bestimmbar sein.

Eine Saldierung von aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten ist gemäß § 246 Abs. 2 HGB (Saldierungsverbot) verboten.

In der kirchlichen Bilanz entstehen passive Rechnungsabgrenzungsposten insbesondere aus dem Bereich des Friedhofsbetriebs. Erhaltene Grabnutzungsgebühren sind entsprechend der vertraglichen Laufzeit zu passivieren und rätierlich aufzulösen.

### 3.2.5.2 Bewertung

Bei der Bewertung gilt der Grundsatz, dass der dem bzw. den nachfolgenden Geschäftsjahren anzurechnende Ertrag auszuweisen ist. Die Höhe bestimmt sich nach den rechtlichen Verhältnissen von Leistung und Gegenleistung. Eine Bewertung ist nicht vorzunehmen. Es ist auf die vertraglich geschuldete Gegenleistung abzustellen.

Grundlage der Abgrenzung ist die Nettzahlung ohne Umsatzsteuer. Besteht jedoch keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug, wird die Umsatzsteuer insoweit aufwandswirksam. Sie ist dann ebenfalls abzugrenzen.

Der passive Rechnungsabgrenzungsposten ist im Folgejahr in Höhe des dem Folgejahr zuzurechnenden wirtschaftlich entstandenen Ertrags aufzulösen.

### 3.2.5.3 Ausweis

Die Rechnungsabgrenzungsposten werden wie folgt ausgewiesen:

#### **E. Rechnungsabgrenzungsposten**

### 3.2.6 Treuhandverbindlichkeiten

Korrespondierend zu dem unter den Aktiva ausgewiesenen Treuhandvermögen ist unter den Passiva der Bilanz der Anspruch des Treuhandgebers gegenüber der verwaltenden kirchlichen Körperschaft als deren Verbindlichkeit zu zeigen.

## 4 Gewinn-und-Verlust-Rechnung

Gemäß § 265 Abs. 5 HGB wird das Gliederungsschema der Gewinn-und-Verlust-Rechnung an die Bedürfnisse der kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln angepasst. Die Gewinn-und-Verlust-Rechnung gliedert sich demnach wie folgt:

1. Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen des Erzbistums Köln
2. Umsatzerlöse
3. Sonstige Erträge
4. Personalaufwand
  - a) Löhne und Gehälter
  - b) Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung  
– davon für Altersversorgung EUR ... (i. Vj. EUR ...) –
5. Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
6. Sonstige Aufwendungen

### **Zwischenergebnis**

7. Erträge aus Beteiligungen
8. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
9. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
10. Abschreibungen auf Finanzanlagen
11. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
12. Sonstige Steuern
13. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
14. Entnahme aus Rücklagen
15. Entnahme aus Grundkapital
16. Einstellung in Rücklagen
17. Einstellung in Grundkapital
18. Bilanzgewinn/Bilanzverlust

### 4.1 Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen des Erzbistum Köln

In dem vorgenannten Posten werden alle Zuweisungen des Erzbistums Köln an kirchlichen Körperschaften erfasst. Darunter fallen Zuweisungen aller Art wie z. B. Investitionszuweisungen, Zuweisungen für die Bauerhaltung, etc.

Auch die Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens aus Zuwendungen zur Finanzierung des Sachanlagevermögens werden hierunter ausgewiesen.

### 4.2 Umsatzerlöse

In den Umsatzerlösen werden im Wesentlichen alle Erlöse der kirchlichen Körperschaften erfasst, die nicht aus Zuweisungen des Erzbistums Köln bestehen und aus einem Leistungsaustausch resultieren. § 277 Abs. 1 HGB definiert die Umsatzerlöse als Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und ggf. der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern.

Unter den Umsatzerlösen sind beispielsweise Mieterträge, Pachtzinsen, Erträge aus dem Verkauf von Waren (Eine-Welt-Laden, Kleiderstube, Pfarrfest) etc. auszuweisen.

Für jede Ertragsart wird systemseitig ein gesondertes Konto geführt. Die Zusammenfassung in dem Posten Umsatzerlöse wird bei Erstellung des Jahresabschlusses vorgenommen.

### 4.3 Sonstige Erträge

Unter den sonstigen Erträgen werden die Erträge erfasst, die gemäß § 277 Abs. 1 HGB nicht unter die Definition der Umsatzerlöse fallen. Dazu zählen beispielsweise Erträge aus dem Verkauf von Anlagevermögen, Zuschreibungen des Anlagevermögens, Zahlungseingänge wertberechtigter Forderungen, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen oder auch Versicherungsentschädigungen.

Auch für die sonstigen Erträge wird systemseitig ein gesondertes Konto geführt. Hier wird die Zusammenfassung im Posten Sonstige Erträge bei Erstellung des Jahresabschlusses vorgenommen. Die Buchung ist entsprechend wie bei den Umsatzerlösen auf das entsprechende Ertragskonto vorzunehmen.

### 4.4 Personalaufwand

#### 4.4.1 Löhne und Gehälter

Unter diesem Posten sind sämtliche im Geschäftsjahr angefallenen Löhne und Gehälter für Arbeitnehmer und Angestellte der kirchlichen Körperschaft sowie befristet bzw. projektbezogen beschäftigte Personen auszuweisen. Dies ist unabhängig davon, wann die Auszahlung erfolgt. Zu erfassen sind dabei die Bruttobeträge der Löhne und Gehälter, also die Beträge vor Abzug der Steuern und der vom Arbeitnehmer zu tragenden Sozialabgaben. Es sind dabei alle Arten von Bezügen der Mitarbeiter zu berücksichtigen, unabhängig von der Bezeichnung, der Art der dafür geleisteten Arbeit oder der Form der Vergütung.

Zu den Löhnen und Gehältern zählen neben Geld- auch Sachbezüge. Hier ausgewiesen werden Jubiläumszahlungen, Aufwendungen für Mehrarbeit, die Bildung von Urlaubsrückstellungen, Altersteilzeitaufwendungen und Abfindungen. Zu beachten ist jedoch, dass die Erstattung von Auslagen an Mitarbeiter, wie Reisekosten, Verpflegungs- und Übernachtungskosten nicht zum Personalaufwand zählen. Sie sind unter dem Posten Sonstige Aufwendungen auszuweisen. Gleiches gilt für Aufwendungen für Honorarkräfte.

Vorschüsse auf künftige Löhne und Gehälter stellen ebenfalls keinen Personalaufwand dar. Sie sind unter den sonstigen Vermögensgegenständen als Forderungen gegenüber Arbeitnehmern auszuweisen.

#### 4.4.2 Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung

Zu den sozialen Abgaben gehören die gesetzlichen Pflichtabgaben, soweit sie durch die kirchliche Körperschaft zu tragen sind (Arbeitgeberanteile). Dazu zählen die Beiträge an die Sozialversicherung (Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung, Knappschaft) und an die Berufsgenossenschaft. Aufwendungen, die aufgrund eines Tarifvertrages anfallen, gehören nicht zu den sozialen Abgaben.

Die Aufwendungen für Altersversorgung (z. B. Pensionsleistungen mit Rechtsanspruch des Empfängers) sind wie in der Gliederung dargestellt mit einem Davon-Vermerk in der Gewinn-und-Verlust-Rechnung anzugeben.

Bei den Aufwendungen für Unterstützung handelt es sich ausschließlich um Zahlungen (oder Verbindlichkeiten) an tätige und nicht mehr tätige Betriebsangehörige sowie deren Hinterbliebene, die nicht für eine Leistung des Unterstützungsempfängers gezahlt werden. Es handelt sich vor allem um Leistungen, die den Empfängern unmittelbar zur Milderung besonderer Belastungen aus sozialen Gründen zugewendet werden, insbesondere:

- Krankheits- und Unfallunterstützung
- Übernommene Kur- und Arztkosten
- Erholungsbeihilfen
- Heirats- und Geburtsbeihilfen
- Lohnsteuerfreie Zuwendungen

- Zuweisungen an selbstständige Sozialkassen und Unterstützungseinrichtungen

Andere personalbezogene Aufwendungen sind unter dem Posten Sonstige Aufwendungen auszuweisen.

#### 4.5 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen

Dieser Posten umfasst planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen des Geschäftsjahres auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen, unabhängig davon, aus welchen Gründen die Abschreibungen vorgenommen wurden.

Die außerplanmäßigen Abschreibungen, also alle zusätzlich vorgenommenen Abschreibungen auf den niedrigeren Stichtagswert (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB), sind dabei nach § 277 Abs. 3 HGB in einer Vorspalte zu vermerken oder in einen gesonderten GuV-Posten einzustellen oder im Anhang anzugeben.

##### Exkurs: Buchung von Anlagenabgängen

Abgänge stellen das körperliche Verlassen von Vermögensgegenständen aus dem Betrieb dar (bei den Abschreibungen handelt es sich demgegenüber um den wertmäßigen Verzehr von weiterhin vorhandenen Vermögensgegenständen). Konkret kann der Abgang durch einen Verkauf an Dritte, die Verschrottung (einer technischen Anlage), den Abriss (eines Gebäudes), durch Zerstörung oder Diebstahl erfolgen. Dieser Sachverhalt ist in der Anlagenbuchhaltung (Abgang von Anschaffungs-/Herstellungskosten und aufgelaufenen Abschreibungen) und in der Finanzbuchhaltung (zum Restbuchwert) zu erfassen.

Wird für den abgegangenen Vermögensgegenstand ein Erlös erzielt und liegt dieser über dem Restbuchwert des Anlagegegenstandes, entsteht insoweit ein Gewinn. Wird hingegen ein Erlös erzielt, der geringer ist als der Restbuchwert, so entsteht ein Verlust.

Folgende Fälle sind bei Abgängen von Anlagegütern denkbar:

	<b>Anschaffungs-/ Herstellkosten</b>	<b>Restbuchwert</b>	<b>Verkaufserlös</b>	<b>Gewinn</b>	<b>Verlust</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
1.)	1.000,00	100,00	0,00	0,00	100,00
2.)	1.000,00	100,00	80,00	0,00	20,00
3.)	1.000,00	100,00	100,00	0,00	0,00
4.)	1.000,00	100,00	150,00	50,00	0,00

Die Fälle werden durch folgende Buchungen (Brutto-Methode) erfasst:

Aufwand aus Anlagenabgängen (EUR 100,00)

an  
Anlagevermögen (EUR 100,00)

Aufwand aus Anlagenabgängen (EUR 100,00)

an  
Anlagevermögen (EUR 100,00)

Bank/Forderungen (EUR 80,00)

an  
Erlöse Anlagenverkäufe (EUR 80,00)

**Verlust von EUR 20,00 wird realisiert**



Aufwand aus Anlagenabgängen (EUR 100,00)

an  
Anlagevermögen (EUR 100,00)

Bank/Forderungen (EUR 100,00)

an  
Erlöse Anlagenverkäufe (EUR 100,00)

### **Erfolgsneutraler Abgang**

Aufwand aus Anlagenabgängen (EUR 100,00)

an  
Anlagevermögen (EUR 100,00)

Bank/Forderungen (EUR 150,00)

an  
Erlöse Anlagenverkäufe (EUR 150,00)

### **Gewinn von EUR 50,00 wird realisiert**

Der Erlös aus dem Verkauf stellt bei gleichzeitiger Anschaffung eines neuen Geräts keine Anschaffungspreisminderung dar. Es handelt sich um zwei Geschäftsvorfälle, die getrennt voneinander in der Buchhaltung zu erfassen sind.

## **4.6 Sonstige Aufwendungen**

Dieser Posten stellt einen Sammelposten dar, in dem alle Aufwendungen zu erfassen sind, die Aufwendungen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit darstellen und die keinem anderen Aufwandsposten zugeordnet werden können.

Im Einzelnen sind unter diesem Posten unter den genannten Voraussetzungen folgende Sachverhalte auszuweisen:

- Instandhaltungsaufwendungen
- Aufwendungen für caritative Leistungen
- Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens
- Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens (außer Vorräten), z. B. aus dem Verkauf von Wertpapieren
- Kursverluste aus Währungen
- Mieten, Pachten, Lizenz- und Patentgebühren u. Ä.
- Verwaltungskostenumlagen
- Fremdleistungen für Vertrieb und Verwaltung
- Werbekosten, Öffentlichkeitsarbeit, Sponsoring
- Reisekosten
- Nebenkosten des Geldverkehrs
- Abschreibungen auf Forderungen des Umlaufvermögens, soweit diese den üblichen Rahmen nicht überschreiten
- Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Einsatz derivativer Finanzinstrumente
- Rechts-, Beratungs- und Prüfungskosten
- Versicherungsprämien

- Abgaben, z. B. Schwerbeschädigtenausgleichsabgabe
- Restrukturierungsmaßnahmen (soweit die Aufwendungen nicht dem Personalaufwand, z. B. Abfindungen, oder den Abschreibungen, z. B. außerplanmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen, zuzuordnen sind)
- IT-Leistungen
- Sonstige Verwaltungs- und Vertriebskosten

Die Bildung von Rückstellungen erfolgt durch eine Gegenbuchung auf einem sachlich zugehörigen Aufwandskonto. Sofern die Aufwandsart noch nicht erkennbar ist (z. B. Reparaturen), erfolgt die Bildung über den GuV-Posten Sonstiger Aufwand.

#### 4.7 Erträge aus Beteiligungen

Dieser Posten umfasst alle Erträge, die aus Beteiligungen stammen (zu Beteiligungen vgl. Kapitel 3.1.3.4). Diese müssen mit dem Bruttobetrag (also inklusive eventueller Steuerbeträge) ausgewiesen werden. Sollten Erträge auf verbundene Unternehmen entfallen, so ist ein Davon-Vermerk auf Postenebene vorzunehmen. Als Erträge aus Beteiligungen kommen z. B. Dividenden, Gewinnanteile oder Ausschüttungen in Betracht, soweit diese nicht als erfolgsneutrale Kapitalrückzahlungen zu qualifizieren sind.

Die Erträge aus Beteiligungen sind grundsätzlich dann zu realisieren, wenn der Anspruch entstanden und der Eingang der Erträge bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sicher zu erwarten ist. Bei gleichem Geschäftsjahr von Beteiligungsunternehmen und beteiligter Gesellschaft ist der Gewinn also in dem Jahr zu vereinnahmen, in dem er bei dem Beteiligungsunternehmen angefallen und im festgestellten Jahresabschluss ausgewiesen ist. Auf eine Ausschüttung kommt es insoweit nicht an.

Bei Beteiligungen an Personengesellschaften ist, soweit nicht der Gesellschaftsvertrag eine abweichende Bestimmung enthält, der Gewinnanteil regelmäßig mit Ablauf des Geschäftsjahres der Personhandelsgesellschaft entstanden.

#### 4.8 Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens

Hierunter fallen alle übrigen Erträge aus Finanzanlagen, sofern nicht der Ausweis unter den Erträgen aus Beteiligungen vorgeht. Der Betrag, der auf verbundene Unternehmen entfällt, ist mit einem Davon-Vermerk separat auszuweisen. Hierunter fallen lediglich Erträge aus den Wertpapieren des Anlagevermögens, nicht des Umlaufvermögens. Diese sind unter den sonstigen Zinsen auszuweisen.

#### 4.9 Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge

Als Zinsertrag ist jedes auf das abgelaufene Geschäftsjahr entfallende Entgelt für die Hingabe von Kapital zu verstehen. Dabei ist durch die Beschränkung „sonstige Zinsen“ zum Ausdruck gebracht, dass hier nur diejenigen Zinserträge zu erfassen sind, die nicht unter das Beteiligungsverhältnis und den Posten Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens fallen. Die Zinserträge sind jeweils brutto und unsaldiert auszuweisen. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, die von einem verbundenen Unternehmen stammen, sind gesondert auszuweisen. Dies kann durch einen Davon-Vermerk oder in Form einer Untergliederung geschehen.

Zu den Zinserträgen gehören beispielsweise:

- Zinsen auf Guthaben, Termingelder und andere Einlagen bei Kreditinstituten
- Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren
- Zinsen auf gewährte Ausleihungen
- Zinsen aus Forderungen an Kunden, Lieferanten, Mitarbeiter und andere Dritte
- Erträge aus Aufzinsungen von Forderungen

#### I. Zinserträge und Dividenden auf Wertpapiere des Umlaufvermögens

II. Steuerzinserträge aus Erstattungen für Vorjahre

III. Zinsähnliche Erträge, wie z. B. Erträge aus einem Agio, Disagio oder Damnum, Kreditprovisionen oder Erträge für Kreditgarantien und Teilzuschläge

Erträge aus der Aktivierung von Fremdkapitalzinsen dürfen gemäß § 255 Abs. 3 S. 2 HGB nicht unter den Zinserträgen ausgewiesen werden. Sie gehören zu den „Bestandsveränderungen“ oder im Fall der Erfassung der angefallenen Zinsen in den Zinsaufwendungen zu den „anderen aktivierten Eigenleistungen“.

#### 4.10 Abschreibungen auf Finanzanlagen

Dieser Posten umfasst insbesondere Aufwendungen aus Wertminderungen. Darunter sind neben Abschreibungen auf Anteile, Ausleihungen, Beteiligungen und Wertpapiere des Anlagevermögens auch Abzinsungsbeträge auf langfristige Ausleihungen, pauschale Abschreibungen auf Ausleihungen sowie Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens auszuweisen (vgl. hierzu auch Kapitel 3.1.3.4).

#### 4.11 Zinsen und ähnliche Aufwendungen

Der Posten enthält alle Beträge, die von kirchlichen Körperschaften für aufgenommenes Fremdkapital zu entrichten sind. Hierunter fallen Aufwendungen aus der Beschaffung, während der Laufzeit und nach der Rückzahlung des Kredits.

Die gesamten Zinsaufwendungen und sämtliche ähnlichen Aufwendungen sind hier auszuweisen. Saldierungen mit Zinserträgen sind dabei nicht zulässig. Zinsen und ähnliche Aufwendungen gegenüber verbundenen Unternehmen sind durch einen Davon-Vermerk gesondert anzugeben. Ebenso sind die Aufwendungen für die Aufzinsung von Rückstellungen als Davon-Vermerk anzugeben.

Im Einzelnen kommen für den Ausweis unter dem Posten Zinsaufwendungen folgende Aufwendungen in Betracht:

- Zinsen für aufgenommene Kredite jedweder Art, ggf. einschließlich Kreditprovision, Überziehungsprovision (Zinsen für Bankkredite, Hypotheken, Darlehen und Lieferantenkredite)
- Diskontbeträge für Wechsel, Verzugszinsen
- Kreditprovisionen an Banken und Verwaltungskostenbeiträge für Hypothekenbanken und öffentlich-rechtliche Pfandbriefanstalten, Überziehungsprovisionen, Kreditbereitstellungsgebühren, Bürgschafts- und Avalprovisionen sowie Vermittlungsprovisionen für die Beschaffung von Krediten
- Abschreibungen auf ein aktiviertes Agio, Disagio oder Damnum (wird hierbei von einer Aktivierung abgesehen, so kann der volle Betrag hier ausgewiesen werden)
- Zinsen auf Steuerschulden
- Vorfälligkeitsentschädigungen bei vorzeitiger Rückzahlung eines Darlehens
- Zinsanteil bei Zuführungen zu Pensions-, Alters- und Jubiläumsrückstellungen
- Aufwendungen aus der Aufzinsung von Rückstellungen

Bankspesen, Kontoführungsgebühren oder Kosten des Zahlungsverkehrs sind in diesem Posten nicht auszuweisen. Sie sind im sonstigen Aufwand zu erfassen. Gleiches gilt für Umsatzprovisionen im Sinne von Entgelten für Dienstleistungen der Banken im Zahlungsverkehr, Schuldverschreibungen und Kosten, die mit der Überwachung des Kredits im Zusammenhang stehen.

#### 4.12 Ergebnis nach Steuern

Das Ergebnis nach Steuern bildet ein Zwischenergebnis, das sich nach Berücksichtigung vorstehender Posten und vor Berücksichtigung der Steuern ergibt.

#### 4.13 Sonstige Steuern

Zu den sonstigen Steuern gehören alle Steuern, die von der kirchlichen Körperschaft als solche getragen werden und Aufwendungen sind. Zu den sonstigen Steuern zählen:

- Vermögensteuer (Erbchaft- und Grundsteuer)
- Verkehrssteuern (Ausfuhrzölle, Versicherungssteuer, Wechselsteuer etc.)
- Verbrauchsteuern (Mineralölsteuer, Tabaksteuer etc.)
- Sonstige Steuern (Kraftfahrzeugsteuer etc.)

Nicht zu den sonstigen Steuern gehören Abgaben, Gebühren und Bußgelder, Verspätungszuschläge und Säumnisgelder. Diese werden unter den sonstigen Aufwendungen ausgewiesen. Steuern, die die kirchliche Körperschaft für ihre Mitarbeiter übernimmt, wie eine pauschalierte Lohnsteuer, gehören nicht zu den sonstigen Steuern, sondern zu den Löhnen und Gehältern.

#### 4.14 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Dieser Posten ist der Saldo aller in der Gewinn-und-Verlust-Rechnung ausgewiesenen Erträge und Aufwendungen und der Steuern. Er zeigt das Ergebnis des Geschäftsjahres und ist wichtig für die Entnahme und Einstellung aus den bzw. in die Rücklagen/Fonds.

#### 4.15 Einstellungen/Entnahmen aus Rücklagen/Grundkapital

Unterhalb des Jahresüberschusses bzw. -fehlbetrags ist darzustellen, welche Entnahmen und Einstellungen aus den bzw. in die entsprechenden Rücklagen oder Fonds vorgenommen wurden, um vom Jahresergebnis zu Bilanzgewinn/Bilanzverlust überzuleiten.

#### 4.16 Bilanzgewinn/Bilanzverlust

In diesem Posten wird der Bilanzgewinn/Bilanzverlust ausgewiesen.

## 5 Anhang

### 5.1 Allgemeine Berichtsgrundsätze

Der Anhang ist als zwingender Bestandteil des Jahresabschlusses einer Kapitalgesellschaft (§ 264 Abs. 1 HGB) aufzustellen. Der Anhang stellt, ebenso wie Bilanz und Gewinn-und-Verlust-Rechnung, einen gleichwertigen Bestandteil des Jahresabschlusses dar. Da sich die Aufstellung des Jahresabschlusses der kirchlichen Körperschaften des Erzbistums Köln an den Vorschriften für kleine Kapitalgesellschaften orientiert, sind bei der Erstellung des Anhangs die Vorschriften der §§ 284 und 285 HGB sowie die größenabhängigen Erleichterungen gemäß §§ 274a und 288 Abs. 1 HGB zu beachten. Inhalt und Umfang des Anhangs bestimmen sich ferner danach, dass Bilanz, GuV und Anhang zusammen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln haben (§ 264 Abs. 2 HGB). Falls dies wegen besonderer Umstände nicht der Fall sein sollte, sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen: Diese müssen insoweit ergänzt werden, als das in § 264 Abs. 2 HGB geforderte Bild vermittelt wird.

Der Anhang muss als solcher gekennzeichnet und klar und übersichtlich aufgestellt sein (Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit). Eine Strukturierung des Anhangs nach sachlichen Gesichtspunkten ist daher geboten. Dabei ist stets der Grundsatz der formellen Stetigkeit zu beachten. Dieser bezieht sich sowohl auf die Pflichtangaben, die wahlweise im Anhang oder an anderer Stelle im Jahresabschluss zu machen sind, als auch auf die Platzierung der einzelnen Angaben innerhalb der Abschnitte im Anhang.

In der Praxis wird für den Anhang überwiegend folgende Gliederung verwendet:

- Allgemeine Angaben
- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Währungsumrechnung
- Erläuterung der Bilanz, mit ziffernmäßiger Verknüpfung zur Bilanz
- Erläuterung der GuV, mit ziffernmäßiger Verknüpfung zur GuV
- Sonstige Angaben
- Organmitglieder

Für umfangreiche Angaben, die sich in Aufstellungen zusammenfassen lassen, können diese Aufstellungen (z. B. außerbilanzielle Geschäfte, Anteilsbesitz, Anlagen-, Forderungs- oder Verbindlichkeitspiegel) als Anlage dem Anhang angefügt werden.

### 5.2 Allgemeine Angaben

In den allgemeinen Angaben ist die jahresabschlusserstellende kirchliche Körperschaft mit ihrem Sitz anzugeben. Ferner erfolgt eine allgemeine Angabe über die (freiwillige) Erstellung des Jahresabschlusses und unter welchen Vorschriften des HGB dies erfolgte.

Des Weiteren sind hier besondere Umstände anzugeben, falls bei Einhaltung der Einzelschriften ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Jahresabschlusses nicht vermittelt wird. Für diesen Fall sind gemäß § 264 Abs. 2 S. 2 HGB zusätzliche Angaben im Anhang aufzunehmen. Hierzu gehört die quantitative Berichterstattung über Abweichungen zum Vorjahr (z. B. Darstellung des Einflusses der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden), die hauptsächlich einer zeitlichen und betrieblichen Vergleichbarkeit dient.

Sollten Abweichungen von der Darstellungsstetigkeit vorgenommen worden sein, so ist dies gemäß § 265 Abs. 1 S. 2 HGB im Anhang anzugeben und zu begründen. Anzugeben sind dabei der Bilanzposten, bei dem die Darstellungsstetigkeit durchbrochen wurde, sowie eine Begründung der Abweichung, aus der hervorgeht, weshalb es erforderlich war, von der bisherigen Darstellung abzuweichen. Wird die neue Darstellung als klarer erachtet, ist anzugeben, worin die Verbesserung hinsichtlich der neu gewählten Darstellungsweise liegt. Eine pauschale Begründung durch Wiedergabe des Gesetzeswortlauts genügt nicht. Eine Angabe von Beträgen ist nicht erforderlich.

Ferner sind Vorjahresbeträge, die mit den Zahlen des Berichtsjahres nicht vergleichbar sind, anzugeben (§ 265 Abs. 2 S. 2 HGB). Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn ein Bilanzposten im

Vergleich zur Vorperiode umgegliedert wurde (z. B. Änderung der Zweckbestimmung von Vermögensgegenständen und dadurch bedingte Umgliederung zwischen Umlauf- und Anlagevermögen). Anzugeben ist der Hinweis, dass und weshalb die Beträge nicht vergleichbar sind. Die Erläuterung muss die wesentliche quantitative Abweichung erkennen lassen. Wurden Vorjahresbeträge angepasst, ist dies unter der Angabe von Gründen ebenfalls zu erläutern (§ 265 Abs. 2 S. 3 HGB).

### 5.3 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Gemäß § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB sind im Anhang die auf jeden Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlust-Rechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben. Die alleinige Wiedergabe des Wortlauts der gesetzlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist nicht ausreichend.

Bei den Bewertungsmethoden sind die Höhe des Wertansatzes sowie die Ausübung von Bewertungswahlrechten anzugeben. Die Angaben können für mehrere Posten der Bilanz zusammengefasst werden, um Wiederholungen zu vermeiden. Beträge müssen dabei grundsätzlich nicht angegeben werden, eine verbale Berichterstattung ist ausreichend. Eine Angabe kann beispielsweise die Bemessung der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB), die Wahl der Abschreibungsmethode, die Anwendung des Festwert- (§ 240 Abs. 3 HGB) oder eines bestimmten Verbrauchsfolgeverfahrens (§ 256 HGB) sein.

Auch sind Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gemäß § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB anzugeben und zu begründen. Ferner ist der Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesondert darzustellen. Abweichungen liegen dann vor, wenn die Grundsätze des Regelfalls nicht eingehalten werden oder wenn im zeitlichen Ablauf bisher angewandte Methoden und Grundsätze nicht beibehalten werden.

Die Angabepflicht über die Abweichung von den Grundsätzen des Regelfalls erstreckt sich auf deren Darstellung als solche. Dabei muss erkennbar sein, von welchem Grundsatz abgewichen wird. Eine Angabepflicht kann beispielsweise dann vorliegen, wenn von den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen des § 252 Abs. 1 HGB abgewichen wird (§ 252 Abs. 2 HGB). Angemessene Erläuterungen sind auch dann erforderlich, wenn Unrichtigkeiten in früheren Jahresabschlüssen durch eine Fehlerkorrektur im Berichtsjahr behoben werden. Bei Abweichungen von bisher angewandten Methoden im zeitlichen Ablauf sind die Abweichungen von den im vorangegangenen Jahresabschluss angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben, um kenntlich zu machen, worin die genaue Änderung besteht. Ferner ist die Angabe des Einzelpostens notwendig, auf den sich die Änderung bezieht. Eine solche Änderung kann beispielsweise ein Wechsel der Abschreibungsmethoden sein.

Die Abweichungen sind nicht nur anzugeben, sondern auch zu begründen. Als Gründe kommen beispielsweise eine bessere Vermittlung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes, eine höhere Praktikabilität oder die Herstellung einer besseren Periodenvergleichbarkeit in Betracht.

Ferner ist der Einfluss der Abweichungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzustellen. Dabei ist zu erläutern, ob die Abweichung zu einer Erhöhung oder Verminderung des Gesamtvermögens oder der Schulden geführt und wie sie sich auf das Jahresergebnis ausgewirkt hat. Eine Angabe von Beträgen ist nicht notwendig, es genügt die verbale Darstellung des Umfangs („wesentlich“, „unbedeutend“, „überwiegend“, „per saldo kleiner als“ etc.).

Des Weiteren ist bei den Bilanzierungsmethoden das Vorgehen bei der Festlegung des Zeitpunktes der Bilanzierung anzugeben. Wann ein Vermögensgegenstand zu aktivieren oder eine Schuld zu passivieren ist, ist im Rahmen der GoB von nicht immer eindeutigen Voraussetzungen abhängig. In diesen Fällen müssen die Grundsätze angegeben werden, nach denen die Voraussetzungen für die Bilanzierung als erfüllt angesehen werden. Die Angabepflicht ist nur bei wesentlichen Posten geboten.

### 5.4 Erläuterungen zur Bilanz und Gewinn- und Verlust-Rechnung

Die Angabepflichten zur Bilanz und GuV umfassen die Erläuterungen der einzelnen Posten. Dabei ist auf die für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlichen Posten der Bilanz und GuV einzugehen, sodass die Erläuterungen Aufschluss über Inhalt und wesentliche Veränderungen im Vergleich zum Vorjahr liefern.

## 5.5 Sonstige Angaben

In den sonstigen Angaben sind neben Angaben zu den Haftungsverhältnissen und den sonstigen finanziellen Verpflichtungen sowie wesentlichen Vorgängen nach dem Bilanzstichtag weitere Angaben zu machen, sofern dies erforderlich ist, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln.

Die anzugebenden Einzelsachverhalte sind der Checkliste zu.

### Angabe des Gesamtbetrags der sonstigen finanziellen Verpflichtungen

Unter sonstigen finanziellen Verpflichtungen sind grundsätzlich künftige Zahlungsansprüche Dritter zum Bilanzstichtag zu verstehen, denen sich der Bilanzierende nicht entziehen kann. Sie können sich aus privatrechtlichen Schuldverhältnissen, öffentlichen Verpflichtungen und gesetzlichen Bestimmungen ergeben. Auch wenn der faktische Zwang die Leistungspflicht auslöst, liegt eine sonstige finanzielle Verpflichtung vor. Die Verpflichtungen sind nur dann anzugeben, wenn sie finanzieller Natur sind, d. h. später zu Ausgaben führen.

Die Verpflichtungen sind – in einer Summe – nur zu vermerken, wenn diese Angabe für die **Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung** ist. Dazu zählen insbesondere solche Verpflichtungen, die **außerhalb des üblichen Rahmens** liegen. Nicht anzugeben sind solche Verpflichtungen, die sich aus dem laufenden Geschäftsverkehr (z. B. Personal- und Sachkosten) ergeben.

Die Verpflichtungen sind in der Höhe zu vermerken, wie sie am Bilanzstichtag bestehen oder wie sie mit Sicherheit erwartet werden.

Bei Dauerschuldverhältnissen sind die Verpflichtungen für den Zeitraum anzugeben, über den der Vertrag mindestens läuft. Die Verpflichtungen werden nicht abgezinst. Zu erwartende Zuschüsse oder Versicherungsleistungen sind von der Verpflichtung abzusetzen, da insoweit keine finanzielle Belastung eintritt.

Unter vermerkpflichtige sonstige finanzielle Verpflichtungen können im kirchlichen Bereich insbesondere folgende Sachverhalte fallen:

- Größere Investitionsvorhaben, für die bereits die Aufträge vergeben sind und die aus Eigenmitteln finanziert werden (Bestellobligo).
- Verpflichtungen aus Großreparaturen, soweit sie für die Finanzlage von Bedeutung sind. Dabei handelt es sich um Instandhaltungen an eigenem Anlagevermögen. Sie sind jedoch nur dann anzugeben, wenn nicht dafür bereits eine Rückstellung nach § 249 Abs. 2 HGB gebildet wurde.

## 5.6 Anlagen zum Anhang

### Anlagengitter

Die Entwicklung der einzelnen Posten der immateriellen Vermögensgegenstände, des Sach- und des Finanzanlagevermögens kann für kleine Kapitalgesellschaften wahlweise im Anlagengitter dargestellt werden. Ausgehend von den gesamten Anschaffungskosten sind die Zu- und Abgänge, etwaige Umbuchungen, Ab- und Zuschreibungen des Geschäftsjahres sowie die seit Anschaffung aufgelaufenen Abschreibungen gesondert aufzuführen.

Als Zugang oder Abgang gilt jede tatsächliche mengenmäßige Vermehrung oder Verminderung von immateriellen Vermögensgegenständen, Sachanlagen und Finanzanlagen. Nachträgliche Anschaffungskosten sind ebenfalls als Zugang auszuweisen. Zuschreibungen und Abschreibungen betreffen dagegen rein wertmäßige Veränderungen. Umbuchungen sind lediglich Umgliederungen von einem Posten in einen anderen Posten.

## 6 Betriebe gewerblicher Art

### Die kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln als Betrieb gewerblicher Art

Körperschaften des öffentlichen Rechts, unter die auch die kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln fallen, unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG i. V. m. § 4 KStG der Körperschaftssteuer, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) unterhalten.

Als BgA gelten im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG

- alle Einrichtungen der kirchlichen Körperschaft, die
- einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen,
- die nicht zum Bereich der Land- und Forstwirtschaft gehören und die sich
- innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben.

Eine Gewinnerzielungsabsicht ist dabei unbeachtlich. Es ist lediglich die Einnahmenerzielungsabsicht ausschlaggebend. Ebenso ist die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht notwendig.

Unter die Besteuerung eines BgAs fallen alle Einrichtungen, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben. Dabei setzt der Begriff „Einrichtung“ im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG nicht voraus, dass die Tätigkeit im Rahmen einer eigenständigen Tätigkeit ausgeübt wird; sie kann auch innerhalb des allgemeinen Betriebs miterledigt werden. Als Abgrenzungskriterien der „Einrichtung“ können herangezogen werden:

- besondere Leitung,
- geschlossener Geschäftskreis,
- aus der Buchführung abgrenzbar oder
- nach organisatorischen Merkmalen abzugrenzen.

Eine Einrichtung kann jedoch bereits aufgrund von anderen Merkmalen vorhanden sein, die eine wirtschaftliche Selbstständigkeit verdeutlichen. Übersteigt beispielsweise der Umsatz des Jahres der wirtschaftlichen Tätigkeit den Betrag von EUR 130.000,00, liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung ein wichtiges Merkmal für die Selbstständigkeit der ausgeübten Tätigkeit vor (R 4.1 Abs. 4 KStR 2015).

Ebenso muss sich die Tätigkeit der Einrichtung innerhalb der Gesamtbetätigung wirtschaftlich abheben. Es liegt ab einem Jahresumsatz von EUR 35.000,00 eine wirtschaftlich bedeutende Tätigkeit vor. Nach BFH-Rechtsprechung kommt es dabei weder auf das Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zu den übrigen Tätigkeiten noch auf das Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zu einem bestimmten Teil der übrigen Tätigkeit an.

Die reine Vermögensverwaltung sowie der land- und forstwirtschaftliche Betrieb führen nicht zum Vorliegen eines BgAs.

Ebenso gehören Hoheitsbetriebe nicht zu einem BgA. Dabei handelt es sich um Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, worunter Tätigkeiten fallen, die juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehalten sind. Dazu zählt im Kontext der kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln beispielsweise der Betrieb eines Friedhofs.

Zurzeit werden z. B. nachfolgende steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe in den kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln der Ertragsbesteuerung zugrunde gelegt:

- Ausrichtung Pfarrfeste
- Ausrichtung Basare/Flohmärkte
- Ausrichtung von Reisetätigkeiten
- Kerzenverkauf
- Essen auf Rädern
- Betrieb einer Kantine
- Betrieb einer Photovoltaikanlage



- Grabpflege
- Konzertveranstaltungen
- Kurzfristige Vermietungen

Der (einheitliche) Gewinn aus den oben genannten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben wird durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben unter Berücksichtigung des Zufluss-Abfluss-Prinzips nach § 11 EStG ermittelt und der Ertragsbesteuerung zugrunde gelegt.

Im Rahmen der Jahresabschlusserstellung sind etwaige noch ausstehende Steuerzahlungen, sofern die Steuerlast abzüglich etwaiger Vorauszahlungen zu einer Restzahlung führt, als Steuerrückstellung zu passivieren. Sobald ein Bescheid der Finanzbehörde vorliegt, erfolgt eine Umgliederung in die sonstigen Verbindlichkeiten. Der Davon-Vermerk nach § 266 Abs. 3 Buchstabe C Nr. 8 HGB ist zu beachten.

Sofern aufgrund einer zu hohen Steuervorauszahlung ein Erstattungsanspruch entsteht, ist dieser unter den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen.

## 7 § 2b UStG

### 7.1 Rechtlicher Hintergrund und Systematik

Körperschaften des öffentlichen Rechts und somit die kirchlichen Körperschaften im Erzbistum Köln können aufgrund der Neuregelungen der §§ 2, 2b UStG auch als Unternehmen im Sinne des UStG angesehen werden und somit verpflichtet sein, Umsatzsteuer zu erheben, eine Umsatzsteuererklärung zu erstellen sowie Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen.

Bisher war die Unternehmereigenschaft von KöR an das Vorliegen eines BgAs geknüpft. Diese Anknüpfung wird mit dem Ende der seit dem 01.01.2017 laufenden Übergangsfrist ab dem 01.01.2023 nicht mehr anzuwenden sein und die Unternehmereigenschaft des UStG ist dann losgelöst von den Regelungen der Ertragssteuer zu betrachten.

Nach § 2 UStG führt jede nachhaltige und selbstständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die zur Einnahmenerzielung vorgenommen wird, zur Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG. Tätigkeiten einer Personenvereinigung, die lediglich gegenüber den Mitgliedern ausgeübt werden, sind bereits ausreichend. Auf eine Gewinnerzielungsabsicht kommt es hingegen nicht an.

Durch die Neuregelung des § 2b UStG führt jede privatrechtliche Vereinbarung stets zur Unternehmereigenschaft der KöR. Bei Ausübung von Tätigkeiten, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, führt diese nicht zur Unternehmereigenschaft, es sei denn, dies hätte größere Wettbewerbsverzerrungen zur Folge. Das ist nicht der Fall, sofern der Umsatz p.a. unter EUR 17.500,00 liegt oder eine Umsatzsteuerbefreiung der Leistung vorliegt und das UStG keine Möglichkeit zur Optierung zur Umsatzsteuer vorgesehen hat.

### 7.2 Buchungssystematik und Ausweis

Sofern somit die kirchliche Körperschaft im Erzbistum Köln mit ihren erbrachten Leistungen als Unternehmer gilt, führt dies zur Pflicht, fristgerechte, vollständige und richtige Steuererklärungen beim zuständigen Finanzamt einzureichen (siehe hierzu die Schulungsunterlagen bezüglich der Veranstaltungsreihe zu § 2b UStG auf der Projekthomepage).

Zur Sicherstellung dieser Pflichten ist das Erkennen, Dokumentieren und Buchen der Vorgänge von entscheidender Bedeutung.

Das Bilanzierungshandbuch befasst sich an dieser Stelle lediglich mit der Buchungssystematik und dem Ausweis im Jahresabschluss, da die Themenbereiche Erkennung und Dokumentation in anderen Handreichungen behandelt werden.

#### 7.2.1 Buchungssystematik

Im Rahmen der Buchungssystematik muss zum einen differenziert werden, ob eine Leistung für den hoheitlichen Bereich oder für die Erbringung von steuerpflichtigen Umsätzen vorliegt, und zum anderen, ob es sich um eine Eingangs- oder eine Ausgangsrechnung handelt.

##### 7.2.1.1 Eingangsrechnung im Zusammenhang mit nicht steuerbaren Einnahmen (hoheitlich)

Diese Eingangsrechnungen mit Leistungen für den hoheitlichen Bereich, somit ohne einen möglichen Vorsteuerabzug, können wie gewohnt in der Finanzbuchhaltung erfasst werden.

Die Buchungssätze lauten:

#### **Rechnungseingang:**

Buchung:

Aufwand	EUR 119,00	
		an Kreditor EUR 119,00

#### **Zahlung der Rechnung:**

Buchung:

Kreditor EUR 119,00

an Bank EUR 119,00

### 7.2.1.2 Eingangsrechnung im Zusammenhang mit steuerbaren und steuerpflichtigen Einnahmen

Bei einer Eingangsrechnung mit Leistungen für die Erbringung steuerpflichtiger Umsätze ist aufgrund des Erfordernisses der Erstellung einer Umsatzsteuervoranmeldung sowie des möglichen Vorsteuerabzuges folgende Buchungssystematik anzuwenden:

#### Rechnungseingang:

Buchung:

Aufwand EUR 100,00

Vorsteuer abziehbar EUR 19,00 an Kreditor EUR 119,00

#### Zahlung der Rechnung:

Buchung:

Kreditor EUR 119,00

an Bank EUR 119,00

#### Umsatzsteuervoranmeldung

##### Eingang Umsatzsteuerbescheid

Buchung:

Bank EUR 19,00

an Vorsteuer abziehbar EUR 19,00

### 7.2.1.3 Ausgangsrechnung für eine nicht steuerbare Einnahme (hoheitlich)

Diese Ausgangsrechnungen mit Leistungen für den hoheitlichen Bereich, somit ohne einen möglichen Vorsteuerabzug, können wie gewohnt in der Finanzbuchhaltung erfasst werden.

Die Buchungssätze lauten:

#### Rechnungsausgang:

Buchung:

Debitor EUR 178,50

an Umsatzerlöse/sbE EUR 178,50

#### Zahlung der Rechnung:

Buchung:

Bank EUR 178,50

an Debitor EUR 178,50

### 7.2.1.4 Ausgangsrechnung für eine steuerbare und steuerpflichtige Einnahme

Bei Ausgangsrechnungen mit Leistungen für die Erbringung steuerpflichtiger Umsätze ist aufgrund des Erfordernisses der Erstellung einer Umsatzsteuervoranmeldung sowie der notwendigen Abführung der Umsatzsteuerbeträge folgende Buchungssystematik anzuwenden:

#### Rechnungsausgang:

Buchung:

Debitor	EUR 178,50		
		an Umsatzerlöse/sbE	EUR 150,00
		Umsatzsteuer	EUR 28,50

#### Zahlung der Rechnung:

Buchung:

Bank	EUR 178,50		
		an Debitor	EUR 178,50

#### Umsatzsteuervoranmeldung

##### Eingang Umsatzsteuerbescheid

Buchung:

Umsatzsteuer	EUR 28,50		
		an Bank	EUR 28,50

### 7.2.2 Buchungssystematik

Im Rahmen der Jahresabschlussstellung sind die aus den zuvor dargestellten Beispielen resultierenden Umsatzsteuerverbindlichkeiten und die Vorsteuererstattungsansprüche als sonstige Verbindlichkeiten bzw. sonstige Vermögensgegenstände auszuweisen, sofern sie nicht bereits an das Finanzamt gezahlt bzw. vom Finanzamt erstattet wurden.

Je nach Umfang der steuerpflichtigen Leistungen handelt es sich dabei lediglich um die Umsatzsteuervoranmeldung Dezember (ggf. November), die erst im Januar des Folgejahres zu erstellen ist. Eine Saldierung der bestehenden Ansprüche und Verbindlichkeiten ist in der Bilanz vorzunehmen, da das Finanzamt seinerseits eine Aufrechnung vornimmt. Somit sind lediglich entweder Vorsteuerforderungen oder Umsatzsteuerverbindlichkeiten auszuweisen.