

Umstellung der Jahresabschlüsse auf die Grundsätze und Standards des Handelsgesetzbuchs (HGB)

Beiträge aus dem KV-Newsletter Dezember 2021 – März 2022

Stand: 5. Dezember.2022

Inhaltsverzeichnis

Was ist neu bei einem Jahresabschluss nach HGB?	3
Umgang mit Daten der Haus- und Mietverwaltung im Jahresabschluss	4
Kirchliches Kunstgut und Ausstattungsgegenstände	5
Die Inventarisierung kirchlicher Gebäude	6
Die Bewertung von Grundstücken und Gebäuden	6
Wie Veränderungen bei Immobilien im Jahresabschluss berücksichtigt werden.....	7
„Unsichere“ Verbindlichkeiten im Jahresabschluss berücksichtigen.....	9
Rechnungsabgrenzungsposten, die letzten Posten in einer Bilanz.....	10
Änderungen bei der Neubewertung des Eigenkapitals.....	11
Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung	12
Operative Erträge korrekt verbuchen	14
Operative Aufwendungen in der GuV	16
Das Finanzergebnis und seine Posten	17
Informationen rund um den Anhang	18

Was ist neu bei einem Jahresabschluss nach HGB?

Im Rahmen der Fortentwicklung des Rechnungswesens der kirchlichen Körperschaften und der Umstellung der Jahresabschlüsse auf die Grundsätze und Standards des Handelsgesetzbuchs (HGB) ergeben sich zukünftig einige Änderungen. Sie betreffen den Aufbau der Bilanz, die einige neue Positionen erhält, und die Ergebnisermittlung.

Die wesentlichen Neuerungen eines zukünftigen HGB-Abschlusses resultieren vorrangig daraus, dass nicht mehr die konkreten Geldflüsse, also die Ein- oder Auszahlungen, sondern Aufwendungen und Erträge als Steuerungsgrößen fungieren. Aufwendungen und Erträge knüpfen an die wirtschaftliche Verursachung an. Sie werden deshalb – unabhängig vom Zahlungszeitpunkt – in der Periode (Kalenderjahr) gebucht, in der sie entstanden sind. Im Vergleich zur bisherigen Verfahrensweise, der sogenannten Kameralistik, gewinnen dadurch die Informationen aus dem Rechnungswesen deutlich an Klarheit. Die zusätzlichen Informationen verbessern zudem die Steuerungsmöglichkeiten erheblich.

Im Jahresabschluss einer Kirchengemeinde kommen konkret folgende Bilanzpositionen neu hinzu oder werden neu bewertet:

- Sachanlagevermögen (neu bewertet) sowie Abschreibungen darauf (über die Gewinn- und-Verlust-Rechnung)
- Sonderposten
- Rückstellungen

Die folgenden Positionen liefern künftig wichtige Informationen zur Ertragslage:

- Anlagevermögen und Abschreibungen
Als Anlagevermögen werden die gemäß ihren Anschaffungskosten (oder in der Eröffnungsbilanz hilfsweise mit dem vorsichtigen Zeitwert) bewerteten Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens bilanziert. Es umfasst alle Anschaffungen, die dauerhaft dem kirchlichen Betrieb dienen sollen. Das sind insbesondere die Grundstücke, Gebäude, technischen Anlagen und Fahrzeuge sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung. Zum Beispiel führt der Kauf eines Gebäudes zukünftig in der Bilanz zu einem „Tausch“ von Geldvermögen gegen Sachanlagen, statt wie bisher ausschließlich zu einem Geldabfluss.

Da das Sachanlagevermögen in der Regel über einen längeren Zeitraum Verwendung findet, soll die Nutzungsdauer auch im Rechnungswesen abgebildet werden. Deshalb werden die aktivierten Anschaffungskosten kontinuierlich abgeschrieben, das heißt gleichmäßig auf die Kalenderjahre der voraussichtlichen Nutzung verteilt. Lediglich Grundstücke werden nicht abgeschrieben, da sie keiner sogenannten Abnutzung unterliegen. Sie bleiben also in der Regel mit ihrem ursprünglichen Wert in der Bilanz erhalten.

- Sonderposten
Insbesondere für pfarrlich genutzte Gebäude erhalten Kirchengemeinden Zuschüsse vom Erzbistum Köln. Diese Zuschüsse werden zukünftig nicht mehr im Kalenderjahr der Zahlung als Ertrag bzw. gewinnerhöhend verbucht, sondern auf der Passivseite in einen sogenannten Sonderposten eingestellt. Dieser Sonderposten wird über die Nutzungsdauer parallel zu den Abschreibungen des bezuschussten Gebäudes aufgelöst. So wird die Gewinn- und-Verlust-Rechnung der Kirchengemeinde mit der schrittweisen Auflösung des Sonderpostens und der Abschreibung auf den Eigenanteil zeitlich verteilt belastet. Damit wird eine Aufwandsdarstellung möglich, die den tatsächlichen Verhältnissen besser entspricht.

Darüber hinaus werden im Sonderposten zukünftig auch rechtlich unselbständige Vermögen ausgewiesen. Dies betrifft zum Beispiel Messtiftungen.

- **Rückstellungen**
Für Sachverhalte, bei denen die Höhe der Kosten und/oder Fälligkeitstermin ungewiss sind, werden zukünftig Rückstellungen auf der Passivseite der Bilanz gebildet. Sie dienen dazu, periodengerecht zuzuordnen, in welchem Jahr die Verursachung liegt. Die Rückstellung für ausstehende Rechnungen ist dafür ein Beispiel: Ein Malermeister renoviert im Dezember einige Räume des Pfarrheims. Er kommt aber erst im Juli dazu, die Abschlussrechnung zu schicken. Der Jahresabschluss der Kirchengemeinde soll aber bereits im April fertig gestellt werden. Die Kirchengemeinde bilanziert deshalb eine Rückstellung für die Malerrechnung. So kann sie den Abschluss finalisieren und den Aufwand im richtigen Jahr zuordnen.

Auswirkungen auf das Jahresergebnis

Die genannten Neuerungen berühren die Gewinn-und-Verlust-Rechnung und haben damit Auswirkungen auf das Jahresergebnis. Grundsätzlich wird im Vergleich zur bisherigen Bilanzierung ein Glättungseffekt eintreten. Das bedeutet, dass positive Ausschläge, die zum Beispiel durch erhaltene Zuschüsse erzielt wurden, sowie negative Ausschläge, die zum Beispiel durch einen Immobilienerwerb hervorgerufen wurden, nicht mehr einschlägig sein werden. Dafür wird zukünftig die laufende Abschreibung während der Dauer der Laufzeit die Jahresergebnisse belasten.

Die Steuerung des Haushalts der Kirchengemeinde über den Wirtschaftsplan sowie die Analyse eventueller Abweichungen werden zukünftig das zentrale Kontroll- und Planungsinstrument darstellen.

Umgang mit Daten der Haus- und Mietverwaltung im Jahresabschluss

Die handelsrechtliche Perspektive auf die Buchführung und die regelmäßige Aufstellung eines Jahresabschlusses hat immer die juristische Person als Ganzes im Blick. Das bedeutet, dass die Buchhaltung und der Jahresabschluss einer Kirchengemeinde vollständig sein und sämtliche sogenannten Geschäftsvorfälle eines Jahres erfassen müssen.

Auch extern verwaltete Vermögen gehören in den Abschluss der Kirchengemeinde. Daher sind sämtliche Erträge und Aufwendungen sowie alle Vermögenswerte und Schulden aus der Haus- und Mietverwaltung zu erfassen, da sie Bestandteil der Kirchengemeinde sind. Dies betrifft unter anderem Mieterträge, Nebenkostenvereinnahmungen, Instandhaltungen, Nebenkostenaufwendungen sowie die Verwaltungsaufwendungen des Dienstleisters. Dazu sind, sofern es einschlägig ist, auch offene Posten zu berücksichtigen – zum Beispiel ausstehende Mieten (als Forderung auf der Aktivseite) oder ausstehende Nebenkostenenerstattungen (als Verbindlichkeit oder Rückstellung auf der Passivseite). Offene Posten sind spätestens bei der Vorbereitung des Jahresabschlusses in der Buchhaltung zu erfassen. Sofern der Kirchenvorstand einen externen Dienstleister mit der Verwaltung der Gebäude beauftragt hat, hat dieser die entsprechenden Daten in der Regel bis zum 31. März des Folgejahres an die Kirchengemeinde zu übermitteln.

Einige Dienstleister kommen dieser Verpflichtung nicht oder verspätet nach. In diesen Fällen ist es möglich, mit Zustimmung des Kirchenvorstands auch ohne die Daten des Dienstleisters den Jahresabschluss aufzustellen und zu beschließen, wenn die fehlenden Bestandteile dokumentiert

sind. Mit der Umstellung auf die handelsrechtliche Bilanzierung wird es künftig leichter sein, trotz fehlender Abrechnung der Haus- und Mietverwaltung einen Jahresabschluss mit hinreichend belastbaren Schätzwerten zu erstellen und damit eine zügige Vorlage und Verabschiedung im Kirchenvorstand zu ermöglichen. Die dafür erforderlichen Schätzungen orientieren sich an der Vorgehensweise eines vorsichtigen Kaufmanns und sind abhängig von der jeweiligen Datenbasis zur Haus- und Mietverwaltung, über die die Regionalrendantur und der Kirchvorstand verfügen. Die fehlenden tatsächlichen Daten werden im nächsten offenen Jahresabschluss als periodenfremder Ertrag bzw. Aufwand erfasst. Gebildete Schätzwerte sind dann gegenzurechnen, und Rückstellungen sind entsprechend aufzulösen.

Kirchliches Kunstgut und Ausstattungsgegenstände

Monstranzen, Kelche und Gewänder, Skulpturen, Altäre und Gemälde gehören zum kirchlichen Kunstgut einer jeden Kirche und sind wichtiger Bestandteil ihrer Liturgie und ihres kulturellen Erbes. Kaufmännisch betrachtet, sind es Vermögensgegenstände und als solche in der kirchlichen Bilanz zu erfassen. Denn nach den handelsrechtlichen Grundsätzen hat jeder Kaufmann ab Beginn seiner Tätigkeit seine Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei ihren jeweiligen Wert anzugeben. Bislang sind insbesondere diese Vermögensgegenstände in der kirchlichen Bilanz im Erzbistum Köln nicht erfasst.

Das kirchliche Kunstgut und die Ausstattung der Kirchen und Kapellen sind von Kunstwerken in Sammlungen oder Museen zu unterscheiden, denn sie sind Ausdruck von seit Jahrhunderten gelebtem Glauben, sie sind den jeweiligen Kirchen gewidmet und deshalb unveräußerlich. Dieses reiche Erbe in den Kirchen im Erzbistum Köln gilt es, für kommende Generationen und auch für handelsrechtliche Zwecke zu dokumentieren. Das Kirchenrecht (can. 1283, CIC) sieht deshalb die Verpflichtung vor, die künstlerische beziehungsweise historische Ausstattung in den Kirchen zu inventarisieren. Diese aufwendige und anspruchsvolle Aufgabe übernimmt stellvertretend für die Kirchengemeinden das Erzbischöfliche Generalvikariat. Seit 2018 erfassen Kunsthistorikerinnen und Kunsthistoriker im Auftrag der Erzdiözesankonservatorin die Objekte, bewerten sie kunsthistorisch und dokumentieren sie fotografisch. Jede Kirchengemeinde erhält nach Abschluss der Erfassung pro Kirche ein Buch, in dem die Kunst- und Ausstattungsgegenstände ihrer Kirchen und Kapellen verzeichnet sind.

Diese umfassende Inventarisierung, die noch einige Jahre in Anspruch nehmen wird, ist auch für das Projekt zur Umstellung der Bilanzierung von großem Nutzen. Denn sie nimmt exakt die sogenannte körperliche Bestandsaufnahme vor, die das Handelsrecht vom bilanzierenden Kaufmann erwartet. Das Team der Erzdiözesankonservatorin übergibt dem Projektteam deshalb für jede Kirchengemeinde die Daten der Ausstattungsobjekte. Jeder Vermögensgegenstand wird dabei für die handelsrechtliche Bilanzierung erfasst. In der Regel werden die Gegenstände jeweils mit dem Erinnerungswert von einem Euro bewertet. Der Grund dafür sind kirchliche und kirchenrechtliche Besonderheiten wie die Widmung an einen Kirchenraum oder das Verbot der Veräußerung sowie der Ablauf der im Handelsrecht festgelegten sogenannten Nutzungsdauer.

In einem zentral gesteuerten Verfahren können die so erfassten Daten einzeln in das Sachanlagevermögen der kirchlichen Bilanz eingespielt werden. Das entlastet Rendanturen und Kirchenvorstände. So kommen die Kirchengemeinden den handelsrechtlichen Anforderungen nach und gewinnen einen weiteren Vorteil: Im sogenannten Anlagengitter der Finanzbuchhaltung hat der Kirchenvorstand laufend einen Überblick über alle Wertgegenstände seiner Kirchengemeinde. Dort ist nun alles vollständig dokumentiert.

Die Inventarisierung kirchlicher Gebäude

Gebäude sind ein wesentlicher Bestandteil von Kirchengemeinden. Neben den Kirchengebäuden gehören dazu unter anderem Pfarrheime, Kindertagesstätten und das Pastoralbüro sowie Dienstwohnungen für Pastorale Dienste. Vielen Pfarreien haben großzügige Spender über Jahrhunderte hinweg außerdem Grundstücke und Immobilien übereignet, deren Miet- und Pachterträge dazu beitragen, das Leben der Pfarrei zu finanzieren. Der vielfältige Bestand an Grundstücken und Gebäuden dient zwar unterschiedlichen Zwecken, die Immobilien stellen bei der Bilanzierung nach den Regeln des Handelsgesetzbuches jedoch in erster Linie Vermögensgegenstände dar, die zu inventarisieren, also zu erfassen sind und die es zu bewerten gilt.

Der zentralen Inventarisierung der kirchlichen Gebäude im Erzbistum Köln widmet sich seit 2015 das Projekt „Gebäudeerfassung“. Unter der Leitung von Katherin Bollenbeck sammelt ein Team von Erfassern alle relevanten Informationen zum kirchengemeindlichen Gebäudebestand. Zu den rund 230 Detailfragen je Gebäude gehören grundlegende Informationen wie Baujahr, Architekt und gegenwärtiger Zustand, außerdem Angaben zur Fläche, zum Grundstück und zur Nutzung sowie Daten über Heizungsanlagen, Zähler, energetische Schwachstellen und andere umweltrelevante Merkmale. Erhoben werden diese Fakten unter anderem aus Unterlagen und Plänen der Kirchengemeinden und des Erzbischöflichen Generalvikariats, aber auch durch Begehungen der Gebäude vor Ort. Bislang hat das Team mehr als 65.000 Dokumente gesichtet und ausgewertet. Bis zum Jahr 2022 werden auf diese Weise insgesamt 4.690 Gebäude in allen Seelsorgebereichen erfasst.

Die erhobenen Daten stehen online im neuen Gebäudeportal zur Verfügung und bilden damit eine transparente, aussagekräftige und einheitliche Informations- und Planungsbasis für die Kirchengemeinden. Das Gebäudeportal liefert auch Daten für ein gezieltes Energiemonitoring. Bei jedem Gebäude werden zum Beispiel Energieverbrauch und -kosten sowie energetische Schwachstellen benannt. Somit lassen sich Verbesserungs- und Einsparpotenziale erkennen und nutzen, die zum Klimaschutz beitragen – und damit zur Bewahrung der Schöpfung.

Für die handelsrechtliche Bilanzierung liefern die Daten die Grundlage einer strukturierten Erfassung aller Vermögensgegenstände im Bereich des Sachanlagevermögens der Grundstücke und Gebäude. Der Inventarisierung hat als zweiter Schritt die Bewertung der einzelnen Gebäude und Grundstücke zu folgen. Im Hinblick auf die Nutzung wird dabei eine vorsichtige Bewertung zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz vorgenommen.

Die Bewertung von Grundstücken und Gebäuden

Die kaufmännische Bilanzierung verlangt die handelsrechtliche Bewertung von Grundstücken und Gebäuden. Dafür hat der Gesetzgeber klare Vorschriften erlassen. Sie stellen Transparenz und Vergleichbarkeit sicher und schieben der willkürlichen Bewertung einen Riegel vor. Das Handelsgesetzbuch (HGB) sieht für die Bilanzierung grundsätzlich das Prinzip der Anschaffungs- und Herstellungskosten vor. Bei sehr vielen Grundstücken und Gebäuden von Kirchengemeinden fehlen allerdings entsprechende Angaben. In diesen Fällen ist ein belastbarer Vergleichswert zu ermitteln, nach herrschender Meinung ein vorsichtiger Zeitwert.

Gängige Methoden für die Ermittlung dieses Vergleichswertes sind unter anderem das Ertragswertverfahren, das Vergleichswertverfahren und das Sachwertverfahren. Maßgebend für das Vor-

gehen bei der Bewertung ist die Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV). Grundstücke und Gebäude werden dabei getrennt voneinander bewertet und bilanziert. Für Kirchengemeinden sind vier Kategorien der Herangehensweise relevant:

1. Erbpachtgrundstücke
2. Gebäude in der Drittnutzung (Vermietung)
3. Unbebaute und bebaute Grundstücke
4. Gebäude in der pfarrlichen Nutzung

Die Bewertung der Grundstücke und Gebäude erfolgt entsprechend ihrer Nutzung:

Erbpachtgrundstücke und vermietete Gebäude werden mit dem sogenannten Ertragswert bewertet. Denn bei diesen Immobilien steht keine pfarrliche Nutzung im Vordergrund, es wird vielmehr eine Gewinnerzielungsabsicht verfolgt. Die Erträge aus der Überlassung dienen der Förderung kirchlicher Zwecke. In diesen Fällen wird die vertraglich vereinbarte Jahrespacht oder die Miete für die Ermittlung zugrunde gelegt und mit einem risikoadäquaten Zinssatz bewertet. Der bauliche Zustand und andere Faktoren, die den Wert beeinflussen, werden zusätzlich berücksichtigt.

Unbebaute und bebaute Grundstücke werden mit dem vorsichtigen Bodenrichtwert bewertet. Dabei werden alle wertbeeinflussenden Parameter berücksichtigt. Faktoren wie allgemeine öffentliche Flächen (zum Beispiel Gehwege, Plätze), Bachläufe oder Waldflächen fließen als Besonderheiten in die Bewertung ein. Die Bewertung wird aus vorsichtiger Ermittlung mit einem Erinnerungswert angesetzt.

Gebäude in der pfarrlichen Nutzung werden anhand des sogenannten Sachwertverfahrens bewertet. Dieses Verfahren eignet sich, wenn zukünftig kein Ertrag durch Mieteinnahmen zu erwarten ist. Das ist bei Pfarrheimen, Kindertagesstätten und ähnlichen Gebäuden der Fall. Der Wert wird in Anlehnung an eine mögliche Beschaffung beziehungsweise eine Wiederherstellung ermittelt. Dabei spielen Daten, die im Rahmen des Projektes „Gebäudeerfassung“ erhoben werden, eine wichtige Rolle, denn die Bauweise, die Zahl der Geschosse oder die Bruttogeschossfläche werden in der Ermittlung berücksichtigt. Kirchengebäude nehmen eine Sonderstellung ein. Sakralbauten haben eine außergewöhnliche architektonische Form, lassen sich keinem Marktpreis zuordnen, sind grundsätzlich unveräußerlich und beanspruchen jährlich hohe Instandhaltungskosten. Deshalb werden Kirchen nur mit einem Erinnerungswert bilanziert.

Im Ergebnis soll die Wertermittlung zu einer vorsichtigen, aber belastbaren Bewertung aller Grundstücke und Gebäude führen. Entsprechend bildet die handelsbilanzielle Folgebewertung den Werteverzehr in der Ergebnisrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) ab. Die Bewertung nach HGB erfüllt deshalb nicht nur die Anforderungen der Transparenz, sie erlaubt außerdem eine verbesserte Steuerung des Immobilienbestands.

Wie Veränderungen bei Immobilien im Jahresabschluss berücksichtigt werden

Über die Bewertung von Grundstücken und Gebäuden haben wir im vorhergehenden Beitrag berichtet. Die ermittelten Werte der Immobilien sind Teil der Eröffnungsbilanz der kirchlichen Körperschaft. In den Folgejahren werden auf der Grundlage dieser Ausgangsbewertungen Veränderungen dokumentiert, die den Wert der jeweiligen Grundstücke und Gebäude beeinflussen.

Veränderungen ergeben sich zum Beispiel durch den Verkauf oder den Abriss von Gebäuden oder durch den wirtschaftlichen Werteverzehr in Form von Abschreibung aufgrund der zugrunde gelegten Nutzungsdauer. Veränderungen resultieren aber ebenso aus Anschaffungen, also dem Erwerb von Grundstücken und Gebäuden. Anschaffungen werden mit ihrem Kaufpreis im Sachanlagevermögen berücksichtigt. Dabei werden Grundstücke und Gebäude getrennt voneinander aktiviert, wobei das Gebäude über die sogenannte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben wird. Die Anschaffungskosten werden also auf mehrere Jahre verteilt. Bei einem neuen Wohnhaus beträgt diese Nutzungsdauer zum Beispiel 50 Jahre. Künftige Reparaturen, Instandhaltungen und Modernisierungsmaßnahmen an bestehenden Gebäuden erfordern eine differenzierte Betrachtung, um die Maßnahmen handelsrechtlich angemessen zu beurteilen.

Umfangreiche bauliche Maßnahmen wie die Reparatur eines schadhafte Dachs, der Einbau von Fenstern mit verbesserter Lärm- und Wärmedämmung oder die Modernisierung der sanitären Anlagen erhöhen nicht zwangsläufig den Wert des Gebäudes in der Bilanz. Eine Wertsteigerung in der Bilanz hängt in der Regel auch nicht davon ab, wie aufwendig oder teuer die bauliche Maßnahme ist. Vielmehr ist zwischen Herstellungs- und Instandhaltungskosten bzw. Erhaltungskosten zu unterscheiden: Herstellungskosten führen zu einem werterhöhenden Ansatz des Gebäudewertes in der Bilanz und erhöhen damit die Bilanzsumme. Instandhaltungskosten bzw. Erhaltungskosten haben dagegen keinen wertsteigernden Effekt, der Wert des Gebäudes in der Bilanz bleibt unverändert. Die Instandhaltungskosten bzw. Erhaltungskosten wirken sich stattdessen ergebnismindernd in der Gewinn- und Verlustrechnung (Ergebnisrechnung) aus.

Herstellungskosten liegen vor, wenn Aufwendungen für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes (Gebäudes), für seine Erweiterung oder für eine Verbesserung, die wesentlich über seinen ursprünglichen Zustand hinausgeht, entstehen. Alle anderen Aufwendungen sind Instandhaltungskosten bzw. Erhaltungskosten. Die Steuerrechtsprechung hat Tatbestände entwickelt, die weitere Unterscheidungen erlauben.

Wenn ein bestehendes Gebäude durch sogenannten Vollverschleiß unbrauchbar geworden ist, kann die Errichtung eines Neubaus ausnahmsweise auch als Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme gelten, wenn diese Wiederherstellung wirtschaftlich einer Ersterstellung entspricht. Eine Erweiterung liegt unter anderem dann vor, wenn eine Aufstockung oder ein Anbau die nutzbare Fläche vergrößert. Das ist beispielsweise bei der Errichtung einer bisher nicht vorhandenen Dachgaube oder beim Anbau eines Balkons der Fall. Doch auch ohne die Vergrößerung der nutzbaren Fläche kann ein Gebäude in der Substanz gemehrt werden, zum Beispiel durch das Einsetzen zusätzlicher Trennwände oder den Bau einer Außentreppe. Dennoch gilt auch hier zu beachten, dass nicht jede Aufwendung zur Substanzmehrung als Herstellungskosten verbucht werden kann. Die Umstellung der Heizungsanlage von Einzelöfen auf Zentralheizung oder die Vergrößerung eines vorhandenen Fensters sind keine Maßnahmen zur Substanzmehrung und fallen deshalb auch nicht unter Herstellungskosten. Denn der neue Gebäudebestandteil oder die neue Anlage erfüllen die Funktion des bisherigen Gebäudeteils in vergleichbarer Weise.

Eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung und somit Herstellungskosten sind dann anzunehmen, wenn die Maßnahme über eine zeitgemäße substanzerhaltene Erneuerung hinausgeht und den Gebrauchswert des Gebäudes in seiner Gesamtheit deutlich erhöht, indem sie erweiterte Nutzungsmöglichkeiten schafft. Wenn die Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes insgesamt 15 Prozent der Anschaffungskosten nicht übersteigen, ist übrigens für die ersten drei Jahre nach Anschaffung des Gebäudes keine Prüfung erforderlich, ob eine Hebung des Standards vorliegt.

Die Abgrenzung von Herstellungs- und Instandhaltungskosten für bauliche Maßnahmen an bestehenden Gebäuden ist mitunter sehr komplex, und die Zuordnung folgt zahlreichen Rechtsprechungen aus dem Steuerrecht. In manchen Fällen kann deshalb eine Abgrenzung nicht zweifelsfrei vorgenommen werden. In der Regel sind dann eher Instandhaltungskosten anzunehmen und der Aufwand in der laufenden Rechnung zu verbuchen. Bei sämtlichen Vorgängen sind den Regionalrendanturen die notwendigen Informationen zur Beurteilung der baulichen Maßnahmen bereitzustellen. Nur so können sie die Entscheidungsfindung zur Aktivierungsfähigkeit unterstützen.

„Unsichere“ Verbindlichkeiten im Jahresabschluss berücksichtigen

Rückstellungen stellen in der Bilanz Passivposten dar. Sie erfassen zukünftige Aufwendungen beziehungsweise Vermögensabgänge, die zum Bilanzstichtag aufwandswirksam sind, also den Gewinn der kirchlichen Körperschaft mindern. Dieser Bewertungsgrundsatz hat seinen Ursprung im handelsrechtlichen „Vorsichtsprinzip“. Es sieht vor, dass neben den Verlusten, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, auch vorhersehbare Risiken im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind.

Das Handelsrecht unterscheidet zwischen den Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen, den Steuerrückstellungen und den sonstigen Rückstellungen. Für die Bilanz kirchlicher Körperschaften sind die sonstigen Rückstellungen von zentraler Bedeutung, denn in dieser Kategorie werden unter anderem die „Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten“ ausgewiesen. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten können unter anderem zu bilden sein für Verpflichtungen aus noch ausstehenden Eingangsrechnungen, für Urlaubsverpflichtungen und Jubiläumzahlungen, aber auch für Verpflichtungen aus Versorgungszusagen, wie sie zum Beispiel bei angenommenen Erbschaften gegenüber Angehörigen bestehen. Rückstellungen dieser Art sind von Verbindlichkeiten zu unterscheiden.

Unter dem Passivposten „Verbindlichkeiten“ sind jene Außenverpflichtungen auszuweisen, die am Bilanzstichtag dem Grunde (das heißt dem Bestehen der Verpflichtung) und der Höhe nach exakt zu bestimmen sind. Wenn dagegen die Verpflichtung dem Grund und/oder der Höhe nach am Bilanzstichtag noch ungewiss ist und nicht sicher bestimmt werden kann, dann ist für diese Verpflichtung eine „Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten“ zu bilden.

Die Bildung einer „Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten“ setzt voraus, dass

- das Be- oder Entstehen einer Verpflichtung gegenüber einem Dritten sicher oder wahrscheinlich ist,
- die rechtliche oder wirtschaftliche Verursachung im abgelaufenen Geschäftsjahr liegt,
- die Verpflichtung betrieblich verursacht wurde,
- die begründete Annahme besteht, dass mit einer Inanspruchnahme gerechnet werden muss,
- die künftigen Ausgaben nicht als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktivierungspflichtig sind.

Praxisbeispiel: Malerarbeiten im Pfarrheim

Wie eine Rückstellung für eine Verpflichtung aus einer noch aussehenden Eingangsrechnung zu bilden ist, veranschaulicht ein konkretes Praxisbeispiel.

Das Pfarrheim einer kirchlichen Körperschaft soll neu gestrichen werden. Der Kirchenvorstand verspricht sich durch eine ansprechendere Gestaltung der Räume eine höhere Auslastung des Pfarrsaals (zum Beispiel für Geburtstage und Hochzeiten) und damit höhere Vermietungseinnahmen. Im November 2020 besichtigt Malermeister Fleißig gemeinsam mit dem Kirchenvorstand das Pfarrheim, um sich einen Überblick über die anzufallenden Arbeiten zu verschaffen. Einen Festpreis kann Fleißig nicht nennen, aber im Gespräch mit dem Kirchenvorstand schätzt er die Aufwendungen auf rund 5.000 Euro. Herr Fleißig führt die Arbeiten noch im Dezember 2020 vollständig aus. Seine Rechnung ist aber bis zum 31. März 2021, dem Buchungsschluss für den Jahresabschluss 2020 in der Regionalrendantur, noch nicht im Pastoralbüro eingegangen.

Die Außenverpflichtung gegenüber dem Maler Fleißig ist im Dezember 2020 rechtlich entstanden und wirtschaftlich verursacht: Fleißig hat seine Leistung im Dezember 2020 vollständig erbracht. Diese Verpflichtung stellt demnach Aufwand der Periode 2020 dar, auch wenn die Rechnung noch nicht im Pastoralbüro eingegangen ist. Da auch die weiteren Voraussetzungen für die Bildung der Rückstellung erfüllt sind, ist diese Aufwands-Schuld in Form einer „Rückstellung für ausstehende Eingangsrechnungen“ im Jahresabschluss des Jahres 2020 gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Mangels vorliegender Eingangsrechnung hat die Regionalrendantur noch keine Kenntnis von diesem Geschäftsvorfall. Deshalb muss der Kirchenvorstand den Betrag, der zur Erfüllung der ungewissen Verpflichtung voraussichtlich aufgebracht werden muss (hier: 5.000 Euro), der Regionalrendantur mitteilen.

Rückstellungen in der kirchlichen Bilanz können von besonderer Bedeutung sein. Gerade in solchen Fällen ist der enge Austausch zwischen Kirchenvorstand und Regionalrendantur besonders wichtig.

Rechnungsabgrenzungsposten, die letzten Posten in einer Bilanz

Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) dienen der korrekten Ermittlung des Periodenergebnisses. Für die periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen nutzt das Handelsrecht die zeitliche Abgrenzung von Zahlungsvorgängen von deren wirtschaftlicher Verursachung.

Hier sind zwei Fälle zu unterscheiden:

1. Zum einen sind auf der Aktivseite der Bilanz Ausgaben beziehungsweise Zahlungen, die vor dem Abschlussstichtag (31.12.) erfolgen, als Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen, soweit sie Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Wird beispielsweise die Januar-Miete für ein Gebäude bereits im Dezember des Vorjahres, also im Voraus gezahlt, so wird diese Ausgabe zunächst als sogenannter Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz aktiviert und nicht sofort als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen. Erst im Januar des neuen Geschäftsjahres wird die vorausgezahlte Miete aufwandsseitig verbucht und somit der korrekten Periode zugewiesen. Der RAP wird dabei aufgelöst.
2. Zum anderen sind auf der Passivseite der Bilanz Einnahmen beziehungsweise Zahlungen, die vor dem Abschlussstichtag (31.12.) eingehen, als RAP auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. In diesen Fällen erhält die kirchliche Körperschaft Zahlungen von Dritten für eine Leistung, die erst in Folgeperioden erbracht wird.

Praxisbeispiel: Friedhofsbetrieb

Der zukünftig materiell wichtigste Fall für Rechnungsabgrenzungsposten in der kirchlichen Bilanz wird die Behandlung von Grabnutzungsgebühren bei Friedhofs-Mandanten sein. Das folgende Beispiel verdeutlicht den Sachverhalt:

Angehörige eines Verstorbenen erwerben eine Grabfläche für eine durch die Friedhofsordnung festgelegte Dauer und einen festgelegten Preis. In unserem Beispiel sollen dies EUR 2.000 für eine Nutzungsdauer von 20 Jahren sein. Für gewöhnlich wurden diese EUR 2.000 bisher in der Periode der Rechnungsstellung vollständig im Haushalt des Friedhofsmandanten vereinnahmt. Handelsrechtlich ist dies, wie oben dargestellt, entsprechend über RAP abzugrenzen. Da es sich um eine Zahlung handelt, der in späteren Jahren Leistungen durch die kirchliche Körperschaft gegenüberstehen, sind die EUR 2.000 zunächst vollständig in den Passiven Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen und in den Folgejahren entsprechend dem Vertrag ertragswirksam aufzulösen.

Bei einer Vertragsdauer von 20 Jahren wird der Passive Rechnungsabgrenzungsposten also in jedem Jahr zu einem Zwanzigstel aufgelöst. In unserem Beispiel kann der Friedhofsbetrieb folglich im ersten Jahr nur maximal EUR 100 ertragswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung ausweisen. Die verbleibenden EUR 1.900 werden nach der gleichen Vorgehensweise in den Folgejahren entnommen.

Die Bilanz eines Friedhofsmandanten wird sich daher zukünftig gravierend ändern. So wird verhindert, dass die erhaltenen Mittel als Eigenkapital qualifiziert und möglicherweise anderweitig verwendet werden.

Für Friedhöfe in Vollauslastung mit wirtschaftlicher Stabilität wird sich durch die geänderte Darstellung nicht viel ändern. Hingegen werden Friedhöfe mit einer drohenden wirtschaftlichen Schiefelage diese bereits frühzeitig erkennen können.

Änderungen bei der Neubewertung des Eigenkapitals

1. Handelsrechtliche Darstellung

Grundsätzlich ist im Handelsrecht der Ausweis des Eigenkapitals von der Rechtsform abhängig. Weil für kirchliche Körperschaften diesbezüglich keine gesetzlich verpflichtenden Vorgaben bestehen, gilt es, die vorhandenen Eigenschaften anzuwenden – analog zu bekannten Rechtsformen, wie beispielsweise Kapital- oder Personengesellschaften. Entsprechend werden die vorhandenen Eigenkapitalposten handelsrechtlich wie sogenannte freie Rücklagen qualifiziert und zweckentsprechend zugeordnet.

In der kirchlichen Bilanz sind hier einige Besonderheiten zu beachten. Die bilanzierende Einheit ist im Regelfall die Kirchengemeinde, der Gemeindeverband oder der Kirchengemeindeverband. Die Kirchengemeinde, vertreten durch den Kirchenvorstand als gesetzlichen Vertreter, verwaltet nach kirchenrechtlichen Vorgaben auch die zugehörigen Vermögen der Rechtsträger der Fabrikfonds, Stiftungs- und Stellenfonds. Zur Behandlung dieser Rechtsträger bilanziert das Handelsrecht diese im selben Bilanzkreis – vergleichbar mit den Vorschriften zum wirtschaftlichen Eigentum. Dies bedeutet, dass die Vermögen der Aktivseite und zugehörigen Eigenkapitalposten auf der Passivseite vollständig abgebildet werden. Diese werden Sie – wie auch in der bisherigen Bilanzierung – im Eigenkapital einzeln wiederfinden. Wesentliche Änderungen sind hierdurch nicht zu erwarten.

Neu wird allerdings sein, dass diese Einzelpositionen im Eigenkapital (Fonds und Rücklagen) zukünftig nicht mehr negativ sein können. Maximal kann ein Ausweis von Null erfolgen. Eine Überziehung wird künftig als sogenannter Verlustvortrag dargestellt.

Vereinzelt können Posten unter handelsrechtlichen Aspekten nicht mehr als Eigenkapital qualifiziert werden. Diese werden zukünftig als sogenannte Sonderposten unterhalb des Eigenkapitals gezeigt, hierzu gehören zum Beispiel zweckgebundene Spenden wie die Caritasrücklage.

Im Rahmen der Umstellung werden wir Ihnen eine Übersicht über die wesentlichen Umgliederungen zur Verfügung stellen, damit Sie sich gut zurechtfinden werden.

2. Wertmäßige Veränderungen

Eine Bilanz ist die Gegenüberstellung aller Vermögensgegenstände (Aktivseite) und Schulden (Fremdkapital der Passivseite) der bilanzierenden Einheit, deshalb stellt das Eigenkapital die Residualgröße dar und wird auch als Reinvermögen bezeichnet. Im Regelfall wird dieses aus historisch angesammelten Mitteln gebildet, die der kirchlichen Körperschaft übereignet worden sind: beispielsweise durch Einlagen bei der Gründung, durch Schenkungen, Erbschaften und Spenden. Im Laufe der Zeit kann aber auch Vermögen durch Leistungsaustausch erwirtschaftet und angesammelt worden sein. Ein Beispiel hierfür sind Miet- oder Pachterträge einer kirchlichen Körperschaft.

Im Rahmen der einmaligen Neubewertung von Vermögensgegenständen und Schulden wird es hier zu weiteren Änderungen der Eigenkapitalwerte kommen. Wie bereits in den vorherigen Beiträgen beschrieben, werden im Wesentlichen durch Neubewertung von Grundstücken und Gebäuden Aufwertungen der einzelnen Eigenkapitalposten als Gegenposten realisiert werden.

Es können sich aber auch Wertminderungen des Eigenkapitals ergeben, wenn beispielsweise eine Rückstellung oder eine passive Rechnungsabgrenzung erstmalig bewertet werden.

Folgendes Praxisbeispiel soll dies verdeutlichen:

Eine Kirchengemeinde verfügt über ein Grundstück. Im Rahmen der einmaligen Neubewertung zum Zeitpunkt der Umstellung wird ein vorsichtiger Grundstückswert von 50.000,00 Euro ermittelt. Bisher steht das Grundstück mit 1,00 Euro zu buche. Die Neubewertung führt dazu, dass das Eigenkapital um 49.999,00 Euro aufgewertet wird.

Ein gegenläufiger Effekt resultiert aus dem Betrieb eines Friedhofs der Kirchengemeinde. Aufgrund der bisher vereinnahmten Grabnutzungsverträge, die zum Beispiel für 20 Jahre abgeschlossen worden sind, ergibt sich eine notwendige Abgrenzung von 20.000,00 Euro. Diese mindert das Eigenkapital in der Bilanz.

Im Ergebnis hat sich eine gesamte Veränderung des Eigenkapitals von 29.999,00 Euro ergeben. Zu beachten ist hierbei, dass das Eigenkapital nicht das zur Verfügung stehende freie Geldvermögen für zukünftige Investitionen abbildet. Diese Information, sofern sie Sie benötigen, wird separat in der Finanzbuchhaltung ermittelt.

Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung

Im Kern wird es hier wenige Neuerungen geben, die Sie überraschen werden. Im Gegensatz zur Bilanz, die eine Bestandsaufnahme aller Vermögensgegenstände und Schulden zu einem festen

Stichtag darstellt, gibt die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) alle Aufwendungen und Erträge wieder, die zwischen den beiden Stichtagen erfolgt sind.

Damit erläutert die GuV die Entstehung des Jahresergebnisses anhand der Quellen der Verursachung. Diese beinhalten die Aufwendungen und Erträge, aus welchen das Jahresergebnis ermittelt wird. Dabei kommt es auf den Zeitpunkt der Zahlung nicht an.

Das folgende Beispiel verdeutlicht dies:

Eine Kirchengemeinde hat eine Wohnung vermietet. Der Mieter hat monatlich bis zum dritten Werktag die Miete von EUR 100 zu leisten.

Im Jahr 1 zahlt er jeden Monat pünktlich seine Miete. In der kirchlichen GuV werden 12-mal EUR 100 verbucht, die Erträge belaufen sich also auf EUR 1.200.

Im Jahr 2 zahlt der Mieter wieder pünktlich, lediglich im Dezember hat er die Überweisung versäumt. Die Zahlung geht erst Mitte Januar des Jahres 3 ein.

In der kirchlichen GuV werden trotzdem 12 mal EUR 100 erfasst, weil die Kirchengemeinde einen vertraglichen Anspruch auf die EUR 100 des Monats Dezember hat. Es entsteht bis zum Zahlungseingang eine offene Forderung gegen unseren Mieter in Höhe von EUR 100.

Übrigens werden die Erträge aus Vermietung und Verpachtung als Umsatzerlöse ausgewiesen.

Und damit sind wir schon bei den wesentlichen Neuerungen in der kirchlichen GuV. Denn es gilt grundsätzlich das gesetzlich vorgeschriebene Gliederungsschema des HGB (§275 HGB), welches die verschiedenen Ertrags- und Aufwandsposten weitestgehend vorgibt.

Zukünftig wird die GuV wie folgt gegliedert sein:

1. Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen des Erzbistums Köln
2. Umsatzerlöse
3. Sonstige Erträge
(*Summe kirchliche Betriebserträge*)
4. Personalaufwand
5. Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
6. Sonstige Aufwendungen
(*Summe kirchliche Betriebsaufwendungen*)

Zwischenergebnis

7. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
8. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
9. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
10. (*Summe kirchliches Finanzierungsergebnis*)
11. Ergebnis nach Steuern
12. Sonstige Steuern
13. Jahresergebnis

Zur Verbesserung der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses wurde der erste Posten „Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen des Erzbistums Köln“ ergänzt. In der Gliederung wird zwischen dem sogenannten „Operativen Geschäft“, also hier aus dem kirchlichen originären Betrieb, sowie der Finanzierungstätigkeit im Wesentlichen unterschieden. Dies stellt die wichtigste Abweichung zur bisherigen Darstellung dar.

Operative Erträge korrekt verbuchen

Im vorherigen Beitrag haben wir die neue Struktur der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) betrachtet. In der vorliegenden Ausgabe möchten wir uns mit den Inhalten der GuV beschäftigen und diese mithilfe praktischer Beispiele verdeutlichen. Wir beginnen mit den operativen Erträgen und werden die Reihe im nächsten Jahr fortsetzen.

Zunächst möchten wir noch einmal darauf hinweisen, dass die neue Gewinn- und Verlustrechnung nach den Vorschriften des HGB im Kern dazu dient, die periodengerechte Aufwands- und Ertragssituation zu ermitteln. Dies bedeutet, dass wir keine Einzahlungen und Auszahlungen abbilden, sondern die wirtschaftliche Verursachung betrachten. In den folgenden Jahresabschlussposten der GuV wird dies deutlich.

Erträge aus Kirchensteuern

Die weiterhin erste und auch wichtigste Position sind die Erträge aus Kirchensteuern. Diese beinhalten die Zuweisungen für das Personal der Folgedienste sowie alle Pauschalen (zum Beispiel für Seelsorge und Verwaltung, Bewirtschaftung, Dienstwohnungen, Instandhaltung der Gebäude etc.). Gegenläufig, also als negativer Ertrag, werden anzurechnende Einnahmen verbucht. Ebenso werden Rückforderungen aus zu viel gezahlten Zuweisungen behandelt. Diese korrigieren die Zuweisungshöhe des Postens entsprechend.

Künftig neu im ersten Posten ist die Verbuchung von Bauzuschüssen. Hier wird zwischen Instandhaltungsmaßnahmen, also Reparaturen, und zwischen aktivierungspflichtigen Baumaßnahmen, beispielsweise Herstellungskosten, unterschieden.

1. Zuschüsse für Instandhaltungsmaßnahmen werden zum Zeitpunkt des Anspruches erfasst, also mit Zugang des Bescheids. Auf den Zahlungseingang kommt es nicht an.
2. Für Baumaßnahmen, die aktivierungspflichtig sind, werden die Zuschüsse erst einmal passiviert und nicht als Ertrag ausgewiesen. Erst mit Fertigstellung der Baumaßnahme werden die Zuschüsse rätierlich aufgelöst.

Ein Beispiel dazu:

Ein neues Pfarrheim wird errichtet und soll EUR 1 Million kosten. Der Zuschuss des Erzbistums Köln beträgt 70 Prozent, also TEUR 700.

Mit Eingang des Bescheids über den Anspruch auf TEUR 700 wird dieser als Forderung gegen das Erzbistum Köln erfasst und gleichzeitig passiviert. Eine Ertragswirksamkeit entsteht nicht. Unter dem Posten Zuweisungen und Zuschüsse des Erzbistums Köln ist keine Buchung ersichtlich.

Wenn nun die Baumaßnahme fertiggestellt und im Sachanlagevermögen aktiviert wurde, wird das Pfarrheim mit den Baukosten von EUR 1 Million über die Laufzeit (33 Jahre) abgeschrieben. Es ergibt sich ein jährlicher Abschreibungsbedarf von EUR 30.300.

Die erhaltenen Zuschüsse, im Sonderposten passiviert, werden nun ebenso über die Nutzungsdauer von 33 Jahren ertragswirksam mit jährlich EUR 21.200 aufgelöst. Dieser Betrag wird jetzt regelmäßig in dem Posten „Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen des Erzbistums Köln“ ausgewiesen, bis die Zuschüsse aufgebraucht sind. Hier wird deutlich, dass Einzahlungen und Erträge auseinanderfallen, so wie es auch bei Aufwendungen durch Abschreibungen und Auszahlungen von Baurechnungen der Fall ist.

Zielsetzung des Handelsrechts ist die periodengerechte Darstellung. Denn das neue Pfarrheim wird schließlich über einen langen Zeitraum genutzt. Durch die periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen können die exakten Kosten pro Jahr ermittelt werden.

Umsatzerlöse

Kommen wir im Folgenden zur zweiten Position der GuV, den Umsatzerlösen. Diese Position beinhaltet alle Tätigkeiten einer Kirchengemeinde, die auf dem Prinzip „Leistungsaustausch“ beruhen. Also alle Geschäftsvorfälle, für deren angebotene Leistung eine Kirchengemeinde Geld von Dritten erhält, werden hierunter verbucht. Das können recht unterschiedliche Sachverhalte sein, um nur einige Beispiele zu nennen:

- Erträge aus Vermietung und Verpachtung inklusive Mietnebenkosten
- Erträge aus Bücherverleih und -verkäufen
- Erträge aus Veranstaltungen, zum Beispiel Basare, Pfarrfeste, Karnevalssitzungen
- Opferkerzenverkauf
- Zuschüsse von Kommunen und Kreisen zu sozialen Dienstleistungen
- Teilnehmergebühren
- Erstkommunionpaket
- ...

Die Liste kann sicher noch umfangreich ergänzt werden. Wie Sie bereits bemerkt haben, beinhaltet diese Position alle potenziell umsatzsteuerpflichtigen Sachverhalte. Deshalb nutzen Sie den Hinweis als Gedankenstütze bei der Bearbeitung der Checkliste für § 2b UstG (siehe nächster Beitrag).

Sonstige Erträge

Zuletzt und an dritter Stelle folgt in den operativen Erträgen der Posten der „Sonstigen Erträge“. Dieser stellt einen sogenannten Auffangposten dar. Hierunter finden Sie alles Operative, was nicht zu den ersten beiden Posten zählt.

Das sind im Regelfall Sachverhalte, die ohne Gegenleistung von Dritten an die Kirchengemeinde fließen. Häufig findet man hier:

- Verschiedene Kollekten, die bei der Kirchengemeinde verbleiben (nicht weiterreichende Kollekten wie Adveniat etc.)
- Spenden
- Erbschaften
- Versicherungserstattungen
- Auflösungen von Rückstellungen oder anderen Passivposten
-

Zinserträge und Erträge aus Wertpapieren etc. zählen nicht zu den operativen Erträgen.

Operative Aufwendungen in der GuV

In diesem Beitrag möchten wir die Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) fortsetzen. Die sogenannten operativen Erträge haben wir bereits dargestellt, nun folgen die dazugehörigen Aufwendungen. Und damit sind wir mitten im Kerngeschäft der Kirche vor Ort. Denn hier wird erfasst und abgebildet, wie die erhaltenen Mittel konkret eingesetzt werden. Denn Sach- und Personalaufwendungen sind im Regelfall Aufwendungen für pastorale Zwecke, Seelsorge und das Leben in der Kirchengemeinde mit allen seinen Facetten. Diese werden in drei Posten dargestellt:

- Personalaufwendungen,
- Abschreibungen sowie
- sonstige Aufwendungen.

Der Personalaufwand betrifft die direkt bei der Kirchengemeinde angestellten Mitarbeitenden. Dazu zählen im Wesentlichen die sogenannten Folgedienste (zum Beispiel Küster und Organisten) sowie Reinigungspersonal, Hausmeister und Mitarbeitende in der KiTa. Hingegen ist das Seelsorgepersonal und die Verwaltungsleitung beim Generalvikariat angestellt und wird daher nicht durch die Kirchengemeinde vergütet.

Der Posten beinhaltet alle gesetzlichen Personalaufwendungen, dazu zählen die Gehälter, die Lohnnebenkosten wie Rentenversicherung, Krankenversicherung etc. sowie die Abbildung von Jubiläumzahlungen oder nicht genommenem Urlaub. Da die handelsrechtliche Bilanzierung den periodengerechten Aufwand darstellt, werden zum Beispiel Altersteilzeitmodelle oder nicht genommener Urlaub ungeachtet ihrer Auszahlung in dem Jahr erfasst, in dem sie entstanden sind. Im Vergleich zur alten Regelung werden sich hierdurch einige Änderungen ergeben.

Der nächste Posten der operativen Aufwendungen sind die „Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen“, kurz „Abschreibungen“ genannt. Dieser Posten beinhaltet die jährlichen Abschreibungen, also die lineare Reduzierung der aktivierten Vermögensgegenstände, und stellt damit den Werteverzehr des betreffenden Postens dar – im Regelfall das Sachanlagevermögen. Es werden die planmäßigen Abschreibungen erfasst, die durch die vorgesehenen und automatisiert eingestellten gewöhnlichen Nutzungsdauern hinterlegt sind. Hier wird auch die außerplanmäßige Abschreibung erfasst. Diese entsteht, wenn beispielsweise ein KFZ mit einem Restbuchwert und einer Restnutzungsdauer von drei Jahren aufgrund eines Schadens vorzeitig stillgelegt werden muss. Der Restbuchwert wird vollständig in dem Jahr der Stilllegung abgeschrieben. Dieses kann zum Beispiel auch Immobilien betreffen, sofern eine umfangreiche Sanierung im Sinne einer Zweitherstellung durchgeführt wird und ein Restbuchwert vorliegt.

Der Posten „Abschreibungen“ wird künftig von der bisherigen Darstellung erheblich abweichen, wie wir bereits in vorherigen Beiträgen bei der Erläuterung des Anlagevermögens dargestellt haben. Nach der handelsrechtlichen Methode eröffnet sich nun die Möglichkeit zu kontrollieren, ob die Abschreibungen auch den Nutzungen und den Einnahmen innerhalb einer Periode entsprechen. Damit soll eine verbesserte Steuerung der kirchlichen Körperschaft ermöglicht werden.

Die Sonstigen Aufwendungen bilden den dritten Posten der operativen Aufwendungen und behalten im Wesentlichen Aufwendungen für Sachen und Dienstleistungen. Hierzu zählen unterschiedlichste Kategorien:

- Instandhaltungsmaßnahmen an Gebäuden
- Energiekosten
- Zuwendungen an Bedürftige
- Reinigung
- Büromaterial
- Leasinggebühren
- Mietaufwendungen
- Reisekosten
- Etc.

Eine geeignete Untergliederung in Form einer Zusammenfassung von Aufwandskategorien ist in diesem Bereich möglich und hilft der Lesbarkeit des Abschlusses. Dies kann zum Beispiel im Anhang des Jahresabschlusses dargestellt werden.

Das Finanzergebnis und seine Posten

In diesem Beitrag widmen wir uns im Rahmen der Erläuterungen zum Zahlenwerk aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) dem Finanzergebnis.

Sowohl das Umsatzkostenverfahren als auch das im kirchlichen Kontext verwendete Gesamtkostenverfahren trennen zwischen den sogenannten operativen Aufwendungen und Erträgen und denen, die aus der Finanzierung der Organisation beziehungsweise der Kirchengemeinde resultieren. Dazu zählen:

- a. Erträge aus Beteiligungen,
- b. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,
- c. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,
- d. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens sowie
- e. Zinsen und ähnliche Aufwendungen.

In der bisherigen Darstellung des kirchlichen Jahresabschlusses finden wir sämtliche Erträge nacheinander aufgelistet gefolgt von den gesamten Aufwendungen. In der Struktur ähnelt dies einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

Im Handelsrecht werden nicht sämtliche Aufwendungen und Erträge „in einen Topf geworfen“. Durch die künftige getrennte Darstellung nach HGB werden die Gemeindefinanzen informativer und transparenter. Es wird zwischen den tatsächlichen Tätigkeiten der Kirchengemeinde, dem sogenannten operativen Ergebnis, und dem Finanzergebnis, das als Unterstützungsergebnis gewertet werden kann, unterschieden.

Die Auflistung der verschiedenen Posten des Finanzergebnisses verraten schon, auf welche Quelle ihrer Entstehung sie sich beziehen. Hier ist die jeweilige Bilanzposition entscheidend.

Zu a) Sofern eine Kirchengemeinde einen Anteilsbesitz an einer Firma hält, der die Qualifikation einer Beteiligung erfüllt, werden die Ausschüttungen unter diesem GuV-Posten erfasst. Weil die Kirchengemeinden eher selten Firmenbeteiligungen halten, wird dieser Posten (a) in der Praxis von nachrangiger Bedeutung sein.

Zu b) Alle weiteren und auch in der Praxis zu erwartenden Erträge aus Wertpapieren des Anlagevermögens werden unter dem Posten (b) erfasst. Dazu zählen Zinserträge aus Wertpapieren, Dividendenerträge und vergleichbare Ausschüttungen. Diese können zum Beispiel aus Aktien, Obligationen, Pfandbriefen, Anleihen oder Anteilen an inländischen Investmentvermögen resultieren.

Zu c) Unter dem Posten der sonstigen Zinsen und ähnlichen Erträge (c) werden im wesentlichen Zinsen aus der Hingabe von Kapital ausgewiesen.

Zu d) Sofern Wertberichtigungen auf Wertpapiere des Anlage- oder des Umlaufvermögens notwendig werden sollten, sind diese unter dem Posten (d) zu erfassen.

Zu e) Abschließend werden die Zinsaufwendungen erfasst (e). Hierunter fallen die Kapitalkosten für aufgenommene Darlehen. Zusätzlich werden hier auch Verzinsungen für langfristige Rückstellungen ausgewiesen.

Die Summe aus den Aufwendungen und Erträgen dieser einzelnen Posten wird auch als Finanzergebnis bezeichnet.

Abweichungen zur bisherigen Ergebnisermittlung können insbesondere aus dem Bereich der Zinserträge resultieren. Hier ist eine periodengerechte Abgrenzung zu ermitteln, die sogenannte Zinsabgrenzung. Denn es kommt nicht auf die Zahlung der Zinsen an, sondern auf deren rechtliche Entstehung.

Folgendes Beispiel soll dies verdeutlichen:

Ein langfristiges Wertpapier ist im Jahr 01 mit einem Zinscoupon von 6 Prozent zu einem Betrag von TEUR 10 erworben worden. Der Zinstermin lautet auf den 31. März eines jeden Jahres. Bisher wurden die Zinserträge (EUR 600) bei Zahlung der Zinsen, also am 31. März des Jahres 02 erfasst. Rechtlich entstanden sind jedoch drei Viertel der Zinserträge bereits im Jahr 01 (EUR 450). Nur ein Viertel ist bis zum Zahlungszeitpunkt 31. März des Jahres 02 entstanden (EUR 150). Daher muss zur korrekten Abgrenzung eine Buchung über den abzugrenzenden Betrag erfolgen (sonstige Vermögensgegenstände EUR 450 an Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens EUR 450). Dadurch wird auch dem Jahr 01 ein periodengerechter Ertrag zugewiesen.

Die inhaltliche Erläuterung der jeweiligen Posten des Jahresabschlusses finden Sie im sogenannten Anhang.

Informationen rund um den Anhang

In diesem Beitrag zur Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) im Rahmen des Newsletters erläutern wir Ihnen heute den Anhang.

Freiwillig werden sich die Kirchengemeinden zukünftig an den Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) für kleine Kapitalgesellschaften orientieren. Für diese ist der Anhang gleichwertiger Bestandteil des Jahresabschlusses. Gemeinsam mit der Bilanz und der GuV vermittelt der Anhang ein – den tatsächlichen Verhältnissen – entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage der Kirchengemeinde. So wird den Leserinnen und Lesern das Verstehen des Jahresabschlusses deutlich erleichtert.

Aufgabe des Anhangs ist die inhaltliche Erläuterung des Jahresabschlusses mit folgenden Punkten:

1. Allgemeine Angaben zu Inhalt und Gliederung des Jahresabschlusses,
2. Angaben zum Zahlenwerk,
3. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
4. wesentliche Posten der Bilanz,
5. wesentlichen Posten der GuV und
6. sonstige Angaben.

Zu 1) Zu den allgemeinen Angaben gehören zusätzliche Angaben, wenn besondere Umstände dazu führen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht vermittelt.

Zu 2) Hinzu kommt, dass die Darstellungstetigkeit gewährleistet sein muss. Das bedeutet, dass die Form der Darstellung, insbesondere der Gliederung der Bilanz und der GuV, im Vergleich zum Vorjahresabschluss beibehalten wird. Etwaige Änderungen werden im Anhang ausgewiesen und begründet. Die Vergleichbarkeit mit dem vorhergehenden Jahresabschluss wird ebenfalls durch den Anhang garantiert. Dafür müssen Vorjahresbeträge, die mit den Zahlen des Berichtsjahres nicht vergleichbar sind, angegeben und erläutert werden. Sollten Vorjahresbeträge angepasst worden sein, sind diese nachträglichen Änderungen ebenfalls zu erklären.

Zu 3) Im Anhang werden darüber hinaus alle Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aufgeführt, die auf die Posten der Bilanz und der GuV angewandt werden. Diese können zusammengefasst zu Beginn des Anhangs dargestellt werden. Dabei sollten die Methoden möglichst analog zur Reihenfolge der Bilanz- und GuV-Posten beschrieben werden. Auch Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind hier aufzuführen und zu begründen.

Zu 4) Danach kommt die Erläuterung der Bilanz entsprechend der Reihenfolge der einzelnen Posten. Im kirchlichen Kontext werden zumeist die Posten des Anlagevermögens, der Forderungen, des Eigenkapitals sowie Sonderposten und Rückstellungen zu erläutern sein.

Zu 5) Es folgt die Erläuterung der GuV entsprechend der Reihenfolge der einzelnen Posten, sowie die Veränderung des Eigenkapitals durch Entnahmen und Zuführungen in die einzelnen Fonds und Rücklagen. Insbesondere werden unter anderem Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung aufgeführt und erläutert. Darüber hinaus bietet sich hier auch die Möglichkeit, die Zusammensetzung der einzelnen Aufwands- und Ertragsposten detailliert zu erläutern. Es können beispielsweise eventuelle Besonderheiten der Kirchensteuerzuweisungen, Erträge aus dem Pfarrfest oder getätigte Aufwendungen des Kalenderjahres (zum Beispiel im caritativen Bereich) explizit dargestellt werden.

Zu 6) Den Abschluss des Anhangs bilden die sonstigen Angaben. Das sind zum Beispiel Name und Sitz der Kirchengemeinde, die Anzahl der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die im Durchschnitt über das Jahr beschäftigt waren, oder die Nennung der gesetzlichen Vertreter/innen.

Mittels dieser Angaben kann der Kirchenvorstand zukünftig in Abstimmung mit der Regionalrendantur im Anhang inhaltliche Schwerpunkte zur Erläuterung des Jahresabschlusses setzen, um die Kirchengemeinde über den handelsrechtlichen Jahresabschluss transparent und umfassend zu informieren.