



IM DIALOG

Das Magazin für Führungskräfte in Kirchen und kirchlichen Organisationen

1-Februar 2008

Finanzen

Bedeutung und Behandlung von Immobilien im neuen kirchlichen Finanzwesen

Einführung der Doppik in den Kommunalverwaltungen - Ergebnisse einer Umfrage

Fundraising

Erfolgreiche Einwerbung von Sponsoringmitteln

Facility Management

Einsparen von Heizenergie

Personalmanagement

Führungskräfteentwicklung

Voice over IP

MPLS Multiprotocol Label Switching



Kommunikation
Es lebe die E-Mail
Korrespondenz

Reportage
Bericht über das
1. Berliner Forum
"Kirche im Wandel"

SERIE Bedeutung und Behandlung von Immobilien im neuen kirchlichen Finanzwesen

Finanzen - Von der Kameralistik zur Doppik

Teil 4: Ein Beitrag von Prof. Dr. Friedrich Vogelbusch, Dipl.-Ök. Fabian Spier und Dipl.-Ing. Falko Schneider

FINANZEN

„Kirchen sind Orte spirituellen Reichtums, die Zeugnis geben von geistlichem Leben. Sie sind auch Orte, an denen wir heute Verge- wisserung, Erneuerung der Spiri- tualität finden können. Ja, sie sind durchbetete Räume.“ (Margot Käßmann, Landesbischöfin, Hannover.

Auf die Ziele des neuen kirchlichen Finanzmanagements hat der Beitrag von Vogelbusch im 2. Heft der KVI hingewiesen. Im dritten Heft haben Antoine/Spier/Vogelbusch unter- sucht, ob eine Anlehnung der kirchlichen Rechnungswesensvor- schriften an das kommunale Eigen- betriebsrecht eine sinnvolle Vereinfachung darstellen könnte. In diesem Beitrag befassen sich die Auto- ren mit der Bedeutung und Behand- lung von Immobilien im neuen kirchlichen Finanzwesen.

Die Argumentation dieses Beitrags lässt sich übersichtsartig wie folgt darstellen: Zunächst soll die Bedeu- tung der kirchlichen Immobilien dargestellt werden (wie viel Vermö- gen gibt es, welche Grundsätze gel- ten?). Anschließend ist die traditionelle Behandlung im kamerale- ren Rechnungswesen darzustellen. Hieraus ist kritisch abzuleiten, dass i.d.R. keine Abschreibungen er- mittelt werden, so dass die laufende Planung der Einnahmen und Ausga- ben ohne Berücksichtigung des Wertverzehr des Anlagevermögens erfolgt. Es sind falsche ökonomi- sche Entscheidungen vorprogram- miert. Die Darstellung des Reinver- mögens einer kirchlichen Körper- schaft ist nicht möglich, weil das immobile Vermögen und die zuge- hörigen Lasten (unterlassene In- standhaltungen usw.) fehlen. Nicht ausgewiesen werden evtl. vorhan- dene Verbindlichkeiten (Bankdarle- hen z.B. für Wohnhäuser) sowie die latenten (Rückzahlungs-)Verpflich- tungen aus erhaltenen Investitions- zuschüssen.

Im Gegensatz dazu ist das handels- rechtliche Rechnungswesen im Be- zug auf Immobilien darzustellen.



Prof. Dr. Friedrich Vogelbusch ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Hier spielen die vollständige Er- fassung und Bewertung der Immo- bilien und der zugehörigen Passiva eine wichtige Rolle. Es ist beson- ders auf die erstmalige Aktivierung einzugehen: Für diese Fragestellung sind vom Institut der Wirtschaftsprü- fer (IDW) im Zusammenhang mit der Einführung der Doppik bei den Kommunen wertvolle Hinweise gegeben worden. Daneben sind aus grundstücksgutachtlicher Sicht zu- sätzliche strategische Empfehlung zu geben.

Hinzuweisen ist schließlich darauf, dass nach der neuen Richtlinie der EKD zum kirchlichen Rechnungs- wesen auch im Falle der erweiterten Kameralistik eine vollständige und realistische Erfassung der Immo- bilien und der zugehörigen Lasten er- folgen muss. Dort ist die Besonder- heit, dass Kirchen mit 1 EUR be- wertet werden können. Auch in diesem Fall ist allerdings für die laufende Budgetplanung sicher zu stellen, dass der Ressourcenver- brauch abgebildet wird bzw. eine Vorsorge für zukünftige Instandhal- tung getroffen wird. Dies kann über die Ermittlung eines (fiktiven) Ab- schreibungsbetrages erfolgen, so dass auch hier eine realistische Erstbewertung stattfinden sollte. Es sind darüber hinaus besondere Pos- ten der EKD-Haushaltsrichtlinie darzustellen, wie z. B. Lasten an

künftige Haushalte usw., um zu zei- gen, welche Folgen die ganze Neu- orientierung hat.

Leitbild des neuen kirchlichen Rechnungswesens für den Bereich der Immobilien ist die vollständige Darstellung der tatsächlichen Ver- mögensverhältnisse sowie die Be- reitstellung der relevanten ökonomi- schen Informationen, die die Verantwortlichen für ihre Entschei- dungen benötigen.

1. Bedeutung der kirchlichen Immobilien

Folgendes Zitat ist auf der Internet- seite „www.Kirchenfinanzen.de“ zur Bedeutung der kirchlichen Grundstücke zu finden: „Die evangelische Kirche besitzt zirka 75.000 Gebäude: knapp 27.000 Kir- chen, Kapellen und Gemeindezen- tren, 9.409 Gemeindehäuser, 5.156 Kindertagesstätten, 808 Verwal- tungsgebäude, 143 allgemeinbil- dende Schulen. Außerdem gehören ihr über 17.000 Pfarrhäuser, 6.650 sonstige Wohnhäuser, 1.320 Woh- nungen und 7.618 andere Objekte. Nahezu 25.000 Gebäude stehen un- ter Denkmalschutz. Erhaltung und Sanierung besonders der denkmal- geschützten Bauwerke verursachen erhebliche Kosten, die im Gesamt- budget der EKD jährlich mit 12,3 Prozent der Ausgaben zu Buche

schlagen. Die an dringend sanierungsbedürftigen Baudenkmalern besonders reichen östlichen Landeskirchen werden durch diese Verpflichtungen noch wesentlich stärker belastet.“ Die angegebenen Daten basieren auf einer Erhebung aus dem Jahre 1994.

Der Oberkirchenrat i.R. und Baureferent im Evangelisch-Lutherischen Landeskirchenamt Sachsens, Ulrich Böhme (Dresden), macht darauf aufmerksam, dass zunehmende Unkenntnis über das Christentum auch eine Gleichgültigkeit gegenüber der Kirche und den sakralen Gebäuden mit sich bringe, wobei aber gerade Kirchen „Juwelen im Denkmalbestand“ seien. Kirchen hatten immer die gleiche Bestimmung; sie waren „Festraum“ und bauliche Hülle für die christliche Religion und immer auch ein Kult(ur)ort. Aus diesen Gründen ist die Kirche keine Immobilie und darf nicht nach Belieben vermarktet, umgenutzt oder gar entsorgt werden. Gerade die Dorfkirche einer Ortschaft ist für die Mitglieder der ansässigen Gemeinde die wichtigste Kirche im ganzen Land.

Zur nachhaltigen Erhaltung unserer Kulturgüter sind innovative Konzepte notwendig, da oftmals die eigenen Ressourcen, der Verantwortung als Grundstückseigentümer nachzukommen, nicht ausreichen. Eigentum verpflichtet!

2. Überblick kirchliches Vermögen

Zum kirchlichen Vermögen gehören neben den hier nicht betrachteten Forderungen und den beweglichen Vermögensgegenständen (Geldvermögen, Wertpapiere, Kunstgegenständen usw.)

- Kirchen und kirchliche Gebäude
- Sonstige Immobilien
- Grund und Boden
- Orgeln und Glocken

Nach den kirchlichen Ordnungen ist das kirchliche Vermögen dem kirchlichen Dienst gewidmet und daher grundsätzlich in seiner Substanz zu erhalten, also auch für die nachfol-

genden Generationen (nicht zuletzt auch als Kulturgut), zu bewahren. "Das Vermögen der Kirche" im Sinne eines einheitlichen verfügbaren Vermögensbestandes gibt es nicht. Die evangelische Kirche besteht in Deutschland aus 23 selbstständigen Landeskirchen, zu denen insgesamt 16.000 juristisch selbstständige Kirchengemeinden gehören. Die Gemeinden haben sich - wie es in einer kirchlichen Grundordnung heißt - "um der Liebe willen" in eine gemeinsame Ordnung begeben. Kirche ist kein Konzern. So sind die Vermögen der einzelnen kirchlichen Körperschaften Einzelvermögen, die sich der Verfügungsgewalt einer zentralen Stelle entziehen.

Eine Gesamtsumme aller Vermögen und Vermögensbestandteile ist nach Auskunft der EKD nicht bekannt (Quelle: Kirchenfinanzen.de). Dies wird nicht zuletzt damit begründet, dass in der Regel kirchlichen Vermögenswerte (z. B. die Kirchengebäude und deren Ausstattung) nicht merkantil bewertet werden. Zudem sei eine seriöse Bewertung im Einzelfall schwierig: „Welchen Wert hätte ein Cranach-Altar im Aktionshaus Sotheby's? Und welchen hat er für die Kirchengemeinde?“ (Zitate ebenda).

3. Überblick kirchlicher Grundbesitz

Die ca. 16.000 Kirchengemeinden der evangelischen Kirche in Deutschland verfügen insgesamt über einen geschätzten Grundbesitz von etwa 325 Tausend Hektar. Hierbei handelt es sich im Regelfall um unbebaute Grundstücke, also um Wälder und landwirtschaftlich genutzte Flächen. In der Regel ist der kirchliche Grundbesitz seit Jahrhunderten im kirchlichen Eigentum. Teilweise geht er auf Gaben der feudalen Landesherrn (als Eigentümer allen Grundes) zur Sicherstellung der Finanzierung kirchlicher Arbeit zurück. Die Klöster haben des weiteren erhebliche Leistungen, etwa zur Urbarmachung unwirtlicher Ländereien, beigetragen. Die Klöster, Stifte und Domkapitel haben ihren Grundbe-

sitz Anfang des 19. Jahrhunderts verloren, hingegen ist der ortsübliche Grundbesitz durch die Reformation und die Säkularisation von Kirchengut infolge des Reichsdeputationshauptschlusses von 1803 nicht berührt worden. Erhalten blieb seine Zweckbestimmung.

Nach Artikel 140 Grundgesetz in Verbindung mit Artikel 138 Absatz 2 der Weimarer Reichsverfassung wird der kirchliche Grundbesitz heute verfassungsrechtlich vor staatlichen Eingriffen geschützt. Schließlich ist auch aktuell festzustellen, dass Grundstücke zum kirchlichen Grundbesitz hinzukommen, da es mitunter Zustiftungen und Erbschaften von natürlichen Personen gibt, die mit ihrer Dotation die kirchliche Arbeit langfristig fördern wollen. In den kirchlichen Ordnungen zur Vermögensbewirtschaftung sind Veräußerungen von kirchlichen Grundstücken in der Regel ausgeschlossen, weil beim Umgang mit den Grundstücken ein besonderer Respekt gegenüber dem Geberwillen erforderlich ist. Und nicht zuletzt stellen die Erträge aus einer sorgfältigen Nutzung und Bewirtschaftung auch heute noch einen wertvollen Beitrag zur Finanzierung der kirchlichen Arbeit dar (Die Erträge werden auf über Hundert Millionen Euro pro Jahr geschätzt, Quelle: ebenda).

Der Wert der Gebäude im kirchlichen Eigentum ist nur schwer abzuschätzen Dies ist zum einen darin begründet, dass im kirchlichen Bereich derzeit nicht bilanziert wird, zum anderen haben Kirchengebäude in der Regel keinen realen Handelswert, verursachen aber hohe Unterhaltskosten (die Gebäudekosten betragen im Jahr 2000 insgesamt etwa eine Milliarde Euro). Die Gesteuerungswerte, die im Laufe der Jahrhunderte getragen wurden, sind beträchtlich.

4. Behandlung kirchlicher Immobilien im traditionellen kirchlichen Finanzwesen

Das kamerale Rechnungswesen unterscheidet einen Verwaltungshaus-

halt, in dem die laufenden Einnahmen und Ausgaben veranschlagt werden, und einen Vermögenshaushalt, der das Vermögen und die Schulden der Körperschaft ausweist. Die (positive) Differenz zwischen Vermögen und Schulden wird in die Rücklagen eingestellt.

In der einfachen Buchführung liegt das Hauptaugenmerk auf der Erfassung der zahlungswirksamen Einnahmen und Ausgaben. Darüber hinaus dient das traditionelle kirchliche Finanzwesen der Bereitstellung von Budgets und dem Nachweis der Verwendung genehmigter Mittel. Hierfür wird ein Haushaltsplan aufgestellt, der die Einnahmen und Ausgaben nach Haushaltsstellen ausweist. Es gilt die oberste Regel, dass die Gesamteinnahmen so hoch sein müssen, dass die Gesamtausgaben gedeckt werden. Dementsprechend steht die Aufstellung des Verwaltungshaushaltes im Vordergrund der Haushaltsüberlegungen. Die Erfassung und Fortschreibung der Wertansätze im Vermögenshaushalt spielt in der praktischen Umsetzung nur eine geringe Bedeutung, da nicht vorgeschrieben ist, dass die Werte der Vermögensgegenstände durch planmäßige Abschreibungen fortgeschrieben werden. Der Vermögens- und der Verwaltungshaushalt ist nicht durch ein Buchungssystem (wie bei der Doppik) miteinander verknüpft.

Im kameralen Vermögenshaushalt werden darüber hinaus keine Sonderposten für erhaltene Investitionszuschüsse gebildet. Zur Rolle dieser Posten wird auf die weiter unten wiedergegebene Darstellung im handelsrechtlichen Bereich verwiesen.

5. Bilanzierung, Bewertung und Ausweis von Grundstücken im handelsrechtlichen Rechnungswesen

Der im Entwurf vorliegende Standard des Instituts der Wirtschaftsprüfer vom 30. Oktober 2001 zur Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (IDW

ERS ÖFA 1) enthält wichtige Hinweise und Erläuterungen, die auch für die erstmalige Aktivierung kirchlicher Immobilien genutzt werden können.

Für die handelsrechtliche Bilanzierung sind folgende Regelungen maßgeblich:

a. Welche Gegenstände gehören zum Anlagevermögen?

Zum Anlagevermögen gehören alle Gegenstände, die am Abschlussstichtag dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen, z.B. Grundstücke, Bauten, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung und Finanzanlagen (§ 247 Abs. 2 HGB).

b. Ausweis des Anlagevermögens in der handelsrechtlichen Bilanz

Nach § 266 Abs. 2 A HGB werden folgende Bilanzposten unterschieden:

- Immaterielle Vermögensgegenstände
- Sachanlagen
- Finanzanlagen

Neben der Bilanz ist für Kapitalgesellschaften der sog. Anlagenspiegel ein Instrument zur weiteren Aufgliederung der zum Jahresende ausgewiesenen Bilanzwerte vorgeschrieben: Es werden die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die bis zum Bilanzstichtag kumulierten Abschreibungen, die Umbuchungen (Zu- und Abgänge) und die Abschreibungen des Geschäftsjahres zusätzlich zu den Bilanzwerten zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres gezeigt. Auf der Basis dieser Information kann beispielsweise der durchschnittliche Abnutzungsgrad als Kennziffer berechnet werden, wengleich z.B. denkmalgeschützten Gebäuden eine unendliche Nutzungsdauer unterstellt wird.

c. Bewertung des Anlagevermögens

Die Bewertung des Anlagevermögens erfolgt zunächst (bei erstmaliger Aktivierung) nach dem sog.

Anschaffungskostenwertprinzip (bei Bauten nach dem Herstellungskostenprinzip), danach nach dem gemilderten Niederstwertprinzip. Das Anschaffungskostenprinzip besagt, dass ein Gegenstand nur mit den tatsächlichen Erwerbskosten angesetzt werden kann. In der Folgezeit der Nutzung sind die Erstaktivierungswerte um planmäßige Abschreibungen zu vermindern (§ 253 Abs. 1 und 2 HGB). Nach dem gemilderten Niederstwertprinzip sind dauerhafte Wertverluste zum Bilanzstichtag durch Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert zu berücksichtigen. Nur vorübergehende Wertschwankungen führen dagegen noch nicht zu einem Abwertungsbedarf (vgl. § 253 Abs. 2 S. 3 HGB).

Grundstücksrechte und Grundstückslasten sind wie folgt zu bilanzieren: Erbbaurechte sind nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich nicht bilanzierungsfähige Vermögensgegenstände, es werden deshalb nur die Anschaffungsnebenkosten und falls das erworbene Grundstück bebaut wird eigene Herstellungskosten aktiviert (vgl. BFH-Urteil vom 4.6.1991, BStBl. II 1992, S. 70).

Hinsichtlich der Berücksichtigung von Instandhaltungen ist wie folgt vorzugehen:

■ Wenn ein Vermögensgegenstand durch einen Schadensfall in seiner Nutzung beeinträchtigt wird, ist eine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen (aktivische Berücksichtigung).

■ Für unterlassene Instandhaltungen ist eine Rückstellungsbildung nach § 249 Abs. 1 HGB möglich (passivische Berücksichtigung). Es handelt sich bei im Geschäftsjahr unterlassenen Instandhaltungen, die innerhalb von 3 Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt werden, um eine Pflichtrückstellung nach § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB und bei Instandhaltungen, die innerhalb von 12 Monaten nachgeholt werden, um eine Wahlrückstellung (§ 249 Abs. 1 S. 3 HGB).

Weiter auf der nächsten Seite.



■ Nach kirchlichen Vorstellungen - hier sind die Landeskirchen frei darin, von den Grundsätzen des HGB abzuweichen - ist die aktuelle Vorstellung, den Instandhaltungsbedarf im Rahmen der Eröffnungsbilanz nicht von den Vermögenswerten abzuziehen, sondern diesen passivisch z.B. als Rückstellung auszuweisen, auch wenn die Nachholung nicht wie handelsrechtlich in einem engen Zeitrahmen erfolgt. Hintergrund sind Überlegungen zum Haushaltsausgleich, denn niedrige Vermögenswerte bedeuten niedrige Abschreibungen, die im Rahmen der Gebäudeunterhaltung als finanzielle Mittel für zukünftige Investitionen vorgehalten werden sollen. Mit einer Abwertung des Vermögensbestandes würden diejenigen „belohnt“, deren Vermögen in den letzten Jahren nicht instand gehalten wurde.

Für die bilanzielle Behandlung von Investitionszuschüssen gilt folgendes: Diese Sonderposten stellen den Gegenwert der erhaltenen Zuschüsse von dritter Seite dar. Sie werden planmäßig spiegelbildlich zu den Abschreibungen über die Nutzungsdauer verteilt und geben die latent vorhandene Rückzahlungsverpflichtung wieder, wenn der geförderte Vermögensgegenstand nicht entsprechend den Bestimmungen des Zuwendungsbescheides verwendet wird.

6. Vorgaben der EKD-Haushaltsrichtlinie zur Darstellung kirchlicher Immobilien

Die im Jahre 2006 beschlossene EKD Haushaltsrichtlinie sieht vor, den vollständigen Ressourcenverbrauch abzubilden, damit zielorientierte Entscheidungen über die Verwendung der kirchlichen Mitteln getroffen werden können. Kernpunkt der Realisierung des Ressourcenverbrauchskonzeptes ist die vollständige Erfassung und Bewertung des kirchlichen Vermögens und der Schulden. Zu diesem Zweck ist z. B. die Kameralistik durch die Anwendung der Sollbuchführung und der Verbundrechnung konzeptionell zu erweitern. Auf dieser Grundlage sollen Kirchen künftig

genauso Abschreibungen zur Finanzierung der Bauunterhaltung und Rückstellungen für ihre Versorgungslasten berücksichtigen, wie das z. B. in der Wirtschaft selbstverständlich ist. In der klassischen Kameralistik ist das nicht der Fall. So wird in der Regel z.B. der Wertverzehr durch Abnutzung („Abschreibung“) nicht deutlich, hat aber erhebliche Auswirkungen auf den Bestand des kirchlichen Vermögens. Hierzu kann auf das Beispiel aus einer der Pilotkirchengemeinden verwiesen werden, bei der der Kirchenvorstand sich von einer Immobilie getrennt hat, als deutlich wurde, welche tatsächlichen Gesamtkosten er sich mit der Immobilie („Totes Kapital“, hohe Fixkosten, insbes. wenn man die Abschreibungen und unterlassenen Instandhaltungen mitberücksichtigt) aufhalst.

Die vollständige Erfassung und Darstellung der Ressourcenverbräuche erlaubt eine Gesamtdarstellung des kirchlichen Vermögens (konsolidierte Bilanz). Neben dem unzweifelhaft auszuweisenden Aktivvermögen sind aber auch die jährlichen Verbräuche (z. B. Abschreibungen) und die Verpflichtungen (z. B. Betriebsmittelrücklage, Instandsetzungsrücklage, -rückstellung, Pensionsrückstellung) zu zeigen.

In der neuen Haushaltsrichtlinie der EKD ist vorgesehen, dass das mobile und immobile Vermögen zur Gänze erfasst, bewertet und ausgewiesen wird. Entscheidungserheblich wird im laufenden Betrieb, d.h. den Haushaltsberatungen der kirchlichen Gremien sein, dass Abschreibungen, dies ist der Wertverzehr des über mehrere Perioden nutzbaren Anlagevermögens, zu berücksichtigen sein werden, die im Sinne einer nachhaltigen Ressourcenbewirtschaftung „erwirtschaftet“ werden und als liquide Mittel vorhanden sein müssen, um hieraus laufende und zukünftige Instandhaltungsmaßnahmen bzw. Investitionen zu finanzieren. Beispielsweise ergeben sich diese Konsequenzen des Neuen kirchlichen Finanzwesens (NKF) der EKIR für

die Betriebsführung aus der Vorgabe, einen festen %-Satz des Feuerversicherungswertes (Bewertungsgrundlage für Immobilien) als Instandhaltung laufend zu veranschlagen. Darüber hinaus ist in der Vermögensaufstellung/Bilanz auszuweisen, wenn Instandhaltungsrückstände festzustellen sind.

Das kirchliche Vermögen dient der nachhaltigen Finanzierung der kirchlichen Arbeit. Damit es diese Funktion erfüllen kann, ist es in seinem Bestand und Wert grundsätzlich zu erhalten. Dazu muss der mit seiner Nutzung verbundene Ressourcenverbrauch fortlaufend erwirtschaftet werden. Als Besonderheit bei kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts ist ähnlich wie bei kommunalen Haushalten bzw. Haushalten der Bundesländer zu beachten, dass durch Haushaltsplanung im vorneherein zu zeigen ist, wofür kirchliche Mittel gebraucht werden. Synoden bzw. Gemeinderäte oder Kirchen (kreis)vorstände als oberste Beschlussgremien werden dezidiert in die Haushaltsentscheidungen eingebunden. Die Umsetzung der Haushaltsbeschlüsse liegt bei den ausführenden (landes)kirchlichen Stellen.

Bei der bislang im öffentlichen Rechnungswesen vorherrschenden Kameralistik handelt es sich um eine reine Einnahmen-/Ausgabenrechnung, die weder die Schulden, noch das Vermögen und deren Veränderung erkennen lässt. Dies wirkt sich besonders bei den Pensions- und Bauunterhaltungslasten aus, die oft erst viele Jahre nach ihrer Entstehung zu haushaltswirksamen Zahlungsverpflichtungen führen. Um diese erfüllen zu können, ist es von Vorteil, wenn dafür periodengerecht die erforderlichen Rücklagen und Rückstellungen erwirtschaftet wurden und für eine objektive Steuerung objektscharf abgebildet werden können. Hierin ist der entscheidende Unterschied zur kameralen Rücklagenbewirtschaftung zu sehen.

Es bleibt festzuhalten, dass nach der EKD-Haushaltsrichtlinie für beide

Rechnungsstile (kameraler und doppischer Rechnungsstil) eine erstmalige Aktivierung aller kirchlichen Immobilien erforderlich ist. Auch wenn für kirchlich genutzte Gebäude die Bewertung mit 1 EUR möglich ist, ist für diese Gebäude trotzdem ein Wert für den jährlich anfallenden Ressourcenverbrauch (Abschreibung) zu ermitteln, in dessen Höhe eine finanzgedeckte Rücklage oder Rückstellung zu bedienen ist. Die über den Grundsatz des Haushaltsausgleichs sich neu ergebenden Zwang, neben den geldgleich abfließenden Ausgaben auch die Abschreibungen zu verdienen, wird zu erheblichen Veränderungen in den Entscheidungen führen.

7. Praktische Hinweise für die erstmalige Aktivierung von Immobilien

Für die erstmals zu erstellende Eröffnungsbilanz gelten die Grundsätze für die Gliederung der Bilanz

(s.o.) entsprechend. Bei der erstmaligen Bewertung sind die Vermögensgegenstände zu Zeitwerten anzusetzen (vgl. IDW ERS ÖFA 1 Tz. 19). Damit wird die Anschaffung oder Herstellung der Vermögensgegenstände zu dem Zeitpunkt fingiert, zu dem erstmals die Grundsätze der EKD-Haushaltsrichtlinie (bzw. der landeskirchlichen Regelung, die dieses Richtlinie umsetzt) angewendet werden.

Für schon seit Jahrzehnten im Eigentum befindliche Immobilien ist es schwierig, die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu ermitteln. Folgende Hinweise gibt das Institut der Wirtschaftsprüfer zur Ableitung des Zeitwertes, wenn keine zeitnah vereinbarten Kaufpreise bzw. kurz zuvor erbaute Neubauten vorhanden sind:

■ bei Gegenständen, die nachhaltig Einnahmeüberschüsse erbringen (z.B. Mietshaus, Pfarrwohnung

usw.) ist der Zeitwert aus dem Barwert der zu erwartenden Cashflows zu ermitteln.

■ in anderen Fällen ist nach dem Grundsatz der Rekonstruktion ein Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungswert anzusetzen.

Darüber hinaus sind folgende Hinweise zu einzelnen Bilanzposten zu geben:

Folgende Bewertungsgrundsätze gelten für das Grundvermögen (vgl. Tz. 22 des genannten IDW-Standards) Für die Ermittlung der Zeitwerte von Gegenständen des Grundvermögens in der Eröffnungsbilanz kann auf die Wertbegriffe und Bewertungsmaßstäbe des öffentlichen Baurechts (insbesondere Wertermittlungsverordnung; WertV) zurückgegriffen werden, das differenzierte Verfahren zur Ermittlung von Verkehrswerten bereithält. Je nach Art des Vermögensgegenstandes kommt der Verkehrs-

Weiter auf der nächsten Seite.



Lösungen für kirchliche Verwaltungen



Stiftung Kirchliches Rechenzentrum Südwestdeutschland

Junkersring 10
76344 Eggenstein-Leopoldshafen
Tel: +49 (0)7 21-70 86-0
Mail: verwaltung@krz-swd.de

www.krz-swd.de

KRZ.Kirche/RW



Rechnungswesen

Haushaltsmanagement

Controlling

Finanz- und Anlagenbuchhaltung

Fundraising

wert gemäß § 194 BauGB i.V.m. § 7 WertV als ein nach Vergleichswertverfahren, Ertragswertverfahren oder Sachwertverfahren ggf. auch in Kombination dieser Verfahren ermittelter Wert in Betracht.

Die Anwendung des Baurechts auf die öffentlich genutzten Vermögensgegenstände, bei denen häufig infolge des nicht vorhandenen gewöhnlichen Geschäftsverkehrs kein Verkehrswert i.S.d. § 194 BauGB ermittelt werden kann, ist jedoch im Einzelfall differenziert zu prüfen. Außerdem sind Fälle denkbar, in denen individuelle Besonderheiten (Nutzungszusammenhang, Nutzungsbeschränkungen usw.) zu Abweichungen von den baurechtlichen Wertansätzen führen müssen. Grund und Boden (Tz 23) wird grundsätzlich nach dem Vergleichswertverfahren bewertet. Dabei wird auf Kaufpreise vergleichbarer Grundstücke und/oder geeignete Bodenrichtwerte zurückgegriffen. Besondere wertbeeinflussende Faktoren sind durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen (bei Abweichungen von den typischen Vergleichsobjekten hinsichtlich Nutzungsart und -umfang, Entwicklungszustand, Grundstücksgröße und -zuschnitt usw.).

(Tz. 24) Für bebaute Grundstücke, deren Sachwert sich aus dem Bodenwert und dem Wert der baulichen und sonstigen Anlagen zusammensetzt, kann für den Bodenwert die Möglichkeit einer abweichenden baulichen Nutzung durch Anwendung von Umrechnungskoeffizienten oder Vergleichsfaktoren (§§ 10, 12 WertV) berücksichtigt werden.

(Tz 25) Besonderheiten gelten für die Bewertung der folgenden Grundstücksflächen, die nicht in den Geltungsbereich der Baunutzungsverordnung fallen, sondern vorrangig Infrastrukturvermögen bzw. Vermögen in Gemeingebrauch umfassen:

■ Bewirtschaftete Forst- und Grünflächen: Die Wertermittlung für bewirtschaftete Forst- und Grünflächen stützt sich auf die ertrags-

wertorientierten Regelungen der Wertermittlung von Grundstücken der Land- und Forstwirtschaft (Grundsätzlich hierzu: Entschädigungsrichtlinien Landwirtschaft (LandR 78) bzw. Grundsätzlich hier: Waldwertermittlungsrichtlinien (WaldR 99); sie sind insbesondere auf Waldflächen anzuwenden, die vom Bund im Rahmen der ihm obliegenden Aufgaben zu beschaffen oder zu veräußern sind. Gemäß Ziff. 3.2 Satz 3-7 WaldR ist für größere Forstflächen regelmäßig eine ertragsorientierte Gesamtwertermittlung vorgesehen).

■ Parks und Grünanlagen sowie nicht erwerbswirtschaftlich genutzte Waldflächen: Für die Bewertung von Parks, Grünanlagen und nicht erwerbswirtschaftlich genutzten Waldflächen kommt höchstens der Ansatz des auch sonst in vergleichbaren Lagen angesetzten Bodenpreises der jeweiligen Gebietskörperschaft in Betracht; wegen des Ausschlusses der wirtschaftlichen Nutzung können Abschläge geboten sein.

Teilweise weichen die Rahmenrichtlinien der EKD von den IDW ERS ÖFA ab. Es wird z. B. vorausgesetzt, dass innerhalb einer Landeskirche ein einheitlicher Bewertungsmaßstab z. B. bei der Gebäudebewertung (Ertragswertverfahren oder Sachwertverfahren) angewandt wird. Die Erstbewertung der Immobilien ist bei der Einführung des Neuen kirchlichen Finanzwesens eine der großen Vorbereitungsarbeiten, die nicht unterschätzt werden darf. Andererseits sollten die Landeskirchen bei der

Erstbewertung umfangreiche Vereinfachungsregeln nutzen, um den Aufwand leistbar zu gestalten. Hier kann auf umfangreiche Vorarbeiten von Kommunen sowie der EKD und einzelner Landeskirchen zurückgegriffen werden, die z. T. differenzierte Schemata zur Bewertung von Grund und Boden und Gebäuden erarbeitet haben.

8. Strategische Entscheidungen im Zusammenhang mit der erstmaligen Aktivierung von Immobilien

Mit der Einführung der neuen Kirchlichen Finanzwesens ist der „Umsetzer“ mit der Frage konfrontiert, wie ermittle ich z.B. bezogen auf die vorliegende Umsetzungsrichtlinie aus dem Rheinland den Wert gemäß §16 Nr. 3 der Verordnung der Evangelischen Kirche im Rheinland (EKiR) zur Einführung des neuen Kirchlichen Finanzwesens (vom 25. Mai 2007, Kirchliches Amtsblatt der Evangelischen Kirche im Rheinland Nr. 7 vom 16. Juli 2007 S. 227 ff), welche Spielräume bestehen aus gutachterlicher Sicht bei der Bewertung und wie passt dies alles mit meiner Betriebswirtschaft zusammen. Die künftigen Abschreibungen müssen jedes Jahr erneut „verdient“ werden. Unter diesem Blickwinkel können zu hoch ausgewiesene Vermögensgegenstände des unbeweglichen Anlagevermögens zu unliebsamen Folgen führen, indem alsbald Verluste entstehen. Andererseits ist bei zu niedrigem Ausweis der Vermögensgegenstände eine Bonitätsabstufung zu erwarten und die Einrichtung eines nachhaltigen Gebäu-

Beispiel für eine Regelung (§16 der Verordnung der EkiR zur Einführung des neuen Kirchlichen Finanzwesens)

Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden gilt Folgendes:

1. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahres müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen.
2. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag grundsätzlich einzeln zu bewerten.
3. Es ist wirklichkeitsgetreu zu bewerten.
4. Aufwendungen und Erträge des Haushaltsjahres sind unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.

demanagements gefährdet. Offen ist in Teilen auch, wie sich diese Bilanzierung des Vermögens mit den bisherigen Finanzierungsströmen der Landeskirchen zu vereinbaren ist. Z.T. werden aus betriebswirtschaftlichen Steuerungsgesichtspunkten sinnvoll Finanzmittel für Bauvorhaben und Instandhaltung landeskirchlich zentral bewirtschaftet, während die Lasten des Ressourcenverbrauchs dezentral die Ergebnisse der Kirchengemeinden belasten. Hier sind Verrechnungsmethoden zu entwickeln, wie einerseits der Ressourcenverbrauch verursachungsgerecht dargestellt werden kann und eine sinnvolle finanzielle Steuerung trotzdem möglich bleibt.

Unter vorstehenden Aspekten bedarf es strategischer Entscheidungen im Rahmen der Einführung des neuen Kirchlichen Finanzwesens, da die Bewertung der Vermögensgegenstände sehr eng mit der zukünftigen Steuerung und Leistungsfähigkeit verknüpft ist.

Zusammenfassung

Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass mit der Einführung des neuen kirchlichen Finanzwesens große Herausforderungen auf Verantwortlichen des kirchlichen Rechnungswesens zu kommen.

Dabei werden mit der Erfassung und Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden/Verpflichtungen die Grundlage künftiger Jahresabschlüsse gelegt. In diesem Zusammenhang wurde herausgearbeitet, dass der gesamte Prozess der Umstellung des Rechnungswesens eine strategische Dimension hat bzw. Aufgabe darstellt, die nicht unterschätzt werden darf.

Prof. Dr. Friedrich Vogelbusch ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Geschäftsführer der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Warth & Klein sowie Honorarprofessor an der Hochschule für Soziale Arbeit

in Dresden. Als EKD-Synodaler war er unter anderem Mitglied der Unterarbeitsgruppe "Outputorientierter Haushalt" der Rats-AG.

Dipl.-Ök. Fabian Spier ist Betriebswirt und promoviert über die Entwicklung und Einführung der Doppik in Kommunalverwaltungen. Er ist mit der Umstellung der Evangelisch-lutherischen Landeskirche Hannovers auf die Doppik beauftragt. Ziel ist die Einführung der Doppik bis zum Ende des Jahres 2012.

Dipl. Ing. Falko Schneider ist Geschäftsführer der in Leipzig ansässigen GBM-Beratung mbH, deren Tätigkeitsschwerpunkte Managementberatung, Kommunalberatung und Sozialberatung sind. Gegründet wurde das Unternehmen, das in Dresden eine Niederlassung hat und bundesweit tätig ist, in 1990.



ESN
realis

Praxisgerechte Software-Lösungen für das Liegenschafts- und Immobilienmanagement

- Kaufmännische Vorgänge effizient abwickeln
- Immobilienwerte ermitteln und bilanzieren
- Wartungs- und Instandhaltungsprozesse effektiv durchführen



ESN realis GmbH
Universitätsstr. 140
44799 Bochum
Fon 0234/97133-0
Fax 0234/97133-99
info@esn-bochum.de

www.esn.de