

**Richtlinie zu § 46 bis § 56 FiVO**  
**Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden**  
**Vom 24. November 2022**

Die Kirchenleitung der Evangelischen Kirche von Westfalen hat die folgende Richtlinie beschlossen:

**I. Vorbemerkung**

1. Jede kirchliche Körperschaft hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen. Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der kirchlichen Körperschaft vermitteln.
2. Die erwähnten Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung umfassen neben den nicht kodifizierten Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auch die in der Finanzwesensverordnung (FiVO) geregelten Rechnungslegungsvorschriften. Auch die in der FiVO geregelten Vorschriften sind für die kirchlichen Körperschaften Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung.
3. Insoweit ergibt sich die folgende Reihenfolge in der Rechtsanwendung für die Aufstellung des Jahresabschlusses von kirchlichen Körperschaften:
  - a) Anwendung von Spezialnormen (z. B. Pflegebuchführungsverordnung),
  - b) in der FiVO und den Richtlinien zur FiVO geregelte Grundsätze,
  - c) nicht in der FiVO oder den Richtlinien zur FiVO kodifizierte Grundsätze,
  - d) Generalnorm (Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der kirchlichen Körperschaft).
4. Auftretende Konflikte innerhalb der Reihenfolge der Rechtsanwendung, insbesondere unter Buchstabe d, sind durch erläuternde Angaben im Anhang zu beschreiben (§ 43 FiVO).
5. Die Bilanz hat sämtliche Vermögensgegenstände als Anlage- oder Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Sonderposten, die Rückstellungen und die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten und ist entsprechend dem Schema der Bilanz (Anlage 1 zur FiVO) zu gliedern. Die Erfassung geschieht durch die Inventur, die in § 46 FiVO geregelt ist und in der Richtlinie „Bestandsaufnahme und Inventar“ erläutert wird.
6. In dieser Richtlinie werden die grundsätzlichen Regelungen zum Ansatz und zur Bewertung der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie gegebenenfalls Abweichungen von den handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften ausgeführt.
7. Da die FiVO im Wesentlichen mit den handelsrechtlichen Normen übereinstimmt, können zur weiteren Anwendung auch bestehende Kommentare, Handbücher und Handreichungen zum Handelsrecht herangezogen werden (z. B. Beck'scher Bilanzkommentar, Wirtschaftsprüfer-Handbuch, Adler/Düring/Schmaltz „Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen“).
8. Eine willkürliche Rechtsausübung entsteht hierdurch nicht, da jeder Geschäftsvorfall im Sinne der oben aufgeführten Reihenfolge zur Rechtsanwendung zu bilanzieren ist.
9. Diese Richtlinie enthält keine Regelungen zur erstmaligen Bilanzierung bei der Einführung des NKF Westfalen. Zur Bilanzierung im Rahmen von Neubildungen, Teilungen und Vereinigungen von kirchlichen Körperschaften wird auf Abschnitt V. verwiesen.

## II. Zu § 46 FiVO – Bestandsaufnahme und Inventar

Für Ausführungen zu Inventur und Inventar siehe Richtlinie zu § 46 „Bestandsaufnahme und Inventar“.

## III. Zu § 47 FiVO – Allgemeine Bilanzierungsgrundsätze

1. Nach § 47 Absatz 2 FiVO sind Vermögensgegenstände grundsätzlich in die Bilanz der rechtlichen Eigentümerin bzw. des rechtlichen Eigentümers aufzunehmen. Bei **Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum** erfolgt der Ansatz jedoch bei der wirtschaftlichen Eigentümerin bzw. beim wirtschaftlichen Eigentümer.
2. Das wirtschaftliche Eigentum an einem Vermögensgegenstand hat diejenige Person inne,
  - die die tatsächliche Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand ausübt,
  - die Gefahren und Risiken trägt,
  - die die rechtliche Eigentümerin bzw. den rechtlichen Eigentümer von der dauerhaften Nutzung (während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer) an dem Vermögensgegenstand ausschließen kann.
3. Wirtschaftliche Eigentümerin bzw. wirtschaftlicher Eigentümer ist danach, wem dauerhaft, also für die gesamte wirtschaftliche Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes, Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten an dem Vermögensgegenstand zustehen.

### a) Besonderheit bei Grund und Boden sowie Gebäuden

1. Die gewöhnliche Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes **Grund und Boden** ist unbegrenzt. Die rechtliche Eigentümerin bzw. der rechtliche Eigentümer kann daher nicht von der dauerhaften Nutzung (während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer) an dem Vermögensgegenstand ausgeschlossen werden. Die Bilanzierung des Grundes und Bodens (Grundstück) erfolgt weiterhin bei der rechtlichen Eigentümerin bzw. beim rechtlichen Eigentümer, die bzw. der den Vermögensgegenstand in ihrer bzw. seiner Bilanz ausweist, da das wirtschaftliche nicht vom rechtlichen Eigentum getrennt werden kann. Dies gilt für unbebaute und für bebaute Grundstücke.
2. **Gebäude** verfügen dagegen über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Die Verträge zur Überlassung/Nutzung können daher so gestaltet werden, dass die rechtliche Eigentümerin bzw. der rechtliche Eigentümer durch die wirtschaftliche Eigentümerin bzw. den wirtschaftlichen Eigentümer dauerhaft (wirtschaftliche Nutzungsdauer) von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand ausgeschlossen wird. **In der Folge der Trennung des rechtlichen vom wirtschaftlichen Eigentum ist der Vermögensgegenstand bei der rechtlichen Eigentümerin bzw. beim rechtlichen Eigentümer erfolgswirksam auszubuchen.** Da dieser wirtschaftliche Ausschluss voraussetzt, dass kein Herausgabeanspruch besteht oder dieser Herausgabeanspruch wirtschaftlich ohne Bedeutung ist, kann ein solcher Anspruch nicht als „Ersatz“ bilanziert werden.

### b) Bilanzierung bei der wirtschaftlichen Eigentümerin bzw. beim wirtschaftlichen Eigentümer

1. Gehört die wirtschaftliche Eigentümerin bzw. der wirtschaftliche Eigentümer zum Geltungsbereich des § 1 FiVO, sind die Vermögensgegenstände in der Bilanz der wirtschaftlichen Eigentümerin bzw. des wirtschaftlichen Eigentümers mit dem Bilanzwert anzusetzen, der dem Bilanzwert in der Bilanz der rechtlichen Eigentümerin bzw. des rechtlichen Eigentümers zum Übertragungsstichtag entspricht.

2. In gleicher Höhe hat die wirtschaftliche Eigentümerin bzw. der wirtschaftliche Eigentümer einen oder mehrere Sonderposten für erhaltene Investitionszuschüsse anzusetzen.
3. Die rechtliche Eigentümerin bzw. der rechtliche Eigentümer erfasst den Aufwand aus dem Abgang der Vermögensgegenstände in der Gewinn- und Verlustrechnung des Haushaltsjahres der Übertragung.

#### **c) Kindertageseinrichtungen**

1. Die Nutzungsüberlassung von Kindertageseinrichtungen erfüllt auch dann das Kriterium „dauerhafter Nutzungsausschluss der rechtlichen Eigentümerin bzw. des rechtlichen Eigentümers“, wenn die Überlassung zwar nicht die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Gebäudes umfasst, aber so lange gewährt wird, wie in dem Gebäude eine Kindertageseinrichtung betrieben wird.
2. Enthält die Überlassungsvereinbarung eine Kündigungsregelung, durch die eine Vertragspartei kurzfristiger als bei dauerhafter Nutzung (Abschnitt III. Buchstabe a Textziffer 2) die Überlassungsvereinbarung beenden kann, liegt keine Trennung zwischen rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum vor. Die Kindertageseinrichtung ist weiterhin bei der rechtlichen Eigentümerin bzw. beim rechtlichen Eigentümer zu bilanzieren.

#### **d) Posten, die nach der VwO.d gebildet worden sind**

1. Die bestehenden Nutzungsüberlassungen sind anhand der Ausführungen in diesem Abschnitt zu überprüfen. Liegen die Voraussetzungen zur Trennung des rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums nicht vor, ist entweder die Vereinbarung zur Nutzungsüberlassung oder die Bilanzierung des Vermögensgegenstandes anzupassen.
2. Liegen die Voraussetzungen zur Trennung des rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums dagegen vor oder werden diese geschaffen, sind in der Bilanz der rechtlichen Eigentümerin bzw. des rechtlichen Eigentümers der Posten für das Gebäude und der nach der VwO.d gebildete Sonderposten in gleicher Höhe auszubuchen (erfolgsunwirksame Auflösung). Die wirtschaftliche Eigentümerin bzw. der wirtschaftliche Eigentümer gliedert das bisher als Nutzungsrecht bilanzierte „Gebäude“ in die Position Aktiva A. II. 1. „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“ als „Bau auf fremden Grundstücken“ um.

#### **e) Unselbstständige Einrichtungen mit einem eigenen Haushalt**

1. Bei der Zuordnung von Vermögensgegenständen und Schulden zwischen einer unselbstständigen Einrichtung mit einem eigenen Haushalt und der Trägerkörperschaft ist dieser Grundsatz nicht anzuwenden. Es liegt keine Trennung des rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums vor. Unabhängig von vorliegenden Nutzungsvereinbarungen oder sonstigen schriftlichen Regelungen sind alle Vermögensgegenstände (inklusive Grund und Boden) und Schulden nach dem sachlichen Zusammenhang zuzuordnen.
2. Zu weiteren Ausführungen siehe Abschnitt VI., Unterabschnitt H.

#### Übergang von der VwO.d zur FiVO

3. Umbuchungen und Umgliederungen nach den vorstehenden Ausführungen sind im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2023 (Kindertageseinrichtungen zum 31. Juli 2024) vorzunehmen. Sind Vertragsanpassungen eingeleitet (Beschlüsse, Anpassungen im Entwurf), aber zum Aufstellungszeitpunkt noch nicht umgesetzt, richtet sich die Bilanzierung nach den vorgesehenen Anpassungen. Im Jahresabschluss zum

31. Dezember 2024 (Kindertageseinrichtungen zum 31. Juli 2025) ist streng nach den gültigen Vereinbarungen zur Nutzungsüberlassung zu bilanzieren.

#### **IV. Zu § 48 FiVO – Allgemeine Bewertungsgrundsätze**

Zurzeit nicht besetzt.

#### **V. Zu § 49 FiVO – Umwandlung von kirchlichen Körperschaften**

1. Werden kirchliche Körperschaften durch Umwandlung neu gebildet, geteilt oder vereinigt, ist entweder eine Eröffnungsbilanz (Umwandlung mit Entstehung neuer Rechtsträger) zu erstellen oder die betroffenen Vermögensgegenstände, Schulden und Abgrenzungsposten sind als laufende Geschäftsvorfälle aus einem bestehenden, übertragenden Rechtsträger auszubuchen und in einen bestehenden, aufnehmenden Rechtsträger (Umwandlung durch Aufnahme) einzubuchen.
2. Die beteiligten kirchlichen Körperschaften haben zum Umwandlungsstichtag eine Schlussbilanz aufstellen. Die in der Schlussbilanz enthaltenen Werte für die übertragenden Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sind beim aufnehmenden Rechtsträger dem Grunde und der Höhe nach fortzuführen.
3. Außer in den Fällen der Neubildung und der Beendigung eines an der Umwandlung beteiligten Rechtsträgers ist die Differenz zwischen den übertragenen Vermögenswerten und Schulden unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzungsposten erfolgswirksam als Aufwand oder Ertrag zu erfassen.
4. Wird eine kirchliche Körperschaft ohne die Beteiligung bestehender kirchlicher Körperschaften neu gegründet, richten sich der Ansatz und die Bewertung des Vermögens und der Schulden in der Eröffnungsbilanz nach den Regelungen der § 46 bis § 56 FiVO. Dies gilt auch für die Übertragung einzelner Vermögensgegenstände und Schulden. Vereinfachend kann hier eine Buchwertfortführung angenommen werden, sofern nichts anderes vereinbart wird oder die Umstände dagegensprechen.

#### **VI. Zu § 50 FiVO – Wertansätze für Vermögensgegenstände und Schulden**

1. Entsprechend den nach § 50 FiVO anzuwendenden Wertansätzen werden Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Schulden mit dem Erfüllungsbetrag (Verbindlichkeiten) oder dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (Rückstellungen) bewertet.
2. In den nachfolgenden Unterabschnitten werden die wesentlichen Posten der Bilanz dem Grund (Was ist zu bilanzieren?) und der Höhe (Mit welchem Wert ist der Vermögensgegenstand oder die Schuld zu bilanzieren?) nach erläutert.

##### **A. Anschaffungs- und Herstellungskosten**

1. Die Definition der Anschaffungskosten im § 50 Absatz 2 FiVO entspricht der Definition des § 255 Absatz 1 HGB.
2. Der Begriff der Herstellungskosten nach § 50 Absatz 3 FiVO umfasst die Einzelkosten (Materialkosten, Fertigungskosten und Sonderkosten der Fertigungskosten) und entspricht insoweit der Definition des § 255 Absatz 2 Satz 1 und Satz 2, 1. Halbsatz HGB. Nach § 50 Absatz 4 FiVO sind die weiteren Bestandteile der handelsrechtlichen Herstellungskosten für die Bemessung der Herstellungskosten nach der FiVO nicht zu berücksichtigen (Einbeziehungsverbot).

## **B. Festwerte**

1. Abweichend vom Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung können für Vermögensgegenstände des beweglichen Sachanlagevermögens, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist, zur Vereinfachung Festwerte gebildet werden, sofern der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel alle vier Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme und vor der erstmaligen Bildung von Festwerten eine körperliche Inventur durchzuführen. Zugänge von Vermögensgegenständen zu einem Festwert werden unmittelbar als Aufwand verbucht.
2. Eine Sachgesamtheit darf nur dann bilanziert werden, wenn die einzelnen in dieser Gesamtheit enthaltenen Vermögensgegenstände
  - nicht einzeln nutzbar sind,
  - nach der Verkehrsanschauung eine Einheit bilden,
  - technisch oder wirtschaftlich fest miteinander verbunden sind und
  - in engem einheitlichen Funktions- und Nutzungszusammenhang stehen.

Computer werden nicht zusammen mit den Peripheriegeräten als eine Sachgesamtheit behandelt. Mehrere Gegenstände können nur dann zu einem einheitlichen Vermögensgegenstand zusammengefasst werden, wenn die einzelnen Teile nach ihrer Verbindung ihre Eigenständigkeit verlieren würden. Das ist gerade bei einem Computer bzw. der Maus, dem Monitor oder dem Drucker nicht der Fall, auch wenn der Computer zusammen mit Peripheriegeräten gekauft wurde und genutzt wird. Möbelstücke sind grundsätzlich einzeln nutzbare Vermögensgegenstände und daher nicht in einer Sachgesamtheit zusammenfassbar. Werden die Möbelstücke nach Zahl, Art und Stil oder anderen Merkmalen zu einem einheitlichen Ganzen vereinigt, entsteht wirtschaftlich etwas anderes, was als Sachgesamtheit bilanziert werden kann.

## **C. Immaterielle Vermögensgegenstände**

1. Immaterielle Vermögensgegenstände sind Rechte und Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen für die kirchliche Körperschaft, zu deren Erlangung Aufwendungen aus einem Kauf- oder Tauschvorgang entstanden sein müssen. Die immateriellen Vermögensgegenstände müssen bewertungsfähig sein (Konzessionen, Lizenzen, EDV-Software, Urheberrechte oder ähnliche Vermögensgegenstände). Davon abweichend dürfen selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden. Hierzu gehören selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände.
2. Grunddienstbarkeiten, das Nießbrauchsrecht und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, die nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewähren, sind als immaterielle Vermögensgegenstände anzusetzen, wenn die kirchliche Körperschaft dafür ein Entgelt gezahlt hat. Die grundstücksgleichen Rechte (z. B. Erbbaurechte, Teil-/Miteigentum, Dauernutzungsrechte) gehören dagegen zum unbeweglichen Anlagevermögen.
3. Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände sind in diesem Bilanzbereich anzusetzen und nicht unter den erhaltenen Anzahlungen für Sachanlagen zu erfassen.
4. Für die Bewertung der immateriellen Vermögenswerte sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 50 Absatz 2 und 3 FiVO maßgeblich.

5. Die Fortschreibung erfolgt vermindert um die planmäßigen Abschreibungen auf Basis der nach der Richtlinie zu § 51 Absatz 3 FiVO „Tabelle über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagevermögen“ festgelegten Nutzungsdauer.

#### **D. Grund und Boden**

1. Der Grund und Boden ist getrennt von den Gebäuden oder sonstigen Aufbauten zu bilanzieren. Dies gilt für unbebaute und bebaute Grundstücke.
2. Der Bewertungsgegenstand „Grund und Boden“ entspricht dabei grundsätzlich dem Flurstück. Bei wirtschaftlicher Betrachtung (wirtschaftliche Einheit) können mehrere Flurstücke zusammengefasst oder einzelne Flurstücke aufgeteilt werden.
3. Die Einräumung eines Erbbaurechts ändert den Bilanzansatz des Grundes und Bodens nicht (siehe Abschnitt III.).
4. Zur Bilanzierung von Grund und Boden bei der Verwendung durch eine unselbstständige Einrichtung siehe Abschnitt III. Buchstabe e.
5. Waldflächen und Aufwuchs sind gemeinsam zu bewerten. Bestandsveränderungen im Bewuchs sind außer Acht zu lassen.
6. Grund und Boden ist mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten (z. B. Kosten der Beurkundung [Notar], Eintragung ins Grundbuch oder Vermessungskosten).

#### **E. Gebäude**

Gebäude sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten und zu bilanzieren. Die Fortschreibung erfolgt vermindert um die planmäßigen Abschreibungen auf Basis der nach der Richtlinie zu § 51 Absatz 3 FiVO „Tabelle über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagevermögen“ festgelegten Nutzungsdauer.

#### **I. Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen**

1. Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden wird auf das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 18. Juli 2003 – IV C 3 – S 2211 – 94/03 verwiesen.
2. In dem Schreiben werden zunächst die Maßnahmen beschrieben, die entweder als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zu aktivieren sind. In der Abgrenzung hierzu sind Maßnahmen, die nicht als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren sind, als sofort abziehbare Aufwendungen zu behandeln.
3. Nachfolgend werden die wesentlichen Festlegungen des Schreibens des Bundesfinanzministeriums aufgeführt. Zu Einzelfragen wird ausdrücklich auf das Schreiben des Bundesfinanzministeriums und die dort aufgeführten Beispiele verwiesen.

#### **II. Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft**

1. Anschaffungskosten eines Gebäudes sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um das Gebäude zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Gebäude einzeln zugeordnet werden können, ferner die Nebenkosten und die nachträglichen Anschaffungskosten. Hinsichtlich der anschaffungsnahen

Herstellungskosten wird auf das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20. Oktober 2017 – IV C 1 – S 2171 c/09/10004: 006 verwiesen.

- **Herstellung der Funktionstüchtigkeit**

Ein Gebäude ist dann betriebsbereit, wenn es entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann. Werden im Anschluss an den Erwerb eines Gebäudes Baumaßnahmen durchgeführt, um das Gebäude zweckentsprechend nutzen zu können, sind die Aufwendungen hierfür zu aktivierende Anschaffungskosten.

- **Hebung des Standards**

Baumaßnahmen sind auch dann als Anschaffungskosten zu aktivieren, wenn sie das Gebäude auf einen höheren Standard bringen. Der Standard wird dabei an den zentralen Ausstattungsmerkmalen Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallation sowie Fenster beurteilt.

Dabei kann von einer Hebung des Standards eines Gebäudes ausgegangen werden, wenn ein Bündel von Baumaßnahmen bei mindestens drei der zentralen Ausstattungsmerkmale zu einer Erhöhung und Erweiterung des Gebrauchswertes führt.

Die Verbesserung von zwei der zentralen Ausstattungsmerkmale ist für eine Standardhebung ausreichend, wenn diese mit Baumaßnahmen zusammentreffen, die für sich genommen stets zu Herstellungskosten (z. B. Erweiterung) führen.

- **Unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Erwerb**

Wurde ein Gebäude unentgeltlich erworben, erfolgt die Bewertung mit den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten des Rechtsvorgängers. Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten werden nach den allgemeinen Regeln aktiviert. Im Falle eines teilentgeltlichen Erwerbes gilt dies im Verhältnis zum entgeltlichen Teil.

2. Bei den Ausführungen zu den Herstellungskosten nimmt das Schreiben des Bundesfinanzministeriums Bezug auf bereits im Abschnitt „Anschaffungskosten“ definierte Begriffe (z. B. wesentliche Verbesserung, Standardhebung oder drei von vier Gewerken). Herstellungskosten eines Gebäudes sind Aufwendungen für die Herstellung eines Gebäudes sowie Aufwendungen, die bei der Erweiterung oder bei über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserungen eines Gebäudes entstehen.

- **Herstellung**

Unter Herstellung eines Gebäudes wird neben dem Neubau die Wiederherstellung eines unbrauchbar gewordenen Gebäudes verstanden. Dieser Vollverschleiß liegt vor, wenn das Gebäude schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen hat.

- **Erweiterung**

Aufwendungen für Baumaßnahmen im Rahmen einer Erweiterung sind als aktivierungspflichtige Herstellungskosten zu behandeln. Eine Erweiterung umfasst:

- Aufstockung oder Anbau,
- Vergrößerung der nutzbaren Fläche (Ausbau von bisher nicht nutzbaren Gebäudeteilen, z. B. durch den Ausbau eines bisher nicht genutzten Spitzbodens),
- Vermehrung der Substanz (z. B. Einsetzen von zusätzlichen Trennwänden, Errichtung einer Außentreppe, Einbau einer Alarmanlage), soweit es sich nicht um den Ersatz vorhandener Substanz handelt.

- **Über den ursprünglichen Zustand (im Zeitpunkt der Erstherstellung) hinausgehende wesentliche Verbesserung**

Aufwendungen für Baumaßnahmen sind auch dann als Herstellungskosten zu behandeln, wenn sie zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen.

Der ursprüngliche Zustand ist dabei der Zustand im Zeitpunkt der erstmaligen Herstellung oder Anschaffung. Das Vorliegen einer wesentlichen Verbesserung setzt dabei eine Standardhebung voraus, die nach den gleichen Kriterien wie die Standardhebung im Bereich der Anschaffungskosten beurteilt wird.

- **Sanierung in Raten**

Aufwendungen für Baumaßnahmen, die für sich gesehen noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führen, werden als aktivierungspflichtige Herstellungskosten behandelt, wenn sie Teil einer Gesamtmaßnahme sind, die insgesamt zu einer Hebung des Standards führt. Die Gesamtmaßnahme kann grundsätzlich als Sanierung in Raten beurteilt werden, wenn die Maßnahmen innerhalb von fünf Jahren durchgeführt worden sind.

3. Treffen Aufwendungen für Baumaßnahmen, die als Anschaffungs- oder Herstellungskosten behandelt werden, und Aufwendungen für Baumaßnahmen, die als sofort abziehbare Aufwendungen behandelt werden, aufeinander, sind die hierauf entfallenden Aufwendungen grundsätzlich, gegebenenfalls im Wege der Schätzung, aufzuteilen (Aktivierung und sofort abziehbarere Aufwendungen). Soweit Baumaßnahmen in einem sachlichen Zusammenhang stehen, sind Aufwendungen, die teils Anschaffungs- oder Herstellungskosten und teils Erhaltungsaufwendungen darstellen, insgesamt als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu beurteilen. Ein sachlicher Zusammenhang liegt beim bautechnischen Ineinandergreifen der Baumaßnahmen vor, z. B. wenn die Erhaltungsaufwendungen eine Vorbedingung für die Baumaßnahme sind, die zu Herstellungskosten führt, oder die Erhaltungsaufwendungen durch diese Baumaßnahme veranlasst worden sind. Maßnahmen die nicht nach den vorstehenden Beschreibungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert werden können, stellen sofort abziehbare Aufwendungen dar. Dies sind z. B. folgende Einzelmaßnahmen:

- Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zu Wärme- und Schallschutzzwecken,
- Umstellung/Modernisierung einer vorhandenen Heizungsanlage,
- Ersatz eines Flachdachs durch ein Satteldach, wenn dadurch keine zusätzliche nutzbare Fläche geschaffen wird,
- Vergrößern eines vorhandenen Fensters,
- Versetzen von vorhandenen Wänden.

### **III. Sakralbauten**

1. Sakralbauten (Kirchen, Kapellen und Friedhofskapellen), die nach dem 1. Januar 2023 angeschafft oder hergestellt (Datum der Fertigstellung) werden, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bilanzieren und planmäßig auf Basis der nach der Richtlinie zu § 51 Absatz 3 FiVO „Tabelle über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagevermögen“ festgelegten Nutzungsdauer abzuschreiben.
2. Für die Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen gelten die in diesem Unterabschnitt ausgeführten Grundsätze, soweit die Baumaßnahme nach dem Stichtag der erstmaligen Eröffnungsbilanz nach dem NKFWestfalen fertiggestellt worden ist. Wurden Baumaßnahmen an Sakralbauten, die nach den Grundsätzen zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen zu aktivieren sind, im Zeitraum zwischen der erstmaligen Eröffnungsbilanz und dem 31. Dezember 2022 als Aufwand erfasst, sind diese Baumaßnahmen mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten spätestens bis zum 31. Dezember 2023 nachzuaktivieren. Die Nachaktivierung erfolgt erfolgsneutral gegen den Vermögensgrundbestand.

### **F. Mietereinbauten und -umbauten**

1. Mietereinbauten und -umbauten sind Baumaßnahmen, die die Mieterin bzw. der Mieter eines Gebäudes oder Gebäudeteils auf eigene Rechnung an dem gemieteten Gebäude oder Gebäudeteil vornehmen lässt. Dabei sind die folgenden Vermögensgegenstände zu unterscheiden:

- **Außenanlagen**

Außenanlagen gehören zum Grundstück, sind aber keine Gebäudeteile oder Betriebsvorrichtungen. Dazu gehören unter anderem Ver- und Entsorgungsleitungen, Einfriedungen wie Zäune oder Hecken, Gartenanlagen oder Fahrwege und Befestigungen.

- **Betriebsvorrichtungen**

Betriebsvorrichtungen sind alle Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage gehören und unmittelbar dem Betrieb des Gewerbes dienen. Hierzu gehören beispielsweise Lastenaufzüge oder der Spielplatz einer Kindertageseinrichtung.

- **Scheinbestandteile**

Ein Scheinbestandteil entsteht, wenn durch die Baumaßnahme der Mieterin bzw. des Mieters eine Sache zu einem vorübergehenden Zweck in das Gebäude

eingefügt wird. Der Gegenstand sollte einen nachhaltigen Zweck erfüllen, das heißt, der Vermögensgegenstand sollte nach dem Ausbau wiederverwendet werden können. Beispiel hierfür wäre die Neuordnung von Räumlichkeiten durch den Einbau von Trennwänden nach dem Baukastenprinzip, die wieder demontiert und anderweitig verwendet werden können, oder eine Einbauküche.

- **Sonstige Mietereinbauten**

Trifft keines der vorher genannten Kriterien zu, so ist zu prüfen, ob der durch die Aufwendungen entstandene unbewegliche Vermögensgegenstand als sonstiger Mietereinbau zu erfassen ist, weil die Mieterin wirtschaftliche Eigentümerin bzw. der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer des Mietereinbaus ist oder dieser den besonderen Zwecken der Mieterin bzw. des Mieters dient. Dies wäre zum Beispiel der Fall, wenn massive Trennwände zur Neuordnung von Räumlichkeiten eingebaut werden, die nicht mehr anderweitig verwendet werden können.

- **Immaterielle Vermögensgegenstände**

Entsteht durch die Aufwendungen der Mieterin bzw. des Mieters weder eine Außenanlage, ein Scheinbestandteil, eine Betriebsvorrichtung noch ein sonstiger Mietereinbau, liegt ein immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens vor. Im Unterschied zum sonstigen Mietereinbau wird die Mieterin nicht wirtschaftliche Eigentümerin bzw. der Mieter nicht wirtschaftlicher Eigentümer der durchgeführten Maßnahme, weil die angefallenen Aufwendungen keine unmittelbare sachliche Beziehung zum Nutzungszweck haben, sondern lediglich der Verbesserung der Gebäudenutzung oder Fertigstellung des Gebäudes dienen (Einbau einer Heizungsanlage). Ist eine Verrechnung mit der Miete vereinbart, so ist ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und im Laufe der Zeit aufzulösen. Andernfalls sind die Kosten als Aufwand zu verbuchen.

2. Führen die Aufwendungen der Mieterin bzw. des Mieters zu den vorgenannten Vermögensgegenständen, erfolgt deren Aktivierung in der Bilanz der Mieterin bzw. des Mieters zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Ausgenommen hiervon sind die Aufwendungen für einen immateriellen Vermögensgegenstand, die als sofort abziehbar zu berücksichtigen sind. Soweit in diesem Zusammenhang eine Verrechnung der Aufwendungen mit der Miete vereinbart wird, ist ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.
3. Die Außenanlagen auf fremden Grund und Boden und sonstige Mietereinbauten in fremden Gebäuden sind als unbewegliche Vermögensgegenstände unter der Bilanzposition „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“ zu bilanzieren. Die beweglichen Vermögensgegenstände „Scheinbestandteile“ und „Betriebsvorrichtungen“ werden unter den zutreffenden Bilanzpositionen „Sonstige Einrichtung und Ausstattung“ bzw. „Glocken, Orgeln, technische Anlagen und Maschinen“ erfasst.
4. Bei der Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten sind Abschreibungen zu berücksichtigen. Zur Bestimmung der Nutzungsdauern sind die folgenden Ausführungen zu unterscheiden.

- **Außenanlagen, Betriebsvorrichtungen und Scheinbestandteile**

Die aktivierten Anschaffungs- und Herstellungskosten sind über die volle gesetzliche Nutzungsdauer der Außenanlage, der Betriebsvorrichtung oder des Scheinbestandteils abzuschreiben. Eine gegebenenfalls kürzere Nutzungsdauer ist dann anzusetzen, wenn die voraussichtliche Mietdauer (tatsächliche Laufzeit des Vertrages unter Einbezug von Kündigungs- und Verlängerungsklauseln) bekannt und kürzer als die gesetzliche Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes ist und dieser am Ende der Mietdauer als wirtschaftlich verbraucht (inklusive des Ausschlusses einer Weiter- oder Andersnutzung) gilt.

- **Sonstige Mietereinbauten**

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten für die unbeweglichen Vermögensgegenstände „Sonstige Mietereinbauten“ werden über die Nutzungsdauer für Gebäude abgeschrieben. Eine kürzere Nutzungsdauer kann nur dann angenommen werden, wenn die voraussichtliche Mietdauer (siehe oben) bekannt und kürzer ist und der Vermögensgegenstand am Ende der Mietdauer als wirtschaftlich verbraucht gilt. Hat die Vermieterin/Überlasserin bzw. der Vermieter/Überlasser eine Verpflichtung zur Ausgleichszahlung, so gilt der Vermögensgegenstand nicht als wirtschaftlich verbraucht und wird aktiviert sowie über die gesetzliche Nutzungsdauer für Gebäude abgeschrieben.

## **G. Bewegliches Sachanlagevermögen**

1. Zu den Vermögensgegenständen des beweglichen Sachanlagevermögens gehören:
  - Glocken, Orgeln, technische Anlagen und Maschinen,
  - Kulturgüter, Kunstwerke, besondere sakrale oder liturgische Gegenstände,
  - sonstige Einrichtung und Ausstattung,
  - Fahrzeuge.
2. Glocken und Orgeln, die von der Landeskirche als Kulturgüter oder Kunstgegenstände bezeichnet wurden, sind als solche zu bilanzieren.
3. Zu den Kulturgütern, Kunstwerken, besonderen sakralen oder liturgischen Gegenständen gehören Vermögensgegenstände, deren Erhaltung auch wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Kultur und Geschichte im kirchlichen Interesse liegt. Dies sind z. B. Gemälde, Skulpturen, Antiquitäten, Sammlungen u. a. auch mit kulturhistorischer Bedeutung sowie besondere sakrale oder liturgische Gegenstände. Auch sehr alte liturgische Gegenstände gelten als solche Kunstgegenstände. Wenn die Kulturgüter oder Kunstgegenstände mit dem Gebäude fest verbunden sind, gelten sie als wesentlicher Gebäudebestandteil und sind damit nicht gesondert zu bilanzieren (z. B. Ausmalungen, Fenster, Türknopf).
4. Sind bewegliche Sachanlagevermögensgegenstände Gegenstand von Leasingverträgen, richtet sich die bilanzielle Zuordnung des Leasinggegenstandes zur Leasinggeberin bzw. zum Leasinggeber oder zur Leasingnehmerin bzw. zum Leasingnehmer danach, wer wirtschaftliche Eigentümerin bzw. wirtschaftlicher Eigentümer ist (§ 47 Absatz 2 FiVO). Zur Festlegung der bilanziellen Zuordnung eines Leasinggegenstandes sind die sogenannten Leasingerlasse der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben zur Behandlung von Leasingverträgen) anzuwenden.

5. Vermögensgegenstände des beweglichen Sachanlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten und zu bilanzieren. Die Fortschreibung erfolgt vermindert um die planmäßigen Abschreibungen auf Basis der nach der Richtlinie zu § 51 Absatz 3 FiVO „Tabelle über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagevermögen“ festgelegten Nutzungsdauer. Eine Abschreibung von Kulturgütern, Kunstwerken, besonderen sakralen oder liturgischen Gegenständen erfolgt nicht.

## **H. Sonderhaushalte**

### **I. Sondervermögen**

1. Unter dieser Bilanzposition sind organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (z. B. Friedhöfe oder Kindertageseinrichtungen) und rechtlich unselbstständige Stiftungen des öffentlichen Rechts, soweit für diese eigene Haushalte und Jahresabschlüsse (Sondervermögen mit einem Sonderhaushalt) aufgestellt werden, gesondert anzusetzen.
2. Werden diese Aufgaben (z. B. Friedhöfe oder Kindertageseinrichtungen) oder rechtliche unselbstständige Stiftungen im Haushalt der kirchlichen Körperschaft geführt, erfolgt kein Ansatz unter dieser Bilanzposition. Die zugeordneten Vermögensgegenstände und Schulden werden unter den einzelnen Bilanzpositionen der kirchlichen Körperschaft bilanziert.
3. Die Bewertung des Sondervermögens erfolgt mit den Anschaffungskosten als Differenz zwischen den Buchwerten (zum Übertragungstichtag) der Vermögensgegenstände und Schulden, die auf den Sonderhaushalt übertragen werden. Ist diese Differenz negativ, erfolgt ein Ansatz mit einem Erinnerungswert in Höhe von 1 Euro und in Höhe der negativen Differenz ein Ansatz als Sonderposten „Verpflichtungen gegen Sondervermögen“.
4. Sondervermögen, die zum Stichtag der Eröffnungsbilanz in einen Sonderhaushalt überführt worden sind, sind unter dieser Position nachzuaktivieren. Die Nachaktivierung erfolgt erfolgsneutral gegen den Vermögensgrundbestand mit dem Wert des Eigenkapitals in der Eröffnungsbilanz des Sondervermögens, mindestens mit Erinnerungswert in Höhe von 1 Euro. Ist das Eigenkapital des Sondervermögens in der Eröffnungsbilanz negativ, ist spätestens zum 31. Dezember 2023 ein Sonderposten „Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen“ erfolgsneutral gegen den Vermögensgrundbestand zu bilden.
5. Die Fortschreibung des Aktivwertes „Sondervermögen“ erfolgt analog der Fortschreibung von Beteiligungen; die des Passivpostens „Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen“ analog der Rückstellungsbewertung.

### **II. Treuhandvermögen**

1. Werden der kirchlichen Körperschaft auf Grund einer Treuhandvereinbarung Vermögensgegenstände übertragen, sind unter der jeweils zutreffenden Bilanzposition (z. B. Grundstücke unter Aktiva A. II. 1. „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“ oder Finanzmittel unter Aktiva A. IV. „Finanzanlagen“) zu bilanzieren. Das erfasste Treuhandvermögen ist auf der Passivseite als Sonderposten „Treuhandvermögen“ vom Eigenkapital abzugrenzen.
2. Auf die Bilanzierung von treuhänderisch verwalteten Vermögenswerten kann verzichtet werden. In diesem Fall sind die Vermögenswerte einschließlich der damit verbundenen

Verpflichtungen nicht in der Bilanz enthalten, müssen aber im Anhang nachrichtlich aufgeführt werden (§ 54 Absatz 3 FiVO).

### **I. Finanzanlagen**

1. Siehe Abschnitt VIII.

### **J. Vorräte**

1. Die Position „Vorräte“ umfasst alle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die betriebswirtschaftlich den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen oder den Waren sowie unfertigen und fertigen Erzeugnissen zugeordnet werden. Vorräte sind im NKF Westfalen nur zu erfassen, wenn dies nach gesetzlichen Vorschriften notwendig ist. In der Abgrenzung zu den Rechnungslegungsvorschriften des HGB kommen insoweit ausschließlich Aufzeichnungspflichten in Betracht, die nach der Abgabenordnung zu erfüllen sind.
2. Im Falle einer Bilanzierung sind für die Bewertung grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten maßgeblich. Zur Bewertungsvereinfachung können die Verfahren nach § 256 HGB in Verbindung mit § 240 Absatz 3 und 4 HGB (Sammelwert/ Verbrauchsolgeverfahren, Festwert oder Durchschnittswert) unter den dort genannten Voraussetzungen angewendet werden.

### **K. Forderungen**

1. Unter den Forderungen sind in der Bilanz die Ansprüche der kirchlichen Körperschaft gegenüber Dritten auszuweisen, die nicht als langfristige Ausleihungen dem Finanzanlagevermögen zuzuordnen sind. Die kirchliche Körperschaft muss ihre Leistungspflicht erfüllt haben, sodass ihr deshalb eine Gegenleistung zusteht bzw. für sie deshalb die Ansprüche sicher sind. Solche Ansprüche stellen am Abschlussstichtag als Forderungen den geldlichen Gegenwert bzw. die noch ausstehende Zahlung einer bzw. eines Dritten dar, die in der Bilanz anzusetzen sind. Der Ansatz von Forderungen in der Bilanz ist dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen am Abschlussstichtag abhängig und nach ihren verschiedenen Arten vorzunehmen.
2. Unabhängig von einer Leistungserfüllung sind rechtsverbindliche Zusagen oder Zuwendungen zu dem Zeitpunkt zu aktivieren, zu dem der Rechtsanspruch besteht (z. B. Zugang des Leistungsbescheids).
3. Ein Ansatz von Forderungen gegen sich selbst – auch zwischen Abrechnungsobjekten – ist dabei unzulässig. Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen getrennten Buchungskreisen bzw. unselbstständigen Mandanten sind bilanzierungspflichtig.
4. In der kirchlichen Bilanz sind alle Forderungen differenziert nach Arten anzusetzen:
  - a) Forderungen aus Kirchensteuern,
  - b) Forderungen an kirchliche Körperschaften,
  - c) Forderungen an öffentlich-rechtliche Körperschaften,
  - d) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen,
  - e) sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände.

Kann eine Forderung auf Grund des Leistungsinhaltes mehreren Positionen zugeordnet werden, ist die Forderungsposition in der Reihenfolge von Buchstabe a nach e zu wählen.

5. Als Forderungen an kirchliche Körperschaften sind Finanzmittel, die die kirchliche Körperschaft im Rahmen des gemeinsamen Zahlungsverkehrs an den Träger des

gemeinsamen Zahlungsverkehrs (§ 30 Absatz 4 FiVO) überträgt, als Forderung aus dem gemeinsamen Zahlungsverkehr zu bilanzieren.

6. Unter den sonstigen Forderungen und Vermögensgegenständen sind die Forderungssachverhalte zu bilanzieren, die keiner anderen Position zugeordnet werden können. Hierzu gehören:
  - gewährte Vorschüsse (z. B. Reisekostenvorschüsse),
  - Handvorschüsse (Beträge, die an Mitarbeitende für kleinere, fortlaufend anfallende Ausgaben, z. B. Postgebühren oder Kleinhandelswaren, im Voraus ausgezahlt werden),
  - Forderungen aus Vorsteuerguthaben,
  - sonstige Forderungen gegenüber dem Finanzamt,
  - Forderungen gegenüber Mitarbeitenden,
  - Forderungen gegenüber Sozialversicherungen,
  - Forderungen aus Staatsleistungen,
  - Forderungen aus nicht öffentlicher Förderung,
  - Forderungen aus einer Mietkaution, wenn die kirchliche Körperschaft diese als Mieterin geleistet hat,
  - Stückzinsen beim Kauf von Wertpapieren,
  - übrige sonstige Vermögensgegenstände und Forderungen (z. B. Schadenersatzansprüche).
7. Forderungen sind grundsätzlich mit dem Nominalbetrag anzusetzen. Das Risiko des Forderungsausfalls wird dabei durch die Positionen Einzel- bzw. Pauschalwertberichtigung deutlich gemacht. Bei Bedarf ist bei Forderungen grundsätzlich die Einzelwertberichtigung vorzunehmen. In geeigneten Fällen kann eine Pauschalwertberichtigung der Forderungen vorgenommen werden. Zweifelhafte Forderungen (Grund und Höhe der Forderung bleiben bestehen, die Realisierung bzw. Eintreibung ist zweifelhaft) sind gesondert auszuweisen. Uneinbringliche und erlassene Forderungen sind abzuschreiben bzw. im Wert zu berichtigen.

## **L. Liquide Mittel**

1. Zu den liquiden Mitteln gehören die Positionen kurzfristig veräußerbare Wertpapiere sowie Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten.
2. Es wird davon ausgegangen, dass kirchliche Körperschaften Wertpapiere ohne eine verbrieft Laufzeit nicht für Handelszwecke halten, sodass diese nicht als kurzfristige veräußerbare Wertpapiere zu bilanzieren sind, sondern im Finanzanlagevermögen.
3. Unter der Position „Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten“ sind alle liquiden Mittel der kirchlichen Körperschaft in Form von Bar- oder Buchgeld anzusetzen, über die die kirchliche Körperschaft frei verfügen kann.
4. Der Kassenbestand umfasst alle in den Kassen, z. B. Hauptkasse, Handkassen (zur Abgrenzung zu Handvorschüsse siehe Abschnitt VI. Unterabschnitt K. Textziffer 6), vorhandenen Banknoten und Münzen sowie Postwertzeichen, Steuer-, Gerichtskostenmarken oder ähnliche Marken sowie das Guthaben auf Frankiergeräten in in- und ausländischer Währung. Das Geld in ausländischer Währung ist unter Beachtung des Realisationsprinzips mit dem am Abschlusstichtag geltenden Devisenkassamittelkurs in Euro umzurechnen.

5. Unter Guthaben sind Kontokorrent-, Tagesgeld- und Sparguthaben bei Banken zu verstehen. Gleiches gilt für Geldanlagen mit einer Laufzeit von unter einem Jahr (z. B. Tages- oder Festgelder).
6. Die Bewertung der liquiden Mittel erfolgt zum Nennwert.
7. Finanzmittel, die die kirchliche Körperschaft im Rahmen des gemeinsamen Zahlungsverkehrs an den Träger des gemeinsamen Zahlungsverkehrs (§ 30 Absatz 4 FiVO) überträgt, sind unter der Bilanzposition Aktiva B. II. 2. „Forderungen an kirchliche Körperschaften“ als Forderung aus dem gemeinsamen Zahlungsverkehr zu bilanzieren. Besteht zum Abschlussstichtag kein Guthaben (Forderung aus dem gemeinsamen Zahlungsverkehr), sondern eine Verbindlichkeit aus dem gemeinsamen Zahlungsverkehr, wird diese unter der Bilanzposition Passiva D. 2. „Verbindlichkeiten gegenüber kirchlichen Körperschaften“ ausgewiesen. Der Träger des gemeinsamen Zahlungsverkehrs weist eine korrespondierende Verbindlichkeit oder Forderung aus dem gemeinsamen Zahlungsverkehr gegenüber jeder kirchlichen Körperschaft aus.

**M. Aktive Rechnungsabgrenzung**

Siehe Abschnitt XII. Unterabschnitt A.

**N. Sonderposten**

Siehe Abschnitt X.

**O. Rückstellungen**

Siehe Abschnitt XI.

**P. Verbindlichkeiten**

1. Eine Verbindlichkeit liegt dann vor, wenn für die kirchliche Körperschaft gegenüber einer bzw. einem Dritten die Verpflichtung zu einer Leistungserbringung auf Grund von privatrechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen besteht. Die Verbindlichkeiten beziehen sich in der Regel auf Geldleistungen, bei denen der Leistungszwang hinreichend konkret bestimmt sein muss. Dabei ist eine wirtschaftliche Belastung dann gegeben, wenn die kirchliche Körperschaft sicher von einer Verminderung ihres Vermögens ausgehen kann. Quantifizierbar ist eine solche Verpflichtung, wenn sie zum Abschlussstichtag der Höhe nach konkret benannt werden kann, z. B. durch den Rückzahlungsbetrag bzw. den Erfüllungsbetrag.
2. In der kirchlichen Bilanz sind alle Verbindlichkeiten differenziert nach Arten anzusetzen:
  - a) Verbindlichkeiten aus Kirchensteuern,
  - b) Verbindlichkeiten gegenüber kirchlichen Körperschaften,
  - c) Verbindlichkeiten gegenüber öffentlich-rechtlichen Körperschaften,
  - d) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
  - e) Darlehensverbindlichkeiten,
  - f) sonstige Verbindlichkeiten.

Kann eine Verbindlichkeit auf Grund des Leistungsinhaltes mehreren Positionen zugeordnet werden, ist die zutreffende Verbindlichkeitsposition in der Reihenfolge von Buchstabe a nach f zu wählen.

3. Besteht gegenüber dem Träger des gemeinsamen Zahlungsverkehrs (§ 30 Absatz 4 FiVO) eine Schuld (negatives Guthaben), ist diese als Verbindlichkeit aus dem gemeinsamen

Zahlungsverkehr unter den Verbindlichkeiten gegenüber kirchlichen Körperschaften zu bilanzieren.

4. Unter den sonstigen Verbindlichkeiten sind die Sachverhalte zu bilanzieren, die keiner anderen Position zugeordnet werden können. Hierzu gehören:
  - gewährte Steuerverbindlichkeiten (z. B. abzuführende Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Kfz-Steuer),
  - Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern und Zusatzversorgungskassen (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile),
  - Verwahrgelder,
  - Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Darlehensaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen (z. B. Schuldübernahmen, Leibrentenverträge).
5. Verbindlichkeiten sind grundsätzlich mit dem Erfüllungsbetrag (Rückzahlungsbetrag) anzusetzen.

#### **Q. Passive Rechnungsabgrenzung**

Siehe Abschnitt XII. Unterabschnitt B. und C.

#### **VII. Zu § 51 FiVO – Wertminderungen und Abschreibungen**

Zurzeit nicht besetzt.

#### **VIII. Zu § 52 FiVO – Bewertung von Finanzanlagen**

##### **A. Allgemein**

1. Die Bewertung der Finanzanlagen (Finanzanlagen, Finanzanlagen zur Absicherung von Versorgungslasten, Beteiligungen sowie sonstige Finanzanlagen und Ausleihungen) richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen, das heißt Ansatz zu den Anschaffungskosten (§ 50 Absatz 1 FiVO), gegebenenfalls vermindert um Abschreibungen nach § 52 FiVO und unter Beachtung des Vorsichtsprinzips (§ 48 Absatz 1 Nummer 3 FiVO). Die Finanzanlagen sind einzeln zu bewerten und Gewinne und Erträge aus Finanzanlagen dürfen erst berücksichtigt werden, wenn sie realisiert sind.
2. § 52 Absatz 2 und 3 FiVO ist dann nicht anzuwenden, wenn der Kurswert den Buchwert (Nominalwert) von festverzinslichen Wertpapieren – auch unter Beachtung der genannten Abschreibungsgrenzen – unterschreitet, da eine Rückzahlung zum Ende der Laufzeit in Höhe des Nominalwertes gesichert ist (verbrieftes Recht). Diese Ausnahme von der Anwendung gilt nicht für Anteile an Rentenfonds oder für vergleichbare Anlageformen.

##### **B. Finanzanlagen (Aktiva IV. 1.)**

1. Finanzanlagen sind (Kapital-)Anlagen, die – ohne Beteiligungen, sonstige Finanzanlagen oder Ausleihungen zu sein – bestimmt sind, dauernd oder langfristig der kirchlichen Körperschaft zu dienen.
2. Hierzu gehören:
  - Wertpapiere mit Gewinnbeteiligungsansprüchen (z. B. Aktien, bei denen trotz Dauerbesitz die Beteiligungsabsicht fehlt, Anteile an Investment- oder offenen Immobilienfonds, Gewinnschuldverschreibungen),
  - festverzinsliche Wertpapiere (Obligationen, Pfandbriefe, öffentliche Anleihen, Zero-Bonds).
3. Der Grundsatz der Einzelbewertung gilt auch für Finanzanlagen innerhalb einer Vermögensverwaltung, wenn die Verwaltung vor der kirchlichen Körperschaft auf eine

Bank (oder ähnliche Einrichtung als Vermögensverwalterin) übertragen wurde. Besteht keine (laufende) Einflussmöglichkeit auf Kauf- oder Verkaufsentscheidungen einzelner Werte innerhalb der Vermögensverwaltung, ist die Vermögensverwaltung insgesamt als eine Finanzanlage zu bilanzieren. Besteht dagegen Einflussmöglichkeit auf die einzelnen Kauf- oder Verkaufsentscheidungen, sind die Einzelwerte zu bilanzieren. Die Grundsätze der Bewertung (Anschaffungskosten, Wertminderungen, Realisierung von Erträgen und Aufwendungen) sind entsprechend entweder auf den Vermögensgegenstand „Vermögensverwaltung“ (eine einzige Finanzanlage) oder auf jeden einzelnen Vermögensgegenstand (Einzelwerte innerhalb der Vermögensverwaltung) anzuwenden.

4. Über die angewendete Bilanzierungs- und Bewertungsmethode und die Entwicklung der Vermögensverwaltung ist im Anhang auf Basis der Monats- und Jahresberichte zu berichten:
  - realisierte Erträge (z. B. Dividenden oder Zinsen),
  - realisierte Aufwendungen (z. B. Steuern oder Gebühren),
  - Veräußerungsgewinne und -verluste von Einzelwerten,
  - nicht realisierte Kursgewinne und -verluste von Einzelwerten,
  - Wertaufholungen.

### **C. Beteiligungen (Aktiva A. IV. 3.)**

1. Beteiligungen an Gesellschaften sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Zur Fortführung der Anschaffungskosten gelten die allgemeinen Ausführungen im Abschnitt VIII. Unterabschnitt A. Sofern die Beteiligungen bis zum 31. Dezember 2022 nach der Eigenkapital-Spiegelbild-Methode bewertet wurden, gelten die Werte zum 31. Dezember 2022 als Anschaffungskosten, die fortgeschrieben werden. Eine Anwendung der Eigenkapital-Spiegelbild-Methode für nach dem 31. Dezember 2022 beginnende Haushaltsjahre ist verboten.
2. Unter den Beteiligungen sind Mitgliedschaften in einem Verband auszuweisen. Die Bewertung erfolgt grundsätzlich nach den aufgewendeten Anschaffungskosten (z. B. aus dem Wert der übertragenen Vermögensgegenstände und Schulden). Bei der Bewertung sind die Regelungen zur Vermögensverteilung in der Satzung des Verbandes zu beachten. Sofern die Anschaffungskosten nicht ermittelt werden können, eine zukünftige Vermögensverteilung nicht angenommen werden kann oder das Eigenkapital des Verbandes aufgezehrt oder negativ ist, erfolgt die Bewertung mit 1 Euro.
3. Anteile an kirchlichen Genossenschaftsbanken sind als sonstige Beteiligungen zu bilanzieren.
4. Die Beteiligungen und Mitgliedschaften in Verbänden sind in der Beteiligungsliste im Anhang (§ 43 Absatz 6 FiVO) aufzuführen und zu erläutern.

### **D. Sonstige Finanzanlagen und Ausleihungen (Aktiva A. IV. 4.)**

1. Finanzmittel, die eine kirchliche Körperschaft im Rahmen der gemeinsamen Finanzanlage an den Träger der gemeinsamen Finanzanlage (§ 30 Absatz 4 FiVO) zur Verfügung stellt, sind unter der Bilanzposition Aktiva A. IV. 4. „Sonstige Finanzanlagen und Ausleihungen“ als Ausleihung zu bilanzieren. Der Träger weist eine korrespondierende Verbindlichkeit aus der gemeinsamen Finanzanlage gegenüber jeder kirchlichen Körperschaft aus.
2. Finanzmittel, die aus der Veräußerung von Grundstücken resultieren, sind unter der Bilanzposition Aktiva A. IV. 4. „Sonstige Finanzanlagen und Ausleihungen“ als separate Ausleihung „Erlöse aus Grundstücksverkäufen“ zu bilanzieren.

3. Als sonstige Finanzanlagen werden z. B. Anteile an nicht kirchlichen Genossenschaften ausgewiesen. Anteile an kirchlichen Genossenschaftsbanken werden auf Grund der langfristigen Verbundenheit mit der kirchlichen Körperschaft als Beteiligungen gewertet und ausgewiesen.

#### **IX. Zu § 53 FiVO – Rücklagen**

Siehe Abschnitt XIII. Unterabschnitt C.

#### **X. Zu § 54 FiVO – Bildung von Sonderposten**

1. Zu den Sonderposten zählen:

- Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen,
- zweckgebundene Spenden, Vermächtnisse usw.,
- erhaltene Investitionszuschüsse u. Ä.,
- Treuhandvermögen,
- sonstige Sonderposten.

2. Die Zuführung zu einem Sonderposten oder auch die Entnahme kann ausschließlich auf Basis der Regelungen einer Satzung (z. B. unselbstständige Stiftung), eines Vertrages (z. B. Treuhandvermögen), eines Gesetzes (z. B. KiBiz) oder einer Vereinbarung (z. B. Spende) erfolgen. Eine Selbstbindung, auch durch den Beschluss eines Leitungsorgans, ist nicht bilanzierungsfähig.

#### **A. Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen**

1. Als „Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen“ werden die Verpflichtungen gegenüber einem Sonderhaushalt, der Sonderposten für unselbstständige Stiftungen und der Sonderposten für Pfarrvermögen ausgewiesen.

#### **Sonderposten für Verpflichtungen gegenüber einem Sonderhaushalt**

2. Werden Aufgaben der kirchlichen Körperschaft (z. B. Friedhöfe oder Kindertageseinrichtungen) auf eine unselbstständige Einrichtung mit einem eigenen Haushalt übertragen und ist die Differenz zwischen den Buchwerten (zum Übertragungstichtag) der Vermögensgegenstände und Schulden, die auf den Sonderhaushalt übertragen werden, negativ, ist in Höhe dieser negativen Differenz ein Sonderposten „Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen“ zu passivieren (hierzu und zur Nachpassivierung siehe Abschnitt VI. Unterabschnitt H.).
3. Der Sonderposten „Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen“ ist auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung des Sonderhaushaltes analog einer Rückstellung zu erhöhen oder zu verringern.

#### **Sonderposten für unselbstständige Stiftungen**

4. Bei rechtlich unselbstständigen Stiftungen der kirchlichen Körperschaft werden bestimmte Vermögensgegenstände mit einer festgelegten Zweckbindung (Stifterwillen) belegt. Die kirchliche Körperschaft darf nur in Übereinstimmung mit dem Stiftungszweck darüber verfügen und muss dieses im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft im Haushalt nachweisen. Während sich die Vermögensgegenstände und Schulden, die der rechtlich unselbstständigen Stiftung zugeordnet werden, in den jeweiligen konkreten Bilanzpositionen erfasst werden, wird der Gesamtwert dieses Sondervermögens auf der Passivseite als Sonderposten für unselbstständige Stiftungen erfasst. Der Wert des

Sonderpostens entspricht dabei dem Wert des Sondervermögens. Für jede unselbstständige Stiftung sind jeweils das Stiftungskapital, die Zustiftungen und das laufende Ergebnis nachzuweisen. Der Sonderposten ist auch dann zu bilden, wenn die rechtlich unselbstständige Stiftung als Sondervermögen mit einem eigenen Haushalt bilanziert wird (siehe Abschnitt VI. Unterabschnitt H.). Auf eine Unterteilung des Sonderpostens kann in diesem Fall verzichtet werden, da die notwendige Unterteilung in Stiftungskapital, Zustiftungen und laufendes Ergebnis im Jahresabschluss des Sonderhaushaltes erfolgt.

### **Sonderposten für Pfarrvermögen**

5. Die Vermögensgegenstände des Pfarrvermögens und deren Erträge dienen ausschließlich der Pfarrbesoldung und sind insoweit zweckgebunden. Bilanziell ist dieser Zweckbindung dadurch Rechnung zu tragen, dass der Wert des Pfarrvermögens als „Sonderposten für Pfarrvermögen“ vom Eigenkapital separiert wird.
6. Während die Vermögensgegenstände des Pfarrvermögens, z. B. Grundstückswerte oder Finanzanlagen, in den jeweiligen konkreten Bilanzpositionen einzeln erfasst werden, wird die Summe der Buchwerte als Pfarrvermögen im „Sonderposten für Pfarrvermögen“ erfasst. Analog zur Abbildung von unselbstständigen Stiftungen ist das Pfarrvermögen in Pfarrkapital und laufendes Ergebnis zu unterteilen. Zu den Umgliederungen zwischen dem Eigenkapital und dem Sonderposten gegenüber Sondervermögen siehe Abschnitt XIII. Unterabschnitt F.

### **B. Zweckgebundene Spenden, Vermächtnisse usw.**

1. Sofern erhaltene Spenden mit einer besonderen Zweckbindung im Haushaltsjahr nicht für die bestimmten Zwecke ausgegeben werden können, sind die Spenden dem Sonderposten „Zweckgebundene Spenden, Vermächtnisse usw.“ aufwandswirksam zuzuführen, da sie nach dem Willen der Spenderin bzw. des Spenders nur für diese Zwecke zur Verfügung stehen.
2. Dabei wird nicht zwischen investiven und nicht investiven Zwecken unterschieden. Solange eine investive Spende noch nicht verwendet worden ist, erfolgt eine Zuordnung zu diesem Spendensonderposten. Bei Verwendung erfolgt eine Umbuchung in den Sonderposten „Erhaltene Investitionszuschüsse u. Ä.“.
3. Genauso werden Schenkungen oder Erbschaften in Form von Geldleistungen behandelt. Schenkungen von Sachleistungen, die länger als ein Jahr genutzt werden, sind im Sonderposten „Investitionszuschüsse“ zu erfassen.
4. Spenden, die allgemein für kirchliche Zwecke zur Verfügung gestellt wurden (zweckungebunden), werden als Ertrag im Jahresergebnis und nicht als Sonderposten erfasst.
5. Analog werden Kollekten behandelt, die für die kirchliche Körperschaft und nicht zur Weiterleitung an Dritte bestimmt sind.

### **C. Erhaltene Investitionszuschüsse**

1. Erhaltene Investitionszuschüsse (auch Spenden für Investitionen) werden nicht vom Anlagevermögen abgezogen, sondern als Sonderposten B. III. „Erhaltene Investitionszuschüsse u. Ä.“ passiviert. Den Sonderposten aus Investitionszuschüssen stehen Anlagegüter auf der Aktivseite der Bilanz gegenüber, die durch Zuschüsse finanziert sind.

2. Sie werden über die Nutzungsdauer des damit finanzierten Vermögensgegenstandes ergebniswirksam aufgelöst. Wenn der Vermögensgegenstand außerordentlich abgeschrieben werden muss, wird auch der Sonderposten entsprechend außerordentlich ertragswirksam aufgelöst. Für den Fall, dass mit dem Investitionszuschuss ein Grundstück angeschafft wurde, wird der Sonderposten so lange nicht aufgelöst, wie das Grundstück nicht veräußert wird oder nicht auf andere Weise abgeht. Diese Regelungen sind analog auf Sachspenden, Sachschenkungen und Sacherbschaften anzuwenden.

#### **D. Treuhandvermögen**

1. Bilanziert eine kirchliche Körperschaft treuhänderisches Vermögen, ist die Summe der Buchwerte dieser Vermögenswerte auf der Passivseite als Sonderposten „Treuhandvermögen“ zu passivieren und somit vom Eigenkapital abzugrenzen (siehe Ausführungen im Abschnitt VI. Unterabschnitt H.).
2. Dies gilt auch für Mietkautionen, die eine Mieterin bzw. ein Mieter durch Zahlung an die Vermieterin bzw. den Vermieter erbringt.

#### **E. Sonstige Sonderposten**

1. Die sonstigen Sonderposten nehmen Sachverhalte auf, bei denen Drittmittel noch nicht verwendet worden sind und eine Zuordnung zu den vorgenannten Sonderposten nicht in Betracht kommt. Hierzu gehören die Sonderposten für Überschüsse aus dem Finanzausgleich, für Rücklagen nach dem KiBiz-Gesetz und für den Gebührenaussgleich (Kommunales Abgabengesetz).

##### **Sonderposten für Überschüsse aus dem Finanzausgleich**

2. Die Erhebung (erhaltene Leistungen) und die Zuweisung (gewährte Leistungen) innerhalb des Finanzausgleichsgesetzes werden erfolgswirksam als Ertrag und als Aufwand erfasst. Durchlaufende Gelder sind als weiterzuleitende Posten zu buchen. Über eventuelle Überschüsse aus dem übersynodalen bzw. innersynodalen Finanzausgleich beraten die Kreissynodalvorstände bzw. die Landessynode als Leitungsorgane der Kirchenkreise bzw. der Landeskirche. Diese Überschüsse dürfen nicht für kreiskirchliche oder landeskirchliche Aufgaben verwendet werden, sondern müssen nach Beratung und Beschluss durch die Leitungsorgane nach den Vorgaben des Finanzausgleichsgesetzes an die Kirchengemeinden und an die Kirchenkreise verteilt werden.
3. Auf Grund dieser Zweckbindung werden Überschüsse aus dem Finanzausgleich in einen „Sonderposten für den Finanzausgleich“ eingestellt. Verwendungen (Zuweisungen) mindern den Sonderposten genauso wie der Ausgleich von Defiziten aus dem Finanzausgleich.
4. Soweit Überschüsse aus dem Finanzausgleich bisher als Rücklage oder als Rückstellung bilanziert werden, ist eine erfolgsneutrale Umbuchung in den „Sonderposten für den Finanzausgleich“ vorzunehmen.

##### **Sonderposten für Rücklagen nach dem KiBiz-Gesetz**

5. Nach dem KiBiz-Gesetz sind nicht verausgabte Mittel in den Folgejahren zur Erfüllung der Aufgaben einzusetzen. Insoweit ist im NKF Westfalen hierfür ein Sonderposten zu bilden. Falls die Grenzen zur Sonderpostenbildung nach dem KiBiz (Rücklagen im Sinne des KiBiz) erreicht sind oder ein Rückforderungsbescheid vorliegt, ist eine Verbindlichkeit einzustellen.

### **Sonderposten für den Gebührenaussgleich**

6. Ein Überschuss in der Gewinn- und Verlustrechnung eines Bereichs, der Gebühren nach den Kommunalabgabengesetzen (KAG) erhebt, ist der Gebührenaussgleichsrücklage zuzuführen. Diese ist regelmäßig in der folgenden Periode, für die eine erneute Gebührenkalkulation durchgeführt wird, aufzulösen. Die Auflösung bewirkt eine Entlastung der zu kalkulierenden Kosten. Sie führt damit im folgenden Gebührenzeitraum zu einer unmittelbaren Entlastung der Gebührenzahler.
7. Der Ansatz eines Sonderpostens „Gebührenaussgleichsrücklage“ setzt eine nach dem KAG ordnungsgemäße Gebührenvorkalkulation und eine Gebührennachkalkulation voraus.
8. Liegen diese beiden Kalkulationen nicht vor, darf ein Sonderposten „Gebührenaussgleichsrücklage“ nicht gebildet werden.

### **XI. Zu § 55 FiVO – Rückstellungen**

1. Rückstellungen sind nach § 55 Absatz 1 FiVO für ungewisse Verbindlichkeiten (Verbindlichkeitsrückstellungen) und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellungen) zu bilden.
2. Rückstellungen für Innenverpflichtungen (sogenannte Aufwandsrückstellungen) dürfen nicht gebildet werden. Dies gilt auch für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen oder Abraumbeseitigungen sowie für Aufwendungen im Zusammenhang mit Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung zugesagt oder erbracht werden.
3. Rückstellungen sind in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen (§ 50 Absatz 5 FiVO). Die vernünftige kaufmännische Beurteilung schließt den Grundsatz der Vorsicht (§ 48 Absatz 1 Nummer 3 FiVO) mit ein. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von weniger als drei Jahren sind grundsätzlich nicht abzuzinsen.
4. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist bei kumulativer Erfüllung der folgenden Voraussetzungen anzusetzen:
  - Vorliegen einer Außenverpflichtung gegenüber Dritten,
  - kein drohender Verlust aus einem schwebenden Geschäft,
  - Ungewissheit über das Bestehen und/oder die Höhe der Verpflichtung,
  - rechtliche Entstehung oder zumindest wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung und damit wirtschaftliche (Vermögens-)Belastung am Abschlussstichtag,
  - hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung (mehr Gründe für als gegen das Bestehen einer Verpflichtung),
  - keine Aktivierungspflicht der künftigen Ausgaben als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (mangels wirtschaftlicher Belastung),
  - kein explizites Passivierungswahlrecht oder -verbot (z. B. für Kirchengemeinden nach § 55 Absatz 2 FiVO, Verpflichtungen gegenüber der gemeinsamen Versorgungskasse).
5. Rückstellungen sind u. a. für die folgenden Verpflichtungen zu bilden:
  - zum Bilanzstichtag vorhandene Arbeitszeitguthaben und nicht genommener Urlaub,
  - Altersteilzeitverpflichtungen (siehe unten),
  - Steuerverpflichtungen,
  - Verpflichtungen zur Rückzahlung von Fördermitteln,

- Prozesskosten,
- zum Bilanzstichtag ausstehende Rechnungen,
- Verlust- oder Liquiditätsausgleichverpflichtungen, auch gegenüber unselbstständigen Einrichtungen mit einem eigenen Haushalt.

Die Bilanzierung dieser Rückstellungen erfolgt unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“.

6. Hier sind auch die Rückstellungen aus der Gewährung von Altersteilzeit für Beschäftigte anzusetzen, wenn die Altersteilzeit auf Grund des Dienstrechts oder auf der Grundlage eines Tarifvertrages oder einer Betriebsvereinbarung gewährt wird. Abhängig vom vereinbarten Arbeitszeitmodell kann es erforderlich werden, Rückstellungen wegen erbrachter Arbeitsleistungen der bzw. des Beschäftigten zu bilden. Wenn die bzw. der Beschäftigte mit reduzierter Arbeitszeit gleichwohl in einem Teil der Altersteilzeit mehr Arbeitsleistungen erbringt, sie bzw. er aber dafür nur zum Teil entlohnt wird, weil die Bezahlung anhand der reduzierten Arbeitszeit erfolgt, entsteht für die kirchliche Körperschaft ein Erfüllungsrückstand. Auf Grund dessen ist von der kirchlichen Körperschaft eine Rückstellung wegen Altersteilzeit zu bilden. Bei der Gewährung von Altersteilzeit können die erforderlichen Rückstellungen frühestens ab dem Zeitpunkt des Abschlusses einer vertraglichen Vereinbarung mit der bzw. dem betreffenden Beschäftigten in der Bilanz angesetzt werden.

Für den Erfüllungsrückstand ist während der Arbeitsphase jährlich bis zum Beginn der Freizeitphase der notwendige Erfüllungsbetrag anzusammeln.

Bei der Bewertung der Aufstockungsverpflichtung ist diese zunächst nach deren wirtschaftlichem Charakter zu beurteilen. Handelt es sich um Abfindungsleistungen, um einen Anreiz für den Übergang älterer Mitarbeitender in den Ruhestand zu setzen (Abfindungscharakter), ist für die Aufstockungsleistung über den gesamten Zeitraum der Altersteilzeit sofort mit Zusage eine Rückstellung zu bilden. Wird durch die Aufstockungsleistung allerdings die langjährige Betriebszugehörigkeit der Mitarbeitenden honoriert, sind diese Aufstockungsleistungen als Bestandteil der Entgeltspflichten anzusehen. In diesem Fall wird die Rückstellung analog dem Erfüllungsrückstand während der Arbeitsphase jährlich bis zum Beginn der Freizeitphase angesammelt. Bei der Bewertung der Altersteilzeitrückstellungen im NKF Westfalen werden die Aufstockungsleistungen grundsätzlich als Entgeltverpflichtung betrachtet. Somit ist sowohl der Erfüllungsrückstand als auch die Verpflichtung für die Aufstockungsleistung über den Zeitraum der Arbeitsphase jährlich anzusammeln. Die Aufstockungsleistungen während der Arbeitsphase stellen laufenden Aufwand dar.

Diese Bewertungsmethode entspricht dem BMF-Schreiben vom 28. März 2007 zur „Berechnung von Altersteilzeitrückstellungen im Rahmen des sogenannten ‚Blockmodells‘ nach dem Altersteilzeitgesetz (AltZG)“.

7. Für die Aufwendung im Zusammenhang mit der Aufstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse ist keine Rückstellung zu bilden. Dies gilt, solange die Aufstellung durch die zuständige Verwaltungsstelle (§ 38 FiVO) und die Prüfung durch die Gemeinsame Rechnungsprüfungsstelle (§ 39 FiVO) erfolgt.

## **XII. Zu § 56 FiVO – Rechnungsabgrenzungsposten**

1. Für die Bildung der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten gelten die Regelungen des HGB.

2. Bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten ist der Grundsatz der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit zu beachten. Aus diesem Grund wird bei periodisch wiederkehrenden Beträgen von geringer Bedeutung die Möglichkeit eröffnet, auf die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens zu verzichten. Bis zu einem Betrag in Höhe von 1.000 Euro je Buchung kann von einem Betrag von geringer Bedeutung ausgegangen werden. Reicht der Abgrenzungsposten über mehrere Haushaltsjahre hinweg, darf auf die Bilanzierung nicht verzichtet werden.

#### **A. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten**

1. Es werden in der Bilanz aktive Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt, wenn Ausgaben vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres geleistet werden, diese aber Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, z. B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Weitere Beispiele für aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind Vorauszahlungen von Miete, Pacht, Versicherungsprämien, Beiträgen, Zinsen, Honoraren, Gebühren, Lagerkosten oder Zuschüssen.
2. Unter dem Begriff „Ausgaben“ werden nicht nur Zahlungsvorgänge, z. B. Kassenzahlungen und Überweisungen von Bankkonten, verstanden. Die Einbuchung einer Verbindlichkeit ist dem Zahlungsvorgang gleichgestellt. Der Zahlungsvorgang (inklusive der Bildung einer Verbindlichkeit) muss spätestens am Abschlussstichtag abgeschlossen sein.
3. Ist der Rückzahlungsbetrag (Erfüllungsbetrag) einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, darf der Unterschiedsbetrag (Disagio oder Rückzahlungsagio) in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden.
4. Werden Wertpapiere zu einem Kaufpreis, der über dem Nennbetrag des Wertpapiers liegt, angeschafft, wird der Unterschiedsbetrag (Agio) als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt und über die Laufzeit des Wertpapiers abgeschrieben.

#### **B. Passive Rechnungsabgrenzungsposten**

1. Passive Rechnungsabgrenzungsposten werden angesetzt, wenn Einnahmen vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres bei der kirchlichen Körperschaft eingehen, diese Zahlungen aber Erträge für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen. Sind davon das aktuelle Haushaltsjahr und künftige Haushaltsjahre betroffen, wird ein Teil der Zahlung für die Folgeperioden durch die Einstellung in den Rechnungsabgrenzungsposten abgegrenzt und im Folgejahr bzw. in den Folgejahren anteilmäßig ertragswirksam aufgelöst. Als Beispiele für die passiven Rechnungsabgrenzungsposten gelten die Ausführungen im Abschnitt XII. A. Textziffer 1 entsprechend, allerdings mit umgekehrten Vorzeichen im Sinne der Erfolgsrechnung.
2. Unter dem Begriff „Einnahmen“ werden nicht nur die baren und unbaren Zahlungsvorgänge, z. B. Kassenzahlungen und Überweisungen von Bankkonten, verstanden. Die Einbuchung einer Forderung ist dem Zahlungsvorgang gleichgestellt. Der Zahlungsvorgang (inklusive der Bildung einer Forderung) muss spätestens am Abschlussstichtag abgeschlossen sein. Auch ein rechtlich bindender Bescheid oder eine Rechnung, der bzw. die spätestens am Abschlussstichtag vorliegt, kann für die vorzunehmende Rechnungsabgrenzung als ausreichend angesehen werden.

3. Werden Ausleihungen (ausgereichte Darlehen) mit einem Auszahlungsbetrag, der unter dem Rückzahlungsbetrag liegt, ausgegeben, kann der Unterschiedsbetrag (Disagio) als passiver Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt und über die Laufzeit der Ausleihung aufgelöst werden (die Aktivierung der Ausleihung erfolgt mit dem höheren Rückzahlungsbetrag).
4. Werden Wertpapiere zu einem Kaufpreis, der unter dem Nennbetrag des Wertpapiers liegt, angeschafft, wird der Unterschiedsbetrag (Disagio) als passiver Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt und über die Laufzeit des Wertpapiers abgeschrieben.

#### **C. Passive Rechnungsabgrenzungsposten im Friedhofsbereich**

1. Bei der Friedhofsfinanzierung sind die vereinnahmten Friedhofsgebühren nur zum Teil Ertrag des Jahres, in dem sie vereinnahmt wurden. Der Restbetrag ist als passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und über die Laufzeit ertragswirksam aufzulösen. Es ist angemessen, die vereinnahmten Gebühren linear über die Laufzeit des Nutzungsrechts abzugrenzen. Eine Abzinsung erfolgt nicht.
2. Diese Grundsätze sind auf alle Gebührenarten anzuwenden, soweit Zahlungen für zukünftige Zeiträume erfolgen, beispielsweise auf die Friedhofsnutzungsgebühren, Friedhofsunterhaltungsgebühren oder Gebühren für die Unterhaltung von Reihen- und Wahlgemeinschaftsgrabstätten.
3. Der wirtschaftliche Hintergrund dieser Regelung wird für den Fall deutlich, dass der Friedhof (teil-)geschlossen wird, also keine neuen Bestattungen mehr stattfinden, er aber bis zum Ablauf der letzten Nutzungsdauer eines Grabes offen gehalten werden muss. Hierfür entstehen weiterhin Aufwendungen für Unterhaltung und Verkehrssicherungsmaßnahmen etc.
4. Anders sieht es für die Entgelte aus, die für einmalige Leistungen insbesondere im Rahmen der Bestattung (Erdaushub etc.) erhoben werden (Bestattungsgebühren). Diese beziehen sich auf den Aufwand des laufenden Jahres und müssen daher nicht abgegrenzt werden.
5. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dominiert die bloße Benennung bzw. Aufführung von Nutzungsgebühren in der Friedhofsgebührensatzung. Es ist also jeweils zu klären, welche Leistungen mit den in der Satzung aufgeführten Gebühren abgegolten werden.
6. Im Anhang (§ 43 FiVO) sind der Bestand und die Entwicklung der passiven Rechnungsabgrenzungsposten besonders zu erläutern. Hierbei sind Angaben zur Art und Höhe der Gebührenarten zu machen, die nach den obigen Grundsätzen hätten gebildet werden müssen, deren Abgrenzung bei der erstmaligen Bilanzierung bei Einführung des NKFWestfalen aber nicht vorgenommen wurde.

#### **Grabpflegeverträge und Treuhandvereinbarungen**

7. Die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens ist ebenfalls bei der Bilanzierung von Grabpflegeverträgen zu beachten. Dies gilt zumindest dann, wenn die kirchliche Körperschaft die zur Leistung der Dauergrabpflege verpflichtete Vertragspartnerin ist (gilt auch, wenn die kirchliche Körperschaft zur Erledigung der Grabpflege einen Dritten – externen Gärtnereibetrieb – einsetzt). In diesem Fall ist bei Erhalt des Grabpflegeentgeltes eine Anzahlungsverbindlichkeit zu bilanzieren (für die noch nicht verstorbene Kundin bzw. den noch nicht verstorbenen Kunden); für sie oder ihn ist anschließend ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und über die Vertragslaufzeit aufzulösen.

8. Wird dagegen eine Treuhandvereinbarung nach dem Muster der Evangelischen Kirche von Westfalen (EKvW) geschlossen (Nr. 983, Rechtssammlung der EKvW, oder ähnliche Vereinbarungen), kommt es (zunächst) nicht zu einem Leistungsaustausch. Mangels dessen wird die Zahlung des Treuhandkapitals auch nicht als Anzahlungsverbindlichkeit bilanziert. Auf Grund der nicht vorliegenden sachlichen Leistungspflicht der Treuhänderin bzw. des Treuhänders scheidet ebenfalls eine Bilanzierung als passiver Rechnungsabgrenzungsposten aus.
9. Erst wenn aus dem Treuhandkapital Teilbeträge an die die Grabpflegeleistungen ausführende kirchliche Körperschaft geleistet werden, kommt es zu einem Leistungsaustausch und zur Passivierung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens, soweit die erhaltenen Teilbeträge Leistungen in den Folgejahren gegenüberstehen. Dies gilt auch, wenn die Treuhänderin bzw. der Treuhänder zum Zeitpunkt des Ablebens der Treugeberin bzw. des Treugebers einen (individuellen) Grabpflegevertrag mit der kirchlichen Körperschaft abschließt.
10. Zur Abbildung der Treuhandvereinbarung ist das verwaltete Treuhandvermögen grundsätzlich auf der Aktivseite in der konkreten Bilanzposition zu zeigen und die damit verbundene Verpflichtung auf der Passivseite auszuweisen. Die Passivierung dieser Verpflichtung erfolgt in der Bilanz als Sonderposten „Treuhandvermögen“ (siehe Abschnitt X. D.). Nach § 54 Absatz 3 FiVO können treuhänderisch verwaltete Vermögenswerte einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungen außerhalb der Bilanz geführt werden. Handelt es sich um Finanzvermögen, müssen die entsprechenden Finanzwerte getrennt vom übrigen Finanzvermögen der kirchlichen Körperschaft angelegt werden. Eine Vermischung darf nicht erfolgen. Im Anhang ist hierüber zu berichten (Art, Bestand und Entwicklung).

### **XIII. Eigenkapital**

#### **A. Gliederung des Eigenkapitals**

1. Die Gliederung des Eigenkapitals richtet sich nach § 41 FiVO in Verbindung mit Anlage 1 „Schema der Bilanz gemäß § 41 Absatz 1 FiVO“:

Passiva

- |           |   |
|-----------|---|
| A.        | Eigenkapital                                  |
| I.        | Vermögensgrundbestand                         |
| II.       | Rücklagen                                     |
| II. 1.    | Pflichtrücklagen                              |
| II. 1. a) | Substanzerhaltungsrücklage                    |
| II. 1. b) | Weitere Pflichtrücklage                       |
| II. 2.    | Weitere Rücklagen                             |
| III.      | Ergebnisvortrag                               |
| IV.       | Bilanzergebnis                                |
| V.        | Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag |

#### **B. Vermögensgrundbestand**

1. Eine Änderung des Vermögensgrundbestandes ist ausschließlich möglich
  - a) im Zusammenhang mit der Umwandlung von kirchlichen Körperschaften,
  - b) nach § 57 Absatz 1 oder Absatz 3 FiVO,
  - c) mit einem Beschluss des Leitungsorgans oder

- d) wenn dies über die Nummern 1. bis 3. hinaus in der FiVO, einer anderen Verordnung oder einer Richtlinie vorgesehen ist.
2. Jahresergebnisse, Ergebnisvorträge oder Bilanzergebnisse dürfen nicht mit dem Vermögensgrundbestand verrechnet werden. Dies gilt auch für einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag und für einzelne Aufwands- oder Ertragsarten.
  3. Eine nach der Richtlinie zu § 4, § 14 und § 15 FiVO „Wirtschaftliche Grundsätze, Gefährdung des Haushalts, Verfahren zur Haushaltsaufstellung, Genehmigungsvorbehalt bei Haushalten und Haushaltssicherungskonzept“ zulässige Minderung des Vermögensgrundbestandes verändert nicht die Bilanzierung des Vermögensgrundbestandes.
  4. Die Umbuchung von Rücklagen für investive Zwecke nach § 57 Absatz 3 FiVO kommt dann nicht zur Anwendung, wenn diese Rücklagen durch einen vorherigen Ergebnisverwendungsbeschluss in eine andere Rücklage – ohne einen investiven Zweck – umgewandelt wurden.
  5. Durch einen Beschluss des Leitungsorgans kann der Vermögensgrundbestand unter Umwandlung von weiteren Rücklagen erhöht werden. Pflichtrücklagen dürfen nicht in Vermögensgrundbestand umgewandelt werden. Die Aufsicht muss dem Beschluss im Voraus zustimmen.
  6. Eine Herabsetzung des Vermögensgrundbestandes kann durch das Leitungsorgan nur dann wirksam beschlossen werden, wenn
    - die Aufsicht zustimmt und
    - die Rücklagen durch Jahresfehlbeträge und Verlustvorträge buchhalterisch aufgebraucht wurden und
    - die mittelfristige Gewinn- und Verlustplanung den Bedarf zeigt.

Vor der Umsetzung des Herabsetzungsbeschlusses sind vorhandene Jahresfehlbeträge oder Verlustvorträge mit den Rücklagen – zunächst mit den weiteren Rücklagen und danach mit den Pflichtrücklagen – durch einen Ergebnisverwendungsbeschluss zu verrechnen.

Die Rücklagenhöhe (Passiva A. II.) soll nach der Herabsetzung des Vermögensgrundbestandes und unter Berücksichtigung der mittelfristigen Gewinn- und Verlustplanung den Jahreswert von 3/12 bis 4/12 der Summe der ordentlichen Aufwendungen nicht überschreiten.

### **C. Rücklagen**

1. Die Rücklagen werden in eine Pflichtrücklage und weitere Rücklagen unterteilt (§ 53 FiVO und Anlage 1 „Schema der Bilanz gemäß § 41 Absatz 1 FiVO“). Alle Rücklagen werden aus Jahresüberschüssen gebildet und stehen zum Ausgleich von Jahresfehlbeträgen zur Verfügung. Dies gilt auch für die Pflichtrücklage. Vor der Pflichtrücklage sind zunächst die weiteren Rücklagen zur Verlustverrechnung heranzuziehen. Erst nach dem vollständigen Verbrauch der weiteren Rücklagen ist die Pflichtrücklage zur Verlustverrechnung zu verwenden. Wurde die Pflichtrücklage zum Verlustausgleich herangezogen, sind folgende Jahresüberschüsse zunächst der Pflichtrücklage bis zu der Höhe zuzuführen, die nach den jeweiligen Richtlinien bestehen müsste. Erst nach dem Wiederauffüllen der Pflichtrücklage dürfen weitere Rücklagen gebildet werden.

2. Die einzige Pflichtrücklage ist die Substanzerhaltungsrücklage, die nach der Richtlinie zu § 53 FiVO „Bildung der Substanzerhaltungsrücklage“ gebildet wird. Die Veränderung der Substanzerhaltungsrücklage erfolgt mit der Aufstellung des Jahresabschlusses. Kann eine Zuführungspflicht zur Substanzerhaltungshöhe nicht aus dem Jahresergebnis oder einem Ergebnisvortrag erfüllt werden, muss bei der Aufstellung des Jahresabschlusses eine Umwandlung von weiteren Rücklagen vorgenommen werden.
3. Die Veränderung der Substanzerhaltungsrücklage ist im Anhang zum Jahresabschluss zu erläutern. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass diese Pflichtrücklage nicht in der geforderten Höhe gebildet werden konnte (§ 43 Absatz 2 Nummer 6 FiVO). Über die verbleibende Differenz zur maximalen Pflichthöhe von 20 % der aktuellen Feuersicherungswerte braucht nicht berichtet zu werden.
4. Werden der Substanzerhaltungsrücklage über die Höhe der jährlichen Pflichthöhe hinaus Beträge zugeführt, können diese ausschließlich nach den Regelungen der Richtlinie zu § 53 FiVO „Bildung der Substanzerhaltungsrücklage“ entnommen werden.
5. Da die Entnahme aus der Substanzerhaltungsrücklage nach der Richtlinie zu § 53 FiVO „Bildung der Substanzerhaltungsrücklage“ keine Pflicht ist, kann sie nicht mit der Aufstellung des Jahresabschlusses erfolgen. Hierfür ist ein Ergebnisverwendungsbeschluss nach § 38 Absatz 2 FiVO notwendig.
6. Die weiteren Rücklagen können nach § 53 Absatz 1 FiVO für bestimmte nicht investive Zwecke unterteilt werden. Die Unterteilung erfolgt nicht in der Bilanz, sondern in der buchhalterischen Abbildung, deren Auswertung über den Rücklagenspiegel (§ 43 Absatz 3 Nummer 3 FiVO) vorgenommen wird.
7. Zur Umgliederung von Rücklagen für nicht investive Zwecke siehe Abschnitt XIII. B. „Vermögensgrundbestand“.
8. Die Zuführung und Entnahme von Mitteln aus den weiteren Rücklagen erfolgt im Rahmen der Entscheidung über die Verwendung des Jahresergebnisses bzw. des Bilanzergebnisses (§ 53 Absatz 2 FiVO in Verbindung mit § 38 Absatz 2 FiVO). Die buchhalterische Umsetzung erfolgt mit dem Beschlussdatum der Ergebnisverwendung. Eine Ausnahme stellt die Verwendung von weiteren Rücklagen zur Bedienung der Substanzerhaltungsrücklage dar. In diesem Fall sind die weiteren Rücklagen mit der Aufstellung des Jahresabschlusses zu verändern.
9. Andere Änderungen der weiteren Rücklagen sind grundsätzlich weder bei der Aufstellung des Jahresabschlusses noch unterjährig zulässig. Dies gilt selbst dann, wenn ein Beschluss des Leitungsorgans zur Verwendung von Rücklagen vorliegt, es sein denn, es handelt sich um einen Ergebnisverwendungsbeschluss nach § 38 Absatz 2 FiVO.
10. Ergebnisse einzelner Abrechnungsobjekte (Kostenstellen oder -träger) oder Budgetergebnisse (§ 22 Absatz 5 FiVO) dürfen nicht ohne Ergebnisverwendungsbeschluss nach § 38 Absatz 2 FiVO mit Rücklagen verrechnet werden.

#### **D. Ergebnisvortrag und Bilanzergebnis**

1. Der Jahresabschluss wird grundsätzlich unter den Bedingungen der teilweisen Ergebnisverwendung aufgestellt, da bei der Jahresabschlussaufstellung die Pflichtrücklage „Substanzerhaltungsrücklage“ zu bedienen ist. Insoweit erfolgt kein Bilanzausweis des Jahresergebnisses, sondern des Bilanzergebnisses. Dies gilt selbst dann, wenn die Höhe der Substanzerhaltungsrücklage bei der Aufstellung des Jahresabschlusses nicht verändert wird.
2. Die vollständige Ergebnisverwendung wird durch den Ergebnisverwendungsbeschluss (§ 38 Absatz 2 FiVO) im folgenden Haushaltsjahr hergestellt. Gegenstand dieses

Ergebnisverwendungsbeschlusses ist das Bilanzergebnis, das entweder mit den Rücklagen zu verrechnen oder als Ergebnisvortrag vorzutragen ist.

3. Ein Ergebnisvortrag soll nur dann beschlossen werden, wenn er durch das erwartete Jahresergebnis des folgenden Haushaltsjahres ausgeglichen wird, anderenfalls ist das Bilanzergebnis entweder vollständig in die Rücklagen einzustellen oder durch Rücklagenentnahmen auszugleichen.

Beispiel: Der Ergebnisverwendungsbeschluss im Haushaltsjahr 2 über das Bilanzergebnis des Haushaltsjahres 1 enthält einen positiven Ergebnisvortrag (Gewinnvortrag) in Höhe von 20 TEuro vor, weil das erwartete Jahresergebnis des Haushaltsjahres 2 in Höhe von ca. 20 TEuro negativ erwartet wird.

4. Der Ausweis des Bilanzergebnisses in der Bilanz muss mit dem nachrichtlichen Ausweis des Bilanzergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung übereinstimmen.

#### **E. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag**

1. Ist das Eigenkapital rechnerisch aufgezehrt und ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist der entsprechende Betrag als letzter Posten der Gliederung der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen (Aktiva D.). Entsprechend ist als letzte Position im Eigenkapital derselbe Betrag mit derselben Bezeichnung einzustellen (Passiva A. V.).
2. Die Positionen „Vermögensgrundbestand“, „Rücklagen“, „Ergebnisvortrag“ und „Bilanzergebnis“ werden unverändert ausgewiesen. Durch die Einstellung des „nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages“ als letzte Position im Eigenkapital wird das Eigenkapital mit einer Summe von 0 Euro ausgewiesen.
3. Durch diese Gliederungsregel wird der Ausweis eines negativen Eigenkapitals auf der Passivseite der Bilanz vermieden. Der letzte Posten auf der Aktivseite der Bilanz stellt keinen Vermögensgegenstand, sondern lediglich einen Korrekturposten dar, der deutlich auf die bilanzielle Überschuldung der kirchlichen Körperschaft hinweist.
4. Die Aktiv- und die Passivposition „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ müssen vollständig korrespondieren und werden daher durch unmittelbare Gegenbuchungen gebildet, verändert und aufgelöst.

#### **F. Eigenkapitalumgliederungen mit der Einführung der FiVO**

Gemäß § 57 Absatz 1 FiVO sind Änderungen in der Bilanzierung oder Bewertung spätestens in der ersten Schlussbilanz nach der FiVO zu berücksichtigen und im Anhang zu erläutern. Die Umgliederungen im Eigenkapital sind der folgenden Übersicht zu entnehmen. Die buchhalterische (Verwendung von Konten) bzw. technische Umsetzung in der Rechnungswesensoftware regelt eine Arbeitshilfe der Landeskirche.

<b>Gliederung des Eigenkapitals nach der VwO.d</b>		<b>Umgliederung zur Bilanzposition nach Anlage 1 „Schema der Bilanz gemäß § 41 Absatz 1 FiVO“</b>
<b>Passiva</b>		<b>Passiva</b>
<b>A.</b>	<b>Eigenkapital</b>	<b>A. Eigenkapital</b>
<b>I.</b>	<b>Vermögensgrundbestand</b>	
	a) 1. Kirchenvermögen	A. I. Vermögensgrundbestand
	a) 2. Ergebnisverrechnungsreserve des Kirchenvermögens	A. I. Vermögensgrundbestand

	b) Pfarrvermögen	B. I. Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen
	c) Friedhofsvermögen	A. I. Vermögensgrundbestand
	d) Zweckvermögen Diakonie	A. I. Vermögensgrundbestand
	e) Zweckvermögen Stiftungen	B. I. Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen
	f) Sonstiges Zweckvermögen (1) g) Sonstiges Zweckvermögen (2)	A. I. Vermögensgrundbestand
	<b>Summe Vermögensgrundbestand</b>	
<b>II.</b>	<b>Kapitalvermögen, Rücklagen, sonstige Vermögensbindungen</b>	
	1. Kapitalvermögen	A. II. 2. Weitere Rücklagen Soweit es sich um Kapitalvermögen handelt, das dem Pfarrvermögen zugeordnet ist, erfolgt die Umgliederung in die Position B „Sonderposten“ mit der Unterposition B. I. Verpflichtungen gegenüber Sondervermögen  In Höhe der Umgliederung des Kapitalvermögens ist eine Finanzanlage Ausleihung „Erlöse aus Grundstückverkäufen“ zu bilden.
	2. Pflichtrücklagen	
	a) Betriebsmittelrücklagen	A. II. 2. Weitere Rücklagen
	b) Ausgleichsrücklage	A. II. 2. Weitere Rücklagen
	c) Substanzerhaltungsrücklagen	A. II. 1. a) Pflichtrücklagen
	d) Bürgschaftssicherungsrücklagen	A. II. 2. Weitere Rücklagen
	e) Tilgungsrücklage	A. II. 2. Weitere Rücklagen
	f) Weitere Pflichtrücklagen	A. II. 2. Weitere Rücklagen
	3. Budgetrücklagen, Kollekten und Weitere Rücklagen	A. II. 2. Weitere Rücklagen
	4. Korrekturposten für Rücklagen	
	a) Korrekturposten für Rücklagen	A. II. 2. Weitere Rücklagen
	b) Korrekturposten für Wertschwankungen	A. II. 2. Weitere Rücklagen, soweit diese nach einer Korrektur der Finanzanlagen mit Wertschwankungen noch vorhanden sind.
	c) Innere Darlehen	A. II. 2. Weitere Rücklagen
	<b>Summe Kapitalvermögen, Rücklagen, sonstige Vermögensbindungen</b>	
<b>III.</b>	<b>Bilanzergebnis</b>	<b>A. IV. Bilanzergebnis</b>
	<b>Summe Eigenkapital</b>	<b>Summe Eigenkapital</b>

#### **XIV. Inkrafttreten**

Diese Richtlinie tritt am 1. Januar 2023 in Kraft.