

GZ: 70.11.03-01-15-V04/7

An die
Ev. Pfarrämter und Kirchenpflegen
über die Ev. Dekanatämter
- Dekaninnen und Dekane sowie
Schuldekaninnen und Schuldekane -
Kirchenbezirksrechnerinnen und -rechner
Große Kirchenpflegen
Evangelische Regionalverwaltungen
Gewählte(r) Vorsitzende(r) des Kirchengemeinderats

Den Mitgliedern der Württ. Ev. Landessynode z.K.

**Rundschreiben: Korrekturen in kameralen Abschlüssen der Kirchengemeinden, -
bezirke und sonstigen Einrichtungen vor Umstellung auf die kirchliche Doppik**

Sehr geehrte Damen und Herren,

Inhalt

1.	Bilanzidentität zwischen kameraler Schlussbilanz und doppischer Eröffnungsbilanz gemäß neuer Haushaltsordnung	2
2.	Vorzunehmende Korrekturen in offenen kameralen Abschlüssen	3
2.1.	Notwendige Fehlerkorrekturen	3
2.1.1.	Ausbuchung von Vermögensgegenständen in fremdem Eigentum	3
2.1.1.1.	Staatspfarrhäuser im Eigentum und auf Grundstücken des Landes Baden-Württemberg	3
2.1.1.2.	Staatspfarrhäuser auf eigenem Grundstück	4
2.1.1.3.	Staatskirchen.....	4
2.1.1.4.	Sonstige Grundstücke oder Gebäude oder weitere Vermögensgegenstände in fremdem Eigentum	4
2.1.2.	Erfassung bisher bilanziell nicht berücksichtigter Erbbaurechte (Berechtigter)	5
2.1.3.	Erfassung bisher bilanziell nicht berücksichtigter liquider Mittel und Geldanlagen von Gruppen und Kreisen	5
2.1.4.	Rücklagen mit Verwendungszweck/Verbindlichkeiten aus strukturellen Änderungen	5
2.1.5.	Ersterfassung von bedingt und nicht realisierbaren Grundstücken mit dem Nettowert (Anschaffungskosten abzüglich Sonderabschreibungen).....	6
2.2.	Empfohlene Korrekturen.....	6
2.2.1	Berücksichtigung von Abschreibungen auf Wertpapiere und Beteiligungen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung.....	6
2.3.	Besondere Regelungen für das letzte kamerale Jahr.....	6
2.3.1.	Schließen von Baubüchern mit ausschließlich werterhaltenden Maßnahmen.....	7

2.3.2. Keine Bildung von Haushaltresten.....	7
2.3.3. Tilgung von inneren Darlehen	7
2.3.4. Keine Entstehung von Gewinnvorträgen aus den Ergebnissen des letzten kameralen Jahres	7
2.3.5. Umbuchung von Gewinnvorträgen aus den Ergebnissen der vorvorangegangenen kameralen Jahre	7
2.3.6. Korrektur der aktivseitig erfassten Forderungen aus externen Darlehen bei Darlehensnehmern	7
3. Vorgehensweise bei bereits erstellten oder festgestellten kameralen Abschlüssen	8

1. Bilanzidentität zwischen kameraler Schlussbilanz und doppischer Eröffnungsbilanz gemäß neuer Haushaltsordnung

Zum Zeitpunkt der Umstellung auf die kirchliche Doppik ist eine doppische Eröffnungsbilanz zu erstellen.

Das kirchliche Gesetz zur Einführung eines neuen Finanzmanagements in der Evangelischen Landeskirche in Württemberg vom 24. November 2016 (mit späteren Änderungen) regelt in Artikel 5 Abs. 3, dass die **Wertansätze** in dieser **ersten doppischen Eröffnungsbilanz** mit denen der **letzten kameralen Bilanz (Schlussbilanz) übereinstimmen** müssen, soweit nicht in den Absätzen 4 bis 6 oder in der Durchführungsverordnung zur Haushaltsordnung etwas anderes bestimmt ist. Die Absätze 4 bis 6 beziehen sich hierbei auf abweichende Bilanzierungs- und Bewertungsregeln für bestimmte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und der zugehörigen Sonderposten sowie auf Rücklagen.

Diese Regelung führt dazu, dass bereits nach altem Recht notwendige Korrekturen oder in Vorbereitung auf die Umstellung zu beachtende Sonderregelungen spätestens im letzten kameralen Abschluss berücksichtigt werden müssen. Eine Korrektur im Rahmen der Überleitung in die Doppik – nach Fertigstellung und Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gremien - ist grundsätzlich nicht möglich.

Eine Ausnahme ergibt sich für die fälschlicherweise bilanzierten werterhaltenden Unteranlagen, die per Regelung im Rundschreiben OKR "Anlagenbuchhaltung für unbewegliche Wirtschaftsgüter" v. 29. November 2022 (AZ 78.71.01-28-11-V02/7.1) nicht im letzten kameralen Abschluss korrigiert werden müssen, sondern von der Migration ausgenommen sind und damit ins Basiskapital eingehen.

Des Weiteren ergeben sich von Artikel 5 abgedeckte, aber dort nicht ausdrücklich genannte Abweichungen daraus, dass die entsprechenden Bilanzposten in der Doppik nicht mehr oder neu vorhanden sind.

Wie vorzugehen ist, wenn Sachverhalte nicht im letzten kameralen Abschluss korrigiert und damit falsch migriert wurden, ist in Artikel 5 Absatz 8 der HHO geregelt und in Kapitel 3 dieses Rundschreibens ausgeführt.

2. Vorzunehmende Korrekturen in offenen kameraleen Abschlüssen

2.1. Notwendige Fehlerkorrekturen

Bilanzierungen, die nicht mit der kameraleen Haushaltsordnung vereinbar sind, sind spätestens im letzten kameraleen Abschluss zu korrigieren.

2.1.1. Ausbuchung von Vermögensgegenständen in fremdem Eigentum

2.1.1.1. Staatspfarrhäuser im Eigentum und auf Grundstücken des Landes Baden-Württemberg

Pfarrhäuser unter staatlicher Baulast, die sich im Eigentum und auf Grundstücken des Landes Baden-Württemberg befinden, wurden in der Vergangenheit in der Regel als eigenständiges Gebäude im Anlagevermögen bilanziert. Diese sind auszubuchen, da es sich um fremdes Eigentum handelt.

Das Nutzungsrecht an den Pfarrhäusern im Eigentum des Landes Baden-Württemberg liegt nicht bei den Kirchengemeinden selbst, sondern bei der Pfarreistiftung der Ev. Landeskirche in Württemberg. Daher kommt bei den Kirchengemeinden ebenfalls keine Aktivierung eines Nutzungsrechts als immaterieller Vermögensgegenstand in Betracht. Ist ein solches bereits bilanziert, ist es ebenfalls auszubuchen.

Die Kirchengemeinden unterliegen jedoch bestimmten Verpflichtungen zur Finanzierung von Baumaßnahmen an oder in diesen Staatspfarrhäusern. Daher wurde eine pauschale Bildung einer Substanzerhaltungsrücklage (SERL) von 500 € pro Jahr vorgenommen. Die Substanzerhaltungsrücklage bleibt im letzten kameraleen Abschluss bestehen, die letzte Zuführung erfolgt jedoch manuell, da das Staatspfarrhaus im letzten Immobilienverzeichnis nicht mehr enthalten ist.

Sollte zum 31.12. des letzten kameraleen Jahres eine konkrete Verpflichtung zur finanziellen Beteiligung der Kirchengemeinde an einer Sanierungsmaßnahme vorliegen, die in diesem oder einem früheren Jahr entstanden ist, ist diese als Rückstellung nach § 75 HHO (alt) zu erfassen.

Hinweis: Wurden von der Kirchengemeinde konkrete Einbauten vorgenommen und sind diese als „Um- und Einbauten in fremden Gebäuden“ aktiviert und abgeschrieben, sind keine Korrekturen vorzunehmen.

Bitte wenden Sie sich bei Rückfragen mit einer kurzen Schilderung des Sachverhalts an okr@elk-wue.de und benennen Sie die Anschrift des fraglichen Objekts.

2.1.1.2. Staatspfarrhäuser auf eigenem Grundstück

Pfarrhäuser unter staatlicher Baulast auf kirchengemeindeeigenen Grundstücken wurden in der Vergangenheit in der Regel als eigenständiges Gebäude im Anlagevermögen bilanziert. Das Gebäude ist zivilrechtlich Eigentum der Kirchengemeinde. Die korrekte Bilanzierung des Gebäudes (zivilrechtliches vs. wirtschaftliches Eigentum), eines evtl. eigenen Nutzungsrechts der Kirchengemeinde als eigenständiger immaterieller Vermögensgegenstand, der SERL und eventueller konkreter Verpflichtungen sollte anhand der zugrunde liegenden Verträge im Einzelfall geklärt werden. Bitte wenden Sie sich bei Rückfragen mit einer kurzen Schilderung des Sachverhalts an okr@elk-wue.de und benennen Sie die Anschrift des fraglichen Objekts.

2.1.1.3. Staatskirchen

Staatskirchen wurden in der Vergangenheit in der Regel als eigenständiges Gebäude im Anlagevermögen bilanziert.

Die korrekte Bilanzierung des Gebäudes (zivilrechtliches vs. wirtschaftliches Eigentum), eines evtl. eigenen Nutzungsrechts der Kirchengemeinde als eigenständiger immaterieller Vermögensgegenstand, der SERL und eventueller konkreter Verpflichtungen sollte anhand der zugrunde liegenden Verträge im Einzelfall geklärt werden. Bitte wenden Sie sich bei Rückfragen mit einer kurzen Schilderung des Sachverhalts an okr@elk-wue.de und benennen Sie die Anschrift des fraglichen Objekts.

2.1.1.4. Sonstige Grundstücke oder Gebäude oder weitere Vermögensgegenstände in fremdem Eigentum

Allgemein gilt: Vermögensgegenstände in fremdem Eigentum sind auszubuchen, wenn sie im Anlage- oder Umlaufvermögen erfasst wurden. Zur Beurteilung der korrekten Bilanzierung sind die zugrunde liegenden Verträge mit dem Land, den Kommunen oder sonstigen Vertragspartnern zu analysieren.

Eine Ausbuchung bei bebauten Grundstücken ist in der Regel notwendig, wenn sich sowohl Gebäude als auch Grundstück in Eigentum eines anderen befinden. Ob ein dingliches Nutzungsrecht als eigenständiger immaterieller Vermögensgegenstand vorliegt, ist anhand der zugrunde liegenden Verträge zu analysieren; dieses ist ggf. zu erfassen. Steht den Gemeinden kein dingliches Nutzungsrecht zu, ist aber bereits bilanziert, ist es auszubuchen.

Sollte zum 31.12. des letzten kameraleen Jahres eine konkrete Verpflichtung zur Beteiligung an einer Sanierungsmaßnahme vorliegen, die in diesem oder einem früheren Jahr entstanden ist, ist diese als Rückstellung nach § 75 HHO (alt) zu erfassen.

Hinweis: Wurden von der Kirchengemeinde konkrete Einbauten vorgenommen sowie diese als „Um- und Einbauten in fremden Gebäuden“ aktiviert und abgeschrieben, sind keine Korrekturen vorzunehmen.

2.1.2. Erfassung bisher bilanziell nicht berücksichtigter Erbbaurechte (Berechtigter)

Bisher bilanziell nicht berücksichtigte Erbbaurechte sind gemäß Nr. 1 6 c) der Anlage 4 zu Nr. 58 und Nr. 59 DVO HHO (alt) grundsätzlich nach den jeweiligen individuellen Gegebenheiten zu bewerten. Sollte das Erbbaurecht gegen Zahlung eines laufenden Erbbauzinses oder unentgeltlich eingeräumt worden sein, ist nach der bisher angewandten Vorgehensweise eine Erfassung zu 1 € vorzunehmen.

2.1.3. Erfassung bisher bilanziell nicht berücksichtigter liquider Mittel und Geldanlagen von Gruppen und Kreisen

Bisher nicht bilanziell berücksichtigte Kassen, Konten, Sparbücher, Festgelder etc. von unselbständigen Gruppen und Kreisen der Kirchengemeinden sind - sofern am Bilanzstichtag noch vorhanden - spätestens im letzten kameralen Abschluss zu erfassen.

Die Erfassung erfolgt erfolgsneutral im Bestand gemäß der bisherigen Buchungslogik für die Einbuchung von Gruppenkassen.

Im Hinblick auf die Umsetzung des Verwaltungsmodernisierungsgesetzes und die damit verbundene Übertragung der Wahrnehmung der Kassengeschäften für die kirchlichen Körperschaften an die ev. Regionalverwaltungen ist darauf hinzuwirken, diese Kassen und Konten möglichst vor der Umstellung auf die Doppik aufzulösen, d.h. auf das Bankkonto der Kirchengemeinde einzuzahlen und buchhalterisch entsprechend einzubuchen. Dies ist auch im Hinblick auf etwaig bestehende Umsatzsteuerpflichten dringend geboten. Nur so kann eine ggf. bestehende Erklärungspflicht der kirchlichen Körperschaft gegenüber den Finanzbehörden sichergestellt werden.

2.1.4. Rücklagen mit Verwendungszweck/Verbindlichkeiten aus strukturellen Änderungen

Im Rahmen struktureller Änderungen (wie z.B. Übertragungen von Trägerschaften von Kindergärten oder sonstiger unselbständiger Einrichtungen an eine andere Kirchengemeinde, einen Kirchenbezirk oder eine sonstige kirchliche Einrichtung, Zusammenschluss von Kirchengemeinden in Gesamtkirchengemeinden, kirchlichen Verbänden o.ä.) werden auch Regelungen zum Umgang mit den bisher vorhandenen Rücklagen getroffen. Dies erfolgt in der Regel in Finanzierungsvereinbarungen, Satzungen, kirchenrechtlichen Vereinbarungen etc.

Wenn daraus eine Rückzahlungsverpflichtung der eingebrachten Gelder besteht, sind diese als Verbindlichkeit gegenüber der ursprünglichen Kirchengemeinde oder Einrichtung zu buchen. Sollten die Gelder zur uneingeschränkten Verfügung an die neue Kirchengemeinde, Kirchenbezirk oder sonstige kirchliche Einrichtung übergegangen sein, ist eine Buchung als (zweckgebundene) Rücklage richtig.

Der korrekte Ausweis der übertragenen Gelder in der kameralen Bilanz der aufnehmenden Kirchengemeinde oder Einrichtung oder des aufnehmenden Kirchenbezirks - und ggf. auch der übertragenden Kirchengemeinde oder Einrichtung oder des übertragenden Kirchenbezirks - ist zu überprüfen. Ggf. notwendige Korrekturen sind noch in Nav-K vorzunehmen.

2.1.5. Ersterfassung von bedingt und nicht realisierbaren Grundstücken mit dem Nettowert (Anschaffungskosten abzüglich Sonderabschreibungen)

Die Ersterfassung von bedingt und nicht realisierbaren Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens in der Anlagenbuchhaltung war grundsätzlich so vorgesehen, dass zunächst die ermittelten Anschaffungskosten gebucht und in einem zweiten Schritt die Sonderabschreibung gemäß Anlage 4 zu Nr. 58 und Nr. 59 DVO HHO (alt) separat erfasst werden.

Insbesondere bei der Ersterfassung von bedingt realisierbaren Grundstücken erfolgte in einigen Fällen eine Netto-Buchung, also Anschaffungskosten bereits reduziert um die Sonderabschreibung von zwei Dritteln des Anschaffungswertes. Dies ist in Nav-K durch Ausbuchung dieser Anlage und korrekte Erfassung einer neuen Anlage zu korrigieren, um eine korrekte Überleitung zu ermöglichen.

Sollte diese Vorgehensweise auch bei anderen bedingt oder nicht realisierbaren Anlagen vorgekommen sein, ist analog zu verfahren.

2.2. Empfohlene Korrekturen

In einigen Fällen kann es sinnvoll sein, im letzten kameralen Jahr Buchungen vorzunehmen, die bisher nicht detailliert geregelt waren, um ggf. wesentliche Auswirkungen auf die erste doppische Ergebnisrechnung zu vermeiden.

2.2.1 Berücksichtigung von Abschreibungen auf Wertpapiere und Beteiligungen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung

In der alten Haushaltsordnung war die Position „Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens“ vorgesehen, jedoch sind keine weiteren Ausführungen dazu geregelt. Das führte dazu, dass die Finanzanlagen mit den Anschaffungskosten eingebucht und eventuelle Verluste in der Regel erst bei Veräußerung der Wertpapiere zu Buche geschlagen haben.

Da in der Doppik bei voraussichtlich dauernder Wertminderung gemäß § 70 Abs. 3 HHO (neu) Abschreibungen zu buchen sind, wird empfohlen, diese Wertminderung bereits im letzten kameralen Abschluss zu berücksichtigen. Anlagen sind künftig grundsätzlich einzeln zu bilanzieren und zu bewerten. Die Bilanzierung und Beurteilung der Werthaltigkeit im Rahmen des letzten kameralen Abschlusses sollte daher ebenfalls einzeln erfolgen. Die zulässigen Anlageformen in Eigen- und Fremdverwaltung sind in der DVO zu § 91 HHO (neu) geregelt.

In Anlehnung an die Anlagerichtlinie des OKR wird folgendes empfohlen:

- Bei Anlagen in Eigenverwaltung wird keine Abschreibung vorgenommen, da bei Fälligkeit eine Rückzahlung mit 100% erwartet werden kann.
- Bei Anlagen in Fremdverwaltung wird eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung unterstellt, wenn der Kurswert zum Bilanzstichtag um mehr als fünf Prozent unter dem Buchwert liegt oder eine Wertminderung mehr als drei Jahre andauert.

2.3. Besondere Regelungen für das letzte kamerale Jahr

In einigen Fällen sind Sonderregelungen für die Vorgehensweise im letzten kameralen Jahr notwendig. Dies betrifft z.B. folgende Fälle:

2.3.1. Schließen von Baubüchern mit ausschließlich werterhaltenden Maßnahmen

Baubücher mit ausschließlich werterhaltenden Maßnahmen müssen geschlossen werden, auch wenn die Maßnahme noch nicht abgeschlossen ist. Die entsprechenden Regelungen finden sich im Rundschreiben OKR "Anlagenbuchhaltung für unbewegliche Wirtschaftsgüter" v. 29. November 2022 (AZ 78.71.01-28-11-V02/7.1).

2.3.2. Keine Bildung von Haushaltresten

Haushaltsreste wurden bisher im kameralen Jahresabschluss gebucht. Nach doppischen Regelungen ist dies nicht mehr zulässig, so dass auch im letzten Jahr in Nav-K keine Bestände aus Haushaltsresten mehr vorhanden sein dürfen. Für Haushaltsausgabereste besteht die Möglichkeit der Übertragung als Haushaltsermächtigung außerhalb der Finanzbuchhaltung.

2.3.3. Tilgung von inneren Darlehen

Innere Darlehen (§ 76 HHO alt bzw. § 89 Absatz 3 HHO neu) sind spätestens im letzten Jahr vollständig buchhalterisch zu tilgen. Dies muss zunächst mittels freier Rücklagen erfolgen. Sollten diese nicht ausreichen, dann werden ggf. freie Gebäudeunterhaltungsrücklagen herangezogen. In diesem Fall sind bestimmte Dokumentationen und Pläne zu erstellen.

Sollten externe Darlehen zur Tilgung notwendig sein, ist eine Genehmigung des OKR notwendig.

2.3.4. Keine Entstehung von Gewinnvorträgen aus den Ergebnissen des letzten kameralen Jahres

Im letzten kameralen Jahr dürfen keine Gewinnvorträge im ordentlichen Haushalt mehr entstehen. Ergebnisse des ordentlichen Haushalts sind in Rücklagen einzustellen.

Gewinnvorträge des Vermögenshaushalts dürfen sich ausschließlich aus den Salden der zu übernehmenden wertsteigernden Baubücher ergeben. Informationen zur Ausbuchung von werterhaltenden Anteilen aus Baubüchern bzw. Schließung rein werterhaltender Baubücher sind in Abschnitt 2.3.1 bzw. im Rundschreiben OKR "Anlagenbuchhaltung für unbewegliche Wirtschaftsgüter" v. 29. November 2022 (AZ 78.71.01-28-11-V02/7.1) enthalten.

2.3.5. Umbuchung von Gewinnvorträgen aus den Ergebnissen der vorvorangegangenen kameralen Jahre

Überschüsse der Vorjahre (GLD 9900) sind zu identifizieren und in Rücklagen umzubuchen. Ein "Durchschleusen" aus dem vorletzten kameralen Jahr in das übernächste Jahr (= erstes doppisches Jahr) ist nicht möglich. Diese Korrektur ist nur zusammen mit einem Administrator möglich.

2.3.6. Korrektur der aktivseitig erfassten Forderungen aus externen Darlehen bei Darlehensnehmern

Bei Darlehensaufnahme bestehen bilanziell lediglich Verbindlichkeiten aus den erhaltenen Finanzmitteln. Die als Forderung an Haushalt aus äußeren Darlehen doppelt dargestellten aufgenommenen Darlehensbeträge müssen ausgebucht werden.

3. Vorgehensweise bei bereits erstellten oder festgestellten kameralen Abschlüssen

Wenn der letzte kamerale Abschluss bereits erstellt und festgestellt ist, die in diesem Rundschreiben genannten Korrekturen jedoch nicht berücksichtigt wurden, werden die Anlagen sowie die weiteren Bestände entsprechend dem letzten kameralen Abschluss unter Berücksichtigung von Artikel 5 Absätze 4-6 in die doppelte Eröffnungsbilanz übernommen.

Dies führt grundsätzlich dazu, dass Bilanzpositionen in der doppelten Eröffnungsbilanz mit fehlerhaften Werten angesetzt werden.

Wenn es sich um einen wesentlichen Wert handelt oder maßgebliche Auswirkungen auf die ordnungsmäßige Haushaltsführung in den Folgejahren zu erwarten sind, ist gemäß Artikel 5 Absatz 8 in der **späteren doppelten Bilanz** (spätestens jedoch im dritten der Prüfung der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss) der unterlassene Ansatz nachzuholen, der Wertansatz zu berichtigen oder der Wertansatz auf einzelne Vermögensgegenstände sachgerecht aufzuteilen (Berichtigungspflicht). Anderenfalls können entsprechende Berichtigungen vorgenommen werden (Berichtigungswahlrecht).

Der Gewinn und Verlust aus Berichtigungen ist mit dem Basiskapital zu verrechnen, d.h. das Jahresergebnis wird nicht belastet

Sollte der letzte kamerale Abschluss bereits erstellt, aber noch nicht festgestellt sein, kann dieser ggf. mithilfe der IT des OKR zurückgesetzt werden, so dass die Korrekturen noch vorgenommen werden können. Ansonsten greift die Vorgehensweise wie bei bereits erfolgter Feststellung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Fabian Peters

Christian Schuler