Buchungsbeispiele und Generelle Buchungshinweise zum Kontenrahmen NEK^{1, 2}

Vom 11. Juni 2006

In der Fassung vom 11. August 2009

1 Red. Anm.: Die Buchungsbeispiele und Generellen Buchungshinweise traten gemäß Nummer 4.2 Buchstabe c der Kontenrahmenverwaltungsvorschrift vom 3. Mai 2017 (KABl. S. 279) mit Ablauf des 1. Juni 2017 außer Kraft.

2 Red. Anm.: Die Buchungsbeispiele und Generellen Buchungshinweise wurden von der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Norddeutschland bis zur Neuregelung des Kontenrahmens (s. Fußnote 1) angewandt.

**VII. Buchungsbeispiele, Generelle Buchungshinweise¹
Inhaltsverzeichnis**

- 1. Rücklagen**
- 2. Finanzdeckung**
- 3. Sonderposten**
 - 3.1 Sonderposten ohne Finanzdeckung
 - 3.2 Sonderposten mit Finanzdeckung
- 4. Spenden, Kollekten, Erbschaften**
 - 4.1 Eingang
 - 4.2 Verwendung im laufenden Haushaltsjahr
 - 4.3 Verwendung in einem folgenden Haushaltsjahr
 - 4.4 Geldanlage in Höhe der Sonderposten
 - 4.5 Unterscheidung der Zwecke der Spenden, Buchung mit Spendennummern
- 5. Abgrenzung**
 - 5.1 Übersicht
 - 5.2 Aktive Rechnungsabgrenzung (Beispiel: Disagio)
 - 5.3 Passive Rechnungsabgrenzung (Beispiel: Legat)
- 6. Abwicklung Legate (Grabpflegevertrag)**
- 7. Wertberichtigung, Abschreibung auf Forderungen**
- 8. Gewinn bzw. Verlust aus dem Abgang von Anlagevermögen**
- 9. Innere Darlehen**

¹ Red. Anm.: In der „Handreichung zum Kontenrahmen für das kaufmännische Rechnungswesen in der Nordelbischen Kirche mit Erläuterungen“ wurden die „Buchungsbeispiele und Generellen Buchungshinweise“ als Kapitel VII abgedruckt. Diese Nummerierung wird hier beibehalten, da in den „Erläuterungen zum Kontenrahmen“ (vgl. Ordnungsnummer 5.212-505 N_Archiv) verschiedentlich auf diese Inhalte verwiesen wurde.

VII.1 Rücklagen

Die Rücklagenbewegungen sind stets als rein bilanzielle Bewegung zwischen dem Eigenkapitalkonto und dem jeweiligen Rücklagenkonto zu buchen.

Buchungsbeispiel:

Zuführung nicht verbrauchter Mittel für Bauunterhaltung zur Rücklage

<u>Kapitalkonto</u>	an	<u>Bauunterhaltungsrücklage</u>
20100		21130

Eine besondere Betrachtung gilt Rücklagen für den Substanzerhalt (Investitionen), die nach der HhKRVO in Höhe der Abschreibungen zu bilden sind. Da die Abschreibungen aufwandswirksam gebucht werden, sind diese bereits dann erwirtschaftet, wenn ein neutrales Ergebnis erzielt wird.

Buchungsbeispiel:

Zuführung in Höhe der Abschreibungen auf ein Gebäude zur Substanzerhaltungsrücklage

Unterjährig werden die zunächst Abschreibungen gebucht:

<u>Abschreibung auf realisierb. Gebäude</u>	an	<u>Realisierbare Betriebsgebäude</u>
65210		01220

Zum Jahresabschluss findet in Höhe der Abschreibungen die Zuführung zur Rücklage statt:

<u>Kapitalkonto</u>	an	<u>Substanzerhaltungsrücklage Gebäude</u>
20100		21141

Da die Rücklagenbestände auch monetär vorhanden sein müssen, gilt für diese das Prinzip der Finanzdeckung. Daraus resultieren Buchungen auf der Aktivseite der Bilanz, die parallel zu den zuvor beschriebenen Buchungen auf der Passivseite ausgeführt werden müssen.

Diese Buchungen sind im nachfolgenden Beispiel für die Finanzdeckung dargestellt.

VII.2 Finanzdeckung

Der Begriff der Finanzdeckung bezeichnet die Bildung eines separaten Geldanlagepostens auf der Aktivseite der Bilanz, dessen Höhe bestimmte Passivposten vorgeben und der nur zur monetären Abdeckung dieser Passivposten bestimmt ist. Verändert sich die Höhe der Passivposten, so ist der Aktivposten anzupassen.

Zu den zu berücksichtigen Passivposten gehören in erster Linie die Rücklagen. Diese sind aufgrund § 22 Absatz 2 HhKRVO Ertrag bringend anzulegen. Diese Regelung gilt auch für kaufmännisch buchende

Körperschaften und Einrichtungen. Somit sind in Höhe der Rücklagenbestände auf der Passivseite der Bilanz gesonderte Geldanlagen auf der Aktivseite zu tätigen.

Die Finanzdeckung bezieht sich in sinngemäßer Anwendung auch auf die Sonderposten mit Finanzdeckung, in denen z. B. Spenden ab dem Jahresabschluss bis zu ihrer zweckgerechten Verwendung darzustellen sind. Dadurch wird eine Gleichbehandlung zwischen der kameralistischen und der kaufmännischen Abwicklung sichergestellt: Die kameralistische Buchführung kennt keine Sonderposten, dort werden in diesen Fällen (finanzgedeckte) Rücklagen gebildet.

Als weitere finanzgedeckte Passivposten sind zu nennen: Verbindlichkeiten aus zentral verwaltetem Vermögen (also z. B. Vermögensbestände der Kirchengemeinden, die dem Kirchenkreis zur Geldanlage

übergeben wurden), passive Rechnungsabgrenzungsposten für Legate (s. nachf. Buchungsbeispiele für Legate, sog. Treuhandmodell) sowie ggf. auch bestimmte Rückstellungen, die finanziell abgedeckt werden (wie z.B. die Clearing-Rückstellungen auf der landeskirchlichen Ebene).

Da in Bezug auf die Finanzdeckung die Verfügbarkeit Vorrang hat vor der Ertragserschaffung und die Geldanlagen nicht dauerhaft der Körperschaft bzw. Einrichtung zur Verfügung stehen, sind diese im Umlaufvermögen (KUGr. 162 bzw. bei zentraler Geldanlage KUGr.163, s. a. dortige Erl.) abzubilden.

Buchungsbeispiel:

Veränderung von Passivposten:

Zuführung nicht verbrauchter Mittel für Bauunterhaltung zur Rücklage

<u>Kapitalkonto</u>	an	<u>Bauunterhaltungsrücklage</u>	
20100		21130	1.000,--

Zuführung nicht verwendeter Spendenmittel zu einem Sonderposten

<u>Zuführung zu SoPo zweckgebundene Spende</u>	an	<u>Sonderposten aus zweckgebundenen Spenden</u>	
74110		27112	800,--

Dementsprechende Veränderung des Aktivpostens:

<u>Anlagen zur Finanzdeckung von Passivposten bei Banken</u>	an	<u>Bank</u>	
KUGr. 162 (z. B. Termingeld)		17100	1.800,--

Bei der (auch teilweisen) Auflösung eines Passivpostens ist auch die Geldanlage wieder aufzulösen (umgekehrter Buchungssatz).

Die Summe der Geldanlagen in den KUGr. 162 und 163 muss übereinstimmen mit der Summe aller Posten der Passivseite, für die eine Finanzdeckung besteht. Die Übereinstimmung ist zeitnah, spätestens zum Ende eines Quartals herzustellen. Sie ist im Anhang zur Bilanz zum Jahresabschluss auszuweisen. Als Ausnahme von der Finanzdeckung sind innere Darlehen zulässig im Rahmen der nachfolgend (VII.9) dargestellten Rahmenbedingungen.

Werden auf der Aktivseite nicht in voller Höhe (mit Ausnahme der inneren Darlehen) Geldanlagen getätigt, so ist die Passivseite zu korrigieren. Dies bedeutet, dass z. B. Rücklagenentnahmen zu buchen sind, Dabei ist zu beachten, dass evtl. erforderliche Beschlüsse der zuständigen Gremien eingeholt werden.

VII.3 Sonderposten

3.1 Sonderposten ohne Finanzdeckung

Der „klassische“ Sonderposten wird ohne Finanzdeckung gebildet. Es handelt sich dabei um Fälle, in denen die zugehörigen Gelder für Investitionen verwendet werden (z. B. öffentliche Investitionsförderung durch das Land). Die erhaltenen Mittel dienen zunächst lediglich der Finanzierung einer Investition, das Eigenkapital erhöht sich erst in den folgenden Jahren mit der erfolgswirksamen Auflösung des Sonderpostens.

- Eingang (im laufenden Haushaltsjahr)

<u>Bank</u>	an	<u>Ertrag aus der Förderung von Investitionen</u>
17100		50910

- Investition (im laufenden Haushaltsjahr)

<u>Anlagevermögen</u>	an	<u>Bank (bzw. über Kreditorenbuchhaltung)</u>
Kontenklasse 0		17100 (bzw. Kreditor)

- Gleichzeitig wird in Höhe der verwendeten Geldmittel aufwandswirksam ein Sonderposten gebildet. Dieser Sonderposten weist keine Finanzdeckung auf, da die Mittel für die Investition verbraucht wurden:

<u>Zuführung zu Sonderposten o. F.</u>	an	<u>Sonderposten ohne Finanzdeckung</u>
74210 für Investitionen		27212 a. öffentlicher Investitionsförd.

- Die Auflösung des Sonderpostens findet in der Regel verteilt über die Laufzeit des Anlagegutes statt. Auch kürzere Zeiten sind möglich, wenn z. B. durch den Zuschussgeber entsprechende Vorgaben gemacht werden. Der Ertrag aus der Auflösung wird in jedem Jahr den Abschreibungen gegenübergestellt.

<u>Abschreibung auf Sachanlageverm.</u>	an	<u>Anlagevermögen</u>
KUGr. 652		Kontenklasse 0

<u>Sonderposten ohne Finanzdeckung</u>	an	<u>Ertrag aus der Auflösung von Sonderposten</u>
27212 a. öffentlicher Investitionsförd.		49210 für Investitionen

3.2 Sonderposten mit Finanzdeckung

Diese Sonderposten entstehen zum einen aus zum Jahresende nicht verbrauchten Spenden-, Kollekten und vergleichbaren Mitteln, um zu verdeutlichen, dass diese Posten noch einer Zweckbindung zuzuführen sind, und zum anderen aus Mitteln, die die Kirchenkreise gemeinsam für sich und die zugehörigen Kirchengemeinden verwalten. Die Einstellung in Sonderposten zeigt an, dass diese Posten keinen reinen Eigenkapitalcharakter aufweisen.

- Eingang (im laufenden Haushaltsjahr, z. B. Schlüsselzuweisung aus KiSt)

<u>Bank</u>	an	<u>Allg. Zuweisung von der NEK</u>
17100		44110

- Bildung Sonderposten

<u>Zuführung zu Sonderposten m.F.</u>	an	<u>Sonderposten mit Finanzdeckung</u>
74120 SoPo § 12(2) FinanzG		27120 SoPo § 12(2) FinanzG

Ein ausführliches Buchungsbeispiel zu einem Sonderposten mit Finanzdeckung findet sich nachfolgend (VII.5) anhand der Beschreibung der Abwicklung einer zweckgebundenen Spende.

VII.4 Spenden, Kollekten, Erbschaften

Das Verfahren stellt beispielhaft die Abwicklung einer zweckgebundenen Spende dar. Es gilt entsprechend (nur mit anderen, analog bezeichneten Konten) auch für Kollekten und Erbschaften.

4.1 Eingang (im laufenden Haushaltsjahr)

<u>Bank</u>	an	<u>(Ertrag) zweckgebundene Spende</u>
17100		46200

4.2 Verwendung im laufenden Haushaltsjahr

- Verwendung als Aufwand:

<u>Aufwand</u>	an	<u>Bank (bzw. über Kreditorenbuchhaltung)</u>
div. Konten		17100 (bzw. Kreditor)

- Verwendung als Investition:

Die Geldmittel aus der Spende werden für die Investition verwendet:

<u>Anlagevermögen</u>	an	<u>Bank (bzw. über Kreditorenbuchhaltung)</u>
Kontenklasse 0		17100 (bzw. Kreditor)

Gleichzeitig wird in Höhe der verwendeten Geldmittel aufwandswirksam ein Sonderposten gebildet. Dieser Sonderposten weist keine Finanzdeckung auf, da die Mittel für die Investition verbraucht wurden:

<u>Zuführung zu Sonderposten o.F.</u>	an	<u>Sonderposten ohne Finanzdeckung</u>
74220 investierte Spenden		27220 Sonderp. verwendete Spenden

Die Auflösung des Sonderpostens findet verteilt über die Laufzeit des Anlagegutes statt, der Ertrag aus der Auflösung wird in jedem Jahr den Abschreibungen gegenübergestellt. Die Abschreibungen des Anlagevermögens werden immer als betrieblichen Aufwand in voller Höhe dargestellt, auch wenn Anlagegüter durch Spenden finanziert wurden (KUGr. 652): Sofern im laufenden Jahr anteilige Abschreibungen anfallen, ist auch anteilig die Auflösung des Sonderpostens gegenüber zu stellen.

<u>Abschreibung auf Sachanlageverm.</u>	an	<u>Anlagevermögen</u>
KUGr. 652		Kontenklasse 0

<u>Sonderposten ohne Finanzdeckung</u>	an	<u>Ertrag aus der Auflösung von Sonderposten</u>
27220 Sonderp. verw. Spenden		49220 investierte Spenden

4.3 Verwendung in einem folgenden Haushaltsjahr

- Buchungen im aktuellen Geschäftsjahr

Wird die Spende nicht im laufenden Geschäftsjahr verwendet, so ist für zweckgebundene Spenden, Kollekten und Erbschaften zum Jahresabschluss ein Sonderposten im Passivbereich der Bilanz zu bilden (bei allgemeinen Spenden kann u. U. die Bildung eines Sonderpostens in Betracht kommen, s. Erl. zu KUGr. 461):

<u>Zuführung zu Sonderposten m. F.</u>	an	<u>Sonderposten mit Finanzdeckung</u>
74110 zweckg. Spende		27112 Sonderp. aus zweckg. Spenden

- Buchungen im späteren Geschäftsjahr, Verwendung als Aufwand:

Der Verwendung der Spende wird der Ertrag aus der Auflösung des Sonderpostens im gleichen Geschäftsjahr gegenüber gestellt:

<u>Aufwand</u>	an	<u>Bank (bzw. über Kreditorenbuchhaltung)</u>
div. Konten		17100 (bzw. Kreditor)

<u>Sonderposten mit Finanzdeckung</u>	an	<u>Ertrag aus d. Auflösung von Sonderposten</u>
27112 Sonderp. a. zweckg. Spenden		49110 Spenden, Kollekten, Erbschaften

- Buchungen im späteren Geschäftsjahr, Verwendung als Investition:

Investition:

(<u>Anlagevermögen</u>	an	<u>Bank (bzw. Kreditorenbuchhaltung)</u>	)
(Kontenklasse 0		17100 (bzw. Kreditor)	)

Da für die Investition selbst die finanziellen Mittel gebraucht werden, muss der bestehende Sonderposten mit Finanzdeckung umgewandelt werden in einen ohne Finanzdeckung, dabei wird die Geldanlage für die Finanzdeckung auf der Aktivseite aufgelöst (s. unten).

<u>Sonderposten mit Finanzdeckung</u>	an	<u>Sonderposten ohne Finanzdeckung</u>
27112 Sonderp.a.zweckg. Spenden		27220 Sonderp. verwendete Spenden

Die Auflösung des Sonderpostens ohne Finanzdeckung findet verteilt über die Laufzeit des Anlagegutes statt, der Ertrag aus der Auflösung wird in jedem Jahr den Abschreibungen gegenübergestellt. Die Abschreibungen des Anlagevermögens werden immer als betrieblichen Aufwand in voller Höhe dargestellt, auch wenn Anlagegüter durch Spenden finanziert wurden (KUGrp. 652):

<u>Abschreibung auf Sachanlageverm.</u>	an	<u>Anlagevermögen</u>
KUGr. 652		Kontenklasse 0
<u>Sonderposten ohne Finanzdeckung</u>	an	<u>Ertrag aus der Auflösung von Sonderposten</u>
27220 Sonderp. verw. Spenden		49220 investierte Spenden

4.4 Geldanlage in Höhe der Sonderposten

Die Sonderposten sind auch als Geldanlage festzulegen, um eine Verzinsung für die Zeit bis zur Verwendung sicherzustellen. Parallel zur Einstellung in den Sonderposten erfolgt daher auch die Umschichtung im Umlaufvermögen auf der Aktivseite der Bilanz (vgl. Buchungsbeispiel zur Finanzdeckung, VII.2):

<u>Anlagen zur Finanzdeckung von Passivposten bei Banken</u>	an	<u>Bank</u>
Kontenuntergruppe 162 (z.B. Termingeld, Wertpapier)		17100

Im Falle der Auflösung eines Sonderpostens kehrt sich der Buchungssatz um.

4.5 Unterscheidung der Zwecke der Spenden, Buchung mit Spendennummern

Zur Unterscheidung der einzelnen Zwecke insbesondere der Spenden, aber auch für den Fall, dass mehrere Kollekten oder Erbschaften in einer Einrichtung gebucht werden, muss bei jeder Buchung eine Spendennummer zusätzlich erfasst. Für jeden (Spenden-)zweck wird eine neue Spendennummer verwendet. Die Spendennummer muss bei allen angesprochenen Konten genutzt werden. Nur so wird ein lückenloser Nachweis über die Verwendung möglich. Dies ist beispielsweise wichtig für den Nachweis der Spendenverwendung gegenüber den Finanzbehörden.

Die Möglichkeit der Erfassung und Auswertung einer Spendennummer ist im Programm Navision K gegeben. Alternativ, d. h. bei Nutzung anderer EDV-Programme, müsste ein Nachweis über die lückenlose Verwendung von bei den einzelnen Konten jeweils gleichlautenden Unterkonten erfolgen. Die Struktur der Unterkonten muss der nachfolgenden dargestellten Struktur der Spendennummern folgen.

Struktur der Spendennummer

Die Spendennummer wird sechsstellig vergeben. Die ersten drei Ziffern müssen der Haushalts- Gliederungssystematik der EKD entsprechen, also z. B. Kirchenmusik 021, KDA 112, Kindergarten 221 usw.

Die weiteren Ziffern werden mit Nullen gefüllt, wenn die Spenden für die allgemeine Arbeit einer Einrichtung verwendet werden, also z. B. allg. Arb. des KDA: 112000 (vgl. oben, Definition allg./zweckgeb.). Im Übrigen können die letzten drei Ziffern frei vergeben werden. Sofern in einem Arbeitsbereich mehrere Spendenbereiche vertreten sind, empfiehlt sich eine weitere Gliederung

z. B. Arbeit Partnerkirchen (EKD-Gliederung 333)	Partnerkirchen A	3331XX
	Maßnahme 1	333101
	Maßnahme 2	333102
	Maßnahme 3	333103
	Partnerkirchen B	3332XX
	Maßnahme 1	333201
	...	...

VII.5 Abgrenzungen

5.1 Übersicht

In der nachfolgenden Darstellung wird eine Übersicht über die verschiedenen Buchungsfälle gegeben, bei denen aus Gründen der periodengerechten Zuordnung eine Abgrenzung zwischen den Haushaltsjahren erforderlich ist. Die weitere Beschreibung zu den verschiedenen Konten findet jeweils sich im Erläuterungsteil¹.

Geschäftsvorfall	Zahlung fließt im Ge- schäftsjahr		Aufwand bzw. Ertrag betrifft Ge- schäftsjahr		Buchung
	alt	neu	alt	neu	
Aufwand des alten Geschäftsjahres wird erst im neuen Geschäftsjahr ge- zahlt		x	x		<u>Aufwandskonto an Verbindlichkei- ten</u> ; d.h. entweder - Verb. aus LL (34000) oder - Verb. zw. kirchl. Körpersch. u. Einr. (33300-690) oder - Weitere kurzfristige Verbindlichkei- ten (Kto. 36800)
	Die Verbindlichkeiten werden zweckmäßigerweise über Kreditorenkonten abgewickelt. Dabei muss sichergestellt werden, dass dem Kreditor für die jeweilige Buchung das richtige Verbindlichkeitskonto in der Hauptbuchhaltung zugeordnet wird, damit die Buchung in der Bilanz im richtigen Verbindlichkeitenbereich erscheint.				

¹ Red. Anm.: siehe Ordnungsnummer 5.212-505 N

Ertrag des alten Geschäftsjahres wird erst im neuen Geschäftsjahr vereinnahmt		x	x		Forderungen d. h. entweder - Ford.aus LL (14100) od - Ford. zw. kirchl. Körpersch. u. Einr. (13200-330) od - Ford. gg. Mitarb. (15300-410) od - andere sonstige Vermögensgegenstände (Kto. 15990) an Ertragskonto
	Die Forderungen werden zweckmäßigerweise über Debitorenkonten abgewickelt. Dabei muss sichergestellt werden, dass dem Debitor für die jeweilige Buchung das richtige Forderungskonto in der Hauptbuchhaltung zugeordnet wird, damit die Buchung in der Bilanz im richtigen Forderungsbereich erscheint.				
Aufwand des neuen Geschäftsjahres wird im Voraus im alten Geschäftsjahr gezahlt	x			x	Aktive Rechnungsabgrenzung (KGr 18) an Aufwandskonto
Ertrag des neuen Geschäftsjahres wird bereits im alten Geschäftsjahr vereinnahmt	x			x	Ertragskonto an Passive Rechnungsabgrenzung (KGr 38)
Aufwand des alten Geschäftsjahres steht dem Grunde nach fest, Höhe und Fälligkeit sind jedoch noch nicht bekannt		x	x		Aufwandskonto an Rückstellungen (KGr 29)

5.2 Aktive Rechnungsabgrenzung (Buchungsbeispiel für ein Disagio):

- Aufnahme eines Darlehens am 1. Januar 2009 in Höhe von 50 000,- Euro. Der Betrag wird zu 98% ausgezahlt. Daraus ergibt sich ein Disagio von 1000,- Euro. Die Laufzeit des Darlehens beträgt fünf Jahre.
- Buchungssatz am 1. Januar 2009:

<u>Bank</u>	an	<u>Langfr.Verbindlichkeiten ggüb. Kreditinstituten</u>	
17100		35110 Darlehen	49.000,--

<u>Aktive Rechnungsabgrenzungsposten</u>	an	<u>Langfr.Verbindlichkeiten ggüb. Kreditinstituten</u>	
18100 Disagio		35110 Darlehen	1.000,--

- Buchungssatz am 31. Dezember 2009
(Nebenrechnung: Disagio 1.000,- : 5 Jahre = 200,-):

<u>Abschreibung auf aktiviertes Disagio</u>	an	<u>Aktive Rechnungsabgrenzungsposten</u>	
77300		18100 Disagio	200,--

5.3 Passive Rechnungsabgrenzung, Buchungsbeispiel für ein Legat (Treuhand, vgl. VII.6):

- Einzahlung aufgrund eines Grabpflegevertrags 2008 in Höhe von 5000,- Euro. Die Laufzeit des Vertrags beträgt fünfundzwanzig Jahre, es fallen jährlich z. Zt. 250,- für Aufwendungen für die Grabpflege an.
- Buchungen im Laufe 2008

<u>Bank</u>	an	<u>Erlöse Grabpflegeverträge</u>	
17100		40151 noch abzuf. USt	5000,-

<u>Aufwand für Grabpflege</u>	an	<u>Bank</u>	
Div. Konten		17100	250,-

- Buchungssatz am 31. Dezember 2008

<u>Erlöse Grabpflegeverträge</u>	an	<u>Passive Rechnungsabgrenzungsp.</u>	
40151 noch abzuf. USt		38100 Grabpflege	4750,-

Ergebnis 2008: Aufwand 250,-; Erlöse Grabpflege 250,-

Bestand Abgrenzung 4750,-

Ab Beginn 2009 ist unterliegt die Abgrenzung der Finanzdeckung (s. VII.2).

- Buchungen im Laufe 2009

<u>Aufwand für Grabpflege</u>	an	<u>Bank</u>	
Div. Konten		17100	250,-

<u>Bank</u>	an	<u>Zinsertrag (aus Finanzdeckung)</u>	
17100		56300	100,-

- Buchungssatz am 31. Dezember 2009

<u>Passive Rechnungsabgrenzungs-</u> <u>posten</u>	an	<u>Erlöse Grabpflegeverträge</u>	
38100 Grabpflege		40152 ber.abgef.USt.	150,-

Ergebnis 2009: Aufwand 250,-; Erlöse 250,- (Auflösung Abgrenzung 150,-, Zinsertrag 100,-)

Grabpflege Bestand Abgrenzung 4600,-

VII.6 Abwicklung von Legaten

Grundsätzlich sind unter dem Begriff „Legate“ alle Dauergrabpflegeverträge zu verstehen. Ziel ist es, den Verbrauch der Mittel so zu gestalten, dass diese für die Laufzeit auskömmlich sind. Sind die Mittel zu früh verbraucht, muss die Kirchengemeinde die Pflege ohne Refinanzierung erbringen, da eine Einstellung der Leistungen nach der Rechtsprechung nicht statthaft ist. Verbleiben am Ende Mittel, so sind diese in aller Regel mit den Hinterbliebenen abzurechnen.

In der Regel besteht eine Steuerpflicht für die erbrachten Leistungen, da diese dem wirtschaftlichen Bereich zuzuordnen sind. Befreit sind diejenigen Friedhöfe, deren Umsatz unter 35 000,- € liegt.

Derzeit sind zwei Abwicklungsmodelle in Nordelbien etabliert: Das nach den Friedhofsrichtlinien der NEK (§ 13 Absatz 1) empfohlene sog. „Stiftungsmodell“ sowie das häufig in älteren Verträgen vereinbarte „Treuhandsmodell“ (vgl. § 13 Absatz 4 Friedhofsrichtlinien):

- Im „Stiftungsmodell“ wird außerhalb des Abrechnungskreises des Friedhofs eine nicht-rechtsfähige Stiftung gegründet. Diese wird in der Regel beim Kirchenkreis, z. T. aber auch bei der Kirchengemeinde (Friedhof ist dann immer eigener Rechtsträger/Mandant) geführt. Es erfolgt eine Leistungsabrechnung, d. h. aus der Stiftung werden die Aufwendungen eines Jahres an den Friedhof erstattet. Die jährlichen Leistungssätze aus der jeweiligen Stiftung werden als Erlöse beim Friedhof versteuert.

Die Gesamtsumme wird direkt bei der die Stiftung verwaltenden Körperschaft (Kirchenkreis oder ggf. Kirchengemeinde) eingezahlt und dort als Verbindlichkeit (aus treuhändischer Verwaltung) ausgewiesen.

Parallel dazu muss im Buchungskreislauf des Friedhofs eine Forderung gegen den verwaltenden Haushalt eingestellt werden, die Gegenbuchung erfolgt als Rechnungsabgrenzung. Gehen später die Aufwandsersstattungen aus der Stiftung ein, wird die Forderung (gegen Bank) reduziert und die Abgrenzung anteilig erfolgswirksam aufgelöst.

- Im anderen Falle („Treuhandmodell“) wird eine Vorauszahlung direkt an den Friedhof geleistet und verbleibt dort. Dieser verpflichtet sich vertraglich zur Pflege über die gesamte Laufzeit. Der Friedhof rechnet jährlich die Teilleistungen ab.

Im Falle des Treuhandmodells wird im ersten Jahr die komplette eingezahlte Summe versteuert. In späteren Jahren ist zu prüfen, ob die jährlichen Leistungen zu einem anderen Steuersatz abzurechnen wäre. Dieser ggf. durch eine Umsatzsteuererhöhung entstehende Steuerdifferenzbetrag wäre dann nach zu entrichten.

Die Gesamtsumme wird im ersten Jahr im Rechnungskreislauf des Friedhofs im Konto 40151 vereinnahmt („Erlöse aus Grabpflegeverträgen und Legaten mit noch abzuführender Umsatzsteuer“). Zum Jahresabschluss wird dann der Teil des Legats, der auf spätere Haushaltsjahre entfällt, abgegrenzt (Buchung an passive Rechnungsabgrenzung, Konto 38100; s. a. Buchungsbeispiel VII.8)

Für die Berechnung, welcher Anteil jeweils einem Haushaltsjahr zuzuordnen ist, gelten folgende Empfehlungen:

- Für die Gesamtsumme wird die Verzinsung mit einem Durchschnittszinssatz von 2% auf die Laufzeit hochgerechnet und der eingezahlten Summe hinzuaddiert

Beispiel: Einzahlung 5000,-, Laufzeit 25 Jahre, Zinssatz 2%

Vereinfachte Formel für die Hochrechnung der Zinsen:

Einzahlung x Zinssatz (in %) x Laufzeit ÷ 2 (unterstellte konstante Entnahme)
= Gesamtsumme Zinsen

d.h. $5000,- \times 2 / 100 \times 25 \div 2 = 1250,-$ (d.h. verfügbare Gesamtsumme 6250,-)

- Die Gesamtsumme geteilt durch die Anzahl der Jahre Laufzeit ergibt den jährlichen Betrag, der der Stiftung zu entnehmen ist bzw. um den die Abgrenzung reduziert wird.

d. h. im Beispiel: $6250,- \div 25 = 250,-$

- Die tatsächlich anfallenden Zinsen erhöhen im Stiftungsmodell das Stiftungskapital, die Entnahme aus der Stiftung erfolgt in der berechneten Höhe

z. B. Stiftungskapital 4750,- + Zinsen 100,- ./ Entn. für Grabpflege 250,- = 4600,- neues Kapital

(2008 wird vereinfacht unterstellt, dass keine Zinsen anfielen (z. B. Einzahlung erst gegen Ende des Jahres), aber schon erste Grabpflege anfiel; damit ergibt sich Anfang 2009 ein Stiftungskapital von 4750,-);

Im Treuhandmodell bleiben die erwirtschafteten Zinsen als Erträge zur Abdeckung der Aufwendungen für die Grabpflege in der Ergebnisrechnung des Friedhofs und werden auf den aus der Abgrenzung herauszunehmenden angerechnet. (s. hierzu das Buchungsbeispiel für die passive Rechnungsabgrenzung, VII.7).

- Übersteigen die Aufwendungen für die Grabpflege die Erträge (also aus der Entnahme aus der Stiftung bzw. der Reduzierung der Abgrenzung zzgl. der erwirtschafteten Zinsen), so belasten die überschießenden Aufwendungen das Ergebnis des Friedhofs im jeweiligen Haushaltsjahr. Es darf keine zusätzliche Entnahme aus der Stiftung bzw. zusätzliche Reduzierung der Abgrenzung erfolgen, damit die Abdeckung der Aufwendungen für die Grabpflege bis zum Vertragsende weitestgehend sichergestellt bleibt. Aus der Regelmäßigkeit der Erträge ergibt sich so die Möglichkeit der laufenden jährlichen Überwachung und der ggf. erforderlichen Gegensteuerung.

- Bei der angewandten Methode der vereinfachten Berechnung der Gesamtzinsen wird auch im ersten Jahr eine Verzinsung eingerechnet, die in der Praxis nicht zutrifft (beim Stiftungsmodell teilweise, beim Treuhandmodell nie). Demgegenüber erfolgt die Hochrechnung mit einem relativ niedrigen Zinssatz. Daraus ergeben sich Differenzen. Es ist zu erwarten, dass mit der Zeit die erwirtschafteten Zinsen die ursprünglich kalkulierten Zinsen übersteigen. Daher sollte der jährlich der Stiftung zu entnehmende bzw. aus der Abgrenzung herauszunehmende Betrag von Zeit zu Zeit erneut berechnet und ggf. angepasst werden (z. B. alle fünf Jahre, je nach Bedeutung für den einzelnen Friedhof auch häufiger). Sofern die Erwartung der höheren tatsächlichen Zinsen zutrifft, ergäben sich auf Dauer höhere Entnahmen und damit ein gewisser Gegeneffekt zu kommenden Preissteigerungen.

VII.7 Wertberichtigung, Abschreibung auf Forderungen

Buchungsbeispiel für eine Einzelwertberichtigung:

Bei einer Forderung in Höhe von 3000 € wird mit einem Ausfall in Höhe von 2/3 gerechnet.

- Bei Erkennen eines Ausfallrisikos wird die Forderung in Höhe von 3000 € von den Forderungen aus LL (bzw. idR der Debitor) umgebucht auf zweifelhafte Forderungen. Anschließend wird eine Wertberichtigung in Höhe des Ausfallrisikos gebucht:

<u>Zweifelhafte Ford. aus LL</u>	an	<u>Forderungen aus LL</u>	
14200		14100 (bzw. idR gg. Debitor)	3000,--

<u>Aufw. f. Einzelwertberichtigg.</u>	an	<u>Einzelwertberichtigung</u>	
73130		14400	2000,--

- Nach Abschluss des Verfahrens gibt es drei Möglichkeiten:

1. Der Forderungsausfall **entspricht genau** der Wertberichtigung:

<u>Bank</u>	an	<u>Zweifelhafte Ford. aus LL</u>	
17100		14200	1000,--

<u>Abschreibung a. Forderungen</u>	an	<u>Zweifelhafte Ford. aus LL</u>	
73100		14200	2000 €

<u>Einzelwertberichtigung</u>	an	<u>Übrige betriebliche Erträge</u>	
14400		50990	2000 €

2. Der Forderungsausfall ist **höher** als die Wertberichtigung, die Gesamtforderung fällt aus:

<u>Abschreibung a. Forderungen</u>	an	<u>Zweifelhafte Ford. aus LL</u>	
73100		14200	3000 €

<u>Einzelwertberichtigung</u>	an	<u>Übrige betriebliche Erträge</u>	
14400		50990	2000 €

3. Der Forderungsausfall ist **niedriger** als die Wertberichtigung (1500 € werden gezahlt):

<u>Bank</u>	an	<u>Zweifelhafte Ford. aus LL</u>	
17100		14200	1500,--

<u>Abschreibung a. Forderungen</u>	an	<u>Zweifelhafte Ford. aus LL</u>	
73100		14200	1500,--

<u>Einzelwertberichtigung</u>	an	<u>Übrige betriebliche Erträge</u>	
14400		50990	2000 €

Erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt (nach dem Jahresabschluss) wider Erwarten ein Zahlungseingang auf eine abgeschriebene Forderung, so ist dieser als Ertrag aus früheren Geschäftsjahren in der KUGr. 501 abzubilden.

VII.8 Gewinn bzw. Verlust aus dem Abgang von Anlagevermögen

Beim Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens können nicht steuerpflichtige Einrichtungen diesen direkt gegen das Anlagevermögen buchen. Es entsteht jedoch in den meisten Fällen eine Differenz zum Buchwert, die als Gewinn (Erlös > Buchwert) bzw. Verlust (Erlös < Buchwert) über ein separates Ertrags- bzw. Aufwandskonto abgewickelt werden muss.

Buchungsbeispiel: Verkauf eines Grundstücks einer Kirchengemeinde für 50 000,-, Buchwert 35 000,-

<u>Bank</u>		an	<u>Unbebaute Grundstücke</u>	
17100	50 000,-		03110	35 000,-
			und	<u>Gewinn aus dem Abgang von Grundstücken</u>
			58600	15 000,-

Die Gewinne und Verluste beim Verkauf von Grundstücken und Gebäuden werden im außerordentlichen Bereich abgebildet (KGr. 586 bzw. 786), während diejenigen bei anderen Gegenständen im betrieblichen Bereich ausgewiesen werden (KGr. 503 bzw. 754; s. auch nachfolgendes Beispiel).

Dagegen müssen steuerpflichtige Einrichtungen zunächst den vollen Erlös ausweisen:

Buchungsbeispiel: Verkauf eines Kleinbusses einer steuerpflichtigen Einrichtung
11 900,- incl. Mehrwertsteuer, Buchwert 11 000,-

<u>Bank</u>		an	<u>Erlöse aus Anlagenverkäufen</u>	
17100	11 900,-		50200	10 000,-
			und	<u>Umsatzsteuer voller Satz</u>
			36450	1900,-

Anschließend wird der Erlös unter Berücksichtigung der weiter erforderlichen Konten gegen das Anlagevermögen aufgelöst:

<u>Erlöse aus Anlagenverkäufen</u>			und	
50200		10 000,-		
<u>Verlust a .d. Abgang v. Anlagevermögen</u>			an	<u>Fuhrpark</u>
75400 (außer Grundst., Gebäude)	1000,-		06200	11 000,-

Das gesonderte Erlöskonto kann optional von allen Einrichtungen für die Buchungen zum Zeitpunkt des Verkaufs genutzt werden, wenn es der Übersichtlichkeit dient. Zum Zeitpunkt des Verkaufs muss der Buchwert in aller Regel erst durch die Abschreibung des laufenden Jahres ermittelt werden.

VII.9 Innere Darlehen

Ein inneres Darlehen entsteht durch die vorübergehende Inanspruchnahme der im Rahmen der Finanzdeckung separat festgelegten Mittel für Rücklagen oder andere Passivposten anstelle einer (äußeren) Darlehensaufnahme.

Insoweit entsteht eine Ausnahme vom Prinzip der vollständigen Finanzdeckung (s. VII.2). Ein inneres Darlehen ist unter folgenden Voraussetzungen möglich:

1. Es muss ein Beschluss vorliegen, d. h. das für den Beschluss des Haushaltsplans zuständige Gremium muss die Darlehensaufnahme genehmigen. Dies kann z. B. im Haushaltsbeschluss geschehen, was dem für die Aufnahme eines Bankdarlehens vorgeschriebenen Verfahren entspricht (vgl. § 10 HhKRVO).
2. Für die Rückzahlung muss ein Tilgungsplan erstellt werden. Es muss sichergestellt sein, dass die für das innere Darlehen verbrauchten Mittel nicht innerhalb des Zeitraums der Tilgung für den ursprünglichen Zweck benötigt werden.
3. Die durch die Entnahme aus der Finanzdeckung entgehenden Zinserträge sind mindestens bis zu der Höhe zu erstatten, die notwendig ist, um eine Benachteiligung der zwingend zu bildenden Rücklagen, Sonderposten usw. auszuschließen.
4. Sofern freie Rücklagen bestehen, sind diese vordringlich in Anspruch zu nehmen, d. h. an Stelle des inneren Darlehens ist eine Rücklagenentnahme vorzusehen.
5. Der Stand des inneren Darlehens ist im Rahmen des Nachweises der Finanzdeckung (s. VII.2) zu führen, d. h. zum Quartalsnachweis sowie zum Jahresabschluss im Anhang zur Bilanz.