

Begründungen
zur Rechtsverordnung über die Haushaltsführung (HhFVO)
Vom 22. Juni 2024
(KABl. A Nr. 42 S. 138)

Red. Hinweis:

Der hier befindliche Text ist derzeit im PDF-Format abrufbar und wird sukzessive inhaltsgleich durch nutzerfreundliche und dem entsprechenden Paragraphen direkt zugewiesene Einzelerläuterungen ersetzt. Diese sind zukünftig über den „Erläuterungen“-Button unterhalb des ausgewählten Paragraphen im geltenden Recht oder über das „E“ in der Funktionsleiste der Ordnungsnummer 5.215-103 als Einzelerläuterung aufrufbar.

Die Redaktion
Juni 2025

Allgemein

Die Anwendung des kaufmännischen Rechnungswesens ist in fast allen kirchlichen Körperschaften der Nordkirche etabliert. Das staatliche Steuerrecht betrifft mit der Einführung des § 2b UstG und Anforderungen eines Tax Compliance Management Systems (TCMS) als internes Kontrollsystem für Steuern zunehmend alle kirchlichen Körperschaften und stellt Anforderungen an ein kirchliches Rechnungswesen. Überlastungen von Verwaltungen und Gremien, abnehmende Ressourcen von Fachpersonal und Finanzen erfordern Maßnahmen, um über Verwaltungsvereinfachungen zu schlankeren Strukturen und standardisierten Prozessen zu Entlastungen zu kommen. Hinzu kommen langjährige Erfahrungen aus der Anwendung der Vorschriften, die auf Optimierungspotenziale hinweisen und kirchliche Sonderregelungen hinterfragen. Unter diesen Rahmenbedingungen wurde die vorliegende Rechtsverordnung erarbeitet.

Begründung zu den einzelnen Rechtsvorschriften:

Abschnitt 1 Geltungsbereich

zu § 1 Geltungsbereich

Die Rechtsverordnung über die Haushaltsführung (HhFVO) ersetzt die zwei Rechtsverordnungen über die Haushaltsführung nach den Grundsätzen der Erweiterten Kameralistik (EKHhFVO) sowie nach den Grundsätzen des kaufmännischen Rechnungswesens (KRHhFVO).

Der Geltungsbereich der neuen Rechtsverordnung über die Haushaltsführung hat sich im Vergleich zu den bisherigen Rechtsverordnungen nicht verändert. Er umfasst die kirchlichen Körperschaften nach Artikel 4 der Verfassung und somit insbesondere die Kirchengemeinden, Kirchengemeindeverbände, die Kirchenkreise, die Kirchenkreisverbände sowie die Landeskirche – jeweils einschließlich der unselbständigen Dienste und Werke dieser Körperschaften. Darüber hinaus gilt die HhFVO für die örtlichen Kirchen im Kirchenkreis Mecklenburg.

Da nicht ausgeschlossen werden kann, dass zum Zeitpunkt des Erlasses der Rechtsverordnung noch nicht alle kirchlichen Körperschaften ihre Haushalte nach dem Prinzip des kaufmännischen Rechnungswesens führen, enthält § 84 Absatz 2 eine Übergangsregelung. Danach kann längstens bis zum 31. Dezember 2025 die Haushaltsführung in der kameralistischen Verwaltungsbuchführung abgebildet werden. Die Vorschriften für das kaufmännische Rechnungswesen sind in diesem Fall sinngemäß anzuwenden.

Abschnitt 2 Aufbau des Haushalts

zu § 2 Haushaltsbeschluss

In Absatz 1 werden aus systematischen Gründen die Regelungen zum Haushaltsbeschluss zusammengefasst, die sinngemäß zuvor in § 3 Haushaltsführungsgesetz (HhFG) und in § 8 der Rechtsverordnungen in ihrer bisherigen Fassung verortet waren.

In den Absätzen 2 und 3 werden Regelungen und Hinweise aufgelistet, die ggf. in den Haushaltsbeschluss aufgenommen werden müssen (Absatz 2) bzw. aufgenommen werden können (Absatz 3). Hintergrund dieser Absätze ist, dass die Formulierung des Haushaltsbeschlusses für die kirchlichen Körperschaften im Sinne einer Checkliste vereinheitlicht und vereinfacht werden soll.

Die Aufzählung ist abschließend, mit der Öffnungsklausel in Absatz 3 Nummer 7 wird es ermöglicht, weitere Regelungen aufgrund der besonderen Gegebenheiten der einzelnen Haushalte in den Beschluss aufzunehmen.

zu § 3 Bestandteile des Haushaltsplans

Der Haushaltsplan besteht zukünftig aus dem Ergebnisplan und dem Investitions- und Finanzierungsplan. Ein Kapitalflussplan ist aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nicht mehr beizufügen. Stattdessen wird der Ergebnisplan um eine vereinfachte Ergebnisverwendung erweitert. Diese enthält nur einzelne wesentliche Positionen aus dem Kapitalflussplan und ist entsprechend einfacher zu erstellen. Ebenso werden im Absatz 1 aus systematischen Gründen die Regelungen zu Teilhaushaltsplänen (vgl. § 5 bisherige Fassung) integriert.

Der Aufbau des Ergebnisplans entspricht dem Aufbau der Ergebnisrechnung und der Ergebnisverwendung, daher kann auf die umfassende Beschreibung im Jahresabschluss verwiesen werden (vgl. §§ 79 und 80). Der Aufbau des Investitions- und Finanzierungsplans wird in Absatz 4 in gleicher Art und Weise beschrieben, wie es für den Aufbau der Bilanz und der Ergebnisrechnung im Handelsgesetzbuch üblich ist und für diese RVO übernommen wurde (vgl. Bilanz § 45, Ergebnisrechnung § 79). Muster zu den beschriebenen Unterlagen werden durch das Landeskirchenamt in Abstimmung mit den Kirchenkreisen umgesetzt, um eine einheitliche und flexible Handhabung zu realisieren.

Die Regelung aus § 66 Absatz 5 bisherige Fassung wird sinngemäß in Absatz 2 aufgenommen, da die geforderte Darstellung der Rücklagenbewegungen systematisch zur Haushaltsplanung zählt.

zu § 4 Anlagen zum Haushaltsplan

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung ist nur noch eine Bilanz beizufügen. Dies kann die Bilanz des letzten vorliegenden Jahresabschlusses sein bzw. – sofern diese noch nicht erstellt worden sein sollte oder es aus Aktualitätsgründen angebrachter erscheint - eine aktuellere Zwischenbilanz. Die relevanten Inhalte sind der Bilanz zu entnehmen (vgl. § 3 Nummer 1 Buchstabe a. und b. bisherige Fassung), die bisher erforderliche Darstellung der Verpflichtungsermächtigungen ist im kaufmännischen Rechnungswesen entbehrlich (§ 3 Nummer 1 Buchstabe c. bisherige Fassung).

Es wird zur Vereinfachung der Mindeststandard geregelt, d. h. die bisher beizufügenden Unterlagen entfallen. Weitere Informationen können zusätzlich oder auch an Stelle der Bilanz beigefügt werden (vgl. Absatz 2 der Vorschrift), sind jedoch nicht zwingend vorgeschrieben. Eine Finanzplanung ist nur den Haushaltsplänen der Kirchenkreise und der Landeskirche beizufügen.

Ein Ausweis der Sondervermögen findet künftig ausschließlich im Jahresabschluss statt. Ein Vorbericht ist entbehrlich und zukünftig nicht mehr vorgesehen.

zu § 5 Kostenstellen

Die Absätze 1 und 2 werden im Sinne einer sprachlichen Klarstellung neu gefasst. Der Begriff der Kostenstelle wird eingeführt.

In Absatz 3 werden die Optionen zur Begrenzung des Umfangs eines Haushalts aufgeführt, indem nicht jede einzelne Kostenstelle abgebildet bzw. geplant werden muss.

zu § 6 Budgets

In diesem Paragraphen wird der Begriff des Budgets definiert und zugleich dessen Sinn und Zweck erläutert. Es wird klargestellt, dass es grundsätzlich den finanziellen Rahmen jeder einzelnen Kostenstelle darstellt, aber dieser flexibel zu bewirtschaftende Rahmen auch über mehrere Kostenstellen bis hin zu ganzen Teilhaushalten gebildet werden kann.

Im Haushaltsbeschluss waren bisher zu einem Budget umfassende Regelungen zu treffen. Zur Vereinfachung sind diese nunmehr im Wesentlichen darauf beschränkt, inwieweit die Bildung von Rücklagen für das Budget ermöglicht wird. Weitere spezielle Regelungen sind nicht mehr erforderlich, da in der Neufassung der RVO einige Anforderungen, beispielsweise zum Controlling (s. § 24), grundsätzlich getroffen werden und nicht mehr speziell für ein Budget formuliert werden müssen.

zu § 7 Stellenplan

Die Regelung des Absatzes 8 bisherige Fassung zur Einstellung zusätzlicher Stellen wird ohne den bisherigen Bezug zur zielorientierten Planung in Absatz 1 angefügt und ist damit allgemein zulässig zur flexiblen Bewirtschaftung. Die zielorientierte Planung wird aus dem Haushaltsrecht (Änderung HhFG) gestrichen, da diese in der Praxis nur in den Hauptbereichen angewandt wird und im Hauptbereichsgesetz geregelt ist.

Der aufwandsintensive Ausweis des tatsächlichen Besetzungsumfangs mit Stand vom 30. Juni des Vorjahres (Absatz 2 bisherige Fassung) entfällt aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung.

Sofern die Möglichkeit zur Einrichtung neuer Stellen während der laufenden Haushaltsperiode gegeben sein soll, muss diese wie bisher im Haushaltsbeschluss geregelt werden (Absatz 4). Dies ist insbesondere für die Landeskirche und die Kirchenkreise sinnvoll, da es anderenfalls eines Synodenbeschlusses bedürfte. Für die Kirchengemeinden wäre dies nicht unbedingt erforderlich. Der Kirchengemeinderat als Haushaltssouverän könnte einen neuen Beschluss fassen, müsste allerdings Genehmigungspflichten beachten.

Alle Regelungen zum Stellenplan (s. auch § 27 bisherige Fassung) sind künftig in dieser Vorschrift zusammengefasst. Dies betrifft auch die Planstelleneinweisung als haushaltsrechtliche und nicht beamtenrechtliche Maßnahme, so dass die Verortung im Haushaltsrecht zutreffend ist.

Ebenfalls aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wird Absatz 10 angefügt. Danach kann künftig die Bewirtschaftung der Personalkosten der privatrechtlich Beschäftigten in einem vereinfachten Stellenplan (zur Abgrenzung als „Personalplan“ bezeichnet) erfolgen. Im Personalplan wird nicht über die Anzahl zur Verfügung stehender Stellen gesteuert, sondern über den insgesamt für die privatrechtlich Beschäftigten zur Verfügung stehenden finanziellen Rahmen. Ein Personalplan ist ebenfalls für drittmittelfinanzierte Bereiche erforderlich, da auch hier Risiken vorhanden sind und eine Steuerung erforderlich ist.

In der Regel wird in diesen Fällen ein Personal-Informationssystem (PIS) genutzt. Durch Erstellung eines Personalplans mittels eines PIS können die erforderlichen Angaben aus dem System generiert werden, sodass manuelle Nacharbeiten (für die Erstellung eines förmlichen Stellenplans) entfallen.

Abschnitt 3 Aufstellung des Haushalts

Allgemein

Da der Haushaltsausgleich inhaltlich nicht zum Abschnitt 2 „Aufbau des Haushalts“ gehört, beginnt der Abschnitt 3 bereits an dieser Stelle mit neuer Bezeichnung „Aufstellung des Haushalts“ („Veranschlagung“ in bisheriger Fassung).

zu § 8 Ausgleich des Haushaltsplans

Der Haushaltsplan ist in jedem Haushaltsjahr der neu eingeführten Haushaltsperiode auszugleichen. Dies gilt für beide Bestandteile des Haushaltsplans, sowohl den Ergebnis- als auch den Investitions- und Finanzierungsplan, und tritt an die Stelle des entfallenden Kapitalflussplans, der bislang zum Nachweis eines ausgeglichenen Haushalts herangezogen wurde. Die neue Regelung orientiert sich an § 13 der Verordnung über das Haushalts- und Rechnungswesen der Evangelischen Kirche in Deutschland. Der Ergebnisplan ist dabei ausgeglichen, wenn im Rahmen der Ergebnisverwendung unter Berücksichtigung von Rücklagenbewegungen ausreichende Mittel zur Tilgung von Darlehen und Eigenfinanzierung von Investitionen bereitstehen. Abschreibungen können dabei berücksichtigt werden. Die neue Regelung stellt bewusst auf einen einfachen Abgleich ab, der Unschärfen zum bisherigen Abgleich mittels einer Kapitalflussplanung aufweist, jedoch weit weniger komplex ist.

An dieser Stelle neu verortet ist die Möglichkeit zur Aufnahme eines Darlehens zum Haushaltsausgleich (bisher in § 11 „Darlehen“ bisherige Fassung geregelt), da es sich um einen spezifischen Zweck der Darlehensaufnahme handelt. Auf die allgemeinen Vorschriften zur Darlehensaufnahme in § 9 wird verwiesen. Sprachlich klarer gefasst ist die Anforderung zur Ergreifung von Maßnahmen, um in den Folgejahren einen dauerhaften Haushaltsausgleich ohne Darlehen sicherzustellen.

Der Ausgleich des Investitions- und Finanzierungsplans stellt die in diesem Rahmen geplanten Zu- und Abgänge gegenüber. Zur Klarstellung wurde angefügt, dass die allgemeinen Vorschriften zur Darlehensaufnahme bei der Aufnahme von Darlehen für Investitionen zum Tragen kommen.

Die bisherige Regelung zur vorrangigen Verwendung eines positiven Ergebnisses des Kapitalflussplans für den Ausgleich eines negativen Ergebnisvortrags kann entfallen, da dieser ohnehin abzubauen ist. Ebenso entfällt die Soll-Vorschrift bezüglich einer Auffüllung von Pflichtrücklagen, da nunmehr grundsätzlich die Veranschlagung aller Rücklagenplanungen im Haushalt (s. oben, § 3 Absatz 3) geregelt ist. Alle Regelungen für Rücklagen (s. §§ 61ff.) sind bei der Planung zu berücksichtigen.

zu § 9 Aufnahme von Darlehen

Die Bezeichnung des Paragraphen wurde ergänzt, da der neu eingefügte § 10 die Gewährung von Darlehen regelt. Wie bislang ist die Darlehensaufnahme auf den Betrag begrenzt, der im Haushaltsbeschluss festgelegt wird, und ist zu gewährleisten, dass die eingegangenen Verpflichtungen auch bedient werden können. Mit der Darlehensaufnahme verbundene Ein- und Auszahlungen sowie Aufwendungen sind im Investitions- und Finanzierungsplan bzw. im Ergebnisplan auszuweisen. Aufgrund der nun vorgegebenen mehrjährigen Haushalte ist im Absatz bezüglich der Ermächtigung von Darlehensaufnahmen zur Finanzierung längerdauernder Investitionsmaßnahmen der Begriff der Haushaltsperiode an die Stelle des Haushaltsjahres gerückt.

Zur klaren Abgrenzung von den (äußeren) Darlehen ist der Begriff des „inneren Darlehens“ durch den Begriff der „Selbstanleihe“ (bisher nur als zusätzlicher Begriff durch Klammerzusatz eingeführt, § 13 Absatz 1 bisherige Fassung) ersetzt. Die Regelungen sind bisher teilweise im Bereich der Finanzdeckung verortet (§ 64 Absatz 3 bisherige Fassung) und sind nunmehr dort zusammengefasst (s. § 59 Absatz 3).

zu § 10 Gewährung von Darlehen

Diese Vorschrift ist neu in die Rechtsverordnung aufgenommen und schafft eine (nord-)kirchliche Rechtsnorm für die Gewährung von Darlehen. Die in diesem Rahmen vergebenen Darlehen unterliegen daher keinen weiteren Anforderungen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin). Bei ausreichend vorhandener eigener Liquidität kann somit eine

kirchliche Körperschaft einer anderen ein Darlehen für kirchliche Zwecke zur Verfügung stellen. Dies allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die maximale Gesamthöhe im Haushaltsbeschluss festgelegt und die Rückzahlung sichergestellt sind. Zu den Körperschaften, denen Darlehen gewährt werden können, zählen dabei – unter Verweis auf § 1 – auch die örtlichen Kirchen. Des Weiteren sollen auch rechtlich selbständige Dienste, Werke und diakonische Einrichtungen Darlehensnehmer sein können. Dies kann jedoch nur in einem eng umrissenen Umfang zugelassen werden, um die Entscheidungshoheit der verfassten Kirche zu wahren. Die Voraussetzungen dafür entsprechen der Regelung im Bereich der Sammelversicherungen.

Zudem ist klargestellt, dass die Gewährung von Gesellschafterdarlehen im Rahmen von Beteiligungen nach § 54 davon unberührt ist.

zu § 11 Kredite zur Liquiditätssteuerung

Neben der langfristigen Darlehensaufnahme zum Haushaltsausgleich und zur Finanzierung von Investitionen ist auch die Inanspruchnahme von kurzfristigen Dispositionskrediten zur Liquiditätssteuerung möglich. Diese wurden bislang als Kassenkredite bezeichnet; der Begriff erscheint aber nicht mehr zeitgemäß. Auch hier ist die Voraussetzung eine Benennung der Höchstsumme im Haushaltsbeschluss. Die bisherige Bedingung, dass zunächst Rücklagen in Anspruch zu nehmen sind und die Inanspruchnahme wirtschaftlich sein muss, kann entfallen. Der allgemeine Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit ist hierfür hinreichend. Absatz 1 Satz 2 stellt klar, dass Kirchengemeinden, Kirchengemeindeverbände und örtliche Kirchen, die am Cash Pooling des Kirchenkreises teilnehmen, keine Regelungen im Haushaltsbeschluss aufnehmen müssen, da die Gesamtliquiditätssteuerung durch den Kirchenkreis erfolgt.

zu § 12 Bürgschaften

Die Ermächtigungsgrundlage zur Vergabe von Bürgschaften ist nun im HhFG verankert, sodass der Absatz 1 des § 14 bisherige Fassung entfallen kann. Die Maßgabe der Festlegung der maximalen Bürgschaftshöhe im Haushaltsbeschluss ist unverändert, lediglich der Begriff Bürgschaftsrahmen wurde als Begriffsdefinition ergänzt.

zu § 13 Wirtschaftlichkeit von Investitionen und anderen Maßnahmen

Die in § 16 bisherige Fassung bislang ausschließlich auf die Wirtschaftlichkeit von Investitionen abzielenden Regelungen werden um andere Maßnahmen von erheblicher finanzieller Bedeutung erweitert. Hierdurch ist eine Straffung des HhFG möglich, wo diese in § 10 bisherige Fassung aufgeführt waren. Die Kriterien zur Einordnung der erheblichen Bedeutung sind teilweise zusammengefasst bzw. leicht gekürzt, sofern es sich um eine Grundvoraussetzung handelt. Auch bei grundsätzlich unwirtschaftlich anmutenden Investitionen, beispielsweise bei einer rechtlichen Verpflichtung aufgrund des Denkmalschutzes, sind Alternativen in Betracht zu ziehen.

zu § 14 Zuwendungen

Zur begrifflichen Darstellung ist die in § 84 Nummer 68 bisherige Fassung enthaltene Definition nunmehr vorangestellt. Danach ist bei Zuwendungen zu unterscheiden zwischen innerkirchlichen Zuweisungen und außerkirchlichen Zuschüssen. Grundsätzlich ist davon ausgehen, dass bei innerkirchlichen Zuweisungen von Verwendungsnachweisen etc. abzusehen ist, in diesem Sinne ist Absatz 2 als Kann-Vorschrift für Ausnahmefälle normiert.

Bei Zuschüssen gilt weiterhin grundsätzlich eine Nachweispflicht sowie die Verpflichtung zur Vereinbarung von Prüfungsrechten, zur Vereinfachung kann bei kleinen Summen sowohl auf einen Nachweis als auch auf das Prüfungsrecht verzichtet werden.

Da Zuschüsse nach Absatz 3 nur veranschlagt werden dürfen, wenn auf der Tatbestands-ebene der unbestimmte Rechtsbegriff eines „erhebliches Interesse“ der bewilligenden Stelle

an der Erfüllung des Zuwendungszweckes durch den Zuwendungsempfänger gegeben ist, muss der Zuwendungszweck für die kirchliche Körperschaft in einem erheblichen Interesse liegen, da es um die Verwendung von Kirchensteuermitteln geht. Dazu können insbesondere Arbeitsprojekte, wie kirchengemeindliche Projekte der Kinder- und Jugendarbeit oder andere Bereiche zählen, nicht aber die Förderung von Strukturdefiziten Dritter. Der Zweck muss sich auf eine zeitlich abgeschlossene Maßnahme (Projekt) beziehen.

Zur Vereinfachung wurde eine Bagatellgrenze eingeführt, bis zu der auf Festlegungen über Verwendungsnachweise und ein Prüfungsrecht verzichtet werden kann.

Der Bezug auf § 13 Absatz 2 ist entsprechend auf andere Maßnahmen von erheblicher finanzieller Bedeutung erweitert.

zu § 15 Verfügungsmittel

Diese Vorschrift regelt, unter welchen Voraussetzungen bestimmten Personen Mittel für dienstliche Zwecke zur Verfügung gestellt werden können. Diese sind im Haushalt zu veranschlagen, stehen nur für die Dauer des Haushaltsjahres zur Verfügung und dürfen nicht überschritten werden. Um eine klare Trennung herzustellen, sind die in § 18 bisherige Fassung enthaltenen Regelungen zu eingehenden, nicht zweckgebundenen Spenden, entfallen.

Unverändert obliegt Pfarrstelleninhaberinnen und -inhabern sowie Pfarrstellenverwalterinnen und -verwaltern die Entscheidungsbefugnis über den Einsatz der Verfügungsmittel. Die Buchführung über die Mittel ergibt sich aus der allgemeinen Buchführungspflicht. Ebenso gilt die Belegpflicht, in diesem Falle erstellt die/der Verfügende einen Eigenbeleg. Im Falle einer steuerlichen Prüfung müsste die/der Verfügende jedoch weitere Angaben als Nachweis gegenüber den Finanzbehörden machen können. Aufgrund einer seelsorgerischen Verschwiegenheitspflicht wird ein anonymisierter Ausweis ermöglicht. Die bisherige Verpflichtung zur Prüfung durch Pröpstinnen und Pröpste ist entfallen, das Haushaltsrecht kann keine dienstrechtlichen Regelungen treffen.

zu § 16 Sperrvermerk

Unverändert zur bisherigen Regelung sind Maßnahmen, die noch nicht realisiert werden sollen oder einer gesonderten Zustimmung bedürfen, im Haushaltsbeschluss mit einer Sperre zu versehen. Die zuständige Stelle für die Aufhebung des Sperrvermerks ist zu benennen.

Abschnitt 4 Bewirtschaftung des Haushalts

zu § 17 Bewirtschaftung der Erträge

Diese Vorschrift übernimmt den Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) des Vollständigkeitsprinzips nach § 239 Absatz 2 HGB für die Buchung von Erträgen. Da der Zahlungsverkehr mittlerweile nahezu ausschließlich unbar erfolgt, fallen Leistungs- und Zahlungszeitpunkt auseinander, sodass für die Erträge bis zum Zahlungseingang eine Forderung zu buchen ist.

Aufgrund der Besonderheit von Erträgen aus Betriebskostenvorauszahlungen, die nur eine Vorleistung auf die Betriebsnebenkosten darstellen und jährlich abzurechnen sind, wird bezüglich deren buchhalterischer Erfassung auf die einschlägigen Verfahren der Immobilienwirtschaft verwiesen.

zu § 18 Bewirtschaftung zweckgebundener Erträge

Diese Vorschrift regelt den Umgang mit Erträgen, die einer von dritter Seite vorgegebenen inhaltlichen oder organisatorischen Zweckbindung unterliegen (insbesondere Spenden, Kollekten und Erbschaften).

Die zum Jahresende nicht zweckentsprechend eingesetzten Erträge müssen einem finanzgedeckten Sonderposten zugeführt werden, damit sie auch in der Folgezeit für den vorgegebenen Zweck monetär zur Verfügung stehen.

zu § 19 Bewirtschaftung der Forderungen

An dieser Stelle ist das Erfordernis eines grundsätzlichen Forderungsmanagements formuliert und das Verfahren von der laufenden Überwachung über das außergerichtliche Mahnverfahren bis hin zur gerichtlichen Geltendmachung durch Mahnverfahren oder Klage (privatrechtliche Forderung) bzw. zur Beitreibung (öffentlich-rechtliche Forderung) beschrieben. Es wird auf die Forderung, also den schuldrechtlichen Geldanspruch, abgestellt. Der allgemeinere Begriff des Anspruchs, d. h. des subjektiven Rechts, von einem anderen ein Tun oder Unterlassen zu verlangen, findet zutreffenderweise hinsichtlich von Stundung, Niederschlagung und Erlass (vgl. § 20) Anwendung.

Aus wirtschaftlichen Erwägungen kann bei Forderungsbeträgen unter 50 Euro auf die gerichtliche Geltendmachung oder die Beitreibung verzichtet werden. Unabhängig vom entstehenden Verwaltungsaufwand betragen die Gerichtskosten aktuell bereits 36 Euro. Forderungen von 50 Euro oder mehr sind hingegen in der Regel geltend zu machen, es sei denn, dies wird aller Voraussicht nach keinen Erfolg haben oder die Kosten liegen deutlich darüber.

Für die Überwachung und Beachtung von Verjährungsfristen sind keine zusätzlichen Regelungen in der RVO erforderlich.

zu § 20 Stundung, Niederschlagung und Erlass

Die Regelungen zu Stundung, Niederschlagung und Erlass sind an § 261 Abgabenordnung (AO) und § 59 Bundeshaushaltsordnung (BHO) i.V.m. § 59 Allgemeine Verwaltungsvorschriften zur Bundeshaushaltsordnung (VV-BHO) angelehnt.

Sie beschreiben das Verfahren zum Umgang mit Ansprüchen, deren Geltendmachung erfolglos sein wird oder mit einem übermäßig hohen finanziellen Aufwand verbunden ist. Aufgrund der Freiheit der Vertragsvereinbarung wird keine Regelung zu Stundungszinsen aufgenommen.

Stundung, Niederschlagung und Erlass sind zu beschließen mit entsprechender Ausführung der Begründetheit.

Die Entscheidungsbefugnis über das Verfahren, die grundsätzlich beim Beschlussorgan des Haushalts liegt, kann im Haushaltsbeschluss delegiert werden.

zu § 21 Bewirtschaftung der Aufwendungen und Verbindlichkeiten

Gemäß dem Gebot der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit dürfen Ausgaben erst geleistet werden, wenn sie zur Aufgabenerfüllung notwendig sind.

Dabei soll zur Vermeidung von Ausfallrisiken der Kauf auf Rechnung bevorzugt und auf Zahlungen per Vorkasse verzichtet werden.

Bei Internet-Käufen erfolgt die Absicherung über Prepaid-Karten, dazu ist eine Kann-Bestimmung in § 39 Absatz 4 eingefügt worden. In Einzelfällen wäre auch eine vorherige Überweisung möglich, wenn beispielsweise die anordnende Stelle schriftlich versichert, dass aufgrund einer langfristigen Zusammenarbeit von einer Sicherheit der Leistungserfüllung auszugehen ist.

zu § 22 Bewirtschaftung von Investitionen

Mit dieser Regelung wird dem finanziellen Risiko oftmals größerer investiver Maßnahmen Rechnung getragen, indem diesbezügliche Ausgaben erst getätigt werden dürfen, wenn deren Finanzierung gesichert ist und die entsprechenden Mittel zur Verfügung stehen. Absatz 3 stellt klar, dass die Finanzierung geringwertiger Wirtschaftsgüter über die geplanten Abschreibungen erfolgt.

zu § 23 Über- und außerplanmäßige Maßnahmen

Diese Vorschrift definiert, wann Maßnahmen grundsätzlich als über- oder außerplanmäßig anzusehen und unter welchen Voraussetzungen sie zulässig sind. Weitergehende Bestimmungen können in den Haushaltsbeschluss aufgenommen werden.

zu § 24 Sicherung des Haushaltsausgleichs

Mit geeigneten Controllingmaßnahmen, wie beispielsweise einem Berichtswesen, muss sichergestellt werden, dass der Haushalt zum Jahresende ausgeglichen ist bzw. ausgeglichen werden kann. Dazu muss darauf geachtet werden, dass sich die Aufwendungen im geplanten Rahmen bewegen und die Forderungen vollständig und zeitnah eingezogen werden. Auswertungen müssen für ein effektives Controlling möglichst zeitig zur Verfügung stehen, den Rhythmus muss die buchende Körperschaft nach den Bedarfen und den eigenen Möglichkeiten festlegen.

zu § 25 Haushaltswirtschaftliche Sperre

Mit dieser Vorschrift wird die Möglichkeit einer Haushaltssperre als gesonderte Maßnahme zur Sicherung des Haushaltsausgleichs eröffnet. Die Befugnis zur Anordnung einer Haushaltssperre kann im Haushaltsbeschluss festgelegt werden (bisherig Ist-Bestimmung).

zu § 26 Vorläufige und durchlaufende Rechnungsvorgänge

Ein- und Auszahlungen, deren Zuordnung zum Haushalt noch nicht klar ist, sollen bis zur Klärung nur als Forderung oder Verbindlichkeit in der Bilanz und nicht als Ertrag oder Aufwand im Ergebnis ausgewiesen werden.

Einzahlungen, bei denen Klarheit darüber besteht, dass sie nicht für den eigenen Haushalt oder für einen anderen bestimmt sind, müssen bis zur Rückzahlung oder Weiterleitung als Verbindlichkeit in der Bilanz ausgewiesen werden.

zu § 27 Anordnungen

Mit dieser Vorschrift wird in überarbeiteter und klarer strukturierter Form als bisher geregelt, dass die Bewirtschaftung des Haushalts auf Grundlage von Anordnungen erfolgt. Im Weiteren werden die für eine Anordnung notwendigen Inhalte benannt und mögliche Ausgestaltungsformen definiert.

Es wird geregelt, dass Anordnungen elektronisch oder in Papierform zu erteilen und begründende Unterlagen beizufügen sind.

Zur Verwaltungsvereinfachung gelten bestimmte Buchungen, die sich als Folge der Anordnung zwangsläufig ergeben (Abschreibung, Versteuerung), ebenfalls als angeordnet. Deren einzelne Beträge errechnen sich jeweils ebenso zwangsläufig nach gesonderten Vorschriften. Darüber hinaus werden Ausnahmen von der Anordnungspflicht geregelt (z. B. durch Einführung einer Bagatellgrenze von 20 Euro, alle Ertragsanordnungen, technischer Abschluss der Ergebniskonten, zwangsläufige Gegenbuchungen usw.) und vereinfachte Anordnungen ermöglicht.

zu § 28 Feststellungsvermerke

Zu jeder Anordnung bedarf es einer Feststellung der sachlichen und der rechnerischen Richtigkeit. Es muss geprüft und elektronisch oder durch Unterschrift bestätigt werden, dass die begründende Unterlage inhaltlich zutreffend und korrekt berechnet ist. Dabei wird auf die tatsächlichen Angaben abgestellt, d. h. diejenigen, die den Anspruch begründen (und nicht die Angaben, deren Richtigkeit nicht geprüft werden kann, bspw. Rechnungs- oder Steuernummer des Lieferanten).

Zugleich wird mit diesem Verfahren das Vier-Augen-Prinzip bei den Anordnungen definiert. Ausnahmen sind nur aufgrund besonderer örtlicher Verhältnisse möglich, z. B. wenn nur eine Einzelperson für diesen Aufgaben zur Verfügung steht.

zu § 29 Anordnungsbefugnis

Mit dieser Regelung wird festgelegt, dass die anordnende Person auch die Verantwortung für die Anordnung trägt und wer eine Anordnungsbefugnis erteilen darf.

Außerdem wird geregelt, dass keine Anordnungen zugunsten des Personenkreises nach §§ 9 und 10 Verwaltungsverfahren- und -zustellungsgesetz der Evangelischen Kirche in Deutschland (VVZG-EKD) erteilt werden dürfen, d. h. für ausgeschlossene Personen (anordnungsbefugte Person selbst, deren Verwandte usw.) oder bei denen die Besorgnis der Befangenheit besteht. Darüber hinaus darf eine anordnende Person nicht am weiteren Buchungs- und Zahlungsverfahren beteiligt sein.

zu § 30 Beschaffung, Vergabe von Aufträgen

Hier werden die Grundsätze für die Beschaffung von Waren und Dienstleistungen einschließlich der zugrundeliegenden Auftragsvergabe definiert, die in der Beschaffungsverwaltungsvorschrift (BeschVwV) weiter ausgestaltet sind.

Für die Besonderheiten des Baubereichs wird auf die kirchbaurechtlichen Vorschriften verwiesen.

zu § 31 Nutzungen und Sachbezüge

Diese Vorschrift betrifft dem Grunde nach § 52 BHO die Auslegung von Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit.

Abschnitt 5 Rechnungswesen

zu § 32 Aufgaben des Rechnungswesens

Die Organisationseinheit Rechnungswesen umfasst zum einen die Finanzbuchhaltung, in der das tägliche Buchungsgeschäft erledigt wird. Zum anderen muss sie aus deren Daten den Jahresabschluss erstellen sowie die für die Haushaltsplanung und -durchführung notwendigen Daten bereitstellen.

Darüber hinaus ermöglicht sie den Vergleich von Plan- und Ist-Zahlen sowie die Prüfung von Rechtmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit der Haushaltsdurchführung.

zu § 33 Organisation der Finanzbuchhaltung

Diese Vorschrift regelt, dass die Finanzbuchhaltung grundsätzlich zentral für eine Körperschaft einzurichten ist, einzelne Aufgaben aber anderen Bereichen innerhalb der Körperschaft übertragen werden können. Es wird aber auch die Möglichkeit eröffnet, eine Finanzbuchhaltung gemeinsam für mehrere Körperschaften einzurichten.

Ergänzend wird geregelt, dass eine Finanzbuchhaltung Aufgaben auf Dritte übertragen kann bzw. Aufgaben von Dritten übernehmen darf, sofern kirchengesetzliche Regelungen dem nicht entgegenstehen.

zu § 34 Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung

Hier wird geregelt, dass die Buchführung in elektronischer Form erfolgen muss und welche Anforderungen an ein Buchführungssystem zu stellen sind.

zu § 35 Führung der Bücher

Diese Vorschrift normiert die Buchführungspraxis. Aufgrund der Digitalisierung werden die Bücher nicht mehr physisch gehalten, die Geschäftsvorfälle werden automatisch in Grundbuch, Hauptbuch und Nebenbuch eingetragen. Es ist hilfreich, die Verwendung der Bücher zu benennen, um die Buchhaltung der Körperschaft verständlich festzulegen. Im Grundbuch werden die Buchungen chronologisch aufgelistet und im Hauptbuch sachlich, d. h. hier sind sie den Konten zugeordnet. In den Nebenbüchern werden ergänzende Informationen, beispielsweise zu Debitoren, Kreditoren oder Vermögensgegenständen, erfasst. Für besondere Bereiche wie z. B. Zahlstellen, Kindertagesstätten oder Friedhöfe können darüber hinaus elektronisch geführte Vorbücher eingerichtet und dem Hauptbuch vorgelagert werden.

Die Bücher sind jährlich abzuschließen.

zu § 36 Buchungsbelege

Mit dieser Regelung wird dem Buchführungsgrundsatz „Keine Buchung ohne Beleg“ Rechnung getragen. Im Weiteren wird geregelt, dass Buchungsbelege auch elektronisch erstellt werden können, in besonderen Fällen von der Finanzbuchhaltung zu erstellen sind oder ganz entfallen können. Die Belege sind nach internen Belegnummern abzulegen und müssen den Buchungen zugeordnet werden können.

zu § 37 Kontenrahmen

Die für die sachliche Zuordnung der Buchungen (Hauptbuch) notwendigen Konten werden in einem Kontenrahmen zusammengefasst. Dieser wird künftig als Anlage zur HhFVO erstellt. Ein ergänzender, detaillierterer Musterkontenplan wird auf dem administrativen Weg durch das Finanzdezernat erstellt und über die Arbeitsstelle IT den Anwendenden zur Verfügung gestellt. Die formelle Vorgabe durch eine zusätzliche Verwaltungsvorschrift kann zur Verwaltungsvereinfachung somit entfallen.

zu § 38 Zeitpunkt der Buchungen

Die Vorschrift legt fest, für welche Vorgänge eine unverzügliche Buchung erforderlich ist. Regelungen zum baren Zahlungsverkehr finden sich nunmehr ausschließlich in den Vorschriften für die Zahlstellen (§ 40).

zu § 39 Zahlungsverkehr

Die Vorschrift definiert den Zahlungsverkehr als Aufgabe der Finanzbuchhaltung nach § 32 Nummer 1. Es findet in der Regel keine Bargeldverwaltung statt; im Absatz 2 wird diese auf Zahlstellen (vgl. nachfolgend § 40) delegiert und es werden enge Grenzen hierfür gesetzt. Neu hinzugekommen sind Regelungen für die Nutzung von Prepaid-Kreditkarten, soweit ausnahmsweise Vorleistungen (vgl. § 21 Absatz 2) erforderlich sind, und für die Nutzung von Online-Bezahldiensten für Einzahlungen (z. B. Spenden). Auszahlungen über solche Dienste sind weiterhin nicht vorgesehen, da das Vieraugenprinzip nicht eingehalten werden kann. Die zur Nutzung freigegebenen Online-Bezahldienste sind dabei über das interne Kontrollsystem für die Finanzbuchhaltung festzulegen (§ 43 Nr. 5 e).

zu § 40 Zahlstellen

Die ursprünglich vorgesehene Schaffung einer Verwaltungsvorschrift für Zahlstellen wird nicht weiterverfolgt, stattdessen werden an dieser Stelle die wesentlichen Grundsätze zur Zahlstelleneinrichtung und -abrechnung festgelegt. Die weiteren Regelungen werden im IKS der Finanzbuchhaltung getroffen.

Zahlstellen werden durch die Finanzbuchhaltung eingerichtet. Dies ist nur dort erforderlich, wo der Zahlungsverkehr zumindest teilweise noch durch Barzahlungen abgewickelt werden muss. In erster Linie betrifft es die Kirchengemeinden, da hier regelmäßig Kollekten gesammelt werden, aber auch einzelne Dienste und Werke. Zur Abwicklung wird ein Girokonto eingerichtet, über welches nur die Ablieferung der eingenommenen Gelder an die Finanzbuchhaltung stattfindet (oder ggf. auch die Auffüllung des Zahlstellenbestandes vor Ort). Die Einrichtung weiterer Girokonten vor Ort in den Kirchengemeinden ist nicht zulässig. Alle unbaren Vorgänge finden ausschließlich über die Finanzbuchhaltung statt, deren Aufgabe u. a. der Zahlungsverkehr ist.

Mit der Einrichtung der Zahlstelle werden die notwendigen Regularien wie Verantwortlichkeiten, Abrechnungszeiträume, Höhe des Vorschusses etc. festgelegt.

zu § 41 Handvorschüsse

Handvorschüsse werden nicht Dienststellen gewährt, sondern einzelnen Personen, wenn diese Gelder für ihre dienstliche Tätigkeit benötigen, für die sie selbst nicht in Vorlage gehen sollen. Dies ist nunmehr auch für Ehrenamtliche zulässig. Die Finanzbuchhaltung überweist den Vorschussbetrag in diesen Fällen. Die Person, der der Vorschuss gewährt wurde, verfügt im Rahmen ihrer Tätigkeit darüber und rechnet anschließend mit der Finanzbuchhaltung ab. Typische Beispiele sind Freizeiten (einmalige Auszahlung und Abrechnung nach deren Durchführung) oder regelmäßige Kleinkäufe, wie sie Hausmeister durchführen (Dauervorschuss mit regelmäßiger Abrechnung).

Von Zahlstellen dürfen nur kurzfristige Handvorschüsse gewährt werden, beispielsweise für Einkäufe, die aus Gründen der Übersicht und Kassensicherheit zeitnah mit der Zahlstellenverwaltung abzurechnen sind. Bei Zahlstellen handelt es sich ausschließlich um Barzahlungen, da das dortige Girokonto ausschließlich der Abrechnung mit der Finanzbuchhaltung dient.

Abschnitt 6 Internes Kontrollsystem

zu § 42 Grundsätze für das interne Kontrollsystem

§ 13 HhFG führt für die Körperschaften, die eine Finanzbuchhaltung unterhalten, ein internes Kontrollsystem (IKS) im Finanzwesen ein. Es gilt jeweils für alle Körperschaften und Einrichtungen, für die die Finanzbuchhaltung zuständig ist. §§ 42 bis 44 regeln die Ausgestaltung des IKS.

Zu beachten ist, dass durch das Haushaltsführungsgesetz lediglich im Finanzwesen ein verpflichtendes IKS eingeführt wird (Finanzbuchhaltung und Einhaltung der staatlichen Steuergesetze). Den kirchlichen Körperschaften bleibt es unbenommen, auch für weitere Tätigkeitsfelder ein IKS einzurichten.

Die Kirchenkreisverwaltungen sind nach § 2 Absatz 2 Nummer 2 des Kirchenkreisverwaltungsgesetzes (KKVwG) in Verbindung mit der Ziffer 2.2 der Anlage zu § 2 Absatz 2 Satz 1 KKVwG verpflichtet, eine Finanzbuchhaltung einzurichten. Die Kirchengemeinden sind verpflichtet, die Leistungen der Finanzbuchhaltung der Kirchenkreisverwaltung abzunehmen.

Die Kirchenkreise können mit ihrem IKS für die Finanzbuchhaltung verbindliche Prozesse beschreiben, die durch die Kirchengemeinden zu beachten und einzuhalten sind. Dadurch werden Risiken insgesamt minimiert und im Ergebnis Vereinfachungen erreicht.

Es werden unter Beteiligung der Kirchenkreise Muster für die Einrichtung eines IKS für die Finanzbuchhaltung und für die Einhaltung der staatlichen Steuergesetze erarbeitet, die durch die Kirchenkreise übernommen und um individuelle Prozesse zu ergänzen sind.

zu § 43 Internes Kontrollsystem für die Finanzbuchhaltung

Das IKS für die Finanzbuchhaltung nimmt die Regelungsbedarfe der Dienstanweisung für die Finanzbuchhaltung auf. Im IKS der Finanzbuchhaltung werden zusätzlich Regelungen zum Einsatz von Prepaid-Kreditkarten aufzunehmen sein, die nach § 39 Absatz 4 künftig ausgegeben werden können.

Mit der Einführung des IKS für die Finanzbuchhaltung entfallen Kassenprüfungen, was zu einer Arbeitsentlastung führt. Eine Kassensicherheit wird durch die im IKS beschriebenen Prozesse und die Kontrollen im Rahmen des IKS sichergestellt. Die grundsätzlichen Regelungen für die Finanzbuchhaltung bestehen bereits in allen Kirchenkreisen. Wichtige Neuerung ist die Verpflichtung zur jährlichen Fortschreibung, was einen deutlichen Beitrag zur Erhöhung der Sicherheit bedeutet.

Soweit Kirchengemeinden oder Kirchengemeindeverbände die Öffnungsklausel nach § 4 Absatz 1 des Kirchenkreisverwaltungsgesetzes nutzen und ihre Buchführung selbst erledigen, sind sie ihrerseits zur Einrichtung eines IKS verpflichtet.

zu § 44 Internes Kontrollsystem für die staatlichen Steuern

Die kirchlichen Körperschaften unterliegen in verschiedenen Teilbereichen der staatlichen Besteuerung oder kommen im Lohnsteuerabzugsverfahren als Arbeitgebende ihrer Verpflichtung nach, von den Bezügen ihrer Mitarbeitenden die Lohnsteuer einzubehalten und an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen. In diesen Verfahren können Fehler entstehen, sodass

fehlerhafte oder unvollständige Erklärungen beim zuständigen Finanzamt eingereicht werden. Von Seiten der Finanzverwaltung stellt sich in diesen Fällen regelmäßig die Frage, ob es sich lediglich um eine korrigierte Erklärung, eine bußgeldbefreiende Anzeige oder eine strafbefreiende Selbstanzeige handelt.

Die staatliche Steuerverwaltung erwartet selbstverständlich von allen Steuerpflichtigen ein den steuerrechtlichen Vorschriften entsprechendes Verhalten. Es gibt darüber hinaus keine weitere gesetzliche Vorgabe zur internen Organisation für steuerpflichtige Unternehmen und Organisationen.

Allerdings hat die staatliche Steuerverwaltung die Erwartungshaltung formuliert, dass sich die Steuerpflichtigen selbst so aufstellen, dass die steuerrechtlichen Vorschriften eingehalten werden. Das Mittel zum Zweck soll ein Tax Compliance Management System (TCMS) sein. Dies geht aus dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 23. Mai 2016, BStBl I S. 490, zur Änderung des Anwendungserlasses zu § 153 AO hervor, in dem das BMF zum Ausdruck bringt, dass ein TCMS als wichtiges Indiz gegen Vorsatz oder Leichtfertigkeit gilt. Erwartet wird ein dokumentiertes steuerliches Kontrollsystem, das in diesem Paragraphen festgelegt und im Sinne einer klaren Rechtssystematik als IKS eingeführt und bezeichnet wird.

Die Kirchenkreise sind gem. § 2 Absatz 2 Nummer 2 KKVwG in Verbindung mit der Ziffer 2.4 der Anlage zu § 2 Absatz 2 Satz 1 KKVwG zur Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Kirchengemeinden verpflichtet. Um den Kirchenkreis in die Lage zu versetzen, die Umsatzsteuervoranmeldungen ordnungsgemäß und korrekt abgeben zu können, sind verbindliche Prozesse zu beschreiben. Insbesondere hierzu dient das IKS für staatliche Steuern.

Soweit Kirchengemeinden oder Kirchengemeindeverbände die Öffnungsklausel nach § 4 Absatz 1 des KKVwG nutzen und ihre Buchführung selbst erledigen, sind sie ihrerseits zur Einrichtung eines IKS verpflichtet.

Abschnitt 7 Vermögen und Schulden

zu § 45 Ausweis des Vermögens und der Schulden

Der Ausweis des Vermögens erfolgt in Form einer Bilanz, die Darstellung ist allgemein üblich (z. B. im Handels- oder Steuerrecht).

Form und Inhalt der kirchlichen Bilanz sind aus dem Handelsrecht übernommen und an die kirchlichen Bedürfnisse angepasst. Die bisherigen Texte wurden aus der Jahresabschlussverwaltungsvorschrift (JAbVwV) übernommen, zur Vereinfachung der Vorschriften kann diese künftig entfallen. Die formelle Auflistung wurde an die Form des § 266 Handelsgesetzbuch (HGB) angepasst.

Das Bilanzschema wurde ergänzt für eine Abbildung von gemeinsamen Rücklagen für Kirchenkreise und Kirchengemeinden. Für diese bestehen kirchengesetzliche Vorschriften (nach § 10 Absatz 2 Finanzgesetz und nach § 7 Absatz 1 KKVwG i.V.m. § 77 Abs. 1 dieser Vorschrift (Schwankungsrücklage in der Vermögensverwaltung)). Es besteht Bedarf eines klaren Ausweises.

Desweiteren wurde die Unterteilung der Forderungen und Verbindlichkeiten ergänzt: Sogenannte Innenumsätze können separat ausgewiesen werden. Dies ist zum Einen steuerlich von Bedeutung und stellt ebenso einen weiteren Schritt in Richtung möglicher Konsolidierungen von Bilanzen dar.

Der bisher vorgesehene, in der Praxis jedoch nicht genutzte, Korrekturposten Finanzanlagen ist entfallen.

zu § 46 Inventur, Inventar

Die Grundregeln für Inventur und Inventar wurde aus dem HGB übernommen. In Absatz 3 wurde der Inventurrhythmus generell auf sechs Jahre festgelegt. Im hoheitlichen Bereich ist die Verlängerung der Frist unschädlich; in anderen Bereichen sind ggf. kürzere Zeiträume aufgrund der Anwendung des Steuerrechts oder des HGB erforderlich.

zu § 47 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Die allgemeinen Regeln für die Bewertung stammen aus § 252 HGB. Es fehlt die Anforderung der „Fortführung der Unternehmenstätigkeit“, diese wurde für den kirchlichen Bereich als Grundvoraussetzung angesehen und bewusst nicht übernommen.

Die bisherigen Klammerzusätze, die die einzelnen Grundsätze benennen, wurden analog dem Wortlaut des HhFG in den Text übernommen.

zu § 48 Bewertung der Vermögensgegenstände

Die Grundregel der Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungskosten stammt aus dem HGB und setzt die Anwendung des Ressourcenverbrauchsprinzips im kirchlichen Haushaltsrecht um. Neu ist, dass die Definitionen in der Vorschrift vorangestellt werden.

Zur Verwaltungsvereinfachung werden künftig Investitionszuschüsse vom zu aktivierenden Wert abgesetzt. Dadurch fallen die Abschreibungen niedriger aus, die bisher erforderlich Buchung und jährliche Auflösung von Sonderposten entfällt in den meisten Fällen. Lediglich bei besonderen Vorgaben eines Zuschussgebers, die eine Rückzahlung eines Zuschusses bei nicht zweckgerechter Verwendung vorsehen, wird wie bisher ein Sonderposten eingerichtet, der im Verhältnis zum Rückzahlungsrisiko in den Folgejahren aufgelöst werden muss.

Die Methode der Absetzung stammt ursprünglich aus der internationalen Rechnungslegung. Handelsrechtlich ist die bilanzielle Behandlung eines Investitionszuschusses nicht geregelt, so dass mehrere Methoden möglich wären. Im Steuerrecht besteht ein Wahlrecht nach den Einkommensteuer-Richtlinien. Zur einfacheren Handhabung wird nunmehr im nordkirchlichen Haushaltsrecht die Absetzung wie oben beschrieben verbindlich eingeführt (vgl. auch Begründung zu § 67).

zu § 49 Vermögen

Diese Vorschrift übernimmt einleitend die Grundsätze der Vermögensdarstellung, zum einen des Verfassungsgrundsatzes des Vermögenserhalts (Art. 125 Absatz 4 Verf.) und zum anderen den Grundsatz des Ausweises des Ressourcenverbrauchs nach dem HhFG (§ 2 Absatz 2 HhFG).

zu § 50 Anlagevermögen

Die Definitionen und Grundregeln stammen aus dem Handelsrecht bzw. tlw. aus dem Steuerrecht, ihre Anwendung ist im kirchlichen Haushaltsrecht geboten.

zu § 51 Immaterielle Vermögensgegenstände

Hier wird die allgemein gültige Definition des § 248 Absatz 2 HGB übernommen.

zu § 52 Sachanlagen

Diese Vorschrift beschreibt die von der EKD entwickelte aufgeteilte Darstellung des Sachanlagevermögens, wonach die nach dem kirchlichen Selbstverständnis unveräußerbaren Gegenstände in der Bilanz separat als „nicht realisierbares Anlagevermögen“ ausgewiesen werden.

zu § 53 Finanzanlagen

Die Definition der Finanzanlagen und ihre Abgrenzung zum Umlaufvermögen sind aus dem HGB übernommen. Absatz 2 lässt abweichende Vereinfachungen zu, die die kirchliche Vermögensverwaltung erleichtern.

zu § 54 Beteiligungen an privatrechtlichen Unternehmen

Die Möglichkeiten der Beteiligung an privatrechtlichen Unternehmen wurden aus der Haushaltsordnung der EKD übernommen. Absatz 3 stellt klar, dass es sich um Beteiligungen

handelt, denen ein inhaltliches strategisches Interesse zugrunde liegt und nicht um Geldvermögensanlagen.

zu § 55 Umlaufvermögen

Die Abgrenzung stellt das Pendant zu § 53 dar. Im Übrigen wird die weitere Untergliederung, die auch für das Bilanzschema gilt, festgelegt.

zu § 56 Vorräte

Die Regelungen zu Vorräten entsprechen den handelsrechtlichen Vorschriften.

zu § 57 Forderungen

Zu Forderungen sind im Abschnitt Vermögen nur die grundsätzlichen Wertansätze zu nennen. Der weitere Umgang mit Forderungen ist im Zusammenhang mit deren Bewirtschaftung und evtl. erforderlicher Korrekturen geregelt (s. §§ 19 und 20).

zu § 58 Wertpapiere und Geldanlagen des Umlaufvermögens, Bank- und Bargeldbestände

Mit dieser Vorschrift wird der wirtschaftliche Umgang mit Bankbeständen geregelt und in diesem Zusammenhang auf ein Liquiditätsmanagement hingewiesen.

zu § 59 Finanzdeckung von Passivposten

Die Finanzdeckung bestimmter Passivposten stammt aus der Haushaltsordnung der EKD. Sie soll sicherstellen, dass das aus der kameralistischen Buchführung bewährte Prinzip, dass für bestimmte Posten – insbesondere Rücklagen – im Falle der Inanspruchnahme die entsprechenden Finanzmittel vorhanden sind, in das kaufmännische Rechnungswesen implementiert wird. Da in der freien Wirtschaft kaum mit Rücklagen gearbeitet wird, fehlt dort diese Festlegung. In der Regel wird sie durch ein umfassendes Liquiditätsmanagement ersetzt, das in der kirchlichen Verwaltung in dieser Ausprägung noch nicht vorhanden ist.

Diese Regelung ergänzt HGB und Steuerrecht, führt jedoch nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen, da sie nur die Liquidität steuert.

Der Grundsatz wurde mit den vorherigen Rechtsverordnungen eingeführt und soll zunächst beibehalten werden.

Die bisher unter dem Begriff „Innere Darlehen“ und „Selbstanleihe“ geführten Vorschriften, die z. T. an anderer Stelle (ehem. § 13), z. T. auch bereits in dieser Vorschrift abgebildet waren, sind nun vollständig an dieser Stelle der Rechtsverordnung geregelt. Es wird einheitlich der Begriff der Selbstanleihe verwendet, um eine klarere Abgrenzung zu (externen) Darlehnsaufnahmen zu erreichen. Die erforderliche Festlegung eines Höchstbetrages im Haushaltsbeschluss besteht nur noch für die Landeskirche, Kirchenkreise und Kirchenkreisverbände. Die Pflicht der vorherigen Zustimmung der Kirchenkreise bei allen anderen Körperschaften bleibt bestehen, um sowohl die Aufsicht als auch das Liquiditätsmanagement innerhalb der gemeinsamen Vermögensverwaltung der Kirchenkreise sicherzustellen.

zu § 60 Eigenkapital

Die Vorschrift definiert den Begriff des Eigenkapitals und dessen Unterteilung in der kirchlichen Darstellung.

zu § 61 Rücklagen

Es wird festgelegt, dass Rücklagen in der Regel erst nach dem Ausweis des Jahresergebnisses gebildet werden. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass in seltenen Fällen wie zum Beispiel bei einer Rücklagenbildung aus einem Verkauf von Anlagevermögen in Höhe des Restbuchwertes, davon abgewichen wird. Ein Nachweis anhand einer Kapitalflussrechnung entfällt, da diese aus den Vorschriften gestrichen wurde.

Die bisher in dieser Vorschrift geregelte Priorisierung von Rücklagenzuführungen wird nunmehr separat geregelt. Dazu wird nach den Vorschriften, die die verpflichtend zu bildenden Rücklagen regeln, eine neue Vorschrift eingefügt (§ 65).

Im Übrigen wurden bestimmte Detailvorschriften zu Rücklagen in anderen Paragraphen aufgenommen, da sie in erster Linie die dortigen Regelungen betreffen.

zu § 62 Grundsätze für die Substanzerhaltungsrücklagen

In dieser und den nachfolgenden Vorschriften werden die nach Haushaltsrecht zu bildenden Pflichtrücklagen festgelegt.

Die bisherige Vorschrift zu den Substanzerhaltungsrücklagen wird geteilt. Mehrere Absätze betrafen ausschließlich den Substanzerhalt der Gebäude, so dass diese in einer eigenen Vorschrift (s. nachf. § 63) zusammengefasst wurden. Zur Klarstellung wird das bisher verwendete „soll“ gestrichen und durch „ist“ ersetzt: Wenn die Bedingung „erwirtschaftet“ erfüllt ist, gibt es keinen Grund, die Rücklage nicht zu bedienen. Als einzige Ausnahme wäre nur denkbar, dass die allgemein gültige Bedingung der entsprechenden Liquidität nicht erfüllt wäre.

Durch die direkte Verrechnung von externen Mitteln mit den Anschaffungskosten (vgl. § 48) wird die Bildung von nicht finanzgedeckten Sonderposten nur noch auf ggf. rückzahlbare Zuschüsse vorgesehen. Erträge aus deren Auflösung können wie schon bisher von der Rücklagenzuführung abgesetzt werden.

zu § 63 Substanzerhaltungsrücklage für Gebäude

In dieser Vorschrift werden die den § 62 ergänzenden Regelungen für Gebäude aufgenommen. Es ist grundsätzlich eine gemeinsame Substanzerhaltungsrücklage für alle Gebäude zu bilden.

Neu geregelt ist die Verwendung der Rücklagenmittel auch für größere Bauunterhaltungsmaßnahmen, die nicht als Investition, sondern im laufenden Aufwand abzubilden sind. Eine betragsmäßige Abgrenzung ist an dieser Stelle kaum möglich. Indikatoren für die Zuordnung als größere Bauunterhaltungsmaßnahme wären, dass z. B. nicht nur einzelne sondern alle Fenster ausgetauscht werden, vollständige Dachsanierungen durchgeführt werden oder ein hoher planerischer Aufwand für die Maßnahme besteht.

Anstelle der Höhe der Abschreibungen kann auch eine andere Basis zu Grunde gelegt werden, um zusätzliche Mittel für die vermehrten Entnahmemöglichkeiten zu generieren. Der Begriff „andere Basis“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Er eröffnet einen Beurteilungsspielraum, das eine von § 62 Absatz 2 Satz 1 höhere Substanzerhaltungsrücklage festlegt. Dies muss das Entscheidungsorgan im Rahmen der allgemeinen Zweckbindung der Bildung von Substanzerhaltungsrücklagen nachprüfbar entscheiden. Die Zweckmäßigkeitsentscheidung ist also im Rahmen eines gleichmäßigen Verwaltungshandeln voll nachprüfbar zu gestalten und muss sich mit der Zeit entwickeln. Es ist keine Ermessensentscheidung, sondern eine Fixierung auf der Tatbestandsseite. Als andere Basis könnten beispielsweise Feuerkasenwerte dienen.

Bei einem Verkauf eines Gebäudes muss die Bauunterhaltung bis zur Abwicklung sichergestellt bleiben, während zusätzliche (Investitions-)mittel nicht mehr generiert werden müssen. Da grundsätzlich eine Rücklage gemeinsam für alle Gebäude der Körperschaft gebildet wird, verbleiben im Falle eines Verkaufs erwirtschaftete und evtl. nicht für dieses Gebäude verbrauchte Mittel in der Rücklage und stehen ohne weitere Regelungen anderen Gebäuden zur Verfügung.

zu § 64 Rücklagen zur Sicherung der Haushaltsführung

Die allgemein üblichen Rücklagen zur Sicherung der Haushaltsführung sind auch künftig unverändert zu bilden und zu bewirtschaften.

zu § 65 Rücklagenpriorisierung

Eine Regelung zur Reihenfolge, in der die Rücklagen zu bilden sind, ist insbesondere dann unerlässlich, wenn die insgesamt erwirtschafteten Mittel nicht ausreichen, um alle Pflichtrücklagen ausreichend zu bedienen. Grundsätzlich sind die allgemeinen Vorgaben des § 61 hinsichtlich der entsprechenden Liquidität und der Berücksichtigung von Rücklagenentnahmen zu beachten.

In der bisherigen Vorschrift fehlte eine Regelung für Schönheitsreparaturen. Die von den Bezügen für diesen Zweck einbehaltenen Beträge sind immer der betreffenden Rücklage zuzuführen.

Für über die Pflichtrücklagen hinaus aufgrund von Beschlüssen gebildete Rücklagen, die einer daraus resultierenden Zweckbindung unterliegen, wird klargestellt, dass die Zweckbestimmung ggf. durch das Beschlussorgan oder durch Budgetverantwortliche verändert werden kann. Soweit aufgrund eines Beschlusses eines Kirchengemeinderats weiterhin eine Zweckbindung für kirchlichen Aufgaben besteht, ergibt sich im Regelfall keine Genehmigungspflicht nach Artikel 26 Absatz 1 Nummer 5 Verfassung. Bei Pflichtrücklagen ist eine Regelung nicht notwendig, da hier ausschließlich Rücklagenentnahmen stattfinden und der Zweck dieser Rücklagen nicht verändert wird.

zu § 66 Gemeinsame Rücklagen

Bisher fehlte eine Möglichkeit, gemeinsame Rücklagen, die der Kirchenkreis für sich und seine Kirchengemeinden bildet, eindeutig zugeordnet im Bilanzschema auszuweisen. Diese Rücklagen enthalten sowohl Kirchenkreis- als auch Kirchengemeindemittel, ein Ausweis im Eigenkapital des Kirchenkreises wäre irreführend. Daher wird das Bilanzschema (vgl. § 45) um diese Position ergänzt. Diese Ergänzung dient gleichzeitig einer einfachen Handhabung, es müssen keine Bestände aufgeteilt werden. Bedingung für die Einstellung in die Position ist eine rechtsverbindliche Regelung. Derzeit besteht diese für die gemeinsamen Rücklagen (für verschiedene Zwecke) nach § 10 Absatz 2 Finanzgesetz und die in der Vermögensverwaltung nach § 7 Absatz 1 KKVwG i.V.m. § 77 Absatz 1 dieser Rechtsverordnung (s. unten) optionalen Schwankungsrücklagen.

zu § 67 Sonderposten

Sonderposten stellen Passivposten der Bilanz dar, die nach allgemein herrschender Verkehrsauffassung als gesonderte Posten nach dem Eigenkapital und vor den Rückstellungen dargestellt werden. Sie werden für spezielle Vorgänge gebildet, beispielsweise für Investitionszuschüsse, also wenn eine kirchliche Körperschaft einen Zuschuss z. B. zum Bau einer Kindertagesstätte erhält und der Zuschuss an Bedingungen geknüpft ist, d. h. die KiTa mindestens für eine Laufzeit von zwanzig Jahren zu betreiben ist. Bei Erfüllung der Bedingungen werden diese Sonderposten erfolgswirksam aufgelöst und somit zu Eigenkapital; bei Nichterfüllung sind die erhaltenen Zuschüsse (anteilig ihrer Restlaufzeit) zurückzuzahlen. Aus Vereinfachungsgründen wird auf die aufwändige Abwicklung von Investitionszuschüssen mittels Sonderposten über mehrere Jahre verzichtet, wenn keine solchen Bedingungen bestehen (vgl. auch Begründung zu § 48).

Sofern der Geldeingang eines Investitionszuschusses vor Beginn der Baumaßnahme liegt, ist dieser nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als Verbindlichkeit auszuweisen. Er muss in der Liquiditätsplanung berücksichtigt, jedoch nicht zwingend in die Finanzdeckung einbezogen werden,

Im kirchlichen Bereich werden darüber hinaus Sonderposten für zum Jahresende nicht verbrauchte Spenden gebildet. Diese unterliegen, wie die Rücklagen, der Finanzdeckung. Eine Regelung für Kollekten ist entbehrlich, da die für die Abbildung als Sonderposten notwendige ggf. entstehende Rückzahlungsverpflichtung nicht gegeben ist.

Die bisherige kirchliche Sonderregelung, erhaltene Erträge für Grabpflege als Sonderposten auszuweisen und anteilig in den Folgejahren aufzulösen, entfällt. Sie stellen typische Rechnungsabgrenzungsposten dar und sind künftig auch nach Votum der Anwendenden in den

Kirchenkreisen als solche zu behandeln. Aus Vereinfachungsgründen müssen bestehende Sonderposten nicht in Rechnungsabgrenzungsposten überführt werden (s. unten, Übergangsregelung in § 84 Absatz 3).

zu § 68 Rückstellungen

Rückstellungen sind Bilanzposten für die Absicherung ungewisser Verbindlichkeiten. Es handelt sich um Aufwendungen, die dem Haushaltsjahr zuzuordnen sind und die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher sind, jedoch hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Einige langfristige Rückstellungen sind verbindlich zu bilden: Pensions-, Clearing-, Urlaubs- und Arbeitszeitguthaben- und Altersteilzeitrückstellungen sowie Rückstellungen für Zuweisungen aufgrund von Verwendungsbescheiden. Tariflich oder gesetzlich geregelte Zuwendungen für Jubiläen müssen in der verfassten Kirche aus Vereinfachungsgründen nicht gebildet werden. Nach der Öffnungsklausel in Absatz 2 Satz 2 können sie neben weiteren langfristigen Rückstellungen in Bereichen, in denen es angeraten ist, (z. B. Wirtschaftsbetriebe), optional gebildet werden.

zu § 69 Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind Zahlungsverpflichtungen der kirchlichen Körperschaften, die (im Gegensatz zu Rückstellungen, s. oben) sicher und nach Höhe und Fälligkeitstermin eindeutig determiniert sind. Sie sind auszuweisen, sobald ein Leistungsanspruch entsteht. Auch zu verwahrende Mietkautionen sind als Verbindlichkeiten auszuweisen, besondere Regelungen sind entbehrlich, da hier § 551 Absatz 3 des Bürgerlichen Gesetzbuches greift. Für weitergehende Vorschriften z. B. zu Treuhandvermögen wird kein Bedarf gesehen.

zu § 70 Rechnungsabgrenzung

Für die Rechnungsabgrenzung besteht mittlerweile eine steuergesetzliche Regelung, die sich an die Wertgrenze der sog. „geringwertigen Wirtschaftsgüter“ anlehnt, die zur Vereinfachung angewandt werden kann.

Die Option, erhaltene Dauergrabpflegeleistungen als Sonderposten anstelle von Rechnungsabgrenzungsposten abzubilden, entfällt (vgl. § 67). Neue Fälle werden künftig ausschließlich als Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen (mit einer Übergangsfrist für auslaufende Sonderposten, s. § 84 Absatz 3). Eine vollständige Finanzdeckung für Rechnungsabgrenzungsposten ist nicht vorgesehen, eine angemessene Steuerung der langfristigen Liquidität ist in den Blick zu nehmen.

zu § 71 Aufstellung der erstmaligen Eröffnungsbilanz

Für die erstmalige Eröffnungsbilanz gelten grundsätzlich die allgemeinen Bilanzierungsregeln des Abschnitts Vermögen und Schulden, einzelne Vereinfachungen werden zugelassen.

Abschnitt 8 Anlage des Geldvermögens

Allgemein

In diesem Abschnitt werden die Regelungen aus § 58 der bisherigen Fassung und aus der Geldvermögensanlageverwaltungsvorschrift (GeldVermAnlVwV) zusammengeführt. Darüber hinaus wird der bisherige Verweis auf den Leitfaden der EKD für ethisch-nachhaltige Geldanlage ersetzt durch die Aufnahme der konkreten Ausschlusskriterien und den Hinweis auf die Klimaschutzziele der Nordkirche (s. insbesondere § 73). Damit werden die wichtigsten Vorgaben des Leitfadens in das konkrete Recht der Nordkirche aufgenommen, er wird im Übrigen als weitere Erläuterung verwendet. Die GeldVermAnlVwV kann zukünftig entfallen. Die Zusammenfassung der bisherigen Quellen in diesem neuen Abschnitt der RVO dient der Vereinfachung und der klareren Darstellung der komplexen Materie der nachhaltigen und sicheren Geldanlage.

zu § 72 Allgemeine Grundsätze für die Anlage des Geldvermögens

In Absatz 1 werden die Regelungen aus § 58 Absatz 1 der bisherigen Fassung übernommen und präzisiert. Unverändert bleiben Grundsätze aus dem magischen Viereck der kirchlichen Geldanlage (Rentabilität - Sicherheit - Liquidität – Nachhaltigkeit).

In Absatz 2 wird die Nummer 2.1 GeldVermAnlVwV übernommen.

zu § 73 Ethisch-nachhaltige Grundsätze

Der Grundsatz, dass sich die kirchliche Geldvermögensanlage am von der Evangelischen Kirche herausgegebenen Leitfaden ethisch-nachhaltiger Geldanlage in der jeweils geltenden Fassung (aktuell gilt die 5. Auflage) zu orientieren hat, wird aus der bisherigen Fassung übernommen. Da der Leitfaden jedoch bei den Ausschlusskriterien im Hinblick auf den Schweregrad von Verstößen keine Festlegung enthält, werden in den Absätzen 2 bis 4 die Ausschlusskriterien des Leitfadens für Unternehmen und Staaten detailliert ausgeführt und es werden Umsatzschwellen sowie und der Schweregrad von Verstößen festgelegt; dies erleichtert die spätere Operationalisierung mit Nachhaltigkeitsratingagenturen. Nach Absatz 2 sind Unternehmen (teilweise auch Zulieferer) mit einem Umsatzanteil von fünf Prozent in den unter den Ziffern 1 bis 10 aufgeführten Geschäftsfeldern ausgeschlossen. Nach Absatz 3 sind Unternehmen (teilweise auch Finanziere bzw. Lieferketten) ausgeschlossen, bei denen schwere oder sehr schwere Verstöße in den unter den Ziffern 1 bis 7 genannten Bereichen vorliegen. Nach Absatz 4 sind Geldvermögensanlagen in Staaten ausgeschlossen, bei denen Verstöße gegen die unter den Ziffern 1 bis 6 genannten Themenbereiche vorliegen.

Zu dem Begriff Staaten gehören auch andere durch die öffentliche Hand (Länder, Bundesstaaten; Sondervermögen usw.) emittierte Anleihen.

Es wird noch geprüft, ob den Kirchenkreisen regelmäßig eine Übersicht der nach den vorgenannten Absätzen 2 bis 4 ausgeschlossenen Unternehmen und Staaten zur Verfügung gestellt werden kann (aktuell sind aus einem weltweiten Anlageuniversum nach den vorgenannten Kriterien von 7.999 möglichen Titeln 767 Unternehmen und 32 Staaten ausgeschlossen).

In Absatz 5 wurde neu aufgenommen, dass bei Geldvermögensanlagen die Klimaschutzziele der Nordkirche zu beachten sind. Ziel ist es, mit der Summe aller Geldvermögensanlagen die Erreichung der Klimaschutzziele der Nordkirche anzustreben und im Zeitverlauf eine positive Entwicklung zu erzielen. Dabei kann ggf. auch in Unternehmen und Staaten investiert werden (sofern die Ausschlusskriterien der Absätze 2 bis 4 dies nicht ausschließen), die aktuell die Klimaschutzziele noch nicht erreichen, sich auf einem entsprechenden Pfad befinden und mit einem solchen Invest das Klimaschutzziel möglicherweise eher erreicht wird. Bei der strategischen Ausrichtung der Vermögensanlagen gilt die Erreichung der Klimaschutzziele als ein weiteres und nicht ausschließliches Nachhaltigkeitskriterium gemäß der allgemeinen Anlagegrundsätze nach § 72 Absatz 1, vielmehr ist sie in jede Anlageentscheidung einzubeziehen.

Nach Absatz 6 sollen zukünftig bei Geldvermögensanlagen diejenigen Anlagen bevorzugt werden, die aus Nachhaltigkeitssicht (ESG-Score bzw. Best-in-Class-Ansatz) besser bewertet sind oder eine höhere Wirkung auf die Nachhaltigkeitsziele der Vereinten Nationen (Sustainable Development Goals, SDGs) haben. Die vorgenannten Nachhaltigkeitskriterien gelten für alle in § 74 zugelassenen Anlageklassen. So sollen z. B. Investments in Immobilien oder Immobilienfonds (§ 74 Absatz 1 Nr. 4) nicht erfolgen, wenn nach den Absätzen 2 oder 3 ausgeschlossene Unternehmen zur Mietergruppe zählen. Können die Ausschlusskriterien der Absatz 2 bis 4 auf eine Geldvermögensanlage aufgrund ihrer spezifischen Struktur (z. B. ETF's) nicht angewendet werden, so kann auch die Einstufung nach der Offenlegungsverordnung der EU (EU 2019/2088, <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2019/2088/oj>) herangezogen werden, dabei soll mindestens eine Einstufung nach Art. 8 Offenlegungsverordnung vorliegen.

Absatz 7 enthält die notwendige Darstellung der Einhaltung der Nachhaltigkeitsgrundsätze (bisher in § 58 Absatz 1 alte Fassung geregelt). Ein entsprechendes Berichtswesen sollte

fester Bestandteil einer Vermögensverwaltung sein und kann in der Regel durch die Kapitalverwaltungsgesellschaften oder Asset-Manager erfolgen. Bestandteile eines solchen Berichts sollten sein:

- ESG-Ratingstruktur der Geldvermögensanlagen
- Übersicht der 10 schlechtesten und der 10 besten Unternehmen bezogen auf das ESG-Rating
- Wirkung der Geldvermögensanlage auf Nachhaltigkeitsziele der Vereinten Nation (UN SDG's)
- Treibhausgasemissionen/Erwärmungspotenzial/Klimarisiken
- mögliche Nachhaltigkeitskontroversen

Für Kirchengemeinden gilt diese Regelung nur bei eigenen Geldvermögensanlagen gemäß § 74 Absatz 2, gemäß § 81 Absatz 2 ist im Anhang der Landeskirche, der Kirchenkreise und Kirchenkreisverbände und der Körperschaften, die ihre Buchführung nach § 4 Absatz 1 des Kirchenkreisverwaltungsgesetzes selbst erledigen, die Einhaltung der Nachhaltigkeitsgrundsätze nachzuweisen.

zu § 74 Anlageklassen

Die Regelungen zu Anlageklassen wurden bereits 2020 neu gefasst, um den Veränderungen an den Kapitalmärkten Rechnung zu tragen. In den Absätzen 1 und 2 werden die Regelungen aus den Absätzen 4 und 5 der bisherigen Fassung übernommen und sprachlich leicht angepasst. In Absatz 2 wurde eine Regelung für Geldvermögensanlagen aufgenommen, die Kirchengemeinden, Kirchengemeindeverbänden oder örtlichen Kirchen im Rahmen von Erbschaften zugeflossen sind und nicht den Anlageklassen Liquidität oder Ertragswerte zuzurechnen sind (z. B. Aktien). Die entsprechenden Geldvermögensanlagen sind innerhalb von 12 Monaten zu veräußern.

Anteile an kirchlichen Genossenschaften oder kirchlichen Genossenschaftsbanken (z. B. Ev. Bank, Oikocredit, EDG-Beteiligungsgenossenschaft), die vor Inkrafttreten dieser Rechtsverordnung erworben wurden, dürfen von Kirchengemeinden, Kirchengemeindeverbänden oder örtlichen Kirchen beibehalten werden. Neue Anteile dürfen diese nur als Beteiligung nach § 54 erwerben.

zu § 75 Bonitätseinstufung durch Rating

Zur vereinfachten Anwendung werden die Regelungen der Nummer 3 GeldVermAnlVwV in den Rechtstext dieser Rechtsverordnung unverändert integriert. Dem Wunsch, bei unterschiedlicher qualitativer Einstufung nicht mehr auf das niedrigste, sondern das zweitniedrigste Rating abzustellen, wurde aus Risikogesichtspunkten nicht entsprochen. Es ist davon auszugehen, dass z.B. eine Herabstufung durch eine Ratingagentur in der Regel auch durch die anderen Ratingagenturen nachvollzogen wird. Entsprechend ist anzunehmen, dass die Herabstufung z.B. einer Staatsanleihe in der Regel auch durch andere Ratingagenturen mit Verzögerung erfolgt. Die Musteranlagerichtlinie des Fondsverbandes BVI sowie Anlagerichtlinien anderer Landeskirche sehen durchgängig eine Bewertung nach dem schlechtesten Rating vor, insofern wird die Regelung unverändert übernommen.

zu § 76 Spezialfonds und Vermögensverwaltungen

Diese Vorschrift konkretisiert die Möglichkeit nach § 72 Absatz 2 zur Bildung von Spezialfonds und Vermögensverwaltungen, um ganz oder teilweise an Stelle von Direktanlagen mit Banken und Kapitalanlagegesellschaften zusammenzuarbeiten. Die bewährten Regelungen werden grundsätzlich beibehalten (§ 58 bisherige Fassung, Absatz 1 Nummer 2 und 3, Absatz 9 Nummer 1) unter Integrierung der zusätzlichen Anforderungen aus Nummer 2.1 und 2.2 GeldVermAnlVwV. Lediglich dem Wunsch nach Erhöhung einer Fremdwährungsquote von 10 auf 20 Prozent konnte nach einer Risikoabwägung entsprochen werden, da das Risiko nur innerhalb der abschließend aufgeführten Währungen besteht und nicht für weitere Fremdwährungen. Für die Stiftung Altersversorgung beträgt die Fremdwährungsquote nach deren Anlagerichtlinien derzeit 25 Prozent (Hinweis auf § 77 Absatz 2).

Im Übrigen erfolgen nur Klarstellungen, in Bezug auf Dienste und Werke sowie Stiftungen werden einheitliche Begriffe sowohl im veränderten HhFG als auch in dieser HhFVO verwendet.

zu § 77 Weitere Vorschriften für die Anlage des Geldvermögens

Abschließend sind für die Anlage des Geldvermögens für zwei Regelungen für einzelne Bereiche zu treffen.

Zum einen wird für die Auftragsverwaltung der Kirchenkreise für die Kirchengemeinden nach § 7 KKVwG das Verfahren zur Bildung und Verwaltung einer Schwankungsrücklage präzisiert. Die neue Regelung sieht vor, dass besondere außerordentliche Erträge zusätzlich mit Zustimmung des Anlageausschusses, und damit unter Beteiligung der Vermögensverwaltung zugeordneten Kirchengemeinden, dieser Rücklage zugeführt werden dürfen.

Zur Klarstellung des Charakters und des Ausweises dieser Schwankungsrücklage (vgl. § 45) wird der bisherige Begriff der „Schwankungsreserve“ (§ 58 Absatz 8 bisherige Fassung) fallen gelassen.

Weiterhin wird die Öffnungsklausel für die Stiftung Altersversorgung beibehalten (§ 58 Absatz 11 bisherige Fassung). Sie trägt dem speziellen Anlagehorizont der Stiftung Rechnung. In der Praxis wendet die Stiftung mit wenigen Ergänzungen vergleichbare Grundsätze an.

Abschnitt 9 Jahresabschluss

zu § 78 Jahresabschluss

Diese Vorschrift fasst die bislang in den §§ 74 und 75 bisherige Fassung (Jahresabschluss, Bilanz zum Jahresabschluss) getroffenen Regelungen in verkürzter Form zusammen. An die Stelle der bislang verpflichtend zu erstellenden Kapitalflussrechnung tritt aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung die Ergebnisverwendung als Bestandteil des Jahresabschlusses; diese ist in § 80 näher beschrieben. Körperschaften, die nicht auf die Kapitalflussrechnung verzichten wollen, können diese weiterhin darüber hinaus erstellen. Die Vorschrift regelt rechtlich den Mindeststandard als Ergebnis der Beratungen in der Kompetenzgruppe Navision.

Der Rechenschaftsbericht, der bislang im Fall einer zielorientierten Planung im Jahresabschluss zu erstellen war, wird gestrichen, da die zielorientierte Planung nunmehr selbst entfällt (vgl. Begründung zu § 7). Auf die bisherigen Ausführungen zu Aufwendungen und Erträgen sowie zum Aufbau der Bestandteile des Jahresabschlusses kann verzichtet werden, da diese an anderer Stelle hinreichend dargestellt sind (siehe § 45 Ausweis des Vermögens und der Schulden; § 79 Ergebnisrechnung, Jahresergebnis; § 80 Ergebnisverwendung). Unverändert soll der Jahresabschluss bis zum 30. April des Folgejahres erstellt werden, um einen möglichst frühzeitigen Überblick über die Finanzsituation der bilanzierenden Einheit zu gewährleisten; in zu begründenden Ausnahmefällen kann wie bislang davon abgewichen werden. Die Vorgaben zur Angabe des Vorjahresbetrages zu jeder Bilanzposition im Jahresabschluss sowie zur Erstellung eines Anhangs wurden sprachlich leicht angepasst.

zu § 79 Ergebnisrechnung, Jahresergebnis

In Absatz 1 der Vorschrift ist die bislang in § 74 bisherige Fassung enthaltene Klarstellung aufgenommen, dass der Zahlungszeitpunkt für die Zurechnung von Erträgen und Aufwendungen zu einem Haushaltsjahr unerheblich ist. Dies entspricht dem Prinzip der Periodenabgrenzung in der kaufmännischen Buchführung. Für Erträge und Aufwendungen früherer Haushaltsjahre wird ein Wahlrecht für den Ausweis eingeführt.

In Angleichung an das HGB ist in den Absätzen 2 und 3 der Aufbau der Ergebnisrechnung nunmehr explizit geregelt. Diese Darstellung ist konsistent zur detaillierten Regelung des Bilanzaufbaus in § 45. Inhaltlich ergibt sich gegenüber dem bislang vorgeschriebenen Schema keine Änderung; lediglich der Posten Nummer 1, Buchstabe c wurde sprachlich leicht angepasst. Dieses Schema entspricht der EKD-Übereinkunft und ist somit für kirchliche Belange geeigneter als das Schema gemäß HGB.

Die Regelungen bezüglich des Brutto-Ausweises von Erträgen und Aufwendungen sowie zum Vergleich der aktuellen Ergebnisrechnung mit den Plan- und Vorjahreswerten sind

unverändert übernommen. Neu zugeordnet ist der bislang in § 78 bisherige Fassung verortete Absatz hinsichtlich der Übernahme des Jahresergebnisses in die Bilanz, sofern keine teilweise oder vollständige Ergebnisverwendung stattfindet. Ein entsprechender Verweis auf die Vorschrift zur Bilanz in § 45 Absatz 6 wurde zur Verdeutlichung aufgenommen.

zu § 80 Ergebnisverwendung

In dieser Vorschrift wird die Verwendung eines entstandenen Jahresüberschusses geregelt. Analog der bisherigen Regelung sind dabei zunächst Pflichtrücklagen sowie weitere Rücklagenbewegungen zu berücksichtigen. Die sogenannte teilweise Ergebnisverwendung mündet in das Bilanzergebnis.

Um eine vollständige Ergebnisverwendung darzustellen, können nachrichtlich die aus dem Bilanzergebnis zur Finanzierung von Investitionen sowie zur Darlehnstilgung verwendeten Ergebnisanteile aufgeführt und in der Bilanz als Zuführung zum Kapitalkonto abgebildet werden. Es können ferner Finanzzugänge wie der Restbuchwert von veräußertem Anlagevermögen sowie eine Darlehensaufnahme berücksichtigt werden.

Die Ergebnisverwendung ersetzt in vereinfachter Form die bisher vorgeschriebene umfassende Kapitalflussrechnung, indem sie wesentliche zahlungsrelevante Vorgänge einbezieht. Die teilweise oder vollständige Ergebnisverwendung kann dabei optional, wie vorgegeben, unterhalb des Jahresergebnisses ausgewiesen werden. Bislang war lediglich die Abbildung der teilweisen Ergebnisverwendung (Bilanzergebnis) geregelt. Rein nachrichtlich können nun zudem zahlungswirksame Vorgänge ausgewiesen werden, die zu Umschichtungen zwischen den Eigenkapitalkonten führen, z.B. die Finanzierung von Investitionen aus Rücklagen.

Unverändert ist die Verwendung von Fehlbeträgen oder verbleibenden Überschüssen nach Rücklagenbewegungen, für die jeweils keine Regelungen vorab getroffen wurden, dem zuständigen Beschlussorgan vorzulegen. Gestrichen wurde der Passus, dass die Ergebnisverwendung im auf die Entstehung folgenden Haushaltsjahr zu buchen ist; dies kann bereits im laufenden Haushaltsjahr erfolgen.

zu § 81 Anhang zum Jahresabschluss

Der Anhang ist Bestandteil des Jahresabschlusses, daher wurde die bisherige Überschrift (Anhang der Bilanz, Anlagen) des § 76 bisherige Fassung angepasst.

Entfallen ist die Verpflichtung zur gesonderten Erläuterung größerer Baumaßnahmen, da über diese in den zuständigen Gremien (z. B. Kirchengemeinderat) laufend berichtet wird und wesentliche Positionen der Bilanz ohnehin zu erläutern sind (Anlagen in Bau). Zudem wird als wesentliche Vereinfachung für die große Mehrheit der Kirchengemeinden auf verschiedenste, bisher im Anhang erforderliche Angaben, verzichtet. Dies betrifft den Grad der Finanzdeckung der Passivposten, die Erläuterung angewandter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und den Ausweis von Bürgschaften.

Diese Angaben sind allerdings weiterhin verpflichtend für große Körperschaften wie die Landeskirche, Kirchenkreise und Kirchenkreisverbände sowie Kirchengemeinden, die ihre Buchführung selbst durchführen.

Der Begriff des inneren Darlehens wurde konsistent durch den Begriff der Selbstanleihe ersetzt.

Neu aufgenommen wurden die Bestimmung, dass auf nicht konsolidiertes Sondervermögen im Anhang hinzuweisen ist, und der Hinweis darauf, dass die Darstellung über die Einhaltung der Nachhaltigkeitsgrundsätze bei der Geldvermögensanlage in den Anhang aufzunehmen ist. Beides war bislang nur an jeweils anderer Stelle der RVO erwähnt (in den Begriffsbestimmungen § 84 bisherige Fassung bzw. im § 58 Absatz 1 bisherige Fassung ohne klare Benennung, an welcher Stelle der Ausweis stattzufinden hat).

Die neu aufgenommenen Angaben im Anhang gelten nicht für die Kirchengemeindeebene (es sei denn, dass diese Körperschaften im Ausnahmefall selbst buchführen). Sie sind nun ebenfalls explizit ausgenommen von der optionalen Beifügung verschiedener Verzeichnisse von Aktiv- bzw. Passivpositionen der Bilanz.

zu § 82 Konsolidierung

Bislang fehlte eine Regelung zur Erstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses. Eine Konsolidierung ist erforderlich, sofern sich der Haushalt einer kirchlichen Körperschaft in verschiedene Teilhaushalte untergliedert. Ein konsolidierter Abschluss wird derzeit lediglich auf Ebene der Landeskirche erstellt, für die die Konsolidierung nunmehr verbindlich vorgegeben ist. Um eine Überforderung anderer Körperschaften zu vermeiden, sind diese von der Konsolidierungspflicht befreit. Mittelfristig sollte zumindest ein konsolidierter Jahresabschluss auf Kirchenkreisebene angestrebt werden, da nur dieser ein komplettes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abbildet. Für einen Übergang in diese Verfahrensweise kann in den Kirchenkreissatzungen eine Konsolidierung für einzelne oder alle Körperschaften des Kirchenkreises vorgesehen werden.

Die einzelnen Konsolidierungsregeln sind an die entsprechenden HGB-Regelungen angelehnt und zielen darauf ab, die Beziehungen zwischen den Teilhaushalten zu eliminieren (Forderungen/Verbindlichkeiten, Erträge/Aufwendungen).

Da die Teilhaushalte eigene Abschlüsse mit entsprechend umfangreichen Erläuterungen erstellen, können sich die Erläuterungen im konsolidierten Abschluss auf wesentliche Positionen und Veränderungen aus aggregierter Sicht beschränken. Die Erläuterung kann dabei in zusammengefasster Form erfolgen; detaillierte Informationen können bei Bedarf den Einzelabschlüssen entnommen werden. Auch sollen Unterpositionen der Bilanz nicht textlich erläutert, sondern möglichst in Form von tabellarischen Übersichten dem Anhang beigefügt werden.

Klargestellt ist, dass Sondervermögen aufgrund ihres Sonderstatus nicht in die Konsolidierung einzubeziehen sind. Einzige Ausnahme bildet die Stiftung Altersversorgung aufgrund ihrer Bedeutsamkeit für die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage der Landeskirche.

zu § 83 Aufbewahrungsfristen

Haushaltspläne, Jahresabschlüsse und Eröffnungsbilanzen sind nach der Regelung in § 83 Absatz 2 künftig 30 Jahre in elektronischer Form aufzubewahren. Bislang waren diese Unterlagen in ausgedruckter Form dauernd aufzubewahren. Durch die Neuregelungen wird die Aufbewahrungsfrist verkürzt, zudem ist eine Aufbewahrung in elektronischer Form vorgesehen. Von einem Verweis auf die Steuervorschriften wird auch an anderen Stellen der Verordnung Gebrauch gemacht (§ 50 Absatz 3 Anlagevermögen, § 70 Absatz 3 Rechnungsabgrenzung). Damit sind auch kommende Änderungen im Steuerrecht abgedeckt.

Zurzeit sind die Jahresabschlüsse und Eröffnungsbilanzen nach den steuerlichen Anforderungen zehn Jahre in ausgedruckter Form aufzubewahren (§ 147 Absatz 3 in Verbindung mit § 147 Absatz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung).

Abschnitt 10 Inkrafttreten, Außerkrafttreten, Übergangsbestimmungen

zu § 84 Inkrafttreten, Außerkrafttreten, Übergangsbestimmungen

Sofern nach Inkrafttreten dieser Rechtsverordnung noch Jahresabschlüsse von Vorjahren nicht fertiggestellt sein sollten, sind diese nach dem bisherigen Recht zu gestalten, da auch sämtliche Buchungen auf der bisherigen Basis erstellt wurden.

Durch den bereits in der bisherigen Fassung des HhFG vorgesehenen Wegfall der Buchführung nach kameralistischen Grundsätzen ist nur noch eine Rechtsverordnung erforderlich. Durch zahlreiche Anpassungen insbesondere zur Verwaltungsvereinfachung ist eine Neufassung notwendig, so dass beide bisherigen Rechtsverordnungen außer Kraft gesetzt werden.

Die Übergangsfrist in Absatz 2 betrifft nur noch einzelne Kirchenkreise, in denen noch das Rechnungswesen jeweils eines Teils der Kirchengemeinden umzustellen ist. Relevant ist dabei der Stichtag des Jahresabschlusses zum 31.12.2025; Buchungen, die den Jahresabschluss 2025 betreffen, können auch nach dem Stichtag bis zur Finalisierung des Abschlusses kameralistisch durchgeführt werden. Die sinngemäße Anwendung der Vorschriften für das kaufmännische Rechnungswesen bedeutet dabei u.a., dass insbesondere eingeführte Verwaltungsvereinfachungen zum Tragen kommen sollen.

In Absatz 3 wird eine neue Übergangsregelung eingeführt. Bisher bestand eine Option, nachdem insbesondere für Erträge für die Dauergrabpflege entweder ein Sonderposten oder ein Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden konnte. Einige Kirchenkreise haben die bisherige Option zugunsten des Sonderpostens gewählt. Für neue Fälle ist künftig einheitlich eine Rechnungsabgrenzung vorgeschrieben. Mittelfristig ergibt sich nach der Auflösung der bestehenden Sonderposten ein einheitliches Verfahren, ohne dass ein zusätzlicher Buchungsaufwand für die Auflösung bereits gebildeter Posten entsteht.

In der Geldvermögensanlage ergeben sich kleinere Änderungen, es ist sinnvoll zur Vermeidung von Verlusten für bestehende Geldanlagen eine Übergangsfrist einzurichten (Absatz 4). Dies war bereits in den bisherigen Rechtsverordnungen vorgesehen. Die bisherige Übergangsregel für die Zusammensetzung der Geldanlagen wurde übernommen (ehem. § 58 Absatz 12) und sprachlich angepasst.