

Doppik und Rechnungslegung der Evangelischen Kirche in Deutschland

Eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung der Immobilienbewertung

von
Daniel Wolf

1. Auflage

Nomos Baden-Baden 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 8487 1480 3

Die Evangelische Kirche in Deutschland vollzieht mit der Einführung der Doppik eine einschneidende Reform, die die Transparenz der kirchlichen Finanzen erheblich verbessern kann. Der vorliegende Band untersucht die damit einhergehenden Herausforderungen. Dabei werden Aufgaben und Zwecke des kirchlichen Jahresabschlusses herausgearbeitet, von handelsrechtlichen Sichtweisen abgegrenzt und bilanzielle Gestaltungsspielräume diskutiert. Den Schwerpunkt bildet eine eingehende Analyse und kritische Würdigung der Immobilienbewertung.

Der Autor:

Dr. Daniel Wolf ist Geschäftsführer einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Das Konzept zu diesem Buch resultiert aus seiner Berufserfahrung bei der Doppik-Umstellung in einer evangelischen Landeskirche.

Daniel Wolf

Daniel Wolf

Doppik und Rechnungslegung der
Evangelischen Kirche in Deutschland

Doppik und Rechnungslegung der Evangelischen Kirche in Deutschland

Eine kritische Analyse unter besonderer
Berücksichtigung der Immobilienbewertung



Nomos

Daniel Wolf

Doppik und Rechnungslegung der Evangelischen Kirche in Deutschland

Eine kritische Analyse unter besonderer
Berücksichtigung der Immobilienbewertung



Nomos

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Chemnitz, Univ., Diss., 2014

ISBN 978-3-8487-1480-3 (Print)

ISBN 978-3-8452-5521-7 (ePDF)

1. Auflage 2014

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2014. Printed in Germany. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	13
Tabellenverzeichnis	15
1 Einleitung	17
1.1 Problemstellung und Zielsetzung	17
1.2 Gang der Untersuchung	22
2 Grundlagen der Doppik-Reform in der EKD	25
2.1 Verfassungs- und kirchenrechtliche Grundlagen der Doppik	25
2.1.1 Verfassungsrechtliche Grundlagen	25
2.1.1.1 Begriff und Quellen des Staatskirchenrechts	25
2.1.1.2 Inhalte des kirchlichen Selbstbestimmungsrechts	27
2.1.1.3 Haushaltsrecht und Doppik als kirchliche Selbstbestimmungsrechte	30
2.1.2 Gesetzgeberische Kompetenzverteilung in der EKD	32
2.1.2.1 Normsetzungskompetenz der Landeskirchen	32
2.1.2.2 Normsetzungskompetenz der EKD	34
2.1.2.3 Fehlende einheitliche gesamtkirchliche Rechtsetzung	36
2.2 Materialien zur Doppik-Reform in der EKD	38
2.2.1 Initiativen der EKD zur Weiterentwicklung der kirchlichen Rechnungslegung	38
2.2.2 Haushaltsrichtlinien der EKD	40
2.2.3 Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien der EKD	42
2.2.4 Reformstand in den Landeskirchen Hannovers, im Rheinland und in Baden	43
2.3 Zusammenhänge mit dem nicht-kirchlichen Bilanzrecht	45
2.3.1 Historischer Abriss handels- und kommunalrechtlicher Rechnungslegung	45
2.3.1.1 Anfänge der kodifizierten Rechnungslegung im 16. und 17. Jahrhundert	45
2.3.1.2 Entwicklung der Rechnungslegung in Deutschland seit dem 18. Jahrhundert	46

Inhaltsverzeichnis

2.3.1.3	Entwicklung kommunaler Rechnungslegung seit dem 20. Jahrhundert	48
2.3.2	Einfluss nicht-kirchlicher Doppik-Vorschriften auf den Reformprozess in der EKD	50
2.3.2.1	Einfluss des Handelsrechts	50
2.3.2.2	Einfluss des Kommunalrechts	51
2.3.2.3	Kirchliches Bilanzrecht als Ausfluss nicht- kirchlicher Regelungen	52
3	Aspekte der Aufgaben des kirchlichen Jahresabschlusses vor dem Hintergrund handelsrechtlicher Ansätze und Probleme	54
3.1	Handelsrechtliche Abschlusszwecke	54
3.1.1	Abschlusszwecke im Lichte klassischer Bilanzauffassungen	54
3.1.1.1	Statische Bilanzauffassungen	54
3.1.1.2	Dynamische Bilanzauffassungen	57
3.1.1.3	Organische Bilanzauffassungen	59
3.1.2	Hauptfunktionen handelsrechtlicher Rechnungslegung	61
3.1.2.1	Interdependenzen von Abschlusszwecken und Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	61
3.1.2.2	Abschlusszweck Kapitalerhaltung	63
3.1.2.3	Abschlusszweck Rechenschaft	66
3.1.3	Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	68
3.1.3.1	Begriff und Übersicht handelsrechtlicher Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	68
3.1.3.2	Zusammenhang von Grundsätzen ordnungs- mäßiger Buchführung und Generalnorm	71
3.1.3.3	Betriebswirtschaftliche Deduktion von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus Werturteilen	73
3.2	Betrachtung möglicher kirchlicher Abschlusszwecke	76
3.2.1	Auswertung von Rechtsquellen zum kirchlichen Jahresabschluss	76
3.2.1.1	Haushaltsrichtlinie der EKD	76
3.2.1.2	Weitere Materialien	78
3.2.2	Versuch einer Identifikation kirchlicher bilanzieller Werturteile	79
3.2.2.1	Mögliche Werturteile und Rechnungszwecke der kirchlichen Rechnungslegung	79
3.2.2.2	Möglicher Gewinnbegriff der EKD	82

3.2.2.3	Unsicherheiten bezüglich bilanzieller Werturteile	84
3.2.3	Exemplarische Diskussion weiterer denkbarer Abschlusszwecke	86
3.2.3.1	Möglichkeiten und Grenzen der Darstellung einer ‚finanziellen Bedürftigkeit‘	86
3.2.3.2	Innerkirchlicher Finanzausgleich	89
3.3	Gemeinsamkeiten und Unterschiede handelsrechtlicher und kirchlicher Abschlusszwecke	92
3.3.1	Anwendbarkeit der klassischen Bilanzauffassungen	92
3.3.1.1	Kritik an den klassischen Bilanzauffassungen	92
3.3.1.2	Auf kirchliche Abschlüsse übertragbare Aspekte	94
3.3.2	Anwendbarkeit handelsrechtlicher Abschlusszwecke	97
3.3.2.1	Kapitalerhaltungsfunktion	97
3.3.2.2	Gläubigerschutz	98
3.3.2.3	Rechenschaftsfunktion	100
3.3.3	Probleme der Anwendbarkeit von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im kirchlichen Abschluss	102
3.3.3.1	Fehlender Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in der Haushaltsrichtlinie	102
3.3.3.2	Notwendigkeit von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	104
3.3.3.3	Grenzen einer bilanziellen Generalnorm	105
3.4	Praktische Bedeutung der Abschlusszwecke am Beispiel des Paradigmenwechsels der Landeskirchen in Baden und im Rheinland	109
3.5	Handlungsvorschläge	111
4	Formelle und materielle Besonderheiten der Rechnungslegung der EKD	112
4.1	Grundlagen der kirchlichen Rechnungslegung	112
4.1.1	Formelle Bestandteile der Rechnungslegung der EKD und ausgewählter Landeskirchen im Vergleich	112
4.1.2	Aspekte der Publizität der kirchlichen Rechnungslegung	116
4.1.3	Begriff und Bedeutung der Eröffnungsbilanz	118
4.2	Kirchliche Besonderheiten in der Eröffnungsbilanz	120
4.2.1	Bewertung von Immobilien	120

Inhaltsverzeichnis

4.2.2	Bewertung des Reinvermögens über die Eigenschaft als Residualgröße hinaus	123
4.2.3	Kritische Würdigung der Bewertungsspielräume des Reinvermögens	127
4.3	Kirchliche Besonderheiten der laufenden Rechnungslegung	130
4.3.1	Bildung und Bewertung von Rücklagen	130
4.3.2	Bildung, Ausweis und Bewertung von Finanzanlagen	133
4.3.3	Kritische Würdigung der Bewertungsspielräume	134
4.4	Tabellarische Zusammenfassungen der Vor- und Nachteile der kirchlichen Doppik, auch gegenüber der Kameralistik	138
4.5	Handlungsvorschläge	142
5	Die Immobilienbewertung in der Eröffnungsbilanz – Darstellung, Problematik und kritische Würdigung	144
5.1	Thematische Einordnung und Relevanz	144
5.1.1	Wirtschaftliche Bedeutung	144
5.1.2	Bilanzielle Bedeutung	145
5.1.3	Regelungen der Landeskirchen, der öffentlichen Verwaltung und des Baurechts als methodischer Bezugsrahmen	147
5.2	Bilanzierung von Grundstücken nach landeskirchlichen sowie kommunal- und baurechtlichen Regelungen	150
5.2.1	Grundstücksbewertung ausgewählter Landeskirchen im Vergleich zur EKD	150
5.2.1.1	Evangelisch-lutherische Landeskirche Hannovers	150
5.2.1.2	Evangelische Kirche im Rheinland	151
5.2.1.3	Evangelische Landeskirche in Baden	152
5.2.1.4	Tabellarische Gegenüberstellungen zur Grundstücksbewertung	153
5.2.1.5	Rechenbeispiel zu den Auswirkungen unterschiedlicher Bewertungsverfahren	159
5.2.2	Bewertung von Grundstücken nach Vorschriften für die öffentliche Verwaltung	163
5.2.2.1	Bewertung nach IDW ERS ÖFA 1	163
5.2.2.2	Bewertung nach den IPSAS	165
5.2.2.3	Bewertungsaspekte ausgewählter Bundesländer mit Rechenbeispiel	167
5.2.2.4	Implikationen für die Rechnungslegung der EKD	171

5.2.3	Verkehrswertermittlung von Grundstücken nach baurechtlichen Vorschriften	172
5.2.3.1	Grundzüge der Wertermittlung von Immobilien	172
5.2.3.2	Gemeinbedarfsgrundstücke als Sonderfall der Wertermittlung	175
5.2.3.3	Wertermittlung kirchlicher Grundstücke als Sonderimmobilien	177
5.2.3.4	Implikationen für die Rechnungslegung der EKD	179
5.3	Kritische Würdigung der Immobilienbewertung	180
5.3.1	Würdigung der Bilanzierung von nicht realisierbaren Immobilien	180
5.3.1.1	Maßstab und Gegenstand der kritischen Würdigung	180
5.3.1.2	Begriff Vermögensgegenstand in der Haushaltsrichtlinie der EKD	181
5.3.1.3	Zulässigkeit von Erinnerungswerten für Kirchen und Kapellen	185
5.3.2	Einzelfragen hinsichtlich der Verwendung von Zeitwerten bezüglich aller Immobilienarten	189
5.3.2.1	Einschränkung des Zeitwertbegriffs im Lichte bestehender Bewertungsmöglichkeiten	189
5.3.2.2	Vor- und Nachteile von Versicherungswerten	191
5.3.2.3	Vor- und Nachteile von Sachwerten	193
5.3.2.4	Bewertungsaspekte bei Grund und Boden	195
5.3.3	Gesamtschau der Problematik der Grundstücksbewertung	197
5.3.3.1	Tabellarische Zusammenfassungen zur Immobilienbewertung	197
5.3.3.2	Grundstücksbewertung und das Dilemma des ‚Reichtums‘ der Kirchen	199
5.4	Handlungsvorschläge	201
6	Zusammenfassung	202
	Rechtsquellenverzeichnis	207
	Literaturverzeichnis	213