

GEMEINSAME KIRCHENVERWALTUNG

## Die passive Rechnungsabgrenzung von Friedhofsgebühren im „doppischen“ Rechnungswesen - Handreichung

Stand: 6.12.2021

### Autoren

Sebastian Groß, Leiter der Abteilung Finanzen und Vermögen

Martina Heger, Bereichsleiterin Gemeindebezogene Dienste

## Inhaltsverzeichnis

1. Zielsetzung.....	3
2. Grundlagen .....	3
3. Vorgehensweise in der Kameralistik bis zum 31.12.2017.....	4
4. Vorgehensweise im doppelischen Rechnungswesen ab dem 01.01.2018.....	4
5. Der Übergang von der Kameralistik zur Doppik im Friedhofswesen.....	6
6. Finanzielle Auswirkungen der passiven Rechnungsabgrenzung.....	8
7. Zusammenfassung und weitere Schritte.....	10

## 1. Zielsetzung

Durch die Einführung des „doppischen“ Rechnungswesens in den Kirchenkreisen und Kirchengemeinden zum 1.1.2018 ergeben sich an verschiedenen Stellen Veränderungen in der Betrachtung kirchlichen Vermögens und Verpflichtungen. Der Darstellung der Friedhofsgebühren kommt dabei eine besondere Rolle zu, da hier die „doppische“ Sichtweise sehr deutlich wird.

Im Rahmen eines sehr intensiven Vorbereitungsprozesses unter Beteiligung verschiedenster Gremien wurde durch die Leitung der Ev.-Luth. Kirche in Oldenburg entschieden und beschlossen, die Friedhofsgebühren in der Form der „passiven Rechnungsabgrenzung“ in die Bilanzen der Kirchenkreise und Kirchengemeinden aufzunehmen.

Mit der vorliegenden Ausarbeitung möchten wir Ihnen die Funktionsweise und die Auswirkungen der passiven Rechnungsabgrenzung von Friedhofsgebühren erklären. Dafür wird zunächst auf die Grundlagen dieses Bereiches eingegangen und es erfolgt eine kurze Darstellung der Vorgehensweise in der Kameralistik bis zum 31.12.2018. Daran schließt sich die grundsätzliche Betrachtung in der Doppik an. Zusätzlich versucht dieses Papier darzustellen, wie der Übergang des bisherigen kameralen Verfahrens auf die doppische Betrachtung vollzogen wird.

Schließlich werden die finanziellen Auswirkungen dieser neuen Darstellungsform erläutert und es wird auf die weiteren Schritte, die nun zu gehen sind, eingegangen.

Die vorliegende Handreichung kann keine konkreten Hinweise zu Ihrem Friedhof geben. Es geht vielmehr darum, eine transparente Information für die Arbeit in den Gremien anzubieten.

## 2. Grundlagen

Um die Unterschiede zwischen dem kameralen und dem doppischen Rechnungslegungsverfahren sowie die praktischen Auswirkungen aus der Umstellung des Verfahrens einordnen zu können, sind zunächst einige wichtige Grundlagen darzustellen.

Friedhöfe sind rechtlich unselbstständig. Trägerinnen der Friedhöfe sind in der Regel die Kirchengemeinden als Körperschaften des öffentlichen Rechts. Eine Subventionierung von möglichen Verlusten durch Kirchensteuermittel darf nicht erfolgen. Bei den Friedhöfen handelt es sich somit um sogenannte „Selbstabschließer“, die auch als „verpflichtend kostendeckender Bereich“ bezeichnet werden.

Dieser Grundsatz galt auch in der Vergangenheit. Im kameralen Rechnungslegungsverfahren wurde dazu im Rahmen der Jahresrechnung ein gesonderter Bereich / Haushalt ausgewiesen – eine Abgrenzung zu den anderen Handlungsfeldern der Kirchengemeinde wurde über diesen Weg gewährleistet.

In der doppischen Rechnungslegung besteht der Jahresabschluss u.a. aus einer Bilanz, einer Ergebnisrechnung sowie einem Anhang. Das heißt, je Kirchengemeinde wird eine gemeinsame Bilanz (für alle Handlungsbereiche) aufgestellt. Die Bilanz zeigt zum 31.12. die Gegenüberstellung des Vermögens auf der Aktivseite sowie die Art der Finanzierung (Eigenmittel, Sonderposten oder Fremdmittel) auf der Passivseite.

Die Ergebnisrechnung wird unterschieden in die Bereiche der „allgemeinen Tätigkeiten“ einer Kirchengemeinde sowie in die sog. Selbstabschließer, zu denen auch die Friedhöfe gehören. Das jeweilige Ergebnis fließt getrennt nach Handlungsfeldern in die gesamte/gemeinsame Bilanz hinein. An

diesem Punkt ist das Ergebnis des Friedhofs (und auch der anderen Bereiche) eindeutig zu erkennen. Die Abgrenzung des Friedhofs zu den übrigen Handlungsfeldern einer Kirchengemeinde ist somit im System der doppelischen Rechnungslegung eindeutig gewährleistet, wodurch eine nicht erkennbare Subventionierung des Friedhofs durch Kirchensteuermittel ausgeschlossen ist.

### **3. Vorgehensweise in der Kameralistik bis zum 31.12.2017**

Die bis zum 31.12.2017 angewendete kameralistische Rechnungslegung basierte auf einem Umlageprinzip. Die eingenommenen Gelder eines Jahres, insbesondere in Form von Gebühren, dienen dazu, alle Ausgaben (Personalausgaben, Sachausgaben usw.) in diesem Jahr zu decken. Das bedeutet, die aktuellen Gebührenzahler trugen immer auch Lasten, die durch frühere Gebührenzahler verursacht sind.

Ein verbleibender Einnahmenüberschuss wurde der Friedhofsrücklage zugeführt. Ein entstandener Ausgabenüberschuss (auch als Verlust bezeichnet) wurde durch eine Entnahme aus der Friedhofsrücklage ausgeglichen. Bei der Friedhofsrücklage handelte es sich um Finanzmittel, die in Form von Finanzanlagen vorhanden waren oder um entsprechende Guthaben bei Kreditinstituten. Sie waren daher im weitesten Sinne (verfügbare) Liquidität.

Dieses System basiert aber auf der Annahme, dass der Friedhof mit einer immer gleichen Einnahmestruktur ewig besteht. Die Lasten, die durch aktuelle Bestattungen in der Zukunft entstehen, sind dabei von zukünftigen Gebührenzahlern zu tragen. Die Veränderung der Bestattungskultur, mit der Zunahme der Urnenbeisetzungen zulasten der Sargbestattungen und die Zulassung privater Bestattungsmöglichkeiten (Ruhewälder, Seebestattungen) haben jedoch in den letzten Jahrzehnten diese Einnahmestruktur und damit auch die Grundlagen des Systems spürbar erschüttert.

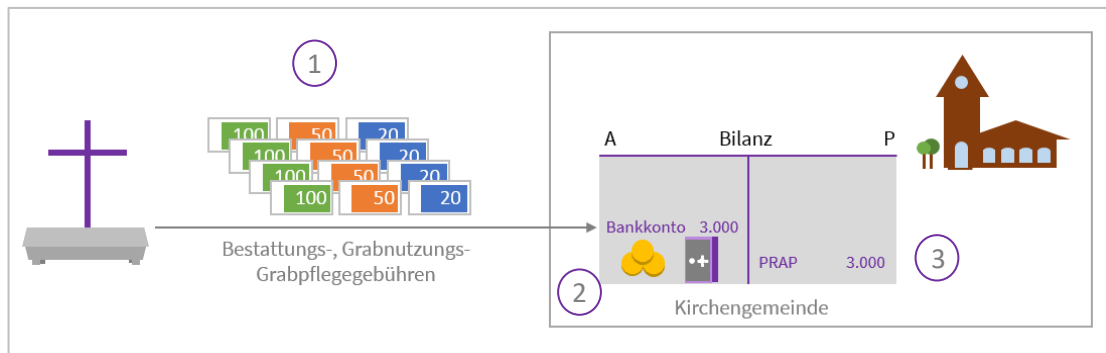
Im Gegensatz dazu sollen mit Einführung des doppelischen Rechnungswesens ab 2018 die bestehenden Risiken durch einen periodengerechten Nachweis in Ergebnisrechnung und Bilanz deutlicher gemacht werden.

### **4. Vorgehensweise im doppelischen Rechnungswesen ab dem 01.01.2018**

Im doppelischen Rechnungswesen sind Aufwendungen und Erträge unabhängig vom Zeitpunkt eines zugehörigen Zahlungsvorganges in dem Haushaltsjahr zu berücksichtigen, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind. Diese Anforderung spiegelt das Generationenprinzip wider und ist eines der wichtigsten und bedeutendsten Elemente der kaufmännischen Rechnungslegung. Umgesetzt wird dieses u.a. durch die sog. „Rechnungsabgrenzung“. Im Bereich der Friedhöfe wird von der „passiven“ Rechnungsabgrenzung gesprochen. Dieses liegt darin begründet, dass sich in diesem Fall der Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Bilanz befindet.

Für die (passive) Rechnungsabgrenzung im Friedhofsbereich ist zwischen den öffentlich-rechtlichen Grabnutzungsgebühren sowie den privatrechtlichen Grabpflegegebühren zu unterscheiden. In der kaufmännischen Rechnungslegung fließen der Kirchengemeinde bzw. dem Handlungsfeld Friedhof Einnahmen aus diesen beiden Bereichen in einem bestimmten Jahr zu. Diese Einnahmen stehen somit in dem Jahr des Zuflusses in liquider Form zur Verfügung und befinden sich in der Regel auf

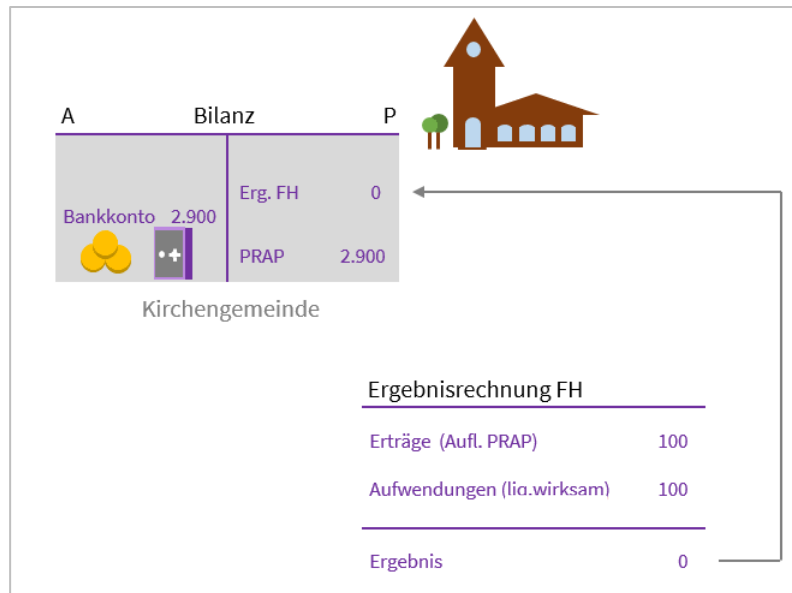
einem Bankkonto der Kirchengemeinde. Auf der Passivseite der Bilanz entsteht in dem Moment des Zuflusses ein korrespondierender Rechnungsabgrenzungsposten. Dieser stellt die Verpflichtungen der Kirchengemeinde dar, die Trägerin des Friedhofes ist. In der folgenden Abbildung sind diese Zusammenhänge nochmal grafisch dargestellt:



- 1) Durch die Vergabe von Nutzungsrechten fließen dem Handlungsfeld Friedhof Einnahmen (Liquidität) zu.
- 2) Diese Einnahmen sind auf dem Bankkonto der Kirchengemeinde zu finden.
- 3) In derselben Höhe wird auf der Passivseite in dem Moment des Zuflusses ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen.
- 4) Die Bilanz ist ausgeglichen.

Allerdings handelt es sich bei diesen Einnahmen nur zum Teil um Erträge desselben Jahres. Genau das ist der wesentliche Unterschied zur „kameralen Welt“. Die Grabnutzungsberechtigten leisten im Vorfeld eine Zahlung, damit ein Grab für z.B. 30 Jahre genutzt werden kann. Aus Sicht der Kirchengemeinde handelt es sich um eine Verpflichtung, dieses Grab für die nächsten 30 Jahre zur Nutzung des Berechtigten zur Verfügung zu stellen.

Das hat zur Folge, dass lediglich 1/30 der gesamten Einnahme als Ertrag (*Achtung: die Begrifflichkeiten sind in diesem Fall nicht gleichzusetzen*) eines Jahres auszuweisen ist. Dieser Ausweis erfolgt in der **Ergebnisrechnung**. Die restlichen Anteile (im ersten Jahr also 29/30) werden „passivisch abgegrenzt“. Nach dem ersten Jahr haben die Bilanz und die Ergebnisrechnung somit folgendes Aussehen, wenn davon ausgegangen wird, dass die Einnahmen des Jahres (1/30) die Ausgaben decken können:



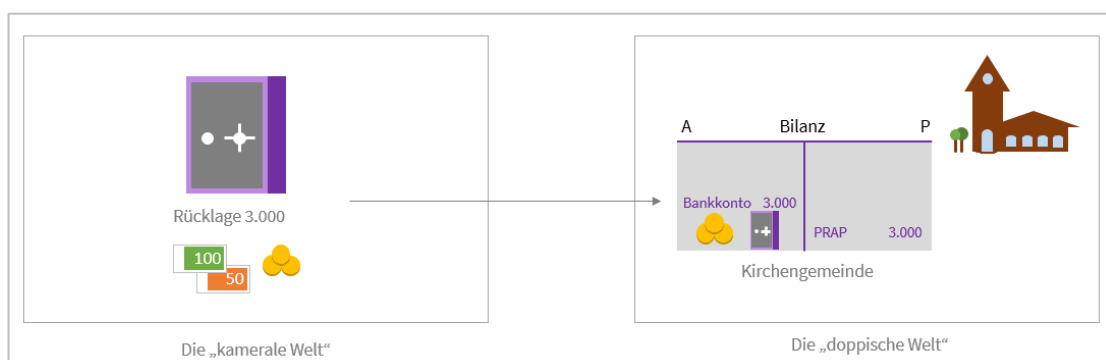
Im nächsten Jahr wird ebenfalls ein weiteres Dreißigstel als Ertrag ausgewiesen. Der passive Rechnungsabgrenzungsposten wird dann um ein weiteres Dreißigstel reduziert. Im zweiten Jahr würden somit nur noch 28/30 im passiven Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen werden.

Im Endeffekt wird die volle Höhe der Einnahmen aus dem ersten Jahr auf 30 Jahre verteilt, da auch über 30 Jahre lang entsprechende Aufwendungen entstehen.

## 5. Der Übergang von der Kameralistik zur Doppik im Friedhofswesen

Im Rahmen der Umstellung des Rechnungslegungsverfahrens zum 1.1.2018 sollte man sich verständlich machen, dass die Rücklagen in der „kameralen Welt“ stets in Form von liquiden Mitteln zur Verfügung standen. Streng genommen wären das die Gelder, die in der Vergangenheit zurückgelegt bzw. angespart wurden, um die finanziellen Verpflichtungen der Zukunft decken zu können. Zumal der Friedhof (auch in der Kameralistik) Verpflichtungen eingegangen ist, die Grabstätten über einen langen Zeitraum den Berechtigten zur Verfügung zu stellen.

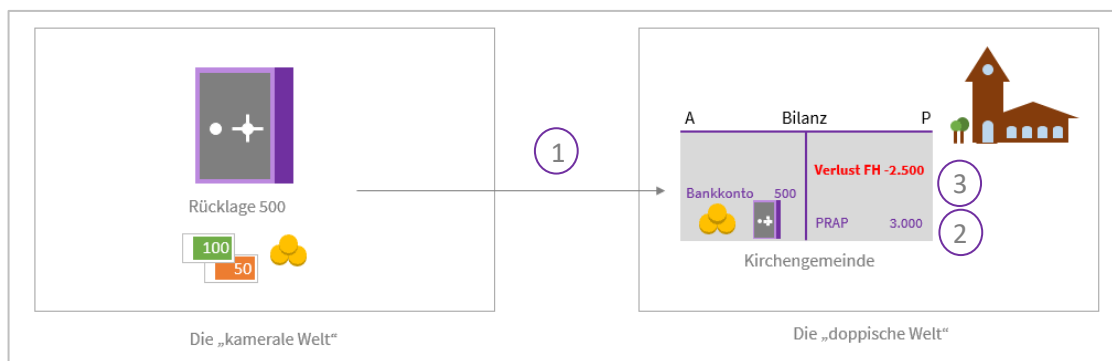
In diesem Fall wäre der Übergang von der Kameralistik zur Doppik relativ einfach. Auf der Passivseite werden die Verpflichtungen, auf der Aktivseite wird die Liquidität auf einem Bankkonto ausgewiesen. Diese resultiert aus der früheren kameralen in Liquidität vorgehaltene Friedhofsrücklage. Die nachfolgende Abbildung verdeutlicht diesen Übergang:



Bei der Ermittlung der in der Vergangenheit eingegangenen Verpflichtungen der Kirchengemeinde bzw. des Friedhofes kam es jedoch zu verschiedenen Problematiken; so war eine exakte Ermittlung in vielen Fällen nicht eindeutig möglich.

Aus diesem Grund wurde für die erstmalige Eröffnungsbilanz zum 1.1.2018 ein pauschales Berechnungsverfahren angewendet, dass die Verpflichtungen der Friedhöfe im Zeitraum der letzten 10 Jahre betrachtet (Abschnitt 8.8 der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie der Ev.-Luth. Kirche in Oldenburg).

Durch das angewandte Berechnungsverfahren hat sich ergeben, dass die eingegangenen Verpflichtungen bei einem Großteil der Friedhöfe deutlich höher sind, als die in der Vergangenheit zurückgelegten Gelder. Die Höhe der (kameralen) Friedhofsrücklage ist somit niedriger als die Höhe der passiven Rechnungsabgrenzung. Die Bilanz ist nicht ausgeglichen, da den Verpflichtungen der Zukunft keine entsprechenden Einnahmen aus der Vergangenheit gegenüberstehen. Die Differenz wird in der kirchlichen Doppik dann in der Bilanz als „Verlustvortrag aus dem Friedhof“ ausgewiesen. Die Bilanz hätte somit zum 1.1.2018 das folgende Aussehen:



- 1) Überleitung der (liquiden) Rücklage von 500 in die Bilanz.
- 2) Darstellung der vollen Verpflichtung im passiven Rechnungsabgrenzungsposten von 3.000.
- 3) Darstellung eines Verlustvortrages Friedhof in Höhe der Differenz von 2.500, um die Bilanz auszugleichen.

In der „kameralen Welt“ ist diese Differenz nicht aufgefallen, da ein Großteil der in einem Jahr anfallenden Ausgaben durch die laufenden Einnahmen gedeckt wurden und hier das „Umlageprinzip“ zugrunde gelegt wurde. Das Umlageverfahren war auf einen „ewigen“ Betrieb des Friedhofes ausgerichtet.

Die Doppik verteilt nun die Einnahmen (die Erträge für die nächsten z.B. 30 Jahre sind) generationengerecht und stellt somit die Verpflichtungen in der Bilanz der Kirchengemeinde transparent dar.

Bei Berücksichtigung dieses Gedankens wird deutlich, dass mit der Doppik keine neue Deckungslücke in der Haushaltsplanung geschaffen wird. Vielmehr wird eine latent vorhandene Deckungslücke nunmehr sichtbar gemacht. Eine Schließung dieser Lücke durch Gebührenanpassungen ist aber leider nur begrenzt möglich. Zum einen muss der errechnete Gebührenbedarf auch am Markt

durchsetzbar sein, zum anderen sind die rechtlichen Möglichkeiten hier auch begrenzt. Falls dies längerfristig nicht möglich ist, entsteht ein strukturelles Defizit des Friedhofshaushaltes.

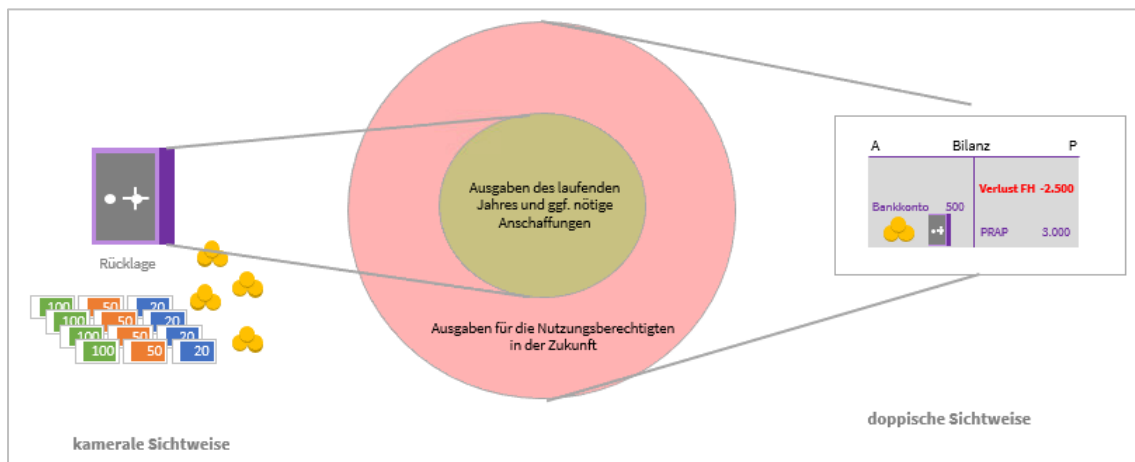
## 6. Finanzielle Auswirkungen der passiven Rechnungsabgrenzung

Das Ergebnis aus der Ergebnisrechnung ist nicht gleichzusetzen mit der Veränderung der Liquidität. In der Ergebnisrechnung sind auch nicht zahlungswirksame Vorgänge vorhanden, wie u.a. die Abschreibungen und Rechnungsabgrenzungsposten, die zu keinem Abfluss von Liquidität führen.

Kommen allerdings in Zukunft keine weiteren Einnahmen durch Grabnutzung hinzu, baut sich der (bilanzielle) Verlust des Friedhofes weiter auf. Dieses Problem gäbe es jedoch auch in der Kameralistik, denn es müssen auch hier Einnahmen zur Friedhofssicherung generiert werden, u.a. die Verkehrsicherung, ggf. Versicherungen und Sicherstellung der Ruhefristen etc. Ohne Einnahmen müssten die kameralen/liquiden Rücklagen aufgebraucht werden.

In der Doppik erkennen wir unsere zukünftigen Verpflichtungen schon zu einem früheren Zeitpunkt und können nun auch (rechtzeitiger) Maßnahmen einleiten.

Die nachfolgende Abbildung stellt abschließend die Sichtweise der Kameralistik sowie der Doppik in Bezug auf die Verpflichtungen aus dem Bereich des Friedhofes dar:



Die kirchliche Doppik, die sich an das kaufmännische Rechnungswesen anlehnt, stellt ein sehr gutes Instrument dar, um strategische Entscheidungen auf einer vollständigen Grundlage treffen zu können.

### Kann die Kirchengemeinde trotz Verlustes noch Anschaffungen tätigen?

Die Liquidität des Friedhofes ergibt sich aus dem Kassenbestand und den Bankguthaben. Wenn sichergestellt ist, dass alle sonstigen Verpflichtungen (z. B. die Zahlung von Gehältern und von anderen vertraglichen Verpflichtungen) rechtzeitig erfüllt werden können, stehen liquide Mittel für Anschaffungen oder Investitionen (im Rahmen des Haushaltsplanes) zur Verfügung.

Allerdings ist zu beachten, dass jegliche Anschaffung oder Investition den Verlustvortrag des Friedhofes zusätzlich erhöht. In diesem Fall sollten Aufwendungen also nur getätigt werden, wenn sie zu zukünftigen Einsparungen beitragen können oder in besonderem Maße unabweisbar sind.



### Können die Verlustvorträge jemals wieder abgebaut werden?

Die weitere Entwicklung des Verlustvortrages hängt im Wesentlichen von der Entwicklung der Gebühreneinnahmen ab. Während in der Kameralistik eine Über- oder Unterdeckung von Einnahme und Ausgabe der Hauptindikator für die Gebührenanpassungen war, ist es nun die Entwicklung des Verlustvortrages. Eine länger andauernde stetige Erhöhung des Verlustvortrages ist das entscheidende Merkmal dafür, dass ein Friedhof nicht mehr wirtschaftlich betrieben wird.

Wenn dies der Fall ist, sind Maßnahmen bzw. Konzepte zu überlegen, wie eine Wirtschaftlichkeit des Friedhofes wiederhergestellt werden kann.

### Welche Auswirkungen ergeben sich auf die Liquidität des Gesamthaushaltes?

In der Doppik erfolgt keine Trennung der Liquidität zwischen dem „allgemeinen Haushalt“ und den Haushalten der verpflichtend kostendeckenden Bereiche (z. B. Friedhöfe). Es ist daher eine Liquiditätsbetrachtung auf der Ebene der gesamten Kirchengemeinde vorzunehmen. Diese besteht vor allem aus einer Liquiditätsanalyse sowie einer Prognose der zukünftigen Zahlungsfähigkeit. D.h. es ist kontinuierlich zu überwachen, ob die Kirchengemeinde insgesamt ihre Zahlungsverpflichtungen (in der Zukunft) erfüllen kann. Werden Ausgaben im Bereich des Friedhofes durch Liquidität getätigt, fehlt diese Liquidität ggf. an anderer Stelle.

Dieses muss im Rahmen der Liquiditätsbetrachtung berücksichtigt werden. Die Trennung zwischen den Bereichen erfolgt ausschließlich auf Ebene der Ergebnisrechnungen.

### Welche Auswirkungen ergeben sich auf die Bilanz?

Die Aktivseite der Bilanz der Kirchengemeinde setzt sich zusammen aus dem Anlage- und dem Umlaufvermögen (u.a. werden hier auch die liquiden Mittel auf den Bankkonten ausgewiesen). Darunter befinden sich auch die Mittel aus der ehemaligen kameralen Friedhofsrücklage.

Auf der Passivseite ist u.a. der Rechnungsabgrenzungsposten aus den Verpflichtungen des Friedhofes zu erkennen. Darüber hinaus werden der Verlustvortrag (sofern die Verpflichtungen höher sind als die ehemalige kameraler Friedhofsrücklage) sowie das laufende Ergebnis des Friedhofes transparent dargestellt.

### Was passiert, wenn der Friedhof geschlossen werden würde?

Im Falle einer Friedhofsschließung wäre dem Modell des „ewigen Betriebs des Friedhofs“ die Grundlage entzogen. Soweit dann keine ausreichenden Rücklagen bestehen, können die gegenüber den Nutzungsberechtigten eingegangenen Verpflichtungen nicht mehr bis zum Schluss erfüllt werden. Dennoch müssten einige grundlegende Verkehrssicherungspflichten wahrgenommen werden, um den Nutzungsberechtigten auch weiterhin den Zugang zu den betreffenden Gräbern zu ermöglichen.

Dieses Risiko ist als kalkulatorisches Wagnis abhängig von den örtlichen Bedingungen, aber auch von der Einschätzung, für wie wahrscheinlich der Eintritt der Friedhofsschließung gehalten wird. Sollten Sie dies erwägen, so steht Ihnen die Fachstelle Friedhof beratend zur Seite.

## 7. Zusammenfassung und weitere Schritte

Zusammenfassend kann betont werden, dass durch die Darstellung der Verpflichtungen in Form eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens die Transparenz in der Darstellung der Rechnungslegung deutlich erhöht wird. Mögliche finanzielle Risiken werden zeitnah erkannt und es können auf einer verbesserten und erweiterten Grundlage zukunftsweisende Entscheidungen getroffen werden.

Es wird in einer großen Anzahl an Friedhöfen der Fall eintreten, dass die vorhandenen (kamerale) Rücklagen nicht in der (ausreichenden) Höhe bestehen, um die berechneten Verpflichtungen abzudecken. Diese Situation ist aber nicht gleichzusetzen mit einem Fehlen an Liquidität, sodass z. B. weitere Anschaffungen/Investitionen grundsätzlich weiterhin möglich sind. Wie sich die Höhe der tatsächlichen passiven Rechnungsabgrenzung und ein möglicher Verlustvortrag aus diesem Bereich darstellen, kann für die einzelne Körperschaft erst beurteilt werden, wenn die erstmalige Eröffnungsbilanz vorliegt.

Auf dieser Grundlage sind dann weitere Schritte zu planen, wie mit der Situation umzugehen ist. Hier sind strategische, vor allem langfristige Überlegungen anzustellen, die auch durch die jeweils zuständigen Regionalen Dienststellen und / oder die Fachstelle Friedhof unterstützt werden können. In der konkreten Praxis und Entscheidung bzgl. des eigenen Friedhofs ist der Gemeindegemeinderat in der Verantwortung. Wir empfehlen einen Arbeitskreis der Kirchengemeinden, um gemeinsam mögliche Vorgehensweisen zu entwickeln. Die Regionalen Dienststellen stehen dabei ebenfalls zur Unterstützung bereit wie die Fachstelle Friedhof.