



Das Magazin für Führungskräfte in Kirchen  
und kirchlichen Organisationen

[www.kviid.de](http://www.kviid.de)

**KVI** im **DIALOG**

3 | August 2020

#### **Finanzen**

Die Bilanzierung von „Heritage Assets“  
in der kirchlichen Doppik - Praxisfall  
Grabungskosten am Beispiel „Alter Dom  
St. Johannis in Mainz“

#### **Management & Organisation**

Jetzt starten wir durch, machen Sie mit -  
KVI Fachgruppe „Frauen in Führung“

#### **Recht & Steuern**

Verlängerung für § 2b UStG -  
warum dennoch Handeln?

#### **Corona Special**

Lehren aus der Corona-Krise für Arbeit,  
Wirtschaft und den Klimaschutz?

#### **Informationstechnologien**

Digitale Wege in die Zukunft -  
Auslöser Corona

#### **Personalmanagement**

Achtsamkeit als Führungskompetenz -  
Wie Führungskräfte lernen innezuhalten



**Zwischenbericht**  
Der KVI Kongress 2020  
übertrifft alle Erwartungen -  
17. Juni bis 30. September  
und alles digital

## Die Bilanzierung von „Heritage Assets“ in der kirchlichen Doppik

### Praxisfall Grabungskosten am Beispiel „Alter Dom St. Johannis in Mainz“

Ein Beitrag von Christian M. Beck  
und Jens Buchholz

Was mit einer Heizungserneuerung begann, sorgte am 6. Juni 2019 bundesweit für Aufsehen und Schlagzeilen bis hin zur Berichterstattung in der Tagesschau. Als die abschließenden wissenschaftlichen Erkenntnisse am 14. November 2019 vorgestellt wurden, war die Sensation perfekt. Die Geschichte von Mainz muss umgeschrieben werden. Denn die Stadt hat jetzt gleich zwei Dome.<sup>1</sup>

Was war passiert?

Seit 2013 wurden im alten Dom St. Johannis in Mainz, ausgelöst durch Sanierungsarbeiten im Mittelschiff, umfassende archäologische Feldforschungen am aufgeführten Mauerwerk und im Boden durchgeführt. Bereits 400.000 archäologische Fundstücke wurden während dieser Arbeiten ausgegraben<sup>2</sup> und erbrachten zahlreiche unerwartete Resultate zur Baugeschichte. Die Kirchengemeinde ist daher der Auffassung, „dass die von außen schlicht wirkende Kirche einen prominenten Platz in der europäischen Architekturgeschichte einnehmen wird.“<sup>3</sup>

Es fanden weitere umfassende Grabungen und archäologische Untersuchungen statt, die schließlich zum Fund eines Sarkophags führten, der weitere Fragen zum geschichtlichen Hintergrund aufwarf. Da dieser sehr prominent im Mittelschiff vor dem Altarhaus platziert ist, wurde vermutet, dass darin eine sehr bedeutende Person bestattet wurde.

Bereits im 18. Jahrhundert wurde berichtet, dass sich das Grab eines



Abb.: Gerhardt Fleischer

Der von außen schlicht wirkenden Kirche winkt ein prominenter Platz in der europäischen Architekturgeschichte, denn die heutige evangelische St. Johanniskirche ist der alte Mainzer Dom.

Erzbischofs in St. Johannis befand. Es wurde erwogen, dass St. Johannis vor 1036, dem Weihejahr des heutigen Domes, die Kathedrale der Mainzer Erzbischöfe war. Doch bis dato fehlte das Grab und die Schlussfolgerung blieb eine zwar plausible, aber vieldiskutierte Hypothese.

Die Öffnung des Sarkophags im Alten Dom St. Johannis in Mainz am 6. Juni 2019 wurde daher mit großer Spannung erwartet. Infolge dessen untersuchten Wissenschaftler die Proben der im Sarkophag gefundenen Überreste und fügten Mosaikstückchen für Mosaikstückchen zu einem Ganzen zusammen. Nach vielen Spekulationen war das Rätsel am 14. November 2019 durch umfassende Forschungsarbeiten gelöst.

Die Interpretation und die Datierung von Kleidung und Schuhen zeigten deutlich, dass es sich im

Sarkophag um einen Erzbischof handelt, der um das Jahr 1000 in der Kirche bestattet wurde. Damit war klar, dass es sich um den Nachfolger des Mainzer Erzbischofs Willigis handeln muss, Erzbischof Erkanbald (Erzbischof in Mainz von 1011 bis 1021).

Die Resultate der Forschungsarbeiten waren und sind faszinierend, ferner in ihrer Tragweite beachtlich. Nicht nur für St. Johannis, sondern auch für die Stadtgeschichte von Mainz im ersten Jahrtausend. Damit wurde eine über 100jährige Forschungsdebatte beendet. St. Johannis war bis zur Weihe des heutigen Doms 1036 Kathedrale in Mainz.<sup>4</sup>

Es ist etwas Besonderes, dass in Mainz der Alte Dom nicht abgerissen und an gleicher Stelle neu gebaut wurde, sondern, dass der Neubau einen Steinwurf entfernt errichtet wurde. Der Dekan des Evan-

gelischen Dekanats Mainz, Andreas Klodt, dazu: „Mainz am Rhein, die Stadt der zwei Dome, evangelisch und katholisch, alt und neu, dicht beieinander – das hat was. Neben Römerzeit und Barock stellen uns die beiden Dome das mittelalterliche Erbe der Stadt vor Augen.“<sup>5</sup>

Seit der medienwirksamen Öffnung des Sarkophags in Mainz ist die St. Johanniskirche nicht nur eine Kirche, sondern nachgewiesen der „Alte Dom St. Johannis in Mainz“ und damit die älteste Kirche von Mainz und eine der ältesten Kirchen nördlich der Alpen, Bischofskirche des „Apostels der Deutschen“, Bonifatius sowie Krönungskirche der deutschen Könige Heinrich II. (1002) und Konrad II. (1024).

Neben der kulturhistorischen Bedeutung stellt sich auch die Frage nach der bilanziellen Abbildung der mit der Ausgrabung entstandenen Kosten im Zusammenhang mit sogenannten „Heritage Assets“ im Jahresabschluss der Kirchengemeinde.

Was sind „Heritage Assets“ und wie werden sie bilanziert?

„Heritage Assets“ sind abschließend nicht definiert. Es handelt sich in völkerrechtlichen Abkommen um Kulturgüter und Vermögenswerte von ökologischer, kultureller, religiöser oder historischer Bedeutung, wie z.B. historische Gebäude, Denkmäler, archäologische Stätten, Schutzgebiete und Kunstwerke.<sup>6</sup> Auch immaterielle Kulturgüter können hierbei mit einbezogen werden.<sup>7</sup> Sie zeichnen sich durch bestimmte Merkmale aus:

- Häufig sind keine Marktpreise bestimmbar.
- Ein Verkauf kann von Rechtswegen ausgeschlossen sein oder erheblichen Restriktionen unterliegen.



Der Sarkophag vor der Öffnung

- Sie sind oft unersetzlich, ihr Wert kann im Zeitverlauf auch dann steigen, wenn sich ihr physischer Zustand verschlechtert.
- Eine Nutzungsdauer ist insofern schwierig zu schätzen und kann im Einzelfall mehrere 100 Jahre betragen.<sup>8</sup>
- Stätten: Werke von Menschenhand oder gemeinsame Werke von Natur und Mensch sowie Gebiete einschließlich archäologischer Stätten, die aus geschichtlichen, ästhetischen, ethnologischen oder anthropologischen Gründen von außergewöhnlichem universellem Wert sind;

Der Begriff „Heritage“ wurde bereits 1972 von der United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization (UNESCO) in der sogenannten „Welterbekonvention“ versucht zu definieren. Demnach gelten gemäß Artikel 1 als Kulturerbe:

- „Denkmäler: Werke der Architektur, Großplastik und Monumentalmalerei, Objekte oder Überreste archäologischer Art, Inschriften, Höhlen und Verbindungen solcher Erscheinungsformen, die aus geschichtlichen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Gründen von außergewöhnlichem universellem Wert sind;
- Ensembles: Gruppen einzelner oder miteinander verbundener Gebäude, die wegen ihrer Architektur, ihrer Geschlossenheit oder ihrer Stellung in der Landschaft aus geschichtlichen,

Bisher gibt es für die Bilanzierung von „Heritage Assets“ in Jahresabschlüssen keinen nationalen oder internationalen Standard. Grund hierfür ist, dass internationale und nationale Bilanzierungsvorschriften hier verschieden sind, wie in kaum einem anderen Bereich.

Insbesondere erstrecken sich die Unterschiede auf vielfältige Bilanzierungsvorstellungen (Gebot, Wahlrecht oder Verbot zu einem Wertansatz im Jahresabschluss), unterschiedliche Wertvorstellungen (historische Anschaffungs- und Herstellungskosten, Zeitwerte, Symbolwerte wie bspw. 1 Euro) sowie Fragestellungen zu Abschreibungen, Wertberichtigungen, möglicher

Neubewertungen, Angaben im Jahresabschluss und Wertfortschreibungen<sup>10</sup> allgemein. Im kirchlichen Kontext stellt sich zusätzlich die Frage nach der Erfordernis der Bildung von Substanzerhaltungsrücklagen sowie der Zuordnung als realisierbare oder nicht realisierbare Vermögensgegenstände.

Wie erfolgt die Bewertung der Kirche als Gebäude?

Die Richtlinien für die Erfassung, Bewertung und Bilanzierung des kirchlichen Vermögens und der Schulden der Evangelischen Kirche in Deutschland (EKD)<sup>11</sup> sehen folgende Möglichkeiten zur Bewertung von kirchlichen Gebäuden im Rahmen der Erstbewertung vor:

Mit Blick auf die Informations- und Steuerungsziele ist die Ermittlung des Gebäudewerts auf der Grundlage aktualisierter Werte (vorsichtig geschätzter Zeitwerte) mit zweckmäßigen Vereinfachungsregeln vorzunehmen (§ 68 Abs. 3 HHO<sup>12</sup>). Dies gilt unabhängig von der Zuordnung der Gebäude zum „Nicht realisierbaren Sachanlagevermögen“ oder zum „Realisierbaren Sachanlagevermögen“.

Dabei sind insbesondere drei Abstufungen vorgesehen:

- 1) Soweit Unterlagen darüber vorliegen, sollen neuere Gebäude mit den fortgeschriebenen Anschaffungs-/ Herstellungskosten aktiviert werden.
- 2) Wenn Unterlagen über Anschaffungs-/Herstellungskosten nicht (mehr) vorliegen, kann der auf den Bilanzstichtag indizierte und modifizierte Gebäudeversicherungswert von 1914 herangezogen werden (sogenannter Brandversicherungswert). Hilfsweise kommt auch die Ermittlung des Sachwertes nach der Immobilienwertermittlungsver-



Abb.: EKH

Das Forschungsteam an der sensationellen Ausgrabungsstätte in der St. Johanniskirche

ordnung bzw. nach den von der staatlichen Bauverwaltung herausgegebenen Tabellen für die „Normalherstellungskosten“, indiziert auf den Bewertungsstichtag, in Betracht.

- 3) Eine noch weitergehende Vereinfachungsregelung gilt für Kirchen und Kapellen, die pauschal mit 1 Euro bilanziert werden können.

Für Neubauten von Kirchengebäuden gilt grundsätzlich das Prinzip der Bilanzierung und Bewertung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 60 Abs. 1 HHO).

Die Evangelische Kirche in Hessen und Nassau, auf deren Kirchengebiet Mainz liegt, hat sich für eine einheitliche Bewertung aller Gebäude in Anlehnung an die Normalherstellungskosten, indiziert auf den Stichtag der erstmaligen Eröffnungsbilanz in der Doppik, entschieden<sup>13</sup>, um auf vollständigen Informationen basierende Steuerungsziele zu erreichen.

Insofern ist die Bewertung des Kirchengebäudes im kirchlichen Recht abschließend geregelt. Jedoch fehlen Ausführungen für Ansatz und Bewertung von Kosten, die im Zusammenhang mit

den dargestellten Grabungen und „hervorgebrachten / geschaffenen“ „Heritage Assets“ entstehen.

Nachfolgend werden im Rahmen des Artikels ein Systematisierungsansatz für die unterschiedlichen Kostenarten im Rahmen der Grabung hergeleitet und die Bilanzierung und Bewertung für den kirchlichen Jahresabschluss gewürdigt.

Wie erfolgt die Bilanzierung der Grabungskosten?

Zur Bilanzierung der Grabungskosten finden sich im kirchlichen Recht keine speziellen Regelungen, daher ist das Vorgehen aus den allgemeinen Rahmegrundsätzen, der Zielsetzung der kirchlichen Rechnungslegung sowie analoger Rechtsvorschriften zur Bewertung herzuleiten.

Einen Ansatz zur Definition der Rahmegrundsätze sowie Zielsetzungen liefert die Arbeitsgemeinschaft der Leitungen der kirchlichen Rechnungsprüfungseinrichtungen in der EKD (kirpag) mit dem „Framework Kirchliche Rechnungslegung“. Hierin werden u.a. folgende Annahmen und Grundsätze diskutiert:

- „Kirchliche Rechnungslegung ist die Information über Lage und Entwicklung der kirchlichen Körperschaften und deren Einrichtungen sowie die Rechenschaft über die Verwendung von finanziellen Mitteln. [...]“
- Die kirchliche Rechnungslegung soll insbesondere den Leistungsempfängern und Ressourcenbereitstellern, die nicht die Möglichkeit besitzen, von kirchlichen Einheiten solche Informationen einzuholen, die sie für Entscheidungszwecke und zum Nachvollziehen der Rechenschaftslegung benötigen, die Befriedigung ihrer Informationsbedürfnisse ermöglichen. [...]
- Die Informationen müssen vollständig gegeben werden, insbesondere dürfen Informationen nicht durch ein Weglassen verfälscht bzw. irreführend werden.“<sup>14</sup>

Für einen Ansatz der Grabungskosten im Jahresabschluss muss eine abstrakte oder konkrete Bilanzierungsfähigkeit gegeben sein, d.h. es muss ein Vermögensgegenstand vorliegen.<sup>15</sup> Anderenfalls wären die Ausgaben im Zusammenhang mit der Grabung sowie etwaige Zuschüsse laufender Aufwand bzw. Ertrag im Haushaltsjahr und Teil der kirchlichen Ergebnisrechnung. Um die Bilanzierungsfähigkeit der Grabungskosten bestimmen zu können, sind diese zu systematisieren und inhaltlich zuzuordnen.

Im hier vorliegenden Praxisfall am Alten Dom St. Johannis in Mainz ergeben sich folgende Kostengruppen, die als Oberbegriffe zusammengefasst werden können.

- Kosten für Machbarkeitsstudien
- Kosten für Rückbaumaßnahmen
- Kosten für statische Sicherungsmaßnahmen und Ertüchtigung

- Kosten für archäologische Untersuchungen, Grabungen und Bauforschung

#### Kosten für Machbarkeitsstudien und Rückbaumaßnahmen

Bei den Kosten für Machbarkeitsstudien handelt es sich nicht um nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, da hier in der Regel überwiegend konzeptionelle Arbeiten ausgeführt werden, deren Ergebnis noch nicht hinreichend konkret ist. Ebenso sind auch die Rückbaumaßnahmen nicht als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu betrachten, da es sich weder um Erweiterungen noch wesentliche Verbesserungen am Gebäude handelt.

Insofern sind beide Kostengruppen i.d.R. als laufender Aufwand in der Ergebnisrechnung zu erfassen. Sind Zuschüsse Dritter oder Spenden für diese Maßnahmen bereitgestellt worden, sind diese ertragswirksam in der Ergebnisrechnung darzustellen (§ 51 Abs. 1 HHO).

#### Kosten für statische Sicherungsmaßnahmen und Ertüchtigung

Fallen Kosten für statische Sicherungsmaßnahmen und Ertüchtigung an, die für die Fertigstellung bzw. Nutzung der Kirche notwendig sind, da ansonsten der Erhalt der archäologischen Funde durch die Grabungen gefährdet ist, sind diese als nachträgliche Herstellungskosten zu aktivieren (§ 60 Abs. 1 HHO). Durch die Substanzmehrerung am Gebäude sind i.d.R. die Abschreibungen und die Bemessung der Substanzerhaltungsrücklage anzupassen.

Der Ausweis im Jahresabschluss kann dabei im „Nicht Realisierbaren Sachanlagevermögen“ als Anlage im Bau oder unmittelbar als Nachaktivierung auf dem Gebäude erfolgen. Dies hängt davon ab, ob

während der Grabung eine Nutzung der Kirche möglich war und ein betriebsbereiter Zustand hergestellt werden konnte (§ 76 Nr. 42 c) HHO).

Zuschüsse Dritter oder Spenden für diese Maßnahmen sind im Jahresabschluss als Sonderposten zu passivieren und korrespondierend über die Nutzungsdauer der Kirche ertragswirksam aufzulösen (§ 65 Abs. 1 HHO).

#### Kosten für archäologische Untersuchungen, Grabungen und Bauforschung

Die Kosten für archäologische Untersuchungen, Grabungen und Bauforschung sind losgelöst vom Wert des Gebäudes zu sehen, da sie nicht unmittelbar im Zusammenhang mit der baulichen Substanz stehen. Vielmehr handelt es sich bei den Erkenntnisgewinnen aus der archäologischen Bauforschung - nach Auffassung der Autoren - um einen nicht greifbaren sogenannten immateriellen Vermögenswert.

Für diese Betrachtungsweise spricht, dass in Anlehnung an die zuvor genannten Definitionen von „Heritage Assets“ bspw. die Nutzungsdauer kaum festzulegen und schwierig zu schätzen ist sowie im Einzelfall mehrere 100 Jahre betragen kann. Ferner handelt es sich um eine archäologische Stätte, die aus geschichtlichen Gründen von außergewöhnlichem universellem Wert ist. Dies wird durch das bereits dargestellte Medienecho belegt. Eine Zuordnung der Grabungskosten zu den Fundstücken ist im Einzelfall kaum möglich, da Marktpreise in der Regel nicht bestimmbar sind. Ohnehin ergibt sich der immaterielle Wert aus dem wissenschaftlichen Erkenntnisgewinn der gesamten Grabung für Religion und Geschichte.

Die Autoren schlagen daher vor, die Kosten für archäologische Un-

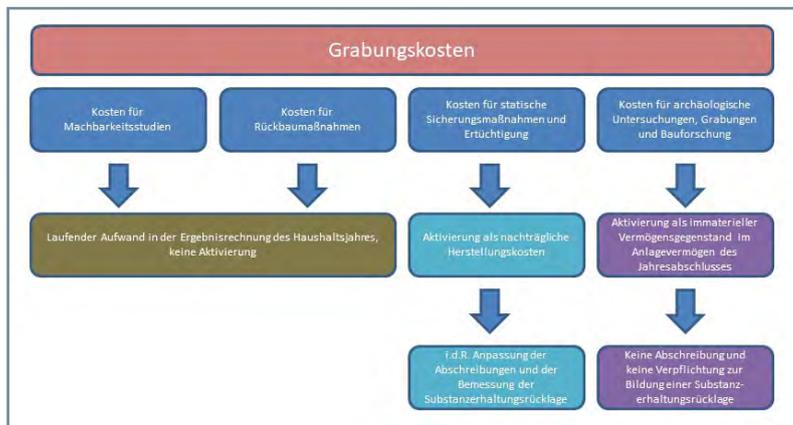
tersuchungen und Bauforschung als Immateriellen Vermögensgegenstand im Anlagevermögen des Jahresabschlusses auszuweisen. Da es sich ferner nicht um einen selbst geschaffenen Immateriellen Vermögensgegenstand handelt, entfällt die Möglichkeit der Nutzung des Wahlrechts zur Aktivierung (§ 61 Abs. 4 HHO). Im Falle der Kosten für archäologische Untersuchungen, Grabungen und Bauforschung gilt analog zu den Bilanzierungsgrundsätzen für Anschaffungs-/Herstellungskosten ein Aktivierungsgebot im Jahresabschluss. Für etwaige eigene Aufwendungen ist zu prüfen, ob es sich hierbei um Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten handelt, die als „aktivierte Eigenleistungen“ zu qualifizieren sind und die Ergebnisrechnung entlasten.

Eine Abschreibung und damit eine Verpflichtung zur Bildung einer Substanzerhaltungsrücklage ergeben sich nicht, da mit dem immateriellen Vermögensgegenstand kein Ressourcenverbrauch verbunden ist.

Zuschüsse Dritter oder Spenden für diese Maßnahmen sind als Sonderposten im Jahresabschluss auszuweisen. Analog zur unbegrenzten Nutzungsdauer findet keine ertragswirksame Auflösung in der Ergebnisrechnung statt. Der Immaterielle Vermögenswert sowie etwaige Sonderposten bleiben unverändert in ihrem Wert im Jahresabschluss bestehen. Es wird empfohlen, die Vorgehensweise bei der Bilanzierung im Anhang des Jahresabschlusses zu erläutern.

**Zusammenfassung**

Die Abbildung von „Heritage Assets“ ist im kirchlichen Recht nicht explizit geregelt. Der vorliegende Beitrag liefert einen Ansatz zur Systematisierung der Kosten, die bei einer archäologischen Grabung anfallen können.



Eigene Darstellung von Christian M. Beck und Jens Buchholz

**Systematisierung von Grabungskosten**

Am Beispiel des Alten Doms St. Johannis in Mainz wird insbesondere vorgeschlagen, für den Bereich der Kosten für archäologische Untersuchungen, Grabungen und Bauforschung die Bilanzierung eines Immateriellen Vermögensgegen-

stands, der keinem Ressourcenverbrauch unterliegt, vorzunehmen.

Eine Webdoku sowie weiterführende Informationen zum Alten Dom St. Johannis in Mainz sind unter [www.mainz-alter-dom.de](http://www.mainz-alter-dom.de) verfügbar.



Oberkirchenrat Christian M. Beck, CIA, CISA, ist Leiter des Rechnungsprüfungsamtes der Evangelischen Kirche in Hessen und Nassau und dort für Grundsatzfragen verantwortlich.



Kirchenrat Jens Buchholz, CFE, ist Prüfungsgebietsleiter und Mitglied des Kollegiums im Rechnungsprüfungsamt der Evangelischen Kirche in Hessen und Nassau.

**Literaturhinweise**

- <sup>1</sup> Tagesschau: 1000 Jahre alter Sarkophag geöffnet 4.6.19, abrufbar unter <https://www.tagesschau.de/inland/mainz-johanniskirche-101.html> (Zugriff am 8.1.2020)
- <sup>2</sup> ebenda
- <sup>3</sup> <https://johannis-mainz.ekhn.de/startseite/johanniskirche.html> (Zugriff am 8.1.2020)
- <sup>4</sup> Evangelisches Dekanat Mainz (2019): Nachrichten aus dem Dekanat Mainz, S. 24 ff.
- <sup>5</sup> Evangelische Kirche in Hessen und Nassau (2019): Pressemitteilung: „Er ist es: Im Sarkophag liegt Erkanbald!“
- <sup>6</sup> Vgl. UNESCO: Übereinkommen über Maßnahmen zum Verbot und zur Verhütung der rechtswidrigen Einfuhr, Ausfuhr und Übereignung von Kulturgut (SR 0.444.1)
- <sup>7</sup> Vgl. Glanz, Stephan (2017): Ein Standard für die Bilanzierung von Kultur- und Naturgütern, S. 9
- <sup>8</sup> Vgl. Glanz, Stephan (2017): Bilanzierung von Kultur- und Naturgütern (Heritage Assets), S. 138
- <sup>9</sup> UNSECO (1972): Übereinkommen zum Schutz des Kultur- und Naturerbes der Welt, Artikel 1.
- <sup>10</sup> Vgl. Glanz, Stephan (2017): Ein Standard für die Bilanzierung von Kultur- und Naturgütern, S. 9
- <sup>11</sup> Vgl. EKD: Richtlinien für die Erfassung, Bewertung und Bilanzierung des kirchlichen Vermögens und der Schulden, Stand 19.11.2019, S. 12 ff.
- <sup>12</sup> Ordnung für das kirchliche Finanzwesen auf der Basis der kirchlichen Doppik der Evangelischen Kirche in Deutschland (EKD)
- <sup>13</sup> Vgl. § 70 KHO-EKHN, § 12 Abs. 5 Satz 1 und 2 EBBVO-EKHN
- <sup>14</sup> Vgl. Beck/Eisenhuth/Geisler: Framework Kirchliche Rechnungslegung, in KVI im Dialog 2/2018, S. 26 ff.
- <sup>15</sup> Vgl. Baetge/Kirch/Thi