

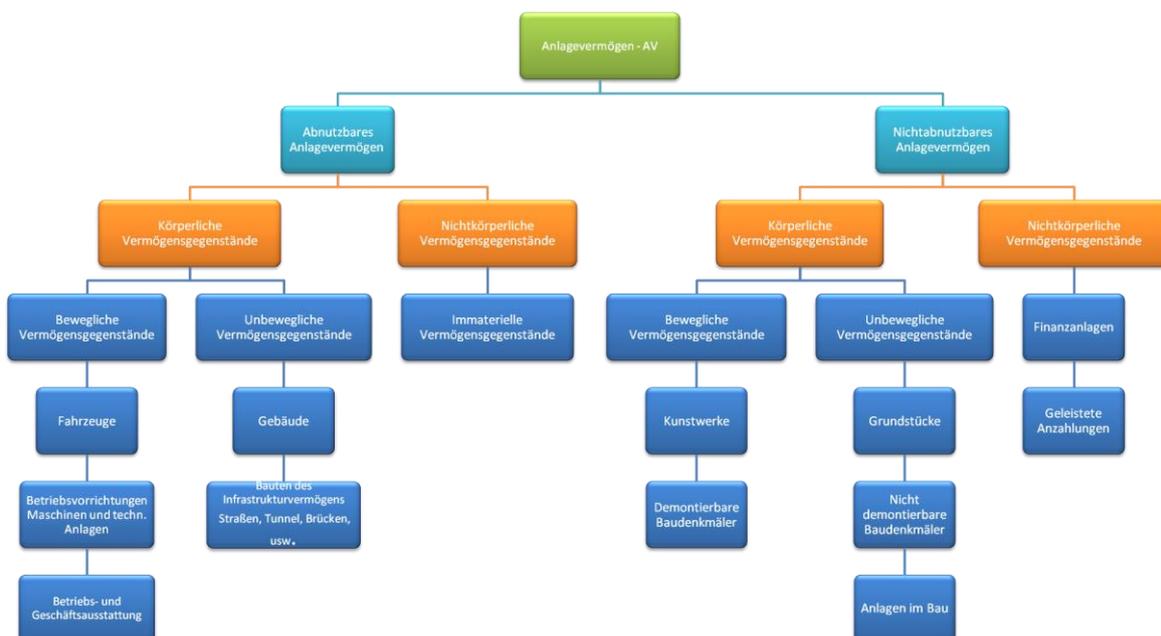
Abschreibung – AfA –

Nach Paragraph 36, Absatz 1 KomHVO sind Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die einer Abnutzung oder zeitlich begrenzten Nutzung unterliegen, durch planmäßige Abschreibungen zu vermindern.

Für die Abschreibung ist der Begriff „AfA“ gebräuchlich. Er entstand ursprünglich im Steuerrecht und bedeutet „Absetzung für Abnutzung“.

Im gemeindlichen Finanzwesen bedeutet es buchhalterisch, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten für das abnutzbare Anlagevermögen nach einem gewählten Abschreibungsverfahren um einen vorher definierten Prozentsatz oder festgelegten Betrag regelmäßig reduziert werden. Im Ergebnis liegt dann eine kontinuierliche Wertminderung des Vermögensgegenstandes vor.

Da nur das abnutzbare Anlagevermögen regelmäßig abgeschrieben wird, ist zur Bewertung des Sachverhaltes daher der jeweilige Vermögensgegenstand zunächst in abnutzbares und nichtabnutzbares Anlagevermögen zu unterscheiden. Siehe nachstehenden Schaubild:



Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens werden – vorbehaltlich einer außerplanmäßigen Abschreibung – mit ihren unveränderten Anschaffungs- und Herstellungskosten fortgeführt. Zum Beispiel Grundstücke, siehe oben stehende Grafik.

Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens werden ebenfalls nicht planmäßig abgeschrieben. Es können sich jedoch Sachverhalte ergeben, wonach diese außerplanmäßig abgeschrieben werden müssen.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten des abnutzbaren Anlagevermögens sind durch planmäßige Abschreibungen, oder gegebenenfalls außerplanmäßige, Abschreibungen zu vermindern.

Die durch die Abschreibung verminderten neuen Wertansätze werden als fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten bezeichnet.

Im Wesentlichen gibt es drei Abnutzungs- und mithin Abschreibungsursachen:

1. Technisch bedingte Ursache

Eine technisch bedingte Abnutzung wird durch einen technischen, natürlichen oder katastrophenbedingten Verschleiß aufgrund des Gebrauches des Vermögensgegenstandes verursacht.

Technische Abnutzungen können sich u.a. durch Materialverschleiß des Produktes oder natürlichem Verschleiß durch Witterungs- und Zerfallsprozesse ergeben.

Katastrophenbedingter Verschleiß ergibt sich durch eine außergewöhnliche Abnutzung, die im Rahmen einer wie auch immer gearteten Katastrophe erfolgt ist.

2. Wirtschaftlich bedingte Ursache

Wirtschaftlich bedingte Wertverluste ergeben sich in der Regel durch den technischen Fortschritt. Der Vermögensgegenstand ist zwar unter Umständen noch uneingeschränkt funktionsfähig, hat jedoch im Zeitablauf Wertverluste hinnehmen müssen, da bereits Nachfolgeprodukte auf den Markt verfügbar sind.

Ebenso können sich die auf dem Markt aufgerufenen Anschaffungskosten verringern, wenn aufgrund einer gesteigerten Produktion ein höheres Angebot auf dem Markt verfügbar ist oder durch eine größere Marktsättigung die Anschaffungskosten niedriger werden.

Da diese Marktmechanismen hinlänglich bekannt sind, muss bezogen auf den zu erwartenden Wertverlust des bilanzierten Vermögensgegenstandes eine Abschreibung geplant und im Zeitablauf gebucht werden.

3. Zeitlich bedingte Ursache

Eine zeitlich bedingte Ursache liegt in der Regel dann vor, wenn die Patent- oder Nutzungs- oder Schutzrechte bei Lizenzen oder Konzessionen einer zeitlichen Befristung unterliegen und im Zeitablauf ein Wertverlust dieser Rechte eintritt.

Der Abschreibungsausgangswert entspricht in der Regel den Brutto-Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Der Abschreibungszeitraum beginnt im Monat der Anschaffung (nicht der Bestellung) oder der Herstellung des Vermögensgegenstandes.

Hierbei ist der Zeitpunkt von entscheidender Bedeutung, an dem der Vermögensgegenstand für die Gemeinde verfügbar ist. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Inbetriebnahme kommt es nicht an!

Beispiel: Ein Vermögensgegenstand wird betriebsbereit im August geliefert. Zu diesem Zeitpunkt wird der Vermögensgegenstand aktiviert und er unterliegt ab diesem Zeitpunkt der Abnutzung und mithin dem Wertverlust. Dies erfolgt völlig unabhängig davon, ob der Vermögensgegenstand auch tatsächlich in Betrieb genommen wird. Auch eine mögliche - auch längerfristige - Nutzungsunterbrechung im weiteren Verlauf des Jahres wirkt sich zumeist nicht auf den einmal festgelegten Abschreibungsplan aus.

Sind über die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten zu aktivieren, so sind diese Kosten auf die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten addieren und auf die Restnutzungsdauer des ursprünglichen Produktes zu verteilen.

Das bedeutet, dass nachträgliche Investitionen am Ursprungsvermögensgegenstand die Nutzungsdauer des ursprünglichen Vermögensgegenstandes nicht verlängern. Der zuvor festgelegte Nutzungszeitraum bleibt bestehen und das für den Ursprungsvermögensgegenstand festgelegte Ende gilt auch für die nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Durch die Einführung der Kommunalhaushaltsverordnung hat sich hierbei eine Änderung dieses kaufmännischen Grundsatzes - nur in der kommunalen Rechnungslegung - ergeben. Gemäß § 36 V KomHVO hat eine Erhaltungsmaßnahme oder eine Instandsetzung, die eine Verlängerung der Nutzungsdauer bewirkt, oder eine voraussichtlich dauernde Wertminderung, die eine Verkürzung der Nutzungsdauer bewirkt, zur Folge, dass der betroffene Vermögensgegenstand neu zu bewerten und die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen ist.

Siehe hierzu auch den Erlass des MHKBG vom 28.06.2019:

II. 1) § 36 V KomHVO gilt für diejenigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die von der Möglichkeit des Komponentenansatzes gemäß § 36 II KomHVO kein Gebrauch gemacht wird oder für welche diese Möglichkeit nicht eröffnet ist. Dies sind u. a. Brücken, Verkehrsflächen in nichtbituminöser Bauweise, Kunstrasenplätze und auch Mobilien.

Wird für den betreffenden Vermögensgegenstand bereits der Komponentenansatz (§ 36 II KomHVO) genutzt, kommt die Anwendung des § 36 V KomHVO weder für den Vermögensgegenstand noch für seine Komponenten in Betracht.

Die Berücksichtigung der Erhaltung oder Instandsetzung wesentlicher Elemente dürfte eher höherwertige und länger nutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wie beispielsweise Kraftfahrzeuge (insbesondere Feuerwehrfahrzeuge), Baumaschinen und bewegliche technische Anlagen und Geräte betreffen.

§ 36 V KomHVO ist nur im Fall einer relevanten und messbaren Verlängerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer anzuwenden. Von einer relevanten Verlängerung kann in der Regel nicht ausgegangen werden, wenn sich die voraussichtliche Nutzungsdauer durch die Maßnahme im Vergleich zur anfänglichen ursprünglichen Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes um weniger als 10 Prozent erhöht.

II. 2) Liegen die Voraussetzungen nach der Gliederung II. 1) vor, ist der Vermögensgegenstand neu zu bewerten. Sofern die Erhaltungs- oder Instandsetzungsmaßnahme dazu führt, dass beim Vermögensgegenstand eine

Wertsteigerung in Höhe der Maßnahme entsteht, ist diese in entsprechender Höhe zu aktivieren.

Dabei ist der Wertzuwachs durch den Wert der Erhaltungs- oder Instandsetzungsmaßnahme begrenzt.

Eventuell vorhandene stille Reserven (Vermögensgegenstand hat tatsächlich einen höheren Wert als in der Bilanz ausgewiesen) dürfen nicht aus Anlass der Erhaltungs- oder Instandsetzungsmaßnahme „gehoben“ werden. Dies würde dem Realisationsprinzip widersprechen, das nach wie vor in der KomHVO (§ 33 I 2 Ziffer 3 KomHVO) verankert ist.

Die Ergebnisrechnung wird nur insoweit beeinflusst, als Abschreibungen künftig vom höheren Wert des Vermögensgegenstandes und über die nunmehr verlängerte Nutzungsdauer (gegenläufige Effekte) vorzunehmen sind.

Die Auszahlung für die Erhaltungs- oder Instandsetzungsmaßnahme ist als Investition zu buchen.

Die Finanzierung der Maßnahme über Investitionskredit ist – sofern die übrigen Voraussetzungen der Kreditaufnahme gegeben sind – zulässig.

Die Addition bildet dann einen neuen Abschreibungsausgangswert.

Die nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten dürfen so behandelt werden, als wären sie bereits Anfang des Jahres angefallen. Eine unterjährige Aufteilung ist daher nicht notwendig.

Die Festlegung der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes gem. § 36 Abs. 1 Satz 2 KomHVO ist naturgemäß mit Unsicherheiten verbunden. Daher ist entsprechend der Vorschrift des § 36 Abs. 4 KomHVO für die Bestimmung der Nutzungsdauer die vom zuständigen Landesministerium bekannt gegebene Abschreibungstabelle zu Grunde zu legen. Die Abschreibungstabelle ist in einer Anlage zur KomHVO niedergelegt. Innerhalb dieses vorgegebenen zeitlichen Rahmens können jedoch aufgrund der örtlichen Gegebenheiten gewisse Bandbreiten ausgeschöpft werden. Damit sollen den vorhandenen lokalen Besonderheiten Rechnung getragen werden.

Eine festgelegte Rahmenbandbreite ist erforderlich, um gleiche finanzstatistische Grundannahmen für einen interkommunalen Vergleich und das landesweite kommunale statistische Berichtswesen vorzuhalten.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang, den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit zu beachten.

Eine einmal getroffene Festlegung zur Nutzungsdauer darf nicht ohne sachlichen Grund geändert werden. Liegt ein solcher sachlicher Grund vor, ist dies ausführlich im Anhang darzustellen.

Hiermit soll sichergestellt werden, dass die Gemeinde nicht variabel in wirtschaftlich besseren Jahren höhere Abschreibungsbeträge aufwandswirksam bucht und in möglichen schlechteren wirtschaftlichen Jahren Abschreibungen niedriger bucht und damit zeitlich streckt, um das Wirtschaftsergebnis im positiven Sinne zu beeinflussen.

Abschreibungen stellen ein Werteverzehr dar, der unabhängig von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gemeinde und deren Jahresergebnis stattfindet und sich im Aufwand niederschlagen muss.

Es gilt auch hierbei der Grundsatz der Intergenerativen Gerechtigkeit gemäß § 1 Absatz 1 GO NRW zu beachten. Aufwendungen sind periodisch dem Jahr zuzuordnen, in dem sie entstanden sind. Damit soll eine Verschiebung von jetzt zu buchenden Aufwendungen in die Zukunft und Belastungen für künftige Generationen vermieden werden.

In der kommunalen Rechnungslegung sind gemäß Paragraf 36 Absatz 1 KomHVO drei verschiedene Arten von Abschreibung zulässig:

1. Lineare Abschreibung

Die Anwendung der linearen Abschreibung bedeutet, dass über den gesamten Abschreibungszeitraum die Höhe der Aufwendungen / Absetzung für Abschreibung –AfA– gleich bleibt.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes werden ist gleichmäßigen Teilbeträgen auf die geplante Nutzungsdauer verteilt.

2. Degressive Abschreibung

Dies ist eine sogenannte Buchwertabschreibung.

Es wird ein immer ein gleich hoher Prozentsatz vom aktuellen Buchwert abgeschrieben. Dies bedeutet in der Praxis, dass im Jahr 0 = x% von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abgeschrieben wird, im Jahr 1 x% von den fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten, im Jahr 2 x% von den dann fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten, usw.

Die degressive Abschreibung führt in den ersten Jahren zu höheren Abschreibungsbeträgen als die lineare Abschreibung. Im Zeitablauf wird der Abschreibungsbetrag jedoch von Jahr zu Jahr geringer.

Eine Abschreibung nach der degressiven Methode bietet sich an, wenn der Vermögensgegenstand gerade in den ersten Jahren außergewöhnlich hohe Wertverluste erleidet.

3. Abschreibung nach Leistungseinheiten

Mit dieser Form der Abschreibung können u.a. technische Einrichtungen und Maschinen nach ihren realen Nutzungszeiten abgeschrieben werden.

Dies kann dann sinnvoll sein, wenn sich nur durch den Zeitablauf ein Wertverlust nicht wirtschaftlich konkret darstellen lässt bzw. überhaupt ergibt, sondern sich der Wertverlust insbesondere an der tatsächlichen Nutzung einer Maschine festmacht.

Die lineare Abschreibung wurde im § 36 Abs. 1 KomHVO als die Standardabschreibungsform festgelegt. Von ihr kann nur abgewichen werden, wenn eine andere Methode dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht. Die Entscheidungsgründe, die für die Anwendung einer anderen Methode maßgeblich waren, sind zu dokumentieren.

Zum Ende des Abschreibungszeitraums verbleibt ein Restbetrag von einem Euro als sogenannter Erinnerungswert in der Bilanz.

Das bedeutet, dass die letzte Abschreibungsrate um einen Euro reduziert wird. Der Restwert darf nicht mit dem Erinnerungswert verwechselt werden. Keinesfalls wird der Erinnerungswert als ein Restwert betrachtet und vor der Ermittlung des Abschreibungsbetrages von den Anschaffungs- und Herstellungskosten subtrahiert.

Zum Abschreibungsende bekannte und finanziell darstellbare Restwerte werden ansonsten bei der Berechnung des Abschreibungsbetrags subtrahiert. An die Bildung eines Restwertes ist jedoch ein strenger Maßstab geknüpft, da die Gemeinde vorschriftsgemäß die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten vollständig und gleichmäßig über die Nutzungszeit verteilen soll.

Die Gemeinde muss bereits bei erstmaliger Erstellung des Abschreibungsplanes realistisch mit einem Erlös in Höhe des Restwertes rechnen können. Nur die Möglichkeit, dass zum Ende der vorgesehenen Nutzungszeit ein möglicher Erlös erzielt werden könnte, reicht für die Bewertung nicht aus.

Erzielt der Vermögensgegenstand nach Ablauf der Nutzungszeit einen höheren Erlös als den Erinnerungswert von 1 € ist dieser gegen die Allgemeine Rücklage zu buchen. Die Buchung gegen die Allgemeine Rücklage ist eine Besonderheit des kommunalen Rechnungswesens, bei der von den tradierten handelsrechtlichen Normen abgewichen wird.

Die nach HGB bilanzierenden kommunalen Einrichtungen und Eigenbetriebe buchen die höheren Erlöse aus der Veräußerung von Anlagegütern als Ertrag! Man spricht in diesem Falle auch von der Hebung „Stiller Reserven“.

Planmäßige Abschreibung bedeutet, dass von der Gemeinde ein verbindlicher Abschreibungsplan aufzustellen ist.

Die Formel für die Berechnung des jährlichen Abschreibungsbetrages ist wie folgt:

$$\text{Abschreibungsbetrag} = \frac{\text{AK / HK} - \text{Restwert}}{\text{Nutzungsdauer}}$$

Hiernach ergibt sich für die lineare Abschreibung eines Vermögensgegenstandes, dessen Anschaffungskosten 20.000 € betragen und dessen Nutzungs- und Abschreibungszeitraum auf 10 Jahre festgelegt worden ist, folgender Abschreibungsplan:

Jahr	Buchwert	AfA	Buchwert
	Anfang des Jahres	p.a.	zum Bilanzstichtag
1	20.000 €	2.000 €	18.000 €
2	18.000 €	2.000 €	16.000 €
3	16.000 €	2.000 €	14.000 €
4	14.000 €	2.000 €	12.000 €
5	12.000 €	2.000 €	10.000 €
6	10.000 €	2.000 €	8.000 €
7	8.000 €	2.000 €	6.000 €
8	6.000 €	2.000 €	4.000 €
9	4.000 €	2.000 €	2.000 €
10	2.000 €	1.999 €	1 € Erinnerungswert

Ist der Vermögensgegenstand unterjährig aktiviert worden, so ist der Abschreibungsplan entsprechend monatsgenau aufzustellen. Die AfA muss also für das erste und das letzte Jahr gezwölftelt und dann mit der Anzahl der aktivierten Monate multipliziert werden, so dass sie nur anteilig berücksichtigt wird.

Im folgenden Beispiel sei der im vorherigen Sachverhalt genannte Vermögensgegenstand im September angeschafft worden.

Die AfA für das 1. Jahr beträgt gemäß nachstehender Berechnung 667,67 €.

$$\frac{2.000 \text{ € AfA p.a.}}{12 \text{ Monate}} = 166,67 \text{ €} \quad * 4 \text{ Monate} = \underline{666,67 \text{ €}}$$

Der Abschreibungsplan sieht dann wie folgt aus:

Jahr	Buchwert	AfA	Buchwert
	Anfang des Jahres	p.a.	zum Bilanzstichtag
1	20.000,00 €	666,67 €	19.333,33 €
2	19.333,33 €	2.000,00 €	17.333,33 €
3	17.333,33 €	2.000,00 €	15.333,33 €
4	15.333,33 €	2.000,00 €	13.333,33 €
5	13.333,33 €	2.000,00 €	11.333,33 €
6	11.333,33 €	2.000,00 €	9.333,33 €
7	9.333,33 €	2.000,00 €	7.333,33 €
8	7.333,33 €	2.000,00 €	5.333,33 €
9	5.333,33 €	2.000,00 €	3.333,33 €
10	3.333,33 €	2.000,00 €	1.333,33 €
11	1.333,33 €	1.332,33 €	1,00 € Erinnerungswert

Die Aktivierung im Monat der Anschaffung ist nicht explizit in der KomHVO normiert. Jedoch ist dies im § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG kodiert, so dass diese Vorschrift hierfür herangezogen wird. „Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts vermindert sich für dieses Jahr der Absetzungsbetrag nach Satz 1 um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht.“

Die Aufwandsbuchungen für die Abschreibungen erfolgen in der Kontenklasse 5.

Im Übungskontenplan des RheinStud finden sich hierfür 9 Konten in der Kontengruppe (5)7 mit den Kontennummern 5720 – 5799.

Im Übungskontenplan der FHöV finden sich hierfür 5 Konten mit den Kontennummern 571 – 575.

Am Beispiel einer Abschreibungsbuchung für ein KFZ in Höhe von 2.000 € ist der Buchungssatz nachfolgend dargestellt:

<u>Erfolgskonto</u>			<u>Bestandskonto</u>			
Soll	5750 AfA KFZ	Haben	Soll	0750 KFZ	Haben	
AfA 0750	2.000 €		AB	20.000 €		
					AfA 5750	
						2.000 €
					Saldo	18.000 €
				20.000 €		20.000 €

Im Zeitablauf kann sich sowohl eine Verlängerung als auch eine Verkürzung der Nutzungsdauer ergeben, so dass unter Umständen der Vermögensgegenstand neu zu bewerten und seine Restnutzungsdauer neu zu festzulegen ist.

Dieser Sachverhalt ist im § 36 Absatz 5 KomHVO kodifiziert, sofern es sich nicht um einen Vermögensgegenstand handelt, bei dem von der Möglichkeit des Komponentenansatzes nach § 36 Absatz 2 KomHVO Gebrauch gemacht wurde.

Eine Verlängerung der Nutzungsdauer kann entsprechend dieser Vorschrift und den zugehörigen Erlassen nur dann erfolgen, wenn sich die voraussichtliche Nutzungsdauer um mehr als 10 % erhöht. Wenn diese Grundvoraussetzung gegeben ist, ist der Vermögensgegenstand neu zu bewerten und eine Wertsteigerung in entsprechender Höhe zu aktivieren.

Der Wertzuwachs ist in diesem Falle durch den Wert der Erhaltungs- oder Instandsetzungsmaßnahme limitiert. Eventuell vorhandene Stille Reserven dürfen auch aufgrund des Realisationsprinzips (siehe Ausführungen zu den GoB) demgemäß nicht gehoben werden.

Die Abschreibungen erfolgen nach der Neubewertung von dem nunmehr höheren Wert und dem verlängerten Nutzungszeitraum. Die fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten werden um den Wertzuwachs addiert und auf die neue Restnutzungsdauer verteilt.

Entsprechend den Ausführungen zu den nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgt die Addition zu dem Buchwert, der zu Jahresbeginn vorliegt.

Nun kann sich im Zeitablauf neben den zuvor geschilderten Veränderungen der Nutzungsdauer auch die Notwendigkeit von außerplanmäßigen Ab- und Zuschreibungen auf das Anlagevermögen ergeben.

Bei der außerplanmäßigen Abschreibung für das Anlagevermögen gilt das gemilderte Niederstwertprinzip. Demnach ist eine außerplanmäßige Abschreibung nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zulässig. Die Kodifizierung hierzu findet sich im § 36 Absatz 6, Satz 1 KomHVO.

Nach Satz 2 dieser Vorschrift liegt bei Finanzanlagen eine Ausnahme des Satzes 1 vor und begründet ein Wahlrecht. Finanzanlagen dürfen auch bei nicht dauernder Wertminderung außerplanmäßig abgeschrieben werden.

Wenn der Grund für die Wertminderung entfallen ist, muss gemäß § 36 Absatz 9 KomHVO eine Zuschreibung erfolgen. Die Obergrenze ist

- bei abnutzbaren Vermögensgegenständen die fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten und
- bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Im Gegensatz zum gemilderten Niederstwertprinzip bei der außerplanmäßigen Abschreibung des Anlagevermögens gilt bei außerplanmäßigen Abschreibungen des Umlaufvermögens das strenge Niederstwertprinzip. Hiernach besteht kein Wahlrecht. Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind außerplanmäßig abzuschreiben, wenn gemäß § 36 Absatz 8 KomHVO am Abschlussstichtag ein niedriger Wert beizulegen ist.

Eine Wertaufholung ist bei dem Umlaufvermögen nicht vorgesehen. Einmal außerplanmäßig auf einen niedrigeren Wert abgeschrieben, verbleibt es bei dem niedrigeren Wert. Es erfolgt keine Zuschreibung!

Vermögensgegenstände deren Anschaffungs- und Herstellungskosten unter 800 € netto liegen, die zudem selbstständig nutzbar sind und eine Abnutzung unterliegen, werden „Geringwertige Vermögensgegenstände“ oder auch GVG genannt. Im Handelsrecht hat sich der Begriff Geringwertige Wirtschaftsgüter etabliert.

Der buchhalterische Umgang mit den GVG hat sich mit Einführung der KomHVO verändert und letztlich vereinfacht. Bei den GVG ergaben sich verschiedene Wahlrechte, die jetzt im § 36 Absatz 3 KomHVO auf zwei Möglichkeiten reduziert worden sind:

- Zum Ersten können GVG unmittelbar als Aufwand gebucht werden. Sie werden damit als laufender Geschäftsaufwand gebucht.
- Zum Zweiten können die GVG wie bei den anderen Vermögensgegenständen mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten in voller Höhe aktiviert und über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden.