

Private Nutzung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrzeugs

von Wolf-Dieter Rückwart



1. Einführung

Es gehört zur Lebenswirklichkeit, dass Einzelkaufleute, Geschäftsführer-Gesellschafter einer OHG oder KG, selbstständige Handwerker, Freiberufler, aber auch Angestellte, denen ein Dienstfahrzeug zur Verfügung steht, die Fahrzeuge sowohl betrieblich/beruflich als auch privat nutzen. Im Folgenden wird untersucht, welche steuerlichen Auswirkungen die private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs durch den Gewerbetreibenden hat.

Die durch die Nutzung anfallenden Fahrzeugkosten – von der Abschreibung bis zur Kfz-Steuer – haben Gewerbetreibende sorgfältig in betrieblich/beruflich veranlasste und privat veranlasste Kosten zu trennen, und dabei die Regelungen des Einkommensteuergesetzes (EStG) und – soweit sie umsatzsteuerpflichtig sind – auch die Regelungen im Umsatzsteuergesetz (UStG) zu beachten.

Durch die Kostentrennung soll verhindert werden, dass für einen im betrieblichen/beruflichen Bereich angesiedelten Pkw alle Kosten – also auch die privat veranlassten – auf den Betrieb abgewälzt werden. Dadurch würden der Gewinn – und damit die Steuerlast – zu gering ausgewiesen. Der Steuerpflichtige würde also ungerechtfertigt sein Privatleben über den Betrieb finanzieren. Andererseits muss auch verhindert werden, dass der private Bereich mit unangemessen hohen Kosten belastet wird, falls ein privater Pkw auch beruflich genutzt wird.

2. Ausgangssituation

Bernd Schäfer ist Mitinhaber der „Bernd Schäfer – Gewerbliche Dienstleistungen KG“. Für sein Unternehmen plant er die Anschaffung eines neuen Pkws. Der Pkw ist mit allen werkseitigen Sonderausstattungen zu einem Listenpreis von netto 38.000,00 € (brutto 45.220,00 €, also einschließlich 19 % Umsatzsteuer) beim Händler ausgezeichnet. Der Fahrzeughändler bietet den Pkw mit 20 % Rabatt an, also zum Endverkaufspreis (Bruttopreis) von 36.176,00 €. Bernd Schäfer legt eine Nutzungsdauer von sechs Jahren zu Grunde und wird den Pkw linear abschreiben. Der Pkw soll im Januar des nächsten Jahres gekauft werden. Bernd Schäfer will den Pkw beruflich und privat nutzen.

Für Bernd Schäfer ergibt sich das Problem, dass die für den Pkw anfallenden Betriebskosten (z. B. Abschreibung, Kraftstoff, Öl, Reifen, Wartung, Reparaturen TÜV/AU, Kfz-Steuer, Kfz-Versicherung, Garagenmiete, evtl. Schuldzinsen) zwar vollständig in der Buchhaltung als betriebliche Aufwendungen erfasst werden, sie aber nicht in voller Höhe den betrieblichen Gewinn schmälern dürfen. Der sich aus der privaten Nutzung ergebende Kostenanteil stellt eine Nutzungsentnahme des Eigentümers aus dem Unternehmen zur privaten Verwendung dar. Diese Nutzungsentnahme muss Bernd Schäfer berechnen und sie gewinnerhöhend – und damit auch einkommensteuererhöhend – als Betriebseinnahme buchen. Außerdem weiß Bernd Schäfer, dass die Nutzungsentnahme eine umsatzsteuerpflichtige Wertabgabe des Unternehmens an den Eigentümer darstellt.

Vor der Anschaffung überlegt Herr Schäfer, wie hoch der private Nutzungsanteil an dem Fahrzeug sein wird. Ihm ist klar, dass das Finanzamt aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung und der Rechtsprechung ohnehin eine private Nutzung des Fahrzeugs unterstellt, und er möchte die steuerlichen Vorteile oder Nachteile ausloten, die ihm aus dem Umfang der privaten Nutzung entstehen können.

In einem ersten Schritt listet er die Methoden auf, die ihm das EStG zur Berechnung des privaten Nutzungsanteils bietet (vgl. u. a. § 6 Abs. 1, Nr. 4 EStG).

Prozentsatz des betrieblichen Nutzungsanteils	Zuordnung nach Einkommensteuerrecht	Methoden zur Ermittlung des privaten Kostenanteils
unter 10 %	Das Fahrzeug gehört zwingend zum Privatvermögen.	Die auf den Betrieb entfallenden Kosten werden pauschal ermittelt und als Privateinlage gebucht (u. a. als Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb mit 0,30 €/km): Buchung: Fahrzeugkosten an Privateinlage.
10 % bis 50 %	Das Fahrzeug kann wahlweise dem Privat- oder dem Betriebsvermögen (gewillkürtes Betriebsvermögen) zugeordnet werden.	Bei Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen wird der private Nutzungsanteil an den Kosten über <ul style="list-style-type: none"> • Schätzung oder • Fahrtenbuch ermittelt.
über 50 %	Das Fahrzeug gehört zwingend zum Betriebsvermögen. (Nachweis durch formlose Aufzeichnungen über mindestens drei Monate)	Die Kosten der privaten Nutzung werden ermittelt über: <ul style="list-style-type: none"> • 1-%-Methode oder • Fahrtenbuch

Aufgrund seiner bisherigen Erfahrungen und Aufzeichnungen (z. B. Terminkalendereintragen) kann Bernd Schäfer dem Finanzamt glaubhaft nachweisen, dass der **betriebliche** Nutzungsanteil des Fahrzeugs **70 %** beträgt. Das Fahrzeug wird also dem **Betriebsvermögen** zugerechnet, sodass Bernd Schäfer die Wahl zwischen der **1-%-Methode** und dem Führen eines **Fahrtenbuches** hat.

Im Januar wird der Pkw-Kauf zu den im Beispiel genannten Bedingungen durch Banküberweisung getätigt. Bernd Schäfer bucht diesen Vorgang wie folgt:

0840 Fuhrpark	30.400,00 €	
2600 Vorsteuer	5.776,00 €	
an 2800 Bank		36.176,00 €

3. Berechnung der privaten Nutzung nach der pauschalen 1-%-Regel

Wenn Bernd Schäfer kein aufwendiges Fahrtenbuch führen will (s. Kapitel 5), muss er die für ihn unter Umständen günstigere pauschale **1-%-Regelung** anwenden, die dann vom Finanzamt aus Vereinfachungsgründen auch für die Umsatzsteuer anerkannt wird. Die 1-%-Regelung stellt sich im Einkommensteuer- und Umsatzsteuergesetz für Fahrzeuge mit Verbrennungsmotoren¹ **unterschiedlich** dar:

→ **Ertragsteuerliche Behandlung der privaten Nutzungsentnahme nach EStG** (§ 6 Abs. 1 Punkt 4, Satz 2 EStG): „Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu **mehr als 50 Prozent** betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen; ...“

Der Listenpreis ist ggf. auf volle 100,00 € abzurunden.

Maßgeblich für die Berechnung des privaten Nutzungsanteils nach der 1-%-Regelung ist der **Bruttolistenpreis** des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung. Im obigen Beispiel sind also **45.200,00 €** anzusetzen. Dabei ist es unerheblich, dass der Fahrzeughändler einen Rabatt von 20 % einräumt. Es würde auf die Höhe des Bruttolistenpreises auch keinen Einfluss haben, wenn ein verbilligter gebrauchter Pkw gekauft oder wenn der privat genutzte Betriebs-Pkw bereits voll abgeschrieben wäre.

→ **Bei einem Listenpreis von 45.200,00 € beträgt die pro Jahr anzusetzende private Nutzungsentnahme:**

Beispiel:

Private Nutzungsentnahme $45.200,00 \text{ €} \cdot 0,01 \cdot 12 \text{ Monate} = 5.424,00 \text{ €}$

Die private Nutzungsentnahme ist als Betriebseinnahme zu buchen. Sie erhöht die Erträge und korrigiert damit die gebuchten Betriebskosten des Pkws. Gegebenenfalls ist sie um die nicht abziehbare Betriebsausgabe für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte zu erhöhen (s. Seite 6).

→ **Umsatzsteuerliche Behandlung der privaten Nutzungsentnahme nach UStG:** Gemäß § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG gilt die private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs als „Sonstige Leistung gegen Entgelt“. Gemäß § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG wird der Umsatz bemessen „bei sonstigen Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 a Nr. 1 nach den bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.“ Da nicht alle Fahrzeugkosten mit Vorsteuer belastet sind, dürfen bei der 1-%-Regelung zur Bemessung der Umsatzsteuer **pauschal 20 %** der Fahrzeugkosten abgezogen werden. Somit werden nur 80 % der gesamten Fahrzeugkosten der Umsatzsteuer unterworfen.

¹ Für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge gelten besondere Regelungen; vgl. hierzu Kapitel 6

Beispiel:

Bernd Schäfer berechnet die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer im Geschäftsjahr wie folgt:

Private Nutzungsentnahme (s. o.)	5.424,00 €
– 20 % nicht mit Vorsteuer belastete Kosten	1.084,80 €
= Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer	4.339,20 €
Darauf 19 % Umsatzsteuer	824,45 €

→ **Ermittlung des Gesamtbetrages der privaten Nutzungsentnahme nach EStG (mit Umsatzsteuer)**

Beispiel:

Private Nutzungsentnahme, netto (s. o.)	5.424,00 €
+ 19 % Umsatzsteuer (s. o.)	824,45 €
Privaten Nutzungsentnahme, brutto	6.248,45 €

Buchung:

Diese private Nutzungsentnahme muss durch eine entsprechende **Betriebseinnahme** gewinnerhöhend auf dem Konto „Entnahme von Gegenständen und sonstigen Leistungen“ gebucht werden:

<u>Konten</u>	<u>Soll</u>	<u>Haben</u>
Privatkonto	6.248,45 €	
an Entnahme von Gegenständen und sonstigen Leistungen		5.424,00 €
an Umsatzsteuer		824,45 €

Beachte:

Für ertragsteuerliche Zwecke nach EStG ist die private Nutzungsentnahme im obigen Beispiel mit 5.424,00 € höher als die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer mit 4.339,20 €.

→ **Fahrten zwischen Wohnung und Erster Betriebsstätte:** Auch die private Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs für die Fahrten zwischen der Wohnung und der Betriebsstätte beeinflusst den Gewinn und damit die Steuerlast. § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG regelt, wie zu verfahren ist:

- Einerseits stehen Bernd Schäfer gemäß § 9 Abs. 1, Nr. 4 EStG pauschale **Werbungskosten** in Höhe von **0,30 € je Entfernungskilometer und Arbeitstag** zu, die als **gewinnmindernder** Betriebsaufwand zu buchen sind. Für die Berechnung der Werbungskosten wird das Jahr im Beispiel mit 220 Tagen angesetzt.
- Andererseits heißt es in § 4 Abs. 5, Nr. 6 EStG, dass bei der Benutzung eines Kraftfahrzeugs für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte die Aufwendungen in Höhe des positiven **Unterschiedsbetrags** zwischen **0,03 Prozent des inländischen Listenpreises je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer** und den **Werbungskosten** nach § 9 EStG den **Gewinn nicht mindern** dürfen. Der positive Unterschiedsbetrag ist als nicht abziehbare Betriebsausgabe – zusammen mit der privaten Nutzungsentnahme – gewinnerhöhend zu buchen.

Beispiel:

Bernd Schäfer nutzt den Pkw an 220 Tagen im Jahr für Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Betriebsstätte. Die einfache Entfernung zwischen seiner Wohnung und dem Betrieb beträgt 15 km. Der Bruttolistenpreis macht 45.200,00 € aus.

Aufwendungen (45.200,00 € • 0,03 % • 15 km • 12 Monate =)	2.440,80 €
– abziehbare Werbungskosten (220 Tage • 15 km • 0,30 € =)	990,00 €
= Nicht abziehbare Betriebsausgabe (Wohnung – Betrieb)	1.450,80 €

Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte gelten nach einem BFH-Urteil als betrieblich veranlasst. Die Kosten hierfür stellen also keine private Nutzungsentnahme des Unternehmers dar, sodass für sie auch keine Umsatzsteuer anfällt.

Zusammen mit der privaten Nutzungsentnahme von 6.248,45 € ergäbe sich damit eine Gesamtentnahme von (6.248,45 € + 1.450,80 € =) **7.699,25 €**.

4. Kostendeckelung

Um den Steuerpflichtigen nicht mit zu hohen Steuern zu belasten, ist eine sog. Kostendeckelung vorgesehen: Sind die Nutzungsentnahmen aus der privaten Pkw-Nutzung (und ggf. aus den Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte) höher als die tatsächlichen Kosten für den Pkw, wird die Nutzungsentnahme auf die Höhe der tatsächlichen Kosten begrenzt. Diese Situation kann eintreten,

- wenn das Fahrzeug bereits abgeschrieben ist und weiterhin betrieblich genutzt wird,
- wenn ein Gebrauchtfahrzeug angeschafft wird,
- wenn das Fahrzeug geleast wurde.

Zu den tatsächlichen Kosten zählen neben den laufenden Betriebskosten auch die Abschreibungen und ggf. die Zinsen für den über einen Kredit finanzierten Pkw.

Beispiel:

Es soll angenommen werden, dass für das obige Fahrzeug jährliche Kosten von 5.900,00 € entstehen. Es ergibt sich folgende Rechnung:

Nutzungsentnahme für private Fahrten nach der 1%-Regelung (s. o.)	6.248,45 €
<u>Tatsächliche Betriebskosten (einschl. Umsatzsteuer)</u>	<u>5.900,00 €</u>
Kostendeckelung der Nutzungsentnahme	5.900,00 €

Sollte der Unternehmer das Fahrzeug auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte benutzen, so ergäbe sich folgende Rechnung:

Private Nutzungsentnahme	6.248,45 €
+ Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (s. o.)	2.440,80 €
<u>= Private Nutzungsentnahme insgesamt</u>	<u>8.689,25 €</u>
Kostendeckelung auf die tatsächlichen Kosten des Pkws	5.900,00 €
– abziehbare Werbungskosten (s. Seite 4)	990,00 €
<u>= Pauschaler Wertansatz</u>	<u>4.910,00 €</u>

Beachte:

Bei einer betrieblichen Nutzung des Pkws von weniger als 50 % gelten abweichende Regelungen:

Betriebliche Nutzung des Pkws	Behandlung der privaten Nutzung bei der Einkommensteuer	Behandlung der privaten Nutzung bei der Umsatzsteuer
weniger als 50 % und Pkw gehört zum Betriebsvermögen	Ermittlung der tatsächlichen Kosten aufgrund von Aufzeichnungen	Ermittlung der tatsächlichen Kosten mit Vorsteuerabzug aufgrund von Aufzeichnungen

5. Berechnung der privaten Nutzung auf der Grundlage eines Fahrtenbuches

Grundlage für die Fahrtenbuchmethode ist der genaue Nachweis der gesamten Fahrzeugkosten aus den Belegen der Buchführung.

Beispiel:

Das von Bernd Schäfer gekaufte Fahrzeug verursacht im ersten Jahr folgende Kosten:

Kostenart	Kosten mit Umsatzsteuer	Kosten ohne Umsatzsteuer
Abschreibung = 38.000,00 € : 6 Jahre =	6.333,33 €	
Benzin	2.516,67 €	
Inspektion	1.200,00 €	
Wagenpflege	450,00 €	
Kfz-Versicherung		950,00 €
Kfz-Steuer		550,00 €
Summe	10.500,00 €	1.500,00 €

Beachte:

Zu den umsatzsteuerpflichtigen Kosten der Privatfahrten gehört auch die Abschreibung. Anders als bei der Abschreibung nach HGB wird im UStG der Bruttolistenpreis zugrunde gelegt.

Der **Kilometeranteil** der betrieblich veranlassten Fahrten pro Monat oder Jahr in Prozent ergibt sich, wenn man die im Fahrtenbuch vermerkten Kilometer durch die Gesamtleistung des Monats bzw. des Jahres dividiert.

Fortsetzung des Beispiels:

Die Gesamtleistung des Fahrzeugs während des Jahres beträgt 30 000 Kilometer; darunter sind 21 000 Kilometer berufliche Fahrten und 9 000 Kilometer private Fahrten.

Der Anteil der **betrieblich** veranlassten Fahrten beträgt dann:

$$21\ 000\ \text{km} : 30\ 000\ \text{km} = 0,7 = 70\ \%$$

Entsprechend beträgt der Anteil der **privaten** Fahrten **30 %**.

Auf der Grundlage der oben angegebenen Kosten hätte Bernd Schäfer für die privaten Fahrten folgende Nutzungsentnahme anzugeben:

30 % Anteil an umsatzsteuerfreien Kosten von 1.500,00 € =	450,00 €
30 % Anteil an umsatzsteuerpflichtigen Kosten von 10.500,00 € =	3.150,00 €
+ 19 % Umsatzsteuer auf 3.150,00 €	598,50 €
Nutzungsentnahme aus Privatfahrten	4.198,50 €

Gegenüber der 1%-Regelung (vgl. Seite 3) stände sich Bernd Schäfer mit der Fahrtenbuchmethode deutlich besser:

Nutzungsentnahme nach der 1%-Regelung	6.248,45 €
Nutzungsentnahme nach der Fahrtenbuchmethode	4.198,50 €
Vorteil der Fahrtenbuchmethode	2.049,95 €

Die Erfassung der betrieblich veranlassten Fahrzeugnutzung über ein Fahrtenbuch ist zwar gegenüber der 1-%-Regelung arbeitsaufwendiger, führt aber in folgenden Fällen zu einer **Steuerersparnis**:

- Geringer Umfang der privaten Fahrten
- Wohnung und Betriebsstätte liegen nahe beieinander
- Geringe Fahrzeugkosten (z. B. bei Altfahrzeugen, die weitgehend abgeschrieben sind)
- Hoher Bruttolistenpreis des Fahrzeugs

An das Führen des Fahrtenbuches stellt das Finanzamt strenge **Anforderungen**:

Betrieblich veranlasste Fahrten müssen

- zeitnah,
- lückenlos (vollständig),
- fortlaufend,
- belegbar und
- in Buchform oder über spezielle Software, die ein nachträgliches Verändern der Daten verhindert, aufgezeichnet werden (Excel-Tabelle reicht nicht aus!).

Folgende Daten sind anzugeben:

- Datum
- Kilometerstand zu Beginn und zum Ende der Fahrt,
- Reiseroute, Reiseziel mit Ort und Straße
- Reisezweck mit Angabe des aufgesuchten Geschäftspartners
- Hinweis auf Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte

Beachte:

- Grundsätzlich ist während eines Geschäftsjahrs ein Wechsel zwischen der 1-%-Regelung und der Fahrtenbuchmethode nicht zulässig.
- Sofern privat veranlasste Fahrten aufgeschrieben werden, reicht die Angabe der gefahrenen Kilometer aus.

6. Sonderregelungen für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge

Für reine Elektrofahrzeuge oder extern aufladbare Hybrid-Elektrofahrzeuge gelten abweichend von Fahrzeugen mit Verbrennungsmotoren bei der Berechnung des privaten Nutzungsanteils besondere Abschläge, deren Höhe vom Zeitpunkt der Anschaffung abhängt. Mit den Sonderregelungen sollen die durch das Batteriesystem verursachten höheren Anschaffungskosten gemindert werden.

6.1 Private Nutzung nach der 1 %-Regelung

In § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind die **Minderungen der Listenpreise** im Einzelnen aufgeführt, wobei die Regelungen in den **Nummern (1) bis (5)** zu beachten sind:

- In § 6 Abs. 1 Nr. 4, Satz 2, Nummer 1 EStG ist z. B. geregelt, dass der Listenpreis von Fahrzeugen mit Batteriesystem, die vor dem 01.01.2023 angeschafft werden, nach folgender Aufstellung gemindert werden kann – soweit die nachfolgenden Nummern 2, 3 oder 4 nicht anzuwenden sind:

Jahr der Erstzulassung	Minderung der Listenpreise pro kWh der Batteriekapazität	Höchstbetrag der Minderung
2013 und früher	500,00 €	10.000,00 €
2014	450,00 €	9.500,00 €
2015	400,00 €	9.000,00 €
2016	350,00 €	8.500,00 €
2017	300,00 €	8.000,00 €
2018	250,00 €	7.500,00 €
2019	200,00 €	7.000,00 €
2020	150,00 €	6.500,00 €
2021	100,00 €	6.000,00 €
2022	50,00 €	5.500,00 €

Beispiel:

Einzelkaufmann Bernd Schäfer kaufte im Jahr 2018 einen Hybrid-Elektro-Pkw mit einer Batteriekapazität von 24 kWh zum Bruttolistenpreis von 77.350,00 €. Die betriebliche Nutzung beträgt mehr als 50 %.

Zu bestimmen ist die private Nutzungsentnahme.

Minderung des Bruttolistenpreises

Bruttolistenpreis		77.350,00 €
– Minderung für Batteriesystem	250,00 € • 24 kWh =	6.000,00 €
Geminderter Bruttolistenpreis		71.350,00 €
Geminderter Bruttolistenpreis gerundet		71.300,00 €

Der Minderungsbetrag von 6.000,00 € kann angesetzt werden; er ist niedriger als der Höchstbetrag von 7.500,00 € (s. o.).

Berechnung der Nutzungsentnahme nach der 1 %-Regelung

Bezeichnung	Berechnung	Berechnung
Private Nutzungsentnahme pro Jahr	$71.300,00 \text{ €} \cdot 0,01 \cdot 12 \text{ Monate} =$	8.556,00 €
80 % umsatzsteuerpflichtiger Anteil der privaten Nutzung vom ungekürzten Bruttolistenpreis 77.300,00 € (gerundet);	$77.300,00 \text{ €} \cdot 0,01 \cdot 12 \text{ Mon.} \cdot 0,8 =$	7.420,80 €
darauf 19 % Umsatzsteuer	$7.420,80 \text{ €} \cdot 0,19 =$	1.409,95 €
+ steuerfreier Kostenanteil der privaten Nutzung	Private Nutzung 8.556,00 € – steuerpflichtige Nutzung 7.420,80 € = steuerfreier Kostenanteil	1.135,20 €
Private Nutzungsentnahme insgesamt		11.101,15 €

Gegebenenfalls wird dieser Betrag noch um die umsatzsteuerfreie Nutzungsentnahme für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte erhöht.

→ § 6 Abs. 1, Nr. 4, Satz 2, Nummer 2 EStG beinhaltet Folgendes:

Sofern nicht die folgende Nummer (3) Anwendung findet, ist bei der privaten Nutzung von Elektrofahrzeugen oder extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen der Bruttolistenpreis „bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2022 nur zur Hälfte anzusetzen ...“ Extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge müssen zusätzlich zwei Bedingungen erfüllen:

- Die Kohlendioxidemission darf höchstens 50 g/km betragen.
- Der ausschließlich elektrische Antrieb muss eine Reichweite von mindestens 40 km haben.

Beispiel:

Um einen Vergleich der Förderbedingungen zu haben, sollen für das Beispiel die gleichen Angaben wie in Nummer (1) gelten (vgl. Seite 8); die Anschaffung erfolgte jedoch im Jahr 2019:

Einzelkaufmann Bernd Schäfer kaufte im Jahr 2019 einen Hybrid-Elektro-Pkw mit einer Batteriekapazität von 24 kWh zum Bruttolistenpreis von 77.350,00 €. Das Fahrzeug erfüllt die Bedingungen der Kohlendioxidemission und der Reichweite. Die betriebliche Nutzung beträgt mehr als 50 %.

Zu bestimmen ist die private Nutzungsentnahme.

Bezeichnung	Berechnung	Berechnung
Berechnungsgrundlage ist der halbe Bruttolistenpreis	$77.350,00 \text{ €} : 2 = 38.675,00 \text{ €};$ gerundet 38.600,00 €	
Private Nutzungsentnahme pro Jahr	$38.600,00 \text{ €} \cdot 0,01 \cdot 12 \text{ Monate} =$	4.632,00 €
80 % umsatzsteuerpflichtiger Anteil der privaten Nutzung	$4.632,00 \text{ €} \cdot 0,8 = 3.705,60 \text{ €}$	
darauf 19 % Umsatzsteuer	$3.705,60 \text{ €} \cdot 0,19 =$	704,06 €
+ steuerfreier Kostenanteil der privaten Nutzung	$4.632,00 \text{ €} \cdot 0,2 =$	926,40 €
Private Nutzungsentnahme insgesamt		6.262,46 €

Gegebenenfalls wird dieser Betrag noch um die umsatzsteuerfreie Nutzungsentnahme für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte erhöht.

Die gewinnerhöhende Nutzungsentnahme fällt gegenüber der früheren Regelung deutlich niedriger aus. Mit dieser Regelung wird also die Anschaffung elektrisch angetriebener Fahrzeuge zusätzlich gefördert.

→ § 6 Abs. 1, Nr. 4, Satz 2, Nummer (3) - (5) EStG trägt in seiner Ausprägung der technischen Entwicklung und der Corona-Epidemie Rechnung; im Gesetzestext heißt es:

„Bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, ... (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, ist der Listenpreis dieser Kraftfahrzeuge ...

3. bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2031 nur **zu einem Viertel** anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug **keine Kohlendioxidemission** je gefahrenen Kilometer hat und der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs **nicht mehr als 60 000 Euro** beträgt, oder
4. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2025 nur **zur Hälfte** anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug
 - a) eine Kohlendioxidemission von höchstens **50 Gramm** je gefahrenen Kilometer hat oder
 - b) die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens **60 Kilometer** beträgt, oder

5. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2031 nur **zur Hälfte** anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug
- eine Kohlendioxidemission von höchstens **50 Gramm** je gefahrenen Kilometer hat oder
 - die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens **80 Kilometer** beträgt. ...“

Das folgende Beispiel erläutert den sperrigen Gesetzestext zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nummer 4 EStG. Es ist an die Gesetzeslage angepasst und dient dem Vergleich der Förderrichtlinien:

Beispiel:

Einzelkaufmann Bernd Schäfer kauft im Januar 2023 einen Hybrid-Elektro-Pkw zum Bruttolistenpreis von 56.000,00 €. Das Fahrzeug erfüllt die Bedingungen der Kohlendioxidemission von höchstens 50 g/km oder alternativ die Bedingung, dass die elektrische Antriebsmaschine eine Reichweite von mindestens 60 km erreichen muss (§ 6 Abs.4, Satz 2 Nr. 4 EStG).

Die betriebliche Nutzung beträgt 70 %; das Fahrzeug ist also dem Betriebsvermögen zuzuordnen.

Der **Ertrag**, den das Unternehmen für die private Nutzung des Fahrzeugs durch den Unternehmer buchen muss (Entnahme von Gegenständen und sonstigen Leistungen), berechnet sich wie folgt:

- Um 50 % geminderter Bruttolistenpreis = $56.000,00 \text{ €} \cdot 0,5 = 28.000,00 \text{ €}$
- Monatlicher Ertrag nach der 1 %-Regelung = $28.000,00 \text{ €} \cdot 0,01 = \mathbf{280,00 \text{ €}}$

Der Ertrag unterliegt der **Umsatzsteuer**. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist der Betrag aus 1 % des ungekürzten Bruttolistenpreises abzüglich pauschal 20 % der nicht mit Vorsteuer belasteten Fahrzeugkosten; die Bemessungsgrundlage beträgt also 80 % der monatlichen 1 %-Regelung:

- Bemessungsgrundlage = $56.000,00 \text{ €} \cdot 0,01 \cdot 0,8 = 448,00 \text{ €}$
- Umsatzsteuer = $448,00 \text{ €} \cdot 0,19 = \mathbf{85,12 \text{ €}}$.

Aus dem Ertrag von 280,00 € und der Umsatzsteuer von 85,12 € ergibt sich folgende monatliche private Entnahme:

Entnahme von Gegenständen und sonstigen Leistungen	280,00 €
+ Umsatzsteuer	85,12 €
Privatentnahme	365,12 €

Der Buchungssatz dazu lautet:

	Soll	Haben
3001 Privat	365,12 €	
an 5420 Entnahme von Gegenständen und sonstigen Leistungen		280,00 €
an 4800 Umsatzsteuer		85,12 €

Besonders stark wirkt sich die Förderung in **§ 6 Abs. 1, Nr. 4, Satz 3, Nummer (3)** aus: Hier ist die bisherige Fördergrenze für den Listenpreis reiner Elektrofahrzeuge von 40.000,00 € auf **60.000,00 €** angehoben worden, zusätzlich gilt die sog. **25 %-Regelung**, d. h., der Bruttolistenpreis braucht nur einem Viertel angesetzt werden. Für Fahrzeuge mit Bruttolistenpreisen über 60.000,00 € gilt dann wieder die sog. 50 %-Regelung, d. h., nur der halbe Bruttolistenpreis darf angesetzt werden.

6.2 Fahrtenbuchregelung nach § 6 Abs. 1, Nr. 4, Satz 3, Nummer 2 EStG:

Abschließend soll auf die Regelung eingegangen werden, die für Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge gilt,

- die nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2025 angeschafft werden,
- die der Gewerbetreibende betrieblich/beruflich und privat nutzt
- für die ein Fahrtenbuch nach den ab Seite 6 beschriebenen Bedingungen geführt wird.

Das EStG schreibt für die private Nutzung dieser Fahrzeuge vor, dass „bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen“ sind, sofern "eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 Kilometer beträgt."

Konkret bedeuten diese Aussagen, dass

- die jährliche Abschreibung als Teil der Anschaffungskosten (alternativ z. B. die Leasingrate) halbiert wird,
- andere Fahrzeugkosten voll anzusetzen sind.

Beispiel:

Um einen Vergleich der Förderbedingungen zu haben, sollen für das Beispiel die gleichen Angaben wie in Kapitel 5 gelten; die Anschaffung erfolgt jedoch im Jahr 2022:

Das von Bernd Schäfer gekaufte Fahrzeug verursacht im ersten Jahr folgende Kosten:

Kostenart	Kosten mit Umsatzsteuer	Kosten ohne Umsatzsteuer
Abschreibung = 38.000,00 € : 2 : 6 =	3.166,67 €	
Benzin	3.416,67 €	
Inspektion	1.200,00 €	
Wagenpflege	450,00 €	
Kfz-Versicherung		950,00 €
Kfz-Steuer		550,00 €
Summe	8.233,34 €	1.500,00 €

Auf der Grundlage der oben angegebenen Kosten hätte Bernd Schäfer für die privaten Fahrten folgende Nutzungsentnahme anzugeben (vgl. Seite 6):

30 % Anteil an umsatzsteuerfreien Kosten von 1.500,00 € =	450,00 €
30 % Anteil an umsatzsteuerpflichtigen Kosten von 8.233,34 € =	2.470,00 €
+ 19 % Umsatzsteuer auf 2.470,00 € =	469,30 €
Nutzungsentnahme aus Privatfahrten	3.389,30 €

Gegebenenfalls wird dieser Betrag noch um die umsatzsteuerfreie Nutzungsentnahme für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte erhöht.

Gegenüber der Fahrtenbuchregelung bei Fahrzeugen mit Verbrennungsmotoren stände sich Bernd Schäfer in der privaten Nutzung eines Elektro-Hybrid-Fahrzeugs um (4.198,50 € – 3.389,30 € =) **809,20 €** günstiger.