

Janusz Orłowski* 
Pierre Frotscher**

TEORIA DOCHODU RYNKOWEGO A KONSTRUKCJA NIEMIECKIEGO PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH¹

Streszczenie. Teoria dochodu rynkowego (niem. *Markteinkommenstheorie*), przedstawiona w latach siedemdziesiątych XX wieku przez H.G. Ruppego, spotkała się z dużym zainteresowaniem w niemieckiej nauce prawa podatkowego i częściowo w orzecznictwie sądów. Jej podstawą jest teza, że przedmiotem podatku dochodowego może być dochód wygenerowany w wyniku zamierzonego, zgodnego z prawem udziału osoby w transakcjach rynkowych. Wyklucza się tu z opodatkowania dochody okazjonalne (niezarobkowe, np. z hobby) oraz spadki i darowizny. Ważnym czynnikiem jest ocena wpływu dochodów na zdolność poniesienia podatku dochodowego.

* Doktor, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, e-mail: janusz.orlowski@uwm.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-0345-9103>

** Doktor, Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum, Miśnia/Niemcy, e-mail: pierre.frotscher@hsf.sachsen.de

¹ Publikacja została napisana w wyniku stażu Janusza Orłowskiego w Kolonii (Instytut Prawa Podatkowego na Wydziale Nauk Prawnych Uniwersytetu w Kolonii), współfinansowanego przez Unię Europejską w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego (Program Operacyjny Wiedza Edukacja Rozwój), zrealizowanego w projekcie Program Rozwojowy Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie (POWR.03.05.00-00-Z310/17).

Słowa kluczowe: teorie dochodu jako przedmiotu podatku, pojęcie dochodu, źródła przychodów w niemieckim podatku dochodowym, teoria dochodu rynkowego, udział w procesach wymiany gospodarczej

THE THEORY OF MARKET INCOME

Summary. The theory of market income (*Markteinkommenstheorie*), developed in 1970s by H.G. Ruppe, has generated widespread interest among German tax-law theorists and, partially, in courts' case law. Its fundamental assertion is that only income derived from one's intentional, legitimate engagement in market transactions may be subject to taxation. Thus, occasional income (other than derived from one's regular occupation, e.g. from one's hobby) as well as inheritance and donations are excluded from taxability. Evaluating the impact of the income on one's ability to incur income tax constitutes an essential factor in the analysis.

Keywords: theories of income as subject of taxation, notion of income, sources of revenue in German income tax, theory of market income, engagement in economic transactions

1. WPROWADZENIE

Zdefiniowanie pojęcia dochodu w podatkach dochodowych jest szczególnie trudne². Prawodawca może bowiem świadomie rezygnować z formułowania takiej definicji, a wypracowane w nauce koncepcje, zwłaszcza ekonomiczne, nie rozwiązują problemów związanych z ustaleniem zakresu dochodu³. Ważną rolę odgrywa tu potrzeba rozgraniczenia w procesie opodatkowania aktywności gospodarczej od irrelevantnej w tym aspekcie sfery zaspokajania potrzeb osobistych. Ustalenie pojęcia dochodu jest też istotne dla realizacji zasad sprawiedliwości i powszechności opodatkowania oraz zdolności poniesienia podatku⁴.

Znaczący i często przywoływany w piśmiennictwie wkład do stworzenia konstrukcji dochodu podlegającego opodatkowaniu wniosły koncepcje wypracowane w nauce niemieckojęzycznej. Jedną z nich jest teoria

² Por. M. Collet, *Droit fiscal*, wyd. 5, Paris 2015, s. 244; J. Zdzitowiecki, *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Poznań 1939, s. 11–12.

³ Por. B. Brzeziński, *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym*, [w:] *Wykładowia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. *idem*, Warszawa 2013, s. 176–190.

⁴ Por. P. Brandis, *Einkommen als Rechtsbegriff*, „*Steuer und Wirtschaft*” 1987, nr 4, s. 289–301; A. Mariański, *Krótką historią opodatkowania dochodu*, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 2018, nr 3, s. 9–26, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.03.01>

dochodu rynkowego (niem. *Markteinkommenstheorie*), która znalazła licznych zwolenników⁵ i wywarła wpływ na orzecznictwo⁶. Charakterystyce jej podstawowych założeń zostaje poświęcone niniejsze opracowanie, jako że w polskim piśmiennictwie podatkowym nie obdarzono jej szerszą uwagą. Sformułowana została stosunkowo niedawno. Pewne jej elementy pozwalają uściślać pojmowanie wyróżnianych w niemieckim podatku dochodowym od osób fizycznych źródeł przychodów, których założenia wypracowano w prawodawstwie niektórych państw niemieckich jeszcze w XIX wieku.

Niniejszy artykuł ma charakter opisowy, a jego głównym celem jest prezentacja teorii dochodu rynkowego, sformułowanej w nauce niemieckojęzycznej.

2. DOCHÓD JAKO PRZEDMIOT PODATKU W TEORII ŹRÓDEŁ I TEORII CZYSTEGO PRZYROSTU MAJĄTKU

W niemieckiej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych – *Einkommensteuergesetz*⁷ – w § 2 ust. 3 wyróżnia się siedem rodzajów źródeł przychodów⁸, a przepisy od § 13 do § 24 przedstawiają szczegółowo ich konkretne formy. Zgodnie z § 2 ust. 1 i 2 opodatkowaniu podlega dochód osiągnięty przez podatnika w roku kalendarzowym, będący sumą przychodów ze źródeł wymienionych w ust. 3, po odliczeniu strat z poszczególnych źródeł oraz kosztów, nadzwyczajnych ciężarów i kwoty wolnej od podatku. Odzwierciedla to syntetyczne ujęcie dochodu, uwzględniające jednoczesne przyjęcie niektórych założeń kilku naukowych teorii dochodu podatkowego⁹.

⁵ Por. K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. 2: *Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem*, Köln 1993, s. 566 i nast.

⁶ Por. współcześnie: wyrok Federalnego Trybunału Finansowego z 8.07.2020, Az: X R 6/19, *Bundessteuerblatt* (dalej: BStBl) II 2021, 557; wyrok Saksońskiego Sądu Finansowego z 11.03.2021, Az: 8 K 1264/20, EFG 2022, 1534 (zaskarżony do Federalnego Trybunału Finansowego, sygn. VIII R 11/22).

⁷ *Einkommensteuergesetz* i.d.F. der Bekanntmachung vom 8.10.2009 (BGBl. I S. 3366, ber. S. 3862) zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.2022 (BGBl. I S. 2730) m.W.v. 01.01.2023 (dalej EStG).

⁸ Por. F.J. Marx, E.-A. Kilincsoy, *Steuerökonomische Analyse der Markteinkommenstheorie*, „Steuer und Wirtschaft” 2019, nr 1, s. 36.

⁹ Por. D. Birk, M. Desens, H. Trappe, *Steuerrecht*, wyd. 23, Heidelberg 2020, s. 187–189.

W ustawowym katalogu wspomnianych wyżej siedmiu rodzajów źródeł przychodów¹⁰ wyróżnia się:

- 1) zyski (niem. *Gewinneinkünften*) z gospodarki rolnej i leśnej, działalności gospodarczej, samodzielnej pracy;
- 2) przychody nadwyżkowe (niem. *Überschusseinkünften*): z pracy niesamodzielnej, kapitałów, najmu i dzierżawy oraz przychody z pozostałych źródeł.

Zasady ustalania dochodów ze źródeł przychodów wskazanych w pkt 1 określają przepisy §§ 4 i nast. EStG. Następuje to poprzez porównywanie w okresie rozliczeniowym aktywów przedsiębiorstwa lub obliczenie wygospodarowanego zysku. Natomiast dochody ze źródeł przychodów z pkt 2 określa się jako nadwyżkę przychodów nad kosztami uzyskania (§§ 8, 9a EStG). Stąd wskazane wyżej odróżnienie rodzajów źródeł przychodów jest istotne dla obliczenia wielkości dochodu¹¹.

W piśmiennictwie wskazuje się, że na przedstawione wyżej założenia podlegającego opodatkowaniu dochodu osoby fizycznej istotnie wpłynęły wypracowane w doktrynie koncepcje teoretyczne¹² oraz doświadczenia wynikające z rozwoju zasad opodatkowania dochodów w XIX i na początku XX wieku¹³.

Teorię źródeł¹⁴ (niem. *Quellentheorie*) przedstawił B. Fuisting. Podstawowe znaczenie ma tu założenie, iż opodatkowaniu podlegać mogą dobra materialne, które w oznaczonym okresie (rok) stanowią dochody (niem. *Erträge*). Służą one do zaspokojenia osobistych potrzeb jednostki i osób pozostających na jej utrzymaniu (rodziny)¹⁵. Powstają z określonego

¹⁰ *Ibidem*, s. 191–192.

¹¹ Por. szerzej: M. Alt, *Das Überschußvermögen im Einkommensteuerrecht*, „Steuer und Wirtschaft” 1994, nr 2, s. 138–152.

¹² Przegląd dawniejszych niemieckich koncepcji dochodu podlegającego opodatkowaniu przedstawia C. Treisch, *Concepts of Taxable Income – The German Contribution*, Osnabrück 2000, s. 3–4. Por. też R. Zieliński, *Pojęcie dochodu podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 10, s. 48–55 oraz *idem*, *Istota i ewolucja pojęcia dochodu podatkowego oraz modele jego opodatkowania*, [w:] *Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce*, red. A. Pomorska, Lublin 2016, s. 21–28.

¹³ Por. J. Lang, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Köln 1981/1988, s. 36–43, 222–223 i cytowana tam literatura.

¹⁴ Cechą dochodu jest tu regularność wpływów, osobisty charakter i stałość źródła ich uzyskania – por. A. Leszczyłowska, *Współczesne koncepcje podatku dochodowego*, Warszawa 2014, s. 20 i cytowana tam literatura.

¹⁵ B. Fuisting, *Die Preußischen direkten Steuern*, t. 4: *Grundzüge der Steuerlehre*, Berlin 1902, s. 110; por. także J. Hey, *Objekt und Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*,

źródła przychodów, ale z pominięciem zbycia składników majątku¹⁶ oraz przychodów niemających stałego charakteru (np. wygranych, darowizn)¹⁷. Źródła przychodów powinny funkcjonować zgodnie z porządkiem prawnym oraz przynosić realne dochody („pożytki”)¹⁸. Samo pojęcie dochodu ma wyłącznie znaczenie ekonomiczne (gospodarcze)¹⁹.

Nieodległe od teorii B. Fuistinga stanowisko przedstawił A. Wagner, którego ujęcie dochodu określano również mianem teorii periodyczności. Szczególną cechą źródła przychodów była powtarzalność wpływów z niego pochodzących²⁰.

W teorii przyrostu czystego majątku (niem. *Reinvermögenszugangstheorie*²¹) G. von Schanza dochodem jest wszystko to, co powoduje nabycie majątku w określonym przedziale czasu, wliczając darowizny, spadki, wygrane w loteriach, zyski kapitałowe i spekulacyjne, świadczenia i wartości pieniężne świadczeń otrzymywanych od osób trzecich, po odliczeniu długów z odsetek i utraconego majątku²². W wyniku zwiększenia

[w:] *Steuerrecht*, red. K. Tipke, J. Lang, wyd. 23, Köln 2018, nr b. 50 oraz E.-A. Kilincsoy, *Einkommenstheorien im deutschen Steuerrecht*, Lohmar-Köln, 2017, s. 33 i nast.; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, s. 566–567.

¹⁶ Por. W. Jakob, *Einkommensteuer*, wyd. 4, München 2008, nr b. 2. Wyklucza się tu zbycie środków produkcji, a nie składników majątku związanego z zaspokajaniem wyłącznie osobistych potrzeb.

¹⁷ Por. A. Leszczyłowska, *Współczesne koncepcje...*, s. 21 i cytowana tam literatura.

¹⁸ Relację pożytku do przynoszącego je źródła, mającą znaczenie dla opodatkowania, wywodzi się jeszcze z prawa rzymskiego – por. S. Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*, wyd. 5, München 2007, s. 197.

¹⁹ Por. B. Fuisting, *Die Preußischen...*, s. 111: „Z gospodarczej natury dochodu wynika, że znaczenie mogą mieć tylko takie dobra, które są przedmiotem wymiany gospodarczej i stąd mają określoną wartość pieniężną.” Istotne jest to, że wymiana składników majątku nie jest źródłem przychodów: „Dochodem mogą być tylko jabłka, ale już nie zbycie jabłoni” – K. Lindberg, *EStG (212. Lfg. 8/2019)*, [w:] *EStG Kommentar*, red. G. Frotscher, M. Geurts, wyd. wymiennokartowe, § 2, nr b. 32. To tłumaczenie na język polski i tłumaczenia w kolejnych fragmentach pracy, o ile nie wskazano odrębnego źródła – J. Orłowski.

²⁰ Por. J. Zdzitowiecki, *Pojęcie dochodu...*, s. 13 i cytowane tam źródła oraz A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 6, Warszawa 2011, s. 589.

²¹ Występują też określenia: *Reinvermögensänderungstheorie* (teoria zmiany czystego majątku), *Reinvermögenszuwachstheorie* (teoria czystego przyrostu/nabycia majątku) – por. C. Treisch, *Concepts of Taxable Income...*, s. 5.

²² G. Schanz, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, „Finanzarchiv” 1896, 13 Jahrg., s. 24 i nast. oraz cytowana tam literatura. Por. też J. Hey, *Objekt und Bemessungsgrundlage...*, § 7, nr b. 30, 50; E.-A. Kilincsoy, *Einkommenstheorien...*, s. 38 i nast.; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, s. 564; J. Zdzitowiecki, *Pojęcie dochodu...*, s. 13.

stanu majątku jednostki wzrasta jej zdolność płatnicza²³. Dlatego zyski ze sprzedaży źródła przychodów lub jednorazowe wpływy, jak wygrane na loterii, prezenty, spadki albo tworzenie wartości w sferze prywatnej, można także zaliczyć do dochodu²⁴, chociaż nie mają regularnego charakteru²⁵.

Wskazane wyżej koncepcje – jak już wspomniano – istotnie wpłynęły na konstrukcję niemieckiego podatku dochodowego, wprowadzonego w 1925 r.²⁶ Podstawowe zasady ustalania dochodu były poddane reformom już w latach dwudziestych i trzydziestych XX wieku. Przeważającą rolę odegrała tu ostatecznie realizacja pewnych elementów teorii czystego przyrostu majątku²⁷. Zaznaczono też w piśmiennictwie, że źródła przychodów z zysków znajdują oparcie w teorii czystego przyrostu majątku, a przychody w postaci nadwyżek w teorii źródeł²⁸. Wkład obu tych koncepcji teoretycznych legł zatem u podstaw niemieckiego podatku dochodowego od osób fizycznych i w piśmiennictwie są one stale przywoływane. Kontynuacją teorii przyrostu czystego majątku jest w pewnej mierze właśnie teoria dochodu rynkowego²⁹, której założenia zostaną przedstawione poniżej.

²³ Takiemu ujęciu dochodu odpowiada *net accretion theory* R. Haiga oraz H.C. Simonsa, łączona z teorią von Schanza. Por. M. Glass, *Die Besteuerung des Gewinns aus dem Verkauf von Anteilen an Unternehmen. Ein Vergleich der Lösungen verschiedener Steuersysteme*, Heidelberg 2004, s. 14–15; A. Leszczyłowska, *Współczesne koncepcje...*, s. 19–20; J.M. Dodge, J.C. Fleming Jr., F.J. Lipman, R.J. Peroni, *Federal Income Tax. Doctrine, Structure and Policy*, Durham 2019, s. 41–42.

²⁴ W. Jakob, *Einkommensteuer*, nr b. 2.

²⁵ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 10 zm., Warszawa 2018, s. 399.

²⁶ Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, ujednolicony tekst z 16.10.1934. Zob.: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/EstG.pdf> (dostęp: 28.08.2023) oraz G. Strutz, *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, Berlin 1929, <https://www.digitale-sammlungen.de/de/view/bsb11022908?page=1> (dostęp: 28.08.2023).

²⁷ Por. K. Lindberg, § 2 EStG (212. Lfg. 8/2019), s. 18 Rn 33–34.

²⁸ O. Zugmaier, *Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht*, Augsburg 1998, s. 38.

²⁹ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, s. 370.

3. ZAŁOŻENIA TEORII DOCHODU RYNKOWEGO (NIEM. *MARKTEINKOMMENSTHEORIE*)

Podstawowym elementem teorii dochodu rynkowego jest podkreślenie znaczenia wymiany gospodarczej dla opodatkowania dochodów³⁰. Źródłem, z którego powstaje dochód podatkowy, są czynności osoby fizycznej w formie osobistej pracy lub lokaty kapitału³¹.

Koncepcję tę przedstawił w 1977 r. H.G. Ruppe w prawnoporównawczym opracowaniu austriackich i niemieckich unormowań źródeł przychodów w podatku dochodowym³². Zwrócił on uwagę na znaczenie przyporządkowania przychodów do uzyskującej je osoby (niem. *persönliche Zurechnung der Einkünfte*), odzwierciedlające osobisty charakter podatku. Źródła przychodów należało wiązać z konstrukcjami prawa cywilnego oraz zdolnością poniesienia podatku, zmieniającą się wraz ze stanem majątku danej osoby.

Jako przykład możliwości powstawania przychodów w wyniku wymiany gospodarczej, niedostrzegany wystarczająco w ustawodawstwie podatkowym, H.G. Ruppe wskazał sytuację, gdy podmiot niebędący właścicielem dobra gospodarczego (niem. *Wirtschaftsgut*) – np. najemca czy dzierżawca – używa go, pobierając z niego pożytki. Źródłem przychodu jest wówczas korzystanie z rzeczy, choć niezwiązane z jej własnością³³.

Obowiązujący w czasie przedstawienia założeń tej koncepcji ustawy katalog źródeł przychodów w podatku dochodowym pozwolił H.G. Ruppemu stwierdzić: „Ta lista nie jest podporządkowana ekonomicznemu pojęciu dochodu, lecz zorientowana na najbardziej pragmatyczne potrzeby;

³⁰ Por. E.-A. Kilincsoy, *Einkommenstheorien...*, s. 49 i nast.; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, s. 566 i nast.; J. Lang, *Liebhabelei im Einkommensteuerrecht – Grundsätzliches zur Abgrenzung einkommensteuerbarer Einkünfte*, „Steuer und Wirtschaft” 1981, s. 223; *idem*, *Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG*, „Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft” 1981, t. 4, s. 54 i nast.; *idem*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, [w:] *Besteuerung von Einkommen, Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa*, red. K. Tipke, N. Bozza, Berlin 2000, s. 119, 144 i nast.; R. Wittmann, *Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung*, „Steuer und Wirtschaft” 1993, nr 1, s. 35.

³¹ Por. H. Litwińczuk, *Podatki dochodowe*, [w:] *System prawa finansowego. Tom III: Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 188 i cytowana tam literatura.

³² H.G. Ruppe, *Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung*, [w:] *Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht*, red. K. Tipke, wyd. 2, Köln 1979, s. 7–40.

³³ *Ibidem*, s. 14.

na pierwszy rzut oka nie pozwala rozpoznać żadnych wspólnych elementów i łączących je cech”. Nieodpłatne przysporzenia, takie jak spadki i darowizny, nie należą do żadnego źródła przychodów w konstrukcji podatku dochodowego. Również z reguły dobrowolne, nieodpłatne, powtarzające się uposażenia i świadczenia pomiędzy osobami zobowiązanymi do ich ponoszenia oraz uprawnionymi do ich otrzymania nie mogą być przypisywane osobie je otrzymującej. W przypadku najmu i dzierżawy oraz podnajmu i poddzierżawy występują dwa różne źródła przychodów, co wynika z prawnego stosunku do przedmiotu takich transakcji. Już przez samo uczestnictwo w wymianie dóbr i usług powstają przychody generujące dochód podatkowy. Natomiast korzystanie z rzeczy dla zaspokojenia tylko osobistych potrzeb nie może być zaliczane do przychodów³⁴.

Cechę wspólną dla większości unormowanych ustawowo źródeł przychodów dostrzegają H.G. Ruppe w odpłatnym korzystaniu ze świadczeń (powstających w wyniku transakcji, które dotyczą składników majątku, usług) wymienianych na rynku. Uczestniczenie w obrocie gospodarczym polega bowiem na wykonywaniu odpłatnych czynności na rzecz innego podmiotu, nawet z członkiem rodziny podatnika. Nawiązując do wcześniej przedstawionego stanowiska F. Neumarka, Ruppe stwierdził, że źródło przychodów występuje tylko wtedy, gdy przychody u osoby je osiągającej powstają dzięki jej uczestnictwu w wytwarzaniu produktu społecznego (niem. *Sozialprodukt*)³⁵. Pojawiają się przy tym szczegółowe kwestie, jak te, czy znaczenie mają tylko możliwości uzyskania przysporzeń (wzbogacenia) z racji uczestnictwa w transakcjach rynkowych, czy dopiero w wyniku konkretnej ich realizacji, i czy przesądza o tym cywilnoprawny, czy prawnopodatkowy punkt widzenia³⁶. Komu też przypisać należy przychód w przypadkach szczególnych, które ze swej natury nie mają kreatywnego rynkowego znaczenia, czyli nie są podejmowane w celu osiągnięcia przychodu? Chodziłoby tu np. o czynności dokonywane przez podmiot reprezentujący upadłego w postępowaniu upadłościowym lub osobę ubezwłasnowolnioną, czy też zarządcę majątku osoby małoletniej³⁷. Generowanie przychodów z udziału w szeroko pojętym obrocie gospodarczym może mieć więc złożony charakter, związany z realizacją interesów niekoniecznie ukierunkowanych na powiększenie majątku jednostki.

³⁴ Por. *ibidem*, s. 15–16.

³⁵ *Ibidem*, s. 16 i cytowana tam literatura.

³⁶ *Ibidem*, s. 21.

³⁷ *Ibidem*, s. 24.

Jak stwierdził H.G. Ruppe, źródłem przychodu jest – z wyjątkiem rent i niektórych wartości użytkowych – udział w zdarzeniach gospodarczych, których warianty są przewidziane w ustawie o podatku dochodowym. Właścicielem źródła przychodów (niem. *Inhaber der Einkunftsquelle*) nie jest ten, kto może rozporządzać przychodami, lecz podmiot mogący wpłynąć na spełnienie danego świadczenia na rynku, odpowiadającego źródłu przychodów – sam albo poprzez ustawowego przedstawiciela lub zarządcę³⁸.

Przyporządkowanie przychodów do danego podmiotu (niem. *Zurechnung*) może też nie mieć oparcia w cywilnoprawnej konstrukcji własności, lecz w zależności od ekonomicznie pojmowanej własności źródła przychodów. Źródłami takimi nie są zakłady, przynoszące zysk środki pracy czy osobista zdolność do pracy, ale udział w transakcjach rynkowych czy wymiana świadczeń w toku gospodarowania w formach przewidzianych w ustawie o podatku dochodowym³⁹.

4. ZNACZENIE TEORII DOCHODU RYNKOWEGO I JEJ KRYTYKA

Teoria dochodu rynkowego, szeroko komentowana w niemieckojęzycznym piśmiennictwie końca XX i początku XXI wieku, spotkała się z zarzutem braku jej podstaw w niemieckim ustawodawstwie o podatku dochodowym⁴⁰. Zaznaczono też, że koncepcja zamierzonego wypracowania przychodu w wyniku stałego uczestnictwa w obrocie gospodarczym, ale z pominięciem przyrostu majątku niemającego tej cechy, jest zbliżona do przedstawionego już w połowie XIX wieku stanowiska niemieckiego ekonomisty W. Roschera⁴¹.

Teorię dochodu rynkowego uznaje się za zmodyfikowaną⁴² i zredukowaną odmianę teorii czystego przyrostu majątkowego, a przy tym niekonsekwentną – bo nie uwzględnia się tu opodatkowania przychodów z okazjonalnych czynności, które również są dokonywane w obrocie gospodarczym⁴³. Zdaniem P. Kirchhofa nawet samo państwo uczestniczy w procesach składających się

³⁸ *Ibidem*, s. 25.

³⁹ *Ibidem*, s. 38–39.

⁴⁰ K. Lindberg, § 2 *EStG* (212. Lfg. 8/2019), s. 20, nr b. 37–38.

⁴¹ Cyt. za: M. Glass, *Die Besteuerung des Gewinns...*, s. 16.

⁴² Por. H. Litwińczuk, *Podatki dochodowe*, s. 188.

⁴³ Por. M. Glass, *Die Besteuerung des Gewinns...* i przedstawione tam stanowisko J. Langa.

na prywatną sferę gospodarki, poprzez ich opodatkowanie⁴⁴. Pojęcie „rynek” może być przy tym szeroko rozumiane, nie tylko jako miejsce wymiany towarów i usług, ale też ochrony interesów, realizacji form odpowiedzialności, edukacji i innych elementów życia społecznego. Rynek jest nie tylko miejscem aktywności ekonomicznej, ale powinien być także postrzegany w aspektach spełniania celów ogólnospołecznych⁴⁵.

Znaczenie głównej tezy teorii dochodu rynkowego, czyli roli faktu generowania przychodów ze źródeł realizowanych w toku zamierzonego udziału w obrocie gospodarczym, było dostrzegane jako przeciwwaga dla braków teorii czystego przyrostu majątku oraz teorii źródeł⁴⁶.

Wobec pierwszej z nich podnoszono zarzut, iż przyjęte tam pojęcie dochodu jest nazbyt szerokie. Objęto nim bowiem nie tylko faktyczne przyrosty majątku lub jego ubytki, ale również niezrealizowane zwiększenie wartości oraz nieodpłatne przysporzenia (darowizny, spadki), a ponadto prywatne korzyści oraz pożytki płynące z majątku.

W stosunku do teorii źródeł założenia teorii dochodu rynkowego wychodziły poza zawężoną granicę między sferą opodatkowaną i nieopodatkowaną poprzez podkreślenie trwałości źródeł przychodów. Istotne było także wykluczanie z przychodów takich form przyrostu majątku, które nie miały cechy trwałości, choć miały wpływ na zdolność płatniczą jednostki⁴⁷.

Teoria dochodu rynkowego pokonuje pewne słabości teorii czystego przyrostu majątku, bo dla ustalenia źródła przychodu przesądzające znaczenie ma gospodarczy (tzn. zorientowany na udział w procesach rynkowych) cel działania jednostki. W stosunku do teorii źródeł odrzuca się tu opodatkowanie ze względu na wzrost zdolności świadczenia osoby ze zrealizowanych przyrostów wykorzystywanego majątku, dla której nie był

⁴⁴ Por. P. Kirchhof, *Gutachten zum 57. Deutschen Juristentag*, München 1988, s. 16 i nast., s. 20 i nast.; *idem*, *Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer*, [w:] *Besteuerung von Einkommen*, red. I. Ebeling, „Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft” 2001, t. 24, s. 14 i nast. W kwestii krytyki tego poglądu P. Kirchhofa por.: H. Söhn, *Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, [w:] *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, red. J. Lang, Köln 1995, s. 348–351.

⁴⁵ Zob. szerzej: F.J. Marx, E.-A. Kilincsoy, *Steuerökonomische Analyse...*, s. 39.

⁴⁶ *Ibidem*, s. 47–51.

⁴⁷ M. Desens, *Einkommensbegriffe und Einkunftsarten. Wie kann eine Reform gelingen?*, [w:] *Erneuerung des Steuerrechts. 38. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.*, t. 37, red. M. Jachmann, Köln 2014, s. 120–121, <https://doi.org/10.9785/ovs.9783504384128.95>

miarodajny efekt działalności na rynku. Ponadto wyklucza się w teorii dochodu rynkowego opodatkowanie korzyści z prywatnego majątku⁴⁸, niewykorzystywanego w celach zarobkowych. Dochodem w ujęciu podatkowym nie są tu też transfery socjalne (zapomogi, odszkodowania, subwencje, pomoc socjalna), chociaż – jak zaznaczano w krytyce teorii dochodu rynkowego – także w tej sferze następuje zmiana zdolności płatniczej jednostki⁴⁹.

Opodatkowaniu może podlegać tylko dochód osiągnięty w wyniku udziału w obrocie gospodarczym (suma wygoszparowanych dochodów⁵⁰) i wytwarzania przez to nowych wartości (niem. *Wertschöpfungsprozess*)⁵¹. Dzieje się tak, gdy podatnik działa w sposób planowy, z zamiarem generowania dochodów⁵². Opodatkowaniu podlegać może więc tylko faktyczny przyrost majątku, powstający z udziału w procesach wymiany gospodarczej. Oznacza to pozostawienie poza przedmiotem podatku dochodowego przysporzeń o charakterze „prywatnym”, nie pochodzących z zamierzonego działania na zasadach rynkowych⁵³. Gdy jednostce nie można przypisać zamiaru osiągnięcia dochodów, czego przykładem jest działalność charytatywna albo wyłącznie hobbystyczna, to nie ma wtedy mowy o powstaniu dochodu⁵⁴. W praktyce wymaga to ustaleń co do motywów działania danej osoby, bo nawet działalność hobbystyczna – choć podejmowana z pasji, zainteresowania – może też przynosić dochody. Jednakże brak celu zarobkowego wyklucza podatkową kwalifikację uczestnictwa w wymianie rynkowej. Z kolei w przypadku zamierzonego działania w celu osiągnięcia przychodów dopuszczalne jest odliczanie strat z nietrafionych nakładów, zobowiązań⁵⁵.

Zaznaczyć należy, iż darowizny, spadki i przyrosty majątku powstające bez udziału w rynku nie podlegają – w założeniach teorii dochodu rynkowego – podatkowi dochodowemu⁵⁶. O ile przysporzenia z darowizn

⁴⁸ *Ibidem*, s. 121–122.

⁴⁹ Por. *ibidem*, s. 122–123.

⁵⁰ J. Lang, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Köln 1981/1988, s. 19.

⁵¹ Por. R. Wittmann, *Besteuerung des Markteinkommens...*, s. 35–36.

⁵² *Ibidem*. Por. też: M. Alt, *Das Überschußvermögen...*, s. 145–146.

⁵³ Por. R. Wittmann, *Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?*, Augsburg 1992, s. 51 i nast.; *idem*, *Besteuerung des Markteinkommens...*, s. 35, 38 i nast.

⁵⁴ R. Wittmann, *Besteuerung des Markteinkommens...*, s. 35 i 38.

⁵⁵ Por. J. Hey, *Objekt und Bemessungsgrundlage...*, § 7, nr b. 33; R. Wittmann, *Besteuerung des Markteinkommens...*, s. 35 i 38.

⁵⁶ Por. R. Wittmann, *Besteuerung des Markteinkommens...*, s. 35 i 38.

i spadków są objęte odrębnym podatkiem, pozostają jeszcze pewne dochody nieopodatkowane, uzyskane „poza udziałem w rynku” i bez celu zarobkowego⁵⁷. Mogą powstawać okazjonalnie i nie stanowią przedmiotu typowej wymiany gospodarczej. Przykładem tego mogą być wartości świadczeń związanych z zaspokajaniem osobistych potrzeb niematerialnych, np. z udziału w przedsięwzięciach kulturalnych, artystycznych, sportowych. Nie są one nastawione na osiągnięcie korzyści majątkowych (o ile nie są wykonywane profesjonalnie). Taka „prywatna konsumpcja” nie musi wiązać się z generowaniem dochodów. Jeżeli jednak powstaną tu dochody z zamierzonych działań (np. uzyskanie nagród, wygranych w zawodach), to należy oceniać, czy takie przysporzenia są następstwem wykorzystania prywatnych dóbr konsumpcyjnych (nieprzeznaczonych do realizacji celów w ramach wymiany gospodarczej) i czy mieszczą się one w sferze prywatnej konsumpcji (zaspokajania osobistych potrzeb). Nie podlegają wówczas, inaczej niż w podstawowych założeniach *Reinvermögenszugangstheorie*, opodatkowaniu z tytułu podatku dochodowego⁵⁸.

5. TEORIA DOCHODU RYNKOWEGO W ŚWIETLE ORZECZNICTWA SĄDÓW

Teoria dochodu rynkowego znalazła odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów, w szczególności w tzw. trudnych przypadkach stosowania prawa (niem. *Grenzfälle*). Interesującym przykładem może być kwestia powtarzalności dopływu środków pieniężnych przy uznaniu za niestanowiące dochodu podatkowego według § 22 ust. 1 EStG należności z osobiście wykonywanych czynności (niem. *Einkünfte aus selbständiger Arbeit*). Odwołanie do teorii dochodu rynkowego pozwoliło dokonać oceny takiego przychodu pod względem znaczenia efektów gospodarczych danych czynności. Istotne znaczenie miało tu założenie, iż dochód wynikać może z czynności dokonywanych z zamiarem jego osiągnięcia. Federalny Trybunał Finansowy (BFH) odrzucił także na podobnej podstawie dopuszczalność opodatkowania rent otrzymywanych na zaspokojenie dodatkowych potrzeb wynikających z poniesionej szkody⁵⁹ lub z wyrównywania utraconych alimentów⁶⁰.

⁵⁷ Por. J. Hey, *Objekt und Bemessungsgrundlage...*, § 7, nr b. 30.

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ Por. wyroki BFH w: BFHE (Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs) 175, 439, Bundessteuerblatt II 1995, 121, oraz z 14.12.1994 – X R 106/92, BFHE 176, 402, BStBl II 1995, 410.

⁶⁰ Wyrok z 26.11.2008 – X R 31/07, BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651.

Przyjęcie założeń teorii dochodu rynkowego pozwoliło wykluczyć opodatkowanie przyrostu wartości majątku z powtarzających się świadczeń w zamian za zrzeczenie się spadku i zachowku⁶¹. Uznano również, że nie podlegają opodatkowaniu na podstawie § 22 ust. 1 EStG dochody z powtarzających się świadczeń, jeżeli nie mają one na celu zastąpienia utraconego dochodu podlegającego opodatkowaniu albo mają charakter odsetek⁶². To samo dotyczy świadczeń otrzymywanych przez osobę fizyczną od fundacji⁶³.

Zdaniem BFH świadczenia ze stypendium z kraju ojczystego przyznane lekarzowi na specjalistyczne szkolenie w Niemczech mogą być opodatkowanymi płatnościami cyklicznymi zgodnie z § 22 ust. 1 i ust. 3 lit. b EStG. Taką tezę sformułowano z przywołaniem teorii dochodu rynkowego. Natomiast w aktualnie toczącym się sporze na kanwie wyroku Saksońskiego Sądu Finansowego z 11.03.2021 r.⁶⁴ wyrażono pogląd, iż pojęcie dochodu podlegającego opodatkowaniu jest związane z celowym działaniem nastawionym na zwiększenie aktywów jednostki, wytwarzanych poprzez uczestnictwo w rynku i prowadzących do uzyskania dochodu⁶⁵. Federalny Trybunał Finansowy oceni, czy w świetle § 2 ust. 1 EStG stypendia na badania naukowe jako świadczenia cykliczne stanowią dochód w rozumieniu § 22 ust. 1 EStG i można je uznać za transfer świadczeń o rynkowym charakterze, a osiągnięty w ten sposób przyrost majątku jest miarodajny dla opodatkowania⁶⁶. Uwagę zwraca tu wyraźne odwołanie do elementu teorii dochodu rynkowego, w tym wywiedziona z niej ocena, czy przyrost wartości majątku jednostki, nienastawiony na uzyskanie wzajemnych świadczeń z operacji gospodarczych, może generować dochód podlegający opodatkowaniu.

⁶¹ Wyroki BFH z 20.10.1999 – X R 132/95, BFHE 190, 178, BStBl II 2000, 82 oraz z 9.02.2010 – VIII R 43/06, BFHE 229, 104, BStBl II 2010, 818.

⁶² Wyrok Senatu BFH: BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651, znak II.2.a.

⁶³ Wyrok Senatu BFH z 15.07.2014 – X R 41/12, BFHE 246, 442, nr. b 32 (m.w.N.).

⁶⁴ Sygn. Az: 8 K 1264/20, EFG (Entscheidungen der Finanzgerichte) 2022, 1534.

⁶⁵ A. Musil, § 2 EStG, nr b.79, [w:] *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, red. G. Hermann, G. Heuer, A. Raupach, Köln, wyd. wymiennokartkowe (stan na styczeń 2019 r.).

⁶⁶ Wyrok BFH z 8.07.2020 r., sygn. X R 6/19, <https://www.juris.de/r3/> (dostęp: 28.08.2023).

W ujęciu teorii dochodu rynkowego przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych powstaje w wyniku uczestnictwa jednostki w procesach wymiany gospodarczej (rynkowej), podejmowanego w celu osiągnięcia przychodów. Źródła przychodów powinny funkcjonować w zgodzie z prawnymi podstawami obrotu gospodarczego, wywodzonymi z prawa cywilnego. Ich podstawą są czynności dokonywane w toku wymiany towarów i usług, choć nie jest wymagany związek takiej aktywności z własnością środków produkcji. Ocena przysporzeń w majątku jednostki ma zatem szerokie podstawy poprzez odniesienie do uczestnictwa w obrocie gospodarczym. W przypadku gdy jednostka nie podejmuje aktywności w celu osiągnięcia przychodów, choć mimo to mogą one wystąpić, to wyklucza się istnienie źródła przychodów generujących dochód do opodatkowania.

Należy zaznaczyć, że u ważnych podstaw *Markteinkommenstheorie* leży nie tylko ocena wyniku uczestnictwa w procesach wymiany gospodarczej, ale również założenie zdolności poniesienia świadczenia tytułem podatku (niem. *Leistungsfähigkeitsprinzip*). Opodatkowaniu podatkiem dochodowym mają podlegać tylko takie przysporzenia, które zwiększają tę zdolność płatniczą.

Opisane w niniejszym artykule podstawowe założenia teorii dochodu rynkowego wzbudzają duże zainteresowanie w niemieckim piśmiennictwie naukowym ostatnich lat. Przedstawiono szczegółowe opracowania poświęcone analizie źródeł przychodów oraz cech dochodu powstającego wskutek udziału jednostki w obrocie gospodarczym. Należy podkreślić, że H.G. Ruppe rozszerzył niektóre tezy F. Neumarka⁶⁷, a późniejsze rozwinięcie opisanej tu teorii było efektem wielu kolejnych opracowań. Jednakże teoria ta nie odgrywa tak dużej roli, jak wskazane wyżej i stale przywoływane teorie dochodu z przełomu XIX i XX wieku, czyli teoria źródeł oraz teoria przyrostu czystego majątku. Te bowiem były podstawami formułowania katalogu źródeł przychodu w obowiązującym niemieckim podatku dochodowym od osób fizycznych.

Teoria dochodu rynkowego wywarła wpływ na orzecznictwo w kwestii oceny cech niektórych źródeł przychodów⁶⁸. Odwołania do tej teorii

⁶⁷ Por. R. Wittmann, *Das Markteinkommen...*, s. 8.

⁶⁸ Por. A. Goetze, *Die Ersetzung der sieben Einkunftsarten des EStG durch eine einzige. Zur Gleichheit aller Erwerbsgrundlagen in einem vereinfachten Steuerrecht*, [w:] *Finanz- und*

pozwalają wyjaśniać cechę dochodów osób fizycznych jako przysporzeń powstających w uwarunkowaniach rynkowych i podejmowanych w wyniku dążenia do ich osiągnięcia.

BIBLIOGRAFIA

- Alt M., *Das Überschußvermögen im Einkommensteuerrecht*, „Steuer und Wirtschaft” 1994, nr 2.
- Birk D., Desens M., Trappe H., *Steuerrecht*, wyd. 23, Heidelberg 2020.
- Brandis P., *Einkommen als Rechtsbegriff*, „Steuer und Wirtschaft” 1987, nr 4.
- Brzeziński B., *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 176–190.
- Collet M., *Droit fiscal*, wyd. 5, Paris 2015.
- Desens M., *Einkommensbegriffe und Einkunftsarten. Wie kann eine Reform gelingen?*, [w:] *Erneuerung des Steuerrechts. 38. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.*, t. 37, red. M. Jachmann, Köln 2014, <https://doi.org/10.9785/ovs.9783504384128.95>
- Dodge J.M., Fleming J.C. Jr., Lipman F.J., Peroni R.J., *Federal Income Tax. Doctrine, Structure and Policy*, Durham 2019.
- Fuisting B., *Die Preußischen direkten Steuern*, t. 4: *Grundzüge der Steuerlehre*, Berlin 1902.
- Glass M., *Die Besteuerung des Gewinns aus dem Verkauf von Anteilen an Unternehmen. Ein Vergleich der Lösungen verschiedener Steuersysteme*, Heidelberg 2004.
- Goetze A., *Die Ersetzung der sieben Einkunftsarten des EStG durch eine einzige. Zur Gleichheit aller Erwerbsgrundlagen in einem vereinfachten Steuerrecht*, [w:] *Finanz- und Steuerrecht in Deutschland und Europa*, red. J.-D. Drüen, H. Kube, R. Wernsmann, t. 8, Frankfurt am Main 2010.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 6, Warszawa 2011.
- Hey J., *Objekt und Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, [w:] *Steuerrecht*, red. K. Tipke, J. Lang, wyd. 23, Köln 2018.
- Homburg S., *Allgemeine Steuerlehre*, wyd. 5, München 2007.
- Jakob W., *Einkommensteuer*, wyd. 4, München 2008.
- Kilincsoy E.-A., *Einkommenstheorien im deutschen Steuerrecht*, Lohmar–Köln 2017.
- Kirchhof P., *Gutachten zum 57. Deutschen Juristentag*, München 1988.
- Kirchhof P., *Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer*, [w:] *Besteuerung von Einkommen*, red. I. Ebeling, „Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft” 2001, t. 24,
- Lang J., *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Köln 1981/1988.
- Lang J., *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, [w:] *Besteuerung von Einkommen, Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa*, red. K. Tipke, N. Bozza, Berlin 2000.

Steuerrecht in Deutschland und Europa, red. J.-D. Drüen, H. Kube, R. Wernsmann, t. 8, Frankfurt am Main 2010, s. 26–35 i cytowana tam literatura oraz orzecznictwo.

- Lang J., *Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG*, „Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft” 1981, t. 4.
- Lang J., *Liebhabelei im Einkommensteuerrecht – Grundsätzliches zur Abgrenzung einkommensteuerbarer Einkünfte*, „Steuer und Wirtschaft” 1981.
- Leszczyłowska A., *Współczesne koncepcje podatku dochodowego*, Warszawa 2014.
- Lindberg K., § 2 EStG (212. Lfg. 8/2019), [w:] *EStG Kommentar*, red. G. Frotscher, M. Geurts, wyd. wymiennokartowe.
- Litwińczuk H., *Podatki dochodowe*, [w:] *System prawa finansowego. Tom III: Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Mariański A., *Krótką historia opodatkowania dochodu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.03.01>
- Marx F.J., Kilincsoy E.-A., *Steuerökonomische Analyse der Markteinkommenstheorie*, „Steuer und Wirtschaft” 2019, nr 1.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, wyd. 10 zm., Warszawa 2018.
- Musil A., § 2 EstG, [w:] *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, red. G. Hermann, G. Heuer, A. Raupach, Köln, wyd. wymiennokartkowe.
- Ruppe H.G., *Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung*, [w:] *Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht*, red. K. Tipke, wyd. 2, Köln 1979.
- Schanz G., *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, „Finanzarchiv” 1896, 13 Jahrg.
- Söhn H., *Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, [w:] *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, red. J. Lang, Köln 1995.
- Strutz G., *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, Berlin 1929, <https://www.digitale-sammlungen.de/de/view/bsb11022908?page=1> (dostęp: 28.08.2023).
- Tipke K., *Die Steuerrechtsordnung, t. 2: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem*, Köln 1993.
- Treich C., *Concepts of Taxable Income – The German Contribution*, Osnabrück 2000.
- Wittmann R., *Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung*, „Steuer und Wirtschaft” 1993, nr 1.
- Wittmann R., *Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungs-dirigierter anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?*, Augsburg 1992.
- Zdzitowiecki J., *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Poznań 1939.
- Zieliński R., *Istota i ewolucja pojęcia dochodu podatkowego oraz modele jego opodatkowania*, [w:] *Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce*, red. A. Pomorska, Lublin 2016.
- Zieliński R., *Pojęcie dochodu podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 10.
- Zugmaier O., *Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht*, Augsburg 1998.