

KANCELARIA SEJMU
BIURO STUDIÓW
I EKSPERTYZ



Biuro Studiów i Ekspertyz

EKSPERTYZA
WYKONANA
NA ZLECENIE
BIURA STUDIÓW
I EKSPERTYZ

Porównanie zasad rozliczania
podatków dochodowych
po wystawieniu faktury
z odroczonym terminem zapłaty
w Polsce i w Niemczech

Marzec 2000

dr Ireneusz Mirek
Uniwersytet Łódzki
Katedra Prawa Finansowego

Ekspertyza

Nr 219

Spis treści

1. POLSKI PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH	1
2. POLSKI PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH.....	2
3. NIEMIECKI PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH.....	3
3.1 ZAKRES PRZEDMIOTOWY POSZCZEGÓLNYCH RODZAJÓW DZIAŁALNOŚCI (ŹRÓDEŁ PRZYCHODÓW) ZE WZGLĘDU NA SPOSÓB OBLICZANIA DOCHODU Z TYCH ŹRÓDEŁ	5
3.2 ŹRÓDŁA PRZYCHODÓW, GDZIE DOCHÓD OBLICZANY JEST JAKO ZYSK	6
3.2.1 Dochody z rolnictwa i leśnictwa, §§ 13 - 14a EStG	6
3.2.2 Dochody z działalności gospodarczej, §§ 15 - 17 EStG	6
3.2.3 Dochody z działalności wykonywanej samodzielnie, w tym wolne zawody, § 18 EStG, ..	7
3.3 SPOSOBY OBLICZANIA DOCHODU JAKO ZYSKU W SENSIE PODATKOWYM.....	7
3.3.1 Ustalanie wysokości zysku w drodze porównania wartości majątku przedsiębiorstwa .	8
3.3.1.1 Oryginalny i derywacyjny bilans podatkowy	8
3.3.1.2 Przyporządkowanie czasowe przychodów i kosztów. Zasada memoriałowa	10
3.3.2 Ustalanie wysokości zysku bez porównywania wartości majątku przedsiębiorstwa	11
3.3.2.1 Ustalanie zysku w formie nadwyżki przychodów przedsiębiorstwa nad kosztami ich uzyskania. Przyporządkowanie czasowe wg. metody kasowej.....	11
3.3.2.2 Ustalanie zysku na podstawie przeciętnych stawek ustawowych.....	12
3.4 DOCHÓD W FORMIE NADWYŻKI PRZYCHODÓW NAD KOSZTAMI ICH UZYSKANIA.....	12
4. NIEMIECKI PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH	12
5. WNIOSKI	13

1. Polski podatek dochodowy od osób fizycznych

Spśród dziewięciu kategorii źródeł przychodów wymienionych w art. 10 ust. 1 updof¹ w opinii niniejszej analizie poddać należy przed wszystkim konstrukcję czasowego przyporządkowania dla celów podatkowych przychodów z działalności gospodarczej. Dodatkowo problematykę tę należy omówić również na przykładzie wolnych zawodów i działów specjalnych produkcji rolnej. Co do zasady bowiem tylko w tych rodzajach działalności zarobkowej wystawiane są faktury.

Zgodnie z definicją ogólną z art. 11 ust. 1 updof przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-16, art. 17 pkt. 6, art. 19 i art. 20 ust. 3 updof, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Ustawodawca przyjął tu więc tzw. **zasadę kasy (kasową)**, co oznacza, że przychodem może być tylko przychód faktycznie otrzymany przez podatnika (postawiony do jego dyspozycji). O przypisaniu przychodu do danego okresu rozliczeniowego decyduje tu zatem moment faktycznego uzyskania wpływu.

Przeciwieństwem tej zasady jest tzw. **zasada memoriału (memoriałowa)**, zgodnie z którą opodatkowaniu podlegają kwoty należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane. Zasadę tę - zgodnie z art. 14 ust. 1 updof - stosuje się jako regułę przy opodatkowaniu działalności gospodarczej. Zgodnie z zasadą memoriału przypisanie przychodów do danego roku

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz. U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 z późn.zm.).

podatkowego następuje wówczas, gdy zdarzenie gospodarcze związane z tym przychodem nastąpiło w danym roku, niezależnie od momentu uzyskania wpływu z tego tytułu. Takim zdarzeniem gospodarczym jest wykonanie świadczenia przez sprzedającego, dokonanie obrotu. Z punktu widzenia podatku dochodowego nie zmienia tu nic fakt wystawienia faktury z opóźnionym terminem zapłaty czy też umowa między stronami co do tego, że kupujący zapłaci później.

Identycznie - w oparciu o **metodę memorialową** - ukształtowane jest pojęcie przychodu z działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli podatnik prowadzi księgi wykazujące przychody (art. 15 udopf). Także w tym wypadku opodatkowaniu podlegają kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane.

Pojęcie przychodu skonstruowane w oparciu o metodę memorialową nie odnosi się natomiast do podatników, ustalających dochody z działów specjalnych na podstawie **norm szacunkowych** dochodu rocznego (art. 24 ust. 4 udopf).

Pojęcie przychodu inne jest również w przypadku wolnych zawodów. Przychodem są tu kwoty faktycznie otrzymane, a nie kwoty należne. W tym zatem wypadku opodatkowanie odbywa się znów w oparciu o **metodę kasową** (art. 14 ust. 3 pkt. 2 udopf).

2. Polski podatek dochodowy od osób prawnych

W art. 12 ust. 1 pkt. 1 updop² przyjmuje się zasadę, że przychodami są otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe, z tym że w przypadku działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej przychodami objętymi opodatkowaniem są również przychody należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane (art. 12 ust. 3 updop). Zgodnie z orzecznictwem Sądu Najwyższego przychody należne to przychody, które w następstwie działalności gospodarczej stały się należnością (wierzytelnością), chociaż faktycznie jeszcze ich nie uzyskano.³

Ustawodawca przyjmuje zatem - podobnie jak w wypadku opodatkowania działalności gospodarczej na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - wyjątek od reguły wyrażonej w art. 7 ust. 2 updop, zgodnie z którą dochodem jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Wykładnia językowa wyrażenia "nadwyżka osiągnięta" wskazuje, że chodzi o nadwyżkę faktycznie uzyskaną w roku podatkowym a więc, że opodatkowanie oparte powinno być na **zasadzie kasowej** czyli przebiegać według kwot rzeczywiście otrzymanych przez podatnika.

Jednakże w przypadku działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej - jak wyżej wskazano - ustawodawca przyjął **zasadę memorialową**, co oznacza, że do danego okresu rozliczeniowego zalicza się także wszystkie te przychody, które zgodnie z ich zaksięgowaniem powinny były wpłynąć do podatnika, ale jeszcze to nie nastąpiło (przychody należne, choćby jeszcze faktycznie nieotrzymane).⁴

Chodzi tu o przyporządkowanie rachunkowe przychodów do poszczególnych okresów na zasadach zbliżonych do ustawy o rachunkowości, mimo że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wyraźnie o tym nie mówi. Warto przy tym dodać, że w art. 6 ust. 1 uor⁵ stanowi jednoznacznie, że w księgach rachunkowych i wyniku finansowym jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty zwią-

² Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 1993 r. Nr 134, poz. 646 z późn.zm.).

³ Wyrok SN z 26 czerwca 1993 r. III ARN 6/93 (Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych).

⁴ Mastalski R., *Prawo Podatkowe - Część Szczegółowa II*, Warszawa 1998, s. 87.

⁵ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. Nr 121, poz. 591 z późn.zm.).

zane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Należy jednak podkreślić, że w związku z przedstawioną wyżej definicją dochodu podatkowego jako nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania, począwszy od 1991 r. nastąpiło odejście od pojęcia dochodu podatkowego jako zysku bilansowego skorygowanego stosownie do przepisów prawa podatkowego.⁶ Z obecnie obowiązującej definicji dochodu jako nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania wynika, że dochód ten jest ustalany wyłącznie na podstawie przepisów prawa podatkowego.⁷ Odrębność zasad ustalania zysku bilansowego i dochodu podatkowego potwierdzona jest również przez NSA, który w jednym z wyroków stwierdził, że zapisy w księgach rachunkowych nie mogą tworzyć ani modyfikować obowiązku podatkowego, gdyż obowiązek ten może wynikać tylko z przepisów prawa podatkowego.⁸

Jednak w przypadku czasowego przyporządkowania przychodów z działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej do poszczególnych okresów rozliczeniowych regulacje prawa podatkowego (art. 14 ust. 1 updof, art. 15 updof, art. 12 ust. 3 updop) i prawa bilansowego (art. 6 ust. 1 uor) są ze sobą zgodne. Obie regulacje bowiem posługują się **metodą memoriałową**. Uzasadnienie zastosowania metody memoriałowej w prawie podatkowym należy widzieć przede wszystkim w konieczności zapewnienia systematycznego dopływu środków budżetowych. Istotne jest również, aby podatnicy w pełni wykorzystywali uprawnienia, jakie przysługują im jako wierzycielom.⁹

W piśmiennictwie niemieckim dotyczącym rozwiązań polskich wskazuje się przy tym, że tam - gdzie to możliwe - w ogóle należałoby odchodzić od stosowania metody kasowej i zastępować ją co do zasady metodą memoriałową.¹⁰

3. Niemiecki podatek dochodowy od osób fizycznych

Przedmiotem opodatkowania niemieckim podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest dochód (*Einkommen*). Podstawę opodatkowania zgodnie z literą ustawy stanowi tzw. dochód do opodatkowania (*zu versteuerndes Einkommen*), o którym mowa w § 2 ust. 5 EStG.¹¹ Ustalanie wysokości "dochodu do opodatkowania" przebiega w kilku następujących po sobie etapach, których ścisła kolejność wynika z poszczególnych ustępów § 2 EStG.

W § 2 ust. 1 EStG ustawodawca wyróżnia siedem rodzajów działalności podlegającej opodatkowaniu (siedem rodzajów źródeł przychodów). Są to dochody:

1. z rolnictwa i leśnictwa,
2. z działalności gospodarczej, dosł. z przemysłu (*Gewerbe*),
3. z działalności wykonywanej samodzielnie,
4. z pracy niesamodzielnej,
5. z kapitału, majątku kapitałowego,
6. z najmu i dzierżawy,
7. inne dochody w sensie § 22 EStG.

Zgodnie z § 2 ust. 2 EStG, dochodami z poszczególnych rodzajów działalności są:

⁶ Litwińczuk H., *Prawo Podatkowe Podmiotów Gospodarczych*, Warszawa 1996, s. 107.

⁷ Z inną sytuacją mamy do czynienia w Niemczech (zob. rozdział 3.3.1.1.).

⁸ Wyrok NSA z 17 czerwca 1991 (III SA 245/91).

⁹ Mastalski R., *Prawo Podatkowe - Część Szczegółowa II*, Warszawa 1998, s. 87.

¹⁰ Kudert S (red), *Das polnische Bilanz- und Steuerrecht*, Nürnberg 1999, s. 117.

¹¹ *Einkommensteuergesetz*, ustawa z 7. 8. 1990 o podatku dochodowym od osób fizycznych; BGBl. 1990 I S. 1898; BGBl. 1991 I S. 808.

1. w przypadku rolnictwa i leśnictwa, działalności gospodarczej oraz działalności wykonywanej samodzielnie - zysk podatkowy w sensie §§ 4 - 7g EStG,¹²
2. w przypadku innych rodzajów dochodów - nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania w sensie §§ 8 - 9a EStG.¹³

Punktem wyjścia dla ustalenia wysokości całościowego dochodu do opodatkowania jest suma dochodów z poszczególnych rodzajów działalności (źródeł przychodu). Mianem dochodów z danego rodzaju działalności (dochodów z danego źródła przychodów) oznacza się czystą kwotę uzyskiwaną ze wszystkich działań, należących do danego rodzaju działalności. W celu przybliżenia dosyć skomplikowanej procedury obliczania wielkości dochodu do opodatkowania posłużyć należy się następującym schematem:

Siedem grup źródeł przychodów (rodzajów działalności):

dochody netto z każdego rodzaju działalności:	Oblicza się wg. kryterium:
1. z rolnictwa i leśnictwa	zysku
2. z działalności gospodarczej	
3. z działalności wykonywanej samodzielnie	
4. dochody z pracy niesamodzielnej	nadwyżki przychodów nad kosztami uzyskania
5. dochody z kapitału	
6. dochody z najmu i dzierżawy	
7. inne w sensie § 22 EStG	

Suma dochodów z poszczególnych rodzajów działalności minus

- kwota zmniejszająca obciążenie podatkowe dla osób starszych, § 24 a EStG
- kwota wolna od podatków, przysługująca rolnikom i leśnikom, § 13 ust. 3 EStG

= Łączna kwota dochodów ze wszystkich rodzajów działalności

- wydatki szczególne, §§ 10, 10b, 10c EStG
- nadzwyczajne obciążenia, §§ 33 - 33 c EStG
- ulgi podatkowe, np. § 10 e EStG
- podatki zapłacone za granicą, § 34 ust. 2 EStG
- potrącenie strat z poprzednich lub kolejnych lat, § 10 d EStG

= Dochód

- wolne od podatku kwoty na wychowywanie dzieci, §§ 31, 32 EStG
- wolna od podatku kwota na prowadzenie gospodarstwa domowego, § 32 ust. 7 EStG

= Dochód do opodatkowania

W stosunku do tej wielkości stosowana jest stawka podatkowa.

Z punktu widzenia niniejszej analizy w sposób szczególny skoncentrować należy się tylko na tych regulacjach, które odnoszą się do tych rodzajów opodatkowanej działalności (źródeł przychodów), w których przypadku mogą być wystawiane faktury sprzedaży, a więc do dochodów z działalności gospodarczej, niektórych form działalności wykonywanej samodzielnie (wolne zawody) oraz dochodów z rolnictwa i leśnictwa. Jak wskazano, we wszystkich tych przypadkach dochód obliczany jest jako zysk podatkowy.

¹² W Polsce ten sposób obliczania dochodu obecnie nie występuje.

¹³ W Polsce występuje zasadniczo tylko ten sposób obliczania dochodu, jeśli pominąć ryczałtowe sposoby wymiaru podatku.

3.1 Zakres przedmiotowy poszczególnych rodzajów działalności (źródeł przychodów) ze względu na sposób obliczania dochodu z tych źródeł

Jak wskazano, wielkość wyjściową przy obliczaniu dochodu do opodatkowania stanowi suma dochodów z poszczególnych rodzajów działalności (źródeł przychodów). Ustawodawca wymienia poszczególne rodzaje dochodów w sposób wyczerpujący w § 2 ust. 1 Nr 1 - 7 EStG, dzieląc je następnie w § 2 ust. 2 EStG na:

1. dochody obliczane jako zysk, i tylko tam w zasadzie wystawiane są faktury, oraz
2. dochody obliczane jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania.

W przypadku pierwszej grupy dochodów, obejmującej dochody z rolnictwa i leśnictwa, z działalności gospodarczej oraz z działalności wykonywanej samodzielnie, zysk (*Gewinn*) wynika zasadniczo z porównania majątku przedsiębiorstwa na końcu i na początku roku gospodarczego, przy czym uwzględniane są oczywiście koszty uzyskania przychodów, określane w tym przypadku mianem wydatków przedsiębiorstwa (*Betriebsausgaben*).

Dochody należące do drugiej grupy, a więc dochody z pracy niesamodzielnej, z kapitału, z najmu i dzierżawy oraz tzw. inne dochody, obliczane są jako nadwyżka przychodów brutto nad kosztami ich uzyskania. Koszty uzyskania w tych rodzajach działalności określane są umownym mianem tzw. kosztów reklamy (*Werbungskosten*).

Podstawowa różnica między oboma sposobami obliczania dochodów zawiera się w sposobie traktowania majątku służącego osiągnięciu dochodu. W przypadku metody opartej na obliczaniu zysku podatkowego uwzględnia się wszystkie przyrosty i ubytki majątku przedsiębiorstwa w roku podatkowym, które wykazane zostały w księgowości zasadniczo wg. **metody memorialowej**. W przypadku konstrukcji nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania uwzględniane wg. **metody kasowej** są tylko rzeczywiste przychody, które realnie wpłynęły w związku z daną działalnością zarobkową.

Ponadto podkreślić należy, iż na podstawie tzw. klauzuli subsydiarności (*Subsidiaritätsklausel*), dochody z drugiej grupy, a więc dochody obliczane w formie nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania, uznawane są - za wyjątkiem dochodów z pracy niesamodzielnej - za dochody subsydiarne w stosunku do dochodów obliczanych w formie zysku, czyli kategorii tzw. dochodów głównych. Jeśli zatem np. przedsiębiorca prowadzący zakład przemysłowy osiąga również dochody z wynajmu np. hal fabrycznych tego zakładu, to dochody te są jedynie dochodami ubocznymi w ramach dochodów z prowadzenia działalności gospodarczej (prowadzenia zakładu przemysłowego). W tym przypadku dochody z najmu nie są traktowane jako osobna kategoria dochodów, ale stanowią jedynie część dochodów z prowadzenia działalności gospodarczej.

Faktury wystawiane są zasadniczo tylko w tych rodzajach działalności, z których dochody obliczane są w formie zysku, a więc w przypadku dochodów z rolnictwa i leśnictwa, działalności gospodarczej i działalności wykonywanej samodzielnie. Faktury mogą być wystawiane ewentualnie również w przypadku najmu i dzierżawy, ale tylko wówczas, jeśli wynajmującym i najemcą byłyby podmioty opłacające VAT. W takiej jednak sytuacji - zgodnie z zasadą subsydiarności - dochody z najmu i dzierżawy traktuje się jako subsydiarny rodzaj dochodów z działalności gospodarczej. Dochody z najmu i dzierżawy będą wówczas - jako rodzaj dochodów z działalności gospodarczej - również obliczane w formie zysku.

W dalszej części analizy ograniczyć należy się zatem tylko do trzech rodzajów źródeł przychodów, gdzie dochody obliczane są w formie zysku. Tylko tam bowiem wystawiane są faktury.

3.2 Źródła przychodów, gdzie dochód obliczany jest jako zysk

3.2.1 Dochody z rolnictwa i leśnictwa, §§ 13 - 14a EStG

Zakres dochodów z rolnictwa i leśnictwa określony jest w § 13 EStG. Rolnictwo i leśnictwo w najbardziej ogólnym pojęciu polega na planowym pozyskiwaniu określonych wyrobów przy wykorzystaniu naturalnych sił ziemi oraz zużytkowywaniu otrzymywanych w ten sposób wyrobów. Rolnictwo i leśnictwo różni się od działalności gospodarczej w istocie w ten sposób, iż w założeniu ogranicza się jedynie do uprawy ziemi w celu pozyskiwania wyrobów roślinnych oraz tzw. produkcji naturalnej, obejmującej również bezpośrednie przetwórstwo tychże wyrobów w celu ich spożycia lub sprzedaży, hodowlę zwierząt na bazie własnej produkcji roślinnej oraz pozyskiwanie określonych produktów zwierzęcych, takich jak mleko, masło, jajka, mięso itp.

Podkreślić należy, że rolnictwo i leśnictwo w sensie omawianych regulacji podatkowych obejmuje jedynie najbardziej podstawowe, wymienione w § 13 ust. 1 EStG, rodzaje działalności rolniczej i leśnej, do których w szczególności należy: uprawa roli, gospodarka leśna, uprawa winorośli, ogrodnictwo, sadownictwo, uprawa warzyw, uprawa sadzonek i drzewek wszystkich rodzajów, nieprzemysłowa hodowla zwierząt, rybołówstwo śródlądowe, hodowla i połów ryb w stawach, pszczelarstwo, wędrowny wypas zwierząt, myślistwo, jeśli pozostaje w związku z gospodarstwem rolnym lub leśnym.

Rolnicza (nieprzemysłowa) hodowla zwierząt ma miejsce tylko wtedy, jeśli liczba zwierząt w stosunku do posiadanej powierzchni upraw odpowiada określonym w § 13 ust. 1 EStG normom (np. 10 sztuk bydła na 20 ha upraw lub 7 sztuk na 10 ha itd.). Hodowla rolnicza powinna zasadniczo odbywać się przy wykorzystaniu wyrobów pochodzących z własnego gospodarstwa. Stąd też dopuszczalny rozmiar stada zależy od wielkości własnej lub dzierżawionej powierzchni upraw. Jeśli w gospodarstwie hodowanych jest więcej zwierząt niż wynika to z dopuszczalnych norm, to należy przypuszczać, że gospodarz dokupuje paszę. Tym samym hodowla rolnicza przekształca się w hodowlę przemysłową, a gospodarstwo rolne w sensie podatkowym w zakład przemysłowy. Dochody uzyskiwane z hodowli przemysłowej nie są więc dochodami z rolnictwa, ale z działalności gospodarczej (przemysłu).

Dochody z rolnictwa i leśnictwa podlegają opodatkowaniu tylko wtedy, jeśli przekraczają próg wolny od podatku w wysokości 2 000 DM albo przy wspólnym rozliczeniu małżonków 4 000 DM (§ 13 ust. 4 EStG).

3.2.2 Dochody z działalności gospodarczej, §§ 15 - 17 EStG

Konieczność wyraźnego rozgraniczenia dochodów z działalności gospodarczej (przemysłowej) w stosunku do dochodów z innych rodzajów działalności skłoniła ustawodawcę niemieckiego do zdefiniowania pojęcia “prowadzenia działalności gospodarczej (rzemieślniczej, przemysłowej)” (*Gewerbebetrieb*) w § 15 ust. 2 EStG. Jak widać zresztą, to niemieckie pojęcie z trudem tylko poddaje się przekładowi na język polski. Najbardziej trafnym odpowiednikiem niemieckiego terminu “*Gewerbe*” jest używany przed II Wojną termin “przemysł” w jego tradycyjnym rozumieniu, obejmujący wszelkiego rodzaju rzemiosło, handel oraz działalność polegającą na przemysłowym (w dzisiejszym rozumieniu) wytwarzaniu dóbr, wyłączwszy wolne zawody i produkcję naturalną.

Według definicji legalnej z § 15 ust. 2 EStG prowadzeniem działalności gospodarczej (przemysłowej) jest samodzielna utrzymująca się w dłuższym okresie czasu działalność, prowadzona w celu osiągnięcia zysku, która jawi się jako udział w powszechnym obrocie gospodarczym, o ile nie można jej uznać za działalność rolną lub leśną, wykonywanie wolnego zawodu albo innej działalności wykonywanej samodzielnie. Dodatkowym kryterium działalności gospodarczej jest wykraczanie poza ramy administrowania majątkiem prywatnym. Kryterium to służy wyodrębnieniu dochodów z najmu i dzierżawy.

3.2.3 Dochody z działalności wykonywanej samodzielnie, w tym wolne zawody, § 18 EStG

Do grupy dochodów z działalności wykonywanej samodzielnie należą dochody uzyskiwane z działalności określonej w § 18 EStG. Za dochody z działalności wykonywanej samodzielnie uważa się po pierwsze dochody z takiej działalności, która w istocie wykonywana jest samodzielnie, na własne ryzyko i na własny rachunek, w odróżnieniu od pracy niesamodzielnej, wykonywanej na podstawie stosunku pracy lub stosunku służbowego. Po drugie, dochody takie nie mogą mieścić się w wyżej omówionych kategoriach dochodów z rolnictwa i leśnictwa albo działalności gospodarczej (przemysłowej, rzemieślniczej czy handlowej).

Szczególna rola pośród działalności wykonywanej samodzielnie przypada wolnym zawodom. Do grupy wolnych zawodów zalicza się:

1. wykonywaną samodzielnie działalność naukową, artystyczną, literacką, oświatową, wychowawczą;
2. tzw. wolne zawody katalogowe, ujęte w przykładowym katalogu ustawowym w § 18 ust. 1 Nr 1 EStG, obejmującym takie zawody jak: lekarze, dentyści, weterynarze, adwokaci, notariusze, rzecznicy patentowi, geodeci, inżynierowie, architekci, biegli rewidenci, księgowi, ekonomiści, doradcy podatkowi, dziennikarze, tłumacze, piloci wycieczek itd.;
3. zawody podobne do zawodów katalogowych, np. statycy budowlani, informatycy dyplomowani, matematycy dyplomowani. Za zawód podobny do zawodu katalogowego uznaje się każdą działalność, którą na podstawie całościowej jej oceny, uznać można za w istotnych punktach porównywalną i odpowiadającą typowemu obrazowi wolnego zawodu, ujętego w katalogu.¹⁴

3.3 Sposoby obliczania dochodu jako zysku w sensie podatkowym

Wielkość zysku podatkowego, który wg ustawodawstwa niemieckiego odpowiada dochodowi

- z działalności rolnej i leśnej,
- z działalności gospodarczej oraz
- działalności wykonywanej samodzielnie,

może być ustalana na podstawie jednej z czterech metod, tj. w drodze:

1. **porównania wartości majątku przedsiębiorstwa według § 4 ust. 1 EStG**; metoda ta znajduje zastosowanie w przypadku podatników, prowadzących gospodarstwa rolne i leśne, którzy zgodnie z § 141 Ordynacji Podatkowej¹⁵ zobowiązani są do prowadzenia księgowości albo prowadzą księgowość dobrowolnie, oraz osób czerpiących dochody z działalności wykonywanej samodzielnie w sensie § 18 EStG, którzy prowadzą księgowość z własnej woli;

2. **porównania wartości majątku przedsiębiorstwa według § 5 ust. 1 EStG**; metoda ta znajduje zastosowanie w przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą, którzy na podstawie prawa handlowego lub podatkowego zobowiązani są do prowadzenia księgowości albo prowadzą księgowość z własnej woli;

¹⁴ BFH, BStBl. II 1993, 100.

¹⁵ Abgabenordnung 1977, Ordynacja Podatkowa z 16 marca 1976 r.; zm.; BGBl. 1976 I S. 613, BGBl. 1977 I S. 269.

3. **nadwyżki przychodów przedsiębiorstwa nad kosztami ich uzyskania według § 4 ust. 3 EStG**; metoda ta znajduje zastosowanie w przypadku podatników, którzy nie są ustawowo zobowiązani do prowadzenia księgowości i nie prowadzą księgowości z własnej woli, w szczególności chodzi o przedsiębiorców prowadzących działalność w niewielkim zakresie i osoby wykonujące wolne zawody;

4. **zastosowania stawek przeciętnych według § 13 a EStG**; metoda ta znajduje zastosowanie w przypadku podatników prowadzących gospodarstwa rolne i leśne, którzy nie są zobowiązani do prowadzenia księgowości i nie prowadzą jej dobrowolnie.

Jak widać pierwsze dwie wymienione metody zakładają przeprowadzenie porównania (bilansu) wartości majątku przedsiębiorstwa na końcu i początku roku gospodarczego na podstawie księgowości prowadzonej wg zasad prawa handlowego, podczas gdy dwie ostatnie metody porównania takiego nie zakładają. Podkreślić trzeba, że pierwsze dwie metody mają charakter zasadniczy dla tej grupy dochodów, natomiast obie pozostałe charakter subsydiarny.

3.3.1 Ustalanie wysokości zysku w drodze porównania wartości majątku przedsiębiorstwa

Legalna definicja pojęcia zysku podatkowego zawarta jest w § 4 ust. 1 zd. 1. EStG i znajduje zastosowanie w przypadku obu metod ustalania zysku w drodze porównania wartości majątku przedsiębiorstwa, a więc zarówno według § 4 ust. 1 EStG, jak i § 5 ust. 1 EStG. Zysk stanowi kwotę różnicy między wartością majątku przedsiębiorstwa na końcu roku gospodarczego a wartością majątku przedsiębiorstwa na początku roku gospodarczego, powiększoną o wartość dóbr pobranych z majątku przedsiębiorstwa (*Entnahmen*) i pomniejszoną o wartość tzw. wkładów (*Einlagen*). Dobrami pobranymi są wszystkie dobra gospodarcze (gotówka, towary, wyroby, pożytki, świadczenia), które podatnik w ciągu roku gospodarczego pobrał z przedsiębiorstwa dla siebie, na rzecz swojego gospodarstwa domowego albo na inne cele odmienne niż cele przedsiębiorstwa (§ 4 ust. 1 zd. 2 EStG). Wkładami (*Einlagen*) są wszystkie dobra gospodarcze (gotówka i inne dobra gospodarcze), które podatnik w ciągu roku gospodarczego przekazał ze swojego majątku prywatnego na rzecz przedsiębiorstwa (§ 4 ust. 1 zd. 5 EStG).

3.3.1.1 Oryginalny i derywacyjny bilans podatkowy

Podstawowym instrumentem ustalania zysku w drodze porównania wartości majątku przedsiębiorstwa jest bilans. Rozróżnić przy tym należy:

1. tzw. oryginalny bilans podatkowy według § 4 ust. 1 EStG oraz
2. tzw. derywacyjny bilans podatkowy według § 5 ust. 1 EStG, wyprowadzany z bilansu handlowego.

Według § 5 ust. 1 EStG bilans podatkowy bazujący na bilansie handlowym zobowiązani są sporządzać wszyscy podatnicy prowadzący działalność gospodarczą, którzy na podstawie przepisów prawa handlowego zobowiązani są do prowadzenia ksiąg i regularnego sporządzania zamknięć rocznych (tzw. kupcy rejestrowi), albo podatnicy prowadzący księgi i sporządzający zamknięcia z własnej woli bez obowiązku ustawowego. Ustawowy obowiązek prowadzenia ksiąg i sporządzania zamknięć rocznych wynikać może również z przepisów prawa podatkowego, a w szczególności z § 141 ust. 1 AO. Na tej podstawie obowiązek taki spoczywa na podatnikach - osobach fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, których:

- obroty przekraczają 500 000 DM lub

- majątek przedsiębiorstwa według wartość jednolitej przekracza 125 000 DM lub
- zysk przekracza 48 000 DM.¹⁶

Rolnicy i leśnicy oraz podatnicy osiągający dochody z działalności wykonywanej samodzielnie nie mogą w żadnym wypadku ustalać zysku w oparciu o porównanie wartości majątku przedsiębiorstwa na zasadach § 5 EStG, a więc według pełnych zasad prawa handlowego.

Oryginalny bilans podatkowy na podstawie § 4 ust. 1 EStG sporządzają natomiast ci rolnicy i leśnicy, którzy osiągają wartość obrotu, majątku przedsiębiorstwa albo zysku, określoną w § 141 ust. 1 AO, i będący na tej podstawie zobowiązani do prowadzenia ksiąg i sporządzania zamknięć rocznych, a ponadto ci, którzy skorzystali z możliwości zawartej § 13 a ust. 2 EStG i wybrali dla siebie taką metodę obliczania zysku.

Osoby uzyskujące dochody z działalności wykonywanej samodzielnie obliczają zysk na zasadach § 4 ust. 1 EStG, jeśli z własnej woli prowadzą księgi i sporządzają zamknięcia. Pamiętać jednak należy, że zasadniczo osoby takie obliczają zysk poprzez ustalenie nadwyżki przychodów nad kosztami uzyskania.

Podkreślić należy, iż przy sporządzaniu bilansu według § 5 ust. 1 EStG wymagane jest stosowanie zasad prawidłowego księgowania, wynikających z prawa handlowego, a konkretnie z § 252 HGB.¹⁷ Zgodnie z § 252 ust. 1 pkt. 4 HGB, zyski uwzględnia się tylko wówczas, jeśli zostały zrealizowane do dnia sporządzenia zamknięcia rocznego. Zgodnie z § 252 ust. 1 pkt. 5 HGB, nakłady i wpływy roku obrotowego uwzględnić należy w zamknięciu rocznym niezależnie od tego, kiedy nastąpi moment odpowiedniej zapłaty. Oba te punkty § 252 HGB łącznie statuują **zasadę memorialową**, która jest jedną z zasad prawidłowego księgowania.

Wzmianki o konieczności przestrzegania zasad prawidłowego księgowania nie zawiera natomiast § 4 ust. 1 EStG. Tak więc w przypadku ustalania zysku na podstawie § 4 ust. 1 EStG przy kwalifikowaniu poszczególnych dóbr gospodarczych do majątku przedsiębiorstwa oraz ich wycenie kierować należy się jedynie przepisami prawa podatkowego, podczas gdy przy ustalaniu zysku na podstawie § 5 ust. 1 EStG znajdują zastosowanie *explicite* zarówno przepisy prawa podatkowego, jak i handlowego. W tym ostatnim przypadku mówi się również o zasadzie miarodajności bilansu handlowego w stosunku do bilansu podatkowego. Według tej zasady należałoby jednak najpierw sporządzić bilans handlowy, zgodnie z zasadami prawidłowego księgowania w sensie § 252 HGB, a dopiero potem skorygować go zgodnie z przepisami prawa podatkowego, tworząc w ten sposób bilans podatkowy. Dopiero w takiej sytuacji można byłoby istotnie twierdzić, że oparty na zasadach prawidłowego księgowania bilans handlowy jest wiążący w stosunku do bilansu podatkowego. W rzeczywistości jednak prawdziwy bilans handlowy sporządzany jest zaledwie przez 1 % wszystkich przedsiębiorstw w RFN. Pozostałe przedsiębiorstwa sporządzają tylko jeden bilans roczny, biorąc pod uwagę zarówno przepisy prawa handlowego, jak i podatkowego.

Z tego też względu przeważająca część doktryny i orzecznictwa wyraża obecnie opinię, iż zasady prawidłowego księgowania, wynikające z prawa handlowego, stosować należy również w przypadku ustalania zysku według § 4 ust. 1 EStG. Zresztą istniejące początkowo poważne różnice między oboma sposobami obliczania zysku z biegiem czasu zostały w znacznej mierze usunięte lub w praktyce uległy zatarciu.

Stąd też obie metody obliczania zysku w drodze porównania majątku przedsiębiorstwa według § 4 ust. 1 EStG i § 5 ust. 1 EStG omawiane zostaną łącznie, zwłaszcza że jak wyżej wskazano ustawodawca posługuje się wspólnym pojęciem zysku dla obu metod jego oblicza-

¹⁶ Do prowadzenia pełnej księgowości i sporządzania bilansu i zamknięć rocznych zobowiązani są ponadto oczywiście wszyscy prowadzący działalność gospodarczą podatnicy podatku dochodowego od korporacji (podatku dochodowego od osób prawnych) zgodnie z § 8 ust. 1 KStG (zob. rozdział 4 niniejszego opracowania).

¹⁷ Handelsgesetzbuch, ustawa kodeks handlowy z 10 maja 1897 r., RGBl. S. 219, BGBl. III 4100-1.

nia tudzież w obu przypadkach stosuje tę samą metodę czasowego przyporządkowania poszczególnych wielkości do poszczególnych okresów rozliczeniowych (**zasadę memoriałową**).

Ustalanie zysku w drodze porównania majątku przedsiębiorstwa	
§ 4 ust. 1 EStG	§ 5 ust. 1 EStG
<ul style="list-style-type: none"> – podatnicy, prowadzący gospodarstwa rolne i leśne w sensie § 13 -14a EStG, zobowiązani do prowadzenia księgowości zgodnie z § 141 AO albo prowadzący księgowość z własnej woli – podatnicy czerpiący dochody z działalności wykonywanej samodzielnie w sensie § 18 EStG, prowadzący księgi z własnej woli 	<ul style="list-style-type: none"> – podatnicy, prowadzący działalność gospodarczą w sensie § 15 - 17 EStG, zobowiązani do prowadzenia księgowości na podstawie prawa handlowego (§ 238 HGB) lub na podstawie prawa podatkowego (§ 141 AO) oraz prowadzący księgowość z własnej woli,
Skutek	Skutek
– co czasowego przyporządkowania przychodów i kosztów stosuje się metodę memoriałową	– co czasowego przyporządkowania przychodów i kosztów stosować należy metodę memoriałową

3.3.1.2 Przyporządkowanie czasowe przychodów i kosztów. Zasada memoriałowa

Na wysokość zysku oddziałują tylko takie zdarzenia, które występują na przestrzeni danego roku gospodarczego i skutkują zmianą czystego majątku przedsiębiorstwa. Z tego punktu widzenia niezwykle istotną rolę odgrywa przyjęta metoda przyporządkowania poszczególnych wpływów i wydatków do poszczególnych okresów rozliczeniowych. Podkreślić trzeba, że właśnie odmienny sposób przyporządkowania poszczególnych wpływów i wydatków do poszczególnych okresów rozliczeniowych stanowi jedną z najbardziej istotnych cech różnicujących **obie metody obliczania zysku**, z których:

pierwsza bazuje na porównaniu majątku na końcu i początku roku gospodarczego i stosowana jest przez podatników **prowadzących księgowość** i czerpiących dochody

- z prowadzenia gospodarstwa rolnego i leśnego,
- z działalności wykonywanej samodzielnie (wolne zawody),
- z działalności gospodarczej;

druga zaś opiera się na obliczeniu nadwyżki przychodów nad kosztami, i stosowana jest przez podatników **nieprowadzących księgowości** i czerpiących dochody

- z działalności wykonywanej samodzielnie (wolne zawody),
- z działalności gospodarczej prowadzonej w niewielkim zakresie.

W przypadku obliczania zysku w oparciu o porównanie majątku przedsiębiorstwa, poszczególne przysporzenia lub ubytki w majątku mają wpływ na wysokość zysku tylko wtedy, jeśli zostały już zrealizowane oraz wynikają z działalności przedsiębiorstwa. Przyporządkowanie poszczególnych przysporzeń i ubytków majątku do poszczególnych okresów rozliczeniowych odbywa się według **zasady memoriałowej**, zwanej w terminologii niemieckiej metodą realizacji (*Realisationsprinzip*).

Według tej zasady przyrost majątku uwzględnic należy w bilansie w tym roku gospodarczym, w którym dokonany (zrealizowany) został obrót, będący podstawą tego przyrostu. Miarodajny jest dzień, w którym kupującemu przekazane zostało prawo dysponowania rzeczą lub wykonana została usługa. Dzień ten powinien pokrywać się z momentem wystawienia faktu-

ry. Fakt, kiedy płatna jest należność wynikająca z faktury lub kiedy ona rzeczywiście zostanie zapłacona - nie ma tu znaczenia. Zgodnie bowiem z zasadami prawidłowego księgowania i zawartą w nich zasadą memoriałową, należność powinna zostać zaksięgowana już w momencie realizacji obrotu (wykonania świadczenia przez sprzedającego). Wykonaniu świadczenia powinno towarzyszyć wystawienie faktury.

Należy zwrócić uwagę, że powyższe zasady nie znajdują zastosowania w przypadku uproszczonego obliczania zysku w oparciu o różnicę przychodów i kosztów ich uzyskania na podstawie § 4 ust. 3 EStG, stosowanego w stosunku do dochodów podatników niezobowiązanych ustawowo do prowadzenia księgowości i nieprowadzących ksiąg z własnej woli, w szczególności podatników prowadzących działalność gospodarczą w niewielkim zakresie oraz podatników wykonujących wolne zawody. W tym wypadku stosuje się tzw. **metodę kasową**, opartą w istocie tylko na uproszczonej rejestracji przepływu pieniędzy w danym roku. Polega ona rzeczywiście na rejestracji przychodu wówczas, kiedy on realnie wpłynie do podatnika, a kosztu w dniu jego realnego poniesienia (zob. rozdział 3.3.2.1).

3.3.2 Ustalanie wysokości zysku bez porównywania wartości majątku przedsiębiorstwa

Ustawodawca wyróżnia dwie metody ustalania zysku bez porównywania wartości majątku przedsiębiorstwa, uregulowane odpowiednio w § 4 ust. 3 EStG i 13 a EStG:

Ustalanie zysku bez porównania wartości majątku przedsiębiorstwa	
§ 4 ust. 3 EStG	§ 13 a EStG
– podatnicy niezobowiązani ustawowo do prowadzenia księgowości i nieprowadzący księgowości z własnej woli, w szczególności podatnicy prowadzący działalność gospodarczą w niewielkim zakresie oraz podatnicy wykonujący wolne zawody	– podatnicy, prowadzący małe gospodarstwa rolne i leśne, niezobowiązani do prowadzenia księgowości
– ustalenie zysku na podstawie zestawienia wpływów i wydatków przedsiębiorstwa (§§ 8 EStG, § 4 ust. 4 EStG) wg. metody kasowej	– ustalenie zysku na podstawie ustawowych przeciętnych stawek przy określonej powierzchni i określonym charakterze gospodarstwa (§ 13 a ust. 3-8 EStG)

3.3.2.1 Ustalanie zysku w formie nadwyżki przychodów przedsiębiorstwa nad kosztami ich uzyskania. Przyporządkowanie czasowe wg. metody kasowej

Zysk odpowiada w tym przypadku nadwyżce przychodów przedsiębiorstwa nad kosztami ich uzyskania w sensie § 4 ust. 3 EStG. Metodę tę stosują podatnicy, niezobowiązani ustawowo do prowadzenia księgowości i nie prowadzący księgowości z własnej woli, w szczególności podatnicy prowadzący działalność gospodarczą (przemysłową, rzemieślniczą, handlową etc.) w niewielkim zakresie oraz podatnicy wykonujący wolne zawody. Ta metoda ustalania zysków opiera się zasadniczo na czystym rachunku przepływu pieniędzy, tzn. uwzględnia się tylko kwoty, które wpłynęły lub wypłynęły z przedsiębiorstwa na przestrzeni roku kalendarzowego. Zastosowanie znajduje **metoda kasowa**. Warunkiem jest oczywiście odpowiednie rejestrowanie przychodów i wydatków. Tylko w tym zatem przypadku późniejszy moment zapłaty faktury może mieć wpływ na moment powstania przychodu i opodatkowania tego przychodu.

3.3.2.2 Ustalanie zysku na podstawie przeciętnych stawek ustawowych

W przypadku podatników, prowadzących małe gospodarstwa rolne i leśne, którzy nie są zobowiązani do prowadzenia księgowości, zysk ustalany może być na podstawie ustawowych przeciętnych stawek w sensie § 13 a EStG. Gospodarstwo nie może przy tym przekraczać określonej wielkości. Ta metoda ustalania zysku ma jednak w praktyce niewielkie znaczenie.

3.4 Dochód w formie nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania

Zgodnie z § 2 ust. 2 Nr 2 EStG dochody z czterech pozostałych rodzajów działalności, tj. dochody z pracy niesamodzielnej, kapitału, najmu i dzierżawy oraz tzw. inne dochody w sensie § 22 EStG, ustalane są w formie nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania. Dochody te nie są przedmiotem niniejszej analizy, ponieważ w ich przypadku nie są wystawiane faktury. Należy tylko dodać, że metoda obliczania dochodu w formie nadwyżki polega w istocie na prostym zestawieniu przychodów osiągniętych w ramach owych czterech rodzajów działalności w ciągu roku kalendarzowego z alimentującymi je kosztami uzyskania. W rachunku tym ujmowane są przychody, które wpłynęły w ciągu roku kalendarzowego, oraz nakłady uznawane za koszty uzyskania przychodów, które poczynione zostały na przestrzeni roku kalendarzowego, zgodnie z zasadą kasową. Metoda ustalania dochodu w formie nadwyżki przychodów nad kosztami reklamy jest bezpośrednio porównywalna z omówioną wyżej metodą ustalania zysku według § 4 ust. 3 EStG (zob. rozdział 3.3.2.1).

4. Niemiecki podatek dochodowy od osób prawnych

Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jest generalnie dochód. Zgodnie z § 7 KStG¹⁸ podstawą opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych jest - podobnie jak w podatku dochodowym od osób fizycznych - dochód od opodatkowania. Zgodnie z § 8 KStG dochód do opodatkowania określa się na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wielkość wyjściową przy obliczaniu dochodu do opodatkowania stanowi zatem analogicznie suma dochodów z poszczególnych rodzajów działalności.

Większość rodzajów dochodów wymienionych w EStG - za wyjątkiem np. dochodów z pracy niesamodzielnej czy niektórych "innych dochodów" w sensie § 22 EStG, jak renty inwalidzkie, alimenty czy diety poselskie - może być udziałem korporacji podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zgodnie jednak z § 8 ust. 2 KStG, wszystkie dochody podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którzy zgodnie z prawem handlowym zobowiązani są do prowadzenia księgowości, traktować należy wyłącznie jako dochody z działalności gospodarczej w sensie § 15 EStG, niezależnie od tego, jakiego rodzaju działalność osoby te w istocie prowadzą.

Przepis ten dotyczy w pierwszej linii spółek kapitałowych, a więc grupy, mającej największe znaczenie w praktyce gospodarczej i obejmującej ponad 90 % podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Na podstawie prawa handlowego spółki kapitałowe, a więc spółki akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjne spółki komandytowe, są kupcami w sensie § 5 HGB i jako tacy zobowiązani są zawsze do prowadzenia księgowości i regularnego sporządzania zamknięć rocznych. Regulacja § 8 ust. 2 KStG dotyczy jednak również innych korporacji zobowiązanych do prowadzenia księgowości i regularnego sporządzania zamknięć rocznych, a mianowicie spółdzielni handlowych i produkcyjnych, np. ban-

¹⁸ *Körperschaftsteuergesetz*, ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 11 marca 1991 r.; zm.; BGBl. 1991 I S. 638.

ków ludowych, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, gospodarstw pomocniczych osób prawnych prawa publicznego.

Korporacje zobowiązane do prowadzenia księgowości i regularnego sporządzania zamknięć rocznych obliczają swoje dochody, tzn. dochody z prowadzenia działalności gospodarczej, metodą porównania majątku przedsiębiorstwa na końcu i na początku roku gospodarczego w sensie § 5 EStG. Metoda ta została omówiona wyżej w rozdziale 3.3.1 niniejszego opracowania. W związku z zastrzeżeniem § 5 ust. 1 EStG, dotyczącym miarodajności zasad prawidłowej księgowości wynikających z prawa handlowego, korporacje, obok wiążących je przepisów prawa podatkowego, uwzględniać muszą również przepisy prawa handlowego, dotyczące bilansowania i rachunkowości, w tym oczywiście wynikającą z art. 252 ust. 4 i 5 memoriałową zasadę czasowego przyporządkowania przychodów.

5. Wnioski

1. Polski podatek dochodowy od osób fizycznych

działalność gospodarcza	art. 14 ust. 1 updof	metoda memoriałowa
działy specjalne produkcji rolnej (księgowość)	art. 15 updof	metoda memoriałowa
działy specjalne produkcji rolnej (brak księgowości)	art. 24 ust. 4 updof	normy szacunkowe
wolne zawody	art. 14 ust. 3 pkt. 2 updof	metoda kasowa

2. Polski podatek dochodowy od osób prawnych

działalność gospodarcza i działy specjalne produkcji rolnej	art. 12 ust. 3 updop	metoda memoriałowa
---	----------------------	--------------------

3. Niemiecki podatek dochodowy od osób fizycznych

rolnictwo leśnictwo (księgowość prowadzona obligatoryjnie)	§ 4 ust. 1 EStG	metoda memoriałowa
wolne zawody (księgowość prowadzona dobrowolnie)	§ 4 ust. 1 EStG	metoda memoriałowa
działalność gospodarcza (księgowość prowadzona obligatoryjnie lub dobrowolnie)	§ 5 ust. 1 EStG	metoda memoriałowa
działalność gospodarcza w niewielkim zakresie (brak księgowości)	§ 4 ust. 3 EStG	metoda kasowa
wolne zawody (brak księgowości)	§ 4 ust. 3 EStG	metoda kasowa
rolnictwo i leśnictwo (brak księgowości)	§ 13 a EStG	normy szacunkowe

4. Niemiecki podatek dochodowy od osób prawnych

działalność gospodarcza (księgowość prowadzona obligatoryjnie)	§ 5 ust. 1 EStG w zw. z § 8 KStG	metoda memoriałowa
--	----------------------------------	--------------------