

Preferencje fiskalne w niemieckim podatku dochodowym od osób fizycznych w aspekcie klasyfikacji „wydatków podatkowych”

Małgorzata Magdalena Hybka

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

e-mail: malgorzata.hybka@ue.poznan.pl

ORCID: [0000-0002-3524-3489](https://orcid.org/0000-0002-3524-3489)

© 2025 Małgorzata Magdalena Hybka

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji dostępna jest online na

<https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Hybka, M. M. (2025). Preferencje fiskalne w niemieckim podatku dochodowym od osób fizycznych w aspekcie klasyfikacji „wydatków podatkowych”. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 69(4), 43-54.

DOI: [10.15611/pn.2025.4.04](https://doi.org/10.15611/pn.2025.4.04)

JEL: H11, H24, H61

Streszczenie

Cel: W artykule przeprowadzono analizę preferencji uwzględnionych w ramach konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych w Niemczech oraz oceniono stopień, w jakim integrują się one z globalną koncepcją wydatków podatkowych. Opracowanie uwzględnia najistotniejsze wydatki i preferencje podatkowe, jednocześnie oceniając konsekwencje ich stosowania w postaci ubytku dochodów publicznych.

Metodyka: Autorka wykorzystuje metodę porównawczą oraz ekonomiczną analizę prawa, aby zbadać istotę i funkcjonalne aspekty tak zwanych wydatków podatkowych na przykładzie Niemiec. Artykuł oferuje szerszą międzynarodową perspektywę, jednocześnie skupiając się na pojedynczym państwie, aby zidentyfikować potencjalne kierunki rozwoju dobrych praktyk i wskazać ich ekonomiczne implikacje.

Wyniki: Wydatki podatkowe mają istotne znaczenie praktyczne, służąc jako kluczowe instrumenty polityki fiskalnej. Ich stosowanie umożliwia rządowi osiąganie celów ekonomicznych i społecznych, oferując jednocześnie alternatywę dla bezpośrednich wydatków publicznych. Podejścia przyjęte przez różne kraje Unii Europejskiej – szczególnie te o ugruntowanych tradycjach w tej dziedzinie – oferują cenne spostrzeżenia do opracowywania szerszych rekomendacji na poziomie Unii Europejskiej.

Implikacje i rekomendacje: Niemcy były jednymi z pionierów w projektowaniu preferencji fiskalnych zgodnych z globalną koncepcją wydatków podatkowych. Aby zapewnić dobre praktyki dla wspólnego

europejskiego podejścia, elementy tej koncepcji powinny zostać włączone do definicji, klasyfikacji i istoty ujednoliconych ram. Jednakże, ponieważ preferencje podatkowe nadal znacznie się różnią w całej UE, przyjęcie skoordynowanego modelu powinno uwzględniać tę różnorodność.

Oryginalność/wartość: Artykuł analizuje kwestie wydatków podatkowych, które są omawiane w polskiej literaturze ekonomicznej przede wszystkim z perspektywy koncepcji ukształtowanej w Stanach Zjednoczonych w latach 60./70. XX wieku. Jego treść w pewnym stopniu odzwierciedla ten kierunek badań, bierze jednak również pod uwagę wkład drugiego państwa – mianowicie Niemiec, które odegrały ważną rolę w opracowaniu definicji i klasyfikacji wydatków podatkowych na gruncie prawa europejskiego.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, preferencje, wydatki, Niemcy, ubytek dochodów

1. Wstęp

Zapotrzebowanie na środki budżetowe, związane w dużej mierze z prowadzeniem coraz bardziej rozbudowanej polityki wydatków, a w konsekwencji wzrostem deficytów i zadłużenia w sektorze publicznym, powoduje poszukiwanie przez państwa dodatkowych źródeł dochodów. Pozyskiwanie tych dochodów możliwe jest albo poprzez wprowadzanie nowych instrumentów polityki fiskalnej, albo zwiększanie wydajności fiskalnej aktualnie stosowanych rozwiązań. Druga ze strategii wymaga adaptacji *a priori* skutecznych metod monitoringu efektywności, w tym określenia, jaki ubytek dochodów publicznych następuje w rezultacie realizowania przez instrumenty dochodów publicznych innych funkcji niż funkcja fiskalna. Należy podkreślić, że szereg państw opracował system pomiaru przedmiotowego ubytku związanego ze stosowaniem preferencji podatkowych. Dotyczy to przede wszystkim sytuacji, gdy alternatywą tych preferencji mogłyby być wydatki publiczne.

W ostatnich latach intensyfikuje się debata zarówno w środowisku praktyków, jak i naukowców na temat tzw. wydatków podatkowych określanych na ogół w obszarze finansów publicznych za Departamentem Skarbu USA (*U.S. Department of the Treasury*) jako zmniejszenie dochodów publicznych w następstwie obowiązywania przepisów podatkowych odnoszących się do specjalnych włączeń, zwolnień, odliczeń od dochodu i podatku, preferencyjnych stawek podatku, odroczenia zapłaty podatku (*Tax Expenditures*, 2025). Szereg państw, nie tylko Stany Zjednoczone Ameryki, uczestniczy w tej debacie, dokonując jednocześnie oceny i analizując konsekwencje fiskalne poszczególnych rozwiązań podatkowych. W niektórych z państw rozważa się zasadność ewentualnego zastąpienia ich wydatkami bezpośrednimi, w innych przekształcenie wybranych wydatków bezpośrednich w rozwiązania podatkowe, które mogą wymagać mniejszych nakładów administracyjnych i być w większym stopniu dostosowane do realiów sytuacji ekonomicznej. W debacie tej pojawiają się także głosy promujące ograniczenie zarówno wydatków bezpośrednich, jak i „wydatków podatkowych”.

Przedmiotem niniejszego artykułu są preferencje w podatku dochodowym od osób fizycznych w Niemczech. Jest to jedno z państw o najdłuższej historii monitoringu skutków fiskalnych tych preferencji. Artykuł bazuje na doświadczeniach jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, zawiera jednak elementy analizy porównawczej. Uwzględnia ponadto wybrane metody ekonomicznej analizy prawa. Jego celem jest w szczególności określenie charakteru metod klasyfikacji tych preferencji, a także ubytku dochodów publicznych będących ich następstwem dla zasygnalizowania potencjalnych kierunków rozwoju przyszłych wspólnotowych rozwiązań.

2. Definicja i klasyfikacja „wydatków podatkowych”

Ze względu na odmienne podejście poszczególnych państw do „wydatków podatkowych” można wskazać różnice dotyczące zarówno ich konceptualizacji, jak i instrumentów polityki podatkowej do nich zaliczanych. Jak podkreślają Burton i Sadiq, idea „wydatków podatkowych” wymyka się jednoznacznym

ramom (Burton i Sadiq, 2013, s. 17). Ich pojęcie skonkretyzowane po raz pierwszy w 1967 roku przez S. Surreya, zastępcę Sekretarza Skarbu (*Assistant Secretary of the Treasury*) w USA w latach 1961-1969, podlegało ciągłej ewolucji. Na gruncie teorii powstał szereg definicji, na które wskazują także wymienieni autorzy. Obejmują one przykładowo określenie wydatków podatkowych jako (Burton i Sadiq, 2013, s. 18):

- szacunkowy ubytek w dochodach podatkowych w następstwie preferencyjnego traktowania określonych kategorii działalności podatników,
- przepisy prawa podatkowego, które mogą zostać zastąpione inną regulacją o niepodatkowym charakterze, która w praktyce spełnia cele aktualnie obowiązujących przepisów przynajmniej tak samo skutecznie, jak obecne rozwiązania,
- przepisy prawa, które realizują przede wszystkim cele alokacyjne i dlatego mogą być wskazane jako wyjątkowe w ramach podatku dochodowego, pełniące przede wszystkim funkcję redystrybucyjną,
- instrumenty polityki fiskalnej o podatkowym charakterze, pełniące rolę subwencji i będące odstępstwem od powszechnie obowiązujących zasad opodatkowania,
- przepisy prawa mające podatkowy charakter, ale realizujące cele osiągnięte na ogół przez ponoszenie bezpośrednich wydatków budżetowych.

Fakt, że jednym z państw, w którym po raz pierwszy podjęto debatę na temat wydatków podatkowych, były Stany Zjednoczone Ameryki, sprawia, że szereg autorów odnosi się do definicji sformułowanej dla celów badań naukowych i praktyki gospodarczej w tym państwie. Jak podkreśla Biuro Budżetowe Kongresu USA, wydatki podatkowe stanowią regulacje Kodeksu podatkowego wprowadzające preferencje dla określonej kategorii działalności lub przyznające selektywne bądź nadzwyczajne ulgi podatkowe określonym grupom podatników. Definicja ta opiera się na rozróżnieniu pomiędzy podstawowymi cechami strukturalnymi podatku a tymi przepisami, które stanowią od nich odstępstwo (Congressional Budget Office, 1983, s. 17). W początkowej fazie rozwoju amerykańskiej koncepcji lista wydatków zawierała w szczególności te rozwiązania prawne, które zastępują programy wydatków publicznych o charakterze socjalnym. Obecnie w USA do najistotniejszych wydatków podatkowych zaliczane jest prawo do odliczenia odsetek od kredytów hipotecznych, składek pracodawców na opiekę zdrowotną pracowników, lokalnych podatków od nieruchomości oraz niektórych podatków od dóbr luksusowych, a także składek wpłacanych do funduszy emerytalnych. Podkreśla się więc coraz częściej, że wydatki podatkowe w tym państwie straciły swój pierwotny kontekst i znaczenie, bowiem nie tylko pogłębiają nierówności dochodowe, ale są również w dużej mierze niewidoczne z perspektywy obywateli (Greer i Gonzales, 2017, s. 113).

Pozostałe państwa OECD skorzystały z amerykańskiego podejścia do wydatków podatkowych, jednak wdrażając je, w odrębny sposób określili podstawowe cechy strukturalne podatku (Toder, 2005, s. 473). Analitycy w kilku krajach opracowali listy wydatków podatkowych, aby umożliwić kompleksowe ujęcie w raportach rządowych całkowitych kwot zasobów przeznaczanych na wsparcie różnych sektorów gospodarki i stworzyć ramy dla planowania długoterminowego. W teorii finansów publicznych wspomina się o istnieniu przede wszystkim wydatków podatkowych, których zastosowanie skutkuje zmniejszeniem ciężaru nakładanego na podatników. Niekiedy wskazuje się jednak na wydatki podatkowe, których zastosowanie zwiększa ciężar podatkowy, np. zwwyżki podatku czy brak możliwości odliczenia podatku naliczonego w podatku od wartości dodanej, określając je w odróżnieniu od tzw. pozytywnych wydatków mianem negatywnych (Geourjon, 2018, s. 27).

Sama koncepcja omawianych wydatków pojawiła się także równolegle w Republice Federalnej Niemiec. Było to pierwsze państwo, które przygotowało kompleksową listę preferencji podatkowych i ujęło ją w dokumentach budżetowych, po tym jak ustawa budżetowa z 1967 roku wprowadziła zasadę przygotowywania dwuletnich raportów na temat bezpośrednich i pośrednich konsekwencji fiskalnych wsparcia finansowego oferowanego przez państwo (Congressional Budget Office, 1983, s. 16). Jak wskazuje F. Neumark, w pierwotnym ujęciu wydatki podatkowe zostały zdefiniowane jako „wydatki rządowe dokonywane za pośrednictwem systemu podatkowego”, przy czym podatek dochodowy traktowany był jako *pars pro toto* (Neumark, 1974, s. 139). Należy przy tym wspomnieć, że istnieją

znaczące różnice pomiędzy bezpośrednimi wydatkami a wydatkami podatkowymi. Dotyczą one przykładowo transparentności obowiązujących rozwiązań, percepcji społecznej czy kosztów administracyjnych. Istotną różnicę dostrzegają niektórzy autorzy także w ich rzeczywistym i postrzeganym społecznie efekcie redystrybucyjnym (Faricy i Ellis, 2014, s. 54). Podstawą decyzji, które z instrumentów – wydatki bezpośrednie czy wydatki podatkowe – są właściwszym instrumentem polityki fiskalnej, jest szereg takich czynników, jak: aspekty behawioralne, ograniczenia instytucjonalne, ograniczenia budżetowe, cele polityki fiskalnej (Michael, 2018, s. 5).

Wprowadzenie wydatku podatkowego w miejsce wydatku bezpośredniego może wpływać na efektywność polityki fiskalnej. Niektórzy autorzy argumentują więc, że największym negatywnym aspektem wykorzystywania wydatków podatkowych, jako instrumentu tej polityki, jest sam ubytek dochodów publicznych w ich następstwie. W jego rezultacie ustawodawca jest na ogół skłonny do wprowadzania zwiększonych stawek podatku, by przeciwdziałać erozji bazy podatkowej. Każdy wzrost wydatków podatkowych może pociągać za sobą konieczność zwiększenia dochodów publicznych uzyskiwanych od podmiotów niebędących beneficjentami tych wydatków. Bezpośrednie wydatki natomiast finansowane są zazwyczaj poprzez politykę zwiększenia deficytu i zaciąganie długu publicznego. Wydatki podatkowe mogą powodować pozytywne efekty zewnętrzne dla społeczeństwa (*positive externalities*), przykładowo w postaci transferu wiedzy, dyspersji nowych technologii czy redukcji bezrobocia. Jednocześnie powstaje ryzyko, że będą one stanowiły zachętę do niewłaściwej alokacji zasobów (European Commission, 2014, s. 4). Ich zaletą jest jednakże możliwość zwiększenia efektywności ekonomicznej ze względu na mniejszą kontrolę administracyjną wymaganą po ich wprowadzeniu (Sadiq, 2008, s. 10-13).

W pierwotnym ujęciu prezentowanym przez Neumarka wydatki podatkowe w Niemczech postrzegano jako preferencje podatkowe w formie zwolnień z obowiązku podatkowego, odliczeń od podstawy wymiaru podatku, odliczeń od podatku czy obniżonych stawek – czyli jako rozwiązania prawne, których nie można uzasadnić samym charakterem podatku dochodowego (będącego przede wszystkim źródłem dochodów budżetowych), ponieważ odbiegają od tego charakteru, stanowiąc pośrednie wydatki rządowe, mające niemal wyłącznie charakter „pomocy finansowej”, w szczególności subwencji w rozumieniu określonych regulacji prawnych (Neumark, 1974, s. 139). Definicja subwencji na gruncie finansów publicznych w Niemczech skonkretyzowana została przez pryzmat obowiązku ich raportowania. W § 12 ustawy o stabilności i wzroście gospodarczym wskazano, że obejmuje ona świadczenia na rzecz przedsiębiorstw i wybranych sektorów gospodarki (*Stabilitäts- und Wachstumsgesetz*, 1967). Subwencje te uwzględniają dwie formy: pomocy finansowej (*Finanzhilfen*) i preferencji podatkowych (*Steuervergünstigungen*). Dla celów przedmiotowej sprawozdawczości jest ujmowana jednakże tylko taka preferencja podatkowa, która przynosi bezpośrednio lub pośrednio wsparcie dla poszczególnych sektorów gospodarki. Wydatki podatkowe stanowią więc specyficzną podgrupę preferencji podatkowych, postrzeganych w szerszym ujęciu jako forma ekonomicznego uprzywilejowania przyznawanego konkretnym podatnikom należącym do danej grupy, w sytuacji gdy inni podatnicy w tej grupie owego uprzywilejowania nie uzyskują. Wydatki podatkowe spełniają więc ogólne warunki preferencji podatkowej, czyli przyznawane są podmiotowi uprzywilejowanemu przez państwo lub jednostkę sektora finansów publicznych w określonym celu oraz regularnej formie i stanowią korzyść dla podmiotu uprzywilejowanego (Jochum, 2006, s. 35).

Odrębna klasyfikacja dotyczy tych preferencji podatkowych, które uznaje się za niespełniające warunku przeznaczenia dla wybranej grupy podmiotów gospodarczych, bowiem stanowią wsparcie o charakterze innym niż selektywny (*sonstige steuerliche Regelungen*). Definicja ta podlega ciągłej weryfikacji i jest systematycznie przekształcana na podstawie analizy konkretnych studiów przypadku (Bundesministerium der Finanzen, 2023a, s. 12). Rozwiązania systemowe stanowiące element standardu podatkowego oraz służące zapewnieniu sprawiedliwości opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych nie są klasyfikowane ani jako wydatki podatkowe, ani jako pozostałe rozwiązania podatkowe. Należą do nich regulacje odnoszące się do wszystkich podatników tego podatku, w tym przykładowo kwota wolna od opodatkowania.

Tabela 1. Rozgraniczenie pomiędzy wydatkami podatkowymi a pozostałymi rozwiązaniami podatkowymi

Oddziaływanie preferencji podatkowej	Zakres zastosowania		
	Wszystkie sektory gospodarki, bez wyjątków	Wybrany sektor gospodarki	Ograniczony, pozostały zakres, z wyłączeniem sektora, którego dotyczy wydatek podatkowy
Bezpośrednie	Wydatki podatkowe	Wydatki podatkowe	Pozostałe rozwiązania podatkowe
Pośrednie	Pozostałe rozwiązania podatkowe	Wydatki podatkowe	Pozostałe rozwiązania podatkowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Deutscher Bundestag, 2008, s. 6).

Preferencje podatkowe są klasyfikowane jako odzwierciedlenie pomocy finansowej (*Finanzhilfen*). Pomoc ta określana jest mianem subwencji, jeżeli służy: zabezpieczeniu kontynuacji działalności gospodarczej przedsiębiorstw lub sektorów gospodarki, dostosowaniu przedsiębiorstw lub sektorów gospodarki do nowych warunków funkcjonowania, stymulacji produktywności i wzrostu przedsiębiorstw lub sektorów gospodarki, w szczególności poprzez rozwój nowych metod i procesów produkcyjnych. Definicja ta generuje problemy związane z koniecznością rozgraniczenia pomiędzy pomocą finansową w rozumieniu § 12 ustawy o stabilności i wzroście gospodarczym a pozostałym wsparciem ze środków publicznych. Nie stanowią tej pomocy przykładowo środki przekazywane innym podmiotom publicznym ze środków budżetu federalnego, a także skierowane do podmiotów prywatnych z systemu zabezpieczeń społecznych.

Problemy klasyfikacyjne powstają również w odniesieniu do tych rozwiązań podatkowych, które traktowane są jako wydatki podatkowe. Rozgraniczenie pomiędzy wydatkami podatkowymi a pozostałymi rozwiązaniami podatkowymi dokonywane jest w kontekście całościowej konstrukcji systemu podatkowego i charakteryzuje się zmiennością w czasie, w zależności między innymi od celów przypisywanych poszczególnym przepisom podatkowym (Bundesministerium der Finanzen, 2021, s. 129). Istotne znaczenie w tym przedmiocie ma wieloletnie doświadczenie w zakresie przygotowywanych raportów dla Federalnego Ministerstwa Finansów. Należy jednocześnie podkreślić, że raporty te kwantyfikują konsekwencje fiskalne nie tylko preferencji podatkowych (wydatków podatkowych), ale także pozostałych rozwiązań ujętych w ramach systemu podatkowego, które skutkują ubytkiem dochodów publicznych. Do tych drugich należą między innymi formy wsparcia państwa dla organizacji pożytku publicznego, partii politycznych czy sektora ochrony zdrowia.

2.1. Kategorie preferencji fiskalnych na gruncie niemieckiego podatku dochodowego od osób fizycznych

W ramach preferencji podatkowych przeważają w Niemczech instrumenty polityki fiskalnej, których celem jest dostosowanie wysokości podatku do zdolności płatniczej podatnika. Należy przy tym podkreślić, że nie wszystkie tego typu preferencje klasyfikowane są jako wydatki podatkowe lub są ujmowane w raportach dotyczących tych wydatków. Ustawodawca, podobnie jak ma to miejsce w systemach podatków dochodowych w innych państwach, uregulował w przepisach prawa następujące kategorie preferencyjnych instrumentów podatkowych: zwolnienia z opodatkowania wybranych kategorii przychodów, odliczenia od dochodu i odliczenia od podatku, noszące także miano zniżek podatkowych (*Steuerermäßigungen*).

Zwolnienia z opodatkowania wybranych kategorii przychodów odróżniane są od wyłączeń z opodatkowania. W przeciwieństwie do wyłączeń przychody zwolnione można jednoznacznie przypisać do jednej z siedmiu grup przychodów podlegających opodatkowaniu. Ich zwolnienie z opodatkowania wynika z enumeratywnego wymienienia w § 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (*Einkommensteuergesetz*, 2009). Klasyfikowane są one jako wydatki podatkowe, jeśli spełniają warunki przewidziane w § 12 ustawy o stabilności i wzroście gospodarczym. W niemieckim prawie podatkowym zwolnienia z opodatkowania dotyczą w szczególności: świadczeń z systemów zabezpieczenia społecznego i o charakterze ubezpieczeniowym, odszkodowawczym, świadczeń socjalnych, wybranych

kategorię przychodów z tytułu stosunku pracy, świadczeń, których celem jest wsparcie nauki, kultury czy sztuki. Ważną grupę stanowią zwolnienia z opodatkowania dodatków wypłacanych pracownikom do wynagrodzenia podstawowego za pracę w dni ustawowo wolne od pracy oraz pracę w godzinach nocnych. Zwolnieniem objęte są te dodatki, których wartość nie przekracza 25% podstawy (stanowi ją wynagrodzenie podstawowe) – w przypadku dodatków za pracę w godzinach nocnych, 50% podstawy – w przypadku dodatków za pracę w niedzielę, 125% podstawy – w przypadku dodatków za pracę 31 grudnia i w pozostałe dni ustawowo wolne od pracy, 150% podstawy – w przypadku dodatków za pracę w dniach: 24 grudnia od godziny 14:00 i 25, 26 grudnia oraz 1 maja. Jeśli praca zostaje podjęta w godzinach nocnych (czyli przed godziną 0:00), następuje podwyższenie limitu wskazanego zwolnienia do 40% podstawy.

W odniesieniu do odliczeń od dochodu przed jego opodatkowaniem nietypowym rozwiązaniem jest podział preferencji podatkowych na odliczenia wydatków nadzwyczajnych (*Sonderausgaben*) i odliczenia nadzwyczajnych obciążeń mających charakter finansowy (*außergewöhnliche Belastungen*). Jako wydatki podatkowe klasyfikowane są w szczególności preferencje zaliczane do pierwszej grupy oraz zniżki podatkowe, raczej bardzo rzadko lub wcale odliczenia nadzwyczajnych obciążeń finansowych. Wynika to z ich specyfiki. Mają one bardziej uniwersalny charakter, adresowane są do wszystkich podatników, którzy w obrębie określonej grupy wyróżnianej na podstawie takich cech, jak wysokość dochodu, wiek podatnika czy liczba dzieci, ponoszą relatywnie wyższe wydatki. Wydatki te określane są mianem nadzwyczajnych, jeżeli ponoszone są przez mniejszościową grupę podatników i/lub wywołane są szczególnymi okolicznościami (np. choroba, niepełnosprawność czy rozwód) (Sicherer, 2005, s. 424). Podlegają one odliczeniu od dochodu, gdy ich wysokość przekracza przeciętną kwotę wydatków podatników w analogicznej sytuacji ekonomicznej i rodzinnej (Niemeier i in., 2018, s. 1301). Celem tego instrumentu polityki fiskalnej jest uwzględnienie trudnej lub specyficznej sytuacji życiowej osoby fizycznej. W ich ramach ustawodawca przewidział tak zwany udział własny podatnika, dla zapewnienia jego partycypacji w ponoszonym wydatku.

Druga grupa odliczeń odnosząca się do tzw. wydatków nadzwyczajnych obejmuje niektóre prywatne wydatki podatnika. Warunkiem odliczenia jest brak ich uwzględnienia w rozliczeniu podatkowym jako koszty uzyskania przychodu czy koszty działalności gospodarczej. Do tej grupy ustawodawca zaliczył odliczenia o znacznie zróżnicowanej strukturze i zakresie. Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dzielone są one na preferencje o charakterze zabezpieczeniowym oraz pozostałe. Pierwsza grupa uwzględnia przede wszystkim składki z tytułu większości umów zabezpieczenia społecznego i umów ubezpieczeniowych (§10, §10a Einkommensteuergesetz, 2009). Jako wydatki nadzwyczajne odliczane są między innymi także: podatek kościelny, wydatki na kształcenie zawodowe podatnika, świadczenia na utrzymanie dla współmałżonki/a, z którą/ym podatnik pozostaje w separacji lub jest rozwiedziony, oraz wybrane wydatki związane z kształceniem dziecka podatnika.

Niektóre z tych wydatków podlegają potrąceniu w całości, inne natomiast są odliczane wyłącznie do kwoty limitu określonego w ustawie. W § 10c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przewidziano także możliwość uwzględnienia ryczałtowej kwoty dla wydatków nadzwyczajnych, w sytuacji gdy podatnik nie jest w stanie udokumentować ich rzeczywistej wysokości. Kwota ryczałtu wynosi w 2025 roku 36 euro rocznie w przypadku rozliczenia indywidualnego lub 72 euro rocznie w przypadku wspólnego rozliczenia małżonków. Stosunkowo często deklarowaną przez podatników preferencją podatkową uznawaną za wydatek nadzwyczajny jest darowizna na tzw. cele uprzywilejowane podatkowo. Należą do nich w szczególności cele: służące dobru publicznemu i rozwojowi kultury, dobroczynne, religijne, naukowe. Ustawodawca wprowadził dwa limity dla odliczenia darowizn: do 20% sumy dochodów podatnika lub dla przedsiębiorców do 4‰ sumy obrotów i wypłaconych w roku kalendarzowym przez przedsiębiorstwo wynagrodzeń (Bundesministerium der Finanzen, 2025a). Odliczeniu – jako wydatek nadzwyczajny – podlegać mogą także darowizny na rzecz partii politycznych. W odniesieniu do nich ustawodawca wprowadził roczny kwotowy limit wynoszący 1650 euro w przypadku rozliczenia indywidualnego i 3300 euro w przypadku rozliczenia z małżonkiem. Odliczenie to przysługuje podatnikowi jako dodatkowa preferencja. Darowizny na rzecz partii politycznych

poniejszą bowiem w pierwszej kolejności kwotę podatku (zniżka podatkowa). Maksymalna kwota odliczenia wynosi w tej sytuacji 825 euro, gdy podatnik rozlicza się indywidualnie, i również podlega podwojeniu dla wspólnie rozliczających się małżonków.

Kolejną grupę preferencji podatkowych stanowią zniżki podatkowe stosownie do §§ 34c-35c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Prawo do ich uwzględniania przysługuje w szczególności z tytułu: uzyskiwania dochodów ze źródeł położonych za granicami kraju (jako instrument unikania podwójnego opodatkowania), uzyskiwania niektórych dochodów z działalności w zakresie rolnictwa i leśnictwa oraz ustawowo określonych dochodów z działalności gospodarczej, realizacji energooszczędnych inwestycji w ramach własnego gospodarstwa domowego (np. ocieplanie ścian, powierzchni dachowych, optymalizacja systemów grzewczych, założenie lub odnowienie urządzeń klimatyzacyjnych).

3. Ubytek dochodów publicznych w rezultacie wydatków podatkowych i pozostałych preferencji fiskalnych

Szacunek konsekwencji fiskalnych obowiązywania regulacji podatkowych o preferencyjnym charakterze jest zadaniem bardziej skomplikowanym, niż ma to miejsce w przypadku wydatków bezpośrednich. Ograniczenia w tym zakresie wprowadza dodatkowo niemieckie prawo podatkowe poprzez przepisy w zakresie tajemnicy skarbowej ujęte w § 30 Ordynacji podatkowej (Abgabenordnung, 2025). Trudniej mierzalne są również pośrednie następstwa funkcjonowania preferencji podatkowych, w tym wywoływane przez efekty uboczne i zakłócenia konkurencji (Groß, 1997, 12). Pomiar ubytku dochodów publicznych prezentowany w Niemczech – co dwa lata w stosownych raportach – dotyczy dwóch grup preferencyjnych instrumentów fiskalnych: wydatków podatkowych oraz pozostałych preferencji fiskalnych (tab. 3 i tab. 4). Ze względu na ograniczone ramy tego artykułu w jego treści przedstawiono wyłącznie te rozwiązania, które przynoszą najwyższy ubytek dochodów publicznych. Dane zawarte w raportach Federalnego Ministerstwa Finansów wskazują, że w okresie od 1 stycznia 2021 roku do 31 grudnia 2024 roku z tytułu przyznania podatnikom prawa do preferencji podatkowych klasyfikowanych jako wydatki podatkowe dochody budżetu federalnego umniejszone zostały o kwotę sięgającą szacunkowo 160,6 mld euro.

Preferencją skutkującą najwyższą utratą potencjalnych dochodów jest ryczałtowa metoda opodatkowania dochodu przedsiębiorstw eksploatujących morskie statki handlowe w żegludze międzynarodowej (podatek tonażowy). Wysokie kwoty ubytku dochodów publicznych za 2022 rok wykazane w tab. 3 wynikają jednak po części z dokonanej korekty za poprzednie lata, kiedy szacunki konsekwencji fiskalnych tej preferencji były znacząco zaniżone. Podatek tonażowy został wprowadzony w Niemczech w 1999 roku, a jego celem było zwiększenie konkurencyjności niemieckich przedsiębiorstw. Pozwala on na wymiar podatku z uwzględnieniem tonażu statków wykorzystywanych w żegludze międzynarodowej, a nie tylko na podstawie samego dochodu przedsiębiorstwa (Bundesrechnungshof, 2024, s. 7). Z przedstawionych w tab. 3 danych wynika, że w ostatnich dwóch latach budżet federalny stracił na obowiązywaniu tej preferencji podatkowej około 3,6 mld euro.

Jedną z preferencji fiskalnych relatywnie wcześniej sklasyfikowaną jako wydatek podatkowy jest scharakteryzowane w poprzednim punkcie zwolnienie z opodatkowania dodatków wypłacanych pracownikowi do wynagrodzenia podstawowego za pracę w dni ustawowo wolne od pracy oraz pracę w godzinach nocnych. W toku czterech lat szacowany ubytek dochodów publicznych w następstwie tego zwolnienia sięgnął około 12,3 mld euro. Nieznacznie niższa kwota – około 8,3 mld euro – umniejszyła dochody budżetu federalnego w latach 2021-2024 w związku z prawem podatników do odliczania od podatku wydatków na wykonanie prac rzemieślniczych o charakterze remontowym, konserwacyjnym i modernizacyjnym w gospodarstwie domowym wykorzystywanym dla własnych celów mieszkaniowych podatnika, zlokalizowanym w jednym z państw członkowskich Unii Europejskiej lub na terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Preferencja ta nie obejmuje prac

rzemieślniczych w nowych budynkach przed ich oddaniem do użytkowania. Ustawodawca wprowadza limit odliczenia – do 20% kwoty wydatków udokumentowanych rachunkami, nie więcej jednak niż 1200 euro rocznie. Wydatki w ramach wskazanego limitu mogą być potrącone w danym roku podatkowym wyłącznie jednorazowo i na jedno gospodarstwo domowe. Podatnik nie może z przedmiotowego tytułu odliczać wydatków, jeśli prace nie są dokonywane w ramach gospodarstwa domowego. Warunek ten nie jest spełniony w przypadku naprawy sprzętu użytku domowego w przedsiębiorstwie prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie przedmiotowych napraw, prac związanych z recyklingiem i utylizacją odpadów oraz sprzątaniem i odśnieżaniem chodników i ścieżek publicznych.

W grupie wydatków podatkowych przynoszących znaczący ubytek dochodów publicznych wymieniane są także preferencyjne zasady określania ryczału (przychodu) z tytułu użytkowania służbowego środka transportu dla celów prywatnych. Preferencja ta dotyczy pojazdów elektrycznych i hybrydowych pojazdów elektrycznych ładowanych zewnątrz. Stosownie do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych użytkowanie przez podatnika dla celów prywatnych środka transportu stanowiącego składnik majątku przedsiębiorstwa powoduje powstanie przychodu podlegającego opodatkowaniu. Wysokość tego przychodu może być określana ryczałtowo, jako 1% ceny katalogowej środka transportu brutto (podstawa wymiaru ryczału). Ustawodawca przewidział obniżenie tego odsetka dla pojazdów objętych omawianą preferencją. Zasady te obowiązywać będą do 31 grudnia 2030 roku. Warunki skorzystania z tej preferencji przedstawiono w tab. 2.

Rokrocznie ubytek dochodów sięgający około 800 mln euro przynosi ustawowa kwota limitu, do którego nie obowiązuje ograniczenie prawa do odliczenia odsetek od kredytów i pożyczek jako kosztów uzyskania przychodu. Ustawodawca wprowadził to ograniczenie w § 4h ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku wolnych zawodów, działalności w zakresie rolnictwa i leśnictwa oraz działalności gospodarczej. Przedmiotowe ograniczenie obowiązuje wtedy, gdy w ramach danego podmiotu kwota odsetek od kredytów i pożyczek zaciągniętych przekracza kwotę kredytów i pożyczek udzielonych, czyli gdy saldo z przedmiotowych operacji finansowych jest ujemne. Podatnikowi przysługuje w tym przypadku prawo do odliczenia 30% tego salda jako kosztu uzyskania przychodu (Bundesministerium der Finanzen, 2025b, s. 13). Elementem mającym na celu zapewnienie warunków długofalowego rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw jest wprowadzenie ograniczenia, stosownie do którego przedmiotowe przepisy dotyczą wymienionego salda tylko wtedy, gdy przewyższa ono 3 mln euro.

Tabela 2. Charakterystyka warunków przyznawania preferencji z tytułu użytkowania służbowego środka transportu dla celów prywatnych dla pojazdów elektrycznych i hybrydowych pojazdów elektrycznych ładowanych zewnątrz

Kategoria pojazdu	Odsetek podstawy wymiaru ryczału	Data nabycia pojazdu	Cena katalogowa brutto pojazdu wraz z wyposażeniem specjalnym	Emisja CO ²	Zasięg pojazdu elektrycznego
Pojazdy elektryczne	25%	Przed 01.01.2024	Maksymalnie 60 000 euro	Brak ustawowych limitów	Brak ustawowych limitów
		Po 31.12.2024	Maksymalnie 70 000 euro		
Hybrydowe pojazdy elektryczne ładowane zewnątrz	50%	Przed 01.01.2025	Brak ustawowych limitów	Maksymalnie 50 g CO ² /km	Minimalnie 60 km
		Po 31.12.2024			Minimalnie 80 km

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Zwirner, 2025).

Do preferencji klasyfikowanych jako wydatki podatkowe należy także podwyższona stawka amortyzacji budynków położonych w jednym z państw członkowskich Unii Europejskiej i przeznaczonych na wynajem. Zgodnie z § 7b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stawka ta w ujęciu rocznym, w roku oddania budynków do użytkowania i w kolejnych trzech latach następujących po tym

roku zwiększa się o 5%. Relatywnie mniejszy ubytek dochodów publicznych przynosi wdrożony od 1 stycznia 2002 roku w Niemczech program wsparcia prywatnego ubezpieczenia emerytalnego. Program ten skierowany jest do podatników uzyskujących nieznaczne dochody. Przynosi on korzyści oszczędzającym na prywatnych rachunkach emerytalnych zarówno w postaci dopłat, jak i alternatywnie w postaci ulg podatkowych. Wpłaty z przedmiotowego tytułu mogą zostać odliczone od dochodu przed jego opodatkowaniem do kwoty 2100 euro rocznie.

Tabela 3. Ubytek z tytułu najbardziej kosztownych fiskalnie preferencji klasyfikowanych jako wydatki podatkowe (mln euro)

Wydatki podatkowe	Lata			
	2021	2022	2023	2024
Zwolnienie z opodatkowania dodatków do wynagrodzenia podstawowego za pracę w niedzielę, dni ustawowo wolne od pracy i pracę w godzinach nocnych	2875	2970	3205	3235
Odliczenie od podatku wydatków na prace rzemieślnicze o charakterze remontowym, konserwacyjnym i modernizacyjnym	1990	2025	2110	2205
Preferencyjne zasady określania ryczałtu (przychodu) z tytułu użytkowania służbowego środka transportu dla celów prywatnych (w przypadku pojazdów elektrycznych i hybrydowych pojazdów elektrycznych ładowanych zewnątrz)	470	755	1110	1505
Ryczałtowa metoda opodatkowania dochodu przedsiębiorstw eksploatujących morskie statki handlowe w żegludze międzynarodowej (opodatkowanych podatkiem tonażowym)	7910	11 125	2225	1320
Kwota limitu, do którego nie obowiązuje ograniczenie prawa do odliczenia odsetek jako kosztów uzyskania przychodu	845	825	840	890
Preferencyjne stawki amortyzacji dla nowych domów na wynajem	90	295	570	815
Odliczenie od dochodu z tytułu wpłat do prywatnych funduszy emerytalnych	770	690	670	695
Preferencje podatkowe klasyfikowane jako wydatki podatkowe ogółem	39 932	45 114	39 419	36 172

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Bundesministerium der Finanzen, 2023a, s. 95-114).

Tabela 4. Ubytek z tytułu najbardziej kosztownych fiskalnie pozostałych preferencji uwzględnianych w raportach Federalnego Ministerstwa Finansów (mln euro)

Pozostałe preferencje fiskalne	Lata			
	2021	2022	2023	2024
Odliczenie od dochodu zapłaconego podatku kościelnego	4195	4320	4480	4620
Odliczenie od dochodu i podatku darowizn na cele uprzywilejowane podatkowo	1905	1950	2080	2215
Odliczenie od podatku wydatków na opłacenie usług związanych z funkcjonowaniem gospodarstwa domowego	600	615	645	680
Pozostałe preferencje fiskalne ogółem	28 210	29 270	30 235	31 245

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Bundesministerium der Finanzen, 2023a, s. 115-126).

Szereg preferencyjnych rozwiązań nie klasyfikuje się w raporcie Federalnego Ministerstwa Finansów uwzględniającym subwencje budżetowe jako wydatki podatkowe, a ujmuje się w grupie pozostałych preferencji podatkowych. Trzy z tych preferencji skutkujące relatywnie najwyższym ubytkiem dochodów publicznych zaprezentowano w tab. 4. Stosunkowo wysoka kwota ubytku dochodów publicznych wynika z prawa do odliczenia od dochodu zapłaconego podatku kościelnego przed jego opodatkowaniem. Należy zauważyć, że za podatek kościelny uznaje się świadczenie pieniężne nakładane przez przepisy prawne na członków związków wyznaniowych należących do grupy podmiotów publiczno-prawnych. Za podatek kościelny nie uważa się natomiast żadnych dobrowolnych wpłat na rzecz wspomnianych związków. Podstawę opodatkowania stanowi naliczony podatek dochodowy, a wysokość podatku kościelnego jest zależna od kraju związkowego i waha się w granicach 8-9% podatku dochodowego (Bundesministerium der Finanzen, 2023b, s. 75). Ubytek dochodów publicznych w związku z przyznaniem prawa do tego odliczenia sięgnął w latach 2021-2024 szacunkowo kwoty 17,6 mld euro. W odróżnieniu od innych preferencji podatkowych ubytek ten utrzymuje się na relatywnie stałym poziomie.

Na drugim miejscu pod względem wysokości ubytku dochodów publicznych w grupie pozostałych preferencji podatkowych w latach 2021-2024 uplasowało się prawo do odliczenia od dochodu darowizn na cele uprzywilejowane podatkowo. Ta preferencja podatkowa została opisana w poprzedniej części artykułu. Podobnie jak ma to miejsce w przypadku prawa do odliczenia zapłaconego podatku kościelnego, kwoty, o które umniejszone zostają dochody publiczne, w następstwie obowiązywania tej preferencji cechują się relatywną stabilnością w poszczególnych latach. Stabilność tę można dostrzec także w przypadku odliczenia od podatku wydatków na opłacenie usług związanych z funkcjonowaniem gospodarstwa domowego. Celem ustawodawcy wprowadzającego tę preferencję było przeciwdziałanie zwiększaniu się szarej strefy oraz wsparcie dla rynku pracy. Prawo do niej przysługuje zarówno przy zatrudnieniu w niepełnym wymiarze, gdy wynagrodzenie brutto nie przekracza miesięcznie kwoty 556 euro, jak i w przypadku zatrudnienia w pełnym wymiarze pracy. Ustawodawca zróżnicował jednak wysokość odliczenia w obydwu sytuacjach. Limit odliczenia wynosi 20% poniesionych wydatków, jednak w pierwszym przypadku nie więcej niż 510 euro rocznie, w drugim – nie więcej niż 4000 euro rocznie. Odliczeniu z przedmiotowego tytułu mogą podlegać wydatki o bardzo zróżnicowanym charakterze, w tym przygotowywanie posiłków, prace ogrodowe, usługi sprzątanía.

4. Dyskusja i wnioski

Postrzeganie wydatków podatkowych jako integralnego komponentu systemu finansów publicznych państw OECD zyskało na znaczeniu w ostatnich latach. Każde z państw, ze względu na zróżnicowanie instytucji prawnych i zasad opodatkowania, kształtowało zarówno ich definicję, jak i klasyfikację w nieco odrębny sposób. W niemieckim systemie podatkowym preferencje podatkowe traktowane jako forma subwencji, a stanowiące odpowiednik wydatków podatkowych na gruncie amerykańskiego prawa podatkowego, doczekały się dość wyraźnie zarysowanej konceptualizacji. Nie można pominąć faktu, że w pierwszym raporcie Federalnego Ministerstwa Finansów wspomina się o preferencjach podatkowych stanowiących formę wydatków o pośrednich następstwach fiskalnych i uwzględnia się je wraz ze zróżnicowanymi kategoriami wydatków bezpośrednich. Podejście to odpowiada temu ukształtowanemu przez prekursora idei wydatków podatkowych S. Surreya, co może sugerować, że powstawało ono w pewnym stopniu w zbliżonych realiach ekonomicznych.

Badania porównawcze w zakresie wydatków podatkowych ze względu na specyfikę krajowych systemów podatkowych stanowią rzadkość na gruncie literatury z zakresu finansów publicznych. Samo ich pojęcie w tych państwach, w których nie istnieje długoletnia tradycja ich pomiaru, może budzić wątpliwości interpretacyjne. Wynika to z tego, że klasyfikacja wydatków podatkowych ewoluowała pod wpływem szeregu czynników o lokalnym charakterze. Co więcej, zakwalifikowanie danego preferencyjnego rozwiązania podatkowego jako wydatku podatkowego w danym roku nie oznacza ujęcia go w tej samej kategorii w roku kolejnym. Może to wynikać przykładowo z przypisania danej preferencji podatkowej dodatkowych celów polityki fiskalnej.

Wydatki podatkowe mają duże znaczenie aplikacyjne. Studia ich następstw budżetowych pozwalają na poszukiwanie odpowiedzi na pytanie o zasadność stosowania instrumentów podatkowych w miejsce wydatków budżetowych i odwrotnie. Na gruncie literatury wskazuje się pozytywne i negatywne aspekty obydwu form transferu środków na rzecz określonych podmiotów. Interesującym rozwiązaniem, niestosowanym jednak w każdym państwie, jest szacowanie ubytku dochodów publicznych nie tylko w rezultacie tych preferencji zakwalifikowanych jako wydatki podatkowe, ale także pozostałych ulg podatkowych. Podejście to pozwala na badania porównawcze również w ramach jednego systemu podatkowego w dłuższej perspektywie czasowej. Nie bez znaczenia pod tym względem pozostaje systematyczność publikowanych raportów i jakość podawanych danych. Wdrożenie jednolitych norm w tym zakresie może pozwolić w przyszłości na szersze badania porównawcze i wymianę dobrych praktyk, w szczególności pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

Zróźnicowanie podejść państw członkowskich do kwestii wydatków podatkowych sprawia, że nawet w przypadku zharmonizowanych podatków, takich jak podatek od wartości dodanej, implementacja jednolitych rozwiązań przebiega powoli i znajduje ograniczone zastosowanie w ramach Unii Europejskiej. W przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, którego konstrukcja nie podlegała procesom harmonizacji, wdrażanie dobrych praktyk powinno być w szczególności ukierunkowane na stworzenie wspólnej definicji wydatków podatkowych, w tym przede wszystkim konceptualizację „standardu podatkowego”. Odrębności wynikające z przyczyn historycznych i zadań realizowanych przez podatki dochodowe od osób fizycznych utrudniają zaproponowanie spójnych metod kategoryzacji preferencji podatkowych i ich podziału na te spełniające i niespełniające kryteriów wydatków podatkowych. Problemem w tym zakresie jest między innymi wyłączenie z zakresu wydatków podatkowych niektórych rozwiązań, w tym przykładowo ulg takiego typu, jak odliczenia darowizn na cele uprzywilejowane podatkowo. Podkreślić należy, że sam proces ujednolicania podejścia do wydatków podatkowych powinien zostać zainicjowany także przez zapewnienie szacowania konsekwencji fiskalnych wszystkich preferencji, co w chwili obecnej nie ma miejsca w większości państw członkowskich Unii Europejskiej, w tym także w Niemczech.

Bibliografia

- Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Januar 2025. (BGBl. 2025 I Nr. 24). Neugefasst durch Bek. v. 23.1.2025 I Nr. 24.
- Bundesministerium der Finanzen. (2021). *Achtundzwanzigster Subventionsbericht: Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2019 bis 2022*.
- Bundesministerium der Finanzen. (2023a). *Neunundzwanzigster Subventionsbericht: Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2021 bis 2024*.
- Bundesministerium der Finanzen. (2023b). *Steuern von A bis Z*.
- Bundesministerium der Finanzen. (2025a). *BMF Amtliches Lohnsteuerhandbuch*.
- Bundesministerium der Finanzen. (2025b). Betreff: Zinsschranke (§ 4h EStG; § 8a KStG). Bezug: BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008 (BStBl I S. 718). GZ: IV C 2 - S 2742-a/00028/012/001. DOK: COO.7005.100.4.11637923.
- Bundesrechnungshof. (2024). *Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages. Steuervergünstigung für die Seeschifffahrt durch die Tonnagebesteuerung*.
- Burton, M. i Sadiq, K. (2013). *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*. Cambridge University Press.
- Congressional Budget Office. (1983). *Tax Expenditures. Current Issues and Five-year Budget Projections for Fiscal Years 1984-1987*.
- Deutscher Bundestag. (2008). *Bericht nach § 99 der Bundshaushaltsordnung über die Transparenz von Steuersubventionen*. Drucksache 16/8800.
- Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 23. Dezember 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 449) geändert worden ist.
- European Commission. (2014). *Tax Expenditures in Direct Taxation in EU Member States*.
- Faricy, Ch. i Ellis, Ch. (2014). Public Attitudes Toward Social Spending in the United States: The Differences Between Direct Spending and Tax Expenditures. *Political Behavior*, 36(1), 53-76. <https://doi.org/10.1007/s11109-013-9225-5>
- Geourjon, A. M. (red.). (2018). *Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice. Methodological Guide*. Foundation for Studies and Research on International Development.
- Greer, J. L. i Gonzales, O. (2017). *Community Economic Development in the United States. The CDFI Industry and America's Distressed Communities*. Palgrave Macmillan. https://doi.org/10.1057/978-1-349-69810-3_4
- Groß, E. (1997). *Steuervergünstigungen und Steuerbenachteiligungen. Gibt es besondere Regeln für den Gesetzesvollzug?* Waxmann.
- Jochum, G. (2006). *Die Steuervergünstigung. Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen in deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. LIT Verlag.
- Michael, L. (2018). *Tax Expenditures versus Direct Expenditures: Primer*. Minnesota House Research Department.
- Neumark, F. (1974). Tax Expenditures. *FinanzArchiv*, 33(1), 138-142.
- Niemeier, G., Schnitter, G., Kober, M., Nöcker, G. i Stuparu, S. (2018). *Einkommensteuer*. Erich Fleischer Verlag.
- Sadiq, K. (2008). An Analysis of Tax Expenditure versus Direct Expenditure. W: O'Donovan, G. (red.), *Proceedings of the 20th Annual Australasian Tax Teachers' Association Conference*. Queensland University of Technology.
- Sicherer, K., von. (2005). *Einkommensteuer*. Oldenbourg Verlag.
- Stabilitäts- und Wachstumsgesetz. Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 8. Juni 1967 (BGBl. I S. 582), das zuletzt durch Artikel 267 der Verordnung vom 31. August 2015 (BGBl. I S. 1474) geändert worden ist.

- Toder, E. J. (2005). Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis. W: *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association* (t. 98, s. 472-479). National Tax Association.
- United States Department of the Treasury. (2025). *Tax Expenditures*. Pobrano 20 kwietnia 2025 z <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures>
- Zwirner, Ch. (2025, 15 maja). *Elektro- und Hybridfahrzeuge: Behandlung im Steuerrecht. Hinweise zur steuerlichen Erfassung nach EStG und UStG sowie mögliche Hinzurechnungen nach GewSt*. Pobrano 20 kwietnia 2025 z <https://rsw.beck.de/zeitschriften/bc/meldung/2025/03/13/elektro-und-hybridfahrzeuge-behandlung-im-steuerrecht>

Income Tax Benefits in Germany against the Backdrop of “Tax Expenditures” Definition

Summary

Aim: The primary aim of this article is to examine income tax expenditures in Germany and assess the extent to which they integrate into the global concept. It also analyzes the key tax expenditures, comparing them with other tax preferences while highlighting the revenue loss associated with their implementation.

Methodology: The author employs the comparative method in economics and law to explore the essence and functional aspects of the so-called tax expenditures. The work offers a broader international perspective while focusing on a single country to identify potential future transplants and examine their economic implications.

Results: Tax expenditures hold substantial practical significance, serving as key instruments in fiscal policy. Their application enables governments to achieve economic and social objectives while offering an alternative to direct public expenditures. The approaches adopted by various European Union countries – particularly those with well-established traditions in this field – offer valuable insights for developing broader recommendations at the Community level.

Implications and recommendations: Germany was among the pioneers in designing tax benefits that align with the global conceptualization of tax expenditures. To ensure good practices for a common European approach, elements of this concept should be incorporated into the definition, classification, and essence of a unified framework. However, since income tax benefits still vary significantly across the EU, the adoption of a coordinated model should still take some of this diversity into account.

Originality/value: The article examines tax expenditure issues, which are occasionally discussed in Polish economic literature but primarily from the perspective of concepts that emerged in the United States in the 1960s/1970s. While it partially follows this trend, it also considers the contribution of a second country that played a significant role in developing the definition and classification of tax expenditures.

Keywords: income tax, tax benefits, expenditures, Germany, revenue loss
