

Ege-Aksel Kilincsoy

Der Mitunternehmeranteil an der Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht



Nomos



Die Reihe „Schriften zum Steuer-, Rechnungs- und
Prüfungswesen“

wird herausgegeben von
Prof. Dr. rer. pol. Franz Jürgen Marx
Prof. Dr. rer. pol. Christoph Löffler, LL.M.

Band 12

Ege-Aksel Kilincsoy

Der Mitunternehmeranteil an der Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht



Nomos





Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Bremen, Univ., Diss., 2020

ISBN 978-3-8487-8005-1 (Print)

ISBN 978-3-7489-2397-8 (ePDF)

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung der Universität Bremen und wurde in ähnlicher Form vom Fachbereich Wirtschaftswissenschaft als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur sind bis März 2020 berücksichtigt.

Ein besonderer Dank gilt meinem akademischen Lehrer, Herrn Prof. Dr. Franz Jürgen Marx, für die Betreuung der Arbeit, die weitreichenden Freiheiten während meiner Forschungstätigkeit sowie die stete Diskussionsbereitschaft. Herrn Prof. Dr. Christoph Löffler möchte ich für die Übernahme des Zweitgutachtens danken. Frau Ina Kronenberger danke ich für die intensive und gewissenhafte Durchsicht des Manuskripts.

Entstehen konnte die Arbeit nur dank der Unterstützung meiner Familie. Ihr sei diese Arbeit gewidmet.

München, im Januar 2021

Ege-Aksel Kilincsoy

Geleitwort

Die Untersuchung setzt sich mit einem zentralen Feld des geltenden deutschen Unternehmensteuerrechts auseinander. Personengesellschaften haben, insbesondere für mittelständische Unternehmen eine große realökonomische Bedeutung. Sie treten entweder in den Reinformen der OHG und KG oder in Typenkombinationen etwa als GmbH & Co. KG, als GmbH & atypisch Still oder in anderen, von der Kautelarpraxis entwickelten Mischformen auf. Die Bedeutung von Personengesellschaften erstreckt sich aber nicht nur auf mittelständische Strukturen, sondern reicht auch tief in den Bereich von Konzernstrukturen hinein.

Nach wie vor ist das ertragsteuerliche Besteuerungsregime für Personengesellschaften nicht geschlossen kodifiziert. Zentrale Rechtsgrundlage bildet – seit langem unverändert – § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Hinzu kommen weitere Einzelnormen des EStG und des GewStG. Bedingt durch das Fehlen einer einheitlichen konzeptionellen Grundlage kommt der Interpretation durch die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung seit langem eine herausragende Bedeutung zu. Seit etwa vier Jahrzehnten hat sich eine steuerliche Gesamthandslehre durchgesetzt, die – basierend auf einer partiellen Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft – eine zweistufige Gewinnermittlung ableitet, welche neben dem Gesamthandsvermögen auch bestimmtes Gesellschaftervermögen als Sonderbetriebsvermögen einbezieht. Werden zusätzlich noch Ergänzungsbilanzen und -ergebnisse berücksichtigt, verdeutlicht dies die Komplexität des derzeitigen Besteuerungsregimes von Personengesellschaften. An die Ermittlungsergebnisse knüpfen einerseits Einkommensteuer und andererseits Gewerbesteuer als Objektsteuer an und verarbeiten diese mit zahlreichen weiteren Modifikationen. Die vermögensrechtliche Beteiligung des Gesellschafters zeigt sich (unvollständig) im Kapitalanteil, der für die vermögensrechtlichen Ansprüche Bedeutung hat und bilanziell zumeist in Form mehrerer Kapitalkonten geführt wird. In einer lebenszyklusorientierten Betrachtung können Besteuerungsprobleme bei Erwerb, Halten und Veräußerung der Beteiligung identifiziert werden.

Hier setzt die Arbeit von Ege-Aksel Kilincsoy an, die mit einer analytisch-normativen Ausrichtung bestehende Ungleichheiten und Systemwidrigkeiten der steuerlichen Qualifikation des Gesellschaftersanteils in verschiedenen Problembereichen des geltenden Einkommen- und Gewerbe-

Geleitwort

steuerrechts untersucht, das Wesen des Mitunternehmeranteils ganzheitlich erfasst und Ansätze für eine systematische, rechtsformadäquate und vereinfachte Besteuerung der Personengesellschaft ableitet. Die vorgelegte ökonomische Analyse des Rechts überführt Erkenntnisse aus dem Zivil- und Steuerrecht in ein stimmiges Besteuerungskonzept mit erheblichen Rechtsvereinfachungen. Konsequenterweise wird die Leitidee verfolgt, nach der der Mitunternehmeranteil gleich dem Gesellschaftsanteil als Wirtschaftsgut qualifiziert wird, dem technisch der Kapitalanteil zuzuordnen ist. Wirtschaftlicher Eigentümer des Betriebsvermögens ist die Gruppe, die das Gewerbe betreibt und daraus Markteinkommen erzielt. Eindrucksvoll zeigt Ege-Aksel Kilincsoy Erklärungsdefizite auf und entwickelt, basierend auf dem von ihm entwickelten einheitsorientierten Transparenzprinzip, tragfähige Alternativen, die in weiten Bereichen schon jetzt im Einklang mit dem geltenden Steuerrecht stehen und nur darüber hinaus teilweise gesetzlichen Reformbedarf einfordern.

Ich wünsche der Arbeit eine weite Verbreitung und die ihr zustehende Beachtung in Wissenschaft und Praxis.

Bremen, im Januar 2021

Prof. Dr. Franz Jürgen Marx

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	15
Abkürzungsverzeichnis	17
1 Einführung	21
1.1 Problemstellung, Zielsetzung und Gang der Untersuchung	21
1.2 Abgrenzung der Untersuchung, Methodische Vorbemerkungen und Einordnung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre	26
2 Gesellschaftsanteil, Vermögensanteil und Kapitalanteil im Zivilrecht	33
2.1 Einheit der Gesellschaft statt Vielheit der Gesellschafter	33
2.1.1 Struktur der modernen Gesamthandslehre	33
2.1.2 Verwaltungsrechtliche Ordnung	38
2.1.3 Vermögensrechtliche Ordnung	42
2.2 Erfolgsermittlung als Rechnungszweck der Rechnungslegung	48
2.2.1 Wirtschaften auf Rechnung des Bilanzvermögens	48
2.2.2 Bewerten als Transformation des Bilanzierungsgegenstands in eine Zahl	53
2.3 Vermögensanteil und Kapitalanteil zwischen Vermögens- und Erfolgsermittlungsbilanz	57
2.4 Das Wesen des Vermögensanteils und des Kapitalanteils	64
2.4.1 Ideelle Berechtigung an den einzelnen Gegenständen	64
2.4.2 Vermögensansprüche auf Werte der einzelnen Gegenstände	67
2.4.3 Wertanteil am Reinvermögen	72
2.4.4 Relative Maßstäbe der Vermögensbeteiligung	77

Inhaltsverzeichnis

2.4.5	Kapitalanteil als Zahl und rechnerisches Eigenkapital	82
2.5	Technische Beteiligung mithilfe der Gesellschafterkonten	85
2.6	Zwischenergebnis: Bilanzielle Teilhabe am Gesellschaftsvermögen	92
3	Der Mitunternehmeranteil im Steuerrecht	99
3.1	Wirtschaftliches Eigentum als Anstoß für die Gleichsetzung von Kapitalanteil und Miteigentum	99
3.1.1	Ursprünge des Transparenzprinzips in der Rechtsprechung des PrOVG	99
3.1.2	Gesellschafter als Betreiber des Gewerbebetriebs	102
3.1.3	Kodifikation der Zurechnung nach Bruchteilen durch § 80 RAO 1919	105
3.2	Betonung der Vielheit der Gesellschafter durch den RFH	106
3.2.1	Steuerpflicht des Gewinns aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils nach § 30 REstG 1925	106
3.2.2	Ermittlung der Gewinnanteile als Ausgangspunkt der Bilanzbündeltheorie	111
3.2.3	Gleichsetzung von Kapitalanteil und Betrieb der Mitunternehmer	113
3.2.4	Ermittlung des Anteils nach § 11 Nr. 5 StAnpG 1934	120
3.3	Einheits- und Vielheitsbetrachtung in der Rechtsprechung des BFH	124
3.3.1	Festhalten am ideellen Mitunternehmeranteil	124
3.3.2	Bilanzierung des Mitunternehmeranteils in der Steuerbilanz	129
3.4	Zwischenergebnis: Mitunternehmeranteil als Rechts- und Rechenfiktion	133
3.4.1	Aufgabe der Bruchteilstvorstellung aufgrund des fehlenden Anteils	133
3.4.2	Alternativen zur Bruchteilstvorstellung	136

4	Einheitsorientiertes Transparenzprinzip als Alternative zur Vielheit der Gesellschafter	141
4.1	Fortleben tradierter Besteuerungsprinzipien	141
4.1.1	Gleichstellungsthese und Bruchteilseigentum	141
4.1.2	Subjektsteuerprinzip und Erwirtschaften stiller Reserven	143
4.1.3	Markteinkommen, Erwerbseinkommen und Einkünftezurechnung	149
4.1.4	Erwerbsgrundlagenkonzept als Variation des Erwerbseinkommens	154
4.2	Markteinkommenskonzept und Gewerbebetrieb	157
4.2.1	Markt als Rechtsbegriff im Rahmen des § 2 Abs. 1 EStG	157
4.2.2	Markt in den volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen	160
4.2.3	Marktorientierung der einzelwirtschaftlichen Einkommensbegriffe	165
4.2.4	Im Tauschverkehr gebildeter Preis als steuerbare Einnahme	170
4.2.5	Markteinkommensfundierung des Gewerbebetriebskonzepts	173
4.2.6	Markteinkommen als marktliche Verwertung von Leistungen	180
4.3	Steuerrechtliche Gruppe als Betreiber des Gewerbes	184
4.3.1	Gewerbebetrieb zwischen Realität und Recht	184
4.3.2	Erklärungsansätze im Schrifttum	187
4.3.3	Ausüben der Markttätigkeit durch die steuerrechtliche Gruppe	190
4.4	Steuerrechtliche Gruppe als Träger des Betriebs	195
4.4.1	Wirtschaftliche Zuordnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO	195
4.4.2	Der einheitsorientierte Mitunternehmeranteil	200
4.5	Zwischenergebnis: Einheitsorientierte Gruppe als Alternative zur Vielheit der Gesellschafter	203

Inhaltsverzeichnis

5	Einheitsorientierte Alternativen zur Vielheitsbetrachtung in ausgewählten Problembereichen	207
5.1	Veräußerung eines Mitunternehmeranteils und Teil-Mitunternehmeranteils	207
5.1.1	Normübersicht und Problemstellung	207
5.1.2	Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils	212
5.1.3	Folgeurteile zur Veräußerung eines Mitunternehmerteilanteils	216
5.1.4	Erklärungsdefizite zum Wesen des Teil-Mitunternehmeranteils	219
5.1.5	Erklärungsdefizite zur Veräußerung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils	222
5.1.6	Einheitsorientierter Mitunternehmeranteil als alternatives Steuerobjekt	225
5.2	Bildung und Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen bei Erwerb eines Mitunternehmeranteils	228
5.2.1	Anwendungs- und Ausprägungsmöglichkeiten sowie Problemstellung	228
5.2.2	Ausweis ideeller Anteile gemäß der Finanzrechtsprechung	230
5.2.3	Ausweis eines Ausgleichspostens bei fehlenden Erwerbsobjekten	234
5.2.4	Fortentwicklung der Ergänzungsbilanz gemäß der Finanzrechtsprechung	239
5.2.5	Erklärungsdefizite der ideellen Ergänzungsbilanz	242
5.2.6	Fehlen eines theoretischen Fundaments der Ergänzungsbilanz	246
5.2.7	Einheitsorientierte Alternative: Ergänzung des Gesellschaftsanteils	250
5.3	Umstrukturierende Einbringungen am Beispiel des § 24 UmwStG	253
5.3.1	Normübersicht und Problemstellung	253
5.3.2	Bruchteilstheoretische Prägung der Einbringung	256
5.3.3	Vermögenswertmethode oder Kapitalkontenrechnung	260
5.3.4	Anlass der Bildung umwandlungssteuerlicher Ergänzungsbilanzen	262
5.3.5	Erklärungsdefizite des bruchteilsorientierten Subjektsteuerprinzips	267

5.3.6	Einheitsorientierte Alternative: Einbringung von Betriebsvermögen	271
5.4	Gewährung von Gesellschaftsrechten am Beispiel des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	271
5.4.1	Normübersicht und Problemstellung	271
5.4.2	Abgrenzungsansätze der Finanzrechtsprechung	273
5.4.3	Gewährung von Gesellschaftsrechten nach aktueller Auffassung	276
5.4.4	Erklärungsdefizite der Sichtweise der Finanzrechtsprechung	281
5.4.5	Erklärungsansätze und -defizite im Schrifttum	284
5.4.6	Vereinheitlichung der Umstrukturierungsnormen	287
5.5	Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG	290
5.5.1	Normübersicht und Problemstellung	290
5.5.2	Entwicklung der Realteilungsgrundsätze durch die Finanzrechtsprechung	293
5.5.3	Naturalteilung als gesellschaftsrechtliche Auseinandersetzung	297
5.5.4	Realteilung als steuerrechtliche Auseinandersetzung	300
5.5.5	Kritik an der Kapitalanteilanpassungsmethode im Schrifttum	302
5.5.6	Erklärungsdefizite der Buchwertanpassungsmethode	307
5.5.7	Angleichung der Realteilung an Umstrukturierungsnormen	309
5.6	Verlustanteil und Kapitalanteil in § 15a EStG	310
5.6.1	Normübersicht und Problemstellung	310
5.6.2	Verlustanteil und negativer Kapitalanteil in der Finanzrechtsprechung	313
5.6.3	Übertragung der Verluste bei Übertragung des Mitunternehmeranteils	318
5.6.4	Einheitsorientierte Alternative: Differenzierung von Kapital- und Verlustanteilen	322
5.7	Verlustanteil und Mitunternehmeranteil in § 10a GewStG	323
5.7.1	Normübersicht und Problemstellung	323
5.7.2	Erklärungsdefizite der Finanzrechtsprechung	328
5.7.3	Einheitsorientierte Ausrichtung der Gewerbesteuer als Reformziel	332

Inhaltsverzeichnis

5.8 Mitunternehmeranteil in anderen Steuergesetzen	334
5.8.1 Die Anteile des Grunderwerbsteuergesetzes	334
5.8.2 Wert der Anteile im Erbschaftsteuergesetz	339
6 Querschnittsanalyse und Zusammenfassung	345
6.1 Der ideelle Mitunternehmeranteil im geltenden Recht	345
6.2 Der einheitsorientierte Mitunternehmeranteil als Alternative	349
6.3 Ausblick und Reformimplikationen	352
Literaturverzeichnis	355
Entscheidungsregister	433
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen	443

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Darstellung der Problemstellung	24
Abbildung 2:	Darstellung des Untersuchungsplans	25
Abbildung 3:	Ordnung der modernen Gesamthandslehre	47
Abbildung 4:	Kapitalanteil als Wertanteil am Reinvermögen	74
Abbildung 5:	Zusammenfassung der Anspruchsermittlungsformeln (OHG)	79
Abbildung 6:	Beziehung des Vermögensanteils zum Kapitalanteil	93
Abbildung 7:	Mitunternehmeranteil im Sinne der Bruchteilsfiktion	128
Abbildung 8:	Rechts- und Rechenfiktion des Mitunternehmeranteils	138
Abbildung 9:	Markteinkommenskonzept als marktliche Verwertung von Leistungen	182
Abbildung 10:	Betreiben des Gewerbes durch die Gruppe	193
Abbildung 11:	Steuerbilanz AB-KG	215
Abbildung 12:	Eröffnungsbilanz AB-OHG	244
Abbildung 13:	Eröffnungsbilanz AB-OHG	263
Abbildung 14:	Positive Ergänzungsbilanz B	263

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 15:	Eröffnungsbilanz AB-OHG	265
Abbildung 16:	Beteiligungsverhältnisse AB-OHG	268
Abbildung 17:	Ergänzungsbilanz A	269
Abbildung 18:	Eröffnungsbilanz AB-OHG	269
Abbildung 19:	Gewähren von Gesellschaftsrechten nach Auffassung der Finanzrechtsprechung	282
Abbildung 20:	Naturalteilung bei fehlender Gleichartigkeit	299
Abbildung 21:	Schlussbilanz der A & B OHG	303

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
AER	The American Economic Review (Zeitschrift)
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AO	Abgabenordnung
Artikel	Art.
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBEV	Berater-Brief Erben und Vermögen (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BFH/PR	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für die Praxis der Steuerberatung (Zeitschrift)
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen (Zeitschrift)
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BuW	Betrieb und Wirtschaft (Zeitschrift)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CJE	Canadian Journal of Economics (Zeitschrift)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)

Abkürzungsverzeichnis

DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DZWIR	Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht (Zeitschrift)d
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EJM	European Journal of Management (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStB	Der Einkommensteuer-Berater (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alii
ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FinArch	Finanzarchiv (Zeitschrift)
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GS	Gedächtnisschrift
h. M.	herrschende Meinung
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
hrsg.	herausgegeben
IJEB	International Journal of Economic Behavior (Zeitschrift)
J Socio Econ	Journal of Socio-Economics (Zeitschrift)
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JEL	Journal of Economic Literature (Zeitschrift)
JfNuS	Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik (Zeitschrift)
JITE	Journal of Institutional and Theoretical Economics (Zeitschrift)
JoIE	Journal of Institutional Economics (Zeitschrift)
JZ	JuristenZeitung (Zeitschrift)
kösdi	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
krit.	kritisch

Abkürzungsverzeichnis

MIR	Management International Review (Zeitschrift)
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer Bayern (Zeitschrift)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NotBZ	Fachzeitschrift für Notare (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschaft-Briefe (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
ORDO	Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft (Zeitschrift)
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
PrOVGE	Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts
PrOVGESt	Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Steuersachen
RabelsZ	Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht (Zeitschrift)
Rev Soc Econ	Review of Social Economy (Zeitschrift)
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rn.	Randnummer
RnotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift (Zeitschrift)
RphZ	Rechtsphilosophie (Zeitschrift)
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite(n)
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
sog.	sogenannt
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwG	Umwandlungsgesetz

Abkürzungsverzeichnis

UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (Zeitschrift)
v.	von
vgl.	vergleiche
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WM	Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WWA	Weltwirtschaftliches Archiv (Zeitschrift)
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
zfbf	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
ZfgS	Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft (Zeitschrift)
ZfHf	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (Zeitschrift)
ZfN	Zeitschrift für Nationalökonomie (Zeitschrift)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZSteu	Zeitschrift für Steuern & Recht (Zeitschrift)
Zug	Zeitschrift für Unternehmensgeschichte (Zeitschrift)
ZVglRWiss	Zeitschrift für Vergleichende Rechtswissenschaft (Zeitschrift)
ZWE	Zeitschrift für Wohnungseigentumsrecht (Zeitschrift)