

Müller

Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften

nbf neue betriebswirtschaftliche forschung

Band 1 Dr. André Bebié
**Käuferverhalten und
Marketing-Entscheidung**

Band 2 Dr. Peter M. Rudhart
Stilllegungsplanung

Band 3 Prof. Dr. Bernd Schauenberg
Zur Logik koaffektiver Entscheidungen

Band 4 Prof. Dr. Dr. Christian Kirchner
Weltbilanzen

Band 5 Prof. Dr. Jörg Biethahn
Optimierung und Simulation

Band 6 Dr. Werner Eckert
Konsument und Einkaufszentren

Band 7 Prof. Dr. Wolfgang Ballwieser
Kassendisposition und Wertpapieranlage

Band 8 Dr. Christoph Lange
Umweltschutz und Unternehmensplanung

Band 9 Dr. Harald Schmidt
Bilanzierung und Bewertung

Band 10 Prof. Dr. Matthias Lehmann
Eigenfinanzierung und Aktienbewertung

Band 11 Prof. Dr. Helmut Schmalen
**Marketing-Mix für
neuartige Gebrauchsgüter**

Band 12 Dr. Christoph Oltmanns
Personalleasing

Band 13 Prof. Dr. Laurenz Lachnit
Systemorientierte Jahresabschlußanalyse

Band 14 Dr. Gert Rehwinkel
Erfolgsorientierte Reihenfolgeplanung

Band 15 Dr. Rainer-Michael Maas
Absatzwege - Konzeptionen und Modelle

Band 16 Dr. Kurt Göllert
**Sozialbilanzen -
Grundlagen im geltenden Recht**

Band 17 Prof. Dr. Ulrich Krystek
**Krisenbewältigungs-Management
und Unternehmensplanung**

Band 18 Prof. Dr. Reinhard H. Schmidt
Ökonomische Analyse des Insolvenzrechts

Band 19 Prof. Dr. Horst Glaser
**Liquiditätsreserven und Zielfunktionen
in der kurzfristigen Finanzplanung**

Band 20 Prof. Dr. Wolfgang von Zwehl/
Dr. Wolfgang Schmidt-Ewing
**Wirtschaftlichkeitsrechnung bei
öffentlichen Investitionen**

Band 21 Dr. Marion Kraus-Grünwald
**Ertragsermittlung bei
Unternehmensbewertung**

Band 22 Dr. Heinz Kremeyer
**Eigenfertigung und Fremdbezug
unter finanzwirtschaftlichen Aspekten**

Band 23 Prof. Dr. Karl Kurbel
Software Engineering im Produktionsbereich

Band 24 Dr. Hjalmar Heinen
Ziele multinationaler Unternehmen

Band 25 Dr. Karl Heinz Weis
Risiko und Sortiment

Band 26 Dr. Manfred Eibelshäuser
**Immaterielle Anlagewerte in der
höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung**

Band 27 Dr. Wolfgang Fritz
Warentest und Konsumgüter-Marketing

(Fortsetzung am Ende des Buches)

Carla Müller

Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften

GABLER

Müller, Carla:

**Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften /
Carl Müller. - Wiesbaden : Gabler 1992**

(Neue betriebswirtschaftliche Forschung ; 99)

Zugl.: Frankfurt (Main), Univ., Diss., 1992 u.d.T.: Müller, Carla:

**Die steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften und die
handelsrechtliche Rechnungsabgrenzung im Konzern**

ISBN 978-3-409-15005-7

ISBN 978-3-322-89345-1 (eBook)

DOI 10.1007/978-3-322-89345-1

NE: GT

Der Gabler Verlag ist ein Unternehmen der Verlagsgruppe Bertelsmann International.
© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden 1992
Lektorat: Ingeborg Brandt



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Höchste inhaltliche und technische Qualität unserer Produkte ist unser Ziel. Bei der Produktion und Verbreitung unserer Bücher wollen wir die Umwelt schonen: Dieses Buch ist auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier gedruckt. Die Buchverpackung besteht aus Polyäthlen und damit aus organischen Grundstoffen, die weder bei der Herstellung noch bei der Verbrennung Schadstoffe freisetzen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, daß solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Geleitwort

Nachdem sich die Bilanzbündeltheorie sehr weitreichend von gesetzlichen Vorlagen gelöst hatte, war seit Beginn der 70er Jahre die Rückbesinnung auf das Gesetz erklärtes Ziel des Steuerrechts der Personengesellschaft. Zugleich sollte die steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften wieder im Handelsrecht verankert werden. Zu diesem Zwecke wird die Einkunftsermittlung des Gesellschafters in zwei Stufen durchgeführt. Die erste Stufe - die Ermittlung des Gewinns der Gesellschaft - vollzieht sich nach allgemeinen Grundsätzen unter Rückgriff auf handelsrechtliche GoB. Hierbei werden zu Marktkonditionen abgeschlossene Geschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter wie Geschäfte zwischen Fremden behandelt. Da indes § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG abweichend vom Handelsrecht vorschreibt, daß Vergütungen des Gesellschafters für besondere Leistungen an die Gesellschaft den gewerblichen Gewinnanteilen hinzuzurechnen sind und mit diesen zusammen einheitlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen, bedarf es einer zweiten Stufe der Einkunftsermittlung; dort sind die Gewinnanteile und die Sondervergütungen zusammenzuführen. Dazu dient die Konstruktion des Sonderbetriebs, der wie ein eigenständiger Betrieb des Gesellschafters neben dem Betrieb der Personengesellschaft steht und in dessen Bilanz sämtliche Einkunftsbestandteile des Gesellschafters gesammelt werden. Diese zweite Stufe der Einkunftsermittlung erfolgt heute ausschließlich auf der Grundlage von Richterrecht. Von einer Verankerung im Gesetz kann insoweit nach wie vor keine Rede sein.

Die vorliegende Abhandlung untersucht, ob eine gesetzliche Fundierung auch der zweiten Stufe der Gewinnermittlung bei Personengesellschaften möglich ist. Ansatzpunkte dazu liegen in der Erkenntnis, daß verblüffende Parallelitäten zur Rechnungslegung im Konzern bestehen. Die Beziehungen zwischen dem Betrieb der Personengesellschaft (dem gesamthänderischen Kern der Mitunternehmerschaft) und dem Sonderbetrieb eines Gesellschafters ähneln in ihrer rechtlichen Struktur in hohem Maße den Verflechtungen zwischen Gemeinschaftsunternehmen bzw. assoziierten Unternehmen. Derartigen wirtschaftlichen Abhängigkeiten wird in der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch Quotenkonsolidierung bzw. durch Anwendung der Equity-Methode entsprochen. Diese Konsolidierungsverfahren mit interessen-theoretischem Ursprung sind entgegen verbreiteter Auffassung nicht ausschließlich durch Informationsbedürfnisse zu begründen, sondern lassen sich, wie überzeugend nachgewiesen wird, auch aus den allgemeinen Bilanzierungsprinzipien, insbesondere dem Realisationsprinzip, ableiten. Das Realisationsprinzip fordert eine Marktbestätigung des Preises, bevor der Gewinn in der Bilanz ausgewiesen werden darf. Diese

Voraussetzung aber ist bei Leistungsverflechtungen zwischen wirtschaftlich abhängigen Unternehmen nicht gegeben.

Zur Lösung des skizzierten Problems bieten sich zwei Vorgehensweisen an. Die Fiktion der rechtlichen Einheit, die der Konzernrechnungslegung zugrunde liegt, verlangt die Eliminierung aller Rechtsbeziehungen zwischen den Teilen der wirtschaftlichen Einheit, die Behandlung der Konzernelemente als einheitliche Unternehmung. Die alternative Fiktion der wirtschaftlichen Unabhängigkeit erfordert die nachträgliche Abrechnung zu Marktpreisen. Die Entscheidung für eine Alternative ist unumgänglich und sodann konsequent zu verfolgen. Genau dies aber tut das aktuelle Steuerrecht der Personengesellschaft nicht. Im Verhältnis zwischen Betrieb der Personengesellschaft und dem Sonderbetrieb des Gesellschafters fordert der Bundesfinanzhof einerseits eine Schuldenkonsolidierung, was sich nur durch den Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit begründen läßt. Andererseits aber läßt er bei Veräußerungsvorgängen eine Gewinnrealisierung zu. Diese Vorgehensweise ist in sich widersprüchlich und in keiner Weise akzeptabel.

Die Verfasserin greift die Konzeption der handelsrechtlichen Rechnungslegung auf und stellt sie der steuerlichen Gewinnermittlung zweiter Stufe bei Personengesellschaften gegenüber. Dabei wird überdeutlich, daß eine Gleichbehandlung verwandter Probleme notwendig ist. Die Equity-Methode zur Bilanzierung der Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen und die Spiegelbildmethode, die für im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen an Personengesellschaften in der Steuerbilanz anzuwenden ist, entsprechen sich in hohem Maße. Beide Verfahren wollen ein Auseinanderfallen von Gewinnentstehung im Beteiligungsunternehmen und Gewinnvereinnahmung im Gesellschafterunternehmen verhindern. Für Darlehensverhältnisse und für Veräußerungsgeschäfte zwischen dem Betrieb des Gesellschafters und dem Gesamthandsvermögen fordert die Verfasserin daher konsequent eine anteilige Gewinnkorrektur. Bei Geschäften zwischen dem Betrieb der Gesellschaft und dem Privatvermögen bleiben dagegen die Einlage- und Entnahmetatbestände maßgeblich. Eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist entbehrlich, da sich keine Auswirkungen auf den Erfolg ergeben.

Als Resultat bietet die Arbeit ein neuartiges Konzept für die zweite Stufe der steuerlichen Gewinnermittlung bei Personengesellschaften. Die Überarbeitung der gegenwärtigen Rechtsprechung unter Orientierung an den entsprechenden handelsrechtlichen Regelungen erweist sich damit dringlicher denn je. Dazu kann das vorliegende Buch wichtige Anstöße liefern und ihm ist deshalb die Aufnahme in einem breiten Leserkreis zu wünschen.

Vorwort

Der Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Johann Wolfgang Goethe-Universität in Frankfurt am Main hat die vorliegende Arbeit - in leicht veränderter Form - unter dem Titel "Die steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften und die handelsrechtliche Rechnungslegung im Konzern" im Februar 1992 als Dissertation angenommen.

All jenen, die mir bei der Ausarbeitung und Erstellung geholfen haben, gilt mein Dank. Insbesondere meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Winfried Mellwig, danke ich für die Anregung zu diesem Thema und die wertvolle Kritik sowie für die Möglichkeit, an der Professur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre wissenschaftlich zu arbeiten.

Herzlich danken möchte ich auch Herrn Prof. Dr. Dieter Ordelheide für die Übernahme des Zweitgutachtens und für seine Ratschläge und Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Adolf Moxter für das wohlwollende Interesse, mit dem er meinen universitären Werdegang verfolgt hat.

Zu Dank verpflichtet bin ich meinen Kollegen des Steuerseminars für viele fruchtbare und aufmunternde Diskussionen und dem Gabler Verlag für die Aufnahme der Arbeit in die Reihe "neue betriebswirtschaftliche forschung".

Optimale Voraussetzungen im Privaten fand ich durch die seelische und tatkräftige Unterstützung meiner Familie und meines Verlobten. Daher widme ich ihnen diese Arbeit in großer Dankbarkeit.

Carla Müller

Inhaltsverzeichnis

Problemstellung	1
------------------------------	---

Kapitel 1

Neues Steuerrecht der Personengesellschaften

A	Steuerliches Grundverständnis der Personengesellschaft nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie	7
1.	Zivilrechtlicher Charakter der Gesamthandsgemeinschaften als Kernproblem steuerlicher Beurteilung.....	7
a)	Die Gesamthandslehre im Gesellschaftsrecht.....	7
b)	Einheits- oder Vielheitstheorem im Steuerrecht der Personengesellschaft.....	10
2.	Die Bilanzbündeltheorie und ihre Schwächen.....	13
3.	Die Gesamthandsgemeinschaften in der neuen BFH-Rechtsprechung.....	22
a)	Interpretation des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.S.d. Beitragsgedankens.....	22
b)	Die Lehre vom Sonderbetrieb.....	27
B	Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften	33
1.	Maßgeblichkeit der Handelsbilanz bei der Gewinnermittlung in der ersten Stufe.....	33
2.	Gewinn des Sonderbetriebs als zweite Komponente der gewerblichen Einkünfte.....	36
3.	Die Zusammenfassung der Einkunftsbestandteile.....	39
a)	Anlehnung an die handelsrechtlichen Konsolidierungsvorschriften.....	39
b)	Erstellung einer strukturierten Gesamtbilanz.....	46
c)	Gewinnermittlung durch Addition.....	47
d)	Beurteilung der gegenwärtigen Rechtslage.....	50

Kapitel 2**Relevanz der Konzernrechnungslegung für die steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften?**

A	Gesetzsystematische Einordnung und Rechtsfortentwicklung des Steuerrechts	53
1.	Verhältnis von Steuerrecht und Zivilrecht bei der Rechtsfindung.....	53
2.	Juristische Methode der Rechtsfindung.....	55
B	Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung.....	58
1.	Bisheriges Rechtsverständnis zum Maßgeblichkeitsprinzip	58
2.	Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften.....	60
3.	Das Realisationsprinzip in Handels- und Steuerbilanz von Personengesellschaften	64
a)	Der Gläubigerschutz als Zielsetzung des Realisationsprinzips	64
b)	Die Gewinnrealisierung bei wirtschaftlichen Verflechtungen	66
C	Rechtliche Vielheit oder wirtschaftliche Einheit bei Konzernunternehmen und Personengesellschaften.....	70
1.	Das Merkmal der wirtschaftlichen Abhängigkeit.....	70
a)	Das Stufenkonzept des Handelsgesetzbuchs.....	70
b)	Abhängigkeitsverhältnisse bei Personengesellschaften.....	74
2.	Die Erfassung wirtschaftlicher Abhängigkeiten im Bilanzrecht.....	78
a)	Fiktion wirtschaftlicher Selbständigkeit oder Fiktion rechtlicher Einheit	78
b)	Einheits- und Interessentheorie	84

D	Anwendungsbereich der Vorschriften zur Konzernrechnungslegung	89
1.	Rechtsformspezifische Regelungen.....	89
2.	Ausnahmen von der Konsolidierungspflicht.....	92
3.	Das Verfahren der Gewinnermittlung.....	94

Kapitel 3

Die zweite Stufe der Gewinnermittlung in Handelsrecht und Steuerrecht

A	Bilanzierung der Beteiligung an einem abhängigen Unternehmen.....	97
1.	Kapitalkonsolidierung nach dem Handelsgesetzbuch.....	97
a)	Vollkonsolidierung der Beteiligung an einem Tochterunternehmen	97
b)	Anteile an Gemeinschaftsunternehmen	105
c)	Equity-Bilanzierung bei assoziierten Unternehmen.....	108
2.	Die Spiegelbildmethode im Steuerrecht.....	112
B	Behandlung von Schuldverhältnissen.....	118
1.	Schuldenkonsolidierung im Konzernabschluß.....	118
a)	Darlehensbeziehungen innerhalb des Vollkonsolidierungskreises	118
b)	Darlehensbeziehungen mit Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen	120
2.	Steuerliche Behandlung von Darlehensgeschäften bei Personengesellschaften	122
C	Behandlung von Lieferungs- und Leistungsgeschäften.....	127
1.	Zwischenerfolgseliminierung im Handelsrecht.....	127
a)	Lieferungs- und Leistungsbeziehungen im Bereich der Vollkonsolidierung	127
b)	Besondere Probleme der Zwischenergebniseliminierung bei Anwendung der Equity-Methode.....	133

2.	Steuerliche Gewinnrealisierung bei Geschäften im Bereich der Personengesellschaft?	138
a)	Veräußerungsgeschäfte zwischen dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft und dem Betriebsvermögen des Gesellschafters.....	138
b)	Veräußerungsgeschäfte zwischen zwei Sonderbetriebsvermögen	141
c)	Veräußerungsgeschäfte zwischen Privat- und Betriebsvermögen	143
D	Bereinigung der Gewinn- und Verlustrechnung um interne Lieferungs- und Leistungsgeschäfte	145
1.	Aufwands- und Ertragskonsolidierung im Konzernabschluß.....	145
2.	Steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung der Mitunternehmerschaft.....	147
	Zusammenfassung der Ergebnisse.....	149
	Abkürzungsverzeichnis.....	XIII
	Literaturverzeichnis	153
	Verzeichnis der verwendeten Rechtsquellen.....	175
1.	Gesetze.....	175
2.	Erlasse, Richtlinien und Verfügungen.....	176
3.	Gesetzesentwürfe und Begründungen	176
4.	Gerichtsentscheidungen	178
a)	Bundesverfassungsgericht.....	178
b)	Reichsfinanzhof	178
c)	Bundesfinanzhof	179
d)	Finanzgerichte.....	180

Abkürzungsverzeichnis

a.A.....	anderer Ansicht
Abs.....	Absatz
Abschn.....	Abschnitt
a.F.....	alte Fassung
AG.....	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG.....	Aktiengesetz
Anm.....	Anmerkung
AO.....	Abgabenordnung
Art.....	Artikel
BB.....	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.....	Band
bearb.....	bearbeitet
BewG.....	Bewertungsgesetz
BFH.....	Bundesfinanzhof
BFHE.....	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV.....	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP.....	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB.....	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.....	Bundesgesetzblatt
BGH.....	Bundesgerichtshof
BiRiLiG.....	Bilanzrichtlinien-Gesetz
BMF.....	Bundesminister der Finanzen
BR-Drs.....	Bundesrats-Drucksache
BStBl.....	Bundessteuerblatt
BT-Drs.....	Bundestags-Drucksache
BVerfG.....	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE.....	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.....	beziehungsweise
DB.....	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW.....	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
d.h.....	das heißt
Diss.....	Dissertation
DStR.....	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ.....	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DStZ A.....	Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe A (Zeitschrift)
EFG.....	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG.....	Europäische Gemeinschaften
EStG.....	Einkommensteuergesetz
EStR.....	Einkommensteuer-Richtlinien
e.V.....	eingetragener Verein

f.....	folgende (Seite)
ff.....	folgende (Seiten)
FG.....	Finanzgericht
FR.....	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
Geb.....	Geburtstag
gem.....	gemäß
GewStG.....	Gewerbsteuergesetz
GewStR.....	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG.....	Grundgesetz
GmbH.....	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG.....	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB.....	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrS.....	Großer Senat
GS.....	Gesetz-Sammlung (für die Königlichen Preußischen Staaten)
GuV.....	Gewinn- und Verlustrechnung
HFR.....	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB.....	Handelsgesetzbuch
HJB.....	Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik
Hrsg.....	Herausgeber
hrsg.....	herausgegeben
HS.....	Halbsatz
IASC.....	International Accounting Standards Committee
i.d.F.....	in der Fassung
i.d.R.....	in der Regel
IdW.....	Institut der Wirtschaftsprüfer
i.e.S.....	im engeren Sinne
insb.....	insbesondere
i.S.d.....	im Sinne der, im Sinne des
i.V.m.....	in Verbindung mit
i.w.S.....	im weiteren Sinne
JbFfSt.....	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jg.....	Jahrgang
JuS.....	Juristische Schulung (Zeitschrift)
KG.....	Kommanditgesellschaft
KGaA.....	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG.....	Körperschaftsteuergesetz
NJW.....	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.....	Nummer
NWB.....	Neue Wirtschafts-Briefe

OFD.....	Oberfinanzdirektion
OHG.....	Offene Handelsgesellschaft
Pkt.....	Punkt
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
Rev.....	Revision
RFH.....	Reichsfinanzhof
RGBL	Reichsgesetzblatt
Rnr.....	Randnummer
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.....	Randziffer
S.....	Seite, Satz
sog.....	sogenannte
Sp.....	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb.....	Steuerberater-Jahrbuch
StRK.....	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW.....	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.....	Textziffer
u.....	und
u.a.....	und andere
UmwStG	Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform
UStG.....	Umsatzsteuergesetz
u.s.w.....	und so weiter
v.....	von
vgl.....	vergleiche
Vorbem.....	Vorbemerkung
WiSt.....	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WiSu.....	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
WM.....	Wertpapier-Mitteilungen
WPg.....	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z.B.....	zum Beispiel
ZfB.....	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF.....	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF.....	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZGR.....	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR.....	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
Ziff.....	Ziffer
ZIP.....	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
z.T.....	zum Teil