

gerichteten Maßnahmen seien nichtig. Auch die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung der Höhe des Geschäftswertes sei gesetzwidrig. Das Finanzamt sei dabei von der Gesamtbewertung des Unternehmens ausgegangen; diese sei aber nach § 31 des Reichsbewertungsgesetzes ausgeschlossen. Im übrigen nimmt die Betriebsinhaberin Bezug auf die in der ähnlich gelagerten Sache der Firma Heintr. Ostermanns Erben (N. Z. A 84/28\*) gemachten Ausführungen.

Hier sei die Bezeichnung »Generalanzeiger« auch keine wert-erhöhende Eigenschaft und kein im Verkehr verwertbares Gut mehr. Dieser Titel werde nicht mehr geschätzt und habe daher für sich überhaupt keinen Wert. Die meisten Zeitungen, die früher diesen Titel führten, hätten ihn abgelegt oder nur als Untertitel beibehalten. Acht Sachverständige, Verleger führender deutscher Zeitungen, hätten übereinstimmend erklärt, daß die Annahme, der an den Zeitungstitel sich knüpfende Verlagswert sei im wirtschaftlichen Leben nach der Verkehrsauffassung bereits ein selbständiges Verkehrsgut geworden, das auch ohne Veräußerung des Geschäfts im ganzen verwertet werden könne, unzutreffend sei und der Verkehrsauffassung nicht entspreche; seit Menschen-geboten sei ein Zeitungstitel niemals Gegenstand eines Verkaufs geworden. Ohne das dazugehörige Zeitungsunternehmen könne ein Zeitungstitel nicht veräußert werden, der Zeitungstitel an sich habe im Verkehr keinen Wert, er sei nichts anderes als die Firma für ein sonstiges Unternehmen. Allein auf den Zeitungstitel hin würde ein Erwerber noch keinen Bezieher finden.

Die Rechtsbeschwerde des Finanzamts ist unbegründet. In der gleichliegenden Sache der offenen Handelsgesellschaft Heintr. Ostermanns Erben (Pirnaer Anzeiger) III A 84/28 hat der Senat in dem unter dem heutigen Tage ergangenen Urteil ausgeführt:

Der an den Zeitungstitel sich knüpfende Verlagswert ist in dem Geschäftswert im weitesten Sinne inbegriffen. Dieser Geschäftswert ist, wie der Vorbescheid anführt, der »bei der Veräußerung eines Unternehmens in die Erscheinung tretende Mehrwert des Geschäfts im ganzen gegenüber dem Wert der einzelnen zu dem Unternehmen gehörenden körperlichen Gegenstände und Rechte abzüglich der Schulden«; vgl. Thomä in »Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht«, Jahrgang 1927, Seite 307 ff., ähnlich Flechtheim in Beilage zu Nr. 24 der »Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer Berlin« vom 25. Dezember 1926. Er umfaßt alle sogenannten immateriellen Werte, die auch ideelle Werte, innerer Wert, Kundschafswert, Firmenwert, good will, Façon genannt werden. Für den Geltungsbereich der Abgabenordnung hat die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes im Hinblick auf die Bestimmungen in §§ 137 Abs. 2, 138, 139 Abs. 1 die Auffassung vertreten, daß die immateriellen Werte zu veranlagen seien. Bei der Ermittlung des Veräußerungswertes des Unternehmens im ganzen, der sogenannten Gesamtbewertung, auf die es entscheidend ankomme, würden diese Werte von selbst in die steuerpflichtige Vermögensgrundlage einbezogen. Für das Gebiet der Vermögenssteuer 1924 hat der Reichsfinanzhof bejaht, daß Apotheken- und Wirtschaftskonzessionen, ebenso der Verlagswert zu dem steuerpflichtigen Vermögen gehören. Dabei hat er in dem Urteil vom 13. April 1926 I A 18/26, Entsch. des RZF Hofes Bd. 19, S. 51, ausgesprochen, daß der Verlagswert für den Bereich dieses Gesetzes, das die Gesamtbewertung grundsätzlich ausschaltet, als selbständiger »Gegenstand« zu bewerten sei. Dem ist für jene Rechtsgebiete beizutreten. Wenn der Vorbescheid dann aber weiter wiederholt ausführt, daß das Reichsbewertungsgesetz die Gesamtbewertung beibehalten, sie nur in eine besondere Form gegossen habe, so vermag der jetzt erkennende Senat dem nicht zu folgen. Nach seiner Auffassung hat das Reichsbewertungsgesetz mit dem Grundsatz der Gesamtbewertung gebrochen und in § 31 Abs. 2 des Reichsbewertungsgesetzes lediglich vorgeschrieben, daß dem Gesichtspunkt der Gesamtbewertung bei der Ermittlung des gemeinen Wertes gewisser — nicht aller (§ 31 Abs. 3 und 4) — einzelner Gegenstände in bestimmter Weise »Rechnung zu tragen« ist. Eine Gesamtbewertung im Sinne der Reichsabgabenordnung und des ersten Vermögenssteuergesetzes konnte der Gesetzgeber mit Rücksicht auf die Ziele, die er anstrebte, nicht beibehalten. Ziel des Reichsbewertungsgesetzes ist die einheitliche Bewertung des Vermögens und der einzel-

nen Vermögensarten für die Steuerzwecke des Reichs, der Länder und Gemeinden (Begründung S. 21). Der nach dem Gesetz zu ermittelnde »Einheitswert« soll sowohl für die Reichsvermögenssteuer als auch für alle nach dem Merkmal des Wertes erhobenen Steuern der Länder und Gemeinden für ein und denselben Gegenstand als ein einziger Wert gelten (Begründung S. 25). Das System der Realsteuern der Länder und Gemeinden (Grund-, Gebäude-, Gewerbesteuer) setzt aber eine objektive Bewertung der von ihnen erfaßten Gegenstände voraus. Deshalb scheidet für diese Steuern jede unterschiedliche Behandlung nach der Richtung aus, daß ein Gegenstand einer Realsteuer, insbesondere ein landwirtschaftliches Gut, ein gewerbliches oder Wohngrundstück anders zu bewerten wäre, wenn er zu einem gewerblichen Unternehmen gehört, als wenn dies nicht der Fall ist. Die Landesrealsteuern, insbesondere die Grund- und Gebäudesteuer, bewerten diese Gegenstände vielfach so, als wenn sie nicht zu einem Gesamtbetrieb gehörten. Soll der Einheitswert des Reichsbewertungsgesetzes für solche Gegenstände diesem Gesichtspunkt Rechnung tragen, so muß das Gesetz von vornherein auf den Gesichtspunkt der Gesamtbewertung der wirtschaftlichen Einheit verzichten. Dies ist einer der Gründe, aus denen § 31 Abs. 3 die landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und gärtnerischen Betriebe sowie das Grundvermögen (ohne Zubehör) aus dem Zusammenhang der gewerblichen Betriebe löst und für diese Gegenstände eine objektive Sonderbewertung vorschreibt. Für sie ist grundsätzlich der Ertragswert maßgebend, womit dem in § 31 Abs. 2 enthaltenen Rentabilitätsgedanken (Begründung S. 41) Rechnung getragen wird. Ähnliches gilt für § 31 Abs. 4. Dort werden aus praktischen Gründen, nicht mit Rücksicht auf die Landesrealsteuern, die zu einem gewerblichen Betriebe gehörigen Aktien und andere Wertpapiere aus dem Zusammenhang der wirtschaftlichen Einheit eines gewerblichen Unternehmens herausgenommen und nach einem vorwiegend den Ertrag des herausgenommenen Gutes widerspiegelnden festen Maßstab bewertet.

Damit verzichtet das Reichsbewertungsgesetz bewußt und mit Absicht auf eine Gesamtbewertung als solche (vgl. Becker, Steuer und Wirtschaft VI Spalte 81, 92). Es bringt dieses Opfer aber nicht nur im Interesse des Zieles, Einheitswerte für alle Steuerarten festzulegen, sondern weil eine befriedigende Gesamtbewertung praktisch nicht zu erreichen ist und mangels greifbarer Unterlagen zur Willkür führen würde.

Mit dieser Ablehnung einer Gesamtbewertung stimmt überein, wenn das Reichsbewertungsgesetz in § 31 Abs. 5 gebietet, daß der Gesamtwert des Betriebs nicht hinter der Summe der sich für die einzelnen Gegenstände aus Abs. 1—4 ergebenden Werte, vermindert um die Schulden und Rücklagen, zurückbleiben darf. Diesem Verbot einer Gesamtabrechnung entspricht es auch, die Gesamtabrechnung auszuschließen.

Ist damit vom Gesetz ausdrücklich der eine Weg verbaut, der nach früheren Gesetzen in Verbindung mit der Reichsabgabenordnung zu einer Gesamtbewertung und damit zur Erfassung des Geschäftswertes im weitesten Sinne führen konnte (vgl. Lion, Steuer und Wirtschaft IV Spalte 755 ff.; Lion, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, I. Jahrgang S. 551), so bleibt noch zu prüfen, ob nach dem Reichsbewertungsgesetz etwa der andere Weg gangbar bleibt: der Weg über eine dem Sonderfall entsprechende Höher- bzw. Minderbewertung der einzelnen Betriebsglieder, indem bei ihnen die werterhöhende oder wertmindernde Eigenschaft der Betriebszugehörigkeit berücksichtigt wird. Die Frage ist zu verneinen, soweit Gegenstände der in Abs. 3 und 4 des § 31 des Reichsbewertungsgesetzes genannten Art in Betracht kommen; der Wert dieser Gegenstände wird nach besonderen Maßstäben ohne Abwandlungsmöglichkeit ermittelt. Hinsichtlich anderer Gegenstände (z. B. Maschinen, Waren, Rohmaterialien, bewegliches Inventar, Rechte gewisser Art u. a.) ist die Frage zu bejahen. Hier ist jedoch ein Unterschied hinsichtlich des Umfangs der Wertbemessung zu machen: soweit die Betriebszugehörigkeit im einzelnen Falle eine wertmindernde Eigenschaft ist, kann bei unrentablen und notleidenden Betrieben hinsichtlich der nicht in Abs. 3 und 4 des § 31 genannten Gegenstände dem Gesichtspunkt der Gesamtbewertung voll Rechnung getragen werden. Dann ist Untergrenze der Schrott- oder Schmelzwert. Bedeutet aber die Betriebszugehörigkeit im Einzelfall eine werterhöhende Eigenschaft, so findet der Betrag, um den der einzelne Gegenstand wegen seiner Zugehörigkeit zum Betrieb an sich höher angelegt werden müßte, grundsätzlich seine Grenze an der Höhe der Wiederbeschaffungskosten. Der Vorbescheid führt hierzu aus:

»Der VI. Senat hat in dem Urteil Entsch. des RZF Hofes Bd. 20 S. 87 ausgesprochen, daß bei Bestimmung des gemeinen Wertes im Sinne des § 19 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes von den Wiederbeschaffungskosten ausgegangen

\*) Urteil desselben Senats vom gleichen Tage, im Wortlaut abgedruckt im »Zeitungs-Verlag« vom 10. 5. 30, Sp. 795 ff.