Urteilskopf

108 Ib 325

59. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 26. August 1982 i.S. Z. AG gegen Kantonale Wehrsteuerrekurskommission Bern (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 49 Abs. 1 WStB; Abschreibungen und Rückstellungen für Ersatzbeschaffung von Anlagevermögen.

Grundsätzlich sind Veräusserungsgewinne wie auch Versicherungsleistungen für zerstörte Gegenstände des Anlagevermögens steuerbare Einkünfte. Werden solche Einkünfte für die Beschaffung von Ersatzgegenständen verwendet, bleiben sie unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Voraussetzungen dieser Steuerfreiheit.

Regeste (fr):
Art. 49 al. 1 AIN; amortissements et réserves d'amortissements pour le remploi de valeurs immobilisées.

Constituent en principe des recettes imposables, au même titre que les bénéfices provenant de l'aliénation d'actifs, les prestations d'assurance versées pour la disparition de valeurs immobilisées. Si elles sont affectées au remploi des biens en cause, de telles recettes sont à certaines conditions franches d'impôt. Conditions de cette franchise d'impôt.

Regesto (it):
Art. 49 cpv. 1 DIN; ammortamenti e riserve di ammortamento per sostituzione di beni fissi.

In linea di principio, le prestazioni assicurative versate per il perimento di beni fissi costituiscono, allo stesso titolo degli utili risultanti dall'alienazione di tali beni, redditi imponibili. Se destinati alla sostituzione di detti beni, essi possono, a certe condizioni, essere esenti d'imposta. Presupposti di tale esenzione.

Sachverhalt ab Seite 325

BGE 108 Ib 325 S. 325

Die Anlagen der Z. AG, die die Fabrikation und den Vertrieb von Tonwaren bezweckt, wurden 1971 durch Brand vollständig zerstört. Sie legte ihre Betriebe in der Folge endgültig still, was wegen fehlender Rentabilität schon vorher beabsichtigt war. Sie befasst sich seither noch mit Garantielieferungen, vor allem aber mit der Umzonung der bisher in der Industriezone gelegenen Fabrikgrundstücke und der Planung einer Neuüberbauung. Aus den Versicherungsleistungen der Brandversicherung nahm die Z. AG eine Rückstellung für den Wiederaufbau vor, welche die Veranlagungsbehörde steuerlich nicht anerkannte und dem steuerbaren Gewinn aufrechnete. Einsprache und Beschwerde wurden abgewiesen. Gegen den Entscheid der kantonalen Rekurskommission führt die Z. AG Verwaltungsgerichtsbeschwerde, mit der sie die Anerkennung der Rückstellung und Verzicht auf die entsprechenden Aufrechnungen beantragt. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

BGE 108 Ib 325 S. 326

Erwägungen

Aus den Erwägungen:
I. Verwaltungsgerichtsbeschwerde

3. Zum Reinertrag einer Aktiengesellschaft, welcher der Wehrsteuer nach Art. 48 lit. a WStB unterliegt und der sich vorab im Saldo ihrer Gewinn- und Verlustrechnung ausdrückt (Art. 49 Abs. 1 lit. a WStB), sind auch alle ausserordentlichen Eingänge wie Kapitalgewinne zu rechnen, welche den steuerlich massgebenden Buchwert der betreffenden Gegenstände des Gesellschaftsvermögens übersteigen, insbesondere Versicherungsleistungen für den Verlust von Gebäuden durch Brand. Indem der Gesellschaft an Stelle eines Gegenstands des Gesellschaftsvermögens ein den Buchwert übersteigender Geldbetrag zufliesst, erhöht sich grundsätzlich der Ertrag im Ausmass der auf dem Vermögensgegenstand vorher vorhandenen stillen Reserven, sofern nicht - der Vermögensgegenstand im gleichen Geschäftsjahr durch einen neuen ersetzt wird, der im gleichen Ausmass sofort abgeschrieben wird, womit die stillen Reserven auf diesen neuen Vermögensgegenstand übertragen werden, - oder eine von der Steuerbehörde zu anerkennende Rückstellung für die Wiederbeschaffung gemacht wird, was nach Art. 49 Abs. 1 lit. c WStB nur zulässig ist, soweit solche Abschreibungen oder Rückstellungen geschäftsmässig begründet sind. Eine besondere Behandlung in diesem Sinne erfahren in der Praxis der Wehrsteuerveranlagungsbehörden Kapitalgewinne, die zu Ersatzanschaffungen verwendet werden, wenn Vermögensgegenstände, die zum Betrieb einer Unternehmung notwendig sind, u.a. durch ein Naturereignis zerstört werden, und die an ihre Stelle tretenden Versicherungssummen dazu verwendet werden, die verlorengegangenen Vermögensgegenstände zu ersetzen. Das gleiche gilt, wenn Vermögensgegenstände expropriiert oder unter Expropriationsdrohung veräussert werden. Werden die an Stelle der verlorenen Gegenstände tretenden Geldbeträge zur Beschaffung von Ersatzgütern verwendet und entsprechend verbucht, so wird eine steuerfreie Übertragung der stillen Reserven auf die Ersatzanschaffungen anerkannt und damit berücksichtigt, dass wirtschaftlich eine Realisierung stiller Reserven nicht vorliegt, da ein Zwang zur Ersatzbeschaffung besteht und deshalb die Ersatzsumme für die Unternehmung gar nicht frei verfügbar ist (Entscheid des

Bundesgerichts vom 4. März 1977 in ASA 46 S. 394 mit Hinweisen). Zu den Voraussetzungen, unter denen die Wehrsteuerveranlagungsbehörden im Hinblick auf eine Ersatzbeschaffung die steuerfreie Übertragung stiller Reserven von einem Gegenstand des Anlagevermögens auf einen neubeschafften Vermögensgegenstand - sei es in Form sofortiger Abschreibung, sei es in Form einer Rückstellung für die Ersatzbeschaffung - zu anerkennen haben, äusserte sich das Bundesgericht erst in einem nicht amtlich publizierten Entscheid vom 23. September 1960 (in ASA 30 S. 91 ff., insbes. S. 98 E. 4), wobei es damals noch offen liess, ob nach der sog. Ersatzbeschaffungstheorie eine steuerfreie Übertragung der stillen Reserven in der Wehrsteuer überhaupt in Betracht komme.

4. Da die Wehrsteuer vom Reinertrag der Kapitalgesellschaften nach Art. 49 Abs. 1 lit. a WStB (und entsprechend vom Unternehmens-Reingewinn von Selbständigerwerbenden und Personengesellschaften nach Art. 21 WStB) grundsätzlich vom bereinigten (Art. 49 Abs. 1 lit. b und c WStB) Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung zu erheben ist, muss die sog. Ersatzbeschaffungstheorie von den Wehrsteuerbehörden berücksichtigt werden, soweit bei der Ermittlung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung nach den Grundsätzen der kaufmännischen Buchführung die Übertragung stiller Reserven auf neubeschaffte Gegenstände des Anlagevermögens anerkannt und nicht bloss Ausdruck einer im Handelsrecht zulässigen vorsichtigen Bilanzierung, sondern für die Ermittlung des wahren Ertrags der betreffenden Rechnungsperiode notwendig ist (vgl. Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB). In der Literatur der letzten Jahrzehnte wird durchwegs anerkannt, dass im Rahmen der

Reinertrags- bzw. Reingewinnbesteuerung die Beschaffung notwendigen Ersatzes für ausgeschiedene Gegenstände des Anlagevermögens ohne Besteuerung der auf die Ersatzgegenstände übertragenen stillen Reserven möglich sein muss (C. BRELAZ, Imposition des gains en capital dans les cas d'incendie, d'expropriation ou d'autres résiliations nécessitées par des circonstances particulières, RDAF 13, 1957, S. 229 ff.; H. WEIDMANN, StR 16 1961, S. 186 ff.; J.-M. RIVIER, Réinvestissement en franchise d'impôt des bénéfices en capital obtenus par une entreprise astreinte à tenir une comptabilité, RDAF 18, 1962, S. 289 ff.; Gutachten über steuerrechtliche Fragen beim Zusammenschluss von Unternehmungen, Zürich 1970, S. 136 und 157; H. HEROLD, Die Wiederanlage von Liegenschaftsgewinnen des Unternehmers, ASA 39,

S. 137 ff.; F. CAGIANUT, Einige Gedanken zur steuerrechtlichen Behandlung von Ersatzbeschaffungen, ZBl 73, 1972, S. 95 ff.; ZUPPINGER/SCHÄRRER/FESSLER/REICH, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, § 19 N. 93a S. 46; H. MASSHARDT, Wehrsteuerkommentar 1980, Art. 21 N. 129 S. 125 und Art. 49 N. 15 ff. S. 259 f.; E. KÄNZIG, Steuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Unternehmungsteilung, ASA 46 S. 545 ff., insbesondere S. 554/5; derselbe, SAG 50, 1978, 143 ff.; derselbe, Wehrsteuerkommentar, 2. Aufl., Art. 21 N. 197 ff. S. 417 ff.). Mehrere Kantone haben ausdrückliche Vorschriften in diesem Sinne in ihre Steuergesetze aufgenommen, so Aargau (§ 27 Ziff. 2 lit. b StG und § 14 des Aktiensteuergesetzes AStG), St. Gallen (Art. 25 Abs. 1 lit. b StG und Art. 14 StV) und neuerdings auch Bern (Art. 27b, 65 und 80a StG in der Fassung vom 6. Februar 1980). Der Vorentwurf zu einem Rahmengesetz für die Steuerharmonisierung, der 1976 im Auftrag der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren erarbeitet wurde, sieht die steuerfreie Ersatzbeschaffung in Art. 7 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 4 ebenfalls ausdrücklich vor. Das Vernehmlassungsverfahren, welches das Eidg. Finanz- und Zolldepartement am 15. März 1978 über diesen Vorentwurf einleitete, ergab keine abweichende Auffassung; im Gegenteil fanden ein Kanton und einzelne Organisationen die Voraussetzungen für die steuerfreie Ersatzbeschaffung sogar zu einschränkend umschrieben (ASA 47 S. 304). Es besteht daher kein Grund, die Möglichkeit der steuerfreien Ersatzbeschaffung in der Wehrsteuer auszuschliessen.

5. Auch über die Voraussetzungen, unter denen die Veranlagungsbehörde im System der Reinertrags- oder Reingewinnbesteuerung des Unternehmens die Übertragung stiller Reserven bei der Ersatzbeschaffung unbesteuert zu gestatten hat, herrscht im wesentlichen weitgehend Übereinstimmung. Zunächst ist klarzustellen, dass ähnliche Probleme sich zwar auch bei Veränderungen im Bestand des Umlaufvermögens eines Unternehmens stellen können, wo es sich nicht um die Kapitalgewinnbesteuerung handelt und die Übertragung stiller Reserven bei sachlich wechselndem Güterbestand von einem Bilanzstichtag zum nächsten laufend anerkannt wird (BGE 91 I 291). Die sog. Ersatzbeschaffungstheorie betrifft die Realisierung von Kapitalgewinnen auf Anlagevermögen. Die Übertragung stiller Reserven auf Gegenständen des Anlagevermögens ist von den Steuerbehörden zu anerkennen unter Voraussetzungen verschiedener Art, die allerdings untereinander zusammenhängen:

a) Von der Art der ersetzten oder zu ersetzenden Vermögensgegenstände her ist zu fordern, dass es sich um Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens handelt, d.h. um Vermögensgegenstände, die dem Unternehmen nicht nur mit ihrem Geldwert dienen, sondern direkt für den Betrieb verwendet werden. Werden dagegen Gegenstände, welche für das Unternehmen eine reine Geldanlage bedeuten, zerstört, enteignet oder veräussert und fliesst dem Unternehmen daraus eine den Buchwert übersteigende Geldsumme als Erlös oder

Ersatzleistung zu, so realisiert es stille Reserven auf diesen Vermögensgegenständen.
b) Es muss ein Zwang zur Verwendung des zugeflossenen Geldbetrags für die Ersatzbeschaffung bestehen: In dieser Hinsicht werden nicht durchwegs gleich strenge Anforderungen gestellt. Im Entscheid in ASA 46 S. 390 ff. wurde ein äusserer Zwang (Zerstörung durch Naturereignis, Enteignung oder Enteignungsdrohung) vorausgesetzt, wobei der Sinn der Praxis darin gesehen wurde, dass dem Unternehmen der Zeitpunkt, in dem stille Reserven aufgelöst werden, nicht von aussen aufgezwungen werden soll. Es wurde aber dahingestellt, ob die Praxis in allen Teilen zu befriedigen vermöge. Vorwiegend wird auch ein innerbetrieblicher Zwang zur Ersatzbeschaffung als genügend erachtet, der den Unternehmensinhaber veranlasst, aus eigenem Entschluss - aber nicht aus wirklich freiem Willen - einen zu den notwendigen Betriebsaktiven gehörenden Vermögensgegenstand aufzugeben, z.B. auch durch Veräusserung (MASSHARDT, a.a.O., Art. 21 N. 101 S. 112/3 und Art. 49 N. 15 S. 259; KÄNZIG, Kommentar zu Art. 21, 2. Aufl., N. 165 f. S. 385 und N. 197 S. 417 f.; Gutachten über steuerrechtliche Fragen beim Zusammenschluss von Unternehmungen, S. 157; RIVIER, a.a.O., S. 297; CAGIANUT, a.a.O., S. 97; für St. Gallen, trotz der einen Zwang nicht erwähnenden Formulierung in Art. 25 Abs. 1 lit. b StG, H. WEIDMANN, Wegweiser durch das St. Gallische Steuerrecht, 3. Aufl., S. 80/1).- Die Frage braucht hier nicht weiter verfolgt zu werden, da bei der Beschwerdeführerin unbestritten durch den Brand zwangsweise die Betriebsanlagen zerstört wurden. c) Der Ersatz muss innert einer angemessenen Frist erfolgen: Andernfalls liesse sich schwerlich von einem Ersatz betriebsnotwendiger Gegenstände sprechen, sondern es müssten in vielen Fällen Zweifel entstehen, ob diese betriebsnotwendig waren. Ein Ersatz innert angemessener Frist ist jedenfalls anzunehmen, wenn er innert derselben Abrechnungsperiode erfolgt, so dass am

darauffolgenden Bilanzstichtag die stillen Reserven durch entsprechende Bewertung auf den Ersatzgegenstand übertragen werden können. Auch der Ersatz innert der gleichen 2jährigen Wehrsteuer-Bemessungsperiode kann anerkannt werden, was das Bundesgericht in ASA 30 S. 98 allerdings als auf der Grenze einer angemessenen Zeit betrachtete. Die 2jährige Wehrsteuer-Bemessungsperiode dürfte indessen eine äusserste zeitliche Grenze jedenfalls dann nicht darstellen, wenn die Anerkennung einer Rückstellung für die Ersatzbeschaffung in Betracht fällt und diese nach den Umständen (z.B. bei einem durch Planung oder besondere Erschwernisse verzögerten Neubau zerstörter oder enteigneter Betriebsgebäude) längere Zeit in Anspruch nimmt (MASSHARDT, a.a.O., Art. 49 N. 15 a.E. S. 259; HEROLD, a.a.O., S. 156 und 161; vgl. für den neuen Art. 27b Abs. 2 StG/BE; GRUBER, a.a.O., Art. 27b N. 3 S. 61; § 14 Abs. 2 AStG/AG sieht vor, dass eine solche Rückstellung innert 4 Jahren zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen ist). d) Der Erlös muss für die Beschaffung eines Ersatzguts verwendet oder zurückgestellt werden, das der Fortsetzung des im wesentlichen unveränderten Betriebs des gleichen Unternehmens dient: Nur unter dieser Voraussetzung können die Veranlagungsbehörden davon ausgehen, das Unternehmen sei nicht in die Lage versetzt worden, über die Ersatzsumme bzw. den Erlös frei zu verfügen, d.h. die den Buchwert übersteigenden Einnahmen stellten keine Realisierung der stillen Reserven dar. Wollten die Steuerbehörden darüber hinausgehen und eine steuerfreie Übertragung stiller Reserven auf zerstörten, expropriierten oder veräusserten Gegenständen des Anlagevermögens auch dann zulassen, wenn die dem Unternehmen zugeflossenen Geldmittel in einem andern Betrieb oder gar in einem andern Unternehmen investiert würden, wie das etwa in dem von der Beschwerdeführerin zitierten Aufsatz von Weidmann (StR 16 S. 192 ff.) vorgeschlagen wurde, so müsste sich dies auf eine entsprechende gesetzliche Vorschrift stützen. Eine solche Lösung könnte nicht mehr aus den Grundsätzen der Unternehmensbesteuerung heraus, sondern nur aus gewerbepolitischen Überlegungen getroffen werden (HEROLD, a.a.O., S. 152 ff.), die Sache des Gesetzgebers bleiben müssen. Von den für die Buchführung geltenden allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen her ist es schon fraglich, ob es angeht, stille Reserven auf bestimmten Anlagegütern zu übertragen

auf andersartige Anlagegüter für denselben Betrieb (z.B. von enteigneten, zerstörten oder veräusserten Grundstücken auf Maschinen, vgl. CAGIANUT, a.a.O., S. 97). Deshalb wird weit überwiegend die Auffassung vertreten, als Ersatzgut kämen nur Vermögensgegenstände in Betracht, die dem ausgeschiedenen Gut in der Funktion gleich, d.h. funktionell (technisch und wirtschaftlich) gleichartig seien (KÄNZIG, a.a.O., N. 199 S. 420 mit Hinweisen; MASSHARDT, Art. 49 N. 15 S. 259 und Art. 21 N. 101 S. 113; ZUPPINGER/SCHÄRRER/FESSLER/REICH, a.a.O., § 19 N. 93a S. 46; CAGIANUT, a.a.O., S. 97; BRELAZ, a.a.O., S. 232). Die Reinvestition in funktionell gleichartigen Ersatzgegenständen machen auch die Gesetze von St. Gallen (Art. 25 Abs. 1 lit. b StG und Art. 14 Abs. 1 StV) und seit der Revision von 1980 Bern (Art. 27b Abs. 1 und Art. 80a lit. d StG) zur Voraussetzung, ebenso Art. 7 Abs. 3 des Vorentwurfs zu einem BG über die Harmonisierung der direkten Steuern. Selbst wenn man, da eine ausdrückliche Vorschrift dies nicht hindert, bei der Abgrenzung des wehrsteuerpflichtigen Reinertrags eine Ersatzbeschaffung auch anerkennen wollte, wo an Stelle betriebsnotwendigen Anlagevermögens andersartige Gegenstände des Anlagevermögens beschafft werden, liesse sich dies doch jedenfalls nur dann rechtfertigen, wenn die Ersatzgegenstände dem - im wesentlichen unverändert gleichen - Betrieb (vgl. für die sehr weitherzige Auslegung des Gesetzes von Aargau: FELDMEIER, 10 Jahre Erfahrung mit der Ersatzbeschaffung im Kanton Aargau, StR 32, 1977 S. 313 ff. insbes. 316) oder jedenfalls dem gleichen Unternehmen dienen würden. Wenn der Betrieb (oder Betriebszweig), für welchen die untergegangenen, expropriierten oder aus innerbetrieblicher Notwendigkeit veräusserten Gegenstände betriebsnotwendig waren, aufgegeben und der Erlös für einen andern Betriebszweig verwendet wird, lässt sich schwerlich verneinen, dass das Unternehmen über den Erlös frei verfügen konnte (KÄNZIG, a.a.O., Art. 21 N. 197 S. 418). Jedenfalls aber kann die Reinvestition nur notwendig (und der Erlös deshalb nicht frei verfügbar) sein, wenn sie im gleichen Unternehmen erfolgt (ASA 30 S. 98; RIVIER, a.a.O., S. 296, 297; HEROLD, a.a.O., S. 160). Das ergibt sich für Rückstellungen übrigens schon daraus, dass solche nach Art. 49 Abs. 1 lit. c WStB nur dann nicht als Ertrag zu versteuern sind, wenn sie geschäftsmässig begründet sind. Rückstellungen für einen erst in den nächsten Steuerperioden zu erwartenden Aufwand aber können nur geschäftsmässig begründet sein (und von den

Steuerbehörden auch anerkannt werden), soweit sie mit dem Geschäftsbetrieb der Rechnungsperiode im Zusammenhang stehen (nicht publiziertes Urteil vom 5. Mai 1982 i.S. H.), wenn sie also gemacht werden, um dasselbe buchführende Unternehmen fortzusetzen. Eine Rückstellung zur "Ersatzbeschaffung" für ein anderes Unternehmen kann nicht geschäftsmässig begründet sein.

6. Bei der Beschwerdeführerin wurde zwar durch den Brand betriebsnotwendiges Anlagevermögen zerstört, so dass die beiden zuerst genannten Voraussetzungen für eine steuerfreie Rückstellung der den Buchwert übersteigenden Versicherungssumme gegeben wären. Doch fehlt es ihr, wie sie selber nicht bestreitet, an der Absicht, diese in dem im wesentlichen unveränderten Betrieb ihres bisherigen Unternehmens wieder zu investieren. Und ausserdem betrachtete die Vorinstanz mit Recht die angemessene Frist, innert welcher die erhaltenen Mittel reinvestiert werden müssten, als überschritten. a) Die Beschwerdeführerin vertritt den Standpunkt, der Begriff der von den Steuerbehörden zu anerkennenden Ersatzbeschaffung sei auszuweiten in dem Sinne, wie dies seinerzeit Weidmann vorgeschlagen hatte, wofür sich im Wehrsteuerbeschluss aber keine Grundlage findet. Nach ihrer Auffassung sollte die Reinvestition in der gleichen Unternehmung genügen, wobei sie mit Unternehmung ihre Kapitalgesellschaft (Aktiengesellschaft) meint und darauf hinweist, dass diese die Versicherungssumme nicht an die Aktionärin (Muttergesellschaft) ausschütte, sondern selber für die Neuüberbauung ihrer Grundstücke verwendet.
aa) Diese Auffassung kann schon deshalb nicht zutreffend sein, weil nach Art. 49 Abs. 1 WStB nicht bloss

die ausgeschütteten Teile des Geschäftsergebnisses (soweit vor dem Jahresabschluss ausgeschüttet, vgl. Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB), sondern der gesamte Reinertrag einschliesslich des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung und der nicht geschäftsmässig begründeten Rückstellungen steuerbar ist, auch soweit die Gesellschaft ihn zurückbehält und allenfalls in neuen Anlagen und Gebäuden investiert. bb) Sowenig wie bei natürlichen Personen (die neben Privatvermögen gleichzeitig mehrere von einander unabhängige Unternehmungen haben können) und bei Personengesellschaften, ist auch bei Kapitalgesellschaften die Unternehmung, deren Erfolg aus der vorgeschriebenen kaufmännischen Buchführung mit Betriebsrechnung (Art. 662 ff. und Art. 957-960 OR) ersichtlich sein muss, nicht schlechthin identisch mit der Gesellschaft selber als juristischer

Person (vgl. PATRY, Grundlagen des Handelsrechts, Schweiz. Privatrecht Band VIII/1 S. 178/9). Der Unternehmung ist vielmehr eine vom Zweck bestimmte feste Erwerbstätigkeit eigen, für welche ein Bestand von Kapital und Arbeitskräften zum Einsatz gelangt (PATRY, a.a.O., S. 72; VON STEIGER, Gesellschaftsrecht, Schweiz. Privatrecht Band VIII/1 S. 225 ff., vgl. betr. die Erträge der Unternehmung KÄNZIG, a.a.O., Art. 21 N. 38 ff. S. 255 ff.). Wenn auch bei der kaufmännisch oder industriell tätigen Kapitalgesellschaft ihr Vermögen von dem der Unternehmung nicht zu unterscheiden ist, so kann doch die Unternehmung ganz oder teilweise aufgegeben und der Liquidationsüberschuss für den Aufbau einer neuen oder allenfalls in ihrem Zweck beschränkten Unternehmung verwendet werden. Wenn dabei Vermögensgegenstände der ganz oder teilweise aufgegebenen Unternehmung über ihrem Buchwert veräussert werden, so kann nicht deshalb, weil die Gesellschaft den Kapitalgewinn in einem neuen (oder in dem im Zweck beschränkten) Unternehmen wieder investieren will, eine Realisation der stillen Reserven verneint und die Notwendigkeit der Reinvestition für die Fortsetzung der Unternehmung bejaht werden. Sonst würde der Gesellschaft ermöglicht, was im erwähnten Bundesgerichtsentscheid in ASA 30 S. 98 als unzulässig bezeichnet wurde, nämlich sie könnte "indéfiniment liquider son entreprise et en créer ou en reprendre une autre sans jamais payer l'impôt sur les réserves latentes ainsi réalisées". cc) Die Beschwerdeführerin gab ihr Ziegeleiunternehmen aus eigenem Entschlusse auf, weil es nicht mehr rentierte und auch eine Erneuerung nicht mehr rentabel gewesen wäre. Dass sie den Zeitpunkt der Stillegung nicht frei wählte, dieser vielmehr durch den Brand der Betriebsanlagen gegeben war, ändert daran grundsätzlich nichts, ebensowenig die Entschädigung an die Beschwerdeführerin, ihre Muttergesellschaft und deren Aktionär, welche die bernischen und solothurnischen Ziegelwerke im Interesse der Stillegung leisteten. Entscheidend ist einzig, dass die Unternehmung nicht mehr fortgeführt wird, sondern die Tätigkeit der Beschwerdeführerin sich seither auf die Liquidation, auf Transporte und auf den Handel mit Immobilien beschränkt, wie sie selber in ihrer Steuererklärung angab. Die neue Tätigkeit des Immobilienhandels (bzw. der Überbauung und des Verkaufs oder der Vermietung ihrer Liegenschaften) wird, wenn die Beschwerdeführerin diese als (neues) kaufmännisches Unternehmen dauernd betreiben will, eine Änderung ihres statutarischen Gesellschaftszwecks erfordern. Die

stillen Reserven auf den Betriebsgebäuden und -anlagen der aufgegebenen Ziegeleiunternehmung, welche die Beschwerdeführerin für die Planung einer neuen Unternehmung verwendet oder später in Gegenstände des Betriebsvermögens dieser neuen Unternehmung investieren wird, sind von ihr realisiert worden. Sie wurden zu Recht als steuerbarer Ertrag aufgerechnet. b) Es braucht daher nicht entschieden zu werden, welche Frist noch als angemessen betrachtet werden kann, wenn für zerstörte, enteignete oder veräusserte Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens Ersatz in Form neuer Bauwerke beschafft werden soll. Immerhin mag

beigefügt werden, dass von einer Reinvestition innert angemessener Frist nicht schon dann gesprochen werden kann, wenn innert solcher Frist erst gewisse vorbereitende Planungen für spätere Bauten ausgeführt werden. Der Vorinstanz kann auch nicht vorgeworfen werden, sie habe die für eine Ersatzbeschaffung vorausgesetzte angemessene Frist zu einschränkend verstanden, wenn sie annahm, diese sei in den sieben Jahren seit dem Brand abgelaufen. Die Beschwerdeführerin konnte sich eine so lange Planungsphase nur deshalb erlauben, weil die Unternehmung nicht fortgesetzt wird, eine Notwendigkeit zur Ersatzbeschaffung eben nicht besteht.