

# Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



---

II 2022 91

## Entscheid vom 21. April 2023

---

Besetzung

lic.iur. Achilles Humbel, Präsident  
Dr.oec. Andreas Risi, Richter  
Dr.iur. Frank Lampert, Richter  
Dr.iur. Thomas Twerenbold, Gerichtsschreiber

---

Parteien

**A.\_\_\_\_\_ AG,**  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch ...,

**gegen**

**Kantonale Steuerkommission / Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer,** Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232, 6431 Schwyz,  
Vorinstanzen,

---

Gegenstand

Gewinn- und Kapitalsteuer (Veranlagung 2017: Gewinnaufrechnung aus Auflösung stiller Reserven)

## **Sachverhalt:**

**A.a.** Die A. \_\_\_\_\_ AG wurde am 26. Juni 2017 mit Sitz in U. \_\_\_\_\_ /SZ im Handelsregister des Kantons Schwyz eingetragen und bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Import und Export von Automobilen und Motorrädern jeglicher Art, einschliesslich Autobestandteile.

Die Gesellschaft übernahm bei der Gründung gemäss Vermögensübertragungsvertrag vom 19.6.2017 und Inventar per 31.12.2016 von der B. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in U. \_\_\_\_\_ /SZ den Geschäftsbereich "Handel mit Fahrzeugen der Marken Dodge und RAM" mit Aktiven von CHF 47'875'071.82 und Fremdkapital von CHF 35'217'682.82.

**A.b.** Die B. \_\_\_\_\_ AG und (nach der Abspaltung von ihrer Schwestergesellschaft) die A. \_\_\_\_\_ AG werden zu 100% von der C. \_\_\_\_\_ Holding AG mit Sitz in U. \_\_\_\_\_ /SZ gehalten, deren Anteile wiederum (bei der Gründung durch Sacheinlage der Aktien der B. \_\_\_\_\_ AG liberiert) zu 100% von D. \_\_\_\_\_ mit Wohnsitz und Steuerpflicht in U. \_\_\_\_\_ /SZ, im Privatvermögen gehalten werden.

D. \_\_\_\_\_ ist auch bei allen drei Gesellschaften als Verwaltungsrat (VR) mit Einzelunterschrift (einziges Mitglied des Verwaltungsrats) im Handelsregister eingetragen.

**A.c.** Bei der Gründung der C. \_\_\_\_\_ Holding AG (eingetragen im Handelsregister des Kantons Schwyz am 22.12.2016) und der A. \_\_\_\_\_ AG (eingetragen im Handelsregister des Kantons Schwyz am 26.6.2017) wurde als ordentliche Revisionsstelle die E. \_\_\_\_\_ AG eingesetzt, welche sich seit 28.10.2016 bereits bei der bisherigen B. \_\_\_\_\_ AG (eingetragen zufolge Sitzverlegung im Handelsregister des Kantons Schwyz am 26.3.2004) als ordentliche Revisionsstelle betätigte.

**A.d.** Die Jahresrechnung 2017 der A. \_\_\_\_\_ AG (Bilanz per 31. Dezember 2017; Erfolgsrechnung 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2017; vgl. Steuerakten 2017 act. A 79 - A 82 und A 83 - A 87) wurde vom Verwaltungsrat (VR) am 9. April 2018 genehmigt. Der Abschluss 31.12.2017 (inkl. Zusammenstellung Stille Reserven\*\* aus Vermögensübertrag 01.01.2017 von B. \_\_\_\_\_ AG und Überleitung OR zu FER) wurde von D. \_\_\_\_\_ (VR) und F. \_\_\_\_\_ (CFO) am 20. April 2018 unterzeichnet (vgl. Steuerakten 2017 act. A 88).

Gestützt darauf erstellte die E.\_\_\_\_\_ AG als zuständige Revisionsstelle am 25. April 2018 den Bericht an die Generalversammlung der A.\_\_\_\_\_ AG zur Jahresrechnung 2017 (vgl. Bf-act. 10 = Steuerakten 2017 act. A 63 - A 78 = Bericht der Revisionsstelle zur Jahresrechnung 2017).

Am 29. Juni 2018 fand die erste ordentliche Generalversammlung der A.\_\_\_\_\_ AG für das Geschäftsjahr 2017 (als Universalversammlung unter dem Vorsitz von D.\_\_\_\_\_) statt. Vom Bericht der Revisionsstelle vom 25. April 2018 wurde Kenntnis genommen. Die Versammlung genehmigte einstimmig die vorgelegte Jahresrechnung 2017 und beschloss über die Gewinnverwendung (vgl. Bf-act. 3 = Einspracheakten 2017 act. E 53 - E 55 = Protokoll über die erste ordentliche Generalversammlung).

**B.** Mit Steuererklärung 2017 vom 23. November 2018 (Eingang: 6.12.2018) deklarierte die A.\_\_\_\_\_ AG für die Steuerperiode 2017 einen steuerbaren Reingewinn von CHF 235'977 und ein steuerbares Eigenkapital im Kanton Schwyz von CHF 11'993'366. Dazu wurde die Besteuerung als Gemischte Gesellschaft beantragt (vgl. Bf-act. 4 = Steuerakten 2017 act. A 50 - A 61 = Steuererklärung Steuerperiode 2017).

Unter den Beilagen (Detaillierte Jahresrechnung inkl. Anhang) befanden sich der Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung der A.\_\_\_\_\_ AG zur Jahresrechnung 2017 vom 25. April 2018 (vgl. Bf-act. 10 = Steuerakten 2017 act. A 62 - A 78), die vom Verwaltungsrat (VR) am 9. April 2018 genehmigte Jahresrechnung 2017 und der von D.\_\_\_\_\_ (VR) und F.\_\_\_\_\_ (CFO) am 20. April 2018 unterzeichnete Abschluss 31.12.2017 (Bilanz per 31. Dezember 2017; Erfolgsrechnung 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2017; Überleitung OR zu FER; vgl. Steuerakten 2017 act. A 79 - A 88).

**C.** Mit Veranlagungsverfügung 2017 vom 18. November 2019 wurde die A.\_\_\_\_\_ AG kantonal mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 1'894'700 und einem steuerbaren Kapital von CHF 18'686'000 sowie bundessteuerlich mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 6'928'600 veranlagt (vgl. Bf-act. 5 = Steuerakten 2017 act. A 1 - A 2).

Dabei wurde die A.\_\_\_\_\_ AG wie beantragt aufgrund der weit überwiegenden ausländischen Geschäftstätigkeit für die Zwecke der Kantonssteuer als gemischte Gesellschaft behandelt (Art. 28 Abs. 4 StHG aufgehoben mit Wirkung seit 1.1.2020; gemäss § 76 Abs. 2 StG aufgehoben am 22.5.2019).

Abweichend zur Selbstdeklaration wurden vorhandene stille Reserven auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (CHF 1'532'642.74) sowie auf dem Fahrzeuglager (CHF 5'900'000.00) abzüglich latente Ertragssteuern (CHF 740'000.00) entsprechend Total Überleitung auf Swiss GAAP FER von CHF 6'692'642 in der Steuerbilanz der A.\_\_\_\_\_ AG aufgelöst, was bundessteuerlich beim steuerbaren Reingewinn sowie kantonal hinsichtlich des steuerbaren Kapitals zu einer entsprechenden steuerlichen Aufrechnung von CHF 6'692'642 führte, und kantonal beim steuerbaren Reingewinn aufgrund der Qualifikation als Gemischte Gesellschaft zumindest teilweise im Umfang von CHF 1'658'747 in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurde.

**D.** Die von der A.\_\_\_\_\_ AG gegen die Veranlagungsverfügung 2017 vom 18. November 2019 erhobene Einsprache vom 10. Dezember 2019 (vgl. Bf-act. 6 = Einspracheakten 2017 act. E 94 - E 128) wies die Kantonale Steuerkommission bzw. Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz mit Einspracheentscheid Nr. 65/2020 vom 23. November 2022 ab (vgl. Bf-act. 9 = Einspracheakten 2017 act. E 1 - E 9).

**E.** Mit Eingabe vom 22. Dezember 2022 lässt die A.\_\_\_\_\_ AG fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz erheben mit dem folgenden Antrag:

- Auf die Beschwerde sei einzutreten.
- Die Steuerveranlagung 2017 sei auf den OR-Abschluss vorzunehmen.
- Das steuerbare Eigenkapital sei gemäss OR-Abschluss auf CHF 11'993'366 festzulegen und der steuerbare Gewinn CHF 235'977 festzulegen.
- Unter Kosten und Entschädigungsfolgen.
- Eventualiter: Es sei der steuerbare Gewinn auf CHF 975'977 und das steuerbare Kapital auf CHF 12'733'000 festzulegen.

**F.** Die Kantonale Steuerkommission bzw. Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 13. Januar 2023 auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

## **Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**1.1** Juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichnete Jahresrechnung (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode beilegen (Art. 125 Abs. 2 Bst. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] vom 14.12.1990; für das kantonale Recht entsprechend: § 143 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz [StG; SRSZ 172.200] vom 9.2.2000). Unter einer Jahresrechnung sind die Erfolgsrechnung (Betriebsrechnung) und Bilanz zu verstehen (Art. 958 - 960 OR), wobei auch der Anhang dazu gehört (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 15 zu Art. 125 DBG). Die Jahresrechnung ist zu unterzeichnen, und zwar vom Vorsitzenden des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und der innerhalb des Unternehmens für die Rechnungslegung zuständigen Person (Art. 958 Abs. 3 Satz 2 OR). Juristische Personen müssen die vom *zuständigen Organ*, z.B. bei der Aktiengesellschaft von der Generalversammlung (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR), genehmigte Jahresrechnung einreichen. Eine nicht unterzeichnete oder nicht genehmigte Jahresrechnung ist zur Verbesserung zurückzuweisen (so noch ausdrücklich Art. 87 Abs. 1 Satz 3 BdBSt; vgl. Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Martin Zweifel / Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum DBG, 4. Aufl. 2022, N. 26 zu Art. 125 DBG).

**1.2** Abgaberechtlich ist vom Handelsrecht auszugehen, namentlich von den Regeln zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 ff. OR). Das Massgeblichkeitsprinzip (*principe de l'autorité du bilan commercial ou de détermination*; BGE 143 II 8 Erw. 7.1 S. 21 f.) findet in Art. 58 Abs. 1 Bst. a und Art. 18 Abs. 3 DBG eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage (Urteil BGer 2C\_426/2019 vom 12.7.2019 Erw. 2.2.2; für das kantonale Recht entsprechend: § 64 Abs. 1 Bst. a und § 19 Abs. 3 StG). Ihm zufolge bildet die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung (Art. 957 ff. OR) den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung von Gewinn und Kapital. Sie bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die steuerpflichtige Person; diese muss sich darauf behaften lassen (Urteil BGer 2C\_958/2016 vom 2.8.2018 Erw. 5.3). Vorbehalten bleiben die Korrekturen aufgrund besonderer Vorschriften, mit welchen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht (BGE 147 II 209 Erw. 3.1.1; BGE 141 II 83 Erw. 3.1 S. 85 mit weiteren Hinweisen).

**1.3** Das revidierte Obligationenrecht (Art. 962 und Art. 962a Abs. 5 OR) auferlegt nun aber bestimmten Unternehmen die Erstellung eines zusätzlichen Einzelabschlusses nach einem vom Bundesrat anerkannten Standard zur Rech-

nungslegung. Alle diese Standards – Swiss GAAP FER, International Financial Reporting Standards (IFRS) und US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) – befolgen die vom OR abweichende Methodik der "true and fair view" oder "fair presentation" (vgl. Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, 2014, Abschnitt XI/A, N. 1135).

Die Erstellung eines Abschlusses (Art. 962 ff. OR) nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung, das heisst von Abschlüssen, die zusätzlich zur Jahresrechnung erstellt werden müssen ("dual reporting"; Art. 962 Abs. 1 OR) und die keiner Genehmigung bedürfen (Art. 962a Abs. 4 OR), hat keine steuerlichen Auswirkungen, da steuerlich nur der nach Art. 957 ff. OR erstellte Jahresabschluss massgeblich ist (Urteil BGer 2C\_712/2020 vom 4.3.2021 Erw. 4.3).

**1.4** Die Möglichkeit, auf einen Abschluss nach Obligationenrecht zu verzichten und ausschliesslich nach einem anerkannten Standard zu bilanzieren, wurde bei der Revision des Rechnungslegungsrechts erwogen, schliesslich aber verworfen (vgl. Hans Caspar von der Crone, Aktienrecht, 2. Aufl. 2020, § 7 N 106; Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, 2014, Abschnitt XI/D/5, N. 1162; vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts [Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht] vom 21.12.2007 [Botschaft 2007], BBl 2008, S. 1589 ff., 1719 und 1721, Ziff. 2.2.4 – Amtliches Bulletin des Ständerats vom 16.3.2011, AB 2011 S. 261).

Ein "dualer Abschluss", der zugleich den Anforderungen des anerkannten Regelwerks und jenen des Obligationenrechts für die Jahresrechnung entspricht, ist demnach nicht vorgesehen, in Einzelfällen aber denkbar. Dabei ist zu beachten, dass die Anforderungen anerkannter Standards zur Rechnungslegung ohnehin oftmals nicht mit den gesetzlichen Bestimmungen zur Rechnungslegung vereinbar sind (Beispiele hierzu sind die rückwirkende Anpassung bzw. das "Restatement" der Vorjahresangaben aufgrund neuer Rechnungslegungsgrundsätze oder Bewertungskonzepte, welche die Höchstbewertungsvorschriften verletzen) (vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], Bd. "Buchführung und Rechnungslegung", 2014, II.6.1, S. 81 f.; siehe dazu auch Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], Bd. "Eingeschränkte Revision", 2013, III.4.2.7.2, S. 209).

Ein "dualer Abschluss", also ein Abschluss der sowohl alle Bedingungen eines anerkannten Standards zur Rechnungslegung einhält, sowie in Übereinstimmung mit den Bestimmungen zur Jahresrechnung nach OR ist, dürfte nur in seltenen Ausnahmefällen möglich sein. Der Begriff "dualer Abschluss" ist nicht zu verwechseln mit "dual reporting", worunter üblicherweise das Erstellen zweier Ab-

schlüsse zu einem unterschiedlichen Zweck verstanden wird (vgl. Markus R. Neuhaus / Roger Kunz, in: Heinrich Honsel / Nedim Peter Vogt / Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar Obligationenrecht II [zit. BSK OR II-Bearbeiter/in], 5. Aufl. 2016, N 8 zu Art. 962).

Falls ausnahmsweise ein "dualer Abschluss" erstellt wird, welcher sowohl die Anforderungen des OR als auch jene des anerkannten Standards zur Rechnungslegung erfüllt, handelt es sich nicht um einen zusätzlichen Abschluss. Dieser duale Abschluss nach anerkanntem Standard ersetzt die Jahresrechnung nach OR, unterliegt wie diese der Offenlegung und Einsicht (Art. 958e OR), und ist somit vom obersten Organ zu genehmigen sowie Gläubigern mit einem schutzwürdigen Interesse offenzulegen (vgl. BSK OR II-Neuhaus/Kunz, N 18 zu Art. 962a OR).

**1.5** Selbstverständlich können Unternehmen einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung auch auf freiwilliger Basis erstellen. Die Art. 962 und 962a OR finden diesfalls keine Anwendung (vgl. Botschaft 2007, BBI 2008 S. 1721; siehe auch HWP, Bd. "Buchführung und Rechnungslegung", 2014, II.6.1, S. 82).

Erstellt ein Unternehmen freiwillig einen zusätzlichen Einzelabschluss nach einem anerkannten Standard, und legt es diesen "true-and-fair-view"-Abschluss dem obersten Organ zur Kenntnisnahme vor, so ist Art. 962a OR anwendbar. Insbesondere muss der Standard auch in diesem Fall im Abschluss angegeben werden, und der Abschluss ist ordentlich zu prüfen (vgl. Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, Abschnitt XI/D/1 u. 2, N 1155 u. 1158).

**2.** Im vorliegenden Fall dreht sich der Streit einzig um die Frage, welche Bedeutung hier der von der Revisionsstelle testierten und von der Generalversammlung genehmigten Jahresrechnung 2017 zukommt. Die Veranlagungsabteilung ist der Ansicht, für die steuerliche Einschätzung sei auf den von der Revisionsstelle testierten und von der Generalversammlung genehmigten Swiss GAAP FER Abschluss (unter Aufrechnungen von der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen gestützt auf die steuerrechtliche Korrektornorm) abzustützen. Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber geltend, für die steuerliche Einschätzung sei auf den OR-Abschluss abzustellen. Die Vorinstanz kommt im angefochtenen Einspracheentscheid zum Schluss, die Veranlagungsabteilung habe der Veranlagungsverfügung 2017 vom 18. November 2019 zu Recht die von der Revisionsstelle testierte und von der Generalversammlung genehmigte Jahresrechnung 2017 (gemäss Swiss GAAP FER) zugrunde gelegt sowie der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge aufgerechnet.

**2.1** Die Vorinstanz ging im angefochtenen Einspracheentscheid davon aus, es sei vorliegend weder ersichtlich noch werde geltend gemacht, dass die Revisionsstelle beide Jahresrechnungen [OR-Abschluss und Swiss GAAP FER] prüfte. Im Revisionsbericht werde zur testierten Jahresrechnung unter dem Titel "Prüfungsurteil" von der Revisionsstelle Folgendes festgehalten: "Nach unserer Beurteilung vermittelt die Jahresrechnung für das am 31. Dezember 2017 abgeschlossene Geschäftsjahr ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit den ... [Leerstelle im Originaltext] und entspricht dem schweizerischen Gesetz." Da die Fussnote der Jahresrechnung [bzw. die Fusszeile auf den Seiten des Berichts der Revisionsstelle] auf Swiss GAAP FER verweise, sei davon auszugehen, dass an Stelle der offensichtlichen Auslassung im zitierten Satz der Hinweis auf den anerkannten Standard zur Rechnungslegung (hier Swiss GAAP FER) unterlassen worden sei. Ferner halte die Revisionsstelle unter dem Titel "Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften" fest, "dass der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entspricht". Prüfe die Revisionsstelle nur eine Jahresrechnung und komme sie wie vorliegend zum Schluss, dass die Jahresrechnung sowie die Verwendung des Bilanzgewinns "dem schweizerischen Gesetz" entsprechen, könne es sich nur um einen sog. "dualen Abschluss" handeln, damit die Aussage der Revisionsstelle als korrekt taxiert werden könne. Entsprechend sei grundsätzlich davon auszugehen, dass die von der Revisionsstelle geprüfte Jahresrechnung in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des Obligationenrechts erstellt worden sei.

Die von der Beschwerdeführerin als OR-Abschluss bezeichnete Jahresrechnung enthalte eine Bilanz und eine Erfolgsrechnung, jedoch keinen Anhang und keine Geldflussrechnung. Damit genüge sie den Anforderungen von Art. 958 Abs. 2 OR [Geschäftsbericht] und Art. 961 OR [Zusätzliche Anforderungen an den Geschäftsbericht] nicht. Darüber hinaus liege dieser Jahresrechnung kein Bericht der Revisionsstelle bei, was zur Schlussfolgerung führe, dass es sich um eine nicht testierte Jahresrechnung handle. Für den Fall, dass der erforderliche Revisionsbericht der Generalversammlung nicht vorliege, sehe das Gesetz die Nichtigkeit bezüglich der Beschlüsse zur Genehmigung der Jahresrechnung sowie zur Verwendung des Bilanzgewinns vor (Art. 731 Abs. 3 OR). Mangels Vorliegen eines entsprechenden Berichts der Revisionsstelle könne somit nicht von einer rechtsverbindlichen Genehmigung des sog. OR-Abschlusses durch die Generalversammlung ausgegangen werden. Demnach liege nur eine Jahresrechnung vor, die durch die Revisionsstelle testiert und von der Generalversammlung rechtsverbindlich genehmigt worden sei.

Im Weiteren erwog die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid, vorliegend sei bei der nach dem Regelwerk von Swiss GAAP FER erstellten Jahresrechnung kein offenkundiger, ins Auge springender Verstoss gegen zwingendes Handelsrecht hinsichtlich der vorgenommenen Bewertungen der Bilanzpositionen [keine Verletzung von Höchstbewertungsvorschriften] erkennbar. Die steuerpflichtige Gesellschaft müsse sich somit hinsichtlich der Bilanzpositionen mangels Verstoss gegen zwingendes Handelsrecht nach dem Massgeblichkeitsprinzip bei der von ihr in ihren ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage des Jahresergebnisses behaften lassen (BGE 141 II 83 Erw. 3.2 S. 85 f.). Indessen seien die aus der Auflösung der stillen Reserven resultierenden Erträge in der von der Revisionsstelle testierten und von der Generalversammlung genehmigten Erfolgsrechnung nicht erfasst worden. Deshalb seien die von der Veranlagungsabteilung vorgenommenen Aufrechnungen von der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen gestützt auf die steuerrechtliche Korrektornorm zu Recht erfolgt. Die steuerpflichtige Gesellschaft wäre bereits nach handelsrechtlichen Vorschriften gehalten gewesen, die vorgenommene Aufwertung [Erstellung des "Restatement" = Neubewertung Swiss GAAP FER] erfolgswirksam zu verbuchen. Würden Erträge nicht in der Erfolgsrechnung erfasst, stelle dies ein Verstoss gegen die Rechnungslegungsvorschriften dar und sei zu korrigieren. Die Steuerbehörde sei an die Höhe der Aufwertung gebunden, sofern durch die Aufwertung nicht offensichtlich handelsrechtswidrige Ansätze bilanziert würden.

**2.2** Auch die Beschwerdeführerin beruft sich in ihrer Beschwerdeschrift darauf, dass der handelsrechtliche Erfolgsausweis massgeblich für die Steuerbilanz sei. Die Buchhaltung werde von ihr nach den Bestimmungen des Obligationenrechts erstellt. Sämtliche Buchungen wie aber auch der Abschluss würden nach dem Obligationenrecht vorgenommen. Diese Vorgehensweise gehe auch aus dem Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung hervor. Auf Seite 5 werde die Überleitung von OR nach Swiss GAAP FER aufgezeigt, und nicht wie die Einschätzungsbehörde argumentiere, dass die Buchführung nach Swiss GAAP FER vorgenommen werde. Es sei festzuhalten, dass die Buchhaltung und der Abschluss nach dem Obligationenrecht erstellt und auch seitens der Revisionsstelle geprüft werde. Dies stelle im Sinne von Art. 125 Abs. 2 Bst. a DBG sowie § 143 Abs. 2 StG die Grundlage für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens dar.

Mit der Einreichung der Steuererklärung 2017 seien die Zahlen basierend auf dem OR Abschluss übernommen und diesbezüglich deklariert worden.

Die Bedingungen zur Erstellung eines Jahresabschlusses nach Swiss GAAP FER oder einem ähnlich anerkannten Standard seien bei ihr richtigerweise nicht gegeben. Es sei aber, insbesondere für die Zwecke der Banken, eine Überleitung zu Swiss GAAP FER vorgenommen worden. Dies auf einer reinen freiwilligen Basis ohne Zwang durch eine gesetzliche Bestimmung. Geprüft worden seien aber eindeutig die Jahresrechnung und die Buchhaltung nach OR.

Die Generalversammlung habe den Bericht der Revisionsstelle abgenommen. Wie aus der Seite 5 des Berichts ersichtlich sei, sei hier die Überleitung von OR nach Swiss GAAP FER ausdrücklich erwähnt. Dies zeige eindeutig auf, dass letztendlich die OR Buchhaltung und der OR Abschluss mit abgenommen worden seien. Bei einer Willenserklärung müsse der innere Wille erklärt werden, also nach aussen erkennbar gemacht werden. Die Artikulierung des Willens erfolge in der Regel ausdrücklich (mündlich oder schriftlich), könne jedoch auch stillschweigend, d.h. durch schlüssiges und konkludentes Handeln vorgenommen werden. Dadurch, dass die Überleitung OR zu FER Bestandteil der Abschlussunterlagen sei, habe die Generalversammlung diesen OR Abschluss konkludent auch genehmigt – dies sei zwar im Protokoll nicht schriftlich festgehalten worden, jedoch aus dem konkludenten Handeln eindeutig festzustellen. Es sei festzustellen, dass der Abschluss nach OR von der Generalversammlung konkludent genehmigt worden sei und nichts dagegenspreche, dass dieser handelsrechtskonforme Abschluss im Sinne von Art. 125 Abs. 2 Bst. a DBG sowie § 143 Abs. 2 StG für die Steuern heranzuziehen sei.

Die Steuerbehörde habe Kenntnis davon gehabt, dass nach der Buchführung und Erstellung des Jahresabschlusses nach OR eine Überleitung von OR nach Swiss GAAP FER erfolgt sei – von daher gesehen liege ein geprüfter Abschluss OR vor, inklusive Prüfung der Überleitung, was letztendlich zum Swiss GAAP FER Abschluss geführt habe. Die Behauptung der Steuerbehörde, dass der OR-Abschluss seitens der Revisionsstelle nicht geprüft worden sei, sei absolut nicht korrekt.

Die Steuererklärung, basierend auf dem OR Abschluss, weise einen Gewinn von CHF 235'977 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 11'993'000 aus. Diese Zahlen basierten auf dem erstellten OR Abschluss und seien zwingend für die Bemessungsgrundlage für die Steuerperiode 2017 zu übernehmen, da im Sinne von Art. 125 Abs. 2 Bst. a DBG bzw. § 143 Abs. 2 StG dieser als Basis für die Steuern heranzuziehen sei. Es liege somit kein Verstoss vor gegen zwingendes Handelsrecht oder gegen spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung. Die Bewertungsdifferenzen zwischen dem verbuchten OR Abschluss

und Swiss GAAP FER, welche seitens der Steuerbehörde aufgerechnet worden seien, würden aus Optik des OR Abschlusses reine stillen Reserven darstellen.

**2.3** Vorliegend geht die entscheidende Frage also dahin, ob der von der Revisionsstelle geprüfte und der Generalversammlung anlässlich der Genehmigung der Jahresrechnung vorgelegte Abschluss nach Swiss GAAP FER gleichzeitig die für die Veranlagung der Steuern massgebliche Jahresrechnung nach OR darstellt (sog. "dualer Abschluss"), oder ob in dem Abschluss nach Swiss GAAP FER lediglich ein zusätzlich erstellter Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung (sog. "dual reporting") zu erblicken ist.

Die vorinstanzliche Auffassung, dass es sich um einen sog. "dualen Abschluss" handelt (vgl. angefochtener Einspracheentscheid, Erwägungen Ziff. 2.5), kann nicht geteilt werden. Zunächst deutet im Bericht der Revisionsstelle nichts darauf hin, dass der Abschluss nach Swiss GAAP FER gleichzeitig den handelsrechtlichen Abschluss ("dualer Abschluss") darstellen soll. Aus den Angaben zum Abschluss geht nirgends hervor, dass der Abschluss an die Stelle der Jahresrechnung nach OR tritt. Dass es sich um einen zusätzlich erstellten Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung handelt ("dual reporting"), zeigt demgegenüber richtigerweise insbesondere die (auf Seite 5 von 14 des Berichts der Revisionsstelle) erfolgte Darstellung der "Überleitung von OR nach Swiss GAAP FER" und der "Eigenkapitalnachweis per 31. Dezember".

Die von der Revisionsstelle unter dem Titel "Prüfungsurteil" gemachte Aussage, dass "die Jahresrechnung (...) dem schweizerischen Gesetz entspricht", und auch die unter dem Titel "Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften" erfolgte Bestätigung der Revisionsstelle, "dass der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entspricht", können bei genauerer Betrachtung denn auch nur dann als korrekt taxiert werden, wenn sich diese Aussage bzw. Bestätigung der Revisionsstelle auf die entsprechend handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung nach OR bezieht. Demzufolge ist vorliegend jedoch ausgeschlossen, dass damit gleichzeitig der zusätzlich erstellte Abschluss nach Swiss GAAP FER gemeint sein kann, weil bekanntlich bei der erstmaligen Anwendung von Swiss GAAP FER bereits die Eingangsbilanz zu Werten nach Swiss GAAP FER erfolgen muss, während unter dem OR die rückwirkende Anpassung bzw. das "Restatement" der Vorjahresangaben nicht vorgesehen ist und solche Korrekturen durch Auflösung der stillen Reserven über die Erfolgsrechnung des laufenden Jahres mit entsprechenden Erläuterungen im Anhang vorzunehmen sind. Deshalb ist ein dualer Abschluss, welcher also sowohl die Anforderungen des OR als auch jene des Swiss GAAP FER erfüllt, bei Vorliegen von Neubewertungsreserven [Neubewer-

tungen Swiss GAAP FER] grundsätzlich nicht möglich (vgl. dazu auch HWP, Bd. "Buchführung und Rechnungslegung", 2014, II.3.3.5, S. 40 f.).

Von daher ist auch nicht weiter von Bedeutung, dass vorliegend bei dem nach dem Regelwerk von Swiss GAAP FER erstellten Abschluss kein offenkundiger, ins Auge springender Verstoss gegen zwingendes Handelsrecht hinsichtlich der vorgenommenen Bewertungen der Bilanzpositionen erkennbar ist. Es kann dahinstehen, ob aufgrund von unterschiedlichen Bewertungskonzepten ("True and fair View" oder "Fair Presentation"-Grundsatz nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung) auch eine Verletzung von Höchstbewertungsvorschriften (Vorsichtsprinzip nach OR) vorliegt. Vielmehr gilt es zu beachten, dass die Steuerbehörde keine Aufwertung eines Vermögensobjekts verlangen darf, wenn der Steuerpflichtige diese Aufwertung nicht selber verbucht hat (gesetzliche vorgesehene Ausnahme: Art. 62 Abs. 4 DBG). Dass vorliegend in der Jahresrechnung nach OR die Aufwertung von Vermögensobjekten in der Bilanz und die Auflösung der stillen Reserven über die Erfolgsrechnung verbucht wurde, ist jedoch nicht ersichtlich und wird auch von der Veranlagungsabteilung nicht behauptet (vgl. Steuerakten 2017 act. A 79 - A 88 = Bilanz per 31. Dezember 2017 und Erfolgsrechnung vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2017 sowie Überleitung OR zu FER).

Im Weiteren erscheint es auch als richtig, dass hier bei den ("einstimmig") gefassten Beschlüssen der Generalversammlung zur Genehmigung der Jahresrechnung und zur Verwendung des Bilanzgewinnes der wirkliche Wille im Sinne von Art. 18 Abs. 1 OR den Vorrang verdient (siehe dazu auch Urteil BGer 5D\_95/2015 vom 22.9.2015 Erw. 4.3 u. 4.4 [Beschlüsse einer Stockwerkeigentümerversammlung]; BGE 107 II 179 Erw. 4c S. 186 [Statuten einer Aktiengesellschaft]). Dabei darf bei der Interpretation, was mit den Beschlüssen der Generalversammlung gemeint und wirklich gewollt war, auch berücksichtigt werden, dass die Beschwerdeführerin sich bei der Einreichung der Steuererklärung unstrittig auf die Jahresrechnung nach OR abstützte, die seinerzeit auch vom Verwaltungsrat genehmigt und der Revisionsstelle zur Prüfung vorgelegt worden war. Ein mit den Beschlüssen der Generalversammlung beabsichtigter Verzicht auf die Jahresrechnung nach OR und Wechsel zu Swiss GAAP FER darf hier der Beschwerdeführerin deshalb nicht unterstellt werden.

Vor diesem Hintergrund lässt es sich auch nicht rechtfertigen, dass die Beschwerdeführerin sich auf den (der Generalversammlung anlässlich der Genehmigung der Jahresrechnung vorgelegten) Abschluss nach Swiss GAAP FER behafteten lassen muss (zumal hier wie bereits erwähnt die rückwirkende Anpassung bzw. das "Restatement" der Vorjahresangaben aufgrund der erstmaligen Anwen-

dung von Swiss GAAP FER nicht mit den gesetzlichen Bestimmungen des Rechnungslegungsrecht vereinbar ist und deshalb ein dualer Abschluss grundsätzlich nicht möglich ist). Von einer Bilanzänderung nach Einreichen der Steuererklärung kann hier nicht gesprochen werden (Urteil BGer 2C\_958/2016 vom 2.8.2018 Erw. 5.3).

Hinzu kommt, dass bereits (vor Spaltung) schon die B.\_\_\_\_\_ AG für das Jahr 2016 nebst der Jahresrechnung nach OR auch einen Abschluss nach Swiss GAAP FER eingereicht hatte (vgl. Steuerakten 2017 act. A 18 - A 34 = Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung der B.\_\_\_\_\_ AG vom 2.5.2017) und die Veranlagungsabteilung "gleichwohl" davon ausgegangen war, dass die Generalversammlung die Jahresrechnung nach OR abgenommen hatte (vgl. Einspracheakten 2017 act. E 56 = Steuerakten 2017 act. A 46 = Schreiben der Steuerverwaltung vom 11.7.2019), insbesondere auch obwohl offenbar für die Jahresrechnung nach OR kein Testat vorgelegen hatte (vgl. Steuerakten 2017 act. A 13 - A 14 = E-Mail an Steuerverwaltung Schwyz vom 18.5.2017 betreffend B.\_\_\_\_\_ AG - Rulinganfrage Spaltung).

Im Übrigen spricht nichts dagegen, dass je ein Abschluss nach Obligationenrecht für die Beschlüsse der Generalversammlung zur Genehmigung der Jahresrechnung und über die Verwendung des Bilanzgewinnes sowie einer nach Swiss GAAP FER (mit Überleitungsrechnung, keine separate Buchhaltung notwendig) für die Finanzinstitute erstellt werden. Dabei ist auch klar, dass für den Kapitalerschutz und die Gewinnverwendung und -ausschüttung ("Verfügbarer Bilanzgewinn") der Abschluss nach Obligationenrecht und nicht derjenige nach Swiss GAAP FER massgeblich sein muss.

Vorliegend mag allenfalls zutreffend sein, dass für die Jahresrechnung nach OR kein Testat vorliegt. Wenn die Veranlagungsabteilung von daher der Meinung ist, dass deshalb nicht auf die Jahresrechnung nach OR abgestellt werden kann, weil für diese kein Testat vorliegt und deshalb auch die Beschlüsse der Generalversammlung zur Genehmigung der Jahresrechnung und zur Verwendung des Bilanzgewinnes als nichtig zu betrachten sind, dann ist gegebenenfalls die Jahresrechnung zur Verbesserung zurückzuweisen.

Nichtigkeit (der Beschlüsse der Generalversammlung) sollte nur mit grösster Zurückhaltung angenommen werden, wenn unvollständige oder ungenügende Prüfungshandlungen vorgenommen werden (vgl. Thomas U. Reutter / Sten E. D. Rasmussen, in: Heinrich Honsel / Nedim Peter Vogt / Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar Obligationenrecht II, 5. Aufl. 2016, N 8 zu Art. 731 OR).

**3.1** Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde somit als begründet. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde gegen den Einspracheentscheid Nr. 65/2020 der Kantonalen Steuerkommission bzw. der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 23. November 2022 betreffend die Veranlagungsverfügung 2017. Der angefochtene Entscheid ist daher aufzuheben und die Sache zwecks Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz zurückzuweisen.

**3.2** Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Kosten für das verwaltungsgerichtliche Verfahren von insgesamt CHF 2'500.-- (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) den Vorinstanzen bzw. dem Kanton Schwyz auferlegt (vgl. § 128 StG in Verb. mit § 72 Abs. 2 Satz 1 des Verwaltungsrechtspflegesetzes [VRP; SRSZ 234.110] vom 6.6.1974; Art. 144 Abs. 1 DBG).

Zudem haben die Vorinstanzen bzw. der Kanton Schwyz der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (vgl. § 128 StG in Verb. mit § 74 Abs. 1 VRP; Art. 144 Abs. 4 DBG in Verb. mit Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021] vom 20.12.1968). Die Höhe der Parteientschädigung wird in Beachtung des kantonalen Gebührentarifs für Rechtsanwälte (GebTRA; SRSZ 280.411) vom 27. Januar 1975, der ordentlicherweise für das Honorar in Verfahren vor dem Verwaltungsgericht in § 14 GebTRA einen Rahmen von CHF 300.-- bis CHF 8'400.-- vorsieht sowie in § 2 GebTRA die Bemessungskriterien erwähnt, auf CHF 2'500.-- (inkl. Barauslagen und MwSt) festgesetzt.

**3.3** Die Kosten des kantonalen Einspracheverfahrens (Spruchgebühr inkl. Kanzleikosten) in der Höhe von CHF 1'250.-- (vgl. Disp.-Ziff. 2 des Einspracheentscheids Nr. 65/2020 vom 23.11.2022) sind ebenfalls dem Verfahrensausgang entsprechend neu zu verlegen und gehen vollumfänglich zu Lasten der Vorinstanz bzw. des Kantons Schwyz.

Für das kantonale Einspracheverfahren betreffend die Kantonalen Steuern ist der Beschwerdeführerin ebenfalls eine Parteientschädigung (inkl. Barauslagen und MwSt) zuzusprechen (vgl. § 154 Abs. 1 StG bzw. § 55 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz [VVStG; SRSZ 172.211] vom 22.5.2001 und § 74 Abs. 1 VRP), welche in Beachtung der erwähnten Bemessungsgrundlagen und des Honorarrahmens von CHF 200.-- bis CHF 4'800.-- für die Vertretung in Rechtsmittelverfahren vor Verwaltungsbehörden (§ 15 GebTRA) auf CHF 1'250.-- (inkl. Barauslagen und MwSt) festgesetzt wird.

## **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid Nr. 65/2020 der Kantonalen Steuerkommission bzw. der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 23. November 2022 betreffend die Veranlagungsverfügung 2017 wird gutgeheissen, der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und die Sache zwecks Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz zurückgewiesen.
- 2.1 Die Kosten des kantonalen Verfahrens vor der Vorinstanz (Spruchgebühr inkl. Kanzleikosten) in der Höhe von CHF 1'250.-- (vgl. Disp.-Ziff. 2 des Einspracheentscheids Nr. 65/2020 vom 23.11.2022) werden neu verlegt und gehen vollumfänglich zu Lasten der Vorinstanz bzw. des Kantons Schwyz.
- 2.2 Der Beschwerdeführerin wird für das kantonale Einspracheverfahren zu Lasten der Vorinstanz bzw. des Kantons Schwyz eine Parteientschädigung von CHF 1'250.-- (inkl. Barauslagen und MwSt) zugesprochen.
3. Die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens von insgesamt CHF 2'500.-- (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) werden den Vorinstanzen bzw. dem Kanton Schwyz auferlegt. Auf die kantonsinterne Verrechnung wird verzichtet.  
  
Die Beschwerdeführerin hat am 29. Dezember 2022 einen Kostenvorschuss von CHF 2'500.-- bezahlt, so dass ein Rückerstattungsanspruch in gleicher Höhe besteht.
4. Der Beschwerdeführerin wird für das verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren zu Lasten der Vorinstanzen bzw. des Kantons Schwyz eine Parteientschädigung von CHF 2'500.-- (inkl. Barauslagen und MwSt) zugesprochen.
5. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde\* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110] vom 17.6.2005).  
  
Soweit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig ist, kann in derselben Rechtsschrift subsidiäre Verfassungsbeschwerde\* erhoben und die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 113 ff. BGG).

6. Zustellung an:

- den Vertreter der Beschwerdeführerin (2/R)
- die Vorinstanzen (2/EB)
- den Gemeinderat U. \_\_\_\_\_ /SZ (A; im Dispositiv)
- und die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS,  
3003 Bern (A).

Schwyz, 21. April 2023

Im Namen des Verwaltungsgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

**\*Anforderungen an die Beschwerdeschrift**

Die Beschwerdeschrift ist in einer Amtssprache (Deutsch, Französisch, Italienisch, Rumantsch Grischun) abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt. Die Urkunden, auf die sich die Partei als Beweismittel beruft, sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat; der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Versand: 3. Mai 2023