Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.370/2004 /bie

Urteil vom 11. November 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer, 6431 Schwyz, Beschwerdeführerin,

gegen

X._____ AG, Beschwerdegegnerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Bruno Rieder,

Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz,
Kammer II, Postfach 2266, 6431 Schwyz.

Gegenstand
Steuerveranlagung 1997 (Verlustverrechnung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 21. Mai 2004.

Sachverhalt:
A.
A.a Die X._____ AG mit Sitz in S._____ bezweckt den Handel, Vertrieb und die Montage von Ölfeuerungs- und Gasanlagen. Alleinaktionärin war vormals W._____.

Mit Aktienkaufvertrag vom 22. Oktober 1996 veräusserte W._____ alle Aktien der X._____ AG an eine aussenstehende Käuferschaft. Der Kaufpreis wurde "vorläufig" auf Fr. 1'000'000.– festgesetzt. Dieser Kaufpreis beruht gemäss Ziff. 3 des Aktienkaufvertrages auf der Bilanz der Gesellschaft per 30. September 1995 sowie der Planerfolgsrechnung für das Geschäftsjahr 1995/96, datiert vom 15. Juli 1996. Im Vertrag wurde präzisiert, dass es sich beim vorläufigen Kaufpreis um den Maximalkaufpreis handle; zur Bestimmung des definitiven Kaufpreises sei auf die durch die Revisionsstelle geprüfte Bilanz per 30. September 1996 und Erfolgsrechnung vom 1. Oktober 1995 bis 31. September 1996 abzustellen "bei gleichen Bewertungskriterien wie in den Vorjahren, soweit sie handelsrechtlich zulässig sind" (ebenda Ziff. 18.1).

Mit Vereinbarung vom 30. Januar 1997 setzten die Vertragsparteien den Kaufpreis für die Aktien definitiv auf Fr. 700'000.– fest.
A.b Mit Veranlagungsverfügung vom 7. April 1998 wurde die X._____ AG für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer vom 1. Oktober 1995 bis 30. September 1996 mit Fr. 0.– steuerbarem Reingewinn und mit Fr. 246'000.– steuerbarem Kapital rechtskräftig eingeschätzt. Diese Veranlagung beruhte auf einem in der Jahresrechnung 1995/96 (1.10.1995 - 30.09.1996) ausgewiesenen Verlust von Fr. 190'857.–.

Durch eine steueramtliche Meldung erhielt der Steuerrevisor in der Folge Kenntnis von einer überarbeiteten Erfolgsrechnung 1995/96 vom 9. Januar 1997, welche die X._____ AG im Hinblick auf die Unternehmensbewertung (Aktienkauf) erstellen liess und worin sie einen "effektiven" Reingewinn 1995/96 von Fr. 27'612.15 auswies. Die kantonale Steuerverwaltung leitete daher am 10. Februar 1999 eine Steuerstrafuntersuchung gegen die Gesellschaft ein. Mit Verfügung vom 7. Juni 1999 stellte die Kantonale Steuerkommission Schwyz das Verfahren wieder ein. Begründet wurde die Einstellungsverfügung wie folgt:
"2. Den Ausführungen der Steuervertreterin ist zu entnehmen, dass der im Zwischenbescheid vom 10. Februar 1999 geäusserte Verdacht, es sei entgegen der Steuerdeklaration im Geschäftsjahr 1995/96 ein Reingewinn erwirtschaftet worden, nicht zutreffe. Die Erstellung einer überarbeiteten Erfolgsrechnung 1995/96 sei lediglich zwecks Vornahme einer korrekten Unternehmungsbewertung vonnöten gewesen. Die mit der Steuererklärung 1996 eingereichte Erfolgsrechnung 1995/96 sei jedoch das handelsrechtlich und steuerlich einzig richtige Dokument, und somit sei der Erfolg des in Frage stehenden Geschäftsjahres 1995/96 korrekt und ordnungsgemäss deklariert und versteuert worden. Des Weiteren machte die Vertreterin darauf aufmerksam, dass sie zwecks Vornahme einer Aktienbewertung eine detaillierte Bestandesprüfung des Geschäftsjahres 1994/95 durchgeführt habe. Dabei habe sich herausgestellt, dass verschiedene Bestandes-Positionen (z.B. angefangene Arbeiten, Debitoren, Löhne) falsch abgegrenzt und als Quintessenz davon ins falsche Geschäftsjahr verbucht worden seien. In Anbetracht dieser Feststellung sei es im Sinne einer korrekten Verkehrswertermittlung unabdingbar gewesen, die erforderlichen Abgrenzungen durch Eliminierung sämtlicher
ausserordentlicher Positionen sowie mittels Ersetzung von verschiedenen Aufwendungen und Erträgnissen durch betriebswirtschaftliche Werte zu berücksichtigen und anschliessend auf Grund dieser neuen Basiswerte eine bereinigte Erfolgsrechnung 1995/96 zu erstellen.
3. In casu erweist sich die ausführlich begründete Stellungnahme der Steuervertreterin als durchaus plausibel. Die mit der Steuererklärung 1996 eingereichte Jahresrechnung 1995/96 ist jedoch nicht ordnungsgemäss geführt, da die allgemein gültigen Richtlinien für die Ordnungsmässigkeit einer kaufmännischen Buchhaltung durch unausgeführte bzw. falsch vorgenommene Abgrenzungen in materieller Hinsicht klarerweise nicht eingehalten worden sind. Auf Grund dieser Verletzung des Periodizitätsprinzips kann somit nicht von einer handelsrechtlich korrekten Erfolgsrechnung 1995/96 gesprochen werden. Auch die steuerliche Gewinnermittlung führt durch diese fehlerhaften Abgrenzungen zu einem unrichtigen Ergebnis. Trotz dieser Unzulänglichkeiten in Bezug auf die Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung der steuerpflichtigen Gesellschaft ist allerdings mangels Unterlagen keine Steuerverkürzung nachzuweisen, weshalb die eingeleitete Strafuntersuchung unter dem Vorbehalt, dass der in der Jahresrechnung 1995/96 ausgewiesene Verlust im Betrage von Fr. 190'856.95 in den nachfolgenden Steuerperioden nicht mittels Verlustverrechnung in Abzug gebracht werden darf, eingestellt werden kann ..."
A.c Mit Veranlagungsverfügung vom 4. September 2001 wurde die X._____ AG für die Steuerperiode vom 1. Oktober 1996 bis 30. September 1997 kantonal und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 20'900.– sowie mit einem steuerbaren Kapital von Fr. 447'000.– eingeschätzt. Die Steuerfaktoren entsprachen der von der steuerpflichtigen Gesellschaft eingereichten Jahresrechnung 1996/97. In Abweichung von der Steuererklärung wurde jedoch der Verlustvortrag per 1. Oktober 1996 aus dem Geschäftsjahr 1995/96 von Fr. 190'857.– nicht zur Verrechnung zugelassen.

Eine Einsprache gegen diese Veranlagung, mit welcher die Steuerpflichtige die Berücksichtigung des Vorjahresverlustes verlangte, wies die Kantonale Steuerkommission Schwyz am 17. November 2003 ab. Sie erwog, durch nicht bzw. falsch vorgenommene Abgrenzungen seien in der Erfolgsrechnung 1995/96 Verbuchungen nicht periodengerecht vorgenommen worden. Die Erfolgsrechnung erweise sich daher als handelsrechtlich nicht korrekt. Wegen der fehlerhaften Verbuchungen führe auch die steuerliche Gewinnermittlung zu einem falschen Ergebnis.

Die Steuerkommission führte weiter aus, das Massgeblichkeitsprinzip verbiete es, die als handelsrechtswidrig erkannte Bilanz steuerlich weiterzuführen. In steuerlicher Hinsicht müsse daher die Eingangsbilanz des Geschäftsjahres 1995/96 (Bilanz per 1.10.1995) berichtigt werden. Fraglich sei indes, ob diese Bilanzberichtigung steuerlich erfolgswirksam vorgenommen werden dürfe. Die Frage sei zu verneinen. Eine steuerwirksame Bilanzberichtigung zu Lasten des Steuerpflichtigen ausserhalb eines Nachsteuerverfahrens dürfe bei der Ein-

gangsbilanz nicht vorgenommen werden, da sonst im Ergebnis die Rechtskraft der Veranlagung unterlaufen würde. Das gelte auch im umgekehrten Fall, wenn die Bilanzberichtigung sich zu Gunsten der Gesellschaft auswirken würde, weil sich sonst Aufwandverschiebungen für die Gesellschaft lohnen könnten. Für die Frage eines allfälligen Verlustvortrages per 30. September 1996 sei somit von der handelsrechtskonform, aber erfolgsneutral berichtigten Eingangsbilanz per 1. Oktober 1995 auszugehen. Eine Rückfrage bei der Vertreterin der Steuerpflichtigen habe ergeben, dass bereits die Positionen angefangene Arbeiten sowie Debitoren per 1. Oktober 1995 einen Berichtigungsbedarf ergäben, der den geltend gemachten Verlust
1995/96 praktisch aufwiege. Ein Verlustvortrag könne für die Periode 1996/97 nicht anerkannt werden.
B.
Gegen diesen Einspracheentscheid führte die X._____ AG Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz. Mit Urteil vom 21. Mai 2004 hiess dieses die Beschwerde gut und setzte - unter Berücksichtigung eines Verlustvortrages von Fr. 190'857.– - den steuerbaren Reingewinn für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 1997 auf Fr. 0.– fest.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 21. Mai 2004 sei aufzuheben und die Veranlagung mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 20'900.– sei zu bestätigen; eventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Beschwerdegegnerin (X._____ AG) und das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst unter Hinweis auf ihre Ausführungen im kantonalen Verfahren auf Gutheissung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts betrifft sowohl die kantonalen direkten Steuern wie auch die direkte Bundessteuer. Soweit die direkte Bundessteuer in Frage steht, ist gegen den Entscheid des kantonalen Verwaltungsgerichts die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 146 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11) zulässig. Die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 146 DBG).

Das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG; SR 642.14), welches der kantonalen Steuerverwaltung auch in Bezug auf die kantonalen direkten Steuern ein Beschwerderecht einräumt (vgl. Art. 72 Abs. 1 StHG), findet hier ratione temporis noch keine Anwendung. Betroffen ist eine Steuerperiode, welche in die Frist fällt, die den Kantonen gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG zur Anpassung ihrer Steuergesetze offen steht und während welcher die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG noch nicht zulässig ist (BGE 123 II 588 E. 2d; 124 I 145 E. 1a). Zu überprüfen ist daher allein die Bundessteuerveranlagung.
2.
2.1 Gegenstand der Gewinnsteuer der juristischen Personen ist nach Art. 57 DBG der Reingewinn. Der steuerbare Reingewinn wird gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG ermittelt auf Grund des Saldos der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a). Er wird erhöht um alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, sowie um die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge (lit. b und c). Das Gesetz stellt damit ab auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses. Die handelsrechtlich erforderlichen Bücher - Inventar, Betriebsrechnung, Bilanz (vgl. Art. 662a, 958 Abs. 1 OR) - bilden die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Die schweizerische Steuerpraxis knüpft an die handelsrechtliche Bilanz an, welche auch steuerrechtlich verbindlich ist, sofern sie nach den handelsrechtlichen Vorschriften vollständig und klar erstellt worden ist. Vorbehalten bleiben die steuerlichen Korrekturvorschriften. Das bedeutet, dass die Steuerbehörden verpflichtet sind, auf die von den Organen der juristischen Person abgenommenen Jahresrechnungen abzustellen (Grundsatz der
Massgeblichkeit der Handelsbilanz). Die Verbindlichkeit der Jahresrechnung (Art. 662a OR) entfällt nur insoweit, als sie gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstösst oder steuerliche Korrekturvorschriften zu beachten sind (ASA 65 56 E. 3a; Urteil 2A.157/2001 vom 11.03.2002, E. 2a und b, StE 2002 B 72.13.1 Nr.

3 = RDAF 2002 II S. 131, mit weiteren Hinweisen).
2.2 Angefochten ist hier die Veranlagungsverfügung 1997. Grundlage bildet die Jahresrechnung für das Geschäftsjahr vom 1. Oktober 1996 bis 30. September 1997. Es ist unbestritten, dass die von der Beschwerdegegnerin erstellte Erfolgsrechnung 1996/97 und die Bilanz per 30. September 1997 auf den berichtigten Grundlagen beruhen. Die Bilanz enthält, wie bereits diejenige per 30. September 1996, die nunmehr korrigierten Wertansätze, insbesondere bei den Positionen angefangene Arbeiten, Rückstellungen für Service-Abonnements und Debitoren. Wie die Beschwerdegegnerin gegenüber dem Steuerrevisor der kantonalen Steuerverwaltung geltend machte, erwiesen sich diese Änderungen aus ihrer Sicht notwendig, nachdem in den Vorjahren verschiedene Positionen falsch abgegrenzt und ins falsche Jahr gebucht worden seien. Es wird von keiner Seite geltend gemacht, dass Erfolgsrechnung und Bilanz des Geschäftsjahres 1996/97 zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften widersprechen würden oder steuerrechtliche Korrekturvorschriften eingreifen müssten.

Umstritten ist einzig, ob der Verlustvortrag aus dem rechtskräftig veranlagten Geschäftsjahr 1995/96 berücksichtigt werden kann. Diese Frage ist im Folgenden zu prüfen.
3.
3.1 Gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG können juristische Personen vom Reingewinn der Steuerperiode, die mit dem Geschäftsjahr zusammenfällt (Art. 79 Abs. 2 DBG), Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abziehen, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre noch nicht berücksichtigt werden konnten. Das Verwaltungsgericht liess den Verlustvortrag zu. Es beurteilte die Jahresrechnung 1995/96 als handelsrechtskonform, so dass der Verlust aus diesem Jahr in die Steuerperiode 1996/97 habe vorgetragen werden dürfen. Das Gericht erwog, bei der Überprüfung der Handelsrechtskonformität einer Bilanz und Erfolgsrechnung hätten sich die Steuerbehörden grosse Zurückhaltung aufzuerlegen. Sie dürften eine Bilanz nur berichtigen, wenn sie gegen zwingende handelsrechtliche Bestimmungen verstosse. Vorliegend ergebe sich aus den Revisionsberichten, dass die Revisionsgesellschaften mit Ausnahme einer fehlenden Rückstellung keine Vorbehalte an den Jahresrechnungen angebracht hätten. Auch die Steuerverwaltung habe die Jahresrechnung nicht als handelsrechtswidrig (und damit korrekturbedürftig) beurteilt. Ein Vergleich der Jahresrechnungen 1992/93, 1993/94 und 1994/95 zeige eine markante Zunahme bei der
Position angefangene Arbeiten, ohne dass es von der Steuerverwaltung beanstandet worden wäre. Den Bilanzen seien die Unterlagen beigelegt worden, so dass die Bilanzen auf einen möglichen Verstoss gegen zwingendes Handelsrecht hätten überprüft werden können. Allein die mündliche Auskunft des Treuhänders gegenüber dem Steuerrevisor im Strafsteuerverfahren, wonach die Abgrenzung nicht periodengerecht vorgenommen worden sei (Telefonnotiz des Steuerrevisors vom 23. März 1999), lasse den Schluss nicht zu, dass die Buchhaltung schwere formelle Mängel aufweise. Es sei somit grundsätzlich von der Handelsrechtskonformität der Handelsbilanzen auszugehen.

Wie das Verwaltungsgericht weiter erwog, sei ein Nachsteuerverfahren nicht durchgeführt worden, sondern nur ein Steuerhinterziehungsverfahren. Das Steuerhinterziehungsverfahren sei eingestellt worden, weil "mangels Unterlagen keine Steuerverkürzung" habe nachgewiesen werden können. Dennoch habe die Steuerkommission festgehalten, dass sich das Jahresergebnis 1995/96 jedenfalls nicht in der Verlustzone bewege. Das könne nur bedeuten, dass die Steuerpflichtige nach Ansicht der Steuerkommission mit einem Gewinn oder einer "schwarzen Null" abgeschlossen habe. Trotzdem habe die Steuerverwaltung kein Nachsteuerverfahren durchgeführt und keine separate Steuerbilanz erstellt. Unter diesen Umständen gehe es nicht an, die Verlustverrechnung allein gestützt auf die Ergebnisse einer aktienrechtlichen Unternehmensbewertung zu verweigern.

Diese Begründung bedarf näherer Prüfung.
3.2 Die damalige Steuervertreterin der Beschwerdegegnerin, die Treuhand & Unternehmensberatung U._____ AG, nahm mit Schreiben vom 2. März 1999 gegenüber der kantonalen Steuerverwaltung zum Verdacht auf Hinterziehung der Steuer für die Periode vom 1. Oktober 1995 bis 30. September 1996 Stellung. Sie führte aus, im Aktienkaufvertrag vom 22. Oktober 1996 sei vorgesehen worden, dass der Kaufpreis für das Aktienpaket nach abgeschlossener aktienrechtlicher Buchprüfung für das Geschäftsjahr 1995/96 definitiv festgelegt werde. Sie (die Steuervertreterin) sei in der Folge mit der Aktienbewertung beauftragt worden. Dabei habe sie festgestellt, dass das Geschäftsjahr 1995/96 buchhaltungsmässig mit handelsrechtlich zwar berechtigten, aber für die Ermittlung des Verkehrswerts der Unternehmung noch zu eliminierenden ausserordentlichen Aufwendungen

und Erträgen behaftet gewesen sei. Demzufolge habe eine "bereinigte (effektive) Erfolgsrechnung 1995/96" erstellt werden müssen. Alle ausserordentlichen Positionen seien eliminiert und verschiedene Aufwendungen und Erträge durch betriebswirtschaftliche Werte ersetzt worden. So sei beispielsweise für die nicht ausgeführten Servicearbeiten (Abonnemente) erstmals eine Rückstellung per
Bilanzstichtag 30. September 1996 verbucht worden. In der bereinigten (effektiven) Erfolgsrechnung 1995/96 habe diese Aufwandposition wieder eliminiert werden müssen. Denn diese sei nicht im Geschäftsjahr 1995/96 entstanden, sondern hätte aufbauend ab Beginn der Geschäftstätigkeit der Beschwerdegegnerin erfasst werden müssen. Nachdem der provisorische Aktienkaufpreis mit der bereinigten (effektiven) Erfolgsrechnung 1995/96 nicht annähernd habe erreicht werden können, sei sie (die Treuhandfirma) weiter beauftragt worden, auch noch eine Plan-Erfolgsrechnung zu erstellen, und zwar ausgehend vom nachhaltig erzielbaren Gewinn.

In der Folge verlangte der Steuerrevisor der kantonalen Steuerverwaltung am 22. März 1999 bei der Steuervertreterin telefonisch Auskunft darüber, wie sich die zum Teil erheblichen Differenzen zwischen der eingereichten Erfolgsrechnung 1995/96 und der "bereinigten (effektiven) Erfolgsrechnung 1995/96" erklären liessen. Einzig die Positionen Mietzinsaufwand sowie Finanzertrag und -aufwand seien identisch.

Gemäss einer Aktennotiz vom 23. März 1999 erklärte die Steuervertreterin gegenüber dem Steuerrevisor telefonisch, dass im Hinblick auf die Unternehmensbewertung auch eine Bestandesprüfung 1994/95 habe durchgeführt werden müssen. Dabei habe sich ergeben, dass falsch abgegrenzt worden sei. So habe der Posten angefangene Arbeiten per 1. Oktober 1995 nicht wie in der Eingangsbilanz 1995/96 gebucht Fr. 275'753.–, sondern nur Fr. 101'600.– (Differenz Fr. 174'153.–) betragen. Ferner bezifferte sie die handelsrechtlich berichtigten Debitoren auf Fr. 230'000.– statt wie gebucht auf Fr. 244'401.– (Differenz Fr. 14'401.–). Bereits diese beiden Positionen führten zu einem Berichtigungsbedarf von insgesamt Fr. 188'554.–.
3.3 Dieser Sachverhalt scheint unbestritten. Er wurde in den wesentlichen Zügen bereits von der Steuerkommission im Einspracheentscheid festgehalten, ohne dass es von den Parteien im weiteren Verfahren in Frage gestellt worden wäre. In der Beschwerde an die Vorinstanz vom 16. Dezember 2003 (S. 5 unten) räumte die Beschwerdegegnerin (damalige Beschwerdeführerin) ein, dass sie "in der Schlussbilanz 1995/1996 nach Erkennen der Fehlerhaftigkeit der Vorjahre" Berichtigungen vorgenommen habe, um damit eine handelsrechtskonforme Bilanz und Erfolgsrechnung zu erhalten. Insgesamt belaufen sich diese Berichtigungen auf mindestens die Höhe des geltend gemachten Verlustvortrages.

Wenn aber diese Positionen in den Vorjahren nicht periodengerecht verbucht wurden und die Beschwerdegegnerin deren richtige Bildung erst im Geschäftsjahr 1995/96 erfolgswirksam anstrebte, entspricht die eingereichte Jahresrechnung 1995/96 offenkundig nicht den Grundsätzen einer ordnungsmässigen Rechnungslegung (Art. 662a Abs. 1 OR). Nicht massgebend ist für diesen Befund, ob die Revisionsstelle die Jahresrechnungen jeweils anstandslos genehmigte und ob die Steuerverwaltung die falsche Bewertung insbesondere der angefangenen Arbeiten hätte erkennen und von Amtes wegen berichtigen müssen. Entscheidend ist vielmehr, dass die Beschwerdegegnerin selbst ihre Jahresrechnung 1995/96 in Frage stellte und erfolgswirksam berichtigte, und zwar in der Bilanz per 30. September 1996, wie sie in der kantonalen Beschwerde (a.a.O., S. 5 f.) darlegte.

Die Erwägung des Verwaltungsgerichts, dass die Bilanz keine handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze verletze, geht daher von einer falschen Grundlage oder Fragestellung aus. Handelsrechtswidrig ist die Bilanz nicht deshalb, weil die Bewertung, namentlich der angefangenen Arbeiten, hoch scheint, sondern weil die Beschwerdegegnerin ihre bisherigen "Bewertungsgrundsätze" durch Korrektur der Wertansätze änderte und damit die Bilanzkontinuität in Frage stellte. Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz 1995/96 wird hier durch die eigenen Erklärungen der Steuerpflichtigen durchbrochen. Abgesehen davon könnte wohl schwerlich behauptet werden, es sei ein handelsrechtlicher Ansatz durch einen anderen, ebenfalls handelsrechtlichen Ansatz ersetzt worden, nachdem die Position angefangene Arbeiten um über 150 % in der Bilanz zu hoch eingestellt war und von der Beschwerdegegnerin berichtigt werden musste und auch in der Erfolgsrechnung die überwiegende Zahl der Aufwandpositionen zum Zweck der Unternehmensbewertung geändert werden mussten. Darauf läuft aber die Argumentation im angefochtenen Entscheid hinaus, wenn das Verwaltungsgericht vom diesbezüglich grossen Ermessen des Bilanzierenden ausgeht (angefochtenes Urteil S. 14 f.). Das hat das
Verwaltungsgericht übersehen und aus falschem Grund die Jahresrechnung als handelsrechtskonform betrach-

tet. Die Bilanz kann daher nicht als Grundlage für die uneingeschränkte Verlustverrechnung herangezogen werden.
4.
4.1 Das Verwaltungsgericht hält entgegen, bei richtiger Durchführung eines Nachsteuerverfahrens für die Steuerperiode 1995/96 in der Folgeperiode (1996/97) hätten die Steuerbehörden von einer handelsrechtlich korrekten Erfolgsrechnung ausgehen können und müssen. Daher habe die Steuerkommission die Frage, ob in der Steuerperiode 1995/96 eine Steuerverkürzung eingetreten sei, nicht offen lassen dürfen. Es sei willkürlich und verstosse gegen Treu und Glauben, die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens zu verweigern mit der Begründung, dass die Beschwerdegegnerin das Geschäftsjahr 1995/96 jedenfalls mit einer "schwarzen Null" (d.h. nicht mit einem Verlust) abgeschlossen habe, andererseits jedoch den ausgewiesenen Verlustvortrag nicht zu anerkennen.

Der Vorwurf zielt im Ergebnis darauf ab, dass die Steuerverwaltung entweder auf die eingereichte und von der Steuerbehörde akzeptierte Jahresrechnung 1995/96 hätte abstellen und den Verlustvortrag anerkennen müssen oder dann das Ergebnis 1995/96 im Nachsteuerverfahren hätte richtig stellen sollen.
4.2 Dazu ist zu bemerken: Eine Bilanz, die zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften widerspricht, muss für steuerliche Zwecke berichtigt werden. Ist eine Berichtigung nicht möglich, weil die Veranlagung in Rechtskraft erwachsen ist und ein Nachsteuer- oder Revisionsgrund nicht vorliegt, wirkt sich der Fehler in den Folgejahren aus. Deshalb müssen auch Bilanzierungsfehler, deren Berichtigung in früheren Jahren unterlassen worden ist, korrigiert werden (Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70 S. 557; Danielle Yersin, Les corrections et modifcations apportées par une entreprise à sa comptabilité et leurs conséquences fiscales, RDAF 33/1977 S. 378; Peter Locher, Kommentar zum DBG, N 15 ff. zu Art. 58 mit weiteren Hinweisen). Unzutreffend ist die Auffassung der Beschwerdegegnerin, dass die Berichtigung der Eingangsbilanz vom 1. Oktober 1995 wegen der Rechtskraft der Veranlagung für die Steuerperiode 1994/95 nicht möglich gewesen sei. Die Rechtskraft des Veranlagungsentscheides der Steuerperiode 1994/95 erstreckt sich nicht auf die Schlussbilanz des Geschäftsjahres 1994/95 und schon gar nicht auf die Eingangsbilanz des Geschäftsjahres 1995/96. An der Rechtskraft haben nur die Steuerfaktoren teil. Die Erwägungen, auf
denen die Festsetzungen beruhen, haben lediglich die Bedeutung von Motiven. Sowohl die tatsächlichen als auch die rechtlichen Verhältnissen, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, können daher in einer späteren Periode anders beurteilt werden (BGE 88 I 240 E. 2 S. 244; ASA 59 476 E. 2b, 38 163 E. 4a; Urteil 2A.101/1994 vom 17.07.1996, in: StE 1997 B 93.4 Nr. 4, E. 4c). Das bedeutet, dass der Verlustvortrag dann geprüft werden muss, wenn er zum Abzug geltend gemacht wird, d.h. auch noch in späteren Perioden (Urteil 2A.192/2000 vom 9.05.2001, in: StE 2001 B 96.11 Nr. 6, E. 3 in Verbindung mit 1b/bb und cc).
4.3 Die Beschwerdegegnerin hätte daher die Möglichkeit gehabt, für die Steuerperiode 1995/96 eine handelrechtskonforme Erfolgsrechnung einzureichen (vgl. Locher, a.a.O., N 21 zu Art. 58). Sie hätte das auch im Nachsteuerverfahren nachholen können. Entgegenzutreten ist dabei vorab der Auffassung des Verwaltungsgerichts, dass ein Nachsteuerverfahren nicht eingeleitet worden sei. Die Steuerverwaltung hob wegen des Verdachts auf Hinterziehung hinsichtlich der kantonalen Steuer und der direkten Bundessteuer eine Steuerstrafuntersuchung an. Damit galt von Gesetzes wegen auch das Nachsteuerverfahren als eröffnet, und zwar kantonal (§ 85 Abs. 2 aStG) wie auch bundessteuerlich (Art. 152 Abs. 2 DBG). Das war der Steuervertreterin offensichtlich bewusst, nahm sie doch in diesem Verfahren zur materiellen Seite der Veranlagung Stellung.

Im Rahmen dieses Verfahrens gelten grundsätzlich dieselben Verfahrensvorschriften wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren. Die Steuerbehörde muss den Nachweis der unrichtigen Besteuerung erbringen. Andererseits obliegen der Steuerpflichtigen Mitwirkungspflichten, jedenfalls soweit sie sich nicht selbst einer Straftat oder Hinterziehung bezichtigen muss. Die Steuerverwaltung kam ihrer Aufgabe nach, indem sie die Beschwerdegegnerin aufforderte, zum Verdacht der Hinterziehung Stellung zu nehmen. Aufgrund der Äusserungen der Steuervertreterin musste geschlossen werden, dass nicht periodengerecht verbucht und der Verlust zu hoch angegeben worden war. Aufgrund des von der Steuervertreterin angegebenen Korrekturbedarfs allein bei den angefangenen Arbeiten (Fr. 174'153.–) und den Debitoren (Fr. 14'401.–) stand fest, dass ein Verlust im Geschäftsjahr 1995/96 nicht berücksichtigt werden konnte. Andererseits konnte aber aufgrund der nicht handelsrechtskonformen Jahresrechnung eine Unterbesteuerung nicht nachgewiesen werden. Deshalb stellte die Steuerkommission das Steuerstrafverfahren ein. Sie brachte aber andererseits auch klar zum Ausdruck, dass sie

aufgrund der fehlerhaften Erfolgsrechnung nicht gewillt sei, den für das Geschäftsjahr 1995/96 geltend gemachten Verlust als Verlustvortrag in der Folgeperiode zu berücksichtigen.

Steuerverwaltung und Steuerkommission haben damit alles unternommen, was von ihnen erwartet werden konnte. Was von ihnen weiter hätte verlangt werden können, ist nicht ersichtlich. Wenn sie unter diesen Umständen die Jahresrechnung 1995/96 und damit auch den geltend gemachten Verlustvortrag nicht anerkannten, ist das nicht zu beanstanden.

5.

Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts in Bezug auf die direkte Bundessteuer aufzuheben. Die Veranlagung aufgrund des Jahreserfolgs 1996/97 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 20'900.– (direkte Bundessteuer) wurde von keiner Seite in Frage gestellt, sondern nur die Möglichkeit der Verlustverrechnung. Die Veranlagungsverfügung vom 4. September 2001 kann somit für die direkte Bundessteuer antragsgemäss bestätigt werden.

Da die Beschwerdegegnerin unterliegt, hat sie die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 156 Abs. 1 OG). Anspruch auf Parteientschädigung besteht nicht (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 21. Mai 2004 aufgehoben, soweit er die direkte Bundessteuer betrifft. Die Veranlagung für die direkte Bundessteuer gemäss Veranlagungsverfügung 1997 vom 4. September 2001 wird bestätigt.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird der Beschwerdegegnerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 11. November 2005

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: