

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2016.160
1 ST.2016.188

Entscheid

28. September 2016

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Ersatzrichter
Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A AG,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2010 und 1.1. - 31.03.2011 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2010 und 1.1. - 31.03.2011**

hat sich ergeben:

A. 1. Die C-Firma A AG mit Sitz in D (nachfolgend die Pflichtige) schloss ihr Geschäftsjahr in der Vergangenheit regelmässig per 31. Dezember ab. Geschäftsjahr, Kalenderjahr und Steuerperiode deckten sich und dauerten jeweils vom 1. Januar bis zum 31. Dezember.

Im Jahr 2010 erwarb die Gesellschaft E die Aktienmehrheit an der Pflichtigen. Im Zuge der Übernahme beschloss Letztere, ihren Bilanzstichtag in Zukunft auf den 31. März zu legen und damit an denjenigen der neuen Muttergesellschaft anzugleichen. Sie schaltete zu diesem Zweck ausnahmsweise ein überlanges Geschäftsjahr von 15 Monaten ein, welches am 1. Januar 2010 begann und am 31. März 2011 endete.

In der am 1. September 2011 unterzeichneten Steuererklärung 2010 wies die Pflichtige gemäss beigelegter Bilanz und Erfolgsrechnung für den 15 Monate umfassenden Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. März 2011 einen steuerbaren Reinverlust von Fr. 13'343'052.- aus. Zusammen mit den Vorjahresverlusten in Höhe von Fr. 152'175'604.- ergab sich bei der direkten Bundessteuer ein steuerbarer Reinverlust nach Verlustanrechnung von Fr. 165'518'656.- (Staats- und Gemeindesteuern Fr. 185'412'523.-). Das steuerbare Eigenkapital im Kanton Zürich belief sich auf Fr. 20'550'651.-. Mit der Steuererklärung 2011 (recte: 2012) deklarierte die Pflichtige für das darauf folgende, zwölf Monate dauernde Geschäftsjahr (1. April 2011 bis 31. März 2012) einen Reingewinn von Fr. 6'110'186.-. Davon in Abzug kamen anrechenbare Vorjahresverluste in oberwähntem Umfang, sodass ein steuerbarer Reinverlust nach Verlustanrechnung von Fr. 159'408'470.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 179'302'737.- (Staats- und Gemeindesteuern) resultierte. Das steuerbare Eigenkapital im Kanton Zürich bezifferte die Pflichtige auf Fr. 24'068'748.-.

2. Vom 12. bis 14. Mai 2014 führte der Bücherexperte der Division Bücherrevision des kantonalen Steueramts bei der Pflichtigen eine Buchprüfung der Geschäftsjahre 2010/2011 und 2011/2012 durch. Wesentlicher Streitpunkt zwischen dem Experten und den Vertretern der Pflichtigen war die Frage, ob das überlange Geschäftsjahr als eine einzige Steuerperiode zu behandeln, oder ob es aufgrund von Art. 79 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG)

bzw. § 83 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) in zwei Steuerperioden (1.1.2010 bis 31.12.2010 und 1.1.2011 bis 31.3.2011) aufzuteilen sei, mit entsprechenden separaten Veranlagungen bzw. Einschätzungen. Nachdem diverse Einschätzungsvorschläge von der Pflichtigen abgelehnt worden waren, erliess der Bücherexperte am 19. März 2015 eine Auflage mit der Aufforderung, eine rechtsgültig unterzeichnete Steuererklärung 2010 inklusive einer von der Revisionsstelle geprüften und von der Generalversammlung abgenommenen Jahresrechnung mit Bilanzstichtag im Kalenderjahr 2010 einzureichen. Am 17. April 2015 teilte die Pflichtige mit, sie sei nicht in der Lage, der Auflage nachzukommen. Es bestehe keine Pflicht, für die Steuerperiode 2010 einen separaten, den handelsrechtlichen Vorgaben entsprechenden Jahresabschluss vorzulegen.

Der Bericht über die Buchprüfungen der Geschäftsjahre 2010 und 2011 erging 20. April 2015. Der Steuerkommissär erliess daraufhin am 6. August 2015 folgende Veranlagungsverfügungen bzw. Einschätzungsentscheide:

Steuerperiode 1.1.-31.12.2010

Direkte Bundessteuer	Fr.
Steuerbarer Reingewinn	0.-
<i>Steuersatz</i>	8.5%
Eigenkapital per 31.12.2010	6'176'918.-
Staats- und Gemeindesteuern	Fr.
Steuerbarer Reingewinn	0.-
<i>Steuersatz</i>	8%
Steuerbares Eigenkapital	20'550'000.-
<i>Steuersatz</i>	0.75%.

Steuerperiode 1.1.-31.3.2011

Direkte Bundessteuer	Fr.
Steuerbarer Reingewinn	0.-
<i>Steuersatz</i>	8.5%
Eigenkapital per 31.3.2011	5'302'308.-

Staats- und Gemeindesteuern	Fr.
Steuerbarer Reingewinn	0.-
<i>Steuersatz</i>	8%
Steuerbares Eigenkapital	20'550'000.-
<i>Steuersatz</i>	0.75‰.

B. Das kantonale Steueramt wies die am 14. August 2015 erhobenen Einsprachen mit Entscheiden vom 28. Juni 2016 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 29. Juli 2016 stellte die Pflichtige das Begehren, es seien die Einspracheentscheide aufzuheben, und es sei die Steuerperiode sowohl betreffend direkte Bundessteuer als auch betreffend Staats- und Gemeindesteuern für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. März 2011 festzulegen. Die Kosten des Verfahrens seien dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen. Ebenso sei Letzterer zu verpflichten, ihr eine Prozessentschädigung zu entrichten.

Das kantonale Steueramt schloss am 29. August 2016 auf Abweisung der Rechtsmittel. Am 16. September 2016 liess sich die Pflichtige zur Beschwerde- bzw. Rekursantwort vernehmen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung reichte keine Stellungnahme ein.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) Zur Ergreifung eines Rechtsmittels ist berechtigt, wer durch einen anfechtbaren Entscheid seinen Behauptungen nach in seinen steuerrechtlichen Interessen verletzt wird, d.h. wenn er durch den angefochtenen Hoheitsakt als beschwert erscheint (RB 2001 Nr. 106, 1996 Nr. 44 m. H., 1972 Nr. 36, je zum Rekurs). Dabei kommt es grundsätzlich auf die Auswirkungen des Urteildispositivs an. Denn allein dieses enthält den rechtsverbindlichen und der Rechtskraft zugänglichen Entscheid über die Sache selber, d.h. den Verfahrensgegenstand, nicht aber die ihm zugrunde liegende Begründung (RB 1996 Nr. 44 m.H., auch zum Folgenden).

Das steuerrechtliche Interesse kann dabei mit dem im Verwaltungsrecht allgemein geltenden schutzwürdigen Interesse gleichgesetzt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 132 N 13 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 140 N 14 StG; je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Das steuerrechtliche bzw. schutzwürdige Interesse kann dabei rechtlicher oder auch bloss tatsächlicher (materieller oder ideeller) Natur sein; ein bloss ideelles Interesse muss dabei besonders ausgeprägt sein. In diesem Fall besteht das Interesse im praktischen Nutzen, den das erfolgreiche Rechtsmittel haben würde. Ein schutzwürdiges Interesse kann auch vorliegen, wenn der Rechtsmittelentscheid zwar ohne steuerrechtliche Wirkung bleiben wird, andere Rechtsgebiete aber zwingend auf die steuerrechtliche Beurteilung abstellen (z.B. AHV, Krankenkassenprämienverbilligungen etc.); mit dem Rechtsmittel muss ein mit dem angefochtenen Entscheid eingetretener Nachteil beseitigt werden.

bb) In den Jahren, in denen ein Verlust entstanden ist, lautet die Gewinnsteueranforderung auf Fr. 0.-. Nur diese erwächst in Rechtskraft und nicht die Berechnung des Verlusts. Aus diesen Gründen kann bei der späteren Geltendmachung dieser Verluste die Ermittlung erneut überprüft werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 67 N 10 DBG und § 70 N 13 StG).

b) aa) Ein unmittelbares Interesse an einem positiven Ausgang des vorliegenden Verfahrens ist nicht ohne weiteres erkennbar, lauten doch die angefochtenen Veranlagungen bzw. Einschätzungen für die Steuerperioden 1.1.-31.12.2010 und 1.1.-31.3.2011 je auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr 0.-. Eine Steuer ist nicht geschuldet (vgl. die beiden Bundessteuer-Rechnungen vom 21. August 2015). Ein Ob-siegen der Pflichtigen führte zu keinem anderen Ergebnis, denn auch bei Annahme einer einzigen, längeren Steuerperiode bliebe es unbestrittenermassen bei einem Reinverlust, der eine Gewinnsteuer von Fr. 0.- zur Folge hätte. Die Höhe des Verlusts wird erst in derjenigen zukünftigen Steuerperiode berechnet, in der die Verluste an einen Reingewinn angerechnet werden sollen.

Ähnliches gilt für die Kapitalsteuer (nur Staats- und Gemeindesteuern), denn diese wird gemäss § 85 Abs. 2 StG bei über- oder unterjährigen Geschäftsabschlüssen nach der Dauer des Geschäftsjahrs bestimmt.

bb) Die Pflichtige treibt denn auch einzig die durchaus berechtigte Sorge um eine rechtskräftige Festlegung der Dauer der (beiden) strittigen Steuerperiode(n) bzw. die Tatsache, dass aus einem handelsrechtlichen Geschäftsjahr zwei rechtskräftig festgestellte Steuerperioden entstanden sind, könnte ihr dereinst zum Nachteil gereichen, wenn sie in einer zukünftigen Steuererklärung unter Berufung auf Art. 67 Abs. 1 DBG bzw. § 70 Abs. 1 StG Verluste aus sieben der dannzumaligen Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren geltend macht.

Darüber, wie der Begriff "Geschäftsjahr" im steuerrechtlichen Kontext auszulegen ist, herrscht keine Einigkeit (vgl. etwa Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 67 N 7 DBG). Denkbar wäre zwar die Annahme, ein Geschäftsjahr umfasse einheitlich jeweils 12 Monate. Die zu berücksichtigende Zeitspanne der Verlustverrechnungsperiode betrüge dann 84 Monate, ungeachtet der Anzahl Steuerperioden oder der handels- oder steuerrechtlichen Geschäftsabschlüsse (vgl. RB 1960 Nr. 33). Diesfalls spielte die Festsetzung der Steuerperioden in der Vergangenheit keine Rolle, und der Pflichtigen wäre ein Interesse an der Führung des vorliegenden Verfahrens abzusprechen. Ginge die Auslegung dahin, dass ein "Geschäftsjahr" unter strenger Beachtung des Massgeblichkeitsprinzips einzig durch die jeweiligen zivilrechtlichen (handelsrechtskonformen) Jahresrechnungen definiert wird, so käme es ebenfalls nicht auf die Anzahl der vorangegangenen rechtskräftig festgelegten Steuerperioden an. Die Rechtsstellung der Pflichtigen wäre durch den vorliegenden Prozess ebenfalls nicht ernstlich gefährdet.

Naheliegender und auch eleganter erscheint es aber, den steuerrechtlichen Zusammenhang nicht auszublenden, und den Begriff des Geschäftsjahrs, der sowohl in Art. 67 DBG bzw. § 70 StG als auch in Art. 79 DBG bzw. § 83 StG vorkommt, einheitlich auszulegen. Die Dauer und die Anzahl der Geschäftsjahre wären bei dieser Sichtweise durch letztere beiden Bestimmungen vorgegeben, und entspräche exakt den in Vergangenheit durch die rechtskräftigen Veranlagungen bzw. Einschätzungen definierten Steuerperioden.

cc) Die Frage nach der richtigen Auslegung braucht an dieser Stelle nicht abschliessend beantwortet zu werden. Der Entscheid hierüber obliegt der Steuerbehörde bzw. dem Gericht, welche in der zukünftigen Steuerperiode über die Anrechnung der vergangenen Verluste an einen allfälligen Gewinn zu befinden haben wird. Ist nicht auszuschliessen, dass die rechtskräftige Aufteilung der Steuerperioden in den Vorjah-

ren dabei eine Rolle spielen könnte, so liegt das schutzwürdige Interesse der Pflichtigen vorliegend auf der Hand. Auf das Rechtsmittel ist demnach einzutreten.

2. a) aa) Nach Art. 79 DBG und § 83 StG wird die Steuer vom Reingewinn für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben (je Abs. 1). Als Steuerperiode gilt das Geschäftsjahr (je Abs. 2). In jedem Kalenderjahr, ausgenommen im Gründungsjahr, muss ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt werden. Ausserdem ist ein Geschäftsabschluss erforderlich bei Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte sowie bei Abschluss der Liquidation (je Abs. 3). Die nämliche Vorschrift findet sich im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; Art. 31 Abs. 1 und 2).

bb) aaa) Bei der Zusammensetzung des steuerbaren Reingewinns stützt sich die Steuergesetzgebung zunächst auf den Saldo der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung (Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG und § 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG), die dann in verschiedener Hinsicht steuerlichen Korrekturen zu unterziehen ist (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b und c DBG sowie § 64 Abs. 1 Ziff. 2 bis 5 StG). In gleicher Weise ist durch Verweis in Art. 79 Abs. 2 DBG bzw. § 83 Abs. 2 StG für die zeitliche Bemessung bzw. die Definition der Steuerperiode in erster Linie das handelsrechtliche Geschäftsjahr massgebend.

In der im Jahr 2010 noch geltenden Fassung schreibt das Obligationenrecht vor, dass für jedes Geschäftsjahr eine Jahresrechnung zu erstellen ist (vgl. Art. 662 altOR und Art. 958 altOR). Das Geschäftsjahr wird damit, wie es der Wortlaut nahelegt, auf zwölf Monate festgesetzt (vgl. Karl Käfer, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht, Band VIII, Artikel 957 - 964 OR, 1981, Art. 958 N 667; Neuhaus/Blättler, in: Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Obligationenrecht II, Art. 530 - 964 OR, 4. A., 2012, Art. 958 N 4 OR). Die Unternehmen sind mangels entsprechender gesetzlicher Bestimmung frei, wann sie innerhalb eines Kalenderjahrs das Geschäftsjahr beginnen bzw. enden lassen wollen. Der Grundsatz der Stetigkeit bzw. der Vergleichbarkeit gebietet dabei indessen, dass der einmal gewählte Zeitraum von Jahr zu Jahr beizubehalten ist, und das Unternehmen nicht nach Belieben einmal ein längeres, einmal ein kürzeres Geschäftsjahr einschalten darf. Nur unter bestimmten Umständen, etwa bei einer Verlegung des Stichtags, kann das Geschäfts-

jahr ausnahmsweise verkürzt oder verlängert werden (vgl. hierzu allgemein Käfer, Art. 958 N 669 ff.). Mit Blick auf die Einheit der Rechtsordnung erscheint es zumindest nicht als abwegig, die obgenannte steuerrechtliche Vorschrift, die zwingend pro Kalenderjahr einen Geschäftsabschluss vorschreibt, bei der Auslegung der obligationen- bzw. handelsrechtlichen Bestimmung mitzuberücksichtigen. Dieser Sichtweise bediente sich offenbar das kantonale Steueramt, als es die Pflichtige mit Verfügung vom 19. März 2015 aufforderte, eine von der Revisionsstelle geprüfte und von der Generalversammlung abgenommene Jahresrechnung mit Bilanzstichtag im Kalenderjahr 2010 einzureichen. Im Obligationenrecht jedenfalls findet sich keine Bestimmung, welche einer Beschränkung der Maximaldauer einer Verlängerung des Geschäftsjahrs in diesem Sinne entgegenstehen würde (Käfer, Art. 958 N 671). Der praktische Nutzen einer solchen Auslegung ist offensichtlich: Handels- und Steuerrecht stimmten überein, und die Unternehmen müssten bei einer Verlegung des Bilanzstichtags keinen zusätzlichen (steuerrechtlichen) Geschäftsabschluss erstellen (a.M. Daniel Schär, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 80 N 6 DBG; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 83 N 4 StG).

bbb) Ob der Anwendungsbereich von Art. 79 Abs. 3 DBG bzw. § 83 Abs. 3 StG auch das Handelsrecht umfasst, braucht indessen an dieser Stelle gar nicht abschliessend entschieden zu werden. Die Vorschrift, es sei in jedem Kalenderjahr ein Geschäftsabschluss zu erstellen, findet sich in den Steuergesetzen und ist im vorliegenden Kontext deshalb ohne Einschränkung anwendbar. Wortlaut und Systematik lassen keinen Spielraum zu. Ist in jedem Kalenderjahr ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung zu erstellen, so endet zumindest steuerrechtlich das massgebende Geschäftsjahr an diesem Bilanzstichtag, und das neue Geschäftsjahr beginnt am darauf folgenden Tag. Aufgrund des Titels von Art. 79 DBG bzw. § 83 StG (Steuerperiode) ist des weitern vorgegeben, dass das so definierte Geschäftsjahr auch die Steuerperiode darstellt. Die Bestimmung definiert nicht nur die Dauer der Steuerperiode, sondern sie statuiert gleichzeitig auch eine wesentliche Mitwirkungspflicht: Die Unternehmen sind ausdrücklich gehalten, einen Geschäftsabschluss zu erstellen und den Behörden vorzulegen. Bilanz und Erfolgsrechnung haben selbstredend den Regeln der ordnungsgemässen Buchführung zu entsprechen. Insbesondere sind die Positionen periodengerecht abzugrenzen, damit der Reingewinn bzw. der Reinverlust in der richtigen Steuerperiode ausgewiesen ist. Wie bereits erwähnt kann offen gelassen werden, ob der Geschäftsabschluss darüber hinaus den formellen Anforderungen an eine Handelsbilanz zu genügen hat (Prüfung durch die Revisionsstelle, Genehmigung durch die

Generalversammlung, etc.). Schliesslich diktieren die Grundsätze der ordnungsmässigen Buchführung, insbesondere der Grundsatz der Stetigkeit bzw. der Vergleichbarkeit, den Entscheid darüber, wann in einem Kalenderjahr der Bilanzstichtag zu wählen ist. Das Geschäftsjahr dauert dabei wie gesehen grundsätzlich zwölf Monate, und nur ausnahmsweise mehr oder weniger. Die Gesetzeslage wird in Art. 2 der damals noch gültigen Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei juristischen Personen vom 16. September 1992 und unter Titel A des Merkblatts über die Grundsätze der einjährigen Gegenwartsbemessung juristischer Personen vom 5. April 2007 (ZStB Nr. 27/001) richtig wiedergegeben.

Die Kritik einzelner Kommentatoren, welche die Pflicht zur Erstellung eines Abschlusses nicht in Abrede stellen, ihn aber als "Abschlusszwang" bezeichnen, ist widersprüchlich (vgl. Schär, Art. 79 N 6 DBG; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 83 N 4 StG). Indem diese Kommentatoren dafürhalten, die eindeutige gesetzliche Ordnung sollte nur in Missbrauchsfällen angewandt werden, liefern sie gleich selbst dafür die Rechtfertigung: Sinn und Zweck ist es gerade, die Steuerbehörden davon zu entheben, im jeweiligen Einzelfall nach Anzeichen für eine Gesetzesumgehung zu forschen und diese dann auch nachzuweisen. Der Gesetzgeber verhilft damit dem Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung zum Durchbruch, indem er durch eine klare Regelung Missbräuche von vornherein zu verhindern sucht.

cc) Der oberwähnte Geschäftsabschluss pro Kalenderjahr muss von der Gesellschaft zusammen mit einer Steuererklärung für die entsprechende Steuerperiode eingereicht werden (vgl. Art. 124 und Art. 125 Abs. 2 DBG; § 133 und § 134 Abs. 2 StG). Kommt ein Steuerpflichtiger einer entsprechenden Aufforderung der Behörde nicht nach, hat er seine Verfahrenspflichten verletzt.

Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemässigem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 StG). Die Vornahme einer Ermessenseinschätzung setzt einen Untersuchungsnotstand voraus. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist.

Eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen bezieht sich nach dem Wortlaut und Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG auf die steuerliche Bemessungsgrundlage und umfasst lediglich die Festlegung der Steuerfaktoren (StRG, 30. Januar 2013, DB.2012.172/ST.2012.194). Die Festsetzung der Dauer der Steuerperiode ist hingegen einer Ermessensveranlagung bzw. einer Ermessenseinschätzung nicht zugänglich. Die Steuerbehörde entscheidet hierüber, sofern sie ihrer Untersuchungspflicht (etwa durch Aufforderung zur Einreichung eines Geschäftsabschlusses) nachgekommen ist, aufgrund der Akten.

b) aa) aaa) Nachdem weder eine Steuererklärung 2010 noch eine Bilanz und Erfolgsrechnung mit Stichtag im Kalenderjahr 2010 bei der Steuerbehörde eingereicht wurden, sah sich Letztere im Rahmen der Buchprüfung gezwungen, die Pflichtige mittels Verfügung vom 19. März 2015 aufzufordern die fehlenden Formulare bzw. Unterlagen einzureichen. Die Aufforderung ist als "Mahnung" i.S.v Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG bezeichnet, was sie ganz offensichtlich nicht sein kann, denn es war ihr gar nie die gesetzlich vorgeschriebene schriftliche Auflage vorangegangen (vgl. die Chronologie der Ereignisse). Die Intention der Steuerbehörde war für die Pflichtige indessen trotz der fehlerhaften Bezeichnung ohne Weiteres erkennbar. Auch wenn die Steuerbehörde mit der Forderung, es sei ein den formellen handelsrechtlichen Bestimmungen entsprechender, von der Revisionsstelle geprüfter Jahresabschluss einzureichen, möglicherweise zu weit gegangen ist, war die Pflichtige aufgrund der sie treffenden Mitwirkungspflicht gehalten, den Sachverhalt im Rahmen ihrer Möglichkeiten zu klären und zumindest einen materiell dem Handelsrecht entsprechenden, auf einen Bilanzstichtag im Kalenderjahr 2010 lautenden Abschluss zu erstellen und einzureichen. Erhält ein Steuerpflichtiger nämlich eine zu weit gefasste Auflage, ist er keinesfalls berechtigt, die Hände in den Schooss zu legen und gar nichts zu tun, sondern er hat sich nach Kräften darum zu bemühen, die verlangten Handlungen so gut es ihm möglich ist vorzunehmen oder den unklaren Sachverhalt auf andere Weise zu erhellen (vgl. VGr, 13. Juli 2016, SB.2015.00128, E. 4.1.1.).

Die Pflichtige kam der Aufforderung des kantonalen Steueramts mit Auflageantwort vom 17. April 2015 nicht nach, weshalb dem kantonalen Steueramt nichts anderes übrig blieb, als die Dauer der Steuerperiode 2010 aufgrund der Akten festzulegen. Dass es den Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2010 wählte, ist mit Blick auf den Grundsatz der Stetigkeit nicht zu beanstanden, hat die Behörde doch hierdurch die jahrelange Buchhaltungspraxis der Pflichtigen mit jährlichen, jeweils dem

Kalenderjahr entsprechenden Abschlüssen ganz einfach fortgeführt. Da für die Verlegung des Bilanzstichtags aufgrund des anders gelegten Geschäftsjahrs der neuen indischen Eigentümerschaft triftige Gründe sprachen, blieb der Steuerbehörde schliesslich keine andere Wahl, als die nachfolgende Steuerperiode 2011 ganz ausnahmsweise auf drei Monate zu verkürzen und ihr Ende auf den 31. März 2011 zu legen.

Die Aktenlage hat sich weder mit der Einsprache vom 14. August 2015 noch mit Beschwerde und Rekurs geändert, weshalb es bei der steueramtlichen Festlegung der Steuerperioden sein Bewenden haben muss. Die Pflichtige hat im vorliegenden Verfahren im Übrigen auch keinen dieses Thema betreffenden (Eventual-)antrag gestellt.

bbb) Die Aufteilung des Gewinns bzw. des Verlusts auf die beiden Steuerperioden ist nicht umstritten. Aufgrund der hohen Vorjahresverluste ist die Höhe des steuerbaren Reingewinns (Fr. 0.-) ausgewiesen und braucht nicht geschätzt zu werden.

Die Höhe des Verlusts ist wie bereits dargelegt erst in der entsprechenden zukünftigen Steuerperiode zu überprüfen.

bb) Die Einwendungen der Pflichtigen erweisen sich insgesamt als wenig stichhaltig. Davon, dass nach herrschender Lehre kein jährlicher Abschluss für Steuerzwecke verlangt wird, kann keine Rede sein. Die von der Pflichtigen zitierten Kommentartexten bringen viel eher eine in diese Richtung zielende Meinung zum Ausdruck, was sich in den Formulierungen durch die Verwendung des Wortes "sollte" und "auch" deutlich niederschlägt (Schär, Art. 79 N 6 DBG, und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 83 N 4 StG). Entgegen ihrer Ansicht hat die Pflichtige, indem sie die Mitwirkung verweigerte und keinen entsprechenden Abschluss einreichte, ihre Verfahrenspflichten sehr wohl verletzt. Schliesslich widerspricht die Steuerbehörde mit der Festlegung von zwei Steuerperioden auch nicht ihrem eigenen Merkblatt, welches unmissverständlich festhält, dass die Steuerperiode durch die Vorschrift, in jedem Kalenderjahr einen Geschäftsabschluss einzureichen, *zeitlich limitiert* wird (ZStB Nr. 27/001, Titel A., 4. Absatz). Die von der Pflichtigen zitierten Stellen des Merkblatts beziehen sich ganz offensichtlich nicht auf das vorliegend einzig relevante Thema der korrekten Festsetzung der Steuerperiode.

Die Ausführungen zur Verlustverrechnung in zukünftigen Jahren spielen vorliegend keine Rolle, denn über die Höhe der Verluste bzw. die Verlustperiode ist wie gesehen im Rahmen der zukünftigen Veranlagung bzw. Einschätzung zu befinden, in denen die Verluste zur Verrechnung gebracht werden sollen.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Die Kosten des Verfahrens sind ausgangsgemäss der Pflichten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG), und es ist dieser keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]