

3-RV.2019.72

P 16

Urteil vom 20. Januar 2022

Besetzung

Präsident Heuscher
Richter Mazzocco
Richter Herzog
Gerichtsschreiberin Schaffner

Rekurrentin

A._____ GmbH, (vormals B._____ GmbH),

vertreten durch Dr. iur. Conrad Walther, Rechtsanwalt,
Hintere Bahnhofstrasse 6, 5001 Aarau

Gegenstand

**Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Sektion juristische Personen, vom 8. März 2019**
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuern
2012 und 2013

Das Gericht entnimmt den Akten:

I.

1.

1.1.

Mit Verfügungen vom 22. Juli 2015 wurde die B. GmbH vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 nach Ermessen zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 765'074.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 20'000.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 nach Ermessen zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 20'000.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 20'000.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt.

1.2.

Mit Verfügungen vom 22. Juli 2015 wurde die B. GmbH vom KStA JP für die direkte Bundessteuer 2012 nach Ermessen zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 765'074.00.00 und für die direkte Bundessteuer 2013 nach Ermessen zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 20'000.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügungen vom 22. Juli 2015 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 sowie die direkten Bundessteuern 2012 und 2013 liess die B. GmbH mit Schreiben vom 17. November 2015 Einsprache erheben. Sie stellte den

"Antrag:

Neuzustellung der Ermessensveranlagungen an die richtige Adresse und mit Kopie an die Treuhandstelle und Vertreter."

3.

Mit Entscheid vom 9. Januar 2017 trat das KStA JP auf die Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 sowie direkte Bundessteuer 2012 wegen Verspätung nicht ein. Dieser Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen. Betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie direkte Bundessteuern 2013 wurde bisher vom KStA JP kein Einspracheentscheid gefällt.

II.

1.

Mit Gesuch um Feststellung der Nichtigkeit/Revisionsbegehren vom 7. Juni 2017 liess die B. GmbH folgende Begehren stellen:

- "1. Hauptantrag: Es sei festzustellen, dass die Veranlagungen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2012 und 2013 der Antragstellerin nichtig sind.
2. Eventualantrag: Eventualiter seien die Veranlagungen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2012 und 2013 zugunsten der Antragstellerin zu revidieren.
3. Für die Steuerperiode 2012 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) sei der steuerbare Reingewinn je auf CHF 153'800.00 zu reduzieren.
4. Für die Steuerperiode 2013 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) sei die Minimalsteuer zu veranlagern.
5. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

2.

Am 19. Dezember 2017 wurde die B. GmbH in A. GmbH umfirmiert. Nachfolgend wird die Bezeichnung "A. GmbH" verwendet.

3.

Mit Entscheid vom 21. Februar 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuern 2012 und 2013 wurde das Gesuch um Feststellung der Nichtigkeit vom KStA JP abgewiesen.

4.

Gegen den Entscheid zum Gesuch der Nichtigkeit vom 21. Februar 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuern 2012 und 2013 liess die A. GmbH mit Schreiben vom 14. März 2018 Einsprache erheben. Sie stellte die

"BEGEHREN

1. In Gutheissung der Einsprache sei der Entscheid zum Gesuch der Nichtigkeit aufzuheben und festzustellen, dass die Veranlagungen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2012 und 2013 der Einsprecherin nichtig sind.
2. Für die Steuerperiode 2012 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) sei der steuerbare Reingewinn je auf CHF 153'800.00 zu reduzieren.
3. Für die Steuerperiode 2013 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) sei die Minimalsteuer bzw. für die direkte Bundessteuer Null zu veranlagern.

4. Für den Fall, dass die vorstehenden Anträge nicht vollumfänglich gutgeheissen werden, sei mit der Einsprecherin eine Einspracheverhandlung durchzuführen."

5.

Am 21. November 2018 fand eine Einspracheverhandlung statt.

6.

Mit Entscheid vom 8. März 2019 wies das KStA JP die Einsprache gegen den Entscheid zum Gesuch der Nichtigkeit betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 sowie direkte Bundessteuern 2012 und 2013 ab.

7.

Den Einspracheentscheid vom 8. März 2019 (Zustellung am 11. März 2019) hat die A. GmbH mit Rekurs (bzw. Beschwerde) vom 1. April 2019 (Postaufgabe am 2. April 2019) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen lassen mit den

"BEGEHREN

1. In Gutheissung des Rekurses sei der Einspracheentscheid vom 8. März 2019 aufzuheben und festzustellen, dass die Veranlagungen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2012 und 2013 der Rekurrentin nichtig sind.
2. Für die Steuerperiode 2012 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) sei der steuerbare Reingewinn je auf CHF 153'800.00 zu reduzieren.
3. Für die Steuerperiode 2013 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) sei die Minimalsteuer bzw. für die direkte Bundessteuer Null zu veranlagern."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

8.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses (bzw. der Beschwerde.)

9.

Die A. GmbH hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

1.1.

Das KStA JP hat die Einsprache betreffend Nichtigkeit/Revision der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 sowie direkten Bundessteuern 2012 und 2013 in einem Entscheid behandelt und beurteilt. Dementsprechend wurde mit einer Rechtsschrift Rekurs bzw. Beschwerde erhoben.

1.2.

Der Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

1.3.

Die Beschwerde betrifft die direkten Bundessteuern 2012 und 2013. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

1.4.

Vorliegend können Rekurs und Beschwerde in einem Entscheid beurteilt werden, da sich die hier entscheidende formelle Frage in gleicher Weise für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern stellt. Daran ändert für einmal nichts, dass im Dispositiv des Einspracheentscheides nicht – wie zu erwarten wäre – klar zwischen dem Entscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie betreffend direkte Bundessteuer unterschieden wird.

2.

2.1.

Mit dem Hauptantrag wird mit Rekurs und Beschwerde vom 1. April 2019 die Nichtigkeit der Veranlagungen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 sowie betreffend direkte Bundessteuern 2012 und 2013 geltend gemacht. Wird dem Hauptantrag entsprochen und die Nichtigkeit der genannten Veranlagungen festgestellt, ist nicht weiter darüber zu befinden, ob der Reingewinn der Steuerperioden 2012 und 2013 anzupassen ist oder nicht.

2.2.

Erst wenn die Nichtigkeit der Veranlagungen 2012 und 2013 verneint wird, ist zu prüfen, ob diese mit dem angefochtenen Einspracheentscheid im Revisionsverfahren zu Recht nicht abgeändert worden sind. Erst wenn ein Revisionsgrund bejaht wird, ist ein neuer Entscheid zu fällen (§ 204 Abs. 1 StG/Art. 149 Abs. 2 DBG).

2.3.

In einem ersten Schritt ist somit auf die Frage der Nichtigkeit einzugehen. Erst anschliessend ist eine allfällige Revision betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 sowie direkte Bundessteuern 2012 und 2013 zu prüfen.

3.

3.1.

Am 7. September 2007 wurde die Rekurrentin/Beschwerdeführerin mit der Firma "B. GmbH" gegründet mit dem Zweck "Erwerb, Verwaltung, Vermietung, Verpachtung sowie Verkauf von Immobilien und Grundstücken aller Art im In- und Ausland, ferner Organisation, Planung, von Baumanagementaufgaben, Bau- und Projektleitungsmandaten, Bauherrenberatung und Expertisen sowie weiteren Dienstleistungen im Bereiche der Immobilienbranche; kann als Mäklerin auftreten, Zweigniederlassungen errichten sowie sich bei anderen Unternehmen beteiligen, gleichartige oder verwandte Unternehmen erwerben oder errichten." Am 19. Dezember 2017 erfolgte einerseits eine Umfirmierung in "A. GmbH" und andererseits eine Zweckänderung.

3.2.

Ab Gründung bis zum 22. Dezember 2009 waren E. und F. Gesellschafter der Rekurrentin/Beschwerdeführerin. Ab dem 22. Dezember 2009 war E. einziger Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift.

3.3.

Die Rekurrentin hat ihren Sitz seit Gründung in Q.. Bis zum 11. Mai 2012 lautete die Domiziladresse "X-Strasse., Q.", ab diesem Datum "Y-Strasse, Q..".

4.

4.1.

4.1.1.

Mit "Entscheid zum Gesuch der Nichtigkeit" und mit dem angefochtenen Einspracheentscheid "gegen den Entscheid zum Gesuch der Nichtigkeit" führte das KStA JP aus, dass die Ermessensveranlagungen vom 22. Juli 2015 – wenn auch an die seit dem 11. Mai 2012 nicht mehr gültige und damit falsche Adresse – zugestellt werden konnten. Der Gesellschafter der Rekurrentin/Beschwerdeführerin habe im September 2015 von den Ermessensveranlagungen Kenntnis genommen. Die Einsprache vom 17. November 2015 sei verspätet erfolgt. Zwar sei die G. GmbH im Adressfeld "Zustelladresse bzw. bevollmächtigter Vertreter" aufgeführt gewesen. Da die Vertretungsvollmacht auf der letzten Seite der Steuererklärung nicht unterzeichnet worden sei, habe kein Vertretungsverhältnis vorgelegen. Auf jeden Fall hätten die Unterlagen jeweils zugestellt werden können. Der Gesellschafter E. habe durch die falschen Strassenbezeichnungen in den

Verfügungen keinen Nachteil erfahren. Eine Nichtigkeit aufgrund der falschen Strassenbezeichnung sei daher nicht gegeben.

Mit E-Mail des Revisors KStA JP vom 16. Juni 2015 sei einzig die Bitte um Kontaktaufnahme geäussert worden. Der Zusatz <B. 2012 erm.pdf> sei in der ursprünglichen Fassung nicht enthalten gewesen. Mit dieser Manipulation sei nachträglich versucht worden, einen Bezug zum Abschluss 2012 herzustellen. Eine weitere Frist für die Jahre 2012 und 2013 sei nicht angesetzt worden. Das ergebe sich auch aus dem Schreiben von Gesellschafter E. vom 16. Mai 2017 an die G. GmbH, wo ausgeführt werde, dass keine schriftliche Fristverlängerung vorgelegen habe. Die Ermessensveranlagungen seien nicht nichtig, sondern nur anfechtbar gewesen. Die von der Steuerkommission Q. angeordnete Buchprüfung durch das KStA, Buchprüfungen (BP), habe nicht die Rekurrentin/Beschwerdeführerin, sondern den Gesellschafter E. als natürliche Person betroffen. Die Feststellungen der Revisorin des KStA BP seien für den vorliegenden Fall nicht relevant. Die steuerbaren Gewinne seien nicht willkürlich, sondern anhand von Margenberechnungen vorgenommen worden. Neben den Grundbuchmeldungen seien keine Belege vorhanden gewesen. Die Margenanalyse sei anhand dieser vorhandenen Unterlagen vorgenommen worden. Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin verkenne, dass sie den ihr obliegenden handelsrechtlichen Buchführungs- und steuerlichen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen sei. Eine Nichtigkeit liege nicht vor.

4.1.2.

Mit Vernehmlassung hielt das KStA JP daran fest, dass die Post jeweils habe zugestellt werden können, was insbesondere für die "Letzte Mahnung vor Bussenverfügung" vom 5. Dezember 2014 zutrefte, welche vom Gesellschafter E. persönlich am Postschalter abgeholt worden sei. Die E-Mail vom 16. Juni 2015, mit der angeblich vom KStA JP eine Fristerstreckung gewährt worden sei, sei manipuliert worden. Das KStA JP habe von der internen Stellungnahme der Revisorin KStA BP keine Kenntnis gehabt. Es sei nur eine mündliche Anfrage des KStA JP beantwortet worden. Dabei handle es sich um verwaltungsinterne Dokumente, welche nicht zu den Verfahrensakten gehörten. Die Ermessensveranlagungen 2012 und 2013 seien nicht pönal oder fiskalisch erfolgt. Gerade die Grundbuchmeldungen hätten die Basis der Ermessensveranlagungen gebildet. Gestützt auf die Grundbuchmeldungen habe festgestellt werden können, dass 11 Wohneinheiten, 1 Atelier und eine Tiefgarage mit 11 Einstellplätzen veräussert worden seien. Weitere Abklärungen habe das KStA JP nicht vornehmen müssen. Die effektiven Erstellungskosten seien der Bauverwaltung nicht bekannt. Entgegen der Auffassung der Rekurrentin/Beschwerdeführerin habe keine Vollmacht vorgelegen. Deshalb seien sämtliche Unterlagen wie Veranlagungen, Rechnungen, Formulare und Mahnungen seit

der Gründung an die Rekurrentin/Beschwerdeführerin gesandt worden. Abschliessend wurde die Aussage des Revisors KStA JP wie folgt wiedergegeben: "Trotz Mahnungen wurden keine Steuererklärungen eingereicht. Es wurden keine Fristen mehr gewährt. Eine Ermessensveranlagung sei immer ein 'Schuss vor den Bug.'"

4.2.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin bestreitet im "Gesuch um Feststellung der Nichtigkeit/Revisionsbegehren", in der Einsprache, in Rekurs/Beschwerde und Replik nicht, dass im Zeitpunkt der Ermessensveranlagung die Buchhaltungen noch nicht eingereicht worden seien. Mangels gültiger Mahnung hätte jedoch ohnehin gar keine Ermessensveranlagung vorgenommen werden dürfen. Zudem entsprächen die Ermessensveranlagungen überhaupt nicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Rekurrentin/Beschwerdeführerin. Der nach Ermessen veranlagte Reingewinn 2012 liege 7,5 bis 8 mal über dem tatsächlich erzielten Reingewinn. 2013 sei gar kein Gewinn erzielt worden. Es liege damit ein krasser materieller Mangel vor. Die Ermessensveranlagungen seien nicht pflichtgemäss, sondern pönal und fiskalisch motiviert vorgenommen worden. Nach den Aussagen des Revisors KStA JP anlässlich der Besprechung vom 21. Oktober 2016 seien die Ermessenveranlagungen so hoch ausgefallen, um einen "Schuss vor den Bug" zu setzen und damit eine Reaktion der Rekurrentin/Beschwerdeführerin zu bewirken.

Der pauschale Verweis auf Margenberechnungen genüge für eine Ermessensveranlagung nicht. Von sämtlichen Verkäufen der Rekurrentin/Beschwerdeführerin hätten Grundbuchmeldungen vorgelegen. Die Erstellungskosten hätten zudem ohne grossen Aufwand bei der zuständigen Bauverwaltung anhand der Baugesuche in Erfahrung gebracht werden können, so dass der durchschnittlich erzielte Liegenschaftsgewinn annähernd realistisch hätte ermittelt werden können. Die Revisorin KStA BP habe so den Gewinn ermittelt. Dieser Bericht vom 28. Oktober 2016 sei dem KStA JP im Zeitpunkt, in dem der angefochtene Entscheid gefällt worden sei, bekannt gewesen.

Es gebe keine Anhaltspunkte dafür, dass die Bücher der Rekurrentin/Beschwerdeführerin nicht korrekt geführt worden seien. Durch eine Fachperson des KStA BP sei festgestellt worden, dass die Aufrechnungen komplett zu Unrecht erfolgt seien. Das vom Bundesgericht für eine Nichtigkeit bei Ermessensveranlagungen verlangte Ausmass an Willkür sei gegeben.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin habe aufgrund der vom KStA an die falsche Adresse vorgenommenen Zustellung keine Kenntnis von den Mahnungen gehabt. Die Mahnungen seien an eine seit drei Jahren nicht mehr gültige Adresse und zudem in ein Postfach, dass nicht auf die Rekurrentin/Beschwerdeführerin laute, erfolgt. Insbesondere die eingeschriebene

Mahnung sei deshalb an das KStA JP als nicht abgeholt retourniert worden. Spätestens im Zeitpunkt der Retournierung wäre das KStA verpflichtet gewesen, die Zustelladresse zu überprüfen. Das KStA JP habe Zustellungen seit Jahren an die Treuhänderin vorgenommen. Es habe auch unbeantwortet die von der Treuhänderin unterzeichneten Steuererklärungen akzeptiert. Das Vollmachtsverhältnis sei anerkannt worden. Die Ausführungen des KStA JP im angefochtenen Einspracheentscheid, die Treuhänderin sei nicht rechtsgültig vertreten gewesen, sei treuwidrig. Seit 8 Jahren sei die G. GmbH, H., bei Abschlüssen, Steuereingaben und Verhandlungen kontaktiert worden, so wie es auf den Steuererklärungsformularen jeweils aufgeführt worden sei. Die Mahnungen und Ermessensveranlagungen seien nur der Rekurrentin/Beschwerdeführerin und an die falsche Adresse zugestellt worden. Mit einer direkten, fristauslösenden Zustellung während der Ferienabwesenheit des Gesellschafters habe die Rekurrentin/Beschwerdeführerin nicht rechnen müssen. Das Verhalten des KStA JP sei widersprüchlich, wenn es die durch die Vertreterin unterzeichnete Steuererklärung 2011 entgegennehme, der Vertreterin jedoch die Veranlagungen 2012 und 2013 nicht einmal in Kopie zustelle. Auch habe das KStA JP der Treuhänderin mit E-Mail vom 16. Juni 2015 eine Fristerstreckung zur Einreichung der Steuererklärung gewährt. Die E-Mail (Rekurs-/Beschwerdebeilage 8) sei nicht manipuliert worden. Dementsprechend hätte gar keine Ermessensveranlagung erlassen werden dürfen. Nach einer Fristerstreckung müsse der säumige Steuerpflichtige erneut gemahnt werden.

Indem eine Ermessensveranlagung trotz Fristerstreckung und fehlender Mahnung verfügt worden sei und zudem die Mahnung und die Ermessensveranlagungen an eine falsche Adresse versandt worden seien, lägen mehrere krasse Verfahrensfehler vor. Unabhängig vom Zeitpunkt der Einsprache gegen die Veranlagungen sei die Nichtigkeit zu prüfen. Das KStA JP habe sich damit im angefochtenen Einspracheentscheid gar nicht auseinandergesetzt.

5.

5.1.

Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 11. Juli 2017 (2C_679/2016 und 2C_680/2016 = ASA 86 S. 56 = StE 2017 B 93.5 Nr. 33) eine Ermessensveranlagung im Einzelfall für nichtig erklärt:

"3.4. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Argumente und Beträge werfen insbesondere die Frage auf, in welchem Verhältnis die zugunsten der geltend gemachten Nichtigkeit behauptete krasse Willkür zu der 'offensichtlichen Unrichtigkeit' steht, die es einem Pflichtigen gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG ermöglichen soll, trotz zuvor unterbliebener Steuererklärung doch noch die Abänderung der von der Veranlagungsbehörde vorgenommenen Einschätzungen zu erreichen.

3.4.1. Der Vorwurf der 'krassen Willkür' liegt zwischen zwei verschiedenen Erfordernissen: Einerseits verlangt die Nichtigkeit ein Ausmass an Willkür, das über die offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne von Art. 132 Abs. 3 DBG hinausgeht. Andererseits ergibt sich aus der allgemeinen Rechtsprechung zur Nichtigkeit (vgl. oben E. 3.1), dass diese üblicherweise nicht nur schon aufgrund von schweren inhaltlichen Mängeln angenommen wird, sondern dass vielmehr noch (krasse) Verfahrensfehler dazukommen müssen.

3.4.2. Unter den hier gegebenen Umständen kann es sich bei diesen Verfahrensfehlern nur um aussergewöhnlich schwere bzw. krasse Verstösse gegen die der Veranlagungsbehörde obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht handeln. In der Folge wird die Rechtsprechung und die Lehre zu dieser Pflicht darzustellen sein (vgl. unten E. 4). Danach wird zu prüfen sein, ob die erwähnte Pflicht im vorliegenden Fall so krass verletzt worden ist, dass die massgeblichen Ermessensveranlagungen als nichtig einzustufen sind (E. 5).

4.

Die Untersuchungs- und Überprüfungspflicht der Veranlagungsbehörde gegenüber einer steuerpflichtigen Person, die ihrer Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist, ist hier in zwei verschiedenen Zusammenhängen darzustellen: einerseits im ordentlichen Verfahren, bevor eine Ermessensveranlagung überhaupt eingeleitet worden ist (vgl. unten E. 4.1), andererseits im Rahmen der Ermessensveranlagung (E. 4.2).

4.1. Eine Ermessensveranlagung hat erst dann zu erfolgen, wenn trotz durchgeführter Untersuchung durch die Verwaltung der Sachverhalt nicht ausreichend erhellt werden konnte und somit ein Bereich der Unsicherheit verbleibt, der die Verwaltung daran hindert, die Steuerfaktoren mit der erforderlichen Vollständigkeit und Genauigkeit festzulegen (vgl. u.a. die Urteile 2C_683/2013 vom 13. Februar 2014 E. 5 in: RDAF 2015 II S. 88; 2C_554/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.5 in: RDAF 2015 II S. 88; 2C_569/2012 vom 6. Dezember 2012 E. 4 in: StR 68/2013 S. 292; 2C_203/2011 vom 22. Juni 2011 E. 3.2 in: StR 66/2011 S. 700). Die Ermessensveranlagung ist gleichsam 'ultima ratio' der steuerlichen Sachverhaltsermittlung (so schon das Urteil vom 11. Dezember 1964 E. 3 in: ASA 35, S. 172; vgl. auch MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Rz 43 zu Art. 130; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013; Rz 45 zu § 139). Besteht keine Sachverhaltsgewissheit, so bleibt dementsprechend auch kein Raum für irgendwelche Ermessensausübung (vgl. THOMAS STADELMANN, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen? in: StR 2001 S. 260).

4.1.1. Die Veranlagungsbehörde darf also eine Ermessensveranlagung erst dann vornehmen, wenn sie alle zur Abklärung des Sachverhalts geeigneten, ihr zumutbaren gesetzlichen Untersuchungsmittel eingesetzt hat und sich diese als nutzlos erwiesen haben (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., Rz 43 zu Art. 130; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Rz 45 zu § 139; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 129; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Rz 24 zu Art. 130). Auch dann, wenn der Pflichtige seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat, bleibt die Behörde verpflichtet,

zusätzlich bestimmte Untersuchungsmassnahmen zu treffen, um die tatsächlichen Verhältnisse auf andere Weise zu klären (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., Rz 44 zu Art. 130).

4.1.2. Wie in der Lehre betont wird, erfolgen Ermessensveranlagungen gelegentlich verfrüht, ohne dass die Behörde das Recht ausgeschöpft hätte, namentlich die in Art. 127 Abs. 1 DBG vorgesehenen Bescheinigungen einzuholen. Reicht der Pflichtige die Bescheinigungen trotz Mahnung nicht selber ein, kann die Behörde sie ohne weiteres selbst bei Dritten einfordern, sofern ihr der bescheinigende Dritte bekannt ist. Insbesondere ist die Behörde berechtigt, gestützt auf Art. 127 Abs. 2 DBG von sich aus direkt vom Arbeitgeber einen Lohnausweis oder bei anderen Dritten einen Beleg über Schuld- oder Forderungsverhältnisse einzuholen. Somit liesse sich fragen, ob die Behörde erst dann zur Ermessensveranlagung schreiten darf, wenn auch diese Aufforderung nicht zum Ziel führt (vgl. zum Ganzen u.a. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., Rz 44 zu Art. 130; MARKUS BERGER, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA 75 S. 198; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, 2015, Rz 23 zu Art. 130; ISABELLE ALTHAUS-HOURIET in: Yersin/Noël [Hrsg.], Commentaire Romand - Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, Rz 15 u. 23 zu Art. 130).

4.1.3. In verschiedenen Kantonen (aber nicht im Kanton Zürich, vgl. dazu u.a. SCHWEIZERISCHE STEUERKONFERENZ, Das Veranlagungsverfahren bei den direkten Steuern, Mai 2013, S. 19) ist der Arbeitgeber von Gesetzes wegen verpflichtet, der kantonalen Steuerverwaltung direkt ein Doppel des Lohnausweises zukommen zu lassen, den er dem Arbeitnehmer abgibt. Wenn eine solche Regelung - wie hier - nicht zur Anwendung kommt, dann ist die in Art. 127 Abs. 2 DBG vorgesehene Möglichkeit nach allgemeiner Auffassung angesichts der fundamentalen Bedeutung der Mitwirkung des Pflichtigen an der Sachverhaltsermittlung und der Erfordernisse der Massenverwaltung eher eng auszulegen. Die Steuerbehörde ist insbesondere berechtigt, aber nicht verpflichtet, von sich aus direkt vom Arbeitgeber einen Lohnausweis einzuholen. Die Behörde darf im Fall einer Verletzung der Verfahrenspflichten grundsätzlich ohne weiteres zur Ermessensveranlagung schreiten (vgl. zum Ganzen u.a. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., Rz 44 zu Art. 130; BERGER, a.a.O., S. 187; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht: direkte Steuern, 2008, Rz 17 S. 242 f.).

4.2. Im Rahmen der Ermessensveranlagung sind hinsichtlich der Untersuchungs- und Überprüfungspflicht der Veranlagungsbehörde gegenüber einer steuerpflichtigen Person, welche ihre Verfahrenspflichten verletzt hat, verschiedene Gesichtspunkte zu berücksichtigen.

4.2.1. Einerseits betont die Rechtsprechung, dass die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde im Rahmen der Ermessensveranlagung grundsätzlich erloschen ist und erst dann wieder auflebt, wenn der Pflichtige seinen Obliegenheiten im Veranlagungsverfahren umfassend nachgekommen ist und namentlich mit einem entsprechend gründlichen Unrichtigkeitsnachweis die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts beseitigt hat (vgl. u.a. die Urteile 2C_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2.1 in: Pra 2010 Nr. 3 S. 22; 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005 E. 5.1 in: StR 60/2005 S. 973; kritisch: BERGER, a.a.O., S. 207 Fn 78; siehe dazu auch LOCHER, a.a.O., Rz 49 u. 52 zu Art. 132; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Rz 74 zu § 140; MICHAEL BEUSCH/BETTINA

BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, Steuerrecht : Best of zsis, 2007, S. 52).

4.2.2. Andererseits bleibt die Veranlagungsbehörde praxisgemäss selbst im Rahmen der Ermessensveranlagung verpflichtet, diese Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen. Die Einschätzung soll dem realen Sachverhalt und der materiellen Wahrheit möglichst nahe kommen. Auch bei unklarem Sachverhalt muss der Pflichtige wirklichkeitsnah gemäss seiner tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit veranlagt werden (vgl. BGE 138 II 465 E. 6.4 S. 483; Urteil 2C_554/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3 in: RDAF 2015 II S. 88; je m.w.H.). Die Behörde hat aus gesetzlichem Auftrag eine Veranlagung vorzunehmen, die dem Prinzip der vollständigen, gerechten und gleichen Besteuerung entspricht (vgl. u.a. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., Rz 46 zu Art. 130; BERGER, a.a.O., S. 188 ff.).

Insofern kann nicht gesagt werden, dass die Untersuchungs- und Prüfungspflicht der Veranlagungsbehörde im Rahmen der Ermessensveranlagung erloschen wäre. Wenn die amtliche Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen ist, so setzt das eine Würdigung der gesamten Verhältnisse voraus. Das Steueramt hat alle im Zeitpunkt der Einschätzung bekannten Tatsachen zu berücksichtigen und - wie bei der ordentlichen Veranlagung - von Amtes wegen allen Unterlagen Rechnung zu tragen, die ihm zur Verfügung stehen (vgl. zum Ganzen das Urteil 2A.39/2004 vom 29. März 2005 E. 5.1 u. 7 in: ASA 75 S. 329). Das gilt selbst für solche Umstände, die möglicherweise nicht in den Akten vermerkt sind, soweit das Amt von ihnen Kenntnis hat (vgl. u.a. die Urteile 2C_441/2008 vom 30. Januar 2009 E. 2.2; 2A.384/2003 vom 29. Januar 2004 E. 2.2).

Weiter beruht die Ermessenseinschätzung auf bestimmten Annahmen und Vermutungen (vgl. u.a. das Urteil 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005 E. 5.1 in: StR 60/2005 S. 973). Die Steuerbehörde hat sich bei der durchzuführenden vorsichtigen Schätzung insbesondere über die Haltbarkeit bzw. die Plausibilität dieser Annahmen und Vermutungen zu vergewissern (vgl. u.a. das Urteil 2C_569/2012 vom 6. Dezember 2012 E. 4 in: StR 68/2013 S. 292; ZWEIFEL, a.a.O., S. 131; FABIAN BAUMER, Folgen von Ermessensveranlagungen, StR 61/2006 S. 170 f.). Das entspricht einer Sachverhaltsfeststellung durch Wahrscheinlichkeitsschluss, welche der Wirklichkeit möglichst nahe kommen soll (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Rz 81 zu § 139) und pflichtgemäss eine umfassende Würdigung des Aktenstands im Licht der Lebenserfahrung erfordert (so schon das Urteil vom 25. Februar 1949 E. 3 in: ASA 18 S. 134; vgl. auch ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., Rz 47 zu Art. 130; ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., Rz 19 S. 244; HENK FENNERS/MARTIN E. LOOSER, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, AJP 2013, S. 34).

4.2.3. Von der Behörde kann jedoch nicht die Durchführung allzu eingehender Untersuchungen und Abklärungen verlangt werden, insbesondere dann nicht, wenn sie über keine beweiskräftigen Unterlagen verfügt (vgl. die Urteile 2A.384/2003 vom 29. Januar 2004 E. 2.1 und 2A.166/2002 vom 11. Oktober 2002 E. 2.2; 2A.387/1997 vom 16. März 1999 E. 2d in: Pra 88/1999 Nr. 168 S. 882; 2A.232/1989 vom 3. Dezember 1990 E. 3a in: RDAF 1992 I Nr. 38t S. 286; im gleichen Sinne schon BGE 106 Ib 311 E. 3b S. 314, m.w. H.).

Ebenso hat das Steueramt im Rahmen der Ermessensveranlagung zwar eine vorsichtige Schätzung durchzuführen (vgl. oben E. 4.2.2), ohne allerdings dazu verpflichtet zu sein, bei der durch das Verhalten des Pflichtigen

bedingten Ermessensbetätigung im Zweifelsfall die für diesen günstigste Annahme zu treffen. Es soll vermieden werden, dass derjenige, der für die Möglichkeit der Nachprüfung der von ihm erklärten Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern zu bezahlen hat als derjenige, bei dem eine solche Nachprüfung aus von ihm zu vertretenden Gründen unmöglich ist. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen (vgl. BGE 138 II 465 E. 6.4 S. 483; Urteile 2C_370/2013 vom 19. Juli 2014 E. 1.4.3 in: ASA 83 S. 227; 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 4.2 in: StR 64/2009 S. 588).

4.2.4. Wenn die Ermessensveranlagung aber im Ergebnis doch noch der materiellen Wahrheit möglichst nahe kommen soll, steht es der Behörde nicht zu, eine Einschätzung nach freiem Belieben vorzunehmen. Ebenso wenig darf die Veranlagung aus fiskalischen oder pönalen Motiven bewusst zum Nachteil des Steuerpflichtigen von der Wirklichkeit abweichen (vgl. BGE 138 II 465 E. 6.4 S. 483; Urteile 2C_554/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.5 in: RDAF 2015 II S. 88; 2A.39/2004 vom 29. März 2005 E. 7 in: ASA 75 S. 329).

In Einklang damit hat auch die Beschränkung der Einsprachemöglichkeit (bzw. der Prüfungsbefugnis der Einsprachebehörde; vgl. ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., Rz 19 S. 261) auf Fälle der offensichtlichen Unrichtigkeit keine pönale Funktion; sie soll insbesondere nicht die Verletzung von Verfahrenspflichten ahnden. Der Grund für diese Beschränkung ist vielmehr folgender: Da die Steuerbehörde mangels genügender Unterlagen nicht alle Steuerfaktoren genau ermitteln kann, muss sie diese schätzen. Weil eine Ermessenseinschätzung somit naturgemäss eine gewisse Unschärfe aufweist, ist die Möglichkeit, sie anzufechten, entsprechend eingeschränkt (vgl. BGE 137 I 273 E. 3.2.2 S. 276 f.; Urteile 2C_554/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.5 in: RDAF 2015 II S. 88; 2C_569/2012 vom 6. Dezember 2012 E. 4 in: StR 68/2013 S. 292).

Damit stimmt überein, dass die Verletzung der Mitwirkungspflichten wohl gemäss Art. 174 DBG, aber nur so, sanktioniert bzw. mittels der dafür vorgesehenen Ordnungsbussen geahndet werden kann (vgl. ZWEIFEL, a.a.O., S. 130 Fn 485; siehe auch LOCHER, a.a.O., Rz 23, 33 u. 35 zu Art. 130; BAUMER, a.a.O., S. 171). Auch daraus ergibt sich, dass die Ermessensveranlagung keine Strafe darstellt, sondern zur bestmöglichen Annäherung an die Wirklichkeit zu führen hat (vgl. BGE 138 II 465 E. 6.4 S. 483; im gleichen Sinne schon BGE 72 I 42 E. 2 S. 47; Urteil 2C_554/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.5). Die Ermessensveranlagung setzt kein Verschulden und auch kein widerrechtliches Verhalten voraus; dementsprechend spielt die Unschuldsvermutung in diesem Verfahren keine Rolle (vgl. die Urteile 2C_70/2008 vom 27. Mai 2008 E. 2.2; 2A.572/2002 vom 2. Oktober 2003 E. 8). Das gilt sogar dann, wenn die steuerpflichtige Person mehrere Jahre lang ihre Verfahrenspflichten vernachlässigt; selbst unter solchen Umständen bestehen die dem Pflichtigen zu gewährenden Garantien in Bezug auf die Richtigkeit der Veranlagung weiter (vgl. ALTHAUS-HOURIET, a.a.O., Rz 26 zu Art. 130; siehe auch RICHNER/ FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Rz 62 zum Art. 130).

Dementsprechend ist eine Ermessensveranlagung im Sinne von Art. 132 Abs. 3 DBG nicht nur dann offensichtlich unrichtig, wenn die ihr zugrunde liegende Schätzung sachlich unbegründbar ist oder sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt, usw., sondern auch dann, wenn sich aus dem Ausmass der Abweichung von der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und den sonstigen Umständen ergibt, dass sie erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist (vgl. ZWEIFEL/ HUNZIKER, a.a.O., Rz 52 zu Art. 132; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Rz 68 zu Art. 132; siehe dazu zusätzlich die Urteile 2C_260/

2014 vom 2. April 2014 E. 4.1; 2C_32/2012 vom 22. Juni 2012 E. 2.1; 2C_279/2011 vom 17. Oktober 2011 in: StR 67/2012 S. 59; 2C_155/2009 E. 3.2.2).

5.

5.1. Aufgrund der eben dargestellten Grundsätze war die Veranlagungsbehörde gegenüber der Beschwerdeführerin berechtigt, in den massgeblichen Perioden 2004 bis 2012 jeweils eine Ermessensveranlagung durchzuführen. Die Behörde war nicht verpflichtet, die durch die verweigerte Mitwirkung verursachte Ungewissheit im ordentlichen Veranlagungsverfahren so zu beheben, dass sie beim Arbeitgeber die fehlenden Lohnausweise eingefordert hätte (vgl. oben E. 4.1.3). Ein solches Vorgehen drängte sich hier umso weniger auf, als die Beschwerdeführerin schon seit einigen Jahren die Einreichung ihrer Steuererklärung verweigerte.

5.2. Im Rahmen des Verfahrens der Ermessensveranlagung blieb die Behörde allerdings verpflichtet, ihre Einschätzungen nach pflichtgemässen Ermessen vorzunehmen und war auch nicht von jeglicher Untersuchungs- bzw. Überprüfungspflicht entbunden (vgl. oben E. 4.2.1 u. 4.2.2). Um das steuerbare Einkommen und Vermögen der Beschwerdeführerin wirklichkeitsgetreu und möglichst gemäss deren tatsächlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit festzulegen, musste die Behörde die Gesamtumstände der spezifischen Einzelsituation berücksichtigen, wie sich diese aus den ihr verfügbaren Unterlagen und sonstigen Informationen ergaben (vgl. zum Ganzen oben E. 4.2.2).

5.2.1. Zwar hätte das Steueramt solange keine besonderen Untersuchungsmassnahmen oder zusätzliche Abklärungen vornehmen müssen, als es sich darauf beschränkt hätte, seine Einkommenseinschätzungen an den in vorherigen Perioden aufgrund noch gesicherter Kenntnisse festgelegten Beträge zu orientieren und davon - wenn überhaupt - nur in geringfügigem Ausmass abzuweichen (vgl. in diesem Sinne das Urteil 2C_441/2008 vom 30. Januar 2009 E. 3.3). Dann wäre das Amt auch nicht gehalten gewesen, beim Arbeitgeber Lohnausweise einzufordern. Wie bereits hervorgehoben (vgl. oben E. 4.1.3), ist im Kanton Zürich der Arbeitgeber nicht von Gesetzes wegen verpflichtet, der kantonalen Steuerverwaltung direkt ein Doppel des dem Arbeitnehmer abgegebenen Lohnausweises zukommen zu lassen.

5.2.2. Statt einer solchen Vorgehensweise wählte die Veranlagungsbehörde hier aber eine grundlegend andere. Systematisch legte sie das steuerbare Einkommen in den Perioden 2004 bis 2010 auf Beträge fest, die sie Jahr für Jahr und in immer massiverem Ausmass erhöhte (vgl. oben E. 3.2.1; zu den Einschätzungen 2011 und 2012: vgl. unten E. 5.3.2). Diese Erhöhungen konnten sich indessen auf keinerlei Indizien stützen; vielmehr sprachen alle der Behörde verfügbaren Informationen und Kenntnisse für eine von Jahr zu Jahr kaum veränderte Situation, sei es nun im Bereich der beruflichen oder der persönlichen Verhältnisse. Diesbezüglich drängen sich im Einklang mit Art. 105 Abs. 2 BGG ergänzende Sachverhaltsfeststellungen auf (vgl. oben E. 3.3.3): Es kann als erstellt gelten, dass die Beschwerdeführerin dem örtlich zuständigen Gemeindesteuernamt in den hier massgeblichen überschaubaren Verhältnissen - fernab der Anonymität einer Grossstadt - seit längerem bekannt bzw. aufgefallen war. Sie wohnte bereits seit 1995 in derselben Gemeinde und war seit ebenso langen Jahren im gleichen Bezirksspital vollzeitlich angestellt. Daran hatte sich soweit ersichtlich auch nichts geändert, seit die Be-

schwerdeführerin - anscheinend ab der Periode 1999 - ihre Steuererklärung nicht mehr einreichte. Die Behörde wusste also einerseits, dass es sich bei der Pflichtigen nicht um eine Selbständigerwerbende mit ergiebigen und verborgenen (neuen) Einnahmequellen handelte, gegenüber der selbst über Jahre fortwährend erhöhte Einschätzungen immer noch hinter der tatsächlichen Einkommens- und Vermögenslage zurückbleiben würden. Andererseits sprach alles dafür, dass die seit den 1990er Jahren gleich gebliebene berufliche Situation der Beschwerdeführerin weiterhin dieselbe war und sich nicht verändert hatte. Ebenso wenig gab es Anzeichen für plötzlich zunehmende Ausgaben, einen veränderten Lebensaufwand oder irgendwelche Einkommens- oder Vermögenselemente, die der Beschwerdeführerin in den besagten Jahren plötzlich zugekommen wären.

5.2.3. Wenn die Steuerbehörde nun die geschätzten Einkünfte von Jahr zu Jahr systematisch und immer massiver erhöhte, so geschah das, ohne dass die Behörde irgendeine Untersuchungs- oder Abklärungsmassnahme getroffen hätte, um die Plausibilität dieser Erhöhungen zu überprüfen (vgl. oben E. 4.2.2). Namentlich unterliess sie es, vom - aller Wahrscheinlichkeit nach unverändert gebliebenen - Arbeitgeber einen Lohnausweis einzufordern. Aus den Akten ergibt sich in sämtlichen hier massgeblichen Perioden nicht einmal eine einzige persönliche Kontaktnahme mit der Beschwerdeführerin, um die sich aus ihrer Mitwirkungsverweigerung ergebenden Probleme zu diskutieren.

Zu zusätzlichen Abklärungen wäre die Steuerbehörde aber unter dem Gesichtspunkt der erforderlichen Plausibilitätsüberprüfung verpflichtet gewesen (im Gegensatz zu der zuvor in E. 5.2.1 angesprochenen Hypothese einer Übernahme oder nur geringfügigen Erhöhung der vorherigen Einschätzungen). Eine solche Überprüfung durfte nicht unterbleiben, bevor die Behörde ohne Indizien und gegen die verfügbaren Anzeichen systematisch und massiv Erhöhungen vornahm (vgl. oben E. 5.2.2). Das war umso mehr so, als die betreffende Überprüfung sich keineswegs als unangemessen aufwendig erwiesen hätte, ging es doch im Wesentlichen bloss darum, bei einem als bekannt vorauszusetzenden Arbeitgeber einen Lohnausweis einzufordern.

5.2.4. Die vom Steueramt unter den gegebenen Umständen vorgenommenen Erhöhungen waren soweit ersichtlich ausschliesslich pönal bzw. fiskalisch begründet, um die Beschwerdeführerin für ihr fehlende Mitwirkung zu bestrafen (vgl. oben E. 4.2.4). Die Ermessensveranlagungen wären demzufolge als offensichtlich unrichtig einzustufen, was aber im vorliegenden Verfahren nicht mehr geprüft werden muss oder kann (vgl. oben E. 2.2.2). Aufgrund der besagten Erhöhungen und Umstände allein versties die Behörde jedoch noch nicht in derart krasser Weise gegen ihre Pflicht, die Gesamtumstände zu untersuchen und die Steuerfaktoren nach pflichtgemässen Ermessen festzulegen, dass die Veranlagungen als nichtig zu qualifizieren wären.

5.3. Ein wesentlicher zusätzlicher Umstand für die Annahme einer solchen Nichtigkeit gilt indessen für all jene Ermessenseinschätzungen, die nach der ersten Lohnpfändung festgelegt wurden. Wie sich aus den vom Bundesgericht beim Betreibungsamt U. eingeforderten Betreibungs- und Pfändungsakten ergibt (vgl. dazu oben Sachverhalt/E.; siehe auch Art. 105 Abs. 2 BGG und oben E. 3.3.3), erfolgte diese erste Pfändung im Dezember 2006 für eine bei den Kantons- und Gemeindesteuern der Periode

2004 unbeglichen gebliebene Forderung. Eine Kopie der Pfändungsunterlagen wurde im Januar 2007 an die zuständige Steuerbehörde als Gläubigerin versandt.

5.3.1. Sobald die Veranlagungsbehörde die ihr zugeschickte Kopie erhielt, musste für sie unzweifelhaft feststehen, dass die Beschwerdeführerin weiterhin im gleichen Bezirksspital angestellt war, aber auch, dass sie bereits zu diesem Zeitpunkt über keinerlei pfändbares Vermögen (mehr) verfügte. Ebenso fraglos klar war, dass sich deren Einkommen in markant tieferen Bereichen bewegte und sich von Jahr zu Jahr nur in deutlich beschränkterem Ausmass veränderte, als die nachmaligen, systematischen und immer massiveren behördlichen Erhöhungen (vgl. oben E. 5.2.2 und 5.2.3) dies annehmen würden. Die tatsächlichen Einkünfte der Beschwerdeführerin bewegten sich in den hier massgeblichen Jahren um Fr. 250'000.-- herum, mit Abweichungen von bis zu ca. Fr. 20'000.-- nach oben und unten (vgl. oben E. 3.2.1).

Im Einklang mit Art. 105 Abs. 2 BGG (vgl. oben E. 3.3.3) ist weiter festzuhalten: In der Pfändungsurkunde selbst wurden die Einkommensverhältnisse der Schuldnerin im Rahmen der Berechnung ihres Existenzminimums wohl nur als "variabel" bezeichnet, in zwei der Urkunde beigelegten Dokumenten aber detailliert beziffert: Gemäss einem ersten Dokument belief sich der monatliche Grundlohn der Beschwerdeführerin auf Fr. 10'320.--; die zweite massgebliche Beilage bestand in einer vom Betreibungsamt beim Arbeitgeber eingeforderten Lohnabrechnung, wonach der ausbezahlte Monatslohn per September 2006 Fr. 11'581.75 betrug.

Im September 2006 hatte das Steueramt die Einkünfte der Betroffenen für 2005 noch auf Fr. 400'000.-- eingeschätzt. Angesichts der ihm nun verfügbaren Kenntnisse hätte es für die nächste Periode auf jeden Fall nicht mehr als Fr. 250'000.-- bis höchstens Fr. 300'000.-- annehmen dürfen. Stattdessen blieb es (anlässlich der im Juli 2007 vorgenommenen Einschätzung für 2006) noch einmal bei Fr. 400'000.--. Danach erhöhte es diesen Betrag für die nachfolgenden Jahre jedesmal markant: Fr. 500'000.-- (2007), Fr. 600'000.-- (2008), Fr. 750'000.-- (2009; vgl. oben E. 3.2.1, 5.2.2, 5.2.3 u. 5.3.1).

5.3.2. Darüber hinaus wurde aus den erwähnten Pfändungsunterlagen zumindest im Ansatz etwas Anderes ersichtlich, das der Behörde mit jeder nachfolgenden Pfändung noch drastischer in die Augen springen musste. Trotz den bei der Pflichtigen als unverändert anzunehmenden bzw. bekannten Einkommens- und Ausgabenverhältnissen war die Betroffene ziemlich bald einmal nicht mehr in der Lage, die auf immer abenteuerlicher wirklichkeitswidrigen Einschätzungen beruhenden und somit zwangsläufig Jahr für Jahr unerträglicher übersetzten Steuerforderungen zu begleichen. Diese Forderungen, die letztlich im Gesamtumfang (bei der Bundes- und der Staatssteuer) von mehr als Fr. 700'000.-- unbeglichen blieben (vgl. oben E. 3.2.2), trieben die Betroffene innert weniger Jahre in den finanziellen Ruin.

Auch schon deswegen musste der Behörde bald einmal mehr als deutlich werden, dass mit ihren Ermessenseinschätzungen etwas grundlegend nicht stimmen konnte. Die letztlich einzig stichhaltige Erklärung für die drastisch ausufernden Steuerschulden der Beschwerdeführerin lag darin, dass sich die behördlichen Einschätzungen der hier massgeblichen Zeitspanne von der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Betroffenen zusehends krasser entfernten. Darauf reagierte die Behörde denn auch, aber erst, als der Schaden bereits entstanden war: Für die Perioden 2011 und 2012 reduzierte sie das in den Jahren 2009 und 2010 jeweils auf Fr. 750'000.-- festgelegte Einkommen plötzlich wieder (und

ohne die geringste in den Akten festgehaltene oder sonst ersichtliche Begründung) auf Fr. 500'000.--.

5.3.3. Die Vorgehensweise des Steueramtes lief dem ihm spätestens nach der ersten Lohnpfändung verfügbaren Wissen in einem derart krassen Ausmass entgegen, dass sie als Ausdruck einer durch nichts zu rechtfertigenden Willkür zu bezeichnen ist. Dadurch handelte das Amt seiner Untersuchungspflicht und seiner vom Gesetzgeber festgelegten Verpflichtung, die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen, in einer stossenden, ja geradezu unerträglichen Weise zuwider. Es handelt sich um einen in die Augen springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel, durch dessen Ahndung die Rechtssicherheit nicht gefährdet wird (vgl. oben E. 3.1 u. 3.3). Die Einschätzungen ab der im Juli 2007 für die Periode 2006 vorgenommenen Veranlagung (vgl. oben E. 5.3.1) erweisen sich demgemäss als nichtig.

5.3.4. Die Beschwerdeführerin hat im Laufe der kantonalen Verfahrensstufen ein Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs ins Recht gelegt. Dieses Urteil nimmt Nichtigkeit dann an, wenn das Finanzamt bewusst und willkürlich zum Nachteil des Steuerpflichtigen schätzt (vgl. BStBl 2001 II S. 381).

Genau um eine solche bewusste und willkürliche Falschschätzung geht es auch hier. Es wird aus den Akten zwar nicht restlos klar, ob das Pfändungsprotokoll dem Steueramt nun mit oder ohne den erwähnten Beilagen zugestellt wurde. Im einen wie im anderen Fall wusste das Amt aber mehr als genug, um zwingend das strikte Gegenteil von dem vornehmen zu müssen, was sie in der Folge tat. Statt das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführerin noch einmal auf Fr. 400'000.-- einzuschätzen und dann Jahr für Jahr immer massiver zu erhöhen, hätte es dieses Einkommen unverzüglich und markant vermindern müssen, ob nun auf Fr. 250'000.-- oder Fr. 300'000.-- (vgl. dazu oben E. 5.3.1). Dem Vorgehen des Steueramtes liegt somit sehr wohl ein Wissen zugrunde, nämlich dasjenige, dass seine nachfolgenden Einschätzungen sehr weit von einer wirklichkeitsgetreuen, möglichst nahe an der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Betroffenen gelegenen Veranlagung entfernt waren. Mehr als ein solches Ausmass an Wissen braucht es nicht, um von einer bewussten und willkürlichen Falschschätzung zu sprechen.

5.3.5. Dagegen kann auch nicht eingewendet werden, wenn die Einschätzungen schon in so krasser Weise offensichtlich unrichtig gewesen seien, hätte die Beschwerdeführerin ja ohne weiteres und mit Erfolg Einsprache erheben können, womit sie für sich jegliche finanziellen Schwierigkeiten vermieden hätte (vgl. dazu schon oben E. 3.3).

So ist das im Gesetz geregelte System tatsächlich konzipiert. Es setzt voraus, dass die steuerpflichtige Person sich gegen eine gegebenenfalls krass falsche Ermessenseinschätzung effektiv und rechtzeitig zur Wehr zu setzen vermag. Dazu war die Beschwerdeführerin aber nicht in der Lage, gemäss eigenen Angaben aufgrund einer psychischen Erkrankung (vgl. oben E. 2.2). Es ist der Veranlagungsbehörde nicht zum Vorwurf zu machen, diese allfällige Erkrankung der Betroffenen nicht gekannt oder nicht in Erfahrung gebracht zu haben. Ebenso wenig beruht die Nichtigkeit der Einschätzungen ab der Periode 2006 darauf, dass das Steueramt eine gemäss deren eigenen Angaben psychisch kranke Person schlecht behandelt hätte.

Es geht hier vielmehr darum, dass das Steueramt jahrelang und in immer unerträglicherem Ausmass seine Untersuchungspflicht und seine Ver-

pflichtung verletzte, nach pflichtgemäsem Ermessen zu veranlagern, indem es wider besseres Wissen falsche und willkürliche Einschätzungen vornahm. Davon liess es sich nicht einmal abschrecken, als es ihm ziemlich bald einmal in die Augen springen musste, dass diese abenteuerlich wirklichkeitswidrigen Ermessensveranlagungen eine zuvor finanziell gut-gestellte Kaderärztin innert weniger Jahre in den wirtschaftlichen Ruin treiben würden.

6.

Es fragt sich, welche Rechtsfolgen die Nichtigkeit der Ermessenseinschätzungen 2006 bis 2012 hier nach sich zieht.

6.1. Notwendig ist zuerst einmal die Rückabwicklung der vorgenommenen Veranlagungen mitsamt all ihrer wirtschaftlichen Auswirkungen, namentlich der gegenüber der Beschwerdeführerin erfolgten Betreibungen und Pfändungen.

6.2. Sodann sind die betreffenden Perioden an sich vollumfänglich neu zu veranlagern.

Mit ihrem ursprünglichen Revisionsgesuch von November 2014 reichte die Rechtsvertreterin der Beschwerdeführerin für alle hier massgeblichen Perioden nachträglich Steuererklärungen ein. Nach Massgabe von Art. 133 Abs. 3 DBG und Art. 148 DBG war die Eingabe mitsamt sämtlicher Beilagen zwar verspätet (vgl. oben E. 2.2.2). Wenn sich die für 2006 bis 2012 vorgenommenen Veranlagungen aber als nichtig erweisen, so sind die jeweiligen Verfahren für sämtliche betroffenen Perioden von Anfang neu durchzuführen, und zwar nicht nur als Ermessenseinschätzungen gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG nach verweigerter (oder verspäterer) Einreichung der Steuererklärung. Die Neuveranlagungen haben somit im ordentlichen Verfahren und aufgrund der nachträglich eingereichten Steuererklärungen der Beschwerdeführerin zu erfolgen.

Mit gleicher Begründung wurde die Ermessensveranlagung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern als nichtig qualifiziert, da die Vorschriften mit den einschlägigen Bestimmungen bei der direkten Bundessteuer übereinstimmen.

5.2.

In seinem Urteil vom 28. November 2017 (2D_42/2017) hielt das Bundesgericht fest, mit dem zitierten Urteil vom 11. Juli 2017 (2C_679/2016) sei kein Grundsatzentscheid getroffen worden, sondern es seien vielmehr die höchst aussergewöhnlichen Umstände des konkreten Einzelfalls bei einer unselbständig erwerbenden Person berücksichtigt worden. Das Bundesgericht habe dort zwar bestätigt, dass eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen nur, aber immerhin zu erfolgen hat, wenn der Sachverhalt trotz durchgeführter Untersuchung noch nicht ausreichend erstellt ist und eine Unsicherheit verbleibt, die nicht hingenommen werden könne. Reicht eine unselbständig erwerbende Person ihre Steuererklärung nicht ein, ist die Veranlagungsbehörde auch weiterhin solange davon entbunden, den bisherigen Aktenstand zu ergänzen, als sie das steuerbare Einkommen anhand der Vorperiode festlegt und davon – wenn überhaupt – nur in geringfügigem Ausmass abweicht. In Ergänzung zu dieser feststehenden Praxis

erwog das Bundesgericht, von Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung könne nicht bereits gesprochen werden, wenn die Veranlagungsbehörde den Lohnausweis nicht einholt und die Ermessensveranlagung deutlich zu hoch ausfällt. Die Nichtigkeit ergab sich im konkreten Fall einzig aus dem Umstand, dass die Veranlagungsbehörde offene Steuern in Betreuung gesetzt hatte, das steuerbare Einkommen – in Missachtung der Betreibungsakten – aber dennoch von Jahr zu Jahr systematisch und massiv erhöhte. Der Entscheid könne mithin nur in Fällen angerufen werden, in welchen ein ins Auge springender, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegender Mangel vorliege durch dessen Ahndung die Rechtssicherheit nicht gefährdet werde.

5.3.

Das Bundesgericht hat sich in seinem Urteil vom 7. Mai 2021 (2C_963/2020) zur Frage der Nichtigkeit einer Veranlagung weiter wie folgt geäußert:

"3.

Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, die Veranlagungsverfügung vom 24. Januar 2017 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sei geradezu nichtig. Wenn in besagter Verfügung dem deklarierten Einkommen ein Betrag von Fr. 124'000.-- hinzugerechnet, dieser dann aber bei der direkten Bundessteuer um 94 % auf Fr. 7'800.-- reduziert worden sei, so handle es sich um eine derart krass fehlerhafte Ermessensausübung, dass nicht nur eine unzutreffende und somit gegebenenfalls aufzuhebende Verfügung vorliege, sondern ein nichtiger Verwaltungsakt.

3.1.

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheids tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn: (a) der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, (b) er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und (c) zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheids führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (vgl. BGE 138 II 501 E. 3.1; 137 I 273 E. 3.1; 137 III 217 E. 2.4.3; 136 II 489 E. 3.3; 133 II 366 E. 3.1 und 3.2; 132 II 342 E. 2.1; siehe zum Ganzen auch das Urteil 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.1 in: StR 68/2013 S. 474).

3.2. Hier hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass der Veranlagungsbehörde nicht vorgeworfen werden kann, sie habe ihre Untersuchungspflicht gemäss § 179 StG/AG verletzt. Der zuständige Revisor begründete die von ihm vorgenommenen Aufrechnungen im Buchprüfungsbericht vom 20. Dezember 2016 detailliert und stützte ihn auf einen nachvollziehbaren Vermögensvergleich ab (vgl. oben E. 2.2.2). Unter den gegebenen Umständen erweist es sich als unzureichend, wenn der Beschwerdeführer

eine krass fehlerhafte Ermessensausübung nur mit der Differenz zwischen der Veranlagung bei den Kantons- und Gemeindesteuern gegenüber derjenigen bei der direkten Bundessteuer begründet (vgl. oben E. 1.2). Das gilt sogar für den Fall, dass die Aufrechnungen in der Verfügung vom 24. Januar 2017 sich als materiell falsch herausstellen sollten, wofür der Beschwerdeführer aber ohnehin keine konkreten Argumente vorträgt. Die genannte Verfügung stützte sich auf nachvollziehbare Überprüfungen und wurde im ordentlichen Verfahren denn auch nicht angefochten. Stattdessen erwuchs sie unangefochten in Rechtskraft (vgl. E. 2.3 des angefochtenen Urteils).

3.3. Nichts zu seinen Gunsten abzuleiten vermag der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der von ihm behaupteten Nichtigkeit aus dem Bundesgerichtsurteil 2C_679/2016 vom 11. Juli 2017. Entgegen seinen Vorbringen war der dortige Sachverhalt mit dem hier zu beurteilenden nicht vergleichbar, und noch viel weniger deckungsgleich. Schon deshalb lässt sich damit eine Nichtigkeit nicht begründen."

5.4.

Anhand der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist vorerst zu prüfen, ob schwere Verfahrensfehler und/oder pönal fiskalische Ermessensveranlagungen zur Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 sowie direkte Bundessteuern 2012 und 2013 führen.

6.

6.1.

Es ist unbestritten, dass die Mahnungen, welche zu den Ermessensveranlagungen führten, sowie die Ermessensveranlagungen selbst nur an die Rekurrentin/Beschwerdeführerin und jeweils an eine unzutreffende Adresse zugestellt wurden. Es stellt sich die Frage, ob darin schwere Verfahrensfehler liegen, welche die Ermessensveranlagungen als nichtig erscheinen lassen.

6.2.

6.2.1.

Die Eröffnung eines Entscheides ist keine annahmebedürftige, sondern eine bloss empfangsbedürftige Rechtshandlung. Die effektive Kenntnisnahme vom Inhalt der Verfügung ist nicht notwendig. Die Folgen davon hat, unter Vorbehalt der Wiederherstellung der Frist, der Verfügungsadressat zu tragen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 7 mit Hinweisen; M. Zweifel/S. Hunziker, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 133 DBG N 3 und 4). Die Zustellung wird in der Regel durch die Post vorgenommen. Die Steuerbehörden sind frei, auf welche Weise sie die postalische Zustellung vornehmen wollen, mit gewöhnlicher Post (A, A-Post Plus oder B), eingeschrieben oder gegen Empfangsbescheinigung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 8). Der Nachweis der Zustellung kann mit allen tauglichen

Beweismitteln erbracht werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 26). Ob die Tatsache oder der Zeitpunkt einer Zustellung als gegeben anzunehmen ist, ist eine Frage der freien richterlichen Beweiswürdigung (Kommentar zum Aargau Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 26). Die Beweislast für den Zugang und den Zeitpunkt der Zustellung der Veranlagungen tragen die Steuerbehörden (Bundesgerichtsentscheid vom 20. April 2016 [6B_935/2015]; M. Zweifel/S. Hunziker, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 133 DBG N 9).

6.2.2.

Werden Zustellungen direkt an die steuerpflichtige Person anstatt an eine Vertreterin vorgenommen, ist sie gestützt auf Treu und Glauben verpflichtet, innerhalb der ihr zumutbaren Frist Abklärungen zu treffen, um sich Klarheit darüber zu verschaffen, ob die Steuerbehörde ihr den Entscheid lediglich orientierungshalber direkt zugestellt oder ob sie das bestehende Vertretungsverhältnis missachtet hat. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass ihr die Sendung auch tatsächlich eröffnet worden ist.

Ein Vertretungsverhältnis zeitigt Wirkungen im Steuerverfahren ab der für die Steuerbehörden ersichtlichen Vollmachterteilung bis zum Zeitpunkt, in dem das Erlöschen dieses Verhältnisses den Steuerbehörden erkennbar ist. Bei periodischen Steuern kann ein blosser Vermerk des Vertretungsverhältnisses auf der Steuererklärung in der Regel nur für eine bestimmte Steuerperiode Wirkung entfalten (Bundesgerichtsurteil vom 9. Juni 2016 [2C_709/2014] = StR 2016 S. 450).

6.2.3.

Es trifft zwar zu, dass die Mahnungen und Veranlagungsverfügungen an eine falsche Adresse in ein Postfach einer anderen Person gelegt wurden. Dessen ungeachtet sind diese in den Zugriffsbereich der Rekurrentin/Beschwerdeführerin gelangt. Die Mahnung 2012 (nicht jedoch diejenige betreffend Steuererklärung 2013) wurde vom Geschäftsführer der Rekurrentin/Beschwerdeführerin am 10. Dezember 2014 gegen Unterschrift in Empfang genommen, die Veranlagungsverfügungen wurden der Rekurrentin/Beschwerdeführerin – das wurde so auch im in Rechtskraft erwachsenen Einspracheentscheid vom 9. Januar 2017 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 sowie direkte Bundessteuer 2012 festgehalten – im September 2015 (in der E-Mail des Leiter des Rechtsdienstes KStA vom 22. Dezember 2016 wurde von einer Zustellung am 30. September 2015 ausgegangen) zur Kenntnis genommen. Insofern wurden Mahnungen und Veranlagungsverfügungen eröffnet.

6.2.4.

Unter diesen Umständen muss nicht entschieden werden, ob ein Vertretungsverhältnis tatsächlich bestand oder nicht – auch wenn dafür die Mehrheit der Indizien sprechen mag. Zum einen wäre die nicht vertretene Rekurrentin/Beschwerdeführerin in der Lage gewesen, die Einsprachefrist selbst zu wahren. Zum anderen wäre sie bei bestehendem Vertretungsverhältnis verpflichtet gewesen, die Fristwahrung bei allfällig fehlender Zustellung an die Vertreterin durch deren Information über die direkte Veranlagungseröffnung sicherzustellen. Beides ist nicht erfolgt, was der Rekurrentin/Beschwerdeführerin anzulasten ist. Dementsprechend ist das KStA JP mit Entscheid vom 9. Juni 2017 wegen Verspätung nicht auf die Einsprache betreffend Kantons- Und Gemeindesteuern 2012 und direkte Bundessteuer eingetreten. Dieser Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen.

6.2.5.

Im Ergebnis liegen zwar Verfahrensfehler bei der Eröffnung der Mahnungen und Veranlagungsverfügungen vor. Diese hätten jedoch bei korrektem Verhalten der Rekurrentin/Beschwerdeführerin nicht zu einem Rechtsnachteil geführt. Sie sind deshalb nicht als derart gravierend zu bezeichnen, als dass sie eine Nichtigkeit zu begründen vermöchten.

6.3.

6.3.1.

Weiter wurde geltend gemacht, das Mahnverfahren sei nicht ordnungsgemäss durchgeführt worden. Nach erfolgter Mahnung sei mit E-Mail des Revisors KStA JP vom 16. Juni 2015, 16:19, an H., G. GmbH nochmals eine Fristerstreckung gewährt worden. Die E-Mail lautet wie folgt:

"Sehr geehrter Herr H.

Bitte um Kontaktaufnahme, sobald Abschluss 2013 der B. GmbH vorliegt.

Besten Dank

(...)

[gez. I.]"

Das KStA JP führt dazu aus, die E-Mail vom 16. Juni 2015 (Rekurs-/Beschwerdebeilage 8) sei manipuliert worden. Es sei der Zusatz "<B. 2012 erm.pdf>" angebracht worden. Damit habe nachträglich ein Bezug zur Veranlagung 2012 hergestellt werden sollen. Das KStA JP reichte mit der Vernehmlassung die vom Revisor KStA JP versandte E-Mail vom 16. Juni 2015 (Vernehmlassungsbeilage 5.10) ein.

6.3.2.

Die genannte E-Mail des Revisor KStA konnte in Bezug auf die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 sowie der direkten Bundessteuer 2012 keine Wirkung im Sinne einer Fristerstreckung haben, bezog sie sich doch ausschliesslich auf den Abschluss des Jahres 2013. Vorliegend kann aber – wie nachfolgend gezeigt wird – ohnehin offenbleiben, ob die E-Mail vom 16. Juni 2015 überhaupt eine Fristerstreckung zum Gegenstand hatte.

6.3.3.

Nach § 190 Abs. 1 StG prüft die Steuerbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, wird die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen (§ 191 Abs. 3 StG). Steuerpflichtige, welche die Steuererklärung nicht rechtzeitig eingereicht haben, sind gemäss § 65 Abs. 4 StGV unter Hinweis auf die Folgen der Unterlassung zu mahnen, die Verfahrenspflichten innerhalb einer letzten Frist von mindestens 20 Tagen vollständig und richtig zu erfüllen.

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes ist die steuerpflichtige Person (auch) auch bei einer Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts grundsätzlich vorgängig aufzufordern, die Ungewissheit zu beseitigen; diese Aufforderung ist gegebenenfalls zu mahnen. Unterbleiben können Aufforderung und Mahnung grundsätzlich nur dann, wenn die steuerpflichtige Person den Sachverhalt der Natur der Sache nach nicht mehr klären kann. Als Beispiel dafür ist der Fall zu nennen, wenn der Steuerpflichtige ein mangelhaftes Kassabuch vorlegt (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]).

Fehlt eine notwendige Mahnung, fällt gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts die Heilung des festgestellten Mangels im Einsprache- und Rekursverfahren in aller Regel ausser Betracht. Die verschärften Anforderungen an die Rechtsmittelerhebung bei der Ermessensveranlagung, noch mehr aber die auf die Feststellung offensichtlicher Unrichtigkeit, d.h. im Ergebnis auf Willkür beschränkte Kognition der Einsprachebehörde bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen verbieten es, hinsichtlich der fehlenden Mahnung eine Heilung im Rechtsmittelverfahren anzunehmen (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129). Von einer Rückweisung der Sache kann nur ausnahmsweise abgesehen werden (VGE vom 26. Oktober 2011 [WBE.2008.134] mit Hinweis auf BGE 133 I 201).

6.3.4.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass zwar beim Fehlen einer gültigen Mahnung keine Ermessensveranlagung erfolgen kann, die fehlende Mahnung jedoch nicht zur Nichtigkeit der Ermessensveranlagung, sondern auf Anfechtung zu deren Aufhebung und Rückweisung der Ermessensveranlagung an die Veranlagungsbehörde zur nochmaligen Durchführung des Veranlagungsverfahrens führt. Ist trotz des Verfahrensfehlers im Veranlagungsverfahren nur von Anfechtbarkeit auszugehen, vermag eine (allenfalls) fehlende Mahnung auch im vorliegenden Verfahren keine Nichtigkeit zu begründen.

6.4.

Zusammenfassend liegen keine derart gravierenden Verfahrensfehler vor, dass von einer Nichtigkeit der Ermessensveranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 sowie der direkten Bundessteuern 2012 und 2013 auszugehen ist. Das Vorgehen der Steuerbehörden ist aber insgesamt keinesfalls als korrekt zu bezeichnen.

7.

7.1.

Es ist damit weiter zu prüfen, ob die vorgenommenen Ermessensveranlagungen derart überhöht sind, dass in Anwendung der Rechtsprechung des Bundesgerichtes im Urteil vom 11. Juli 2017 (2C_679/2016 und 2C_680/2016 = ASA 86 S. 56 = StE 2017 B 93.5 Nr. 33) von einer Nichtigkeit ausgegangen werden muss.

7.2.

7.2.1.

Nachdem die Rekurrentin/Beschwerdeführerin nach Ablauf einer bis zum 30. November 2013 gewährten Frist erstmals mit Schreiben vom 13. Januar 2014 (Frist: 20 Tage) und ein zweites Mal mit Schreiben vom 11. März 2014 (Frist: 10. April 2014) zur Einreichung der vollständig ausgefüllten Steuererklärung 2012 mit den erforderlichen Ergänzungsblättern und der von der Generalversammlung genehmigten Jahresrechnung 2012 mit Anhang gemahnt worden war, liess sie die von der G. GmbH am 16. Mai 2014 unterzeichnete, im Übrigen aber leere Steuererklärung 2012 einreichen (Eingangsstempel KStA vom 19. Mai 2014). Eine von der G. GmbH am 14. März 2016 unterzeichnete ausgefüllte Steuererklärung 2012 ging dem KStA JP erst am 24. März 2016 (Eingangsstempel) zu. Damit ist offensichtlich, dass die Rekurrentin/Beschwerdeführerin ihre Verfahrenspflichten verletzt hat.

7.2.2.

Auch dann, wenn die Rekurrentin/Beschwerdeführerin ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat, blieb das KStA JP verpflichtet, zusätzliche Untersuchungsmassnahmen zu treffen, um die tatsächlichen Verhältnisse auf

andere Weise zu klären. Das KStA JP war jedoch gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht gehalten, "allzu eingehende Untersuchungen und Abklärungen" durchzuführen, insbesondere dann nicht, wenn sie über keine beweiskräftigen Unterlagen verfügt.

Das KStA JP forderte die Rekurrentin/Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 4. Juni 2014, vom 26. August 2014 und "Letzter Mahnung vor der Busenverfügung" vom 5. Dezember 2014 auf, die ausgefüllte Steuererklärung 2012, die Bescheinigung über die Bezüge des Verwaltungsrates (Formulare 112 und 112a), den Lohnausweis und die Bilanz und Erfolgsrechnung 2012 einzureichen. Wie ausgeführt (Erw. 6.2.3./Zustellnachweis vom 10. Dezember 2014) ist diese letzte Mahnung der Rekurrentin/Beschwerdeführerin zugegangen. Es wurde keine der verlangten Unterlagen eingereicht. Vor diesem Hintergrund ist zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen worden.

7.2.3.

Aus den Notizen des Revisors KStA JP in den Vorakten ergibt sich folgende Gewinnberechnung für das Jahr 2012:

" 5'616'000	VP
898'560	16 % -> 120 %
748'800	nach Steuer
+ 40'000	Ermessenszuschlag
789'000"	

7.2.4.

Diese Gewinnberechnung erfolgte nach den Angaben des KStA JP gestützt auf Grundbuchmeldungen bzw. Kaufverträge. Aus den Kaufverträgen (alle Verträge mit Beginn Schaden/Nutzen am 1. August 2012 bzw. 15. September 2012) mit der Rekurrentin/Beschwerdeführerin als Verkäuferin ergibt sich folgender Veräusserungserlös (teilweise Abweichungen zur falschen Steuermeldung):

Öffentl. Beurkundung	Käufer/-in	Kaufpreis
28.9.2011	E.	CHF 503'000.00
3.10.2011	J.GmbH CHF	430'000.00
3.10.2011	K.	CHF 605'000.00
3.10.2011	L.	CHF 438'000.00
18.10.2011	M.	CHF 485'000.00
24.10.2011	N.	CHF 413'000.00
1.11.2011	O.	CHF 465'000.00
19.12.2011	P.	CHF 538'000.00
19.12.2011	P.	CHF 120'000.00
6.1.2012	AA. AG	CHF 553'000.00
5.6.2012	C./D.CHF	538'000.00

23.8.2012	E.	CHF 588'000.00
Total		CHF 6'179'000.00

7.2.5.

Die Abweichung zur Notiz "Gewinnberechnung" beim Veräusserungserlös (CHF 6'179'000.000 anstatt der aufgeführten CHF 5'616'000.00) ist zwar nicht nachvollziehbar. Jedoch handelte der Revisor KStA mit dem Abstellen auf einen zu tiefen Erlös nicht zum Nachteil der Rekurrentin/Beschwerdeführerin. Die Ermessensveranlagungen 2012 erfolgten mit Verfügungen vom 22. Juli 2015 mit einem ermessensweise festgesetzten Reingewinn von CHF 789'000.00. Die dabei verwendete hohe "Gewinnmarge" von 16 % ist dabei nicht völlig abwegig, die Berücksichtigung eines Steueraufwandes (Steuerrückstellung) ist korrekt.

7.2.6.

Das KStA JP hat bei der Ermessensveranlagungen 2012 auf die ihm vorliegenden Unterlagen abgestellt. Nachdem die Rekurrentin/Beschwerdeführerin keinerlei Unterlagen eingereicht hat, war das KStA JP nicht verpflichtet, die exakten Baukosten zu ermitteln. Indem es von einer Gewinnmarge von 16 % ausgegangen ist, hat es (e contrario) die Aufwendungen auf 84 % (Die Revisorin KStA BP ging im Bericht vom 28. Oktober 2016 von 75 % für die Erstellungskosten zuzüglich Erschliessung, Gebühren, Nebenkosten, Umgebung und Land aus) veranschlagt und damit ebenfalls geschätzt. Der so ermessensweise ermittelte Gewinn ist dabei aus der Sicht im Veranlagungszeitpunkt zwar sehr hoch. Es mag zwar ein Grenzfall vorliegen. Dass schlussendlich keine nichtige Veranlagung anzunehmen ist, liegt aber überwiegend an der fehlenden Mitwirkung der Rekurrentin/Beschwerdeführerin. Dass die Revisorin KStA BP bei der Erstellung ihres Berichtes vom 28. Oktober 2016 – und damit nach Eröffnung der Ermessensveranlagung durch das KStA JP (Die Steuermeldung über geldwerte Leistungen der Jahre 2012 und 2013 wurde am 22. Juli 2015 erstellt) – auf die mit den Baugesuchen deklarierten Baukosten verwiesen hat, vermag daran nichts zu ändern, fehlte doch die Pflicht der Steuerbehörden, weitere als die vorhandenen Unterlagen zu erheben. Dass der Gewinn aus der Retrospektive als deutlich zu hoch erscheint, ändert an der Zulässigkeit des sehr hoch geschätzten Gewinnes nichts.

7.3.

7.3.1.

Für das Jahr 2013 erfolgten ebenfalls am 22. Juli 2015 Ermessensveranlagungen. Bis zu diesem Zeitpunkt wurde von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin keine Steuererklärung eingereicht (Eine solche, am 23. März 2016 von der G. GmbH unterzeichnet, ging dem KStA JP am 24. März 2016 [Eingangsstempel] zu). Ob dabei die Mahnungen vom 10. März 2015 (Frist: 20 Tage) und 9. April 2015 (Frist: 9. Mai 2015) tatsächlich zugestellt wurden

oder nicht, hat – wie ausgeführt (Erw. 6.3.4.) – keinen Einfluss auf die Frage, ob eine Ermessensveranlagung nichtig ist. Die fehlende Mahnung führt lediglich auf Anfechtung zur Aufhebung einer fehlerhaften Ermessensveranlagung.

7.3.2.

Aus den Notizen des Revisors KStA JP in den Vorakten ergibt sich folgende Gewinnberechnung für das Jahr 2013:

"Fl. Mittel/Darlehen	800'000.-
2 % Zinssatz	16'000.-
Ermessen	20'000"

Der Revisor KStA JP ging dabei vom in der Vorperiode nach Ermessen besteuerten Gewinn von CHF 789'000.00 aus, nahm an, dass im (gerundeten) Umfang von CHF 800'000.00 zu 2 % verzinstes Umlaufvermögen vorhanden war, und ermittelte daraus einen ermessensweise auf CHF 20'000.00 festgesetzten steuerbaren Gewinn. In Berücksichtigung des noch vertretbaren Vorgehens in der Vorperiode kann dieses Vorgehen für die Gewinnermittlung 2013 nicht beanstandet werden, auch wenn zu erwarten gewesen wäre, dass konsequenterweise ebenfalls ein Steueraufwand berücksichtigt würde. Insgesamt sprengt der geschätzte Gewinn das Mass des Zulässigen jedoch zweifellos nicht. Die Methodik und der eingesetzte Zinssatz sind jedenfalls nicht zu beanstanden.

7.4.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass weder die Ermessensveranlagungen 2012, noch diejenigen für 2013 nichtig sind.

8.

8.1.

Gemäss § 201 Abs. 1 StG bzw. Art. 147 Abs. 1 DBG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn

- a) erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden;
- b) die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder wenn sie in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat;
- c) ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat.

Die Revision ist ausgeschlossen, wenn die Antrag stellende Person Gründe vorbringt, die sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 201 Abs. 2 StG, Art. 147 Abs. 2 DBG).

8.2.

8.2.1.

Vorab ist festzustellen, dass betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie direkte Bundessteuer 2013 bisher keine Einspracheentscheide gefällt wurden. Damit liegen keine rechtskräftigen Entscheide für diese Steuerperiode vor. Dementsprechend kann eine Revision mangels eines abänderbaren rechtskräftigen Entscheides (§ 201 Abs. 1 StG/Art 147 Abs. 1 DBG) gar nicht in Frage kommen. Insofern ist auf den Rekurs/die Beschwerde nicht einzutreten.

8.2.2.

Weiter ist festzuhalten, dass sämtliche Einwendungen bereits im ordentlichen Rechtsmittelverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 sowie direkte Bundessteuer 2012 hätten vorgebracht werden können. Es werden keine im Zeitpunkt der Ermessensveranlagungen bzw. der Einspracheerhebung nicht bereits bekannte Tatsachen und Umstände geltend gemacht. Es fehlt damit an einer neuen Tatsache. Im Schreiben der Rekurrentin/Beschwerdeführerin vom 16. Mai 2015 an die G. GmbH betreffend Haftpflichtforderung wird dementsprechend auch ausgeführt, dass im Juni 2015 die "letzten ausstehenden Belege für die Erstellung der Jahresabschlüsse und Steuererklärungen 2012 und 2013 geliefert" worden seien. Gleiches gilt für die beanstandeten Verfahrensfehler. Insoweit besteht für eine Revision der Ermessensveranlagungen 2012 keine Handhabe.

8.3.

Auch insofern sind der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

9.

Im Ergebnis sind der Rekurs und die Beschwerde insgesamt abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin/Beschwerdeführerin die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG/Art. 144 Abs. 1 DBG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG/Art. 144 Abs. 4 DBG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.

2.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuern 2012 und 2013 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.

3.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin hat die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von insgesamt CHF 5'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 390.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 5'490.00 zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Rekurrentin/Beschwerdeführerin (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.
die Eidg. Steuerverwaltung

Rechtsmittelbelehrungen

Kantons- und Gemeindesteuern

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Direkte Bundessteuer

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]).

Aarau, 20. Januar 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner