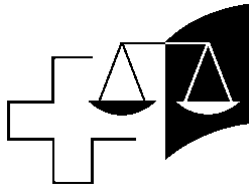


Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C 35/2022**

**Urteil vom 23. September 2022**

## **II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,  
Bundesrichter Beusch,  
nebenamtlicher Bundesrichter Berger,  
Gerichtsschreiberin Rupf.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ AG,  
als Rechtsnachfolgerin der B. \_\_\_\_\_ AG,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Dr. Claudia Suter  
und/oder Miriam Kämpf,

*gegen*

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht,  
Bändliweg 21, 8090 Zürich,

Steuerverwaltung des Kantons  
Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum,  
9102 Herisau.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich,  
Steuerperioden 2008 bis 2010,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts  
des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom  
10. November 2021 (SR.2021.00012).

### **Sachverhalt:**

**A.**  
Die A. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in U. \_\_\_\_\_ (ZH) und die B. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in V. \_\_\_\_\_ (AR)  
waren von den Eheleuten C.C. \_\_\_\_\_ und D.C. \_\_\_\_\_ beherrschte Schwestergesellschaften.  
Für die Steuerperioden 2008 bis 2013 ist die B. \_\_\_\_\_ AG vom Kanton Appenzell Ausserrhoden  
definitiv veranlagt.

**A.a.**

**A.a.a.** Im Zuge einer 2016 bei der A.\_\_\_\_\_ AG durchgeführten Buchprüfung gelangte das Kantonale Steueramt Zürich zum Ergebnis, dass der statutarische Sitz der B.\_\_\_\_\_ AG in V.\_\_\_\_\_ lediglich ein Scheindomizil darstelle und sich der tatsächliche Sitz der Gesellschaft in U.\_\_\_\_\_ (am Sitz ihrer Schwestergesellschaft) befinde. Am 16. Juni 2016 eröffnete das Kantonale Steueramt Zürich der B.\_\_\_\_\_ AG die Einleitung eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens für die seit mehr als fünf Jahren abgelaufenen Steuerperioden 2008 bis 2010 und teilte ihr gleichzeitig mit, dass es für die (noch im ordentlichen Verfahren veranlagbaren) Steuerperioden 2011 bis 2014 die Steuerhoheit beanspruche. Für den Fall, dass die Steuerhoheit des Kantons Zürich bestritten werde, stellte das Kantonale Steueramt einen Vorentscheid über die Steuerpflicht für die ordentlich einzuschätzenden Staats- und Gemeindesteuern ab der Steuerperiode 2011 in Aussicht; gleichzeitig sistierte es das Nachsteuer- und Bussenverfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss der Einschätzungen der Steuerperioden 2011 bis 2014.

Nachdem die B.\_\_\_\_\_ AG eine anfechtbare Verfügung zur Frage der Steuerpflicht ab 2011 verlangt hatte, beanspruchte das Kantonale Steueramt die Steuerpflicht für den Kanton Zürich ab 2011. Diese Verfügung focht die B.\_\_\_\_\_ AG erfolglos an. Mit Urteil 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 stellte das Bundesgericht fest, dass es sich beim statutarischen Sitz der Gesellschaft in V.\_\_\_\_\_ um ein reines Briefkastendomizil ohne nennenswerte Geschäftsleitungstätigkeiten handle, während die Geschicke der B.\_\_\_\_\_ AG in den zu beurteilenden Steuerperioden von U.\_\_\_\_\_ aus geleitet worden seien.

**A.a.b.** Auf ein Revisionsgesuch der B.\_\_\_\_\_ AG vom 22. Juli 2016, mit dem diese die Aufhebung der definitiven Veranlagungen für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden sowie der direkten Bundessteuer für die Jahre 2008 bis 2013 verlangt hatte, trat die Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden am 1. Mai 2017 nicht ein. Nachdem das Obergericht des Kantons Appenzell Ausserrhoden eine hiegegen gerichtete Beschwerde der B.\_\_\_\_\_ AG abgewiesen hatte, wies auch das Bundesgericht am 29. Januar 2020 (Urteil 2C\_566/2018) eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten der Gesellschaft gegen diesen Entscheid ab, soweit es darauf eintrat. Zur Begründung führte es dabei namentlich aus, dass für die Steuerperioden 2011 bis 2013 bereits im Urteil 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 wegen treuwidrigen Verhaltens der B.\_\_\_\_\_ AG auf Verwirkung des Beschwerderechts gegenüber dem Kanton Appenzell Ausserrhoden geschlossen worden sei; die entsprechende Doppelbesteuerung habe die B.\_\_\_\_\_ AG daher hinzunehmen. Ob die Verwirkung gegenüber dem Kanton Appenzell Ausserrhoden wegen treuwidrigen Verhaltens auch schon in den Steuerperioden 2008 bis 2010 greife, lasse sich den Erwägungen im erwähnten Urteil hingegen nicht entnehmen. Es sei jedoch widersprüchlich, wenn die B.\_\_\_\_\_ AG materiell nicht vorbringe, das Besteuerungsrecht in den Steuerperioden 2008 bis 2010 komme dem Kanton Zürich zu und gleichzeitig die rechtskräftigen Veranlagungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden für diese Jahre angefochten habe. Diese Überlegungen gälten um so mehr, als für die B.\_\_\_\_\_ AG im Fall, dass der Kanton Zürich ihr gegenüber auch für die Jahre 2008 bis 2010 an seinem Besteuerungsrecht festhalten werde, keine Rechtsschutzlücke bestehe, indem sie sich dann vor Bundesgericht letztinstanzlich auf eine aktuelle Doppelbesteuerung berufen und die Aufhebung der im Kanton Appenzell Ausserrhoden getroffenen Veranlagungen verlangen könne.

**A.b.** Am 14. Januar 2020 nahm das Kantonale Steueramt Zürich das am 16. Juni 2016 eröffnete und gleichzeitig sistierte Nachsteuer- und Bussenverfahren 2008 bis 2010 betreffend die B.\_\_\_\_\_ AG wieder auf. Nachdem diese daraufhin namentlich einen Vorentscheid über die Steuerhoheit in den Steuerperioden 2008 bis 2010 verlangt hatte, nahm das Kantonale Steueramt die Steuerhoheit des Kantons Zürich am 30. April 2020 in Anspruch.

## **B.**

Eine von der B.\_\_\_\_\_ AG gegen diesen Entscheid erhobene Einsprache wies das Kantonale Steueramt am 31. Mai 2021 ab. Nachdem die B.\_\_\_\_\_ AG per 22. Juni 2020 (Tagebucheintrag) mit ihrer vorherigen Schwestergesellschaft A.\_\_\_\_\_ AG fusioniert worden war, erhob die A.\_\_\_\_\_ AG als deren Rechtsnachfolgerin Rekurs gegen den Einspracheentscheid. Den Rekurs wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, am 10. November 2021 ab, soweit es darauf eintrat.

## **C.**

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 12. Januar 2022 beantragt die A.\_\_\_\_\_ AG zur Hauptsache, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Gemeinde U.\_\_\_\_\_ und dem Kanton Zürich für die Jahre 2008 bis 2010 keine Steuerhoheit zukomme, eventualiter der Kanton Zürich sein Besteuerungsrecht verwirkt habe. Subeventualiter wird beantragt, die Sache zur Beurteilung der Voraussetzungen der Nachbesteuerung an das Kantonale Steueramt Zürich zurückzuweisen, subsubeventualiter, die definitiven Steuerveranlagungen der B.\_\_\_\_\_ AG betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden aufzuheben und die bezahlten Steuern zurückzuerstatten. Die Vorinstanz und das Kantonale Steueramt Zürich schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden verzichtet ausdrücklich auf die Einrede der Verwirkung des Besteuerungsanspruchs des Kantons Zürich und beantragt, der Subsubeventualantrag auf Aufhebung der Veranlagungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden und Steuerrückerstattung sei abzuweisen.

## Erwägungen:

### 1.

**1.1.** Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen den Entscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]). Die Beschwerdeführerin ist als vom Kanton Zürich in Anspruch genommene Rechtsnachfolgerin der B.\_\_\_\_\_ AG zur Beschwerdeführung beim Bundesgericht legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG i.V.m. Art. 73 Abs. 2 StHG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

**1.2.** Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann bei Beschwerden wegen interkantonalen Doppelbesteuerung auch eine allenfalls bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mitangefochten werden, obwohl es sich dabei nicht um ein letztinstanzliches Urteil im Sinne von Art. 86 BGG handelt. Der Instanzenzug muss nur in einem Kanton durchlaufen werden (BGE 139 II 373 E. 1.7; 133 I 300 E. 2.4; 133 I 308 E. 2.4; vgl. Art. 100 Abs. 5 BGG). Vorliegend sind deshalb die Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden betreffend die Steuerperioden 2008 bis 2010 zulässigerweise mitangefochten.

**1.3.** Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 II 135 E. 1.5; 133 II 249 E. 1.4.1). Der Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem Recht geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 143 II 283 E. 1.2.2; 139 II 229 E. 2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2).

**1.4.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen (BGE 137 II 353 E. 5.1; 136 II 304 E. 2.5).

### 2.

**2.1.** Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz sei auf ihren Rekurs zu Unrecht nur insoweit eingetreten, als er sich auf die Frage der Steuerhoheit des Kantons Zürich bzw. der Gemeinde U.\_\_\_\_\_ beziehe. Dagegen sei das Verwaltungsgericht auf ihren Antrag wie auch die zugehörigen Einwände betreffend der materiellen Voraussetzungen der Nachbesteuerung nicht eingegangen, weil es sich auf den Standpunkt gestellt habe, dass der entsprechende Antrag und die dazugehörigen Ausführungen nicht Teil des Anfechtungs- bzw. Streitgegenstands seien. Ebenso habe es das Verwaltungsgericht - anders als noch das Kantonale Steueramt im Einspracheentscheid - abgelehnt zu prüfen, ob nicht das Besteuerungsrecht des Kantons Zürich verwirkt sei. Durch dieses Vorgehen - isolierte Behandlung der Steuerhoheitsfrage - werde insbesondere der Sinn und Zweck der Nachsteuervoraussetzungen unterlaufen. Im Sinne der Verfahrenswirtschaftlichkeit (Vermeidung prozessualer Leerläufe) wie auch im Interesse der Rechtssicherheit hätte die Vorinstanz ebenfalls die materielle Prüfung der Nachbesteuerung vornehmen müssen. Indem sie auf den entsprechenden Antrag der Beschwerdeführerin nicht eingetreten sei, verletze die Vorinstanz deren Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 1 und 2 BV. Gleichzeitig widerspreche das Vorgehen der Vorinstanz den Vorgaben von Art. 50 StHG, wonach im Rekursverfahren alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden könnten. Das Kantonale Steueramt habe sich in seiner Verfügung vom 30. April 2020 ebenso wie im Einspracheentscheid einlässlich mit den Voraussetzungen des Nachsteuerverfahrens sowie einer allfälligen Verwirkung auseinandergesetzt. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz hätten diese Fragen daher auch im Rekursverfahren überprüft werden müssen.

**2.2.** Diese Rüge ist angesichts der formellen Natur des Gehörsanspruchs (BGE 144 I 11 E. 5.3; 137 I 195 E. 2.2) vorweg zu behandeln.

**2.2.1.** Im Anschluss an das Urteil des Bundesgerichts 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019, mit dem die Steuerhoheit des Kantons Zürich für die Steuerperioden 2011 bis 2013 bestätigt wurde, hob das Kantonale Steueramt Zürich die Sistierung des Nachsteuerverfahrens für die Steuerjahre 2008 bis 2010 auf. Daraufhin verlangte die Beschwerdeführerin, das Nachsteuerverfahren erneut zu sistieren (bzw. genauer: aufzuspalten) und zunächst in einem Vorentscheid festzustellen, welchem Kanton für die Jahre 2008 bis 2010 die Steuerhoheit zustehe.

Schon vor diesem Hintergrund ist zweifelhaft, ob die Beschwerdeführerin sich auf die von ihr angerufene Verfahrenseinheit, wonach die Vorinstanz auch Vorbringen betreffend die Voraussetzungen für das Nachsteuerverfahren und eine allfällige Verwirkung des Besteuerungsanspruchs des Kantons Zürich hätte behandeln müssen, überhaupt berufen kann. Sie selbst hat nämlich das vom eigentlichen Nachsteuerverfahren abgespaltene Verfahren betreffend Steuerhoheit veranlasst und es erwächst ihr dadurch, dass die Vorinstanz - zutreffenderweise (vgl. nachstehend E. 2.2.2) - das Verfahren allein auf diese Frage beschränkt hat, kein prozessualer Nachteil, wird sie doch im nachfolgenden Nachsteuerverfahren weiterhin geltend machen können, die Voraussetzungen für die Durchführung eines solchen seien nicht erfüllt (Fehlen einer Rechtsschutzlücke).

**2.2.2.** Hinzu kommt, dass die Vorbringen der Beschwerdeführerin offensichtlich unbegründet sind.

**2.2.2.1.** Die Einrede der Verwirkung des Besteuerungsrechts wird nicht von Amtes wegen berücksichtigt, sondern nur auf Einwand des erstveranlagenden Kantons hin. Die (se) Verwirkung ist ein Institut zu Gunsten der steuererhebenden Kantone und nicht der Steuerpflichtigen. Dementsprechend sind auch die betroffenen Kantone - und nicht der bzw. die Steuerpflichtige - zur Geltendmachung der Verwirkung legitimiert (BGE 147 I 325 E. 4.2.2 m.H.; ARTHUR BRUNNER/MICHAEL BEUSCH, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH/DANIEL DE VRIES REILINGH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl., 2021 § 43 Rz 19 f.). Schon deshalb kann in der Nichtbehandlung der einredeweise geltend zu machenden Verwirkung, zu deren Geltendmachung die Beschwerdeführerin nicht legitimiert war (und auch vor Bundesgericht nicht legitimiert ist), durch das Verwaltungsgericht keine Verletzung des rechtlichen Gehörsanspruchs der Beschwerdeführerin liegen.

**2.2.2.2.** Nichts anderes ergibt sich mit Blick auf die Voraussetzungen des Nachsteuerverfahrens. Das Bundesgericht hat zwar in einzelnen Verfahren, in denen es um die Feststellung der Steuerhoheit ging, über diese Frage hinausgehend u.a. geprüft, ob bereits die Veranlagungsverjährung eingetreten (so das Urteil 2C\_416/2019 vom 20. Dezember 2019 E. 3) bzw. das Recht zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens wegen Zeitablaufs verwirkt war (siehe Urteil 2C\_211/2021, 2C\_212/2021 vom 8.

Juni 2021 E. 3.2). Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt dabei die prozessökonomische Überlegung zugrunde, dass sich die Durchführung eines (vorgelagerten) Steuerhoheitsverfahrens nicht rechtfertigt, wenn ohnehin feststeht, dass (nicht etwa wegen fehlender Steuerhoheit, sondern aus anderen Gründen) eine Veranlagung im Nachsteuerverfahren nicht mehr möglich ist. Daraus lässt sich indessen nicht ableiten, dass generell im Steuerhoheitsverfahren über nachgelagerte materielle Fragen des Nachsteuerverfahrens entschieden werden dürfte oder gar müsste (vgl. dazu auch schon Urteil **2C**\_211/2021, **2C**\_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 3.1). Das muss insbesondere dann gelten, wenn wie hier auf den ausdrücklichen Wunsch des Steuerpflichtigen hin zunächst ein Steuerhoheitsverfahren durchgeführt wird und der in diesem gefällte Entscheid sich ausdrücklich auf die Feststellung des Bestehens der Steuerhoheit beschränkt (vgl. Verfügung vom 30. April 2020 Dipositiv Ziff. 1 sowie Einspracheentscheid letzter Satz). Die im nichtstreitigen Verfahren ergangene Verfügung bildet grundsätzlich den äussersten Rahmen des daran anschliessenden Verwaltungsrechtsstreits. Streitgegenstand im Beschwerdeverfahren kann nur sein, was bereits Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder allenfalls hätte sein sollen und was gemäss der Dispositionsmaxime zwischen den Parteien noch strittig ist. Gegenstände, über welche die erste Instanz zu Recht nicht entschieden hat, fallen nicht in den Zuständigkeitsbereich der Rechtsmittelbehörde (Urteil **2C**\_33/2021 vom 29. Juni 2021 E. 4.3 m.H.). Hier wurde der mögliche Streitgegenstand eines späteren Rechtsmittelverfahrens durch das Begehren der Beschwerdeführerin um Erlass eines Steuerhoheitsentscheids bestimmt. Dementsprechend hat auch das Verwaltungsgericht das Rekursverfahren zutreffend auf diesen Streitgegenstand beschränkt; dass auch im Streitverfahren, wie sich aus der angeführten bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergibt, sachlogisch vorgelagerte Fragen, wie insbesondere jene der Veranlagungsverjährung ohne Sprengung des Streitgegenstands von Amtes wegen zu berücksichtigen sind, ändert nichts.

**2.3.** Zusammenfassend hat die Vorinstanz durch die Nichtbehandlung der Vorbringen der Beschwerdeführerin mit Bezug auf die Verwirkung des Besteuerungsanspruchs des Kantons Zürich und die Voraussetzungen des Nachsteuerverfahrens den Gehörsanspruch der Beschwerdeführerin nicht verletzt.

### **3.**

**3.1.** Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, ihre Rechtsvorgängerin habe ihren statutarischen Sitz in V.\_\_\_\_\_, Appenzell Ausserrhoden, gehabt. Es obliege deshalb vorliegend dem Kantonalen Steueramt Zürich, den Nachweis zu erbringen, dass dem Sitz bloss formelle Bedeutung zugekommen sei. Mit Urteil **2C**\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 habe das Bundesgericht entschieden, die Steuerhoheit über sie komme für die Jahre 2011 bis 2014 dem Kanton Zürich zu. Die Vorinstanz übernehme die Sachverhaltsfeststellungen dieses Urteils und übertrage sie vollumfänglich auf die Steuerperioden 2008 bis 2010. Die Steuerhoheit dieser Jahre sei jedoch nicht Gegenstand des bundesgerichtlichen Verfahrens gewesen. Die Argumentation und die Schlussfolgerungen, welche in diesem Urteil für die Jahre 2011 bis 2014 gemacht worden seien, könnten folglich auch nicht ungeprüft übernommen werden. Da ein Nachweis dafür, dass auch in den Jahren 2008 bis 2010 in V.\_\_\_\_\_ lediglich ein Briefkastendomizil bestanden habe, fehle, sei somit nicht erstellt, dass ihre Rechtsvorgängerin und damit auch sie als deren Rechtsnachfolgerin in den Jahren 2008 bis 2010 im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sein solle.

**3.2.** Mit diesem Vorbringen wirft die Beschwerdeführerin der Vorinstanz im Ergebnis eine willkürliche Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts vor, wobei sich ihre Rüge auf den Vorwurf beschränkt, die Vorinstanz sei ohne weitere Begründung auch für den Zeitraum 2008 bis 2010 vom Vorliegen der gleichen Verhältnisse wie in den Folgeperioden 2011 bis 2014 ausgegangen. Abgesehen davon, dass dieser Vorwurf kaum den Substanziierungserfordernissen an eine Willkürüge genügt (vgl. E. 1.4), erweist er sich auch als offensichtlich unbegründet. Die Vorinstanz hat nicht etwa ohne weiteres für die Jahre 2008 bis 2010 das Vorliegen der gleichen Verhältnisse wie in den Folgejahren angenommen, sondern im Einzelnen ausgeführt, dass die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin auch 2008 bis 2010 für die Durchführung ihrer Geschäftstätigkeit praktisch vollumfänglich auf die Infrastruktur ihrer Schwestergesellschaft in U.\_\_\_\_\_ zurückgegriffen habe, welche ihr den dafür beanspruchten Personal- und Administrativaufwand einschliesslich Gewinnaufschlag verrechnet habe. An ihrem statutarischen Sitz habe die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin weder über eine dauerhaft angemietete Infrastruktur noch über eigenes Personal verfügt und lediglich einen geringen Mietaufwand verbucht. Ausserdem hat die Vorinstanz hervorgehoben, dass D.C.\_\_\_\_\_ als Vertreter der Beschwerdeführerin am 24. August 2016 nicht

etwa nur mit Bezug auf die Jahre 2011 bis 2013, sondern generell eingeräumt habe, dass die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin in V.\_\_\_\_\_ keinerlei Geschäftstätigkeit entfaltet und auch sonst keine Bezüge zum Kanton Appenzell Ausserrhoden gehabt habe. Es deutet somit alles darauf hin, dass die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin nicht erst ab 2011, sondern schon seit 2008 lediglich ihren statutarischen Sitz in Appenzell Ausserrhoden hatte. Angesichts der aufgrund der bekannten Tatsachen bestehenden Vermutung für den Sitz der tatsächlichen Verwaltung ihrer Rechtsvorgängerin in U.\_\_\_\_\_ wäre es daher Sache der Beschwerdeführerin gewesen, schon im vorinstanzlichen Verfahren Umstände vorzubringen, welche auf das Bestehen des Sitzes der tatsächlichen Verwaltung vor 2010 in V.\_\_\_\_\_ gesprochen hätten. Ohne die substantiierte Nennung solcher Umstände (z.B. geändertes Geschäftsmodell) und deren Nachweis erweist es sich ohne weiteres als vertretbar, wenn die Vorinstanz aufgrund der von ihr angeführten Sachumstände (geringer Mietaufwand und Weiterbelastungen von der Schwestergesellschaft schon in den Jahren 2008 bis 2010, generelle Angaben A.\_\_\_\_\_s betreffend den bloss fiktiven Sitz der Beschwerdeführerin in V.\_\_\_\_\_ ) auch für den Zeitraum 2008 bis 2010 davon ausgegangen ist, die tatsächliche Verwaltung der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin sei von U.\_\_\_\_\_ aus erfolgt.

#### 4.

Nachdem der Kanton Appenzell Ausserrhoden für die Steuerperioden 2008 bis 2010 gegenüber dem Kanton Zürich ausdrücklich auf die Einrede der Verwirkung des Besteuerungsrechts verzichtet hat, erübrigt es sich, weiter zu prüfen, ob der Kanton Zürich als zweitveranlagender Kanton sein Besteuerungsrecht verwirkt hat. Immerhin rechtfertigt sich indessen der Hinweis, dass insoweit das Gleiche gelten muss, was bereits im Urteil [2C\\_592/2018](#) vom 1. Oktober 2019 ausgeführt wurde, dass nämlich der Kanton Zürich vorliegend erst im Rahmen einer Buchprüfung bei der A.\_\_\_\_\_ AG im Dezember 2015 den Verdacht schöpfte, die Geschäfte der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin seien im Kanton Zürich - und nicht etwa (wie deklariert) am Ort des statutarischen Gesellschaftssitzes - geleitet worden (Urteil [2C\\_592/2018](#) vom 1. Oktober 2019 E. 4.3). Der Besteuerungsanspruch des Kantons Zürich war damit im Zeitpunkt der - gleichzeitig erfolgenden - Einleitung des ordentlichen Besteuerungsverfahrens (für die Jahre 2011 - 2013) und des Nachsteuerverfahrens (für die Jahre 2008 bis 2010) noch nicht verwirkt. Dies muss auch deshalb gelten, weil der Kanton Zürich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin vor der Durchführung der erwähnten Buchprüfung nicht von seinem Steueranspruch wissen musste. Allein der Umsatzrückgang der Einzelfirma von D.C.\_\_\_\_\_ bzw. später der von diesem beherrschten A.\_\_\_\_\_ AG und der Umstand, dass aus der Steuererklärung von D.C.\_\_\_\_\_ ersichtlich war, dass er nach dem Kauf der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin zwei Schwestergesellschaften in verschiedenen Kantonen beherrschte, lässt entgegen der Beschwerdeführerin offensichtlich nicht den Schluss zu, der Kanton Zürich hätte von seinem Besteuerungsanspruch gegenüber der Beschwerdeführerin vor Einleitung der Bücheruntersuchung im Jahr 2015 wissen müssen.

#### 5.

Zu prüfen bleibt der Subsubeventualiterantrag der Beschwerdeführerin, wonach die definitiven Steuerveranlagungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden ihrer Rechtsvorgängerin für die Steuerjahre 2008 bis 2010 aufzuheben seien. Der Kanton Appenzell Ausserrhoden bringt in diesem Zusammenhang vor, die Beschwerdeführerin habe ihr Recht auf die Erhebung einer Doppelbesteuerungsbeschwerde verwirkt und eine allfällige Doppelbesteuerung sei daher hinzunehmen.

**5.1.** Im Zusammenhang mit der Verwirkung des Rechts des Steuerpflichtigen, sich gegenüber dem erstveranlagenden Kanton auf eine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots zu berufen, hat das Bundesgericht zuletzt seine Rechtsprechung dahingehend präzisiert, dass es insoweit - entsprechend der schwerwiegenden Folge des Verlusts des Schutzes durch ein verfassungsmässiges Recht - nur darum gehen kann, geradezu treuwidriges bzw. rechtsmissbräuchliches Verhalten zu sanktionieren. Insbesondere dann, wenn die bzw. der Steuerpflichtige dem erstveranlagenden Kanton in Kenntnis des konkurrierenden Anspruchs eines anderen Kantons das Bestehen von Tatsachen, die auf die Besteuerungskompetenz des erstveranlagenden Kantons schliessen lassen, vorspiegelt, rechtfertigt es sich, der bzw. dem Steuerpflichtigen die später - wenn der eigentlich zuständige Kanton sein Besteuerungsrecht geltend macht - erfolgende Berufung auf das Verbot der Doppelbesteuerung gegenüber dem erstveranlagenden Kanton zu versagen (vgl. [BGE 147 I 325](#) E. 4.2.1 sowie BRUNNER/BEUSCH, a.a.O., § 42 Rz 15).

**5.2.** Wie das Bundesgericht bereits im Urteil **2C\_592/2018** vom 1. Oktober 2019 festgehalten hat, muss sich die Beschwerdeführerin bzw. deren Rechtsvorgängerin im vorliegenden Zusammenhang zumindest mit Blick auf die Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2013 ein treuwidriges Verhalten anrechnen lassen, indem nämlich die damalige Vertreterin im Oktober 2010 gegenüber der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden die (falsche) Aussage machte, sie verfüge in V. \_\_\_\_\_ (AR) über Büropersonal und beschäftige eine stundenweise eingesetzte Teilzeitmitarbeiterin. Der Anlass für diese Falschaussage kann nur darin bestanden haben, dass der Steuervertreterin schon damals der konkurrierende Steueranspruch des Kantons Zürich bewusst war und sie sich erhoffte, mit der Falschaussage eine höhere steuerliche Belastung der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich umgehen zu können; andernfalls hätte sie den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend offenlegen können, dass die Beschwerdeführerin im Kanton Appenzell Ausserrhoden abgesehen von einem Briefkasten bei der BDO AG keinerlei Berührungspunkte aufwies (Urteil **2C\_592/2018** vom 1. Oktober 2019 E. 6.4).

Die Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden weist in ihrer Vernehmlassung zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten darauf hin, dass die 2010 bei der damaligen Vertreterin eingeholte - wie dargelegt falsche - Auskunft nicht (nur) im Hinblick auf die Vornahme zukünftiger Veranlagungen eingeholt worden sei, sondern damit (auch) die Veranlagungen für die Steuerperioden 2008 bis 2010 vorbereitet hätten werden sollen, welche denn auch erst später erfolgt seien. Damit muss davon ausgegangen werden, dass die falsche Auskunft der damaligen Vertreterin der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin nicht nur im Hinblick auf die Veranlagungen 2011 bis 2013 erteilt wurde, sondern damit auch die Veranlagungen für die Steuerperioden 2008 bis 2010 im Kanton Appenzell Ausserrhoden, welche damals nicht vorgenommen worden waren, gesichert werden sollten. Da wie dargelegt (E. 3.2) hinsichtlich des Bestehens einer Steuerpflicht der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich in den Jahren 2008 bis 2010 die gleichen Verhältnisse herrschten wie in den folgenden Jahren, liegt damit auf der Hand, dass die damalige Steuervertreterin sich auch hinsichtlich des Zeitraums von 2008 bis 2010 darüber im Klaren sein musste, dass ein kollidierender Steueranspruch im Kanton Zürich bestand. Das Täuschungsmanöver der Vertreterin bezog sich somit auch auf die Jahre 2008 bis 2010 und führt daher ebenfalls mit Bezug auf die Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden für die Steuerperioden 2008 bis 2010 zur Verwirkung des Rechts der Beschwerdeführerin, sich gegenüber dem Kanton Appenzell Ausserrhoden auf das Doppelbesteuerungsrecht zu berufen. Dementsprechend ist ihr Subsubeventualantrag auf Aufhebung der Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2010 des Kantons Appenzell Ausserrhoden abzuweisen.

## **6.**

Zusammenfassend ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 2.2.2.2).

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Dem Kanton Zürich als obsiegender Partei steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

## **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

### **2.**

Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

### **3.**

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Kantonalen Steueramt Zürich, der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.

Lausanne, 23. September **2022**

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Die Gerichtsschreiberin: I. Rupf