



Abteilung I  
A-360/2022

## Urteil vom 27. März 2023

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Iris Widmer, Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiber Gregor Gassmann.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**

(...),

vertreten durch

lic. iur. Martin Busenhard und

Ursina Gremminger, Rechtsanwältin,

Walder Wyss AG,

(...)

Beschwerdeführerin,

gegen

**1. Kantonales Steueramt Zürich,**

Division Süd,

Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**2. Steuerverwaltung des Kantons Zug,**

Bahnhofstrasse 26, Postfach 160, 6301 Zug,

Beschwerdegegner,

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**

Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,

Stempelabgaben,

Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Vorinstanz.

---

Gegenstand

Direkte Bundessteuer; Feststellung des Veranlagungsorts  
(Steuerperiode 2015).

**Sachverhalt:****A.**

Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) hatte seit dem 21. Februar 2011 statutarischen Sitz (in der Gemeinde U. \_\_\_\_\_/ZH). Am 22. Mai 2015 verlegte sie diesen (in die Gemeinde V. \_\_\_\_\_/ZG). Ihre Steuererklärung für die Steuerperiode 2015 reichte sie am 1. November 2016 im Kanton Zug ein.

**B.**

Die kantonale Steuerverwaltung Zug (nachfolgend: KStV/ZG) veranlagte die Steuerpflichtige für die direkte Bundessteuer 2015 mit Verfügung vom 10. Januar 2017 definitiv. Die Gewinnsteuer von Fr. 90'108.50 berechnete sie auf Basis eines steuerbaren Gesamtgewinnes von Fr. 1'060'100.–. Die Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

**C.**

Mit Verfügung vom 6. Juni 2017 leitete das Steueramt des Kantons Zürich (nachfolgend: KStA/ZH) gegenüber der Steuerpflichtigen eine Untersuchung über den Ort der tatsächlichen Verwaltung ein. Sie verlangte namentlich Kontoauszüge (Mietaufwand, Mietnebenkosten, Umzugskosten), Fotos des Büros im Kanton Zug mit Grundrissplan, eine Beschreibung der dortigen Infrastruktur, Angaben zur Abwicklung der Administration, zum Empfang und zur Akquisition von Kunden.

**D.**

Mit Eingabe vom 22. November 2017 stellte die Steuerpflichtige bei der KStV/ZG ein Gesuch um Revision der Kantons- und Gemeindesteuer 2015 sowie der Bundessteuer 2015.

**E.**

Am 7. Februar 2019 wies die KStV/ZG das Revisionsgesuch vom 22. November 2017 ab.

**F.**

Mit Veranlagungsverfügung vom 19. Februar 2018 setzte das KStA/ZH für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015, den steuerbaren Reingewinn auf Fr. 1'060'100.– und die Gewinnsteuer auf Fr. 90'108.50 fest.

**G.**

Die Veranlagungsverfügung des KStA/ZH vom 19. Februar 2018 focht die Beschwerdeführerin mit Einsprache vom 16. März 2018 an.

**H.**

Hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2015 entschied das Bundesgericht mit Urteil 2C\_663/2019 vom 26. März 2020, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Steuerpflichtigen während der Steuerperiode 2015 im Kanton Zürich befunden habe und dass die Steuerpflichtige aufgrund eines treuwidrigen und rechtsmissbräuchlichen Verhaltens im Veranlagungsverfahren der KStV/ZG ihr Beschwerderecht zur Geltendmachung einer interkantonalen Doppelbesteuerung verwirkt habe.

**I.**

Mit Antrag vom 19. Oktober 2020 ersuchte das KStA/ZH die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) um Feststellung des Veranlagungsorts der Steuerpflichtigen für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2015.

**J.**

Nach Anhörung aller Parteien erklärte die ESTV mit Verfügung vom 6. Dezember 2021 den Kanton Zürich betreffend die Veranlagung der direkten Bundessteuer während der Steuerperiode 2015 für zuständig. Weiter stellte sie fest, dass die Steuerpflichtige ihr Anfechtungsrecht gegen die Veranlagungsverfügung der KStV/ZG vom 10. Januar 2017 betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2015 infolge treuwidrigen und rechtsmissbräuchlichen Verhaltens verwirkt habe. Damit sei ihr (der ESTV) die Aufhebung der Veranlagungsverfügung verwehrt.

**K.**

Gegen diese Verfügung der ESTV erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 21. Januar 2022 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie stellt folgende Rechtsbegehren:

«1. Die Verfügung der ESTV betreffend Feststellung des Veranlagungsorts gemäss Artikel 108 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2015 vom 6. Dezember 2021 sei aufzuheben.

2. Die Veranlagungsverfügung des Kantons Zug vom 10. Januar 2017 betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2015 der Beschwerdeführerin sei aufzuheben bzw. das kantonale Steueramt Zug sei anzuweisen, die Veranlagungsverfügung vom 10. Januar 2017 betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2015 der Beschwerdeführerin aufzuheben und die für die Steuerperiode 2015 bezogene direkte Bundessteuer sei der Beschwerdeführerin vom Kanton Zug zurück zu erstatten.

3. Eventualiter sei der Kanton Zürich anzuweisen, beim Bezug der direkten Bundessteuer 2015 die von der Beschwerdeführerin bereits dem Kanton Zug bezahlte direkte Bundessteuer 2015 vollumfänglich anzurechnen.

4. Subeventualiter sei nicht auf das Gesuch des Kantons Zürich gemäss Art. 108 DBG betreffend Veranlagungs- und Bezugsort der direkten Bundessteuer 2015 der Beschwerdeführerin einzutreten.

5. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST) zu Lasten der Beschwerdegegner.»

**L.**

Mit Vernehmlassung vom 3. März 2022 beantragt das KStA/ZH die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

**M.**

Mit Vernehmlassung vom 3. März 2022 stellt die KStV/ZG folgende Anträge:

«1. Die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

2. Eventualiter sei dem Kanton Zug der erhobene Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer 2015 zu Lasten der Beschwerdeführerin zu belassen.

3. Subeventualiter sei die Sache zum neuen Entscheid über den Veranlagungsort an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4. Unter Kostenfolge – auch bei deren ganzen oder teilweisen Obsiegen – zu Lasten der Beschwerdeführerin.»

**N.**

Mit Vernehmlassung vom 4. März 2022 beantragt die ESTV (nachfolgend: auch Vorinstanz), die Beschwerde vom 21. Januar 2022 sei kostenfällig abzuweisen.

**O.**

Mit Eingabe vom 18. März 2022 hält die Beschwerdeführerin vollumfänglich an ihren Anträgen fest.

*Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit für den Entscheid wesentlich – in den Erwägungen näher eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Angefochten ist eine auf Ersuchen des KStA/ZH erlassene Feststellungsverfügung der ESTV gestützt auf Art. 108 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11). Solche Feststellungsverfügungen der ESTV unterliegen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (Art. 108 Abs. 1 DBG).

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Behandlung von Beschwerden gegen Feststellungsverfügungen der ESTV gestützt auf Art. 108 Abs. 1 DBG sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 ff. des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]; statt vieler: Urteile des BVGer A-2491/2018 vom 18. März 2019 E. 1.1.1 f., A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 1.1.1 f.). Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. E. 1.5). Die Beschwerdeführerin ist als Adressantin der angefochtenen Verfügung zur Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Sie hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

**1.2** Auch wenn sich die vorliegende Beschwerde formell nur gegen eine Verfügung der ESTV richtet, hat der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts Auswirkungen auf die beiden involvierten Kantone Zürich und Zug. Insofern richtet sich die Beschwerde materiell gegen beide Kantone. Praxisgemäss sind damit sowohl das KStA/ZH als auch die KStV/ZG – unabhängig von allfälligen Anträgen dieser Verfahrensbeteiligten – als Beschwerdegegner zu rubrizieren (statt vieler: Urteile des BVGer A-6387/2019 vom 11. Mai 2020 E. 1.3, A-2491/2018 vom 18. März 2019 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen).

**1.3** Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet einzig die Verfügung der ESTV vom 6. Dezember 2021. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein (BGE 133 II 35 E. 2). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1).

Die Beschwerdeführerin hat die Verfügung der ESTV als Ganzes angefochten und beantragt deren Aufhebung. Diese bildet den Streitgegenstand.

**1.4** Mit Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht unter Einschluss des Missbrauchs oder der Überschreitung des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Unangemessenheit des Entscheids beanstandet werden (Art. 49 Bst. a bis c VwVG). Zum Bundesrecht zählt auch das Verfassungsrecht des Bundes (Urteile des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 1.3, A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 1.3, je mit Hinweisen), so namentlich das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: BV) sowie die Bestimmungen über die direkte Bundessteuer gemäss Art. 128 BV.

**1.5** Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Bundesverwaltungsverfahren und die Bundesverwaltungsrechtspflege werden (allerdings mit Ausnahme des Steuerverfahrens, vgl. Art. 2 Abs. 1 VwVG) grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast; statt vieler: Urteil des BVGer A-246/2022 vom 14. November 2022 E. 1.4.1). Die Untersuchungsmaxime wird durch die Mitwirkungspflichten der Parteien relativiert (Art. 13 VwVG). Weil die Veranlagung der direkten Bundessteuern vorab den kantonalen Behörden obliegt (Art. 128 Abs. 4 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]), findet in jenem Verfahren das VwVG keine Anwendung (PIERRE TSCHANEN, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2019, Art. 2 N 7). Diesbezüglich kommen die spezialgesetzlichen Beweisführungsregeln und Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen zum Tragen. Die soeben dargestellten Grundsätze gelten jedoch ebenfalls gemäss Art. 123 und 124 ff. DBG (Urteil des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 1.4 und 2.5).

## **1.6**

**1.6.1** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt im Rahmen der Sachverhaltserstellung der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 19

VwVG i.V.m. Art. 40 des Bundesgesetzes über den Bundeszivilprozess vom 4. Dezember 1947 [SR 101; nachfolgend: BZP]; BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 III 321 E. 3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-3/2021 vom 27. Oktober 2022 E. 1.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl., 2022, Rz. 3.141). Gelangt das Gericht – trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes – nicht zu einem solchen Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung, d.h. es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGE 140 II 248 E. 3.5; BLUMENTSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., 2023, S. 575 und 619).

**1.6.2** Das Beweisverfahren kann geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil es ihnen an Beweiseignung fehlt oder umgekehrt die betreffende Tatsache bereits aus den Akten genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass weitere Beweiserhebungen am Ergebnis nichts ändern würden (sog. antizipierte Beweiswürdigung; BGE 141 I 60 E. 3.3, 136 I 229 E. 5.3; BVGE 2018 IV/5 E. 11.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 3.144).

## **2.**

**2.1** Die kantonalen Behörden erheben die direkte Bundessteuer von den juristischen Personen, die am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht ihren Sitz oder den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung im Kanton haben (Art. 105 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 128 Abs. 4 BV). Aus dem Wortlaut von Art. 105 Abs. 3 DBG lässt sich für die Bestimmung des Veranlagungsorts kein Vorrang des Sitzes und des Ortes der tatsächlichen Verwaltung der juristischen Personen entnehmen (BGE 146 II 111 E. 2.3.3). Die beiden Anknüpfungsmerkmale stehen vielmehr alternativ nebeneinander (BGE 146 II 111 E. 2.3.7).



**2.1.1** Erfährt eine kantonale Veranlagungsbehörde von einem konkurrierenden Veranlagungsanspruch eines anderen Kantons, hat sie nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor dem Ergreifen von weiteren Veranlagungshandlungen die Zuständigkeit festlegen zu lassen (Urteile des BGer 2C\_806/2019, 2C\_807/2019 vom 8. Juni 2020 E. 5.1, 2C\_298/2015 vom 26. April 2017 E. 4.1, 2C\_116/2013, 2C\_117/2013 vom 2. September 2013 E. 4.5.1). Solange die Veranlagungszuständigkeit nicht geklärt ist, kann sich kein Kanton auf die Rechtskraft einer allfälligen eigenen Veranlagung berufen (ANDREA PEDROLI, in: Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire Romand de la LIFD, 3. Aufl., 2017 [nachfolgend: Commentaire Romand LIFD], Art. 108 N 5). Bei der Festlegung der Veranlagungszuständigkeit liegt es in einem ersten Schritt am Sitzkanton und am Kanton der tatsächlichen Verwaltung, sich über den Veranlagungsort zu verständigen. Werden sich die beiden Kantone nicht von sich aus einig, haben sie nach Art. 108 Abs. 1 DBG die ESTV einzuschalten (zum Ganzen: BGE 146 II 111 E. 2.3.7). Diese bestimmt über den Veranlagungsort im Einzelfall (Art. 108 Abs. 1 DBG).

Die Feststellung des Veranlagungsorts kann auch von Steuerpflichtigen verlangt werden. Es steht ihnen aber auch offen, auf einen Antrag nach Art. 108 Abs. 1 DBG zu verzichten und die Zuständigkeit der Veranlagungsbehörde stattdessen im ordentlichen Rechtsmittelweg zu bestreiten (Urteil des BGer 2C\_806/2019, 2C\_807/2019 vom 8. Juni 2020 E. 5.1; JUD/MEIER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., 2022 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 108 N 9; PEDROLI, Commentaire Romand LIFD, Art. 108 N 6).

**2.1.2** Auch wenn dem Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person nicht automatisch der Vorrang gegenüber ihrem Sitz zukommt, spricht mit Blick auf den angestrebten Gleichlauf der Veranlagungszuständigkeit für die direkte Bundessteuer mit dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht einiges dafür, im Zweifelsfall dem Ort der tatsächlichen Verwaltung der juristischen Person den Vorrang einzuräumen (BGE 146 II 111 E. 2.3.6). Auch Gesichtspunkte der Praktikabilität und Verfahrensökonomie sprechen in strittigen Fällen dafür, für die Bestimmung des Veranlagungsorts für die direkte Bundessteuer auf das Hauptsteuerdomizil gemäss interkantonalem Doppelbesteuerungsrecht abzustellen (BGE 146 II 111 E. 2.3.4 ff.; Urteil des BGer 2A\_196/2001 vom 13. Mai 2002 E. 3.2). Dieses räumt nach geltender Praxis dem Ort der tatsächlichen Verwaltung

der juristischen Person den Vorrang ein (BGE 146 II 111 E. 2.3.6; Urteil des BGer 2C\_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.6).

Das Steuerdomizil ist als steuerbegründende Tatsache von den Steuerbehörden nachzuweisen. Derjenige Kanton, welcher das Hauptsteuerdomizil beansprucht, hat die Umstände darzutun und zu beweisen, dass die tatsächliche Verwaltung im betreffenden Kanton besorgt wird. Erscheint aber der durch diesen Kanton geltend gemachte Ort der tatsächlichen Verwaltung als sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und obliegt es der steuerpflichtigen juristischen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb des Kantons zu erbringen (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.3 mit Hinweisen).

**2.2** Ein Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV liegt nach der Rechtsprechung dann vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen (Steuerhoheiten) für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit besteuert wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung; statt vieler: BGE 140 I 114 E. 2.3.1, 138 I 297 E. 3.1; Urteil des BGer 2C\_952/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 3.1).

**2.3** Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung verwirkt eine steuerpflichtige Person ihr Beschwerderecht bzw. ihr Recht zur Anfechtung der (rechtskräftigen) kantonalen Veranlagung, wenn sie ihre Steuerpflicht in einem Kanton in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des anderen Kantons vorbehaltlos anerkennt. Von einer vorbehaltlosen Anerkennung ist insbesondere auszugehen, wenn sich die steuerpflichtige Person der Veranlagung eines Kantons ausdrücklich oder stillschweigend unterwirft (vorbehaltlose Abgabe einer Steuererklärung), die geforderten Steuerbeträge vorbehaltlos bezahlt und die Einsprache bzw. Einlegung weiterer Rechtsmittel unterlässt (BGE 147 I 325 E. 4.2.1, 137 I 273 E. 3.3.3; Urteil des BGer 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 6.1 mit Hinweisen). Eine solche Verwirkung wird indessen nicht von Amtes wegen berücksichtigt, sondern muss von den betroffenen Behörden bzw. Kantonen geltend gemacht werden (BGE 147 I 325 E. 4.2.1, 137 I 273 E. 3.3.3).

Über die Konstellation hinaus, in welcher eine steuerpflichtige Person den Anspruch eines Kantons in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs

eines anderen Kantons anerkennt, d.h. wenn der andere Kanton im Zeitpunkt der Veranlagung des ersten Kantons seinen Anspruch bereits konkret erhoben hat oder zumindest mit diesem Ziel gegenüber der steuerpflichtigen Person aktiv geworden ist, ist eine Verwirkung des Beschwerderechts entsprechend dem Charakter des Doppelbesteuerungsverbots als verfassungsmässiges Recht nur mit Zurückhaltung anzunehmen. Dies nämlich dann, wenn sich das Verhalten der steuerpflichtigen Person als geradezu rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig darstellt. Dabei geht es gemäss jüngster bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Hinblick auf die einschneidende Rechtsfolge der Verwirkung des Beschwerderechts zu weit, bereits dann, wenn die steuerpflichtige Person mit einem kollidierenden Steueranspruch eines anderen Kantons rechnen muss und den ersten Kanton nicht darauf hinweist, auf ein treuwidriges Verhalten zu schliessen. Vielmehr wird für die Annahme eines treuwidrigen Verhaltens verlangt, dass die steuerpflichtige Person sichere Kenntnis des Umstandes hat, dass die Steuerbehörden eines anderen Kantons im Hinblick auf die Geltendmachung eines kollidierenden Steueranspruchs bereits tätig geworden sind oder dass ein solcher Anspruch eines anderen Kantons besteht. Von einem solchen Anspruch eines anderen Kantons geht das Bundesgericht etwa in Konstellationen des Weiterbestehens einer Betriebsstätte aus (zum Ganzen: BGE 147 I 325 E. 4.4.3).

## **2.4**

**2.4.1** Das Bundesgericht hat sich bis jetzt nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Rechtsprechung zur Verwirkung des Einspruchrechts gegen eine Veranlagungsverfügung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern analog bei der direkten Bundessteuer Anwendung findet (Urteil des BVGer A-1444/2018 vom 25. März 2021 E. 6.3.4).

**2.4.2** Das Bundesverwaltungsgericht hat sich jüngst zu dieser Frage kritisch geäussert, ohne jedoch einen materiellen Entscheid zu fällen. Es hielt fest, dass bezweifelt werden könne, dass die Rechtsprechung zur Verwirkung des Beschwerderechts auf das Recht der direkten Bundessteuern anzuwenden sei. Denn die Anwendung einer solchen Verwirkungsregel würde de facto zu einer schwer zu rechtfertigenden oder gar ungerechtfertigten Doppelbesteuerung führen (Urteil des BVGer A-1444/2018 vom 25. März 2021 E. 6.3.4 mit Hinweisen auf das Urteil des BGer 2C\_974/2019 vom 17. Dezember 2020 E. 15, wonach es keinen Grund gäbe, dass der Bund einen höheren Steuerbetrag als die gesetzlich geschuldete Steuer erhält), da diese gegen das System der direkten Bundes-

steuer verstossen würde, insbesondere gegen die Regeln, die die territoriale Zuständigkeit für die Veranlagung und Erhebung betreffen. Weiter wäre die Regelung nicht mit dem Zweck der direkten Bundessteuer vereinbar, da der Anteil des Bundes an der direkten Bundessteuer durch Art. 196 Abs. 1 DBG grundsätzlich gesichert sei, unabhängig davon, an welchen Kanton die Steuer entrichtet werde und ob der kantonale Anteil nach den Regeln des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung i.S.v. Art. 197 Abs. 1 DBG unter den Kantonen aufgeteilt werden müsse (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1444/2018 vom 25. März 2021 E. 6.3.4).

### **2.4.3**

**2.4.3.1** Verhält sich eine rechtsunterworfenen Person im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens gegenüber Behörden widersprüchlich bzw. treuwidrig, müssen für die Bestimmung der Rechtsfolgen das Interesse der rechtsunterworfenen Personen an der Bindungswirkung des Gesetzes und das behördliche Interesse an der Bindungswirkung des treuwidrigen Verhaltens der rechtsunterworfenen Personen gegeneinander abgewogen werden (THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, unter besonderer Berücksichtigung des Sozialversicherungsrechts, 2005, S. 203). In Bezug auf das Veranlagungsverfahren der direkten Bundessteuer bedeutet dies, dass eine Verwirkung des Einspracherechts gegen eine Veranlagungsverfügung aufgrund widersprüchlichen bzw. treuwidrigen Verhaltens nur dann in Frage kommt, wenn die behördlichen Interessen an der Bindungswirkung dieses Verhaltens die Interessen der Steuerpflichtigen an der Bindungswirkung des Gesetzes überwiegen.

**2.4.3.2** Die Bundesverfassung räumt dem Bund die ausschliessliche Kompetenz zur Erhebung einer direkten Bundessteuer von höchstens 8,5 % auf dem Reinertrag von juristischen Personen ein (Art. 128 Abs. 1 Bst. b BV). Von dieser Kompetenz hat der Bund mit dem DBG Gebrauch gemacht: Nach Art. 1 Bst. b DBG erhebt er eine Gewinnsteuer von juristischen Personen. Die Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beträgt 8,5 % des Reingewinns (Art. 68 DBG). Die Kantone erheben keine eigene direkte Bundessteuer, sondern veranlagern und beziehen die direkte Bundessteuer lediglich unter Aufsicht des Bundes (Art. 2 DBG). Die steuerliche Zugehörigkeit richtet sich bei der direkten Bundessteuer einzig danach, ob sich der Sitz oder die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person in der Schweiz befindet (Art. 1 Bst. b DBG i.V.m. Art. 50 DBG). Die Steuerpflicht für die direkte Bundessteuer basiert stets ausschliesslich auf dem DBG, welches die einmalige Steuererhebung pro Steuerperiode vorsieht (Art. 79 Abs. 1 DBG). Ein kollidierender Steueranspruch ist bei der

direkten Bundessteuer bei inländischen Verhältnissen insofern sachlogisch ausgeschlossen (vgl. RAPHAËL GANI, *Jurisprudence en matière de double imposition intercantonale durant le second semestre 2020*, in: *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA]* 89, 753 ff., S. 760). Dies im Gegensatz zu den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, bei welchen ein kollidierender Steueranspruch aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in mehreren Kantonen ohne die Regeln über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung möglich wäre. So statuiert Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14), dass Kapitalgesellschaften aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, wenn sich ihr Sitz oder ihre Verwaltung im Kanton befindet.

**2.4.3.3** Aufgrund der Systematik des DBG ist der Bund unabhängig davon, in welchem Kanton eine juristische Person veranlagt wird, nie der Gefahr ausgesetzt, keinen Gebrauch von seiner Steuerhoheitskompetenz machen zu können. Vielmehr ist der Steueranspruch des Bundes gesichert: Die Kantone liefern 83 % (seit dem 1. Januar 2020 78,8 %) der bei ihnen eingegangenen Steuerbeträge, Bussen wegen Steuerhinterziehung oder Verletzung von Verfahrenspflichten sowie Zinsen dem Bund ab (Art. 196 Abs. 1 DBG). Im Gegenteil führt eine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer im Ergebnis zu einer verfassungswidrigen Überschreitung der Steuererhebungskompetenz des Bundes, da die direkte Bundessteuer auf höchstens 8,5 % auf dem Reinertrag der juristischen Personen beschränkt ist (E. 2.4.3.2).

**2.4.3.4** Das Gleiche gilt für den Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer. Den Kantonen fallen mindestens 17 % vom Rohertrag der direkten Bundessteuer zu (Art. 128 Abs. 4 BV). Daraus folgt, dass sich der Kantonsanteil immer nach dem Rohertrag der direkten Bundessteuer richtet, welche bei juristischen Personen jeweils (höchstens) 8,5 % des Reingewinns beträgt. Die Verteilung dieses kantonalen Anteils an der direkten Bundessteuer unter den Kantonen richtet sich dabei nach Art. 197 DBG. Danach wird der kantonale Anteil von 17 % (seit dem 1. Januar 2020 21.2 %) an den Steuerbeträgen, Bussen wegen Steuerhinterziehung oder Verletzung von Verfahrenspflichten sowie Zinsen, die von Steuerpflichtigen mit Steuerobjekten in mehreren Kantonen geschuldet sind, von den Kantonen unter sich nach den bundesrechtlichen Grundsätzen betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung verteilt (MICHAEL BEUSCH, *Kommentar DBG, Art. 197 N 3*). Können sich die Kantone nicht einigen, entscheidet das Bundesgericht als einzige Instanz (Art. 197 Abs. 2 DBG). Daraus folgt,

dass sich der jeweilige kantonale Anspruch auf einen Anteil an der direkten Bundessteuer danach richtet, welche Quote des Gewinns einer juristischen Person im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung dem jeweiligen Kanton zugewiesen wird. Aus der örtlichen Zuständigkeit zur Veranlagung der direkten Bundessteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 3 DBG ergibt sich dagegen kein direkter Anspruch auf eine bestimmte Quote an der direkten Bundessteuer (vgl. YERSIN/AUBRY GIRARDIN, Commentaire Romand LIFD, Art. 197 N 2, welche festhalten: «En fait, la répartition de l'impôt fédéral direct suit en principe le sort des impôts cantonaux, même si la taxation intervient à un for unique [art. 105 à 107]»). So geht es denn auch bei der Bestimmung des Veranlagungsortes für die direkte Bundessteuer nicht um die Abgrenzung kantonaler Steuerhoheiten (Urteil des BGer 2A.196/2001 vom 13. Mai 2002 E. 3.2).

Dementsprechend steht einem Kanton, der deshalb nicht für die Veranlagung der direkten Bundessteuer im Sinne von Art. 105 ff. DBG zuständig ist, weil der Vorrang einem anderen Kanton zukommt, trotzdem eine entsprechende Quote am Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer zu (JUD/MEIER, Kommentar DBG, Art. 108 N 4). Insofern sind auch die Anteile der einzelnen Kantone an der direkten Bundessteuer unabhängig von der konkreten Veranlagungszuständigkeit und dem Verhalten der Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren nach der Systematik des DBG gesichert. Wie beim Bundesanteil an der direkten Bundessteuer (E. 2.4.3.3) würde die mehrfache Erhebung eines kantonalen Anteils zu einer Überschreitung der Steuererhebungskompetenz des Bundes führen.

**2.4.4** Das Veranlagungsverfahren im Sinne von Art. 122 ff. DBG ist vom Verfahren über die Abrechnung und Verteilung der direkten Bundessteuer im Sinne von Art. 196 f. DBG abzugrenzen. Die Abrechnung bzw. Verteilung der direkten Bundessteuer betrifft ausschliesslich das Verhältnis zwischen Bund und Kantonen bzw. den Kantonen unter sich, ohne dass die Steuerpflichtigen daran beteiligt sind (vgl. Urteil des BGer vom 17. April 1989, veröffentlicht in: ASA 59, 636 ff., E. 2c, wonach das Veranlagungsverfahren mit dem Repartitionsverfahren, an welchem Steuerpflichtige nicht beteiligt seien, nichts zu tun habe).

### 3.

Im vorliegenden Verfahren ist die Frage zu beantworten, ob die Vorinstanz zurecht festgestellt hat, dass die Beschwerdeführerin ihr Anfechtungsrecht gegen die Veranlagungsverfügung der KStV/ZG vom 10. Januar 2017 be-

treffend die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2015 infolge treuwidrigen und rechtsmissbräuchlichen Verhaltens verwirkt hat. Im Falle der Verneinung ist weiter zu prüfen, ob die Vorinstanz dem Kanton Zürich die Zuständigkeit für die Veranlagung der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2015 zurecht zugewiesen hat.

**3.1** Da bei der direkten Bundessteuer lediglich die Steuerhoheit des Bundes betroffen ist (E. 2.4.3.2) und die Systematik des DBG die jeweiligen Quoten des Bundes und der Kantone an den Roherträgen der direkten Bundessteuer unabhängig vom Veranlagungsort zuteilt und sichert, sind weder der Bund noch die einzelnen Kantone dem Risiko ausgesetzt, einem ihnen gesetzlich zustehenden Anteil an der direkten Bundessteuer verlustig zu gehen (E. 2.4.3.3 f.). Darüber hinaus ist das Verhalten von Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren eines Kantons nicht geeignet, einen Einfluss auf die Verteilung allfälliger Anteile an den Roherträgen der direkten Bundessteuer zu erwirken, da die Abrechnung bzw. Verteilung im Sinne von Art. 196 f. DBG ausschliesslich das Verhältnis zwischen Bund und Kantonen bzw. den Kantonen unter sich betrifft (E. 2.4.4).

Vor diesem Hintergrund sind in Bezug auf die direkte Bundessteuer keine behördlichen Interessen ersichtlich, welche das Interesse der Beschwerdeführerin an der Bindungswirkung des Gesetzes überwiegen könnten und insofern im Ergebnis die Vereinnahmung von zusätzlich erhobenen Steuern, welche über den gesetzlichen Anspruch hinausgehen, rechtfertigen würden (E. 2.4.3.1). Die analoge Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Verwirkung des Anfechtungsrechts gegen eine Veranlagungsverfügung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern im Sinne des interkantonalen Steuerrechts ist daher in Bezug auf eine Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer sachlich nicht gerechtfertigt. Das treuwidrige Verhalten der Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit dem Veranlagungsverfahren der KStV/ZG hat somit nicht die Verwirkung des Einspracherechts gegen die Veranlagungsverfügung der KStV/ZG betreffend die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2015 zur Folge. Die Vorinstanz hat dementsprechend zu Unrecht festgestellt, dass die Beschwerdeführerin ihr Anfechtungsrecht gegen die Veranlagungsverfügung der KStV/ZG vom 10. Januar 2017 betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2015 infolge treuwidrigen und rechtsmissbräuchlichen Verhaltens verwirkt hat.

Was die Vorinstanz und die KStV/ZH dagegen vorbringen, vermag nach dem Vorstehenden nicht zu überzeugen:

**3.1.1** Die Vorinstanz hält im Wesentlichen dafür, dass Art. 108 DBG ein sinngemässer Normgehalt wie Art. 127 Abs. 3 BV zuzusprechen sei, bezwecke jener doch ebenfalls den Schutz vor Doppelbesteuerung bzw. vor der mehrfachen Erhebung der direkten Bundessteuer durch mehrere Kantone. Im Sinne der Einheit der Rechtsordnung seien damit einhergehend die vom Bundesgericht auf Art. 127 Abs. 3 BV angewendeten allgemeinen Rechtsgrundsätze auch auf Art. 108 DBG anzuwenden. Folglich sei einer steuerpflichtigen Person im ausserordentlichen Falle treuwidrigen und rechtsmissbräuchlichen Verhaltens die erfolgreiche Anrufung von Art. 108 DBG wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern zu verweigern. Das Gesagte wiege umso schwerer, als das Bundesgericht im verwandten Bereich der Verwirkung des Besteuerungsrechts unter den Kantonen seine Praxis auch auf die direkte Bundessteuer angewendet habe.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Die Verwirkungsfolge des Einspracherechts gegen eine Veranlagungsverfügung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuer ist kein Selbstzweck, sondern das Ergebnis einer Interessenabwägung zwischen den behördlichen Interessen an der Bindungswirkung des Verhaltens der steuerpflichtigen Person und deren Interesse an der Bindungswirkung des Gesetzes. Im Gegensatz zu den Kantons- und Gemeindesteuern ist mit Bezug auf die direkte Bundessteuer die Gefährdungslage der Steuerhoheit des Bundes und der an den Roherträgen der direkten Bundessteuern partizipierenden Kantone nicht vergleichbar, da keines der betroffenen Gemeinwesen aufgrund des Veranlagungsorts dem Risiko ausgesetzt ist, von seiner Steuerhoheit keinen Gebrauch oder eine ihm gesetzlich zustehende Quote am Rohertrag der Steuer nicht geltend machen zu können. Daher können die behördlichen Interessen an der Bindungswirkung des Verhaltens der steuerpflichtigen Person deren Interesse an der Bindungswirkung des Gesetzes in Bezug auf das Einspracherecht gegen eine Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer nicht überwiegen (E. 2.4.3.1). Dementsprechend erwiese sich die einschneidende Rechtsfolge der Verwirkung des Beschwerderechts betreffend die direkten Bundessteuer als unrechtmässig.

Nach dem soeben Ausgeführten kann auch die bundesgerichtliche Praxis zur Verwirkung des Besteuerungsrechts bzw. der Veranlagungszuständigkeit eines Kantons nicht dazu führen, dass die Beschwerdeführerin mehr als die gesetzlich vorgesehene direkte Bundessteuer von 8,5 % des Reingewinns entrichten muss (E. 2.4.3.3 f.).



**3.1.2** Die Vorinstanz bringt weiter vor, dass eine steuerpflichtige Person – falls eine zweite Veranlagungsbehörde sie für die direkte Bundessteuer zur Besteuerung heranzieht – davon ausgehen müsse, dass diese zweite veranlagende Behörde denselben Steuerbetrag nochmals einfordere. Dafür, dass eine steuerpflichtige Person in eine solche kritische Situation gerate, sei sie selbst verantwortlich.

Auch in diesem Punkt kann der Vorinstanz nicht gefolgt werden. Erfährt eine kantonale Veranlagungsbehörde von einem konkurrierenden Veranlagungsanspruch eines anderen Kantons, hat sie nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor dem Ergreifen von weiteren Veranlagungshandlungen die Veranlagungszuständigkeit festlegen zu lassen (E. 2.1.1). Dementsprechend muss eine steuerpflichtige Person nicht damit rechnen, dass sie von zwei Kantonen für die direkte Bundessteuer veranlagt wird bzw. nach erfolgter Veranlagung durch eine der konkurrierenden kantonalen Steuerbehörden weitere Veranlagungshandlungen vorgenommen werden.

**3.1.3** Schliesslich begründet die Vorinstanz die Zulässigkeit der Verwirkung des Einspracherechts im Ergebnis damit, dass die doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer auch in denjenigen Konstellationen geduldet werde, in welchen die steuerpflichtige Person es unterlasse, auch die Verfügung des zweiten Kantons anzufechten. Sofern in zwei Kantonen rechtskräftige Entscheide vorlägen, könne die ESTV kein Verfahren mehr nach Art. 108 DBG durchführen.

Dieser Schluss vermag nicht zu überzeugen. Die beschriebene Folge der doppelten Erhebung der direkten Bundessteuer aufgrund unterlassener Anfechtung beider, vor allem der zweiten, Veranlagungsverfügungen ist auf den Umstand zurückzuführen, dass mangelhafte Verfügungen nach der Evidenztheorie nur ausnahmsweise nichtig sind und ein allfälliger Mangel daher grundsätzlich mittels fristgerechter Anfechtung geltend zu machen ist (BGE 138 II 501 E. 3.1 und Urteil des BGer 2C\_661/2020 vom 23. November 2022 E. 5.2 mit Hinweisen). Keinesfalls kann daraus geschlossen werden, dass eine daraus resultierende Mehrfacherhebung der direkten Bundessteuer formell oder materiell korrekt wäre. Ohnehin hat die Beschwerdeführerin gegen die Veranlagungsverfügung des KStA/ZH vom 19. Februar 2018 mit Einsprache vom 16. März 2018 ein Rechtsmittel erhoben (Sachverhalt Bst. G). Entsprechend kann sich vorliegend kein Kanton auf die Rechtskraft seiner eigenen Veranlagung berufen (E. 2.1.1).

**3.1.4** Die KStV/ZG hält die Verweise der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. März 2021, in welchem das Bundesverwaltungsgericht Zweifel an der Anwendung der Verwirkungspraxis auf die direkte Bundessteuer geäußert hat, nicht für einschlägig: Die beiden Fälle unterschieden sich insofern, als dass in der Konstellation des besagten Urteils kein Verwirkungsgrund vorgelegen habe, während im vorliegenden Fall ein höchstichterlicher Entscheid vorliege, welcher ein treuwidriges Verhalten der steuerpflichtigen Person ausdrücklich bestätige.

Aus diesen Ausführungen kann die KStV/ZG nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wie sie selbst ausführt, beziehen sich die fraglichen Ausführungen im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. März 2021 nicht auf den damals konkret zu beurteilenden Fall, weil das Bundesverwaltungsgericht das Vorliegen eines Verwirkungsgrundes verneinte. Vielmehr beziehen sich die Erwägungen im Sinne eines obiter dictums auf die im vorliegenden Verfahren einschlägige Konstellation, in welcher ein treuwidriges Verhalten der steuerpflichtigen Person im Veranlagungsverfahren zu bejahen ist und insofern ein Verwirkungsgrund im Sinne der Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung vorliegt (E. 2.4.2).

## **3.2**

**3.2.1** Die KStV/ZG beantragt mit ihrem Eventualantrag, dass dem Kanton Zug der erhobene Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer 2015 zu Lasten der Beschwerdeführerin zu belassen sei. Sie begründet dies im Wesentlichen damit, dass den Kantonen ein verfassungsmässig geschützter Steueranspruch an der direkten Bundessteuer zukomme und insofern von einem «eigenen Recht der Kantone» auszugehen sei. Für ein solches «eigenes Recht der Kantone» spreche insbesondere der Umstand, dass kantonale Anteile im Rahmen der sog. Bundessteuerrepartition im Sinne von Art. 197 Abs. 1 DBG unter den Kantonen verteilt werden könnten, wobei auf die Allokationsregeln des interkantonalen Steuerrechts verwiesen werde. Werde von einem eigenen Recht der Kantone ausgegangen, müsse auf den Kantonsanteil auch die Verwirkung bzw. Treuwidrigkeit aus dem interkantonalen Steuerrecht anwendbar sein. Dies gelte umso mehr, als dass Art. 197 Abs. 1 DBG auf die bundesrechtlichen Grundsätze betreffend das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verweise. Weiter gelte es zu bedenken, dass im Rahmen des nationalen Finanzausgleichs die massgebenden Gewinne der juristischen Personen, welche sich nach den Bundessteuerfaktoren bestimmten, in das relevante Ressourcenpotential eines Kantons flössen.

**3.2.2** Mit dem Verweis auf den verfassungsmässigen Anspruch der Kantone auf einen Anteil der direkten Bundessteuer kann die KStV/ZG für den vorliegenden Fall nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wie bereits festgestellt, ist eine Verwirkung des Einspracherechts gegen eine Veranlagungsverfügung aufgrund treuwidrigen Verhaltens bei der direkten Bundessteuer nicht vorgesehen (E. 3.1). Der Anspruch auf einen Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ergibt sich denn auch nicht aus der kantonalen Veranlagungszuständigkeit betreffend die direkte Bundessteuer. Vielmehr ergibt sich dieser aus dem von der KStV/ZG zur Begründung ihres Anspruchs angerufenen Art. 197 DBG. Der konkrete Anspruch bestimmt sich – unabhängig von der effektiven Veranlagungszuständigkeit – auf Basis der Steuerobjekte einer steuerpflichtigen Person im jeweiligen Kanton, wobei für deren Allokation die bundesgerichtlichen Grundsätze betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung massgeblich sind (E. 2.4.3.3). Die Ansprüche ergeben sich auch unabhängig von einem allfälligen missbräuchlichen Verhalten einer steuerpflichtigen Person in einem konkreten Veranlagungsverfahren eines Kantons und betreffen im Übrigen ausschliesslich das Verhältnis zwischen den Kantonen (E. 2.4.4).

Hinsichtlich des nationalen Finanzausgleichs gilt es festzuhalten, dass der Kanton Zug sein Ressourcenpotential für die Steuerperiode 2015 in Bezug auf die Beschwerdeführerin mit Veranlagungsverfügung vom 10. Januar 2017 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern ausgeschöpft hat. Der betreffende vereinnahmte Betrag wurde ihm mit dem Urteil des Bundesgerichts vom 26. März 2020 aufgrund des treuwidrigen Verhaltens der Beschwerdeführerin im Veranlagungsverfahren belassen. Dementsprechend ist nicht ersichtlich und wird von der KStV/ZG auch nicht weiter konkretisiert, inwiefern der Kanton Zug hinsichtlich des Finanzausgleichs schlechter gestellt sein soll.

Darüber hinaus ist das Bundesverwaltungsgericht nicht für die Verteilung der Roherträge aus der direkten Bundessteuer zwischen dem Bund und den Kantonen bzw. den Kantonen unter sich zuständig (E. 2.4.3.3). Dementsprechend kann es dem Kanton Zug weder eine Quote an der direkten Bundessteuer belassen, noch ihm eine Quote am kantonalen Anteil an den Roherträgen aus der direkten Bundessteuer zuteilen. Sofern die KStV/ZG zum Schluss kommen sollte, dass dem Kanton Zug eine Quote am kantonalen Anteil an der direkten Bundessteuer der Steuerperiode 2015 zusteht, ist sie für deren Geltendmachung auf das dafür vorgesehene Verfahren nach Art. 197 DBG zu verweisen.

**3.2.3** Nach dem Gesagten ist der Eventualantrag der KStV/ZG abzuweisen.

### **3.3**

**3.3.1** Mit Subeventualantrag beantragt die KStV/ZG die Rückweisung der Sache zum neuen Entscheid über den Veranlagungsort an die Vorinstanz. Sie begründet diesen Antrag damit, dass vom Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht automatisch auf den Veranlagungsort der direkten Bundessteuer geschlossen werden könne. Weiter führt sie aus, dass zur Frage der tatsächlichen Verwaltung nach wie vor ungeklärte Punkte bestünden. Die KStV/ZG hält es für nicht ausgeschlossen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung im Ausland befinde und schliesst daraus, dass der Veranlagungsort in diesem Fall in Anwendung von Art. 106 DBG und nicht Art. 105 DBG zu bestimmen wäre.

**3.3.2** Mit den geltend gemachten Bedenken hinsichtlich des Ortes der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich vermag die KStV/ZG nicht durchzudringen. Das Bundesgericht hat den Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2015 bereits in seinem Urteil vom 26. März 2020 festgesetzt (Sachverhalt Bst. H). Danach liegt der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich (Urteil des BGer 2C\_663/2019 vom 26. März 2020 E. 2.3.1). Es besteht kein Anlass, von dieser Einschätzung abzuweichen, zumal die KStV/ZG die oben genannten Bedenken hinsichtlich des Ortes der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich bereits im Verfahren vor Bundesgericht vorgebracht hatte.

**3.3.3** Auch mit dem Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach sich die Veranlagungszuständigkeit nicht automatisch nach dem Ort der tatsächlichen Verwaltung richte, kann die KStV/ZG für das vorliegende Verfahren nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Regelung der Veranlagungszuständigkeit des DBG ist vom Gedanken der Verfahrensökonomie geprägt. Effizienzüberlegungen gebieten es grundsätzlich in Fällen, in denen die Kantone keine Einigung über den Veranlagungsort erzielen konnten, die Veranlagung der direkten Bundessteuer durch denjenigen Kanton besorgen zu lassen, der auch für die Veranlagung der gleichartigen kantonalen Steuern zuständig ist (E. 2.1.2). Allfällige Effizienzgewinne im Veranlagungsverfahren – weil etwa die Veranlagung in einem anderen Kanton bereits weiter fortgeschritten ist – können im vorliegenden Verfahren durch eine davon abweichende Zuteilung nicht erzielt werden, da auch der Kanton Zürich bereits mit Veranlagungsverfügung vom 19. Februar

2018 die direkten Bundessteuern festgesetzt und insofern seine Veranlagung abgeschlossen hat (Sachverhalt Bst. F). Die vorinstanzliche Zuweisung des Veranlagungsorts an das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich ist daher nicht zu beanstanden.

**3.3.4** Der Subeventualantrag der KStV/ZG ist abzuweisen.

**3.4** Zusammenfassend ergibt sich, dass das Einspracherecht gegen die Veranlagungsverfügung der KStV/ZG vom 10. Januar 2017 über die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2015 nicht verwirkt ist (E. 3.1 und 3.2). Der Veranlagungsort der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2015 befindet sich am Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich. Der Kanton Zürich ist für die Veranlagung der direkten Bundessteuer betreffend die Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2015 zuständig (E. 3.3). Die Beschwerde erweist sich als begründet und ist gutzuheissen. Die Verfügung der Vorinstanz vom 6. Dezember 2021 (Sachverhalt Bst. J) und die Veranlagungsverfügung der KStV/ZG vom 10. Januar 2017 betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2015 (Sachverhalt Bst. B) sind aufzuheben. Der Kanton Zug ist anzuweisen, die für die Steuerperiode 2015 von der Beschwerdeführerin bezogene direkte Bundessteuer vollständig zurückzuerstatten.

Vor dem Hintergrund der Gutheissung der Beschwerde erübrigt sich die Behandlung der Eventualanträge der Beschwerdeführerin.

#### **4.**

Abschliessend ist auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen einzugehen.

**4.1** Ausgangsgemäss haben die Beschwerdeführerin und das KStA/ZH keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 3'500.– ist der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der ESTV können als Vorinstanz und Bundesbehörde ebenfalls keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Anderen als Bundesbehörden, die Beschwerde führen und unterliegen, werden jedoch Verfahrenskosten auferlegt, soweit sich der Streit um vermögensrechtliche Interessen von Körperschaften oder autonomen Anstalten dreht (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die Kantone bzw. kantonalen Behörden sind damit nicht von der Kostenpflicht befreit, da es für sie um eigene vermögensrechtliche Interessen geht. Ihnen kommt nach den Verteilungsre-

geln von Art. 196 f. DBG ein Anteil an den direkten Bundessteuern zu. Damit sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens auf Fr. 3'500.– festzusetzen (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der unterliegenden KStV/ZG aufzuerlegen (Urteile des BVGer A-6387/2019 vom 11. Mai 2020 E. 4.1, A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 4.2)

**4.2** Das KStA/ZH verlangt keine Parteientschädigung. Eine solche ist ihr einerseits als Behörde, die als Partei auftritt (Art. 7 Abs. 3 VGKE) – und die daher in der Regel keinen Anspruch auf Parteientschädigung hat –, sowie andererseits aufgrund des geringen Aufwands auch nicht zuzusprechen (Art. 7 Abs. 4 VGKE i.V.m. Art. 8 Abs. 1 und Art. 13 VGKE). Der anwaltlich vertretenen, obsiegenden Beschwerdeführerin ist hingegen eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Diese ist mangels Kostennote praxisgemäss auf gesamthaft Fr. 5'200.– festzusetzen. Der entsprechende Betrag ist von der KStV/ZG und der Vorinstanz je hälftig unter solidarischer Haftung an die Beschwerdeführerin zu entrichten (Urteile des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 4.2, A-5086/2013 vom 22. April 2014 E. 4.2).

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen.

**2.**

Die Verfügung der Vorinstanz vom 6. Dezember 2021 und die Veranlagungsverfügung der KStV/ZG vom 10. Januar 2017 werden aufgehoben. Die KStV/ZG wird angewiesen, die für die Steuerperiode 2015 von der Beschwerdeführerin bezogene direkte Bundessteuer vollständig zurückzuerstatten.

**3.**

Es wird festgestellt, dass für die Steuerperiode 2015 der Kanton Zürich für die Veranlagung der direkten Bundessteuer betreffend die Beschwerdeführerin zuständig ist.

**4.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'500.– festgesetzt und der KStV/ZG

auferlegt. Der Betrag ist innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zu Gunsten der Gerichtskasse zu überweisen.

**5.**

Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'500.– wird ihr nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurück-erstattet.

**6.**

Die Vorinstanz und die KStV/ZG werden verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von je Fr. 2'600.–, unter solidari-scher Haftung für den Gesamtbetrag von Fr. 5'200.–, zu bezahlen.

**7.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin, die Beschwerdegegner und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Gregor Gassmann

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: