

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 663/2019

Urteil vom 26. März 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ AG,  
vertreten durch Rechtsanwalt René Peyer,  
Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,  
Steuerverwaltung des Kantons Zug,

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich,  
Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 29. Mai 2019 (SB.2019.00018).

Sachverhalt:

A.  
Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) hatte seit dem 21. Februar 2011 statutarischen Sitz in U. \_\_\_\_\_/ZH. Am 22. Mai 2015 verlegte sie diesen nach V. \_\_\_\_\_/ZG. In ihrer Steuererklärung zur hier interessierenden Steuerperiode 2015 nahm die Steuerpflichtige keine Steuerauscheidung zugunsten eines anderen Kantons vor. Im Anschluss daran ging die Steuerverwaltung des Kantons Zug in der Veranlagungsverfügung vom 10. Januar 2017 davon aus, dass die Steuerpflichtige im Kanton Zug persönlich zugehörig und unbeschränkt steuerpflichtig sei. Den steuerbaren Gewinn setzte sie auf Fr. 1'060'100.--, das steuerbare Kapital auf Fr. 1'417'000.-- fest. Aufgrund der Sitzverlegung nahm sie ferner für den Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis zum 22. Mai 2015 eine Ausscheidung pro rata temporis an den Kanton Zürich vor. Die Veranlagungsverfügung vom 10. Januar 2017 wurde unangefochten rechtskräftig.

B.  
Mit Verfügung vom 6. Juni 2017 leitete das Steueramt des Kantons Zürich (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, zu Empfang und Akquisition von Kunden. Die Steuerpflichtige wirkte im Verfahren mit und äusserte sich mit Eingabe vom 31. Juli 2017 dahingehend, dass mit der Sitzverlegung auch die "strategische, organisatorische und finanzielle Führung, Verwaltung, die Kundenakquisition und die Rechnungsstellung" in den Kanton Zug verlegt worden seien. Im Kanton Zürich seien "nur noch wenige administrative Verwaltungsarbeiten" zurückgeblieben.

C.  
Am 22. November 2017 unterbreitete die Steuerpflichtige dem Kanton Zug ein "vorsorgliches"

Gesuch um Revision der Veranlagungsverfügung vom 10. Januar 2017 (hinten lit. E).

D.

Mit Veranlagungsverfügung vom 19. Februar 2018 setzte der Kanton Zürich für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2015, den steuerbaren Reingewinn auf Fr. 1'060'100.-- und das steuerbare Eigenkapital auf Fr. 1'417'000.-- fest. Da er davon ausging, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich liege und im Kanton Zug keine Betriebsstätte bestehe, unterliess der Kanton Zürich eine Ausscheidung zugunsten des Kantons Zug. Die Steuerpflichtige erhob am 16. März 2018 Einsprache, worin sie geltend machte, sie habe dem Kanton Zug ein Revisionsgesuch unterbreitet. Das Verfahren sei noch hängig, weshalb sie darum ersuche, das Einspracheverfahren bis zur Erledigung des Revisionsverfahrens zu sistieren. Der Kanton Zürich wies die Einsprache der Steuerpflichtigen mit Einspracheentscheid vom 31. Oktober 2018 ab. Er erwog im wesentlichen, der das Geschäftsjahr 2015 betreffende Mietaufwand habe sich im Kanton Zürich auf Fr. 15'360.--, jener im Kanton Zug auf Fr. 1'800.-- belaufen. Im Kanton Zug unterhalte die Steuerpflichtige keinen Telefonanschluss. Der Umzug sei insgesamt nicht belegt. Vielmehr lasse der Domizilvertrag auf ein Scheindomizil schliessen. Der Ort der tatsächlichen Leitung liege unverändert im Kanton Zürich.

E.

Am 7. Februar 2019 wies die Steuerverwaltung des Kantons Zug das Revisionsgesuch vom 22. November 2017 (vorne lit. C) ab. Sie legte dar, dass der Kanton Zug im Revisionsverfahren die Steuerpflichtige am 18. April 2018 aufgefordert habe, weitere Unterlagen einzureichen. Am 23. Mai 2018 habe die Steuerpflichtige erklärt, dem Geschäftsleiter, der ein Arbeitspensum von 100 Prozent erfülle, stünden im Kanton Zug Büroräumlichkeiten zur Verfügung. Die Angestellte mit einem Pensum von 50 Prozent betreue dagegen im Kanton Zürich "lokale Kunden". Die Steuerverwaltung erwog weiter, am 31. Juli 2018 sei das Revisionsverfahren antragsgemäss sistiert und am 28. November 2018 ebenso antragsgemäss wieder aufgenommen worden. Im Verfahren vor dem Kanton Zürich habe die Steuerpflichtige eingeräumt, sämtliche Geschäftsaktivitäten dort wahrgenommen zu haben; die beabsichtigte Verlagerung in den Kanton Zug sei ausgeblieben. Die Steuerpflichtige hätte, so die Steuerverwaltung des Kantons Zug, diesen Umständen rechtzeitig Rechnung tragen und die erforderlichen Abklärungen treffen müssen. Sorgfaltswidrig habe sie dies unterlassen und zudem eine tatsachenwidrige Steuererklärung eingereicht, weshalb die Berufung auf das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung treuwidrig und rechtsmissbräuchlich sei.

F.

Gegen den Einspracheentscheid vom 31. Oktober 2018 (vorne lit. D) gelangte die Steuerpflichtige an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich, das den Rekurs mit Entscheid vom 26. Februar 2019 abwies. Das Steuerrekursgericht erwog, die Steuerpflichtige anerkenne (nunmehr) sowohl die Steuerhoheit des Kantons Zürich als auch die Veranlagungsverfügung vom 19. Februar 2018. Sie strenge das Rekursverfahren eigenen Angaben zufolge nur an, um den kantonalen Instanzenzug zu durchlaufen, damit sie schliesslich vor Bundesgericht eine Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung geltend machen könne. Da hinsichtlich der Steuerhoheit und der Steuerfaktoren kein vom Einspracheentscheid abweichender Antrag vorliege, sei das Rechtsmittel abzuweisen.

G.

Die Steuerpflichtige erhob Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Die Steuerpflichtige habe, so das Verwaltungsgericht, im Geschäftsjahr 2015 sämtliche Geschäftsaktivitäten im Kanton Zürich wahrgenommen. Wie schon das Rechtsmittel an das Steuerrekursgericht diene die Beschwerde einzig dazu, den kantonalen Instanzenzug zu durchlaufen, damit die Steuerpflichtige in der Folge vor Bundesgericht eine Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV geltend machen könne. Die Steuerpflichtige verfüge über ein Rechtsschutzinteresse, selbst wenn sie die Steuerhoheit des Kantons Zürich und die Veranlagungsverfügung anerkenne. Die Beschwerde bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2015, sei im Sinne der Erwägungen abzuweisen (Entscheid SB.2019.00018 vom 29. Mai 2019).

H.

Mit Eingabe vom 16. Juli 2019 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, in Bestätigung der Veranlagungsverfügungen des Kantons Zürich zu den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und der direkten Bundessteuer, Steuerperiode 2015, seien die Veranlagungsverfügungen des Kantons Zug zu den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug und der direkten Bundessteuer, Steuerperiode 2015,

aufzuheben und die interkantonale Doppelbesteuerung dadurch zu beseitigen.

Die Vorinstanz sieht von einer Vernehmlassung ab. Das Steueramt des Kantons Zürich beantragt, die gegen den Kanton Zürich gerichtete Beschwerde sei abzuweisen. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit sie gegen den Kanton Zug gerichtet ist und soweit darauf einzutreten sei.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]) sind unter Vorbehalt des Nachfolgenden gegeben.

1.2.

1.2.1. Auch auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) ist der Instanzenzug in einem Kanton vollständig zu durchlaufen, ehe das Bundesgericht angerufen werden kann (Art. 86 Abs. 1 lit. d in Verbindung mit Abs. 2 BGG). Liegt diese Voraussetzung vor, kann die steuerpflichtige Person zusammen mit dem noch nicht rechtskräftigen letztinstanzlichen Entscheid dieses Kantons auch die bereits rechtskräftige Veranlagungsverfügung oder den bereits rechtskräftigen Rechtsmittelentscheid eines weiteren Kantons bzw. weiterer Kantone anfechten, falls und soweit sie eine Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV rügen will. In Bezug auf diese rechtskräftigen Verfügungen und Entscheide erübrigt sich die Letztinstanzlichkeit (BGE 133 I 300 E. 2.4 S. 307 bzw. 133 I 308 E. 2.4 S. 313). Die Beschwerdefrist von 30 Tagen (Art. 100 Abs. 1 BGG) beginnt insgesamt zu laufen, sobald in beiden (bzw. allen) Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann (Art. 100 Abs. 5 BGG; BGE 139 II 373 E. 1.4 S. 375; 133 I 308 E. 2.3 a.E. S. 312).

1.2.2. Im zu beurteilenden Fall herrscht hinsichtlich der Steuerperiode 2015 zwischen den Kantonen Zug und Zürich ein (positiver) interkantonaler Kompetenzkonflikt, der sich in einer aktuellen Doppelbesteuerung niederschlägt (hinten E. 3.1). Neben dem (nicht rechtskräftigen) Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 29. Mai 2019 kann damit im bundesgerichtlichen Verfahren auch die (rechtskräftige) Veranlagungsverfügung des Kantons Zug vom 10. Januar 2017 angefochten werden. Dieser hat am 7. Februar 2019 das Revisionsgesuch abgewiesen (Sachverhalt, lit. E). Streitgegenstand des damaligen Verfahrens war, ob ein unmittelbar auf Art. 127 Abs. 3 BV (Urteile 2C 495/2018 vom 7. Mai 2019 E. 4.3; 2C 431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 1.4; BGE 139 II 373 E. 1.5 S. 377), ein auf Art. 51 StHG oder auf § 139 ff. des Steuergesetzes (des Kantons Zug) vom 25. Mai 2000 (StG/ZG; BGS 632.1) gestützter Revisionsgrund vorliege. Der Kanton Zug hat dies verneint. Die revisionsbetroffene Veranlagungsverfügung vom 10. Januar 2017 blieb damit unangetastet, weshalb diese (und nicht der Revisionsentscheid) anfechtbar ist.

1.3. Die Legitimation der Steuerpflichtigen ist gegeben (Art. 89 Abs. 1 BGG). Das bundesgerichtliche Verfahren, das die Steuerpflichtige anstrengt, dient der Beseitigung der aktuellen Doppelbesteuerung. Entsprechend ist die Steuerpflichtige durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat sie ein schutzwürdiges Interesse an der Änderung der Rechtslage (Art. 89 Abs. 1 lit. b und c BGG).

1.4.

1.4.1. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 144 III 462 E. 3.2.3 S. 465) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 144 II 313 E. 5.1 S. 319).

1.4.2. Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) und des rein kantonalen oder kommunalen Rechts nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 145 II 32 E. 5.1 S. 41). Zu den verfassungsmässigen Individualrechten zählt auch das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV; Urteil 2C 319/2013 vom 13. März 2014 E. 1.6, nicht publ. in: BGE 140 I 114; BGE 131 I 409 E. 3.1 S. 412).

## 1.5.

1.5.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: BGE 145 V 326 E. 1 S. 328). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 144 V 111 E. 3 S. 112). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f.; vorne E. 1.3). Wird die Beschwerde diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18).

1.5.2. Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen vor Bundesgericht nur vorgebracht werden, falls und soweit erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (unechte Noven; Art. 99 Abs. 1 BGG; BGE 145 I 227 E. 5.1 S. 232; 145 III 436 E. 3 S. 438). Art. 99 Abs. 1 BGG zielt auf Tatsachen und Beweismittel ab, die im vorinstanzlichen Verfahren - obwohl sie bereits vorhanden und der Partei bekannt waren - nicht vorgebracht und auch von den Unterinstanzen nicht festgestellt worden sind, nun aber durch das angefochtene Urteil rechtserheblich werden (Urteil 2C 50/2017 vom 22. August 2018 E. 3.2). Neue Begehren sind unzulässig (Art. 99 Abs. 2 BGG; BGE 145 III 436 E. 3 S. 438).

1.5.3. Das Novenverbot und die Bindung an den vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt herrschen an sich auch im bundesgerichtlichen Verfahren der interkantonalen Doppelbesteuerung. In bestimmten Fällen hat das Bundesgericht den Sachverhalt aber frei zu prüfen. Insoweit ist auch das Novenverbot zu relativieren. Die erste derartige Konstellation besteht darin, dass der Kanton, in welchem der rechtskräftige Entscheid ergangen ist, die tatsächlichen Feststellungen des anderen Kantons bestreitet und eigene Beweismittel vorlegt, zu denen die steuerpflichtige Person sich bis dahin noch nicht äussern konnte (siehe zum Ganzen BGE 139 II 373 E. 1.7 S. 378; 133 I 300 E. 2.3 S. 306). Eine zweite Konstellation ist gegeben, wenn der hinzugekommene Kanton den Sachverhalt um Themenbereiche ergänzt, die die steuerpflichtige Person entweder nicht vorgebracht hat oder hierzu gar nicht berechtigt war. Zu denken ist hierbei an die Verwirkung des Beschwerderechts der steuerpflichtigen Person und/oder des Besteuerungsrechts eines anderen Kantons. Diesfalls hat das Bundesgericht den Sachverhalt frei zu prüfen, und zwar unter Berücksichtigung der vom hinzugeetretenen Kanton in seiner Vernehmlassung vorgelegten Noven, es sei denn, die Tatsachen und Beweismittel seien bereits aktenkundig. Im Übrigen bleibt es bei der Bindung an die vorinstanzlichen Feststellungen (Urteile 2C 592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 2.2; 2C 593/2017 vom 7. Februar 2019 E. 1.4 mit Hinweisen).

1.6. Die Steuerpflichtige ersucht über die Klärung der interkantonalen Doppelbesteuerung hinaus um Regelung der direkten Bundessteuer. Darauf ist nicht einzutreten: Der Streitgegenstand kann vor Bundesgericht, verglichen mit dem vorinstanzlichen Verfahren, zwar eingeschränkt (minus), nicht aber ausgeweitet (plus) oder geändert (aliud) werden (Art. 99 Abs. 2 BGG; BGE 143 V 19 E. 1.1 S. 22). Entsprechend ist hier weder adhäsionsweise über die direkte Bundessteuer zu entscheiden noch die Sache an die ESTV zu überweisen (Urteile 2C 298/2015 vom 26. April 2017 E. 4.1; 2C 116/2013 / 2C 117/2013 vom 2. September 2013 E. 4.5.1). Es ist ohnehin unklar, wie weit die Veranlagung der direkten Bundessteuer vorangeschritten ist. Hinzuweisen ist lediglich darauf, dass gemäss Art. 105 Abs. 3 DBG jener Kanton die direkte Bundessteuer erhebt, wo die juristische Person am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht ihren Sitz oder den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung hat. Im Konfliktfall ist es am Kanton des Sitzes und am Kanton der tatsächlichen Verwaltung, über den Veranlagungsort eine verständigende Lösung zu finden (Art. 111 Abs. 1 DBG). Misslingt dies, haben die beiden Kantone die ESTV anzurufen (Art. 108 Abs. 1 DBG; Urteil 2C 151/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 2.3.5-2.3.7, zur Publ. vorgesehen).

## 2.

2.1. Für den Zeitraum vom 23. Mai bis zum 31. Dezember 2015 beanspruchen sowohl der Kanton Zürich als auch der Kanton Zug die (alleinige) persönliche Zugehörigkeit der Steuerpflichtigen und damit deren unbeschränkte Steuerpflicht (Art. 20 Abs. 1 StHG). Es liegt eine aktuelle Doppelbesteuerung vor (gleiches Steuersubjekt, gleiche Steuerart, gleiches Steuerobjekt, gleiche Steuerperiode; BGE 140 I 114 E. 2.3.1 S. 117 f.).

## 2.2.

2.2.1. Der Rechtsstandpunkt der Steuerpflichtigen hat im Verlauf der Verfahren einige Brüche und Kehrtwenden erfahren. Ursprünglich gab die Steuerpflichtige dem Kanton Zug durch ihre Steuererklärung zu verstehen, dass mit der Sitzverlegung auch eine Verlegung der tatsächlichen Verwaltung vom Kanton Zürich in den Kanton Zug einhergegangen sei (Sachverhalt, lit. A). Dem Kanton Zürich gegenüber, den Zweifel an der Verlegung der operativen Tätigkeit beschlichen hatten, erklärte sie, die "strategische, organisatorische und finanzielle Führung" sei in den Kanton Zug verlegt worden, und im Kanton Zürich seien "nur noch wenige administrative Verwaltungsarbeiten" verblieben (Sachverhalt, lit. B). In der Folge unterbreitete sie dem Kanton Zug ein "vorsorgliches" Gesuch um Revision (Sachverhalt, lit. C), da sie allem Anschein nach nicht mehr überzeugt davon war, dass ihre Vorgehensweise zum gewünschten Erfolg führe.

Im Einspracheentscheid vom 31. Oktober 2018 kam der Kanton Zürich zum Schluss, dass im Kanton Zug lediglich ein Scheindomizil vorliege (Sachverhalt, lit. D). Noch am 23. Mai 2018 hatte die Steuerpflichtige im Revisionsverfahren dargetan, dem Geschäftsleiter, der ein Arbeitspensum von 100 Prozent erfülle, stünden im Kanton Zug Büroräumlichkeiten zur Verfügung; die Angestellte mit einem Pensum von 50 Prozent betreue im Kanton Zürich "lokale Kunden" (Sachverhalt, lit. E).

Spätestens im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht des Kantons Zürich schwenkte sie dann vollständig um. So anerkannte sie fortan die Steuerhoheit des Kantons Zürich (für die gesamte Steuerperiode 2015) und die vom Kanton Zürich festgelegten Steuerfaktoren (Sachverhalt, lit. F). Daran hielt sie im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (Sachverhalt, lit. G) und hält sie nun auch im bundesgerichtlichen Verfahren fest.

2.2.2. Dies alles lässt die Steuerpflichtige unbestritten. Ihre Argumentation war von Anbeginn weg nicht schlüssig. Spätestens nach Ablauf der Steuerperiode 2015 musste ihr klar sein, dass sie zwar eine Verlegung des handelsrechtlichen Sitzes vorgenommen hatte, dass alleine dadurch aber keine Verlagerung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung erfolgt sein konnte. Im Kanton Zug vermochte sie hinsichtlich der Steuerperiode 2015 letztlich nicht viel mehr als den Aufwand von Fr. 1'800.-- nachzuweisen, den sie dem Domizilgeber, einem Advokaturbüro, zu entrichten hatte. Mit Blick auf den steuerbaren Gewinn von Fr. 1'060'100.-- und das steuerbare Kapital von Fr. 1'417'000.-- scheint die "Domizilgebühr" als ausgesprochen niedrig, zumal im Kanton Zürich im selben Zeitraum ein Mietaufwand von Fr. 15'360.-- angefallen war (Sachverhalt, lit. D). Vertiefende Analysen von Erfolgsrechnung und Bilanz erübrigen sich vor diesem Hintergrund. Die Steuerpflichtige anerkennt dies und vermag im bundesgerichtlichen Verfahren hauptsächlich nur vorzubringen, die Verlegung "weiterer Unternehmensfunktionen in den Kanton Zug [sei] geplant und an die Hand genommen" worden, sie habe jedoch "nicht wie geplant umgesetzt werden" können. Die "Geschäftsaktivität im Jahre 2015" seien "überwiegend im Kanton Zürich vorgenommen worden".

2.2.3. Eine steuerpflichtige Person verwirkt ihr Beschwerderecht (d.h. das Recht zur Anfechtung der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung oder des rechtskräftigen Entscheids eines Kantons), wenn sie in diesem Kanton ihre subjektive Steuerpflicht in voller Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs eines anderen Kantons vorbehaltlos anerkannt hatte. Wenn sie in diesem Kanton trotz absehbarer interkantonaler Doppelbesteuerung kein Rechtsmittel ergreift, fügt sie sich einen "selbstverschuldeten Nachteil" zu (so schon BGE 2 I 184 E. 2 S. 186; 30 I 607 E. 4 S. 613), den das Bundesgericht nicht schützt. Zu denken ist daran, dass die steuerpflichtige Person ihrer Steuererklärung in diesem Kanton keinen Vorbehalt anfügt, dass sie die von diesem Kanton geforderten Steuerbeträge vorbehaltlos bezahlt oder die Einsprache bzw. Beschwerde unterlässt, obwohl der andere Kanton seinen Anspruch bereits konkret geltend gemacht hat (BGE 137 I 273 E. 3.3.3 S. 278; 123 I 264 E. 2d S. 267; Urteile 2C 566/2018 vom 29. Januar 2020 E. 3.3; 2C 564/2018 vom 20. September 2019 E. 5.2). Vorbehaltloses Verhalten in diesem Sinne liegt indes nur vor, wenn die steuerpflichtige Person in diesem Zeitpunkt bereit gesicherte Kenntnis über den Steueranspruch des anderen Kantons hat. Nur diesfalls kann von der steuerpflichtigen Person erwartet werden, den erstveranlagenden Kanton zu informieren oder dort im hängigen Verfahren ein Rechtsmittel zu ergreifen (Urteil 2C 539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 5.4).

2.2.4. Unterlässt die steuerpflichtige Person, trotz gesicherter Kenntnis über den Steueranspruch des anderen Kantons, im ersten Kanton die von ihr zu erwartenden Schritte, weshalb ihr Verhalten dort als vorbehaltlose Einlassung zu gelten hat, so ist dies unter dem Gesichtspunkt der sich abzeichnenden interkantonalen Doppelbesteuerung treuwidrig und damit rechtsmissbräuchlich. Die Rechtsfolge solchen Verhaltens besteht darin, dass die steuerpflichtige Person sich auf ihre Dispositionen behaften lassen muss. Trotz interkantonaler Doppelbesteuerung schreitet das Bundesgericht nicht ein und hat die steuerpflichtige Person die selbstverschuldeten Folgen zu tragen (Urteile 2C 566/2018

vom 29. Januar 2020 E. 3.4; 2C 592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 6.6; 2C 539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 5.4).

## 2.3.

2.3.1. Der Kanton Zug bestreitet im bundesgerichtlichen Verfahren nicht, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Steuerperiode 2015 im Kanton Zürich lag. Er beruft sich vielmehr auf die Verwirkung des Beschwerderechts der steuerpflichtigen Person und wirft dieser treuwidriges und damit rechtsmissbräuchliches Verhalten vor, das nicht zu schützen sei. Unbestritten ist, dass für den Zeitraum vom 23. Mai bis zum 31. Dezember 2015 eine aktuelle Doppelbesteuerung vorliegt. Das Verhalten der Steuerpflichtigen war allerdings höchst widersprüchlich (vorne E. 2.2.1) und offenkundig darauf ausgerichtet, von den günstigeren Steuerkonditionen des Kantons Zug zu profitieren. Im Veranlagungsverfahren des Kantons Zug verhielt sie sich, als ob der Ort der tatsächlichen Verwaltung tatsächlich dort läge, was - wie sie wissen musste - steuerrechtlich keinerlei Grundlage findet (vorne E. 2.2.2). Den Akten kann sachverhaltsergänzend entnommen werden (Art. 105 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.5.1), dass die Steuererklärung des Kantons Zug am 1. November 2016 unterzeichnet wurde. Seit der Sitzverlegung vom 22. Mai 2015 (Sachverhalt, lit. A) waren mithin beinahe eineinhalb Jahre vergangen.

2.3.2. Wenn die Steuerpflichtige auch mit einigem zeitlichem Abstand vorgab, der Ort der tatsächlichen Verwaltung befinde sich im Kanton Zug, so war dies zumindest irreführend. Die Steuererklärung litt damit an einem ursprünglichen Fehler, indem die Steuerpflichtige eine Tatsachenbehauptung aufstellte, die - wie ihr klar sein musste (vorne E. 2.2.2) - offenkundig unzutreffend war. In der Folge nahm sie die Veranlagungsverfügung des Kantons Zug vom 10. Januar 2017 hin. Wenngleich der Kanton Zürich erstmals am 6. Juni 2017 in Erscheinung trat (Sachverhalt, lit. B), so war dennoch absehbar, dass dieser, der die Steuerhoheit seit dem 21. Februar 2011 beansprucht hatte (Sachverhalt, lit. A), dies unter den gegebenen Umständen auch weiterhin tun würde. Das Verhalten der Steuerpflichtigen gegenüber dem Kanton Zug erweist sich als treuwidrig und damit rechtsmissbräuchlich. Die Steuerpflichtige ist daher auf ihre Rechtsgestaltung zu behaften. Sie hat die Folgen der durch ihr Verhalten hervorgerufenen Doppelbesteuerung zu tragen (vorne E. 2.2.4).

2.4. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet; sie ist abzuweisen.

## IV. Kosten und Entschädigung

### 3.

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Den Kantonen Zürich und Zug, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

#### 1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

#### 2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

#### 3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 26. März 2020

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher