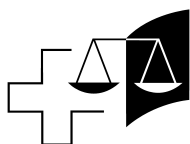


Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_522/2019**

**Urteil vom 20. August 2020**

**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd,  
Bundesrichter Donzallaz,  
Bundesrichter Beusch,  
nebenamtlicher Bundesrichter Berger,  
Gerichtsschreiber Klopfenstein.

Verfahrensbeteiligte

A. \_\_\_\_\_ AG, in Liquidation,  
c/o B. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Markus Weidmann,

*gegen*

Kantonales Steueramt Zürich,

Steuerverwaltung des Kantons Zug.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode ab 01.06.2010;  
Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Zug, Steuerperiode 01.06.2010-31.0!

Beschwerde gegen das Urteil des

Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 17. April 2019 (SB.201!

**Sachverhalt:**

**A.**

Die A. \_\_\_\_\_ AG (heute A. \_\_\_\_\_ AG in Liquidation; nachfolgend CoS) mit S bezweckte Entwicklung, Handel und Vertrieb von fototechnischem Material. Seit 2003 Verwaltungsräte C. \_\_\_\_\_ (Präsident), D. \_\_\_\_\_ (Vizepräsident) und E. \_\_\_\_\_ (bei der sie seit 1. Januar 2003 auch als Arbeitnehmer angestellt waren). Die beiden C. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ entwickelten für die CoS die Software "F. \_\_\_\_\_" zur vollautomatischen Qualitätsverbesserung von digitalen Bildern. E. \_\_\_\_\_ war und Verwaltung, einschliesslich Buchhaltung, verantwortlich. 2009 waren die drei V unterschiedlichen Teilen Eigentümer sämtlicher Aktien der Gesellschaft.

Während zunächst verschiedene Kunden die von der CoS entwickelte Software gegen Lizenzgebühr nutzten, interessierte sich 2009 die G. \_\_\_\_\_ Co., Ltd. (nachfolgend G) für exklusive Lizenzierung. Am 28. September 2009 konkretisierten die CoS und die D mit einem Vertrag über die verbesserte Version der Software für Webserver; im November stellvertretende Generaldirektor der DNP erneut für einige Tage nach U. \_\_\_\_\_. 2010 fanden in V. \_\_\_\_\_ Vertragsverhandlungen zwischen der CoS, handelnd durch D. \_\_\_\_\_, und der DNP statt. Dabei kamen die beiden Gesellschaften überein, dass eine Exklusivlizenz verliehen werden sollte. Stattdessen veräusserte die CoS mit Vertrag ("Technology Purchase Agreement, Software - Know How") den Source Code der Software für Fr. 2.38 Mio. an die DNP.

Bereits mit Statutenänderung vom 23. April 2010 (Handelsregistereintrag vom 10. April 2010) verlegte die CoS ihren Sitz nach W. \_\_\_\_\_, mit neuem Domizil c/o B. \_\_\_\_\_, X. \_\_\_\_\_, Handelsregistereintrag vom 10. Mai 2010 schieden D. \_\_\_\_\_ und E. \_\_\_\_\_ aus; gleich-zeitig wurden deren Arbeitsverträge per 30. Mai 2010 beendet. Neben C. \_\_\_\_\_ als Verwaltungsrat und Präsidenten C. \_\_\_\_\_, wohnhaft in Y. \_\_\_\_\_, einer Ausserordentlichen Z. \_\_\_\_\_/ZH, wurde neu B. \_\_\_\_\_ als Verwaltungsrat eingetragen.

Nach Veräusserung des Source Code führte die CoS die bestehenden Lizenzverträge bis zu deren Beendigung durch Zeitablauf weiter. Dabei schuldete sie der DNP gemäss dem Agreement vom 1. Juli 2010 10 % der Lizenzentgelte. Die Buchhaltung und die Verwaltung der Gesellschaft (Fakturierung, Inkasso) wurden durch die H. \_\_\_\_\_ AG (einziger Verwaltungsrat B. \_\_\_\_\_) bzw. die I. \_\_\_\_\_ GmbH (Geschäftsführer B. \_\_\_\_\_), beide mit T. \_\_\_\_\_, besorgt.

Am 16. Juni 2010 beschloss der Verwaltungsrat der CoS, den Geschäftsabschluss 2010 zu erstellen. Am 20. August 2010 bestätigte die Steuerverwaltung des Kantons Zürich die CoS vorgelegtes sog. Steuerruling. Danach ist die Gesellschaft für die Steuerperioden bis 10. Mai 2010 in U. \_\_\_\_\_/ZH sowie vom 11. Mai 2010 bis 31. Mai 2010 und für die folgenden Steuerperioden als gemischte Gesellschaft in W. \_\_\_\_\_/ZG unbeschränkt steuerpflichtig. Nachdem das kantonale Steueramt Zürich am 21. Mai 2014 die Steuerverwaltung des Kantons Zürich informiert hatte, es sei abzuklären, in welchem Kanton das Hauptsteuerdomizil der CoS liegt, hat es mit Vorentscheid vom 3. März 2015 die Steuerhoheit über die CoS für den Kanton Zürich und die Gemeinde Z. \_\_\_\_\_/ZH ab 1. Juni 2010.

**B.**

Kantonale Rechtsmittel der CoS gegen diese Verfügung blieben erfolglos. Am 12. April 2014 hat das Kantonale Steueramt Zürich eine Einsprache der CoS gegen den Vorentscheid von der CoS gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs wies das Steueramt Zürich am 17. Dezember 2018 ab. Eine Beschwerde der CoS gegen den Rekursentscheid des Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, am 17. April 2019 ebenfalls abgelehnt.

**C.**

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 5. Juni 2019 beantragt die CoS die Entscheide der Vorinstanzen seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie seit dem 23. April 2010 (Statusänderung) respektive am 10. Mai 2010 (Eintragung im Handelsregister) die Steuerhoheit des Kantons Zürich unterstehe; eventualiter seien die Veranlagungsverpflichtungen der CoS dem Kanton Zürich zuzurechnen.

Zug für die Zeiträume 1. Juni 2010 bis 31. Mai 2011, 1. Juni 2011 bis 31. Mai 2012 31. Mai 2013 aufzuheben und es sei der Kanton Zug zu verpflichten, die bereits bezahlten Zinsen der Beschwerdeführerin zurückzubezahlen; subeventus Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Vorinstanz Steueramt Zürich schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten die Steuerverwaltung verzichtet auf eine Stellungnahme zur Beschwerde. Die Beschwerdeführerin beantragt, die Beschwerde, soweit sie den Kanton Zug betrifft und soweit darauf abzuweisen. In einer weiteren Stellungnahme vom 18. September 2019 hält die Beschwerdeführerin ihren Anträgen fest.

## Erwägungen:

### 1.

**1.1.** Die rechtzeitig (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereichte Beschwerde richtet sich gegen die verfahrensabschliessende Entscheidung einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt, (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 BGG Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]), weshalb auf die Beschwerde einzutreten ist.

**1.2.** Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann bei Beschwerden wegen irrtümlicher Doppelbesteuerung auch eine allenfalls bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mitangefochten werden, obwohl es sich dabei nicht um ein Veranlagungsverfahren im Sinne von Art. 86 BGG handelt. Der Instanzenzug muss nur in einem Kanton durchgeführt werden (139 II 373 E. 1.7 S. 379; 133 I 300 E. 2.4 S. 306 f.; 133 I 308 E. 2.4 S. 312 f.; vgl. A 139 II 373 Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung Zug betreffend die Beschwerdeführerin vom 8. April 2014 (zwei Veranlagungsverfügungen) hinsichtlich der Zeiträume 2011, 1. Juni 2011 bis 31. Mai 2012 sowie 1. Juni 2012 bis 31. Mai 2013 gelten des

Aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) folgt die Verpflichtung zur Leistung eines Zinses auf bereits eingezahlten und zurückzuzahlenden Beträgen. Diese Verpflichtung müsste sich aus dem kantonalen Recht ergeben. Dass ein solches Recht des Kantons Zug besteht, wurde in der Beschwerde nicht dargelegt, weshalb der entsprechenden Teil des Antrags der Beschwerdeführerin nicht eingetreten werden kann (Urteil 2C\_533/2018 vom 30. Oktober 2019 E. 1.2 mit Hinweisen).

### 1.3.

**1.3.1.** Nicht zulässig ist der Antrag der Beschwerdeführerin, das Bundesgericht habe seit ihrer Sitzverlegung nicht mehr der Steuerhoheit des Kantons Zürich unterstehe. Der Antrag ist nur zulässig, soweit ein schutzwürdiges Interesse dargetan wird, das nicht ebenso durch andere rechtsgestaltende Begehren gewahrt werden kann (BGE 126 II 300 E. 2c S. 303). Die Beschwerdeführerin begehrt die Aufhebung der Feststellung ein, dass die Beschwerdeführerin seit ihrem Wohnsitzwechsel nach Zug nicht mehr der Steuerhoheit des Kantons Zürich untersteht. Das Begehren hat damit keine selbständige Bedeutung und es ist darauf nicht einzutreten (Urteil 2C\_533/2018 vom 30. Oktober 2019 E. 1.2).

**1.3.2.** Der Antrag der Beschwerdeführerin ist so formuliert, dass nebst dem angeforderten Aufhebungsbegehren auch die Aufhebung der Entscheidung der Vorinstanz und der Einspracheentscheidung des Steuerrekursgerichts und der Einspracheentscheidung des Steueramts Zürich aufzuheben seien. Der zuletzt genannte Antrag ist indessen nicht zulässig, da die Entscheidung des Steuerrekursgerichts und dieser wiederum durch den Entscheid der Vorinstanz ersetzbar ist.

(Devolutiveffekt), welcher vor Bundesgericht angefochten werden kann (**BGE 134 I 2C\_274/2019** vom 13. September 2019 E. 1.3).

Diese Formulierung des Hauptantrags stellt jedoch ein offensichtliches Versehen der Beschwerdeführung vor Bundesgericht erfahrene Rechtsvertreter macht in der Beschwerdeschrift (vgl. dazu insb. S. 4 Rz. 2) deutlich, dass gegenüber dem Kanton um die Aufhebung des verwaltungsgerichtlichen Urteils ersucht wird. In diesem Sinne Beschwerde eingetreten werden (Urteil 2C\_274/2019 vom 13. September 2019 E.

**1.4.** Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen (Art. 96 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; **BGE 141 V 234** E. 1 S. 234-241). Doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungsregeln (Art. 97 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige Rügen nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 141 V 234** E. 1 S. 236; **138 I 274** E. 1.6 S. 274-275). Von Grundrechten untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 139 I 229** E. 2.2 S. 246).

## 1.5.

**1.5.1.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt fest (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amts wegen ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung nach Art. 96 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang der Beschwerde entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert (Art. 97 Abs. 1 BGG) (**BGE 137 II 353** E. 5.1 S. 356; **136 II 304** E. 2.5 S. 314).

**1.5.2.** Ausserdem gilt vor Bundesgericht grundsätzlich ein Novenverbot, das heisst Beweismittel dürfen vor Bundesgericht nur so weit vorgebracht werden, als erst der Sachverhalt vor der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG). Die Bindungswirkung des Sachverhalts und das Novenverbot sind jedoch bei Beschwerden wegen interkantonaler Doppelbesteuerung zu relativieren, wenn der Kanton, dessen Veranlagung bereits durch die Bindungswirkung nicht gilt, die Sachverhaltsfeststellung bestreitet und eigene Erwägungen zu denen sich die Beschwerdeführerin noch nicht äussern konnte. In diesem Fall kann das Bundesgericht nicht umhin, den dadurch betroffenen Sachverhalt frei zu prüfen und die vorgebrachten Argumente zu berücksichtigen (**BGE 139 II 373** E. 1.7 S. 378 f. mit Hinweisen; Urteil 2C\_505/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 3). Dasselbe muss gelten, wenn der betreffende Kanton - wie vorliegend der Kanton Aargau - den Sachverhalt um Themenbereiche wie die Verwirkung des Beschwerderechts ergänzt, die die Beschwerdeführerin keinen Anlass hat (Urteil 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 3). Der Sachverhalt bezüglich Verwirkung des Beschwerderechts (der Beschwerdeführerin vorliegend vom Bundesgericht unter Berücksichtigung der von der Steuerverwaltung vorgelegten Noven frei zu prüfen. Im Übrigen ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellung gebunden.

## 2.

**2.1.** Juristische Personen sind nach Art. 20 Abs. 1 StHG einem Kanton gegenüber deshalb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet.

dieses Kantons befindet. Als Sitz einer Aktiengesellschaft gilt der Ort, den die Statuten bezeichnen (Art. 626 Ziff. 1 OR in Verbindung mit Art. 56 ZGB). Die tatsächliche Verwaltung der Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheidungen normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die Gesellschaft ihren wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat. Die so verstandene Verwaltung einer juristischen Person ist abzugrenzen von der blossen administrativen Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheidungen (Urteil 2C\_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1 und 2C\_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 3.1). Es ist kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung einer Gesellschaft von Dritten ausgeübt wird, weshalb der Sitz des Dritten praxismässig nicht als Hauptsteuerdomizil angesehen werden kann. Entscheidend sind letztlich die gesamten Umstände des Einzelfalles (Urteil 2C\_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1 mit Hinweisen).

**2.2.** Befinden sich der Sitz und die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person in mehreren Kantonen und beanspruchen deshalb mehrere Kantone die Steuerhoheit wegen der juristischen Person im Sinne von Art. 20 Abs. 1 StHG, ist der Konflikt nach den Bestimmungen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu lösen. Die Bundesgerichtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBst. 1 liegt das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person am Ort der tatsächlichen Verwaltung, wenn die juristische Person zwar nach kantonalem Steuerrecht an ihrem Sitz nach dem Bundesrecht steuerpflichtig ist, selbst wenn sie dort nur einen Briefkasten unterhält. Das Hauptsteuerdomizil nach interkantonalem Steuerrecht liegt hingegen immer und ausschließlich an dem Ort der tatsächlichen Verwaltung (Urteil 2C\_151/2017, 2C\_152/2017, 2C\_178/2017, 2C\_179/2017 vom 17. Dezember 2019 [zur Publikation bestimmt] E. 2.3.6 mit Hinweisen).

**2.3.** In Bezug auf das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen gilt der Sitz in der Form der Handelsregistereintragung als bewiesen. Der andere Kanton, welcher ein Briefkasten unterhält, hat die Umstände darzutun und zu beweisen, aus welchen sich ergibt, dass der andere Ort der juristischen Person nur formeller Art ist und die tatsächliche Verwaltung im betreffenden Kanton liegt. Erscheint aber der durch den anderen Kanton geltend gemachte Ort der tatsächlichen Verwaltung sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und obliegt es dem anderen Kanton, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb des Kantons zu erbringen (Urteil 2C\_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 3.1, auch Urteil 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 5.2, ebenfalls mit Hinweis).

### 3.

**3.1.** Die Vorinstanz hat mit Bezug auf den Sachverhalt zwischen vier Phasen unterteilt:

- In einer ersten Phase von Sommer 2009 bis ca. Ende März 2010 sei die Gesellschaft die Arbeitsverhältnisse und der Mietvertrag in U. \_\_\_\_\_ hätten noch bestanden, Verhandlungen mit der DNP geführt worden im Hinblick auf eine exklusive Lizenzierung der von der Beschwerdeführerin hergestellten Software.
- In einer zweiten Phase von April bis zum Sommer 2010 sei die betriebliche Tätigkeit eingestellt worden (Kündigung des Mietvertrags sowie der Arbeitsverträge mit den betroffenen Personen). Dokumente der Beschwerdeführerin seien ins Büro von B. \_\_\_\_\_ überführt worden und die Verhandlungen mit der DNP intensiviert worden. Es habe eine Einigung darüber gegeben, dass anstelle einer exklusiven Lizenzierung die Software verkauft werden solle. In den Verkaufsverhandlungen sei dann auch noch B. \_\_\_\_\_ mit einbezogen worden und ein Kaufvertrag unterzeichnet werden können.
- In einer dritten Phase ab Juli 2010 seien der Beschwerdeführerin noch administrative Aufgaben übertragen worden, nämlich die Rechnungsstellung für Drittlizenzen und die Überwachung des Zahlungseingangs.

der Gesellschaft und der Verkehr mit den Ämtern verblieben. Darüber hinaus sei die Beschwerdeführerin im sehr beschränkten Rahmen auch noch operativ tätig geblieben. Zu den essentialia habe der Know-How-Transfer gehört, welcher erst am 21. September bzw. am 1. C abgeschlossen werden können. Während dieser Phase sei die Beschwerdeführerin dafür zu sorgen, dass C. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ vollumfänglich für Fragen und für DNP und ihres Teams zur Verfügung gestanden hätten.

- In einer vierten Phase ab Oktober 2010 habe sich die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin schliesslich primär auf die Einnahme der Gebühren aus Drittlizenzen beschränkt. A Phase habe indessen während eines Jahres die vertragliche Pflicht bestanden, "[to Purchaser in solving and fixing any possible bugs and/or failures which could arise Software [...]]". Ferner habe sich C. \_\_\_\_\_ im Kaufvertrag persönlich zu sechs Jahren verpflichtet. Auch während der vierten Phase habe somit eine, wenn auch sehr beschränkte, operative Tätigkeit bestanden. Diese habe C. \_\_\_\_\_, welcher einzig über das technische Wesentlichen von seinem Wohnort aus ausgeführt.

Aufgrund dieser Feststellungen gelangte die Vorinstanz zum Ergebnis, dass, wenn einer Gesellschaft derart eng mit einer Person verknüpft sei, davon ausgegangen werden kann, dass das Hauptsteuerdomizil an deren Wohnort, d.h. hier in Y. \_\_\_\_\_, liege und nicht in V.

**3.2.** Die Beschwerdeführerin beanstandet die Sachverhaltfeststellungen in verschiedenen Punkten als unhaltbar. So habe es bei ihr entgegen der Vorinstanz nur eine grosse Zäsur gegeben. Der Beschluss, die Library nicht mehr weiterzuentwickeln, sondern nur noch Lizenzen zu vergeben, sei im Zusammenhang mit dem altersbedingten Ausscheiden von D. \_\_\_\_\_ und E. \_\_\_\_\_ sowie dem Auslaufen des Mietvertrags gefasst worden. In der Folge sei die Beschwerdeführerin eine reine Lizenzverwertungsgesellschaft gewesen. Die Lizenzvergabe sei eine operative Tätigkeit habe B. \_\_\_\_\_ wahrgenommen. Es seien keine neuen Lizenzen vergeben worden. Selbst die finale Vertragsbereinigung mit der DNP habe im Kanton Zug stattgefunden. Die Beschwerdeführerin habe keine "Fäden der Geschäftsführung" gegeben, die bei C. \_\_\_\_\_ zusammengelaufen seien. Die Vorinstanz habe sich insoweit um eine reine Behauptung der Vorinstanz, die durch nichts gestützt werden könne. Beim Verkauf des Hauptaktivums mit beschränkter Rücklizenzierung handle es sich um einen aussergewöhnlichen, einmaligen Vorgang ausserhalb des ordentlichen Geschäftsganges. Die Beschwerdeführerin könne, dass die DNP und die Beschwerdeführerin sich nicht über den Verkauf geeinigt hätten, dazu gekommen wäre. In diesem Fall hätte die Beschwerdeführerin weiterhin die Lizenzvergabe verwertet und die kontinuierlichen Einnahmen wären eindeutig im Kanton Zug angefallen. Das Verwaltungsgericht habe aus dem Vertrag mit der DNP geschlossen, dass der Verkauf der Library technisch begleitet werden müsse. Ein technischer Support sei aber tatsächlich nicht erbracht gewesen. Die einzige Tätigkeit sei die Freischaltung des Source-Codes durch D. \_\_\_\_\_ über eine Skype-Konferenz gewesen. Das Verwaltungsgericht erkenne ausdrücklich; es sei davon auszugehen, dass es sich bei der angeblichen technischen Begleitung nur um eine operative Tätigkeit handle; aus einer solchen untergeordneten Tätigkeit könne kein Support resultieren. Bei der Library, welche die Beschwerdeführerin entwickelt habe, handle es sich um ein einmaliges Produkt, welches, wenn es einmal verbaut sei, nicht mehr angerührt werden müsse. Entgegen der Vorinstanz habe dementsprechend kein Support stattgefunden. Die vom Verwaltungsgericht im Vordergrund gestellten Supportleistungen existierten nicht und wären von vornherein im Kanton Zürich zu begründen.

### 3.3.

**3.3.1.** Die Vorinstanz hat im Wesentlichen allein aus dem Text des Vertrags mit der Käuferin Support bei der Implementierung der erworbenen Software zugesichert. Die Beschwerdeführerin habe nach dem Verkauf der Software noch eine - untergeordnete - operative Tätigkeit ausgeübt. Über den Vertragstext hinaus hat sich die Vorinstanz für diese Annahme berufen, dass der Source Code freigeschaltet wurde und eine Skype Konferenz mit der Käuferin abgesehen vom Know-How-Transfer, welcher gemäss den Feststellungen der Vorinstanz

September bzw. am 1. Oktober 2010 abgeschlossen wurde, macht die Vorinstanz i Support-Dienstleistung namhaft, welche die Beschwerdeführerin, vor allem (in der Herbst 2010, noch erbracht haben soll. Allein der Umstand, dass C. \_\_\_\_\_ gem getroffenen Vereinbarungen noch während sechs Jahren telefonischen Support erk Beleg dafür, dass tatsächlich entsprechende Leistungen erbracht wurden.

3.3.2 Das ändert indessen nichts daran, dass die Gesellschaft nicht etwa - wie die geltend macht - zu einer Lizenzverwertungsgesellschaft mutierte, die ab dem Sitzw Zug kein operatives Geschäft mehr betrieb. Aus dem Ablauf der Ereignisse ergibt s bereits im Zuge der Verhandlungen über die Vergabe einer Exklusivlizenz oder die der Beschwerdeführerin erstellten Software, ihres einzigen substanziellen Aktivums Weiterführung der aktiven Geschäftstätigkeit nicht mehr geplant war. Der bestehen gekündigt und die drei Mitarbeiter und gleichzeitig massgebenden Aktionäre verlies als Arbeitnehmer (und zum Teil auch als Verwaltungsräte). Spätestens seit Beginn noch Monate vor der Sitzverlegung war damit klar, dass der wesentliche Zweck alle Liquidation des wesentlichen Vermögensbestandteils der Beschwerdeführerin best Die damit im Zusammenhang stehenden Aktivitäten hatten keinen massgebenden Sitzkanton. Aus dem gesamten Ablauf der Ereignisse ergibt sich vielmehr klar, das Verkauf des einzigen Hauptaktivums der Gesellschaft (noch) im Kanton Zürich gefa in der Folge beim Verkauf zwecks Beratung und zur Verfügungstellung eines neuer beigezogen. Nach den Feststellungen der Vorinstanz, welche die Beschwerdeführe jedenfalls nicht ausreichend substantiiert (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 140 III 264 E 2C\_350/2019** vom 29. Januar 2020 E. 2.2), als unhaltbar bestreitet, kam diesem je Mitgliedschaft im Verwaltungsrat - nie eine leitende Rolle im Unternehmen der Bes er nahm insbesondere bei ihr keine operativen Aufgaben wahr. Er wurde vielmehr I administrativen Aufgaben betraut, nämlich dem Inkasso des Kaufpreises, der Lizer auslaufenden Lizenzverträgen mit Drittkunden sowie der Buchhaltung und der steu Gesellschaft. Unter diesen Umständen ist es, und zwar trotz Fehlens einer operativ Sitzwechsel, jedenfalls im Ergebnis keineswegs unhaltbar, wenn die Vorinstanz zur die tatsächliche Leitung der Beschwerdeführerin sei - nach dem Austritt der beiden Verwaltungsräte und dem Verkauf des einzigen Hauptaktivums - allein beim Präsid Verwaltungsrats der Gesellschaft gelegen. Es ist daher auch nicht zu beanstanden einem Weiterbestehen des Hauptsteuerdomizils im Kanton Zürich, und zwar für da der Gesellschaft am Wohnsitz von C. \_\_\_\_\_ in Y. \_\_\_\_\_, ausgegangen ist.

3.3.3 An diesem Ergebnis ändern auch die übrigen Einwendungen der Beschwerde Entgegen ihrer Interpretation der Ereignisse wechselte die Beschwerdeführerin im Sitzwechsel nicht etwa lediglich ihren Zweck, indem sie von einer Softwareentwickl Vertriebsgesellschaft zu einer reinen Lizenzverwertungsgesellschaft mutierte und i operatives Geschäft als bisher betrieb. Wie auch der Gang der weiteren Ereignisse auch der Umstand, dass die Gesellschaft inzwischen in Liquidation versetzt wurde) Zusammenhang mit den Vertragsverhandlungen mit der DNP beschlossen, das Ha Gesellschaft zu versilbern und diese, da noch weitere Lizenzverträge bestanden, d zusammen mit dem Softwareverkauf beendet werden konnten, "auslaufen" zu lass auch der Austritt der beiden bisherigen Verwaltungsräte, der Beizug eines Beraters Domizilwechsel an dessen Privatadresse und die Betrauung des Beraters mit der a Abwicklung der Gesellschaft in tatsächlicher Hinsicht sinnvoll interpretieren.

Deshalb spielt es auch keine Rolle, ob die veräusserte Software, wie die Beschwer macht, ein nicht betreuungsbedürftiges Standardprodukt darstellt. Auch wenn diese zutreffen sollte (was zumindest nicht als unplausibel erscheint), folgt gerade daraus zurückgetretene Verwaltungsrat D. \_\_\_\_\_ noch der verbleibende Verwaltungsr Supportleistungen bei der Implementierung der veräusserten Software bei der Käu eigentliches operatives Geschäft gab es dann aber nach der Veräusserung der Ge sondern diese sollte nur noch die Erlöse aus dem Verkauf des Hauptaktivums sowi Lizenzen vereinnahmen. Soweit bei einer Gesellschaft in einem solchen Stadium, t

eigentlichen fortgesetzten Liquidationshandlungen mehrererforderlich sind, überhaupt tatsächlichen, operativen Leitung gesprochen werden kann, lag diese jedenfalls nicht in der Erledigung der administrativen Belange engagierten Berater, sondern beim Verwalt Auch deshalb rechtfertigt es sich, mit der Vorinstanz den Sitz der Gesellschaft auch im Kanton Zürich anzusiedeln.

Unbegründet ist auch der Einwand der Beschwerdeführerin, wonach es sich beim \ einen einmaligen - auf der strategischen Ebene anzusiedelnden - Vorgang gehandelt nicht zum Verkauf gekommen, ihre Existenz an ihrem neuen Sitz als Lizenzverwert fortgesetzt hätte. Zum einen wurde der Verkauf des einzigen wesentlichen Aktivum Beschwerdeführerin tatsächlich abgeschlossen und abgewickelt, so dass es schon die Rechtsfolgen kontrafaktischer Sachverhaltsvarianten zu spekulieren. Zum ande Hinsicht auf der Hand, dass im Zeitpunkt des Domizilwechsels nach Beendigung d Arbeitsverträge und des Ausscheidens von D. \_\_\_\_\_ und E. \_\_\_\_\_ aus dem klar war, dass es zum Verkauf und zur - wenn auch bis zum Auslaufen der Lizenz Abwicklung der Gesellschaft kommen würde.

3.4 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der von der Beschwerdeführerin vollz Kanton Zug in steuerlicher Hinsicht unbeachtlich war und die Steuerhoheit des Kar hinaus für die Phase der Abwicklung der Beschwerdeführerin weiter fortbestanden erweist sich daher mit Bezug auf den Hauptantrag als unbegründet und ist insoweit

#### 4.

**4.1.** Zu prüfen bleibt der Eventualantrag der Beschwerdeführerin, wonach die defin Veranlagungsverfügungen des Kantons Zug für die Zeiträume 1. Juni 2010 bis 31. 2013, 1. Juni 2011 bis 31. Mai 2012 vom 8. April 2014 sowie 1. Juni 2012 bis 31. M 2014 aufzuheben seien und der Kanton Zug zu verpflichten sei, die bereits bezahlte zurückzuerstatten.

#### 4.2.

**4.2.1.** Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung verwirkt der Steuerpflichtige das l das Recht zur Anfechtung der (rechtskräftigen) kantonalen Veranlagung, wenn er s einem Kanton in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des anderen Kantor anerkannt. Von einer vorbehaltlosen Anerkennung ist insbesondere auszugehen, w Steuerpflichtige der Veranlagung ausdrücklich oder stillschweigend unterwirft (vorb Steuererklärung), die geforderten Steuerbeträge vorbehaltlos bezahlt und die Eins weiterer Rechtsmittel unterlässt (**BGE 137 I 273** E. 3.3.3 S. 278; Urteile 2C\_592/20 E. 6.1; 2C\_274/2019 vom 13. September 2019 E. 4.3.1, je mit Hinweisen). Eine sol indessen nicht von Amtes wegen berücksichtigt, sondern muss von den betroffenen geltend gemacht werden (**BGE 137 I 273** E. 3.3.3 S. 279).

Über die Konstellation hinaus, in welcher der Steuerpflichtige den Anspruch eines l kollidierenden Anspruchs eines anderen Kantons, d.h. wenn der andere Kanton im Veranlagung des ersten Kantons seinen Anspruch bereits konkret erhoben hat ode Ziel gegenüber dem Steuerpflichtigen aktiv geworden ist, anerkennt, ist eine Verwir Beschwerderechts entsprechend dem Charakter des Doppelbesteuerungsverbots : Recht nur mit Zurückhaltung anzunehmen, nämlich dann, wenn sich das Verhalten geradezu rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig darstellt. Ein treuwidriges Verhalten bisher z.B. angenommen, wenn der Steuerpflichtige wegen des Fortbestehens eine anderen Kanton weiss oder wissen muss, dass der Betriebsstättenkanton einen ko erheben wird und dennoch in der Steuererklärung des Kantons des ersten Kantons Existenz einer Betriebsstätte im anderen Kanton anbringt (Urteil 2C\_655/2016 vom oder wenn der Steuerpflichtige gegenüber dem ersten Kanton bewusst falsche Ang 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 6.4 und 6.6).



**4.2.2.** Von der Verwirkung durch den Steuerpflichtigen zu unterscheiden ist die Ver Bestenungsanspruchs durch einen Kanton. Sie greift dann, wenn ein Kanton, der massgeblichen Tatsachen kennt oder kennen kann, trotzdem mit der Erhebung des ungebührlich lange zuwartet und wenn bei Gutheissung des erst nachträglich erhol anderer Kanton zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen ha 3.3.4 S. 279 m.H.).

Diese Verwirkung ist aber ein Institut zugunsten der steuererhebenden Kantone un Sinn und Zweck liegt darin, den betroffenen Zweitkanton davor zu bewahren, schor Grund eines an sich vorrangigen, aber erst ungebührlich spät erhobenen Steueran zu müssen. Deshalb kann - und muss - auch diese Verwirkung nur durch den ande durch den Pflichtigen selbst geltend gemacht werden (vgl. **BGE 137 I 273** E. 3.3.4 .

**4.3.** Hier geht es um eine Verwirkung des ersten Typs, indem die Steuerverwaltung namentlich geltend macht, die damals fachkundig vertretene Beschwerdeführerin ( AG; diese handelnd durch B. \_\_\_\_\_, der gleichzeitig Verwaltungsrat der Beschw sei) habe rechtsmissbräuchlich gehandelt und am 18. August 2010 eine Rulinganfr wichtige Sachverhaltselemente unterschlagen worden seien, so u.a., dass der Vert DNP bereits mehr als einen Monat zurückgelegen habe; in der Anfrage sei auch ni der Beschwerdeführerin im Wesentlichen nur erlaubt gewesen sei, die bereits best mit Drittkunden bis zum Ablauf weiter zu bedienen. Sodann sei auch der Verkaufse Erfolgsrechnung vom 1. Juni 2010 bis 31. Mai 2011 zusammen mit den Lizenzzeinn: "Umsatz CSPRodukte" aufgeführt und nicht separat ausgewiesen worden. Die Steu insbesondere aus diesen Umständen, dass die Sitzverlegung im vorliegenden Fall betrachtet werden müsse, weshalb die Beschwerdeführerin die Konsequenzen eine hinnehmen müsse. Der sich gegen den Kanton Zug richtende Eventualantrag sei d

#### **4.4.**

**4.4.1.** Es kann offenbleiben, ob die Sitzverlegung als solche rechtsmissbräuchlich v Vorwurf des Kantons Zug ist jedenfalls als Verwirkungseinrede gegenüber der Steu interpretieren. Selbst wenn die Sitzverlegung rechtsmissbräuchlich gewesen sein s nicht zur Konsequenz, dass entgegen dem Verbot der interkantonalen Doppelbeste in beiden Kantonen eine Steuerpflicht besteht. Zu beantworten ist allein die Frage, Beschwerdeführerin durch ihr Verhalten im Zusammenhang mit der Veranlagung in sich gegenüber dem Kanton Zug auf das Doppelbesteuerungsverbot zu berufen, ve Die Zürcherischen Steuerbehörden sind erst lange nach Rechtskraft der im Kanton Veranlagungen tätig geworden. Eine Verwirkung wegen Anerkennung der Steuerfo andere Kanton im Zeitpunkt der Veranlagung seinen Anspruch bereits konkret erh mit diesem Ziel gegenüber dem Steuerpflichtigen aktiv geworden ist, fällt damit aus sich damit nur noch fragen, ob das Verhalten der Beschwerdeführerin als treuwidrig muss.

**4.4.2.** Mit der Steuerverwaltung des Kantons Zug und entgegen der Auffassung de dabei zunächst festzustellen, dass deren Rulinganfrage nicht eine in jeder Hinsicht zutreffende Sachverhaltsschilderung enthielt. In der Rulinganfrage vom 18. August Stellungnahme der Kantonalen Steuerverwaltung Zug) fehlten vielmehr für die Beu wesentliche Sachverhaltselemente. So wurde zwar darauf hingewiesen, dass die B kein Personal und keine eigenen Räumlichkeiten (mehr) verfügte. Hingegen wird a keiner Weise erkennbar, dass die Gesellschaft im Zeitpunkt der Rulinganfrage bere wesentliches Aktivum veräussert und sich gleichzeitig verpflichtet hatte, die noch b Lizenzverträge auslaufen zu lassen. Zwar wurde erwähnt, dass "im zweiten Halbjal

des entwickelten Technologie-Know Hows - anstelle in Lizenz vergeben - gleich an ansässigen grösseren Technologiekonzern veräussert wird". Verschwiegen wurde j entsprechende Kaufvertrag schon abgeschlossen worden und die Gesellschaft dar bestimmt war, die Lizenzgebühren während der Restlaufdauer der an Dritte vergeb vereinnahmen, und dann abgewickelt werden sollte. Aus der Rulinganfrage ergibt s dass die Gesellschaft zwar beabsichtige, einen erheblichen Teil ihres Vermögens z auch in Zukunft noch über nicht unerhebliche ertragbringende Rechte verfügen wei als eine auf einen dauernden Betrieb ausgerichtete Lizenzverwertungsgesellschaft genommen habe.

Auch wenn die Rulinganfrage damit nicht als in jeder Hinsicht transparent und volls werden kann, enthält sie doch keine eigentlichen Unwahrheiten und stellt damit kei im Veranlagungsverfahren dar, welches für sich allein eine Verwirkung des Rechts, Doppelbesteuerung geltend machen zu können, bewirkt (im Unterschied etwa zum 1. Oktober 2019 E. 6.4, wo die Steuerpflichtige der Steuerverwaltung des Kantons Auskunft erteilt hatte).

**4.4.3.** Zu beantworten bleibt damit, ob das Verhalten der Beschwerdeführerin in an treuwidrig bezeichnet werden kann. So hat es etwa das Bundesgericht schon als tr wenn eine Gesellschaft, deren Verwaltungsratspräsident wie auch der Rechtsvertre diplomierte Steuerexperten sind, trotz Bestehens einer Betriebsstätte im anderen K Steuererklärung des Hauptsteuerdomizils diese Betriebsstätte nicht deklariert (Urte Juli 2017 E. 2.4.2). Im Ergebnis kann somit gegebenenfalls bei steuerkundigen unc vertretenen Steuerpflichtigen schon das Wissen um den kollidierenden Steueransp Kantons zusammen mit dem Umstand, dass der erste Kanton nicht auf das (möglich solchen Anspruchs aufmerksam gemacht wird, für die Annahme der Treuwidrigkeit auch das Urteil 2C\_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 5.4 wo der Steuerpflichtigen sie die Steuerverwaltung des ersten Kantons nicht über den kollidierenden Anspruc in Kenntnis gesetzt hatte).

Ohne sichere Kenntnis entweder des Umstands, dass die Steuerbehörden des anc auf die Geltendmachung eines kollidierenden Steueranspruchs bereits tätig geworc sichere Kenntnis, dass ein solcher Anspruch besteht (so in der Konstellation des W Betriebsstätte), ginge es im Hinblick auf die einschneidende Rechtsfolge der Verwi Beschwerderechts (und damit im Ergebnis die Hinnahme einer aktuellen Doppelbe weit, immer schon dann, wenn der Steuerpflichtige mit einem kollidierenden Steuer Kantons rechnen muss und den ersten Kanton nicht darauf hinweist, auf ein treuwi schliessen.

In der vorliegend zu beurteilenden Angelegenheit muss zwar davon ausgegangen v Sitzwechsel vor allem im Hinblick auf die Liquidation der Beschwerdeführerin erfolg Zusammenhang damit entstehende Steuerlast zu minimieren. Dem fachkundigen S Domizilgeber und Verwaltungsrat) der Beschwerdeführerin, der gleichzeitig für die l administrativen Belangen und damit auch die Prüfung der Steuerveranlagungen so Steuerrechnungen verantwortlich war, musste damit das Risiko, dass die Zürcher S Sitzwechsel nicht akzeptieren würden, bewusst sein. Allein daraus lässt sich indes dass das Verhalten der Beschwerdeführerin bzw. das ihr zuzurechnende Verhalten treuwidrig war, indem sie bzw. ihr Steuervertreter den Kanton Zug nicht über einen dessen Besteuerungsanspruch kollidierenden Anspruch des Kantons Zürich hinwie der Beschwerdeführerin mit Bezug auf die Doppelbesteuerung im Kanton Zug ist d.

## 5.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde gegen das Urteil der Vorinstanz, Kanton Zürich betrifft, als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutret Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist, mit Bezug auf den Kanton Zug gutzuhei Veranlagungsverfügungen des Kantons Zug für die Zeiträume 1. Juni 2010 bis 31.

bis 31. Mai 2012 sowie 1. Juni 2012 bis 31. Mai 2013 sind aufzuheben, da insoweit 127 Abs. 3 BV vorliegt. Die bereits bezahlten Steuern sind der Beschwerdeführerin Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahren Beschwerdeführerin aufzuerlegen, die mit ihrem Hauptantrag unterliegt (Art. 66 Abs. 2 C\_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 6 m.H.). Dem Kanton Zürich als obsiegende Abs. 3 BGG keine Parteientschädigung zu.

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde gegen den Kanton Zürich wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten

**2.**

Die Beschwerde gegen den Kanton Zug wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten wird angewiesen, die Veranlagungen der kantonalen und kommunalen Steuern der die Zeiträume 1. Juni 2010 bis 31. Mai 2011, 1. Juni 2011 bis 31. Mai 2012 sowie 1 2013 aufzuheben und die bereits bezogenen Steuern zurückzuerstatten.

**3.**

Die Gerichtskosten von Fr. 5'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

**4.**

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

Lausanne, 20. August 2020

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Klopfenstein