



## VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

---

### ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz  
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler  
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 13. Dezember 2021 *[rechtskräftig]*  
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. \_\_\_\_\_

Rekurrent  
vertreten durch B. \_\_\_\_\_ AG

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Zug**, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug  
Rekursgegnerin

weiter verfahrensbeteiligt:

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuer / Direkte Bundessteuer 2018  
(Unterhaltszahlung)

A 2020 14

A. A. \_\_\_\_\_, geb. 1952, deklarierte in der Steuererklärung 2018 in der Rubrik "Unterhaltsbeiträge" (Code 210) geleistete Beiträge an seine geschiedene Ehefrau in der Höhe von Fr. \_\_\_\_\_ und machte damit einen Abzug von seinen Einkünften geltend (StV-act. 1). Mit den Veranlagungsverfügungen vom 19. Mai 2020 (Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie direkte Bundessteuer 2018) gewährte die Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend Steuerverwaltung) diesen selbstdeklarierten Abzug nicht und setzte die Position "Unterhalt an geschiedenen oder getrennten Ehe/Partn." auf Fr. 0.– (StV-act. 2). Dagegen liess der Steuerpflichtige Einsprache erheben (StV-act. 3). Mit Einspracheentscheid vom 1. Oktober 2020 bestätigte die Steuerverwaltung die Veranlagung und wies die Einsprache ab (Rek-act. 2; StV-act. 6).

B. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 29. Oktober 2020 liess A. \_\_\_\_\_ (fortan Rekurrent) folgende Rechtsbegehren stellen (act. 1):

1. Das steuerbare Einkommen sei für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 gemäss eingereicherter Steuererklärung mit Fr. \_\_\_\_\_ (satzbestimmend Fr. \_\_\_\_\_) und für die direkte Bundessteuer mit Fr. \_\_\_\_\_ festzusetzen bzw. der an die Ex-Ehefrau überwiesene Betrag aus C. \_\_\_\_\_-Cash-Anwartschaft sei als steuerlich abzugsfähige Unterhaltszahlung zu qualifizieren.
2. Eventualiter sei das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 gemäss eingereicherter Steuererklärung mit Fr. \_\_\_\_\_ (satzbestimmend Fr. \_\_\_\_\_) und für die direkte Bundessteuer mit Fr. \_\_\_\_\_ festzusetzen bzw. der Steuerpflichtige sei lediglich für den Anteil von Fr. \_\_\_\_\_ aus der Barauszahlung der C. \_\_\_\_\_-Cash-Anwartschaft steuerpflichtig.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons Zug.

C. Der Rekurrent bezahlte den von ihm verlangten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– am 12. November 2020 fristgerecht (act. 3).

D. Mit Schreiben vom 17. November 2020 liess das Verwaltungsgericht der Steuerverwaltung sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) ein Doppel der Rekurschrift samt Beilagen zur Vernehmlassung zukommen und ersuchte gleichzeitig darum, sich dabei auch zur Frage der Beiladung der vom Rekurrenten geschiedenen Ehefrau zu äussern, da eine allfällige Gutheissung des Haupt- oder

Nebenantrages Folgen für die Steuerveranlagung 2018 der geschiedenen Ehefrau hätte (act. 4).

E. Die Steuerverwaltung (fortan auch Rekursgegnerin) beantragte mit Vernehmlassung vom 4. Dezember 2020, der Rekurs vom 29. Oktober 2020 sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Im Übrigen sei der Einspracheentscheid vom 1. Oktober 2020 zu bestätigen. Unter Kostenfolgen zu Lasten des Rekurrenten. In prozessualer Hinsicht stellte die Steuerverwaltung den Antrag auf die Beiladung der früheren Ehegattin zu verzichten. Es handle sich vorliegend nicht um einen Anwendungsfall von § 129 StG, wo etwa Mit- oder Gesamteigentumsverhältnisse zu koordinieren wären bzw. eine Auskunftspflicht einer Drittperson gegenüber der Steuerverwaltung oder dem Gericht bestehe. Die Beiladung diene mitunter auch der Verfahrensökonomie und -koordination, sodass sich nicht dasselbe Gericht mehrmals mit dem gleichen Sachverhalt auseinandersetzen müsse. Im vorliegenden Fall dürfte ein zweites Verfahren im Kanton Zug zufolge mutmasslich ausserkantonalen Wohnsitzes der früheren Ehegattin ausgeschlossen sein. Allfällige Erkenntnisse für ein anderes Veranlagungsverfahren könnten nötigenfalls auf dem Amtshilfeweg (Art. 39 Abs. 2 StHG) gemeldet werden (act. 5).

F. Die ESTV liess sich am 4. Dezember 2020 ebenfalls vernehmen und stellte hinsichtlich der direkten Bundessteuer den Antrag auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern äussere sie sich praxisgemäss nur in Belangen, die mit dem Steuerharmonisierungsgesetz in Widerspruch stünden. Vorliegend seien keine diesbezüglichen Anmerkungen angezeigt. Zur Begründung werde auf den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 1. Oktober 2020 verwiesen. Im Hinblick auf eine sachgerechte Beurteilung der Steuerveranlagung des Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 2018 stehe die ESTV einem allfälligen Beizug sachdienlicher Unterlagen aus den Steuerunterlagen der ehemaligen Ehefrau des Rekurrenten nicht grundsätzlich entgegen. Es stelle sich hingegen die Frage, ob bei geschiedenen Ehegatten eine Beiladung opportun sei, zumal gegensätzliche Interessen der ehemaligen Ehegatten nicht auszuschliessen seien und die Einsichtnahme in das Steuerdossier einer anderen Person einen grossen Eingriff darstelle. Sowohl im Rahmen eines allfälligen Beizugs von Steuerakten der ehemaligen Ehefrau als auch bei einer allfälligen Beiladung sei den Voraussetzungen für die Durchbrechung des Steuergeheimnisses gemäss Art. 110 Abs. 2 DBG Rechnung zu tragen (act. 6).

G. Am 7. Dezember 2020 teilte das Verwaltungsgericht den Parteien mit, dass nach Kenntnisnahme der Vorbringen beider Steuerverwaltungen auf die Beiladung der früheren Ehefrau des Rekurrenten verzichtet werde (act. 7).

H. Mit Replik vom 21. Dezember 2020 liess der Rekurrent am Rekurs bzw. der Beschwerde vom 29. Oktober 2020 und den gestellten Anträgen festhalten. Hinsichtlich seines Eventualantrages habe bisher weder die ESTV noch die Steuerverwaltung Stellung bezogen (act. 8).

I. Die Steuerverwaltung hielt mit Duplik vom 14. Januar 2021 ebenfalls an ihren Anträgen fest und machte insbesondere Ergänzungen zum Eventualantrag des Rekurrenten (act. 10).

J. Die ESTV verzichtete am 15. Januar 2021 auf die Einreichung einer Duplik und verwies auf ihre Vernehmlassung vom 4. Dezember 2020 (act. 11).

K. Auf die weiteren Ausführungen in den jeweiligen Rechtsschriften wird – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Nach § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs

beim Verwaltungsgericht erheben. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG).

1.2 Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – beide als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff „Rekurs“ beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst. Der vorliegende Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 1. Oktober 2020 (zugestellt am 3. Oktober 2020) wurde am 29. Oktober 2020 der Schweizerischen Post übergeben und gilt damit als fristgerecht eingereicht. Der Rekurs entspricht sodann den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2. Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. denjenigen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm diejenige Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen – ganz oder teilweise – gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

3. Streitig und zu prüfen ist, ob sich der Steuerpflichtige die Einkünfte aus dem "C. \_\_\_\_\_-Bond" vollumfänglich als Einkommen anrechnen lassen muss.

4.

4.1 Begründend liess der Rekurrent im Wesentlichen ausführen, die Zahlung von (gerundet) Fr. \_\_\_\_\_ an seine Ex-Ehefrau sei steuerlich zum Abzug zuzulassen. Es handle sich bei der umstrittenen Zahlung – trotz anderslautender Benennung im Scheidungsurteil – aus steuerrechtlicher Sicht nicht um eine klassische Zahlung im Sinne der güterrechtlichen Auseinandersetzung im Scheidungsfall. Bei den Anteilen am C. \_\_\_\_\_-Bond habe es sich im Zeitpunkt des Scheidungsurteils lediglich um eine Anwartschaft gehandelt und es habe sich eben im Moment der Auflösung des Güterstandes gerade kein bewertbarer Vermögenswert im Bestand der Errungenschaft fixieren lassen. Da dieser Vermögenswert bereits im Zeitpunkt der Scheidung der Ex-Ehefrau zugesprochen worden sei, könne es nicht sein, dass er die Steuerlast auf dem der Ex-Ehefrau zustehenden Ertrag tragen müsse. Die Weiterleitung der anteilmässigen geldwerten Leistung aus dem C. \_\_\_\_\_-Bond sei als Unterhaltsbeitrag an die Ex-Ehefrau nach § 22 lit. f StG und Art. 23 lit. f DBG zu qualifizieren und als solche abzugsfähig. Dass die Zahlung in Form einer einmaligen Kapitaleistung erfolgt sei, liege in der Natur der Anwartschaft bzw. im Scheidungsurteil begründet. Der an die Ex-Ehefrau überwiesene Betrag von Fr. \_\_\_\_\_ sei im Zeitpunkt der Scheidung nicht Vermögensbestandteil der Eheleute gewesen, sondern sein AHV- und steuerpflichtiger Lohnbestandteil im Jahr 2018, an welchem die Ex-Ehefrau aufgrund der Zuweisung der Anwartschaft im Jahr 2013 (im Zeitpunkt, als die Ehe noch intakt war) bzw. aufgrund der Formulierung im Scheidungsurteil einen rechtlichen Anspruch gehabt habe. Im Sinne des Eventualantrags sei zu berücksichtigen, dass aufgrund des Scheidungsurteils die umstrittene C. \_\_\_\_\_-Cash-Anwartschaft hälftig der Ex-Ehefrau zugesprochen worden sei und er seither keinen wirtschaftlichen Anspruch mehr an diesem Vermögenswert und dem möglichen zukünftigen Ertrag daraus gehabt habe. Ihm habe daher aus steuerrechtlicher Sicht der der Ex-Ehefrau zustehende Anteil der Anwartschaft weder während der Sperrfrist (Vermögenssteuerwert Null in den Steuerjahren 2014 ff.) noch im Zeitpunkt der Barauszahlung gehört. Dass er die Barauszahlung (50 % an der C. \_\_\_\_\_-Cash-Anwartschaft) vereinnahmt habe, liege ausschliesslich in seinem ehemaligen Anstellungsverhältnis mit der D. \_\_\_\_\_ AG begründet. Daraus folge, dass die vereinnahmte Barauszahlung von insgesamt Fr. \_\_\_\_\_ lediglich im Umfang von Fr. \_\_\_\_\_ sein steuerbares Einkommen darstelle. Folglich sei der steuerbare Nettolohn gemäss Deklaration in der Steuererklärung 2018 im Sinne des Eventualantrags von Fr. \_\_\_\_\_ auf Fr. \_\_\_\_\_ zu reduzieren und entsprechend der Unterhaltskostenabzug von Fr. \_\_\_\_\_ zu streichen (act. 1).

Replizierend liess er ergänzen, die Kantone seien insbesondere frei, die Unterhaltsbeiträge auf die laufenden Beiträge zu beschränken oder hierunter auch Kapitalzahlungen zu subsummieren. Das Bundesgericht habe diese Frage explizit offen gelassen (BGE 125 II 183). Daraus folge, dass es für die Besteuerung keine Rolle spielen könne, ob die Unterhaltszahlungen periodisch in Form einer Rente oder als Kapitalabfindung geleistet würden (act. 8).

4.2 Die Steuerverwaltung erklärte vernehmlassend, es werde darauf verzichtet, das der streitgegenständlichen Zahlung zugrundeliegende Finanzinstrument (C. \_\_\_\_\_ - Bond) rechtlich zu würdigen. Die Stellungnahme konzentriere sich darauf zu unterscheiden, ob es sich dabei gemäss Scheidungsurteil vom 11. März 2014 um Unterhaltszahlungen an den geschiedenen Ehepartner oder um Verpflichtungen aus der güterrechtlichen Auseinandersetzung handle. Tilge der leistende Ehegatte durch wiederkehrende Zahlungen ratenweise eine güterrechtliche Forderung, seien diese Zahlungen trotz ihrer Periodizität nicht Unterhaltsbeiträge. Sämtliche auf einer güterrechtlichen Auseinandersetzung beruhenden Leistungen an den begünstigten Ehegatten seien steuerfreie Einkünfte, da es sich beim Vermögensanfall beim einzelnen Ehegatten nur um eine Vermögensumlagerung innerhalb der als Einheit besteuerten ehelichen Gemeinschaft handle. Es finde kein Vermögenszufluss von aussen statt (Reinvermögenszuflusstheorie). Dabei spiele es keine Rolle, ob ein gesetzlicher oder ein vertraglicher Güterstand aufgelöst werde, wie auch unmassgeblich sei, welcher Rechtsgrund zur Auflösung des betreffenden Güterstandes geführt habe. Zum Einwand der falschen Bezeichnung im Scheidungsurteil sei festzuhalten, dass sich die Eheleute in der dem Urteil zugrundeliegenden Scheidungskonvention vom 18. Dezember 2013 darüber geeinigt hatten, welche Beträge Unterhaltszahlungen seien und wie lange diese zu leisten (gewesen) seien. Dafür würden auch die klar festgelegten monatlichen Unterhaltszahlungen an die Ex-Ehefrau bis zu deren Eintritt ins Rentenalter sprechen. Genauso sei festgelegt worden, welche Beiträge im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung zu leisten seien, wissend darum, dass gewisse Beträge aufgrund der Sperrwirkung und der möglichen Wertschwankungen erst zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich dem der Auszahlung, genau festgelegt werden könnten. Die Steuerverwaltung habe sich bei der Beurteilung, ob es sich um güterrechtliche Ausgleichszahlungen oder um Unterhaltszahlungen an die geschiedene Ehefrau handle, auf das längst rechtskräftige Scheidungsurteil vom 11. März 2014 gestützt, da anderweitige Zahlungsvereinbarungen nicht vorliegen würden. Es sei nur schwer erklärbar, dass die Eheleute sowohl eine Scheidungskonvention aufgesetzt wie auch ein darauf basierendes Urteil akzeptiert

hätten, die beide nicht ihrem übereinstimmenden Parteiwillen entsprochen hätten. Weiter wäre keine steuerliche Abzugsfähigkeit gegeben, selbst wenn die Zahlung nicht im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung erfolgt wäre. Aufgrund des von der Steuervertreterin zitierten BGE 125 II 183 sei noch nichts dazu gesagt, ob auch beide Formen – Rente oder Kapitalleistung – steuerlich abziehbar seien. Gelte der Unterhaltspflichtige die Verpflichtung zur Leistung von Unterhalt durch eine Kapitalzahlung ab, falle diese Leistung unter die einkommenssteuerfreien Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen gemäss Art. 24 lit. e DBG. Für die Kantons- und Gemeindesteuern halte § 8 der Verordnung zum Steuergesetz (VO StG; BGS 632.11) ausdrücklich fest, dass Unterhaltsbeiträge in Form von Kapitalleistungen bei der empfangenden Person steuerfrei und bei der leistenden Person nicht abzugsfähig seien (act. 5).

Zum Eventualantrag hielt die Steuerverwaltung am 14. Januar 2021 insbesondere fest, gemäss Scheidungsurteil Ziff. 4.1 (unter Bezugnahme auf die Scheidungskonvention Ziff. 4.2) seien nur Optionen und Aktien anteilig direkt als Abgeltung der güterrechtlichen Auseinandersetzung übertragen worden. Konkret und sofort sei vereinbart worden, der Ehegattin die Hälfte sämtlicher Rechte an den gesperrten Optionen und Aktien aus dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm "E. \_\_\_\_\_" zu übertragen. Weitere 8'909 freie Aktien seien gemäss Scheidungsurteil bzw. Scheidungskonvention innert 20 Tagen nach Rechtskraft des Scheidungsurteils ins Eigentum der Ehegattin zu übertragen gewesen. Von weiteren 16'109 gesperrten Aktien sei ein spezifischer Fahrplan aufgestellt worden, dass diese jeweils innert zehn Tagen nach Freigabe in Abgeltung der güterrechtlichen Ansprüche an die Ehegattin zu übertragen gewesen seien, dies jeweils per 1. März der Jahre 2014, 2015 sowie 2016. Bezüglich der streitgegenständlichen C. \_\_\_\_\_-Bonds der Arbeitgeberin D. \_\_\_\_\_ AG werde lediglich darauf hingewiesen, dass diese "innerhalb von 20 Tagen nach Auszahlung" zur Hälfte an die Ehegattin auszubezahlen seien. Ein genauer Zeitpunkt oder eine anderweitige Verbindlichkeit lasse sich aus dem Wortlaut hingegen nicht ableiten. Aus dem Geschäftsbericht der D. \_\_\_\_\_ AG von 2019 werde der C. \_\_\_\_\_ ("C. \_\_\_\_\_") auf Seite 520 wie folgt beschrieben: "Der C. \_\_\_\_\_ ist ein obligatorischer Plan für aufgeschobene Vergütungen für alle Mitarbeiter mit einer jährlichen Gesamtvergütung von über 300'000.– Fr./USD. Die Zuteilungen aus dem C. \_\_\_\_\_ erfolgen in Form von Anwartschaften auf als zusätzliches Kernkapital (AT1) anrechenbare Kapitalinstrumente. Nach Ermessen von D. \_\_\_\_\_ kann die Übertragung entweder in Form einer Barzahlung oder eines marktfähigen AT1-Kapitalinstruments mit unbegrenzter Laufzeit erfolgen. Die C. \_\_\_\_\_ -

Zuteilungen werden nach Ablauf von fünf Jahren beziehungsweise von bis zu sieben Jahren im Fall von britischen Senior-Management-Funktionen vollständig übertragen, sofern kein Trigger-Ereignis eintritt. (...) Zinszahlungen aus C. \_\_\_\_\_-Zuteilungen erfolgen nach Ermessen von D. \_\_\_\_\_. (...) Die Zuteilungen verfallen in der Regel bei freiwilliger Auflösung des Arbeitsverhältnisses mit der D. \_\_\_\_\_ und unter bestimmten anderen Umständen." Hier seien sehr viele spekulative bzw. unsichere Punkte auszumachen, womit keineswegs ein definitiver Anspruch abzuleiten sei. Doch selbst wenn, erscheine es für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit bzw. des Vermögenssteuercharakters vorliegend ohnehin unerheblich, von wessen Herkunft die Mittel seien, also Optionen, Aktien oder Bonds, also sog. Obligationen. Tatsache bleibe, dass die Gelder bzw. die Ansprüche im Rahmen der güterrechtlichen Abgeltungen zu leisten gewesen und daher nicht abzugsfähig seien. Dass der Rekurrent die Bond-Auszahlung als Obligation und somit als Einkommen gemäss § 19 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG zu versteuern habe, ergehe schon aus dem Gesetz. Wiederum sei es sachlogisch, dass diese Auszahlung in den Folgejahren, sofern noch vorhanden, auf kantonaler Ebene im Vermögen zu versteuern sei. Wäre die Zahlung an die Ehegattin aus einer anderen Quelle, also dem bestehenden Vermögen ohne die künftige (im Scheidungszeitpunkt und darüber hinaus unsichere) Bond-Zahlung, alimentiert worden, hätte er diese nicht versteuern müssen (§ 38 ff. StG). Es sei im Scheidungszeitpunkt ohnehin nicht sicher gewesen, dass der Rekurrent im Auszahlungszeitpunkt bedacht werde. Hätte er vorher gekündigt, wäre auch der Anspruch voraussichtlich entfallen (act. 10).

## 5.

5.1 Echte Mitarbeiterbeteiligungen beteiligen den Mitarbeitenden im Ergebnis am Eigenkapital des Arbeitgebers. Die Beteiligung kann dabei direkt mittels Einräumung von Beteiligungspapieren erfolgen oder indirekt mittels Einräumung von Optionen oder Anwartschaften zum Bezug von Beteiligungspapieren (Kreisschreiben der ESTV Nr. 37, Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom 22. Juli 2013, Ziff. 2.3.1 [nachfolgend zitiert: KS ESTV Nr. 37]; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 17a N 2 ff.).

5.2 Als unechte Mitarbeiterbeteiligungen gelten eigenkapital- bzw. aktienkursbezogene Anreizsysteme, welche dem Mitarbeitenden im Ergebnis keine Beteiligung am Eigenkapital des Arbeitgebers, sondern in der Regel nur eine Geldleistung in Aussicht stellen, welche sich an der Wertentwicklung des Basistitels orientiert. Mit

unechten Mitarbeiterbeteiligungen wird weder direkt (mittels Anteilsrechten) noch indirekt (mittels Optionen) der Erwerb von Beteiligungen an der Arbeitgeberin (oder Konzerngesellschaft) bezweckt. Es wird eigentlich nur die Höhe eines künftigen Bonus z.B. an die Aktienkurssteigerung oder die Dividendenrendite geknüpft. Weil diese Instrumente dem Mitarbeitenden regelmässig keine weiteren Rechte (wie Stimm- und Dividendenrechte) einräumen, gelten die unechten Mitarbeiterbeteiligungen bis zu ihrer Realisation steuerlich als blosser Anwartschaften (KS ESTV Nr. 37, Ziff. 2.3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 17a N 7). Als solche sind sie gemäss Art. 17c DBG im Zeitpunkt ihres Zuflusses steuerbar. Gemeint ist damit der Zeitpunkt des Forderungserwerbs, also jener Zeitpunkt, in dem der Mitarbeiter einen definitiven Anspruch auf die Geldleistung erhält (verbindliche Zusage des Arbeitgebers, einen ziffermässig bestimmten Betrag zu bezahlen). Häufig wird dies mit dem Zeitpunkt der effektiven Zahlung zusammenfallen. Die Bargeldabfindung entspricht dabei der steuerpflichtigen Einkunft (für einen steuerfreien Kapitalgewinn bleibt kein Platz; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 17c N 1 ff.).

5.3 Bei einer Gratifikation im Sinne von Art. 322d OR handelt es sich um eine ausserordentliche Zulage, die zum Lohn hinzutritt und bei bestimmten Anlässen ausgerichtet wird. Sie hängt immer in einem gewissen Masse vom Willen des Arbeitgebers ab. Um den Charakter einer Sondervergütung zu wahren, darf eine Gratifikation neben dem Lohn nur eine zweitrangige Bedeutung haben (BGE 131 III 615 E. 5.2; BGE 129 III 276 E. 2.1). Sobald der eigentliche Lohn ein Mass erreicht, das die wirtschaftliche Existenz des Arbeitnehmers bei Weitem gewährleistet bzw. seine Lebenshaltungskosten erheblich übersteigt, bildet die Höhe der Gratifikation im Verhältnis zum Lohn jedoch kein taugliches Kriterium mehr, um über den Lohncharakter der Sondervergütung zu entscheiden. Bei derartigen Einkommensverhältnissen, lässt sich ein Eingriff in die Privatautonomie der Parteien durch ein entsprechendes Schutzbedürfnis des Arbeitnehmers nicht legitimieren (BGE 139 III 155 E. 5.3; BGer 4A\_721/2012 vom 16. Mai 2013 E. 3, je mit Hinweisen).

Aus steuerrechtlicher Sicht sind grundsätzlich nur unbedingte Leistungsansprüche als realisiertes Einkommen zu betrachten. Bei aufschiebend (suspensiv) bedingten Rechtsgeschäften bleibt deshalb der Erwerb von Einkommen bis zum Eintritt eines künftigen Ereignisses in der Schwebe, sodass der Einkommenszufluss erst in dem Zeitpunkt erfolgt, in welchem der Schwebezustand wegfällt und feststeht, dass der Empfänger das fragliche Einkommen ohne weitere Gegenleistung behalten kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 41 N 30). Zulagen zum Normallohn, auf

welche die steuerpflichtige Person keinen Rechtsanspruch hat (wie Gratifikationen, Boni, Extraprämien, Gewinnanteile, Sondervergütungen für das Erreichen besonderer Ziele), realisiert der Arbeitnehmer erst dann, wenn die Zulagen zahlenmässig konkretisierbar sind und der Fälligkeitstermin bekannt ist; andernfalls fehlt es an einer tatsächlichen Verfügbarkeit. Diese Voraussetzungen gelten auch dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Auszahlung einer solchen Zulage im Grundsatz nach zugesichert hat. Es spielt dabei keine Rolle, in welchen Zeitraum die abgeleitete Arbeitsleistung fällt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 41 N 37 f., mit Hinweisen).

6.

6.1 Gemäss dem von der Rekursgegnerin zitierten Geschäftsbericht 2019 verfolgt die D.\_\_\_\_\_ AG einen gesamtheitlichen Vergütungsansatz (Geschäftsberichte der D.\_\_\_\_\_ AG sind im Internet abrufbar unter: \_\_\_\_\_). Dieser setzt sich aus der fixen Vergütung (Grundgehalt und gegebenenfalls rollenbasierte Zulage), den leistungsabhängigen Zuteilungen sowie den Vorsorge- und Nebenleistungen zusammen. Den "C.\_\_\_\_\_" ordnet die D.\_\_\_\_\_ AG den leistungsabhängigen Zuteilungen zu (Geschäftsbericht 2019, S. 280 und S. 294). Selbiges lässt sich sowohl aus dem Geschäftsbericht 2013 als auch aus dem Geschäftsbericht 2018 entnehmen. So können gemäss Geschäftsbericht 2013 die meisten regulären Mitarbeiter eine jährliche ermessensbasierte leistungsabhängige Vergütung erhalten. Deren Höhe hängt vom Konzernergebnis, dem Ergebnis des Unternehmensbereichs, in dem der Mitarbeiter tätig ist, sowie von der individuellen Leistung des Mitarbeiters ab und liegt vollumfänglich im Ermessen des Unternehmens. Um sicherzustellen, dass die Mitarbeiter auf die längerfristige Profitabilität des Unternehmens fokussiert sind, wird ein erheblicher Teil ihrer leistungsabhängigen Zuteilungen bis zu fünf Jahre aufgeschoben, falls ihre Gesamtvergütung 300'000.– Fr./USD überschreitet (Geschäftsbericht 2013, S. 350). Der obligatorische Plan umfasst auch Vorkehrungen, die es der D.\_\_\_\_\_ AG ermöglichen, den gesperrten aufgeschobenen Anteil der Vergütung in Teilen oder als Ganzes verfallen zu lassen, beispielsweise wenn ein Mitarbeiter bestimmte nachteilige Handlungen vollzieht oder in den meisten Fällen, in denen das Arbeitsverhältnis aufgelöst wird (Geschäftsbericht 2013, S. 357). Der Aufschub eines Teils der jährlichen variablen Vergütung erfolgt gemäss Geschäftsbericht 2018 zur Stärkung der Kultur, des Risikomanagementansatzes und der nachhaltigen Performance. Der C.\_\_\_\_\_ bringt die Interessen der Mitarbeiter mit den Interessen der Inhaber von Schuldpapieren in Einklang. Um zudem eine nachhaltige Performance zu fördern, enthalten die Komponenten der aufgeschobenen Vergütungen Malus-Bedingungen. Diese erlauben es

dem Unternehmen, nicht übertragene aufgeschobene Zuteilungen unter bestimmten Umständen verfallen zu lassen, zum Beispiel bei ungenügender Performance (Geschäftsbericht 2018, S. 380). Die bis zum Januar 2015 gewährten Zuteilungen aus dem C. \_\_\_\_\_ berechtigen zum Bezug eines Barbetrags zum Zeitpunkt der Übertragung. Seit Februar 2015 erfolgen die Zuteilungen aus dem C. \_\_\_\_\_ in Form von Anwartschaften auf als zusätzliches Kernkapital (AT1) anrechenbare Kapitalinstrumente. Nach Ermessen der D. \_\_\_\_\_ AG kann die Übertragung entweder in Form einer Barauszahlung oder eines marktfähigen AT1-Kapitalinstruments mit unbegrenzter Laufzeit geschehen. Die C. \_\_\_\_\_-Zuteilungen werden nach Ablauf von fünf Jahren (beziehungsweise sieben Jahren im Fall von britischen Senior-Management-Funktionen) vollständig übertragen, sofern kein Trigger-Ereignis eintritt (Geschäftsbericht 2018, S. 222 f. und S. 384).

Zum zusätzlichen Kernkapital ("Additional Tier 1, AT1") im Sinne von Art. 27 der Verordnung über die Eigenmittel und Risikoverteilung der Banken und Wertpapierhäuser (ERV; SR 952.03) gehören Kapitalinstrumente, die in der Bilanz zwar Fremdkapital darstellen, aber auch dazu dienen können, Verluste aufzufangen (vgl. <https://www.finma.ch/de/bewilligung/banken-und-wertpapierhaeuser/bewilligungsänderung/bewilligungs-und-genehmigungspflichten/kapitalinstrumente/>, besucht am 15. November 2021).

Mit den C. \_\_\_\_\_-Bonds erfolgt damit keine Beteiligung (weder direkt noch indirekt) am Eigenkapital der D. \_\_\_\_\_ AG als Arbeitgeberin. Die "aufgeschobene Vergütung" richtet sich bei Zuteilungen bis 2015 auf eine Bargeldzahlung und danach auf Bargeldzahlungen oder Übertragungen von marktfähigen AT1-Kapitalinstrumenten. Es handelt sich damit um keine echte Mitarbeiterbeteiligung (vgl. vorne E. 5.1 und 5.2). Vorliegend kann allerdings offen bleiben, ob es sich um eine unechte Mitarbeiterbeteiligung – wie dies der Rekurrent geltend macht – oder etwa um eine (echte) Gratifikation handelt (oder um eine Kombination beider Varianten). So oder anders sind die rechtlichen Konsequenzen – wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen – dieselben.

6.2 Bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung werden Errungenschaft und Eigengut jedes Ehegatten nach ihrem Bestand im Zeitpunkt der Auflösung des Güterstandes – vorliegend Rechtshängigkeit des Scheidungsbegehrens – ausgeschieden (vgl. Art. 204 ZGB). Der Auflösungszeitpunkt bestimmt den Vermögensbestand. Danach beeinflussen Veränderungen im Bestand des Vermögens eines Ehegatten die

güterrechtliche Auseinandersetzung nicht mehr. Es kann weder hinsichtlich Aktiven noch Passiven neue Errungenschaft entstehen. Für die Frage, ob ein Vermögenswert zum Auflösungszeitpunkt besteht und damit in der güterrechtlichen Auseinandersetzung zu berücksichtigen ist, ist der Zeitpunkt des Erwerbs entscheidend. Relevant ist nämlich nur das aktuelle Vermögen der Ehegatten per Stichtag, weshalb die Abgrenzung der reinen Anwartschaften von festen Ansprüchen von entscheidender Bedeutung ist. Es sollten möglichst keine "Ansprüche" aufgeteilt werden, über die der Berechtigte noch gar nicht selbst verfügen kann und die er möglicherweise nie realisieren wird. Ob bzw. wann der einzelne Erwerb realisiert wird, richtet sich nach dem jeweils infrage stehenden Erwerbstatbestand (Althaus/Bohnenblust, Der massgebliche Wert in der güterrechtlichen Auseinandersetzung, FamPra 2020, S. 671 ff. mit Hinweisen).

6.3 Die Zuteilung (im Kontext der Mitarbeiterbeteiligungen: sog. Granting) der streitgegenständlichen C.\_\_\_\_\_ -Bonds erfolgte am 15. März 2013 (vgl. Rek-act. 5 S. 4), damit unbestrittenermassen vor der güterrechtlichen Auseinandersetzung im Jahr 2014 (vgl. StV-act. 4 und 5).

Sofern kein Trigger-Ereignis eintritt, werden die C.\_\_\_\_\_ -Zuteilungen (im Fall des Rekurrenten) nach Ablauf von fünf Jahren vollständig übertragen (im Kontext der Mitarbeiterbeteiligungen: sog. Vesting). Gemäss Geschäftsbericht 2013 sowie Geschäftsbericht 2018 der D.\_\_\_\_\_ AG fallen darunter sog. Viability-Ereignisse (wenn die FINMA das Unternehmen darüber informiert, dass C.\_\_\_\_\_ -Zuteilungen abgeschrieben werden müssen, um eine Insolvenz, einen Konkurs oder einen Zahlungsausfall zu verhindern, oder bei Zusage einer ausserordentlichen Unterstützung des öffentlichen Sektors), das Unterschreiten einer bestimmten Kernkapitalquote oder (in der Regel) die Auflösung des Arbeitsverhältnisses sowie andere Umstände (Geschäftsbericht 2013, S. 357; Geschäftsbericht 2018, S. 223). Bei den bis Januar 2015 gewährten Zuteilungen werden jährlich Zinsen ausbezahlt, sofern die D.\_\_\_\_\_ AG im Vorjahr einen bereinigten Vorsteuergewinn erwirtschaftet hat. Bei Zuteilungen, die seit Februar 2015 gewährt wurden, werden die Zinsen nach Ermessen der D.\_\_\_\_\_ AG ausbezahlt (Geschäftsbericht 2018, S. 223).

Die konkrete Ausgestaltung dieser "variablen Vergütung" lässt den Schluss zu, dass der Arbeitnehmer während der Sperrfrist bzw. Vesting-Periode von fünf Jahren noch nicht über die Beteiligungen/Anwartschaften verfügen und diese auch wieder verlieren kann. Exemplarisch ist etwa nicht von einem pro rata temporis-Anspruch des Rekurrenten im

Fall einer Kündigung vor Ablauf der fünfjährigen Sperrfrist auszugehen. Der Zeitpunkt der Übertragung bzw. des Rechtserwerbs, in welchem sämtliche (Suspensiv-)Bedingungen erfüllt waren, fällt vorliegend auf den 1. März 2018 (vgl. Beiblatt zum Lohnausweis 2018, "im bescheinigten Zeitraum ausbezahlte Cash-Anwartschaften"; Rek-act. 5 S. 4). Der definitive Rechtserwerb erfolgte damit erst nach der güterrechtlichen Auseinandersetzung.

Daraus folgt, dass die blossе Anwartschaft auf die unechte Mitarbeiterbeteiligung bzw. auf die Gratifikation (sowie auf allfällige Zinszahlungen daraus) im Jahr 2014, das heisst im Zeitpunkt der güterrechtlichen Auseinandersetzung, noch gar nicht auf die damalige Ehefrau übertragen werden konnte, da deren spätere Zuteilung (unter anderem) davon abhängig war, dass der Rekurrent im März 2018 noch bei der D. \_\_\_\_\_ AG tätig sein würde. Wie auch der Rekurrent im Übrigen selbst geltend macht, war im Zeitpunkt der Scheidung bzw. der güterrechtlichen Auseinandersetzung weder eine Aufteilung noch eine Auszahlung oder eine definitive Bewertung der Anteile am C. \_\_\_\_\_-Bond möglich (act. 1 S. 3). Der Rekurrent konnte in jenem Zeitpunkt noch gar nicht selbst über den entsprechenden "Anspruch" verfügen. Der Ehefrau stand mit anderen Worten zum Zeitpunkt der Scheidung gegenüber der D. \_\_\_\_\_ AG kein Anspruch auf Übertragung der Anwartschaften aus dem variablen Vergütungsplan (C. \_\_\_\_\_) zu (vgl. in diesem Sinne auch BGer 2C\_285/2019 vom 9. März 2020 E. 6; Rüdüsühli/Buser, Steuerrechtliche Stolpersteine bei der Redaktion von Scheidungskonventionen im Hinblick auf vorhandene Mitarbeiterbeteiligungen, FamPra 2020, S. 988). Da sowohl bei unechten Mitarbeiterbeteiligungen als auch bei derart ausgestalteten Gratifikationen die Besteuerung mit dem Realisationszeitpunkt zusammenfällt und der gesamte Betrag der Besteuerung unterliegt (vgl. vorne E. 5.2 und 5.3), muss sich der Rekurrent die gesamte Auszahlung aus den hier interessierenden C. \_\_\_\_\_-Zuteilungen (Fr. \_\_\_\_\_ zuzüglich Zinszahlungen) aus steuerrechtlicher Sicht als Einkommen anrechnen lassen. Der Eventualantrag des Steuerpflichtigen ist dementsprechend von vornherein abzuweisen.

7. Auch wenn die streitgegenständliche Anwartschaft im Zeitpunkt der güterrechtlichen Auseinandersetzung nach dem Gesagten nicht auf die damalige Ehefrau übertragen werden konnte, stand es den Parteien selbstverständlich frei, im Rahmen der Scheidungskonvention eine künftige Beteiligung der Ehefrau an einer allfälligen Zahlung aus dem C. \_\_\_\_\_-Bond zu vereinbaren. Ob es sich bei der daraus folgenden Abwicklungszahlung aus steuerrechtlicher Sicht um (abzugsberechtigten) nahehelichen Unterhalt oder um eine Leistung im Zusammenhang mit der güterrechtlichen

Auseinandersetzung handelt, ist mittels Auslegung der Scheidungskonvention zu ermitteln (vgl. BGer 2C\_285/2019 vom 9. März 2020 E. 7 und E. 9).

## 7.1

7.1.1 Ziel der Vertragsauslegung ist es, in erster Linie den übereinstimmenden wirklichen Willen der Parteien festzustellen (vgl. Art. 18 Abs. 1 OR). Diese subjektive Vertragsauslegung beruht auf einer Beweiswürdigung (vgl. BGE 144 III 93 E. 5.2.2; 132 III 268 E. 2.3.2). Steht eine tatsächliche Willensübereinstimmung fest, bleibt für eine Auslegung nach dem Vertrauensgrundsatz kein Raum (BGE 132 III 626 E. 3.1; 128 III 70 E. 1a; BGer 4A\_50/2021 vom 6. September 2021 E. 3.2.4). Weil es sich beim wirklichen Willen um eine sog. innere Tatsache handelt, kann er nicht direkt bewiesen werden. Vielmehr ist er anhand von Indizien zu ergründen (BGer 5A\_927/2017 vom 8. März 2018 E. 5.1). Insofern geht es bei der Ermittlung des Parteiwillens immer um einen im weiteren Sinne mutmasslichen Willen. Wenn also von empirischer (oder subjektiver) Auslegung gesprochen werden kann, so in dem Sinne, dass hinreichende Anhaltspunkte dafür bestehen, um einen Schluss auf den Willen der Partei bei Abgabe der Erklärung zu ermöglichen (Wolfgang Wiegand, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. Aufl. 2020, Art. 18 N 12). Der Wortlaut bildet die Grundlage, aber nicht die Grenze der Auslegung. Als weiteres oder ergänzendes Mittel zur Auslegung von Verträgen gilt alles, was geeignet ist, zur Feststellung des wirklichen Willens der Parteien bei Vertragsschluss beizutragen (Wiegand, a.a.O., Art. 18 N 25 f.). So ist insbesondere bei der Interpretation einzelner Worte und Sätze immer die Gesamtheit der vertraglichen Regelungen und das konkrete Sinngefüge zu berücksichtigen. Es ist folglich eine systematische und ganzheitliche Auslegung vorzunehmen (vgl. Wiegand, a.a.O., Art. 18 N 38 mit zahlreichen Hinweisen). Die Auslegung hat dabei "ex tunc" zu erfolgen, d.h. es ist auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses abzustellen. Es sind nur solche Umstände zur Auslegung heranzuziehen, aus denen sich Schlüsse auf die seinerzeitige Willenslage ziehen lassen (Wiegand, a.a.O., Art. 18 N 36).

7.1.2 In Bezug auf Scheidungskonventionen hat das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Abänderung von Scheidungsurteilen festgehalten, dass es sich bei der Vereinbarung über die Scheidungsfolgen nicht um einen Vertrag im herkömmlichen Sinne handle. Aufgrund der notwendigen gerichtlichen Genehmigung verliere die Vereinbarung über die Scheidungsfolgen ihren vertraglichen Charakter und werde vollständiger Bestandteil des Urteils (BGer 5A\_408/2018 vom 28. November 2018 E. 5 mit zahlreichen Hinweisen). Unter dem Titel der Erläuterung und Berichtigung eines unklaren,

widersprüchlichen oder unvollständigen Urteils nach Art. 334 der Schweizerischen Zivilprozessordnung (ZPO; SR 272) führte das Bundesgericht in BGE 143 III 520 ferner aus, obwohl auch bei dieser Art von Vergleich die Willensbildung primär bei den Parteien und nicht beim Gericht liege, sei die gerichtliche Genehmigung nach verbreiteter Meinung einer Erläuterung zugänglich, weil das Gericht gemäss Art. 279 ZPO den Inhalt des Vergleichs auf Angemessenheit, Klarheit und Vollständigkeit prüfen müsse und die Vereinbarung erst rechtsgültig sei, wenn das Gericht die Genehmigung ausgesprochen habe. In einem diesbezüglichen Erläuterungsverfahren müsse sich der Richter darauf beschränken, den mutmasslichen Willen der Parteien festzustellen, aufgrund dessen er die Scheidungskonvention seinerzeit genehmigte. Massgeblich sei also der Parteiwille, wie er vom Gericht verstanden und genehmigt worden sei. Soweit sich das Bundesgericht in seiner früheren Rechtsprechung ohne weitere Erklärungen dahingehend geäussert habe, dass es bei der Erläuterung einer gerichtlich genehmigten Scheidungskonvention "inhaltlich um eine Vertragsauslegung gehe" (BGer 5A\_493/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 2), sei diese Praxis im beschriebenen Sinne zu präzisieren (E. 6.2 des erwähnten Urteils). Dies gilt es auch bei der nachfolgenden Auslegung der Scheidungskonvention vom 18. Dezember 2013 im Blick zu behalten.

## 7.2

7.2.1 Ist einem Ehegatten nicht zuzumuten, dass er für den ihm gebührenden Unterhalt unter Einschluss einer angemessenen Altersvorsorge selbst aufkommt, so hat ihm der andere gemäss Art. 125 Abs. 1 ZGB einen angemessenen Betrag zu leisten. Der gebührende Unterhalt entspricht der Lebenshaltung, welche die Eheleute während ihres Zusammenlebens erreicht und entsprechend ihrer Übereinkunft gepflegt und auf deren Weiterführung sie im Rahmen ihrer finanziellen Möglichkeiten auch nach der Scheidung ihrer Ehe jedenfalls dann grundsätzlich Anspruch haben, wenn ihre Ehe lebensprägend war (BGE 137 III 102 E. 4.2.1.1; 134 III 145 E. 4). Die obere Begrenzung des gebührenden Unterhalts bildet in jedem Fall der während der Ehe gelebte Lebensstandard (BGE 141 III 465 E. 3.1; 137 III 102 E. 4.2.1.1).

In der Scheidungskonvention vom 18. Dezember 2013 (StV-act. 5) verpflichtet sich der Rekurrent in Ziff. 1 unter dem Titel "nachehelicher Unterhalt" bis 31. Dezember 2013 sämtliche Unterhaltskosten beider Ehegatten zu bezahlen. Ab 1. Januar bis 30. Juni 2014 ist die Bezahlung eines Unterhaltsbeitrags von Fr. \_\_\_\_\_ an die Ehefrau vorgesehen, also bis kurz vor Eintritt des Rentenalters der am \_\_\_\_\_ 1950 geborenen Ehefrau (vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Alters- und

Hinterlassenenversicherung [AHVG; SR 831.10]). Ein Hinweis auf eine allfällige künftige Zahlung im Zusammenhang mit den "aufgeschobenen, leistungsabhängigen Zuteilungen" der D. \_\_\_\_\_ AG mit dem Zweck den Unterhalt der Ehefrau zu sichern, ist in Ziff. 1 der Scheidungskonvention namentlich nicht zu finden (vgl. im Gegensatz dazu exemplarisch BGer 2C\_285/2019 vom 9. März 2020 E. 9.6.1 f., wo eine Zahlung aus [allerdings erst nach dem Scheidungszeitpunkt zugeteilten] Aktienoptionen vom Bundesgericht als Unterhaltszahlungen verstanden wurde, der dortigen Scheidungskonvention jedoch ein entsprechender Hinweis unter dem Kapitel über die Unterhaltsbeiträge entnommen werden konnte). Hinzu kommt, dass in Ziff. 2 der Vereinbarung verabredet wurde, dass der Ehefrau im Rahmen des Vorsorgeausgleichs ein Betrag von Fr. \_\_\_\_\_ zu überweisen ist. Auch darin ist kein Indiz für eine Qualifikation der streitgegenständlichen Anwartschaft als Unterhaltszahlung zu erblicken. Vielmehr ist gestützt darauf davon auszugehen, dass die vereinbarten Unterhaltszahlungen (bis Ende Juni 2014) und die Leistungen aus der 2. Säule zur Deckung des gebührenden Unterhalts der Ex-Ehefrau ausreichen dürften.

Auch unter einer systematischen Betrachtung spricht nichts für die Annahme einer Unterhaltszahlung. Die infrage stehende Abrede über die hälftige Teilung der Zahlung aus den C. \_\_\_\_\_-Bonds findet sich nämlich in Ziff. 4.2 der Scheidungskonvention und damit unter dem Kapitel 4 "güterrechtliche Auseinandersetzung". Die konkrete Ausgestaltung der hier interessierenden Anwartschaft lässt im Weiteren darauf schliessen, dass die Parteien eine Beteiligung in Anlehnung an die Errungenschaft im Blick hatten. Die "aufgeschobene, bedingte Vergütung" wurde zu einem Zeitpunkt zugesprochen (aber eben noch nicht definitiv zugeteilt), in welchem die Ehe noch Bestand hatte. Sie hatte ihren Ursprung also in jener Arbeitsleistung, die der Ehemann während der Ehe erbracht hatte.

Eine gesamtheitliche Betrachtungsweise lässt folglich den Schluss zu, dass Sinn und Zweck der vereinbarten Regelung über die C. \_\_\_\_\_-Bonds nicht die Sicherung des (gebührenden) Unterhalts der Ehefrau, sondern ihre Beteiligung an diesen, im Sinne einer Erhöhung des Vermögens – wie dies bei der güterrechtlichen Zuweisung von Vermögenswerten im Fokus steht – war. Es sind damit hinreichende Indizien vorhanden, die auf den wirklichen Willen der Parteien im dargelegten Sinne schliessen lassen.

7.2.2 Die Vereinbarung über die Scheidungsfolgen vom 18. Dezember 2013 wurde vom Einzelrichter des Kantonsgerichts des Kantons Zug genehmigt und in Ziff. 4.1 des

Entscheid EO 2014 7 vom 11. März 2014 (StV-act. 4) unverändert wiedergegeben. Unter Ziff. 3 des Scheidungsurteils wird der Ehegattin in Abgeltung ihrer güterrechtlichen Ansprüche ein Betrag von Fr. \_\_\_\_\_ zugesprochen. Nach dem in vorstehender E. 6 Ausgeführten konnte die Anwartschaft aus dem C. \_\_\_\_\_-Bond im Zeitpunkt der Scheidung noch gar nicht auf die Ehefrau übertragen werden. So überrascht es nicht, dass diese unter Ziff. 3 des Scheidungsurteils nicht aufgeführt sind. Allerdings ist dem Entscheid auch unter Ziff. 2, wo der Ehegattin gestützt auf Art. 125 ZGB ab 1. Januar bis 30. Juni 2014 eine Unterhaltszahlung von monatlich Fr. \_\_\_\_\_ zugesprochen wurde, kein Hinweis auf weitere künftige Zahlungen zur Deckung der Lebenshaltungskosten bzw. zur Deckung des während der Ehe gelebten Lebensstandards zu entnehmen. Folglich ergeben sich auch bei Betrachtung des Scheidungsurteils keine Indizien, die auf eine von den Parteien beabsichtigte Subsumierung des streitgegenständlichen – damals noch unsicheren, weil bedingten – Anspruchs unter den Titel des nahehelichen Unterhalts schliessen lassen. Zu berücksichtigen ist dabei ferner auch, dass die Vereinbarung über die Scheidungsfolgen in der mündlichen Verhandlung mit dem Scheidungsrichter besprochen – und wie zwischen den Parteien beschlossen – im Urteil festgehalten und genehmigt wurde. Im Rahmen der vorliegenden Vertragsauslegung ist der wirkliche Wille der Parteien im Zeitpunkt des Vertragsschlusses massgeblich. Wenn der Rekurrent nun (im Zeitpunkt des Vollzuges der Abrede) realisiert, dass die getroffene Vereinbarung aus steuerrechtlicher Sicht für ihn unvorteilhaft ist; so ändert dies nichts am seinerzeitigen wirklichen Willen der Parteien.

7.2.3 Es ist zwar nachvollziehbar, dass – aus Sicht des Rekurrenten – die Tatsache im Ergebnis störend ist, dass er die gesamte Steuerlast bezüglich der Auszahlung aus dem C. \_\_\_\_\_-Bond alleine tragen muss, obwohl die Hälfte seiner Ex-Ehefrau zukommt (so wie dies von vornherein vereinbart worden war). Um dies zu verhindern, hätten die Parteien unter den gegebenen Umständen jedoch mittels interner Regelung eine faire Verteilung der Steuerlast vereinbaren müssen. Die Bereitschaft einer solchen Regelung zuzustimmen, hängt natürlich von der jeweiligen Verhandlungsposition der Ehegatten ab (vgl. Rüdüsühli/Buser, a.a.O., S. 981). Ob solches bei der Ausarbeitung der Scheidungskonvention allenfalls gar Thema war und eventuell bewusst nicht vereinbart wurde, lässt sich den vorliegenden Akten nicht entnehmen und ist auch nicht weiter von Belang. Jedenfalls kann aber ein diesbezügliches Versäumnis mittels nachträglicher Erklärung – die streitgegenständliche Abrede sei im Sinne einer Unterhaltszahlung vereinbart worden – nicht nachgeholt werden. Dies muss insbesondere auch vor dem Hintergrund der gerichtlichen Genehmigung der Vereinbarung über die

Scheidungsnebenfolgen gelten, wurde diese doch dadurch Bestandteil des – zwischenzeitlich rechtskräftigen – Scheidungsurteils, womit sie ihren rein vertraglichen Charakter verliert.

7.3 Zusammenfassend ist folglich bei der interessierenden Abwicklungszahlung – aus steuerrechtlicher Sicht – von einer Leistung im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung auszugehen. Als solche ist diese beim Rekurrenten nicht als Unterhaltszahlung zum Abzug gemäss § 30 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG zuzulassen.

8. Nach dem Gesagten erweist sich der vorliegende Rekurs als unbegründet und ist dementsprechend abzuweisen. Der Einspracheentscheid vom 1. Oktober 2020 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie die direkte Bundessteuer 2018 ist zu bestätigen.

9.

9.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Vorliegend unterliegt der Rekurrent vollständig, weshalb er die gesamten Kosten des Rekursverfahrens zu tragen hat. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie dem Streitwert (§ 1 Abs. 2 KoV VG) auf Fr. 2'000.– festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

9.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist dem Rekurrenten keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

---

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.
2. Dem Rekurrenten wird eine Spruchgebühr von Fr. 2'000.– auferlegt, welche mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet wird.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Vertreterin des Rekurrenten (im Doppel; mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, sowie zum Vollzug von Ziffer 2 im Dispositiv zur Kenntnis an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 13. Dezember 2021

Im Namen der  
ABGABERECHTLICHEN KAMMER  
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am