



Fall-Nr.: B 2019/83, B 2019/85  
Stelle: Verwaltungsgericht  
Rubrik: Verwaltungsgericht  
Publikationsdatum: 29.11.2019  
Entscheiddatum: 18.09.2019

### Entscheid Verwaltungsgericht, 18.09.2019

Art. 39 Abs. 1 und 45 Abs. 1 lit. j StG (sGS 811.1). Art. 26 Abs. 1 und 33 Abs. 1 lit. j DBG (SR 642.11). Streitig war, ob die Vorinstanz zu Recht Wohnkosten in den USA und Flugkosten in der Steuerveranlagung 2016 des Beschwerdeführers als Berufskosten (und nicht als Aus- und Weiterbildungskosten) einstufte und das "adjusted gross income" (anstelle des "taxable income") als satzbestimmendes Einkommen bestätigte. Das Verwaltungsgericht führte aus, dass dem Beschwerdeführer im Rahmen der von ihm absolvierten Internships die Finanzierung des Lebensunterhalts mit dem erzielten Salär möglich gewesen wäre und dies als Indiz für das Vorliegen einer Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 39 StG und Art. 26 DBG zu werten sei. Die Internships hätten einen obligatorischen Bestandteil des Doktorats gebildet und seien in diesem Sinn an letzteres "gekoppelt" gewesen. Auch dieser Umstand spreche für die Richtigkeit der Einstufung der in den USA entstandenen Aufwendungen als Berufskosten im Zusammenhang mit dem dort erzielten Einkommen. Im Weiteren hätten die Internships in den USA zwar (unabdingbare) Voraussetzung für das Doktorat gebildet. Für die Ausübung der Arbeit an der ETH im Jahr 2016 als wissenschaftlicher Mitarbeiter sei die Absolvierung der Weiterbildung in den USA indes nicht - im Sinn eines qualifiziert engen Zusammenhangs - erforderlich gewesen. Vielmehr habe die Arbeit in dem in Frage stehenden Jahr unabhängig davon ausgeübt werden können. Insofern hätten die im Rahmen der Internships angefallenen Kosten nicht der Erzielung des Erwerbseinkommens in der Schweiz gedient, sondern seien als Berufskosten im Zusammenhang mit dem dort erzielten Einkommen angefallen. Das von der Vorinstanz angewendete satzbestimmende Einkommen überschreite den Bruttolohn, was nicht angehe (vgl. Art. 127 Abs. 2 BV: Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit), zumal die erwähnte Steuerrückerstattung bereits im Vorjahr satzbestimmend für die CH-Steuern verwendet worden sei. Für das satzbestimmende Einkommen müsse daher der Betrag von \$ 257 (Steuerrückerstattung 2015)



**ausser Betracht bleiben. Auch Rückerstattungen von CH-Steuern für ein dem Steuerjahr vorangehendes Jahr könnten nicht satzbestimmende Grundlage bilden für das aktuelle Steuerjahr (Verwaltungsgericht, B 2019/83, B 2019/85).**

**Entscheid vom 18. September 2019**

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

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

**Beschwerdeführer,**

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,** Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

und

**Kantonales Steueramt,** Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdegegner,**

sowie

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

**Beschwerdebeteiligte,**



Gegenstand

### **Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2016) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2016)**

#### **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

##### **A.**

a. A.\_\_\_, wohnte im Jahr 2016 in B.\_\_\_ mit Wochenaufenthalt in C.\_\_\_. Er war Doktorand an der ETH und dort erwerbstätig. Vom 17. Juli bis 22. Oktober 2016 absolvierte er zwei Praktika (Internships) in den USA. Für 2016 deklarierte er ein steuerbares Einkommen von CHF 52'677 und ein steuerbares Vermögen von CHF 0. Er machte geltend, dass der in den USA versteuerte Betrag (CHF 41'509) vom steuerbaren Einkommen abzuziehen sei. Die Steuerbehörde veranlagte A.\_\_\_ am 7. Februar 2018 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (nach Ausscheidung der ausländischen Einkünfte) mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 41'900 zum Satz von CHF 65'700 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 0 sowie für die direkte Bundessteuer 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 42'500 zum Satz von CHF 66'700.

b. Die gegen diese Veranlagungen erhobenen Einsprachen vom 18. Februar 2018 hiess das kantonale Steueramt am 3. April 2018 teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuer 2016 auf CHF 30'400 zum Satz von CHF 53'900 und für die direkte Bundessteuer auf CHF 31'000 zum Satz von CHF 55'000 fest (act. G 8/7 I/2 und I/5). Die hiergegen von A.\_\_\_ erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde; act. G 8/1) wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 26. März 2019 ab (act. G 2).

##### **B.**



## St.Galler Gerichte

a. Gegen diesen Entscheid erhob A. \_\_\_ mit Eingabe vom 25. April 2019 Beschwerde mit den Anträgen, die Flug- und Wohnkosten in den USA (CHF 12'280 und CHF 2'268) seien als Aus- und Weiterbildungskosten von seinem Schweizer Einkommen abzuziehen (Ziff. 1). Für die Bemessung des satzbestimmenden Einkommens sei nicht das "adjusted gross income" (\$ 42'140), sondern das "taxable income" (\$ 34'763) bzw. ein zwischen diesen beiden Werten liegender Betrag zu verwenden (Ziff. 2; act. G 1).

b. Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 9. Mai 2019 Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf den angefochtenen Entscheid (act. G 7). Der Beschwerdegegner beantragte in der Eingabe vom 29. Mai 2019 Abweisung der Beschwerde und verzichtete auf eine Vernehmlassung (act. G 10). Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung (act. G 11).

c. Auf die Darlegungen der Verfahrensbeteiligten in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

1. Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit hinsichtlich der Einkünfte und der Abzüge vereinheitlicht sind, hat die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Urteil, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt; unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Akt entscheidet (vgl. BGer 2C\_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2; VerwGE B 2014/222 und 223 vom 25. Februar 2016, E. 1; [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)).

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über



die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und seine Eingabe vom 25. April 2019 (act. G 1) entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; die beschwerdeführende Person kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP). Das Verwaltungsgericht entscheidet, ohne an die Begehren der Beteiligten gebunden zu sein (Art. 196 Abs. 2 StG).

## 2.

**2.1.** Der Beschwerdeführer war im Jahr 2016 Doktorand an der ETH und übte eine Erwerbstätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter mit einem jährlichen Nettolohn von CHF 47'928 aus. In der Zeit von 17. Juli bis 22. Oktober 2016 absolvierte er - als notwendigen Bestandteil seines Doktorats - zwei Praktika (Internships) in den USA und erzielte dabei ein "adjusted gross income" von \$ 42'140. Streitig ist, ob die Vorinstanz zu Recht Wohnkosten in den USA von CHF 12'280 und Flugkosten von CHF 2'268 in der Steuerveranlagung 2016 des Beschwerdeführers als *Berufskosten* (und nicht als Aus- und Weiterbildungskosten) einstufte und das "adjusted gross income" von \$ 42'140 (anstelle des "taxable income" von CHF 34'763) als satzbestimmendes Einkommen bestätigte.

**2.2.** Nach Art. 26 Abs. 1 DBG und Art. 39 Abs. 1 StG (in der ab 1. Januar 2016 gültigen Fassung) können von den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit die *notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte* bis zu einem gewissen Betrag (lit. a), die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte (lit. b) und die *übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten*, vorbehältlich Art. 45 Abs. 1 lit. j StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG (lit. c), als Berufskosten abgezogen werden. Für die Berücksichtigung der übrigen notwendigen Berufsauslagen ist ein Pauschalabzug vorgesehen. Vermag dieser im Einzelfall die



übrigen Berufsauslagen nicht abzudecken, steht den Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen (Art. 39 Abs. 2 StG und Art. 21 Abs. 1 und 2 der Steuerverordnung [StV, sGS 811.11]; Art. 26 Abs. 2 DBG). Nach Art. 45 Abs. 1 lit. j StG (in der ab 1. Januar 2016 gültigen Fassung) und Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG werden von den Einkünften die *Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten*, bis zum Gesamtbetrag von CHF 12'000 je Steuerpflichtigen abgezogen, wenn ein erster Abschluss auf Sekundarstufe II vorliegt oder das 20. Altersjahr vollendet ist und es sich nicht um die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf Sekundarstufe II handelt.

Mit der gesetzlichen Neuordnung per 1. Januar 2016 wurde die Abgrenzung zwischen Aus- und Weiterbildung aufgegeben; ab der Steuerperiode 2016 sind auch klassische Ausbildungskosten abzugsfähig, sofern sie berufsorientiert sind. Ein direkter Zusammenhang mit dem gegenwärtig ausgeübten Beruf ist damit nicht mehr erforderlich. So können auch freiwillige Umschulungskosten und Berufsaufstiegskosten zum Abzug gebracht werden. Dies führt dazu, dass bislang als klassische Gewinnungskosten unbegrenzt abzugsfähige Weiterbildungskosten nicht mehr zum Abzug zugelassen werden, soweit der Maximalbetrag überschritten wird (St. Galler Steuerbuch [StB] 45 Nr. 15, Ziff. 3.1; Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 42 vom 30. November 2017 betreffend steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten [Kreisschreiben Nr. 42]). Wie bis anhin gilt ein Doktorandenstudium als Weiterbildung (vgl. StG 45 Nr. 15 Ziff. 3.3.1). Die Weiterbildungskosten fallen indes nicht mehr unter die Berufskosten (Art. 39 Abs. 1 StG bzw. Art. 26 Abs. 1 DBG), sondern unter die allgemeinen Abzüge (Art. 45 Abs. 1 lit. j StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG). Zu klären ist die Abziehbarkeit von Weiterbildungskosten, wenn - wie dies vorliegend beim Beschwerdeführer im Jahr 2016 der Fall war - ein Erwerbseinkommen erzielt wird.

**2.3.** Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden können, so nimmt die Schweiz diese Einkünfte von der Besteuerung aus. Die Schweiz kann bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen wären (Art. 23 Abs. 1 lit. a des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den



Vereinigten Staaten von Amerika zu Vermeidung der Doppelbesteuerung [Abkommen CH-USA], SR 0.672.933.61).

### 3.

**3.1.** Im angefochtenen Entscheid legte die Vorinstanz unter anderem dar, es sei zwar davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer im Rahmen des Doktorats verpflichtet gewesen sei, die beiden internships in den USA zu absolvieren. Bei dem während des rund dreimonatigen Aufenthalts erzielten Lohn von rund CHF 40'000 handle es sich jedoch nicht um einen symbolischen Lohn; vielmehr habe er damit seinen Lebensunterhalt bestreiten können. Es habe sich nicht um typische Praktika gehandelt, bei denen häufig nur geringe Entgelte ausgerichtet würden. Bei einem Lohn in dieser Höhe stehe nicht mehr das Sammeln praktischer Erfahrung, sondern die Abgeltung des Unternehmens für Arbeitsleistung im Vordergrund. Die in den USA angefallenen Kosten würden daher mehr mit einer Erwerbstätigkeit und weniger mit Bildung zusammenhängen. Daran änderten die Einreisebestimmungen der USA und die Visaerteilung nichts. Selbst wenn das Visum nicht für eine Erwerbstätigkeit benutzt werden dürfe, seien allein die tatsächlichen Gegebenheiten (Erzielung eines Lohns von rund CHF 40'000) massgebend. Keine Rolle spielen dürfe, wo die Weiterbildung mit Erwerbstätigkeit absolviert worden sei. Hätte der Beschwerdeführer eine solche in der Schweiz durchlaufen und wären dabei Kosten von mehr als CHF 12'000 entstanden, würde er diese nicht als Weiterbildungskosten in Abzug bringen wollen, denn diese seien im Gegensatz zu den Berufskosten auf CHF 12'000 begrenzt. Da das Doktorandenstudium als Weiterbildung gelte, müsste zudem (der Argumentation des Beschwerdeführers folgend) geschlossen werden, dass auch die im Zusammenhang mit dem Doktorat in der Schweiz entstandenen Kosten (öffentliche Verkehrsmittel CHF 1'792, Fahrrad CHF 700, Zimmermiete CHF 9'600) als Weiterbildungskosten in Abzug zu bringen seien. Dies könne aufgrund der Abzugsgrenze von CHF 12'000 nicht im Interesse des Beschwerdeführers liegen. Damit sei nicht zu beanstanden, dass der Beschwerdegegner die in den USA entstandenen Flug- und Wohnkosten als Berufskosten in Abzug gebracht habe. Auch wenn die Kosten als Weiterbildungskosten zu qualifizieren gewesen wären, hätte der Antrag, diese vollumfänglich von dem in der Schweiz erzielten Einkommen abzuziehen, abgewiesen werden müssen. Die Weiterbildungskosten hätten (als allgemeiner Abzug) im Rahmen der



Steuerausscheidung im Verhältnis der Reineinkünfte quotenmässig auf die einzelnen Steuerdomizile verteilt werden müssen (StG 45 Nr. 15 Ziff. 3.1). Die im Zusammenhang mit dem USA-Aufenthalt angefallenen Kosten hätten nicht der Erzielung des Erwerbseinkommens in der Schweiz gedient. Aus dem Umstand, dass im Vorjahr die Weiterbildungskosten vollumfänglich von dem in der Schweiz erzielten Einkommen abgezogen worden seien, könne der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. Insbesondere handle es sich dabei nicht um eine Zusicherung der Steuerbehörde, dass die Weiterbildungskosten in den Folgejahren steuerlich gleich behandelt würden (act. G 2 S. 5-7 mit Hinweis auf Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Rz. 6 zu Art. 131 DBG).

Der Beschwerdeführer müsse in der Schweiz nur das in der Schweiz erworbene Einkommen versteuern. Das in den USA erzielte Einkommen werde in der Schweiz jedoch zur Satzbestimmung herangezogen. Der Beschwerdegegner gehe zu Recht vom "adjusted gross income" als satzbestimmendes Einkommen aus. Das "adjusted gross income", welches sich aus dem Erwerbseinkommen und der Rückzahlung der für das Jahr 2015 zuviel abgezogenen Bundessteuern zusammensetze, sei dem Beschwerdeführer zugeflossen. Zutreffend sei, dass der Steuersatz für das in der Schweiz zu versteuernde Einkommen höher sei, je grösser das bei der Steuersatzbestimmung anrechenbare, in den USA erzielte Einkommen sei. Dies sei als Ausfluss des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung, BV [SR 101]) hinzunehmen (act. G 2 S. 7 f.).

**3.2.** Der Beschwerdeführer wendet ein, die von ihm absolvierten Internships hätten obligatorischen Charakter im Rahmen des Doktorats. Das J1-Visum sei unter der Voraussetzung der unterschriftlichen Bestätigung durch ihn und die Praktikumsfirmen erteilt worden, dass er in den USA nicht arbeite, sondern eine Weiterbildung absolviere. Ob ein Einkommen während einer Ausbildung von symbolischer Natur sei, könne nur durch Vergleich mit dem Lohn bei einer Erwerbstätigkeit dieser Person bestimmt werden. E.\_\_\_'s Median Lohn habe 2017 bei \$ 197'000 (p.a) gelegen. Sodann habe er 2016 über einen Master-Abschluss mit ETH-Medaille verfügt und damit unter den besten 2% der Absolventen rangiert. Sein Lohn wäre damit einiges über CHF 200'000 gelegen. Vor Abschluss des Doktorats habe er im Weiteren zwei Arbeitsstellen



angenommen. Bei der einen Arbeit habe es CHF 40'000 Signup Bonus, CHF 15'000 Monatslohn, 3 Monatsgehälter Bonus und einen zusätzlichen Bonus in Form von Aktien gegeben. Bei der anderen Arbeit habe er einen sechsstelligen Signup-Bonus in bar und einen sechsstelligen Signup Bonus in Firmenaktien gehabt (Auszüge der Arbeitsverträge in act. G 3). Bei insgesamt CHF 40'000 für 4 Monate könne somit von einem symbolischen Lohn ausgegangen werden. Im Weiteren seien die Lebenshaltungskosten in den USA so hoch gewesen, dass die Einkünfte nicht gereicht hätten und es ohne sein Erspartes nicht gegangen wäre. Nur in gewissen Branchen seien Praktikas/Weiterbildungen schlecht bezahlt. E.\_\_\_ bezahle für Weiterbildungen, weil sie später ausgebildete Mitarbeiter bräuchten. Seine Motivation sei nicht finanzieller Art gewesen. Er wäre finanziell besser dagestanden, wenn er bei seiner Tätigkeit an der ETH keinen unbezahlten Urlaub genommen und weiterhin in C.\_\_\_ für CHF 6'275 pro Monat gearbeitet hätte. Wäre es ihm möglich gewesen, diese Weiterbildung in der Schweiz zu machen und wären Kosten von ca. CHF 14'500 entstanden, so hätte er diese bei den Steuern in Abzug bringen können (maximal CHF 12'000), womit sich sowohl sein steuerbares als auch das satzbestimmende Einkommen verkleinert hätte. In den USA könnte er die Kosten nicht als Berufskosten in Abzug bringen, da seine Tätigkeit dort als Weiterbildung taxiert sei. Die Feststellung im vorinstanzlichen Entscheid, wonach die im Zusammenhang mit dem USA-Aufenthalt angefallenen Flug- und Wohnkosten nicht der Erzielung des Erwerbseinkommens in der Schweiz gedient hätten, sei falsch. Er habe keine Arbeitserlaubnis in den USA und einen Hauptwohnsitz in der Schweiz, d.h. nur der Schweizer Arbeitsmarkt profitiere von seiner Ausbildung (act. G 1 S. 2-6).

Im Weiteren sei das "taxable income" als satzbestimmendes Einkommen zu verwenden. Im Minimum müsse letzteres im Bereich zwischen \$ 41'883 (Bruttolohntotal von Intel und Google) und \$ 34'763 liegen, weil ansonsten gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstossen würde. Das "adjusted gross income" dürfe nicht als satzbestimmendes Einkommen verwendet werden, da er sonst im Jahr 2016 auf Teilen seines versteuerten Einkommens 2015 nochmals (satzbestimmend) Steuern bezahlen würde. Hätte er in der Schweiz einen Bruttolohn von \$ 41'883 erzielt, wäre auch nicht der gesamte Betrag zu seinem steuerbaren Einkommen hinzugezählt, sondern Versicherungsprämien etc. abgezogen worden (act. G 1 S. 7 f.).

### 3.3.



**3.3.1.** Nicht in Frage gestellt ist vorliegend, dass das vom Beschwerdeführer im Jahr 2016 absolvierte Doktorandenstudium im steuerrechtlichen Sinn als Weiterbildung gilt (vgl. StB 45 Nr. 15 Ziff. 3.3.1). Als belegt zu gelten hat sodann, dass die von ihm absolvierten Internships einen obligatorischen Bestandteil des Doktorandenstudiums darstellten (vgl. Research-Plan S. 3 und Brief von Prof. F.\_\_; act. G 3) und er dabei für die Zeit von knapp vier Monaten ein "adjusted gross income" von \$ 42'140 erzielte. Für die Prüfung der Frage, ob dabei von einem - gegen das Vorliegen einer Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 39 StG und Art. 26 DBG sprechenden - "symbolischen" Lohn auszugehen sei oder nicht, erachtete die Vorinstanz es als massgebend, ob mit dem Lohn der *Lebensunterhalt bestritten* werden kann oder nicht (act. G 2 S. 5). Dieses Kriterium erscheint sachlich begründet und auch praktikabel. Die Bezeichnung als Internship (Praktikum) hat in diesem Zusammenhang für sich allein keine Aussagekraft. Den vom Beschwerdeführer angestellten Lohnvergleichen (act. G 1 S. 4) bedarf es somit zur Beantwortung der Frage "Erwerbstätigkeit oder Weiterbildungspraktikum" nicht, zumal solche Vergleiche, soweit sie sich auf statistische Werte (Medianlöhne) beziehen, auch mit erheblichen Unwägbarkeiten belastet wären. Nicht abschliessend erklärt blieb von Seiten des Beschwerdeführers, inwiefern er mit dem erwähnten Salär seinen eigenen - wenn auch kostspieligen - Lebensunterhalt in den USA nicht hätte finanzieren können (act. G 1 S. 4). Der Umstand allein, dass er für den Nachweis von persönlichen Mitteln (personal fund) im Rahmen der Visaerteilung der US-Botschaft einen Kontoauszug vorlegen musste (act. G 1 S. 4), belegt keine zusätzlichen Ausgaben. Zu Recht ging die Vorinstanz unter diesen Umständen davon aus, dass die Finanzierung des Lebensunterhalts mit dem erzielten Salär möglich war und wertete dies als Indiz für das Vorliegen einer Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 39 StG und Art. 26 DBG.

Der Beschwerdeführer anerkennt die von der Steuerbehörde vorgenommene Einstufung seiner Abzüge im Rahmen der ETH-Anstellung als *Berufskosten* explizit und bestätigt, dass in der Regel alle Doktorierenden der ETH als wissenschaftliche Mitarbeiter angestellt würden, sie jedoch nicht nur Angestellte, sondern auch Studierende (Weiterbildung/Doktorat) seien; dies seien zwei verschiedene, jedoch gekoppelte Dinge (act. 1 S. 5 mit Hinweis auf <https://www.ethz.ch/de/doktorat.html>). Diese Situation mit Koppelung einer Anstellung mit einem Studium entspricht im Ergebnis derjenigen, wie sie auch im Rahmen der vom Beschwerdeführer absolvierten



Internships in den USA vorlag: Die Internships bildeten wie dargelegt (vgl. vorstehender Absatz) einen obligatorischen Bestandteil des Doktorats und waren in diesem Sinn an letzteres "gekoppelt". Auch dieser Umstand spricht für die Richtigkeit der Einstufung der in den USA entstandenen Aufwendungen als Berufskosten im Zusammenhang mit dem dort erzielten Einkommen.

Der Beschwerdeführer erachtet im Weiteren die Feststellung im vorinstanzlichen Entscheid, wonach die im Zusammenhang mit dem USA-Aufenthalt angefallenen Flug- und Wohnkosten nicht der Erzielung des Erwerbseinkommens in der Schweiz gedient hätten (act. G 1 S. 6), als falsch. Seine Arbeitsstelle an der ETH sei davon abhängig gewesen, dass er ein Doktorat an der ETH mache; letzteres wiederum habe die Weiterbildung in den USA vorausgesetzt (act. G 1 S. 6). „Erforderlich“ für die berufliche Tätigkeit im Sinn von Art. 39 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 26 Abs. 1 DBG sind Kosten, die ihren *Grund in der beruflichen Tätigkeit* haben, unbekümmert darum, ob sie objektiv vermeidbar gewesen wären. Verlangt wird dabei ein *qualifiziert enger, d.h. rechtlich erheblicher (wesentlicher) Zusammenhang* zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 2 zu Art. 26 DBG). Die vom Beschwerdeführer absolvierten Internships in den USA bildeten wie dargelegt zwar (unabdingbare) Voraussetzung für das Doktorat. Für die Ausübung der Arbeit an der ETH im Jahr 2016 als wissenschaftlicher Mitarbeiter war die Absolvierung der Weiterbildung in den USA indes nicht - im Sinn eines qualifiziert engen Zusammenhangs - erforderlich; vielmehr konnte sie in dem hier in Frage stehenden Jahr unabhängig davon ausgeübt werden (feste Vertragsdauer bis 31. Oktober 2016; vgl. Vertragsänderung vom 13./15. Januar 2015 in act. G 3). Soweit sich der Beschwerdeführer auf künftige berufliche Verhältnisse bezieht (vgl. act. G 1 S. 6 unten), ist festzuhalten, dass es vorliegend einzig um das Jahr 2016 geht. Insofern lässt sich die vorinstanzliche Feststellung, dass die im Rahmen der Internships angefallenen Kosten nicht der Erzielung des Erwerbseinkommens in der Schweiz gedient hätten, sondern als Berufskosten im Zusammenhang mit dem dort erzielten Einkommen angefallen seien, nicht beanstanden.

**3.3.2.** Unbestritten blieb, dass der Beschwerdeführer in der Schweiz aufgrund von Art. 23 Abs. 1 lit. a des Abkommen CH-USA nur das in der Schweiz erworbene Einkommen



versteuern muss, das in den USA erzielte Einkommen in der Schweiz jedoch zur Satzbestimmung herangezogen wird. Die Vorinstanz bestätigte die Verwendung des "adjusted gross income" von \$ 42'140 bzw. CHF 41'509 (Kurs 0.985) als satzbestimmendes Einkommen (= Einkommen aus unselbständigem Haupterwerb [USA]; act. G 8/7 I/4) mit dem Hinweis, dass das Einkommen von \$ 38'813 um die vorsorglich erhobenen Bundesstaatssteuern reduziert und beim "taxable income" zusätzlich ein Abzug von \$ 4'050 gewährt worden sei. Dabei handle es sich um eine Steuerbefreiung ("exemption individual"), die unter anderen mit Visum J gewährt werde. Da es diese beiden Abzüge im Schweizerischen Steuerrecht nicht gebe, erscheine es sachgerecht, sie bei der Ermittlung des für die Besteuerung in der Schweiz massgebenden satzbestimmenden Einkommens nicht zu berücksichtigen. Das "adjusted gross income", welches sich aus dem Erwerbseinkommen und der Rückzahlung der für das Jahr 2015 zuviel abgezogenen Bundessteuern zusammensetze, sei dem Beschwerdeführer zugeflossen. Welcher Betrag für 2016 vorsorglich an US-Bundesstaatssteuern abgezogen werde, sei im CH-Veranlagungsverfahren nicht massgebend (act. G 2 S. 7 f.).

Fest steht, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2016 von zwei Arbeitgebern (E. \_\_ und G. \_\_) in den USA insgesamt einen *Bruttolohn* von \$ 41'883 erhalten hat (\$ 37'730 + \$ 4'153; vgl. "W-2 Federal Filing copy Wage and Tax Statement", Beilagen zu act. G 3). Wird die Steuerrückerstattung für das Vorjahr 2015 (\$ 257; vgl. Form 1099-G "State income tax Refunds" 2015; Beilage zu act. G 3) zum erwähnten Bruttolohn 2016 addiert, resultiert das "adjusted gross income". Das von der Vorinstanz angewendete satzbestimmende Einkommen überschreitet somit den Bruttolohn 2016, was nicht angeht (vgl. Art. 127 Abs. 2 BV: Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit), zumal die erwähnte Steuerrückerstattung bereits im Jahr 2015 satzbestimmend für die CH-Steuern verwendet worden war (der Bruttolohn 2015 von aufgerundet \$ 25'876 bzw. CHF 24'907 [Kurs 0.96256] findet sich dementsprechend in der Steuerausscheidung direkte Bundessteuer 2015; vgl. "W-2 Wage and Tax Statement 2015" und Ausscheidung vom 5. April 2017; Beilagen zu act. G 3). Für das satzbestimmende Einkommen muss daher der Betrag von \$ 257 (Steuerrückerstattung 2015) ausser Betracht bleiben. Auch Rückerstattungen von CH-Steuern für ein dem Steuerjahr vorangehendes Jahr könnten selbstredend nicht satzbestimmende Grundlage bilden für das aktuelle Steuerjahr.



Im Übrigen weist der vorinstanzliche Entscheid zutreffend darauf hin, dass es die Reduktionen des "adjusted gross income" durch die vorsorglich erhobenen Bundesstaatssteuern (\$ 3'327) und den Abzug von \$ 4'050 ("exemption individual") als Abzüge im Schweizerischen Steuerrecht nicht gebe und sie bei der Ermittlung des für die Besteuerung in der Schweiz massgebenden satzbestimmenden Einkommens daher nicht zu berücksichtigen seien (act. G 2 S. 8). Weitere Abzüge vom erwähnten Bruttoeinkommen sind nicht konkret belegt. Als satzbestimmendes Einkommen 2016 (aus unselbständigem Haupterwerb USA) hat daher der Betrag von \$ 41'883 bzw. CHF 41'255 zu gelten.

#### 4.

**4.1.** In teilweiser Gutheissung der Beschwerde ist der angefochtene Entscheid vom 26. März 2019 demnach insoweit aufzuheben, als die Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit (USA) auf CHF 41'255 (vgl. act. G 8/7 1/3 f.) festzusetzen sind. Die Sache ist zu entsprechender Neuveranlagung an den Beschwerdegegner zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

**4.2.** In Streitigkeiten hat jener Beteiligte die amtlichen Kosten zu tragen, dessen Begehren ganz oder teilweise abgewiesen werden (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Gebühr von CHF 2'500 (CHF 1'500 Kantons- und Gemeindesteuern, CHF 1'000 Direkte Bundessteuer) erscheint für das vorliegende Verfahren angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der Beschwerdeführer obsiegt lediglich zu einem sehr kleinen Teil, weshalb ihm die Kosten vollständig aufzuerlegen sind (vgl. statt vieler VerwGE B 2014/130 vom 27. November 2015, E. 5.2 m.H.); der Kostenvorschuss von CHF 2'500 wird angerechnet.

Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens von CHF 600 (je CHF 300 Kantons- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer) werden ebenfalls dem Beschwerdeführer auferlegt, unter Verrechnung mit dem dort von ihm geleisteten Kostenvorschuss von CHF 600.



**4.3.** Eine ausseramtliche Entschädigung ist dem Beschwerdeführer nicht zuzusprechen (Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021), da er nicht mehrheitlich obsiegt hat. Die Vorinstanz hat keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 829); sie stellte auch keinen entsprechenden Antrag.

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

**1.** Die Beschwerde wird unter Aufhebung des Entscheids vom 26. März 2019 insoweit teilweise gutgeheissen, als das Einkommen 2016 aus unselbständiger Tätigkeit (USA) auf CHF 41'255 festgesetzt wird. Die Sache wird zur Neuveranlagung an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

**2.** Die amtlichen Kosten von CHF 2'500 (CHF 1'500 Kantons- und Gemeindesteuern, CHF 1'000 Direkte Bundessteuer) des Beschwerdeverfahrens werden dem Beschwerdeführer auferlegt; der Kostenvorschuss von CHF 2'500 wird verrechnet.

Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens von CHF 600 (je CHF 300 Kantons- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer) werden dem Beschwerdeführer auferlegt, unter Verrechnung mit dem dort geleisteten Kostenvorschuss von CHF 600.

**3.** Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Eugster

Schmid