



Entscheid

6. April 2018

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch RA Prof. Dr.iur. C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Nord,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) sind seit ... 2011 beim Schulheim D angestellt und führen für dieses eine sozialpädagogische Familie in E. Im Jahr 2014 betreuten sie vier Kinder. Gemäss den Arbeitsverträgen vom ... 2011 steht den Pflichtigen neben dem festen Monatslohn ein pauschaler Unterhaltsbeitrag von Fr. 45.- pro Kind und Tag zu. In den Bemerkungen zur Steuererklärung 2014 führten die Pflichtigen aus:

"Zu den Berufsauslagen Ziff. 1-3: Die Steuerpflichtigen erhielten im Jahr 2014 eine Betriebskostenentschädigung von Fr. 64'800.-, für die bei der sozialpädagogischen Familie platzierten vier Kinder (Wohnen, Nahrungsmittel, Ferien, übrige Lebenshaltungskosten, Haushalthilfe für die vier Kinder, Fahrtkosten). Diese Betriebskostenentschädigung stellt Auslagenersatz dar und ist daher nicht steuerbar. Andererseits deckt die Betriebskostenentschädigung die berufsbedingten Aufwendungen, weshalb die Steuerpflichtigen keine Berufsauslagen in der Steuererklärung geltend machen, mit Ausnahme des pauschalen Abzuges für Weiterbildung und Umschulung."

Mit Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2014 und Einschätzungsentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2014 vom 12. Juli 2016 rechnete die Steuermassgebende – mit der nämlichen Begründung wie bereits im Vorjahr – weitere Einkünfte von Fr. 23'424.- auf, indem sie von den ausgerichteten Fr. 64'800.- lediglich den gemäss Merkblatt für Fachstellen, Pflegeeltern und Tagesmütter über die Besteuerung des Pflegegeldes (ZStB Nr. 16/302; im Folgenden Merkblatt) ohne Nachweis für einen Dauerpflegeplatz pro Kind und Jahr vorgesehenen Maximalbetrag von Fr. 10'344.- (insgesamt Fr. 41'376.-) zum Abzug zuliess. Zugleich gestand sie beiden Ehegatten als übrige Berufsauslagen pauschal 3% des jeweiligen Nettolohns zu.

Das steuerbare Einkommen bemass sich entsprechend auf Fr. 118'000.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 126'400.- (Staats- und Gemeindesteuern); das steuerbare Vermögen belief sich auf Fr. 1'502'000.-.

B. Mit Einsprache vom 9. August 2016 liessen die Pflichtigen beantragen, von der vorgenommenen Aufrechnung von Fr. 23'424.- abzusehen. Im Gegenzug erklärten sie sich bereit, auf die zusätzlich gewährten Abzüge für übrige Berufsauslagen von Fr. 2'000.- (Ehemann) bzw. Fr. 2'326.- (Ehefrau) zu verzichten, da sie jene mit der Betriebskostenpauschale als grundsätzlich abgegolten erachteten. Die tatsächlichen Auslagen im Jahr 2014 von Fr. 78'055.- hätten die ausgerichtete Betriebskostenpauschale an sich gar um Fr. 13'255.- überstiegen, wie dem beiliegenden Ordner entnommen werden könne, doch werde nicht deren Abzug, sondern lediglich der Verzicht auf die Vornahme der Aufrechnung verlangt.

Nach einem ersten Schriftenwechsel, in welchem die Pflichtigen die Qualifikation als Pflegeeltern im Sinne des Merkblatts in Abrede stellten, fand am ... 2016 eine Besprechung statt. Das kantonale Steueramt hielt in der Folge an der Anwendung des Merkblatts fest und wies nach erneutem Schriftenwechsel am 2. Mai 2017 die Einsprache ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 31. Mai 2017 beantragten die Pflichtigen die Aufhebung der Einspracheentscheide und die Festsetzung des steuerbaren Einkommen 2014 auf Fr. 85'600.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 94'000.- (Staats- und Gemeindesteuern). Eventualiter sei die Sache an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Ferner verlangten sie eine Parteientschädigung. Zu Begründung brachten die Pflichtigen vor, dass das Merkblatt nicht zur Anwendung gelange und ihnen ein Abzug in der Höhe der tatsächlichen Kosten von Fr. 78'055.- anstelle der gewährten Pauschalen zustehe (Maximalantrag), zumindest aber keine Aufrechnung im Umfang von Fr. 23'424.- vorgenommen werden dürfe (Minimalantrag).

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 23. Juni 2017 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Erwägungen der Einspracheentscheide und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Art. 300 ZGB regelt die Befugnisse von Pflegeeltern, ohne diese zu definieren. Gemäss Lehrmeinung von Schwenger/Cottier (in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 5. A., 2014, Art. 300 N 2 ZGB) ist der Begriff der Pflegeeltern weit zu verstehen. Als solche gelten alle Personen, welche die Obhut über ein Kind ausüben, gleichgültig, ob es sich um Verwandte oder Dritte, Einzelpersonen oder Heime, um Adoptions-, Monats- oder Tagespflege handelt.

Gemäss Art. 1 der Verordnung über die Aufnahme von Pflegekindern (Pflegekinderverordnung, PAVO) vom 19. Oktober 1977 (SR.211.222.338) bedarf die Aufnahme von Minderjährigen ausserhalb des Elternhauses einer Bewilligung und untersteht der Aufsicht. Die Verordnung unterscheidet zwischen Familienpflege (Art. 4 ff. PAVO), Tagespflege (Art. 12 PAVO) und Heimpflege (Art. 13 ff. PAVO). Bei der Heimpflege handelt es sich nach Art. 13 Abs. 1 PAVO um Einrichtungen, die dazu bestimmt sind, mehrere Minderjährige zur Erziehung, Betreuung, Ausbildung, Beobachtung oder Behandlung tags- und nachtsüber aufzunehmen (lit. a) bzw. mehrere Kinder unter zwölf Jahren regelmässig tagsüber zur Betreuung aufzunehmen (Kinderkrippen, Kinderhorte u. dgl.; lit. b). Art. 3 Abs. 1 PAVO ermächtigt die Kantone, zum Schutz von Minderjährigen, die ausserhalb des Elternhauses aufwachsen, Bestimmungen zu erlassen, die über diese Verordnung hinausgehen.

b) Der Kanton Zürich hat am 1. April 1962 das Gesetz über die Jugendheime und die Pflegekinderfürsorge erlassen (LS 852.2; im Folgenden JugendheimG). Nach dessen § 1 Abs. 1 gelten als Jugendheime solche Institutionen, die dazu bestimmt sind, mehr als fünf Kinder, Jugendliche und junge Erwachsene bis zum vollendeten 22. Altersjahr zur Erziehung und Betreuung aufzunehmen. Als Pflegekinder gelten gemäss § 10 Abs. 1 JugendheimG diejenigen Kinder und Jugendliche bis zum vollendeten 18. Altersjahr, deren Pflege und Erziehung für länger als zwei Monate anderen Personen als den Eltern anvertraut und die nicht in einem Jugendheim untergebracht sind.

2. a) Das kantonale Steueramt erwog in den Einspracheentscheiden, dass sich die Besteuerung von Pflegegeldern nach dem Merkblatt richte. Danach könnten von den Einkünften einschliesslich aller Vergütungen für Auslagen im Zusammenhang mit der Betreuung ohne Nachweis für jedes Kind Pauschalansätze abgezogen werden, wobei zwischen Wochen- und Dauerpflegeplätzen sowie Maximalabzügen pro Monat und Jahr unterschieden werde. Bei diesen Abzügen, die als Ersatz für notwendige Auslagen betrachtet würden, handle es sich um Maximalbeträge, welche die effektiven Einkünfte nicht übersteigen dürften. Die Pflichtigen würden sich auf den Standpunkt stellen, dass sie nicht als Pflegeeltern zu qualifizieren seien, weil sie unter dem Dach des Schulheims D, ihres Arbeitgebers, eine Aussenwohngruppe mit Familienstruktur führten. Gemäss Pflegekinderverordnung handle es sich bei den Pflichtigen jedoch um Pflegeeltern, weshalb das Merkblatt zum Zug komme. Bei der von ihnen präsentierten Aufstellung der tatsächlich effektiv angefallenen Kosten (z.B. für den auf die Pflegekinder anfallenden Eigenmietwert, Nahrungsmittel, Verkehr u.Ä.) handle es sich überwiegend um Pauschalansätze und nicht um effektive Aufwendungen im steuerrechtlichen Sinn. Von solchen könne nur gesprochen werden, wenn sämtliche Ausgaben einer einzelnen Person zugewiesen werden können. Laut Merkblatt umfassten die Ansätze pro Dauerpflegeplatz Aufwendungen für Ernährung, Wohnanteil, Kleider, Schuhe und Wäsche. Höhere Abzüge seien dann zulässig, wenn sämtliche Aufwendungen einzeln nachgewiesen und belegt würden. Weil die Pflichtigen dies nicht getan hätten, müsse es beim Pauschalansatz von Fr. 10'344.- pro Pflegekind sein Bewenden haben.

In der Beschwerde-/Rekursantwort hält die Amtsstelle ergänzend fest, dass die von den Pflichtigen eingereichten Belege beinahe sämtliche Haushaltsausgaben im Jahr 2014 umfassten, die daraufhin pauschal der Anzahl der im Haushalt lebenden Personen zugewiesen worden seien. Darin fänden sich auch nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten.

b) Mit Beschwerde und Rekurs verlangen die Pflichtigen im Sinn eines Minimalantrags, dass die zu Unrecht aufgerechnete Differenz von Fr. 23'424.- zwischen der Betriebskostenpauschale von Fr. 64'800.- und der Pflegegeldpauschale von Fr. 41'376.- rückgängig gemacht werde. Darüber hinaus seien ihnen im Sinn eines Maximalantrags die zusätzlich angefallenen Kosten von Fr. 13'255.- anstelle der Pauschalen von Fr. 2'000.- + Fr. 2'326.-, mithin Fr. 8'929.-, zum Abzug zuzulassen. Eventuell sei die Sache zur Prüfung der letztgenannten Position an das kantonale Steuer-

amt zurückzuweisen. Die Pflichtigen seien als Betreuungspersonen in einem Jugendheim angestellt und keine Pflegeeltern, weshalb das Merkblatt gar nicht zum Zug komme. Im Übrigen passten die im Merkblatt enthaltenen Pauschalen nicht auf die Verhältnisse einer sozialpädagogischen Grossfamilie. Die Pflichtigen erhielten als Angestellte des Jugendheims die Kinder zugeteilt, die sie in ihrem Einfamilienhaus in E betreuten. Wie andere Arbeitnehmer hätten sie gemäss Art. 327a OR gegenüber dem Arbeitgeber einen Anspruch auf Auslagenersatz. Die Betriebskostenpauschale habe nicht nur keinerlei Lohncharakter, sondern sei nicht einmal kostendeckend. Richtigerweise seien die Pflichtigen im Sinn des Maximalantrags berechtigt, sämtliche ihnen erwachsenen Kosten, die sie umfassend belegt hätten, abzuziehen. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts handle es sich dabei durchwegs um Gewinnungskosten, allenfalls vermindert um einen Privatanteil.

3. a) Das als Verein konstituierte Schulheim D bietet ein stationäres und ambulantes Angebot für Kinder, Jugendliche, junge Erwachsene und deren Familien an. Zwei interne Wohngruppen befinden sich in D; daneben führt das Schulheim D Schüler-Wohngruppen in F, G und H. Ferner besteht das Angebot einer sozialpädagogischen Familie in E; diese wird von den Pflichtigen geleitet (www....ch; gemäss dem dort abrufbaren Jahresbericht 2014 lebten bei den Pflichtigen vier Kinder im Alter von 12 bis 18 Jahren). Beim Schulheim D handelt es sich um ein Jugendheim im Sinn von § 1 Abs. 1 JugendheimG.

b) Die Pflichtigen sind Arbeitnehmer des Schulheims D; die beidseitigen Rechte und Pflichten sind in den Arbeitsverträgen von B und A mit dem Verein verankert. Zwischen den Kindern bzw. ihren gesetzlichen Vertretern und dem Schulheim bestehen Betreuungsverträge. Demgegenüber fehlt es an einem Vertragsverhältnis zwischen den Kindern und den Pflichtigen. Dementsprechend erhalten diese von den Eltern oder Dritten auch keine Vergütung. Mithin sind die Pflichtigen nicht als Pflegeeltern der Kinder einzustufen. Ob diese Eigenschaft dem Schulheim zukommt oder nicht, kann vorliegend offenbleiben.

4. a) Laut Ziffer 1 des Merkblatts sind alle Vergütungen für die Betreuung von Pflegekindern an Wochen- oder Dauerpflegeplätzen sowie das Entgelt für die stunden- oder tageweise Betreuung von Tageskindern nach §§ 16 ff. StG (Steuergesetz vom 8. Juni 1997) sowie nach Art. 16 DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990) steuerbares Einkommen. Als Einkünfte zu verstehen sind sowohl die Beiträge der Eltern als auch Entschädigungen von Gemeinden. Diese Beiträge sind in der Steuererklärung als Einkünfte aus Neben- oder aus Haupterwerb anzugeben. Der Anwendungsbereich des Merkblatts ist gemäss der in Ziffer 2.1 desselben enthaltenen Definition auf die Pflegeplatzbetreuung durch Pflegeeltern im Sinn von Art. 4 PAVO bzw. § 10 JugendheimG beschränkt.

Nach dem in E. 1 und 3 Gesagten kann die Stellung als Pflegeeltern nur dem hierzu vertraglich verpflichteten Schulheim D zukommen. Demgegenüber handelt es sich bei den Pflichtigen, die in einem Arbeitsverhältnis zum Schulheim stehen, um Hilfspersonen im Sinne von Art. 101 OR. Unter diesen Umständen ist das Merkblatt im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

b) Der Arbeitsvertrag zwischen dem Schulheim D und der Pflichtigen vom ... 2011 enthält folgende Spesenregelung (Ziffer 2.4; diese wurde durch die Vertragsänderung vom ... 2013 nicht berührt):

"Zur Deckung der Spesen (insbesondere für Kost, Logis und Betreuung der Kinder und der eigenen Kosten für Wohnung und Verpflegung) erhält die Sozialpädagogische Familie einen pauschalen Unterhaltsbetrag von Fr. 45.- pro Tag und Kind. Der Unterhaltsbeitrag wird der Sozialpädagogischen Familie ausgerichtet. Die Arbeitnehmerin ist für die gesamte Abrechnung verantwortlich, insbesondere auch im Verhältnis zu ihrem Ehemann (dem kein separater Betrag an diese Kosten ausgerichtet wird).

Der Unterhaltsbetrag wird vom Eintrittsdatum bis zum Austrittsdatum durchgehend pro Kalendertag und pro Kind bezahlt.

Ist ein Kind jedoch mehr als 30 Tage durchgehend abwesend, wird der Arbeitnehmerin vom 31. Tag noch ½ des Unterhaltsbetrages überwiesen. Dasselbe gilt auch beim Austritt eines Kindes bis zum Eintritt eines neuen Kindes.

Die im Kinderaufnahmevertrag festgelegte Vergütung von zusätzlichen individuellen Nebenkosten für das aufgenommene Kind wird ebenfalls der Arbeitnehmerin überwiesen.

Die Arbeitnehmerin verpflichtet sich, die erforderlichen Belege monatlich dem Arbeitgeber zu übergeben, damit diese[r] mit der Gemeinde abrechnen kann."

Gemäss eigener Darstellung erhielten die Pflichtigen 2014 eine "Betriebskostenpauschale" von Fr. 45.- pro Kind und Tag; dies ergab eine Vergütung von Fr. 5'400.- pro Monat bzw. von Fr. 64'800.- für das ganze Jahr. Wie in lit. A der Prozessgeschichte ausgeführt, hat das kantonale Steueramt diesen Zufluss als (Brutto-)Einkommen qualifiziert, dieses um Abzüge von insgesamt Fr. 41'376.- vermindert und die Differenz von Fr. 23'424.- als steuerbares Einkommen erfasst.

c) Weil das Merkblatt auf den vorliegenden Sachverhalt wie gesagt nicht anwendbar ist, hätte das kantonale Steueramt untersuchen können, ob die Betriebskostenpauschale mehr als die tatsächlichen Aufwendungen der Pflichtigen deckte und daher im betreffenden Umfang als steuerbares Einkommen gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG hätte erfasst werden müssen. Nachdem die Amtsstelle dies unterlassen hat, fragt es sich, ob darin ein qualifizierter Untersuchungsmangel liege, der kraft § 149 Abs. 3 StG zu einer Rückweisung der Sache zur näheren Klärung des Sachverhalts führen müsste.

Nach den Akten darf als erstellt gelten, dass die Pauschale von Fr. 45.- pro Kind und Tag in erster Linie Kost und Logis der betreuten Kinder deckt. Hinzu kommen weitere Positionen für zusätzliche Aufwendungen im Haushalt, Kommunikation, therapeutische Angebote (insbesondere mit Pferden), Verkehr und Ferien/Freizeit. Zum Vergleich: Gemäss den von der Bildungsdirektion des Kantons Zürich, Amt für Jugend und Berufsberatung, erstellten Pflegegeld-Richtlinien für Dauer- und Wochenpflegeplätze vom 1. Januar 2008 (gültig bis 31. Dezember 2015; abrufbar unter www.ajb.zh.ch) sind pro Kind in Dauerpflege ab Vollendung des 12. Altersjahres monatliche Auslagen von Fr. 1'060.- (= Fr. 35.33 pro Tag) allein für die drei Positionen Ernährung (Fr. 430.-), Unterkunft (Fr. 350.-) und Nebenkosten (Fr. 280.-) zu veranschlagen, wobei in den dazugehörenden Erläuterungen noch festgehalten wird, dass die Beträge "ohnehin relativ tief" seien und die Position Nebenkosten "Auslagen für Abonnemente des öffentlichen Verkehrs, Krankenkassenprämien, Selbstbehalte von Arztrechnungen, Ferien, Lager, Sport, Musikunterricht, Kurse und Ähnliches" nicht mitumfasst. Weil die von den Pflichtigen betreuten Kinder besondere Bedürfnisse haben, würde es sich rechtfertigen, den genannten Richtlinien-Wert angemessen zu erhöhen. Unter diesen Umständen ist zu vermuten, dass die den Pflichtigen ausgerichtete Betriebskostenpauschale nicht mehr als die tatsächlich angefallenen Kosten deckt. Für diese Annahme spricht auch, dass sie ihre Auslagen dem Arbeitgeber offenlegen müs-

sen und dieser keine überhöhten Spesen decken will, muss doch jener wiederum mit der Gemeinde abrechnen. Dementsprechend hat das Schulheim D am ... 2015 gegenüber den Pflichtigen erklärt, dass die Pauschalentschädigung keinen Lohnbestandteil enthalte. Daraus folgt, dass die Aufrechnung zusätzlicher Einkünfte von Fr. 23'424.- zu Unrecht erfolgt ist, haben diese doch Spesencharakter (Art. 327a OR; zum Unterschied zwischen Spesen und Berufsauslagen vgl. Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, StR 1996, 557 ff.; Madeleine Simonek, Die steuerliche Rechtsprechung im Jahre 2008, ASA 79, 138 f.). Dem "Minimalantrag" der Pflichtigen ist daher stattzugeben.

d) Hingegen ist dem von den Pflichtigen mit dem "Maximalantrag" verfochtenen zusätzlichen Abzug von Fr. 8'929.- (Fr. 13'255.- nicht vergütete Betriebskosten abzüglich gewährte Pauschalen für übrige Berufsauslagen von Fr. 2'000.- + Fr. 2'326.-) nicht zu entsprechen. Der behauptete Ausgabenüberschuss vermag sich nicht auf eine ordnungsgemässe Buchhaltung zu stützen. Hinzu kommt, dass – wie sie selbst einräumen – von ihnen zu tragende Privatanteile zu berücksichtigen wären. Dass die Aufwendungen lediglich zu einem Drittel auf sie selbst, hingegen zu zwei Drittel auf die Kinder zu verlegen wären, erscheint nicht sachgerecht; der auf die Pflichtigen entfallende Anteil – insbesondere mit Bezug auf die liegenschaftsbezogenen Aufwendungen – müsste überproportional ausfallen. Schliesslich vermag nicht einzuleuchten, weshalb der angebliche Mehraufwand trotz eines arbeitsvertraglichen Anspruchs auf Auslagenersatz (Art. 327a OR) nicht durch den Arbeitgeber vergütet wird, zumal ein verabredeter pauschaler Spesenersatz nichtig ist, wenn dadurch Auslagen ganz oder teilweise auf den Arbeitnehmer überwältzt werden (vgl. Wolfgang Portmann, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 6. A., 2015, Art. 327a N 6 OR). Angesichts der mangelhaften Substanziierung war das kantonale Steueramt nicht gehalten, nähere Abklärungen zu treffen; für die von den Pflichtigen eventuell beantragte Rückweisung hierzu besteht daher kein Anlass.

5. a) Aufgrund dieser Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs teilweise – im Sinne des "Minimalantrags" – gutzuheissen. Somit ist das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer 2014 von Fr. 118'015.- um Fr. 23'424.- auf (rund) Fr. 94'500.- sowie bei den Staats- und Gemeindesteuern 2014 von Fr. 126'415.- um Fr. 23'424.- auf (rund) Fr. 102'900.- zu ermässigen.

b) Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten zu 1/4 den Beschwerdeführern/Rekurrenten und zu 3/4 der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Ferner ist den Pflichtigen für das Beschwerde- und Rekursverfahren aufgrund des überwiegenden Obsiegens eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). In Anbetracht des nicht vollständigen Obsiegens und unter Berücksichtigung des relativ geringen Streitwerts erscheint eine Vergütung von insgesamt Fr. 400.- (inkl. Mehrwertsteuer) als angemessen.

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 94'500.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2014, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 102'900.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'502'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 und § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]