



9C\_233/2023

Urteil vom 3. Oktober 2023

### III. öffentlich-rechtliche Abteilung

#### Besetzung

Bundesrichter Parrino, Präsident,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,  
Gerichtsschreiber Kocher.

#### Verfahrensbeteiligte

1. A.A. \_\_\_\_\_,  
2. B.A. \_\_\_\_\_,  
beide vertreten durch Beat Walker,  
Beschwerdeführer,

#### gegen

Kantonales Steueramt Zürich,  
Gruppe Bezugsdienste, Bändliweg 21, 8090 Zürich.

#### Gegenstand

Direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2018,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 1. Februar 2023  
(SB.2022.00101).

#### Sachverhalt:

##### A.

**A.a.** Die Eheleute B.A. \_\_\_\_\_ und A.A. \_\_\_\_\_ (geb. 1947 und 1958; nachfolgend: die Steuerpflichtigen oder die Eheleute) haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U. \_\_\_\_\_/ZH. Seit dem 15. November 2002 miteinander verheiratet, leben sie in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe. Zur hier interessierenden Steuerperiode 2018 sind sie für die Zwecke der direkten Bundessteuer sowie der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich rechtskräftig veranlagt worden (Veranlagungsverfügungen vom 25. November 2020 bzw. Einspracheentscheide vom 12. Januar 2021; die letzteren wurden nicht angefochten).

**A.b.** Mit Eingaben vom 3./5. Februar 2021 ersuchten die Steuerpflichtigen das Steueramt des Kantons Zürich (KStA/ZH; nachfolgend: die Veranlagungsbehörde) um (Teil-) Erlass der die Steuerperiode 2018 betreffenden offenen Steuern, d.h. Staats- und Gemeindesteuern von Fr. 160'500.- und die direkte Bundessteuer von Fr. 93'146.20. Kantonal letztinstanzlich erwog das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, dass die Steuerpflichtigen gemäss Steuererklärung zur Steuerperiode 2019 über ein Vermögen von gesamthaft Fr. 470'000.- verfügten. Bei monatlichen Renteneinkünften von rund Fr. 12'000.- und einem Existenzminimum von Fr. 4'800.- trete ein Überschuss von Fr. 7'200.- pro Monat ein. Die noch offenen Steuerbeträge liessen sich mithin innerhalb von rund 35 Monaten tilgen. Die Gewährung des Steuererlasses sei daher nicht angezeigt (Entscheid SB.2022.00019 / SB.2022.00020 vom 6. Juli 2022).

**A.c.** Auf die dagegen gerichtete subsidiäre Verfassungsbeschwerde trat das Bundesgericht mangels zureichender Begründung des Rechtsmittels nicht ein (Urteil 2D\_29/2022 vom 5. Oktober 2022).

**A.d.** Mit weiterem Gesuch vom 25. Mai 2021 hatten die Eheleute der Veranlagungsbehörde neben dem Erlassgesuch einen "Antrag auf Feststellung der Zahlungsunfähigkeit [des Ehemannes]" unterbreitet. Sie machten geltend, die offenen Steuerschulden aus der Steuerperiode 2018 erreichten insgesamt Fr. 272'741.35, nämlich Fr. 93'146.20 (direkte Bundessteuer) sowie Fr. 179'595.15 (Staats- und Gemeindesteuern). Die Einkünfte des Ehemannes beliefen sich ab Anfang 2022 auf Fr. 8'004.75, sein Vermögen erreiche Fr. 3'709.10 (Stand: 10. Mai 2021). Aufgrund der Covid-Pandemie habe der Ehemann

seine berufliche Tätigkeit definitiv aufgeben müssen; er sei zudem gesundheitlich stark angeschlagen. Die restliche Lebenszeit erstreckte sich vermutlich auf einige wenige Jahre, wobei ein Aufenthalt in einem Pflegeheim nicht auszuschliessen sei. Anwartschaften auf Erbschaften oder Schenkungen zu seinen Gunsten bestünden keine. Zusammenfassend sei er ausserstande, die ihn treffenden Steuerschulden zu begleichen. Aufgrund seiner Zahlungsunfähigkeit sei die Ehefrau aus der solidarischen Haftung zu entlassen.

**A.e.** Die Veranlagungsbehörde erliess am 25. November 2021 eine Steuerhaftungsverfügung zur direkten Bundessteuer. Darin erwog sie, dass ausschliesslich auf die den Ehemann betreffenden finanziellen Verhältnisse abgestellt werden müsse und dieser mit seinen monatlichen Renteneinkünften von Fr. 8'532.75, die sein Existenzminimum überstiegen, in der Lage sei, die offenen Steuern ratenweise zu tilgen. Die erforderliche "umfassende Illiquidität" könne nicht festgestellt werden.

**A.f.** Die Einsprache der Steuerpflichtigen vom 3. Januar 2022 führte zur Abweisung (Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde vom 16. Februar 2022). Die Veranlagungsbehörde legte ihren Berechnungen im Einspracheverfahren nunmehr folgende Zahlen zugrunde (jeweils ab September 2022): Renteneinkommen des Ehemannes von rund Fr. 8'000.- bei einem anteiligen Existenzminimum von Fr. 3'930; Überschuss pro Monat von Fr. 4'070.-. Der Ehemann vermöge die direkte Bundessteuer von Fr. 92'150.- ratenweise innerhalb von zwei Jahren bzw. die gesamten Steuern der Steuerperiode 2018 innerhalb von rund fünfeinhalb Jahren zu begleichen. Ihm gegenüber lägen keine Beteiligungen oder Verlustscheine vor, ebenso wenig sei er in ein Konkursverfahren oder einen Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung verwickelt. Das gesamte eheliche Vermögen belaufe sich auf rund Fr. 450'000.-, wobei der Anteil des Ehemannes vernachlässigbar sei. Da der Ehemann nicht als zahlungsunfähig zu betrachten sei, habe die solidarisch mithaftende Ehefrau mit ihrem Vermögen zur Tilgung beizutragen.

## **B.**

**B.a.** Die Steuerpflichtigen wandten sich mit Beschwerde vom 21. März 2022 an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich, das diese am 13. September 2022 guthiess (Entscheid 2 DB.2022.45). Das Steuerrekursgericht ging feststellend davon aus, dass der Ehemann Alleinaktionär der C. \_\_\_\_\_ AG mit letztem Sitz in V. \_\_\_\_\_/ZG gewesen sei. Die Gesellschaft sei am 19. Januar 2018 gelöscht worden. Sie habe zuletzt ein Darlehen an den Alleinaktionär in Höhe von Fr. 1'217'448.58 aktiviert gehabt. Die Veranlagungsbehörde sei nach der Liquidation der Gesellschaft davon ausgegangen, dass ein simuliertes Darlehen vorliege, weshalb sie auf Ebene des Alleinaktionärs eine geldwerte Leistung im selben Umfang aufgerechnet habe (sog. nachträgliche Simulation; Urteil 9C\_261/2023 vom 3. August 2023 E. 6.2). Das Steuerrekursgericht erwog, dass die Voraussetzungen für die Aufhebung der Solidarhaftung vorlägen. Der Ehemann verfüge zwar gemäss den ab September 2022 zutreffenden Zahlen über einen gewissen finanziellen Überschuss (Fr. 2'680.- [nach Abzug der laufenden Steuern] bzw. Fr. 1'865.- [nach weiterem Abzug der Kosten für Telekommunikation und Miete]), die ratenweise Tilgung würde diesfalls aber einen Zeitraum von achteinhalb bis dreizehneinhalb Jahren beanspruchen. Damit keine Zahlungsunfähigkeit im Sinne von Art. 13 DBG vorliege, müssten die Verbindlichkeiten "in der Regel innert 24 bis 36 Monaten" beglichen werden können. Daran fehle es hier, zumal die Veranlagungsbehörde die Möglichkeit der Ratenzahlung "nicht konkret zugesichert" und die "entsprechenden Konditionen nicht bekannt gegeben" habe.

Ohne Zugriff auf das Vermögen der Ehefrau, das sich auf rund eine halbe Million Franken belaufe, das aber ausser Acht gelassen werden müsse, habe der Ehemann als illiquid zu gelten. Der Anteil der Ehefrau an der Gesamtsteuerschuld erweise sich in der streitbetroffenen Steuerperiode 2018 als marginal. Es erscheine daher als "legitim", die Vorschriften über die Haftungsbeschränkung "grosszügig" zugunsten der Ehefrau auszulegen. Die Beschwerde der Eheleute sei gutzuheissen.

**B.b.** Die Veranlagungsbehörde gelangte mit Eingabe vom 2. November 2022 an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Sie beantragte, in Aufhebung des angefochtenen Entscheids sei die Steuerhaftungsverfügung vom 25. November 2021 zu bestätigen und festzustellen, dass die Solidarhaftung betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2018, aufrecht bleibe.

Mit Urteil vom 1. Februar 2023 hiess das Verwaltungsgericht die Beschwerde gut. Das Verwaltungsgericht erwog, dass der "wirtschaftlich schwächere" Ehegatte so lange für die Steuer mithafte, als er mindestens teilweise zur Steuerrückzahlung beizutragen vermöge. Die Frist von 24 bis 36 Monaten sei auf die finanzielle Sanierung zugeschnitten und habe hier unbeachtlich zu bleiben. Zahlungsunfähig im Sinn von Art. 13 Abs. 1 DBG sei, wer *dauerhaft* keinerlei Tilgung zu leisten vermöge, nicht schon, wer die Steuerausstände innerhalb nützlicher Frist nicht begleichen könne.

Der Ehemann erziele ein Renteneinkommen von Fr. 8'000.- pro Monat, die Ehefrau ein solches von Fr. 3'320.-. Dem stehe ein gemeinschaftliches Existenzminimum von Fr. 5'560.- (so das Steuerrekursgericht) bzw. Fr. 4'800.- (gemäss den Berechnungen des Verwaltungsgerichts im Erlassverfahren) bzw. Fr. 9'750.- (Ansicht der Steuerpflichtigen) gegenüber. Selbst wenn der höchste Betrag zu berücksichtigen wäre, ergäbe sich ein auf den Ehemann entfallender Anteil von Fr. 6'890.-. Damit liege keine Zahlungsunfähigkeit vor.

## **C.**

Die Steuerpflichtigen erheben mit Eingabe vom 27. März 2023 beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen sinngemäss, in Kassation des angefochtenen Entscheids sei die solidarische (Mit-) Haftung der Ehefrau aufzuheben. Sie beanstanden, wiederum sinngemäss, ein gehörsverletzendes Vorgehen der Vorinstanz und eine bundesrechtswidrige Auslegung des Begriffs der Zahlungsunfähigkeit.

Die Veranlagungsbehörde verzichtet auf eine Stellungnahme. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragt die Abweisung.

## **Erwägungen:**

## 1.

**1.1.** Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 und Art. 100 BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Anders als im Fall von Stundung und Erlass der direkten Bundessteuer (Art. 166 und 167 DBG), die der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nur im Rahmen von Art. 83 lit. m BGG zugänglich sind (Urteil 9D\_3/2023 vom 7. März 2023 E. 2.1-2.3), ist die Einheitsbeschwerde im Fall der Haftungsverfügung (Art. 13 DBG) bei im Übrigen gegebenen Voraussetzungen zulässig. Auf das Rechtsmittel ist einzutreten.

**1.2.** Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 148 II 73** E. 8.3.1; **148 V 366** E. 3.1). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen geht es aber, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), nur den geltend gemachten Rügen nach, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (**BGE 148 II 392** E. 1.4.1; **148 V 366** E. 3.1).

**1.3.** Anders als im Fall des Bundesgesetzrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 149 III 81** E. 1.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 149 III 81** E. 1.3).

**1.4.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 149 II 43** E. 3.5; **149 IV 57** E. 2.2). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 148 II 392** E. 1.4.1; **148 V 427** E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (**BGE 149 IV 57** E. 2.2). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 149 II 43** E. 3.6.4; vorne E. 1.3).

## 2.

**2.1.** Formelle Rügen - wie namentlich Gehörsrügen oder die Rüge der Befangenheit - und Sachverhaltsrügen können ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen, weshalb sie vorab zu behandeln sind (Urteil 2C\_876/2020 vom 13. September 2022 E. 2.1 mit Hinweisen, nicht publ. in: **BGE 149 II 147**).

**2.2.** Die Steuerpflichtigen beanstanden, dass das Verwaltungsgericht sich "mit der Problematik der Zahlungsunfähigkeit und der Gleichstellung zu einem Erlassverfahren nicht auseinandergesetzt" habe. Ebenso sei unberücksichtigt geblieben, dass die C.\_\_\_\_\_ AG das Darlehen von rund 1,2 Mio. Franken bereits im Jahr 2002 gewährt habe, zu einem Zeitpunkt, als der Alleinaktionär noch nicht verheiratet gewesen sei. Diese Einwände sind offensichtlich unbegründet: Zum einen kann von einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) von vornherein keine Rede sein, nachdem die Vorinstanz dem Streitgegenstand - die angebliche Zahlungsunfähigkeit - umfassend und sorgfältig nachgegangen ist. Zum anderen liegt die Steuerperiode 2018 und damit ein Zeitraum im Streit, in welchem die Eheleute fraglos verheiratet waren. Inwiefern die "voreheliche" Gewährung des Darlehens bedeutsam sein könnte, zeigen die Steuerpflichtigen nicht auf, zumal die Eheschliessung und die Gewährung des Darlehens in derselben Steuerperiode (2002) erfolgten (Sachverhalt, lit. A). Sie lassen es bei ihrem blossen Standpunkt bewenden, was nicht ausreicht, um die vorinstanzlichen Feststellungen als offensichtlich unrichtig darzustellen (Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.3). Den formellen Rügen ist nicht weiter nachzugehen.

## 3.

**3.1.** Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe und Personen in rechtlich und tatsächlich ungetrennter eingetragener Partnerschaft (dazu Art. 9 Abs. 1bis DBG) werden verfahrensrechtlich als "selbständige" steuerpflichtige Personen behandelt (Silvia Hunziker/Jsabelle Mayer-Knobel, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 4. Aufl. 2022 [nachfolgend: Komm. DBG], N. 3 zu Art. 9 DBG; zu den Voraussetzungen einer rechtlich oder tatsächlich *getrennten* Ehe: Urteil 9C\_249/2023 vom 2. August 2023 E.2.2). Sie begründen - immer beschränkt auf das Verfahrensrecht - ein je eigenes Steuerrechtsverhältnis (Thomas A. Müller, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, 1999, S. 205 und 208). Etwas missverständlich spricht das Gesetz von der "gemeinsamen" Ausübung der Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten (Art. 113 Abs. 1 DBG), was aber dahingehend zu lesen ist, dass Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe und Personen in rechtlich und tatsächlich ungetrennter eingetragener Partnerschaft in Bezug auf die Steuerfaktoren des anderen Ehegatten bzw. der anderen Person in eingetragener Partnerschaft *mitwirkungsberechtigt* sind. Die gesetzliche Mitwirkungspflicht erfasst nur die "eigenen" Faktoren (Urteil 2C\_826/2019 vom 17. März 2020 E. 2.2.3; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Komm. DBG, a.a.O., N. 25 zu Art. 113 DBG). Ob es sich um "eigene" oder "fremde" Faktoren handelt, erschliesst sich in allgemeiner Weise aus dem Sachenrecht (Art. 641 ff. ZGB). Näheres ergibt sich, was die Vermögenswerte angeht, aus dem Ehegüterrecht (Art. 181 ff. ZGB), welches das speziellere Recht bildet. Demzufolge ist nach den drei Güterständen zu unterscheiden. Die jeweilige

Regelung der Eigentumsverhältnisse findet sich in Art. 196 ff. ZGB (Errungenschaftsbeteiligung), Art. 221 ff. ZGB (Gütergemeinschaft) und Art. 247 f. ZGB (Gütertrennung). Für die Zuweisung der laufenden Einkünfte an die eine oder andere Person ist nach der jeweiligen Quelle (Arbeitsrecht, Versicherungsrecht usw.) zu fragen.

**3.2.** Da die Faktoren in einer einzigen Steuererklärung deklariert werden (Art. 113 Abs. 1 DBG), haben Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe und Personen in rechtlich und tatsächlich ungetrennter eingetragener Partnerschaft die Steuererklärung gemeinsam zu unterschreiben (Art. 113 Abs. 2 DBG; **BGE 141 II 318** E. 2.3.4; Urteil 2C\_451/2016 / 2C\_452/2016 vom 8. Juli 2016 E. 2.3). Die Veranlagungsbehörde hat gleichermassen sämtliche Mitteilungen an diesen Personenkreis gemeinsam zu richten (Art. 113 Abs. 4 DBG; **BGE 122 I 139** E. 1). Denn beide Ehegatten oder Personen in eingetragener Partnerschaft haben ein gleichwertiges rechtlich geschütztes Interesse daran, mit der Veranlagungsverfügung bedient zu werden, ansonsten sie Gefahr laufen könnten, verspätet oder schlimmstenfalls gar nicht Einsprache erheben zu können (Urteil 2C\_689/2019 vom 15. August 2019 E. 2.2.8). Dem individuellen Verfahrensverhältnis zufolge sind sie berechtigt, je eigenständig ein Rechtsmittel zu erheben (Art. 113 Abs. 3 DBG). Dies trifft auch auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht zu (Urteil 2C\_390/2015 vom 24. Mai 2016 E. 1.2, nicht publ. in: **BGE 142 II 283**).

**3.3.** Das geschilderte Verfahrensrecht gemäss Art. 113 DBG geht von der Eigenständigkeit des jeweiligen Ehegatten bzw. der jeweiligen Person in eingetragener Partnerschaft aus (vorne E. 3.1). Im materiellrechtlichen Bereich verhält es sich anders, indem hier das Prinzip der Faktorenaddition herrscht (Art. 9 Abs. 1 DBG). Danach gilt, dass das Einkommen von Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe, ohne Rücksicht auf den Güterstand, zusammengerechnet wird (**BGE 141 II 318** E. 2.2 Ingress; **138 II 300** E. 2.1; **133 II 305** E. 4.1). Dasselbe trifft auf Personen zu, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter eingetragener Partnerschaft leben (Art. 9 Abs. 1bis DBG). Welchem Güterstand die Eheleute unterstehen, ist zwar verfahrensrechtlich bedeutsam (auch dazu vorne E. 3.1), für die Zwecke der materiellrechtlichen Faktorenaddition aber unerheblich. Dieser liegt der Grundsatz der Besteuerung nach der gesamten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zugrunde (Art. 127 Abs. 2 BV; Urteil 2C\_354/2022 vom 20. März 2023 E. 3.1.1).

**3.4.** Die beiden Ehegatten bzw. die beiden Personen in eingetragener Partnerschaft bilden, solange sie rechtlich und tatsächlich ungetrennt sind, zivilrechtlich und wirtschaftlich "eine Einheit" (**BGE 128 I 317** E. 2.2.4) bzw. jedenfalls "eine gewisse Einheit" (**BGE 141 II 318** E. 2.2.1). Diese ist als Erwerbs- und Verbrauchergemeinschaft ausgestaltet (**BGE 122 I 139** E. 4c/bb). Nicht nur die positiven Elemente (Einkünfte), auch die negativen Faktoren (Abzüge und, bei selbständiger Erwerbstätigkeit, Verluste) werden zusammengerechnet und fliessen in die gemeinsame Bemessungsgrundlage ein (**BGE 141 II 318** E. 2.3.3). Entsprechend weist die Veranlagungsverfügung für die beiden Ehegatten bzw. die beiden Personen in eingetragener Partnerschaft ein einheitliches steuerbares Einkommen und eine einheitliche Steuerschuld aus, ohne dass es von Amtes wegen zu einer betragsmässigen Aufteilung auf die beiden Personen kommt. Die Steuerforderung ist als Globalbetrag ausgestaltet (Urteile 2C\_351/2019 vom 26. September 2019 E. 4.1; 2C\_498/2016 / 2C\_499/2016 vom 3. Juni 2016 E. 6). Bei Verankerung der Faktorenaddition liessen sich die Eidgenössischen Räte - bei aller Berücksichtigung des "neuen" Eherechts vom 5. Oktober 1984, in Kraft getreten am 1. Januar 1988 (Art. 159 ff. ZGB; AS 1986 122 153) - von den Überlegungen des Bundesrates leiten. Dieser hatte praktische Gründe angeführt und auf das ansonsten gefährdete Steueraufkommen hingewiesen (Botschaft vom 26. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung [nachfolgend: Botschaft StHG/DBG 1983], BBl 1983 III 1, insb. 24 ff. zu Ziff. 142.2).

## 4.

**4.1.** Streitig und zu prüfen ist, ob der Ehemann als zahlungsunfähig zu gelten habe. Nach der "allgemeinen" Formel, die sich in der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung findet, liegt Zahlungsunfähigkeit im Sinne von Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBG vor, wenn der betreffende Ehegatte auf unbestimmte Zeit (zeitliches Kriterium) über keine ausreichenden Mittel verfügt (betragliches Kriterium), um die fälligen Steuern zu bezahlen. Auf einen kurzfristigen finanziellen Engpass trifft dies - immer nach dieser (Kurz-) Formel - nicht zu. Die Zahlungsunfähigkeit äussert sich namentlich darin, dass (definitive) Verlustscheine vorliegen, der Konkurs eröffnet oder ein Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung abgeschlossen worden ist, was das "dauernde Unvermögen des einen Ehegatten" zum Ausdruck bringen soll (Urteil 2C\_142/2020 vom 15. Juni 2020 E. 2.2.4 mit zahlreichen Hinweisen). Die Doktrin hat diese allgemeine Formel weitgehend übernommen (Hunziker/Mayer-Knobel, Komm. DBG, a.a.O., N. 4 zu Art. 13 DBG; Christine Jaques, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: CR LIFD], N. 12 zu Art. 13 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 16 zu Art. 13 DBG; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Tobias F. Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, N. 11 zu Art. 13 DBG).

## 4.2.

**4.2.1.** In seinem Fallrecht, das sich auf einige wenige Urteile beschränkt, hat das Bundesgericht die Zahlungsunfähigkeit üblicherweise dann *bejaht*, wenn zu den Steuern der betreffenden Steuerperiode definitive Verlustscheine im Sinne von Art. 115 Abs. 1 SchKG vorlagen. In den jeweiligen Fällen erübrigten sich weitergehende Überlegungen allerdings, nachdem die streitbetreffenden Steuern mittlerweile in Verjährung gefallen und folglich nicht mehr vollstreckbar waren (weitgehend gleichartige Urteile 2C\_58/2015 / 2C\_59/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 5.3; 2C\_1098/2014 / 2C\_1099/2014 vom 1. Dezember 2015 E. 5.3.1, je betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Neuenburg).

**4.2.2.** Demgegenüber hat das Bundesgericht das Vorliegen einer Zahlungsunfähigkeit etwa mit dem Argument *verworfen*, dass der Ehemann nicht etwa zahlungsunfähig, sondern bloss "zahlungsunwillig" sei. So habe er zwar "während Jahren ein Vielfaches seiner Frau verdient", dennoch mache das "Vermögen der Gattin seit Beginn der Ehe einen Grossteil des ehelichen Vermögens aus". Angesichts seiner grosszügigen Einkommensverhältnisse wäre "zu erwarten gewesen, dass der Ehemann entweder ein höheres Vermögen geäußert oder seine Einkünfte zur Rückzahlung der bestehenden Schulden verwendet hätte". Dies habe er unterlassen und zudem auch keine transparente und vollständige Auflistung der Einkommens- bzw. Vermögensverhältnisse beigebracht. Entsprechend sei anzunehmen, dass "der Ehegatte in Wirklichkeit zahlungsunwillig" und nicht zahlungsunfähig sei (Urteil 2C\_882/2015 / 2C\_884/2015 vom 29. März 2016 E. 3.1.2 betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn). Eine "Haftungsbeschränkung für die Ehefrau" erweise sich "gerade dort als unangemessen, wo der Gatte seine eigene (vermeintliche) Mittellosigkeit zu Gunsten seiner Partnerin herbeigeführt hat" (ebenda E. 3.2.3).

Unter ähnlichen Vorzeichen liess das Bundesgericht das allgemeine Rechtsmissbrauchsverbot (Art. 2 Abs. 2 ZGB) anklingen. Es erwog, die "innerhalb der Familie verschobenen Vermögensgegenstände" könnten bei gutem Willen "ohne weiteres und relativ kurzfristig" an den angeblich zahlungsunfähigen Ehemann zurückgeführt werden. Damit erübrige es sich zu prüfen, "ob das gesamte Vorgehen der gesuchstellenden Ehefrau nicht schlicht rechtsmissbräuchlich ist" (Urteil 2P.67/2003 vom 12. August 2003 E. 3.3 zu den Gemeinde- und Kirchensteuern des Kantons Graubünden). Der Ehemann hatte kurz zuvor Vermögensgegenstände in zweistelliger Millionenhöhe an seine Ehefrau und die Kinder veräussert bzw. verschenkt.

In einem weiteren Entscheid gingen die Überlegungen dahin, dass offene Schulden (Steuern) von Fr. 1'168'896.- bestünden. Das Vermögen des Ehemannes weise einen erheblichen Passivenüberschuss aus, er verfüge aber über eine "mögliche pfändbare Quote" von Fr. 6'340.- pro Monat und sei Eigentümer eines Miteigentumsanteils an einer Liegenschaft. Die Veranlagungsbehörde habe daher "unter Berücksichtigung dieser Vermögensverhältnisse in einer Gesamtwürdigung aller Umstände ohne Willkür auf eine genaue Abklärung der Schuldensituation verzichten und in erster Linie auf die "verfügbare Quote" abstellen dürfen (Urteil 2C\_306/2007 vom 13. Dezember 2007 E. 4.3 zu den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich).

Unter verfahrensrechtlichen Gesichtspunkten hielt das Bundesgericht schliesslich fest, dass es jedenfalls dann vertretbar sei, strenge Anforderungen an den Nachweis der Zahlungsunfähigkeit zu stellen, wenn andernfalls "eine verpönte Gläubigerbevorzugung" eintreten könnte (Urteil 2P.67/2003 vom 12. August 2003 E. 3.3 zu den Gemeinde- und Kirchensteuern des Kantons Graubünden).

### **4.3.**

**4.3.1.** Nach den vorinstanzlichen Feststellungen gilt, dass gegenüber dem Ehemann keinerlei Beteiligungen oder Verlustscheine vorliegen bzw. dass er in kein Konkursverfahren und in keinen Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung verwickelt ist. Das gesamte eheliche Vermögen beläuft sich auf rund Fr. 450'000.-, wobei das Vermögen des Ehemannes vernachlässigbar zu sein scheint (die Rede ist von Fr. 3'700.-). Der Ehemann erzielt, wie die Vorinstanz festgestellt hat, ein Renteneinkommen von Fr. 8'000.- pro Monat, die Ehefrau ein solches von Fr. 3'320.-. Selbst bei einem gemeinsamen Existenzminimum von Fr. 9'750.-, wie dies der Auffassung der Eheleute entspreche, träte demnach im Bereich des Ehemannes eine Überdeckung ein. Seinem Renteneinkommen von Fr. 8'000.- wäre diesfalls, so das Verwaltungsgericht, ein anteiliges Existenzminimum von Fr. 6'890.- gegenüberzustellen. Festgestellt ist darüber hinaus ein rechtskräftig veranlagtes Steuerbetreffnis aus der Steuerperiode 2018 von rund Fr. 270'000.- (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich), das weitgehend auf die Einkünfte des Ehemannes zurückzuführen und noch nicht beglichen ist. Dies alles ist unbestritten geblieben bzw. in keiner Form bestritten worden, mit welcher die Steuerpflichtigen der sie insofern treffenden qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit genügen könnten. Die vorinstanzlichen Feststellungen sind damit für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.3 und 1.4).

**4.3.2.** Es fragt sich, ob diese Sachlage unter Art. 13 Abs. 1 DBG subsumiert werden kann. Ausgangspunkt jeder Auslegung eines Rechtssatzes bildet der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element). Nur für den Fall, dass der Wortlaut der Bestimmung unklar bzw. nicht restlos klar ist und verschiedene Interpretationen möglich bleiben, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Dabei sind alle anerkannten Auslegungselemente zu berücksichtigen (pragmatischer Methodenpluralismus). Von Bedeutung sind insbesondere der Wille des Gesetzgebers, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historisches Element), der Zweck der Regelung und die dem Text zugrunde liegenden Wertungen (teleologisches Element) sowie der Sinnzusammenhang, in dem die Norm steht (systematisches Element; **BGE 149 IV 9** E. 6.3.2.1 mit Hinweisen).

**4.3.3.** Die Rechtsfolge (Wegfall der solidarischen [Mit-]Haftung des einen Ehegatten oder Partners) hängt dem Wortlaut zufolge davon ab, dass der andere Ehegatte oder Partner "zahlungsunfähig", "insolvent" bzw. "insolubile" ist. Die drei gleichwertigen Sprachfassungen (Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG; SR 170.512]; **BGE 148 II 243** E. 4.2.2; **145 II 130** E. 2.2.1) sind insofern übereinstimmend gehalten und lassen keine aufschlussreichen Unterschiede erkennen. Sodann gilt, dass sich im Recht der direkten Bundessteuer keine nähere Umschreibung des streitigen Ausdrucks findet. Es handelt sich mithin um einen unbestimmten Rechtsbegriff (Urteil 2C\_142/2020 vom 15. Juni 2020 E. 2.2.3 in Bezug auf den gleichartig formulierten § 12 Abs. 1 Satz 2 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]). Der Wortlaut ist insofern aus sich selbst heraus nicht "klar"; er muss anderweitig erschlossen werden (vorne E. 4.3.2).

### **4.3.4.**

**4.3.4.1.** Was die Entstehungsgeschichte betrifft, war der Bundesrat ursprünglich der Ansicht gewesen, die Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe sollten ausschliesslich "für den auf sie entfallenden

Anteil an der Gesamtsteuer" haften (Botschaft StHG/DBG 1983, a.a.O., 160 und 320 zu E-Art. 13). Der Zahlungsunfähigkeit kam in diesem Konzept von vornherein keine Bedeutung zu, nachdem keine solidarische (Mit-) Haftung vorgesehen war. Im Zuge der Beratungen durch die Kommission des Ständerates als Erstrat legte das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement dann allerdings einen Alternativentwurf gegenüber der Fassung des Finanzdepartements vor, der auf einer solidarischen Haftung für die Gesamtsteuer beruhte und dem heutigen Art. 13 Abs. 1 Satz 1 DBG entspricht. Die solidarische (Mit-) Haftung wurde indes umfangmässig begrenzt ("Beträgt das Erwerbseinkommen des einen Ehegatten weniger als einen Drittel des Erwerbseinkommens des andern Ehegatten, so haftet er nur bis zum Betrag des auf sein eigenes Einkommen entfallenden Steueranteils"; Art. 13 Abs. 1 Satz 2 dieser Fassung). Das Plenum des Ständerates schloss sich alsdann seiner Kommission und damit der "Drittels-Regel" an (Voten Binder und BR Stich, Amtl. Bull. S 1986 I 174).

**4.3.4.2.** Der Zweitrat nahm in seinen Beratungen von der "Drittels-Regel" Abstand und fand bezüglich Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBG zur heutigen Lösung (mit leicht abweichender Formulierung; Amtl. Bull N 1987 IV 1733). In der Debatte sprach eine Minderheit von einem "Anschlussgesetz zum Eherecht", das nach einer "widerspruchslosen Regelung im Haftungsbereich" rufe und über die Solidarhaftung gemäss dem "neuen Art. 166 ZGB" nicht hinausgehen dürfe. Über die konzeptionelle Unvereinbarkeit mit dem Eherecht hinaus wurde beanstandet, dass der Begriff "Zahlungsunfähigkeit" wohl "mehr Unklarheiten [schaffen] als Probleme [lösen]" könnte (Votum Nabholz, Amtl. Bull. N 1987 IV 1734; mit gleicher Stossrichtung Votum Ulrich, ebenda).

Die Mehrheit warnte ihrerseits vor den "ungeheuren Schwierigkeiten", die eine Abkehr von der Solidarhaftung für die Verwaltung brächte. Die Bedenken bezüglich des Begriffs "zahlungsunfähig" seien unbegründet. Denn "diese Zahlungsunfähigkeit wird natürlich relativ einfach festgestellt: Man stellt dem Steuerpflichtigen die Steuerrechnung; bezahlt er sie nicht oder nur einen Teil davon, wird er betrieben; dadurch wird festgestellt, ob er bezahlen kann oder nicht. Wenn er für die Betreuung der Steuerrechnung nicht bezahlen kann, muss sich die Steuerverwaltung an den anderen Ehegatten halten, aber nur im Ausmass der Haftung" (zum Ganzen: Votum Reichling, Berichterstatter, Amtl. Bull. N 1987 IV 1735). Eine andere Stimme hob zustimmend hervor, dass die vorgeschlagene Lösung "im Interesse des Fiskus" liege (Votum Spoerry, Amtl. Bull. N 1987 IV 1735 f.).

Schliesslich versuchte der Vorsteher des Eidg. Finanzdepartements zur Klärung beizutragen. Rund um die "Diskussion um Konkurs und Zahlungsunfähigkeit" sei lediglich bedeutsam, "dass die Haftung bei Zahlungsunfähigkeit zum Spielen kommt. Eine Präzisierung hierzu ist überflüssig; das ist im Konkurs- und Betreibungsrecht hinlänglich definiert" (Votum BR Stich, Amtl. Bull. N 1987 IV 1735 f.).

**4.3.4.3.** In der Differenzbereinigung liess der Ständerat die bislang von ihm favorisierte "Drittels-Regel" fallen und fügte er sich dem Nationalrat, der "die Solidarhaftung auf alle Fälle ausdehnt" (Votum Reichmuth, Amtl. Bull. S 1988 IV 811). Damit fand die heutige Formulierung ins Gesetz.

**4.3.4.4.** Der Blick in die Materialien macht deutlich, dass Bundesrat und Räte der Ansicht waren, die Rechtsfigur der "Zahlungsunfähigkeit" sei gewissermassen selbsterklärend. Die warnenden Worte der nationalrätlichen Minderheit verhallten ungehört, nachdem allem Anschein nach überzeugend vorgebracht worden war, eine etwaige Präzisierung wäre gerade "überflüssig".

**4.3.5.** Einen Erkenntnisgewinn erlaubt das systematische Auslegungselement. Unstreitig beruht das Institut der "Zahlungsunfähigkeit" auf einem finanziellen und damit wirtschaftlichen Fundament.

Betriebswirtschaftlich liegt Zahlungsunfähigkeit vor, wenn ein Betrieb einerseits über keinerlei flüssige Mittel mehr verfügt bzw. auf kurze Sicht durch Darlehensaufnahme keine solchen beschaffen kann (Illiquidität im engeren Sinn) und andererseits keine werthaltigen, nicht betriebsnotwendigen beweglichen oder unbeweglichen Aktiven mehr hält, die sich kurzfristig versilbern liessen (Illiquidität im weiteren Sinn).

Die beiden Teilaspekte verstehen sich kumulativ. Ihnen wohnt eine inhaltliche Strenge inne, indem es zahlenmässig erhärteter, objektiver Anhaltspunkte bedarf, um Zahlungsunfähigkeit annehmen zu dürfen oder zu müssen. Jemand ist entweder zahlungs *fähig* oder zahlungsunfähig. Ausgehend von der obgenannten Formel ("keinerlei flüssige Mittel" und gleichzeitig "keine versilberbaren Aktiven") hat jemand solange als zahlungsfähig zu gelten, als eine gewisse Restkapazität vorliegt. Nur wenn es auch daran fehlt, wenn Illiquidität im engeren und im weiteren Sinn herrscht, besteht Zahlungsunfähigkeit.

Die Zahlungsunfähigkeit kann mit einer gleichzeitigen Überschuldung einhergehen, sie muss es aber nicht. Folgerichtig unterscheidet auch das Zivilrecht zwischen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung (so etwa Art. 69d [Verein] und Art. 84a ZGB [Stiftung] bzw. Art. 725 ff. OR [Aktiengesellschaft]). Gewisse Tatbestände erfordern einzig eine Zahlungsunfähigkeit (im Erbrecht: Art. 480, 497, 566, 579, 604 ZGB; im Sachenrecht: Art. 897 ZGB; im Schuldrecht: Art. 171, 173, 264, 293, 685 OR) oder fokussieren auf das eine oder das andere (Art. 725 bzw. 725b OR).

**4.3.6.** Sinn und Zweck von Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBG bestehen darin, bei rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe bzw. rechtlich und tatsächlich ungetrennter eingetragener Partnerschaft das Vermögen jenes Ehegatten oder Partners zu bewahren, der auch weiterhin "zahlungsfähig" ("solvable" bzw. "solvibile") ist (Urteile 2C\_668/2020 vom 22. Januar 2021 E. 5.1; 2A.45/2001 vom 12. Juli 2001 E. 3a; Jaques, CR LIFD, a.a.O., N. 16 zu Art. 13 DBG; Müller, a.a.O., S. 211; Danielle Yersin, Le nouveau droit matrimonial et ses conséquences fiscales, in: RDAF 1987, S. 317 ff., insb. 334). Die Norm "vise à assurer à chacun des deux époux, et en particulier à la femme, la défense des biens qui lui sont reconnus par le nouveau droit matrimonial" (Votum Salvioni, rapporteur, Amtl. Bull. N 1987 IV 1736). Sie regelt die Haftung und damit letztlich, wer das Risiko der Uneinbringlichkeit der Steuer - das *Delkredererisiko* - zu tragen hat. Im Regelfall hat der solvente Ehegatte oder Partner das Ausfallrisiko zu tragen (Satz 1), nur im Ausnahmefall die Allgemeinheit (Satz 2). Der Übergang des Ausfallrisikos setzt die (vollständige) Illiquidität voraus (vorne E. 4.3.5). Die Berufung auf die Zahlungsunfähigkeit findet ihre Grenze im allgemeinen Rechtsmissbrauchsverbot (vorne E. 4.2.2).

**4.3.7.** Zusammenfassend liegt Zahlungsunfähigkeit im Sinne von Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBG vor, wenn der Ehegatte in tatsächlich und rechtlich ungetrennter Ehe bzw. die Person in tatsächlich und rechtlich ungetrennter eingetragener Partnerschaft zumindest auf mittlere Frist über keinerlei pfändbares Einkommen und gleichzeitig über keinerlei versilberbares Vermögen verfügt. Die Norm ruft nach einer umfassenden Prüfung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse, wobei eine Gesamtwürdigung anzustellen ist (vorne E. 4.2.2). Die blossе Glaubhaftmachung der angeblichen Zahlungsunfähigkeit reicht nicht. Sie muss bewiesen werden, wobei die Beweisführungs- und Beweislast bei der Person liegt, die um Feststellung der entfallenen Solidarhaftung ersucht. Diese beruft sich auf eine steuermindernde Tatsache (sog. Normentheorie; **BGE 149 II 27** E. 4.6; **148 II 285** E. 3.1.3; **144 II 427** E. 8.3.1; **143 II 661** E. 7.2; **142 II 488** E. 3.8.2).

#### **4.4.**

**4.4.1.** Vor diesem Hintergrund vermag die Ehefrau nicht überzeugend vorzubringen, der Ehemann sei zahlungsunfähig. Dieser erzielt pfändbare Einkünfte, die monatlich wiederkehrend sind, was es ihm erlaubt, zur Tilgung der offenen Steuern beizutragen. Weiter verfügt er über ein - wenn auch bescheidenes - eigenes Vermögen, das eine Restkapazität zum Ausdruck bringt. Der Ehemann kann weder im engeren noch im weiteren Sinn als illiquid gelten (vorne E. 4.3.5). Die Erwägungen des Verwaltungsgerichts sind daher im Ergebnis nicht zu beanstanden. Insbesondere findet es im Bundesrecht keine Grundlage, wenn das Steuerrekursgericht annimmt, es sei "legitim", die Vorschriften über die Haftungsbeschränkung "grosszügig" auszulegen (Sachverhalt, lit. C.c). Hierfür ergibt sich aufgrund der verschiedenen Auslegungselemente kein Raum.

**4.4.2.** Im Unterschied zu anderen Bereichen kann auch nicht mit Fug und Recht gesagt werden, die offenen Steuern müssten "in der Regel innert 24 bis 36 Monaten" getilgt werden können (auch dazu Sachverhalt, lit. C.c). Ein derartiges Kriterium geht aus Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBG nicht hervor und hat als sachfremd zu gelten. Es kann gegebenenfalls im Bereich des Steuererlasses (Art. 167 ff. DBG) oder im Fall von Gesuchen um Gewährung des Rechts zur unentgeltlichen Rechtspflege (Art. 29 Abs. 3 BV) eine Rolle spielen, nicht aber im vorliegenden Zusammenhang. So spricht etwa Art. 2 Abs. 2 der Verordnung des Eidg. Finanzdepartements vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (SEV; SR 642.121) davon, dass die "Steuerschuld trotz zumutbarer Einschränkung der Lebenshaltungskosten *nicht in absehbarer Zeit* vollumfänglich beglichen werden kann" (Auszeichnung durch das Bundesgericht).

**4.4.3.** In gleicher Weise ist es von keiner rechtserheblichen Bedeutung, in welcher Weise die Steuerfaktoren auf die beiden Personen verteilt bzw. wie hoch der jeweilige Anteil an der Gesamtsteuer ist. Die beiden Ehegatten bzw. die beiden Personen in eingetragener Partnerschaft bilden, solange sie rechtlich und tatsächlich ungetrennt sind, zivilrechtlich und wirtschaftlich zumindest "eine gewisse Einheit" (vorne E. 3.4), weshalb der Gesetzgeber die Faktorenaddition für angemessen erachtete (vorne E. 3.3). Dass der "eigene" Anteil am Einkommen bzw. am Steuerbetrag unter Umständen ausserordentlich bescheiden ausfällt, lässt sich - je nach Lebensmodell - nicht vermeiden und vermag das System der solidarischen (Mit-) Haftung nicht zurückzudrängen. Auch hierzu bedürfte es einer entsprechenden gesetzlichen Regelung, die aber im geltenden Recht, das hier einzig anzuwenden ist, fehlt.

**4.5.** Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet; sie ist abzuweisen.

#### **5.**

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG), wofür diese zu gleichen Teilen und solidarisch haften (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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

##### **1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

##### **2.**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.- werden den Beschwerdeführern auferlegt. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung.

##### **3.**

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

Luzern, 3. Oktober 2023

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

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Kocher