



Entscheid

31. März 2026

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Griesser und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch RA C,
Dr. D Steuerberatung,

Beschwerdeführer,

gegen

Kanton Zürich,

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

Beschwerdegegner,

betreffend

Verrechnungssteuer (Fälligkeit 2021)

hat sich ergeben:

A. A und B (der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) reichten für die Steuerperiode 2021 trotz öffentlicher Aufforderung und individuellen Mahnungen vom 11. Mai 2022 und 23. Juni 2022 keine Steuererklärung ein. Das kantonale Steueramt schätzte sie deshalb am 18. November 2022 nach pflichtgemäßem Ermessen für die Staats- und Gemeindesteuern 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 30'000.- (satzbestimmendes Einkommen Fr. 60'000.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'100'000.- (satzbestimmendes Vermögen Fr. 4'086'000.-) ein. Den Rückerstattungsanspruch der Verrechnungssteuer, Fälligkeitsjahr 2021, setzte es auf Fr. 0.- fest.

B. Auf die hiergegen am 15. Januar 2023 (Datum Poststempel) erhobene Einsprache trat das kantonale Steueramt infolge Verspätung mit Entscheid vom 30. Januar 2023 nicht ein.

C. Da die mit der Einsprache eingereichte Steuererklärung ein höheres steuerbares Einkommen auswies, als im Rahmen der Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt worden war, erfolgte eine Überweisung der Akten an die Abteilung Spezialdienst zwecks Durchführung eines Nachsteuerverfahrens. Nach Durchführung von Letzterem wurde die Sache an die Abteilung Wertschriften überwiesen, da die Pflichtigen mit dem der Steuererklärung beigelegten Wertschriftenverzeichnis die Rückerstattung der Verrechnungssteuer mit Fälligkeit 2021 im Umfang von Fr. 16'989.70 beantragten.

Am 26. Juni 2024 stellte das kantonale Steueramt eine eventualvorsätzliche Nichtdeklaration fest, weshalb der Verrechnungssteuerrückerstattungsanspruch verwirkt sei. Der Antrag wurde deshalb abgewiesen.

D. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 2. August 2024 Einsprache erheben und beantragten u.a., die Rückerstattung der Verrechnungssteuer in der Höhe von

Fr. 16'989.70. Nach Durchführung einer mündlichen Anhörung am 17. September 2024 wies das kantonale Steueramt die Einsprache mit Entscheid vom 21. August 2025 ab.

E. Am 20. Oktober 2025 erhoben die Pflichtigen dagegen Beschwerde mit dem Antrag, es sei ihnen die Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 16'989.70 zurückzuerstatten. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens seien dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen, und es sei ihnen eine Parteientschädigung zuzusprechen.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerdeantwort vom 12. November 2025 auf kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels. Diesem Antrag schloss sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit Vernehmlassung vom 3. Dezember 2025 an.

Mit Schreiben vom 6. Januar 2026 nahmen die Pflichtigen hierzu Stellung und hielten an ihren Standpunkten fest.

Das kantonale Steueramt und die ESTV liessen sich nicht mehr vernehmen.

Auf die Parteivorbringen wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Vorliegend strittig ist der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2021. Unbestritten ist die verspätete Einspracheerhebung der Pflichtigen gegen die Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen mangels Einreichung der Steuererklärung 2021. Infolgedessen trat das kantonale Steueramt auf die Einsprache nicht ein.

b) Natürliche Personen haben ihren Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer zusammen mit der Steuererklärung (Formular Wertschriften- und Guthabenverzeichnis mit Verrechnungsantrag) in der kantonalen Steuererklärung geltend zu

machen (Art. 30 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 [VStG]; § 8 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997; VO VSt). Wer Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangt, hat der zuständigen Behörde über alle Tatsachen, die für den Rückerstattungsanspruch von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen. Er hat insbesondere die Antragsformulare und Fragebogen vollständig und genau auszufüllen (Art. 48 Abs. 1 lit. a VStG) und auf Verlangen Steuerauszugsbescheinigungen zu beschaffen und Geschäftsbücher, Belege und andere Urkunden beizubringen (lit. b). Kommt der Antragsteller seinen Auskunftspflichten nicht nach und kann der Rückerstattungsanspruch ohne die von der Behörde verlangten Auskünfte nicht abgeklärt werden, so wird der Antrag abgewiesen (Art. 48 Abs. 2 VStG). Der diesbezügliche Rechtsmittelweg und die Verfahrensvorschriften richten sich nach dem StG (§ 12 ff. VO VSt).

c) Art. 23 Abs. 1 VStG bestimmt, dass eine steuerpflichtige Person, die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer verliert.

d) Der Gesetzgeber statuiert damit die so genannte Deklarationsklausel. Der Anspruch einer natürlichen Person auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen ist verwirkt, wenn sie die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte nicht spontan in der nächstfolgenden Steuererklärung nach Fälligkeit der Leistung deklariert oder aber zumindest die eingereichte Steuererklärung spontan so frühzeitig ergänzt, dass die Einkünfte von der Veranlagungsbehörde noch vor der definitiven Veranlagung berücksichtigt werden können (BGE 113 Ib 128 E. 2b S. 130; 110 Ib 319 E. 6c/cc S. 327; BGr, 6. Februar 2018, 2C_87/2018 mit Hinweisen). Die bundesgerichtliche Praxis verlangt mithin eine spontane Erstmeldung (im Rahmen der Steuererklärung) bzw. zumindest eine spontane Nachmeldung, die rechtzeitig genug erfolgt, dass die bislang noch nicht deklarierte verrechnungssteuerbelastete Einkunft in der Veranlagungsverfügung auch tatsächlich noch berücksichtigt werden kann. Beides entspringt der direktsteuerlichen Mitwirkungspflicht (so insbesondere § 133 Abs. 2 und 134 StG). Ausschlussgründe einer Rückerstattung bilden etwa die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen. Gleiches gilt für "überholende" Abklärungen der Veranlagungsbehörde, mit welchen sie in Erfahrung bringen will, ob überhaupt verrechnungs-

steuerbelastete Einkünfte angefallen seien. Von einer anspruchsbegründenden "spontanen" Deklaration im Sinn von Art. 23 VStG kann unter solchen Umständen keine Rede sein (BGr, 6. Juni 2017, 2C_500/2017, E. 3.2).

e) Vorliegend mussten die Pflichtigen mangels Einreichung der Steuererklärung 2021 nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt werden und haben erst mit der verspätet eingereichten Einsprache einen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestellt. Nach Art. 23 Abs. 1 VStG haben sie demnach den Anspruch auf Rückerstattung grundsätzlich verwirkt.

2. Als Ausnahme tritt die Verwirkung nach der mit Fassung vom 28. September 2018 neu eingefügten Bestimmung von Abs. 2 des Art. 23 VStG hingegen nicht mehr ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren nachträglich angegeben werden (lit. a) oder von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden (lit. b). Es müssen somit einerseits die nicht vorsätzliche Nichtdeklaration (Fahrlässigkeit) und andererseits die zeitgerechte Nachdeklaration bzw. Hinzurechnung kumulativ vorliegen, damit Steuerpflichtige von der in Abs. 2 festgehaltenen Ausnahme profitieren können.

Es ist folglich zu prüfen, ob vorliegend die Nichtdeklaration der massgeblichen Einkünfte und Vermögenswerte vorsätzlich oder fahrlässig erfolgt ist.

a) Eine vorsätzliche Tat oder ein vorsätzlicher Versuch bedingt, dass der Steuerpflichtige mit Wissen und Willen gehandelt hat (vgl. Art. 12 Abs. 2 i.V.m. Art. 104 und Art. 333 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937; StGB). Eventualvorsatz genügt. Ein solcher liegt vor, wenn der Betroffene den Eintritt des Erfolgs bzw. die Verwirklichung des Tatbestands für möglich hält, aber dennoch handelt, weil er den Erfolg für den Fall seines Eintritts in Kauf nimmt und sich mit ihm abfindet, mag er ihm auch unerwünscht sein (vgl. BGE 131 IV 1 E. 2.2, mit Hinweisen). Im Einzelfall kann die Abgrenzung zwischen Eventualvorsatz und (bewusster) Fahrlässigkeit schwierig sein (BGE 133 IV 9 E. 4.1; BGr, 24. September 2018, 2C_129/2018, E. 9.1; BGr, 24. November 2016, 2C_32/2016, E. 15.2).

b) Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so ist zu vermuten, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckte (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (BGE 114 Ib 27 E. 3a; BGr, 21. Juni 2019, 2C_1066/2018, E. 4.1; BGr, 19. Juni 2019, 2C_362/2018, E. 3.4, je mit weiteren Hinweisen).

c) Dagegen vertraut der bewusst fahrlässig Handelnde aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit darauf, dass der von ihm als möglich vorausgesehene Erfolg nicht eintritt, das Risiko der Tatbestandserfüllung sich mithin nicht verwirklichen werde (vgl. BGE 133 IV 1 E. 4.1 und 4.4; BGE 130 IV 58 E. 8.4). Die Unvorsichtigkeit ist pflichtwidrig, wenn der Steuerpflichtige nicht die Sorgfalt walten lässt, die nach den Umständen und seiner (durch seine Ausbildung, seine intellektuellen Fähigkeiten sowie seine Berufserfahrung geprägten) persönlichen Situation geboten ist (BGE 135 II 86 E. 4.3; BGr, 21. Juni 2019, 2C_1066/2018, E. 4.1, mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen BGr, 16. August 2019, 2C_37/2019, E. 3).

d) Die Pflichtigen verweisen in der Beschwerdeschrift vom 20. Oktober 2025 (R-act. 2) auf den alters- und krankheitsbedingten Verzug bei der Einreichung der Steuererklärung 2021. Sie hätten als juristische Laien weder Kenntnisse von der Zustellfiktion noch von den nicht bestehenden Gerichtsferien gehabt, weshalb die verspätete Einreichung der Steuererklärung fahrlässig und somit nicht vorsätzlich erfolgt sei.

In ihrer Stellungnahme vom 6. Januar 2026 (R-act. 15) zur Beschwerdeantwort des kantonalen Steueramtes und der Vernehmlassung der ESTV halten die Pflichtigen fest, dass sie keine zu niedrige Einschätzung in Kauf nehmen wollten. Es sei stets ihre Absicht gewesen, die Steuererklärung 2021 einzureichen. Unter Verweis auf die Einspracheschrift vom 15. Januar 2023 bzw. der nachgereichten Steuererklärung sei erkennbar, dass keine Täuschungsabsicht vorgelegen habe. Sie hätten aus subjektiver Sicht innert der Einsprachefrist reagiert, weshalb eine fahrlässige und somit nicht eventualvorsätzliche Nichtdeklaration vorliege. Die Pflichtigen verweisen ergänzend auf das Kreisschreiben Nr. 48 der ESTV.

e) Die diesbezügliche Argumentation der Pflichtigen beurteilt das Steuerrekursgericht wie folgt:

aa) Die Pflichtigen haben für die Steuerperiode 2021 trotz Kenntnis der möglichen Folgen und nach erfolgter zweifacher individueller Mahnung keine Steuererklärung eingereicht. Dem kantonalen Steueramt blieb daher keine andere Möglichkeit, als eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen. Dies war den Pflichtigen trotz des Umstands, dass sie Laien sind und trotz ihres Alters zweifelsohne bewusst. Weder innert der Mahnfrist noch innert der Einsprachefrist reichten die Pflichtigen eine Steuererklärung ein. Durch diese Unterlassungen nahmen sie bewusst eine Unterbesteuerung in Kauf. Sie hatten somit mehrfach die Möglichkeit, eine Unterbesteuerung zu verhindern, und reagierten trotzdem nicht bzw. nur mit Verspätung.

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist Vorsatz namentlich dann anzunehmen, wenn sich der Steuerpflichtige nicht um die Richtigkeit seiner Angaben kümmert oder die Steuererklärung ohne Instruktion und Kontrolle einem Vertreter überlässt (BGr, 11. November 2019, 2C_257/2018; BGr, 5. März 2003, 2A.60/2002). Bei vollständiger Nichtdeklaration, wie vorliegend, scheidet Fahrlässigkeit regelmässig aus. Hinweise darauf, dass die Pflichtigen in pflichtwidriger Unvorsichtigkeit auf das Ausbleiben einer Unterbesteuerung vertraut hätten, bestehen nicht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass, wer keine Steuererklärung einreicht und im Fall einer zu tiefen Ermessenseinschätzung nicht innert der Einsprachefrist reagiert, nicht darauf vertrauen kann, dass eine Unterbesteuerung ausbleibt. Vielmehr nimmt er die niedrigere Besteuerung bewusst in Kauf, sodass auf Eventualvorsatz geschlossen werden muss (vgl. BGr, 19. Oktober 2021, 2C_1052/2020; BGE 147 IV 439; BGr, 11. November 2019, 2C_257/2018).

bb) Soweit sich die Pflichtigen auf Rechtsirrtum bzw. Rechtsunkenntnis berufen, greift das Prinzip „Nichtwissen schützt nicht“ auch im Steuerrecht (BGr, 21. August 2023, 9C_342/2023, E. 3.3.3). Die Argumentation, der Einfluss von Gerichtsferien auf den Fristenlauf sei ihnen als juristische Laien unbekannt gewesen, ist zudem widersprüchlich.

cc) Inwiefern die Pflichtigen aufgrund der geschilderten, jedoch nicht ausreichend belegten gesundheitlichen Einschränkungen an der fristgerechten Einreichung

der Steuererklärung 2021 gehindert wurden, bleibt unklar. Da kein entsprechender Nachweis erbracht wurde, ist nicht davon auszugehen, dass beide Pflichtige im Zeitraum von der Zustellung der Steuererklärung 2021 im Januar 2022 bis zum Fristenablauf Ende Dezember 2022 durchgehend nicht in der Lage waren die Steuererklärung 2021 auszufüllen oder den entsprechenden Auftrag an einen Steuervertreter zu erteilen.

dd) Auch der Hinweis auf das Alter der Pflichtigen ist unbehelflich. Volljährige, handlungsfähige Personen haben ihre steuerlichen Pflichten fristgerecht zu erfüllen.

ee) In der Eingabe vom 6. Januar 2026 (R-act. 15) wird seitens der Pflichtigen geltend gemacht, dass sich das kantonale Steueramt nicht mit der Frage auseinandergesetzt habe, ob Vorsatz oder Fahrlässigkeit vorliege. Sie leiten daraus jedoch keinen Rückweisungsgrund ab, noch erweist sich dieses Vorbringen als zutreffend. Das kantonale Steueramt hat im angefochtenen Einspracheentscheid die rechtlichen Voraussetzungen für eine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs abgehandelt und sich mit den Argumenten der Pflichtigen befasst. Hinsichtlich der massgebenden Abgrenzung hat es festgestellt, dass die Pflichtigen ohne Weiteres wissen mussten, dass sie keine Steuererklärung 2021 eingereicht haben, dass sie sich somit ihrer mangelhaften Deklaration bewusst waren und unter Berücksichtigung ihres Nichthandelns eine zu tiefe Veranlagung in Kauf genommen haben. Somit sei mindestens von Eventualvorsatz auszugehen.

ff) Die in der Stellungnahme vom 6. Januar 2026 ausführlich beschriebene parlamentarische Beratung führte dazu, dass die Nachdeklaration nicht nur wie vom Bundesrat ursprünglich vorgeschlagen in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungsverfahren (vgl. bundesrätliche Botschaft vom 28. März 2018, BBl 2018, 2342), sondern auch in einem nicht rechtskräftig abgeschlossenen Revisions- oder Nachsteuerverfahren (vgl. Abs. 2) erfolgen kann. Die parlamentarische Korrektur hinsichtlich der zeitgerechten Nachdeklarationsmöglichkeit wurde von Ständerat Erich Ettlin am 10. September 2018 explizit damit begründet, dass nur bei fahrlässigem Handeln eine Rückerstattung in Frage komme (Amtliches Bulletin der Bundesversammlung 2018, S. 596). Demgegenüber erfuhr der bundesrätliche Vorschlag hinsichtlich der Fahrlässigkeit weder eine Anpassung, noch wurde diese Voraussetzung in der parlamentarischen Beratung thematisiert.

gg) Im vorliegenden Fall ist jedoch wie bereits festgestellt mindestens von Eventualvorsatz auszugehen, weshalb der Rückerstattungsanspruch betreffend die Verrechnungssteuer 2021 verwirkt ist.

3. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG i.V.m. § 13 VO VStG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987 sowie i.V.m. § 13 VStG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]