

**Direkte Bundessteuer. Art. 123 Abs. 1, Art. 151 Abs. 1 DBG. Nachsteuerverfahren. Aufgrund einer fehlerhaften Schätzungsverfügung wurde kein Eigenmietwert aufgerechnet. Die Steuerpflicht an sich wurde nicht bestritten, doch die Zulässigkeit der Nachbesteuerung. Voraussetzung einer Nachsteuer bildet eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung. Weiter muss eine Unterbesteuerung bestehen, dem Gemeinwesen sind zu Unrecht Steuereinnahmen entgangen. Schliesslich ist zu prüfen, ob sich die unvollständige Veranlagung aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln ergeben hat, die der Veranlagungsbehörde nicht bekannt gewesen sind. Ein Verschulden der Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich. Die Unrichtigkeit der jeweiligen Steuererklärung hätte anhand der damals vorhandenen Aktenlage bereits festgestellt werden können. Ein Tätigwerden der Veranlagungsbehörde kann erst verlangt werden, wenn die Unrichtigkeit offensichtlich ist. Unterlässt es die Veranlagungsbehörde in diesem Fall ergänzende Abklärungen zu machen, so missachtet sie die ihr obliegende Untersuchungspflicht in grober Weise. Diesbezüglich im Nachhinein festgestellte Tatsachen und Beweismittel können daher nicht mehr als neu gelten. Vorliegend war die Eigennutzung offenkundig. Zudem war dem Amt für Steuern bekannt, dass bei der Umstellung auf ein neues EDV-Schätzungsprogramm fehlerhafte Schätzungsverfügungen ergangen waren. Unter diesen Umständen war die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens nicht gerechtfertigt. Die Berufung auf Vertrauensschutz ist unbehelflich, hätte die Steuerpflichtige die Fehlerhaftigkeit der Schätzungsverfügung doch erkennen müssen.**

Obergericht, 13. Mai 2011, OG V 10 6

#### **Aus den Erwägungen:**

5. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG). Bei der Beantwortung der Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon zur Zeit der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich. Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich. Im Übrigen kommt es entscheidend auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an. Dabei stehen die Prinzipien der objektiven Gesetzmässigkeit und der Rechtsgleichheit in einem Spannungsfeld zum Grundsatz der Rechtssicherheit und zum Vertrauensprinzip (BGE 2A.182/2002 vom 25.04.2003 E. 3.3 m.H., in ASA 73 S. 487).

6. a) Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG). Diese Kooperation zwischen der Veranlagungsbehörde und des Steuerpflichtigen manifestiert sich in zwei Verfahrensprinzipien, die das Veranlagungsverfahren mit Blick auf die Sachverhaltsermittlung prägen, nämlich im Untersuchungsgrundsatz einerseits und im Mitwirkungsgrundsatz andererseits (Martin Zweifel, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N. 3 zu Art. 123 DBG).

b) Der Untersuchungsgrundsatz verpflichtet und berechtigt die Steuerbehörde, den massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und der Veranlagung des steuerpflichtigen nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat (BGE 92 I 255 E. 2). Die Behörde hat also das erforderliche

Tatsachenmaterial zu sammeln und die materielle Wahrheit festzustellen (Martin Zweifel, a.a.O., N. 2 zu Art. 130 DBG). Unter bestimmten Umständen wird aber der Veranlagungsbehörde gestattet, auf die beweismässige Abklärung des Sachverhaltes zu verzichten (Martin Zweifel, a.a.O., N. 4 zu Art. 130 DBG).

c) Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG); dazu hat er bestimmte Beilagen einzureichen, und er trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen; jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (BGE 2A.502/2005 vom 02.02.2006 E. 2, in StR S. 444; BGE 2A.182/2002 vom 25.04.2003 E. 3.3.1, in ASA 73 487 f.). Denn der Steuerpflichtige kann mit der Möglichkeit rechnen, dass die Behörden auf seine Angaben abstellen, ohne sie näher zu überprüfen (BGer, 27.08.1985, in ASA 55 S. 420 E. 2a).

d) Die Veranlagungsbehörde ihrerseits prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Die Steuerbehörde darf sich jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Sie ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Die Steuerbehörde darf freilich auch nicht unbesehen in der Art auf die Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuerklärungsformularen nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern sich dabei auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden aber nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden (BGE 2A.502/2005 vom 02.02.2006 E. 2, in StR S. 444; BGE 2A.182/2002 vom 25.04.2003 E. 3.3.2, in ASA 73 488). Insgesamt braucht sich also die Veranlagungsbehörde nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung zu verlassen, darf es aber tun, ohne dass die steuerpflichtige Person daraus eine Verwirkung des Rechtes auf Nachsteuererhebung herleiten könnte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N. 29 zu Art. 151).

7. a) Gemäss Art. 1 lit. a DBG erhebt der Bund als direkte Bundessteuer eine Einkommenssteuer von den natürlichen Personen. Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Steuerbar sind nach Art. 21 DBG auch die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (lit. a) sowie der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (lit. b). Vermietet der Eigentümer eine Liegenschaft, stellt der Mietzins bei ihm grundsätzlich Einkommen nach Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG dar. Bewohnt er die Liegenschaft selber, hat er den Eigenmietwert nach Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG zu versteuern (BGE 2A.535/2003 vom 28.01.2005 E. 2.1, in ASA 76 S. 206 f.). Die Besteuerung des Eigenmietwertes soll u.a. den wirtschaftlichen Vorteil, den der Eigentümer als Selbstnutzer von Grundstücken gegenüber dem Mieter genießt, ausgleichen (BGE 2A.683/2004 vom 15.07.2005 E. 3.1, in ASA 77 S. 166).

b) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bilden die vertraglich vereinbarten Miet- oder Pachtzinsen (Art. 253 ff. bzw. Art. 275 ff. OR). Dazu kommen evtl. Neben- oder Sonderleistungen des Mieters oder Pächters. Die Nebenkosten des Mieters gemäss Art.

257a OR oder Pächters nach Art. 281 OR gehören nicht zu den Einkünften aus Vermietung oder Verpachtung, da es sich bei Wohn- und Geschäftsräumen um tatsächliche Aufwendungen, die mit dem Gebrauch zusammenhängen, handelt (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N. 12 f. zu Art. 21 DBG).

c) Die Eigennutzung wird als steuerbare Einkunft nur für jene Fälle angeschaut, wo der Steuerpflichtige aufgrund des Eigentums eine Liegenschaft oder einen Teil daran sich zur Selbstnutzung zur Verfügung hält. Es hat nur derjenige Eigentümer ein Einkommen aus Selbstnutzung zu deklarieren, welcher selber im eigenen Wohneigentum lebt, es wirklich selber nutzt (Bernhard Zwahlen, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N. 17 zu Art. 21 DBG). Die Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft (Art. 21 Abs. 2 DBG). Bei der Bemessung des Eigenmietwertes ist folglich vom Marktwert auszugehen (BGE 124 I 152 E. 3a). Der Eigenmietwert sollte daher dem Betrag entsprechen, den der Eigentümer auslegen müsste, um eine gleiche Wohnung unter denselben Bedingungen bewohnen zu können (BGE 2A.683/2004 vom 15.07.2005 E. 3.1, in ASA 77 S. 166).

8. Die Steuerpflichtige bewohnte in den Jahren 2004 - 2006 eine Wohnung in einem ihr gehörenden Mehrfamilienhaus an der B-strasse in C, was unbestritten ist. Die Beschwerdeführer stellen auch nicht in Abrede, dass ein entsprechender Eigenmietwert zu deklarieren gewesen wäre und somit eine höhere Einkommenssteuer bezahlt hätte werden müssen, wenn der Eigenmietwert in der Schätzungsverfügung vom 28. Januar 2004 nicht mit Fr. 0.-- beziffert gewesen wäre. Hingegen strittig ist die Frage, ob die Voraussetzungen für eine Nachsteuer gemäss Art. 151 DBG erfüllt sind oder nicht. Die Beschwerdeführer wollen die geltend gemachten Tatsachen oder Beweismittel indes als einen der Steuerverwaltung bekannten Sachverhalt qualifiziert haben, womit ein Nachsteuerverfahren unzulässig wäre. Daher ist zu prüfen, ob die Umstände gegeben sind, unter welchen ein Nachsteuerverfahren rechtens ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 4 und 6 zu Art. 151).

a) Die Beschwerdeführer sehen in der Rechtskraft der Veranlagungsverfügungen für die Steuerperioden 2004 - 2006 eine Schranke für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens. Jedoch bezweckt das Nachsteuerverfahren die Änderung einer rechtskräftigen Verfügung, die Rechtskraft einer Veranlagung bildet somit gerade Voraussetzung einer Nachsteuer (Klaus A. Vallender/Martin E. Looser, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N. 3a zu Art. 151 DBG). Rechtskräftige Veranlagungsverfügungen bilden somit den Gegenstand des Nachsteuerverfahrens, weswegen die Erhebung einer Nachsteuer aufgrund einer bereits eingetretenen Rechtskraft nicht scheitern kann.

b) Als weitere Voraussetzung einer Nachsteuer muss eine Unterbesteuerung vorliegen. Eine solche liegt vor, wenn dem Gemeinwesen eine Steuer zu Unrecht entgangen ist. Eine Nachsteuer wirkt also zugunsten des Gemeinwesens (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 7 zu Art. 151). Die Steuerpflichtige hat jeweils in der Steuererklärung der Jahre 2004 - 2006 keinen Eigenmietwert angegeben, obschon eine Eigennutzung einer ihr gehörenden Wohnung vorlag. Die Steuerpflichtige nutzte also selber diese Wohnung, weshalb eine Besteuerung des Eigenmietwertes gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG in Betracht fällt. Das Amt für Steuern Uri hat aber in den Steuerperioden 2004 - 2006 die ungenügende Angabe des Eigenmietwertes nie korrigiert und dementsprechend bei der Bemessung der Steuerfaktoren keinen Eigenmietwert berücksichtigt. Daher ging das Amt für Steuern auch für die Berechnung der Steuer von einem zu geringen Einkommen aus, weswegen das Gemeinwesen offensichtlich weniger Steuereinnahmen generieren konnte. Eine Unterbesteuerung ist also gegeben. Gemäss Entscheid der Vorinstanz vom 7. Januar 2010 müsste ein Eigenmietwert über Fr. 14'400.-- berücksichtigt werden. Damit würde der Eigenmietwert der deklarierten Fremdmiete entsprechen und somit die gesetzmässige Veranlagungspraxis der Steuerbehörden in Fällen, bei denen die

Eigentümerin eine gleichwertige Wohnung im eigenen Mehrfamilienhaus nutzt, gewahrt werden. Der Eigenmietwert wird entweder aufgrund von vermieteten Vergleichsobjekten oder falls solche nicht vorhanden sind aufgrund einer Schätzung bestimmt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 88 f. zu Art. 21). Die von der Steuerpflichtigen bewohnte Wohnung befindet sich in einem Mehrfamilienhaus mit zwei vergleichbaren Wohnungseinheiten, weshalb vorliegend auf eine Schätzung des Eigenmietwertes verzichtet werden kann. Vielmehr lässt sich der Eigenmietwert anhand des durch die Vermietung erzielten Erlöses beziffern. So kann nämlich genau jener Betrag festgestellt werden, den die Steuerpflichtige aufbringen müsste, um eine gleiche Wohnung unter denselben Bedingungen bewohnen zu können. Dementsprechend geht die Vorinstanz zu Recht davon aus, dass die besagte Veranlagungspraxis rechtskonform ist. Aus der Vermietung erzielte die Steuerpflichtige gemäss Mietvertrag vom 23. März 2002 einen jährlichen Mietzins ertrag von Fr. 14'400.--. Jedoch enthält dieser auch die Nebenkosten von monatlich Fr. 150.--, weswegen sich die jährlichen Mieteinnahmen schlussendlich auf Fr. 12'600.-- belaufen. Das Entgelt für die Nebenkosten muss nicht versteuert werden und kann daher von der Bruttomiete in Abzug gebracht werden. Somit beträgt aber auch der Eigenmietwert Fr. 12'600.--, weswegen bei Zulässigkeit eines Nachsteuerverfahrens dieser steuermindernde Umstand allenfalls berücksichtigt werden muss (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 8 zu Art. 151).

c) Zu prüfen bleibt, wieweit sich die unvollständige Veranlagung aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln ergeben hat, die dem Amt für Steuern nicht bekannt gewesen sind. Dabei scheint die Schätzungsverfügung vom 28. Januar 2004 der Anlass zu sein, weshalb vorliegend die Versteuerung des Eigenmietwertes für die Steuerperioden 2004 - 2006 strittig ist.

9. a) Die besagte Schätzungsverfügung beziffert den Eigenmietwert pro Jahr mit Fr. 0.--, obschon bei Mehrfamilienhäusern nie ein Eigenmietwert eröffnet würde. Gemäss den Ausführungen der Vorinstanz sei dies durch eine Unachtsamkeit bei der Umstellung auf ein neues EDV-Schätzungsprogramm zu erklären. Dieser Mangel sei im Frühjahr 2004 korrigiert worden, wobei die Schätzungsverfügung vom 28. Januar 2004 mangels Entdeckung nicht neu erstellt wurde. Sowohl die vorhergehende Schätzungsanzeige vom 23. April 1992 als auch die nachfolgende Schätzungsmitteilung vom 23. Januar 2008 enthalten keine Angaben betreffend den Eigenmietwert.

b) Neue Tatsachen oder Beweismittel sind solche, welche zwar schon vorher vorhanden waren (weshalb es sich eigentlich um alte Tatsachen oder Beweismittel handelt); sie wurden der Veranlagungsbehörde jedoch erst im Nachhinein bekannt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 17 zu Art. 151). Als neu gilt, was zum Zeitpunkt der Veranlagung nicht aus den Akten des Steuerpflichtigen – unter Umständen auch aus denjenigen seines Rechtsvorgängers – ersichtlich war, und zwar auch dann, wenn sie die Steuerbehörde bei besserer Untersuchung hätte erfahren können (Klaus A. Vallender/Martin E. Looser, a.a.O., N. 8 zu Art. 151 DBG). Bereits in der Steuererklärung für die Steuerperiode 2003 vom 1. Juni 2004 hatte die Steuerpflichtige keinen Eigenmietwert angegeben, dennoch hat das Amt für Steuern bei ihrer Steuereinschätzung mit Veranlagungsverfügung 2003 vom 26. Januar 2005 einen Eigenmietwert in der Höhe von Fr. 15'300.-- berücksichtigt. Diese Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft. In den drei darauf folgenden Steuerperioden unterliess die Steuerpflichtige weiterhin die Angabe eines Eigenmietwertes. Die Steuerpflichtige habe sich dabei jeweils auf die Schätzungsverfügung vom 28. Januar 2004 verlassen. Im Unterschied zu 2003 bezog das Amt für Steuern bei der Berechnung der direkten Bundessteuer für die Jahre 2004 - 2006 nun aber keinen Eigenmietwert mehr mit ein. Den Steuererklärungen 2004 - 2006 wurde immer eine Kopie der Schätzungsverfügung vom 28. Januar 2004 beigelegt. Gemäss Ausführungen der Vorinstanz sei der Steuerbehörde aber bewusst, dass in einer Schätzungsanzeige betreffend ein Mehrfamilienhaus kein Eigenmietwert ausgewiesen würde. Eine Schätzungsanzeige ist vor allem auch Grundlage für die Bemessung des Vermögens, da sie den massgebenden

Steuerwert eines Grundstücks angibt. So findet sich in den Steuererklärungen 2004 - 2006 bzw. Veranlagungsverfügungen 2004 - 2006 auch immer der in der Schätzungsverfügung vom 28. Januar 2004 ausgewiesene Steuerwert in der Höhe von Fr. 393'000.--. Die Unrichtigkeit der Steuererklärungen 2004 - 2006 hätte anhand der damals vorhandenen Aktenlage bereits festgestellt werden können. Dennoch fragt es sich nun, ob dies dem Amt für Steuern zuzumuten gewesen wäre. Die Veranlagungsbehörde hat nur Nachforschungen bei konkreten Anhaltspunkten anzustellen, die gegen die Angaben in der Steuererklärung sprechen. Dabei muss die Unvollständigkeit und Unrichtigkeit des als erheblich anerkannten Sachverhaltes offensichtlich sein, d.h. in die Augen springen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 30 zu Art. 151). Vorliegend wurde überhaupt gar kein Eigenmietwert angegeben, obschon die Steuerpflichtige eine Wohnung in ihrem eigenen Mehrfamilienhaus bewohnte. Aufgrund der Personalien der Steuerpflichtigen in der Steuererklärung und dem offenkundigen Eigentum an besagtem Mehrfamilienhaus seitens der Steuerpflichtigen hätte die Eigennutzung dem Amt für Steuern aber auffallen müssen. Ausserdem erging die Veranlagungsverfügung 2004 am 15. Juli 2005, somit lediglich rund sechs Monate nach Erlass der Veranlagungsverfügung 2003 vom 26. Januar 2005. Dabei bearbeitete beide Male dieselbe Sachbearbeiterin das hier im Interesse stehende Steuerdossier. Aufgrund der zeitlichen Nähe ist es unerfindlich, weshalb in der Steuerveranlagung 2003 ein Eigenmietwert beachtet wurde und in der Steuerveranlagung 2004 nicht. Selbst dem Sachbearbeiter, der in der Folge für die Jahre 2005 und 2006 die Steuereinschätzung vornahm, hätte auf die fehlende Bezeichnung des Eigenmietwertes aufmerksam werden müssen. Insbesondere kann mangels einer Eigenmietwertdeklaration nicht ohne jegliche Abklärungen angenommen werden, dass die Wohnung nicht mehr selbst von der Steuerpflichtigen genutzt wird. Würden doch damit wohl gleichzeitig auch die Mietzinseinnahmen steigen, was vorliegend nicht der Fall war.

c) Die Vorinstanz behauptet, die Steuerpflichtige hätte wie in vorangegangenen Jahren davon ausgehen müssen, dass ein Mietwert zu versteuern gewesen wäre. Die Steuerpflichtige habe aber trotz Zweifel an der Richtigkeit der Schätzungsverfügung vom 28. Januar 2004 keinen Eigenmietwert angegeben. Vielmehr hätte sie bei dieser Ausgangslage mit dem Amt für Steuern in Kontakt treten müssen, um allfällige Unklarheiten beseitigen zu können. Ein solches Vorgehen sei auch aufgrund des Hinweises auf dem Beiblatt "Einkünfte aus Liegenschaften" zur Steuererklärung angezeigt gewesen. Jedoch bezieht sich dieser Hinweis auf eine andere Sachlage als die vorliegende. So wird darauf hingewiesen, dass – sofern im amtlich festgelegten Eigenmietwert eine Kleinwohnung enthalten ist – bei deren Vermietung der Mietwert für die eigene Wohnung bei der Abteilung Grundstücksschätzungen zu erfragen ist. Aufgrund des klaren Wortlautes lassen sich aus diesem Hinweis keine weiteren Pflichten der Steuerpflichtigen ableiten. Ausserdem bestehen keine Anhaltspunkte dafür, unabhängig davon, wer nun tatsächlich die Steuererklärung verfasst hat, dass an der Richtigkeit der Deklaration gezweifelt wurde. Ebenso unbehilflich ist das Vorbringen der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin habe mit Beilage der fraglichen Schätzungsverfügung unterschwellig deren Korrektur verlangt. Zwar kann der Steuerpflichtigen vorliegend eine gewisse Unachtsamkeit nicht abgesprochen werden, da bis und mit der Steuerperiode 2002 seitens der Steuerpflichtigen ein Eigenmietwert beachtet wurde. Doch kann damit noch kein Nachsterverfahren gerechtfertigt werden. Letztlich musste das Amt für Steuern die Fehlerhaftigkeit der Schätzungsverfügung erkennen, da diese aufgrund der klaren und konstanten Veranlagungspraxis sowie der bekannten Problematik bei der Umstellung auf ein neues EDV-Schätzungsprogramm offensichtlich war. Insgesamt hätte also das Amt für Steuern die unterbliebene Angabe eines Eigenmietwertes bemerken müssen, denn dies war augenfällig. Damit hat das Amt für Steuern die ihr obliegende Untersuchungspflicht in grober Weise missachtet, weswegen es an neuen Tatsachen oder Beweismitteln fehlt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 30 zu Art. 151).

Gesagtes erhellt, dass die Vorinstanz zu Unrecht die Voraussetzungen für ein Nachsterverfahren gemäss Art. 151 DBG bejaht hat. Dabei kann offen gelassen werden,

wie die Mangelhaftigkeit der Schätzungsverfügung vom 28. Januar 2004 rechtlich zu qualifizieren wäre.

10. a) Im Übrigen berufen sich die Beschwerdeführer auf den Vertrauensschutz. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusagen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründetes Verhalten der Behörden (BGE 126 II 387 E. 3a). Damit der Vertrauensschutz greift, müssen allerdings verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein: Neben der Existenz einer Vertrauensgrundlage muss das Vertrauen in das Verhalten der staatlichen Behörden berechtigt sein, der Bürger muss gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getätigt haben, und schliesslich muss immer eine Interessensabwägung zwischen den verschiedenen betroffenen Interessen stattfinden (Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Aufl., Zürich 2008, Rz. 823).

b) Auf Vertrauensschutz kann sich nur berufen, wer von der Vertrauensgrundlage Kenntnis hatte und ihre allfällige Fehlerhaftigkeit nicht kannte und auch nicht hätte kennen sollen (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, Rz. 655). Wer also die Unrichtigkeit der Vertrauensgrundlage erkannte oder bei zumutbarer Sorgfalt hätte erkennen müssen, dem ist ein berechtigtes Vertrauen abzusprechen (BGE 132 II 35 f. E. 6.1, 129 II 134 f. E. 3.3). Dabei ist auf die individuellen Fähigkeiten und Kenntnisse der sich auf Vertrauensschutz berufenden Personen abzustellen. Eigentliche Nachforschungen über die Richtigkeit behördlichen Handelns werden von den Privaten aber nicht erwartet, sondern sie dürfen sich grundsätzlich darauf verlassen. Anlass zur Überprüfung, etwa durch eine Rückfrage bei der Behörde, besteht einzig dort, wo die Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage leicht erkennbar ist, z.B. bei Unklarheiten oder bei offensichtlicher Unvernünftigkeit einer Verfügung oder einer Auskunft (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 657 f.). Vorliegend stützen sich die Beschwerdeführer auf die Schätzungsverfügung vom 28. Januar 2004 als Vertrauensgrundlage. Als Adressatin der Schätzungsverfügung vom 28. Januar 2004 hatte die Steuerpflichtige offensichtlich Kenntnis von dieser Verfügung. Die Beschwerdeführer bringen vor, dass bis und mit der Steuerperiode 2002 ein Eigenmietwert von Fr. 6'000.-- deklariert worden sei. Dementsprechend dürfte der Steuerpflichtigen bekannt gewesen sein, dass die Nutzung einer Wohnung durch die Eigentümerin selbst steuerrechtlich relevant ist. Zur Deklaration eines Eigenmietwertes habe es nun aufgrund der Schätzungsverfügung vom 28. Januar 2004 aber keinen Anlass mehr gegeben. Obschon in der Veranlagungsverfügung 2003 trotzdem ein Mietwert von Fr. 15'300.-- berücksichtigt wurde, hat die Steuerpflichtige in ihrer Steuererklärung für die Steuerperioden 2004 - 2006 kein Eigenmietwert angegeben. Unter Berücksichtigung dieser Ausgangslage und ihrer Mitwirkungspflicht bei der Steuerveranlagung hätte die Steuerpflichtige an der Richtigkeit ihrer Vorgehensweise zweifeln müssen. Dementsprechend hätte sie die Fehlerhaftigkeit der Schätzungsverfügung vom 28. Januar 2004 erkennen müssen, insbesondere auch deswegen, weil die vorangegangene Schätzungsanzeige vom 23. April 1992 keine Angaben über den Eigenmietwert enthielt. Bei diesem Ergebnis ist es unerheblich, wer die fraglichen Steuererklärungen erfasst hat. Im Übrigen wären auch die Rechtskenntnisse des vertretenden Beschwerdeführers zu berücksichtigen gewesen (BGE 111 Ib 222 E. 6a).

c) Vertrauensschutz kann in der Regel nur geltend machen, wer gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getätigt hat, die ohne Nachteil nicht wieder rückgängig gemacht werden kann (Entscheid Obergericht des Kantons Uri vom 09.06.2006, OG V 06 1, publ. in Rechenschaftsbericht über die Rechtspflege des Kantons Uri in den Jahren 2006 und 2007, Nr. 35 S. 125). Eine derartige Disposition kann auch in einem Unterlassen bestehen. Wieweit die Unterlassung der Angabe eines Eigenmietwertes eine solche Disposition darstellt bzw. im vorliegenden Fall ausnahmsweise auf eine nachteilige Disposition verzichtet werden könnte (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 662), muss indes nicht abschliessend geklärt werden. Ebenso kann auf eine Interessensabwägung verzichtet werden, da die Berufung auf

den Vertrauensschutz schon daran scheitert, dass die Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage hätte erkannt werden müssen.

11. Obwohl sich die Beschwerdeführer nicht auf den Vertrauensschutz berufen können, ist der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 7. Januar 2010 trotzdem aufzuheben, sind doch die Voraussetzungen zur Erhebung einer Nachsteuer gemäss Art. 151 DBG nicht erfüllt. Die Beschwerdeführer beantragen, es sei der bereits bezahlte Betrag in der Höhe von Fr. 836.50 zuzüglich Zins zurückzuerstatten. Mit Gutheissung der vorliegenden Beschwerde fällt der Rechtsgrund für eine allenfalls schon bezahlte Nachsteuer weg. Demzufolge ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese den Anspruch der Beschwerdeführer auf Rückzahlung bereits bezahlter Nachsteuern zuzüglich Rückerstattungszins prüft und bei gegebenen Umständen eine entsprechende Zahlung leistet.