

S. 145 / Nr. 34 Gleichheit vor dem Gesetz (Rechtsverweigerung)(d)

BGE 69 I 145

34. Urteil vom 29. November 1943 i. S. Aluminium-Industrie-Aktiengesellschaft, in Chippis, gegen Kanton Schaffhausen und Obergericht des Kantons Schaffhausen.

Seite: 145

Regeste:

1. Periodische Steuern sind, soweit das Gesetz nicht Abweichendes vorschreibt, für jede Periode nur einmal geschuldet und dürfen nicht ein zweites Mal erhoben werden.
2. Ein Systemwechsel, Übergang von Praenumerando- zu Postnumerandobesteuerung des Einkommens, muss, sofern ihm ein einzelner Steuerpflichtiger unterworfen werden soll, so durchgeführt werden, dass es nicht zu Kollisionen mit bereits vollzogenen Belastungen kommt.
3. Les impôts périodiques ne sont, sauf prescription contraire de la loi, dus qu'une seule fois pour la même période et ne peuvent être perçus une seconde fois.
4. Un changement de système, comme le passage d'une imposition fondée sur le revenu de l'année précédente (praenumerando) à une imposition fondée sur le revenu de l'année fiscale (postnumerando), doit, s'il est appelé à s'appliquer à un contribuable déterminé, être opéré de telle sorte qu'un conflit n'en résulte pas avec des impositions déjà pratiquées.
5. Le imposte periodiche sono dovute, salva contraria disposizione della legge, una sola volta per lo stesso periodo e non possono essere riscosse una seconda volta.
6. Un cambiamento di sistema, come il passaggio da un'imposizione praenumerando ad un'imposizione postnumerando dev'essere operato (se è da applicare ad un determinato contribuente) in modo tale che non risulti un conflitto con imposizioni già praticate.

A. Art. 33, Abs. 1 und 2 des schaffh. Gesetzes über die direkten Steuern vom 26. August 1919/17. Dezember 1934

Seite: 146

bestimmt für juristische Personen mit Wirtschafts und Erwerbszweck:

«Die Steuerpflicht beginnt mit dem Eintrag im Handelsregister und dauert bis zum Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation. Beginnt oder endet die Steuerpflicht während des Steuerjahres, so ist die Kapitalsteuer zu entrichten nach dem Masse der Dauer der Steuerpflicht. Die Ertragssteuer ist ohne Rücksicht auf die Dauer der Steuerpflicht voll zu entrichten und es fällt im besonderen der Liquidationsgewinn voll in die Ertragsteuerberechnung.

»Die Grundlage für die Veranlagung bildet die dem Steuerjahr vorausgehende letzte Jahresrechnung.»

B. Die Aluminium-Industrie-Aktiengesellschaft (AIAG) hat ihren Sitz am 1. Mai 1940 von Neuhausen nach Chippis (Kt. Wallis) verlegt. Die Bureaux wurden zum Teil in Chippis, zum Teil in Lausanne eingerichtet. Der Fabrikbetrieb in Neuhausen war schon vorher, im Jahre 1939, unter der Firma Aluminium Werk A.-G. Neuhausen verselbstständigt worden.

Die AIAG war am 10. Oktober 1939 für die Staats- und Gemeindesteuer 1939 eingeschätzt worden, wobei die Ertragsteuer auf Grund der Ergebnisse des Geschäftsjahres 1938 veranlagt worden war. Am 7./8. Juni 1940 reichte sie auf Grund der Bilanz 1939 ihre Steuererklärung 1940 ein mit der Bemerkung am Fusse der Erklärung: «Der Steuerpflicht unterliegen 4 Monate». In einem Begleitschreiben führte sie aus, sie habe mit Beginn der Steuerperiode 1940 im Kanton Schaffhausen keinen Geschäftsbetrieb mehr gehabt, sondern lediglich eine Verwaltungsabteilung für die Beteiligungen. «Im Laufe der zweiten Hälfte des Monats April haben wir auch diese Bureaux in Neuhausen aufgehoben und überdies den Gesellschaftssitz nach Chippis verlegt, sodass ab 1. Mai unsere Firma im Kanton Schaffhausen weder feste Anlagen unterhält noch irgend eine Tätigkeit ausübt und infolgedessen für unsere Firma ab diesem Zeitpunkt jegliche Steuerpflicht in Ihrem Kanton dahinfällt.»

Am 3. Juli 1940 wurden ihr zwei Einschätzungsverfügungen der kantonalen Steuerkommission für die juristischen Personen zugestellt. Beide sind vom 28. Juni 1940

Seite: 147

datiert; sie tragen die Bezeichnung «Staats- und Gemeindesteuer 1940» und lauten dahin, die AIAG habe «nach dem Steuergesetz und nach den festgesetzten Steueransätzen für das Jahr 1940 die Steuer aus nachstehendem Kapital und Ertrag zu entrichten». Nach einer der beiden Verfügungen wird von der Rekurrentin eine Kapitalsteuer von 2 gefordert auf einem steuerpflichtigen Kapital von Fr. 34247500.-, reduziert auf 4 Monate und, unter Berufung auf Art. 33, Abs. 1, letzter Satz StG, eine

Ertragsteuer von 9,47% auf einem steuerpflichtigen Ertrag «pro Geschäftsjahr 1939» von Fr. 4294231.- (abzüglich Ermässigung für Beteiligungen, Art. 30, Abs. 3 StG) ohne Reduktion pro rata temporis, nach der andern eine Ertragsteuer von 9,43% «auf dem steuerrechtlichen Gewinn vom 1. Januar 1940 bis 30. April 1940, berechnet unter Zugrundelegung der Ergebnisse von 4 Monaten des Geschäftsjahres 1939» im Betrage von Fr. 1424400.- (abzüglich Ermässigung für Beteiligungen wie hievor). Auch diese Besteuerung wird auf Art. 33, Abs. 1 StG gestützt, wonach die Ertragsteuer voll, ohne Rücksicht auf die Dauer der Steuerpflicht, zu entrichten sei; sie entspreche sodann dem in Art. 33 StG verankerten Grundsatz der Postnumerandobesteuerung. Weiter wird erklärt: Als Grundlage der Ertragsteuerberechnung für den Reingewinn der ersten 4 Monate des Jahres 1940 möge zunächst das einem gleichen Zeitraum entsprechende Ergebnis des Geschäftsjahres 1939 dienen in der Meinung, dass zu Beginn des Steuerjahres 1941 eine Korrektur nach oben oder nach unten vorgenommen werden könne, wenn das Ergebnis des Geschäftsjahres 1940 wesentlich von der Grundlage der Ertragsteuerberechnung abweiche.

Die AIAG hat diese Belastung als willkürlich und gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstossend angefochten. Sie hat in ihrer Einsprache an die kantonale Steuerkommission beantragt, es sei für das Steuerjahr 1940 ein einziger Steuerzettel auszufolgen mit verhältnismässiger Bemessung der Kapital- und der Ertragsteuer für die Zeit

Seite: 148

vom 1. Januar 1940 bis 30. April 1940, und diesen Antrag in ihrem Rekurse an das Obergericht des Kantons Schaffhausen bestätigt.

Das Obergericht hat den Rekurs am 29. Januar 1943 abgewiesen. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, es herrsche kein Streit darüber, dass die AIAG infolge ihres auf Ende April 1940 durchgeführten Wegzuges nach Chippis und Lausanne für die Zeit nach dem 30. April 1940 im Kanton Schaffhausen nicht mehr steuerpflichtig ist. Die Steuerbehörde verlange von der Rekurrentin die Ertragsteuer für den im Jahre 1940 erzielten Ertrag nur pro rata temporis, d. h. für die Monate Januar bis April. Daneben sei der Rekurrentin am 3. Juli 1940 allerdings noch ein Steuerzettel für eine volle Jahressteuer zugestellt worden. Allein die Steuerbehörde erkläre unter Berufung auf das Postnumerandoprinzip ausdrücklich, dass es sich hier um die Besteuerung des im Geschäftsjahr 1939 erzielten Reinertrages handle.

Diese Besteuerung könne allerdings, entgegen der Annahme der Steuerkommission, nicht auf Art. 33, Abs. 1 StG gestützt werden, welche Bestimmung nur die Besteuerung im Falle einer Liquidation ordne, den Wegzug eines Steuerpflichtigen in einen andern Kanton dagegen nicht mitumfasse. Entscheidend sei jedoch, wie nach dem kantonalen Steuerrecht der Jahresertrag juristischer Personen in zeitlicher Beziehung zur Steuer herangezogen werde, ob Gegenstand der Steuer der Ertrag des Steuerjahres oder der Ertrag des Vorjahres sei, wobei unter Steuerjahr das Jahr zu verstehen sei, in dem die fragliche Steuer erhoben wird (Steuererhebungsjahr). Es wird dann ausgeführt, nach der Praxis, für die sich das Obergericht nach anfänglichem Schwanken entschieden habe, werde das Einkommen natürlicher Personen nach dem Grundsatz der Postnumerandobesteuerung erfasst. Der nämliche Grundsatz müsse aber auch für die Ertragsteuer juristischer Personen gelten, schon auf Grund allgemeiner Erwägungen, aber auch im Hinblick auf einzelne Bestimmungen des Steuergesetzes

Seite: 149

(Art. 33, Abs. 2, Art. 30), aus denen hervorgehe, dass das Gesetz auf diesem Boden stehe. Der Gesichtspunkt blosser Postnumerandobemessung sei daher auszuschliessen. Es entspreche aber dem Grundsatz der Postnumerandobesteuerung, dass die Rekurrentin, die mit ihrer im Jahre 1939 entrichteten Steuer den Ertrag des Jahres 1938 versteuerte, im Jahre 1940 für den Ertrag des Jahres 1939, sowie für den auf die Monate Januar bis April 1940 entfallenden Ertrag zur Steuer herangezogen werde. Dagegen könne nicht eingewendet werden, diese Veranlagung stelle deshalb eine Überbesteuerung dar, weil die AIAG unter dem neuen Steuergesetz, also 1920 bis 1939, lückenlos die Ertragsteuer entrichtet habe. Denn im Jahre 1920 habe sie den Ertrag des Jahres 1919 als Steuerobjekt versteuert. Die Rekurrentin habe sodann unter dem alten Steuergesetz Steuerfrei Jahre gehabt. Wenn sie am Ende ihrer im Kanton Schaffhausen bestehenden Steuerpflicht noch für den Ertrag des dem Wegzugjahr vorausgehenden Jahres besteuert werde, so sei dies lediglich eine Folge des Prinzips der Postnumerandobesteuerung und der zu Beginn der Steuerpflicht genossenen Steuerfrei Jahre. Eine steuerliche Überbelastung könne in dieser Besteuerung nicht erblickt werden. Sie sei auch nicht nachgewiesen. Die angefochtene Besteuerung verstosse auch nicht gegen das Verbot der Doppelbesteuerung.

C. Gegen diesen Entscheid hat die AIAG die staatsrechtliche Beschwerde ergriffen und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und im Sinne des bei der Vorinstanz gestellten Begehrens einen einzigen Steuerzettel auszufolgen mit verhältnismässiger Bemessung der Kapital- und der

Ertragsteuer für die Zeit vom 1. Januar 1940 bis 30. April 1940 und nach Massgabe der Selbstdenkulation, wobei 3 im Einspracheverfahren zugestandene Modifikationen zu berücksichtigen seien, unter Kostenfolge. Es wird mit eingehender Begründung und unter Berufung auf gutachtliche Äusserungen der Herren Prof. Dr. E. Blumenstein in Bern und Rechtsanwalt Dr. J. Henggeler in Zürich

Seite: 150

der Vorwurf von Verstössen gegen Art. 4 und 46, Abs. 2 BV erhoben. Der Regierungsrat des Kantons Schaffhausen hat kostenfällige Abweisung der Beschwerde beantragt. Das Obergericht hat zu einzelnen Einwendungen in der Rekurschrift Stellung genommen.

Die Begründung der Parteianträge und die Stellungnahme des Obergerichts ergibt sich, soweit nötig, aus den nachfolgenden Erwägungen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV hat rein kassatorischen Charakter und kann daher nur zu einer ganzen oder teilweisen Aufhebung des angefochtenen Entscheides, aber nicht zu positiven Anordnungen führen. Bei Doppelbesteuerungsbeschwerden gehen die Befugnisse des Gerichtshofes etwas weiter. Hier hat das Bundesgericht unter Umständen Anordnungen zu treffen; sie können sich aber nur auf das beziehen, was im einzelnen Falle vorzukehren ist, um eine verfassungsrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung zu vermeiden. Alles weitere bleibt Sache der zuständigen örtlichen Behörden. Vor allem steht es dem Bundesgericht nicht zu, Steuerrechnungen für kantonale oder Gemeindesteuern auszufolgen, wie es hier beantragt worden ist. Die Behandlung der Beschwerde wird daher auf den Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Entscheides beschränkt.

2. Das Schaffhauser Steuergesetz sieht für die Besteuerung von Vermögen und Einkommen bei natürlichen Personen und von Kapital und Erträgen juristischer Personen mit Wirtschafts- und Erwerbszweck Jahresleistungen vor, die aufeinanderfolgend alljährlich und je für ein Jahr erhoben werden, solange die subjektive Steuerpflicht besteht und die objektiven Voraussetzungen für die Besteuerung in einem Steuerjahr zutreffen. Diese Ordnung (periodische Besteuerung) schliesst es aus, dass ein einzelner Steuerpflichtiger (ohne besondere Ermächtigung im Gesetz) für ein Jahr mehr als einmal herangezogen wird, dass

Seite: 151

Vermögen oder Einkommen unter verschiedenen Gesichtspunkten der Steuer für das nämliche Jahr zugrunde gelegt werden. Die gleichmässige Aufeinanderfolge der Beitragspflicht an die öffentlichen Lasten, die Kontinuität der Besteuerung, wird gestört, wenn bei einem Steuerpflichtigen die Belastung von Vermögen oder Einkommen in einem und demselben Jahr wiederholt wird. Wurde für ein Jahr die Steuerleistung erbracht, so ist jede weitere Besteuerung für das nämliche Jahr grundsätzlich ausgeschlossen. Das Gesetz allerdings kann (im Rahmen der ihm auferlegten verfassungsrechtlichen Schranken) Abweichungen von einer derartigen Ordnung vorsehen. Soweit es dies aber nicht ausdrücklich tut, verbietet es der Grundsatz der Kontinuität der Besteuerung, eine Steuer auf Vermögen oder Einkommen für ein und dasselbe Steuerjahr zu wiederholen. Periodische Steuern sind für die einzelne Periode nur einmal geschuldet.

Als Steuerjahr (Steuerperiode) muss dabei, nach dem in der schweizerischen Steuergesetzgebung allgemein üblichen Sprachgebrauch, der Zeitraum angesehen werden, für den die Steuer geschuldet und erhoben wird. Auf den Zeitpunkt des Bezuges dagegen kommt es nicht an; Periodizität und Kontinuität der Besteuerung werden dadurch nicht gestört, dass Steuerleistungen für mehrere Perioden miteinander bezogen werden, ein Steuerpflichtiger somit in einem Jahre gelegentlich mehrere Jahresleistungen zu erbringen hat, sofern nur mit den Leistungen die Steuerpflicht für eine entsprechende Anzahl von Steuerperioden erfüllt wird. Jede Mehrleistung dagegen ist schlechtweg ausgeschlossen.

3. Der angefochtene Entscheid geht zutreffend davon aus, dass die Rekurrentin der Steuerpflicht im Kanton Schaffhausen nur bis zum 30. April 1940 unterstand. Daraus folgt, dass die periodischen Kantons- und Gemeindesteuern auf Vermögen und Einkommen für das Jahr 1940 nur für den Zeitraum vom 1. Januar bis 30. April erhoben werden können. In der Begründung des

Seite: 152

obergerichtlichen Entscheides wird diese Schlussfolgerung gezogen, wozu es aber einer Umdeutung der angefochtenen Steuerzettel bedurfte. Denn so, wie die Steuerzettel erlassen waren, wäre die Belastung ohne weiteres bundes- und kantonrechtlich anfechtbar gewesen. Nach den Steuerzetteln wurde von der Rekurrentin die Staats- und Gemeindesteuer 1940 einmal als Jahressteuer, also auch für den Zeitraum Mai bis Dezember gefordert, in welchem dem Kanton Schaffhausen und der Gemeinde Neuhausen die Steuerhoheit nicht mehr zukam, und für den Zeitraum Januar bis April wurde die Ertragsteuer zweimal unter verschiedenen Gesichtspunkten

verlangt, nämlich auf dem durch die Jahresrechnung ausgewiesenen Gewinn des Jahres 1939 und auf dem mutmasslichen Gewinn des Jahres 1940 (bemessen nach dem ausgewiesenen Ergebnis des Vorjahres), was nach dem unter Ziffer 2 Gesagten einer kontinuierlichen Besteuerung nach Perioden widersprochen hätte. Die Steuerkommission hatte angenommen, dass eine Vorschrift des Steuergesetzes hier eine Sonderbehandlung, Wiederholung der Ertragsteuer, ermögliche, und sich dafür auf Art. 33, Abs. 1, letzter Satz, des StG berufen; das Obergericht hat aber zutreffend festgestellt, dass diese Bestimmung die Liquidation einer Unternehmung betrifft und auf den Wegzug eines Steuerpflichtigen aus dem Kanton nicht passt, also bei der Rekurrentin nicht angewendet werden kann.

Das Obergericht hat sich auf den Standpunkt gestellt, die angefochtene Einschätzung enthalte eine Postnumerandobesteuerung des im Jahre 1939 und in den Monaten Januar bis April 1940 erzielten Reingewinns. Sie entspreche dem Gesetz, welches nach der Praxis, zu der sich das Obergericht nach anfänglichem Schwanken entschieden und die es seither stets festgehalten habe, auf dem Boden der Postnumerandobesteuerung stehe. Die Einschätzung halte sich such im Rahmen des Besteuerungsrechtes, das dem Kanton Schaffhausen nach Doppelbesteuerungsgrundsätzen zustehe.

Seite: 153

Nach der Rekurrentin soll das Schaffhauser Steuergesetz auf dem Boden der Postnumerandobemessung stehen, und vor allem wird geltend gemacht, die Besteuerung der Rekurrentin sei bisher nach diesem Gesichtspunkte vorgenommen worden.

4. Wenn die beiden angefochtenen Steuerzettel eine Postnumerandobesteuerung für 1939 und die 4 ersten Monate 1940 enthalten, so kann ihnen das Verbot der Doppelbesteuerung kaum entgegengehalten werden. Die Postnumerandobesteuerung für Einkommen besteht darin, dass die Steuer auf dem Einkommen erst nach Ablauf des Steuerjahres bezogen wird in einem Zeitpunkt, wo das Einkommen, das den Gegenstand der Besteuerung bildet, erzielt ist. Die Steuerperiode, der Zeitraum, für den die Steuer geschuldet wird, ist dabei identisch mit der zeitlichen Umgrenzung des Steuerobjektes (Erwerbsdauer). Jede zeitliche Diskrepanz zwischen Steuerperiode und Steuerobjekt ist ausgeschlossen. Unter dem Gesichtspunkt der zeitlichen Abgrenzung der Steuerhoheit genügt es daher hier, wenn die Besteuerung auf den Zeitraum beschränkt wird, auf den sich die Steuerhoheit erstreckt. Dies wäre nach der Annahme des Obergerichtes hier der Fall, die Beschwerde wegen Doppelbesteuerung danach unbegründet.

Die Begründung des Rekursentscheides enthält allerdings Ausführungen, die darauf schliessen lassen, dass über das, auf was es bei der Postnumerandobesteuerung ankommt, nicht völlige Klarheit besteht. Die Umschreibung des Begriffes der Postnumerandobesteuerung (S. 14 des Urteils: «Demnach wird die Ertragsteuer geschuldet von dem im Vorjahr des Steuerjahres erzielten Reinertrag und erhoben im Steuerjahr») trifft den Kern der Sache darum nicht, weil hier unter «Steuerjahr» im Anschluss an die Ausdrucksweise in FUISTING: Steuerlehre S. 117 und 133 der Zeitraum verstanden zu sein scheint, in welchem die Steuer erhoben wird (Steuerbezugsjahr), nicht dem schweizerischen Sprachgebrauch entsprechend,

Seite: 154

die Steuerperiode als die Zeit, für die die Steuer geschuldet ist. Postnumerandobesteuerung liegt nur vor, wenn der Zeitraum, der in der Definition des Obergerichtes «Vorjahr >, genannt wird, die Steuerperiode, das Steuerjahr im Rechtssinne ist, worüber sich die Definition nicht ausspricht. Ähnlich verhält es sich mit der Bemerkung auf S. 13, dass die Revision von Art. 33 des Steuergesetzes im Jahre 1934 grundsätzlich nichts Neues gebracht habe. Damals wurde die Bestimmung in Absatz 2, dass Grundlage für die Veranlagung die «im Zeitpunkt der Veranlagung bekannte letzte Jahresrechnung» bildet, dahin abgeändert, dass die «dem Steuerjahr vorausgehende letzte Jahresrechnung» massgebend sei. Welches auch die Bedeutung des ursprünglichen Wortlautes gewesen sein mag, die neue Fassung jedenfalls lässt sich mit einer Postnumerandobesteuerung nur dann vereinbaren, wenn hier «Steuerjahr» im Sinne der Ausdrucksweise von Fuisting den Zeitpunkt der Steuererhebung und nicht die Steuerperiode im Rechtssinne bezeichnet, die Vorschrift also von der Ausdrucksweise abweicht, der sich das Gesetz, im Einklang mit dem in der schweizerischen, kantonalen und eidgenössischen Steuergesetzgebung üblichen Sprachgebrauch, sonst bedient (vgl. z. B.: Art. 33, Abs. 1; Art. 5, Art. 24 [dazu sinngemäss auch Art. 34, Abs. 1], Art. 34 Abs. 4).

Die Begriffe Postnumerando- und Praenumerandobesteuerung charakterisieren die Ordnung der Einkommenssteuer im Verhältnis zum Steuerjahr, als dem Zeitraum, für den die Steuer geschuldet ist. Bei der Postnumerandobesteuerung wird mit der Erhebung der Einkommenssteuer zugewartet, bis das Steuerjahr abgelaufen ist, die Einkommenssteuer für das Steuerjahr also nachträglich bezogen. Soll dagegen mit der Veranlagung und dem Bezug der Einkommenssteuer schon im Verlaufe des

Steuerjahres begonnen werden, so ist man auf Praenumerandobesteuerung angewiesen. Das Einkommen des Steuerjahres steht bei der Veranlagung meist nicht fest, weshalb

Seite: 155

es der Besteuerung nicht ohne weiteres zu Grunde gelegt werden kann, was zu einer Steuerbemessung auf anderer Grundlage führen muss. Hier wird meist das Einkommen eines oder mehrerer vorangegangener Jahre vorläufig (unter dem Vorbehalt späterer Berichtigung nach dem wirklichen Einkommen des Steuerjahres) oder endgültig (gewissermassen als "Steuerobjekt") zu Grunde gelegt, jedenfalls die Einkommenssteuer in der oder jener Weise nach einem andern Massstab als nach dem wirklichen Einkommen des Steuerjahres bemessen. Charakteristisch für diese Art der Besteuerung ist, dass sich die Steuerperiode, das Steuerjahr, nicht mit dem Zeitraum deckt, in welchem das Einkommen erzielt wurde, das Grundlage der Veranlagung bildet. Das Einkommen des Steuerjahres wird belastet, bevor es erzielt ist; es wird es auch dann, wenn an seiner Stelle das Einkommen des Vorjahres zum «Gegenstand» der Besteuerung gemacht wird.

Postnumerando im umschriebenen, für die hier zu treffenden Unterscheidungen einzig erheblichen Sinne, besteuert nur der Kanton Basel-Stadt; alle übrigen Kantone erheben die Einkommenssteuer schon während des Steuerjahres, sind also auf Praenumerandobesteuerung angewiesen, auch der Kanton Zürich. Es beruht auf unklaren Vorstellungen über das Wesen der Postnumerandobesteuerung, wenn in der Vernehmlassung des Regierungsrates in diesem Zusammenhang auf die Zürcher Steuergesetzgebung Bezug genommen und Basel-Stadt und Zürich im gleichen Atemzug als Vorbilder des neuen Schaffhauser Steuergesetzes angerufen werden. Die Steuerordnungen von Basel-Stadt und Zürich sehen in diesem Punkte grundsätzlich verschiedene Lösungen vor. Schaffhausen hat die Ordnung der baselstädtischen Gesetzgebung über die Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften auch nicht unverändert übernommen. Art. 33, Abs. 1 des schaffh. StG entspricht zwar offenbar inhaltlich ungefähr der Regelung in Ziff. VI des baselstädtischen Gesetzes vom 26. März 1908 (nun § 2 des Gesetzes vom 23. Juni 1921

Seite: 156

über die Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften). Art. 33 enthält aber ausserdem die bereits erwähnte Vorschrift in Absatz 2, die sich im Basler Gesetz nicht findet und die ohne Umdeutung mit Postnumerandobesteuerung des Einkommens nicht leicht vereinbar ist.

5. Wenn man mit dem Obergericht davon ausgeht, dass die angefochtenen Steuerzettel eine Postnumerandobesteuerung für das Jahr 1939 und für 4 Monate 1940 enthalten und insofern die Grenzen der Steuerhoheit Schaffhausens nicht überschritten sind, muss die Besteuerung gleichwohl aufgehoben werden; denn in diesem Falle widerspricht sie der bisherigen langjährigen Behandlung der Rekurrentin im Kanton Schaffhausen und kollidiert mit der bereits rechtskräftig gewordenen früheren Besteuerung für 1939. Die Rekurrentin war bisher nicht nach dem Grundsatz der Postnumerandobesteuerung behandelt worden. Sie wurde unter dem neuen Steuergesetz von jeher, zuletzt für die Staats- und Gemeindesteuern 1939, im Steuerjahr selbst veranlagt, praenumerando, bevor das Einkommen des Steuerjahrs erzielt war. Ihre Beschwerde gegen die unvermittelte Änderung des Besteuerungssystems anlässlich ihres Wegzuges ist begründet. Denn dadurch, dass die Rekurrentin, die für das Steuerjahr 1939 auf Grund des im Vorjahr 1938 erzielten Reingewinns besteuert worden war, nun nach der Deutung, die das Obergericht den angefochtenen Steuerrechnungen gegeben hat, ein zweites Mal auf Grund des Reingewinns des Jahres 1939 selbst zu einer Ertragsteuer herangezogen werden soll, wird die Kontinuität unterbrochen, auf der die Ordnung der Ertragsteuer im Schaffhauser Steuergesetz beruht. Es ist widerspruchsvoll, dass die Rekurrentin, die bisher seit nahezu 20 Jahren Jahr für Jahr die Ertragsteuer nach Massgabe der im entsprechenden Vorjahr des Steuerjahres erzielten Gewinne zu entrichten hatte, nur weil sie den Kanton verlässt, zu Steuerleistungen herangezogen wird, die nach dem System der Postnumerandobesteuerung auf die Gewinne des Steuerjahres selbst gelegt werden, ohne dass auf

Seite: 157

die bisherige Besteuerung Rücksicht genommen wird. Die Ordnung des Schaffhauser Steuergesetzes lässt es nicht zu, die Ertragsteuer für ein und dasselbe Steuerjahr zweimal zu erheben. Die Willkür der angefochtenen Besteuerung erhellt ohne weiteres daraus, dass die Rekurrentin nach dem Entscheid des Obergerichtes für das Steuerjahr 1939 und für 4 Monate 1940 Ertragsteuern zu entrichten hätte, die einem Zeitraum von 2 Jahren und 4 Monaten entsprechen.

Die Mehrbelastung, die der Rekurrentin mit dem Entscheid des Obergerichtes zugemutet würde, lässt sich nicht mit dem Hinweis auf angebliche Freijahre rechtfertigen, die der Rekurrentin früher gewährt worden sein sollen. Auf das, was früher, vor vielen Jahren, geschehen ist, kann es überhaupt nicht ankommen. Massgebend ist allein, dass die Rekurrentin heute für ein Steuerjahr, für das sie die Steuerpflicht erfüllt hatte, ein zweites Mal besteuert werden soll in einer Weise, die in

offensichtlichem Widerspruch zu der grundsätzlichen Ordnung steht, auf der die Besteuerung von Einkommen und Erträgen nach der Schaffhauser Steuergesetzgebung beruht. Der Grund der Beanstandung liegt weniger darin, dass überhaupt zu einer Besteuerung postnumerando übergegangen wurde, als darin, dass der Systemwechsel, nach dem Entscheid des Obergerichtes, unvermittelt ohne Rücksicht auf die bereits vorgenommene Besteuerung für 1939 angeordnet wurde. Die Rechtsgleichheit verlangt, dass Systemwechsel, denen ein einzelner Steuerpflichtiger unterworfen werden soll, so durchgeführt werden, dass es nicht zu Kollisionen mit bereits vollzogenen Belastungen kommt. Darum kann es auch nicht darauf ankommen, ob es im Kanton Unternehmungen gibt, die von ihrer Gründung an postnumerando besteuert wurden; diese Unternehmungen werden keinem Systemwechsel unterworfen, der zu Kollisionen mit der bisherigen Behandlung führt. Nachdem die Rekurrentin für das Steuerjahr 1939 bereits besteuert war, konnte sie im Zeitpunkt ihres

Seite: 158

Wegzuges aus dem Kanton Schaffhausen nur noch für die Zeit vom 1. Januar bis 30. April 1940 besteuert werden. Soweit mit der angefochtenen Einschätzung und dem Entscheid des Obergerichtes etwas anderes gefordert wird, ist die Beschwerde der Rekurrentin begründet und der angefochtene Entscheid aufzuheben. Im übrigen ist es Sache der kantonalen Behörden, darüber zu befinden, ob die Steuer für 4 Monate 1940 praenumerando nach dem Gewinn des Vorjahres 1939 oder postnumerando nach dem Gewinn des Steuerjahres selbst erhoben werden soll.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Der angefochtene Entscheid wird aufgehoben, soweit darin eine Steuerpflicht in Anspruch genommen wird für einen andern Zeitraum als die Monate Januar bis April 1940