

WBE.2023.48 / ME / jb

Art. 100

Urteil vom 28. September 2023

Besetzung Verwaltungsrichter Michel, Vorsitz
Verwaltungsrichter Berger
Verwaltungsrichter Brandner
Verwaltungsrichterin Schircks
Verwaltungsrichterin Schöb
Gerichtsschreiber Meier
Rechtspraktikant Brunschwiler

Beschwerde- **A._____ AG,**
führerin vertreten durch lic. iur. Barbara Sramek, Rechtsanwältin,
Stadtturmstrasse 19, 5401 Baden

gegen

Departement Gesundheit und Soziales, Generalsekretariat,
Bachstrasse 15, 5001 Aarau

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kleinhandelsbewilligung /
Spirituosenabgabe

Entscheid des Departements Gesundheit und Soziales
vom 12. Januar 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

Die A._____ AG mit Sitz in Q._____ (AG) ist im Online-Handel tätig. Sämtliche für die Lieferung an die Kunden bestimmte Ware wird in R._____ (LU) an Versanddienstleister abgegeben. In Q._____, R._____ und S._____ (VD, bis Januar 2023) bestehen zudem Schalter für die Abholung der bestellten Ware durch die Kunden. Mit dem Vertrieb von Spirituosen erzielte die A._____ AG im Jahr 2020 einen Gesamtumsatz von Fr. 1'407'831.00. Davon entfielen Fr. 1'285'301.00 auf den Versand über Versanddienstleister, Fr. 51'598.00 auf den Abholschalter in Q._____, Fr. 31'470.00 auf jenen in R._____ und Fr. 2'102.00 auf jenen in S._____.

Die A._____ AG verfügte damals über eine Kleinhandelsbewilligung der Kantone Aargau, Luzern und Waadt.

2.

Das Departement Gesundheit und Soziales (DGS), Amt für Verbraucherschutz (AVS), erteilte der A._____ AG mit Verfügung vom 9. Juli 2018 erstmals die Kleinhandelsbewilligung für den Verkauf und die Abgabe von Spirituosen.

Gestützt auf den mitgeteilten Spirituosenumsatz für den Abholschalter in Q._____ legte das AVS die jährliche Alkoholabgabe 2022 bis 2025 mit Verfügung vom 20. Oktober 2021 auf Fr. 1'032.00 fest.

3.

Anlässlich einer Stichprobenkontrolle vom 13. Januar 2022 erhob der Lebensmittelinspektor bei der A._____ AG in Q._____ den Spirituosenumsatz. Dabei wurde der Bewilligungsinhaberin mitgeteilt, dass in der Selbstdeklaration neben dem Umsatz des Abholschalters in Q._____ auch derjenige des Online-Handels hätte angegeben werden müssen. Am darauf folgenden Tag übermittelte die A._____ AG dem AVS die einverlangten Spirituosenumsätze.

4.

Mit Verfügung vom 24. Januar 2022 legte das AVS die Alkoholabgabe auf Fr. 26'738.00 fest, und zwar gestützt auf folgende Berechnung:

Verkaufsumsatz mit Spirituosen in 2020 (in Fr.)	
Gesamtumsatz	1'407'831.-
Abholschalter R._____	- 31'470.-
Abholschalter S._____	- 2'102.-
Alkoholfreie Ersatzprodukte in der Kategorie Spirituosen	- 37'360.-
Gesamt	1'336'899.-

B.

1.

Gegen die Verfügung des AVS vom 24. Januar 2022 erhob die A._____ AG mit Eingabe vom 24. Februar 2022 beim Regierungsrat Verwaltungsbeschwerde mit folgenden Anträgen:

1. Die angefochtene Verfügung sei aufzuheben.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer).

Die Beschwerde wurde in der Folge zuständigkeitshalber an das DGS, Generalsekretariat, überwiesen.

2.

Das DGS, Generalsekretariat, entschied am 12. Januar 2023:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführerin hat die Kosten des Verfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 2'000.–, der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 100.–, zusammen Fr. 2'100.– zu bezahlen.
3. Ersatz für Parteikosten wird nicht ausgerichtet.

C.

1.

Die A._____ AG erhob mit Eingabe vom 10. Februar 2023 Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit folgenden Anträgen:

1. Der angefochtene Entscheid und die Verfügung der Lebensmittelkontrolle vom 24. Januar 2022 seien aufzuheben.
2. Der Beschwerdeführerin sei für das Verfahren vor dem Departement Gesundheit und Soziales des Kantons Aargau eine Parteientschädigung (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer) zuzusprechen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer).

2.

Das DGS, Generalsekretariat, beantragte in der Beschwerdeantwort vom 20. März 2023 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde.

3.

Die Beschwerdeführerin replizierte mit Eingabe vom 8. Mai 2023. Das DGS, Generalsekretariat, hat am 25. Mai 2023 auf eine Duplik verzichtet.

4.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 28. September 2023 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Gemäss § 24 Abs. 2 der Verordnung über das Gastgewerbe und den Kleinhandel mit alkoholischen Getränken vom 25. März 1998 (Gastgewerbeverordnung, GGV; SAR 970.111) setzt das AVS die jährlich zu entrichtende Alkoholabgabe fest. Dessen Verfügung kann mit Verwaltungsbeschwerde beim DGS angefochten werden (§ 41 Abs. 1 und § 50 Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 9 Abs. 3 und § 12 lit. h der Verordnung über die Delegation von Kompetenzen des Regierungsrats vom 10. April 2013 [Delegationsverordnung, DelV; SAR 153.113]). Der Entscheid des DGS unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde (§ 54 Abs. 1 VRPG).

2.

Die übrigen Beschwerde Voraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die rechtzeitig erhobene Beschwerde ist einzutreten.

3.

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen gerügt werden (§ 55 Abs. 1 VRPG). Ermessensunterschreitung, Ermessensüberschreitung und Ermessensmissbrauch gelten dabei als Rechtsverletzung (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Auflage, Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 442). Die Rüge der Unangemessenheit ist demgegenüber ausgeschlossen (Umkehrschluss aus § 55 Abs. 3 VRPG).

4.

Das Verwaltungsgericht urteilt aufgrund der besonderen Bedeutung des Falles in der Besetzung mit fünf Richterinnen und Richtern (§ 3 Abs. 6 lit. c des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

II.

1.

1.1.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Alkoholabgabe 2022 bis 2025 sei mit Verfügung vom 20. Oktober 2021 verbindlich festgelegt worden. Die Voraussetzungen für einen Widerruf nach § 37 VRPG lägen nicht vor. Die Alkoholabgabe sei aufgrund der Verfügung des AVS geschuldet und nicht aufgrund der Selbstdекlaration der Abgabepflichtigen. Eine allfällige Prüfung der Selbstdекlaration hätte das AVS vor Erlass der Verfügung vornehmen müssen. Es liege keine Selbstdекlarations- bzw. Selbstveranlagungssteuer vor wie etwa bei der Mehrwertsteuer oder der Verrechnungssteuer. Die Verfügung vom 20. Oktober 2021 sei nicht angefochten worden und daher rechtskräftig. Entsprechend dem Grundsatz von Treu und Glauben, dem Vertrauensschutz und dem Gebot der Rechtssicherheit müssten Abgabepflichtige darauf vertrauen können, dass in Rechtskraft erwachsene Veranlagungsverfügungen Bestand hätten und verfügte, bezahlte Abgaben nicht später beliebig erhöht würden.

1.2.

Das DGS, Generalsekretariat, ging davon aus, dass mit der erstinstanzlichen Verfügung vom 24. Januar 2022 jene vom 20. Oktober 2021 widerrufen wurde. Entsprechend der gesetzlichen Regelung von § 37 Abs. 1 VRPG sei ein Widerruf immer dann zulässig, wenn das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung die Interessen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes überwiege. Nach der Lehre und Praxis seien Verfügungen in der Regel einem Widerruf entzogen, wenn sie auf einem eingehenden Ermittlungs- und Einspracheverfahren beruhten. Bei der Festlegung der Spirituosenabgabe handle es sich um Massenverwaltung, weshalb hinzunehmen sei, dass Verfügungen ergingen, ohne dass die zugrundeliegende Selbstdекlaration auf ihre Plausibilität geprüft werde. Nachträgliche Kontrollen seien zulässig und wirkten sich insgesamt nicht zu Lasten der Abgabepflichtigen aus.

1.3.

Entscheide, die der Rechtslage oder den sachlichen Erfordernissen nicht entsprechen, können durch die erlassende Behörde oder die Aufsichtsbehörde geändert oder aufgehoben werden, wenn das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung die Interessen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes überwiegt (§ 37 Abs. 1 VRPG).

Widerruf einer Verfügung bedeutet, dass die verfügende oder allenfalls eine übergeordnete Behörde eine fehlerhafte Verfügung von Amtes wegen ändert (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1214; PIERRE TSCHANNEN/MARKUS MÜLLER/MARKUS KERN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Bern 2022, Rz. 838). Ein Widerruf kommt demnach nur bei fehlerhaften

Verfügungen in Betracht, wobei die Fehlerhaftigkeit ursprünglicher oder nachträglicher Natur sein kann. Die ursprünglich fehlerhafte Verfügung ist von Anfang an mit einem Rechtsfehler behaftet; nachträgliche Fehlerhaftigkeit liegt vor, wenn seit dem Ergehen der Verfügung eine Änderung der Rechtsgrundlagen oder eine erhebliche Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse eingetreten ist (Entscheide des Verwaltungsgerichts WBE.2020.197 vom 26. Oktober 2020, Erw. II/3.2; WBE.2019.317 vom 30. Oktober 2019, Erw. II/1).

1.4.

Die Festsetzung der jährlich zu entrichtenden Alkoholabgabe erfolgt alle vier Jahre durch Verfügung des AVS auf Grund des Umsatzes im vorletzten Jahr der vergangenen Veranlagungsperiode (§ 24 Abs. 2 GGV). Die Inhaberinnen und Inhaber einer Bewilligung für den Kleinhandel mit Spirituosen sind verpflichtet, die zur Festsetzung der Alkoholabgabe erforderlichen Umsatzzahlen dem AVS mitzuteilen (§ 24 Abs. 1 GGV).

Die Bewilligungsinhaberin wurde vom AVS im März 2021 aufgefordert, den Jahresumsatz 2020 zu deklarieren. Am 25. März 2021 meldete sie einen Verkaufsumsatz 2020 mit Spirituosen von Fr. 51'598.00. Dies entspricht dem Ertrag beim Abholschalter in Q._____. Gestützt auf diese Angaben setzte das AVS mit Verfügung vom 20. Oktober 2021 die jährliche Abgabe 2022 bis 2025 auf Fr. 1'032.00 fest. Anlässlich der Kontrolle vom 13. Januar 2022 wurde der Bewilligungsinhaberin mitgeteilt, es müssten neben dem Umsatz am Abholschalter in Q._____ auch derjenige des Online-Handels deklariert werden. Diese meldete darauf am 14. Januar 2022 einen Gesamtumsatz mit Spirituosen von Fr. 1'407'831.00. Gestützt auf diese Deklaration und einen massgebenden Umsatz von Fr. 1'336'899.00 legte das AVS die Alkoholabgabe mit Verfügung vom 24. Januar 2022 auf Fr. 26'738.00 fest (Vorakten 36 f.; vorne lit. A/4). Aus Sicht des AVS war die Abgabeverfügung vom 20. Oktober 2021 (ursprünglich) fehlerhaft, da sie auf einer unvollständigen Deklaration der Umsatzzahlen durch die Beschwerdeführerin beruhte.

1.5.

An der richtigen Rechtsanwendung besteht vorliegend ein gewichtiges öffentliches Interesse. Dies gilt namentlich im Hinblick auf eine rechtsgleiche Behandlung aller Inhaberinnen und Inhaber einer Kleinhandelsbewilligung. Der Umfang der einzubeziehenden Geschäfte hat erhebliche Auswirkungen auf die Höhe der Abgabe (Fr. 26'738.00 anstatt Fr. 1'032.00).

Der Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]) bedeutet, dass die Privaten Anspruch haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten geschützt zu werden. Als Vertrauensgrundlage

kommen unter anderem Verfügungen in Frage (vgl. BGE 137 I 69, Erw. 2.5.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 624 ff., 628). Einem allfälligen Vertrauen der Beschwerdeführerin in die Beständigkeit der Verfügung vom 20. Oktober 2021 kann kein grosses Gewicht zukommen. Die Alkoholabgabe wird gemäss § 24 Abs. 1 GGV gestützt auf die Umsatzzahlen, wie sie die Bewilligungsinhaberin mitteilte, festgelegt. Das AVS geht von einer "grundsätzlich ungeprüften Selbstdeklaration" aus und führt lediglich Stichprobenkontrollen durch (Vorakten 36). Entsprechend konnte die Beschwerdeführerin aufgrund der Verfügung vom 20. Oktober 2021, die gestützt auf den von ihr selbst mitgeteilten Umsatz (beim Abholschalter in Q._____) erging, nicht darauf vertrauen, dass der Spirituosenumsatz des Online-Versandhandels abgabebefreit ist. Dies gilt unabhängig von allfälligen Parallelen oder Unterschieden im Vergleich zur Erhebung der Mehrwert- und Verrechnungssteuer.

Die Rechtssicherheit schützt das generelle Vertrauen der Rechtsgemeinschaft in die Beständigkeit des Rechts und in die Voraussehbarkeit der Rechtsentwicklung (TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, a.a.O., Rz. 480; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 625). Soweit die Beschwerdeführerin in genereller Hinsicht bei abgaberechtlichen Sachverhalten eine höhere Beständigkeit von Entscheiden annimmt, kann ihr nicht gefolgt werden.

Aufgrund der Selbstdeklaration mit stichprobeweiser Überprüfung kann schliesslich nicht davon ausgegangen werden, dass die Alkoholabgabe aufgrund eines eingehenden Ermittlungsverfahrens oder in einem Verfahren festgelegt wurde, in welchem eine umfassende Interessenabwägung vorzunehmen war. Nur bei diesen Fallgruppen geht die Praxis davon aus, dass das Interesse am Vertrauensschutz und der Rechtssicherheit in der Regel gewichtiger ist als dasjenige an der richtigen Rechtsanwendung (§ 37 Abs. 2 VRPG; BGE 144 III 285, Erw. 3.5; 137 I 69, Erw. 2.3; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1250; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, a.a.O., Rz. 869, 873).

Insgesamt muss daher von einem überwiegenden Interesse an der richtigen Rechtsanwendung ausgegangen werden.

1.6.

Somit standen das Gebot der Rechtssicherheit und der Grundsatz des Vertrauensschutzes dem Widerruf der Verfügung vom 20. Oktober 2021 nicht entgegen. Die Alkoholabgabe durfte in der Verfügung vom 24. Januar 2022 neu festgelegt werden.

2.

2.1.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, Spirituosen, die vom Lager und Verteilzentrum in R._____ per Post an die Kundschaft ausgeliefert würden,

unterlägen nicht der Alkoholabgabe im Kanton Aargau. Der daraus erzielte Umsatz stamme nicht aus Verkäufen mit einer Abgabestelle im Kanton Aargau; er könne weder der Abgabestelle in Q._____ noch derjenigen in R._____ zugewiesen werden.

2.2.

Das DGS, Generalsekretariat, erwog, die früheren Bestimmungen zum Kleinhandel über die Kantonsgrenze hinaus (Art. 42 des Bundesgesetzes über die gebrannten Wasser vom 21. Juni 1932 [Alkoholgesetz, AlkG; SR 680]) seien mit Wirkung ab 1. Juni 2008 aufgehoben worden. Entsprechend der Gesetzesbotschaft unterliege der betreffende Kleinhandel in Form der Lieferung gebrannter Wasser nunmehr einzig der Bewilligung des Kantons, in dem sich der Geschäftssitz befinde. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens sei unter Hinweis auf die öffentliche Gesundheit und den Jugendschutz auf eine Änderung von Art. 41a Abs. 1 und 2 AlkG (Bewilligungspflicht für den Kleinhandel innerhalb des Kantons und Notwendigkeit einer Kleinhandelsbewilligung für jede Abgabestelle) verzichtet worden. Die betreffenden Bestimmungen regelten zwar nur den innerkantonalen Handel. Der Gesetzgeber habe aber keine Aufhebung der Bewilligungs- und Abgabepflicht für den interkantonalen Handel mit Spirituosen beabsichtigt. Eine entsprechende "Regelungslücke" wäre mit dem Zweck des AlkG und mit Art. 105 Satz 2 BV, wonach der Bund insbesondere den schädlichen Wirkungen des Alkoholkonsums Rechnung trägt, unvereinbar. Nach den Gesetzesmaterialien sei für das Vorliegen einer Abgabestelle massgebend gewesen, dass für die Kundschaft die Möglichkeit bestanden habe, sich selbst an den entsprechenden Ort zu begeben und sich dort direkt mit Spirituosen einzudecken. Dies sei bei Lager und Depots mit reiner Hilfsfunktion nicht der Fall. Art. 41a Abs. 6 AlkG, der die Kantone verpflichtet, eine Alkoholabgabe zu erheben, setze eine Verkaufstätigkeit voraus. Erfolge Versand- und Onlinehandel von einem Geschäftssitz und einem reinen Auslieferungslager aus, liege die Abgabestelle an ersterem. Dort finde die Geschäftstätigkeit statt. Der betreffende Sitzkanton sei zur Erhebung der Alkoholabgabe befugt.

3.

3.1.

Handel mit gebrannten Wassern zu Trinkzwecken betreibt, wer solche verkauft, vermittelt oder auf andere Weise gegen Entgelt abgibt (Art. 39 Abs. 1 AlkG). Das AlkG unterscheidet zwischen Gross- und Kleinhandel. Als Grosshandel gilt die Abgabe an Wiederverkäufer und an Unternehmen, die gebrannte Wasser in ihrem Betrieb verarbeiten (Art. 39 Abs. 3 AlkG). Jeder andere Handel, einschliesslich des Ausschankes, gilt als Kleinhandel (Art. 39 Abs. 4 AlkG).

3.2.

3.2.1.

Das AlkG regelte in der Fassung bis zum 31. Mai 2008 unter dem Titel "IV. Kleinhandel" die Handelsverbote (1. Marginale, Art. 41 AlkG), den Kleinhandel innerhalb des Kantons (2. Marginale, Art. 41a AlkG) sowie den Kleinhandel über die Kantonsgrenze hinaus (3. Marginale, Art. 42 AlkG). Art. 42 AlkG lautete wie folgt:

¹Für den Kleinhandel über die Kantonsgrenze hinaus bedarf es neben der Kleinhandelsbewilligung des Kantons, in dem sich der Geschäftssitz befindet, einer eidgenössischen Bewilligung der Eidgenössischen Alkoholverwaltung.

²Werden gebrannte Wasser von einer Abgabestelle aus geliefert, die sich ausserhalb des Kantons des Geschäftssitzes befindet, so ist für diese auch die Kleinhandelsbewilligung des betreffenden Kantons erforderlich.

Mit der Revision per 1. Juni 2008 wurde Art. 42 AlkG ersatzlos gestrichen. Demgegenüber wurde Art. 41a AlkG unverändert beibehalten. Die Bestimmung sieht insbesondere vor, dass es für den Kleinhandel innerhalb des Kantons einer Bewilligung der kantonalen Behörde bedarf (Abs. 1) und dass die Kantone für die Kleinhandelsbewilligung eine Abgabe erheben, deren Höhe sich nach Art und Bedeutung des Geschäftsbetriebs bemisst (Abs. 6).

Nach dem Willen des Bundesgesetzgebers ermöglicht die Kleinhandelsbewilligung des Kantons, in dem sich der Geschäftssitz befindet, den Händlern mit Wirkung seit dem 1. Juni 2008, gebrannte Wasser in die ganze Schweiz zu liefern (Botschaft zum Bundesgesetz über die Aufhebung und Vereinfachung von Bewilligungsverfahren ["Vereinfachung des unternehmerischen Alltags"] vom 8. Dezember 2006, 06.103, in: Bundesblatt [BBl] 2007 349 f.). Diese Konsequenz ergibt sich für den interkantonalen Versandhandel mit Spirituosen aus dem Binnenmarktrecht: Gemäss Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Binnenmarkt vom 6. Oktober 1995 (Binnenmarktgesetz, BGBM; SR 943.02) hat jede Person das Recht, Waren, Dienstleistungen und Arbeitsleistungen auf dem gesamten Gebiet der Schweiz anzubieten, soweit die Ausübung der betreffenden Erwerbstätigkeit im Kanton oder der Gemeinde ihrer Niederlassung oder ihres Sitzes zulässig ist. Das Anbieten von Waren, Dienstleistungen und Arbeitsleistungen richtet sich nach den Vorschriften des Kantons oder der Gemeinde der Niederlassung oder des Sitzes der Anbieterin oder des Anbieters. Sind das Inverkehrbringen und Verwenden einer Ware im Kanton der Anbieterin oder des Anbieters zulässig, so darf diese Ware auf dem gesamten Gebiet der Schweiz in Verkehr gebracht und verwendet werden (Art. 2 Abs. 3 BGBM). Ortsfremden Anbieterinnen und Anbietern darf der freie Zugang zum Markt nicht verweigert werden. Beschränkungen sind in Form von Auflagen oder Bedingungen auszugestalten und nur zulässig, wenn sie gleich-

ermassen auch für ortsansässige Personen gelten, zur Wahrung überwiegender öffentlicher Interessen unerlässlich und verhältnismässig sind (Art. 3 Abs. 1 BGBM). Beschränkungen, die nach Art. 3 Abs. 1 BGBM zulässig sind, dürfen in keinem Fall eine verdeckte Marktzutrittsschranke zu Gunsten einheimischer Wirtschaftsinteressen enthalten (Art. 3 Abs. 3 BGBM). Diese Vorschriften enthalten den Grundsatz der Nichtdiskriminierung ortsfremder Anbieter und das auf das schweizerische Recht umgesetzte Cassis-de-Dijon-Prinzip, wonach die Gleichwertigkeit der kantonalen Zulassungsvoraussetzungen für die Ausübung bestimmter Erwerbsarten vermutet wird (Botschaft zu einem Bundesgesetz über den Binnenmarkt [Binnenmarktgesetz, BGBM] vom 23. November 1994, in: BBl 1995 I 1214).

3.2.2.

Die Beschwerdeführerin hat ihren Sitz in Q._____ und betreibt Online-Handel, unter anderem mit Spirituosen. Das Gros dieser Waren wird vom Lager und Verteilzentrum in R._____ aus an Kunden in der gesamten Schweiz per Post verschickt. Daneben bestehen für vergleichsweise kleine Quantitäten Abholschalter in Q._____, R._____ und (bis Januar 2023) S._____.

Für den Versandhandel der Beschwerdeführerin ergibt sich somit, dass ihr die Kleinhandelsbewilligung des Kantons Aargau als Sitzkanton grundsätzlich erlaubt, Spirituosen an Kunden in der gesamten Schweiz zu verschicken. Irrelevant ist, von welchem Lager oder Verteilzentrum aus die Ware per Post expediert wird. Für den Online-Versandhandel mit Spirituosen bedarf die Beschwerdeführerin lediglich der aargauischen Kleinhandelsbewilligung.

4.

Die Gesetzgebung über Herstellung, Einfuhr, Reinigung und Verkauf gebrannter Wasser ist Sache des Bundes. Der Bund trägt insbesondere den schädlichen Wirkungen des Alkoholkonsums Rechnung (Art. 105 BV). Die betreffende Gesetzgebungskompetenz des Bundes ist umfassend und konkurrierend (nachträglich derogatorisch) (JENS LEHNE, in: Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Auflage, 2023, Art. 105 N 10; FELIX UHLMANN, in: Basler Kommentar, Bundesverfassung, 2015, Art. 105 N 4). Entsprechend dem Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts (Art. 49 Abs. 1 BV) bleiben kantonale Regelungen möglich, solange die Bundesgesetzgebung eine Materie nicht abschliessend geregelt hat, die kantonale Regelung nicht gegen Sinn und Geist des Bundesrechts verstösst und dessen Zweck nicht beeinträchtigt oder vereitelt (BGE 148 I 19, Erw. 4.2; 148 I 33, Erw. 5.2; 142 II 369, Erw. 5.2).

Das Gesetz über das Gastgewerbe und den Kleinhandel mit alkoholhaltigen Getränken vom 25. November 1997 (Gastgewerbegesetz, GGG;

SAR 970.100) wurde gestützt auf Art. 41a AlkG und §§ 41 Abs. 1 und § 52 der Verfassung des Kantons Aargau vom 25. Juni 1980 (KV; SAR 110.000) erlassen. Es regelt die Ausübung des Gastgewerbes und den Kleinhandel mit alkoholhaltigen Getränken (vgl. § 1 Abs. 1 GGG).

5.

5.1.

Gemäss Art. 41a Abs. 6 AlkG erheben die Kantone "für die Kleinhandelsbewilligung eine Abgabe, deren Höhe sich nach Art und Bedeutung des Geschäftsbetriebes bemisst". Es ist durch Auslegung zu ermitteln, ob diese Bestimmung auch eine Abgabe auf dem Online-Versandhandel über die Kantonsgrenzen hinaus erlaubt.

5.2.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss das Gesetz in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck sowie den ihm zu Grunde liegenden Wertungen ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Prioritätsordnung zu unterstellen (Entscheide des Verwaltungsgerichts WBE.2020.286 vom 5. November 2020, Erw. II/3.4; WBE.2017.386 vom 19. März 2019, Erw. II/7.4.1; WBE.2016.350 vom 22. Februar 2017, Erw. II/3.3.1, jeweils mit Verweis auf BGE 140 I 305, Erw. 6.1).

5.3.

Entsprechend dem Wortlaut von Art. 41a Abs. 6 AlkG richtet sich die Höhe der kantonalen Alkoholabgabe nach der Art und Bedeutung des Geschäftsbetriebs. Aus der grammatikalischen Auslegung ergibt sich für denjenigen Spirituosenhandel der Beschwerdeführerin, bei welchem auf Online-Bestellung hin per Post in der gesamten Schweiz ausgeliefert wird, keine Beschränkung auf im Kanton Aargau zugestellte Ware. Vielmehr legt das Kriterium der "Art und Bedeutung des Geschäftsbetriebes" nahe, auch den gesamten Versandhandel der Beschwerdeführerin der Alkoholabgabe zu unterstellen.

Diese Interpretation wird durch die Systematik des Alkoholgesetzes relativiert. Das Marginale "2. Kleinhandel innerhalb des Kantons" spricht dafür, dass die gemäss Art. 41a Abs. 6 AlkG zu erhebende Alkoholabgabe lediglich den Kleinhandel innerhalb des Kantons erfasst. Für ein entsprechendes Verständnis spricht auch, dass Art. 42 AlkG mit dem Marginale "3. Kleinhandel über die Kantonsgrenze hinaus", der die eidgenössische

Kleinhandelsbewilligung regelte, per 1. Juni 2008 ersatzlos aufgehoben wurde. Allerdings ist der AlkG-internen Systematik ein eher untergeordnetes Gewicht beizumessen; tatsächlich dürfte es in erster Linie ein gesetzgeberisches Versehen sein, dass mit der Revision per 1. Juni 2008 trotz der Streichung von Art. 42 das Marginale von Art. 41a AlkG unverändert beigehalten wurde.

In übergeordneter gesetzessystematischer sowie in geltungszeitlicher Hinsicht ist bedeutend, dass gemäss dem binnenmarktrechtlichen Herkunftsprinzip die Beschwerdeführerin für den Online-Versandhandel mit Spirituosen lediglich einer Kleinhandelsbewilligung ihres Sitzkantons bedarf (vgl. vorne Erw. 3.2). Da die kantonale Alkoholabgabe an diese Bewilligung anknüpft, muss dem Sitzkanton auch eine umfassende Abgabezuständigkeit zukommen. Eine zusätzliche Bewilligungs- und damit verbunden eine Abgabepflicht am Zielort des Versandhandels oder am effektiven Ort der Übergabe an die Post wäre mit dem Binnenmarktrecht nicht zu vereinbaren. Aus dem Umstand, dass das BGBM lediglich eine Kleinhandelsbewilligung am Geschäftssitz voraussetzt, kann nicht abgeleitet werden, dass der Online-Versandhandel der Beschwerdeführerin abgabebefreit wäre.

Die historische Auslegung ist wenig aussagekräftig, da sich der Bundesgesetzgeber anlässlich der Aufhebung von Art. 42 AlkG nicht zur Besteuerung des interkantonalen Kleinhandels äusserte (vgl. BBl 2007 348 ff.) und dem Online-Versandhandel im Zeitpunkt der betreffenden Gesetzesrevision noch keine mit der heutigen Situation vergleichbare Bedeutung zukam. Es kann bloss festgehalten werden, dass der Bundesgesetzgeber die Unterscheidung zwischen dem Kleinhandel innerhalb des Kantons und demjenigen über die Kantonsgrenze hinaus aufheben wollte (BBl 2007 351). Den (älteren) Materialien zum Bundesgesetz vom 19. Dezember 1980 ist schliesslich zu entnehmen, dass von den Kantonen erwartet wird, dass sie ihre Abgaben veränderten Marktgepflogenheiten anpassen (BBl 1979 I 96).

5.4.

Zusammenfassend spricht lediglich die Systematik innerhalb des AlkG (tendenziell) dagegen, dass der Online-Versandhandel der Beschwerdeführerin der kantonalen Alkoholsteuer unterstellt wird. Demgegenüber liegen die grammatikalische, die (über das AlkG hinausgehende) systematische und die geltungszeitliche Auslegung von Art. 41a Abs. 6 AlkG nahe, dass der Kanton den betreffenden Spirituosenumsatz besteuern darf. Demnach ist der Kanton Aargau berechtigt, den Online-Versandhandel der Beschwerdeführerin mit Spirituosen der kantonalen Alkoholabgabe zu unterstellen.

6.

6.1.

Weiter ist zu beurteilen, ob § 11 GGG und § 24 GGV eine genügende Grundlage für eine Alkoholabgabe auf dem Online-Versandhandel der Beschwerdeführerin bildet.

6.2.

Die Alkoholabgabe ist in § 11 GGG wie folgt geregelt:

§ 11 Alkoholabgabe

¹ Auf dem Kleinhandel mit Spirituosen wird eine kantonale Abgabe erhoben.

² Die Abgabe beträgt 2 % des Umsatzes mit Spirituosen, mindestens aber Fr. 100.– pro Jahr.

³ Der Regierungsrat regelt das Verfahren und die Mitwirkungspflicht der Betroffenen.

6.3.

Gemäss § 11 GGG wird die Abgabe auf dem Kleinhandel mit Spirituosen erhoben und umsatzabhängig festgelegt. Der Wortlaut der Bestimmung spricht klarerweise dafür, dass der Online-Versandhandel der Beschwerdeführerin der Abgabe unterliegt. Es ist nicht erkennbar und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht dargetan, inwiefern andere Auslegungsmethoden zu einem anderen Schluss führen könnten. Die umstrittene Abgabe verfügt somit über eine genügende Grundlage im kantonalen Recht.

7.

7.1.

Mit Art. 131 Abs. 1 lit. b BV (besondere Verbrauchssteuern) erhält der Bund die Kompetenz, Verbrauchssteuern auf gebrannten Wassern zu erheben. Das AlkG sieht vor, dass mit der eidgenössischen Steuer der Import gebrannter Wasser (Art. 28 AlkG), deren Herstellung (Art. 10 Abs. 5 AlkG, Art. 12 Abs. 3 AlkG und Art. 20 ff. AlkG) und die Abgabe an Drittpersonen (Art. 16 ff. AlkG) belastet werden. Die Steuer wird auf der Menge reinen Alkohols erhoben (Art. 22 Abs. 3 AlkG).

Was die Bundesgesetzgebung als Gegenstand unter anderem der besonderen Verbrauchssteuern bezeichnet, dürfen die Kantone und Gemeinden nicht mit gleichartigen Steuern belasten (Art. 134 BV). Art. 134 BV trat zusammen mit der Bundesverfassung von 1999 am 1. Januar 2000 in Kraft. Die steuerliche Belastung des Kleinhandels mit gebrannten Wassern durch die Kantone war während der Geltung der Bundesverfassung von 1874 nicht bestritten. Mit der neuen Bundesverfassung wurde die bestehende Regelung im Wesentlichen nachgeführt und teilweise neu geordnet. Es gibt

keine Hinweise darauf, dass der Verfassungsgeber von 1999 die Besteuerung des Kleinhandels mit gebrannten Wassern innerhalb des Kantonsgebietes durch die Kantone weiter einschränken wollte als durch die Vorgabe der nicht gleichartigen Ausgestaltung der kantonalen Steuer (Urteil des Bundesgerichts 2P.316/2004 vom 31. Oktober 2005, Erw. 4.2 f. mit Hinweisen). Die in Art. 41a Abs. 6 AlkG ausdrücklich vorgesehene Besteuerung des Kleinhandels mit gebrannten Wassern durch die Kantone wird folglich mit dem später erlassenen Art. 134 BV nicht grundsätzlich in Frage gestellt, sondern lediglich durch die Vorgabe der nicht gleichartigen Ausgestaltung der kantonalen Steuer eingeschränkt. Danach dürfen die gestützt auf Art. 3 BV (und Art. 41a Abs. 6 AlkG) erhobenen kantonalen Abgaben nicht dem gleichen Belastungskonzept folgen wie die bereits vom Bund erhobenen Verbrauchssteuern (Urteil des Bundesgerichts 2P.316/2004 vom 31. Oktober 2005, Erw. 4, mit Hinweis auf BGE 128 I 102, Erw. 5; 122 I 213, Erw. 3c und 3e).

7.2.

Das Bundesgericht hat sich im Urteil vom 31. Oktober 2005 mit der Gleichartigkeit einer kantonalen Abgabe für alkoholhaltige Getränke im Vergleich zur eidgenössischen Steuer auseinandergesetzt (Urteil des Bundesgerichts 2P.316/2004 vom 31. Oktober 2005 betreffend die thurgauische Alkoholabgabe; vgl. insbesondere Erw. 4.4). Dabei erwog es, die thurgauische Alkoholabgabe bemesse sich im Unterschied zur eidgenössischen Steuer, die auf der Menge reinen Alkohols erhoben werde, nach der Anzahl Liter der in einem Kalenderjahr umgesetzten Menge gebrannter Wasser. Die thurgauische Abgabe sei zudem im Gegensatz zur eidgenössischen auf einen Höchstbetrag begrenzt. Durch die Besonderheit der Abgabemaximierung unterscheide sie sich von einer eigentlichen kantonalen Verbrauchssteuer auf Spirituosen, welche trotz ihrer teilweisen (limitierten) Abhängigkeit vom Umsatz als Patentabgabe pro Verkaufsstelle konzipiert sei. Die eidgenössische Steuer und die thurgauische Abgabe belasteten die gebrannten Wasser unterschiedlich.

Generell lässt sich festhalten, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 134 BV bei der Bejahung der Gleichartigkeit zweier Abgaben sehr zurückhaltend ist und bereits vergleichsweise geringfügige Unterschiede bei der Ausgestaltung als hinreichendes Abgrenzungsmerkmal betrachtet (BGE 140 I 176, Erw. 8.4). Diese Praxis zur Frage der Gleichartigkeit wird in der Lehre teilweise stark kritisiert. Namentlich wird bemängelt, dass es das Bundesgericht zur Verneinung der Gleichartigkeit bereits genügen lasse, wenn die eine Steuer nur eine Teilmenge der anderen erfasse. Es interpretiere den Begriff "gleichartig" mithin so, als hiesse er "identisch". Dies führe zu einer eigentlichen Entleerung der normativen Substanz von Art. 134 BV (KLAUS A. VALLENDER/LUZIUS CAVELTI, in: Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, a.a.O., Art. 134 N 16; URS BEHNISCH, in: Basler Kommentar, Bundesverfassung, a.a.O., Art. 134

N 13). Das Bundesgericht hat diese Kritik zwar aufgenommen, es einstweilen aber unterlassen, sie einer abschliessenden Prüfung zu unterziehen (BGE 140 I 176, Erw. 8.5).

7.3.

Die aargauische Alkoholabgabe wird auf dem Spirituosenumsatz erhoben; sie beträgt 2 % des Umsatzes mit Spirituosen, mindestens aber Fr. 100.00 (§ 11 GGG). Zu entrichten ist sie von der jeweiligen Inhaberin bzw. dem Inhaber der Kleinhandelsbewilligung, die bzw. der dem AVS die zur Festsetzung der Abgabe erforderlichen Umsatzzahlen mitteilt (§ 24 Abs. 1 GGV). Der Unterschied zur eidgenössischen Steuer liegt darin, dass diese (unter anderem in Bezug auf die Weitergabe an Drittpersonen) auf die Menge reinen Alkohols abstellt, während sich die kantonale Abgabe nach dem jährlichen Umsatz gebrannter Wasser bemisst. Im interkantonalen Vergleich fällt auf, dass der Aargau keinen Höchstbetrag vorsieht. Im Regelfall besteht eine Begrenzung; so beträgt etwa die thurgauische Alkoholabgabe zwischen Fr. 50.00 und Fr. 4'000.00 (§ 39 Abs. 1 des Gesetzes über das Gastgewerbe und den Handel mit alkoholhaltigen Getränken vom 26. Juni 1996 [Gastgewerbegesetz, GastG; RB 554.51]), die luzernische zwischen Fr. 100.00 bis Fr. 4'000.00 (§ 27 Abs. 1 lit. e des Gesetzes über das Gastgewerbe, den Handel mit alkoholischen Getränken und die Fasnacht vom 15. September 1997 [Gastgewerbegesetz, GaG; SRL Nr. 980]), die bernische zwischen Fr. 100.00 bis Fr. 3'000.00 (Art. 42 Abs. 1 lit. a des Gastgewerbegesetzes vom 11. November 1993 [GGG; BSG 935.11]) und die zürcherische zwischen Fr. 200.00 und Fr. 8'000.00 (§ 35 Abs. 1 des Gastgewerbegesetzes vom 1. Dezember 1996 [Nr. 935.11]).

Das GGG, mithin auch dessen § 11, wurde per 1. Mai 1998 in Kraft gesetzt. Zuvor war die aargauische Alkoholabgabe im Gesetz über das Wirtschaftswesen und den Handel mit geistigen Getränken (Fassung vom 8. April 1975; AGS Bd. 9 S. 307 ff.) bzw. im Dekret über die Gebühren im Wirtschaftswesen und Handel mit alkoholhaltigen Getränken vom 15. Dezember 1976 (AGS Bd. 9 S. 365 ff.) geregelt. Gemäss § 47 des Gesetzes über das Wirtschaftswesen und den Handel mit geistigen Getränken wurde für den Kleinhandel mit alkoholischen Getränken eine jährliche Patentabgabe von Fr. 100.00 bis Fr. 1'000.00 erhoben (Abs. 1); die Inhaber von Patenten für den Kleinhandel mit gebrannten alkoholhaltigen Getränken hatten zudem eine Zusatzabgabe von Fr. 50.00 bis Fr. 3'000.00 zu entrichten (Abs. 2). Es handelte sich mithin um eine Patentabgabe mit einem klar vorgegebenen Gebührenrahmen. Mit dem GGG sollte eine umsatzbezogene Bemessungsgrundlage eingeführt werden, wobei ein möglichst einfaches Verfahren angestrebt und eine vollständige Pauschalisierung der Höhe der Abgabe als unzulässig erachtet wurde (Botschaft des Regierungsrats des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 21. Mai 1997, GGG, Bericht und Entwurf zur 1. Beratung, 97.002754, S. 12 f., 24).

7.4.

Das Bundesgericht hat die eidgenössische und die thurgauische Abgabe primär deshalb als nicht gleichartig eingestuft, weil letztere auf der Anzahl Liter bzw. der umgesetzten Menge gebrannter Wasser anstatt der Menge des umgesetzten reinen Alkohols erhoben wird und auf einen Höchstbetrag limitiert ist (vgl. das erwähnte Urteil 2P.316/2004 vom 31. Oktober 2005 bzw. vorne Erw. 7.2). Im Gegensatz zur thurgauischen Regelung stellt § 11 GGG ausschliesslich auf den Umsatz ab und sieht lediglich eine Untergrenze, aber keinen Höchstbetrag vor. In Bezug auf die Frage der Gleichartigkeit der eidgenössischen und der aargauischen Abgabe erscheint wesentlich, dass beide Abgaben bezwecken, den Handel mit Spirituosen zu belasten. Der Umstand, dass die eidgenössische Abgabe auf die Menge des umgesetzten reinen Alkohols abstellt und die aargauische Abgabe (ohne Festsetzung eines Maximalbetrages) auf dem Umsatz mit gebrannten Wassern erhoben wird, vermag demgegenüber keinen entscheidenden Unterschied zu begründen.

Im Weiteren hat das Bundesgericht die thurgauische Alkoholabgabe namentlich auch deshalb als bundesrechtskonform eingestuft, weil diese als periodische Patentabgabe pro Verkaufsstelle (und nicht als Verbrauchssteuer) konzipiert sei. Die Erhebung derartiger Abgaben habe – obwohl sich dies aus dem Wortlaut von Art. 41a Abs. 6 AlkG nicht direkt ergebe – den Intentionen des damaligen Gesetzgebers entsprochen (Urteil 2P.316/2004 vom 31. Oktober 2005, Erw. 4.4 und 4.6). Diese Einschätzung ergibt sich unmittelbar aus den Materialien: Danach handelt die Bestimmung "von den Patentabgaben"; von den Kantonen wird erwartet, dass sie "ihre Patenttaxen und Bewilligungsgebühren" den veränderten Marktpflogenheiten anpassen (Botschaft über die Änderung des Alkoholgesetzes vom 11. Dezember 1978, 78.077, in: BBl 1979 I 96). Aufgrund dessen, dass die aargauische Alkoholabgabe lediglich nach dem Umsatz mit Spirituosen bemessen wird und keine Plafonierung aufweist, wie sie andere Kantone kennen (vgl. vorne Erw. 7.3), weist sie den Charakter einer Verbrauchssteuer auf und lässt sich kaum als Patentabgabe interpretieren.

Der Umstand, dass sich gemäss Art. 41a Abs. 6 AlkG die kantonale Abgabe "nach Art und Bedeutung des Geschäftsbetriebs" bemisst, ändert an der obigen Einschätzung nichts. Zwar lässt sich den Materialien entnehmen, dass mit dieser Formulierung der Bundesgesetzgeber den Kantonen gegenüber der früheren Regelung, wonach "Grösse und Wert des Umsatzes" massgebend waren, einen grösseren Spielraum verschaffen wollte. Insofern ist eine Anlehnung an den Umsatz sehr wohl zulässig. Unzulässig erscheint aber, den Umsatz als einziges Kriterium zu wählen; dies ergibt sich – wie gesehen – einerseits daraus, dass der historische Bundesgesetzgeber von einer Patentabgabe ausging, und andererseits aus Art. 134 BV.

Schliesslich lässt sich nichts daraus ableiten, dass mit der Verfassungsrevision bzw. dem Erlass von Art. 134 BV in Bezug auf die bisherigen kantonalen Regelungen nichts geändert werden sollte (vgl. vorne Erw. 7.1). Effektiv verliefen Verfahren betreffend die Revision der Bundesverfassung (Bundesbeschluss am 18. Dezember 1998; Volksabstimmung am 18. April 1999) und den Erlass des GGG (Inkrafttreten am 1. Mai 1998) praktisch gleichzeitig ab. Es verbietet sich daher die Schlussfolgerung, der Verfassungsgeber habe die aktuelle aargauische Regelung gekannt und so beibehalten wollen.

7.5.

Die Beschwerdeführerin liefert über den Online-Versandhandel Spirituosen in die gesamte Schweiz aus und erzielt damit einen Umsatz von über Fr. 1,3 Mio. Bei derart aussergewöhnlich hohen Umsätzen lässt sich die rein umsatzbezogene Alkoholabgabe gemäss § 11 Abs. 2 GGG nicht mehr mit einer auf die Abgabestelle bezogenen Patentabgabe vereinbaren, wie sie der Bundesgesetzgeber beabsichtigte. Bezeichnenderweise übersteigt die vom AVS für die Jahre 2022 bis 2025 festgelegte Alkoholabgabe von jährlich Fr. 26'738.00 die Höchstbeträge der vergleichsweise herangezogenen Kantone Thurgau, Luzern, Bern und Zürich (vgl. vorne Erw. 7.3) um ein Mehrfaches. Demgegenüber kann vorliegend offenbleiben, ob die fehlende Plafonierung auch in Bezug auf den Grossteil der Inhaberinnen und Inhaber einer aargauischen Bewilligung für den Kleinhandel mit gebrannten Wassern als bundesrechtswidrig anzusehen ist, dürften doch ihre Umsätze in der Regel zu einer Alkoholabgabe führen, die deutlich unter einem adäquaten Maximalbetrag liegt.

Aufgrund dieser Beurteilung rechtfertigt es sich, die beanstandete Abgabe von Fr. 26'738.00 insofern als bundesrechtswidrig zu beurteilen, als der Betrag von Fr. 8'000.00 – entsprechend dem vom Kanton Zürich festgelegte Maximalbetrag – überschritten wird. Die Beschwerde ist insofern teilweise gutzuheissen. Der genannte Betrag entspricht dem höchsten Wert der vergleichsweise herangezogenen Regelungen anderer Kantone (vorne Erw. 7.3); er erscheint bundesrechtskonform und lässt sich am ehesten mit der aktuellen Gesetzgebung, die überhaupt keine Begrenzung kennt, vereinbaren. Unabhängig davon erweist sich die gegenwärtige Regelung der aargauischen Alkoholabgabe in § 11 GGG als revisionsbedürftig. Der kantonale Gesetzgeber ist aufgefordert, diesbezüglich eine Revision der Gesetzgebung vorzunehmen und eine bundesrechtskonforme Regelung zu erlassen.

8.

Soweit sich die Beschwerdeführerin auf das Legalitätsprinzip im Abgaberecht beruft, kann ihr nicht gefolgt werden. Gemäss Art. 127 Abs. 1 BV ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im

Gesetz selbst zu regeln. § 11 GGG (siehe vorne Erw. 6.2) stellt eine genügende gesetzliche Grundlage dar, um den Online-Versandhandel der Beschwerdeführerin mit Spirituosen entsprechend der Alkoholabgabe zu belasten. Die Zuständigkeit des Kantons zur Abgabeerhebung ergibt sich aus dem Bundesrecht (Art. 39 i.V.m. Art. 41 Abs. 6 AlkG); Subjekt (Inhaberin bzw. Inhaber der Kleinhandelsbewilligung), Objekt und Höhe der Abgabe ergeben sich – unter dem Vorbehalt vorstehender Ausführungen – aus § 11 GGG.

9.

9.1.

Die Beschwerdeführerin beanstandet, es verstosse gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV), wenn für die in R._____ versandte Ware von den Kantonen Aargau und Luzern eine Alkoholabgabe erhoben werde. Es dürfe nicht in beiden Kantonen dieselbe Ware mit der gleichen Steuer belegt werden.

9.2.

Die Beschwerdeführerin verfügt für ihren Standort in R._____ über eine Getränkehandelsbewilligung gemäss § 6 Abs. 2 lit. a (Klein- und Mittelhandel mit nichtgebrannten alkoholischen Getränken) und lit. b (Kleinhandel mit gebrannten Wassern) des luzernischen GAG (Vorakten 2 f.). In diesem Zusammenhang entrichtet die Beschwerdeführerin eine jährliche Abgabe von Fr. 600.00 (vgl. § 27 Abs. 1 lit. e GaG) (Vorakten 46 ff.). Entsprechend einem E-Mail der luzernischen Gewerbepolizei vom 24. Januar 2023 wird die Abgabe unabhängig davon beansprucht, ob alkoholische Getränke von R._____ aus versandt oder am dortigen Abholschalter bezogen werden (Verwaltungsgerichtsbeschwerdebeilage 6; vgl. auch Schreiben vom 4. November 2022 [Vorakten 112]).

9.3.

Wesentlich ist, dass die Beschwerdeführerin für den Online-Versandhandel mit Spirituosen, die von R._____ aus speditiert werden, keiner luzernischen Kleinhandelsbewilligung für gebranntes Wasser bedarf (vgl. vorne Erw. 3.2). Entsprechend besteht für eine diesbezügliche Abgabeerhebung durch den Kanton Luzern keine Grundlage; die betreffende Zuständigkeit liegt beim Kanton Aargau. Das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung greift demzufolge nicht. Dies gilt umso mehr, als die Alkoholabgabe kaum eine Steuer bildet, die dem interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot unterliegt. Schliesslich wäre es, sollte tatsächlich eine Doppelbesteuerung vorliegen, Sache des Kantons Luzern, diese zu verhindern und die Beschwerdeführerin gegebenenfalls im betreffenden Umfang von der Alkoholabgabe zu befreien (vgl. PETER HONGLER, in: Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, a.a.O., Art. 127 N 91; BEHNISCH, a.a.O., Art. 127 N 57).

Nachdem im Kanton Aargau keine Abgabe für die am Abholschalter in R._____ umgesetzten Spirituosen erhoben wird (vgl. vorne lit. A/4), fällt auch diesbezüglich ein Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausser Betracht.

10.

Soweit sich die Beschwerdeführerin auf das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV) und das Willkürverbot (Art. 9 BV) beruft, ist ihre Kritik nicht nachvollziehbar. Es ist nicht ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin mit der Erfassung des Online-Versandhandels stärker belastet wird als Anbieter, welche Spirituosen ausschliesslich an Abgabestellen vertreiben.

11.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als teilweise begründet. Die Alkoholabgabe der Beschwerdeführerin für die Jahre 2022 bis 2025 ist in Abänderung der vorinstanzlichen Entscheide auf Fr. 8'000.00 zu begrenzen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

III.

1.

1.1.

Betragsmässig obsiegt die Beschwerdeführerin etwa zu zwei Dritteln. Entsprechend dem Verfahrensausgang hat sie somit einen Drittel der verwaltungsgerichtlichen Kosten zu tragen. Den Vorinstanzen werden grundsätzlich keine Verfahrenskosten auferlegt (vgl. § 31 Abs. 2 VRPG).

Die Staatsgebühr wird unter Berücksichtigung des Zeitaufwands und der Bedeutung der Sache auf Fr. 4'000.00 festgelegt (vgl. § 3 Abs. 1 i.V.m. § 22 Abs. 1 lit. c des Dekrets über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987 [Verfahrenskostendekret, VKD; SAR 221.150]). Für die Kanzleigebühr und die Auslagen wird auf §§ 25 ff. VKD verwiesen.

1.2.

Die Kostenaufgabe im Umfang eines Drittels rechtfertigt sich auch für das Verfahren vor der Vorinstanz.

2.

2.1.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Gegenpartei der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zu bezahlen (vgl. § 29 i.V.m. § 32 Abs. 2 VRPG). Aufgrund der Verrechnung der Parteikostenanteile (vgl. Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 2011, S. 247 ff.; 2009, S. 278 ff.) hat die Beschwerdeführerin gegenüber dem DGS, Generalsekretariat, einen Anspruch auf Ersatz eines Drittels ihrer vor Verwaltungsgericht entstandenen Parteikosten.

2.2.

Die Höhe der Parteientschädigung richtet sich nach dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; SAR 291.150). Der Streitwert entspricht der jährlichen Alkoholabgabe auf dem Online-Versandhandel der Beschwerdeführerin für die Dauer von vier Jahren und beträgt demnach Fr. 106'952.00. Für Streitwerte über Fr. 100'000.00 bis Fr. 500'000.00 geht der Rahmen für die Entschädigung von Fr. 5'000.00 bis Fr. 15'000.00 (§ 8a Abs. 1 lit. a AnwT). Der Streitwert bewegt sich am untersten Rand des Entschädigungsrahmens. Für das Verfahren mit einem höchstens mittleren Aufwand und einer durchschnittlichen Schwierigkeit rechtfertigt sich eine Entschädigung von pauschal Fr. 6'000.00 (§ 8a Abs. 2 AnwT). Die Mehrwertsteuer kann der Beschwerdeführerin nicht ersetzt werden (vgl. AGVE 2011, S. 465 f.).

2.3.

Eine entsprechende Entschädigung rechtfertigt sich auch im Verwaltungsbeschwerdeverfahren, wo die Beschwerdeführerin gegenüber dem AVS einen Anspruch auf Ersatz eines Drittels ihrer Parteikosten hat (vgl. § 13 Abs. 2 lit. e i.V.m. § 31 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird der Entscheid des DGS, Generalsekretariat, vom 12. Januar 2023 korrigiert und lautet neu wie folgt:

1. In teilweiser Gutheissung der Verwaltungsbeschwerde wird die Verfügung des AVS vom 24. Januar 2022 abgeändert und die Alkoholabgabe 2022 bis 2025 für die Beschwerdeführerin auf Fr. 8'000.00 festgelegt. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführerin hat die Kosten des Verfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 2'000.–, der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 100.–, zusammen Fr. 2'100.–, zu 1/3 mit Fr. 700.00 zu bezahlen. Die restlichen Verfahrenskosten trägt der Kanton.
3. Das AVS wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin die im Verwaltungsbeschwerdeverfahren entstandenen Parteikosten in Höhe von Fr. 6'000.00 zu 1/3 mit Fr. 2'000.00 zu ersetzen.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 4'000.00 sowie der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 284.00, gesamthaft Fr. 4'284.00, sind von der Beschwerdeführerin zu 1/3 mit Fr. 1'428.00 zu bezahlen. Die restlichen Verfahrenskosten trägt der Kanton.

3.

Das DGS, Generalsekretariat, wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin die vor Verwaltungsgericht entstandenen Parteikosten in Höhe von Fr. 6'000.00 zu 1/3 mit Fr. 2'000.00 zu ersetzen.

Zustellung an:
die Beschwerdeführerin (Vertreterin)
das DGS, Generalsekretariat
das DGS, Amt für Verbraucherschutz

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 28. September 2023

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

3. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiber:

Michel

Meier