Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.316/2004 /vje

Urteil vom 31. Oktober 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Denner AG,

gegen

Politische Gemeinde A._____,
Departement für Justiz und Sicherheit des Kantons Thurgau, Regierungsgebäude, 8510 Frauenfeld
Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau, Frauenfelderstrasse 16, 8570 Weinfelden.

Gegenstand
Abgaben auf dem Verkauf von gebrannten Wassern,

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid
des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 22. September 2004.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG betreibt in A._____ einen DENNER-Satelliten, in dem unter anderem gebrannte Wasser zum Verkauf angeboten werden. Mit Verfügung vom 10. Dezember 2003 auferlegte die Stadt A._____ gestützt auf das kantonale Gastgewerbegesetz der X._____ AG für den DENNER-Satelliten aufgrund der gemachten Umsatzangaben (4'000-5'000 Liter pro Jahr) für das Jahr 2002 eine Abgabe auf dem Verkauf von gebrannten Wassern von Fr. 2'000.– (Maximum nach altem Recht) und für das Jahr 2003 eine solche von Fr. 4'000.– (Maximum nach neuem Recht).
B.
Den dagegen erhobenen Rekurs der X._____ AG wies das Departement für Justiz und Sicherheit des Kantons Thurgau (nachfolgend: Departement) am 18. Mai 2004 ab. Das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau (nachfolgend: Verwaltungsgericht) schützte diesen Entscheid mit Urteil vom 22. September 2004 (versandt am 11. November 2004).
C.
Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 14. Dezember 2004 beantragt die X._____ AG dem Bundesgericht, das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 22. September 2004, den Entscheid des Departements vom 18. Mai 2004 sowie die Verfügung der Stadt A._____ vom 10. Dezember 2003 unter Kostenfolge aufzuheben. Sie rügt, die thurgauische Abgabe auf dem Verkauf von gebrannten Wassern verletze Art. 49 Abs. 1 sowie Art. 134 und Art. 131 BV.
Die Stadt A._____ verzichtet auf eine Vernehmlassung. Departement und Verwaltungsgericht beantragen die vollumfängliche Abweisung der staatsrechtlichen Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau ist ein letztinstanzlicher kantonaler Endentscheid, der sich auf kantonales Recht stützt und gegen den auch kein anderes bundesrechtliches Rechtsmittel zur Verfügung steht (Art. 84 Abs. 2, Art. 86 und 87 OG). Die staatsrechtliche Beschwerde ist daher zulässig. Als Abgabepflichtige ist die Beschwerdeführerin zur Ergreifung dieses Rechtsmittels legitimiert (Art. 88 OG).
1.2 Mit staatsrechtlicher Beschwerde kann regelmässig nur der letztinstanzliche kantonale Entscheid angefochten werden (Art. 86 Abs. 1 OG); da dem Verwaltungsgericht keine engere Kognition als dem Bundesgericht zukommt, liegt hier keine Ausnahmesituation vor (vgl. BGE 125 I 492 E. 1a/aa S. 493 f.). Auf die Eingabe der Beschwerdeführerin ist deshalb nicht einzutreten, soweit sie sich gegen die unterinstanzlichen Entscheide richtet.
1.3 Die staatsrechtliche Beschwerde muss die wesentlichen Tatsachen und eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze inwiefern durch den angefochtenen Entscheid verletzt worden sind (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG). Das Bundesgericht untersucht nicht von Amtes wegen, ob ein kantonaler Hoheitsakt verfassungsmässig ist, sondern prüft nur rechtsgenügend vorgebrachte, klar und detailliert erhobene und, soweit möglich, belegte Rügen; auf ungenügend begründete Rügen und appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt es nicht ein (BGE 110 Ia 1 E. 2a S. 3 f.; 125 I 492 E. 1b S. 495 mit Hinweisen). Das gilt hier namentlich für die Behauptung, die (importierten) gebrannten Wasser seien einer unzulässigen zwei- oder mehrfachen Steuerbelastung ausgesetzt.
1.4 Der Grundsatz des Vorranges des Bundesrechts (Art. 49 Abs. 1 BV; früher abgeleitet aus Art. 2 ÜBest aBV) regelt zwar das Verhältnis zwischen Bund und Kantonen; er hat aber auch unmittelbare Auswirkung auf die Rechtsstellung des Einzelnen und ist insofern als verfassungsmässiges Individualrecht anerkannt (BGE 123 I 221 E. 3d S. 238), zu dessen Anrufung die - in eigenen rechtlich geschützten Interessen betroffene - Beschwerdeführerin legitimiert ist (BGE 126 I 81 E. 5a S. 91 mit Hinweisen).
2.
2.1 Die Gesetzgebung über Herstellung, Einfuhr, Reinigung und Verkauf gebrannter Wasser ist Sache des Bundes; der Bund soll insbesondere den schädlichen Wirkungen des Alkoholkonsums Rechnung tragen (Art. 105 BV, Art. 32bis aBV). Auf gebrannten Wassern kann der Bund besondere Verbrauchssteuern erheben (Art. 131 Abs. 1 lit. b BV, Art. 32bis Abs. 5 aBV). Was die Bundesgesetzgebung als Gegenstand der Mehrwertsteuer, der besonderen Verbrauchssteuern, der Stempelsteuer und der Verrechnungssteuer bezeichnet oder für steuerfrei erklärt, dürfen die Kantone und Gemeinden nicht mit gleichartigen Steuern belasten (Art. 134 BV).
2.2 Den Vorschriften des Bundesgesetzes vom 21. Juni 1932 über die gebrannten Wasser (Alkoholgesetz [AlkG]; SR 680) sind unterstellt die Herstellung gebrannter Wasser, ihre Reinigung, ihre Einfuhr, Ausfuhr und Durchfuhr, ihr Verkauf und ihre fiskalische Belastung (Art. 1 Satz 1 AlkG). Der Handel mit gebrannten Wassern zu Trinkzwecken ist bewilligungspflichtig (Art. 39a Abs. 1 AlkG). Für den Kleinhandel innerhalb des Kantons bedarf es einer Bewilligung der kantonalen Behörde (Art. 41a Abs. 1 AlkG); die Kantone erheben für die Kleinhandelsbewilligung eine Abgabe, deren Höhe sich nach Art und Bedeutung des Geschäftsbetriebes bemisst (Art. 41a Abs. 6 AlkG). Für den Kleinhandel über die Kantonsgrenze hinaus und den Grosshandel bedarf es einer Bewilligung der Eidgenössischen Alkoholverwaltung (Art. 40 Abs. 1 und Art. 42 Abs. 1 AlkG).
2.3 Wer im Kanton Thurgau eine gastgewerbliche Tätigkeit ausübt oder Handel mit alkoholhaltigen Getränken betreibt, bedarf eines Patentes oder einer Bewilligung (§ 6 Abs. 1 des thurgauischen Gesetzes vom 26. Juni 1996 über das Gastgewerbe und den Handel mit alkoholhaltigen Getränken [Gastgewerbegesetz; GGG/TG]in der Fassung vom 27. Februar 2002). Für die Erteilung eines Patentes oder einer Bewilligung werden einmalige Gebühren zwischen Fr. 300.– und Fr. 4'000.– erhoben (§ 37 Abs. 1 GGG/TG). Zudem ist für Verkauf, Vermittlung oder Ausschank von gebrannten Wassern eine jährliche Abgabe von Fr. 50.– bis Fr. 4000.– (bzw. bis Fr. 2'000.– für das Jahr 2002) zu entrichten (§ 39 Abs. 1 GGG/TG). Die Abgabe bemisst sich nach der Anzahl Liter der in einem Kalenderjahr umgesetzten Menge an gebrannten Wassern (§ 28 Abs. 1 der Verordnung des Regierungsrates vom 26. November 1996 zum Gesetz über das Gastgewerbe und den Handel mit alkoholhaltigen Getränken [Gastgewerbeverordnung; GGV/TG]in der Fassung vom 29. Oktober 2002). Bis zu einem Umsatz von 2000 Litern beträgt die Abgabe Fr. 1.– pro Liter, im Minimum Fr. 50.–. Wird ein Umsatz von über 2000 Litern erzielt, beträgt die Abgabe für jeden weiteren Liter Fr. 2.– bis zu einem
Maximalbetrag von Fr. 4000.– (bzw. Fr. 2'000.–; § 28 Abs. 2 GGV/TG).

3.
3.1 Die Beschwerdeführerin bringt zunächst vor, die dargestellte kantonale Regelung verstosse gegen den Vorrang des Bundesrechts (Art. 49 Abs. 1 BV), weil die Kantone nicht mit gleichartigen Steuern belasten dürften, was die Bundesgesetzgebung bereits als Gegenstand der Mehrwertsteuer bezeichne (Art. 134 BV; vgl. auch Art. 2 des Mehrwertsteuergesetzes [SR 641.20]).
3.2 Die streitige Abgabe ist im Gegensatz zur Mehrwertsteuer mengen- und nicht umsatzabhängig, weil sie auf dem verkauften Volumen der gebrannten Wasser und nicht etwa auf dem dabei erzielten (frankenmässigen) Umsatz erhoben wird. Sie belastet nicht wie die Mehrwertsteuer die Wertschöpfung, sondern wird zwischen einem Abgabeminimum und -maximum nach der verkauften Menge bemessen. Zudem erfasst sie, anders als die Mehrwertsteuer, nicht den gesamten Konsum, sondern nur gerade den Handel mit gebrannten Wassern (Getränke, die mehr als 15 Volumenprozente Äthylalkohol enthalten; vgl. Art. 2 Abs. 1 AlkG und § 27a GGV/TG). Nicht vorgesehen ist, dass die Abgabe auf die Konsumenten überwälzt wird. Von einer mit der Mehrwertsteuer verwandten Abgabe kann damit nicht gesprochen werden (vgl. hierzu BGE 125 I 449 E. 2d S. 453; 122 I 213; Danielle Yersin, in: Clavadetscher/Glauser/Schafroth [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N. 11 zu Art. 2 MWSTG).
4.
4.1 Weiter rügt die Beschwerdeführerin, der Bund habe seine Kompetenz, auf gebrannten Wassern Verbrauchssteuern zu erheben, durch das Alkoholgesetz voll ausgeschöpft. Den Kantonen sei es deshalb verwehrt, besondere Verbrauchssteuern anderer Art gestützt auf ihre allgemeine Kompetenz (Art. 3 BV) einzuführen. Weil die thurgauische Abgabe alle Kriterien einer Verbrauchssteuer erfülle und zudem die gleichen Leistungen wie der Bund beschlage, verstosse sie gegen Bundesrecht und sei somit verfassungswidrig.
4.2 Art. 134 BV beinhaltet die zusammengefasste Fortführung der Art. 32bis, 36ter, 41bis und 41ter aBV (Botschaft vom 20. November 1996 über die neue Bundesverfassung, BBl 1997 S. 1 ff., 352; Jean-François Aubert/Pascal Mahon, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zürich 2003, N. 1 zu Art. 134 BV; vgl. zur übernommenen Ordnung Peter Locher, in: Aubert/Eichenberger/Müller/Rhinow/Sc
[Hrsg.], Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, N. 71 ff. zu Art. 41bis aBV). Die Tragweite des Ausschlusses gleichgearteter kantonaler Steuern (Art. 41bis Abs. 2 und Art. 41ter Abs. 2 aBV) war während der Geltung der Bundesverfassung von 1874 für die einzelnen Bundessteuern unterschiedlich (Locher, a.a.O., N. 74 zu Art. 41bis aBV; vgl. auch Ernst Höhn/Klaus A. Vallender, in: Aubert/ Eichenberger/Müller/Rhinow/Schindler [Hrsg.], Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, N. 19 ff. zu Art. 41ter aBV). Nach Art. 32bis Abs. 1 aBV war der Bund befugt, "auf dem Wege der Gesetzgebung Vorschriften über die Herstellung, die Einfuhr, die Reinigung, den Verkauf und die fiskalische Belastung gebrannter Wasser zu
erlassen" (Abs. 1). Art. 32bis Abs. 8 aBV sah vor, dass "die Einnahmen aus der Besteuerung des Ausschanks und des Kleinhandels innerhalb des Kantonsgebietes" den Kantonen verblieben.
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 von 1999 wurde die bestehende Regelung im Wesentlichen nachgeführt (vgl. BBl 1997 I 314) und teilweise neu geordnet (Aubert/Mahon, a.a.O., N. 5 zu Art. 105 BV). So erscheint der fiskalische Aspekt der gebrannten Wasser neu in der Finanzverfassung (Art. 131 Abs. 1 BV). In Kenntnis der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (namentlich BGE 122 I 213, Genfer "droit des pauvres"; BBl 1997 I 356) blieb die Fortführung der bisherigen Ordnung in den eidgenössischen Räten unangefochten. Das Parlament stimmte dem bundesrätlichen Vorschlag zu (vgl. Klaus A. Vallender, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, Zürich/ Basel/Genf/Lachen 2002, N. 1 zu Art. 134 BV, mit Hinweisen).
4.3 Es bestehen keine Hinweise darauf, dass der Verfassungsgeber von 1999 die Besteuerung des Kleinhandels mit gebrannten Wassern innerhalb des Kantonsgebietes durch die Kantone (Art. 32bis Abs. 8 aBV) weiter einschränken wollte als durch die Vorgabe der nicht gleichartigen Ausgestaltung der kantonalen Steuer. Demnach ist den Kantonen die Erhebung von Verbrauchssteuern nach Art. 134 BV nicht generell verwehrt. Ihre gestützt auf Art. 3 BV erhobenen Verbrauchssteuern dürfen aber nicht gleichartig sein, das heisst, nicht dem gleichen Belastungskonzept folgen wie die bereits vom Bund erhobenen Verbrauchssteuern (vgl. BGE 122 I 213 E. 2c S. 218 f., E. 2e S. 221 f.; 128 I 102 E. 5 S. 109 f.).

4.4 Anders als in Art. 3 Abs. 1 des Stempelsteuergesetzes (SR 641.10) hat der Bundesgesetzgeber das Verbot gleichartiger Verbrauchssteuern im Alkoholgesetz nicht konkretisiert. Das Alkoholgesetz sieht vor, dass mit der eidgenössischen Steuer neben dem Import (Art. 28 AlkG) die Herstellung und der Handel gebrannter Wasser bzw. die Abgabe an Drittpersonen (vgl. Art. 16 ff. AlkG) belastet wird (vgl. Art. 10 Abs. 5, Art. 12 Abs. 3 und Art. 20 ff. AlkG; Art. 15 ff. der Verordnung vom 12. Mai 1999 zum Alkohol- und zum Hausbrennereigesetz [Alkoholverordnung, AlkV; SR 680.11]). Die Steuer wird auf der Menge reinen Alkohols erhoben (Art. 22 AlkG; Art. 23 AlkV).
Damit nicht vergleichbar bemisst sich die thurgauische Abgabe unabhängig vom Anteil reinen Alkohols nach der Anzahl Liter der in einem Kalenderjahr umgesetzten Menge gebrannter Wasser (§ 28 Abs. 1 GGV/TG). Im Gegensatz zur eidgenössischen Steuer ist die thurgauische Abgabe zudem auf einen Höchstbetrag von Fr. 4'000.– (bzw. Fr. 2'000.– für das Jahr 2002) begrenzt. Durch diese Besonderheit der Abgabenmaximierung unterscheidet sie sich von einer eigentlichen kantonalen Verbrauchssteuer auf Spirituosen, indem sie trotz ihrer teilweisen (limitierten) Abhängigkeit vom Umsatz als Patentabgabe pro Verkaufsstelle konzipiert ist. Die eidgenössische Steuer und die thurgauische Abgabe belasten die gebrannten Wasser somit unterschiedlich.
4.5 Sodann ist zu berücksichtigen, dass das Alkoholgesetz des Bundes für den Handel mit gebrannten Wassern zu Trinkzwecken eine grundsätzliche Bewilligungspflicht vorsieht (Art. 39a Abs. 1 AlkG). Die Kantone sind nach Art. 41a Abs. 6 AlkG verpflichtet, dafür eine Abgabe zu erheben, deren Höhe sich nach der "Art und Bedeutung des Geschäftsbetriebes" bemisst. Entsprechend bedarf nach dem thurgauischen Gastwirtschaftsgesetz eines Patents oder einer Bewilligung, wer eine gastgewerbliche Tätigkeit ausübt oder Handel mit alkoholhaltigen Getränken betreibt (§ 6 Abs. 1 GGG/TG). Für die Erteilung eines Patents oder einer Bewilligung ist eine einmalige Gebühr vorgesehen, die für die Betriebe derselben Art jeweils gleich hoch ist (vgl. die Aufzählung in § 37 Abs. 1 GGG/TG). Neben dieser einmaligen "Gebühr" ist eine jährliche Abgabe für Verkauf, Vermittlung oder Ausschank von gebrannten Wassern zu entrichten (§ 39 Abs. 1 GGG/TG), die sich zwischen einem Abgabeminimum und -maximum nach der Anzahl Liter der in einem Kalenderjahr umgesetzten Menge gebrannter Wasser bemisst (§ 28 Abs. 1 GGV/TG). Die Überwälzung der Abgabe auf die Konsumenten ist nicht vorgesehen.
4.6 Diese jährliche Abgabe scheint nicht ohne Weiteres vom Wortlaut von Art. 41a Abs. 6 AlkG gedeckt zu sein, wo von einer Abgabe "für die Kleinhandelsbewilligung" die Rede ist. Mit der Einführung des Kriteriums "Art und Bedeutung des Geschäfts", mit dem in der Gesetzesrevision von 1978 das bis dahin geltende Merkmal "Grösse und Wert des Umsatzes" abgelöst wurde, wollte der Bundesgesetzgeber den Kantonen für die Belastung der verschiedenen Kategorien von Betrieben einen grösseren Spielraum verschaffen (vgl. Botschaft vom 11. Dezember 1978, BBl 1979 I 53 ff., S. 96). Die Erhebung periodischer Patentabgaben entspricht demnach durchaus den Intentionen des damaligen Bundesgesetzgebers. Mit der Verfassungsrevision sollte daran, wie erwähnt, nichts geändert werden. Diese Vorgaben sind für das Bundesgericht bindend (Art. 191 BV).
Die vom Kanton Thurgau gewählte Regelung ist deshalb nicht zu beanstanden. Die Bemessung einer jährlichen Abgabe nach der abgesetzten Menge lässt sich auf das Kriterium "Bedeutung des Geschäftsbetriebs" (Art. 41a Abs. 6 AlkG, § 40 GGG/TG) stützen (Urteil 2P.200/2005 vom 25. August 2005, E. 4.2). Eine gleichartige Steuer im Sinn von Art. 134 in Verbindung mit Art. 131 Abs. 1 lit. b BV liegt nicht vor.
5.
5.1 Demnach erweist sich die staatsrechtliche Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.
5.2 Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1, Art. 153 sowie 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Politischen Gemeinde A._____, dem Departement für Justiz und Sicherheit sowie dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 31. Oktober 2005

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: