

A1 20 33

URTEIL VOM 15. SEPTEMBER 2020

**Kantonsgericht Wallis
Öffentlichrechtliche Abteilung**

Es wirken mit: Christophe Joris, Präsident, Dr. Thierry Schnyder, Richter und Frédéric Fellay, Ersatzrichter, sowie Vanessa Brigger, Gerichtsschreiberin,

in Sachen

EINWOHNERGEMEINDE A _____, vertreten durch Rechtsanwalt M _____

gegen

STAATSRAT DES KANTONS WALLIS 1950 Sitten,

X _____, vertreten durch Rechtsanwalt N _____

Abgaben & Gebühren)

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid vom 22. Januar 2020.

Sachverhalt

A. Die Gemeinde A _____ stellte X _____ am 26. April 2019 die Veranlagung der Kurtaxenpauschale für ihre Ferienwohnung in der Höhe von Fr. 1 320.-- zu (S. 54 f.). Mit Verfügung vom 19. Juni 2019 wies die Gemeinde die dagegen am 22. Mai 2018 erhobene Einsprache ab (S. 20).

B. X _____ erhob in der Folge gegen den Einspracheentscheid am 16. Juli 2019 Beschwerde beim Staatsrat des Kantons Wallis (S. 1 ff.). Sie rügte insbesondere die Höhe der durchschnittlichen Übernachtungen, deren Berechnung und Grundlagen, die Unterlassung der Konsultation der Zweitwohnungseigentümer bei der Erarbeitung des neuen Kurtaxenreglements, den angewendeten Bettenfaktor sowie den Kurtaxenansatz und der Umstand, dass die Pauschale während der laufenden Abrechnungsperiode in Rechnung gestellt wurde.

C. Die Gemeinde A _____ nahm am 30. September 2019 zur Beschwerde Stellung (S. 72 ff.). Sie erläuterte die Berechnung der Pauschale sowie die Grundlagen für die Berechnung. Weiter führte sie aus, sie halte sich bei der Berechnung an die Methodik, die das Bundesgericht in seinem Urteil 2C_519/2016 angewendet habe.

In der Replik vom 18. Oktober 2019 (S. 88 ff.) geht X _____ auf die Stellungnahme der Gemeinde ein und wiederholt im wesentlichen ihre Argumentation aus der Beschwerde. Die Gemeinde duplizierte mit Eingabe vom 20. Dezember 2019 (S. 106 ff.) und hinterlegte einzelne Unterlagen mit Zahlenmaterial und Statistiken (S. 111 ff.). Die Originalakten der Gemeinde wurden nicht deponiert.

D. Der Staatsrat hiess die Beschwerde am 22. Januar 2020 gut und hob den angefochtenen Entscheid der Gemeinde auf (S. 128 ff.). Er begründete, dass die Berechnungsmethode im Bundesgerichtsentscheid zum Kurtaxenreglement B _____ nicht tel-quel für die Gemeinde A _____ übernommen werden könne. Die Pauschale in B _____ sei eine Einheitspauschale, welche sämtliche Beherbergungsformen miteinschliesse. Das Reglement der Gemeinde A _____ sehe lediglich für nicht oder nicht gewerblich vermietete Ferienwohnungen einer Pauschale vor. Für die Berechnung des durchschnittlichen Belegungsgrads dürften daher einfach diejenigen Logiernächte miteinbezogen werden, die durch Eigennutzung und Eigennutzung mit gelegentlicher Vermietung angefallen seien. Die Berücksichtigung der Logiernächte für die gewerblich vermieteten Ferienwohnungen in der Berechnung der Pauschale sei ein konzeptioneller Fehler, der auch im Rahmen der auf einer schematisierenden Pauschale beruhenden

Fiktion nicht hingenommen werden könne, da sich der Schematismus an objektiven Kriterien zu orientieren habe. Es seien keine statistischen Werte und empirischen Grundlagen für die nicht oder nicht gewerblich vermieteten Ferienwohnungen herangezogen worden. Die Anzahl der durchschnittlichen Logiernächte könne nicht nur angenommen werden. Diese müssten statistisch belegt oder zumindest deren Berechnung nachvollziehbar dargelegt werden. Soweit Art. 6 des Kurtaxenreglements der Einwohnergemeinde A _____ vom 13. Juli 2015 (genehmigt durch den Staatsrat am 2. Dezember 2015) von einem durchschnittlichen Belegungsgrad von 60 Tagen ausgehe, verletze dies Art. 21 Abs. 3^{bis} des Gesetzes über den Tourismus vom 9. Februar 1996 (SGS/VS 935.1; fortan: GTour). Auf die übrigen Rügen ging der Staatsrat nicht ein.

E. Gegen den Entscheid des Staatsrates erhob die Einwohnergemeinde A _____ (Beschwerdeführerin) am 21. Februar 2020 (Poststempel) Verwaltungsgerichtsbeschwerde bei der öffentlichrechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts (S. 135 ff.) und stellte folgende Rechtsbegehren:

- "1. Der Entscheid des Staatsrates vom 22. Januar 2020 sei aufzuheben und primär in Gutheissung der Veranlagungsverfügung vom 15. / 26. April 2019 in der Sache neu zu entscheiden, subsidiär zur Verbesserung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
2. Die Kosten von Verfahren und Entscheid habe X _____ zu tragen.
3. X _____ habe der Einwohnergemeinde A _____ eine angemessene Parteientschädigung zu entrichten."

Die Beschwerdeführerin machte geltend, der Belegungsgrad von 60 Tagen sei aus rechtlicher Sicht haltbar. Das Tourismusgesetz habe zum Ziel, den Destinationen «Werkzeuge» in die Hand zu geben, um «warme Betten» zu fördern. Mit der Pauschalisierung der Kurtaxe habe ein Instrument geschaffen werden sollen, welches einerseits das Unterlassen der Abrechnung mindere und andererseits einen Anreiz zur Vermietung schaffe. Sofern der Staatsrat bei seiner Betrachtung und Berechnung der Pauschalisierung einzig auf die in der Vergangenheit erzielten Werte abstelle, verhindere er die Umsetzung des Willens des Gesetzgebers. Wenn verlangt werde, dass der Belegungsfaktor entweder belegt respektive aufgrund des bestehenden Zahlenmaterials berechenbar sei, werde nicht der individuell-konkrete Fall abgebildet, sondern einzig der minimal belegbare Fall. Der Staatsrat habe nicht berücksichtigt, welches Potential für Vermietungen bestehen würde. Die Beschwerdeführerin legte dar, die Jahrespauschale für nicht oder nicht gewerblich vermietete Ferienwohnungen bestehe aus der Multiplikation von drei Faktoren, nämlich der Kurtaxe pro Logiernacht, aktuell Fr. 5.50, der durchschnittlichen Bettenzahl pro Ferienobjekt, sowie der durchschnittlichen Anzahl Logiernächte im Ferienobjekt, aktuell 60 Tage. Der Hinweis des Staatsrats, dass sowohl er selbst, als auch das Kantonsgericht die Zahl der Logiernächte von 60 Tagen bereits in Frage gestellt

hätten, vermöge für die Begründung der Nichtbelegbarkeit nicht zu genügen und die entsprechende Schlussfolgerung, die 60 Tage in A _____ seien mit Verweis auf den Bundesgerichtsentscheid B _____ (Entscheid des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017) ebenfalls nicht belegbar, sei falsch. Auch im Reglement der Gemeinde B _____ werde die gewerbliche Vermietung zusätzlich abgerechnet. Der Belegungsgrad von 60 Tagen entspreche den individuell-konkreten Umständen. Bei den gewerblich vermieteten Ferienwohnungen habe für das Abrechnungsjahr 2017/2018 ein durchschnittlicher Belegungsgrad von 92.2 Logiernächte belegt werden können. Dieser Wert befinde sich weit über dem Belegungsgrad von 60 Tagen. Betreffend die nicht gewerblich vermieteten Ferienwohnungen bestehe aufgrund der Pauschalisierung für das Jahr 2017/2018 keine statistischen Werte. Die Planungshilfe des Bundesamts für Raumentwicklung vom Juni 2010 (nachfolgend: Planungshilfe des ARE) gehe dabei von einer minimalen Belegung von 30 Tagen aus. Die Beschwerdeführerin habe die Minimalbeträge des ARE und die effektive Belegung der nicht pauschalveranlagten Ferienwohnungen genommen und den Durchschnitt ermittelt.

F. X _____ (Beschwerdegegnerin) reichte am 23. März 2020 eine Stellungnahme ein und beantragte die Abweisung der Beschwerde sowie eine angemessene Parteientschädigung (S. 171 ff.). Sie brachte vor, die Behörde habe sich bei der Festlegung der Pauschale möglichst an den gegebenen Sachumständen zu orientieren. Da sich die künftige Entwicklung nicht voraussehen lasse, müsse gezwungenermassen auf die vergangenen resp. gegenwärtigen Umstände abgestellt werden. Es sei hervorzuheben, dass Kinder unter 6 Jahren keine Kurtaxen und Kinder und Jugendliche zwischen 6 und 16 Jahren nur die Hälfte des Ansatzes zahlen müssten und die Betten nicht immer voll ausgelastet seien. Für die Gemeinden C _____ und A _____ könnten nicht die gleichen Zahlen angenommen werden. A _____ sei eine weniger bedeutende Destination und die Logiernächte müssten deutlich tiefer angesetzt werden, als diejenigen in C _____. Die Beschwerdeführerin gebe selbst zu, dass für die nicht gewerblich vermieteten Ferienwohnungen keine statistischen Werte vorliegen würden. Das von der Planungshilfe des ARE vorgesehene Minimum von 30 Nächten habe die Gemeinde nicht mässig erhöht, sondern verdoppelt. Die Belegung von selbstgenutzten Ferienobjekten sei verglichen mit vermieteten Objekten deutlich tiefer. Schliesslich wies die Beschwerdegegnerin darauf hin, dass ihr die Kurtaxenpauschale für 2019/2020 bereits im April 2019 in Rechnung gestellt worden sei und damit für einen Zeitraum in der Zukunft und für einen Zeitraum, in dem noch gar nicht klar gewesen sei, ob die Pauschale von ihr überhaupt geschuldet sei. Dies sei unzulässig.

G. Der Staatsrat verzichtete mit Schreiben vom 25. März 2020 auf eine Stellungnahme, beantragte mit Verweis auf den angefochtenen Entscheid die vollumfängliche und kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und hinterlegte die Verfahrensakten (S. 184 f.; 190 f.).

H. Die Beschwerdeführerin replizierte am 20. Mai 2020 und hielt an ihren Rechtsbegehren (S. 196 ff.). Sie kritisierte, eine pauschale Bestreitung ihrer Behauptungen sei nicht ausreichend. Die Beschwerdegegnerin hätte diese detailliert bestreiten müssen. Die Beschwerdeführerin wiederholte ihre Argumentation bezüglich der Förderung von warmen Betten resp. der Berücksichtigung dieses gesetzgeberischen Willens bei der Festlegung der Pauschale. Es sei nicht einzusehen, weshalb der Belegungsgrad in den nicht oder den pauschal abgerechneten Ferienwohnungen wesentlich tiefer liegen sollte. Weder der Staatsrat noch die Beschwerdegegnerin hätten sich mit dieser Frage auseinandergesetzt. A _____ weise eine höhere Anzahl an Logiernächten auf, als C _____, sodass die Beschwerdegegnerin daraus nichts für sich ableiten könne. Zur durchschnittlichen Kurtaxe und der Bettenberechnung hätten sich das Bundesgericht und die kantonalen Instanzen in Entscheiden betreffend andere Gemeinden bereits mehrfach geäußert und diese nicht beanstandet. Die Anwesenheit von Kindern sei bei der Anzahl Übernachtungen berücksichtigt, auch diese Frage sei bereits mehrfach entschieden worden. Die Hinweise auf die Einheitspauschale in B _____ seien nicht haltbar.

I. In der Duplik vom 18. Juni 2020 (S. 205 ff.) hielt die Beschwerdegegnerin an ihren Rechtsbegehren fest und brachte vor, sie habe sich ausführlich zur Beschwerde der Gemeinde geäußert und keinesfalls lediglich pauschal bestritten. Sie verwies bezüglich der durchschnittlichen Belegung auf ihre Ausführungen in der Beschwerdeantwort und erinnerte daran, dass die Gemeinde selbst ausgeführt habe, dass sich der durchschnittliche Belegungsgrad von 92.2 Logiernächten ausschliesslich auf gewerblich vermietete Ferienwohnungen beziehe und für nicht gewerblich vermietete Wohnungen keine statistischen Werte vorliegen würden. Indem die Beschwerdegegnerin über Jahre zahlreiche Verfahren durch mehrere Instanzen geführt und jeweils gerügt habe, die Anzahl durchschnittlicher Logiernächte sei zu hoch, sei zumindest implizit ersichtlich, dass sie weniger als 60 Nächte in A _____ verbringe. Soweit die Beschwerdeführerin vorbringe, die Anzahl Logiernächte in A _____ sei höher als in C _____, könne dies anhand der eingereichten Unterlagen nicht überprüft werden. Es sei zudem wenig glaubwürdig, bei beiden Gemeinden von der gleichen Anzahl durchschnittlicher Logiernächte auszugehen, obwohl A _____ angeblich eine höhere Anzahl Logiernächte als

C _____ aufweise. Damit würde die Beschwerdeführerin freiwillig auf Einnahmen verzichten. Die Beschwerdeführerin lege nicht dar, inwiefern die Kinder und Jugendlichen bei der Berechnung der Pauschale berücksichtigt worden seien resp. auf welche Entscheide sie sich dabei beziehe. Betreffend die Anzahl Betten resp. den angewendeten Faktor verwies die Beschwerdegegnerin auf ihre bisherigen Ausführungen.

Weitere Sachverhaltsdarstellungen, Parteibehauptungen sowie Begründungen sind, soweit rechtlich von Bedeutung, in den nachfolgenden Erwägungen aufgeführt.

Erwägungen

1. Der angefochtene Entscheid des Staatsrats stellt eine letztinstanzliche Verfügung im Sinne von Art. 72 des Gesetzes über das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungspflege vom 6. Oktober 1976 (VVRG; SGS/VS 172.6) dar, die mangels Ausschlusses in den Art. 74 bis Art. 77 VVRG der Verwaltungsgerichtsbeschwerde unterliegt.

1.1 Gemeinden und Gemeindeverbände sind zur Beschwerde an das Kantonsgericht berechtigt, wenn sie durch eine Verfügung berührt sind und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Abänderung haben (Art. 156 Abs. 1 des Gemeindegesetzes vom 5. Februar 2004 [GemG; SGS/VS 175.1]; Art. 80 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 44 Abs. 1 lit. a VVRG; Urteile des Kantonsgerichts A1 14 158 vom 6. Februar 2015 E. 1.1; A1 12 118/A1 12 119 vom 22. Februar 2013 E. 2.2; A1 11 153 vom 10. Mai 2012 E. 2.2; A1 09 112 vom 22. Januar 2010 E. 1 und A1 10 129 vom 7. Oktober 2010 E. 1). Gemeinden und Gemeindeverbände sind auch ohne eine solche Beeinträchtigung zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde legitimiert, wenn das Gesetz sie hierzu ermächtigt (Art. 80 Abs. 1 lit. a i.V.m. 44 Abs. 1 lit. b VVRG; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., Zürich/St. Gallen 2016, N. 1157 ff.). Nach der Rechtsprechung kann ein Gemeinwesen auch zur Beschwerde legitimiert sein, wenn es durch den angefochtenen Entscheid in seinen hoheitlichen Befugnissen und Aufgaben berührt wird (BGE 140 I 90 E. 1.1; 135 I 43 E. 1.2; 131 I 91 E. 1; 128 I 136 E. 1.2). Zudem können gemäss Art. 156 Abs. 2 GemG Erlasse und Entscheide der Aufsichtsbehörde, welche die Gemeindeautonomie verletzen, mit Beschwerde an das Kantonsgericht angefochten werden.

1.2 Mit dem Entscheid vom 22. Januar 2020 hat der Staatsrat die Verfügung der Beschwerdeführerin aufgehoben. Die Beschwerdeführerin ist in ihrer Stellung als Hoheitsträgerin berührt, da sie als Gemeinde nach Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour berechtigt ist, mittels Reglement eine pauschale Erhebung der Kurtaxe vorzusehen und zu erheben. Sie ist folglich als Adressatin des angefochtenen Staatsratsentscheids und aufgrund ihre Stellung als Hoheitsträgerin durch diesen berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Änderung oder Aufhebung, so dass sie gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 44 Abs. 1 lit. a VVRG zur Beschwerdeführung legitimiert ist (vgl. Urteil des Kantonsgerichts A1 18 216/2018 vom 25. Juni 2019 E. 1.2). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten (Art. 80 Abs. 1 lit. b und c i.V.m. Art. 46 und Art. 48 VVRG).

2. Das Gericht hat die Angelegenheit nicht unter allen Gesichtspunkten zu überprüfen, sondern kann sich im Wesentlichen auf die gerügten Punkte beschränken (Art. 48 Abs. 2 i.V.m. Art. 80 Abs. 1 lit. c VVRG). Es können zudem nur Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitungen oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Die Unzweckmässigkeit der Verfügung kann jedoch nur in Fällen, die hier nicht zutreffen (Art. 78 VVRG), überprüft werden.

3. Die Beschwerdeführerin beantragt als Beweismittel die hinterlegten Dokumente und die Edition der vorinstanzlichen Akten. Die Beschwerdegegnerin beantragt die Edition der Akten der Vorinstanz sowie der Verfahrensakten A1 18 84.

3.1 Das Recht, Beweise zu beantragen, ist ein Teilgehalt des rechtlichen Gehörs und die Parteien haben das Recht, die Abnahme relevanter Beweise zu verlangen (BGE 144 I 11 E. 5.3; 140 I 99 E. 3.4; 137 III 324 E. 3.2.2). Das Beweisverfahren kann nach der Rechtsprechung und der herrschenden Lehre geschlossen werden, ohne damit das rechtliche Gehör zu verletzen, wenn die entscheidende Instanz sich ihre Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür in vorweggenommener Beweiswürdigung annehmen kann, der rechtsrelevante Sachverhalt würde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert (BGE 136 I 229 E. 5.3; 134 I 140 E. 5.3; 131 I 153 E. 3; ZWR 2009 S. 46 E. 3b; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. A., 2013, N. 153 und N. 537). Dies trifft u.a. zu, wenn eine Beweisführung über einen nicht rechtlich relevanten Sachverhalt verlangt wird (Art. 80 Abs. 1 lit. d, 56 und 17 Abs. 2 VVRG; Urteil des Bundesgerichts 1A.87/2006 vom 12. September 2006 E. 2.2; BGE 131 I 153 E. 3; 130 II 425 E. 2.1). Führen die von Amtes wegen

vorzunehmenden Abklärungen die Verwaltung oder den Richter bei pflichtgemässer Beweiswürdigung zur Überzeugung, ein bestimmter Sachverhalt sei als überwiegend wahrscheinlich zu betrachten und es könnten weitere Beweismassnahmen an diesem feststehenden Ergebnis nichts mehr ändern, ist auf die Abnahme weiterer Beweise zu verzichten (BGE 145 I 167 E. 4.1; 136 I 229 E. 5.3; 131 I 153 E. 3; 130 II 425 E. 2.1; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, a.a.O., N. 153, 154 und 537).

3.2 Das Kantonsgericht hat das Dossier der Vorinstanz und die von den Parteien eingereichten Belege zu den Akten genommen. Die Akten genügen, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, zur Beurteilung der rechtserheblichen Fragen. Das urteilende Gericht nimmt unter Berücksichtigung der vorliegenden Umstände in antizipierter Beweiswürdigung an, weitere Beweismittel würden nichts an der zu beurteilenden Sach- und Rechtslage ändern. Deshalb wird auf zusätzliche Beweisabnahmen - insbesondere die Edition der Akten des Verfahrens A1 18 84 - verzichtet.

4. Die Beschwerdeführerin bringt vor, ihre Berechnungen des durchschnittlichen Belegungsgrads von 60 Tagen bezüglich der Kurtaxenpauschale sei nachvollziehbar und korrekt. Die Vorinstanz habe diese Bestimmung zu Unrecht als unhaltbare und fehlerhafte Umsetzung des Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour qualifiziert. Die Revision des Tourismusgesetzes habe unter anderem das Ziel gehabt, die warmen Betten zu fördern. Mit der Pauschalisierung der Kurtaxe habe ein solches Instrument geschaffen werden sollen.

4.1 Die Vorinstanz führt diesbezüglich aus, die Gemeinde A _____ sei bei den bereits pauschal taxierten Betten von einer durchschnittlichen Belegung von 30 Tagen ausgegangen und habe sich dabei auf die genannte Planungshilfe des ARE gestützt. Die Vorinstanz schliesse daraus, dass vorliegend für die nicht oder nicht gewerblich vermieteten Ferienwohnungen keinerlei statistische Werte und empirische Grundlagen herangezogen wurden. Es genüge nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung aber nicht, die Anzahl der durchschnittlichen Logiernächte von nicht oder nicht gewerblich vermieteten Wohnungen nur anzunehmen; vielmehr müsse die Anzahl der durchschnittlichen Logiernächte statistisch belegt werden oder zumindest deren Berechnung nachvollziehbar dargelegt werden. Zudem dürfe für die Berechnung des durchschnittlichen Belegungsgrads nur diejenigen Logiernächte berücksichtigt werden, die durch Eigennutzung und Eigennutzung mit gelegentlicher Vermietung angefallen seien. Die Logiernächte von gewerblich vermieteten Ferienwohnungen dürften nicht in die Berechnung miteinfließen. Folglich sei der durchschnittliche Belegungsgrad von 60 Tagen nicht nur unhaltbar, sondern stelle auch eine fehlerhafte Umsetzung des Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour dar und verletze diesen.

4.2 Eigentümer und Nutzniesser von Ferienwohnungen, die das Objekt selbst nutzen, sowie die Dauermieter, bezahlen die Kurtaxe gemäss Art. 4 Abs. 2 Kurtaxenreglement in Form einer Jahrespauschale. Die Jahrespauschale ergibt sich aus der Grösse der Ferienwohnung resp. der Anzahl Betten pro Wohnung, dem Kurtaxenansatz von Fr. 5.50 pro Übernachtung und einem durchschnittlichen Belegungsgrad von 60 Tagen (Art. 6 Kurtaxenreglement).

Art. 21 Abs. 3^{bis} TourG statuiert, dass die Pauschale auf der Grundlage objektiver Kriterien zu berechnen ist, was insbesondere einen detaillierten und transparenten Berechnungsnachweis bezüglich des Belegungsgrads erfordert. Die Rechtsprechung verlangt, dass die Pauschale in möglichst enger Anlehnung an die gegebenen Sachumstände ausgestaltet wird, will der Schöpfer der Pauschale nicht Gefahr laufen, einen rechtsungleichen und willkürbehafteten Tarif zu schaffen (Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.4). Jedoch ist bei der pauschalisierten Erhebung der Kurtaxe ein gewisser Schematismus nicht zu vermeiden. Es liegt in der Natur der Pauschale, dass die Besonderheiten der einzelnen Ferienwohnungen nicht berücksichtigt werden können und dass die Pauschale nicht in jedem Fall der effektiven Belegung der einzelnen Objekte entspricht, d.h. gemessen an den tatsächlichen Umständen zu hoch oder zu niedrig ausfallen kann. Schematisierungen und Pauschalisierungen sind zulässig und namentlich im Bereich der Kostenanlastungssteuern durchaus verbreitet (zum Ganzen Urteile des Bundesgerichts 2C_947/2019 vom 13. Februar 2020 E. 4.3.1; 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.5.7, 3.6.4, 3.6.6 und 3.6.10; 2C_1147/2016 vom 8. Oktober 2018 E. 4.3; 2C_1150/2016 vom 8. Oktober 2018 E. 4.6; Urteil des Kantonsgerichts A1 19 79 vom 6. April 2020 E. 5.5).

4.3 Zunächst ist auf die Argumentation der Beschwerdeführerin einzugehen, die Kurtaxenpauschale sei als Instrument zur Förderung von warmen Betten und als Anreiz zu Vermietung geschaffen worden, sodass dies bei der Festlegung und Berechnung der Pauschale zu berücksichtigen sei.

4.3.1 Die öffentlichen Abgaben werden herkömmlicherweise in Kausalabgaben und Steuern unterteilt (BGE 128 II 247 E. 3.1; Michael Beusch, in: Giovanni Biaggini/Isabelle Häner/Urs Saxer/Markus Schott [Hrsg.], Fachhandbuch Verwaltungsrecht, Zürich/Basel/Genf 2015, N. 22.1). Bei der Kur- und Beherbergungstaxe, welche die Gemeinden des Kantons Wallis gestützt auf das Tourismusgesetz erheben, handelt es sich um eine Kostenanlastungssteuer (Urteile des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.5.3 [Leukerbad]; 2C_947/2019 vom 13. Februar 2020 E. 3.3 [Naters]). Letztere

werden einer bestimmten Gruppe von Pflichtigen auferlegt, weil diese Personen zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere Beziehung haben als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen. Die Kostenanlastungssteuer unterscheidet sich von der Vorzugslast dadurch, dass kein individueller, dem einzelnen Pflichtigen zurechenbarer Sondervorteil vorliegen muss, der die Erhebung rechtfertigt. Es genügt, dass die betreffenden Aufwendungen des Gemeinwesens dem abgabepflichtig erklärten Personenkreis eher anzulasten sind als der Allgemeinheit, sei es, weil diese Gruppe von den Leistungen generell stärker profitiert als andere, oder weil sie - abstrakt - als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann. Die Kostenanlastungssteuer stellt, da sie voraussetzungslos, d.h. unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil des Pflichtigen erhoben wird, eine Steuer dar. Sie setzt aber voraus, dass sachlich haltbare Gründe bestehen, die bestimmten staatlichen Aufwendungen der betreffenden Personengruppe anzulasten, und die Abgrenzung muss nach haltbaren Kriterien erfolgen. Die resultierenden Einnahmen sind meist einer entsprechenden Zweckbindung unterworfen (zum Ganzen Adrian Hungerbühler, Grundsätze des Kausalabgabenrechts, ZBl 104/2002, S. 513). Sowohl Steuern als auch Kausalabgaben können eine Lenkungs Komponente enthalten (BGE 140 I 176 E. 5.4 mit Hinweisen).

4.3.2 Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour hält fest:

"Die Gemeinden können mittels Reglements eine pauschale Erhebung der Taxe vorsehen. Diese Pauschale ist auf der Grundlage objektiver Kriterien zu berechnen, unter Beachtung des durchschnittlichen Belegungsgrades der entsprechenden Beherbergungsform einschliesslich der gelegentlichen Vermietung."

Das Gesetz statuiert, dass der durchschnittliche Belegungsgrad der entsprechenden Beherbergungsform zu beachten ist. Dass ein Zuschlag zu Lenkungszwecken erfolgen darf, ist der Bestimmung hingegen nicht zu entnehmen. Im Gegenteil verlangt der Artikel objektive Kriterien als Grundlage für die Berechnung der Pauschale. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist die Pauschale in enger Anlehnung an die gegebenen Sachumstände auszugestalten. Auch dies spricht klar dagegen, dass die Pauschale eine Lenkungs Komponente beinhalten darf; die Pauschale soll betreffend die Anzahl Logiernächte dem Ist-Zustand so nahe wie möglich kommen, und nicht auf einen gewünschten Soll-Zustand hinwirken. Auch die Botschaft zur Revision des Tourismusgesetzes hält zu Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour fest: "Der Betrag für diese Pauschale darf nicht höher sein, als der Betrag welcher mit einer durchschnittlichen Belegung für diese Beherbergungsart berechnet wird." Zweck der Einführung der Pauschale war gemäss der Botschaft, eine

Vereinfachung der administrativen Prozesse bei der Gemeinde, wie auch eine Vereinfachung bei der Festsetzung der Taxe für die Unterworfenen und eine Reduktion der in der heutigen Gesetzgebung vorgesehenen notwendigen Kontrollen (Botschaft des Staatsrats betreffend den Entwurf zur Änderung des Gesetzes über den Tourismus vom 9. Februar 1996 vom 25. September 2013, S. 21). Auch wenn die Revision des Gesetzes die warmen Betten fördern und den Gemeinden diesbezüglich mehr Möglichkeiten verschaffen will, so trifft dies nicht auf die Kurtaxen zu. Dass die Kurtaxenpauschale eine Lenkungsfunction bezüglich der Förderung warmer Betten erfüllen soll, wird mit keinem Wort erwähnt und steht denn auch im Widerspruch zu dem zum Artikel in der Botschaft Ausgeführten, was das Kantonsgericht bereits festgehalten hat (Urteil des Kantonsgerichts A1 18 220 vom 26. Juni 2019 E. 5.4). Den Gemeinden stehen andere Mittel zur Förderung warmer Betten zur Verfügung (zur Möglichkeit einer Zweitwohnungsersatzabgabe: Urteil des Kantonsgerichts A1 19 17 vom 18. Juli 2019; vgl. diesbezüglich auch Botschaft des Staatsrats betreffend den Entwurf zur Änderung des Gesetzes über den Tourismus vom 9. Februar 1996 vom 25. September 2013, S. 14). Weiter ist eine Lenkungsfunction der Pauschale vor dem Hintergrund des Gleichbehandlungsgebots im Sinne von Art. 8 BV bedenklich. Die Personen, welche die Kurtaxe nicht pauschal bezahlen, erstatten diese gemäss Kurtaxenreglement aufgrund der effektiven Übernachtungen. Ihnen würden keine entsprechende Lenkungssteuer auferlegt.

4.4 Gemäss der Beschwerdeführerin wird die Anzahl der durchschnittlichen Logiernächte wie folgt berechnet: Zuerst ist die Zahl der gewerblich vermieteten Zweitwohnungen ermittelt worden. Diese Zahl ergibt sich aus dem Durchschnitt der effektiv angefallenen Logiernächte gemäss der Statistik des jeweiligen Geschäftsjahres. Weiter nimmt die Beschwerdeführerin für die Berechnung ein Eigengebrauch von 30 Logiernächten pro Bett an. Grundlage hierfür bietet ihr die Planungshilfe "Zweitwohnungen, Planungshilfe für die kantonale Richtplanung" des Bundesamts für Raumentwicklung vom Juni 2010 (nachfolgend: Planungshilfe ARE). Die Anzahl der durchschnittlichen Logiernächte von nicht oder nicht gewerblich vermieteten Wohnungen ermittelt die Beschwerdeführerin aus dem Durchschnitt der beiden Zahlen, was zum Ergebnis von aufgerundet 60 Logiernächten $([88 + 30] / 2)$ führt.

4.4.1 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss die Kurtaxenpauschale nach Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour auf der Grundlage objektiver Kriterien berechnet werden. Zu beachten ist insbesondere der durchschnittliche Belegungsgrad der entsprechenden Beherbergungsform einschliesslich der gelegentlichen Vermietung. Im Übrigen überlässt

das kantonale Recht den Gemeinden die Festlegung und Regelung der Kurtaxenpauschale. Die Pauschale ist auf der "Grundlage objektiver Kriterien" zu berechnen. Dessen ungeachtet handelt es sich im Kern um eine Fiktion (Adriano Marantelli, Tourismus und Zweitwohnungsabgaben - eine Bestandesaufnahme, in: Isabelle Häner/ Bernhard Waldmann [Hrsg.], Kausalabgaben, 2015, S. 147 ff., insb. 166). Dem Charakter der in Form einer Pauschale auftretenden Fiktion entspricht es, dass sie den im individuell-konkreten Fall herrschenden Gegebenheiten zwangsläufig nicht in allen Teilen entspricht. Schematisierungen und Pauschalisierungen sind zulässig und namentlich im Bereich der Kostenanlastungssteuern durchaus verbreitet (Urteil 2C_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.4.2 mit Hinweisen). Dies verschafft dem Schöpfer der Pauschale jedoch keinen Freipass. Er hat die Pauschale in möglichst enger Anlehnung an die gegebenen Sachumstände auszugestalten, will er nicht Gefahr laufen, einen rechtsungleichen und willkürbehafteten Tarif zu schaffen (Urteil des Bundesgerichts vom 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.4).

4.4.2 Die Beschwerdeführerin nimmt für die Berechnung ein Eigengebrauch von 30 Logiernächten pro Bett an. Grundlage hierfür bietet ihr, wie bereits erwähnt, die Planungshilfe des ARE. Diese hält auf Seite 34 Folgendes fest:

"In der Regel handelt es sich bei den nicht bewirtschafteten Betten um solche in Zweitwohnungen, die nur durch den Besitzer und seine Familie genutzt werden. Die durchschnittliche Belegung dieser Betten liegt bei 30 - 40 Tagen pro Jahr. Wird die Zweitwohnung zusätzlich von deren Freunden und Bekannten genutzt, erhöht sich die Bettenbelegung auf 50 – 60 Tage pro Jahr."

Die Zahl der minimalen durchschnittlichen Belegung im Eigengebrauch von 30 Tagen, auf welche sich die Beschwerdeführerin stützt, ergibt sich aus einer Umfrage, welche in den Jahren 2004-2006 für die Kurorte D _____, E _____ und F _____ erhoben wurde (Planungshilfe ARE, S. 34 Fn. 11). Die entsprechenden Umfragen sind mindestens 14 Jahre alt und haben keinen Bezug zur Gemeinde A _____. Über die Nutzung der nicht gewerblich vermieteten Ferienwohnungen in der Gemeinde A _____ liegen keine Werte vor. Dies hält die Beschwerdeführerin selbst fest und erklärt in ihrer Beschwerde: "Betreffend die nicht gewerblich vermieteten Ferienwohnungen bestehen aufgrund der Pauschalisierung für das Jahr 2017/2018 keine statistischen Werte" (S. 178). Obwohl Schematisierungen und Pauschalisierungen unvermeidbar sind, vermag eine veraltete Umfrage, welche keinen Anknüpfungspunkt zur entsprechenden Gemeinde aufweist, den Anforderungen der objektiven Kriterien nicht zu genügen. Die Berechnungsgrundlage lehnt sich nicht an die gegebenen Sachumstände an. Letztere sind aufgrund der fehlenden Daten und Statistiken für die nicht gewerblich ver-

mieteten Ferienwohnungen unbekannt. Die Pauschale im Kurtaxenreglement der Beschwerdeführerin verletzt daher Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour. Die Beschwerde ist folglich bereits aus diesem Grund abzuweisen.

4.4.3 Die zweite in der Berechnung berücksichtigte Variable ist die durchschnittliche Anzahl Logiernächte bei gewerblich vermieteten Wohnungen. Diesbezüglich liegen konkrete Zahlen vor (S. 122). Die Statistik hielt für die Saison 2017/2018 eine durchschnittliche Anzahl von 92.2 Logiernächte fest, für die Saison 2016/2017 70.5 Logiernächte und 57.2 Logiernächte für die Saison 2015/2016. In diesen drei Jahren ging die Anzahl gewerblich vermieteter Betten in der Gemeinde zurück, die Anzahl Logiernächte hingegen nahmen zu. Das Vorhandensein der statistischen Grundlage ist hier erstellt (vgl. auch S. 125 ff.). Hingegen begründet die Vorinstanz, es dürften nur die durchschnittlichen Logiernächte für die entsprechenden Beherbergungsform berücksichtigt werden: Gemäss der gesetzlichen Vorgabe von Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour ist der durchschnittliche Belegungsgrad der entsprechenden Beherbergungsform für die Berechnung der Pauschale relevant. Als mögliche Beherbergungsformen kommen die Eigennutzung, die Eigennutzung mit gelegentlicher Vermietung und die gewerbliche Vermietung in Frage. Die Pauschale der Gemeinde A _____ umfasst nur nicht oder nicht gewerblich vermietete Ferienwohnungen, weshalb einzig diese beiden Beherbergungsformen für die Berechnung massgeblich sind. Im Gegensatz dazu wurde gemäss den Reglementen der Gemeinden G _____ (Urteil des Bundesgerichts 2C_825/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 4.4), B _____ (Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017), H _____ (Urteil des Bundesgerichts 2C_794/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 4.3.1), I _____ (Urteil des Bundesgerichts 2C_1127/2016 vom 8. Oktober 2018) und Bellwald (Urteil des Bundesgerichts 2C_1147/2016 vom 8. Oktober 2018 E. 4.3) die Kurtaxe auch für die gewerblich vermieteten Ferienwohnungen pauschal erhoben. Diese Reglemente sahen vor, dass alle kurtaxenpflichtigen Übernachtungen in Ferienwohnungen mit der Pauschale abgegolten werden und sahen für die übrigen Beherberger wie Hotels, Campings, Gruppenunterkünfte etc. eine Abrechnung aufgrund der effektiven Übernachtungen vor. Bei den genannten Gemeinden wurde folglich die Kurtaxe sowohl für die Beherbergungsformen Eigennutzung und Eigennutzung mit gelegentlicher Vermietung als auch die für die gewerbliche Vermietung pauschal erhoben, weshalb sämtliche Beherbergungsformen für die Berechnung der Pauschale massgeblich waren. Die Berechnungsmethode dieser Gemeinden kann nicht eins zu eins für Ermittlung der Pauschale der Beschwerdeführerin übernommen werden. Das Kurtaxenreglement der Gemeinde

A _____ hält nämlich in Art. 4 Abs. 3 ausdrücklich fest: "Gewerblich vermietete Ferienwohnungen fallen nicht unter die Pauschale. (...)". Was die selbstgenutzten Ferienobjekte betrifft, darf es sodann als allgemeinnotorisch bezeichnet werden, dass diese zwar in aller Regel eine niedrigere Auslastung erfahren, dass sie mitunter aber auch gelegentlich vermietet werden. Insgesamt dürften die Frequenzen, verglichen mit den vermieteten Objekten, dennoch deutlich tiefer ausfallen (Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.6). Die Vorinstanz hat mit dieser Schlussfolgerung kein Recht verletzt.

4.5 Auf die Frage der Berücksichtigung von Kindern und Jugendlichen bei der Berechnung der Kurtaxenpauschale geht der Staatsrat nicht ein. Es sei jedoch an dieser Stelle anzumerken, dass der geringere Ansatz von Kindern und Jugendlichen gemäss der aufgezeigten Berechnung der Gemeinde nicht beim Bettenfaktor oder bei der Höhe des Kurtaxenansatzes berücksichtigt wurde. Faktor der Logiernächte kann zulässig sein (Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.4.3; vgl. aber die Ausführungen E. 3.4.3 in fine). Inwiefern der Umstand jedoch bei der Ermittlung der durchschnittlichen Logiernächte miteinbezogen wurde, legt die Gemeinde weder dar, noch lässt sich dies aufgrund der präsentierten Berechnung nachvollziehen. Die Beschwerdeführerin erklärt pauschal, die durchschnittliche Belegung von 60 Tagen würde dem Rechnung tragen, ohne dies weiter auszuführen. Dass der Schnitt aus den Logiernächten von gewerblich vermieteten Ferienwohnungen und aus den angenommenen 30 Logiernächten für nicht vermietete Ferienwohnungen die Kinder und Jugendlichen berücksichtigen, ist nicht ohne Weiteres zu erkennen.

Unklar ist zudem, wie hoch die von der Gemeinde angenommene Dunkelziffer ist. Eine solche darf nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zwar berücksichtigt werden und der Gemeinderat darf mit Blick auf die "Grauziffer" resp. die unvollständige Deklaration der Übernachtungen in den selbstgenutzten Ferienobjekten, eine Anhebung vornehmen. Diese muss aber auf einer vernünftigen Extrapolation der erhobenen Daten beruhen (Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.10). Es muss daher aufgrund der Berechnung der Pauschale nachvollziehbar und für das Gericht überprüfbar sein, wie die Dunkelziffer in die Berechnung miteinfliesst. Die von der Beschwerdeführerin angestellte Berechnung der Pauschale, ist, neben der Tatsache, dass ihr die statistische Grundlage fehlt und sie sich daher nicht an den konkreten Sachumständen orientiert, betreffend die genannten zu berücksichtigenden Umstände (Kinder und Jugendliche, Dunkelziffer) nicht nachvollziehbar und überprüfbar.

5. Die Beschwerde ist nach dem Gesagten vollumfänglich abzuweisen. Es erübrigt sich damit, auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdegegnerin einzugehen, da ihrem Antrag um Abweisung der Beschwerde entsprochen wird. Dieser Ausgang des Verfahrens bestimmt nach Art. 89 VVRG die Kostentragung und ist nach Art. 91 VVRG für den Entscheid über die Zuspreehung einer Parteientschädigung massgebend.

5.1 Im Beschwerdeverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kosten zu tragen (Art. 89 Abs. 1 VVRG). Ausnahmsweise können die Kosten ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 89 Abs. 2 VVRG). Den Behörden des Bundes, des Kantons und den Gemeinden, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis und ohne dass es sich um ihr Vermögensinteresse handelt, als Parteien oder Vorinstanzen in einem Verfahren auftreten, werden in der Regel keine Kosten auferlegt (Art. 89 Abs. 4 VVRG). Im vorliegenden Verfahren hat die unterliegende Beschwerdeführerin Vermögensinteressen wahrgenommen, weshalb sie die Gerichtsgebühr bezahlen muss (vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts 2C_913/2017 vom 22. März 2018 E. 5 und 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 4.1; Thomas Merkli/ Arthur Aeschlimann/ Ruth Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, Bern, 1997, N. 11 zu Art. 108). Gemäss Art. 3 des Gesetzes betreffend den Tarif der Kosten und Entschädigungen vor Gerichts- oder Verwaltungsbehörden vom 11. Februar 2009 (GTar; SGS/VS 173.8) setzen sich die Kosten aus den Auslagen der Entscheidbehörde sowie der Gerichtsgebühr zusammen. Die Gerichtsgebühr für Beschwerdeverfahren vor der öffentlichrechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts beträgt in der Regel zwischen Fr. 280.-- und Fr. 5 000.-- (Art. 25 GTar). Aufgrund der Bedeutung des Falles sowie seines Umfangs und Schwierigkeitsgrads wird die Gerichtsgebühr vorliegend auf Fr. 1 500.-- festgesetzt.

5.2 Die Beschwerdeinstanz gewährt der ganz oder teilweise obsiegenden Partei, abgesehen von hier nicht interessierenden Ausnahmen, auf Begehren die Rückerstattung der notwendigen Kosten, die ihr entstanden sind (Art. 91 Abs. 1 VVRG). Die Entschädigung wird im Dispositiv beziffert und der Staats- oder Gemeindekasse auferlegt, soweit sie aus Billigkeitsgründen nicht der unterliegenden Partei auferlegt werden kann (Art. 91 Abs. 2 VVRG). Die Parteientschädigung ist global festzusetzen und umfasst die Entschädigung an die berechtigte Partei sowie die Kosten des Rechtsbeistands (Art. 4 Abs. 1 des Gesetzes betreffend den Tarif der Kosten und Entschädigungen vor Gerichts- oder Verwaltungsbehörden vom 11. Februar 2009 [GTar; SGS/VS 173.8]). Die Kosten des Rechtsbeistands umfassen das Honorar, welches für das Verfahren bei einer Verwaltungsbeschwerde zwischen Fr. 550.-- bis Fr. 8 800.-- und im Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren zwischen Fr. 1 100.-- und Fr. 11 000.-- festgelegt wird (Art. 39

GTar), wobei die Natur und Bedeutung des Falls, die Schwierigkeit, der Umfang, die vom Rechtsbeistand nützlich aufgewandte Zeit und die finanzielle Situation der Partei berücksichtigt wird (Art. 27 Abs. 1 GTar), sowie weitere Auslagen (Art. 4 Abs. 3 GTar).

Die anwaltlich vertretene Beschwerdegegnerin beantragt eine angemessene Parteientschädigung für das Verfahren vor Kantonsgericht. Es fand ein doppelter Schriftenwechsel statt und die Beschwerdegegnerin hat sich ausführlich zu den Rügen der Beschwerdeführerin geäußert. Aufgrund des Umfangs, des geschätzten Aufwands, der Bedeutung und der Schwierigkeit des Falles wird die Entschädigung für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht auf insgesamt Fr. 2 200.-- (inkl. MwSt. und Auslagen) festgelegt (Art. 91 Abs. 2 VVRG) und der Beschwerdeführerin auferlegt. Die Beschwerdeführerin hat als unterliegende Partei keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 91 Abs. 1 VVRG e contrario).

Demnach erkennt das Kantonsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Beschwerdegegnerin wird zu Lasten der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 2 200.-- zugesprochen.
3. Die Gerichtskosten von Fr. 1 500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
4. Das Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Staatsrat des Kantons Wallis und der Beschwerdegegnerin schriftlich mitgeteilt.

Sitten, 15. September 2020