

# Kurtaxenreglement Leukerbad – einige Anmerkungen zum zweiten Urteil des Bundesgerichts vom 23. Dezember 2021

HUBERT STÖCKLI, Freiburg

Im April 2022, verfasst im Auftrag des Vorstands des Vereins w2r2.ch

|                                                                                                          |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <i>Einige Anmerkungen</i> .....                                                                          | 1  |
| <i>Deutscher Originaltext des Urteils des Bundesgerichts vom 23. Dezember 2021</i> .....                 | 4  |
| <i>Arrêt du Tribunal fédéral suisse du 23 décembre 2021 (traduction en français par deepl.com)</i> ..... | 13 |

**1.** Mögen Sie es kurz und schmerzlos? Unsere erste Beschwerde an das Bundesgericht ([www.bger.ch](http://www.bger.ch) mit der Dossiernummer 2C\_519/2016) hatte etwas bewirkt (Reduktion des Belegungsgrads von 60 auf 50), die zweite Beschwerde hatte keinen Erfolg. Im Folgenden geht es um diese zweite Beschwerde:

**2.** Im Nachgang zum ersten Urteil des Bundesgerichts hatte die Einwohnergemeinde Leukerbad (nachfolgend: «Gemeinde») ihr Kurtaxenreglement zu revidieren. Die revidierte Fassung wurde am 31. Januar 2020 vom Walliser Staatsrat genehmigt. Wir (zwei Vereinsmitglieder und der Verein selbst) entschieden uns, auch die revidierte Fassung des Reglements gerichtlich überprüfen zu lassen. Diese zweite Beschwerde reichten wir am 28. Februar 2020 dem Bundesgericht ein.

**3.** In unserer zweiten Beschwerde zweifelten wir die Verlässlichkeit des statistischen Materials an, das die Gemeinde mit dem System FERATEL erhoben hatte. Unser *Kernargument* aber ging dahin, dass die von der Gemeinde (in der folgenden Passage: «Beschwerdegegnerin») ausgewiesene

*«durchschnittliche Übernachtungszahl der vermieteten Wohnungen einerseits und diejenigen der Wohnungen zur Eigennutzung/Dauervermietung bzw. Eigennutzung mit gelegentlicher Vermietung andererseits massiv voneinander abweichen. So weist die Beschwerdegegnerin für die gewerblich vermieteten Wohnungen einen Durchschnitt von 78.4, für die Wohnungen, die eigengenutzt oder nur gelegentlich vermietet werden, einen Durchschnitt von 34.3 aus [...]. Dennoch wird für beide Kategorien (vermieteten Wohnungen vs. Eigennutzung/Dauermiete bzw. Eigennutzung mit gelegentlicher Vermietung) der gleiche Durchschnitt veranschlagt. Damit werden zwei Gruppierungen trotz ihrer Ungleichheit (hohe Auslastung vs. tiefe Auslastung) gleich behandelt; darin liegt eine offensichtliche Verletzung des verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebotes. Diese Gleichbehandlung rechtfertigt sich – auch im Hinblick auf eine Vereinfachung des Leistungsbezuges – nicht, vielmehr drängt sich aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse eine unterschiedliche Behandlung auf»* (so in unserer Beschwerde).

**4.** Von einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung wollte das Bundesgericht allerdings nichts wissen. Das Folgende wird nur verständlich, wenn man sich zunächst Klarheit darüber verschafft, von welchen Kategorien und von welchen Werten das Bundesgericht bei seiner Beurteilung der Belegungsgrade ausging:

|                | <b>vermietete Ferienwohnungen (ausschliessliche und gelegentliche Vermietung)</b> | <b>selbst genutzte oder dauerhaft vermietete Ferienwohnungen</b> | Total   |
|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|---------|
| Übernachtungen | 264'860                                                                           | 144'694                                                          | 409'554 |
| Anzahl Betten  | 3'380                                                                             | 4'218                                                            | 7'598   |
| Ø Auslastung   | <b>78.4</b>                                                                       | <b>34.4</b>                                                      | 53.9    |

Diese Kategorien waren von der Gemeinde gebildet worden, die auch die Werte ermittelt, sie in die Tabelle eingesetzt und im Verfahren vor Bundesgericht eingebracht hatte.

5. Das Bundesgericht hielt unserem Kernargument die folgenden Erwägungen entgegen:

- Erwägung 4.5: «Soweit die Beschwerdeführer beanstanden, dass es nicht sachgerecht sei, für vermietete Ferienwohnungen die Kurtaxen in Form einer Pauschale zu erheben, ist ihnen zu entgegen, dass Personen mit Wohnsitz in Leukerbad und solche, die ihre Ferienwohnung (en) im Gemeindegebiet vermieten, ohne selbst dort zu übernachten, nach Art. 2 Abs. 1 KTR/LB gar nicht kurtaxenpflichtig sind und deshalb für sich selbst weder in Pauschal- noch in anderer Form Kurtaxen schulden. Sie haben gemäss Art. 2 Abs. 2 KTR/LB vielmehr die Kurtaxen bei den kurtaxenpflichtigen Gästen einzukassieren und sie (vollständig) dem Erhebungsorgan zu überweisen.»

*Anmerkung zu dieser Erwägung:* Zutreffend ist zwar, dass nicht kurtaxenpflichtig ist, wer nicht selbst in Leukerbad übernachtet, sondern eine Ferienwohnung anderen vermietet. Falsch ist aber, dass hier keine Pauschale in Rechnung gestellt würde. Auch wer eine Ferienwohnung vermietet, bezahlt eine Pauschale. Mehr als die Pauschale hat die Vermieterin einer Ferienwohnung auch dann nicht zu bezahlen, wenn die tatsächliche Zahl der Übernachtungen den fiktiven Belegungsgrad von 50 Übernachtungen überschreitet, den die Gemeinde für die Festsetzung der Pauschale verwendet. Doch selbst wenn man annimmt, dass das Kurtaxenreglement in der Weise differenziert, wie das Bundesgericht es hier beschreibt, steht fest, dass die durchschnittliche Auslastung (gewerblich und gelegentlich) vermieteter Ferienwohnungen mit der durchschnittlichen Auslastung selbst genutzter und dauervermieteter Ferienwohnungen addiert wird und die Gemeinde daraus den Durchschnitt ermittelt, der alsdann auch für die selbst genutzten und die dauervermieteten Ferienwohnungen massgeblich sein soll, *obschon* die Gemeinde selber für diese Kategorie davon ausgeht, dass die Auslastung viel tiefer, nämlich bei 34,4 Nächten pro Jahr liege.

- Erwägung 4.6: «Da das KTR/LB somit bereits zwischen (ganz oder teilweise) selbstnutzenden Ferien Wohnungseigentümern einerseits und ausschliesslich vermietenden Ferien Wohnungseigentümern andererseits in der gebotenen Weise differenziert, kann sich unter dem Titel von Art. 8 Abs. 1 BV nur noch die Frage stellen, ob auch innerhalb der Gruppe der Selbstnutzer weiter differenziert werden muss oder es zulässig ist, dass für alle selbstnutzenden Ferien Wohnungseigentümer mit demselben (fiktiven) Belegungsgrad gerechnet wird.»

*Anmerkung zu dieser Erwägung:* Zwar meinen wir, dass das Kurtaxenreglement gerade nicht in der Weise differenziere, wie das Bundesgericht es hier annimmt. Vor allem aber verstehen wir nicht, weshalb das Bundesgericht davon ausgeht, es müsse «weiter differenziert werden», wenn sich doch dem Zahlenmaterial, das die Gemeinde eingebracht und das vom Bundesgericht als Grundlage akzeptiert worden war, entnehmen lässt, dass die Auslastung bei Ferienwohnungen, die nicht nur selbst genutzt, sondern gelegentlich auch vermietet werden, bei 78,4 Nächten liegt, während die Auslastung bei Ferienwohnungen, die ausschliesslich selbst genutzt oder dauerhaft vermietet werden, bei 34,4 Nächten liegt. Eine weitere Differenzierung wurde von uns nicht verlangt und ist auch gar nicht erforderlich, wenn man (wie das Bundesgericht) auf das Zahlenmaterial der Gemeinde vertraut.

- Erwägung 4.6: «Die von der Gemeinde seither gesammelten und im vorliegenden Verfahren ins Recht gelegten Daten zeigen zwar, dass eine Vielzahl der Betten in Ferienwohnungen ausschliesslich selbst genutzt wird und gänzlich unvermietet bleibt (4'218 von 7'598 Betten; vgl. oben E. 3.3.1). Allerdings wäre es für die Gemeinde zumindest mit erheblichem Aufwand verbunden, wenn sie getrennte Belegungsgrade für ausschliessliche Selbstnutzer und gelegentlich vermietende Selbstnutzer festlegen und statistisch untermauern müsste. Ausserdem dürfte die Bandbreite der Übernachtungszahlen unter den gelegentlich vermietenden Selbstnutzern, aber auch unter den ausschliesslichen Selbstnutzern erheblich sein. Vor diesem Hintergrund stellen die

administrativen Vorteile einer Einheitspauschale einen sachlichen Grund dafür dar, nicht zwischen ausschliesslichen Selbstnutzern und gelegentlich vermietenden Selbstnutzern zu differenzieren.»

*Anmerkung zu dieser Erwägung:* Die Zahl der Betten, die «ausschliesslich selbstgenutzt» werden und «gänzlich unvermietet» bleiben, beläuft sich auf exakt 4'128! Das ist die Zahl, die von der Gemeinde selbst angeführt wurde. Damit beläuft sich die Zahl der Betten, die zumindest teilweise vermietet werden, auf 3'380. Eine einfache Rechnung, wenn man von der Gesamtzahl der Betten in Ferienwohnungen (7'598) die Zahl der Betten abzieht, die «ausschliesslich selbstgenutzt» werden und «gänzlich unvermietet» bleiben. Nachdem diese Zahlen von der Gemeinde selbst stammen, ist nicht einzusehen, weshalb das Bundesgericht zugunsten der Gemeinde annimmt, es sei «zumindest mit erheblichem Aufwand verbunden», diese Zahlen zu erheben. Es mag zwar sein, dass diese Zahlen nicht vom Himmel fallen. Fest steht aber auch, dass es der Gemeinde offensichtlich möglich war, sie zu ermitteln. Wie sonst kann sie geltend machen, bei Ferienwohnungen, die immer oder gelegentlich vermietet werden, belaufe sich der Belegungsgrad auf 78,4, und bei Wohnungen, die selbstgenutzt werden, auf 34,4? Eine Differenzierung bei den vermieteten Wohnungen je nachdem, ob eine Ferienwohnung ausschliesslich oder gelegentlich vermietet wird, haben wir (wie schon erwähnt) gar nicht verlangt. Nach wie vor nicht einzusehen ist, warum bei Ferienwohnungen, die nie vermietet («gänzlich unvermietet») oder dauerhaft vermietet werden, die Pauschale nicht auf der Grundlage von 34,4 Nächten berechnet wird, wenn die Gemeinde selbst angibt, dass die durchschnittliche Belegung hier bei 34,4 Nächten liege. Dass es Unschärfen gibt, geschenkt! Deshalb ja ein Durchschnitt, dem es eigen ist, dass die Werte, die ihm zugrunde liegen, gestreut sind! Jetzt aber gilt auch für diese Wohnungen ein Durchschnitt von 50. Eigenartige Arithmetik. Zudem stellt sich (noch einmal) die Frage, weshalb das Bundesgericht darauf besteht, dass eine Differenzierung zwischen ausschliesslichen und gelegentlich vermietenden Selbstnutzern «zumindest mit erheblichem Aufwand verbunden» sei: Im Zahlenmaterial der Gemeinde ist diese Differenzierung ja längst abgebildet: 78,4 bzw. 34,4! Ganz abgesehen davon ist es fragwürdig, dass die Gemeinde nicht auch einen «erheblichen Aufwand» soll betreiben müssen, um ihre Kurtaxenberechnung nachvollziehbar ausgestalten zu können.

**6.** Wir haben unsere Schwierigkeiten, das zweite Urteil nachzuvollziehen. Damit ergeht es uns aber nicht anders als anderen, die mit ihrem Anliegen und mit Argumenten, von deren Tragfähigkeit sie überzeugt waren, vor Bundesgericht scheitern. Von unserer Enttäuschung ist sicher auch das Fazit geprägt, dass wir aus dem zweiten Urteil des Bundesgerichts ziehen: Die Gemeinden können in Sachen Kurtaxe so ziemlich nach Belieben schalten und walten und fröhlich mit irgendwelchen Zahlen jonglieren – zumindest, was die Festsetzung der Belegungsgrade angeht. Vor diesem Hintergrund wird es keinen Sinn machen, die Kurtaxenrechnungen anzufechten. Rechtlich wäre das zwar möglich, aber kaum erfolgversprechend. Nichts hindert aber die Gemeinde Leukerbad daran, ein System zu schaffen, das nicht nur viel einbringt, sondern von den Leistungspflichtigen auch als noch einigermaßen fair empfunden wird.

# Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 23. Dezember 2021

## (Dossier-Nr. 2C\_198/2020)

Besetzung: Bundesrichter Seiler, Präsident, Bundesrichterin Aubry Girardin, Bundesrichter Donzallaz, Bundesrichterin Hänni, Bundesrichter Beusch, Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte:

1. A. \_\_\_\_\_,
2. B. \_\_\_\_\_,
3. C. \_\_\_\_\_,

Beschwerdeführer, alle drei vertreten durch Rechtsanwältin Xenia Christensen,

*gegen*

Gemeinde Leukerbad, Lichtenstrasse 29, 3954 Leukerbad, vertreten durch Rechtsanwalt Marco Eyer.

### Gegenstand

Kurtaxen (Ferienwohnungen), Beschwerde gegen das Kurtaxenreglement der Munizipalgemeinde Leukerbad vom 1. Januar 2020,

Beschwerde gegen die Homologation des Kurtaxenreglementes der Gemeinde Leukerbad des Staatsrats des Kantons Wallis vom 31. Januar 2020.

### Sachverhalt:

#### A.

**A.a.** Nach dem Gesetz über den Tourismus des Kantons Wallis vom 9. Februar 1996 (TG/VS; SGS 935.1) haben die Gemeinden namentlich in Zusammenarbeit mit den örtlichen Tourismusbeteiligten die Leitlinien der örtlichen Tourismuspolitik zu erarbeiten und die Umsetzung der Leitlinien zu überwachen (Art. 7 Abs. 1 lit. a TG/VS). Weiter obliegt ihnen, die touristische Ausstattung und Entwicklung auf ihrem Gebiet zu fördern (lit. b) und die Tourismustaxen zu erheben (lit. c). Das Gesetz kennt drei Formen kommunaler Tourismustaxen, nämlich die Kurtaxe (Art. 17 ff.), die Beherbergungstaxe (Art. 23 ff.) und die Tourismusförderungstaxe (Art. 27 ff.), die von den Gemeinden anstelle der Beherbergungstaxe erhoben werden kann. Die Gemeinden können die Kurtaxe entweder effektiv (nach der tatsächlichen Zahl der Tage bzw. Nächte) oder pauschal erheben. Falls die Gemeinde den pauschalen Bezug vorsieht, so ist die Kurtaxenpauschale auf der Grundlage objektiver Kriterien zu berechnen. Zu beachten ist von Gesetzes wegen insbesondere der durchschnittliche Belegungsgrad der entsprechenden Beherbergungsform einschliesslich der gelegentlichen Vermietung (Art. 21 Abs. 3 bis TG/VS in der Fassung vom 8. Mai 2014, in Kraft seit 1. Januar 2015). Der Kurtaxenertrag dient namentlich zur Finanzierung eines Informations- und Reservationsdienstes, der Animation am Ort und der Erstellung und dem Betrieb

**A.b.** Am 17. Dezember 2015 verabschiedete die Gemeindeversammlung der Munizipalgemeinde Leukerbad/VS auf Antrag des Gemeinderates ein neues Kurtaxenreglement (KTR/LB). Zur Kurtaxe liess sich dem Reglement entnehmen, dass die Eigentümer bzw. Dauermieter von Ferienwohnungen die Kurtaxe mittels einer Jahrespauschale zu entrichten hatten (Art. 4 Abs. 2). Mit der Jahrespauschale waren alle Übernachtungen im entsprechenden Objekt, einschliesslich der gelegentlichen Vermietung, abgegolten (Art. 4 Abs. 3). Gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b KTR/LB betrug die Kurtaxe je Übernachtung für

Ferienwohnungen einheitlich Fr. 6.--. Die Jahrespauschale für Ferienwohnungen erfuhr in Art. 6 KTR/LB folgende weitere Regelung:

"1 Die Jahrespauschale wird je Objekt und abgestuft nach dessen Grösse erhoben.

2 Sie beträgt für Ferienwohnungen in Leukerbad auf der Grundlage des Kurtaxenansatzes gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b und des durchschnittlichen Belegungsgrades der entsprechenden Unterkunfts-kategorie von 60 Tagen:

a) für Wohnungen bis und mit 2½ Zimmer (in der Regel zwei Betten = Faktor 2) : Fr. 720.--;

b) für Wohnungen bis und mit 3½ Zimmer (in der Regel vier Betten = Faktor 4) : Fr. 1'440.--;

c) für Wohnungen bis und mit 4½ Zimmer und grösser (in der Regel sechs Betten = Faktor 6) : Fr. 2'160.--."

**A.c.** Der Staatsrat des Kantons Wallis homologierte das Reglement am 20. April 2016. Dies wurde im Amtsblatt des Kantons Wallis vom 6. Mai 2016 veröffentlicht. Das Reglement trat am 1. Mai 2016 in Kraft.

**A.d.** Mit Urteil 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 hiess das Bundesgericht Beschwerden gegen das KTR/LB teilweise gut. Es hob Art. 6 Abs. 2 KTR/LB insofern auf, als er einen durchschnittlichen Belegungsgrad von 60 Tagen vorsah und wies die Beschwerde im Übrigen ab, soweit darauf einzutreten war.

**A.e.** Infolge des Urteils 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 fasste der Gemeinderat Leukerbad an der Sitzung vom 18. September 2017 den Beschluss, Art. 6, 7 und 8 KTR/LB abzuändern. Art. 6 KTR/LB sollte nun folgendermassen lauten:

"Art. 6 Jahrespauschale für Ferienwohnungen

1 Die Jahrespauschale wird je Objekt und abgestuft nach dessen Grösse erhoben.

2 Sie beträgt für Ferienwohnungen in Leukerbad auf der Grundlage des Kurtaxenansatzes gem. Art. 5 Abs. 1 lit. b) und des durchschnittlichen Belegungsgrades der entsprechenden Unterkunfts-kategorie von 50 Tagen

a) für Wohnungen bis und mit 2½ Zimmer (in der Regel 2 Betten = Faktor 2) CHF 600.00

b) für Wohnungen bis und mit 3½ Zimmer (in der Regel 4 Betten = Faktor 4) CHF 1'200.00

c) für Wohnungen bis und mit 4 ½ Zimmer und grösser (in der Regel 6 Betten = Faktor 6) CHF 1'800.00."

Die Abänderung wurde von der Urversammlung der Gemeinde Leukerbad am 10. Oktober 2017 angenommen. Zudem wurde aufgrund einer Auflage des Staatsrats des Kantons Wallis in Art. 14 KTR/LB vorgesehen, dass die Änderung der Art. 6, 7 und 8 am 1. Januar 2018 befristet bis zum 31. Dezember 2019 und unter Vorbehalt der Genehmigung durch den Staatsrat des Kantons Wallis in Kraft gesetzt werde. Der Staatsrat des Kantons Wallis homologierte das KTR/LB in der geänderten Fassung an seiner Sitzung vom 29. November 2017.

## **B.**

Am 20. Dezember 2019 ersuchte der Gemeinderat der Gemeinde Leukerbad den Staatsrat des Kantons Wallis um die definitive Homologation des KTR/LB, mithin also um die Streichung der Befristung in Art. 14 KTR/LB. Dazu reichte der Gemeinderat verschiedene Daten ein, um den Art. 6 KTR/LB zugrunde gelegten durchschnittlichen Belegungsgrad zu untermauern. Der Staatsrat homologierte die Änderung an seiner Sitzung vom 22. Januar 2020 und publizierte dies im Amtsblatt des Kantons Wallis vom 31. Januar 2020.

## **C.**

A. \_\_\_\_\_ (Beschwerdeführer 1), B. \_\_\_\_\_ (Beschwerdeführer 2) und der C. \_\_\_\_\_ (Beschwerdeführer 3) gelangen mit Beschwerde vom 28. Februar 2020 an das Bundesgericht und beantragen, Art. 4 Abs. 2 und Art. 6 Abs. 2 KTR/LB 2020 seien aufzuheben.

Der Staatsrat des Kantons Wallis hat auf eine Stellungnahme verzichtet. Die Munizipalgemeinde Leukerbad schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Beschwerdeführer replizieren und reichen eine ergänzende Stellungnahme ein. Die Munizipalgemeinde Leukerbad dupliziert.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**1.1.** Die Beschwerde richtet sich gegen das KTR/LB und damit gegen einen kommunalen Erlass (Art. 82 lit. b BGG). Hat der betreffende Kanton - wie vorliegend der Kanton Wallis für rein fiskalische Erlasse (vgl. Urteile 2C\_860/2019 vom 22. März 2021 E. 1.2; 2C\_1147/2016 vom 8. Oktober 2018 E. 1.2, 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 1.2.2) - kein kantonales abstraktes Normkontrollverfahren vorgesehen, kann der kommunale oder kantonale Erlass direkt beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 87 Abs. 1 BGG).

**1.2.** Anfechtungsobjekt ist zwar nur der Erlass und nicht die Homologation als selbständiger organisatorischer Hoheitsakt im Rahmen der politischen Rechte (BGE 138 I 171 E. 3.3.1; Urteile 2C\_756/2015 vom 3. April 2017 E. 1.3.1, nicht publ. in BGE 143 I 272; 2C\_947/2019 vom 13. Februar 2020 E. 1.3.1; 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 1.3.1). Für den Fristenlauf ist jedoch diejenige Veröffentlichung des angefochtenen Erlasses massgeblich, durch welche das Gesetzgebungsverfahren förmlich abgeschlossen wird (BGE 142 I 99 E. 1.3; 133 I 286 E. 1; Urteil 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 1.2.3). Das KTR/LB bedurfte der Homologation durch den Staatsrat des Kantons Wallis; diese Homologation wurde am 22. Januar 2020 erteilt und am 31. Januar 2020 im kantonalen Amtsblatt veröffentlicht (vgl. oben Sachverhalt B.). Dadurch wurde das Gesetzgebungsverfahren auf Erlass des KTR/LB förmlich abgeschlossen und der Fristenlauf im Sinne von Art. 101 BGG ausgelöst. Die am 28. Februar 2020 bei der Post aufgegebene Beschwerde erweist sich als rechtzeitig.

**1.3.** Im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle überprüft das Bundesgericht die Vereinbarkeit der angefochtenen Bestimmungen mit übergeordnetem Recht (BGE 143 I 272 E. 2.1). Richtet sich wie hier die abstrakte Normenkontrolle gegen eine Teilrevision eines Erlasses, können grundsätzlich nur die damit geänderten oder neu aufgenommenen Bestimmungen angefochten werden. Bestimmungen, die nicht verändert wurden, können nur geprüft werden, sofern ihnen im Rahmen der Partialrevision des Erlasses eine gegenüber ihrem ursprünglichen Gehalt veränderte Bedeutung zukommt bzw. sie durch die Gesetzesrevision in einem neuen Licht erscheinen und dem Beschwerdeführer dadurch Nachteile entstehen (BGE 146 I 83 E. 1.1; 142 I 99 E. 1.4; 135 I 28 E. 3.1.1; 122 I 222 E. 1b/aa).

**1.3.1.** Die Beschwerdeführer fechten Art. 4 Abs. 2 KTR/LB an. Diese Bestimmung hatte das Bundesgericht im Urteil 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 nicht aufgehoben. Sie wurde in der Folge nicht mehr geändert. Es ist auch nicht ersichtlich, dass sie infolge der Änderung der Art. 6, 7 und 8 sowie 14 KTR/LB gegenüber früheren Fassungen einen neuen Gehalt oder einen geänderten Rechtssinn aufwies. Auf die Beschwerde kann nicht eingetreten werden, soweit sie sich gegen Art. 4 Abs. 2 KTR/LB richtet.

**1.3.2.** Anders verhält es sich bezüglich Art. 6 Abs. 2 KTR/LB. Zwar wurde diese Bestimmung bereits infolge des bundesgerichtlichen Urteils 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 mit Beschluss des Gemeinderates vom 18. September 2017, angenommen durch die Urversammlung am 10. Oktober 2017, abgeändert (vgl. oben Sachverhalt A.e). Der Staatsrat homologierte diese Änderung aber nur unter der Auflage, dass die Gemeinde bis zum 31. Dezember 2019 eine neue Auslastungsberechnung einreiche.

Dementsprechend beschränkte die Gemeinde in Art. 14 KTR/LB den zeitlichen Geltungsbereich von Art. 6 KTR/LB vorerst auf den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2019. Die Anpassung von Art. 14 KTR/LB, welche der Staatsrat im Januar 2020 homologierte, verleiht Art. 6 KTR/LB einen neuen Regelungsgehalt, da die Begrenzung seines zeitlichen Geltungsbereichs wegfällt. Dieser neue Regelungsgehalt wirkt sich zum Nachteil von Eigentümern von Ferienwohnungen aus. Die Beschwerde dagegen ist zulässig.

#### **1.4.**

**1.4.1.** Damit auf die Beschwerde der Beschwerdeführer 1 und 2 eingetreten werden kann, müssen sie durch den angefochtenen Erlass besonders berührt sein und ein schutzwürdiges Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur an seiner Aufhebung haben (Art. 89 Abs. 1 lit. b und c BGG). Nach der Rechtsprechung ist ein Beschwerdeführer von einem Erlass besonders berührt, wenn er von der angefochtenen Regelung früher oder später einmal mit einer minimalen Wahrscheinlichkeit unmittelbar betroffen sein wird (virtuelles Berührtsein; BGE 145 I 26 E. 1.2; 141 I 36 E. 1.2.3). Als nicht ortsansässige Eigentümer von Grundstücken in der Gemeinde sind die Beschwerdeführer 1 und 2 für ihre Eigennutzung selbst kurtaxenpflichtig und haben gegebenenfalls als Beherberger unter subsidiärer Haftung die Kurtaxe einzukassieren; sie sind durch den angefochtenen Erlass hinreichend berührt (vgl. Urteile 2C\_860/2019 vom 22. März 2021 E. 1.3; 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 1.4.3). Sie haben ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung von Art. 6 Abs. 2 KTR/LB, der ihre Abgabenlast erhöht, und sind folglich zur Beschwerde legitimiert.

**1.4.2.** Der Beschwerdeführer 3 macht geltend, er führe die Beschwerde im Interesse seiner Mitglieder. Nach der Rechtsprechung kann ein als juristische Person konstituierter Verband mittels Beschwerde die Interessen seiner Mitglieder geltend machen, wenn es sich um solche handelt, die er nach seinen Statuten zu wahren hat, die der Mehrheit oder doch einer Grosszahl seiner Mitglieder gemeinsam sind und zu deren Geltendmachung durch Beschwerde jedes dieser Mitglieder befugt wäre (BGE 142 II 80 E. 1.4.2; 136 II 539 E. 1.1 mit Hinweisen). Die Mitglieder des als Verein (Art. 60 ff. ZGB) konstituierten Beschwerdeführers 3 sind Eigentümer von Zweitwohnungen in der Gemeinde und wären folglich selbst gleich wie die Beschwerdeführer 1 und 2 zur Beschwerde legitimiert. Gemäss seinen Statuten bezweckt der Beschwerdeführer 3 die Wahrnehmung der Interessen seiner Mitglieder gegenüber Behörden und setzt er sich insbesondere für angemessene Steuern ein. Er erfüllt somit die erwähnten Voraussetzungen und ist zur Beschwerde befugt.

**1.5.** Die Beschwerde genügt den formellen Anforderungen (Art. 42 BGG). Auf die Beschwerde ist - mit Vorbehalt des in E. 1.3.1 Ausgeführten - einzutreten.

#### **2.**

**2.1.** Das Bundesgericht wendet das Recht zwar grundsätzlich von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch untersucht es unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (BGE 142 I 99 E. 1.7.1). Die Begründung muss nicht ausdrücklich die angeblich verletzten Rechtsnormen oder Prinzipien bezeichnen und auch nicht zutreffend, aber doch sachbezogen sein und erkennen lassen, dass und weshalb nach Auffassung des Beschwerdeführers Recht verletzt ist (BGE 140 III 86 E. 2; 139 I 306 E. 1.2; 138 I 217 E. 3.1).

Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem (einschliesslich kommunalem) und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht in jedem Fall nur, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 140 IV 57 E. 2.2; 137 II 305 E. 3.3). Wird keine Verfassungs-rüge erhoben, kann das Bundesgericht eine Beschwerde selbst dann nicht gutheissen, wenn eine Verfassungsverletzung tatsächlich vorliegt (BGE 141 I 36 E. 1.3; 139 I 229 E. 2.2). Ob ein angefochtener kantonaler oder kommunaler Erlass anderes höherrangiges Recht - so namentlich kantonales Verfassungsrecht,

das nicht unter die verfassungsmässigen Rechte fällt, oder andere kantonale und kommunale Gesetze und Rechtsverordnungen - verletzt, prüft das Bundesgericht lediglich unter dem Gesichtspunkt des Verstosses gegen verfassungsmässige Rechte (BGE 142 V 94 E. 1.3). Die Prüfung erfolgt insbesondere unter dem Aspekt der Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV; BGE 142 V 513 E. 4.2). Das Bundesgericht hebt ein kantonales Gesetz oder eine kantonale bzw. kommunale Rechtsverordnung in allen Fällen nur auf, falls sich die Norm jeder verfassungs- und völkerrechtskonformen Auslegung entzieht, nicht jedoch bereits, wenn sie einer solchen in vertretbarer Weise zugänglich bleibt (BGE 143 I 272 E. 2.5.1; 138 I 321 E. 2; 137 I 77 E. 2).

**2.2.** Das vorliegende bundesgerichtliche Normenkontrollverfahren ist, angesichts der fehlenden kantonalen Verfassungsgerichtsbarkeit in abgaberechtlichen Angelegenheiten, ein erstinstanzliches Verfahren (Art. 87 Abs. 1 BGG). Das Bundesgericht erhebt somit den Sachverhalt in Anwendung des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess (BZP; SR 273) selbst (Art. 55 Abs. 1 BGG), wobei es sich insbesondere auf die von den Verfahrensparteien eingereichten Beweismittel, amtliche Verlautbarungen und notorische Tatsachen stützt und diese einer freien Beweiswürdigung unterzieht (Urteile 2C\_860/2019 vom 22. März 2021 E. 1.6; 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 1.5.5).

### **3.**

Die Beschwerdeführer rügen in erster Linie, dass die Erhebung des durchschnittlichen Belegungsgrades gemäss Art. 6 Abs. 2 KTR/LB fehlerhaft und damit willkürlich sei. Namentlich habe sich die Gemeinde dafür auf unzureichende Daten gestützt.

**3.1.** Nach Art. 21 Abs. 3bis TG/VS können die Gemeinden eine pauschale Erhebung der Kurtaxe vorsehen. Diese Pauschale haben sie auf der Grundlage objektiver Kriterien zu berechnen. Dabei haben die Gemeinden den durchschnittlichen Belegungsgrad der entsprechenden Beherbergungsform einschliesslich der gelegentlichen Vermietung zu beachten.

**3.2.** Im Urteil 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 hielt das Bundesgericht fest, dass sich der ursprünglich in Art. 6 Abs. 2 KTR/LB genannte durchschnittliche Belegungsgrad von 60 Übernachtungen im Lichte der damals vorliegenden statistischen Daten nicht halten liess. Aus diesen Daten ergab sich nämlich eine durchschnittliche Belegung der Ferienwohnungen (vermietet oder selbst genutzt) von lediglich 46 Übernachtungen. Da es eine gewisse "Dunkelziffer" an nicht gemeldeten Übernachtungen für wahrscheinlich hielt, bezeichnete das Bundesgericht die Annahme einer durchschnittlichen Belegung von 50 Übernachtungen als "zweifelloso haltbar" (vgl. Urteil 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.11).

### **3.3.**

**3.3.1.** Für die Ermittlung des durchschnittlichen Belegungsgrades stützte sich die Gemeinde auf Daten, die sie im Zeitraum vom 1. Oktober 2018 bis zum 30. September 2019 mittels der Applikation FERATEL gesammelt hatte. Die Gemeinde verwendet diese Applikation für die Ausstellung der Gästekarte "Leukerbad Card Plus", mit welcher Gäste diverse Leistungen und Vergünstigungen beziehen können. Zu diesem Zweck haben die Gäste bzw. die Beherbergungsbetriebe durch manuelle Eingabe die Gültigkeitsdauer der Gästekarte zu bestimmen, wobei die Gästekarte für maximal 20 Tage ausgestellt wird. Insgesamt wurden auf diesem Weg 645'918 Übernachtungen registriert. Nach Abzug der Übernachtungen, die auf Hotels, Ferienlager und Camping (236'364) und auf vermietete Ferienwohnungen (264'860) entfielen und die zusätzlich mittels Meldescheine nachgewiesen waren, resultierte für die Ferienwohnungen, die selbst genutzt oder dauerhaft vermietet werden, ein Saldo von 144'694 Übernachtungen. Die Anzahl Betten in Ferienwohnungen (7'598) ermittelte die Gemeinde mithilfe des eidgenössischen Gebäude- und Wohnungsregisters. Da sämtliche Eigentümer, die ihre Wohnungen vermieten, der Tourismusförderungstaxe unterliegen, war der Gemeinde die Zahl der vermieteten Wohnungen bekannt (1'262). Indem sie diese Zahl mit der durchschnittlichen Anzahl von Betten pro

Wohnung ("Bettenfaktor"; 2.62) multiplizierte, gelangte die Gemeinde zur Anzahl vermieteteter Betten (3'380). Die übrigen Betten ( $7'598 - 3'380 = 4'218$ ) mussten sich also in ausschliesslich selbst genutzten bzw. dauergemieteten Ferienwohnungen befinden. Auf dieser Basis resultierten schliesslich Durchschnittsbelegungen von 78.4 Übernachtungen pro Bett für vermietete Ferienwohnungen (einschliesslich gelegentlich vermietete Ferienwohnungen), 34.4 Übernachtungen pro Bett für selbst genutzte oder dauerhaft vermietete Ferienwohnungen und über alle Ferienwohnungen gesehen ein Durchschnitt von 53.9 Übernachtungen pro Bett.

|                | Vermietet | Selbst genutzt | Total   |
|----------------|-----------|----------------|---------|
| Übernachtungen | 264'860   | 144'694        | 409'554 |
| Anzahl Betten  | 3'380     | 4'218          | 7'598   |
| Ø Auslastung   | 78.4      | 34.4           | 53.9    |

**3.3.2.** In ihrer Stellungnahme vom 7. September 2020 räumt die Gemeinde ein, dass es zu Missbräuchen der Applikation FERATEL gekommen sei. Betroffen seien jedoch nur die passwortfreien Onlineregistrierungen, welche 58'021 Übernachtungen ausmachten. Selbst wenn sämtliche dieser Registrierungen missbräuchlich gewesen sein sollten, würde die durchschnittliche Belegung der selbst genutzten oder dauervermieteten Ferienwohnungen aber noch 20.5 Übernachtungen betragen. Unter dieser Annahme resultierte über alle Ferienwohnungen betrachtet ein Durchschnitt von 46.3 Übernachtungen pro Bett.

|                | Vermietet | Selbst genutzt | Total   |
|----------------|-----------|----------------|---------|
| Übernachtungen | 264'860   | 86'673         | 351'533 |
| Anzahl Betten  | 3'380     | 4'218          | 7'598   |
| Ø Auslastung   | 78.4      | 20.5           | 46.3    |

**3.4.** Die Beschwerdeführer bemängeln im Wesentlichen, dass aus den Daten des Systems FERATEL die tatsächlichen Übernachtungen nicht zuverlässig abgeleitet werden könnten. Es sei wahrscheinlich, dass die Gäste die Gültigkeit der Gästekarte regelmässig nicht auf ihren effektiven Aufenthalt beschränkten, sondern stattdessen eine längere Dauer bis hin zur Maximaldauer von 20 Tagen buchen würden, zumal ihnen daraus keine Nachteile entstünden. Die Gemeinde hält den Beschwerdeführern entgegen, dass das FERATEL-System keine einzige Buchung einer Gästekarte über 20 Tage ausweise.

Unabhängig davon, ob die Behauptung der Gemeinde zutrifft, vermag das Vorbringen der Beschwerdeführer nicht zu überzeugen. Es ist zwar tatsächlich unwahrscheinlich, dass aus den Daten aus der Applikation FERATEL auf die exakte Anzahl tatsächlicher Übernachtungen geschlossen werden kann. Schliesslich dürfte es nicht nur zu "Überbuchungen" von Gästekarten gekommen sein, wie sie die Beschwerdeführer behaupten. Denkbar sind auch "Unterbuchungen" durch Ferienwohnungseigentümer oder -dauermieter, die freiwillig auf die Vorteile der Gästekarte verzichten. Diese Ungenauigkeiten stellen die Tauglichkeit dieser Daten zur Ermittlung des durchschnittlichen Belegungsgrades aber jedenfalls nicht so stark infrage, dass die von der Gemeinde gewählte Methode als geradezu willkürliche Umsetzung von Art. 21 Abs. 3bis TG/VS erschiene.

**3.5.** An diesem Befund ändert auch der Missbrauch der Online-Registrierungen über die Applikation FERATEL nichts, mit dem die Gemeinde zu kämpfen hatte. Selbst ohne Berücksichtigung sämtlicher

daraus abgeleiteten Übernachtungen hätte der Durchschnitt pro Ferienwohnungsbett nämlich immer noch 46.3 Übernachtungen betragen. Damit wäre die Situation vergleichbar mit jener, die das Bundesgericht im Urteil 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 beurteilte, wo ebenfalls 46 Übernachtungen statistisch nachgewiesen waren (vgl. oben E. 3.2). Hier wie dort wäre es der Gemeinde unter dem für das Bundesgericht massgeblichen Gesichtspunkt des Willkürverbots (Art. 9 BV; vgl. oben E. 2.1) gestattet, der Pauschale einen etwas höheren Wert von 50 Übernachtungen pro Bett als durchschnittlichen Belegungsgrad zugrunde zu legen, um so eine Dunkelziffer von ungefähr 10 % abzudecken.

**3.6.** Wie das Bundesgericht kürzlich in Bezug auf eine andere Walliser Gemeinde entschieden hat, ist es unter dem Gesichtspunkt des Willkürverbots (Art. 9 BV) nicht zu beanstanden, wenn die Gemeinde für die statistische Untermauerung des (fiktiven) Belegungsgrads sämtliche Ferienwohnungen im Gemeindegebiet berücksichtigt, unbekümmert darum, ob diese selbst genutzt oder (ausschliesslich) vermietet werden. Vermietete Wohnungen werden zwar intensiver genutzt als selbstgenutzte Objekte. Die daraus resultierende Ungenauigkeit bleibt aber im Rahmen des im System einer Pauschale Zulässigen (Urteil 2C\_353/2020 vom 22. September 2021 E. 6.3.2 mit Hinweis auf Urteil 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.10). Nichts anderes gilt für den vorliegenden Fall.

**3.7.** Nach dem Gesagten bedeutet die Methode, mithilfe derer die Gemeinde den durchschnittlichen Belegungsgrad der Ferienwohnungen ermittelt hat, keine willkürliche Umsetzung von Art. 21 Abs. 3 bis TG/VS.

#### **4.**

Die Beschwerdeführer rügen ferner, dass die Gemeinde angesichts des grossen Unterschieds in der Nutzungsintensität zwischen vermietenden Ferienwohnungseigentümern einerseits und Ferienwohnungseigentümern, die ihre Wohnung selbst nutzen, sowie Dauermietern andererseits diese beiden Gruppen unterschiedlich hätte behandeln müssen. Weil Art. 6 Abs. 2 KTR/LB keine solche Unterscheidung treffe, verletze diese Bestimmung das Gleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV).

**4.1.** Gemäss dem in Art. 8 Abs. 1 BV verankerten Anspruch auf Gleichbehandlung ist Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich zu behandeln, bestehenden Ungleichheiten umgekehrt aber auch durch rechtlich differenzierte Behandlung Rechnung zu tragen. Der Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung wird also verletzt, wenn hinsichtlich einer entscheidungswesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn Unterscheidungen unterlassen werden, die aufgrund der Verhältnisse hätten getroffen werden müssen (BGE 147 I 73 E. 6.1; 145 II 206 E. 2.4.1; 143 V 139 E. 6.2.3). Der Grundsatz der Rechtsgleichheit wird im Steuerrecht konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Andererseits verbietet der Grundsatz, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen. Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Schliesslich besagt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben (BGE 137 I 145 E. 2.1; 133 I 206 E. 6.1).

Diese verfassungsmässigen Grundsätze verlangen jedoch nicht, dass jeder einzelne Steuerpflichtige mathematisch exakt gleich bzw. nach Massgabe der Ungleichheit exakt ungleich behandelt wird; dieses Ziel ist aus praktischen Gründen oft nicht erreichbar. Eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts ist zulässig und oft unausweichlich (BGE 128 I 240 E. 2.3; 125 I 65 E. 3c; je mit Hinweisen). Das Bundesgericht auferlegt sich in konstanter Praxis eine gewisse Zurückhaltung,

wenn es als Verfassungsgericht eine unvermeidlich nicht vollkommene gesetzliche Regelung zu prüfen hat. Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 131 I 291 E. 3.2.1; 128 I 240 E. 2.3; 126 I 76 E. 2a, je mit Hinweisen).

**4.2.** Kurtaxen werden zur Finanzierung der Förderung des Fremdenverkehrs erhoben, weshalb sie in ständiger Rechtsprechung als Zwecksteuern qualifiziert werden (BGE 102 Ia 143 E. 2a mit zahlreichen Hinweisen). Werden sie nur von einer bestimmten Gruppe mit der Begründung erhoben, diese Gruppe stehe zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens in einer näheren Beziehung als die übrigen Steuerpflichtigen, sind die Kurtaxen als (zweckgebundene) Kostenanlastungssteuern einzustufen (BGE 124 I 289 E. 3b; 102 Ia 143 E. 2a; Urteile 2C\_947/2019 vom 13. Februar 2020 E. 3.3; 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.5.3; 2C\_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.2.2 f., in: ASA 84 S. 725, StR 71/2016 S. 542, ZBl 118/2017 S. 153 mit zahlreichen Hinweisen auf weitere Kantone; vgl. auch BGE 141 II 182 E. 6.7). Kostenanlastungssteuern stehen in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) und können nur erhoben werden, wenn sachlich haltbare Gründe dafür bestehen, die betreffenden staatlichen Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten, sei es, weil diese Gruppe von den Leistungen generell (abstrakt) stärker profitiert als andere oder weil sie - abstrakt - als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann (BGE 143 II 283 E. 2.3.2 und 2.3.3; 124 I 289 E. 3b und 3e; Urteil 2C\_672/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 3.1). Die allfällige Abgrenzung muss mit anderen Worten nach haltbaren Kriterien erfolgen; andernfalls verletzt die Abgabe das Gleichheitsgebot (BGE 143 II 283 E. 2.3.2 mit zahlreichen Hinweisen).

**4.3.** Die Bemessung der Kostenanlastungssteuer muss sich nicht wie bei einer Vorzugslast oder einem Beitrag nach konkret nachgewiesenen Vorteilen richten, sondern kann in abstrakter Weise aufgrund schematisch festgelegter Kriterien erfolgen (vgl. BGE 124 I 289 E. 3b; Urteile 2C\_947/2019 vom 13. Februar 2020 E. 4.3.1 mit Hinweisen; 2C\_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.2.3). Denn wie jede Steuer - und anders als die genannten Kausalabgaben - dient auch die Kostenanlastungssteuer der Finanzierung von Staatsaufgaben, die nicht von allen Steuerpflichtigen in Anspruch genommen oder gewünscht werden. Für die Bemessung ohne Bedeutung ist deshalb, ob die Kurtaxenpflichtigen die (für Ortsansässige alleine nicht errichteten) Anlagen tatsächlich auch beanspruchen. Die für Kostenanlastungssteuern typische Nähe zum Nutzen aus den touristischen Anlagen ist bereits gegeben, wenn die Kurtaxenpflichtigen diese Anlagen benützen könnten, so sie dies wollten (Urteile 2C\_860/2019 vom 22. März 2021 E. 3.4; 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.5.4; zu den Tourismusabgaben Urteil 2C\_712/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.3.3, mit zahlreichen Hinweisen).

**4.4.** Solange die Differenzierungen betreffend den Kreis der Pflichtigen und die Aufgabenwahrnehmung als sachlich haltbar erscheinen, stellt die Festsetzung der Höhe der Steuer in erster Linie einen politischen Entscheid dar, der in der Verantwortung der örtlichen politischen Organe steht. In deren beträchtlichen Gestaltungsspielraum greift das Bundesgericht nur bei einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG ein; eine Angemessenheitsprüfung nimmt es nicht vor (vgl. Urteile 2C\_518/2016 vom 4. September 2017 E. 3.5.6 und 3.5.8; 2C\_523/2015 vom 21. Dezember 2016 E. 6.1). Eine gewisse Besonderheit ergibt sich bei den Kurtaxen immerhin daraus, dass sie regelmässig von den stimmberechtigten Einwohnern festgelegt werden und diese selbst die Steuer nicht schulden. Die steuerpflichtigen auswärtigen Ferienwohnungseigentümer sind derweil schon von Verfassungs wegen (Art. 39 Abs. 2 BV) von der politischen Entscheidungsfindung in der Gemeinde grundsätzlich ausgeschlossen. Die Trennung von Steuerpflicht und Stimmrecht rechtfertigt eine besonders kritische Überprüfung der Verfassungsmässigkeit, weil die Gefahr einer systematischen Benachteiligung der auswärtigen Eigentümer gegenüber den stimmberechtigten Einwohnern auf der Hand liegt, ohne dass sie für sich alleine bereits die Verfassungswidrigkeit bedeuten würde (vgl. Urteile 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.5.7; 2C\_523/2015 vom 21. Dezember 2016 E. 6.1).

**4.5.** Soweit die Beschwerdeführer beanstanden, dass es nicht sachgerecht sei, für vermietete Ferienwohnungen die Kurtaxen in Form einer Pauschale zu erheben, ist ihnen zu entgegnen, dass Personen mit Wohnsitz in Leukerbad und solche, die ihre Ferienwohnung (en) im Gemeindegebiet vermieten, ohne selbst dort zu übernachten, nach Art. 2 Abs. 1 KTR/LB gar nicht kurtaxenpflichtig sind und deshalb für sich selbst weder in Pauschal- noch in anderer Form Kurtaxen schulden. Sie haben gemäss Art. 2 Abs. 2 KTR/LB vielmehr die Kurtaxen bei den kurtaxenpflichtigen Gästen einzukassieren und sie (vollständig) dem Erhebungsorgan zu überweisen. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass sich Personen, die ihre Ferienwohnung zumindest auch selbst nutzen und deshalb für sich selbst kurtaxenpflichtig sind, und solche, die ihre Ferienwohnung (en) ausschliesslich vermieten, nicht in vergleichbaren Situationen befinden und insofern unterschiedlich behandelt werden können, wie das Bundesgericht kürzlich in Bezug auf eine andere Walliser Gemeinde erkannt hat (vgl. Urteil 2C\_353/2020 vom 22. September 2021 E. 5.4). Diese Unterscheidung zwischen selbstnutzenden und ausschliesslich vermietenden Ferienwohnungseigentümern steht im Übrigen auch im Einklang mit dem kantonalen Musterreglement, welches die Pauschalisierung für Ferienwohnungen, die gewerblich genutzt werden, nicht empfiehlt (vgl. Musterreglement des Kantons Wallis, Kommentar zu Art. 4). Auch das kantonale Gesetz deutet eine solche Unterscheidung zumindest an (vgl. Art. 21 Abs. 3 und 3bis TG/VS).

**4.6.** Da das KTR/LB somit bereits zwischen (ganz oder teilweise) selbstnutzenden Ferienwohnungseigentümern einerseits und ausschliesslich vermietenden Ferienwohnungseigentümern andererseits in der gebotenen Weise differenziert, kann sich unter dem Titel von Art. 8 Abs. 1 BV nur noch die Frage stellen, ob auch innerhalb der Gruppe der Selbstnutzer weiter differenziert werden muss oder es zulässig ist, dass für alle selbstnutzenden Ferienwohnungseigentümer mit demselben (fiktiven) Belegungsgrad gerechnet wird. Dazu hat das Bundesgericht im Urteil 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 erwogen, dass die Einheitspauschale grundsätzlich sinnvoll ist. Dieser Erwägung lag die Annahme zugrunde, dass es in der Gemeinde Leukerbad kaum ausschliesslich selbst genutzte oder ausschliesslich vermietete Wohnungen gebe. Die von der Gemeinde seither gesammelten und im vorliegenden Verfahren ins Recht gelegten Daten zeigen zwar, dass eine Vielzahl der Betten in Ferienwohnungen ausschliesslich selbst genutzt wird und gänzlich unvermietet bleibt (4'218 von 7'598 Betten; vgl. oben E. 3.3.1). Allerdings wäre es für die Gemeinde zumindest mit erheblichem Aufwand verbunden, wenn sie getrennte Belegungsgrade für ausschliessliche Selbstnutzer und gelegentlich vermietende Selbstnutzer festlegen und statistisch untermauern müsste. Ausserdem dürfte die Bandbreite der Übernachtungszahlen unter den gelegentlich vermietenden Selbstnutzern, aber auch unter den ausschliesslichen Selbstnutzern erheblich sein. Vor diesem Hintergrund stellen die administrativen Vorteile einer Einheitspauschale einen sachlichen Grund dafür dar, nicht zwischen ausschliesslichen Selbstnutzern und gelegentlich vermietenden Selbstnutzern zu differenzieren. Eine Verletzung von Art. 8 Abs. 1 BV ist nicht zu erkennen.

## **5.**

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Beschwerdeführer unterliegen und haben die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

## **Arrêt du Tribunal fédéral suisse du 23 décembre 2021** **(dossier n° 2C\_198/2020)**

Composition : M. le juge fédéral Seiler, président, Mme la juge fédérale Aubry Girardin, M. le juge fédéral Donzallaz, Mme la juge fédérale Hänni, M. le juge fédéral Beusch, M. le greffier Seiler.

Parties à la procédure

1. A. \_\_\_\_\_,

2. B. \_\_\_\_\_,

3. C. \_\_\_\_\_,

Requérants, tous trois représentés par Me Xenia Christensen,

contre

Commune de Loèche-les-Bains, Lichtenstrasse 29, 3954 Loèche-les-Bains, représentée par Me Marco Eyer.

### **Objet**

Taxe de séjour (appartements de vacances), recours contre le règlement sur la taxe de séjour de la commune municipale de Loèche-les-Bains du 1er janvier 2020,

Recours contre l'homologation du règlement de la taxe de séjour de la commune de Loèche-les-Bains du Conseil d'Etat du canton du Valais du 31 janvier 2020.

### **Les faits de l'affaire :**

A.

A.a. Selon la loi sur le tourisme du canton du Valais du 9 février 1996 (TG/VS ; SGS 935.1), les communes doivent notamment élaborer, en collaboration avec les acteurs locaux du tourisme, les lignes directrices de la politique touristique locale et veiller à la mise en œuvre de ces lignes directrices (art. 7 al. 1 let. a TG/VS). Il leur incombe également de promouvoir l'équipement et le développement touristiques sur leur territoire (let. b) et de percevoir les taxes touristiques (let. c). La loi connaît trois formes de taxes touristiques communales, à savoir la taxe de séjour (art. 17 et suivants), la taxe d'hébergement (art. 23 et suivants) et la taxe de promotion touristique (art. 27 et suivants), qui peut être perçue par les communes en lieu et place de la taxe d'hébergement. Les communes peuvent percevoir la taxe de séjour soit de manière effective (en fonction du nombre réel de jours ou de nuits), soit de manière forfaitaire. Si la commune prévoit une perception forfaitaire, le forfait de la taxe de séjour doit être calculé sur la base de critères objectifs. En vertu de la loi, il convient notamment de tenir compte du taux d'occupation moyen de la forme d'hébergement concernée, y compris les locations occasionnelles (art. 21 al. 3 bis TG/VS dans la version du 8 mai 2014, en vigueur depuis le 1er janvier 2015). Le produit de la taxe de séjour sert notamment à financer un service d'information et de réservation, l'animation de la station, ainsi que la création et l'exploitation de

A.b. Le 17 décembre 2015, l'assemblée communale de la commune municipale de Loèche-les-Bains/VS a adopté, sur proposition du conseil communal, un nouveau règlement sur la taxe de séjour (RTC/LB).

En ce qui concerne la taxe de séjour, il ressort du règlement que les propriétaires ou les locataires permanents d'appartements de vacances devaient s'acquitter de la taxe de séjour au moyen d'un forfait annuel (art. 4, al. 2). Le forfait annuel couvrait toutes les nuitées passées dans le logement concerné, y compris les locations occasionnelles (art. 4, al. 3). Conformément à l'article 5, paragraphe 1, lettre b de la KTR/LB, la taxe de séjour par nuitée pour les logements de vacances s'élevait uniformément à 6 francs. Le forfait annuel pour les appartements de vacances a fait l'objet de la réglementation suivante à l'art. 6 KTR/LB :

*"1 Le forfait annuel est perçu par objet et échelonné en fonction de sa taille.*

*2 Il s'élève pour les appartements de vacances à Loèche-les-Bains sur la base du taux de la taxe de séjour selon l'art. 5, alinéa 1, lettre b et du taux d'occupation moyen de 60 jours de la catégorie d'hébergement correspondante :*

*a) pour les appartements jusqu'à et y compris 2½ pièces (en règle générale deux lits = facteur 2) : Fr. 720 ;*

*b) pour les appartements jusqu'à 3½ pièces (en règle générale quatre lits = facteur 4) : 1'440 francs ;*

*c) pour les appartements jusqu'à et y compris 4½ pièces et plus (en règle générale six lits = facteur 6) : Fr. 2'160.--".*

A.c. Le Conseil d'État du canton du Valais a homologué le règlement le 20 avril 2016, ce qui a été publié dans la Feuille officielle du canton du Valais du 6 mai 2016. Le règlement est entré en vigueur le 1er mai 2016.

A.d. Par l'arrêt 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017, le Tribunal fédéral a partiellement admis les recours contre le RCT/LB. Il a annulé l'art. 6 al. 2 KTR/LB dans la mesure où il prévoyait un taux d'occupation moyen de 60 jours et a rejeté le recours pour le surplus, dans la mesure où il fallait y entrer en matière.

A.e. Suite à l'arrêt 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017, le conseil communal de Loèche-les-Bains a pris la décision, lors de sa séance du 18 septembre 2017, de modifier les articles 6, 7 et 8 de la KTR/LB. L'art. 6 KTR/LB devrait désormais se lire comme suit :

*"Art. 6 Forfait annuel pour les logements de vacances*

*1 Le forfait annuel est perçu par objet et échelonné en fonction de sa taille.*

*2 Il s'élève pour les appartements de vacances à Loèche-les-Bains, sur la base du taux de la taxe de séjour selon l'art. 5, alinéa 1, lettre b) et du taux d'occupation moyen de 50 jours de la catégorie d'hébergement correspondante.*

*a) pour les appartements jusqu'à 2½ pièces (en règle générale 2 lits = facteur 2) CHF 600.00*

*b) pour les appartements jusqu'à 3½ pièces (en règle générale 4 lits = facteur 4) CHF 1'200.00*

*c) pour les logements jusqu'à et y compris 4 ½ pièces et plus (en règle générale 6 lits = facteur 6) CHF 1'800.00".*

Cet amendement a été adopté par l'assemblée primaire de la commune de Loèche-les-Bains le 10 octobre 2017. En outre, en raison d'une condition imposée par le Conseil d'État du canton du Valais, il a été prévu à l'art. 14 KTR/LB que la modification des art. 6, 7 et 8 entrerait en vigueur le 1er janvier 2018 pour une durée limitée au 31 décembre 2019 et sous réserve de l'approbation du Conseil d'État du canton du Valais. Le Conseil d'Etat du canton du Valais a homologué la KTR/LB telle que modifiée lors de sa séance du 29 novembre 2017.

B.

Le 20 décembre 2019, le conseil communal de la commune de Loèche-les-Bains a demandé au Conseil d'État du canton du Valais d'homologuer définitivement le RCT/LB, c'est-à-dire de supprimer la limitation de durée prévue à l'article 14 du RCT/LB. Pour ce faire, le conseil communal a présenté différentes données afin d'étayer le taux d'occupation moyen basé sur l'art. 6 KTR/LB. Le Conseil d'Etat a

homologué la modification lors de sa séance du 22 janvier 2020 et l'a publiée dans la Feuille officielle du canton du Valais du 31 janvier 2020.

C.

A. \_\_\_\_\_ (recourant 1), B. \_\_\_\_\_ (recourant 2) et le C. \_\_\_\_\_ (recourant 3) saisissent le Tribunal fédéral par recours du 28 février 2020 et demandent l'annulation de l'art. 4 al. 2 et de l'art. 6 al. 2 RCT/LB 2020.

Le Conseil d'Etat du canton du Valais a renoncé à prendre position. La Municipalité de Loèche-les-Bains conclut au rejet du recours dans la mesure où il y a lieu d'entrer en matière. Les recourants répliquent et déposent une prise de position complémentaire. La commune municipale de Loèche-les-Bains du-plique.

### **Considérations :**

1.

1.1 Le recours est dirigé contre le RCT/LB et donc contre un acte législatif communal (art. 82 let. b LTF). Si le canton concerné - comme en l'espèce le canton du Valais pour les actes purement législatifs (cf. arrêts 2C\_860/2019 du 22 mars 2021 consid. 1.2 ; 2C\_1147/2016 du 8 octobre 2018 consid. 1.2, 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017 consid. 1.2.2) - n'a pas prévu de procédure cantonale abstraite de contrôle des normes, l'acte législatif communal ou cantonal peut être attaqué directement devant le Tribunal fédéral (art. 87 al. 1 LTF).

1.2 L'objet du recours est certes uniquement l'acte législatif et non l'homologation en tant qu'acte de souveraineté organisationnelle autonome dans le cadre des droits politiques (ATF 138 I 171 consid. 3.3.1 ; arrêts 2C\_756/2015 du 3 avril 2017 consid. 1.3.1, non publié dans ATF 143 I 272 ; 2C\_947/2019 du 13 février 2020 consid. 1.3.1 ; 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017 consid. 1.3.1). Toutefois, la publication de l'acte législatif contesté qui clôt formellement la procédure législative est déterminante pour le délai (ATF 142 I 99 consid. 1.3 ; 133 I 286 consid. 1 ; arrêt 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017 consid. 1.2.3). Le RCT/LB était soumis à l'homologation du Conseil d'Etat du canton du Valais ; cette homologation a été accordée le 22 janvier 2020 et publiée dans la feuille officielle cantonale le 31 janvier 2020 (cf. supra faits B.). Ceci a formellement clôturé la procédure législative en vue de l'adoption du RCT/LB et a déclenché le délai au sens de l'art. 101 LTF. Le recours déposé à la Poste le 28 février 2020 s'avère avoir été déposé en temps utile.

1.3 Dans la procédure de contrôle abstrait des normes, le Tribunal fédéral examine la compatibilité des dispositions attaquées avec le droit de rang supérieur (ATF 143 I 272 consid. 2.1). Si, comme en l'espèce, le contrôle abstrait des normes est dirigé contre une révision partielle d'un acte législatif, seules les dispositions modifiées ou nouvellement introduites peuvent en principe être contestées. Les dispositions qui n'ont pas été modifiées ne peuvent être examinées que si la révision partielle de l'acte législatif leur confère une signification différente de celle qu'elles avaient à l'origine ou si la révision de la loi les fait apparaître sous un jour nouveau et que le recourant en subit un préjudice (ATF 146 I 83 consid. 1.1 ; 142 I 99 consid. 1.4 ; 135 I 28 consid. 3.1.1 ; 122 I 222 consid. 1b/aa).

1.3.1 Les requérants contestent l'article 4, paragraphe 2, de la KTR/LB. Cette disposition n'avait pas été annulée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017. Elle n'a pas été modifiée par la suite. Il n'apparaît pas non plus qu'elle présente un contenu nouveau ou un sens juridique modifié par rapport aux versions antérieures suite à la modification des articles 6, 7 et 8 ainsi que 14 de la KTR/LB. Le recours n'est pas recevable dans la mesure où il est dirigé contre l'article 4, paragraphe 2, de la KTR/LB.

1.3.2 Il en va autrement de l'article 6, paragraphe 2, de la KTR/LB. Certes, cette disposition a déjà été modifiée suite à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017, par décision du conseil communal du 18 septembre 2017, adoptée par l'assemblée primaire le 10 octobre 2017 (cf. supra, faits A.e). Le Conseil d'État n'a toutefois homologué cette modification qu'à la condition que la commune soumette un nouveau calcul d'occupation avant le 31 décembre 2019. En conséquence, la commune a limité dans un premier temps, à l'article 14 KTR/LB, le champ d'application temporel de l'article 6 KTR/LB à la période du 1er janvier 2018 au 31 décembre 2019. L'adaptation de l'article 14 KTR/LB, que le Conseil d'État a homologuée en janvier 2020, confère à l'article 6 KTR/LB un nouveau contenu réglementaire, puisque la limitation de son champ d'application temporel disparaît. Ce nouveau contenu réglementaire est préjudiciable aux propriétaires de logements de vacances. Le recours contre cette décision est recevable.

#### 1.4.

1.4.1 Pour qu'il soit entré en matière sur le recours des requérants 1 et 2, il faut qu'ils soient particulièrement touchés par l'acte attaqué et qu'ils aient un intérêt digne de protection, de nature juridique ou factuelle, à son annulation (art. 89 al. 1 let. b et c LTF). Selon la jurisprudence, un recourant est particulièrement touché par un acte législatif s'il est susceptible, tôt ou tard, d'être directement touché par la réglementation contestée avec une probabilité minimale (être touché virtuellement ; ATF 145 I 26 consid. 1.2 ; 141 I 36 consid. 1.2.3). En tant que propriétaires non résidents d'immeubles dans la commune, les recourants 1 et 2 sont eux-mêmes assujettis à la taxe de séjour pour leur usage personnel et doivent, le cas échéant, encaisser la taxe de séjour en tant que logeurs sous leur responsabilité subsidiaire ; ils sont suffisamment touchés par l'acte attaqué (cf. arrêts 2C\_860/2019 du 22 mars 2021 consid. 1.3 ; 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017 consid. 1.4.3). Ils ont un intérêt digne de protection à l'abrogation de l'art. 6 al. 2 KTR/LB, qui alourdit leur charge fiscale, et sont par conséquent légitimés à recourir.

1.4.2 Le requérant 3 fait valoir qu'il introduit le recours dans l'intérêt de ses membres. Selon la jurisprudence, une association constituée en personne morale peut faire valoir par voie de recours les intérêts de ses membres, s'il s'agit d'intérêts qu'elle est tenue de sauvegarder en vertu de ses statuts, qui sont communs à la majorité ou à un grand nombre de ses membres et que chacun d'eux aurait qualité pour faire valoir par voie de recours (ATF 142 II 80 consid. 1.4.2 ; 136 II 539 consid. 1.1 avec renvois). Les membres du recourant 3, constitué en association (art. 60 ss CC), sont propriétaires de résidences secondaires dans la commune et seraient donc eux-mêmes légitimés à recourir au même titre que les recourants 1 et 2. Selon ses statuts, le recourant 3 a pour but de défendre les intérêts de ses membres vis-à-vis des autorités et s'engage en particulier pour des impôts raisonnables. Il remplit donc les conditions susmentionnées et a qualité pour recourir.

1.5 Le recours satisfait aux exigences formelles (art. 42 LTF). Il convient d'entrer en matière sur le recours, sous réserve de ce qui a été exposé au point 1.3.1.

#### 2.

2.1 Le Tribunal fédéral applique en principe le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF), mais, compte tenu de l'obligation générale de motiver le recours (art. 42 al. 1 et al. 2 LTF), il n'examine en principe que les griefs invoqués, à moins que les vices de droit ne soient évidents (ATF 142 I 99 consid. 1.7.1). La motivation ne doit pas désigner expressément les règles de droit ou les principes prétendument violés, elle ne doit pas non plus être exacte, mais elle doit être pertinente et faire apparaître que, selon le recourant, le droit a été violé et pourquoi (ATF 140 III 86 consid. 2 ; 139 I 306 consid. 1.2 ; 138 I 217 consid. 3.1).

Dans tous les cas, le Tribunal fédéral n'examine la violation des droits fondamentaux et du droit cantonal (y compris communal) et intercantonal que si un tel grief a été soulevé dans le recours et suffisamment motivé (obligation qualifiée de se plaindre et de motiver selon l'art. 106 al. 2 LTF ; ATF 140

IV 57 consid. 2.2 ; 137 II 305 consid. 3.3). Si aucun grief constitutionnel n'est soulevé, le Tribunal fédéral ne peut pas admettre un recours même s'il y a effectivement violation de la Constitution (ATF 141 I 36 consid. 1.3 ; 139 I 229 consid. 2.2). Le Tribunal fédéral examine uniquement sous l'angle de la violation des droits constitutionnels si un acte législatif cantonal ou communal attaqué viole d'autres droits de rang supérieur - notamment le droit constitutionnel cantonal, qui ne relève pas des droits constitutionnels, ou d'autres lois et ordonnances cantonales et communales (ATF 142 V 94 consid. 1.3). L'examen se fait notamment sous l'angle de la violation de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst. ; ATF 142 V 513 consid. 4.2). Dans tous les cas, le Tribunal fédéral n'annule une loi cantonale ou un règlement cantonal ou communal que si la norme se soustrait à toute interprétation conforme à la Constitution et au droit international, mais pas déjà si elle reste accessible à une telle interprétation de manière défendable (ATF 143 I 272 consid. 2.5.1 ; 138 I 321 consid. 2 ; 137 I 77 consid. 2).

2.2 La présente procédure de contrôle des normes par le Tribunal fédéral est une procédure de première instance (art. 87 al. 1 LTF), compte tenu de l'absence de juridiction constitutionnelle cantonale en matière de droit fiscal. Le Tribunal fédéral établit donc lui-même les faits en application de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF ; RS 273) (art. 55 al. LTF). 1 LTF), en se fondant notamment sur les moyens de preuve produits par les parties à la procédure, les communiqués officiels et les faits notoires, qu'il soumet à une libre appréciation des preuves (arrêts 2C\_860/2019 du 22 mars 2021 consid. 1.6 ; 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017 consid. 1.5.5).

### 3.

Les recourants se plaignent en premier lieu que le relevé du taux d'occupation moyen selon l'article 6, alinéa 2 KTR/LB est erroné et donc arbitraire. En particulier, la commune se serait appuyée sur des données insuffisantes.

3.1 Selon l'article 21, paragraphe 3bis, TG/VS, les communes peuvent prévoir une perception forfaitaire de la taxe de séjour. Elles doivent calculer ce forfait sur la base de critères objectifs. Pour ce faire, les communes doivent tenir compte du taux d'occupation moyen de la forme d'hébergement concernée, y compris les locations occasionnelles.

3.2 Dans l'arrêt 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017, le Tribunal fédéral a constaté que le taux d'occupation moyen de 60 nuitées initialement mentionné à l'article 6, paragraphe 2, de la KTR/LB ne pouvait pas être maintenu à la lumière des données statistiques disponibles à l'époque. Ces données indiquaient en effet un taux d'occupation moyen des logements de vacances (loués ou occupés par leur propriétaire) de 46 nuitées seulement. Estimant qu'un certain "chiffre noir" de nuitées non déclarées était probable, le Tribunal fédéral a qualifié l'hypothèse d'une occupation moyenne de 50 nuitées de "sans aucun doute défendable" (cf. arrêt 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017 consid. 3.6.11).

### 3.3.

3.3.1 Pour déterminer le taux d'occupation moyen, la commune s'est appuyée sur les données qu'elle a collectées entre le 1er octobre 2018 et le 30 septembre 2019 au moyen de l'application FERATEL. La commune utilise cette application pour l'établissement de la carte d'hôte "Leukerbad Card Plus", avec laquelle les hôtes peuvent bénéficier de diverses prestations et réductions. Pour ce faire, les hôtes ou les établissements d'hébergement doivent définir manuellement la durée de validité de la carte d'hôte, qui est délivrée pour une durée maximale de 20 jours. Au total, 645 918 nuitées ont été enregistrées par ce biais. Après déduction des nuitées dans les hôtels, les camps de vacances et les campings (236'364) et dans les appartements de vacances loués (264'860), qui ont été attestées par des bulletins d'inscription, le solde des appartements de vacances occupés par leur propriétaire ou loués durablement s'élève à 144'694 nuitées. Le nombre de lits dans les logements de vacances (7 598) a été déterminé par la commune à l'aide du Registre fédéral des bâtiments et des logements. Comme tous les propriétaires qui louent leurs appartements sont soumis à la taxe de promotion touristique, la commune connaissait le nombre d'appartements loués (1 262). En multipliant ce chiffre par le nombre

moyen de lits par logement ("facteur de lits" ; 2,62), la commune a obtenu le nombre de lits loués (3'380). Les lits restants ( $7'598 - 3'380 = 4'218$ ) devaient donc se trouver dans des logements de vacances exclusivement occupés par leur propriétaire ou loués en permanence. Sur cette base, on obtient une occupation moyenne de 78.4 nuitées par lit pour les logements de vacances loués (y compris les logements de vacances loués occasionnellement), de 34.4 nuitées par lit pour les logements de vacances occupés par leur propriétaire ou loués de manière permanente et, pour l'ensemble des logements de vacances, une moyenne de 53.9 nuitées par lit.

|                     | Loué    | Utilisé par le propriétaire | Total   |
|---------------------|---------|-----------------------------|---------|
| Nuitées             | 264'860 | 144'694                     | 409'554 |
| Nombre de lits      | 3'380   | 4'218                       | 7'598   |
| Ø Taux d'occupation | 78.4    | 34.4                        | 53.9    |

3.3.2 Dans ses observations du 7 septembre 2020, la commune reconnaît que des abus ont été commis dans l'application FERATEL. Toutefois, seules les inscriptions en ligne sans mot de passe, qui représentent 58 021 nuitées, sont concernées. Même si tous ces enregistrements avaient été abusifs, l'occupation moyenne des appartements de vacances à usage personnel ou loués en permanence s'élèverait encore à 20.5 nuitées. Dans cette hypothèse, on obtient une moyenne de 46.3 nuitées par lit pour l'ensemble des logements de vacances.

|                     | Loué    | Utilisé par le propriétaire | Total   |
|---------------------|---------|-----------------------------|---------|
| Nuitées             | 264'860 | 86'673                      | 351'533 |
| Nombre de lits      | 3'380   | 4'218                       | 7'598   |
| Ø Taux d'occupation | 78.4    | 20.5                        | 46.3    |

3.4 Les plaignants critiquent en substance le fait que les données du système FERA-TEL ne permettent pas de déduire de manière fiable les nuitées effectives. Il est probable que les hôtes ne limitent pas régulièrement la validité de la carte d'hôte à leur séjour effectif, mais réservent plutôt une durée plus longue, jusqu'à un maximum de 20 jours, d'autant plus qu'ils n'en subissent aucun préjudice. La commune rétorque aux plaignants que le système FERATEL ne fait pas état d'une seule réservation de carte d'hôte de plus de 20 jours.

Indépendamment de la question de savoir si l'affirmation de la commune est exacte, l'argumentation des plaignants n'est pas convaincante. Il est effectivement peu probable que l'on puisse déduire le nombre exact de nuitées effectives à partir des données de l'application FERATEL. Enfin, il n'y a probablement pas eu que des "surréservations" de cartes d'hôtes, comme l'affirment les plaignants. On peut également imaginer des "sous-réservations" par des propriétaires ou des locataires permanents d'appartements de vacances qui renoncent volontairement aux avantages de la carte d'hôte. Mais ces imprécisions ne remettent en tout cas pas en cause la pertinence de ces données pour déterminer le taux d'occupation moyen au point que la méthode choisie par la commune apparaisse comme une mise en œuvre quasiment arbitraire de l'article 21, paragraphe 3bis TG/VS.

3.5 L'utilisation abusive des inscriptions en ligne via l'application FERATEL, à laquelle la commune a dû faire face, ne change rien à cette constatation. En effet, même sans tenir compte de toutes les nuitées qui en découlent, la moyenne par lit de logement de vacances serait toujours de 46,3 nuitées. La situation serait donc comparable à celle jugée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017, où 46 nuitées avaient également été statistiquement prouvées (cf. supra consid. 3.2). Ici comme là, la commune serait autorisée, sous l'angle de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst. ; cf. supra consid. 2.1), qui est déterminant pour le Tribunal fédéral, à fonder le forfait sur une valeur légèrement plus élevée de 50 nuitées par lit comme taux d'occupation moyen, afin de couvrir ainsi un chiffre noir d'environ 10 %.

3.6 Comme le Tribunal fédéral l'a récemment jugé à propos d'une autre commune valaisanne, il n'y a pas lieu de critiquer, sous l'angle de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.), le fait que la commune prenne en compte, pour étayer statistiquement le taux d'occupation (fictif), tous les logements de vacances situés sur son territoire, qu'ils soient occupés par leur propriétaire ou (exclusivement) loués. Les logements loués sont certes utilisés plus intensivement que les logements occupés par leur propriétaire. L'imprécision qui en résulte reste toutefois dans les limites de ce qui est admissible dans le système d'un forfait (arrêt 2C\_353/2020 du 22 septembre 2021 consid. 6.3.2 avec référence à l'arrêt 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017 consid. 3.6.10). Il n'en va pas autrement dans le cas d'espèce.

3.7 Au vu de ce qui précède, la méthode utilisée par la commune pour déterminer le taux d'occupation moyen des logements de vacances ne constitue pas une application arbitraire de l'art. 21 al. 3bis TG/VS.

#### 4.

Les requérants font en outre valoir que, compte tenu de la grande différence d'intensité d'utilisation entre les propriétaires de logements de vacances qui les louent, d'une part, et les propriétaires de logements de vacances qui utilisent leur propre logement et les locataires permanents, d'autre part, la commune aurait dû traiter différemment ces deux groupes. L'article 6, paragraphe 2, de la KTR/LB ne faisant pas une telle distinction, cette disposition viole le principe d'égalité (article 8, paragraphe 1, de la Constitution).

4.1 Conformément au droit à l'égalité de traitement inscrit à l'article 8, paragraphe 1, de la Constitution fédérale, les choses identiques doivent être traitées de manière identique dans la mesure de leur égalité, mais les inégalités existantes doivent également être prises en compte par un traitement juridiquement différencié. Le droit à l'égalité de traitement est donc violé si, en ce qui concerne un fait essentiel pour la décision, des distinctions juridiques sont faites pour lesquelles il n'y a pas de motif raisonnable dans les circonstances à régler, ou si des distinctions qui auraient dû être faites en raison des circonstances sont omises (ATF 147 I 73 consid. 6.1 ; 145 II 206 consid. 2.4.1 ; 143 V 139 consid. 6.2.3). Le principe de l'égalité de droit est concrétisé en droit fiscal par les principes de la généralité et de l'uniformité de l'imposition ainsi que par le principe de l'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst.). Le principe de la généralité de l'imposition exige que toutes les personnes ou groupes de personnes soient imposés selon les mêmes règles légales ; les exceptions qui ne sont pas justifiées par des raisons objectives ne sont pas autorisées. D'autre part, ce principe interdit d'imposer à un petit groupe de contribuables des charges beaucoup plus lourdes par rapport à leur capacité économique. Selon le principe de l'uniformité de l'imposition, les personnes se trouvant dans des conditions identiques doivent être imposées de la même manière et les inégalités importantes dans les conditions réelles doivent conduire à des charges fiscales différentes en conséquence. Enfin, le principe de l'imposition selon la capacité économique signifie que les contribuables doivent contribuer aux charges fiscales en fonction de leur capacité contributive (ATF 137 I 145 consid. 2.1 ; 133 I 206 consid. 6.1).

Ces principes constitutionnels n'exigent toutefois pas que chaque contribuable soit mathématiquement traité de manière exactement égale ou exactement inégale en fonction de l'inégalité ; cet objectif

est souvent impossible à atteindre pour des raisons pratiques. Une certaine schématisation et une forfaitisation du droit fiscal sont admissibles et souvent inévitables (ATF 128 I 240 consid. 2.3 ; 125 I 65 consid. 3c ; avec renvois). Dans une pratique constante, le Tribunal fédéral s'impose une certaine retenue lorsqu'il doit, en tant que cour constitutionnelle, examiner une réglementation légale inévitablement imparfaite. Dans la mesure où il n'est pas possible d'obtenir une égalité de traitement absolue, il suffit que la réglementation légale ne conduise pas, de manière générale, à une charge nettement plus lourde ou à une discrimination systématique de certaines catégories de contribuables (ATF 131 I 291 consid. 3.2.1 ; 128 I 240 consid. 2.3 ; 126 I 76 consid. 2a, avec renvois).

4.2 Les taxes de séjour sont perçues pour financer la promotion du tourisme, raison pour laquelle elles sont qualifiées d'impôts d'affectation par une jurisprudence constante (ATF 102 la 143 consid. 2a avec de nombreuses références). Si elles ne sont prélevées qu'auprès d'un groupe déterminé au motif que ce groupe a un rapport plus étroit avec certaines dépenses de la collectivité que les autres contribuables, les taxes de séjour doivent être qualifiées d'impôts d'allègement des charges (affectés) (ATF 124 I 289 consid. 3b ; 102 la 143 consid. 2a ; arrêts 2C\_947/2019 du 13 février 2020 consid. 3.3 ; 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017 consid. 3.5.3 ; 2C\_794/2015 du 22 février 2016 consid. 3.2.2 s., in : Archives 84 p. 725, StR 71/2016 p. 542, ZBl 118/2017 p. 153 avec de nombreuses références à d'autres cantons ; cf. également ATF 141 II 182 consid. 6.7). Les impôts d'imputation des coûts se trouvent dans un rapport de tension avec le principe de la généralité de l'imposition (art. 127 al. 2 Cst.) et ne peuvent être prélevés que s'il existe des raisons objectivement fondées d'imputer les dépenses publiques concernées à la catégorie de personnes visée, soit parce que cette catégorie profite généralement (abstraitement) plus que d'autres de ces prestations, soit parce qu'elle peut être considérée - abstraitement - comme le principal responsable de ces dépenses (ATF 143 II 283 consid. 2.3.2 et 2.3.3 ; 124 I 289 consid. 3b et 3e ; arrêt 2C\_672/2017 du 8 octobre 2018 consid. 3.1). En d'autres termes, la délimitation éventuelle doit être effectuée selon des critères défendables ; à défaut, la taxe viole le principe d'égalité (ATF 143 II 283 consid. 2.3.2 avec de nombreuses références).

4.3 Le calcul de l'impôt d'imputation des coûts ne doit pas, comme dans le cas d'une charge préférentielle ou d'une contribution, être déterminé en fonction d'avantages concrètement prouvés, mais peut être effectué de manière abstraite sur la base de critères fixés schématiquement (cf. ATF 124 I 289 consid. 3b ; arrêts 2C\_947/2019 du 13 février 2020 consid. 4.3.1 avec références ; 2C\_794/2015 du 22 février 2016 consid. 3.2.3). En effet, comme tout impôt - et contrairement aux taxes causales précitées - l'impôt d'imputation des coûts sert à financer des tâches de l'Etat qui ne sont pas utilisées ou souhaitées par tous les contribuables. Pour le calcul, il est donc sans importance de savoir si les personnes assujetties à la taxe de séjour utilisent effectivement les installations (qui n'ont pas été construites pour les seuls résidents locaux). La proximité avec l'utilisation des installations touristiques, typique des taxes d'imputation des coûts, est déjà donnée lorsque les assujettis à la taxe de séjour pourraient utiliser ces installations s'ils le souhaitaient (arrêts 2C\_860/2019 du 22 mars 2021 consid. 3.4 ; 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017 consid. 3.5.4 ; concernant les taxes touristiques, arrêt 2C\_712/2015 du 22 février 2016 consid. 3.3.3, avec de nombreuses références).

4.4 Tant que les différenciations concernant le cercle des assujettis et l'exécution des tâches apparaissent comme objectivement défendables, la fixation du montant de l'impôt constitue en premier lieu une décision politique qui relève de la responsabilité de l'organisation politique locale. Le Tribunal fédéral n'intervient dans leur marge de manœuvre considérable qu'en cas de violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ; il ne procède pas à un examen de l'adéquation (cf. arrêts 2C\_518/2016 du 4 septembre 2017 consid. 3.5.6 et 3.5.8 ; 2C\_523/2015 du 21 décembre 2016 consid. 6.1). Les taxes de séjour présentent tout de même une certaine particularité du fait qu'elles sont régulièrement fixées par les résidents ayant le droit de vote et que ceux-ci ne sont pas eux-mêmes redevables de l'impôt. Les propriétaires de logements de vacances extérieurs à la commune qui sont assujettis à l'impôt sont en principe exclus de la prise de décision politique dans la commune, ne serait-ce que par la Constitution (art. 39, al. 2, Cst.). La séparation de l'assujettissement à l'impôt et du droit de vote justifie un examen particulièrement critique de la constitutionnalité, car le risque d'une discrimination systématique des

propriétaires non résidents par rapport aux habitants ayant le droit de vote est évident, sans qu'il implique en soi l'inconstitutionnalité (cf. arrêts 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017 consid. 3.5.7 ; 2C\_523/2015 du 21 décembre 2016 consid. 6.1).

4.5 Dans la mesure où les recourants critiquent le fait qu'il n'est pas approprié de percevoir la taxe de séjour sous forme de forfait pour les appartements de vacances loués, il convient de leur répondre que les personnes domiciliées à Loèche-les-Bains et celles qui louent leur(s) appartement(s) de vacances sur le territoire de la commune sans y passer elles-mêmes la nuit ne sont pas du tout soumises à la taxe de séjour en vertu de l'art. 2 al. 1 RCT/LB et ne sont donc pas redevables de la taxe de séjour pour elles-mêmes, ni sous forme de forfait ni sous une autre forme. En vertu de l'article 2, alinéa 2 de la loi sur les taxes de séjour, ils doivent au contraire encaisser les taxes de séjour auprès des hôtes assujettis à la taxe de séjour et les reverser (intégralement) à l'organe de perception. Cela permet de tenir compte du fait que les personnes qui utilisent au moins aussi leur logement de vacances pour elles-mêmes et sont donc soumises à la taxe de séjour pour elles-mêmes et celles qui louent exclusivement leur(s) logement(s) de vacances ne se trouvent pas dans des situations comparables et peuvent donc être traitées différemment, comme l'a récemment reconnu le Tribunal fédéral à propos d'une autre commune valaisanne (cf. arrêt 2C\_353/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.4). Cette distinction entre les propriétaires d'appartements de vacances qui occupent leur logement et ceux qui le louent exclusivement est par ailleurs conforme au règlement-type cantonal, qui ne recommande pas la forfaitisation pour les appartements de vacances utilisés à titre commercial (cf. Règlement-type du canton du Valais, commentaire de l'art. 4). La loi cantonale suggère également une telle distinction (cf. art. 21 al. 3 et 3bis TG/VS).

4.6 Comme l'ACR/LB fait déjà la distinction nécessaire entre les propriétaires de logements de vacances qui les occupent (entièrement ou partiellement) et les propriétaires de logements de vacances qui les louent exclusivement, la seule question qui peut se poser au titre de l'art. 8, al. 1, Cst. est de savoir s'il faut continuer à faire des distinctions au sein du groupe des propriétaires occupants ou s'il est admissible de calculer le même taux d'occupation (fictif) pour tous les propriétaires de logements de vacances qui les occupent. Dans l'arrêt 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017, le Tribunal fédéral a considéré que le forfait unique était en principe judicieux. Cette considération se fondait sur l'hypothèse que la commune de Loèche-les-Bains ne comptait guère de logements exclusivement occupés par leur propriétaire ou exclusivement loués. Les données recueillies depuis lors par la commune et utilisées dans la présente procédure montrent certes qu'un grand nombre de lits dans des appartements de vacances sont utilisés exclusivement par leur propriétaire et ne sont pas loués du tout (4'218 lits sur 7'598 ; cf. ci-dessus consid. 3.3.1). Toutefois, il serait pour le moins difficile pour la commune de fixer et d'étayer statistiquement des taux d'occupation distincts pour les propriétaires occupants exclusifs et les propriétaires occupants occasionnels. En outre, la fourchette des nuitées parmi les propriétaires-occupants occasionnels, mais aussi parmi les propriétaires-occupants exclusifs, pourrait être considérable. Dans ce contexte, les avantages administratifs d'un forfait unique constituent une raison objective de ne pas faire de distinction entre les propriétaires-occupants exclusifs et les propriétaires-occupants occasionnels. Il n'y a pas de violation de l'article 8, paragraphe 1, de la Constitution.

5.

Le recours s'avère non fondé et doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Les requérants succombent et doivent supporter les frais de justice (art. 66 al. 1 LTF). Aucune indemnité de partie n'est due (art. 68 al. 1 et 3 LTF).