

A1 21 120

URTEIL VOM 11. NOVEMBER 2021

**Kantonsgericht Wallis
Öffentlichrechtliche Abteilung**

Es wirken mit: Christophe Joris, Präsident, Jean-Bernard Fournier und Thomas Brunner,
Richter, sowie Carmen Mangisch, Gerichtsschreiberin,

in Sachen

X _____ und Y _____, Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt
Marco Kaeslin, Niggli, Kaeslin & Partner,

gegen

STAATSRAT DES KANTONS WALLIS, Vorinstanz,

EINWOHNERGEMEINDE Z _____, vertreten durch Rechtsanwalt Alexander Köp-
pel, Kanzlei3,

(Abgaben & Gebühren)

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid vom 21. April 2021.

Sachverhalt

A. Die Gemeinde Z _____ stellte X _____ und Y _____ mit Verfügung vom 9. Juni 2020 die Kurtaxenpauschale 2019 für ihr Chalet A _____ in der Höhe von Fr. 480.-- in Rechnung (act. 202). X _____ und Y _____ reichten dagegen am 9. Juli 2020 beim Staatsrat des Kantons Wallis Beschwerde ein (act. 1 ff.).

Sie rügten, die Verfügung sei aufgrund fehlender gesetzlicher Grundlage aufzuheben. Sowohl Art. 21 Abs. 3^{bis} des Gesetzes über den Tourismus vom 9. Februar 1996 (SGS/VS 935.1; GTour) als auch das Reglement über die Kurtaxe der Gemeinde Z _____ vom xxx (genehmigt durch den Staatsrat am xxx; fortan: Kurtaxenreglement [KTR]) würden sich nicht zum Kreis der Abgabepflichtigen äussern und damit das Legalitätsprinzip nach Art. 127 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; BV) verletzen. Weiter monierten sie, die Verfügung verletze den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung und den Grundsatz des Doppelbesteuerungsverbots. Ebenso würden Personen mit Wohnsitz in der Gemeinde Z _____ anders behandelt als Personen ohne Wohnsitz in der Gemeinde. Die Kurtaxenbeiträge seien im Interesse der unterworfenen Personen zu verwenden. Gemäss einer Umfrage würden Zweitwohnungseigentümer die touristischen Leistungen und Anlagen aber nie oder nur selten benützen, im Gegensatz zu der heimischen Bevölkerung, die insbesondere den Sportplatz oder die Busverbindung von Z _____ nach B _____ und C _____ in Anspruch nehmen würden. Personen ohne Wohnsitz in der Gemeinde Z _____ hätten keine nähere Beziehung zu den erwähnten Aufwendungen als die Allgemeinheit bzw. diejenigen Personen mit Wohnsitz in der Gemeinde. Es liege eine Ungleichbehandlung sowie eine Verletzung des Willkürverbots vor, wenn eine Bestimmung die Personen mit Wohnsitz inner- und ausserhalb der Gemeinde Z _____ unterschiedlich behandle. Damit sei die Verfügung rechtswidrig und aufzuheben. Eine Erhöhung der Kurtaxen von zuvor Fr. 150.-- auf nun Fr. 480.-- sei nicht nachvollziehbar, zu hoch und willkürlich. Gemäss der Rechnung der Gemeinde Z _____ für das Jahr 2018 sei ersichtlich, dass der Ertrag aus den Kurtaxen Fr. 232 816.80 betragen habe, wovon Fr. 219 816.80 an D _____ weitergeleitet worden und somit nicht in der Gemeinde geblieben seien. Es gehe nicht an, dass mit den generierten Kurtaxenerträgen der Gemeinde Z _____ auch Anlagen in der Gemeinde C _____ finanziert würden. Das Kriterium der Zwecksetzung der Abgabe sei folglich klar nicht erfüllt. Weiter bemängeln die Beschwerdeführer, dass sowohl die Kurtaxe mit Fr. 6.-- als auch der angenommene Belegungsgrad von 40 Tagen willkürlich

festgelegt und im Vergleich zu anderen Gemeinden zu hoch seien. Hinsichtlich des Belegungsgrads sei nicht klar, woher die dafür verwendeten Daten stammen. Gemäss Aussagen der Gemeinde handle es sich um die Logiernächte des touristischen Geschäftsjahr 2013/2014 und damit um veraltete Zahlen, was nicht der aktuellen Situation entspreche. Weiter sei zu beachten, dass gewerblich vermietete und nicht gewerblich vermietete Wohnungen nicht gleich zu behandeln seien, so dass deren Belegungsgrade gesondert zu berechnen seien. Sofern gewerblich vermietete Wohnungen ebenfalls unter die Kurtaxenpauschale fallen würden, sei zu berücksichtigen, dass deren Vermieter bei einer hohen Auslastung des Ferienobjekts einen Gewinn erzielen könnten, über den sie frei verfügen könnten und es sodann an der Zweckgebundenheit der Kurtaxe fehlen würde. Weiter habe die Gemeinde Z _____ der Tatsache, dass Kinder unter sechs Jahren keine und Kinder zwischen sechs und sechzehn Jahren nur die halbe Kurtaxe bezahlen müssten, bei der Festsetzung des Bettenfaktors nicht Rechnung getragen. Anstatt bei vier Betten einen Faktor 3 einzusetzen, habe man den Faktor 4 eingesetzt, was willkürlich sei.

B. Der Staatsrat wies die Beschwerde mit Entscheid vom 21. April 2021 ab. Er verneinte die Verletzung des Legalitätsprinzips ebenso wie die Verletzung des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung und des Doppelbesteuerungsverbots. Dass touristische Anlagen auch durch Personen mit Wohnsitz in der betreffenden Gemeinde benützt würden, vermöge die Zweckgebundenheit der Finanzierung nicht zu ändern. Es sei mit der Rechtsgleichheit vereinbar, die Kurtaxe nur von Personen ohne Wohnsitz in der betreffenden Gemeinde zu erheben, da diese in einer näheren Beziehung zu den zur Förderung des Fremdenverkehrs getätigten Aufwendungen stünden als jene Personen mit Wohnsitz in der Gemeinde. Die Höhe der Kurtaxe sei ein politischer Entscheid und in deren Erhöhung sei keine Willkür zu erblicken. Die fehlende Zweckgebundenheit der Verwendung der Kurtaxeneinnahmen werde zwar von den Beschwerdeführern gerügt, aber nicht belegt, inwiefern die Kurtaxe nicht entsprechend Art. 22 Abs. 2 GTour verwendet werde. Gemäss Art. 13 Abs. 2 GTour sei es zulässig, dass sich die Gemeinden C _____, Z _____, E _____ und F _____ zu einer gemeinsamen Tourismusdestination zusammengeschlossen hätten und es nicht zu beanstanden sei, dass die Gemeinde Z _____ ihre Kurtaxeneinnahmen an den Verein D _____ überwiesen habe. Hinsichtlich der Erhebung des durchschnittlichen Belegungsgrads habe die Gemeinde Z _____ in ihrer Stellungnahme Zahlenmaterial eingereicht, dessen Herkunft nachvollziehbar sei. Eine Verletzung des Willkürverbots sei nicht erkennbar.

Das Bundesgericht habe in seinem die Gemeinde C _____ betreffenden Urteil 2C_519/2016 vom 4. September 2017 die Berechnungsmethode für den durchschnittlichen Belegungsgrad geprüft und als zulässig erachtet. Dabei habe das Bundesgericht eine tabellarische Zusammenfassung der wesentlichen Eckwerte, die dem «Finanzierungskonzept Ferienregion C _____» zugrunde liegen, aufgeführt, worin auch die Eckwerte der Gemeinde Z _____ aufgelistet gewesen seien. Dementsprechend sei davon auszugehen, dass für die Gemeinde Z _____ die gleiche Berechnungsmethode angewandt worden sei wie in der Gemeinde C _____, im Speziellen weil es sich um eine Tourismusdestination handle. Der Staatsrat erachte die Berechnungsmethode der Gemeinde Z _____ als rechtmässig. Beim Quervergleich des Belegungsgrads mit anderen Gemeinden erscheine der durchschnittliche Belegungsgrad nicht per se als ungerechtfertigt und sei damit vertretbar.

Die Kurtaxenpauschale der Gemeinde Z _____ stelle eine Einheitspauschale dar, die sämtliche Beherbergungsformen miteinschliesse, was nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zulässig sei. Die Beschwerdeführer machten nicht geltend, inwiefern konkret die Zweitwohnungseigentümer durch die Vermietung der Zweitwohnung einen Gewinn realisierten, der entgegen Art. 22 GTour verwendet würde und könnten daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Schliesslich sei es gemäss Rechtsprechung zulässig, eine Befreiung der Kinder und Jugendlichen von der Kurtaxe beim durchschnittlichen Belegungsgrad zu berücksichtigen.

C. Gegen den Entscheid des Staatsrates erhoben X _____ und Y _____ (Beschwerdeführer) am 26. Mai 2021 Verwaltungsgerichtsbeschwerde bei der öffentlich-rechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts und stellten folgende Rechtsbegehren:

- "1. Der Entscheid des Staatsrates Wallis vom 21. April 2021 sei aufzuheben und die Beschwerde vom 9. Juli 2020 sei gutzuheissen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin."

Sie rügten, die Verfügung sei aufgrund fehlender gesetzlicher Grundlage aufzuheben. Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour sei als gesetzliche Grundlage ungenügend, da sich dieser nicht zum Kreis der Abgabepflichtigen äussere und damit das Legalitätsprinzip nach Art. 127 BV verletze. Ebenso lege das Kurtaxenreglement der Gemeinde Z _____ den Kreis der Abgabepflichtigen sowie der Personen, deren Übernachtungen sich der Kurtaxenpauschale unterstellen lassen, nicht genügend bestimmt dar. Weiter monierten sie, die Verfügung verletze den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung und den Grundsatz des Doppelbesteuerungsverbots. Die neue Kurtaxe von Fr. 480.-- stehe in einem krassen Missverhältnis zur entsprechenden Gemeindesteuer in der Höhe von Fr. 84.20 pro Jahr.

Ebenso würden Personen mit Wohnsitz in der Gemeinde Z _____ anders behandelt als Personen ohne Wohnsitz in der Gemeinde. Die Kurtaxenbeiträge seien im Interesse der unterworfenen Personen zu verwenden. Eine Umfrage bei Zweitwohnungseigentümern in der Gemeinde Z _____ habe ergeben, dass diese die touristischen Leistungen (xxx, xxx und xxx) nie oder selten nutzten. Hingegen würden insbesondere der Sportplatz oder die Busverbindung von Z _____ nach B _____ und C _____ von der heimischen Bevölkerung genutzt. Diesfalls könne nicht mehr die Rede davon sein, dass entsprechende Anlagen wegen des Gastes erstellt worden seien. Personen ohne Wohnsitz in der Gemeinde Z _____ hätten keine nähere Beziehung zu den erwähnten Aufwendungen als die Allgemeinheit bzw. diejenigen Personen mit Wohnsitz in der Gemeinde. Eine Bestimmung, die Personen mit Wohnsitz inner- und ausserhalb der Gemeinde Z _____ unterschiedlich behandle, verletze insbesondere Art. 8 BV (Rechtsgleichheit) und Art. 9 BV (Willkürverbot). Damit sei die Verfügung rechtswidrig und aufzuheben. Eine Erhöhung der Kurtaxen von zuvor Fr. 150.-- auf nun Fr. 480.-- sei nicht nachvollziehbar, zu hoch und willkürlich. Gemäss der Rechnung der Gemeinde Z _____ für das Jahr 2018 sei ersichtlich, dass der Ertrag aus den Kurtaxen Fr. 232 816.80 betragen habe, wovon Fr. 219 816.80 an D _____ weitergeleitet worden und somit nicht in der Gemeinde geblieben seien. Es gehe nicht an, dass mit den generierten Kurtaxenerträgen der Gemeinde Z _____ auch Anlagen in der Gemeinde C _____ finanziert würden. Das Kriterium der Zwecksetzung der Abgabe sei folglich klar nicht erfüllt. Die Erhebung der Kurtaxe sei demnach willkürlich erfolgt und verletze die Rechtsgleichheit. Weiter sei die Kurtaxe mit Fr. 6.-- willkürlich und im Vergleich zu anderen Gemeinden zu hoch festgelegt worden. Auch der angenommene Belegungsgrad von durchschnittlich 40 Tagen könne nicht nachvollzogen werden, da nicht klar sei, woher die dafür verwendeten Daten herkämen. Es könne nicht überprüft werden, ob die Pauschale auf der Grundlage objektiver Kriterien berechnet worden sei. Gemäss Aussagen der Gemeinde handle es sich um die Logiernächte des touristischen Geschäftsjahr 2013/2014, was veraltete Zahlen seien und nicht der aktuellen Situation entspreche. Damit sei davon auszugehen, dass der Belegungsgrad willkürlich festgelegt worden sei. Weiter sei zu beachten, dass gewerblich vermietete und nicht gewerblich vermietete Wohnungen nicht gleich zu behandeln seien, so dass deren Belegungsgrade gesondert berechnet werden müssten. Sofern gewerblich vermietete Wohnungen ebenfalls unter die Kurtaxenpauschale fallen würden, sei zu berücksichtigen, dass deren Vermieter bei einer hohen Auslastung des Ferienobjekts einen Gewinn erzielen und über diesen frei verfügen könnten, sodass es an der Zweckgebundenheit der Kurtaxe fehlen würde. Die Gemeinde Z _____ habe einen Zweitwohnungsanteil von 67.3 %. Das Bundesgericht habe in der Gemeinde Bellwald einen Belegungsgrad von 27 Tagen bei

einem Zweitwohnungsanteil von 84.2 % und in der Gemeinde Obergoms einen Belegungsgrad von 29 Tagen bei einem Zweitwohnungsanteil von 76.7 % als noch haltbar angesehen. Im Vergleich mit diesen Gemeinden sei der Belegungsgrad der Gemeinde Z _____ mit 40 Tagen klar zu hoch. Weiter habe die Gemeinde Z _____ der Tatsache, dass Kinder unter sechs Jahren keine und Kinder zwischen sechs und sechzehn Jahren nur die halbe Kurtaxe bezahlen müssen, bei der Festsetzung des Bettenfaktors keine Rechnung getragen. Anstatt bei vier Betten einen Faktor 3 einzusetzen, habe man den Faktor 4 eingesetzt, was willkürlich sei.

D. Die Beschwerde wurde am 28. Mai 2021 an den Staatsrat und die Einwohnergemeinde Z _____ zur Vernehmlassung weitergeleitet.

Der Staatsrat teilte am 9. Juni 2021 mit, dass er auf eine Stellungnahme verzichte und auf den angefochtenen Entscheid verweise. Er beantragte die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Die Einwohnergemeinde Z _____ (nachfolgend Gemeinde) beantragte mit Stellungnahme vom 29. Juni 2021 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Sie verneinte die Verletzung des Legalitätsprinzips sowie die Verletzung des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung und des Doppelbesteuerungsverbots. Bei der Kurtaxe handle es sich um eine Kostenanlastungssteuer, die Personen, welche keinen Wohnsitz in der Gemeinde hätten, für die Übernachtung oder für die Beherbergung kurtaxenpflichtiger Personen deshalb auferlegt werde, weil sie den tourismusbedingten Aufwendungen des Gemeinwesens in einer näheren Beziehung stünden als die übrigen Steuerpflichtigen. Deshalb sei es rechtsgleich, die in der betreffenden Gemeinde wohnhaften Personen von der Bezahlung der Kurtaxe auszunehmen, selbst wenn diese die mit der Kurtaxe finanzierten Anlagen ebenfalls in Anspruch nehmen könnten. Es sei zulässig, dass sich Gemeinden zu einer Tourismusdestination zusammenschliessen würden. Z _____ und C _____ seien mit dem Skigebiet G _____ und über Wanderwege miteinander verbunden. Es sei richtig, dass Einnahmen aus den Kurtaxenerträgen an den Verein D _____ fliessen würden. Im Gegenzug würden die Abgabepflichtigen von Sondervorteilen nicht nur in der Gemeinde Z _____, sondern auch in der Gemeinde C _____ profitieren. Die Gemeinde Z _____ habe mit dem Verein D _____ einen Leistungsvertrag abgeschlossen. Gemäss diesem sei ersichtlich, dass der Kurtaxenertrag für den Betrieb eines Informations- und Reservationsdienstes, die Animation vor Ort und der Erstellung und dem Betrieb von Anlagen, die dem Tourismus, der Kultur und dem Sport dienen, verwendet würden. Der errechnete durchschnittliche Belegungsgrad von 47 Tagen wurde auf 40 Tage herabgesetzt,

um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass Kinder und Jugendliche keine bzw. eine reduzierte Kurtaxe zu bezahlen haben. Dieses Vorgehen sei auch vom Bundesgericht betreffend die Gemeinde C _____ bestätigt worden. Bis zu diesem Zeitpunkt, und darüber hinaus auch bis zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung vom Juli 2019, habe es in der Gemeinde Z _____ keine gewerblichen Ferienwohnungsvermietungen gegeben. Demzufolge sei die Pauschale ohne Berücksichtigung von gewerblich vermieteten Ferienwohnungen berechnet worden.

E. Die Beschwerdeführer reichten am 20. August 2021 eine Replik ein und hielten ihre Rechtsbegehren aufrecht. Sie brachten zusätzlich vor, dass mit der Unterzeichnung des Leistungsvertrags zwischen der Gemeinde Z _____ und dem Verein D _____ unnötig hohe Kosten übernommen worden seien, die nun auf die Zweitwohnungseigentümer überwältzt würden. Mit der Kurtaxe werde auf diese Weise Tourismuspolitik betrieben, was ein willkürliches Vorgehen darstelle. Entscheidendes Kriterium, wonach Ortsansässige von der Kurtaxe befreit seien, sei, dass die mit der Kurtaxe finanzierten Anlagen spezifisch für die Feriengäste geschaffen worden seien. Auch ortsansässige Kinder und Erwachsene müssten sich sportlich betätigen können, so dass nicht gesagt werden könne, der Sportplatz sei vorwiegend für die Gäste erstellt worden, sondern vielmehr alleine für Ortsansässige. Beim Vergleich des Fahrplans der H _____ mit demjenigen der SBB zeige sich, dass für die Buslinie C _____ - B _____ - Z _____ gar kein anderes öffentliches Verkehrsmittel bestehe. Entsprechende Transportmittel hätten auch für Ortsansässige erstellt und betrieben werden müssen, denn Ortsansässige hätten Anspruch auf öffentlichen Transport bzw. von Ort A nach Ort B zu gelangen. Die Behauptung der Gemeinde Z _____, wonach es auf ihrem Gemeindegebiet keine gewerbliche Ferienwohnungsvermietung gäbe, sei falsch. Diese habe es seit Jahren gegeben und gäbe es nach wie vor.

F. Die Gemeinde duplizierte am 13. September 2021 und hielt an ihren Auffassungen sowie Rechtsbegehren fest. Die Ausführungen der Beschwerdeführer gingen fehl, da es sich um einen ausserfahrplanmässigen Abendbusbetrieb zwischen Z _____ und C _____ handle und nicht um den fahrplanmässigen Betrieb.

Erwägungen

1. Der angefochtene Entscheid des Staatsrats stellt eine letztinstanzliche Verfügung im

Sinne von Art. 72 des Gesetzes über das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege vom 6. Oktober 1976 (VVRG; SGS/VS 172.6) dar, die mangels Ausschlusses in den Art. 74 bis Art. 77 VVRG der Verwaltungsgerichtsbeschwerde unterliegt. Die Beschwerdeführer sind als Adressaten des angefochtenen Staatsratsentscheids, durch diesen berührt und haben 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 sind. Die Beschwerde wurde fristgerecht eingereicht (Art. 80 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 46 Abs. 1 VVRG).

1.1 Die Beschwerdeschrift hat eine gedrängte Darstellung des Sachverhalts und der Begründung unter Angabe der Beweismittel sowie die Rechtsbegehren zu enthalten und ist zu unterzeichnen und zu datieren (Art. 80 Abs. 1 lit. c i.V.m. Art. 48 Abs. 2 VVRG). Die Praxis stellt keine hohen Anforderungen an die Begründung; es reicht aus, wenn aus dem Rechtsmittel ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird (Michel Daum in: Ruth Herzog/Michel Daum [Hrsg.], Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern; 2. A., 2020, N. 22 zu Art. 32 VRPG). Eine appellatorische Kritik genügt aber nicht. Es reicht nicht aus, wenn sich die Beschwerdeführer darauf beschränken, den angefochtenen Entscheid als „ausserordentlich hart“ oder „rechtswidrig“ zu bezeichnen (Urteil des Bundesgerichts 2C_617/2010 vom 26. November 2010 E. 2.2; vgl. Laurent Merz, in: Marcel Alexander Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger/Lorenz Kneubühler [Hrsg.], Basler Kommentar Bundesgerichtsgesetz, 3. A., 2018, N. 57 zu Art. 42). Ebenso wenig genügt es, dass der Beschwerdeführer nur angibt, welche Norm verletzt sein soll, ohne aufzuzeigen, inwiefern die Vorinstanz dagegen verstossen oder die Bestimmung falsch angewendet haben soll (Urteil des Bundesgerichts 1C_39/2010 vom 1. Februar 2010 E. 3). Es muss unter Bezugnahme auf den angefochtenen Entscheid dargelegt werden, worin die behauptete Verletzung besteht bzw. inwiefern der angefochtene Entscheid gegen Recht verstösst. Eine Beschwerdeschrift, die sich fast wortwörtlich mit der an die Vorinstanz gerichteten Beschwerdeschrift deckt sowie der blosse Verweis auf Ausführungen in anderen Rechtschriften oder auf die Akten genügen den Mindestanforderungen nicht (BGE 144 V 173 E. 3.2.2; 140 III 115 E. 2; 134 II 244 E. 2.3; Urteile des Bundesgerichts 2C_686/2014 vom 8. August 2014 E. 4 und 8C_481/2014 vom 14. Juli 2014 je mit Verweisen).

1.2 Vorliegend beruht die Begründung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde grösstenteils auf wortwörtlichen Wiederholungen der bereits vor dem Staatsrat vorgetragenen Rügen. Anstelle darzulegen, inwiefern die Vorinstanz das Recht verletzt oder den Sachverhalt falsch festgestellt haben soll, wiederholen die Beschwerdeführer mit Ausnahme

von einzelnen ausgetauschten Wörtern und wenigen zusätzlichen Sätzen (in den Ziffern 19, 22, 26, 36 und 51) identisch ihre Ausführungen in der Beschwerde vor dem Staatsrat. In den zusätzlichen wenigen Sätzen bringen die Beschwerdeführer einzig vor, dass gemäss der Argumentation der Vorinstanz, die Gemeinden unnötig hohe Kosten für Positionen budgetieren könnten, an denen kein Bedarf bestehe, und diese durch die Erhöhung der Kurtaxe auf die Zweitwohnungseigentümer überwälzen könnten, was willkürlich sei. Weiter könnten sich etwelche Gemeinden zusammenschliessen und anschliessend überhöhte Taxen und überhöhte durchschnittliche Belegungsgrade bestimmen. Im Übrigen führen die Beschwerdeführer nicht aus, weshalb der angefochtene Entscheid fehlerhaft sei. Weiter deckt sich der Aufbau der Beschwerde eins zu eins mit der Beschwerdeschrift an die Vorinstanz. Dies erfüllt die Anforderungen gemäss Art. 48 Abs. 2 VVRG an eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer nicht. In diesem Sinne ist auf die eingereichte Beschwerde nicht einzutreten. Eintretendenfalls müsste die Verwaltungsgerichtsbeschwerde aber aus nachfolgenden Gründen ohnehin abgewiesen werden.

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 Beschwerdeführer beantragen als Beweismittel die von ihnen eingereichten Urkunden, eine Expertise hinsichtlich der Intensität der Nutzung der touristischen Anlagen und Dienstleistungen von Zweitwohnungseigentümern bzw. Dauermietern im Vergleich zu Ortsansässigen sowie die Einvernahmen von I _____, J _____ und L _____.

3.1 Das urteilende Gericht kann im Sinne einer vorweggenommenen (antizipierten) Beweiswürdigung von weiteren Beweisabnahmen absehen, wenn aufgrund der bereits abgenommenen Beweise der rechtlich erhebliche Sachverhalt für genügend geklärt erachtet wird und ohne Willkür vorweg die Annahme getroffen werden kann, die rechtliche Überzeugung würde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert (vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. A., 2013, N.153, Urteil des Kantonsgerichts A1 19 147 vom 20. März 2020, E. 3.1, BGE 144 V 361 E. 6.5).

3.2 Das Kantonsgericht hat die von den Beschwerdeführern hinterlegten Belege zu den Akten genommen. Der Staatsrat hat die Vorakten am 9. Juni 2021 eingereicht. Auf die Abnahme der weiteren beantragten Beweismittel der Beschwerdeführer, namentlich die Zeugeneinvernahmen und die Expertise, kann vorliegend verzichtet werden, da die vorhandenen Akten bzw. die entscheidrelevanten Belege und Sachverhaltselemente zur Beurteilung der Sach- und Rechtslage genügen, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen.

4. Die kantonalen Gerichte sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung verpflichtet, auf Verlangen eines Rechtsuchenden das anzuwendende kantonale Recht vorfrageweise auf seine Übereinstimmung mit der Bundesverfassung zu prüfen (BGE 127 I 185 E. 2; 117 Ia 262 E. 3a; 112 Ia 311 E. 2c; 106 Ia 383 E. 3a; 104 Ia 82 E. 2a mit Hinweisen). Auch der Staatsrat ist als oberste Verwaltungsbehörde auf Parteibegehren hin zur akzessorischen Kontrolle kantonaler Bestimmungen im Hinblick auf die Übereinstimmung mit der Bundesverfassung verpflichtet (vgl. Walter Kälin, Chancen und Grenzen kantonaler Verfassungsgerichtsbarkeit, ZBl 1987, S. 236 f. und N. 13; Ulrich Zimmerli/Walter Kälin/Regina Kiener, Grundlagen des öffentlichen Verfahrensrechts, Bern 2004, S. 15; Fridolin Schiesser, Die akzessorische Prüfung, Diss. Zürich 1984, S. 144, je mit Hinweisen). Damit verbunden ist grundsätzlich auch die Pflicht der kantonalen Gerichte, als verfassungswidrig erkanntes kantonales Recht im Einzelfall nicht anzuwenden (Pierre Tschannen, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 4. A., 2016, § 11 N. 43 mit Hinweisen).

4.1 Im Unterschied zur abstrakten Normenkontrolle, bei welcher der Erlass als solcher hauptfrageweise, d.h. ausserhalb eines konkreten Anwendungsfalls, auf seine Verfassungsmässigkeit überprüft wird (statt vieler Pierre Tschannen, a.a.O., § 11 N. 4; Andreas Auer, Die schweizerische Verfassungsgerichtsbarkeit, Basel 1984, S. 22 ff.), kann im Rahmen der akzessorischen Normenkontrolle lediglich die Verfassungswidrigkeit einer zur Anwendung gebrachten kantonalen Norm mittels Beschwerde gegen einen Einzelakt gerügt werden (BGE 133 I 1 E. 5.1; 128 I 102 E. 3; vgl. ferner Fridolin Schiesser, a.a.O., S. 21 ff. mit Hinweisen). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist dabei die Verfassungsmässigkeit der beanstandeten Norm nicht auf alle möglichen Konstellationen hin, sondern nur unter dem Gesichtswinkel des konkreten Falles zu überprüfen, und wenn sich die Rüge als begründet erweist, wird nicht die beanstandete Norm als solche, sondern lediglich der gestützt auf sie ergangene Anwendungsakt aufgehoben (BGE 133 I 1 E. 5.1; 131 I 272 E. 3.1; 128 I 102 E. 3; 124 I 289 E. 2; 121 I 49 E. 3a). Bei der akzessorischen Normenkontrolle prüft die Beschwerdeinstanz vorfrageweise, ob der Rechtssatz, auf den sich die Verfügung stützt, gegen übergeordnetes Recht verstösst (Regina Kie-

ner/Bernhard Rütsche/Mathias Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2015, N 1714). Folglich kann neben der Verfassungsmässigkeit auch die Gesetzesmässigkeit überprüft werden, wenn die entsprechende Norm höherrangig ist. Das Kantonsgericht kann kritisierten Bestimmungen des Kurtaxenreglements die Anwendung versagen, sollten sich diese als verfassungs- oder gesetzeswidrig erweisen, und den angefochtenen Entscheid des Staatsrats aufheben. Hingegen kann das Kantonsgericht aber nicht Bestimmungen des kommunalen Kurtaxenreglements anpassen oder aufheben, denn gegen Verfügungen über die Genehmigung von Erlassen ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde unzulässig (Art. 75 Abs. 1 lit. a VVRG). Eine abstrakte Normenkontrolle des kommunalen Kurtaxenreglements und - damit die Aufhebung oder Abänderung von als verfassungswidrig erkannten Reglementsbestimmungen - ist dem Kantonsgericht verwehrt (Urteile des Bundesgerichts 2C_947/2019 vom 13. Februar 2020 E. 1.2.2; 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 1.2.2).

5. Die Beschwerdeführer rügen, das Legalitätsprinzip nach Art. 127 Abs. 1 BV sei verletzt. Für Steuern gelte ohne Ausnahme, dass ihre wesentlichen Elemente durch ein Gesetz im formellen Sinne festzulegen seien. Die formell-gesetzliche Grundlage müsse zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessungsgrundlagen selbst enthalten. Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour sei die Grundlage von Art. 4 bzw. Art. 6 KTR und äussere sich nicht zum Kreis der Abgabepflichtigen, weshalb er keine genügende gesetzliche Grundlage darstelle.

5.1 Das Legalitätsprinzip gemäss Art. 127 Abs. 1 BV sieht vor, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln seien. Nach Art. 17 Abs. 1 GTour wird im Kanton Wallis, vorbehältlich einer Steuerbefreiung, von den Gästen eine Kurtaxe erhoben, die im Einzugsgebiet eines anerkannten Verkehrsvereins übernachten. Auch Art. 2 Abs. 1 des KTR normiert, dass jene Gäste kurtaxenpflichtig sind, die in der Gemeinde Z _____ übernachten und daselbst keinen Wohnsitz haben. Die Kurtaxe wird gestützt auf ein durch die Urversammlung oder den Generalrat genehmigtes und vom Staatsrat homologiertes (kommunales) Reglement erhoben, das namentlich den Ansatz der Kurtaxe, die Befreiungsfälle und die Ermässigungen, die Erhebungsweise und die Verwendung der Taxe bestimmt. Im KTR der Gemeinde Z _____ wird der Ansatz der Kurtaxe in Art. 5, die Befreiungsfälle und Ermässigungen in Art. 3, die Erhebungsweise in Art. 4 und die Verwendung der Taxe in Art. 1 KTR geregelt. Gemäss Art. 19 Abs. 1 GTour hat der Kurtaxenansatz der Ausstattung des

Ferienorts, der Beherbergungsform und der geographischen Lage der Unterkunft Rechnung zu tragen und kann je nach Saison variieren. Der Kurtaxenansatz wird anhand der verursachten Kosten der Dienstleistungen berechnet, für welche diese Einnahmen gemäss Art. 22 GTour eingesetzt werden können. Die Gemeinden können sodann gemäss Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour mittels Reglement eine pauschale Erhebung der Kurtaxe vorsehen. Damit enthält das Gesetz über den Tourismus des Kantons Wallis als formell-gesetzliche Grundlage den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand der Abgabe und deren Bemessung in den Grundzügen, weshalb eine Verletzung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht (Art. 127 Abs. 1 BV) nicht erkennbar ist. Dies hat auch das Bundesgericht in mehreren Urteilen so bestätigt (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_742/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 3.2, 2C_825/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 3.2). Der Staatsrat hat demnach zurecht erkannt, dass keine Verletzung des Legalitätsprinzips vorlag und die Rüge als unbegründet abgewiesen.

6. Die Beschwerdeführer bringen weiter vor, die neue Kurtaxe von Fr. 480.-- stehe in einem krassen Missverhältnis zur entsprechenden Gemeindesteuer in der Höhe von Fr. 84.20 pro Jahr. Hinter der neuen hohen Kurtaxe stecke eine verkappte allgemeine Steuer, mit der weitere kommunale Bedürfnisse finanziert werden sollten, die der Allgemeinheit zugutekämen. Dies widerspreche dem Charakter einer Kostenanlastungssteuer und verletze den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung nach Art. 127 Abs. 2 BV. Weiter sei auch das Doppelbesteuerungsverbot nach Art. 127 Abs. 3 BV verletzt. Dieses wäre bei Kurtaxen nur dann nicht anwendbar, wenn die Kurtaxe von geringer Höhe sei. Von einer geringen Höhe könne vorliegend aber nicht gesprochen werden.

6.1 Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung nach Art. 127 Abs. 2 BV soll sicherstellen, dass möglichst alle Bürger bzw. Einwohner für den Finanzaufwand des Staats aufkommen (vgl. Klaus A. Vallender/René Wiederkehr, in: Bernhard Ehrenzeller/Benjamin Schindler/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung - St. Galler Kommentar, 3. A., 2014, N. 12 zu Art. 127). Der Grundsatz richtet sich vor allem gegen die (historisch verbreitete) Privilegierung (oder auch Schlechterstellung) einzelner Personen oder bestimmter Personengruppen durch Ausnahmeregeln bei den allgemeinen Steuern, steht jedoch der Erhebung von speziellen, durch eine sachliche Rechtfertigung getragenen Steuern nicht von vornherein im Weg (Biaggini Giovanni, BV Kommentar - Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2. A., 2017, N. 10 zu Art. 127). Ausnahmen vom Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung sind nur zulässig, wenn dafür ein sachlicher Grund besteht.

Mit dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung können auch bestimmte Kostenanlastungssteuern in Konflikt geraten. Dies insbesondere dann, wenn sie keine Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen nehmen und den Grundsatz der «Gruppenäquivalenz» verfehlen (vgl. Klaus A. Vallender/René Wiederkehr, a.a.O., N. 13 und 19).

6.1.1 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]). Diese 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, ZBI 104/2002, S. 513). Sowohl Steuern als auch Kausalabgaben können eine Lenkungskomponente enthalten (BGE 140 I 176 E. 5.4 mit Hinweisen).

6.1.2 Da es sich, wie eben ausgeführt, bei Kurtaxen um Kostenanlastungssteuern handelt, stehen diese somit in einem Spannungsverhältnis mit dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, weshalb ihre Erhebung sachlich haltbare Gründe voraussetzt, um die betreffenden staatlichen Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten. Die Kurtaxe ist auf einen reduzierten abgabepflichtigen Personenkreis beschränkt und ist zweckgemäss, d.h. zur ausschliesslichen Förderung des Fremdenverkehrs zu verwenden. Nach ständiger

bundesgerichtlicher Praxis zählen zur Förderung eines Kur- oder Sportortes sämtliche Aufwendungen, welche für dieselbe Gemeinde, würde sie kein Kur- oder Sportort sein, allein niemals gemacht worden wären. Ob einzelne dieser Einrichtungen auch durch die Personen mit Wohnsitz in der betreffenden Gemeinde benützt werden, vermag die Zweckgebundenheit der Finanzierung nicht zu ändern; entscheidend bleibt einzig, ob mit den Kurtaxen Einrichtungen finanziert werden, die für Ortsansässige allein nicht geschaffen oder betrieben würden (Urteile des Bundesgerichts 2C_742/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 3.3, 2C_825/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 3.3).

6.2 Gemäss Art. 22 GTour ist der Kurtaxenertrag im Interesse der Steuersubjekte zu verwenden und dient insbesondere der Finanzierung des Betriebs eines Informations- und Reservationsdienstes, der Animation vor Ort sowie der Erstellung und dem Betrieb von touristischen, sportlichen oder kulturellen Anlagen. Die Zweckgebundenheit der Kurtaxe wird gemäss ständiger bundesgerichtlicher Praxis danach beurteilt, ob sie zur Finanzierung von Anlagen verwendet wird, welche für denselben Ort, wäre er kein Kur- oder Sportort, nicht erstellt worden wären. Angesichts dessen, dass sowohl ein Informations- und Reservationsdienst für touristische Zwecke und die sportlichen, kulturellen oder touristischen Anlagen und Anlässe für Ortseinwohner alleine nicht geschaffen worden wären, stehen die Personen, die in der Einwohnergemeinde Z _____ übernachten, ohne dort Wohnsitz zu haben, in einer näheren Beziehung zu diesen Einrichtungen als Personen mit Wohnsitz, weshalb der Kreis der Abgabepflichtigen in Art. 2 Abs. 1 des KTR nach sachlichen Kriterien definiert worden ist und die Abgabenbefreiung von Personen mit Wohnsitz in der Gemeinde vor dem Rechtsgleichheitsgebot sowie dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung standhält (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_742/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 3.3 f.). Die Rüge der Verletzung des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung hat der Staatsrat damit zu recht als unbegründet abgewiesen.

6.3 Art. 127 Abs. 3 BV sieht ein Doppelbesteuerungsverbot vor. Das Doppelbesteuerungsverbot verbietet einerseits die aktuelle und die virtuelle Doppelbesteuerung, andererseits enthält es ein Schlechterstellungsverbot (Klaus A. Vallender/René Wiederkehr, a.a.O., N. 69). Nach der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Solange die Kurtaxe von geringer Höhe

ist, die nicht in der Grössenordnung derjenigen Steuern liegt, die der Pflichtige bei Wohnsitz am betreffenden Ort auf seinem Einkommen und Vermögen bezahlen müsste, ist sie mit dem Doppelbesteuerungsverbot vereinbar (vgl. BGE 137 I 145 E. 2.2; Urteile des Bundesgerichts 2C_401/2020 vom 28. Juli 2021 E. 3.1, 2C_742/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 6.2; Klaus A. Vallender/René Wiederkehr, a.a.O., N. 70).

6.4 Die Beschwerdeführer verkennen, dass sie ihren Wohnsitz nicht in Z _____ haben. Sie unterliegen in Z _____ nur einer beschränkten Steuerpflicht in der Höhe von Fr. 84.20. Massgebend für den Vergleich wäre aber, wie hoch diejenigen Steuern wären, welche sie bei Wohnsitz in Z _____ bezahlen müssten. Es ist davon auszugehen, dass diese Steuern, die die Beschwerdeführer bei Wohnsitz in Z _____ zu entrichten hätten, beträchtlich höher sein dürften. Es liegt demnach weder eine aktuelle noch eine virtuelle Doppelbesteuerung vor.

7. Die Beschwerdeführer rügen weiter, dass Personen mit Wohnsitz in der Gemeinde Z _____ anders behandelt werden als Personen ohne Wohnsitz in der Gemeinde. Eine Umfrage unter den Zweitwohnungseigentümern habe gezeigt, dass diese die touristischen Anlagen kaum nutzten. Insbesondere würden die Busverbindung von Z _____ nach B _____ und C _____ sowie der Sportplatz überwiegend von der heimischen Bevölkerung benutzt. Es sei willkürlich, die Kurtaxe nur bestimmten Personen aufzuerlegen, wenn bestimmte Aufwendungen allen Personen gleich zuzurechnen seien.

7.1 Das in Art. 8 Abs. 1 BV verankerte allgemeine Rechtsgleichheitsgebot schützt sowohl vor unsachlichen Differenzierungen als auch vor unsachgerechten Gleichbehandlungen (Bernhard Waldmann, in: Bernhard Waldmann et al. [Hrsg.], Basler Kommentar zur Bundesverfassung, Basel 2015; Art. 8 BV N. 21). Es bindet sämtliche Staatsorgane im Rahmen jeglicher Staatstätigkeit (vgl. Ulrich Häfelin/Walter Haller/ Helen Keller/Daniela Thurnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. A., 2016, S. 220 f.) und betrifft folglich gleichermassen Rechtsetzung wie Rechtsanwendung, welche zur rechtsgleichen Handhabung der gesetzlichen Normen verpflichtet sind (vgl. René Rhinow, Politische Funktionen des Rechts, Zeitschrift für Schweizerisches Recht [ZSR] 2008, S. 181 ff., S. 195 f.). Das Rechtsgleichheitsgebot wird insbesondere 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 (vgl. BGE 141 I 153 E. 5; 140 I 201 E. 6.5.1, 140 I 77 E. 5.1; 135 V 361 E. 5.4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-5920/2014 vom 30. Oktober

2017 E. 4.3.2.1; A 6603/2015 vom 15. Juni 2016 E. 7.1, A 5034/2015 vom 11. April 2016 E. 4.2; A 7150/2014 vom 29. Juli 2015 E. 3.3.3.1).

7.1.1 Wie bereits oben erwähnt, stehen die als Kostenanlastungssteuern ausgestalteten Kurtaxen in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV), weshalb ihre Erhebung sachlich haltbare Gründe voraussetzt, die betreffenden staatlichen Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten. Zusätzlich muss die allfällige Abgrenzung nach haltbaren Kriterien erfolgen, da die Abgabe sonst das Gleichheitsgebot verletzt. Die Kurtaxe hält wegen ihrer durch ihren Finanzierungszweck vorgegebenen Beschränkung auf einen reduzierten abgabepflichtigen Personenkreis vor dem Rechtsgleichheitsgebot nur stand, wenn sie tatsächlich auch zweckgemäss, d.h. zur ausschliesslichen Förderung des Fremdenverkehrs, verwendet wird.

7.1.2 Nach ständiger bundesgerichtlicher Praxis zählen zur Förderung eines Kur- oder Sportortes sämtliche Aufwendungen, welche für dieselbe Gemeinde, würde sie kein Kur- oder Sportort sein, allein niemals gemacht worden wären, so etwa der Personal- und Sachaufwand für ein mit allen modernen Hilfsmitteln ausgerüstetes, reich dokumentiertes und dem Besucher mit Gratisauskünften dienendes Verkehrsbüro, Beiträge an Sportorganisationen, Sporteinrichtungen und Sportanlässe für ein (internationales) Publikum, der Aufwand für das Kurorchester, der Unterhalt von Spazierwegen, Ruhebänken und Skipisten, der Bau und Unterhalt einer Reithalle, eines Hallenschwimmbades, einer Kunsteisbahn, etc. (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_742/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 3.3; 2C_825/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 3.3). Es ist allerdings entgegen der Argumentation der Beschwerdeführer nicht relevant, ob die Abgabepflichtigen die Anlagen auch tatsächlich beanspruchen. Es genügt die Möglichkeit, dass sie diese benutzten könnten, wenn sie dies wollten. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist es mit dem Rechtsgleichheitsgebot ebenfalls vereinbar, die in der betreffenden Gemeinde wohnhaften Personen von der Kurtaxenpflicht auszunehmen, selbst wenn diese die mit der Kurtaxe finanzierten Anlagen ebenfalls in Anspruch nehmen könnten. Entscheidend ist, ob die Anlagen hauptsächlich für die Touristen geschaffen oder unterhalten werden. Diesfalls handelt es sich um touristische Anlagen, die für die Ortseinwohner allein nicht notwendig gewesen wären, nicht zu den normalen Aufgaben des Gemeinwesens gehören und deshalb nicht aus dem ordentlichen Haushalt, sondern mit der Spezialsteuer finanziert werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.3.3).

7.1.3 Bei den von den Beschwerdeführern aufgezählten Anlagen handelt es sich klarerweise um touristische Anlagen, die hauptsächlich für die Touristen geschaffen wurden. So erscheint es durchaus gerechtfertigt, eine Abendbuslinie von Z _____ nach C _____ zu schaffen, damit Gäste aus der Gemeinde Z _____ abends die Möglichkeit erhalten, von den touristischen Angeboten in C _____ Gebrauch zu machen und umgekehrt, dass die Gäste in C _____ die Gemeinde Z _____ entdecken können. Zur Strecke Z _____ - C _____ gilt an dieser Stelle aber auch zu erwähnen, dass diese über den Tag hindurch auch regulär betrieben wird, sprich im Fahrplan der SBB auch enthalten und aufgeführt ist. Dass ein Sportplatz ebenfalls zu einer touristischen Anlage zählt, hat das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung ebenfalls bestätigt (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_ 742/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 3.3; 2C_825/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 3.3). Nichts anderes kann für traditionelle Feste gelten, die den Gästen Unterhaltung bieten. Die Erträge der Kurtaxen finanzieren diese Anlagen und sind damit zweckgebunden. Dass auch die einheimische Bevölkerung diese Angebote nutzt, ändert daran nichts, so dass die Argumentation der Beschwerdeführer ins Leere läuft und deren Rüge unbegründet ist.

7.2 Jede Person hat nach Art. 9 BV Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt Willkür in der Rechtsanwendung vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Ein Entscheid wird jedoch nur aufgehoben, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (vgl. (BGE 140 III 167 E. 2.1). Willkür in der Rechtssetzung liegt dann vor, wenn der Erlass sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist. Ein Erlass verstösst gegen das Prinzip der Rechtsgleichheit in der Rechtssetzung (Art. 8 Abs. 1 BV), wenn er hinsichtlich einer entscheidungswesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn er Unterscheidungen unterlässt, die sich auf Grund der Verhältnisse aufdrängen (Urteil des Bundesgerichts 1C_195/2019 vom 29. Januar 2020 E. 4.2).

7.2.1 Wie auch der Staatsrat korrekt erkannte, ist keine Willkür in der Erhebung der Kurtaxe ersichtlich. Wie bereits ausgeführt, ist es zulässig und existieren sachlich halt-

bare Gründe, diese nur von den Abgabepflichtigen und nicht auch von denjenigen Personen mit Wohnsitz in der Gemeinde zu erheben. Inwiefern darin ein Verstoss gegen das Willkürverbot liegt, ist für das Kantonsgericht nicht ersichtlich und wurde von den Beschwerdeführern auch nicht weiter begründet.

8. Die Beschwerdeführer rügen zudem, dass die Kurtaxe von ehemals Fr. 150.-- auf nun Fr. 480.-- erhöht wurde, was nicht gerechtfertigt und zu hoch sei. Aus der Rechnung der Gemeinde Z _____ für das Jahr 2018 sei ersichtlich, dass Kurtaxenerträge an die Gemeinde C _____geflossen seien und so Anlagen in anderen Gemeinden finanziert würden, was nicht angehe, da mit der Kurtaxe, die eine kommunale Abgabe darstelle, kommunale Anlagen finanziert werden sollten. Ein solches Vorgehen sei willkürlich und die Kurtaxen würden damit nicht zweckgebunden verwendet, da mit ihnen nicht kommunale Anlagen finanziert würden. Zudem sei das Aufdrängen der «K _____», welche in der Kurtaxe miteinberechnet sei, willkürlich. Es müsse den Zweitwohnungseigentümern freigestellt sein, ob sie diese Karte kaufen wollten oder nicht.

8.1 Zur Erhöhung der Kurtaxe von Fr. 150.-- auf Fr. 480.-- gilt es Folgendes zu bedenken und zu berücksichtigen: neu wird mit der Kurtaxe auch die «K _____» abgegolten, wobei es sich um eine Karte handelt, die verschiedene Angebote und touristische Aktivitäten in der Region enthält und den Zweitwohnungseigentümern bisher nicht zur Verfügung stand. Ob die Zweitwohnungseigentümer von dieser Karte und damit von Vergünstigungen auch tatsächlich Gebrauch machen, ist nicht relevant. Es genügt die Möglichkeit, dass sie diese benutzen könnten, wenn sie dies wollten. Es ist entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer nicht ersichtlich, warum es willkürlich sein sollte, dass die «K _____» in der Kurtaxe miteinbegriffen und abgegolten ist. Der früher geltende Kurtaxenbeitrag von Fr. 150.-- ist nicht mehr mit dem aktuell geltenden von Fr. 480.-- vergleichbar, da es sich nicht mehr um die gleichen Dienstleistungen handelt, die zuvor inbegriffen waren. Die Berechnungsmethode der Kurtaxe berücksichtigt zudem neu die Grösse der Zweitwohnung. Eine Erhöhung ist deshalb gerechtfertigt (vgl. dazu auch Urteil des Kantonsgerichts A1 19 79 vom 6. April 2020 E. 5.2).

8.2 Gemäss Art. 13 Abs. 2 GTour kann ein Verkehrsverein auch auf dem Gebiet mehrerer Gemeinden tätig sein. Es ist damit durchaus zulässig, dass sich die Gemeinden C _____, Z _____, E _____ und F _____ zu einem Verkehrsverein zusammengeschlossen haben. Gemeinsam bilden sie die «Ferienregion C _____» (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 2.2.1). Schliesslich sind die Gemeinden Z _____ und C _____sowohl über Skipisten im Winter (Skigebiet G _____) als auch über Wanderwege miteinander verbunden.

Die Gemeinden liegen geografisch gesehen nahe beieinander, so dass es für die Gäste der jeweiligen Gemeinde ohne grösseren Aufwand möglich ist, vom touristischen Angebot auf dem anderen Gemeindegebiet Gebrauch zu machen. Dass die Gemeinde Z _____ die Kurtaxenerträge an «D _____» weiterleitete, wie es schliesslich auch in der Leistungsvereinbarung zwischen der Gemeinde Z _____ und D _____ vorgesehen ist (act. 68 ff.), ist demnach zulässig. In der genannten Leistungsvereinbarung wird schliesslich auch die Verwendung der Kurtaxenerträge geregelt. Demnach sind diese im Interesse der Unterworfenen zu verwenden. Somit ist eine zweckgebundene Verwendung gewährleistet. Zudem bringen die Beschwerdeführer nicht konkret vor, inwiefern die Kurtaxenerträge nicht bestimmungsgemäss verwendet werden. Letztendlich ist festzuhalten, dass die Festsetzung der Höhe der Kurtaxe gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung in erster Linie ein politischer Entscheid ist, so dass es entsprechend in der alleinigen Verantwortung der örtlichen politischen Organe liegt, darüber zu befinden, in welchem Ausmass der Fremdenverkehr gefördert werden soll (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.5.6). Aufgrund des Gesagten ist damit nicht ersichtlich, inwiefern die Erhöhung der Kurtaxenpauschale willkürlich sein sollte und die Rüge ist demnach unbegründet.

9. Des Weiteren rügen die Beschwerdeführer, dass der Kurtaxenansatz von Fr. 6.-- zu hoch und willkürlich festgelegt worden sei. In Gemeinden wie Obergoms und Törbel betrage dieser nur Fr. 3.--, in Bellwald Fr. 3.50 und für die Belalp nur Fr. 2.50. Warum in der Gemeinde Z _____ der Kurtaxenansatz Fr. 6.-- betrage, obwohl sie nicht mehr, sondern weit weniger als die zitierten Gemeinden zu bieten habe, sei nicht nachvollziehbar.

9.1 Primär ist richtig zu stellen, dass die Belalp zur Gemeinde Naters gehört, die gemäss deren Kurtaxenreglement für Ferienwohnungen einen Kurtaxenansatz von Fr. 4.50 aufweist. Die Gemeinde Bellwald sieht für Ferienwohnungen einen Kurtaxenansatz von Fr. 5.80 und die Gemeinden Obergoms sowie Törbel einen Kurtaxenansatz von Fr. 3.-- vor. Was das touristische Angebot der Gemeinde Z _____ angeht, ist bei vorliegender Sachlage eine isolierte Betrachtungsweise nicht richtig, da auch die touristischen Anlagen und Angebote auf dem Gemeindegebiet C _____ zu berücksichtigen sind, da die Gemeinden C _____, Z _____, E _____ und F _____ gemeinsam eine Tourismusdestination bilden. Das Bundesgericht beanstandete die für die Gemeinde C _____, welche Teil dieser Tourismusdestination ist, geltende Höhe des Kurtaxenansatzes von Fr. 6.-- nicht (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom

4. September 2017 E. 3.5.6). Damit ist die Rüge, der Kurtaxenansatz sei zu hoch, unbegründet. Es lässt sich auch hier keine Willkür erkennen, womit auch diese Rüge unbegründet erscheint. Schliesslich ist wiederholt anzufügen, dass die Festsetzung der Höhe der Kurtaxe gemäss bundesgerichtliche Rechtsprechung in erster Linie ein politischer Entscheid ist, so dass es entsprechend in der alleinigen Verantwortung der örtlichen politischen Organe liegt, darüber zu befinden, in welchem Ausmass der Fremdenverkehr gefördert werden soll (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.5.6)

10. Die Beschwerdeführer rügen weiter, es sei nicht nachvollziehbar, wie die Gemeinde den durchschnittlichen Belegungsgrad berechnet habe und woher die dafür verwendeten und veralteten Zahlen herkämen. Aus diesem Grund könne nicht überprüft werden, ob die Pauschale auf der Grundlage objektiver Kriterien berechnet worden sei. Des Weiteren müsse der durchschnittliche Belegungsgrad für vermietete und nicht vermietete Betten gesondert berechnet und im Kurtaxenreglement auch dementsprechend gesondert berücksichtigt werden. Sollten gewerblich vermietete Wohnungen unter die Kurtaxenpauschale fallen, sei zu bedenken, dass die Vermieter bei einer hohen Auslastung des Ferienobjekts unter Umständen einen Gewinn erzielen könnten, der den Vermietern dann zur eigenen Verfügungen stünde, womit es wiederum an der Zweckgebundenheit der Kurtaxe fehle. Die Festlegung des durchschnittlichen Belegungsgrads sei willkürlich erfolgt.

10.1 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 Frei-

pass. 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).

10.2 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 Kurtaxenpauschale soll in der Gemeinde Z _____ für alle Beherbergungsformen gelten. Zur Berechnung des durchschnittlichen Belegungsgrads verwendete die Gemeinde Z _____ eine Statistik der Logiernächte aus den Jahren 2013/2014 (act. 77 ff.), die durchaus geeignet ist, als Berechnungsgrundlage zu dienen, da sie die tatsächliche Situation und die in Z _____ vorliegenden Gegebenheiten wiedergibt. Die Gemeinde Z _____ hat dabei einen durchschnittlichen Belegungsgrad von 47 Tagen statistisch nachgewiesen, den sie auf 40 Tage herabsetzte. In dieser Statistik sind sowohl die Zahlen hinsichtlich des Eigenbedarfs als auch hinsichtlich der Vermietung aufgeführt. Die genannte Statistik unterscheidet nicht zwischen gelegentlich vermieteten und gewerblich vermieteten Ferienunterkünften, sondern berücksichtigt alle Kategorien von Beherbergungsformen und stützt sich nicht ausschliesslich auf eine bestimmte Kategorie von Unterkünften, um den Belegungsgrad der anderen zu bestimmen. Die Berechnungsgrundlage lehnt sich damit vorliegend an die gegebenen Sachumstände an. Die Einheitspauschale, wie sie in der Gemeinde Z _____ vorgesehen ist, bleibt daher im Rahmen der Fiktion mit einer gewissen Schematisierung zulässig (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_353/2020 vom 22. September 2021 E. 6.3.2).

Ebenso wird gemäss den Reglementen der Gemeinden Unterbäch (Urteil des Bundesgerichts 2C_825/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 4.4), Leukerbad (Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.10), Bürchen (Urteil des Bundesgerichts 2C_794/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 4.3.1), Goms (Urteil des Bundesgerichts 2C_1127/2016 vom 8. Oktober 2018 E. 4) und Bellwald (Urteil des Bundesgerichts 2C_1147/2016 vom 8. Oktober 2018 E. 4.3) die Kurtaxe auch hier für die gewerblich vermieteten Ferienwohnungen pauschal erhoben. Diese Reglemente sehen vor, dass alle kurtaxenpflichtigen Übernachtungen in Ferienwohnungen mit der Pauschale abgegolten werden und sehen 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 jene für die gewerbliche Vermietung pauschal erhoben, weshalb sämtliche Beherbergungsformen für die Berechnung der Pauschale massgeblich waren. Diese Einheitspauschale sah das Bundesgericht als zulässig an, da dies als sinnvoll erscheint, weil Ferienobjekte selten nur selbstbewohnt sind oder nur vermietet werden, sondern oft für beide Zwecke genutzt werden (Urteile des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.10).

10.3 Was das Alter der Zahlen betrifft, ist die Kritik nicht nachvollziehbar, wonach es sich um veraltete Zahlen handle. Es gilt in diesem Kontext zu berücksichtigen, dass das ursprüngliche Kurtaxenreglement von der Urversammlung am 26. November 2015 angenommen wurde. Zu diesem Zeitpunkt war die besagte Logiernächtestatistik somit durchaus aktuell. Das Kurtaxenreglement wurde sodann im Jahre 2018 teilrevidiert. Insbesondere erfuhr der Art. 9 KTR eine Änderung. Die Bestimmungen über den durchschnittlichen Belegungsgrad blieben unverändert bestehen. Für das Gericht sind keine konkreten Anhaltspunkte erkennbar, weshalb bei der Teilrevision auch der durchschnittliche Belegungsgrad hätte mittels neuem statistischem Zahlenmaterial überprüft werden sollen. Die Beschwerdeführer bringen indes auch nicht konkrete Gründe oder Belege dafür vor, ausser dass sie behaupten, es sei bekannt, dass die Übernachtungszahlen im Wallis gesunken seien. Diese Behauptungen untermauern sie aber nicht weiter.

10.4 Wie der Staatsrat zurecht ausführte, legen die Beschwerdeführer nicht näher dar, inwiefern Zweitwohnungseigentümer durch die Vermietung der Zweitwohnung tatsächlich einen Gewinn realisieren. Schliesslich erachtet es auch das Bundesgericht als zulässig, dass alle Beherbergungsformen einer Einheitspauschale unterliegen, so dass sich weitere Ausführungen erübrigen. Die Beschwerdeführer können aus ihren diesbezüglichen Behauptungen nichts für sich ableiten.

10.5 Die Rüge, die Festlegung des durchschnittlichen Belegungsgrads sei willkürlich erfolgt, ist aufgrund des Gesagten damit unbegründet.

11. Weiter monieren die Beschwerdeführer, der durchschnittliche Belegungsgrad im KTR der Gemeinde Z _____ von 40 Tagen sei im Quervergleich mit anderen Gemeinden klar zu hoch. So habe die Gemeinde C _____ viel mehr Wohnungen und auch der Zweitwohnungsanteil sei höher als in der Gemeinde Z _____, woraus ersichtlich sei, dass es sich bei der Gemeinde Z _____ um eine sehr kleine Gemeinde handle, die nicht das gleiche touristische Angebot aufweise wie die Gemeinde C _____. Es stehe fest, dass massiv mehr Zweitwohnungen logischerweise auch eine höhere Übernachtungs-

zahl und damit einen höheren durchschnittlichen Belegungsgrad generierten. Der durchschnittliche Belegungsgrad der Gemeinde C _____ belaufe sich auf 50 Tage, derjenige der Gemeinde Z _____ auf 40 Tage und stehe damit in keinem Verhältnis zu C _____. In der Gemeinde Obergoms betrage der durchschnittliche Belegungsgrad 29 Tage und derjenige der Gemeinde Bellwald 27 Tage. In der Gemeinde Bellwald gebe es den Märchenweg Hasenliebe, die Möglichkeit einer Schatzsuche, einen Minigolf-, Tennis- und Fussballplatz, das Kinderland und mehr. Zudem fänden in Bellwald diverse Events statt und seien dort mehr Restaurants und Bars zu finden. Über solche Anlagen und Events verfüge die Gemeinde Z _____ aber nicht. Der Zweitwohnungsanteil der Gemeinde Bellwald sei knapp 20 % höher als in der Gemeinde Z _____, was darauf schliessen lasse, dass die durchschnittlichen Übernachtungen auch höher seien und somit auch der durchschnittliche Belegungsgrad. Damit stehe fest, dass der von der Gemeinde Z _____ angenommene Belegungsgrad klar zu hoch sei. Ähnliches gelte im Vergleich mit der Gemeinde Obergoms.

11.1 Primär ist festzuhalten, dass die Behauptung der Beschwerdeführer, wonach mehr Zweitwohnungen eine höhere Übernachtungszahl und damit einen höheren durchschnittlichen Belegungsgrad generierten, nicht richtig ist. Sie verkennen, dass es sich beim durchschnittlichen Belegungsgrad eben gerade um einen Durchschnittswert pro Ferienbett handelt. Die Anzahl der Wohnungen bzw. Betten ist ein Faktor bei der Berechnung, ein anderer Faktor ist die Anzahl Übernachtungen. Aus der Summe der Wohnungen kann nicht auf die Anzahl der Übernachtungen pro Wohnung geschlossen werden. Es kann durchaus sein, dass in einem kleinen Dorf die Gäste mehr Übernachtungen tätigen, als es Gäste in einem grösseren tun. Die Beschwerdeführer können aus ihrer Argumentation, die nicht richtig ist, nichts für sich ableiten.

11.2 Was den Vergleich mit anderen Gemeinden bezüglich des durchschnittlichen Belegungsgrads betrifft, hat das Bundesgericht in mehreren Urteilen, wie der Staatsrat korrekt ausführte, für kleinere Gemeinden im Oberwallis einen durchschnittlichen Belegungsgrad zwischen 25 und 30 Tagen als zulässig erachtet (vgl. die nachfolgend aufgeführten Urteile des Bundesgerichts allesamt vom 8. Oktober 2018: 2C_742/2017 [für Unterbäch: 25 Tage], 2C_1147/2016 [für Bellwald: 27 Tage], 2C_1150/2016 [für Obergoms: 29 Tage], 2C_1127/2016 [für Reckingen-Gluringen: 28 Tage], 2C_1148/2016 [für Münster-Geschinen: 30 Tage], 2C_1149/2016 [für Grafschaft: 25 Tage], 2C_1151/2016 [für Blitzingen: 25 Tage]). Es ist zwar richtig, dass es sich bei Z _____ in Anbetracht der Wohnbevölkerung und Anzahl Betten um eine kleinere Gemeinde handelt, doch ist nicht ausser Acht zu lassen, dass sie zusammen

mit der Gemeinde C _____, E _____ und F _____ gemeinsam eine Tourismusdestination bildet. Ebenfalls zu berücksichtigen ist die geographische Nähe zur Gemeinde C _____ und deren touristischen Anlagen und Angebote, die durchaus geeignet sind, eine höhere Anzahl Gäste anzuziehen als beispielsweise die Gemeinden im Goms. Dort befinden sich weder grössere Thermalbäder noch grössere Skigebiete. Die Skigebiete im Goms sind von der Grösse und der Pisten nicht vergleichbar mit dem Skigebiet G _____. Aus diesen Gründen rechtfertigt es sich, die Gemeinde Z _____ nicht isoliert zu betrachten, sondern die touristischen Anlagen und Angebote der Gemeinde C _____ mit zu berücksichtigen. Die Annahme des durchschnittlichen Belegungsgrads von 40 Tagen ist damit nicht per se ungerechtfertigt, sondern ist, wie der Staatsrat richtigerweise entschied, vertretbar.

12. Schliesslich rügen die Beschwerdeführer, dass der Bettenfaktor falsch erhoben worden bzw. willkürlich erfolgt sei. Gemäss Musterreglement des Kantons Wallis sei betreffend Bettenfaktor eine Masszahl zu bestimmen, die am ehesten die konkrete Belegung wiedergebe. Dabei müsse beachtet werden, dass Betten nicht nur durch Erwachsene, sondern zum Teil auch durch Kinder und Jugendliche belegt würden, die nicht oder nur zur Hälfte der Kurtaxe unterlägen. Um diesen Umständen Rechnung zu tragen, sei der Bettenfaktor herunterzusetzen, sprich bei 4 Betten sei nicht der Faktor 4 sondern der Faktor 3 einzusetzen. Die Festlegung des Bettenfaktors sei willkürlich erfolgt.

12.1 Kinder unter sechs Jahren sind von der Bezahlung der Kurtaxe befreit, Kinder zwischen sechs und sechzehn Jahren bezahlen die halbe Taxe (Art. 18 Abs. 1 lit. c TourG). Die Gemeinde hat die Privilegierung der Kinder im kommunalen Reglement ebenfalls erwähnt: Gemäss Art. 3 lit. c KTR sind Kinder unter sechs Jahren von der Bezahlung der Kurtaxe befreit. Gemäss Art. 5 Abs. 2 KTR bezahlen Kinder zwischen sechs und sechzehn Jahren die Hälfte des Ansatzes. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass Art. 18 TourG offen lässt, auf welche Weise die vollständige oder teilweise Befreiung von der Kurtaxe herbeizuführen ist. Es liege in der Autonomie der Gemeinden, den Mechanismus festzulegen, solange die Befreiung im Ergebnis gesetzeskonform zu Tragen komme. Demnach kann es zulässig sein, die Privilegierung der Kinder und Jugendlichen beim Faktor "durchschnittliche Logiernächte" vorzunehmen, anstatt beim Faktor "durchschnittliche Bettenzahl" (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.4.3). Die Beschwerdeführer führen aber nicht weiter aus, inwiefern die Befreiung bzw. Privilegierung der Kinder und Jugendlichen unter dem Bettenfaktor nicht gesetzeskonform sei. Es sind auch für das Kantonsgericht keine Anhaltspunkte erkennbar,

die diese Regelung der Gemeinde als nicht gesetzeskonform erscheinen lassen. Demnach ist auch diese Rüge unbegründet.

13. Nach dem Gesagten ist auf die Beschwerde nicht einzutreten und wäre diese im Eintretensfall abzuweisen. Damit gelten die Beschwerdeführer als unterliegende Partei.

13.1 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). Vorliegend bestehen keine Gründe, von der Grundregel abzuweichen, weshalb die Beschwerdeführer die Gerichtsgebühr bezahlen müssen. Gemäss Art. 3 des Gesetzes betreffend den Tarif der Kosten und Entschädigungen vor Gerichts- oder Verwaltungsbehörden vom 11. Februar 2009 (GTar; GS/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.

13.2 Die Beschwerdeführer haben als unterliegende Partei keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 91 Abs. 1 VVRG e contrario). Den Behörden oder mit öffentlichen Aufgaben betrauten Organisationen, welche obsiegen, darf in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen werden (Art. 91 Abs. 3 VVRG). Es besteht vorliegend kein Grund, von der Regel abzuweichen.

Demnach erkennt das Kantonsgericht:

1. Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.
2. Die Gerichtskosten von Fr. 1 500.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt.
3. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.
4. Das Urteil wird den Beschwerdeführern, der Einwohnergemeinde Z _____ und dem Staatsrat des Kantons Wallis schriftlich mitgeteilt.