



100 22 325

100 22 326

200 22 243

200 22 244

Gemeinde: H. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 22.2.2024 RNA/KBE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 20. Februar 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Glatthard und Mauerhofer sowie Berger als Gerichtsschreiberin

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____,

vertreten durch

B. _____,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

betreffend die Quellensteuer vom 1. Januar 2018 bis 30. September 2018 und vom 1. Januar 2019 bis 31. März 2019

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A._____ (Rekurrent) betreibt das Erotiketablisement D._____ Studio in H._____, wo er Zimmer an Sexarbeiterinnen vermietet. Der Rekurrent reichte der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Zentrale Veranlagungsbereiche, Quellensteuer (Steuerverwaltung), für den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis 30. September 2018 (Akten der Steuerverwaltung, pag. 1-14; pag. 30-37) sowie für den Zeitraum vom 1. Januar 2019 bis 31. März 2019 Quellensteuerabrechnungen ein (pag. 48-54). Gestützt auf diese Abrechnungen stellte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten am 7. September 2018, am 14. Dezember 2018 und am 5. Juli 2019 Veranlagungsverfügungen zu (vgl. pag. 41-38; pag. 59-54). Am 24. September 2018 und am 18. Dezember 2018 bzw. am 4. Juli 2019 erhob der Rekurrent gegen die Veranlagungsverfügungen jeweils Einsprache und machte geltend, dass die Sexarbeiterinnen im D._____ Studio selbständig erwerbstätig seien, er deshalb nicht als Arbeitgeber gelte und damit nicht quellensteuerpflichtig sei. Mit Einspracheentscheid vom 31. August 2022 vereinigte die Steuerverwaltung die Verfahren und wies die Einsprachen ab. Sie hielt an ihrer Auffassung fest, dass die Tätigkeit der Sexarbeiterinnen im Betrieb des Rekurrenten als unselbständige Erwerbstätigkeit zu betrachten und der Rekurrent aus steuerrechtlicher Sicht als Arbeitgeber zu qualifizieren sei.

B. Am 3. Oktober 2022 hat der Rekurrent, vertreten durch Fürsprecher B._____ (Vertreter), gegen den Einspracheentscheid Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Er beantragt, der Einspracheentscheid vom 31. August 2022 sowie die Veranlagungsverfügungen vom 7. September 2018, 14. Dezember 2018 und 5. Juli 2019 seien aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zzgl. Mehrwertsteuer. Zur Begründung bringt der Rekurrent im Wesentlichen vor, dass er in der Liegenschaft an der J._____strasse in H._____ Räume an Personen, die im Erotikgewerbe als Sexarbeiterinnen tätig sind, lediglich vermiete. Die Mietinteressentinnen würden sich telefonisch oder per E-Mail beim Rekurrenten melden und die gewünschten Räumlichkeiten frei wählen, um in diesen wirtschaftlich selbständig tätig zu sein. Da praktisch nie alle Räume vermietet seien und der Rekurrent die Zimmer nach dem Prinzip «first come, first served» verbe, finde eine personenbezogene Auswahl durch den Rekurrenten nicht statt. Die einzige Voraussetzung für ein Mietverhältnis sei, dass die Mietinteressentin über einen Pass der Europäischen Union (EU) oder eine gültige Aufenthaltsbewilligung verfüge. Für die Raummiete stelle der Rekurrent den Mieterinnen eine vertraglich fest vereinbarte Miete in Rechnung. Ausser den Mietverhältnissen würden jedoch keinerlei Verbindungen des Rekurrenten mit den Mieterinnen und deren selbständiger unternehmerischer Tätigkeit bestehen. So lägen auch keine Vereinbarungen über Arbeitszeiten oder Preise vor. Die Mieterinnen würden völlig frei entscheiden, ob überhaupt und wann sie anwesend bzw. verfügbar seien und Kunden empfangen möchten. Sie

würden die Preise selber festsetzen und müssten von ihrem Umsatz dem Rekurrenten nichts abgeben. Ob die Mieterinnen Umsatz erzielen würden, sei für den Rekurrenten irrelevant. Die Mieterinnen würden das wirtschaftliche Risiko ihrer selbständigen Tätigkeit selber tragen. Der Rekurrent habe eine Internet-Seite (www.D._____.ch). Diese stelle eines von verschiedenen Werbemitteln der Mieterinnen dar, unter denen diese völlig frei auswählen könnten. Ob eine Mieterin darauf publiziert werden möchte, entscheide sie selber. Dass auf der Homepage gewisse Mieterinnen publiziert seien, ändere nichts daran, dass diese im eigenen Namen am Wirtschaftsverkehr teilnehmen würden. Es handle sich um ein freiwilliges Angebot zusätzlicher Werbung für die Mieterinnen und nicht für den Rekurrenten. Auf der Homepage seien weder Präsenzzeiten, noch Tarife ersichtlich, da keine solchen existieren würden. Vielmehr lege jede Mieterin ihre Preise selbständig fest und rechne mit ihren Kunden selbständig ab. Die Kunden der Mieterinnen könnten diese über verschiedene Internetseiten sowie Zeitungen und andere Medien finden und kontaktieren. Dies, ohne dass der Betrieb des Rekurrenten damit in Verbindung gebracht werde. Auf diese Weise sei beim Betreten der Örtlichkeit die erste Kontaktaufnahme bereits erfolgt, ohne dass der Kunde die Mieterin mit dem Rekurrenten in Verbindung bringe. Zudem würden die Mieterinnen ihre Kunden auch ausserhalb der Räumlichkeiten (bspw. Escort-Service) empfangen. In tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht sei die einzige Verbindung zwischen dem Rekurrenten und den Mieterinnen das jeweilige Mietverhältnis. Daraus folge, dass die Mieterinnen vom Rekurrenten unabhängige selbständige Unternehmerinnen seien. Daran ändere nichts, dass der Rekurrent gewissen Mieterinnen bei den ausländerrechtlichen Anmeldungen behilflich sei; dabei handle es sich um eine reine, für die – häufig fremdsprachigen, rechtsunkundigen und mit den Formalitäten nicht vertrauten – Mieterinnen kostenlose Gefälligkeit des Rekurrenten. Ebenso wenig daran ändern würden die Öffnungszeiten des Betriebs. Aus den Pflichten des Rekurrenten als Betriebsleiter folge nicht, dass er seinen Mieterinnen gegenüber eine Arbeitgeber- oder arbeitgeberähnliche Stellung oder Weisungsbefugnisse habe. Der Rekurrent rechne für die Mieterinnen auch keine Sozialversicherungsbeiträge ab. Mit Schreiben vom 25. November 2022 hat der Rekurrent den Rekurs und die Beschwerde ergänzt und präzisiert.

C. Am 16. Dezember 2022 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und die Abweisung von Rekurs und Beschwerde unter Kostenfolge beantragt. Zur Begründung verweist sie hauptsächlich auf ihre Ausführungen im Einspracheentscheid.

D. Am 13. Januar 2023 hat der Vertreter des Rekurrenten eine Replik auf die Vernehmlassung der Steuerverwaltung eingereicht und an seinem Standpunkt festgehalten. Am 27. Januar 2023 hat der Vertreter eine Replikergänzung eingereicht. Mit Eingabe vom 26. April 2023 hat der Vertreter ein Schreiben der Ausgleichskasse des Kantons Bern eingereicht.

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Ausführungen in den genannten Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Quellensteuer können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, (Art. 70 Abs. 5 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Ausländische Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung, die in der Schweiz bzw. im Kanton Bern ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dem Steuerabzug an der Quelle unterworfen (Art. 112 Abs. 1 StG bzw. Art. 83 Abs. 1 DBG). Der Quellensteuer unterliegen auch Personen, die keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton Bern haben, hier aber für kurze Dauer oder als Grenzgängerin bzw. Grenzgänger oder Wochenaufhalterin bzw. Wochenaufhalter in unselbständiger Stellung erwerbstätig sind (vgl. Art. 116 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 6 und Art. 112 bis 114 StG bzw. Art. 91 DBG i.V.m. Art. 5 und Art. 83 bis 86 DBG). Kommt es zu einem Steuerabzug an der Quelle, so tritt dieser grundsätzlich an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern (vgl. Art. 112 Abs. 3 und Art. 115 StG; Art. 90 DBG e contrario). Steuerpflichtig ist bei der Quellensteuer – wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren – diejenige Person, welche die Einkünfte erzielt, wobei hingegen diejenige Person, welche die steuerbare Leistung erbringt, mithin typischerweise die Arbeitgeberin, Steuerschuldnerin ist (Art. 185 StG; Art. 88 DBG). Die Schuldnerin der steuerbaren Leistung treffen verschiedene weitere Pflichten

(Art. 186 Abs. 1 StG; Art. 100 Abs. 1 DBG). Sie muss insbesondere die Quellensteuer periodisch mit der zuständigen Steuerbehörde abrechnen und dieser die Quellensteuer abliefern (Art. 186 Abs. 1 Bst. d StG; Art. 100 Abs. 1 Bst. c DBG), weiter haftet sie für die Entrichtung der Quellensteuer (Art. 186 Abs. 2 StG; Art. 100 Abs. 2 DBG). Wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz hier eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt und dafür im Kanton Bern bzw. in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhält, wird für die im Kanton Bern bzw. in der Schweiz erzielten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerpflichtig (Art. 5 Abs. 1 Bst. b und Art. 7 Abs. 5 StG i.V.m. Art. 21 StG; Art. 4 Abs. 2 Bst. b und Art. 6 Abs. 2 und 3 DBG i.V.m. Art. 18 DBG). Die selbständig erwerbende Person, die diese Kriterien erfüllt, unterliegt dem ordentlichen Veranlagungsverfahren (Art. 164 ff. StG; Art. 122 ff. DBG).

2.1 Die Besteuerung an der Quelle setzt grundsätzlich Arbeitnehmereigenschaft bzw. den Zufluss von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit voraus. In der Praxis stellen sich dabei immer wieder heikle Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit. Unselbständig erwerbstätig ist, wer in einem Arbeitsverhältnis steht; charakteristisch dafür ist die Arbeitsleistung auf Zeit, gegen Entgelt und nach Weisungen des Arbeitgebers. Das Nichtvorliegen eines Arbeitsvertrags gemäss Art. 319 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) oder eine andere Bezeichnung in einem Vertrag bedeutet nicht ohne Weiteres, dass das erzielte Einkommen auf selbständiger Erwerbstätigkeit beruht. Die zivilrechtlichen Verhältnisse vermögen dabei Anhaltspunkte für die steuerrechtliche Qualifikation zu bieten, ohne jedoch ausschlaggebend zu sein. Nach der Rechtsprechung beurteilt sich die Frage, ob im Einzelfall selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nicht aufgrund der Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses zwischen den Parteien. Entscheidend sind vielmehr die wirtschaftlichen Gegebenheiten (BGE 119 V 161 E. 2). Als unselbständig erwerbstätig ist im Allgemeinen zu betrachten, wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist und kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt (BGE 123 V 161 E. 1; BGE 2A.461/2006 vom 2.3.2007, E. 4.2). Neben den allgemeinen Abgrenzungskriterien, welche für eine unselbständige Erwerbstätigkeit sprechen, namentlich Unterordnungsverhältnis, Weisungsrecht, Einordnung in eine fremde Arbeitsorganisation, fehlende unternehmerische Selbständigkeit in Organisation und Durchführung der Arbeitstätigkeit, fehlendes unternehmerisches Risiko, Bindung an feste Arbeitszeiten, Zuweisung eines festen Arbeitsplatzes, Arbeitszeitkontrolle, Bereitstellung von Arbeitsgeräten und -material durch den Arbeitgeber, keine sichtbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr etc., kann i.d.R., soweit es sich um Angehörige von Drittstaaten handelt, auch auf den Bestand einer fremdenpolizeilichen Arbeitsbewilligung abgestellt werden (Jud/Meier in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 2 zu Art. 83 DBG).

2.2 Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt dagegen grundsätzlich jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Nicht verlangt wird, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt bzw. ein selbständiger Marktauftritt vorliegt und ein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betrieben wird. Charakteristische Merkmale einer selbständigen Erwerbstätigkeit sind die Tätigkeit erheblicher Investitionen, die Benützung eigener Geschäftsräumlichkeiten sowie die Beschäftigung von eigenem Personal. Das spezifische Unternehmerisiko besteht dabei darin, dass unabhängig vom Arbeitserfolg Kosten anfallen, die der Betroffene selber zu tragen hat. Demgegenüber ist von unselbständiger Erwerbstätigkeit auszugehen, wenn die für den Arbeitsvertrag typischen Merkmale vorliegen, d.h. wenn die steuerpflichtige Person Dienst auf Zeit zu leisten hat, wirtschaftlich vom "Arbeitgeber" abhängig ist und während der Arbeitszeit auch in dessen Betrieb eingeordnet ist, also praktisch keine andere Erwerbstätigkeit ausüben kann. Indizien dafür sind das Vorliegen eines bestimmten Arbeitsplans, die Notwendigkeit, über den Stand der Arbeiten Bericht zu erstatten, sowie das Angewiesensein auf die Infrastruktur am Arbeitsort. Das wirtschaftliche Risiko des Steuerpflichtigen erschöpft sich diesfalls in der (alleinigen) Abhängigkeit vom persönlichen Arbeitserfolg oder – bei einer regelmässig ausgeübten Tätigkeit – darin, dass bei Dahinfallen des Erwerbsverhältnisses eine ähnliche Situation eintritt, wie dies beim Stellenverlust eines Arbeitnehmers der Fall ist (BGE 122 V 169 E. 3c). Ob eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 125 II 113 E. 5b; BGer 2C_603/2014 vom 21.8.2015, E 2.2; BGer 2C_1062/2014 vom 14.7.2015, E. 2.2).

2.3 Das Bundesgericht hat im Entscheid BGE 140 II 460 vom 4. September 2014 bei der Prüfung des Rechts der EU-Ausländer auf Aufenthalt und Zugang zu einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz nach Massgabe des mit der EU abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommens u.a. auch – aber explizit – zur Frage Stellung bezogen, inwieweit die Arbeit einer Prostituierten als selbständige resp. unselbständige Erwerbstätigkeit betrachtet werden kann. Das Bundesgericht hält dazu fest, dass Kriterien zur Bestimmung der Art der Tätigkeit sowohl nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und nach dem nationalen Recht anhand der konkreten Ausgestaltung der Tätigkeit in einem Etablissement zu prüfen sind. Als einzelne Kriterien, die auf eine unselbständige Erwerbstätigkeit schliessen lassen, nennt das Bundesgericht eine Benutzungsordnung, die Aufschaltung einer Homepage durch das fragliche Haus oder die Tatsache, dass die einzelnen Dienstleistenden zur Erzielung ihres Erwerbseinkommens auf die Kundschaft des Hauses angewiesen sind, was in fine zu einem gewissen Abhängigkeitsverhältnis gegenüber dem "Club" führe (BGE 140 II 469 E. 4.3.1).

3. Den Akten kann entnommen werden, dass der Rekurrent die Räumlichkeiten an der J._____strasse in H._____ an Frauen vermietet, welche Dienstleistungen im Erotikgewerbe anbieten. Gemäss Fachstelle Rotlicht existierte bis ca. Oktober 2018 an dieser Adresse einzig der F._____ Club. Danach wurde der Club in zwei separate Betriebe, F._____ Club (Kontaktbar) und F._____ Studios (keine Gastronomie), aufgeteilt (pag. 75 f.). Am 11. Februar 2019 wurde durch das Regierungsstatthalteramt I._____ für die F._____ Studios eine separate Betriebsbewilligung gemäss Gesetz vom 7. Juni 2012 über das Prostitutionsgewerbe (PGG; BSG 935.90) (rückwirkend auf den 31.10.2018) ausgestellt. Im Oktober 2019 erfolgte eine Namensänderung von F._____ Studios zu D._____ Studio. Anlässlich der Kontrollen der Kantonspolizei konnten nach der Namensänderung keine betrieblichen Änderungen festgestellt werden. Die beiden Betriebe gehen unabhängig voneinander ihren Geschäften nach. So wurden von der Kantonspolizei nach der Teilung des Betriebs nie Sexarbeiterinnen vom D._____ Studio in der Kontaktbar des F._____ Clubs festgestellt (pag. 75-74).

4. Im vorliegenden Verfahren ist strittig, ob der Rekurrent für den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis 30. September 2018 und 1. Januar 2019 bis 31. März 2019, als Vermieter an Sexarbeiterinnen und bewilligungspflichtiger Betreiber eines Erotiketablislements, aus steuerrechtlicher Sicht als Arbeitgeber gilt und damit als Schuldner einer steuerbaren Leistung verpflichtet ist, die geschuldete Quellensteuer der Steuerverwaltung abzuliefern. Dabei ist unbestritten, dass die quellenbesteuerten Sexarbeiterinnen über steuerrechtlichen Wohnsitz im Ausland verfügen und im Kanton Bern bzw. in der Schweiz keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt begründen.

4.1 Zunächst ist zu prüfen, wie der Aussenauftritt der Sexarbeiterinnen für die Allgemeinheit, für einen neutralen Dritten, objektiv erkennbar ist. Dies lässt sich vorab anhand der Homepage des Betriebs D._____ (<https://www.D._____.ch/>, zuletzt abgerufen am: 19.1.2024) beurteilen. Aktenkundig sind zudem diverse aus den Archiven des Internets stammende Auszüge des Homepage-Auftritts, welche die Steuerverwaltung eingereicht hat (pag. 77-84). Das Studio D._____ zeigt sich auf seiner aktuellen Internetseite mit einem Logo und wirbt mit dem Satz «... und geniessen Sie die Gesellschaft von wöchentlich 10-18 Damen!» Weiter sind unter dem Menüpunkt «Unser Studio» der Text «Unser Studio erwartet Sie Montag bis Sonntag 0-24» und diverse Bilder von verschiedenen Schlafzimmern (mit der Bildbeschriftung «Studio-beispiel») ersichtlich. Der Menüpunkt «Unsere Damen», welcher im Laufe des Einspracheverfahrens von der Website entfernt worden, jedoch in den von der Steuerverwaltung eingereichten Auszügen enthalten ist, listet mit dem Titel «Diese Woche bei uns» verschiedene Sexarbeiterinnen mit Foto und Namen auf (vgl. pag. 82). Weiter sind auf der aktuellen Homepage die Öffnungszeiten des Studios zu entnehmen (Montag bis Sonntag 0/24 geöffnet) und eine Mobil-

telefonnummer für «Studiobuchungen für Damen» ist aufgeführt. Zudem ist folgender rot markierter Text hinterlegt: «Keine Auskunft über die Anwesenheit oder Service der Damen! Kein Infoline für Gäste!» Aus den erwähnten Auszügen lässt sich für einen neutralen Betrachter nicht eindeutig erschliessen, ob die Sexarbeiterinnen tendenziell selbständig erwerbstätig sind, oder als Teil des Angebots des Studios D._____ gelten. So richtet sich der Wortlaut der Begrüssung auf der Startseite klar an potentielle Kunden und Kundinnen und nicht an Mietinteressentinnen, wie es der Rekurrent vorbringt. Auch der Text unter dem Menüpunkt «Unser Studio» ist so zu interpretieren, dass er sich primär an die Kunden richtet und nicht an allfällige Mietinteressentinnen, sind diese doch hinsichtlich einem möglichen Mietverhältnis nicht an Öffnungszeiten gebunden. In den seitens der Steuerverwaltung eingereichten Auszügen des Homepage-Auftritts werden die Sexarbeiterinnen als «Unsere Damen» bezeichnet und stets die Formulierungen «wir» und «unser» verwendet. Hinzu kommt, dass die abgebildeten Sexarbeiterinnen unter dem Titel «Diese Woche bei uns» lediglich mit ihren Vornamen und ohne weitere Informationen aufgeführt sind und dadurch die Möglichkeit einer direkten Kontaktnahme (bspw. mittels E-Mail oder über Telefon) nicht möglich ist. Soweit ersichtlich hat damit eine Kontaktaufnahme betreffend eine sexuelle Dienstleistung zwangsläufig über das Studio resp. den Rekurrenten zu erfolgen. Der Rekurrent bringt hierzu vor, dass die Kunden nur über anderweitige Internetauftritte der Sexarbeiterinnen sowie Zeitungen und Medien diese finden und kontaktieren könnten. Eine Kontaktaufnahme über die Webseite sei nicht möglich. Auch die auf der Homepage angegebene Telefonnummer sei nur für Mietinteressentinnen gedacht und nicht für allfällige Kunden. Der Vermerk bei der Telefonnummer, welcher explizit die Kontaktaufnahme für Kunden ausschliesst, stützt sodann dieses Argument. Auch ist zu Gunsten des Rekurrenten einzuräumen, dass die auf der Website ersichtlichen 12 Bilder von den Schlafzimmern wohl hauptsächlich potentiellen Mietinteressentinnen dienen und nicht zwingend deren Kunden. Nichtsdestotrotz ist wenig glaubwürdig, dass die Internetseite in erster Linie für die Studio-Vermietung wirbt. Vielmehr ist nicht auszuschliessen, dass sich die Homepage auch als Werbung an die Kunden richtet und entsprechende Kontakte vermittelt. Wenn sich denn das Angebot rein an allfällige Mietinteressentinnen richten würde, wäre der Menüpunkt «Unsere Damen» auf der Website schlicht nicht erforderlich. Sodann spricht gegen eine selbständige Erwerbstätigkeit der Sexarbeiterinnen, dass die Präsentation dieser standardisiert ist und durch das einheitliche Layout in das Gesamterscheinungsbild des Betriebs eingepasst worden ist. Dies verstärkt den Eindruck, dass die Sexarbeiterinnen Teil des Studioangebots sind. Sodann garantiert der Rekurrent gemäss Beschreibung auf der Homepage täglich die Anwesenheit von mindestens 10 Sexarbeiterinnen. Mithin übernimmt er für den neutralen Betrachter nicht nur die Verantwortung für das Angebot des Erotikstudios in infrastruktureller Hinsicht, sondern auch für die erotische Dienstleistungspalette. Weniger aussagekräftig sind hingegen die Öffnungszeiten, zumal der Betrieb rund um die Uhr geöffnet ist. Insgesamt vermittelt die Homepage das Gesamtbild, wonach der Betrieb

D._____ Studio als Anbieter der dort erbrachten sexuellen Dienstleistungen in Erscheinung tritt. Gerade die fehlende direkte Kontaktaufnahmemöglichkeit zu den Sexarbeiterinnen bestärkt diesen Eindruck. An dieser Einschätzung vermag auch das Vorbringen des Rekurrenten nichts zu ändern, wonach die Sexarbeiterinnen in Kleinanzeigen und eigenständigen Internetauftritten Werbung machen, zumal der Rekurrent als Betreiber bereits mit dem Namen des Etablissements primär auf die eigene Homepage verweist.

4.2 Fraglich ist weiter, ob die Sexarbeiterinnen betriebswirtschaftlich vom Rekurrenten abhängig sind. Der Rekurrent bringt vor, dass die Sexarbeiterinnen lediglich die Miete für die Zimmer entrichten müssten, eine weitere Verbindung zwischen ihm und den Damen jedoch nicht bestehe. Sodann sind den Akten keine Vereinbarungen über Arbeitszeiten oder Preise der Dienstleistungen zwischen dem Rekurrenten und den Sexarbeiterinnen zu entnehmen. Die Sexarbeiterinnen können wohl frei entscheiden, ob und wann sie anwesend bzw. verfügbar sind und Kunden empfangen möchten. Der Preis für die Sexdienstleistungen wird sodann vor Ort von den Sexarbeiterinnen selber bestimmt (vgl. auch Auskunft der Kantonspolizei Bern vom 21.4.2022, pag. 76). Demnach ist davon auszugehen, dass diese selber Rechnung führen. Insofern liegen durchaus gewisse Indizien vor, die für eine selbständige Erwerbstätigkeit der Sexarbeiterinnen sprechen. Dessen ungeachtet kann nicht gesagt werden, die Sexarbeiterinnen würden in völliger betriebswirtschaftlicher und arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit handeln. So ist den Akten zu entnehmen, dass der Rekurrent die fremdenpolizeiliche Anmeldung der Sexarbeiterinnen als Unternehmer und Inhaber der G._____ GmbH übernimmt (pag. 76). Der Rekurrent bringt hierzu vor, dass er die Anmeldung der Sexarbeiterinnen kostenlos, als Gefälligkeit, vornehme, zumal es in seinem Interesse als Vermieter liege, dass die Mieterinnen ordentlich angemeldet sind und legal ihrer erotischen Arbeit im D._____ Studio nachgehen können. Zudem würde ein Grossteil der Damen keine Fremdsprachen beherrschen und könne die Anmeldung ohne Hilfe nicht vornehmen (vgl. Eingabe vom 25.11.2022, Ziff. 7). Dies mag durchaus zutreffen. Es scheint jedoch unglaublich, dass der Rekurrent aus reiner Gefälligkeit jeweils die fremdenpolizeiliche Anmeldung der Sexarbeiterinnen vornimmt, zumal diese Tätigkeit weit über die Pflichten eines Vermieters hinausgeht. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Rekurrent diese Tätigkeit (auch) im Interesse seines Betriebs und damit in seiner Rolle als Betriebsleiter des D._____ Studios bzw. Arbeitgeber der Sexarbeiterinnen vornimmt. Auch wenn der Kunde letztlich mit der einzelnen Sexarbeiterin die Einzelheiten und den Preis der zu erbringenden Leistung vereinbart, verändert dies jedoch genau so wenig wie die Möglichkeit der Frauen, eine Leistung allenfalls nicht zu erbringen, dass nach aussen vermittelte Gesamtbild, wonach der Rekurrent als Betriebsleiter des D._____ Studios mit der Zuhilfenahme der anwesenden Damen als Leistungserbringer auftritt. Unter diesen Umständen ist die direkte Bezahlung der Dienstleistungen bei den Damen ebenfalls nicht entscheidend. Im Übrigen ist akten-

kundig, dass der Rekurrent bei der Steuerverwaltung für den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis 30. September 2018 (pag. 1-14; pag. 30-37) sowie für den Zeitraum vom 1. Januar 2019 bis 31. März 2019 Quellensteuerabrechnungen eingereicht hat (pag. 48-54). Das Vorbringen des Rekurrenten, wonach er keine Kenntnis über die Verdienste der Sexarbeiterinnen habe, verfängt deshalb nicht, wäre er in diesem Fall doch nicht in der Lage gewesen Quellensteuerabrechnungen einzureichen. Vielmehr ist bei dieser Sachlage davon auszugehen, dass er sehr wohl über den Umsatz und die Einnahmen der Sexarbeiterinnen informiert gewesen sein musste.

4.3 Wie die Steuerverwaltung zu Recht vorbringt, ist für die Qualifizierung der Tätigkeit als unselbständige Erwerbstätigkeit gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht entscheidend, ob die Sexarbeiterinnen bestimmten Weisungen betreffend Arbeitszeit, die Anzahl der zu bedienenden Kunden oder die Art der zu erbringenden Leistungen etc. unterstellt sind. Soweit der Rekurrent geltend macht, die Sexarbeiterinnen würden nicht seiner Weisungsbefugnis unterstehen, verkennt er sodann, dass er über eine Betriebsbewilligung gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. a des Gesetzes vom 7. Juni 2012 über das Prostitutionsgewerbe (PGG; BSG 935.90) zur Führung eines Salons mit 14 bzw. 19 Zimmern verfügt (vgl. Betriebsbewilligungen vom 8.2.2019, 11.2.2019, 7.6.2019 und 12.6.2020, pag. 74-66). Nach dieser Bestimmung braucht eine Bewilligung, wer Räumlichkeiten zur Verfügung stellt, die für die Ausübung der Prostitution bestimmt sind (Bst. a) und wer zwischen der die Prostitution ausübenden Person und potentiellen Kunden Kontakte vermittelt (Bst. b). Als Inhaber der Betriebsbewilligung und damit als Betriebsleiter des D._____ Studios entscheidet der Rekurrent unter anderem darüber, ob eine Person in seinem Betrieb als Prostituierte arbeiten kann. Vermietet der Rekurrent einer Ausländerin ein Zimmer, gestattet er ihr die Erwerbstätigkeit als Sexarbeiterin in seinem Studio und beschäftigt sie somit als Arbeitgeber. Unerheblich ist, dass der Rekurrent nach seiner Darstellung den Sexarbeiterinnen keinerlei Weisungen betreffend die Anzahl der zu bedienenden Gäste, die Art der zu erbringenden Dienstleistungen usw. erteilt. Eine solche Weisungsbefugnis, bei deren Ausübung der Rekurrent übrigens Gefahr lief, wegen Förderung der Prostitution im Sinne von Art. 195 Bst. c des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB; SR 311.0) verfolgt zu werden (siehe dazu BGE 125 IV 269; BGE 140 II 460 E. 4.3.3), kann nicht Voraussetzung für die Annahme eines Beschäftigungsverhältnisses bzw. der Arbeitgeberstellung sein. Der Rekurrent entscheidet in seiner Eigenschaft als Betriebsleiter des D._____ Studios unter anderem darüber, wer überhaupt in seinem Betrieb Dienstleistungen erbringen darf. Weiter stellt er die Personen, die er auswählt, zu dem einzigen Zweck an, dass sie im D._____ Studio, allenfalls im Rahmen einer geltenden Hausordnung, als Sexarbeiterinnen tätig sind. Der Rekurrent kann damit nicht etwa einem Vermieter – wie er es geltend macht – gleichgestellt werden. Er ist auch nicht einem Hauswart gleichzustellen, der lediglich für Ordnung und Sauberkeit sorgt. Auch ist die Konstellation nicht vergleichbar mit der Zimmervermietung in einem Hotel oder Mo-

tel wie es der Rekurrent vorbringt. Dies lässt sich bereits dadurch erschliessen, dass gemäss Betriebsbewilligungen der in den vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden 2018 und 2019 die Höchstzahl der Personen, die im Betrieb die Prostitution ausüben durften, auf 11 festgelegt wurde, jedoch auf der Website des D._____ Studios die Anwesenheit von 10 bis 18 Damen beworben wurde (vgl. Betriebsbewilligung vom 11.2.2019, pag. 68 f.; ab dem 7.6.2019 wurde die Höchstzahl auf 19 heraufgesetzt [vgl. Betriebsbewilligung vom 7.6.2019, pag. 70 f.]). Auch wenn der Rekurrent das Prinzip «first come, first served» anwendet, erfordert damit die Betriebsführung offensichtlich eine gewisse Organisation, Koordination und Planung durch den Rekurrenten, welche deutlich über die blossе Zimmervermietung hinausgeht. In Anbetracht dieser Zuständigkeit des Rekurrenten sowie dem engen Zusammenhang zwischen dessen Funktion als Führer eines prostitutionsgewerblichen Betriebs und der Erwerbstätigkeit der Sexarbeiterinnen ist ein Beschäftigungsverhältnis gegeben und die Sexarbeiterinnen sind somit nicht selbständig erwerbstätig.

4.4 Die Betriebsbewilligung zur Führung eines prostitutionsgewerblichen Betriebs listet des Weiteren zahlreiche gesetzliche Pflichten auf, u.a. zur Führung eines Registers über die Identität der Personen (Ziff. 1), die Sicherstellung der Einhaltung von strafrechtlichen und ausländerrechtlichen Bestimmungen (Ziff. 3 und 6), die Sicherstellung der Sicherheit, Sauberkeit und Hygiene in den Räumlichkeiten und dass den die Prostitution ausübenden Personen Präservative und wasserlösliche Gleitmittel kostenlos zur Verfügung gestellt werden (Ziff. 5), die Vorbeugung übermässiger Beeinträchtigung der öffentlichen Ruhe und Ordnung (Ziff. 7) usw. (vgl. pag. 65 ff.). Mit der Einforderung der behördlichen Betriebsbewilligung Erotikdienstleistungen anbieten zu wollen, liess der Rekurrent in klarer Weise seine Absicht zur entsprechenden Einkommenserzielung erkennen. Die durch die Betriebsbewilligung dem Rekurrenten auferlegten Pflichten gehen weit über denjenigen eines blossen Vermieters hinaus (vgl. E. 4.3 hiavor). Auch lässt sich aus den Akten nicht erkennen, dass die im Rahmen dieser Betriebsbewilligung durch einzelne Sexarbeiterinnen ausgeübten Aktivitäten einer selbständigen Erwerbstätigkeit entsprächen.

4.5 Der Rekurrent bringt in seiner Eingabe vom 26. April 2023 vor, die Ausgleichskasse des Kantons Bern habe ausdrücklich bestätigt, dass die Sexarbeiterinnen im Betrieb D._____ Studio sozialversicherungsrechtlich als selbständig erwerbend gelten würden. Die sozialversicherungsrechtliche Qualifikation und Behandlung stelle auch steuerrechtlich ein zentrales Kriterium dar. Eine abweichende steuerrechtliche Qualifikation stelle einen gravierenden Wertungswiderspruch intra ordinem iuris dar. Hierzu ist festzuhalten, dass Lehre und Rechtsprechung je nach Rechtsgebiet unterschiedliche Kriterien aufgestellt haben, um die Selbständigkeit von der Unselbständigkeit zu unterscheiden. Dabei ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu

vermeiden, dass dieselbe Tätigkeit je nach staatlicher Behörde oder Rechtsgebiet unterschiedlich – teils als selbständige, teils als unselbständige Erwerbstätigkeit – qualifiziert wird (BGer 9C_1029/2012 vom 27.3.2013, E. 2.2). Zwar ist dem Rekurrenten beizupflichten, dass die Begriffe der selbständigen und der unselbständigen Erwerbstätigkeit im Steuerrecht und in anderen Rechtsgebieten im Sinn einer harmonisierenden Rechtsanwendung grundsätzlich gleich zu verstehen sind (BGer 2C_603/2014 vom 21.8.2015, E. 3.4.6). Beim Begriff der steuerrechtlichen Selbständigkeit handelt es sich indes um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Wichtige Indizien für die selbständige Ausübung der Tätigkeit wurden bereits hiavor genannt (vgl. E. 2.1 ff.). Als weiteres – aber nicht allein ausschlaggebendes – Indiz ist die Qualifikation einer Person als selbständig oder unselbständig in anderen Rechtsgebieten zu sehen. Ob eine Tätigkeit im steuerrechtlichen Sinn als selbständig oder unselbständig anzusehen ist, bestimmt sich stets aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (BGer 2C_554/2010 vom 21.9.2011, E. 2.2; BGer 2C_426/2008 und 2C_432/2008 vom 18.2.2009, E. 2.2). Es ist somit durchaus möglich, dass ein und dieselbe Person in verschiedenen Bereichen unterschiedlich eingestuft wird. Die hiavor genannten Sachverhaltsfeststellungen erscheinen als hinreichend, um quellensteuerrechtlich von einer unselbständigen Tätigkeit der Sexarbeiterinnen auszugehen, selbst wenn dies sozialversicherungsrechtlich abweichend beurteilt wird. Gesamthaft überwiegen vorliegend die Anhaltspunkte für die Unselbständigkeit der Sexarbeiterinnen resp. für die Arbeitgeberstellung des Rekurrenten.

4.6 Gestützt auf das Ausgeführte ist zusammenfassend festzuhalten, dass die im Erotiketablisement D._____ Studio tätigen Sexarbeiterinnen als unselbständig Erwerbende einzustufen sind. Der Rekurrent ist als Vermieter von Räumlichkeiten an Sexarbeiterinnen und bewilligungspflichtiger Betreiber eines Erotiketablisements an der J._____strasse in H._____ aus steuerrechtlicher Sicht als Arbeitgeber zu qualifizieren und ist damit als Schuldner einer steuerbaren Leistung verpflichtet, die geschuldete Quellensteuer für die strittigen Quartale pro 2018 und 2019 der Steuerverwaltung abzuliefern. Die Steuerverwaltung ist somit gestützt auf Art. 91 Abs. 1 DBG und Art. 116 Abs. 1 StG und Art. 84 f. DBG und Art. 112 ff. StG sowie Art. 4 Abs. 1 Bst. a BStV und Art. 149 Abs. 1 StG für den Vollzug der kantonalen Steuern sowie der direkten Bundessteuer zuständig.

5. Der Rekurs und die Beschwerde betreffend die Quellensteuer vom 1. Januar 2018 bis 30. September 2018 und vom 1. Januar 2019 bis 31. März 2019 erweisen sich damit als unbegründet und sind abzuweisen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent die gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des

Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Die Verfahrenskosten, welche vorliegend auf CHF 1'000.-- festgesetzt werden, sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Ist der Rekurrent vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da der Rekurrent unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Quellensteuer vom 1. Januar 2018 bis 30. September 2018 und vom 1. Januar 2019 bis 31. März 2019 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die Quellensteuer vom 1. Januar 2018 bis 30. September 2018 und vom 1. Januar 2019 bis 31. März 2019 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung**

einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- B._____, Fürsprecher, zuhanden von A._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde H._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Berger