



100 23 65

100 23 66

200 23 31

200 23 32

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 22.2.2024 JCU/KBE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 20. Februar 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichter Antenen und Lüthi sowie Berger als Gerichtsschreiberin

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____,

vertreten durch

C. _____,

gegen

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

betreffend die Quellensteuer vom 1. Januar 2018 bis 31. Januar 2019

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A._____ (Rekurrentin) betreibt das Erotiketablisement B._____ Club im Ober- und Attikageschoss an der E._____strasse in D._____ wo sie Zimmer an Sexarbeiterinnen vermietet. Gestützt auf die von der Rekurrentin eingereichten Quellensteuerabrechnungen stellte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Zentrale Veranlagungsbereiche, Quellensteuer (Steuerverwaltung), der Rekurrentin für den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis 31. Januar 2019 am 24. August 2018, 7. September 2018, 23. November 2018, 14. Dezember 2018 und 21. Juni 2019 Veranlagungsverfügungen zu (vgl. Akten der Steuerverwaltung, pag. 62-78; pag. 94-105; pag. 114-117; pag. 132-143). Am 24. September 2018, 21. November 2018, 18. Dezember 2018 und 21. Juni 2019 erhob die Rekurrentin gegen die Veranlagungsverfügungen jeweils Einsprache und machte geltend, dass die Sexarbeiterinnen im Betrieb B._____ Club selbständig erwerbstätig seien, die Rekurrentin deshalb nicht als Arbeitgeberin gelte und damit nicht quellensteuerpflichtig sei. Mit Einspracheentscheid vom 17. Januar 2023 vereinigte die Steuerverwaltung die Verfahren und wies die Einsprachen ab. Sie hielt an ihrer Auffassung fest, dass die Tätigkeit der Sexarbeiterinnen im Betrieb der Rekurrentin als unselbständige Erwerbstätigkeit zu betrachten und die Rekurrentin aus steuerrechtlicher Sicht als Arbeitgeberin zu qualifizieren sei.

B. Am 17. Februar 2023 hat die Rekurrentin, vertreten durch C._____ (Vertreter), gegen den Einspracheentscheid Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt, der Einspracheentscheid vom 17. Januar 2023 und die Veranlagungsverfügungen vom 24. August 2018, 7. September 2018, 23. November 2018, 13. Dezember 2018 und 21. Juni 2019 seien aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zzgl. Mehrwertsteuer. Zur Begründung bringt die Rekurrentin im Wesentlichen vor, dass sie an der E._____strasse in D._____ die B._____ Bar betreibe, davon unabhängig jedoch in der dortigen Liegenschaft Räume an Personen, die im Erotikgewerbe als Sexarbeiterinnen selbständig tätig seien (Mieterinnen), vermiete. Die Mietinteressentinnen würden sich telefonisch oder per E-Mail bei der Rekurrentin melden und die gewünschten Räumlichkeiten frei wählen, um in diesen wirtschaftlich selbständig tätig zu sein. Da praktisch nie alle Räume vermietet seien und die Rekurrentin die Zimmer nach dem Prinzip «first come, first served» vergebe, finde eine personenbezogene Auswahl durch die Rekurrentin 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 die Rekurrentin den Mieterinnen eine vertraglich fest vereinbarte Miete in Rechnung. Ausser den Mietverhältnissen würden jedoch keinerlei Verbindungen der Rekurrentin 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 der Rekurrentin nichts abgeben. Ob die Mieterinnen Umsatz erzielen würden, sei für die Rekurrentin irrelevant. Die Mieterinnen würden das wirtschaftliche Risiko ihrer selbständigen Tätigkeit selber tragen. Der Bar- bzw. Club-Betrieb generiere seine Einnahmen ausschliesslich durch die Konsumation seiner Gäste. Die Mieterinnen würden keinen Eintritt bezahlen. Die Rekurrentin habe eine Internet-Seite (https://B._____.ch). Diese stelle eines von verschiedenen kostenlosen Werbemitteln der Mieterinnen dar, unter denen diese völlig frei auswählen könnten. Ob eine Mieterin darauf publiziert werden möchte, entscheide sie selber. Auf der Internet-Seite würden keine Präsenzzeiten angegeben. Die personenbezogenen Angaben würden mit den Mieterinnen abgesprochen und von diesen verantwortet. Die auf der Webseite angegebenen Preise würden sich nicht als feste Tarife, sondern als Richtwerte verstehen und von Mieterin zu Mieterin variieren. Jede Mieterin handle ihre Preise selbständig mit ihren Kunden aus und rechne mit diesen selbständig ab. Die Kunden der Mieterinnen könnten diese über verschiedene Internetseiten sowie Zeitungen und andere Medien finden und kontaktieren, ohne dass der Betrieb der Rekurrentin 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 der Rekurrentin in Verbindung bringe. Zudem würden die Mieterinnen ihre Kunden auch ausserhalb der Öffnungszeiten und der Räumlichkeiten (bspw. Escort-Service) empfangen. In tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht seien die einzige Verbindung zwischen der Rekurrentin und den Mieterinnen das jeweilige Mietverhältnis. Daraus folge, dass die Mieterinnen von der Rekurrentin unabhängige selbständige Unternehmerinnen seien. In Bezug auf ihre Arbeitszeiten, Preise etc. seien die Mieterinnen von der Rekurrentin völlig unabhängig und ihr zu nichts verpflichtet. Aus den Pflichten der Rekurrentin als Betriebsleiterin folge nicht, dass sie ihren Mieterinnen gegenüber eine Arbeitgeber- oder arbeitgeberähnliche Stellung oder Weisungsbefugnisse habe. Die Rekurrentin rechne für die Mieterinnen auch keine Sozialversicherungsbeiträge ab. Die Rekurrentin könne somit nicht als Arbeitgeberin der Mieterinnen angesehen werden und sei deshalb nicht quellensteuerpflichtig. Der Entscheid der Steuerverwaltung sei rechtsfehlerhaft und verletze das Willkürverbot.

C. Auf Aufforderung der Steuerrekurskommission hat die Rekurrentin mit Schreiben vom 10. März 2023 den Rekurs und die Beschwerde ergänzt und präzisiert. Sie führt aus, dass die Vereinbarung der Rekurrentin mit den Mieterinnen darin bestehe, dass diesen ein möbliertes Studiozimmer zum Gebrauch überlassen werde; ferner stehe eine Waschmaschine und ein Wäschetrockner zur Verfügung. Weitere Leistungen erbringe die Rekurrentin nicht. Sie verlange für einen Raum pro Tag eine Miete von CHF 100.-- in bar; diese Zahlungen würden nicht quittiert, weshalb keine Abrechnungen bestehen würden. Die Verträge würden auf die F._____

GmbH als Betreiberin bzw. Vermieterin lauten. Einzig weil die Migrationsbehörde dies verlange, werde in den Verträgen die Mieterin jeweils als Arbeitnehmerin bezeichnet. Weiter habe die Bar ihre festen Öffnungszeiten. Diese hätten mit den Verfügbarkeitszeiten der Mieterinnen, welche diese selber und unabhängig von der Rekurrentin bestimmen würden, nichts zu tun. Die Bar befinde sich im obersten Stock. Die Studios würden sich in den unteren Stockwerken befinden und hätten eigene Eingangstüren im Treppenhaus ohne Verbindung zur Bar. Die Mieterinnen seien von der Bar unabhängig und würden ihrer eigenen selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen. Weder müssten sie durch die Bar gehen noch sich dort aufhalten. Auch aus dem Internet-Auftritt werde ersichtlich, dass die Rekurrentin keine Kontakte zwischen Mieterinnen und Kunden vermittele. Diese würden vielmehr durch eigene Werbung der Mieterinnen auf diversen Online-Plattformen zustande kommen. Die Ersichtlichkeit der Damen auf der Internetseite helfe der Rekurrentin lediglich Mieterinnen zu gewinnen.

D. Am 31. März 2023 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. Sie führt zudem aus, dass sich eindeutig ergebe, dass der Geschäftsbetrieb der Rekurrentin fest mit den von den Sexarbeiterinnen angebotenen Dienstleistungen verknüpft sei. Wäre der Barbetrieb nicht davon abhängig, dass sich die von ihr beschäftigten Sexarbeiterinnen dort aufhalten und ihre Dienstleistungen anbieten, würde für die Rekurrentin keine Veranlassung bestehen ihre Leistungen kostenlos anzubieten. Im Gegenzug würden auch die Sexarbeiterinnen von der Bekanntheit und der vorhandenen Infrastruktur der Rekurrentin profitieren. Diese gegenseitigen Abhängigkeiten würden gegen eine wirtschaftliche Selbständigkeit sprechen.

E. Am 2. Juni 2023 hat der Vertreter der Rekurrentin eine Replik auf die Vernehmlassung der Steuerverwaltung eingereicht und an seinem Standpunkt festgehalten. Ergänzend führt er aus, dass die Rekurrentin mit den Kunden der Mieterinnen keinen Kontakt habe. Wenn Kunden versuchen würden, sich bei ihr zu melden, würden sie lediglich eine automatische kurze Standardantwort erhalten, welche auf die direkten Nummern der Mieterinnen verweise.

F. 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. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie 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 Wochenaufenthalterin bzw. Wochenaufenthalter 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 und 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; BGer 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 Er-

werbstätigkeit 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. Die Rekurrentin betreibt an der E._____strasse in D._____ die Kontaktbar B._____ Club. Im vorliegenden Verfahren ist strittig, ob die Rekurrentin für den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis 31. Januar 2019 als Vermieterin an Sexarbeiterinnen und bewilligungspflichtige Betreiberin eines Erotiketablissemments, aus steuerrechtlicher Sicht als Arbeitgeberin gilt und damit als Schuldnerin 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.

3.1 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 B._____ Club (<https://B._____.ch/>, zuletzt abgerufen am: 23.1.2024) beurteilen. Aktenkundig sind zudem diverse aus den Archiven des Internets stammende Auszüge des Internetauftritts, welche die Steuerverwaltung eingereicht hat (pag. 254-172). Die Sexarbeiterinnen sind als «Girls» mit Foto, Name, einer Beschreibung, der von ihnen angebotenen Dienstleistungen und teilweise mit einer Mobiltelefonnummer aufgelistet. In den von der Steuerverwaltung eingereichten Auszügen sind bei einigen Sexarbeiterinnen auch die im Club anwesenden Zeiten sowie Preise vermerkt (vgl. bspw. pag. 199). Zudem ist den Auszügen aus dem Internetarchiv zu entnehmen, dass unter dem Menüpunkt «Girls» unter dem Titel «Heute anwesend» verschiedene Sexarbeiterinnen mit Foto, Name und Telefonnummer aufgeführt sind (vgl. pag. 178). Weiter sind auf der aktuellen Homepage die Öffnungszeiten des Clubs ersichtlich (Montag bis Samstag: 20:00 - 04:00 Uhr; Sonntag: 20:00 - 02:00 Uhr) und eine Mobiltelefonnummer und E-Mail für eine Kontaktaufnahme aufgeführt. Unter dem Menüpunkt «Preise» sind verschiedene branchenübliche Preise je nach Dauer der Serviceleistungen definiert, unter dem Hinweis, dass die im Betrieb anwesenden «Girls» selbständige Unternehmerinnen seien und die Preise eigenständig bestimmen würden. Obwohl auf der Webseite auch darauf hingewiesen wird, dass die Sexarbeiterinnen selbstständig erwerbend seien (vgl. pag. 254), deutet insgesamt der Internetauftritt des B._____ Clubs für einen neutralen Betrachter darauf hin, dass die Sexarbeiterinnen als Teil des Angebots des Clubs gelten. Indem die Sexarbeiterinnen auf der Homepage des B._____ Clubs vorgestellt werden, erfolgt bereits eine Eingliederung in den Betrieb. Bestärkt wird dieser Eindruck durch die auf der Homepage verwendeten Formulierungen «wir» und «unsere Girls». Zwar sind bei einigen Sexarbeiterinnen auch ihre Mobiltelefonnummern aufgeführt, wodurch für eine Dienstleistung eine direkte Kontaktnahme gegebenenfalls möglich ist und nicht zwingend über den Club bzw. über die Rekurrentin zu erfolgen hat. Hingegen spricht gegen eine selbständige Erwerbstätigkeit der Sexarbeiterinnen, dass die Präsentation der «Girls» standardisiert ist, was die Profilangaben betrifft und durch das einheitliche Layout in das Gesamterscheinungsbild des Betriebs eingepasst worden ist. Auch die fixen Öffnungszeiten, die Vorgabe von Mindestpreisen, die Bezeichnung «Heute anwesende Girls» verstärken den Eindruck, dass die Sexarbeiterinnen Teil des Clubangebots sind. Die direkte Kontaktaufnahmemöglichkeit zu den Sexarbeiterinnen vermag für sich allein genommen das durch die Homepage vermittelte Gesamtbild, wonach der B._____ Club als Anbieter der dort erbrachten sexuellen Dienstleistungen in Erscheinung tritt, nicht massgebend zu beeinflussen. An dieser Einschätzung vermag auch der durch die Rekurrentin vorgebrachte eigenständi-

ge Werbeauftritt der Sexarbeiterinnen auf anderen Internetseiten, Medien oder Social Media nichts zu ändern, zumal die Rekurrentin als Betreiberin bereits mit dem Namen des Etablissements primär auf die eigene Homepage verweist. Allfällig weitere Internetauftritte treten damit in den Hintergrund.

3.2 Fraglich ist weiter, ob die Sexarbeiterinnen betriebswirtschaftlich von der Rekurrentin bzw. vom Betrieb B. _____ Club abhängig sind. Die Rekurrentin bringt vor, dass die Sexarbeiterinnen lediglich die Miete von CHF 100.-- pro Tag für die Zimmer entrichten müssten, eine weitere Verbindung zwischen ihr und den Damen hingegen nicht bestehe. Aufgrund der Aktenlage ist jedoch nicht davon auszugehen, dass die Sexarbeiterinnen in völliger betriebswirtschaftlicher und arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit handeln. Zwar kann es durchaus zutreffen, dass sie die Preise für die Sexdienstleistungen vor Ort mit den Kunden selber bestimmen und Rechnung führen. Indessen sind die Sexarbeiterinnen zur Erzielung ihres Erwerbseinkommens auf die Kundschaft im B. _____ Club angewiesen, was zu einem gewissen Abhängigkeitsverhältnis gegenüber dem Club führt. Weiter finden sich auf der Webseite des Clubs Hinweise auf Tarife und Sonderangebote. So ist unter der Rubrik «News/Events» ersichtlich, dass bspw. ein Junggesellenabschied im Club gefeiert werden kann. Sodann wird auf der Webseite beschrieben: «Unsere charmanten Girls werden sich freuen, sich zu Ihnen zu gesellen und den Abend in Ihrer Gesellschaft zu geniessen und mit Ihnen zu feiern». Dies ist als weiteres Indiz zu werten, dass bei solchen Anlässen entsprechend viele Sexarbeiterinnen anwesend sind bzw. dass diese die Arbeitsbedingungen und ihre Anwesenheit nicht völlig frei bestimmen können. Weiter wird auf der Webseite auch ein Escort-Service angeboten, wobei für die Kontaktaufnahme betreffend allfälligem Escort-Service eine Mobiltelefonnummer des Betriebs angegeben wird. Damit erscheint der Escort-Service unmissverständlich als Angebot des Clubs und nicht als eine Dienstleistung seitens der Sexarbeiterinnen. Entsprechend ist das Vorbringen der Rekurrentin, wonach sie nicht wisse, ob die Sexarbeiterinnen mit Escort-Services etwas verdienen würden, unglaublich (vgl. Eingabe vom 2.6.2023, Ziff. 5). In diesem Zusammenhang deutet auch der Umstand, dass die Rekurrentin für den zu beurteilenden Zeitraum bei der Steuerverwaltung aktenkundig die Quellensteuerabrechnungen eingereicht hat (vgl. Bst. A) darauf hin, dass sie sehr wohl über den Umsatz und die Einnahmen der Sexarbeiterinnen informiert gewesen sein musste. Der Einwand der Rekurrentin, wonach sie keine Kenntnis über die Verdienste der Sexarbeiterinnen habe, ist deshalb nicht stichhaltig, wäre sie in diesem Fall doch nicht in der Lage gewesen, die Quellensteuerabrechnungen einzureichen. Im Weiteren weist auf eine arbeitsorganisatorische Abhängigkeit zur Rekurrentin hin, dass – auch wenn die Sexarbeiterinnen ihre Kunden frei wählen können – sie an die Öffnungszeiten des Clubs und an gewisse betriebliche Verhaltensregeln gebunden sind. Die Öffnungszeiten des Betriebs sind auf der Homepage vordefiniert. Dementsprechend können die Sexarbeiterinnen Leistungsumfang und -zeit nur sehr

bedingt frei wählen, da sich diese vielmehr nach Massgabe der betrieblichen Möglichkeiten, welche weitgehend von der Rekurrentin vorgegeben sind, richten. Aufgrund der festgestellten organisatorischen Abhängigkeit kann für die beabsichtigte Tätigkeit – selbst wenn die Sexarbeiterinnen das Entgelt der Freier jeweils vollumfänglich selbst beziehen – auch auf eine hinreichende wirtschaftliche Abhängigkeit vom B._____ Club geschlossen werden. Wie die Steuerverwaltung sodann zu Recht vorbringt, besteht somit insofern eine gegenseitige Abhängigkeit, als dass die Sexarbeiterinnen von der Bekanntheit und der vorhandenen Infrastruktur profitieren, die Rekurrentin als Betriebsleiterin jedoch für den Barbetrieb auf die Anwesenheit der Sexarbeiterinnen im Club angewiesen ist. Dies wird dadurch verdeutlicht, dass die Rekurrentin auf ihrer Webseite unter der Rubrik «Jobs» allfälligen Jobinteressentinnen einen «Top Verdienst» und eine «niveauvolle Kundschaft» verspricht. Auch wenn der Kunde letztlich mit der einzelnen Sexarbeiterin die Einzelheiten und den Preis der zu erbringenden Leistung vereinbart bzw. diese die Möglichkeit hat, die Leistung allenfalls nicht zu erbringen, so verändert dies jedoch das nach aussen vermittelte Gesamtbild nicht, wonach die Rekurrentin als Betriebsleiterin des B._____ Clubs mit der Zuhilfenahme der anwesenden als Leistungserbringerin auftritt.

3.3 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 die Rekurrentin geltend macht, die Sexarbeiterinnen würden nicht ihrer Weisungsbefugnis unterstehen, verkennt sie sodann, dass sie 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 Gastgewerbe/Kontaktbar mit 12 Zimmern verfügt (vgl. Betriebsbewilligung vom 8.2.2019, pag. 170 f.). 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 Inhaberin der Betriebsbewilligung und damit als Betriebsleiterin des B._____ Clubs entscheidet die Rekurrentin unter anderem darüber, ob eine Person in ihrem Betrieb als Prostituierte arbeiten kann. Vermietet die Rekurrentin einer Ausländerin ein Zimmer, gestattet sie ihr die Erwerbstätigkeit als Sexarbeiterin in ihrem Club und beschäftigt sie als Arbeitgeberin. Unerheblich ist, dass die Rekurrentin nach ihrer Darstellung den Sexarbeiterinnen keinerlei Weisungen betreffend die Anzahl der zu bedienenden Gäste, die Art der zu erbringenden Dienstleistungen usw. erteile. Eine solche Weisungsbefugnis, bei deren Ausübung die Rekurrentin übrigens Gefahr liefe, 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. Die Rekurrentin entscheidet in ihrer Eigenschaft als Betriebsleiterin des B._____ Clubs unter anderem darüber, wer überhaupt in ihrem Betrieb Dienstleistungen erbringen darf. Weiter stellt sie die Personen, die sie auswählt, zu dem einzigen Zweck an, dass sie im B._____ Club, allenfalls im Rahmen einer geltenden Hausordnung, als Sexarbeiterinnen tätig sind. Die Rekurrentin kann damit nicht etwa einer Vermieterin – wie sie es geltend macht – gleichgestellt werden. Sie ist auch nicht einer Hauswartin gleichzustellen, die lediglich für Ordnung und Sauberkeit sorgt. Auch ist die Konstellation nicht vergleichbar mit der Zimmervermietung in einem Hotel oder Motel wie es die Rekurrentin vorbringt. Die Betriebsführung erfordert offensichtlich eine gewisse Organisation, Koordination und Planung durch die Rekurrentin, welche deutlich über die blossе Zimmervermietung hinausgeht. In Anbetracht dieser Zuständigkeit der Rekurrentin sowie dem engen Zusammenhang zwischen deren Funktion als Führerin eines prostitutionsgewerblichen Betriebs und der Erwerbstätigkeit der Sexarbeiterinnen ist ein Beschäftigungsverhältnis gegeben und die Sexarbeiterinnen sind somit nicht selbständig erwerbstätig.

3.4 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. 30). Mit der Einforderung der behördlichen Betriebsbewilligung Erotikdienstleistungen anbieten zu wollen, liess die Rekurrentin in klarer Weise ihre Absicht zur entsprechenden Einkommenserzielung erkennen. Die durch die Betriebsbewilligung der Rekurrentin auferlegten Pflichten gehen weit über diejenigen einer blossen Vermieterin hinaus (vgl. E. 3.3 hiervor). Auch lässt sich aus den Akten nicht erkennen, dass die im Rahmen dieser Betriebsbewilligung durch einzelne Sexarbeiterinnen ausgeübten Aktivitäten einer selbständigen Erwerbstätigkeit entsprächen.

3.5 Die Rekurrentin bringt in ihrer Eingabe vom 2. Juni 2023 vor, die Ausgleichskasse des Kantons Bern habe ausdrücklich bestätigt, dass die Sexarbeiterinnen im Betrieb B._____ Club 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 der Rekurrentin 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 der Rekurrentin.

3.6 Gestützt auf das Ausgeführte ist zusammenfassend festzuhalten, dass die im Erotiketablisement B._____ Club tätigen Sexarbeiterinnen als unselbständig Erwerbende einzustufen sind. Die Rekurrentin ist als Vermieterin von Räumlichkeiten an Sexarbeiterinnen und bewilligungspflichtige Betreiberin eines Erotiketablisements an der E._____strasse in D._____ aus steuerrechtlicher Sicht als Arbeitgeberin zu qualifizieren und ist damit als Schuldnerin 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. Inwiefern die Steuerverwaltung bei dieser Sache das Willkürverbot verletzt haben soll ist nicht ersichtlich und wird von der Rekurrentin auch nicht weiter dargetan, weshalb sich Ausführungen dazu erübrigen.

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

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin 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 die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin 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 31. Januar 2019 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die Quellensteuer vom 1. Januar 2018 bis 31. Januar 2019 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden der Rekurrentin 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.

6. Zu eröffnen an:

- C._____, Fürsprecher, zuhanden von A._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde D._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Die Gerichtsschreiberin

Cuccarède

Berger