

100.2021.310/311U
HAT/SBE/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 6. Februar 2024

Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Streun

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

gegen

A. _____
vertreten durch Fürsprecher ...
Beschwerdegegner

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte
Bundessteuer; Quellensteuer Oktober 2017 - Juni 2018 (Entscheide
der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 21. September 2021;
100 20 409, 200 20 344)



Sachverhalt:

A.

A._____ ist Mieter der Gebäude an der ...strasse ... in ..., wo er das Erotiketablisement B._____ betreibt und drei Zimmer an ausländische Sexarbeiterinnen untervermietet. Mit Verfügung vom 3. Mai 2019 verpflichtete die Steuerverwaltung des Kantons Bern A._____ zur Bezahlung von Quellensteuern, ermessensweise festgesetzt auf Fr. 2'040.-- (letztes Quartal 2017) und Fr. 12'900.-- (erstes Halbjahr 2018). Zudem auferlegte sie ihm Bussen in der Höhe von insgesamt Fr. 1'200.--. Die gegen die Veranlagungs- und Bussenverfügungen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 16. Oktober 2020 ab.

B.

Dagegen gelangte A._____ am 16. November 2020 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel – soweit sie darauf eintrat – (sinngemäss) dahin guthiess, dass sie die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung aufhob und die Sache «zur Durchführung der Quellensteuerveranlagung und Festsetzung der Quellensteuer pro 2017 und 2018 im Sinne der Erwägungen» an die Steuerverwaltung zurückwies (Entscheide vom 21.9.2021).

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 22. Oktober 2021 erhebt die Steuerverwaltung sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragt, die Entscheide der StRK vom 21. September 2021 seien aufzuheben und die Einspracheentscheide vom 16. Oktober 2020 zu bestätigen.

Am 27. Oktober 2021 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK beantragt mit Vernehmlassung vom 8. November 2021 die Abweisung der Beschwerden. Der Beschwerdegegner beantragt mit Beschwerdeantwort vom 10. Dezember 2021 und 11. September 2023, auf die Beschwerden sei nicht einzutreten; eventuell seien die Beschwerden abzuweisen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 139 Abs. 2 i.V.m. Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 8 und Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]).

1.2 Soweit die Bussen betreffend handelt es sich bei den angefochtenen Entscheiden um wie ein Endentscheid anfechtbare Teilentscheide, hat die StRK doch diesbezüglich abschliessend über einzelne von anderen Rechtsbegehren unabhängig beurteilbare Begehren entschieden (vgl. BVR 2017 S. 205 E. 1.4; BGE 146 III 254 E. 2.1, 141 III 395 E. 2.4; BGer 2C_836/2017 vom 11.10.2017 E. 3.1). Soweit die Quellensteuern betreffend hat die Vorinstanz die Sache zur weiteren Sachverhaltsabklärung und erneuten Veranlagung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen (angefochtene Entscheide

E. 4.2). Insoweit richten sich die Beschwerden gegen Rückweisungsentscheide, die als Zwischenentscheide gemäss Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG zu qualifizieren sind. Da sie weder die Zuständigkeit noch den Ausstand oder die Ablehnung betreffen (vgl. dazu Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 2 VRPG), sind sie vor Verwaltungsgericht gemäss Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG nur selbständig anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (Bst. a) oder die Gutheissung der Beschwerden sofort Endentscheide herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Bst. b). Falls keine dieser Voraussetzungen gegeben ist, sind sie erst gemeinsam mit dem Endentscheid anfechtbar, soweit sie sich noch auf dessen Inhalt auswirken (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 4 VRPG). Ein nicht wieder gutzumachender Nachteil wird praxisgemäss bejaht, wenn die beschwerdeführende Person ein schutzwürdiges Interesse an der sofortigen Aufhebung oder Abänderung des Zwischenentscheids hat, wobei kein irreparabler Schaden erforderlich ist (BVR 2017 S. 205 E. 1.3, 2016 S. 237 E. 5.1, je mit Hinweisen). Ficht eine Behörde einen – als Zwischenentscheid zu qualifizierenden – Rückweisungsentscheid an, liegt ein nicht wieder gutzumachender Nachteil insbesondere dann vor, wenn sie gezwungen ist, eine ihrer Ansicht nach rechtswidrige Verfügung zu erlassen, die sie in der Folge selber nicht anfechten und die deshalb nie auf ihre Rechtmässigkeit überprüft werden könnte (vgl. Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 61 N. 41; BGE 140 II 315 E. 1.3.2, 133 V 477 E. 5.2). Anders als der Beschwerdegegner meint, ist dies hier der Fall: Die (beschwerdeführende) Steuerverwaltung teilt die Rechtsauffassung der StRK in Bezug auf die ermessensweise festgesetzte Quellensteuerveranlagung nicht und wäre durch den Rückweisungsentscheid gezwungen, eine aus ihrer Sicht rechtswidrige Veranlagung vornehmen zu müssen, ohne dass sie sich hiergegen später zur Wehr setzen könnte, zumal nicht ausgeschlossen ist, dass die Steuerlast durch die angeordnete «ordentliche Veranlagung» tiefer ausfällt (vgl. dazu VGE 2022/234/235 vom 3.8.2022). Darin ist praxisgemäss ein irreversibler Nachteil zu sehen (vgl. BVR 2013 S. 45 [VGE 2012/22 vom 19.9.2012] nicht publ. E. 1.2; BGE 141 II 318 [BGer 2C_309/2014 vom 16.7.2015, in StE 2015 B 13.1 Nr. 21] nicht publ. E. 1.2.1 f., 140 II 315 E. 1.3.1). Die angefochtenen Entscheide sind somit selbständig anfechtbar. Die Steuerverwaltung ist zur

Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist daher einzutreten.

1.3 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.4 Da der Streitwert beider Verfahren unter Fr. 20'000.-- liegt, sind die Beschwerden einzelrichterlich zu beurteilen (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

1.5 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

2.1 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 aAbs. 1 StG in der hier noch massgeblichen ursprünglichen Fassung vom 21.5.2000 [BAG 00-124], in Kraft bis 31.12.2019 bzw. aArt. 83 Abs. 1 Satz 1 DBG in der hier noch massgeblichen ursprünglichen Fassung vom 14.12.1990 [AS 1991 S. 1213], in Kraft bis 31.12.2020). Der Quellensteuer unterliegen auch Personen, die keinen steu-

errechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton Bern haben, hier aber für kurze Dauer oder als Grenzgängerin bzw. Grenzgänger oder Wochenaufenthalterin bzw. Wochenaufhalter in unselbständiger Stellung erwerbstätig sind (vgl. Art. 116 aAbs. 1 StG in der Fassung vom 23.3.2010 [BAG 10-113], in Kraft bis 31.12.2019 bzw. aArt. 91 DBG in der ursprünglichen Fassung [AS 1991 S. 1214 f.], in Kraft bis 31.12.2020). Steuerpflichtig ist bei der Quellensteuer – wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren – diejenige Person, welche die Einkünfte erzielt; Steuerschuldnerin ist hingegen jene Person, welche die steuerbare Leistung erbringt, mithin typischerweise die Arbeitgeberin (Art. 185 StG; vgl. auch Art. 100 Abs. 1 DBG; vgl. BVR 2020 S. 367 E. 2.1). Der Schuldnerin bzw. dem Schuldner der steuerbaren Leistung ist die Aufgabe des Steuerbezugs übertragen. Sie bzw. er ist verpflichtet, die Quellensteuer vom geschuldeten Erwerbseinkommen in Abzug zu bringen, der steuerpflichtigen Person darüber eine Bestätigung auszustellen und periodisch mit der zuständigen Quellensteuerbehörde abzurechnen (vgl. Art. 186 Abs. 1 Bst. b-d StG bzw. Art. 100 Abs. 1 Bst. a-c DBG). Die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung haftet dabei für die Entrichtung der Quellensteuer (Art. 186 Abs. 2 StG bzw. Art. 100 Abs. 2 DBG).

2.2 Ist die an der Quelle besteuerte Person oder die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung mit dem Steuerabzug nicht einverstanden, kann sie bzw. er bis zum 31. März des auf die Fälligkeit der steuerbaren Leistung folgenden Kalenderjahrs von der Veranlagungsbehörde eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen. Die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung bleibt bis zum rechtskräftigen Entscheid verpflichtet, die Quellensteuer zu erheben (Art. 187 aAbs. 1 und 2 StG in der ursprünglichen Fassung vom 21.5.2000 [BAG 00-124], in Kraft bis 31.12.2019 bzw. aArt. 137 Abs. 1 und 2 DBG in der ursprünglichen Fassung [AS 1991 S. 1228], in Kraft bis 31.12.2020). Für ungenügende oder übersetzte Quellensteuerabzüge sieht das Gesetz spezielle Nachforderungsansprüche bzw. Rückerstattungspflichten vor: Hat die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung den Steuerabzug nicht oder ungenügend vorgenommen, so wird sie bzw. er durch die kantonale Steuerverwaltung zur Nachzahlung verpflichtet. Der Rückgriff der Schuldnerin bzw. des Schuldners auf die an der Quelle besteuerte Person

bleibt vorbehalten (vgl. Art. 188 Abs. 1 StG; Art. 138 Abs. 1 DBG). Umgekehrt kann die an der Quelle besteuerte Person die Differenz zurückfordern, wenn die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung einen zu hohen Steuerabzug vorgenommen hat (Art. 188 Abs. 2 StG; Art. 138 Abs. 2 DBG).

2.3 Zwar ist der vorerwähnte gesetzliche Anspruch auf eine Verfügung über Bestand oder Umfang der Steuerpflicht befristet (hiervor E. 2.2). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu aArt. 137 Abs. 1 DBG – die in Bezug auf die Anwendung des damit übereinstimmenden Art. 187 aAbs. 1 StG zu beachten ist – führt das aber nicht dazu, dass der Steuerabzug an der Quelle mit Fristablauf in Rechtskraft erwächst. Vielmehr sind aArt. 137 Abs. 1 und Art. 138 Abs. 1 f. DBG bzw. Art. 187 aAbs. 1 und Art. 188 Abs. 1 f. StG so auszulegen, dass nach dem Ablauf der Frist bis Ende März zwar keine Einwände gegen die Steuerpflicht als solche mehr erhoben werden können, es jedoch möglich bleibt, den Betrag des Steuerabzugs zu beanstanden; dies sowohl zu Gunsten des Fiskus als auch zu Gunsten der steuerpflichtigen Person. Insoweit ist Art. 138 Abs. 1 und 2 DBG im Verhältnis zu aArt. 137 DBG als *lex specialis* zu betrachten (BGE 135 II 274 E. 5.3 f. [Pra 99/2010 Nr. 2]; BVR 2020 S. 367 E. 3.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 138 N. 6 ff.; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 22 Rz. 19).

3.

Strittig ist primär, ob die Quellensteuer in der Verfügung über Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht ermessensweise festgesetzt werden kann oder ob vorgängig separat über die Steuerpflicht als solche zu entscheiden ist.

3.1 Mit Schreiben vom 1. November 2017 informierte die Steuerverwaltung den Beschwerdegegner, dass er als bewilligungspflichtiger Betreiber eines Erotiketablissemments aus steuerrechtlicher Sicht als Arbeitgeber gelte und deshalb als Schuldner der steuerbaren Leistung verpflichtet sei, die von den Sexarbeiterinnen geschuldete Quellensteuer zurückzubehalten bzw.

von diesen einzufordern und periodisch der Steuerverwaltung abzuliefern (Vorakten StRK [act. 4A] pag. 27). Nach einem persönlichen Gespräch mit der zuständigen Bereichsleiterin am 22. November 2017 teilte der Beschwerdegegner der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 8. Februar 2018 mit, dass er keine Quellensteuerabrechnungen einzureichen gedenke; er sei der Auffassung, dass die im B._____ tätigen Sexarbeiterinnen einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgingen (Vorakten StV [act. 4A1] pag. 14). Am 16. Februar 2018 (pag. 15) sowie am 23. März 2018 (pag. 16) mahnte die Steuerverwaltung den Beschwerdegegner und forderte ihn auf, die Quellensteuerabrechnung für das vierte Quartal 2017 einzureichen. Am 27. März 2018 machte dieser Angaben betreffend Personal (des neben dem B._____ gelegenen) ... für den Zeitraum vom 1. November 2017 bis zum 31. Januar 2018 (pag. 17). Mit Mahnungen vom 29. Juni 2018 (pag. 23) liess die Steuerverwaltung den Beschwerdegegner wissen, dass gemäss den ihr vorliegenden Angaben die Quellensteuerabrechnung vom 27. März 2018 unvollständig sei und forderte ihn auf, bis zum 4. Juli 2018 weitere Angaben zu machen. Da der Beschwerdegegner diese Frist ungenutzt verstreichen liess, setzte ihm die Steuerverwaltung am 3. August 2018 (pag. 24) eine letzte Nachfrist und drohte an, dass die geschuldete Quellensteuer nach unbenutztem Ablauf der Frist nach Ermessen festgesetzt werde. Mit Schreiben vom 6. August 2018 (pag. 27) hielt der Beschwerdegegner fest, dass er keine Quellensteuer abrechnen müsse, und verlangte eine anfechtbare Verfügung. Nachdem ihn die Steuerverwaltung am 17. August 2018 auch betreffend die Quellensteuer für das erste Halbjahr 2018 abgemahnt und am 21. September 2018 die ermessenweise Festsetzung der Steuer angedroht hatte (pag. 25 f.) auferlegte sie dem Beschwerdegegner mit (je separaten) Veranlagungs- und Bussenverfügungen vom 3. Mai 2019 Bussen von insgesamt Fr. 1'200.-- (pag. 36, 39, 42) und setzte die Quellensteuer ermessensweise fest auf Fr. 2'040.-- für das letzte Quartal 2017 (pag. 58), Fr. 7'000.-- für das erste Quartal 2018 (pag. 53) sowie Fr. 5'900.-- für das zweite Quartal 2018 (pag. 47).

3.2 Die StRK ist in den angefochtenen Entscheiden zunächst der Frage nachgegangen, ob der Beschwerdegegner aus steuerrechtlicher Sicht als Arbeitgeber gilt und damit als Schuldner einer steuerbaren Leistung verpflichtet ist, die geschuldete Quellensteuer abzuliefern (E. 3). Dabei hat sie

insbesondere geprüft, ob die Tätigkeit der im B._____ beschäftigten Sexarbeiterinnen als unselbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist und damit der Quellensteuerpflicht unterliegt, was sie bejahte (E. 3.6). Weiter erwog die Vorinstanz, der Beschwerdegegner habe fristgerecht einen Antrag auf Erlass einer Verfügung über den Bestand und den Umfang der Quellensteuerpflicht gestellt (E. 4.1), weshalb die Steuerverwaltung (zunächst) eine entsprechende Verfügung hätte erlassen müssen, anstatt zur Ermessensveranlagung zu schreiten. Die Veranlagungsbehörde dürfe erst eine Ermessensveranlagung vornehmen, wenn sie alle zur Abklärung des Sachverhalts geeigneten, ihr zumutbaren gesetzlichen Untersuchungsmittel eingesetzt habe und sich die Ungewissheit im Sachverhalt dennoch nicht beseitigen lasse. Indem die Steuerverwaltung darauf verzichtet habe, einen Entscheid über den Grundsatz der Steuerpflicht zu erlassen, sei das rechtliche Gehör des Beschwerdegegners verletzt worden. Von einer Heilung sei abzusehen, zumal der Sachverhalt in wesentlichen Teilen ungenügend abgeklärt sei und dem Beschwerdegegner die Gelegenheit gegeben werden müsse, die zur Durchführung des Veranlagungsverfahrens nötigen Unterlagen (Lohnausweise usw.) einzureichen und damit seine Mitwirkungspflicht zu erfüllen. Die Einspracheentscheide seien damit aufzuheben und die Sache zur «Durchführung des ordentlichen Verfahrens» an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (E. 4.2). Bei diesen Gegebenheiten sei dem Beschwerdegegner keine Meldepflichtverletzung nach Art. 216 Abs.1 Bst. b StG bzw. Art. 174 Abs.1 Bst. b DBG vorzuwerfen, weshalb von der Auferlegung von Bussen abzusehen sei (E. 5).

3.3 Die Steuerverwaltung bringt dagegen vor, die StRK gehe von einem falschen Verständnis von Art. 187 Abs. 1 und Abs. 2 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 und Abs. 2 DBG aus, da auch eine Ermessensveranlagung letztlich eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht sei. Richtigerweise erfolgten das Abrechnungs- und Ablieferungsverfahren gleichzeitig mit dem Verfahren über Bestand und Umfang der Steuerpflicht. Die Abrechnungen würden – bis Bestand und Umfang der Steuerpflicht rechtskräftig feststehen – vom Beschwerdegegner «unter Vorbehalt» eingereicht. Insbesondere sei aus Art. 187 StG bzw. Art. 137 DBG nicht zu schliessen, dass zunächst eine Feststellungsverfügung zu erlassen und der Schuldner der steuerbaren Leistung erst nach ihrer Rechtskraft Quellensteuern mit der

Steuerverwaltung abrechnen müsse. Im Gegenteil sähen Art. 187 StG bzw. Art. 137 DBG ausdrücklich vor, dass der Antrag auf Erlass einer anfechtbaren Verfügung die Frist für die Einreichung der Quellensteuerabrechnungen nicht unterbreche und Pflichten des Schuldners nicht ruhen lasse. Der Beschwerdegegner habe weder Quellensteuern abgeliefert noch hierüber mit der Steuerverwaltung abgerechnet, obwohl er dazu verpflichtet gewesen sei, womit die Ermessensveranlagung dem gesetzlichen Vorgehen entspreche. Demgemäss sei auch die Auferlegung der Bussen zu Recht erfolgt.

3.4 Der Beschwerdegegner macht seinerseits geltend, Art. 187 Abs. 2 StG bzw. Art. 137 Abs. 2 DBG hätten nicht zur Folge, dass er der Steuerverwaltung regelmässig Quellensteuerabrechnungen einreichen müsse, sondern nur, dass er – wenn er den Abzug nicht vornehme – riskiere, den Betrag selber begleichen zu müssen. Die genannten Bestimmungen beinhalteten insbesondere keine Pflicht, vor einer rechtskräftigen Entscheidung der Steuerverwaltung vierteljährlich Angaben zu liefern, über die er gar nicht verfüge; entsprechend könnten ihm auch keine Bussen auferlegt werden. Werde eine Verfügung nach Art. 187 StG bzw. Art. 137 DBG verlangt, sei durch die Steuerverwaltung entweder eine Feststellungsverfügung über die Stellung als Schuldner der steuerbaren Leistung zu erlassen oder mittels Leistungsverfügung ein Steuerbetrag anhand der vorhandenen Unterlagen geltend zu machen. Eine solche Verfügung könne jedoch nicht nach den Grundsätzen der Ermessenstaxation erfolgen.

4.

Es drängt sich auf, vor der Beurteilung des streitigen Vorgehens zu prüfen, ob die Tätigkeit der Sexarbeiterinnen im B. _____ von der StRK zu Recht als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert und der Quellensteuerpflicht unterstellt worden ist.

4.1 Nach der Rechtsprechung beurteilt sich die Frage, ob im Einzelfall eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten. Die zivilrechtlichen Verhältnisse vermögen allenfalls gewisse Anhaltspunkte für die steuerrechtliche Qualifikation zu

bieten, ohne jedoch ausschlaggebend zu sein (BGer 2C_929/2019 und 2C_930/2019 vom 17.1.2020 E. 2.2, 2C_603/2014 vom 21.8.2015 E. 2.2; vgl. auch BGE 146 V 139 E. 3.1). Als unselbständig erwerbstätig ist im Allgemeinen zu betrachten, wer von einer Arbeitgeberin oder einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist, kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt und während der Arbeitszeit in den Betrieb eingeordnet ist. Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt demgegenüber jede Tätigkeit, bei der auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Arbeitsorganisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilgenommen wird. Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich sowie dauernd oder vorübergehend ausgeübt werden. Nicht erforderlich ist, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt bzw. ein selbständiger Marktauftritt vorliegt und sie ein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betreibt. Für eine selbständige Erwerbstätigkeit spricht, dass die Arbeitsleistung nicht persönlich erbracht werden muss, sondern von der steuerpflichtigen Person auch einer Drittperson auf vertraglicher Basis übertragen werden kann. Weitere Anhaltspunkte sind etwa das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten (vgl. BGE 138 II 251 E. 2.4.2 [betreffend Mehrwertsteuer], 125 II 113 E. 5b; BGer 2C_929/2019 und 2C_930/2019 vom 17.1.2020 E. 2.2, 2C_603/2014 vom 21.8.2015 E. 2.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 18 N. 6 ff.; Jud/Meier, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 83 N. 2; zum Ganzen VGE 2020/393/394 vom 16.4.2021 E. 2.1, 2016/209/210 vom 8.3.2018 E. 2.2). Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die einzelnen Begriffsmerkmale können in unterschiedlicher Intensität auftreten und dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Weil vielfach Merkmale beider Erwerbsarten zutage treten, muss sich der Entscheid danach richten, welche im konkreten Fall überwiegen (vgl. BGE 146 V 139 E. 3.1, 138 II 251 E. 2.4.2 [betreffend Mehrwertsteuer], 125 II 113 E. 5b; BGer 2C_929/2019 und 2C_930/2019 vom 17.1.2020 E. 2.3; VGE 2020/393/394 vom 16.4.2021 E. 2.2).

4.2 Der Beschwerdegegner ist Mieter der Gebäude an der ...strasse ... in ..., wo er das Erotiketablisement B._____ betreibt und drei Zimmer an ausländische Sexarbeiterinnen untervermietet, die dort ihre Dienstleistungen anbieten. Der Beschwerdegegner verfügt über eine Bewilligung zur Führung eines prostitutionsgewerblichen Betriebs gemäss Art. 5 Abs.1 Bst. a des Gesetzes vom 7. Juni 2012 über das Prostitutionsgewerbe (PGG; BSG 935.90; vgl. Betriebsbewilligung vom 11.7.2018, Vorakten StV [act. 4A1] pag. 31), wobei ihn als Inhaber der Bewilligung zahlreiche gesetzliche Pflichten treffen; so ist u.a. ein Register zu führen, welches über das wirtschaftliche Verhältnis zur Person, die die Prostitution ausübt, Auskunft gibt (Art. 10 Abs. 1 und 2 PGG), weiter ist sicherzustellen, dass die gesetzlichen Bestimmungen von Strafrecht, Ausländerrecht sowie die Vorschriften im Bereich der Sicherheit, Sauberkeit und Hygiene eingehalten werden (Art. 11 Abs. 1 Bst. a-d PGG) und es ist übermässigen Beeinträchtigungen der öffentlichen Ruhe und Ordnung vorzubeugen (Art. 11 Abs. 1 Bst. e PGG). Gemäss den vorinstanzlichen Feststellungen stellt der Beschwerdegegner die Räumlichkeiten und dazugehörigen Parkplätze zur Verfügung, bietet jedoch keine weiteren Dienstleistungen an (wie bspw. Getränke, ein Kreditkartenterminal oder Zimmerservice). Die Untermietverträge mit den Sexarbeiterinnen beinhalten die Miete von jeweils einem Zimmer mit Mitbenutzung von Bad, Küche und Waschküche zu einem fixen Mietzins von Fr. 100.-- pro Tag (vgl. div. Mietverträge, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 59-68). Direkt vor dem Betrieb sind zwei Werbetafeln aufgestellt, welche nebst dem Namen des Betriebs sowie einem Logo auch die Öffnungszeiten zeigen (vgl. Fotos, Vorakten StV [act. 4A1] pag. 6-9). Auf der Homepage des Studios (vgl. Auszüge, Vorakten StV [act. 4A1] pag. 2-5) sind die Sexarbeiterinnen als «Aktuell verfügbare Girls» mit Foto, Name, Mobiltelefonnummer, den von ihnen angebotenen Dienstleistungen und den Anwesenheitszeiten im Studio angegeben, wobei als Mindestpreis für Dienstleistungen der Sexarbeiterinnen einheitlich ein Betrag «ab Fr. 100.--» bestimmt wird. Weiter können der Homepage die Öffnungszeiten des Studios und eine Festnetznummer zur Kontaktaufnahme entnommen werden.

4.3 Die StRK hat die quellensteuerrechtliche Arbeitgebereigenschaft des Beschwerdegegners umfassend geprüft und ist zum Schluss gelangt, es liege eine unselbständige Erwerbstätigkeit der Sexarbeiterinnen und damit

einhergehend eine Quellensteuerpflicht vor. Betreffend den Aussenaustritt des B._____, erwog die Vorinstanz, die Präsentation der Sexarbeiterinnen auf der Homepage erfolge hinsichtlich der Profilangaben standardisiert und sei durch das einheitliche Layout in das Gesamterscheinungsbild des Betriebs eingepasst. Zudem verstärkten die fixen Öffnungszeiten, die Vorgabe von Mindestpreisen sowie die Bezeichnung «Aktuell verfügbare Girls» den Eindruck, dass die Sexarbeiterinnen Teil des Studioangebots seien. Weder die Möglichkeit einer direkten Kontaktaufnahme noch die (behaupteten) weiteren eigenständigen Werbeauftritte der Sexarbeiterinnen auf anderen Internetseiten vermöchten das durch die Homepage vermittelte Gesamtbild, wonach der Betrieb B._____ als Anbieter der dort erbrachten sexuellen Dienstleistungen in Erscheinung trete, massgebend zu beeinflussen. Gleich verhalte es sich bezüglich der Werbetafeln vor Ort, wo für den Betrieb und nicht etwa für eine einzelne Sexarbeiterin Werbung gemacht werde (E. 3.1). Weiter treffe zwar zu, dass der Beschwerdegegner soweit ersichtlich einzig die Räumlichkeiten und dazugehörige Parkplätze zur Verfügung stellt, aber keine weiteren Dienstleistungen. Auch besässen die Sexarbeiterinnen insofern eine gewisse Angebots- und Preisgestaltungsfreiheit, als es sich bei den Preisen auf der Homepage um Mindestpreise handelt. Allerdings deute auf eine arbeitsorganisatorische Abhängigkeit zum Beschwerdegegner hin, dass sie an die Öffnungszeiten des Studios und an gewisse betriebliche Verhaltensregeln gebunden seien (E. 3.2). Nicht erheblich sei, dass der Beschwerdegegner keine Weisungen betreffend die Anzahl der zu bedienenden Gäste, die Art der zu erbringenden Dienstleistungen usw. erteile, würde er doch damit gegebenenfalls gegen Art. 195 Bst. c des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB; SR 311.0) verstossen. Mit der Betriebsführung sei zudem (infolge der ständig wechselnden Sexarbeiterinnen sowie der gesetzlich zu erfüllenden Pflichten) eine gewisse Organisation, Koordination und Planung durch den Beschwerdegegner erforderlich. Auch entscheide dieser in seiner Eigenschaft als Betriebsleiter des B._____ darüber, wer überhaupt in seinem Betrieb Dienstleistungen erbringen dürfe und stelle den Personen, die er auswähle, die Zimmer explizit zum Zweck zur Verfügung, dass sie im B._____, allenfalls im Rahmen einer geltenden Hausordnung, als Sexarbeiterinnen tätig seien (E. 3.3). Mit der Einholung der behördlichen Betriebsbewilligung zur Führung eines Salons sei denn auch eine Absicht zur entsprechenden

Einkommenserzielung verbunden (E. 3.4). Gesamthaft betrachtet würden damit die Anhaltspunkte für die Unselbständigkeit der Sexarbeiterinnen bzw. für die Arbeitgeberstellung des Beschwerdegegners überwiegen (E. 3.5).

4.4 Diese Erwägungen der Vorinstanz sind schlüssig. Was der Beschwerdegegnern dagegen vorbringt, lässt die Qualifikation der Tätigkeit der Sexarbeiterinnen im B. _____ als unselbständige Erwerbstätigkeit nicht rechtsfehlerhaft erscheinen:

4.4.1 Anders als der Beschwerdegegnern meint, ist der Umstand, dass er über eine Bewilligung nach Art. 5 Abs. 1 PGG verfügt, nicht bedeutungslos (vgl. Beschwerdeantwort vom 11.9.2023 Rz. 15 ff.). Zwar ist richtig, dass allein aus den ihm hieraus erwachsenden Pflichten nicht auf eine unselbständige Erwerbstätigkeit der im B. _____ tätigen Sexarbeiterinnen geschlossen werden kann. Der Umstand, dass eine Bewilligungspflicht besteht, ist aber insofern relevant, als das PGG für klare Fälle von Unabhängigkeit Ausnahmen von der Bewilligungspflicht vorsieht (vgl. Art. 6 Abs. 1 PGG; gemeinsamer Antrag des Regierungsrats und der Kommission zum PGG, in Tagblatt des Grossen Rates 2012 [Januarsession], Beilage 2 S. 15 f.). Zudem trifft nicht zu, dass «heute eine einhellige Meinung» bestehe, wonach Prostitution nur als selbstständige Erwerbstätigkeit ausgeübt werden könne (vgl. BGE 140 II 460 E. 4.1.3 und 4.2; BGer 9C_347/2013 vom 3.7.2013 E. 5.3).

4.4.2 Soweit sich der Beschwerdegegnern als «blosser» Vermieter ansieht, da der Mietpreis pro Zimmer fix und in keiner Weise abhängig vom Umsatz sei und die Sexarbeiterinnen somit einzig ihre eigenen wirtschaftlichen Interessen wahren würden (Beschwerdeantwort vom 11.9.2023 Rz. 18, 24, 27 f.) überzeugt dies nicht: Wie sich aus den Akten ergibt, beträgt der Mietpreis für ein Zimmer (mit gemeinschaftlicher Nutzung von Bad, Küche und Waschküche) Fr. 100.-- pro Tag (vorne E. 4.2), ausmachend rund Fr. 3'000.-- pro Monat. Dieser Mietzins ist (auch) als Entgelt dafür zu sehen, dass die Sexarbeiterinnen ihre Dienstleistungen in einem etablierten und «in der Gegend [...] bekannt[en]» und «gut frequentiert[en] Etablissement (Rz. 6) anbieten können, wie der Beschwerdegegnern selber ausführt. Damit können sie ohne grösseren eigenen Aufwand, weder in organisatorischer noch finanzieller Hinsicht, relativ unkompliziert ihre Tätigkeit aufnehmen bzw. dieser nachge-

hen und haben zudem ein geringeres (im Wesentlichen auf die Miete beschränktes) Unternehmerrisiko zu tragen.

4.4.3 Was die Organisation des Betriebs angeht, bringt der Beschwerdegegner vor, es treffe (entgegen der Vorinstanz) nicht zu, dass im B. _____ mehr Frauen beschäftigt würden, als Zimmer verfügbar seien; vielmehr werde ein Zimmer von einer Frau während deren Anwesenheit jeweils exklusiv genutzt. Er werde von Frauen kontaktiert und angefragt, ob sie während einer gewissen Zeit ein Zimmer mieten könnten und seine Rolle beschränke sich auf die Zimmervergabe, ähnlich einem Hotel (Beschwerdeantwort vom 11.9.2023 Rz. 6 ff., 22 f. und 28); es bedürfe beim «vorliegenden Geschäftsmodell gerade nicht grosser Organisation» (Rz. 23). Aus den in den Akten liegenden Mieterträgen ergibt sich, dass die Aufenthaltsdauer der Sexarbeiterinnen jeweils zwei bis drei Wochen beträgt (vgl. handschriftliche Einträge auf diversen Mietverträgen, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 59 ff.). Entsprechend hat die StRK korrekt festgestellt, dass es einer gewissen Planung und Koordination durch den Beschwerdegegner bedarf, damit die Zimmer ausgelastet sind. Es erscheint insoweit zumindest zweifelhaft, ob der Beschwerdegegner dabei so passiv agiert, wie er geltend macht. In organisatorischer Hinsicht ist zudem von Bedeutung, dass die Website des B. _____ regelmässig bewirtschaftet werden muss. Der Beschwerdegegner stellt den Sexarbeiterinnen, die im B. _____ tätig werden, vorgängig eine Vorlage für ihre Präsentation auf der Homepage zu (Rz. 24), die er laufend aufdatiert, auch die künftig im Studio arbeitenden Frauen ersichtlich sind (vgl. Rz. 22 a.E.).

4.4.4 Ebenfalls zutreffend sind die Erwägungen der StRK zur Eingliederung der im Studio tätigen Frauen in den Betrieb. Der Beschwerdegegner führt zu den von ihm vorgegebenen Öffnungszeiten aus, diese bezweckten, «eine gewisse Ruhezeit in den Betrieb [zu] bringen», was «zwar die Sexarbeiterinnen zeitlich ein[schränke]», sie aber zu schätzen wüssten (Beschwerdeantwort vom 11.9.2023 Rz. 26). Damit bestätigt er letztlich, dass sich die Frauen in ein betriebsorganisatorisches Gefüge einzuordnen haben, was ihre Arbeitszeiten betrifft, wobei jedoch deren freie Bestimmung wesentliches Merkmal der selbständigen Erwerbstätigkeit ist. Noch wenn die un belegten Behauptungen des Beschwerdegegners zutreffen sollten, wonach es

den Frauen «innerhalb der «Öffnungszeiten individuell frei[stehe], ob sie arbeiten wollen» (Rz. 26), werden auf der Website keine Einschränkung der Verfügbarkeit kommuniziert. Im Gegenteil wird mit dem Vermerk «heute anwesend» gegen aussen der Eindruck der grundsätzlichen Verfügbarkeit während der Öffnungszeiten vermittelt, was – sofern nicht ohnehin fixe Arbeitszeiten gelten – einen nicht unerheblichen Druck zur Präsenz erzeugt und es den Sexarbeiterinnen faktisch nur bedingt erlaubt, von den vorgegebenen Arbeitszeiten abzuweichen. Zudem wird auf der Website ein Mindestpreis genannt, was dazu führt, dass sie auch in ihrer Preisgestaltung (jedenfalls nach unten) nicht frei sind. Aber auch nach oben führt der Umstand, dass sie im B. _____ unter einem Dach arbeiten, dazu, dass sie «nicht höhere Preise als die Konkurrentinnen verlangen» können (Rz. 24 a.E.).

4.4.5 Weiter kommt es – entgegen der Auffassung des Beschwerdegegners (Beschwerdeantwort vom 11.9.2023 Rz. 24 f.) – auf einen einheitlichen Auftritt unter der Bezeichnung «B. _____» und der Vermarktung des Etablissements (auch mittels Aussenreklame) sehr wohl an. Es treten nach aussen nicht in erster Linie die Sexarbeiterinnen, sondern es tritt das B. _____ in Erscheinung, wobei von dessen Bekanntheit (zumindest teilweise) auch der finanzielle Erfolg der einzelnen Frauen abhängt (s. bereits vorne E. 4.4.2). Es manifestiert sich in der vereinheitlichten Präsentation der «Girls» auf der Website denn auch eine gewisse (nach aussen vermittelte) Anbindung der Sexarbeiterinnen an den Betrieb. Nicht nachgewiesen ist im Übrigen, dass die Frauen eigene Direktwerbung machen.

4.4.6 Nicht von Bedeutung ist schliesslich, dass der Beschwerdegegner keine weiteren Dienstleistungen anbietet bzw. weitere Infrastruktur bereitstellt (wie etwa Gästebetreuung und Empfang, Zurverfügungstellung von Getränken oder Kreditkartenterminal, Anstellung von Sicherheitspersonal; vgl. Beschwerdeantwort vom 11.9.2023 Rz. 29). Nach dem Ausgeführten ist von einem nicht unerheblichen Abhängigkeits- und Eingliederungsverhältnis der Sexarbeiterinnen auszugehen bzw. wird ihre Erwerbstätigkeit durch die Betriebsstruktur massgeblich mitbestimmt.

4.5 Demnach hat die Vorinstanz zu Recht erwogen, bei der Tätigkeit der Sexarbeiterinnen im B. _____ in den Steuerjahren 2017 und 2018 handle

es sich um eine unselbständige Erwerbstätigkeit, sodass deren Einkünfte der Quellensteuer unterliegen und der Beschwerdegegner als Schuldner der steuerbaren Leistung anzusehen ist.

5.

Steht fest, dass der Beschwerdeführer als Steuerschuldner belangt werden kann, muss noch die eigentliche Streitfrage des vorliegenden Verfahrens geklärt werden, nämlich ob die Steuerverwaltung einen Vorentscheid hinsichtlich der Quellensteuerpflicht hätte erlassen müssen, bevor sie zur ermessensweisen Veranlagung schreiten durfte.

5.1 Mit Mitteilung vom 8. Februar 2018 liess der Beschwerdegegner gegenüber der Steuerverwaltung verlauten, dass er eine Ablieferungspflicht für die Quellensteuer bestreite. Betreffend die Quellensteuer für das erste Halbjahr 2018 hat er mit Schreiben vom 6. August 2018 die Quellensteuerpflicht ebenfalls bestritten und ausdrücklich eine anfechtbare Verfügung verlangt. Mit beiden Eingaben hat der Beschwerdegegner klar zum Ausdruck gebracht, mit dem Steuerabzug nicht einverstanden zu sein. Mithin hat er die Frist gemäss Art. 187 aAbs. 1 StG bzw. aArt. 137 Abs. 1 DBG gewahrt, nach deren Ablauf keine Einwände gegen die Steuerpflicht als solche mehr erhoben werden können (vorne E. 2.3). Die Steuerverwaltung war also gehalten, eine «Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht» zu erlassen und dabei die Frage der subjektiven Steuerpflicht der Sexarbeiterinnen zu klären und (zumindest) die Einkommens- oder Vermögensbestandteile, die der schweizerischen Steuerhoheit unterliegen, zu bestimmen. Unabhängig davon, inwieweit zum «Umfang der Steuerpflicht» auch die konkrete Höhe des Quellensteuerabzugs oder Tariffragen an sich gehören, konnte sie über diese Aspekte in ein und derselben Verfügung entscheiden (Peter Locher, a.a.O., Art. 137 N. 6; vgl. auch Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 22 N. 22).

5.2 Das Verfahren zur Erhebung der Quellensteuer ist dergestalt konzipiert, dass die geschuldete Steuer vom Schuldner bzw. der Schuldnerin einer Leistung, die für deren Empfänger oder Empfängerin steuerbares Einkom-

men bildet, direkt von dieser Leistung abgezogen und der Steuerbehörde überwiesen wird (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 N. 7; vgl. auch vorne E. 2.1). Die Schuldnerin bzw. den Schuldner der steuerbaren Leistung treffen als Steuersubstitut der quellensteuerpflichtigen Person verschiedene formelle und materielle Verpflichtungen aus dem Steuerrechtsverhältnis (vgl. Art. 185 ff. StG; Art. 88 und 100 sowie Art. 136 i.V.m. Art. 123-129 DBG; Peter Locher, a.a.O., Einf. zu Art. 136 ff. N. 4; Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl., 2020, § 26 Rz. 99 ff.). Dazu gehören eine allgemeine Mitwirkungs- und Auskunftspflicht, die sich auf sämtliche Tatsachen erstreckt, welche zur ordnungsgemässen Abwicklung der Quellenbesteuerung notwendig sind (Art. 167 StG; Art. 136 DBG; Markus Reich, a.a.O., § 26 N. 100; Jud/Meier, a.a.O., Art. 136 N. 1; Peter Locher, a.a.O., Art. 136 N. 10; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 22 N. 12 und 15). Im Unterschied zum ordentlichen Veranlagungsverfahren, wo mit einem Vorentscheid rechtskräftig über eine bestrittene Steuerpflicht entschieden werden muss, bevor das Verfahren fortgesetzt werden darf (BGE 137 I 273 E. 3.3.2; BGer 2C_24/2021 vom 6.10.2021 E. 1; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 20 N. 9; Peter Locher, a.a.O., Einf. zu Art. 3 ff. N. 9), setzt die Erhebung von Quellensteuern keine vorgängige Klärung der Steuerpflicht voraus. So läuft insbesondere der Quellensteuerbezug unabhängig von einer Streitigkeit über die Quellensteuerpflicht weiter, ist doch die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung auch während eines allfälligen Rechtsstreits über die Quellensteuerpflicht nach ausdrücklicher gesetzlicher Regelung verpflichtet, die erforderlichen Abzüge vorzunehmen (vorne E. 2.2). Anders als die Vorinstanz meint, ist demnach kein zweistufiges Verfahren zu durchlaufen, in welchem zunächst über die subjektive Steuerpflicht bzw. die Stellung als Steuersubstitut zu befinden wäre und in dem auf dieses Thema beschränkte Mitwirkungspflichten gelten (vgl. dazu BGer 2C_211/2021 vom 8.6.2021 E. 5.1.1; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 126 DBG N. 3c).

5.3 Der Beschwerdegegner wäre nach dem Gesagten also verpflichtet gewesen, einerseits die Quellensteuerabzüge vorzunehmen und andererseits der Steuerverwaltung die für die Besteuerung nötigen Angaben zu liefern. Diesen Pflichten ist er indes trotz mehrfacher Aufforderung und Mahnung

durch die Steuerverwaltung nicht nachgekommen (vorne E. 3.1). Wie gesehen kann mit dem Entscheid über den Bestand und Umfang der Steuerpflicht zugleich über die geschuldete Quellensteuer befunden werden (vorne E. 5.1 f.). Ebenso ist zulässig, die Höhe der Quellensteuer mangels Angaben bzw. Unterlagen ermessensweise festzusetzen (BGer 2C_502/2008 vom 18.12.2008 E. 4.2 [betreffend Verrechnungssteuer]; Peter Locher, a.a.O., Art. 136 N. 9, Jud/Meier; a.a.O., Art. 136 DBG N. 2a; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 22 N. 13 und 21). Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Steuerverwaltung mit dem Entscheid über den Bestand der Quellensteuerpflicht zugleich die Quellensteuerabzüge nach pflichtgemäßem Ermessen festsetzte, wie sie dies in ihren Einspracheentscheiden vom 16. Oktober 2020 getan hat. Die StRK hätte sich demnach mit den Rügen des Beschwerdegegners betreffend die Höhe der (ermessensweise festgesetzten) Quellensteuer (Rekurs und Beschwerde Rz. 28 f.) zu befassen gehabt. Sie hat davon abgesehen, da sie fälschlicherweise davon ausging, dass zunächst in einem separaten Verfahren über die Quellensteuerpflicht als solche zu befinden sei. Es ist nicht Sache des Verwaltungsgerichts, über die von der StRK nicht behandelten materiellen Aspekte der Streitigkeit als letzte kantonale Beschwerdeinstanz erstmals zu befinden; weshalb die Angelegenheit insoweit zu erneuter Entscheid an die StRK zurückzuweisen ist.

6.

Als rechtsfehlerhaft erweisen sich die Entscheide der StRK somit auch hinsichtlich der Bussen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten: Gemäss Art. 216 Abs. 1 StG bzw. Art. 174 Abs. 1 DBG wird mit Busse bestraft, wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des StG bzw. DBG oder nach einer aufgrund dieser Gesetze getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt. Eine Pflichtverletzung liegt insbesondere vor, wenn eine Bescheinigungs-, Auskunfts- oder Meldepflicht nicht erfüllt wird (Art. 216 Abs. 1 Bst. b StG; Art. 174 Abs. 1 Bst. b DBG). Aus der Mahnung, die für eine Bestrafung gemäss Art. 216 StG bzw. Art. 174 DBG vorausgesetzt wird, muss für die mitwirkungspflichtige Person ersichtlich sein, welche Verfahrenshandlungen innert welcher Frist von ihr

verlangt werden (vgl. Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 174 DBG N. 16 f.). – Der Beschwerdegegner ist von der Steuerverwaltung mehrfach erfolglos aufgefordert und gemahnt worden, Angaben zu den Verdiensten der im B. _____ tätigen Sexarbeiterinnen zu liefern (vorne E. 3.1). Indem er den ihm obliegenden Auskunfts- und Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist, hat er den objektiven Tatbestand der Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss Art. 216 Abs. 1 Bst. b StG und Art. 174 Abs. 1 Bst. b DBG erfüllt. Da sich die Vorinstanz zu den (weiteren) Strafbarkeitsvoraussetzungen nicht geäußert hat, ist die Sache auch hinsichtlich der Bussen zur weiteren Behandlung an die StRK zurückzuweisen.

7.

7.1 Die Beschwerden erweisen sich nach dem Gesagten als teilweise begründet. Sie sind dahingehend gutzuheissen, dass die angefochtenen Entscheide der StRK aufzuheben sind und die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

7.2 Bei diesem Ausgang der Verfahren dringt die Steuerverwaltung, die eine Bestätigung ihrer Einspracheentscheide beantragt, mit ihrem Rechtsbegehren nur teilweise durch. Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts ist indes im Kostenpunkt von einem vollumfänglichen Obsiegen auszugehen, sofern bei Vorliegen eines weitergehenden Antrags ein blosser Rückweisungsentscheid gefällt wird und die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung – wie hier – noch zu einer vollständigen Gutheissung des Begehrens führen kann (BVR 2020 S. 455 E. 5.1, 2016 S. 222 E. 4.1). Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht sind demnach dem unterliegenden Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG; vgl. auch Praxisfestlegung vom 24.3.2015 zur Kostenpflicht der notwendig am Verfahren beteiligten privaten Beschwerdegegnerschaft). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes

vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

7.3 Über die Kosten der vorinstanzlichen Verfahren wird die aufgrund des vorliegenden Rückweisungsentscheids nochmals mit der Sache befasste StRK entsprechend von deren Ausgang zu entscheiden haben (Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 108 N. 7).

8.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können.

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 (Quellensteuer letztes Quartal) und 2018 (Quellensteuer erstes Halbjahr) wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 21. September 2021 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung an die Vorinstanz zurückgewiesen wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017 (Quellensteuer letztes Quartal) und 2018 (Quellensteuer erstes Halbjahr) wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 21. September 2021 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung an die Vorinstanz zurückgewiesen wird.

3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, werden dem Beschwerdegegner auferlegt. Parteikosten werden keine gesprochen.

4. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführerin
- Beschwerdegegner
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.