

100.2024.87/88U  
HAT/SBE/SRE

## Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 8. Mai 2025**

Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiberin Streun

**A.** \_\_\_\_\_  
vertreten durch Fürsprecher und Notar ...

Beschwerdeführer

gegen

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

Beschwerdegegnerin

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2018 und 2019; Quellensteuer (Entscheide der Steuerrekurskommission  
des Kantons Bern vom 20. Februar 2024; 100 22 325/326, 200 22 243/244)



## **Prozessgeschichte:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ betreibt an der ...strasse in B.\_\_\_\_\_ (Postadresse: ...) das Erotiketablisement C.\_\_\_\_\_ und vermietet dort Zimmer an ausländische Sexarbeiterinnen. Mit Veranlagungsverfügungen vom 7. September 2018, 14. Dezember 2018 und 5. Juli 2019 verpflichtete die Steuerverwaltung des Kantons Bern A.\_\_\_\_\_ gestützt auf die von ihm eingereichten Abrechnungen zur Bezahlung von Quellensteuern, festgesetzt auf Fr. 875.-- und Fr. 2'150.-- (Januar-März sowie April-Juni 2018), Fr. 2'050.-- (Juli-September 2018) und Fr. 1'850.-- (Januar-März 2019). Die gegen die Veranlagungsverfügungen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 31. August 2022 ab.

### **B.**

Dagegen gelangte A.\_\_\_\_\_ am 3. Oktober 2022 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel mit Entscheiden 20. Februar 2024 abwies.

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 25. März 2024 erhebt A.\_\_\_\_\_ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Er beantragt, die Entscheide der StRK vom 20. Februar 2024 und die Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung seien aufzuheben.

Am 26. März 2024 hat die Abteilungspräsidentin die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK schliesst mit Vernehmlassung vom 9. April 2024 auf Abweisung der Beschwerden, während die Steuerverwaltung mit Beschwerdeantwort vom 22. Mai 2024 beantragt, die Beschwerden abzuweisen, soweit auf sie

einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Mit Eingaben vom 23. August und 4. Oktober 2024 hat der Beschwerdeführer erneut zur Sache Stellung genommen.

### **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. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 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 unter Vorbehalt von E. 1.2 hiernach einzutreten.

**1.2** Der Beschwerdeführer beantragt nebst der Aufhebung der Entscheide der StRK auch die Aufhebung der Verfügungen der Steuerverwaltung (vorne Bst. C). Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht bilden allein die Rechtsmittelentscheide der StRK; diese sind prozessual an die Stelle der Einspracheentscheide der Steuerverwaltung getreten (und diese an jene der Verfügungen; vgl. BVR 2022 S. 515 E. 1.7). Soweit der Beschwerdeführer auch die Aufhebung der Verfügungen der Steuerverwaltung verlangt, ist auf die Beschwerden nicht einzutreten (vgl. zum

Ganzen Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 74 N. 26 i.V.m. Art. 72 N. 18, Art. 84 N. 19).

**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). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonalen 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 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 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** 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 (vgl. 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. Weitere untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundenstamm und das

Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten. 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 (vgl. BGE 146 V 139 E. 3.1, 138 II 251 E. 2.4.2 [betreffend Mehrwertsteuer], 125 II 113 E. 5b; BGer 2C\_353/2022 vom 5.1.2023 E. 4.1 f., 2C\_929/2019 und 2C\_930/2019 vom 17.1.2020 E. 2.2 f.; zum Ganzen VGE 2020/393/394 vom 16.4.2021 E. 2.1 f., 2016/209/210 vom 8.3.2018 E. 2.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 18 N. 6 ff.).

### 3.

Strittig ist einzig, ob die Tätigkeit der Sexarbeiterinnen im Etablissement des Beschwerdeführers von der StRK zu Recht als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert und der Quellensteuerpflicht unterstellt worden ist.

**3.1** Der Beschwerdeführer betreibt in B.\_\_\_\_\_ das Erotiketablisement C.\_\_\_\_\_ und vermietet 18 Zimmer an ausländische Sexarbeiterinnen, die dort ihre Dienstleistungen im Erotikgewerbe anbieten. Er 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 12.6.2020, Vorakten StV [act. 3B] pag. 74), 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). Die Räumlichkeiten der C.\_\_\_\_\_ umfassen neun 1-Zimmer-Studios und zwei Wohnungen mit drei bzw. sechs Zimmern, die je über eine gemeinsame Wohnküche und sanitäre Anlagen verfügen. Ein weiterer Raum wird als Büro genutzt. Vor den Studios stehen Kundenparkplätze zur Verfügung (vgl. Bericht Fachstelle Rotlicht der Kantonspolizei

Bern vom 21.4.2022, Vorakten StV [act. 3B] pag. 75 f.). Die Mietverträge mit den Sexarbeiterinnen regeln die Miete von jeweils einem komplett möblierten Studiozimmer für eine Mindestmietdauer von einer Woche zu einem festen Mietzins von Fr. 700.-- inkl. Nebenkosten (vgl. exempl. Mietvertrag vom 3.12.2019, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 36 f.). Auf der Homepage des Etablissements finden sich einerseits Fotos der Studios und in der Rubrik «unsere Damen» werden unter dem Titel «Diese Woche bei uns» die jeweils anwesenden Frauen mit Foto und Name gezeigt (vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 77-82). Das Studio wirbt damit, im Kanton Bern das «...» zu sein, und verspricht die Verfügbarkeit von «wöchentlich 10-18 Damen» (Vorakten StV [act. 3B] pag. 84). Unter Kontakt findet sich der Hinweis, «Wir sind Montag bis Sonntag 0/24 geöffnet» (Vorakten StV [act. 3B] pag. 80).

**3.2** Die StRK hat die quellensteuerrechtliche Arbeitgebereigenschaft des Beschwerdeführers umfassend geprüft und bejaht. Sie erwog, dass der Internetauftritt des Etablissements für einen neutralen Betrachter den Eindruck erwecke, dass die Sexarbeiterinnen Teil des Angebots des Studios bildeten. Dafür spreche, dass sich die Website (zumindest teilweise) klar an potenzielle Kunden richte, so etwa mit der Begrüssung auf der Startseite mit der Formulierung: «HERZLICH WILLKOMMEN! Betreten Sie das ... im Kanton Bern und geniessen Sie die Gesellschaft von wöchentlich 10-18 Damen!». Zudem würden die Sexarbeiterinnen als «Unsere Damen» bezeichnet und stets die Formulierungen «wir» und «unser» verwendet. Die unter dem Titel «Diese Woche bei uns» abgebildeten Sexarbeiterinnen würden lediglich mit ihren Vornamen und ohne weitere Informationen aufgeführt, womit die Möglichkeit einer direkten Kontaktnahme nicht gegeben sei. Soweit ersichtlich habe damit eine Kontaktaufnahme betreffend eine sexuelle Dienstleistung zwangsläufig über das Studio zu erfolgen. Zwar sei dem Beschwerdeführer zuzugestehen, dass die aufgeschalteten Bilder von den Schlafzimmern wohl hauptsächlich potenziellen Interessentinnen für eine Zimmermiete dienen. Sollte sich die Homepage aber nicht (auch) als Werbung an die Kunden richten, wäre der Menüpunkt «Unsere Damen» nicht erforderlich. Der Umstand, dass auf der Homepage die Anwesenheit von täglich mindestens zehn Sexarbeiterinnen versprochen werde, lasse auf eine Verantwortung für das Angebot des Erotikstudios auch für die erotische Dienstleistungspalette schliessen. Dieser Eindruck werde dadurch verstärkt,

dass die Präsentation der Frauen standardisiert und durch das einheitliche Layout an das Gesamterscheinungsbild des Betriebs angepasst worden sei. Nicht ausschlaggebend sei, dass die Sexarbeiterinnen in Kleinanzeigen und eigenständigen Internetauftritten allenfalls zusätzlich eigenständig Werbung für ihr Angebot machten (angefochtene Entscheide E. 4.1). Was die betriebswirtschaftliche Abhängigkeit der Frauen betreffe, lägen zwar auch gewisse Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit der Sexarbeiterinnen vor, so insbesondere das Fehlen von Vereinbarungen über Arbeitszeiten oder Preise der Dienstleistungen. Die Sexarbeiterinnen würden jedoch nicht in völliger arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit vom Beschwerdeführer handeln. So sei den Akten zu entnehmen, dass dieser ihre fremdenpolizeiliche Anmeldung übernehme, was nicht aus reiner Gefälligkeit, sondern im Interesse seines Betriebs geschehe (E. 4.2). Hinzu komme, dass er als Inhaber der Betriebsbewilligung und damit als Betriebsleiter der Studios darüber entscheide, ob jemand in seinem Betrieb als Prostituierte tätig werden könne. Den Personen, die er auswähle, stelle er ein Zimmer zum einzigen Zweck zur Verfügung, in den C.\_\_\_\_\_, allenfalls im Rahmen einer geltenden Hausordnung, als Sexarbeiterinnen tätig zu sein. Der Beschwerdeführer könne damit nicht etwa einem Vermieter (oder Hauswart) – wie er es geltend mache – gleichgestellt werden. Unerheblich sei, dass er nach seiner Darstellung den Sexarbeiterinnen keinerlei Weisungen betreffend die Anzahl der zu bedienenden Gäste, der Art der zu erbringenden Dienstleistungen usw. erteile, würde er sich doch andernfalls der Gefahr aussetzen, wegen Förderung der Prostitution strafrechtlich verfolgt zu werden. Auch wenn der Beschwerdeführer bei der Zimmervergabe das Prinzip «first come, first served» anwende, erfordere die Betriebsführung offensichtlich eine gewisse Organisation, Koordination und Planung, welche deutlich über die blossе Zimmervermietung hinausgehe. Aufgrund des engen Zusammenhangs zwischen seiner Funktion als Führer eines prostitutionsgewerblichen Betriebs und der Erwerbstätigkeit der Sexarbeiterinnen sei ein Beschäftigungsverhältnis gegeben (E. 4.3 f.). Die Einholung der behördlichen Betriebsbewilligung für ein Erotiketablisement, lasse zudem in klarer Weise seine Absicht zur entsprechenden Einkommenserzielung erkennen (E. 4.4). Für nicht entscheidend erachtete die StRK schliesslich, dass die Sozialversicherungsbehörden von einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausgingen (E. 4.5).

**3.3** Diese Erwägungen der Vorinstanz sind schlüssig. Was der Beschwerdeführer dagegen vorbringt, lässt die Qualifikation der Tätigkeit der Sexarbeiterinnen in den C.\_\_\_\_\_ als unselbständige Erwerbstätigkeit nicht rechtsfehlerhaft erscheinen:

**3.3.1** Die Internetseite vermittelt, wie bereits die StRK feststellte, einen einheitlichen Auftritt des Etablissements und der dort tätigen Frauen unter dem Namen «C.\_\_\_\_\_». Nach aussen treten somit nicht in erster Linie die Sexarbeiterinnen in Erscheinung, sondern das Studio, wobei sich in der integrierten und einheitlichen Darstellung der «Damen» auf der Website eine gewisse (nach aussen vermittelte) Anbindung der Sexarbeiterinnen an den Betrieb manifestiert. Der Inhalt der Website richtet sich als Werbung offensichtlich (auch) an die Kunden der in den Studios tätigen Frauen, werden die Studiobesucher doch direkt angesprochen. Es ist klarerweise davon auszugehen, dass die Präsentation der Frauen – entgegen der Vorbringen des Beschwerdeführers – mehr als einen «geringe[n] Nebeneffekt» für die Kundengewinnung (so Beschwerde S. 11) darstellt, ist die entsprechende Rubrik – nachdem sie (gemäss den Angaben des Beschwerdeführers vor der StRK und wohl im Hinblick auf die hängigen Verfahren betreffend Quellensteuerpflicht) zunächst von der Website entfernt worden war (s. Eingabe vom 13.1.2023, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 51) – heute wieder aufgeschaltet (vgl. <www.C.\_\_\_\_\_.ch>, Rubrik «Ladies» mit dem Hinweis «aktuell im Studio»). Es kann demnach keine Rede davon sein, dass der Auftritt der C.\_\_\_\_\_ für die Kunden der dort tätigen Sexarbeiterinnen nicht relevant sei (Beschwerde S. 10). Soweit der Beschwerdeführer im Übrigen darauf verweist, die Frauen würden (auch) durch eigene Anzeigen im Wirtschaftsverkehr auftreten, ist dies nicht nachgewiesen; jedoch vermöchten allfällige eigenständige Werbeauftritte so oder anders das durch die Homepage vermittelte Bild, wonach die C.\_\_\_\_\_ als Anbieter der dort erbrachten sexuellen Dienstleistungen auftreten, nicht massgebend abzuschwächen.

**3.3.2** Ebenfalls zutreffend sind die Erwägungen der StRK zur betriebswirtschaftlichen Abhängigkeit der im Studio tätigen Prostituierten. Zwar können diese wohl (relativ) frei entscheiden, ob und wann sie anwesend bzw. verfügbar sind und Kundschaft empfangen möchten (auch wenn insoweit

fraglich ist, ob nicht aufgrund der angegebenen Mindestzahl von jeweils zehn anwesenden Damen gewisse Vorgaben betreffend Anwesenheit bestehen). Auch erscheint plausibel, dass der Preis für die Dienstleistungen von den Sexarbeiterinnen vor Ort selber bestimmt (und auch einkassiert) wird. Damit sind gewisse Indizien gegeben, die für eine selbständige Erwerbstätigkeit der Sexarbeiterinnen sprechen. Jene Umstände, die auf eine arbeitsorganisatorische Eingliederung in den Betrieb hindeuten, sind jedoch gewichtiger: Nebst der erwähnten Präsentation als «Unsere Damen» auf der Website, deren Administration der Beschwerdeführer vornimmt, erscheint insbesondere von Bedeutung, dass sich die im Erotikgewerbe tätigen ausländischen Frauen jeweils nur für eine beschränkte Zeit in der Schweiz aufhalten können. Wie sich aus den in den Akten liegenden Quellensteuerabrechnungen ergibt, beträgt die Aufenthaltsdauer der Sexarbeiterinnen jeweils einige Tage bis Wochen mit dazwischen liegenden längeren Unterbrüchen (vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 6-1, 13-9 und 36-31). In Anbetracht dieser hohen personellen «Fluktuation» (so auch Beschwerden S. 8) bedarf es einer gewissen Planung und Koordination durch den Beschwerdeführer, damit er eine möglichst gute Auslastung der Zimmer erreicht und gleichzeitig dem Bedürfnis der Frauen, arbeiten zu können, Rechnung zu tragen vermag. Es erscheint damit zumindest zweifelhaft, dass er bei der Zimmervergabe so passiv vorgeht, wie er behauptet (Beschwerden S. 4). Weiter führt der Beschwerdeführer aus, dass ein Grossteil der Frauen keine Fremdsprache beherrsche und die erforderliche fremdenpolizeiliche Anmeldung nicht selber vornehmen könne, weshalb er dies für sie übernehme (Eingabe vom 25.11.2022, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 32). Er gibt zudem an, in Zusammenarbeit mit der Gemeinde für Dolmetscherdienste sowie Hilfe bei Administrationsarbeiten und der Organisation «ärztliche[r] und soziale[r]» Unterstützung besorgt zu sein (Eingabe vom 25.11.2021, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 32). Damit nimmt er deutlich mehr und weitergehende Aufgaben wahr, als dies Art. 10 ff. PGG vom Bewilligungsinhaber erfordern (anders aber Beschwerden S. 14). Gleichzeitig zeigt dieses Verhalten des Beschwerdeführers, dass die bei ihm tätigen Frauen gar nicht in der Lage wären, eine selbständige Ausübung ihres Gewerbes für derart kurze Einsätze zu organisieren (vgl. hierzu auch die nachfolgende E. 3.3.3 a.E.). In Anbetracht des Gesagten hat der Beschwerdeführer entgegen seinen Behauptungen, wonach er mit dem «Gewerbe der Mieterinnen nichts zu tun habe» (Beschwerde

S. 4 f.), im Betrieb somit eine wesentlich aktivere und tragendere Rolle inne, als er glauben machen will. Darauf lässt auch schliessen, dass er in den Studios über ein Büro verfügt und täglich – jeweils am Vormittag – vor Ort anzutreffen ist (Eingabe vom 13.1.2023, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 52).

**3.3.3** Soweit sich der Beschwerdeführer als «reiner Vermieter» ansieht, da er für die Raummiete einen vertraglich fest vereinbarten Mietzins in Rechnung stelle und ihm die Frauen vom Umsatz bzw. Gewinn nichts abgeben müssten (Beschwerden S. 4 f.), überzeugt dies nicht: Wie sich aus den Akten ergibt, beträgt der Mietpreis für ein möbliertes Studiozimmer Fr. 700.-- pro Woche (vorne E. 3.1), ausmachend rund Fr. 3'000.-- pro Monat. Dieser hohe Mietzins ist klarerweise (auch) als Abgeltung dafür zu sehen, dass die Sexarbeiterinnen ihre Dienstleistungen im Betrieb des Beschwerdeführers anbieten können. Zudem kann nicht gesagt werden, der Beschwerdeführer stelle einzig Zimmer zur Verfügung, ähnlich einem Hotel (so aber Beschwerden S. 10), sondern er vermietet die Studios insbesondere und einzig zu dem Zweck, dass die Bewerberinnen dort als Prostituierte tätig sind. In seiner Eigenschaft als Studiobetreiber vermietet er seine Zimmer nicht an beliebige Drittpersonen, sondern nur an Sexarbeiterinnen, die in diesen Räumlichkeiten und damit in seinem Betrieb Dienstleistungen erbringen wollen. Dabei entscheidet er darüber, wer als Prostituierte bei ihm arbeiten kann. Er gibt selber an, dass er den Kontakt zu den Frauen «pfleg[e]», da sich «wiederkehrende Buchungen» vorteilhaft im Sinn eines «besseren Geschäftsgang[s]» auswirkten (Eingabe vom 13.1.2023, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 50). Angesichts dieser Äusserungen erscheint nur wenig glaubwürdig, dass er die Zimmer auf erste Anfrage hin vergibt und insbesondere keine «personenbezogene Auswahl» der bei ihm tätigen Frauen trifft (so aber Beschwerden S. 4). Auch kann dem Beschwerdeführer nicht gefolgt werden, wenn er vorbringt, die Kontaktaufnahme der Kundschaft mit den Frauen erfolge ohne jegliche Vermittlung des Studios, sondern finde stets «bereits vor dem Betreten des Betriebes» statt (Beschwerden S. 12). Im Bericht der Fachstelle Rotlicht der Kantonspolizei Bern werden die C. \_\_\_\_\_ als «Laufhaus» beschreiben, in das sich viele Kunden ohne telefonische Vereinbarung begäben, um vor Ort anhand der Bilder, die an den Zimmertüren angebracht seien, spontan eine Sexarbeiterin auszusuchen (Bericht vom 21.4.2022, Vorakten StV [act. 3B]

pag. 75 f.). Damit ist es im Betriebskonzept des Beschwerdeführers angelegt, dass die Kontaktaufnahme durch einen Grossteil der Kunden in den Räumlichkeiten des Etablissements erfolgt. So wird es den dort tätigen Frauen ermöglicht, ohne grösseren eigenen Aufwand – weder in organisatorischer noch finanzieller Hinsicht – relativ unkompliziert und kurzfristig ihre Tätigkeit aufzunehmen bzw. dieser nachgehen zu können. Die Eingliederung in den Betrieb hat für die Sexarbeiterinnen zudem zur Folge, dass sie lediglich ein sehr geringes (im Wesentlichen auf die Miete und Reisekosten beschränktes) Unternehmerrisiko tragen. Die unregelmässigen, jeweils auf relativ kurze Intervalle beschränkten «Arbeitseinsätze» bedingen geradezu, dass die Frauen in einem bekannten und etablierten Betrieb arbeiten können; eine tatsächlich völlig eigenverantwortliche Tätigkeit wäre ihnen aufgrund dieses «Arbeitsmodells» kaum möglich. An der beschriebenen (betriebs-)wirtschaftlichen Abhängigkeit der Frauen ändert nichts, falls das Entgelt der Kundschaft tatsächlich (wie behauptet) direkt an die Prostituierten gezahlt wird (vgl. auch BGE 140 II 460 E. 4.3.1 [betr. Zulassung zum Arbeitsmarkt], BGer 9C\_308/2017 vom 17.5.2018 E. 6.3.2 [betr. Beitragspflicht AHV]).

**3.3.4** Entgegen dem Beschwerdeführer ist überdies nicht unbedeutend, dass er über eine Bewilligung nach Art. 5 Abs. 1 PGG verfügt (vgl. Beschwerden S. 12 f.). Zwar ist richtig, dass allein aus den ihm daraus erwachsenden Pflichten nicht auf eine unselbständige Erwerbstätigkeit der in den Studios tätigen Prostituierten 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.).

**3.3.5** Schliesslich ist nicht entscheidend, dass die beim Beschwerdeführer tätigen Prostituierten offenbar sozialversicherungsrechtlich als selbständigerwerbend gelten (Beschwerden S. 9). Zwar wird mit Blick auf das Gebot der Einheit der Rechtsordnung ein einheitliches Verständnis der Begriffe der selbständigen und der unselbständigen Erwerbstätigkeit im Steuerrecht und Sozialversicherungsrecht angestrebt, was sich aber vorab in der grundsätz-

lichen Bindung der Sozialversicherungsbehörden an die steuerrechtliche Beurteilung äussert (vgl. BGE 150 II 409 E. 2.4.3, 147 V 114 E. 3.4.2).

**3.4** Demnach hat die Vorinstanz zu Recht erwogen, die Anhaltspunkte, wonach es sich bei der Tätigkeit der Sexarbeiterinnen in den C. \_\_\_\_\_ im hier interessierenden Zeitraum von Januar bis September 2018 und Januar bis März 2019 um eine unselbständige Erwerbstätigkeit handle, überwiegen, sodass die dabei erzielten Einkünfte der Quellensteuer unterliegen und der Beschwerdeführer als Schuldner der steuerbaren Leistung anzusehen ist.

#### **4.**

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). 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 [VwVG; SR 172.021]).

#### **Demnach entscheidet der Einzelrichter:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 2'000.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 2'000.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführer
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- 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.