

100.2024.91/92U  
HAT/SBE/SRE

## Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

### Urteil des Einzelrichters vom 8. Mai 2025

Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiberin Streun

A. \_\_\_\_\_  
vertreten durch Fürsprecher ...

Beschwerdeführerin

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 23 65/66, 200 23 31/32)



## **Prozessgeschichte:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ betreibt an der ...strasse in B.\_\_\_\_\_ (Postadresse: ...) das Erotiketablisement C.\_\_\_\_\_ und vermietet dort 12 Zimmer an ausländische Sexarbeiterinnen. Mit mehreren Verfügungen datierend vom 24. August, 7. September, 23. November und 14. Dezember 2018 sowie 21. Juni 2019 verpflichtete die Steuerverwaltung des Kantons Bern A.\_\_\_\_\_ zur Bezahlung von Quellensteuern, festgesetzt auf Fr. 2'300.-- (Januar-März 2018), Fr. 4'775.-- (April-Juni 2018), Fr. 3'900.-- (Juli-September 2018), Fr. 2'000.-- (Oktober 2018) und Fr. 7'800.-- (November 2018-Januar 2019), total Fr. 20'775.--. Die gegen die Veranlagungsverfügungen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 17. Januar 2023 ab.

### **B.**

Dagegen gelangte A.\_\_\_\_\_ am 17. Februar 2023 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. Sie 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 8. April 2024 auf Abweisung der Beschwerden, während die Steuerverwaltung mit Beschwerdeantwort vom 23. 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 die Beschwerdeführerin 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]). Die Beschwerdeführerin 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** Die Beschwerdeführerin 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 die Beschwerdeführerin auch die Aufhebung der Verfügungen der Steuer-

verwaltung 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, 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 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 Unternehmerisiko 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 Aus-

mass 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 der Beschwerdeführerin von der StRK zu Recht als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert und der Quellensteuerpflicht unterstellt worden ist.

**3.1** Die Beschwerdeführerin betreibt in B.\_\_\_\_\_ das Erotiketablisserment C.\_\_\_\_\_ und vermietet 12 Zimmer an ausländische Sexarbeiterinnen, die dort ihre Dienstleistungen im Erotikgewerbe anbieten. Die Beschwerdeführerin 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 8.2.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 171), wobei sie als Inhaberin 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 des C.\_\_\_\_\_ umfassen eine Kontaktbar mit Fumoir und Terrasse und die Studios mit Zimmern, wobei sich die Bar gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin im obersten Stock des Gebäudes und die Studios in den unteren

Stockwerken befinden und diese durch ein Treppenhaus verbunden sind (vgl. Eingabe vom 10.3.2023, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 27). Vor dem Club stehen Parkplätze zur Verfügung und das Gebäude ist beidseitig gross mit «C. \_\_\_\_\_» beschildert (vgl. Fotos, Vorakten StV [act. 3B] pag. 186). Die Mietverträge mit den Sexarbeiterinnen regeln die Miete von jeweils einem möblierten Zimmer zu einem fixen Mietzins von Fr. 100.-- pro Tag (vgl. exempl. Mietvertrag vom 5.3.2023, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 31 f.). Auf der Homepage des Clubs werden dessen «Philosophie» und «Ambiente» beschreiben und gezeigt (vgl. Vorakten StV [act. 3B] insb. pag. 254, 248, 212, 205) und es finden sich Informationen zu «Girls» (vgl. etwa pag. 214) und «Preisen», wobei diese wie folgt angegeben werden: «Kurzservice: 100 CHF, Halbe Stunde: 150 CHF, Eine Stunde: 300 CHF» (pag. 253, 203); es wird zudem darauf hingewiesen, dass die Bezahlung über «Twint» möglich sei (pag. 206), wobei heute zusätzlich auch Kreditkarten akzeptiert werden (vgl. <www.C.\_\_\_\_\_.ch>, Rubrik «Preise»). Weiter können der Homepage die Öffnungszeiten der Bar entnommen werden (Vorakten StV [act. 3B] pag. 247, 216). Die im Club tätigen Frauen werden unter der Überschrift «heute anwesend» mit Foto, Name und Mobiltelefonnummer (Vorakten StV [act. 3B] pag. 175-178) bzw. in einer späteren Version mit Foto, Name, Anwesenheitszeiten und Mobiltelefonnummer (pag. 179-181) aufgeführt. Bei einem Klick auf das Bild finden sich weitere Fotos sowie Informationen in den Rubriken «über mich», «Bio» und «Services» (Vorakten StV [act. 3B] pag. 197-199).

**3.2** Die StRK hat die quellensteuerrechtliche Arbeitgeberbereiungenschaft der Beschwerdeführerin umfassend geprüft und bejaht. Sie erwog, dass der Internetauftritt des Clubs für einen neutralen Betrachter den Eindruck erwecke, dass die Sexarbeiterinnen Teil des Angebots des Clubs bildeten. Darauf deuteten insbesondere die festen Anwesenheits- und Öffnungszeiten, die Angabe von Richtpreisen sowie die Vorstellung der «heute anwesend[en]» Girls hin. Auch wenn die Kontaktaufnahme zu den Sexarbeiterinnen gegebenenfalls direkt erfolge, vermöge dies das durch die Website vermittelte Gesamtbild, wonach der C. \_\_\_\_\_ als Anbieter der dort erbrachten sexuellen Dienstleistungen auftrete, nicht massgebend zu beeinflussen (angefochtene Entscheide E. 3.1). Weiter sei aufgrund der Aktenlage nicht davon auszugehen, dass die Sexarbeiterinnen in völliger betriebswirtschaftlicher und ar-

beitsorganisatorischer Unabhängigkeit handelten. Zwar möge zutreffen, dass sie Einzelheiten und Preis der zu erbringenden Leistung mit den Kunden (vor Ort) selber vereinbarten und auch das Entgelt vereinnahmten. Die Sexarbeiterinnen seien jedoch zur Erzielung ihres Erwerbseinkommens auf die Kundschaft im C. \_\_\_\_\_ angewiesen, was zu einem gewissen Abhängigkeitsverhältnis führe. Es sei zudem davon auszugehen, dass sie an die auf der Homepage des Clubs vorgegebenen Anwesenheits- bzw. Öffnungszeiten gebunden seien. Dafür spreche auch, dass auf der Webseite auf «Events» hingewiesen werde, bei denen entsprechend viele Frauen anwesend seien (insb. Junggesellenabschiede). Nicht zuletzt werde (unter einer Mobiltelefonnummer des Betriebs) auch ein Escort-Service angeboten. All dies lasse schliessen, dass die Sexarbeiterinnen Umfang und Zeit ihrer Leistungen nur sehr bedingt frei wählen könnten und sich diesbezüglich vielmehr nach den betrieblichen Erfordernissen richten müssten (E. 3.2). Weiter könne die Stellung der Beschwerdeführerin nicht mit der einer einfachen Vermieterin gleichgesetzt werden; die Führung des Betriebs erfordere offensichtlich eine gewisse Organisation, Koordination und Planung, die weit über die blossе Zimmervermietung hinausgehe. Zudem stelle die Beschwerdeführerin die Studios den interessierten Frauen ausschliesslich zum Zweck der Ausübung von Sexarbeit (gegebenenfalls im Rahmen einer geltenden Hausordnung) zur Verfügung. Als Inhaberin der Betriebsbewilligung und damit als Betriebsleiterin des Clubs entscheide sie darüber, ob jemand in ihrem Betrieb als Prostituierte tätig werden könne. Mit der Vermietung gestatte sie die Erwerbstätigkeit als Sexarbeiterin in ihrem Club und beschäftige diese Frauen als Arbeitgeberin. Unerheblich sei, dass die Beschwerdeführerin nach ihrer Darstellung den Sexarbeiterinnen keinerlei Weisungen betreffend die Anzahl der zu bedienenden Gäste, der Art der zu erbringenden Dienstleistungen usw. erteile, würde sie sich doch andernfalls der Gefahr aussetzen, wegen Förderung der Prostitution strafrechtlich verfolgt zu werden (E. 3.3 f.). Nicht entscheidend sei schliesslich, dass die Sozialversicherungsbehörden von einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausgingen (E. 3.5).

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

**3.3.1** Der Internetauftritt des Clubs vermittelt, wie bereits die StRK feststellte, den Eindruck eines einheitlichen Betriebs, der aus Bar und Studios besteht, und zu dem die auf der Website präsentierten Frauen zugehörig sind. Es werden auf der Homepage die Kontaktbar und die Zimmer vorgestellt (Rubriken «Philosophie» und «Ambiente»), die Frauen mit kurzen Steckbriefen und angebotenen Praktiken präsentiert und es wird auf aktuelle «Events» im Club hingewiesen. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin dient die Seite eindeutig nicht (bloss) dazu, mögliche «Mieterinnen» zu informieren, sondern zielt klar auf die Clubbesucher ab, die direkt angesprochen werden mit Aussagen wie «Wir freuen uns, Sie bald als Gast bei uns verwöhnen zu dürfen» und «Unser Team ist stets bemüht Ihnen den Service zu bieten, den Sie verdienen». Es sind damit denn auch nicht in erster Linie die Sexarbeiterinnen, die nach aussen in Erscheinung treten, sondern der C. \_\_\_\_\_ als Etablissement, wobei sich in der integrierten und einheitlichen Darstellung der «Girls» auf der Website eine gewisse (nach aussen vermittelte) Anbindung der Sexarbeiterinnen an den Betrieb manifestiert. Der Club macht mit der Präsentation der Frauen auf der Website für sich selber Werbung, was auch darin zum Ausdruck kommt, dass die Beschwerdeführerin dieses «Anzeigenangebot» für die Frauen «kostenlos» gestaltet (Beschwerden S. 12). Soweit die Beschwerdeführerin darauf verweist, die Frauen würden (auch) durch eigene Anzeigen im Wirtschaftsverkehr auftreten, ist dies nicht nachgewiesen; jedoch vermöchten allfällige eigenständige Werbeauftritte das durch die Homepage vermittelte Bild, wonach der Club als Anbieter der dort erbrachten sexuellen Dienstleistungen auftritt, so oder anders nicht massgebend abzuschwächen.

**3.3.2** Ebenfalls zutreffend sind die Erwägungen der StRK zur Eingliederung der im Club tätigen Frauen in den Betrieb. Soweit die Beschwerdeführerin zu den vorgegebenen Bar-Öffnungszeiten angibt, diese hätten mit den Verfügbarkeitszeiten der Frauen nichts zu tun (Beschwerden S. 8) und diese seien «in Bezug auf ihre Arbeitszeiten völlig unabhängig und ihr zu nichts verpflichtet» (Beschwerden S. 15), verfängt dies nicht: Der C. \_\_\_\_\_ umfasst neben der Kontaktbar die im gleichen Haus liegenden Salons und tritt gegen aussen als ein einheitlicher Betrieb auf. Es besteht insoweit eine gegenseitige Abhängigkeit der beiden Betriebsteile, als die Bar Männern die Kontaktaufnahme zu Frauen ermöglicht, die sexuelle Dienstleistungen er-

bringen, und umgekehrt, die Salons bzw. die Anwesenheit von Frauen, die sexuelle Dienstleistungen erbringen, der Kontaktbar Kunden beschert. Dabei ist offensichtlich, dass der betriebliche Erfolg der Bar davon abhängt, dass sich dort während der Öffnungszeiten regelmässig genügend Sexarbeiterinnen aufhalten. Indem auf der Website sowohl die Öffnungszeiten der Bar als auch die Anwesenheitszeiten der Frauen kommuniziert werden, wird eine Verbindlichkeit hinsichtlich der grundsätzlichen Verfügbarkeit während dieser Zeiten vermittelt, die – sofern es sich nicht ohnehin um feste Arbeitszeiten handeln sollte – einen nicht unerheblichen Druck zur Anwesenheit erzeugt und es den Sexarbeiterinnen faktisch nur bedingt erlaubt, von den vorgegebenen Präsenzzeiten abzuweichen. Wie sich der Website (und auch Social Media) entnehmen lässt, finden im Club zudem immer wieder «Events» statt und es kann der Club auch für Anlässe gebucht werden (z.B. Junggesellenabschied), wobei zu schliessen ist, dass an solchen Veranstaltungen entsprechend viele Frauen anwesend sind, was eine gewisse Koordination bedingt. Nach dem Gesagten haben sich die Frauen in ein betriebsorganisatorisches Gefüge einzuordnen, was ihre Arbeitszeiten betrifft, wobei jedoch deren freie Bestimmung wesentliches Merkmal der selbständigen Erwerbstätigkeit ist. Weiter werden auf der Homepage auch Preise für gewisse «Services» angegeben, wobei es sich hierbei nach Angaben der Beschwerdeführerin angeblich um «branchenübliche Richtwerte» handelt (Beschwerden S. 11), die für die Sexarbeiterinnen nicht verbindlich seien, zumal die Preise individuell ausgehandelt würden; die Website enthält insoweit einen (erst im Verlauf des Verfahrens hinzugefügten) Hinweis, dass der Club «keinerlei Einfluss» auf die Preise habe. Mit der Angabe von branchenüblichen Preisen gibt die Beschwerdeführerin diesen für ihr Lokal eine Bedeutung und weckt damit bei potenziellen Kunden eine Erwartung über die Höhe des Entgelts für die von ihnen nachgesuchte Dienstleistung, der sich die Sexarbeiterinnen kaum entziehen können und die letztlich eine freie Preisgestaltung verunmöglicht.

**3.3.3** Soweit sich die Beschwerdeführerin als «reine» Vermieterin ansieht, da sie für die Raummiete einen vertraglich fest vereinbarten Mietzins in Rechnung stelle und ihr die Frauen vom Umsatz bzw. Gewinn nichts abgeben müssten (Beschwerden S. 5 und 15 f.), überzeugt dies nicht: Wie sich aus den Akten ergibt, beträgt der Mietpreis für ein möbliertes Studiozimmer

Fr. 100.-- pro Tag (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 der Beschwerdeführerin anbieten können. Zudem kann nicht gesagt werden, die Beschwerdeführerin stelle einzig Zimmer zur Verfügung, ähnlich einem Hotel (so aber Beschwerden S. 11), sondern sie vermietet die Studios insbesondere und einzig zu dem Zweck, dass die Bewerberinnen dort (u.a. für die Kunden der Kontaktbar) als Prostituierte tätig sind. In ihrer Eigenschaft als Clubbetreiberin vermietet sie ihre Zimmer nicht an beliebige Drittpersonen, sondern nur an Sexarbeiterinnen, die in diesen Räumlichkeiten und damit in ihrem Betrieb Dienstleistungen erbringen wollen. Dabei entscheidet sie darüber, wer als Prostituierte im Club arbeitet. Bezeichnenderweise wirbt sie denn auch unter dem Titel «Jobs» mit Hinweis auf die «exklusive[n] Appartements/Studios» mit «sehr viel Stammkundschaft/Laufkundschaft» in diversen Sprachen Frauen an (vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 240-246). Von Bedeutung erscheint weiter, dass die im Erotikgewerbe tätigen Frauen ihre Dienste jeweils nur für eine beschränkte Zeit in der Schweiz anbieten 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. 43-46, 50, 52-55, 59 f.). In Anbetracht dieser hohen personellen «Fluktuation» (so auch Beschwerden S. 8) ist davon auszugehen, dass es einer gewissen Planung und Koordination durch die Beschwerdeführerin bedarf, damit sie eine (auch mit Blick auf die betrieblichen Bedürfnisse) möglichst gute Auslastung der Zimmer erreicht. Insofern erscheint zumindest zweifelhaft, dass sie dabei so passiv vorgeht, wie sie behauptet (Beschwerden S. 4), und es erscheint angesichts ihrer eigenen wirtschaftlichen Interessen wenig glaubwürdig, dass sie keine «personenbezogene Auswahl» der bei ihr tätigen Frauen trifft.

**3.3.4** Auch kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, soweit sie vorbringt, die Kontaktaufnahme der Kundschaft mit den Frauen erfolge ohne jegliche Vermittlung ihrerseits bzw. des Clubs, sondern finde stets «bereits vor dem Betreten des Betriebes» statt (Beschwerden S. 12 f.). Der Club umfasst eine Kontaktbar die gerade darauf abzielt, interessierten Männern die Kontaktaufnahme zu den Frauen zu ermöglichen. Auf der Website wird mit

der Überschrift «...» denn auch damit geworben, dass man sich «zu preiswerten Getränken unterhalten und Kontakte anbahnen» könne (Vorakten StV [act. 3B] pag. 216) bzw. heute mit Hinweis auf «erotische Flirts, unvergessliche Abenteuer. Alles, was einem Mann das Herz begehrt» (vgl. <www.C.\_\_\_\_\_.ch>, Rubrik «Philosophie»). Es liegt demnach offensichtlich eine Vermittlungstätigkeit des Clubs vor. Der Betrieb der Beschwerdeführerin ermöglicht es den dort tätigen Frauen, 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]). Die deklarierte Akzeptanz elektronischer Zahlungsmittel spricht aber eher dafür, dass das Inkasso durch den Betrieb erfolgt.

**3.3.5** Entgegen der Beschwerdeführerin ist überdies nicht unbedeutend, dass sie über eine Bewilligung nach Art. 5 Abs. 1 PGG verfügt (vgl. Beschwerden S. 13). Zwar ist richtig, dass allein aus der ihr daraus erwachsenden Pflichten nicht auf eine unselbständige Erwerbstätigkeit der im Club 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.).

**3.3.6** Schliesslich ist nicht entscheidend, dass die bei der Beschwerdeführerin 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 grundsätzlichen 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, bei der Tätigkeit der Sexarbeiterinnen im C.\_\_\_\_\_ im hier interessierenden Zeitraum von Januar 2018 bis und mit Januar 2019 handle es sich um eine unselbständige Erwerbstätigkeit, sodass die dabei erzielten Einkünfte der Quellensteuer unterliegen und die Beschwerdeführerin als Schuldnerin der steuerbaren Leistung anzusehen ist.

#### **4.**

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin 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 (Quellensteuern Januar 2018 – Januar 2019) wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (Quellensteuer Januar 2018 – Januar 2019) wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 2'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 2'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
  - Beschwerdeführerin
  - 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.