

**Bundesstrafgericht**  
**Tribunal pénal fédéral**  
**Tribunale penale federale**  
**Tribunal penal federal**



\_\_\_\_\_  
Geschäftsnummer: BV.2022.21-23

## **Beschluss vom 28. Dezember 2022**

### **Beschwerdekammer**

\_\_\_\_\_  
Besetzung

Bundesstrafrichter  
Patrick Robert-Nicoud, Vorsitz,  
Miriam Forni und Felix Ulrich,  
Gerichtsschreiberin Inga Leonova

\_\_\_\_\_  
Parteien

**1. A. INC.,**  
**2. B.,**  
**3. C.,**  
alle vertreten durch Advokaten Lukas Bopp und  
Marlen Schultze,

Beschwerdeführer

**gegen**

**EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG,**

Beschwerdegegnerin

\_\_\_\_\_  
Gegenstand

Akteneinsicht (Art. 36 VStrR i.V.m. Art. 26 ff. VwVG);  
Amtshandlung (Art. 27 Abs. 1 und 3 VStrR)

**Sachverhalt:**

- A.** Gestützt auf das Gesuch vom 8. Juni 2021 ermächtigte der Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements (nachfolgend «EFD») die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend «ESTV») am 28. Juni 2021 gegen die A. Inc., B. und C. eine Untersuchung gemäss Art. 190 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zu führen (act. 1.10).

In der Ermächtigung wurde ausgeführt, dass das Gesuch der ESTV den begründeten Verdacht dokumentiere, dass die A. Inc. dazu diene, die effektive Tätigkeit in der Schweiz zu verschleiern und damit die in der Schweiz zu besteuern den Gewinne systematisch einer Besteuerung zu entziehen. Insbesondere bestehe der Verdacht, dass die tatsächliche Verwaltung der A. Inc. nicht in Panama, sondern in der Schweiz liege. Indem die A. Inc. am Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz nie eine Steuererklärung eingereicht habe, bestehe der Verdacht auf fortgesetzte vollendete Hinterziehung von Gewinnsteuern (Art. 175 DBG) in den Steuerperioden 2016-2019 im Umfang von Fr. 1,6 Mio. Gegenüber B. bestehe hingegen der Verdacht, in den Steuerperioden 2012-2015 vollendete Hinterziehung von Einkommenssteuern (Art. 175 DBG) begangen zu haben. B. werde verdächtigt, aus einer einfachen Gesellschaft resultierenden Gewinnanteile nicht deklariert und dadurch Einkommenssteuern in der Höhe von Fr. 745'000.-- hinterzogen zu haben. Indem B. als indirekter Aktionär, Präsident und Direktor der A. Inc. nie eine Steuererklärung eingereicht habe, bestehe der Verdacht, dass er die A. Inc. in den Steuerperioden 2016-2019 zur vollendeten und versuchten Hinterziehung von Gewinnsteuern angestiftet bzw. ihr dabei geholfen habe (Art. 177 i.V.m. Art. 181 DBG). Da C. als indirekter Aktionär, Vizepräsident und Direktor der A. Inc. nie eine Steuererklärung eingereicht habe, werde er der Anstiftung und/oder Gehilfenschaft zur vollendeten und versuchten Hinterziehung von Gewinnsteuern der A. Inc. in den Steuerperioden 2012-2019 verdächtigt (Art. 177 i.V.m. Art. 181 DBG). Des Weiteren habe C. der Steuerverwaltung Basel-Landschaft Steuererklärungen von B. eingereicht, weshalb der Verdacht bestehe, dass er B. zur vollendeten Hinterziehung von Einkommenssteuern angestiftet und/oder geholfen (Art. 177 DBG) haben könnte.

- B.** In der Folge eröffnete die ESTV gegen die A. Inc., B. und C. am 18. Oktober 2021 unter dem Aktenzeichen GKASU 3809 eine besondere Steueruntersuchung nach Art. 190 DBG.

- C.** Am 12. November 2021 ersuchten A. Inc., B. und C., vertreten durch Rechtsanwalt Lukas Bopp (nachfolgend «RA Bopp»), um Akteneinsicht (act. 1.8). Am 17. November 2021 stellte die ESTV RA Bopp die Verfahrensakten sowie das Aktenverzeichnis zu (act. 1, S. 8; act. 1.9).
- D.** Mit Schreiben vom 17. Dezember 2021 teilte RA Bopp der ESTV mit, dass in den ihm zugestellten Verfahrensakten das Gesuch der ESTV vom 8. Juni 2021 fehle, mit welchem um Ermächtigung der Durchführung einer Untersuchung gemäss Art. 190 ff. DBG ersucht worden sei, und bat um dessen Zustellung (act. 1.11).
- E.** Der bei der ESTV zuständige Ermittler verweigerte RA Bopp mit Schreiben vom 2. Februar 2022 die Einsicht in das Gesuch vom 8. Juni 2021. Er begründete seinen Entscheid damit, dass das Bundesgericht in einem Entscheid vom 11. November 1998 festgehalten habe, dass die ESTV den diesbezüglichen Antrag an das EFD nicht zugänglich machen müsse, weil der Schutz ihrer Informationsquelle, ihrer Arbeitsmethoden sowie des Steuergeheimnisses im Vergleich zum Interesse der Beschuldigten an der Akteneinsicht höher zu werten seien. Zudem entspreche es der langjährigen Praxis der ESTV, keine Einsicht in den Ermächtigungsantrag zu gewähren und durch die Verweigerung der Einsicht würden RA Bopp keine Informationen entgehen, die für die Verteidigung seiner Klienten wichtig seien (act. 1.12).
- F.** Am 13. April 2022 ersuchte RA Bopp die ESTV gestützt auf Art. 193 Abs. 3 i.V.m. Art. 114 DBG und Art. 8 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG; SR 235.1) erneut um Einsicht in das Gesuch vom 8. Juni 2021 und im Falle einer Ablehnung um Erlass einer anfechtbaren Verfügung (act. 1.13).
- G.** Der zuständige Ermittler bei der ESTV wies das Akteneinsichtsgesuch mit Verfügung vom 2. Mai 2022 ab und begründete diese im Wesentlichen damit, dass sich die Akteneinsicht nach Art. 114 DBG richte und RA Bopp sämtliche Verfahrensakten übermittelt worden seien. Das Recht zur Akteneinsicht nach Art. 193 Abs. 3 i.V.m. Art. 114 DBG beziehe sich explizit auf Akten, welche Teil der Verfahrensakten bilden würden. Spiegelbildlich würde sich die ESTV bei ihrem abschliessenden Untersuchungsbericht nur auf Unterla-

gen stützen, die Teil der Verfahrensakten bilden. Der Antrag an den Bundesrat sei vor der Eröffnung der besonderen Steueruntersuchung erstellt worden. Die Gutheissung des Antrags sei Voraussetzung für die Eröffnung einer besonderen Untersuchung nach Art. 190 DBG. Die zur Begründung des Antrags an den Bundesrat verwendeten Akten, die für die besondere Steueruntersuchung relevant seien, seien in die Verfahrensakten aufgenommen worden. Der vor der Verfahrenseröffnung erstellte Ermächtigungsantrag sei für die nachfolgend eröffnete Untersuchung nicht relevant (act. 1.14).

- H. Die von A. Inc., B. und C. gegen die Verfügung vom 2. Mai 2020 erhobene Beschwerde (act. 1.15) wies der Direktor der ESTV mit Beschwerdeentscheid vom 21. Juni 2022 ab. Aus Billigkeitsgründen wurde auf die Auferlegung von Verfahrenskosten verzichtet. Als Rechtsmittel wurde die Beschwerde bei der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts gemäss Art. 27 Abs. 3 und Art. 28 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) aufgeführt (act. 1.1).
- I. Gegen den Beschwerdeentscheid des Direktors der ESTV liessen die A. Inc., B. und C. am 27. Juni 2022 bei der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts Beschwerde erheben. Sie beantragen, der Beschwerdeentscheid vom 21. Juni 2022 sei aufzuheben und die ESTV anzuweisen, ihnen je einzeln Einsicht in den Antrag um Ermächtigung zu einer besonderen Steueruntersuchung nach Art. 190 ff. DBG zu gewähren (act. 1).
- J. Der Direktor der ESTV nahm zur Beschwerde mit Eingabe vom 18. Juli 2022 Stellung. Er stellt den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen (act. 6). Innert erstreckter Frist replizierten die Beschwerdeführer mit Eingabe vom 26. August 2022 und hielten an den in der Beschwerde vom 27. Juni 2022 gestellten Begehren fest (act. 10). Der Direktor der ESTV liess sich innert der angesetzten Frist nicht vernehmen (act. 11).
- K. Mit Schreiben vom 19. Oktober 2022 teilte das Gericht den Parteien mit, dass es sich vorbehalte, die Beschwerde insbesondere in Anwendung von Art. 36 VStrR i.V.m. Art. 26 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021) zu prüfen und bat sie, eine allfällige Stellungnahme hierzu bis zum 28. Oktober 2022 einzureichen (act. 12). Der Direktor der ESTV machte mit Eingabe vom 27. Oktober 2022 im Wesentlichen geltend, dass die

Beschwerde auch in Anwendung von Art. 26 ff. VwVG i.V.m. Art. 36 VStrR abzuweisen sei (act. 13). Die Beschwerdeführer liessen sich innert der angesetzten Frist nicht vernehmen. Die Eingabe des Direktors der ESTV vom 27. Oktober 2022 wurde den Beschwerdeführern am 4. November 2022 zur Kenntnis gebracht (act. 14).

Auf die Ausführungen der Parteien und die eingereichten Akten wird, soweit erforderlich, in den folgenden rechtlichen Erwägungen Bezug genommen.

### **Die Beschwerdekammer zieht in Erwägung:**

1.
  - 1.1 Besteht der begründete Verdacht, dass schwere Steuerwiderhandlungen begangen wurden oder dass zu solchen Beihilfe geleistet oder angestiftet wurde, so kann der Vorsteher des EFD die ESTV ermächtigen, in Zusammenarbeit mit den kantonalen Steuerverwaltungen eine Untersuchung durchzuführen (Art. 190 Abs. 1 DBG). Schwere Steuerwiderhandlungen sind insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge (Art. 175 und Art. 176 DBG) und die Steuervergehen nach Art. 186 und Art. 187 DBG (Art. 190 Abs. 2 DBG). Das Verfahren wegen des Verdachts schwerer Steuerwiderhandlungen gegenüber dem Täter, dem Gehilfen und dem Anstifter richtet sich nach den Artikeln 19-50 VStrR, ergänzt durch Art. 190 ff. DBG (Urteil des Bundesgerichts 1C\_541/2014 vom 13. August 2015 E. 2.1).
  - 1.2 Die Bestimmungen der StPO sind insoweit ergänzend oder sinngemäss anwendbar, als das VStrR dies ausdrücklich festlegt (vgl. Art. 22, Art. 30 Abs. 2-3, Art. 31 Abs. 2, Art. 41 Abs. 2, Art. 43 Abs. 2, Art. 58 Abs. 3, Art. 60 Abs. 2, Art. 80 Abs. 1, Art. 82, Art. 89 und Art. 97 Abs. 1 VStrR). Soweit das VStrR einzelne Fragen nicht abschliessend regelt, sind die Bestimmungen der StPO grundsätzlich analog anwendbar (BGE 139 IV 246 E. 1.2 S. 248, E. 3.2 S. 249; Urteile des Bundesgerichts 1B\_210/2017 vom 23. Oktober 2017 E. 1.1; 1B\_91/2016 vom 4. August 2016 E. 4.1; zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 1B\_433/2017 vom 21. März 2018 E. 1.1).
2.
  - 2.1 Gegen einen Beschwerdeentscheid des Direktors oder Chefs der beteiligten Verwaltung im Sinne von Art. 27 Abs. 2 VStrR kann bei der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts Beschwerde geführt werden (Art. 27 Abs. 3 VStrR i.V.m. Art. 37 Abs. 2 lit. b StBOG). Zur Beschwerde ist berechtigt, wer

durch den Beschwerdeentscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat (Art. 28 Abs. 1 VStrR). Die Beschwerde gegen einen Beschwerdeentscheid ist innert drei Tagen, nachdem dieser dem Beschwerdeführer eröffnet wurde, schriftlich mit Antrag und kurzer Begründung einzureichen (Art. 28 Abs. 3 VStrR). Die Beschwerde gegen gestützt auf Art. 27 VStrR ergangene Beschwerdeentscheide ist nur wegen Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens zulässig (Art. 27 Abs. 3 VStrR).

**2.2** Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen den Beschwerdeentscheid des Direktors der Beschwerdegegnerin, den dieser am 21. Juni 2022 gestützt auf Art. 27 VStrR erlassen hat (act. 1.1). Dieser wies damit die Beschwerde gegen die Verfügung vom 2. Mai 2022 ab und verweigerte den Beschwerdeführern die Einsicht in den Antrag zur Ermächtigung zur Durchführung einer Untersuchung nach Art. 190 ff. DBG (act. 1.14). Die Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Beschwerdeentscheid berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht erhobene Beschwerde ist einzutreten.

**3.** Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss sich die Beschwerdeinstanz nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Sie kann sich auf die für ihren Entscheid wesentlichen Punkte beschränken, und es genügt, wenn die Behörde wenigstens kurz die Überlegungen nennt, von denen sie sich leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt (BGE 141 IV 249 E. 1.3.1; 139 IV 179 E. 2.2; Urteil des Bundesgerichts 1A.59/2004 vom 16. Juli 2004 E. 5.2 m.w.H.).

**4.**

**4.1** Der Beschwerdeentscheid vom 21. Juni 2022 wurde im Wesentlichen damit begründet, dass sich das Akteneinsichtsrecht in einem nach Art. 190 DBG geführten Verfahren nach Art. 114 DBG richte. Der Zweck des Akteneinsichtsrecht sei es, dem Steuerpflichtigen oder anderen berechtigten Personen zu ermöglichen, sich über sämtliche für das Verfahren wesentlichen Unterlagen zu orientieren. Der Einsicht würden alle Akten unterliegen, die Grundlage der Entscheidung bilden, d.h. auf welche in der Verfügung oder im Entscheid abgestellt werde. Daher seien als Verfahrensakten alle wesentlichen Akten zu führen, die für den Bericht nach Art. 193 DBG Grundlage bilden. Der Antrag um Ermächtigung sei vor Eröffnung der besonderen Steueruntersuchung erstellt worden. Der Zweck des Antrags erschöpfe sich in

diesem «internen» Verfahren, das durchlaufen werden müsse, damit es zur Eröffnung einer besonderen Steueruntersuchung kommen könne. Anders als der Antrag um Ermächtigung, müsse die Ermächtigung des Vorstehers in den Verfahrensakten enthalten sein. Alle ab Eröffnung der besonderen Steueruntersuchung erhobenen Akten seien Bestandteil der Verfahrensakten dieser Untersuchung. Generell würden die Unterlagen, auf welche sich der Antrag um Ermächtigung stütze, nach der Eröffnung der besonderen Steueruntersuchung in die Verfahrensakten aufgenommen, darunter auch diejenigen, die den Tatverdacht begründen. Vorliegend seien auch die Beilagen zur Denunziation in die Verfahrensakten aufgenommen worden. Entscheidend sei ausserdem, dass der Antrag um Ermächtigung für die Verteidigung der Beschwerdeführer nicht relevant sei. Der die besondere Steueruntersuchung abschliessende Bericht nach Art. 193 DBG könne und werde sich lediglich auf die während des Verfahrens erhobenen Akten stützen. Für die Verteidigung der Beschwerdeführer seien daher nur diese Akten entscheidend. Auch wenn der Antrag um Ermächtigung zur Eröffnung der Untersuchung geführt habe, sei für den Ausgang der Untersuchung letztlich entscheidend, welche Unterlagen im Laufe der Untersuchung erhoben und als Beweise für die Erstellung des Berichts verwendet worden seien. Weiter wird im Beschwerdeentscheid ausgeführt, dass gemäss einem Entscheid des Bundesgerichts aus dem Jahr 1998 der Antrag um Ermächtigung zum Schutz der Informationsquellen, der Arbeitsmethoden der Steuerverwaltung und des Steuergeheimnisses den Beschwerdeführern nicht zugänglich gemacht werden müsse. Die Anonymität von Denunzianten müsse gewahrt werden, selbst wenn die Beschwerdeführer diese zu kennen glauben. Zudem habe die Beschwerdegegnerin Interesse daran, ihre Arbeitsmethoden nicht offenzulegen. Dieses Geheimhaltungsinteresse betreffe nicht nur die vorliegende Untersuchung, sondern allgemein alle künftigen Untersuchungen der Beschwerdegegnerin, weshalb besondere Umstände eines konkreten Falles es nicht aufweichen könnten. Überdies würden die Bestimmungen des DBG dem Art. 8 DSG vorgehen, wobei auch bei dessen Anwendung die überwiegenden privaten und öffentlichen Interessen der Einsicht in den Antrag um Ermächtigung entgegenstehen würden (act. 1.1).

- 4.2** Die Beschwerdeführer bringen dagegen zusammengefasst vor, die Steueruntersuchung gegen sie sei aufgrund des anonymen Hinweises ihres Konkurrenten D. eingeleitet worden, dessen Anzeigen die Schädigung der Beschwerdeführer und das Verdrängen der E. Group aus dem Markt bezwecken würden. D. sei in die Geschäftstätigkeiten des Beschwerdeführers 2 involviert, weshalb er bei der Anzeige darauf geachtet habe, sich selbst nicht oder möglichst wenig zu belasten. Es müsse den Beschwerdeführern möglich sein, den Antrag um Ermächtigung einzusehen und abzuschätzen, ob

die darin enthaltenen Informationen für ihre Verteidigung wichtig seien. Der Antrag könnte auch Aufschluss darüber geben, ob gegen D. ebenfalls eine besondere Steueruntersuchung eingeleitet worden sei und ob allfällige Zwangsmassnahmen gegen ihn erfolgt seien. D. habe auf seinem Rachezug gegen die Beschwerdeführer u.a. auf Bankbelegen Informationen abgedeckt und diese manipulierten Belege seien in die Verfahrensakten aufgenommen worden, weshalb nicht auszuschliessen sei, dass sich die Beschwerdegegnerin beim Antrag um Ermächtigung auf diese Unterlagen gestützt habe. Der Ermächtigungsantrag sei für den gesamten Verlauf der Strafuntersuchung offensichtlich und bilde Voraussetzung für die Eröffnung der Untersuchung. Die Beschwerdegegnerin trenne zwei logisch zusammengehörende Dokumente ohne einen sachlichen Grund. Zudem habe das Bundesgericht im von der Beschwerdegegnerin zitierten Entscheid eine Interessenabwägung vorgenommen. Eine fallbezogene Interessenabwägung sei auch aufgrund der Tragweite von besonderen Steueruntersuchungen zwingend notwendig. Weise die Behörde ein Akteneinsichtsgesuch ohne Interessenabwägung ab, begehe sie eine formelle Rechtsverweigerung. Die Identität des Denunzianten sei den Beschwerdeführern bekannt, weshalb ein allfälliger Schutz der Anonymität der Einsicht nicht entgegenstehe. Geheimakten seien angesichts des in der Verwaltung geltenden Öffentlichkeitsprinzips nicht mehr zeitgemäss. Es sei auch nicht ersichtlich, welche Arbeitsmethoden besonders zu schützen seien. Anstelle der vollständigen Verweigerung wären mildere Massnahmen wie z.B. Schwärzung oder Sichtung der vor Ort bei der Beschwerdegegnerin angezeigt gewesen, welche die Beschwerdegegnerin jedoch nicht in Erwägung gezogen habe. Schliesslich sei ihnen die Einsicht in den Antrag gestützt auf Art. 8 DSG zu gewähren (act. 1, S. 4 ff.; act. 10, S. 2 ff.).

### **4.3**

**4.3.1** Bei der besonderen Untersuchung nach Art. 190 ff. DBG handelt es sich um ein besonderes steuerrechtliches Verwaltungsstrafverfahren (Urteil des Bundesgerichts 1C\_541/2014 vom 13. August 2015 E. 2.1), die durch die entsprechende Ermächtigung der ESTV durch den Vorsteher bzw. die Vorsteherin des EFD (Art. 190 Abs. 1 DBG) i.S.v. Art. 38 Abs. 1 VStrR eröffnet wird. Damit ist sichergestellt, dass der Übergang vom Steuerveranlagungs- zum Strafverfahren klar erkennbar ist. Dies ist insbesondere insofern von Bedeutung, als die steuerpflichtige Person in Ersterem zu wahrheitsgemässer Auskunft und zur Beibringung von Beweismitteln verpflichtet ist; im Strafverfahren dagegen kann sie die Aussage und jede andere Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verweigern (TPF 2013 159 E. 2.3 S. 161 m.w.H.).



**4.3.2** Die besondere Untersuchung wegen des Verdachts der schweren Steuerwiderhandlungen wird mit dem Bericht der ESTV abgeschlossen (Art. 193 Abs. 1 DBG). Liegt keine Widerhandlung vor, hält der Bericht die Einstellung der Untersuchung fest (Art. 193 Abs. 2 DBG). Gelangt die ESTV jedoch zum Ergebnis, dass eine Widerhandlung vorliegt, kann sich der Beschuldigte während 30 Tagen nach Zustellung des Berichts dazu äussern und Antrag auf Ergänzung der Untersuchung stellen, wobei ihm das Recht auf Akteneinsicht gemäss Art. 114 DBG zusteht (Abs. 3). Kommt die ESTV zum Ergebnis, dass eine Steuerhinterziehung (Art. 175 f. DBG) begangen wurde, so verlangt sie von der zuständigen kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Durchführung des Hinterziehungsverfahrens (Art. 194 Abs. 1 DBG); kommt die ESTV zum Schluss, es liege ein Steuervergehen vor, so erstattet sie bei der zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörde Anzeige (Art. 194 Abs. 2 DBG).

**4.3.3** Das Recht auf Akteneinsicht ist Ausfluss des Anspruchs auf rechtliches Gehör, welcher aus den Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 6 Ziff. 3 EMRK abgeleitet wird (TPF 2013 159 E. 2.2 S. 161; Entscheid des Bundesstrafgerichts BV.2008.10 vom 4. Dezember 2008 E. 2.2 und 2.3). Die rechtliche Grundlage für die Beurteilung von Akteneinsichtsgesuchen im Zusammenhang mit Untersuchungen nach Art. 190 ff. DBG hängt vom jeweiligen Verfahrensstadium ab. Während einer laufenden verwaltungsstrafrechtlichen Untersuchung richtet sich die Akteneinsicht gemäss Art. 36 VStrR nach Art. 26-28 VwVG, wogegen die Bestimmungen von Art. 114 i.V.m. Art. 193 Abs. 3 DBG erst bei Abschluss der besonderen Untersuchung zur Anwendung gelangen (TPF 2013 159 E. 2.2 S. 161; Beschlüsse des Bundesstrafgerichts BV.2014.55 vom 27. Januar 2015 E. 2; BV.2008.10 vom 4. Dezember 2008 E. 2.3). Gesuche um Einsicht in durch die Verwaltung vor Einleitung des Verwaltungsstrafverfahrens anderweitig angelegte Akten beurteilen sich nicht nach den Regeln des VStrR, sondern nach den jeweils konkret anwendbaren Bestimmungen (bspw. Art. 26 ff. VwVG oder Art. 8 DSG; Urteil des Bundesgerichts 1C\_541/2014 vom 13. August 2015 E. 2.1; TPF 2013 159 E. 2.5 S. 161).

**4.4** Gegen die Beschwerdeführer wird seit dem 18. Oktober 2021 eine besondere Untersuchung nach Art. 190 DBG geführt. Das Akteneinsichtsgesuch stellten die Beschwerdeführer im Rahmen dieser Untersuchung und das Gesuch bezieht sich auf ein Aktenstück, das nach der Ansicht der Beschwerdeführer Teil der Verfahrensakten der verwaltungsstrafrechtlichen Untersuchung bildet resp. bilden sollte. Die Untersuchung war zum Zeitpunkt des Erlasses des hier angefochtenen Beschwerdeentscheids nicht mit einem Bericht i.S.v. Art. 193 Abs. 1 DBG abgeschlossen. Unter diesen Umständen

hätte das Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführer entgegen den Ausführungen im angefochtenen Beschwerdeentscheid nach Art. 26 ff. VwVG i.V.m. Art. 36 VStrR beurteilt werden müssen (supra E. 4.3.1). Nachdem das Gericht den Parteien mitgeteilt hatte, dass es die Beschwerde allenfalls in Anwendung dieser Bestimmungen prüfen werde und ihnen hierzu das rechtliche Gehör gewährte (act. 12), ist im Nachfolgenden zu prüfen, ob der angefochtene Beschwerdeentscheid den Anforderungen von Art. 36 VStrR i.V.m. Art. 26 ff. VwVG genügt.

#### **4.5**

**4.5.1** Gemäss Art. 26 Abs. 1 VwVG hat die Partei oder ihr Vertreter Anspruch darauf, in ihrer Sache Eingaben von Parteien und Vernehmlassungen von Behörden (lit. a), alle als Beweismittel dienende Aktenstücke (lit. b) und Niederschriften eröffneter Verfügungen (lit. c) am Sitz der verfügenden Behörde oder einer durch diese zu bezeichnenden kantonalen Behörde einzusehen. Art. 27 VwVG regelt in welchen Fällen das Akteneinsichtsrecht eingeschränkt werden darf. Danach darf die Einsicht verweigert werden, wenn wesentliche öffentliche oder private Interessen die Geheimhaltung erfordern (lit. a und b) oder es im Interesse der noch nicht abgeschlossenen Untersuchung notwendig ist (lit. c).

**4.5.2** Die Wahrnehmung des Akteneinsichtsrechts setzt die Aktenführungspflicht der Behörde voraus (BGE 138 V 218 E. 8.1.2; 130 II 473 E. 4.1 S. 477; 124 V 372 E. 3b S. 375 f., 124 V 389 E. 3a S. 390; 115 Ia 97 E. 4c S. 99). Die Behörde ist gehalten, über sämtliche wesentlichen Vorkommnisse in einem Verfahren Akten zu erstellen, d.h. alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann, sowie alle erstellten, eingereichten und beigezogenen Dokumente zu sammeln und zu ordnen, damit der Betroffene das aus dem rechtlichen Gehör abgeleitete Akteneinsichts- und Beweisführungsrecht ausüben kann (BGE 138 V 218 E. 8.1.2; 130 II 473 E. 4.1 S. 477; je m.w.H.; Urteil des Bundesgerichts 1C\_205/2015 vom 29. Oktober 2015 E. 4; s.a. ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 114 N. 14).

**4.5.3** Zum sachlichen Umfang der Akten im Verwaltungsstrafverfahren äussert sich Art. 38 Abs. 1 VStrR und besagt, dass die Eröffnung der Untersuchung, ihr Verlauf und die dabei gewonnenen wesentlichen Feststellungen aus den amtlichen Akten ersichtlich sein sollen. Der Anspruch auf Akteneinsicht bezieht sich in prozeduraler Hinsicht auf Verfahren, an denen die betroffene Partei selbst mitwirkt, auf «ihre Sache». Mit anderen Worten gilt somit der

Grundsatz, dass alle Akten, die das Verfahren betreffen und für dieses wesentlich sind, eingesehen werden können. Dies wiederum setzt voraus, dass in einem Verwaltungsstrafverfahren überhaupt Akten angelegt und geführt werden, aus welchen der Sachstand ersichtlich und der verwaltungsstrafrechtliche Vorwurf in tatsächlicher Hinsicht deutlich wird (vgl. zum Ganzen TPF 2013 159 E. 2.2 S. 161 m.w.H.; SPRENGER, Basler Kommentar, 2020, Art. 36 VStrR N. 19 m.H.). Akten, die von der Verwaltung vor Eröffnung eines Strafverfahrens anderweitig angelegt wurden, sind nicht Bestandteil der Verfahrensakten, solange diese nicht formell beigezogen wurden (SPRENGER, a.a.O., Art. 36 VStrR N. 22 mit Verweis auf TPF 2013 159 E. 2.4).

#### **4.6**

**4.6.1** Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist der Beschwerdeentscheid vom 21. Juni 2022 und damit die Frage, ob die Beschwerdegegnerin den Beschwerdeführern die Einsicht in den Antrag um Ermächtigung an das EFD verweigern durfte. Weitere Kritik der Beschwerdeführer an der Führung der Untersuchung durch die Beschwerdegegnerin und an den von ihr angeordneten Zwangsmassnahmen sind nicht verfahrensrelevant; darauf ist nicht weiter einzugehen.

**4.6.2** Gemäss Aktenverzeichnis stellt die Ermächtigung des EFD vom 30. Juni 2021 das erste Aktenstück der besonderen Untersuchung nach Art. 190 DBG gegen die Beschwerdeführer dar (act. 1.9, S. 1). Der Antrag auf Ermächtigung der Beschwerdegegnerin vom 8. Juni 2021 an das EFD befindet sich unbestrittenermassen nicht in den Verfahrensakten und wurde den Beschwerdeführern nicht zugestellt. Der Ermächtigungsantrag wurde von der Beschwerdegegnerin in einem der besonderen Untersuchung vorgelagerten Verfahren gestellt, weshalb der Antrag nicht Teil der Akten der besonderen Untersuchung bildet. Damit ersuchten die Beschwerdeführer Einsicht in ein Aktenstück, das von der Beschwerdegegnerin im Vorfeld der besonderen Untersuchung und damit ausserhalb des Verwaltungsstrafverfahrens angelegt worden ist. In solche Akten ist im Rahmen der Strafuntersuchung keine Einsichtnahme möglich (TPF 2013 159 E. 2.4 S. 163). Der Anspruch auf Akteneinsicht erstreckt sich auf alle für die Verfügung oder den Entscheid wesentlichen Akten, mithin auf solche, welche Grundlage der Entscheidung bilden, d.h. auf welche in der Verfügung oder im Entscheid abgestellt wird (BGE 132 II 485 E. 3.2; 129 I 85 E. 4.1; 121 I 225 E. 2a; 119 Ib 12 E. 6b). Laut Angaben der Beschwerdegegnerin werde sie sich im Rahmen ihres Entscheids nicht auf den Ermächtigungsantrag stützen, d.h. dieser wird keine Grundlage für den Bericht nach Art. 193 DBG bilden. Sollte die Beschwerdegegnerin in Betracht ziehen, den Antrag um Ermächtigung bei ihrem Entscheid dennoch zu berücksichtigen, wird sie den Beschwerdeführern

vorgängig Einsicht in diesen gewähren müssen. Die Schlussfolgerung der Beschwerdegegnerin, dass der Antrag auf Ermächtigung nicht zu den Verfahrensakten der Strafuntersuchung gehöre und ein Anspruch auf Akteneinsicht nur in Bezug auf die Akten des Untersuchungsverfahrens bestünde, ist daher nicht zu beanstanden.

Ausserdem haben die Beschwerdeführer Kenntnis von der Ermächtigung des EFD, die auf dem entsprechenden Antrag der Beschwerdegegnerin basiert und im Grundsatz dessen Ergebnis darstellt. Insbesondere gibt die Ermächtigung des EFD die gegenüber den Beschwerdeführern bestehenden Verdachtsgründe ausführlich wieder (supra Bst. A; s.a. Art. 2 Abs. 2 der Verordnung vom 31. August 1992 über besondere Untersuchungsmassnahmen der ESTV [SR 642.132]). Des Weiteren befinden sich in den Verfahrensakten der besonderen Untersuchung insbesondere die anonymen Anzeigen vom 11., 12. und 25. August 2020 sowie deren zahlreichen Beilagen (act. 1.9, S. 6 f.), in welche die Beschwerdeführer Einsicht erhalten haben. All dies ermöglichte den Beschwerdeführern, sich in der von der Beschwerdegegnerin geführten Untersuchung nach Art. 190 DBG zu verteidigen. Im vorliegenden Verfahren nehmen die Beschwerdeführer auch ausdrücklich auf diese Beilagen Bezug und legen beispielsweise die ihrer Ansicht nach durch D. manipulierten und mit den anonymen Anzeigen eingereichten Unterlagen ins Recht (act. 1, S. 5). Schliesslich steht den beschuldigten Beschwerdeführern das Recht zu, während der laufenden Untersuchung konkrete, auf den Gegenstand der gegen sie geführten Untersuchung bzw. auf die ihnen gegenüber von der Beschwerdegegnerin erhobenen Vorwürfen bezogene Beweisanträge oder nach Abschluss der Untersuchung einen Antrag auf deren Ergänzung zu stellen, sollten diese ihrer Ansicht nach unvollständig sein (vgl. Art. 37 Abs. 2 VStrR und Art. 193 Abs. 3 DBG; TPF 2013 159 E. 2.4 i.f. S. 163). Der angefochtene Entscheid erweist sich auch vor diesem Hintergrund als rechtmässig.

- 4.6.3** Selbst wenn der Argumentation der Beschwerdeführer folgend der Ermächtigungsantrag zu den Verfahrensakten des Verwaltungsstrafverfahrens gehören bzw. aus dem der Untersuchung vorangegangenen Verfahren beigezogen werden sollte, stünden der Einsicht gewichtige öffentliche und private Interessen i.S.v. Art. 36 VStrR i.V.m. Art. 27 VwVG entgegen. Die Beschwerdegegnerin legte sowohl im Vorverfahren als auch vorliegend dar, dass der Einsicht insbesondere die Wahrung des Quellenschutzes, Schutz ihrer Arbeitsmethoden und des Steuergeheimnisses entgegenstünden. Angesichts der hier relevanten privaten und öffentlichen Interessen ist nicht zu beanstanden, dass die Beschwerdegegnerin die entgegenstehenden Interessen höher gewichtete und den Ermächtigungsantrag in das gegen die

Beschwerdeführer geführte Verwaltungsstrafverfahren weder aus einem anderen Verfahren beigezogen noch den Beschwerdeführern darin Einsicht gewährt hat (s.a. Urteil des Bundesgerichts vom 11. November 1998 E. 3d, publiziert in: JAAC 1999 Nr. 52 S. 509). Der Vorwurf der Beschwerdeführer, die Beschwerdegegnerin habe in ihrem Fall keine Interessenabwägung vorgenommen, erweist sich daher als unbegründet. Wie es sich in den übrigen von der Beschwerdegegnerin (nicht gegen die Beschwerdeführer) geführten Untersuchungen nach Art. 190 ff. DBG verhält, kann angesichts des vorliegenden Beschwerdegegenstandes dahingestellt bleiben.

**4.6.4** Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

**4.7** Nicht einzutreten ist hingegen auf den Antrag der Beschwerdeführer, wonach ihnen die Einsicht in den Antrag um Ermächtigung zu einer besonderen Steueruntersuchung gestützt auf Art. 8 DSG zu gewähren sei (act. 1). Damit übersehen die Beschwerdeführer, dass die Eröffnung einer verwaltungsstrafrechtlichen Untersuchung den Aktenumfang in sachlicher und in prozessualer Hinsicht bestimmt und den von den Art. 26 ff. VStrR vorgesehenen Rechtsmittelweg gegen Zwangsmassnahmen bzw. Amtshandlungen der untersuchenden Behörde begrenzt. Sofern die anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer gegenüber der Beschwerdegegnerin die ihnen gestützt auf das DSG zustehenden Informationsrechte ausüben wollen, so folgt das entsprechende Verfahren bzw. der Rechtsschutz gegen ablehnende Verfügungen den für diesen Bereich einschlägigen Bestimmungen (Art. 33 Abs. 1 DSG). Die Beschwerdekammer ist mangels Zuständigkeit nicht befugt, sich zu den diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführer zu äussern (TPF 2013 159 E. 2.5 S. 163; zum Verhältnis zwischen dem Akteneinsichtsrecht nach StPO und den Informationsrechten nach DSG vgl. den Beschluss des Bundesstrafgerichts BB.2013.75 vom 3. Juli 2013 E. 2).

**5.** Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

**6.** Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Gerichtskosten den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 25 Abs. 4 VStrR i.V.m. Art. 66 Abs. 1 BGG analog, siehe dazu TPF 2011 25 E. 3). Die Gerichtsgebühr ist auf Fr. 2'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 5 und 8 Abs. 1 des Reglements des Bundesstrafgerichts vom 31. August 2010 über die Kosten, Gebühren und Entschädigungen in Bundesstrafverfahren [BStKR;

SR 173.713.162]), unter Anrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

**Demnach erkennt die Beschwerdekammer:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt, unter Anrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

Bellinzona, 28. Dezember 2022

Im Namen der Beschwerdekammer  
des Bundesstrafgerichts

Der Vizepräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

**Zustellung an**

- Advokaten Lukas Bopp und Marlen Schultze
- Eidgenössische Steuerverwaltung

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen den vorliegenden Beschluss ist kein ordentliches Rechtsmittel gegeben.