Urteilskopf

119 Ib 12

2. Auszug aus dem Urteil der Anklagekammer vom 22. Januar 1993 i.S. S., H., U., E. und L. gegen Direktor der Eidg. Steuerverwaltung
Regeste (de):
Art. 139 Abs. 2 BdBSt; Besondere Steuerkontrollorgane; Rechtliches Gehör im Untersuchungsverfahren.

1. Voraussetzungen, Zweck und Inhalt der Untersuchung (E. 2).

2. Umfang des Anspruches auf rechtliches Gehör im Untersuchungsverfahren der Besonderen Steuerkontrollorgane (E. 3 und 4).

a) Der Umfang des sich aus Art. 4 BV und Art. 6 Ziff. 3 lit. a EMRK ergebenden Anspruches des Beschuldigten auf Bekanntgabe der Anschuldigung bestimmt sich nach dem jeweiligen Stand der Untersuchung (E. 5).

b) Weder aus Art. 4 BV noch aus Art. 6 EMRK ergibt sich ein Anspruch des Beschuldigten auf eine umfassende Akteneinsicht vor Abschluss der Untersuchung (E. 6).

c) Die Akteneinsicht kann unter Berufung auf das Steuergeheimnis (Art. 71 BdBSt) verweigert werden (E. 7).

Regeste (fr):
Art. 139 al. 2 AIFD; organes spéciaux d'enquête fiscale; droit d'être entendu dans la procédure d'enquête.

1. Conditions préalables, but et contenu de l'enquête (consid. 2).

2. Portée du droit d'être entendu au cours des contrôles effectués par les organes spéciaux d'enquête fiscale (consid. 3 et 4).

a) L'étendue du droit de l'inculpé à être informé de l'accusation, qui découle des art. 4 Cst. et 6 par. 3 CEDH, se détermine en fonction de l'avancement de l'enquête (consid. 5).

b) Ni l'art. 4 Cst. ni l'art. 6 CEDH ne garantissent à l'inculpé le droit de prendre connaissance de l'entier du dossier avant la clôture de l'enquête (consid. 6).

c) L'accès au dossier peut être limité lorsqu'il heurte le secret fiscal prévu à l'art. 71 AIFD (consid. 7).

Regesto (it):
Art. 139 cpv. 2 DIFD; organi speciali d'indagine fiscale; diritto di essere sentito nella procedura d'inchiesta.

1. Presupposti, scopo e contenuto dell'inchiesta (consid. 2).

2. Portata del diritto di essere sentito durante i controlli effettuati dagli organi speciali d'indagine fiscale (consid. 3 e 4).

a) L'estensione del diritto dell'imputato, sgorgante dall'art. 4 Cost. e dall'art. 6 n. 3 CEDU, di essere informato di quanto gli è fatto carico, si determina in funzione dello stadio in cui si trova l'inchiesta (consid. 5).

b) Né l'art. 4 Cost. né l'art. 6 CEDU garantiscono all'imputato il diritto di esaminare tutti gli atti dell'incarto

prima che l'inchiesta sia chiusa (consid. 5).

c) L'esame degli atti può essere limitato ove contrasti con l'obbligo del segreto fiscale stabilito dall'art. 71 DIFD (consid. 7).

Sachverhalt ab Seite 13

BGE 119 Ib 12 S. 13

A.- Am 6. März 1989 ersuchte das Kantonale Steueramt Zürich das Eidg. Finanzdepartement um Kontrollen durch die Besonderen Steuerkontrollorgane des Bundes (Besko) betreffend Steuerdelikte im Zusammenhang mit der Firmengruppe H. Am 28. April 1989 erteilte der Vorsteher des Eidg. Finanzdepartementes den Besonderen Steuerkontrollorganen den Auftrag, gegen die Gesellschaften der H.-Gruppe und ihre Organe und allenfalls gegen diesen nahestehende natürliche und juristische Personen sowie gegen die vertraglichen Vertreter im Steuerverfahren die zur Feststellung allfällig begangener Steuerdelikte erforderlichen Untersuchungen durchzuführen. Im Laufe der Untersuchung wurden S., H., U., E. und L., alles Mitarbeiter einer Treuhandgesellschaft und bei dieser als Steuerberater für von der Untersuchung betroffene Steuerpflichtige tätig, der Gehilfenschaft zur versuchten und vollendeten Steuerhinterziehung sowie zu Steuerbetrug beschuldigt. Die Beschuldigten wurden zwischen August 1991 und September 1992 durch die Besonderen Steuerkontrollorgane einlässlich befragt. Mit Eingabe vom 8. Oktober 1992 stellten die Beschuldigten bei den Besonderen Steuerkontrollorganen verschiedene Beweisanträge (Einsicht in sämtliche Akten, insbesondere die Protokolle der Einvernahmen aller übrigen Beschuldigten, Zeugen und Auskunftspersonen sowie in die Schlussberichte betreffend die übrigen Beschuldigten; Beizug der Akten im Zivilprozess H. jun. gegen H. sen. et al. sowie Plädoyernotizen und Urteil des Kantonsgerichts Zug; Einvernahme eines Vertrauensmannes; Einvernahme der Verantwortlichen der P.F. AG; Gewährung einer Frist zur abschliessenden schriftlichen Stellungnahme zu allen Vorwürfen und zum Beweisergebnis). Am 27. Oktober 1992 wiesen die Besonderen Steuerkontrollorgane diese Begehren sinngemäss ab.

BGE 119 Ib 12 S. 14

Mit Beschwerde vom 2. November 1992 wandten sich die Beschuldigten an den Direktor der Eidg. Steuerverwaltung mit dem Antrag, die Besonderen Steuerkontrollorgane seien zu verpflichten, den gestellten Beweisanträgen stattzugeben. Mit Entscheid vom 10. Dezember 1992 wies der Direktor der Eidg. Steuerverwaltung die Beschwerde ab.

B.- Mit Beschwerde vom 14. Dezember 1992 beantragen S., H., U., E. und L. der Anklagekammer des Bundesgerichts, den Entscheid des Direktors der Eidg. Steuerverwaltung aufzuheben; weiter verlangen sie Einsicht in sämtliche Akten der Untersuchungsverfahren gegen diejenigen Angeschuldigten, welche von ihrer Arbeitgeberin als Steuerberaterin betreut wurden; auch die bereits früher gestellten Beweisanträge (Beizug der Akten im Zivilprozess H. jun. gegen H. sen. et al.; Einvernahme eines in jenem Zivilprozess erwähnten Vertrauensmannes; Einvernahme der Verantwortlichen der P.F. AG) werden wiederholt; schliesslich sei ihnen vor Versendung der Untersuchungsberichte Frist zu einer schriftlichen Stellungnahme zu allen Vorwürfen und zum gesamten Beweisergebnis anzusetzen. Der Direktor der Eidg. Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

1. a) Gemäss Art. 4 der Verordnung über besondere Steuerkontrollorgane (SR 642.131) sind für Beschwerden gegen Untersuchungshandlungen der Besonderen Steuerkontrollorgane (nachfolgend: Besko) die Art. 26-28 VStrR sinngemäss anwendbar. Im angefochtenen Urteil wird festgestellt, dass sich die Beschwerde nicht gegen Zwangsmassnahmen richte. Die Beschwerde wurde daher als Beschwerde gegen sonstige Untersuchungshandlungen im Sinne von Art. 27 VStrR entgegengenommen. Dies wird von den Beschwerdeführern im vorliegenden Verfahren nicht in Frage gestellt. b) Nach Art. 27 Abs. 1 VStrR ergangene Beschwerdeentscheide des Direktors der Eidg. Steuerverwaltung unterliegen der Beschwerde an die Anklagekammer des Bundesgerichts. Während mit der Beschwerde gegen Zwangsmassnahmen (Art. 26 VStrR) auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die Unangemessenheit gerügt werden kann (Art. 28 Abs. 2 VStrR), ist die Beschwerde gegen gestützt auf Art. 27 VStrR ergangene Beschwerdeentscheide nur wegen Verletzung von

Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens möglich (Art. 27 Abs. 3 VStrR). Soweit sich die Beschwerdeführer daher gegen tatsächliche Feststellungen des angefochtenen Entscheides wenden, ist darauf nicht einzutreten.

2. a) Gemäss Art. 139 Abs. 1 BdBSt und Art. 1 der Verordnung über besondere Steuerkontrollorgane (SR 642.131) nehmen diese auf Ersuchen der Kantone und nach Weisung des Vorstehers des Eidg. Finanzdepartementes bei begründetem Verdacht auf schwere Steuerwiderhandlungen Kontrollen bei einzelnen Steuerpflichtigen vor. Ihre Untersuchung richtet sich nach den Art. 37-50 VStrR (Art. 139 Abs. 2 BdBSt). Der Gesetzgeber ging davon aus, dass damit einerseits die Untersuchungskompetenzen dieser Behörde und andererseits die Rechte des betroffenen Steuerpflichtigen klar abgegrenzt seien (vgl. BBl 1975 I 361 f.). b) Nach dem Wortlaut von Art. 139 Abs. 1 BdBSt nehmen die Besko zwar nur "Kontrollen" vor; da sich aber ihre "Untersuchung" gemäss Abs. 2 dieser Bestimmung nach den Art. 37-50 VStrR richtet, und sie darüber hinaus im Rahmen ihrer Untersuchungen polizeiliche Hilfe in Anspruch nehmen können, wenn ihnen "bei einer Untersuchungshandlung", die innerhalb ihrer Amtsbefugnisse liegt, Widerstand geleistet wird (Art. 3 der Verordnung über besondere Steuerkontrollorgane), sind sie nicht nur zur Durchführung von Kontrollen, sondern zur Vornahme eigentlicher Untersuchungshandlungen ermächtigt (vgl. ASA 60, 640, mit Hinweis). c) Neben den Untersuchungsmitteln gemäss den Art. 37-50 VStrR stehen den Besko auch die in den Art. 89 bis 92 BdBSt vorgesehenen Massnahmen zur Verfügung. Sie können in diesem Rahmen als Teil der Eidg. Steuerverwaltung den kantonalen Veranlagungsbehörden auch Anträge stellen (vgl. Art. 93 Abs. 2 BdBSt). Ihre Abklärungen, die in einem Schlussbericht zusammengefasst und erläutert werden, bezwecken, Beweise zu sichern, den rechtserheblichen Sachverhalt zu ermitteln und gestützt darauf den kantonalen Behörden die sachdienlichen Anträge zu stellen, nicht aber, die Veranlagung oder die Einleitung des Hinterziehungs- oder Strafverfahrens selber vorzunehmen. Die Besko schaffen die Grundlage, auf welche die kantonalen Steuerbehörden ihre eigenen, weiteren Untersuchungen und Entscheide abstützen können (ASA 60, 640). d) Die Einsetzung der Besko und deren Untersuchungshandlungen gelten indessen nicht als Einleitung des Verfahrens wegen Steuerhinterziehung (Art. 132 BdBSt) bzw. Steuerbetruges

(Art. 133bis BdBSt); diese Verfahren können nur durch die kantonale Steuerverwaltung eingeleitet werden, weshalb die Untersuchungshandlungen der Besko weder die Verwirkungsfrist von Art. 134 BdBSt wahren noch die Verjährungsfristen unterbrechen (vgl. KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, Basel 1992, Art. 139 N. 2, mit Hinweis auf ASA 54, 586; vgl. BEHNISCH, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 334).

3. a) Die Beschwerdeführer rügen in der Hauptsache eine Verletzung ihres Anspruches auf Gewährung des rechtlichen Gehörs in verschiedener Hinsicht (Zeitpunkt der Gewährung, Bekanntgabe der Beschuldigung, Akteneinsicht, Beweisanträge, Stellungnahme zum Beweisergebnis) sowie des Gleichbehandlungsgebotes. b) Der Umfang des Anspruches auf rechtliches Gehör richtet sich in erster Linie nach dem massgeblichen (kantonalen bzw. Bundes-)Verfahrensrecht (vgl. SCHMID, Strafprozessrecht, Zürich 1989, N. 252; HAUSER, Kurzlehrbuch des schweizerischen Strafprozessrechts, Basel 1984, S. 153; MÜLLER, Kommentar BV, Art. 4 N. 99); erst wenn eine entsprechende gesetzliche Regelung fehlt oder diese sich als ungenügend erweist, greifen die sich unmittelbar aus Art. 4 BV ergebenden Verfahrensregeln zur Sicherung des rechtlichen Gehörs Platz, die dem Bürger in allen Streitsachen ein bestimmtes Mindestmass an Verteidigungsrechten gewähren (vgl. COTTIER, Der Anspruch auf rechtliches Gehör, recht 1984, S. 3; vgl. auch BGE 116 Ib 43 E. e und BGE 118 Ia 18 E. 1b), dabei spielt es bezüglich dieser Minimalanforderungen keine Rolle, ob es sich um ein Zivil-, Straf- oder Verwaltungsverfahren handelt (BGE 105 Ia 196; HAEFLIGER, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985); sie gelten damit auch für das Steuerhinterziehungsverfahren (vgl. ZWEIFEL, Das rechtliche Gehör im Steuerhinterziehungsverfahren, ASA 60, 454). c) Das Verwaltungsstrafrecht, auf dessen Bestimmungen in Art. 139 Abs. 2 BdBSt zum Teil verwiesen wird, verweist in bezug auf den Teilaspekt der Akteneinsicht in Art. 36 VStrR auf die Art. 26 bis 28 VwVG, die sinngemäss anzuwenden seien. Nun verweist aber Art. 139 Abs. 2 BdBSt ausdrücklich nur auf die Art. 37 bis 50 VStrR. Daraus folgt, dass die allgemeinen Bestimmungen der Art. 32 bis 36 VStrR für das Verfahren vor den Besko nicht anwendbar sind (BEHNISCH, a.a.O., S. 328 Anm. 35); auch die Art. 51 ff., die unter anderem die Festnahme und die Verhaftung regeln, sind nicht anwendbar (J. DUBS, Das Steuerhinterziehungsverfahren:

Untersuchungsmittel, Beweislast und Beweiswürdigung, Luzerner Rechtsseminar 1990 "Nach- und Strafsteuerrecht im Wandel", S. 17; vgl. auch LOCHER, System des Steuerrechts, Zürich 1992, S. 407). Auch das Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 7. Oktober 1952 betreffend Akteneinsichtnahme durch Wehrsteuerpflichtige und deren Erben (ASA 21, 141 f.) vermag die damit für das Verfahren der Besko fehlende gesetzliche Regelung nicht zu ersetzen. Einzelne Mitwirkungsrechte des Beschuldigten finden sich in den anwendbaren Bestimmungen etwa beim Recht, jederzeit Untersuchungshandlungen zu beantragen (Art. 37 Abs. 2), bei der Einvernahme (Art. 39 VStrR), der Zeugenbefragung (Art. 41 Abs. 2 VStrR), der Bestellung von Sachverständigen (Art. 43 VStrR), dem Augenschein (Art. 44 VStrR) sowie bei Zwangsmassnahmen (Art. 46 ff.). d) Die sich aus diesen Bestimmungen des anwendbaren Prozessrechts für das Verfahren der Besko ergebende Regelung des Anspruches des Beschuldigten auf Gewährung des rechtlichen Gehörs erweist sich als ungenügend (vgl. auch KÄNZIG/BEHNISCH, a.a.O., Art. 139 N. 21; BEHNISCH, a.a.O., S. 333). Es ist daher zu prüfen, inwieweit sich ein solcher direkt aus Art. 4 BV (vgl. KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, Basel 1992, Art. 139 N. 21) bzw. Art. 6 Ziff. 3 EMRK ergibt (ZWEIFEL, a.a.O., S. 455). e) Die Beschwerdeführer rügen denn auch keine der oben erwähnten anwendbaren Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechts als verletzt, sondern beschränken sich auf die Rüge der Verletzung von Art. 4 BV und Art. 6 Ziff. 3 lit. a EMRK. f) Art. 191 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; AS 1991, 1244), welches auf den 1. Januar 1995 in Kraft gesetzt wird, wird in bezug auf die Rechte des Beschuldigten eine Besserstellung

zur Folge haben, indem für das entsprechende Verfahren die Art. 19-59 VStrR anwendbar erklärt werden, mit Ausnahme der vorläufigen Festnahme nach Art. 19 Abs. 3. Für das vorliegende Verfahren lässt sich indessen nichts daraus ableiten, da die entsprechenden Bestimmungen keine Vorwirkung entfalten.

4. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ergibt sich aus Art. 4 BV in bezug auf das rechtliche Gehör insbesondere der Anspruch des Beschuldigten, sich vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise einzubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest

zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BGE 118 Ia 19 E. 1c mit Hinweisen); der Anspruch auf rechtliches Gehör schliesst das Recht ein, in möglichst kurzer Zeit in allen Einzelheiten über die Art und den Grund der erhobenen Beschuldigung unterrichtet zu werden (Art. 6 Ziff. 3 lit. a EMRK; ZWEIFEL, a.a.O., S. 463; MÜLLER, a.a.O., Art. 4 N. 104).

5. a) Die Beschwerdeführer rügen als Verletzung von Art. 4 BV und Art. 6 Ziff. 3 lit. a EMRK, sie seien bis heute nicht im einzelnen über die gegen sie erhobenen Anschuldigungen in Kenntnis gesetzt worden; es sei ihnen lediglich generell Gehilfen- und Mittäterschaft zu versuchter und vollendeter Steuerhinterziehung bzw. zu Steuerbetrug durch die H.-Gruppe, deren Organe und vertragliche Vertreter vorgehalten worden; dabei seien ihnen auszugsweise die Einvernahmeprotokolle der ursprünglich Beschuldigten der H.-Gruppe vorgehalten worden. b) Im angefochtenen Entscheid wird in dieser Hinsicht darauf hingewiesen, die Beschwerdeführer seien der Gehilfenschaft zur versuchten und vollendeten Steuerhinterziehung sowie zu Steuerbetrug beschuldigt und - nachdem der Anwalt der Beschuldigten unter tatkräftiger Mitwirkung der Besko während mehrerer Tage Einsicht in die bei der Arbeitgeberin der Beschwerdeführer erhobenen Akten erhalten hatte - zu einzelnen Tatbeständen, die für die weitere Untersuchung von Bedeutung sein konnten, befragt worden. Den Beschwerdeführern sei zu den einzelnen Vorhalten Einsicht in die Protokolle der Haupttäter gewährt und es seien ihnen auch Belege vorgelegt worden. Die Untersuchungsberichte würden in den nächsten Tagen fertiggestellt; darin würden die Beschuldigten genau über die gegen sie erhobenen Beschuldigungen informiert. c) Auch wenn erst nach der Untersuchung feststeht, welche Anschuldigungen schliesslich zur Beurteilung gebracht werden, rechtfertigt dies nicht, bis zu diesem Zeitpunkt von einer Unterrichtung des Beschuldigten gänzlich abzusehen: Dieser darf grundsätzlich nicht während des ganzen Untersuchungsverfahrens über den Gegenstand der Untersuchung im Ungewissen gelassen werden, ansonsten er von seinem Gehörsanspruch nicht Gebrauch machen und seine Verteidigung nicht vorbereiten kann; es sind ihm daher die ihm zur Last gelegten Taten und die Gesetzesbestimmungen, auf die sich die Beschuldigungen (vorläufig) stützen, bekanntzugeben, ohne dass indessen bereits notwendigerweise die Beweismittel genannt werden müssten, auf die sich die Beschuldigungen stützen (vgl. VOGLER, Internationaler Kommentar zur EMRK, Art. 6 N. 470 ff.;

vgl. FROWEIN/PEUKERT, Europäische Menschenrechtskonvention, EMRK-Kommentar, Art. 6 N. 122). Zu Beginn des Verfahrens genügt es jedoch im Lichte von Art. 4 BV und Art. 6 Abs. 3 lit. a EMRK, wenn dem Beschuldigten die Einleitung einer Untersuchung und deren Gegenstand bekanntgegeben wird (vgl. ASA 21, 199); auch im weiteren Verlauf der Untersuchung - in der Regel anlässlich der persönlichen Einvernahme - ist eine

kurze Orientierung über die vorgeworfene Tat hinreichend; eine umfassende Unterrichtung des Beschuldigten über die Art und den Grund der Beschuldigung, über die tatsächlichen und rechtlichen Gründe, auf welche sich der Vorwurf der Steuerhinterziehung stützt, muss indessen, einschliesslich der Angaben über die in Aussicht genommene Strafe, erst nach Abschluss der Untersuchung erfolgen; die Anforderungen an den Umfang der Unterrichtung dürfen daher nicht überspannt werden (ZWEIFEL, a.a.O., S. 463). d) Die Beschwerdeführer legen nicht dar, inwiefern es ihnen unter den gegebenen Umständen nicht möglich war, sich anhand der erhaltenen Informationen Klarheit über die Art und die wesentlichen Gründe der Beschuldigung zu verschaffen und so ihre Rechte ungeschmälert zu wahren (vgl. ZWEIFEL, a.a.O., S. 464). In der Vernehmlassung weist der Beschwerdegegner vielmehr zu Recht darauf hin, dass die Beschwerdeführer zu den ihnen persönlich vorgeworfenen Teilnahmehandlungen befragt worden seien; zu diesem Zweck sei ihnen der Sachverhalt als Vorhalt geschildert und durch Vorlage einer grossen Anzahl im Untersuchungsverfahren erhobener Akten erläutert worden; aus den ihnen auszugsweise vorgelegten Teilberichten gehe zudem im Detail hervor, welche Widerhandlungen den Haupttätern (die Gesellschaften) angelastet worden seien; den Beschwerdeführern sei vorgehalten worden, dass sie zur Erstellung unwahrer oder unvollständiger Urkunden beigetragen hätten, die zur Täuschung der Steuerbehörden verwendet worden seien bzw. dass sie unrichtige Steuererklärungen erstellt und dabei inhaltlich unwahre Bilanzen und Erfolgsrechnungen verwendet hätten. Wie sich aus den vom Beschwerdegegner in der Vernehmlassung angeführten Einvernahmeprotokollen schon bei summarischer Durchsicht ergibt, trifft dies zu. Von einer Verletzung von Art. 4 BV oder Art. 6 Abs. 3 lit. a EMRK kann daher nicht die Rede sein.

6. a) Der angefochtene Entscheid hält fest, dass ein umfassendes Akteneinsichtsrecht erst nach Eröffnung des Untersuchungsberichtes gewährt werden müsse.

Die Beschwerdeführer halten dem entgegen, die Akteneinsicht müsse bereits vor der Zustellung des Untersuchungsberichtes der Besko vollumfänglich eingeräumt werden. b) Der Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs umfasst als Teilgehalt auch das Recht, Einsicht in alle Akten zu nehmen, die geeignet sind, Grundlage des späteren Entscheides zu bilden, wobei dieses durch überwiegende öffentliche oder private Geheimhaltungsinteressen eingeschränkt wird (vgl. MÜLLER, a.a.O., Art. 4 N. 108 ff.; HAEFLIGER, a.a.O., S. 135). Im Lichte von Art. 4 BV und Art. 6 EMRK wird dem sich aus diesen Bestimmungen ergebenden Minimalanspruch auf Akteneinsicht genügend Rechnung getragen, wenn dem Beschuldigten die Akteneinsicht spätestens an der Gerichtsverhandlung eingeräumt wird (BGE 109 Ia 178), das heisst grundsätzlich nach Erhebung der Anklage bzw. nach Eröffnung der Anklageschrift (vgl. VOGLER, a.a.O., Art. 6 N. 490; FROWEIN/PEUKERT, a.a.O., Art. 6 N. 128). Es ist daher nicht erforderlich, dass dem Beschuldigten schon von Beginn des Verfahrens an Akteneinsicht gewährt wird. Zahlreiche Strafprozessgesetze gestatten denn auch die volle Akteneinsicht erst nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens oder der Voruntersuchung; solche Vorschriften stehen nicht im Widerspruch zu Art. 4 BV (vgl. HAEFLIGER, a.a.O., S. 144; SCHMID, a.a.O., N. 266; HAUSER, a.a.O., S. 152). Auch das Bundesgericht hat in BGE 101 Ia 17 ausgeführt, eine solche gesetzliche Regelung könne schon deshalb nicht verfassungswidrig sein, weil darin kein übermässiger Eingriff in die Verteidigungsrechte des Beschuldigten liege; dieser könne sich vor dem Richter in voller Aktenkenntnis verteidigen; der Ausschluss der Akteneinsicht während des Ermittlungsverfahrens begünstige zudem die Wahrheitsfindung und behindere den leugnenden Angeschuldigten (vgl. auch HAEFLIGER, a.a.O., S. 144). c) Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ergibt sich ein Anspruch auf vollumfängliche Gewährung des rechtlichen Gehörs vor Abschluss des Untersuchungsberichtes auch nicht aus dem von ihnen angeführten Entscheid des Bundesgerichts vom 7. Juni 1991 i.S. Y. GmbH gegen Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden (ASA 60, 638), da diese Frage sich in jenem Verfahren gar nicht stellte. Insbesondere ergibt sich aus jenem Entscheid entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer nicht, dass den Beschuldigten vor den Besko bereits vollumfänglich das rechtliche Gehör gewährt worden wäre. Eine den Gleichbehandlungsgrundsatz verletzende abweichende

Behandlung der beiden Fälle lässt sich jenem Entscheid somit nicht entnehmen. Im übrigen legt der Beschwerdegegner in der Vernehmlassung dar, dass die Besko in beiden Fällen genau gleich vorgegangen seien. d) Somit ergibt sich aus Art. 4 BV und Art. 6 EMRK kein Anspruch der Beschwerdeführer auf vollumfängliche Gewährung des rechtlichen Gehörs bereits im Verfahren der Besko vor Abschluss der Untersuchung, deren Ergebnis im Schlussbericht festgehalten wird. Dieser Schlussbericht hat nicht die Bedeutung des Schlussprotokolls gemäss Art. 61 VStrR, welche Bestimmung im Verfahren vor den Besko keine Anwendung findet (Art. 139 Abs. 2 VStrR). Vielmehr ist es Sache der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, gestützt auf das Ergebnis der Untersuchung der Besko über die formelle Einleitung eines Steuerhinterziehungsverfahrens zu entscheiden (Art. 132 Art. 1 BdBSt; vgl. auch E. 2d) und nach Abschluss ihrer Untersuchung gemäss Art. 132 Abs. 2 BdBSt den Beschwerdegegnern Gelegenheit zur Vernehmlassung einzuräumen. e) Inwieweit ein Rechtsvergleich mit Art. 61 Abs. 2 VStrR und Art. 193 Abs. 3 DBG zum selben Ergebnis führt, braucht daher nicht geprüft zu werden. f) Die Beschwerdeführer räumen denn auch selber ein, dass die Besko bei Abschluss ihrer Tätigkeit keinen eigentlichen, den Betroffenen in seiner Rechtsstellung direkt beeinträchtigenden Entscheid fällen. g) Unter diesen Umständen kann im vorliegenden Fall von einer Verletzung des sich aus Art. 4 BV und Art. 6 EMRK ergebenen Rechts auf Akteneinsicht nicht die Rede sein. Es sei hier noch einmal betont, dass den Beschwerdeführern bereits während der Untersuchung eine weitgehende Akteneinsicht gewährt worden ist. h) Damit kann auch dem Antrag Ziff. 2 der Beschwerdeführer nicht stattgegeben werden.

7. a) Die Beschwerdeführer rügen sodann, die Einsicht in die Akten jener Personen, die sie als Steuerberater betreut hätten, hätte nicht verweigert werden dürfen. b) Der angefochtene Entscheid verweist bezüglich der teilweisen Verweigerung der Akteneinsicht auf den ablehnenden Entscheid der Besko, die sich auf das Steuergeheimnis berufen hätten, da die Beschwerdeführer nicht alle ins Verfahren einbezogenen Personen als Steuerberater betreut hätten. Hingegen hätte die vollständige Akteneinsicht auch ohne Bezugnahme auf das Steuergeheimnis verweigert werden können, denn den Beschwerdeführern seien zu den einzelnen

Vorhalten Einsicht in die Protokolle der Haupttäter gewährt und auch Belege vorgelegt worden; ihre Rechte seien damit unmittelbar gewährleistet worden. c) Die Beschwerdeführer stellen dies nicht grundsätzlich in Abrede, glauben aber, die auszugsweise Vorlage der Einvernahmeprotokolle der Haupttäter könne nicht genügen. Dem kann nicht gefolgt werden. Der Beschwerdegegner stellt dazu klar, dass Haupttäter die Gesellschaften der J.A.-/H.-Gruppe seien und sich die Untersuchung der Besko gegen die Teilnahmehandlungen der Beschwerdeführer an den Hinterziehungen dieser Gesellschaften richte. Da das rechtliche Gehör und damit auch die Akteneinsicht im Verfahren vor den Besko nach den vorstehenden Ausführen nicht vollumfänglich gewährt werden muss, ist die bloss auszugsweise Gewährung der Akteneinsicht nicht zu beanstanden; es kommt hinzu, dass das Akteneinsichtsrecht mit Rücksicht auf überwiegende öffentliche oder private Geheimhaltungsinteressen eingeschränkt sein kann (vgl. ZWEIFEL, a.a.O., S. 466); die Berufung auf Art. 71 BdBSt, welcher den Behörden der Steuerverwaltung eine Schweigepflicht auferlegt, ist somit nicht zu beanstanden.