

BGer 6B_1186/2022 vom 12. Juli 2023

Bundesgericht, 2023-07-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_6B_1186_2022

FR: TF 6B_1186/2022 du 12 juillet 2023

IT: TF 6B_1186/2022 del 12 luglio 2023

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht vereinigt mehrere Verfahren, wenn sie in einem engen sachlichen Zusammenhang stehen, namentlich wenn sie sich gegen denselben Entscheid richten und die gleichen Parteien oder ähnliche Rechtsfragen betreffen (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 Abs. 2 lit. b BZP ; BGE 133 IV 215 E. 1; 126 V 283 E. 1; 113 Ia 390 E. 1). Dies ist vorliegend der Fall. Es rechtfertigt sich daher, die beiden Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Entscheid zu behandeln.

E. 2.1

Die Beschwerde an das Bundesgericht hat gemäss Art. 42 Abs. 1 BGG ein Begehren oder mit anderen Worten einen Antrag in der Sache zu enthalten. Die Rechtsprechung lässt jedoch genügen, wenn aus der Beschwerdebegründung klar hervorgeht, in welchem Sinne der angefochtene Entscheid abgeändert werden soll (BGE 137 III 617 E. 6.2; 137 II 313 E. 1.3; 134 III 235 E. 2). Das Bundesgericht kann gemäss Art. 107 Abs. 2 BGG grundsätzlich reformatorisch oder kassatorisch entscheiden. Aufhebungsanträge oder Anträge auf Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu neuer Entscheidung allein genügen daher nicht, ausser wenn das Bundesgericht ohnehin nicht reformatorisch entscheiden könnte (BGE 136 V 131 E. 1.2; 134 III 379 E. 1.3 mit Hinweis).

E. 2.2

Der Beschwerdeführer 1, der zur vorliegenden Beschwerde legitimiert ist (vgl. Art. 81 Abs. 1 lit. b Ziff. 7 BGG), beantragt vor Bundesgericht formell, Dispositiv Ziff. 3 des angefochtenen Urteils sei aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Er stellt folglich keinen formellen Antrag in der Sache. Aus den übrigen Ausführungen in der Beschwerde ergibt sich jedoch, dass nach Auffassung des Beschwerdeführers 1 eine höhere Busse auszusprechen ist. Damit enthält die Beschwerde des Beschwerdeführers 1 ein Rechtsbegehren im Sinne von Art. 42 Abs. 1 BGG . Gleiches gilt für die Beschwerde des Beschwerdeführers 2, der ausdrücklich um eine Reduktion der Busse ersucht.

Ein reformatorischer Entscheid des Bundesgerichts kommt für die vorliegend zu beurteilende Strafzumessung nicht in Betracht (Urteile 6B_1323/2018 vom 12. Juni 2019 E. 2; 6B_824/2016 vom 10. April 2017 E. 15.5 mit Hinweisen, nicht publ. in: BGE 143 IV 214). Der Beschwerdeführer 1 stellt daher zu Recht einen kassatorischen Antrag auf Rückweisung der Sache an die Vorinstanz.

E. 2.3

Der Beschwerdeführer 2 argumentiert in seiner Stellungnahme, der Beschwerdeführer 1 habe die von ihm beantragte Erhöhung der Busse zu Unrecht nicht beziffert, obschon er vor

der Vorinstanz ausdrücklich die Ausfällung einer Busse von Fr. 4'000'000.-- verlangt habe (Stellungnahme S. 5 f.). Eine Bezifferung ist bei Anträgen betreffend die Strafzumessung nach ständiger Rechtsprechung weder im kantonalen Verfahren noch vor Bundesgericht zwingend. Dies gilt auch für Bussen. Im Übrigen hat auch der Beschwerdeführer 2 die von ihm beantragte Reduktion der Busse nicht beziffert.

E. 2.4

Auf die Beschwerden ist unter dem Vorbehalt zulässiger und genügend begründeter Rügen daher einzutreten.

E. 3.1

Der Beschwerdeführer 1 rügt zusammengefasst, die Vorinstanz habe im angefochtenen Entscheid zu Unrecht die Bussenbandbreiten aus dem aufgehobenen Urteil vom 4. Juni 2020 übernommen, das Kumulationsprinzip falsch angewandt und keine Neuurteilung vorgenommen. Da die Höhe des hinterzogenen Betrags bereits für die Bestimmung des Bussenrahmens massgebend sei, könne der hinterzogene Betrag nicht zusätzlich für die Beurteilung der Schwere des Einzeldelikts und die Festlegung der Busse innerhalb des Bussenrahmens herangezogen werden. Die Vorinstanz habe die hinterzogenen Beträge zu Unrecht gegenseitig verglichen und gestützt darauf die Schwere der Tat festgelegt. Dies habe dazu geführt, dass in 121 Fall-Dossiers noch vor der Reduktion wegen langer Verfahrensdauer eine Busse von unter 10% des Bussenrahmens, in zwölf Fall-Dossiers eine Busse von 10% bis 20% des Bussenrahmens, in vier Fall-Dossiers eine Busse zwischen 20% und 30% des Bussenrahmens und in einem Fall-Dossier eine Busse von knapp über 30% des Bussenrahmens resultiert habe, obschon die Vorinstanz von einem vorsätzlichen Handeln, deutlich erschwerenden Umständen und aussergewöhnlich guten finanziellen Verhältnissen ausgehe und sie selbst darauf hinweise, dass der Bussenrahmen nicht nur für vorsätzliche Taten, sondern auch für fahrlässige Handlungsweisen gelte. Insbesondere bei den altrechtlich behandelten zwölf Fall-Dossiers mit "variierendem oder fliessendem Bussenrahmen" habe die Vorinstanz im Ergebnis Bussen im Fahrlässigkeitsbereich festgesetzt, dies trotz übriger Zumessungskriterien, die kaum schwerer wiegen könnten.

E. 3.2

Der Beschwerdegegner 1 argumentiert in seiner Stellungnahme im Wesentlichen, die Vorinstanz habe weder das Kumulationsprinzip noch das Doppelverwertungsverbot verletzt. Ein wertender Vergleich und eine Kategorisierung der einzelnen Delikte sei zulässig. Ebenso wenig habe die Vorinstanz die Bindungswirkung des Urteils 6B_938/2020 und 6B_942/2020 vom 12. November 2021 missachtet.

E. 3.3

Gemäss Art. 85 Abs. 1 aMWSTG wird mit Busse bis zum Fünffachen der hinterzogenen Steuer oder des unrechtmässigen Vorteils bestraft, wer vorsätzlich sich oder einem andern einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft, namentlich die Steuer hinterzieht, auch indem er für sich eine unrechtmässige Befreiung, Vergütung, Rückerstattung oder einen unrechtmässigen Abzug von Steuern erwirkt. Wer durch fahrlässiges Verhalten sich oder einem andern einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft, wird mit Busse bis zum Einfachen des unrechtmässigen Vorteils bestraft (Art. 85 Abs. 3 aMWSTG).

Am 1. Januar 2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft getreten. Gemäss Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG wird mit Busse bis zu Fr. 800'000.-- bestraft, wer die Steuerforderung

zulasten des Staates verkürzt, indem er vorsätzlich oder fahrlässig bei der Einfuhr Waren nicht oder unrichtig anmeldet oder verheimlicht. Sofern der durch die Tat erzielte Steuervorteil höher ist als die Strafdrohung, kann die Busse bei vorsätzlicher Begehung bis zum Doppelten des Steuervorteils erhöht werden (Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG).

E. 3.4.1

Der Beschwerdegegner 1 beging die beurteilten Mehrwertsteuerhinterziehungen in den Jahren 2009 bis 2013. Die Vorinstanz brachte auf die im Jahr 2009 begangene Tat gemäss Fall-Dossier 121, mit welcher ein Steuervorteil von Fr. 1'251'628.80 einherging, das neue Recht zur Anwendung, da die Obergrenze der Busse nach neuem Recht beim Doppelten (Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG), nach altem Recht jedoch beim Fünffachen des erzielten Steuervorteils liegt (angefochtenes Urteil S. 56 f.). Bezüglich der übrigen zwölf im Jahr 2009 begangenen Taten war das neue Recht im Vergleich zum alten Recht nicht milder, da selbst das Fünffache des jeweils erzielten Steuervorteils die Obergrenze von Fr. 800'000.-- gemäss Art. 96 Abs. 4 MWSTG nicht erreichte, weshalb die Vorinstanz insoweit eine Beurteilung nach dem alten Recht vornahm (angefochtenes Urteil S. 57).

E. 3.4.2

Die Vorinstanz erwägt, die Bussen seien innerhalb des Bussenrahmens nach der Schwere der Widerhandlung und des Verschuldens zu bemessen. Der Beschwerdegegner 1 sei in zwei Fällen (Fall-Dossiers 319 und 514) gestellt worden. Im Fall 319 habe er am 20. September 2012 bei der Einreise den grünen Durchgang benutzt und den Gepäckwagen, auf dem sich das in einer Transportfolie verpackte Gemälde und die in einer Kartonschachtel verpackte Elefantendose befunden hätten, durch Handling Agents über die Zollgrenze bringen lassen. Zuvor habe er die Kunstgegenstände am 14. September 2012 aus einem offenen Zolllager ausgelagert und im Transitverfahren im Privatjet nach Grossbritannien exportiert. Im Fall 514 habe er am 3. Juni 2013 am gleichen Ort den grünen Durchgang benutzt. Die nicht angemeldeten Kunstgegenstände hätten sich wiederum auf einem Gepäckwagen befunden, der von einer Drittperson über die Zollgrenze gebracht worden sei (angefochtenes Urteil E. 4.1.1 S. 60). Von einem ähnlichen Vorgehen sei auch in den übrigen Fällen auszugehen. Der Beschwerdegegner 1 habe sein Vorgehen jeweils von der Präsenz der Zollbehörden abhängig gemacht. So sei belegt, dass er sich am 20. April 2012 am Flughafen Heathrow, als er zur Bezahlung von Abgaben für später unangemeldet in die Schweiz eingeführte Objekte aufgefordert worden sei, dazu entschlossen habe, die Ware in den Flieger zurückzubringen und den Weiterflug nach Istanbul anzutreten (angefochtenes Urteil S. 61 f.). Der Beschwerdegegner 1 habe gezielt die Möglichkeiten genutzt, die ihm die Reise in einem Privatjet geboten hätten. Sollten Einfuhren in anderer Weise erfolgt sein, sei davon auszugehen, dass sie vergleichbar zielgerichtet gewesen seien. Davon, dass der Beschwerdegegner 1 strategisch vorgegangen sei, würden im Übrigen auch diejenigen inkriminierten Einfuhren zeugen, denen wie im Fall 319 die Auslagerung der Objekte aus einem offenen Zolllager mit anschliessendem Export via Transitabfertigung im Privatjet des Beschwerdegegners 1 vorausgegangen seien (Fall 319 und 26 weitere Fall-Dossiers), womit günstigere Voraussetzungen für eine illegale Einfuhr (auch unter Umgehung der Lagerhalter) erst geschaffen worden seien. Die Exportentscheide seien von steuerlichen Überlegungen geleitet gewesen und hätten nichts mit dem Bedürfnis zu tun gehabt, das Bild an einem bestimmten Ort zur Verfügung zu haben, was sich auch in E-Mail-Korrespondenz widerspiegle (angefochtenes Urteil S. 62). Die Nichtanmeldung der betroffenen Objekte durch den Beschwerdegegner 1 unterscheide sich durch dieses bei einer Gesamtbetrachtung

erkennbare, aber in jedem Einzelfall wirksame organisierte Vorgehen grundlegend und deutlich erschwerend von auf den ersten Blick ähnlichen Verhaltensweisen von Geschäfts- und Ferienreisenden, die bei Gelegenheit erfolgen und sich im Ergebnis in der blossen Tatbestandserfüllung erschöpfen würden. Innerhalb der vom Beschwerdegegner 1 begangenen Taten würden dabei diejenigen objektiv erheblich schwerer wiegen, in denen der Beschwerdegegner 1 mit dem vorgängigen Export die günstigen Voraussetzungen für eine illegale Einfuhr mit beachtlichem Aufwand geschaffen habe (angefochtenes Urteil S. 62 f.). Bei den Falschanmeldungen seien eigens für diesen Zweck bei den Verkäufern im Auftrag des Beschwerdegegners 1 angeforderte Rechnungen oder Rechnungen über fingierte Verkäufe zwischen sich nahestehenden, von ihm vertretenen juristischen Personen verwendet worden. Diese Fälle würden unter dem Aspekt des Tatvorgehens ähnlich schwer wiegen wie die Nichtanmeldungen nach vorgängigem Export (angefochtenes Urteil S. 63).

E. 3.4.3

Die Vorinstanz führt weiter aus, die Höhe der hinterzogenen Einfuhrsteuer liege im Einzelfall zwischen Fr. 89.40 (Fall 390) und Fr. 1'251'628.80 (Fall 121), wobei Deliktsbeträge über Fr. 5'000.-- den auch grosszügig definierten Bagatellbereich sprengen würden und bis Fr. 10'000.-- nicht zu vernachlässigen seien. Deliktsbeträge über Fr. 10'000.-- bis um die Fr. 50'000.-- seien in keiner Weise zu vernachlässigen. Darüber bis um Fr. 100'000.-- seien die Deliktserfolge als erheblich, über Fr. 100'000.-- bis Fr. 250'000.-- als ganz erheblich, über Fr. 250'000.-- bis Fr. 600'000.-- als hoch und über Fr. 600'000.-- als sehr hoch bzw. über Fr. 1 Mio. als ausserordentlich hoch zu qualifizieren. Die Vorinstanz weist zudem darauf hin, dass sie für die Strafzumessung auf die Bandbreite der Deliktsbeträge von jeweils mehreren tausend Franken abstellt (angefochtenes Urteil E. 4.1.2 S. 63).

E. 3.4.4

Betreffend die subjektive Tatschwere erwägt die Vorinstanz, der Beschwerdegegner 1 habe vorsätzlich sowie finanziell motiviert und damit rein egoistisch gehandelt. Er hätte sich ohne Weiteres an die geltenden Gesetze halten können. Der Hinweis auf die mit der Zollabfertigung in Zürich aus seiner Sicht verbundenen zeitlichen Zumutungen vermöchte das Verhalten auch dann in keiner Weise zu entschuldigen, wenn der Beschwerdegegner 1 damit seine Motive korrekt benennen würde. Dass es sich dabei allerdings lediglich um eine Schutzbehauptung handle, zeige sich nicht zuletzt darin, dass der Beschwerdegegner 1 die Mühe des korrekten Verfahrens (unterstützt durch Dienstleister) bei den keine Steuerpflicht auslösenden Exporten der Objekte mit Transitabfertigung ab dem offenen Zolllager nicht gescheut habe (angefochtenes Urteil E. 4.2 S. 63 f.).

E. 3.4.5

Die Vorinstanz geht von ausserordentlich guten finanziellen Verhältnissen des Beschwerdegegners 1 aus (in der Schweiz deklariertes Jahreseinkommen von knapp Fr. 11 Mio. im Jahr 2013; weltweites Vermögen von geschätzt Fr. 1.25 Mrd. im Jahr 2015; angefochtenes Urteil E. 4.3.1 S. 64). Dessen Vorleben und persönlichen Verhältnisse wertet sie neutral (angefochtenes Urteil E. 4.4 S. 65). Leicht strafferhöhend berücksichtigt sie, dass der Beschwerdegegner 1 während des seit dem 30. Oktober 2012 laufenden Verwaltungsstrafverfahrens zwölf weitere Einfuhrsteuerhinterziehungen beging (angefochtenes Urteil E. 4.4 S. 65 f.). Merklich strafmindernd wirke sich die lange Verfahrensdauer aus, zumal die letzten im vorliegenden Verfahren zu sanktionierenden

Taten auch bereits neun Jahre zurücklägen (angefochtenes Urteil E. 4.5 S. 66).

E. 3.4.6

Im Ergebnis stellt die Vorinstanz bezüglich der altrechtlich beurteilten Fälle 154, 215, 216 und 280 eine "ganz erhebliche kriminelle Energie" fest, da den inkriminierten Importen die Auslagerung der Objekte aus dem offenen Zolllager mit anschliessendem Export via Transitabfertigung im Privatjet des Beschwerdegegners 1 vorausgegangen sei. Angesichts der Deliktsbeträge von zwischen rund Fr. 6'000.-- und bis über Fr. 7'000.-- geht sie in den Fällen 215, 216 und 154 dennoch von einer "leichten" und im Fall 280 mit einem Deliktsbetrag von Fr. 81'310.90 bzw. gut Fr. 80'000.-- von einer "gerade noch leichten" objektiven Tatschwere aus (angefochtenes Urteil E. 5.1.1 S. 66). Unter Berücksichtigung der ausgesprochen guten finanziellen Lage und ausgehend von Strafrahmen, welche nicht nur für vorsätzliche Taten, sondern auch für fahrlässige Handlungsweisen gälten, erachtet die Vorinstanz Bussen von Fr. 80'000.-- (Fall 280), Fr. 7'000.-- (Fälle 215 und 216) und Fr. 5'000.-- (Fall 154) als angemessen. Diese Beträge reduziert sie aufgrund der langen Verfahrensdauer um jeweils rund 20% auf Fr. 64'000.-- (Fall 280), Fr. 5'600.-- (Fälle 215 und 216) und Fr. 4'000.-- (Fall 154; angefochtenes Urteil E. 5.1.2 S. 66 f.).

E. 3.4.7

Ähnlich argumentiert die Vorinstanz bezüglich der übrigen altrechtlichen Fälle. Bei den Falschanmeldungen unter Verwendung fiktiver Rechnungen (Fälle 22, 90, 107 und 108) geht sie von einer "erheblichen kriminellen Energie" aus. Dennoch qualifiziert sie das objektive Verschulden in den Fällen 107 und 90 angesichts der Deliktsbeträge zwischen gut Fr. 1'000.-- und Fr. 4'000.-- als "leicht". Im Ergebnis erachtet sie - vor Berücksichtigung der langen Verfahrensdauer - beispielsweise im Fall 107 (Deliktsbetrag von Fr. 3'428.--) eine Busse von Fr. 2'500.-- als angemessen, was nach der Strafminderung infolge der langen Verfahrensdauer eine Busse von Fr. 2'000.-- ergab (vgl. angefochtenes Urteil E. 5.2.1 f. S. 67). In den altrechtlichen Fällen 56B, 347, 395 und 436 geht die Vorinstanz ebenfalls von Vorsatz aus. Umstände, die für eine über das grundsätzlich organisierte Vorgehen hinausgehende kriminelle Energie sprächen, stellt sie jedoch nicht fest. Im Fall 347 (Deliktsbetrag von Fr. 21'361.90) beträgt die Busse vor Berücksichtigung der langen Verfahrensdauer beispielsweise Fr. 18'000.-- und nach Berücksichtigung der langen Verfahrensdauer Fr. 14'400.-- (vgl. dazu angefochtenes Urteil E. 5.3.1 f. S. 67 f.).

E. 3.4.8

Zum neurechtlichen Fall 121 führt die Vorinstanz aus, der Deliktsbetrag sei mit Fr. 1'251'628.80 ausserordentlich hoch, auch wenn noch höhere Beträge denkbar seien. Die kriminelle Energie sei angesichts des organisierten Vorgehens (vorgängige Auslagerung des Kunstwerks aus dem offenen Zolllager bzw. einem Zollfreilager [vgl. angefochtenes Urteil S. 47 ff.] mit anschliessendem Export mit Transitabfertigung) ganz erheblich. Allerdings seien noch raffiniertere Vorgehensweisen denkbar. Unter Berücksichtigung der ausgesprochen guten finanziellen Lage sei eine Busse im obersten Drittel des bis zu Fr. 2'503'257.-- reichenden Strafrahmens, d.h. von Fr. 1'700'000.-- angemessen. Aufgrund der langen Verfahrensdauer erweise sich eine Reduktion dieser Strafe um 20%, mithin auf Fr. 1'360'000.-- als gerechtfertigt (angefochtenes Urteil E. 6.1 S. 68).

E. 3.4.9

Bei den übrigen neurechtlichen Fällen berücksichtigt die Vorinstanz die sich aus dem jeweiligen Vorgehen ergebende kriminelle Energie, wobei sie zwischen den Fällen mit

vorgängigem Export (angefochtenes Urteil E. 6.2.1 S. 69), den Falschanmeldungen unter Verwendung fiktiver Rechnungen (angefochtenes Urteil E. 6.2.2 S. 70) und den blossen Nichtanmeldungen ohne vorgängigen Export (angefochtenes Urteil E. 6.2.3 S. 71) unterscheidet. Sie trägt zudem dem Deliktserfolg, den ausgesprochen guten finanziellen Verhältnissen, dem Umstand, dass der Strafraumen von Busse bis zu Fr. 800'000.-- auch fahrlässige Steuerhinterziehungen erfasst, und der langen Verfahrensdauer Rechnung (angefochtenes Urteil S. 69 ff.).

E. 3.4.10

Die so errechneten Bussen addiert die Vorinstanz, was die Busse von Fr. 3'098'485.-- ergibt (angefochtenes Urteil E. 7 S. 72).

E. 3.5

Die Vorinstanz geht von korrekten oberen Bussenrahmen von Fr. 2'503'257.60 (Fall-Dossier 121; Doppeltes des Steuervorteils, vgl. Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG), vom Fünffachen der hinterzogenen Steuer (übrige zwölf Fälle aus dem Jahr 2009; vgl. Art. 85 Abs. 1 aMWSTG) bzw. von jeweils Fr. 800'000.-- (Fälle aus der Zeit ab 2010 mit einem Steuervorteil von weniger als Fr. 800'000.--; vgl. Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG) aus (vgl. angefochtenes Urteil E. 2.3.1 f. S. 58). Ebenso wenig kann ihr zum Vorwurf gemacht werden, sie habe das Bundesgerichtsurteil 6B_938/2020 und 6B_942/2020 vom 12. November 2021 missachtet und die einzelnen Strafen erneut asperiert, da sie die einzelnen Bussen im Gegenteil explizit addiert (vgl. angefochtenes Urteil E. 7 S. 72).

E. 3.6.1

Dem Sachgericht steht bei der Gewichtung der verschiedenen Strafzumessungsfaktoren ein erheblicher Ermessensspielraum zu. Das Bundesgericht greift auf Beschwerde hin in die Strafzumessung nur ein, wenn das Sachgericht den gesetzlichen Strafraumen über- oder unterschritten hat, wenn es von rechtlich nicht massgebenden Kriterien ausgegangen ist oder wenn es wesentliche Gesichtspunkte ausser Acht gelassen bzw. in Überschreitung oder Missbrauch seines Ermessens falsch gewichtet hat (BGE 144 IV 313 E. 1.2; 136 IV 55 E. 5.6; je mit Hinweisen). Das Bundesgericht prüft die Höhe von Steuerhinterziehungsbussen lediglich unter dem Gesichtspunkt der Überschreitung bzw. des Missbrauchs des Ermessens. Entsprechend greift es nur ein, wenn die Vorinstanz nicht von den rechtlich massgebenden Gesichtspunkten ausgegangen ist oder die Busse willkürlich hart oder milde angesetzt hat (BGE 144 IV 136 E. 9.1; 114 Ib 27 E. 4a).

E. 3.6.2

Gemäss Art. 2 VStrR gelten die allgemeinen Bestimmungen des StGB für Taten, die in der Verwaltungsgesetzgebung des Bundes mit Strafe bedroht sind, soweit das VStrR oder das einzelne Verwaltungsgesetz nichts anderes bestimmt. Bussen bis zu Fr. 5'000.-- sind nach der Schwere der Widerhandlung und des Verschuldens zu bemessen; andere Strafzumessungsgründe müssen nicht berücksichtigt werden (Art. 8 VStrR). Der Gesetzgeber hat Art. 8 VStrR im MWSTG - trotz des Verweises in Art. 97 Abs. 1 MWSTG auf Art. 34 und 106 Abs. 3 StGB - nicht für unanwendbar erklärt (CLAVADETSCHER/BOSSART MEIER, in: Kommentar MWSTG, Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2. Aufl. 2019, N. 7 zu Art. 97 MWSTG ; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 11 N. 71; JACQUES PITTET, in: Basler Kommentar, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N. 7 zu Art. 97 MWSTG). Für Bussen über

Fr. 5'000.-- ist Art. 8 VStrR jedoch nicht einschlägig. Insoweit berechnet sich die Busse daher nach den allgemeinen Strafzumessungsgrundsätzen. Gemäss Art. 2 VStrR und Art. 97 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 106 Abs. 3 StGB bemisst das Gericht die Busse je nach den Verhältnissen des Täters so, dass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist. Weiter gelangen auch im Mehrwertsteuerstrafrecht die Strafzumessungsgrundsätze von Art. 47 StGB zur Anwendung (vgl. Art. 2 VStrR und Art. 333 Abs. 1 StGB). Danach misst das Gericht die Strafe nach dem objektiven und subjektiven Verschulden des Täters zu (Art. 47 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 StGB ; BGE 142 IV 137 E. 9.1; 141 IV 61 E. 6.1.1; 129 IV 6 E. 6.1). Es berücksichtigt zudem das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse des Täters, die Wirkung der Strafe auf das Leben des Täters sowie dessen Verhalten nach der Tat und im Strafverfahren (sog. Täterkomponenten; Art. 47 Abs. 1 Satz 2 StGB ; BGE 141 IV 61 E. 6.1.1; 129 IV 6 E. 6.1).

Hauptsächliche Strafzumessungsgründe bilden im Steuerstrafrecht neben dem Verschulden die Höhe der hinterzogenen Steuer (Taterfolg), die Art und Weise der Herbeiführung des Taterfolges, die Beweggründe, die persönlichen Verhältnisse und insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse (BGE 144 IV 136 E. 7.2.2; Urteil 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 11.1). Die Täterkomponenten, wozu auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der beschuldigten Person gehören, können im Anwendungsbereich des VStrR und des MWSTG lediglich bei Bussen bis zu Fr. 5'000.-- unberücksichtigt bleiben (vgl. JONAS ACHERMANN, in: Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, N. 14 und 35 zu Art. 8 VStrR).

E. 3.7.1

Der Beschwerdeführer 1 rügt zu Recht, die Bemessung der

altrechtlichen Bussen sei nicht nachvollziehbar und verstosse gegen Bundesrecht. Kennt der anwendbare Straftatbestand, wie dies bei Art. 85 Abs. 1 aMWSTG und Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG der Fall ist, keinen generell-abstrakten oberen Bussenrahmen, sondern lediglich einen oberen Bussenrahmen für den Einzelfall, der sich an der Höhe der hinterzogenen Steuer oder des unrechtmässigen Vorteils orientiert, kann für die Frage, ob die Busse im oberen oder unteren Bereich dieses individuellen Bussenrahmens anzusetzen ist, nicht erneut auf die Höhe der hinterzogenen Steuer abgestellt werden mit der Begründung, der Deliktobetrag sei gering bzw. besonders hoch. Dies hätte zur Folge, dass die Busse bei einem geringen hinterzogenen Betrag im unteren Bereich des individuellen Bussenrahmens festzulegen wäre, obschon sich der geringe Deliktserfolg bereits im tiefen oberen Bussenrahmen widerspiegelt. Umgekehrt wäre die Busse bei einem hohen Deliktobetrag im oberen Bereich des ohnehin bereits hohen oberen Bussenrahmens zu bemessen. Dies käme einem Verstoss gegen das Doppelverwertungsverbot gleich (vgl. DANIEL HOLENSTEIN, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht aus dem zweiten Halbjahr 2020, ASA 89 772). Das Doppelverwertungsverbot besagt, dass Umstände, die zur Anwendung eines höheren oder tieferen Strafrahmens führen, innerhalb des geänderten Strafrahmens nicht noch einmal als Straferhöhungs- oder Strafminderungsgrund berücksichtigt werden dürfen, weil dem Täter sonst der gleiche Umstand zweimal zur Last gelegt oder zugute gehalten würde (BGE 142 IV 14 E. 5.4; 141 IV 61 E. 6.1.3; je mit Hinweisen). Indem die Vorinstanz die Bussen bei einem geringen deliktischen Erlös ausgehend von einem "leichten" objektiven Tatverschulden zumindest vordergründig im unteren Bereich des individuellen Bussenrahmens und bei einem hohen deliktischen Erlös (vgl. dazu den Fall 121; nachfolgend E. 3.9) ausgehend von einem "schweren" bzw.

"erheblichen" objektiven Tatverschulden im oberen bzw. einem höheren Bereich des individuellen Bussenrahmens festlegte, hat sie daher gegen das Doppelverwertungsverbot verstossen. Der erzielte Steuervorteil findet bei einem individuellen, sich am Steuervorteil orientierenden Bussenrahmen über den anzuwendenden Koeffizienten bzw. Bussenfaktor Eingang in die Strafzumessung. Mit Art. 85 Abs. 1 aMWSTG und Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG und dem Doppelverwertungsverbot unvereinbar ist es nach dem Gesagten, einzig aufgrund der Höhe des erzielten Steuervorteils innerhalb des individuellen, sich am Fünffachen (Art. 85 Abs. 1 aMWSTG) bzw. am Doppelten (Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG) dieses Steuervorteils orientierenden Bussenrahmens von einem massgeblich höheren oder niedrigeren Koeffizienten bzw. Bussenfaktor auszugehen, da die erwähnten Bestimmungen im Gegenteil einen linearen Strafrahmen vorsehen. Im Übrigen bleibt die Vorinstanz auch eine Erklärung schuldig, weshalb sich ein hoher Deliktsbetrag bezüglich der zu beurteilenden Einzeltat unabhängig von den übrigen Tatumständen überproportional schwer auf das Verschulden auswirken soll.

E. 3.7.2

Nach der zu Art. 175 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) ergangenen Rechtsprechung entspricht die Steuerbusse bei vorsätzlicher Tatbegehung ohne besondere Umstände in der Regel dem Einfachen der hinterzogenen Steuer (Koeffizient bzw. Bussenfaktor von 1 bzw. 100%). Bei einem schweren Verschulden ist daher grundsätzlich eine Busse über dem Einfachen der hinterzogenen Steuer auszusprechen (BGE 144 IV 136 E. 7.2.1 mit Hinweisen). Das "Regelstrafmass" von Art. 175 Abs. 2 DBG (Einfaches der hinterzogenen Steuer) kommt zur Anwendung für die vorsätzlich begangene Steuerhinterziehung, es sei denn, es lägen Strafminderungs- oder Strafschärfungsgründe vor (vgl. Urteile 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 11.1; 2C_113/2018 vom 25. November 2019 E. 4.2.2). Dieser Grundsatz ist im DBG explizit verankert (Art. 175 Abs. 2 DBG ; vgl. auch Art. 56 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Das "Regelstrafmass" ist nicht systematisch anzuwenden, sondern blosser Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip (BGE 134 III 59 E. 2.3.1; Urteil 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 12.3; SIEBER/MALLA, in: Basler Kommentar, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, N. 46 zu Art. 175 DBG).

Widerhandlungen gegen Art. 85 aMWSTG durch Hinterziehung der Einfuhrsteuer (Nicht- oder Falschdeklaration bei der Einfuhr von Waren in die Schweiz) sind von ihrem Unrechtsgehalt her mit der Hinterziehung von direkten Steuern vergleichbar. Auch bei der vorsätzlichen vollendeten Hinterziehung der Einfuhrsteuer im Sinne von Art. 85 Abs. 1 aMWSTG muss Ausgangspunkt für die Strafzumessung daher ein Strafmass im Bereich des Einfachen der hinterzogenen Steuer sein. Ausgehend davon ist die Strafe aufgrund der übrigen Strafzumessungsfaktoren, namentlich der konkreten Tatumstände und des subjektiven Tatverschuldens sowie bei Bussen über Fr. 5'000.-- (vgl. Art. 8 VStrR ; vorne E. 3.6.2) in Berücksichtigung der persönlichen und insbesondere der wirtschaftlichen Verhältnisse, zu mindern oder zu schärfen. Hingegen rechtfertigt es sich nicht, die Busse für eine vorsätzliche vollendete Hinterziehung der Einfuhrsteuer vor Berücksichtigung allfälliger strafmindernder Faktoren trotz ausgesprochen guter finanzieller Verhältnisse und eines organisierten Vorgehens unter dem Einfachen der hinterzogenen Steuer, d.h. innerhalb des Strafrahmens für fahrlässige Mehrwertsteuerhinterziehungen (vgl. Art. 85

Abs. 3 aMWSTG), bzw. trotz ausgesprochen guter finanzieller Verhältnisse und erschwerender Tatumstände lediglich beim Einfachen der hinterzogenen Steuer festzulegen. Dies ergibt sich bereits aus den gesetzlich festgelegten Bussenrahmen von bis zum Einfachen des unrechtmässigen Vorteils bei Fahrlässigkeit (vgl. Art. 85 Abs. 3 aMWSTG) und bis zum Fünffachen der hinterzogenen Steuer oder des unrechtmässigen Vorteils bei vorsätzlicher Tatbegehung (Art. 85 Abs. 1 aMWSTG). Eine einheitliche Rechtsanwendung muss auch im Mehrwertsteuerstrafrecht gewährleistet sein. Dass die Gerichte bei der Strafzumessung im Rahmen von Art. 85 Abs. 1 aMWSTG über ein grosses Ermessen verfügen, bedeutet nicht, dass sie die Busse nach Belieben festlegen dürfen. Zu betonen ist jedoch, dass die relevanten Strafzumessungsfaktoren auch im Mehrwertsteuerstrafrecht zu beachten sind und es nicht darum geht, bei Vorsatz unter Ausblendung der übrigen Strafzumessungskriterien systematisch eine Busse in der Höhe des Einfachen der hinterzogenen Steuer auszusprechen, was einem Verstoss gegen Art. 8 VStrR, Art. 106 Abs. 3 und Art. 47 StGB gleichkäme.

E. 3.7.3

Obschon die Vorinstanz bezüglich der unter E. 5.1 und 5.2 des angefochtenen Entscheids behandelten Fälle Vorsatz, zusätzliche erschwerende Umstände (Auslagerung der Kunstgegenstände aus einem offenen Zolllager mit anschliessendem Export zwecks illegaler Einfuhr in die Schweiz bzw. Falschanmeldung unter Verwendung fiktiver Rechnungen) und eine "ganz erhebliche" bzw. eine "erhebliche" kriminelle Energie annimmt (vgl. angefochtenes Urteil S. 67 f.), beläuft sich die Busse trotz der ausgesprochen günstigen finanziellen Verhältnisse des Beschwerdegegners 1 vor Berücksichtigung der "langen Verfahrensdauer" im Bereich des Einfachen der hinterzogenen Steuer, teilweise auch darunter (vgl. etwa den Fall 107), dies bei einem Strafrahmen, der bis zum Fünffachen der hinterzogenen Steuer reicht. Hinsichtlich der übrigen altrechtlichen Fälle verneint die Vorinstanz erschwerende Umstände, die für eine über das grundsätzlich organisierte Vorgehen hinausgehende kriminelle Energie sprechen (vgl. angefochtenes Urteil E. 5.3.1 S. 67 f.). In diesen Fällen setzt sie die Busse vor Berücksichtigung der "langen Verfahrensdauer" trotz der vorsätzlichen Tatbegehung und des "grundsätzlich organisierten" (d.h. direktvorsätzlichen) Vorgehens teils deutlich unter dem Einfachen der hinterzogenen Steuer fest (vgl. angefochtenes Urteil E. 5.3.2 S. 68).

Damit hat die Vorinstanz das ihr zustehende Ermessen nicht ausgeschöpft, für die Strafzumessung relevante Umstände (Vorsatz; erschwerende Umstände) im Ergebnis unberücksichtigt gelassen bzw. in Verletzung ihres Ermessens falsch gewichtet und trotz vorsätzlicher Tatbegehung Bussen im Fahrlässigkeitsbereich der jeweiligen Bussenrahmen festgelegt. Die Beschwerde des Beschwerdeführers 1 ist in diesem Punkt daher gutzuheissen und die Angelegenheit zur erneuten Strafzumessung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 3.8.1

Die Strafzumessung in den

neurechtlichen Fällen richtet sich nach Art. 96 Abs. 4 lit. a und Art. 97 Abs. 1 MWSTG. Ziel des in Art. 96 ff. MWSTG verankerten neuen Konzepts des Mehrwertsteuerstrafrechts war es, der steuerpflichtigen Person mehr Rechtssicherheit zu geben, sie bei Bagatelltatbeständen vor einer Kriminalisierung zu schützen und umgekehrt schwere Delikte strenger zu ahnden. Weiter sollte mit dem neuen Konzept eine Trennung von

Steuererhebungs- und Strafverfahren herbeigeführt werden zwecks Wahrung der strafprozessualen Verfahrensrechte, insbesondere des in Art. 104 Abs. 2 und 3 MWSTG explizit verankerten Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrechts (vgl. BGE 148 IV 96 E. 4.4.2 mit Hinweisen; PIRMIN BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts, Erläuterung der vom Nationalrat vorgenommenen Anpassungen, der Schweizer Treuhänder 2009/6-7, S. 492 ff.). Die Bestimmungen des VStrR, die den rechtskräftigen Entscheid über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht für die Strafgerichte für verbindlich erklären (vgl. Art. 77 Abs. 4 i.V.m. Art. 63 Abs. 1 und 2 VStrR) und die Strafverfolgungsbehörden verpflichten, mit dem Strafverfahren bis zum rechtskräftigen Entscheid über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht zuzuwarten (vgl. Art. 69 Abs. 2 und Art. 73 Abs. 1 letzter Satz VStrR), wurden in Art. 103 Abs. 1 MWSTG für das Mehrwertsteuerstrafverfahren daher für nicht anwendbar erklärt. Die Strafverfolgungsbehörden können den deliktischen Taterfolg für das Strafverfahren folglich unabhängig von der Steuerbehörde festlegen (vgl. Art. 103 Abs. 1 MWSTG). Sie können im Strafverfahren "in dubio pro reo" von einem niedrigeren Deliktserlös ausgehen als die Steuerbehörde oder strafrechtlich nicht verwertbare Beweise aus dem Verwaltungsverfahren unberücksichtigt lassen.

Mit der betragsmässigen Festsetzung eines Bussenrahmens in Art. 96 MWSTG wollte der Gesetzgeber ermöglichen, dass das Strafverfahren EMRK-konform unabhängig vom Veranlagungsverfahren durchgeführt werden kann (BISCHOF, a.a.O., S. 495). Bei vorsätzlichen Mehrwertsteuerhinterziehungen wird Art. 96 MWSTG jedoch durch die Bestimmung von Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG relativiert, die für den oberen Bussenrahmen weiterhin auf den erzielten Steuererlös abstellt, sofern der durch die Tat erzielte Steuervorteil höher ist als die Strafdrohung von Art. 96 MWSTG.

E. 3.8.2

Gemäss Art. 97 Abs. 1 zweiter Halbsatz MWSTG kann Art. 34 StGB sinngemäss herangezogen werden. Mit dem Verweis auf Art. 34 StGB wollte der Gesetzgeber herausstreichen, dass bei der Strafzumessung vermehrt auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und nicht mehr primär auf den Taterfolg abgestellt werden soll (BISCHOF, a.a.O., S. 496).

Der Verweis in Art. 97 Abs. 1 zweiter Halbsatz MWSTG auf Art. 34 StGB bezieht sich demnach in erster Linie auf dessen Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3. Gemäss Art. 34 Abs. 2 Satz 4 StGB bestimmt sich die Höhe des Tagessatzes nach den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Täters im Zeitpunkt des Urteils, namentlich nach Einkommen und Vermögen, Lebensaufwand, allfälligen Familien- und Unterstützungspflichten sowie nach dem Existenzminimum. Gleiches ergibt sich bereits aus Art. 97 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz MWSTG i.V.m. Art. 106 Abs. 3 StGB und Art. 8 VStrR e contrario, wonach für die Berechnung von Bussen über Fr. 5'000.-- namentlich auch die finanziellen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen sind (oben E. 3.6.2). Art. 34 Abs. 3 StGB i.V.m. Art. 97 Abs. 1 zweiter Halbsatz MWSTG verpflichtet die Behörden des Bundes, der Kantone und der Gemeinden zudem, die für die Bestimmung des Tagessatzes erforderlichen Auskünfte zu geben.

E. 3.8.3

Demgegenüber regeln Art. 34 Abs. 1 und 2 Satz 1 bis 3 StGB die Anzahl Tagessätze und deren Höhe, wobei eine Geldstrafe neurechtlich in der Regel maximal 180 Tagessätze zu

Fr. 3'000.-- beträgt (Art. 34 Abs. 1 und 2 Satz 1 StGB , in Kraft seit dem 1. Januar 2018). Altrechtlich betrug die Geldstrafe maximal 360 Tagessätze zu Fr. 3'000.-- (vgl. aArt. 34 Abs. 1 Satz 1 StGB, Fassung gültig bis am 31. Dezember 2017). Massstab für die Strafdrohung von Art. 96 Abs. 4 MWSTG war offenbar die altrechtliche Geldstrafe von maximal 360 Tagessätzen zu Fr. 3'000.--, d.h. von maximal Fr. 1'080'000.-- (BISCHOF, a.a.O., S. 495). Entgegen einer in der Lehre vertretenen Auffassung (vgl. PITTET, a.a.O., N. 9 zu Art. 97 MWSTG) lässt sich aus Art. 97 Abs. 1 zweiter Halbsatz MWSTG (Verweis auf Art. 34 StGB) jedoch nicht ableiten, die Steuerhinterziehungsbusse habe sich an der Geldstrafe gemäss Art. 34 Abs. 1 StGB zu orientieren, nachdem Art. 96 und 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG explizit einen anderen Bussenrahmen vorgeben und die Steuerhinterziehungsbusse auch nicht mit einer Geldstrafe vergleichbar ist, die sich nach völlig anderen Grundsätzen bemisst. Ohnehin beträgt die Geldstrafe seit Inkrafttreten des revidierten Art. 34 StGB am 1. Januar 2018 in der Regel noch höchstens 180 Tagessätze zu Fr. 3'000.--, d.h. maximal Fr. 540'000.-- (Art. 34 Abs. 1 und 2 StGB). Mit der Reduktion der Geldstrafe von altrechtlich höchstens 360 Tagessätzen auf neurechtlich 180 Tagessätze ging nicht eine mildere, sondern eine härtere Bestrafung einher, da die Geldstrafe zugunsten der Freiheitsstrafe im Bereich der mittelschweren Kriminalität (Strafen von 181 bis 360 Tagessätzen) zurückgedrängt wurde (vgl. BGE 147 IV 241 E. 4).

E. 3.9

Der

Fall 121 beurteilt sich in Anwendung von Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG (angefochtenes Urteil E. 6.1 S. 68 f.), da der durch die Tat erzielte Steuervorteil von Fr. 1'251'628.80 höher ist als die Strafdrohung von Busse bis Fr. 800'000.-- gemäss Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG . Der obere Bussenrahmen beträgt wie dargelegt Fr. 2'503'257.60 (Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG). Die Vorinstanz setzt die Busse im Fall 121 vor Berücksichtigung der "langen Verfahrensdauer" (vgl. dazu nachfolgend E. 5) auf Fr. 1'700'000.-- fest und damit mehr als

1/3 über dem Einfachen des erzielten Steuervorteils sowie im oberen Drittel des Bussenrahmens. Sie berücksichtigt nebst dem Taterfolg in der Höhe des erzielten Steuererlöses auch das konkrete Tatvorgehen sowie die äusserst günstigen finanziellen Verhältnisse des Beschwerdegegners 1. Dass die Vorinstanz damit das ihr zustehende Ermessen geradezu missbraucht und die strafzumessungsrelevanten Faktoren offensichtlich falsch gewichtet haben könnte, zeigt der Beschwerdeführer 1 nicht rechtsgenügend auf. Dies ist auch nicht ersichtlich.

E. 3.10.1

In den

übrigen neurechtlichen Fällen beträgt der obere Bussenrahmen Fr. 800'000.-- (Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG). Das objektive Tatverschulden, wozu der Taterfolg in Form des erzielten Steuererlöses gehört, ist unter neuem Recht weiterhin ein relevanter und wichtiger Strafzumessungsfaktor (vgl. Art. 8 VStrR ; Art. 97 Abs. 1 Satz 1 MWSTG i.V.m. Art. 106 Abs. 3 StGB). Auch im Rahmen von Art. 96 MWSTG kann die Busse trotz der fixen Maximalbeträge daher nicht losgelöst von jeglichen Überlegungen zur Höhe der hinterzogenen Steuer festgelegt werden. Dies gilt insbesondere für die vorsätzliche Mehrwertsteuerhinterziehung, die sich nach oben nach wie vor am Betrag des erzielten Steuervorteils orientiert (vgl. Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG). Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG gelangt dem Wortlaut der Bestimmung folgend nur zur Anwendung, sofern der

durch die Tat erzielte Steuervorteil höher ist als die Strafdrohung von Art. 96 MWSTG . Dies hat im Ergebnis einen wenig kohärenten oberen Bussenrahmen zur Folge, da die Busse für eine vorsätzliche Hinterziehung der Einfuhrsteuer im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG bei einem geringen deliktischen Erlös rein theoretisch ein Vielfaches, bei einem Steuervorteil von Fr. 400'000.-- das Doppelte, darüber und bis Fr. 800'000.-- weniger als das Doppelte bzw. lediglich das Einfache und über Fr. 800'000.-- erneut das Doppelte der hinterzogenen Steuer betragen kann. Ausgangspunkt für die Strafzumessung muss dennoch wie altrechtlich auch unter neuem Recht der (ungefähre) Deliktserlös bilden, wobei der strafrechtlich relevante Deliktserlös wie dargelegt angesichts des im Strafrecht geltenden Grundsatzes "in dubio pro reo" mit dem von den Steuerbehörden errechneten Betrag nicht zwingend identisch sein muss (oben E. 3.8.1). Ausgehend davon ist die Strafzumessung - wie unter altem Recht (vgl. oben E. 3.7.2) - innerhalb des Bussenrahmens in Berücksichtigung der finanziellen Verhältnisse sowie der übrigen strafzumessungsrelevanten Faktoren vorzunehmen.

E. 3.10.2

Dem Gesetzgeber war es ein Anliegen, unter neuem Recht bei der Berechnung der Mehrwertsteuerbusse vermehrt auch den finanziellen Verhältnissen der beschuldigten Person Rechnung zu tragen. Damit wollte er insbesondere sicherstellen, dass ohne Abklärung der Vermögens- und Einkommensverhältnisse, des Grundbedarfs sowie allfälliger Familien- und Unterstützungspflichten keine die wirtschaftliche Existenzgrundlage bedrohende Mehrwertsteuerbusse ausgesprochen wird bzw. die Mehrwertsteuerbusse auch in dieser Hinsicht verhältnismässig ist, was er mit dem Verweis in Art. 97 Abs. 1 MWSTG auf Art. 34 Abs. 2 StGB zum Ausdruck brachte (vgl. oben E. 3.8.2). Gesetzgeberisches Ziel war es demgegenüber nicht, dass die Bussen neurechtlich automatisch tiefer auszufallen haben (BISCHOF, a.a.O., S. 495) und finanziell leistungsstarke Straftäter künftig milder zu bestrafen sind. BISCHOF, der an der Ausarbeitung des neuen Art. 96 MWSTG als Mitglied der nationalrätlichen Kommission beteiligt war (vgl. BGE 148 IV 96 E. 4.4.2; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 11 N. 2 ff.; CLAVADETSCHER/BOSSART MEIER, a.a.O., N. 6 Vorbem. Art. 96-106 MWSTG), vertritt in diesem Zusammenhang gar die Auffassung, der in Art. 96 MWSTG vorgesehene Strafrahmen könne im Einzelfall beispielsweise auch ausgeschöpft werden, wenn nur eine Steuer von Fr. 10'000.-- hinterzogen worden sei und die persönlichen Verhältnisse des Täters (Einkommensmillionär) es rechtfertigen (BISCHOF, a.a.O., S. 495).

E. 3.10.3

Die Vorinstanz berücksichtigt bei der Festsetzung der Busse innerhalb des Bussenrahmens von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG nebst den finanziellen Verhältnissen zu Recht das objektive und subjektive Tatverschulden des Beschwerdegegners 1. Auch insofern fällt jedoch auf, dass sie die Bussen vor Berücksichtigung der "langen Verfahrensdauer" trotz der vorsätzlichen Tatbegehung, erschwerender Umstände (Auslagerung der Objekte aus dem offenen Zolllager mit anschliessendem Export via Transitabfertigung; Falschanmeldung unter Verwendung fiktiver Rechnungen) und der ausgesprochen guten finanziellen Verhältnisse des Beschwerdegegners 1 im Bereich des Einfachen der hinterzogenen Steuer bzw. teils darunter festlegt (vgl. angefochtenes Urteil E. 6.2.1 und 6.2.2 S. 69 f.). Hinsichtlich der übrigen neurechtlichen Fälle verneint die Vorinstanz erschwerende Umstände, die für eine über das grundsätzlich organisierte Vorgehen

hinausgehende kriminelle Energie sprechen (vgl. angefochtenes Urteil E. 6.2.3 S. 71). In diesen Fällen setzt die Vorinstanz die Busse vor der strafmindernden Berücksichtigung der "langen Verfahrensdauer" trotz der vorsätzlichen Tatbegehung und des "grundsätzlich organisierten" (d.h. direktvorsätzlichen) Vorgehens teils deutlich unter dem Einfachen der hinterzogenen Steuer fest (vgl. angefochtenes Urteil E. 6.2.3 S. 71). Dies gilt insbesondere für den Fall 321, in welchem die Vorinstanz trotz ausserordentlich guter finanzieller Verhältnisse, einer vorsätzlicher Tatbegehung und eines Deliktserfolgs von rund Fr. 100'000.-- vor Berücksichtigung der langen Verfahrensdauer eine Busse von lediglich Fr. 85'000.-- als angemessen erachtet (vgl. angefochtenes Urteil E. 6.2.3 S. 71). Die Vorinstanz hat das ihr zustehende Ermessen daher auch insofern nicht ausgeschöpft, für die Strafzumessung relevante Umstände (Vorsatz; erschwerende Umstände) im Ergebnis unberücksichtigt gelassen bzw. in Verletzung ihres Ermessens falsch gewichtet und trotz vorsätzlicher Tatbegehung teilweise Bussen im Fahrlässigkeitsbereich festgelegt. Diesbezüglich kann auf das zuvor Gesagte verwiesen werden (oben E. 3.7.3). Eine künftig mildere Bestrafung von finanziell leistungsstarken Tätern war kein gesetzgeberisches Ziel von Art. 96 MWSTG (oben E. 3.10.2). Die Beschwerde des Beschwerdeführers 1 ist folglich auch bezüglich der im angefochtenen Urteil unter E. 6.2.1 bis 6.2.3 beurteilten neurechtlichen Fälle (den Fall 121 ausgenommen) gutzuheissen und die Angelegenheit zur erneuten Strafzumessung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 4.1

Der Beschwerdeführer 2 rügt, die Vorinstanz habe seine aktuellen finanziellen Verhältnisse nicht abgeklärt. Stattdessen stelle sie auf unbelegte Annahmen, Spekulationen sowie die Verhältnisse aus den Jahren 2013/2015 ab. Für die in der Zeitschrift "Bilanz" veröffentlichten Angaben bestehe keine Gewähr. Gerichtsnotorisch sei zudem, dass er mit Steuerforderungen in dreistelliger Millionenhöhe konfrontiert sei (Urteil 2C_799/2017 und 2C_800/2017 vom 18. September 2018). Die Vorinstanz auferlege ihm zu Unrecht eine Mitwirkungspflicht. Es sei nicht an ihm, seine finanziellen Verhältnisse zu belegen. S eine Einkommens- und Vermögensverhältnisse hätten sich gegenüber 2013 markant verschlechtert, was zwingend zu einer weiteren Reduktion der ausgesprochenen Busse führen müsse.

E. 4.2

Bei der Festsetzung der Mehrwertsteuerhinterziehungsbusse sind wie dargelegt sowohl neu- als auch altrechtlich die finanziellen Verhältnisse des Täters mitzuberücksichtigen, soweit die Busse Fr. 5'000.-- übersteigt (oben E. 3.6.2 und 3.8.1).

E. 4.3

Die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz kann vor Bundesgericht nur gerügt werden, wenn sie willkürlich ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; vgl. auch Art. 105 Abs. 1 und 2 BGG ; BGE 148 IV 356 E. 2.1, 39 E. 2.3.5; 147 IV 73 E. 4.1.2). Willkür bei der Sachverhaltsfeststellung liegt nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn die vorinstanzliche Beweiswürdigung schlechterdings unhaltbar ist, d.h. wenn die Behörde in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen. Dass eine andere Lösung ebenfalls möglich erscheint, genügt nicht (BGE 148 IV 356 E. 2.1, 39 E. 2.3.5; 147 IV 73 E. 4.1.2; 146 IV 88 E. 1.3.1; je mit Hinweisen). Die

Willkürüge muss in der Beschwerde anhand des angefochtenen Entscheids explizit vorgebracht und substantiiert begründet werden (Art. 106 Abs. 2 BGG). Auf ungenügend begründete Rügen oder allgemeine appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 148 IV 356 E. 2.1, 39 E. 2.6; 147 IV 73 E. 4.1.2; 146 IV 114 E. 2.1, 88 E. 1.3.1).

E. 4.4

Die Vorinstanz geht von ausserordentlich guten finanziellen Verhältnissen des Beschwerdeführers 2 aus. Sie stellt hierfür zunächst auf die verfügbaren Informationen, nämlich auf die schweizerische Steuererklärung des Beschwerdeführers 2 aus dem Jahr 2013 (deklariertes Jahreseinkommen von knapp Fr. 11 Mio.) und das Wirtschaftsmagazin "Bilanz" (weltweites Vermögen von geschätzt Fr. 1.25 Mrd. im Jahr 2015), das der Beschwerdeführer 2 selbst als Informationsquelle genannt habe, sowie die Aussagen des Beschwerdeführers 2 im Berufungsverfahren ab. Sie berücksichtigt zudem, dass das Vermögen des Beschwerdeführers 2 je nach Wirtschafts- und Börsenlage Schwankungen unterliegt und dass der Beschwerdeführer 2 hohe Steuerschulden in dreistelliger Millionenhöhe hat. Sie erwägt, trotz der beeindruckenden Höhe dieser Nachsteuerforderung seien die Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers 2 weiterhin ausgesprochen gut (vgl. angefochtenes Urteil S. 64 f.). Der Beschwerdeführer 2 setzt sich damit zu Unrecht nicht auseinander. Dass die Vorinstanz, indem sie von ausserordentlich guten finanziellen Verhältnissen mit einem Vermögen im Bereich von geschätzt einer Milliarde Franken ausgeht, in Willkür verfallen sein könnte, ist nicht ersichtlich.

E. 4.5

Die Befragung des Täters ist das primäre Auskunftsmittel bei der Ermittlung der finanziellen Verhältnisse (ANNETTE DOLGE, in: Basler Kommentar, Strafrecht I, 4. Aufl. 2019, N. 88 zu Art. 34 StPO). Fehlen Angaben zu den finanziellen Verhältnissen, weil sich die beschuldigte Person weigert, Angaben dazu zu machen, sind die finanziellen Verhältnisse anhand der bestehenden Informationen zu schätzen (STEFAN HEIMGARTNER, in: Basler Kommentar, Strafrecht I, 4. Aufl. 2019, N. 33 zu Art. 106 StPO). Zutreffend ist zwar, dass sich der Beschwerdeführer 2 auch hinsichtlich seiner wirtschaftlichen Verhältnisse auf sein Aussageverweigerungsrecht berufen kann (DOLGE, a.a.O., N. 88 zu Art. 34 StPO ; NIKLAUS RUCKSTUHL, in: Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung, 2. Aufl. 2014, N. 3 zu Art. 161 StPO). Indes kann er der Vorinstanz zumindest unter Willkürgesichtspunkten nicht zum Vorwurf machen, sie habe zu Unrecht auf die verfügbaren Informationen abgestellt und keine zusätzlichen Abklärungen getätigt, wenn er sich wie vorliegend selbst weigerte, konkrete Angaben zu seinen finanziellen Verhältnissen zu machen. Im Übrigen war eine exakte Ermittlung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers 2 im vorliegenden Fall auch nicht zwingend. Dass seine Vermögensverhältnisse ausserordentlich gut sind, bestreitet dieser nicht konkret. Er macht insbesondere nicht substantiiert geltend, er sei finanziell nicht in der Lage, für die im vorliegenden Strafverfahren geschuldete Busse aufzukommen.

E. 5.1

Der Beschwerdeführer 1 rügt, die Vorinstanz gewichte die lange Verfahrensdauer zu stark und zu starr bzw. zu schematisch.

E. 5.2

Der Beschwerdeführer 2 macht demgegenüber geltend, die Vorinstanz habe unberücksichtigt gelassen, dass sich das Strafbedürfnis über die Zeit massiv vermindert habe. Die Verfolgungsverjährung betrage gemäss Art. 105 Abs. 1 lit. c MWSTG sieben Jahre und die Taten würden aus der Zeit von März 2009 bis April 2013 datieren. Seither habe er sich konsequent an die Zollgesetzgebung gehalten. Die nicht einschlägigen Verkehrsregelverletzungen von Dezember 2016 bzw. Februar 2017 vermöchten dieses positive Bild nicht zu trüben. Bei den Fr. 5'000.-- übersteigenden Bussen (vgl. Art. 8 VStrR) hätte die Vorinstanz daher zwingend den Strafmilderungsgrund von Art. 48 lit. e StGB zur Anwendung bringen und die ausgefallten Einzelbussen ganz erheblich reduzieren müssen. Art. 48 lit. e StGB gelange zusätzlich zur Strafminderung infolge Verletzung des Beschleunigungsgebots im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK zur Anwendung. All eine die im Zusammenhang mit dem Fall 121 ausgefallte Einzelbusse von Fr. 1'360'000.-- hätte bei Berücksichtigung von Art. 48 lit. e StGB um mindestens die Hälfte reduziert werden müssen, da die Tat im November 2009 begangen worden sei.

E. 5.3

Gemäss Art. 48 lit. e StGB mildert das Gericht die Strafe, wenn das Strafbedürfnis in Anbetracht der seit der Tat verstrichenen Zeit deutlich vermindert ist und der Täter sich in dieser Zeit wohl verhalten hat. Art. 48 lit. e StGB gelangt nach der Rechtsprechung zur Anwendung, wenn zwei Drittel der Verjährungsfrist verstrichen sind und der Täter sich in dieser Zeit wohl verhalten hat (BGE 140 IV 145 E. 3.1).

E. 5.4.1

Das u.a. in Art. 29 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK verankerte Beschleunigungsgebot gilt in sämtlichen Verfahrensstadien und verpflichtet die Strafbehörden, Verfahren voranzutreiben, um die beschuldigte Person nicht unnötig über die gegen sie erhobenen Vorwürfe im Ungewissen zu lassen (BGE 143 IV 373 E. 1.3.1, 49 E. 1.8.2; 133 IV 158 E. 8). Ob die Pflicht zur beförderlichen Behandlung verletzt worden ist, entzieht sich starren Regeln und hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab, die in ihrer Gesamtheit zu würdigen sind. Kriterien für die Angemessenheit der Verfahrensdauer sind etwa die Schwere des Tatvorwurfs, die Komplexität des Sachverhalts, die gebotenen Untersuchungshandlungen, die Schwierigkeit und Dringlichkeit der Sache, das Verhalten der Behörden und dasjenige der beschuldigten Person sowie die Zumutbarkeit für diese (BGE 143 IV 373 E. 1.3.1 ; 130 I 269 E. 3.1; Urteile 6B_197/2021 vom 28. April 2023 E. 5.4.2; 6B_355/2021 vom 22. März 2023 E. 4.4.3.3).

E. 5.4.2

Von den Behörden und Gerichten kann nicht verlangt werden, dass sie sich ausschliesslich einem einzigen Fall widmen. Deshalb sind Zeiten, in denen das Verfahren stillsteht, unumgänglich. Wirkt keiner dieser Verfahrensunterbrüche stossend, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen. Dabei können Zeiten mit intensiver behördlicher oder gerichtlicher Tätigkeit andere Zeitspannen kompensieren, in denen aufgrund der Geschäftslast keine Verfahrenshandlungen erfolgten. Eine Sanktion drängt sich nur auf, wenn seitens der Strafbehörde eine krasse Zeitlücke zu Tage tritt. Hingegen genügt es nicht, dass die eine oder andere Handlung mit einer etwas grösseren Beschleunigung hätte vorgenommen werden können (zum Ganzen: BGE 130 IV 54 E. 3.3.3 ; 124 I 139 E. 2c; Urteil 6B_355/2021 vom 22. März 2023 E. 4.4.3.3).

E. 5.4.3

Wird eine Verletzung des Beschleunigungsgebots festgestellt, ist dieser Umstand angemessen zu berücksichtigen. Als Sanktion kommt nach der Rechtsprechung insbesondere die Berücksichtigung der Verfahrensverzögerung bei der Strafzumessung im Sinne einer Strafreduktion in Betracht (BGE 143 IV 373 E. 1.4.1, 49 E. 1.8.2; 133 IV 158 E. 8).

E. 5.5

Die sich aus dem Beschleunigungsgebot ergebenden Anforderungen unterscheiden sich vom Strafmilderungsgrund gemäss Art. 48 lit. e StGB . Sind die Voraussetzungen von Art. 48 lit. e StGB erfüllt und wurde gleichzeitig das Beschleunigungsgebot verletzt, ist beiden Faktoren Rechnung zu tragen (Urteile 6B_878/2021, 6B_949/2021, 6B_967/2021 vom 24. Oktober 2022 E. 8.3.5; 6B_434/2021 vom 7. April 2022 E. 1.2; vgl. auch WIPRÄCHTIGER/KELLER, in: Basler Kommentar, Strafrecht I, 4. Aufl. 2019, N. 43 zu Art. 48 StGB mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

E. 5.6

Die Vorinstanz berücksichtigt die "lange Verfahrensdauer" im Umfang von jeweils 20% strafmindernd (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.5, 5.1.2, 5.2.2, 5.3.2, 6.1, 6.2.1, 6.2.2 und 6.2.3 S. 66-72). In den Fällen 307, 308, 327, 417, 364, 367, 373, 375, 420, 501, 502 und 514 fällt diese Reduktion gemäss der Vorinstanz jedoch nicht so stark aus, da die strafmindernde Wirkung der langen Verfahrensdauer angesichts der strafferhöhenden Wirkung der Delinquenz während laufendem Verwaltungsstrafverfahren leicht relativiert wird (angefochtenes Urteil E. 6.2.1 S. 69 und E. 6.2.3 S. 72). Eine Verletzung des Beschleunigungsgebots stellt die Vorinstanz jedoch nicht explizit fest, dies auch nicht in ihrem ersten Urteil vom 4. Juni 2020 (vgl. E. 4.2 S. 62). Sie äussert sich insbesondere nicht dazu, wer die lange Verfahrensdauer zu verantworten hat, und trifft in ihrem Entscheid im Zusammenhang mit der Strafminderung infolge der "langen Verfahrensdauer" auch keinerlei Feststellungen zum Verfahrenslauf. Ebenso wenig nimmt sie explizit auf die Bestimmung von Art. 48 lit. e StGB oder die Verjährung Bezug.

E. 5.7

Damit hat die Vorinstanz die in Art. 50 StGB verankerte Begründungspflicht verletzt. Eine "lange Verfahrensdauer" ist weder mit einer Verletzung des Beschleunigungsgebots noch mit dem Strafmilderungsgrund von Art. 48 lit. e StGB gleichzusetzen. Gleichzeitig verstösst der angefochtene Entscheid auch gegen Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG . Die Begründung ist insbesondere mangelhaft im Sinne von Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG , wenn der angefochtene Entscheid jene tatsächlichen Feststellungen nicht trifft, die zur Überprüfung des eidgenössischen Rechts notwendig sind, oder wenn die rechtliche Begründung des angefochtenen Entscheids so lückenhaft oder unvollständig ist, dass nicht geprüft werden kann, wie das eidgenössische Recht angewendet wurde (Urteil 6B_239/2022 vom 22. März 2023 E. 5.2 mit Hinweisen). Die Beschwerden der Beschwerdeführer 1 und 2 sind in diesem Punkt daher gutzuheissen.

E. 5.8

Auf die Einholung von Stellungnahmen im Verfahren 6B_1193/2022 kann verzichtet werden, da die Beschwerde des Beschwerdeführers 2 hinsichtlich der gerügten Verletzung von Art. 48 lit. e StGB aus formellen Gründen (mangels einer hinreichenden Begründung) gutzuheissen und Dispositiv-Ziff. 3 des angefochtenen Urteils bereits aus anderen Gründen (vgl. oben E. 3) aufzuheben ist. Die Vorinstanz hat daher unabhängig von

der Gutheissung der Beschwerde des Beschwerdeführers 2 eine neue Strafzumessung vorzunehmen, in der sie sich auch zum Beschleunigungsgebot sowie zum Strafmilderungsgrund von Art. 48 lit. e StGB zu äussern hat.

E. 6

Die Beschwerden sind teilweise gutzuheissen und im Übrigen abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Der Beschwerdeführer 2 wird im Umfang seines Unterliegens in den beiden Verfahren kostenpflichtig (Art. 66 Abs. 1 BGG). Der Beschwerdeführer 1 und der Kanton Zürich tragen keine Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 4 BGG). Soweit der Beschwerdeführer 2 obsiegt, hat er Anspruch auf eine angemessene Entschädigung (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.