

# BGer 6B 1360/2022 vom 22. Juli 2024

Bundesgericht, 2024-07-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_6B\\_1360\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_6B_1360_2022)

FR: TF 6B 1360/2022 du 22 juillet 2024

IT: TF 6B 1360/2022 del 22 luglio 2024

## Regeste

Mehrfache Hinterziehung der Mehrwertsteuer (Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG); Verjährung, Beweiswürdigung, Mittäterschaft, Strafzumessung (6B\_1360/2022); Mehrfache Hinterziehung der Mehrwertsteuer (Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG); Verjährung, Beweiswürdigung, ... | Straftaten

## 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 wenn sie die gleichen Parteien sowie ähnliche oder gleiche 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 drei Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Entscheid zu behandeln.

### E. 2.1

Die Beschwerdeführer rügen in verschiedener Hinsicht eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör. Sie werfen der Vorinstanz vor, sie habe sich mit ihren Argumenten nicht auseinandergesetzt und den angefochtenen Entscheid ungenügend begründet.

#### E. 2.2.1

Zum Anspruch auf rechtliches Gehör ( Art. 3 Abs. 2 lit. c und Art. 107 StPO , Art. 29 Abs. 2 BV , Art. 6 Ziff. 1 EMRK ) gehört, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen ( Art. 81 Abs. 3 StPO ). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Behörde mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken (zum Ganzen: BGE 148 III 30 E. 3.1 mit Hinweisen).

#### E. 2.2.2

Das Bundesgericht überprüft die Anwendung von Bundesrecht von Amtes wegen sowie mit voller Kognition (vgl. Art. 95 und 106 Abs. 1 BGG ). Es hebt einen Entscheid alleine einer besseren Begründung wegen nicht auf, solange dieser im Ergebnis bundesrechtskonform ist (vgl. für die Strafzumessung etwa: BGE 127 IV 101 E. 2c; Urteile 6B\_1081/2022 vom 29.

August 2023 E. 1.2; 6B\_1153/2021 vom 29. März 2023 E. 2.3.2) und sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an das Bundesgericht weiterziehen konnte (vgl. BGE 148 III 30 E. 3.1; 143 III 65 E. 5.2; je mit Hinweisen). In der Regel genügt es daher nicht, wenn die beschwerdeführende Partei vor Bundesgericht eine ungenügende oder fehlerhafte Begründung durch die Vorinstanz rügt. Sie muss vielmehr auch aufzeigen, dass der Entscheid in der Sache gegen Bundesrecht verstösst (Urteil 6B\_103/2023 vom 31. Juli 2023 E. 2.2.2). Diese Begründung muss in der Beschwerde selbst enthalten sein (vgl. Art. 42 Abs. 2 BGG). Blosser Verweise auf andere Rechtsschriften oder auf die Akten reichen nicht aus (BGE 144 V 173 E. 3.2.2; 143 IV 122 E. 3.3; 140 III 115 E. 2; je mit Hinweisen).

### **E. 2.3**

Die Kritik der Beschwerdeführer ist unbegründet, soweit darauf überhaupt einzutreten ist. Die Vorinstanz begründet ihren Entscheid und setzt sich zumindest in den Grundzügen mit den Rügen der Beschwerdeführer auseinander. Die vorinstanzlichen Argumente ergeben sich aus dem angefochtenen Entscheid und die Beschwerdeführer waren ohne Weiteres in der Lage, diesen vor Bundesgericht sachgerecht anzufechten. Damit ist die Vorinstanz ihrer Begründungspflicht nachgekommen.

### **E. 2.4**

Nicht zu hören ist insbesondere auch die Rüge des Beschwerdeführers 3, die Vorinstanz habe sich zu Unrecht nicht mit dem Privatgutachten von L.\_\_\_\_\_, Spezialist für indirekte Steuern bei M.\_\_\_\_\_, (M.\_\_\_\_\_-Gutachten), und den Aussagen des ehemaligen stellvertretenden Oberzolldirektors N.\_\_\_\_\_ auseinandergesetzt. Darauf ist bereits deshalb nicht einzutreten, weil der Beschwerdeführer 3 in seiner Beschwerde nicht aufzeigt, in welcher Hinsicht das M.\_\_\_\_\_-Gutachten und die Aussagen von N.\_\_\_\_\_ für die tatsächliche oder rechtliche Würdigung von Bedeutung gewesen wären bzw. weshalb der angefochtene Entscheid infolge deren Nichtberücksichtigung gegen Bundesrecht verstossen soll. Soweit er hierfür (implizit) auf seine Berufungsbegründung verweist, verkennt er, dass blosser Verweise auf kantonale Eingaben vor Bundesgericht nicht zulässig sind. Im Übrigen ist die Kritik auch unbegründet, da sich die Vorinstanz zum M.\_\_\_\_\_-Gutachten (vgl. angefochtenes Urteil S. 69 ff.) und zu den vom Beschwerdeführer 3 angerufenen Aussagen von N.\_\_\_\_\_ (vgl. angefochtenes Urteil S. 49 ff. und 56 f.) sehr wohl äussert und darlegt, weshalb diese an ihrem Beweisergebnis nichts zu ändern vermögen.

### **E. 2.5**

Die Vorinstanz stellt fest, der Beschwerdeführer 3 sei sich der Widerrechtlichkeit seines Tuns bewusst gewesen. Er habe gewusst, unter welchen Umständen das Verlagerungsverfahren berechtigterweise angewandt werden könne. Ihm sei bekannt gewesen, dass Kunstwerkeinfuhren grundsätzlich zu versteuern seien. Er habe die Kunstobjekte steuerfrei einführen, aber nicht verkaufen wollen (angefochtenes Urteil S. 46 ff.). Unbegründet ist daher auch die Rüge des Beschwerdeführers 3, die Vorinstanz habe sich nicht zum subjektiven Tatbestand geäussert (Beschwerde Beschwerdeführer 3 S. 29 ff.).

### **E. 3**

Zu prüfen ist, ob die Vorinstanz das Verfahren wie von den Beschwerdeführern beantragt infolge Verjährung hätte einstellen müssen.

### **E. 3.1.1**

Die Beschwerdeführer argumentieren im Zusammenhang mit der Verjährung im Wesentlichen, entscheidend für den Fristenlauf der fünfjährigen Durchführungsverjährung gemäss Art. 105 Abs. 4 MWSTG sei nicht die formelle Untersuchungseröffnung vom 25. März 2013 bzw. 7. März 2016, sondern die früher erfolgte materielle Verfahrenseröffnung. Der Beschwerdeführer 3 stellt sich diesbezüglich auf den Standpunkt, die Strafuntersuchung sei materiell mit der Eröffnung der (ersten) Verwaltungsstrafuntersuchung gegen ihn am 30. Oktober 2012, spätestens aber mit dem Vorermittlungsbericht vom 15. November 2012 eröffnet worden. Der Beschwerdeführer 1 macht geltend, bereits am 24. Oktober 2012 sei eine Anfrage der damaligen EZV an das CCIS (Call Center Informationssystem) bezüglich eines auf ihn lautenden Festnetzanschlusses erfolgt. Später werde er im Vorermittlungsbericht vom 15. November 2012 namentlich erwähnt und in den Fokus gerückt. Anlässlich der Hausdurchsuchung vom 16. April 2013 sei zudem das von ihm erstellte Memorandum vom 30. Oktober 2007 vorgefunden worden. Im Bericht der EZV vom 7. Mai 2013 sei ihm nach Auswertung der Ergebnisse der Hausdurchsuchung vom 16. April 2013 konkret vorgeworfen worden, Schöpfer der angeblich unrechtmässigen Benutzung des Verlagerungsverfahrens zu sein. Ein konkreter Tatverdacht ergebe sich auch aus den Amtsberichten bzw. amtsinternen Aktennotizen zu den involvierten Gesellschaften der damaligen EZV vom 30. August 2013. Der gegen ihn im Bericht vom 7. Mai 2013 umschriebene Verdacht sei zudem bereits in den ersten Einvernahmen des Beschwerdeführers 2 vom 18. April 2013 und des Beschwerdeführers 3 vom 17. Juni 2013 thematisiert worden. Die EZV habe spätestens ab Frühjahr (April/Mai) 2013 eine Untersuchung gegen ihn geführt und ihn konkret verdächtigt. Dennoch sei keine förmliche Eröffnung einer Verwaltungsstrafuntersuchung gegen ihn erfolgt und er sei noch am 15. Dezember 2015 ausdrücklich als Auskunftsperson und nicht etwa als beschuldigte Person befragt worden. Dabei sei ihm der gleiche Vorwurf gemacht worden wie bereits im Bericht vom 7. Mai 2013 und später auch in der Strafverfügung und den gerichtlichen Verfahren. Der Beschwerdeführer 2 führt aus, entgegen der Vorinstanz sei nicht entscheidend, ob bzw. ab wann ein begründeter Tatverdacht bestanden habe - einen solchen Tatverdacht habe es zu keinem Zeitpunkt gegeben -, sondern wann die erste Untersuchungshandlung stattgefunden habe. Dies sei lange vor dem 25. März 2013 gewesen. Der Beschwerdeführer 2 beruft sich hierfür auf die Verfahrensnummer und den Vorermittlungsbericht vom 15. November 2012. Zudem seien gleichzeitig mit dem formellen Eröffnungsbeschluss vom 25. März 2013 sieben Hausdurchsuchungsbefehle betreffend Hausdurchsuchungen an zahlreichen Orten ausgestellt worden, was einer sorgfältigen und zeitraubenden Vorbereitung bedurft habe. Wann erste Untersuchungshandlungen stattgefunden hätten und ob die Verjährung eingetreten sei, seien keine Fragen des Sachverhalts, sondern materiell-prozessrechtliche Fragen, welche von der Vorinstanz frei und von Amtes wegen zu prüfen gewesen wären. Die Vorinstanz werfe ihm zu Unrecht vor, er habe bezüglich der Frage der materiellen Eröffnung der Untersuchung keine Willkürzüge erhoben. Die Beweislast für den Nichteintritt der Verjährung liege beim BAZG. Es gelte insoweit die Unschuldsvermutung als Beweislastregel. Er habe die Edition von sämtlichen internen Unterlagen im Zusammenhang mit dem Vorermittlungsbericht vom 15. November 2012 und der Vorbereitung des Durchsuchungsbefehls vom 25. März 2013 beantragt. Die Vorinstanz habe sich damit nicht auseinandergesetzt, obschon dies Gegenstand der Berufungs begründung gewesen sei.

### **E. 3.1.2**

Die Beschwerdeführer 1 und 2 rügen zudem, bei einem Mehrwertsteuerstrafverfahren mit mehreren Beteiligten laufe für den ganzen Sachverhaltskomplex und sämtliche Tatbeteiligten die gleiche Durchführungsverjährungsfrist. Ansonsten wäre es den Behörden unbenommen, durch ständige Anpassungen oder Ausdehnungen des Verfahrens immer wieder neue Fristen auszulösen bzw. laufende Fristen im Ergebnis zu unterbrechen. Einen gesonderten Fristenlauf könne es nur geben, wenn das Verfahren auf einen gänzlich anders gelagerten Sachverhaltskomplex ausgedehnt werde und deshalb von einem separaten Verfahren auszugehen sei. Dies sei vorliegend nicht der Fall gewesen. Folglich habe die Durchführungsverjährung gegen sie spätestens mit der formellen Untersuchungseröffnung gegen den Beschwerdeführer 3 vom 30. Oktober 2012 zu laufen begonnen. Die Beschwerdeführer 1 und 2 berufen sich hierfür auf ein Rechtsgutachten von Prof. O. \_\_\_\_\_ vom 27. August 2018 sowie ein dazu ergangenes Ergänzungsgutachten vom 20. November 2020.

### **E. 3.1.3**

Der Beschwerdeführer 3 kritisiert schliesslich, die Vorinstanz bejahe zu Unrecht ein Ruhen der Durchführungsverjährung infolge Auslandsaufenthalts, obschon er für die Behörden jederzeit (direkt oder indirekt durch seine Rechtsvertreter) erreichbar gewesen sei und das Verwaltungsstrafverfahren durch sein Verhalten zu keinem Zeitpunkt gefährdet oder gar verunmöglicht worden sei. Entscheidend sei nicht der Wortlaut von Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG, sondern die historische und die systematisch-teleologische Auslegung. Ratio legis von Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG sei es, Rechtsmissbrauch und Trölerei zu verhindern. Nicht unter die Bestimmung falle daher, wer sich zwar im Ausland aufhalte, sich den schweizerischen Behörden aber zur Verfügung halte und nicht versuche, sich dem hiesigen Verfahren zu entziehen. Die vorinstanzliche Auslegung widerspreche auch dem Beschleunigungsgrundsatz. Des Weiteren sei seine angebliche Auslandsabwesenheit in der Zeit zwischen März 2013 bis Anfang Februar 2017 nie rechtsgenügend nachgewiesen worden. Anlässlich der Einvernahme durch die Zollbehörden vom 16. April 2013 habe er als Zweitwohnsitze Küsnacht und St. Moritz angegeben. Die Einvernahme habe in Zürich stattfinden können. Er habe sich den Behörden daher bereits zu Beginn des Verfahrens jederzeit zur Verfügung gehalten. Das von der Vorinstanz angerufene Presseinterview in der Zeitschrift P. \_\_\_\_\_ könne nicht verlässlich Auskunft über seinen Wohnsitz oder seinen Aufenthaltsort geben. Die Vorinstanz habe die (Rechts-) Frage des Verjährungseintritts zu Unrecht lediglich unter dem Aspekt der Willkür geprüft. Sie stufe die Verjährung zur Tatfrage herab und auferlege sich selbst eine Kognitionsbeschränkung, obschon die Verjährung von Amtes wegen zu prüfen sei.

### **E. 3.2**

Am 1. Januar 2010 trat das neue Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 in Kraft, auf welches sich die Beschwerdeführer für die Verjährung berufen. Dieses unterscheidet bei der Strafverfolgungsverjährung zwischen der Verjährungsfrist für die Einleitung der Strafuntersuchung (Einleitungsverjährung; Art. 105 Abs. 1 MWSTG ) und der Verjährungsfrist für die Durchführung des eingeleiteten Verfahrens (Durchführungsverjährung; Art. 105 Abs. 4 MWSTG ). Gemäss Art. 105 Abs. 1 lit. c MWSTG verjährt das Recht, eine Strafuntersuchung einzuleiten, bei der Hinterziehung der Einfuhrsteuer nach Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG in sieben Jahren (vgl. zur altrechtlich identischen Frist: aArt. 105 Abs. 1 lit. d MWSTG, in Kraft bis am 31. Dezember 2017;

Botschaft vom 25. Februar 2015 zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes, BBl 2015 2615 ff., 2666). Die Verfolgungsverjährung tritt nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Strafverfügung oder ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist ( Art. 105 Abs. 2 MWSTG ). Das Recht, eine eingeleitete Strafuntersuchung durchzuführen, verjährt in fünf Jahren; die Verjährung ruht, solange sich die beschuldigte Person im Ausland befindet ( Art. 105 Abs. 4 MWSTG ). Die Strafuntersuchung wegen Hinterziehung der Einfuhrsteuer muss daher rechtzeitig innert der Frist von sieben Jahren gemäss Art. 105 Abs. 1 lit. c MWSTG eingeleitet werden. Danach muss das Verfahren gemäss Art. 105 Abs. 2 und 4 MWSTG innert fünf Jahren zumindest mittels einer Strafverfügung im Sinne von Art. 70 VStrR erledigt werden (zum Ganzen: Urteil 6B\_938/2020 vom 12. November 2021 E. 3, nicht publ. in: BGE 148 IV 96 ). Art. 11 VStrR ist nicht anwendbar ( Art. 101 Abs. 1 MWSTG ).

### **E. 3.3.1**

Die Vorinstanz geht im angefochtenen Entscheid davon aus, die siebenjährige Einleitungsverjährungsfrist sei bezüglich der Beschwerdeführer 2 und 3 gewahrt worden. Beim Beschwerdeführer 1 sei dies nur in Bezug auf drei Einfuhrdeklarationen respektive sechs Fall-Dossiers der Fall. Die diesem vorgehaltenen Einfuhrsteuerwiderhandlungen aus der Zeit vor dem 1. Januar 2010 seien verjährt (angefochtenes Urteil E. 3.3.1 S. 15 f.).

### **E. 3.3.2**

Hinsichtlich der Durchführungsverjährung erwägt die Vorinstanz zusammengefasst, die verwaltungsstrafrechtliche Untersuchung gegen die Beschwerdeführer 2 und 3 sei am 25. März 2013 und jene gegen den Beschwerdeführer 1 am 7. März 2016 eröffnet worden (angefochtenes Urteil E. 3.3.5 S. 18 f.). Art. 105 Abs. 4 MWSTG lasse für das Ruhen der Verjährung einen Auslandsaufenthalt genügen. Für ein Abweichen vom klaren Wortlaut der Bestimmung bestehe kein Anlass. Das Bezirksgericht habe einen mehrjährigen Auslandsaufenthalt des Beschwerdeführers 3 festgestellt. Aus den erstinstanzlichen Erwägungen gehe hervor, dass sich dieser im April 2013 im Ausland befunden und dieser Aufenthalt erst Anfang Februar 2017 geendet habe. Inwiefern diese Feststellungen schlechterdings unhaltbar und damit willkürlich sein sollten, zeige der Beschwerdeführer 3 nicht auf. Mit dem Bezirksgericht sei daher von einem mehrjährigen Ruhen der Durchführungsverjährungsfrist auszugehen. Selbst wenn für den Beginn der Durchführungsverjährung nicht auf die formelle Eröffnung am 25. März 2013, sondern auf einen früheren Zeitpunkt im Jahr 2012 abgestellt würde, sei die Untersuchung gegen den Beschwerdeführer 3 mit der Strafverfügung vom 2. Juli 2018 innert Frist durchgeführt worden (angefochtenes Urteil E. 3.3.8.2 S. 23-25).

### **E. 3.3.3**

Betreffend die Beschwerdeführer 1 und 2 hält die Vorinstanz u.a. fest, in einem MWST-Strafverfahren gegen mehrere Personen würden gemäss den zutreffenden bezirksgerichtlichen Erwägungen je separate Durchführungsverjährungsfristen laufen (angefochtenes Urteil E. 3.3.8.3 S. 25 f. und E. 3.3.8.4 S. 29). Offenbleiben könne, ob das Bezirksgericht für den Beginn der Durchführungsverjährungsfrist in Bezug auf den Beschwerdeführer 1 in seiner Hauptbegründung zu Recht auf die formelle Untersuchungseröffnung abstelle. In seiner (ersten) Eventualbegründung prüfe es, indem es von einem materiellen Begriff der Verfahrenseröffnung ausgehe, ob in der Zeit von November 2012 bis und mit 16. Oktober 2013 ein hinreichender Tatverdacht im Sinne von

Art. 309 StPO gegen den Beschwerdeführer 1 bestand, was es verneine. Dazu habe es einen Vorermittlungsbericht vom 15. November 2012, das am 16. April 2013 anlässlich der Hausdurchsuchung in der Villa "Q. \_\_\_\_\_" sichergestellte Memorandum vom 30. Oktober 2007, den Bericht der Oberzolldirektion vom 7. Mai 2013 sowie verschiedene amtsinterne Aktennotizen der Zollverwaltung vom 30. August 2013 gewürdigt. Der Vorermittlungsbericht vom 15. November 2012 habe den Vorwurf fiktiver Geschäftsvorgänge nicht an die Adresse des Beschwerdeführers 1 gerichtet. Indem das Bezirksgericht auch aus den weiteren Unterlagen nicht auf einen hinreichenden Tatverdacht gegen den Beschwerdeführer 1 schliesse, ver falle es nicht in Willkür. Dem Bezirksgericht könne auch nicht zum Vorwurf gemacht werden, es habe den Begriff des "hinreichenden Tatverdachts" verkannt und damit Bundesrecht verletzt. Selbst wenn auf eine materielle Untersuchungseröffnung abgestellt würde, läge eine solche gegenüber dem Beschwerdeführer 1 vor dem 16. Oktober 2013 nicht vor, weshalb die Durchführungsverjährungsfrist mit der Strafverfügung vom 16. Oktober 2018 gewahrt worden sei (angefochtenes Urteil S. 26-28). Ausgehend von der formellen Eröffnung am 25. März 2013 respektive einer nicht früheren materiellen Eröffnung sei die Untersuchung mit der Strafverfügung vom 20. März 2018 auch gegenüber dem Beschwerdeführer 2 innert Frist durchgeführt und die Durchführungsverjährungsfrist gewahrt worden. Das Bezirksgericht habe einen konkreten Tatverdacht vor dem 25. März 2013 unter anderem in Würdigung des Vorermittlungsberichts vom 15. November 2012 willkürfrei verneint (angefochtenes Urteil E. 3.3.8.4 S. 29 f.).

#### **E. 3.4.1**

Das Gesetz ist in erster Linie aus sich selbst heraus auszulegen, d.h. nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Das Bundesgericht befolgt einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Prioritätsordnung zu unterstellen (zum Ganzen: BGE 148 IV 247 E. 3, 96 E. 4.4.1; 146 II 201 E. 4.1 ; 144 I 242 E. 3.1.2; 142 IV 401 E. 3.3; je mit Hinweisen; vgl. für die Berücksichtigung des Legalitätsprinzips und des in Art. 2 Abs. 2 StPO verankerten Grundsatzes der Formstrenge bei der Gesetzesauslegung im Strafrecht zudem BGE 148 IV 1 E. 3.5). Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen. Bei der Auslegung neuerer Bestimmungen kommt den Materialien eine besondere Stellung zu ( BGE 148 IV 247 E. 3, 96 E. 4.4.1; 146 II 201 E. 4.1 ; 144 I 242 E. 3.1.2; je mit Hinweisen).

#### **E. 3.4.2**

Die geltenden Strafbestimmungen von Art. 96 ff. MWSTG gehen auf die Arbeit in der nationalrätlichen Kommission zurück, welche ein neues Konzept des Mehrwertsteuerstrafrechts entwarf, das sich wesentlich vom Entwurf des Bundesrats und damit auch vom Vernehmlassungsentwurf unterscheidet. Da das neue Konzept vom Parlament ohne eine vertiefte inhaltliche Diskussion übernommen wurde, fehlen Gesetzesmaterialien und insbesondere Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen, welche für die Gesetzesauslegung von Art. 105 MWSTG herangezogen werden könnten,

weitgehend (vgl. dazu bereits BGE 148 IV 96 E. 4.4.2).

### **E. 3.5.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). 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 ; BGE 148 IV 409 E. 2.2, 356 E. 2.1, 39 E. 2.3.5; 147 IV 73 E. 4.1.2). 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 409 E. 2.2, 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. 3.5.2**

Gegen Entscheide der kantonalen Gerichte können gemäss Art. 80 Abs. 1 VStrR die Rechtsmittel der StPO ergriffen werden. Soweit die Art. 73-81 VStrR nichts anderes bestimmen, gelten für das Verfahren vor den kantonalen Gerichten und das Verfahren vor dem Bundesstrafgericht die entsprechenden Vorschriften der StPO ( Art. 82 VStrR ). Bildeten ausschliesslich Übertretungen Gegenstand des erstinstanzlichen Hauptverfahrens, so kann mit der Berufung im Sinne von Art. 398 ff. StPO nur geltend gemacht werden, das Urteil sei rechtsfehlerhaft oder die Feststellung des Sachverhalts sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung ( Art. 398 Abs. 4 StPO ). In diesem Fall prüft das Bundesgericht frei, ob die Vorinstanz auf eine gegen das erstinstanzliche Urteil vorgebrachte Rüge der willkürlichen Beweiswürdigung hin zu Unrecht Willkür verneint hat. Die beschwerdeführende Person muss sich bei der Begründung der Rüge, die Vorinstanz habe Willkür zu Unrecht verneint, daher auch mit den Erwägungen der ersten Instanz auseinandersetzen (Urteile 6B\_766/2023 vom 24. August 2023 E. 3; 7B\_186/2022 vom 14. August 2023 E. 5.1; 6B\_584/2022 vom 14. August 2023 E. 1.3.3).

### **E. 3.6**

Unbegründet ist zunächst die Kritik, die Vorinstanz habe sich bei der Prüfung der Verjährung zu Unrecht eine Kognitionsbeschränkung auferlegt. Zutreffend ist, dass die strafrechtliche Verjährung nach der Rechtsprechung in jedem Verfahrensstadium von Amtes wegen zu berücksichtigen ist ( BGE 116 IV 80 E. 2a; Urteile 6B\_927/2015 vom 2. Mai 2016 E. 1; 6B\_462/2011 vom 17. Oktober 2011 E. 2). Dies hat indes nicht zur Folge, dass die Rechtsmittelinstanz zwingend auch in Bezug auf die im Zusammenhang mit der Verjährung zu klärenden Tatfragen über eine volle Kognition verfügt. Bei der Mehrwehrtsteuerhinterziehung kann die Strafverfolgungsverjährung gemäss Art. 105 Abs. 2 MWSTG nach einer Strafverfügung im Sinne von Art. 70 VStrR nicht mehr eintreten. Die Verjährungsfrage bildete vorliegend zudem Gegenstand des erstinstanzlichen Urteils. Unter diesen Umständen gelten für Rügen betreffend die Verjährung im Rechtsmittelverfahren die gesetzlichen Kognitionsbeschränkungen. Die Vorinstanz überprüfte die für die Verjährung relevanten erstinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen daher zu Recht nur unter dem Gesichtspunkt der Willkür (vgl. Art. 82 VStrR i.V.m. Art. 398 Abs. 4 StPO ; oben E. 3.5.2).

### **E. 3.7.1**

Die Einleitungsverjährung im Sinne von Art. 105 Abs. 1 MWSTG endet mit der Einleitung bzw. Eröffnung der Strafuntersuchung. Gleichzeitig beginnt damit gemäss Art. 105 Abs. 4 MWSTG die Durchführungsverjährung zu laufen. Wann im Verwaltungsstrafrecht eine Untersuchung als eröffnet gilt, kann dem Gesetz nicht entnommen werden. Art. 38 Abs. 1 VStrR bestimmt lediglich, dass die Eröffnung der Untersuchung aus den amtlichen Akten ersichtlich sein muss. Art. 104 Abs. 4 MWSTG verpflichtet die Strafverfolgungsbehörde in Ergänzung dazu, die Eröffnung der Strafuntersuchung der beschuldigten Person unverzüglich schriftlich mitzuteilen, soweit nicht wichtige Gründe entgegenstehen. Daraus lässt sich für die Frage, ob im Rahmen von Art. 105 Abs. 1 und 4 MWSTG auf die formelle oder materielle Verfahrenseröffnung abzustellen ist bzw. wann von einer materiellen Verfahrenseröffnung auszugehen ist, nichts ableiten.

### **E. 3.7.2**

Die Bestimmungen der StPO sind im Verwaltungsstrafrecht insoweit ergänzend oder sinngemäss anwendbar, als das VStrR dies ausdrücklich festlegt. Soweit das VStrR einzelne Fragen nicht abschliessend regelt, sind die Bestimmungen der StPO grundsätzlich analog anwendbar ( BGE 139 IV 246 E. 1.2 und 3.2; Urteile 7B\_99/2022 vom 28. September 2023 E. 2; 6B\_594/2022 vom 9. August 2023 E. 4.2.1). Für die Auslegung von Art. 105 MWSTG kann daher namentlich Art. 309 Abs. 1 StPO und die dazu ergangene Rechtsprechung herangezogen werden. Gemäss Art. 309 Abs. 1 StPO eröffnet die Staatsanwaltschaft eine Untersuchung, wenn sich aus den Informationen und Berichten der Polizei, aus der Strafanzeige oder aus ihren eigenen Feststellungen ein hinreichender Tatverdacht ergibt (lit. a), wenn sie Zwangsmassnahmen anordnet (lit b) oder wenn sie von der Polizei über eine schwere Straftat sowie über andere schwer wiegende Ereignisse informiert wurde (lit. c i.V.m. Art. 307 Abs. 1 StPO ). Die Eröffnung eines Strafverfahrens setzt demnach einen "hinreichenden" Tatverdacht voraus. Dies gilt nicht nur für die Verfahrenseröffnung gestützt auf Art. 309 Abs. 1 lit. a StPO , sondern auch im Anwendungsbereich von Art. 309 Abs. 1 lit. b StPO , nachdem gemäss Art. 197 Abs. 1 lit. b StPO auch der Erlass von strafprozessualen Zwangsmassnahmen im Sinne von Art. 196 ff. StPO mindestens einen "hinreichenden" Tatverdacht erfordert. Die Rechtsprechung verlangt insoweit, dass die zur Eröffnung einer Strafuntersuchung erforderlichen tatsächlichen Hinweise auf eine strafbare Handlung erheblich und konkreter Natur sind. Blosser Gerüchte oder Vermutungen genügen nicht. Der Anfangsverdacht soll eine plausible Tatsachengrundlage haben, aus der sich die konkrete Möglichkeit ergibt, dass eine Straftat begangen wurde ( BGE 141 IV 87 E. 1.3.1; Urteile 6B\_181/2021 vom 29. November 2022 E. 1.2; 6B\_553/2022 vom 16. September 2022 E. 2.1; je mit Hinweisen).

### **E. 3.7.3**

Der Verfahrenseröffnung können rein polizeiliche Vorermittlungen vorausgehen, mit welchen der für die Eröffnung eines Strafverfahrens erforderliche hinreichende Tatverdacht erst begründet werden soll. Solche polizeilichen Vorermittlungen sind in der StPO ausdrücklich vorgesehen (vgl. Art. 299 Abs. 1, Art. 300 Abs. 1 lit. a, Art. 306 f. und Art. 309 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 StPO ) und nicht mit der Eröffnung einer Strafuntersuchung durch die Staatsanwaltschaft im Sinne von Art. 309 StPO gleichzusetzen (vgl. etwa Urteile 7B\_2/2022 vom 24. Oktober 2023 E. 2.11 und 2.3; 6B\_452/2023 vom 20. Oktober 2023 E. 1.8.3). Die Staatsanwaltschaft kann polizeiliche Berichte, aus denen der Tatverdacht nicht deutlich hervorgeht, vielmehr der Polizei zur Durchführung ergänzender Ermittlungen überweisen ( Art. 309 Abs. 2 StPO ). Sie kann zudem "eigene Feststellungen" treffen ( Art.

309 Abs. 1 lit. a StPO ). Dies beinhaltet nach der Rechtsprechung das Recht, verfügbare Dateien, Akten und Informationen einzusehen (Urteil 7B\_2/2022 vom 24. Oktober 2023 E. 2.1.1). Weiter kann die Staatsanwaltschaft die betroffene Person vor der Eröffnung der Strafuntersuchung zwecks Abklärung, ob ein hinreichender Tatverdacht gegeben ist, beispielsweise zu einer Stellungnahme und zur freiwilligen Einreichung von entlastenden Unterlagen einladen (Urteil 7B\_2/2022 vom 24. Oktober 2023 E. 2.1.1 und 2.3). Vorermittlungen, die der Erhärtung oder Entkräftung eines Anfangsverdachts dienen, sind auch unter dem VStrR zulässig und oftmals unerlässlich (SCHENK/RENTSCH, in: Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, N. 11 zu Art. 37 VStrR ; LAUBER/PIPOZ, in: Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, N. 16 zu Art. 38 VStrR ).

#### **E. 3.7.4**

Die Einfuhrmehrwertsteuer wird durch das BAZG erhoben ( Art. 62 Abs. 1 Satz 1 MWSTG ; vgl. für die Zuständigkeit der ESTV im Verlagerungsverfahren jedoch Art. 63 MWSTG ). Gemäss Art. 62 Abs. 1 Satz 2 MWSTG trifft das BAZG die erforderlichen Anordnungen und Verfügungen. Die Organe des BAZG sind befugt, zur Prüfung der für die Steuerveranlagung wesentlichen Tatsachen alle erforderlichen Erhebungen vorzunehmen. Die Art. 68-70, 73-75 und 79 MWSTG gelten sinngemäss ( Art. 62 Abs. 2 MWSTG ). Diese Bestimmungen betreffen u.a. die Auskunftspflicht sowie die Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht der steuerpflichtigen Person (vgl. Art. 68 und 70 MWSTG ), die Auskunftspflicht von Drittpersonen ( Art. 73 MWSTG ) und die Amtshilfe ( Art. 75 MWSTG ). Dem BAZG obliegt bei der Einfuhrsteuer daher nicht nur die Strafverfolgung (vgl. Art. 103 Abs. 2 MWSTG ), sondern es ist auch für die Steuererhebung und die damit zusammenhängenden verwaltungsrechtlichen Abklärungen zuständig. Die in Art. 62 Abs. 2 i.V.m. Art. 68 ff. und Art. 73 ff. MWSTG erwähnten Abklärungen sind rein verwaltungsrechtlicher Natur und kommen - wie auch die polizeilichen Vorermittlungen - nicht der Eröffnung einer Strafuntersuchung gleich. Nach der Rechtsprechung ist für die Frage, ob in einem Steuerstrafverfahren das Beschleunigungsgebot verletzt wurde, daher nicht auf die ersten, sich auf die steuerrechtlichen Verpflichtungen erstreckenden Ermittlungen der Steuerbehörden abzustellen, sondern auf die Aufnahme der ersten eigentlichen, auf die Steuerstraftat gerichteten Ermittlungen der Steuerbehörden oder die Mitteilung, dass ein entsprechendes Ermittlungsverfahren eingeleitet werde ( BGE 119 Ib 311 E. 5a betreffend die direkte Bundessteuer).

#### **E. 3.7.5**

Insgesamt rechtfertigt es sich daher, für die Verfahrenseröffnung im Sinne von Art. 105 Abs. 1 und 4 MWSTG auf das Datum der formellen Eröffnungsverfügung abzustellen bzw. für denn Fall, dass bereits zuvor dem Strafverfahren vorbehaltenen Zwangsmassnahmen angeordnet wurden, auf den Zeitpunkt der damit einhergehenden materiellen Verfahrenseröffnung (vgl. Art. 309 Abs. 1 lit. b StPO per analogiam). Insoweit hat die formelle Verfahrenseröffnung auch im Mehrwertsteuerstrafverfahren lediglich deklarative Bedeutung, da die Strafuntersuchung spätestens mit dem Erlass von strafprozessualen Zwangsmassnahmen materiell als eröffnet gilt ( BGE 143 IV 397 E. 3.4.2; 141 IV 20 E. 1.1.4; Urteil 6B\_194/2022 vom 12. Mai 2023 E. 2.6). Als solche Zwangsmassnahmen gelten etwa Hausdurchsuchungen (Urteil 6B\_194/2022 vom 12. Mai 2023 E. 2.6) oder der Erlass eines Vorführungsbefehls (vgl. Art. 207 ff. StPO ) zur Befragung als beschuldigte Person ( BGE 141 IV 20 E. 1.1.4). Für die Anwendung von Art. 105 Abs. 1 und 4 MWSTG ist folglich entscheidend, wann die Strafuntersuchung formell - durch den Erlass einer

entsprechenden Eröffnungsverfügung - oder materiell - durch die Anordnung von strafprozessualen Zwangsmassnahmen - eingeleitet wurde. Unerheblich ist entgegen der Eventualbegründung der Vorinstanz demgegenüber, ob die Verwaltungsbehörde im Rahmen steuerrechtlicher Abklärungen oder strafrechtlicher Vorermittlungen bereits vor der formellen oder materiellen Eröffnung des Strafverfahrens explizit oder implizit einen Tatverdacht äusserte. Dies ist nicht mit einer Verfahrenseröffnung im Sinne von Art. 105 Abs. 1 und 4 MWSTG gleichzusetzen. Solche Abklärungen können rein verwaltungsrechtlicher oder polizeilicher Natur sein, solange damit keine dem Strafverfahren vorbehaltene, strafprozessuale Zwangsmassnahme einhergeht, und der Begründung des für die Verfahrenseröffnung erforderlichen "hinreichenden" Tatverdachts dienen. Entgegen dem privaten Rechtsgutachten vom 27. August 2018 und dem dazu ergangenen Ergänzungsgutachten geht daher nicht "jede Amtshandlung", die auf die Aufklärung einer bestimmten Straftat gerichtet ist (vgl. Gutachten vom 27. August 2018 Rz. 35 ff.; Ergänzungsgutachten vom 20. November 2020 Rz. 30 ff.), mit einer materiellen Verfahrenseröffnung im Sinne von Art. 105 Abs. 1 und 4 MWSTG einher. Im Rahmen von Art. 105 Abs. 4 MWSTG ebenfalls nicht zu prüfen ist, ob das Verfahren gegen eine bestimmte Person bereits früher hätte eröffnet werden können oder ob eine frühere Verfahrenseröffnung bspw. zwecks Sicherstellung der Verfahrensrechte (insb. des Akteneinsichts- und Teilnahmerechts sowie der notwendigen Verteidigung) gar zwingend gewesen wäre (vgl. dazu etwa Urteile 7B\_254/2022 vom 8. Februar 2024 E. 2; 6B\_563/2021 vom 22. Dezember 2022 E. 2.3.2 betreffend die notwendige Verteidigung). Letztere Frage tangiert die Beweisverwertung (vgl. Art. 131 Abs. 3 und Art. 147 Abs. 4 StPO) und folglich eine andere Problematik. Diese Betrachtungsweise dient der Rechtssicherheit, da sich retrospektiv kaum feststellen lässt, ab welchem Zeitpunkt ein die Eröffnung eines Strafverfahrens rechtfertigender "hinreichender" Tatverdacht vorlag. Dies entspricht der zu Art. 309 StPO ergangenen Rechtsprechung (vgl. BGE 141 IV 20 E. 1.1.4; Urteil 6B\_194/2022 vom 12. Mai 2023 E. 2.6). Art. 105 Abs. 1 und 4 MWSTG stellen für die Verjährung gemäss Wortlaut zudem auf die effektive Verfahrenseröffnung ab und nicht etwa auf den Zeitpunkt, zu dem eine Verfahrenseröffnung frühestens möglich gewesen wäre. Dies erlaubt den Strafverfolgungsbehörden nicht, die Eröffnung des Strafverfahrens zwecks Wahrung der Durchführungsverjährung "missbräuchlich" hinauszuzögern. Dieses Argument geht bereits deshalb fehl, weil nicht nur die Durchführungsverjährung im Sinne von Art. 105 Abs. 4 MWSTG, sondern auch die Einleitungsverjährung im Sinne von Art. 105 Abs. 1 MWSTG zu beachten ist. Mit einer Hinauszögerung der Verfahrenseröffnung würden zudem die Ermittlungen behindert, welche sich vor der Verfahrenseröffnung auf Abklärungen verwaltungsrechtlicher und polizeilicher Natur zu beschränken haben und denen vor der Verfahrenseröffnung daher enge Grenzen gesetzt sind. Weiter nimmt das Strafbedürfnis mit zunehmendem Zeitablauf ab, was später bei der Strafzumessung zu berücksichtigen ist (vgl. Art. 48 lit. e StGB). Hinzu kommt, dass eine möglichst frühe Eröffnung des Strafverfahrens gestützt auf einen vagen Tatverdacht nicht zwingend im Interesse der beschuldigten Person ist, da dies bei Verbrechen und Vergehen gemäss Art. 24 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 16 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2016 über das Strafregister-Informationssystem VOSTRA (Strafregistergesetz, StReG; SR 330) im Strafregister zu verzeichnen ist. Vorliegend geht es zwar nicht um Verbrechen oder Vergehen im Sinne von Art. 24 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 16 Abs. 1 lit. b StReG, sondern um blosser Übertretungen. Eine einheitliche Handhabung des Zeitpunkts der Verfahrenseröffnung für Übertretungen, Vergehen und Verbrechen drängt sich dennoch

auf. Bei Übertretungen sind an den für die Verfahrenseröffnung erforderlichen "hinreichenden" Tatverdacht zumindest keine weniger hohen Anforderungen zu stellen.

### **E. 3.8.1**

Die Vorinstanz entschied weiter zu Recht, die Verfahrenseröffnung im Sinne von Art. 105 Abs. 1 und 4 MWSTG knüpfe an einen "individuellen Zeitpunkt" an und sei für jede beschuldigte Person und alle dieser vorgeworfenen Straftaten separat zu prüfen (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.3.8.3 S. 25). Dies ergibt sich daraus, dass die Eröffnung der Strafuntersuchung, welche der beschuldigten Person - soweit nicht wichtige Gründe entgegenstehen - unverzüglich schriftlich mitzuteilen ist ( Art. 104 Abs. 4 MWSTG ), gegenüber einer bestimmten beschuldigten Person für eine bestimmte Straftat erfolgt. Die Eröffnungsverfügung hat daher, analog der späteren Anklage, sowohl die verdächtige Person, gegen welche ein Verfahren geführt wird, als auch das konkrete Delikt, das ihr vorgeworfen wird, zu bezeichnen (vgl. Art. 309 Abs. 3 StPO ; ANDRÉ VOGELANG, in: Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung, 3. Aufl. 2023, N. 18 zu Art. 309 StPO ; JOSITSCH/SCHMID, Handbuch des schweizerischen Strafprozessrechts, 4. Aufl. 2023, N. 1127 S. 566). Bei einer Ausdehnung der Untersuchung auf weitere Straftaten bzw. Lebenssachverhalte oder weitere Personen hat gemäss der gesetzlichen Regelung in der StPO eine zusätzliche Eröffnungsverfügung zu ergehen (Art. 311 Abs. 2 i.V.m. Art. 309 Abs. 3 StPO ; JOSITSCH/SCHMID, Schweizerische Strafprozessordnung, Praxiskommentar, 4. Aufl. 2023, N. 5 zu Art. 311 StPO ; VOGELANG, a.a.O., N. 18 zu Art. 309 StPO ). Der formelle Erlass einer ausdehnenden Eröffnungsverfügung kann nach der Lehre selbst bei Kollektivdelikten wie Gewerbmässigkeit, Geldwäscherei oder Drogenhandel erforderlich sein, wenn dies dem Ziel der Untersuchungseröffnung, d.h. der Klarstellung, gegen welche Personen wegen welcher Delikte eine Strafuntersuchung geführt wird, dient (vgl. JOSITSCH/SCHMID, Praxiskommentar, a.a.O., N. 6 zu Art. 311 StPO ). Die muss in analoger Anwendung auch für das Verwaltungsstrafverfahren gelten. Für die Frage, wann die Einleitungsverjährung (vgl. Art. 105 Abs. 1 MWSTG ) endet und die daran anknüpfende Durchführungsverjährung im Sinne von Art. 105 Abs. 4 MWSTG zu laufen beginnt, ist auf die Eröffnung der Untersuchung im Sinne von Art. 309 StPO abzustellen. Die Verfahrenseröffnung gegen eine andere beschuldigte Person oder betreffend andere Straftaten bzw. Sachverhalte setzt die Durchführungsverjährungsfrist folglich nicht in Gang. Für eine individuelle Betrachtung der Durchführungsverjährung spricht gemäss den zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen auch, dass getrennte Verfahren gegen Mittäter oder Teilnehmer aus sachlichen Gründen zulässig sind (vgl. Art. 30 StPO ; angefochtenes Urteil S. 26). Die Verfahrenstrennung soll vor allem der Verfahrensbeschleunigung dienen bzw. eine unnötige Verzögerung vermeiden helfen. Als sachlicher Trennungsgrund gilt etwa die länger dauernde Unerreichbarkeit einzelner beschuldigter Personen oder die bevorstehende Verjährung einzelner Straftaten ( BGE 138 IV 214 E. 3.2; Urteile 6B\_1460/2022 vom 16. Januar 2024 E. 1.1; 6B\_23/2021 vom 20. Juli 2021 E. 3.3). Der in Art. 29 Abs. 1 lit. b StPO verankerte Grundsatz der Verfahrenseinheit, wonach Mittäter und Teilnehmer gemeinsam zu verfolgen sind, gilt daher nicht absolut.

### **E. 3.8.2**

Zu keinem anderen Ergebnis führt die von den Beschwerdeführern 1 und 2 angerufene teleologische Auslegung, wonach die Durchführungsverjährung die Dauer der Untersuchung beschränken und der Durchsetzung des Beschleunigungsgebots dienen soll. Diese Zielsetzung ist auch bei einer individuellen Betrachtung gewahrt, nachdem bei der

Prüfung, ob das Verfahren zu lange gedauert hat, auf die konkrete Verfahrensdauer abzustellen ist, d.h. den Zeitpunkt, zu welchem die betroffene Person vom gegen sie laufenden Strafverfahren Kenntnis erlangte (vgl. BGE 119 Ib 311 E. 5a; Urteil 6B\_684/2022 vom 31. August 2022 E. 5.1.3 mit weiteren Hinweisen). Nicht gefolgt werden kann weiter dem Argument der Beschwerdeführer 1 und 2, wonach eine individuelle Betrachtung bei der Durchführungsverjährung dazu führen würde, dass es den Behörden unbenommen wäre, durch ständige Anpassungen oder Ausdehnungen des Verfahrens immer wieder neue Fristen auszulösen bzw. laufende Fristen im Ergebnis zu unterbrechen. Dies trifft nicht zu. Ein gegen eine bestimmte Person bereits eröffnetes Strafverfahren kann nicht erneut eröffnet werden. Weder die Ausdehnung des Verfahrens auf einen zusätzlichen Vorwurf noch auf eine weitere beschuldigte Person löst für das bereits laufende Verfahren eine neue Frist aus. Die Strafverfolgungsbehörde kann mit der Verfahrenseröffnung gegen eine mitbeschuldigte Person wie dargelegt auch nicht nach Belieben zuwarten (vgl. Art. 105 Abs. 1 MWSTG ; oben E. 3.7.5).

### **E. 3.9.1**

Die verwaltungsstrafrechtliche Untersuchung gegen die Beschwerdeführer 2 und 3 wurde formell am 25. März 2013 eröffnet. Die zuvor ergangene Eröffnungsverfügung vom 30. Oktober 2012 betraf lediglich den Beschwerdeführer 3. Ihr lag der Vorwurf der versuchten Hinterziehung der Mehrwertsteuer, begangen am 20. September 2012 durch Nichtdeklaration zweier Kunstgegenstände bei der Einfuhr in die Schweiz, zugrunde. Dieses Verfahren wurde eröffnet, weil der Beschwerdeführer 3 am 20. September 2012 bei der Einreise in die Schweiz den grünen Durchgang benutzte und den Gepäckwagen, auf dem sich ein Gemälde und ein weiterer Kunstgegenstand befanden, durch Handling Agents über die Zollgrenze bringen liess. Zuvor hatte der Beschwerdeführer 3 die beiden Kunstgegenstände am 14. September 2012 aus einem offenen Zolllager ausgelagert und im Transitverfahren im Privatjet nach Grossbritannien exportiert. Dieser Vorwurf bildete nebst weiteren, ähnlich gelagerten Fällen Gegenstand der Bundesgerichtsurteile 6B\_938/2020 und 6B\_942/2020 vom 12. November 2021 (teilweise publ. in: BGE 148 IV 96 ) und 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 (teilweise publ. in: BGE 149 IV 395 ). Die Verfahrenseröffnung vom 30. Oktober 2012 betraf folglich nicht nur die Einfuhr anderer Kunstgegenstände, sondern auch ein völlig anderes Tatvorgehen, nämlich die Mehrwertsteuerhinterziehung durch Nichtanmeldung, während es im vorliegenden Verfahren um den Vorwurf der unrichtigen Anmeldung von Kunstgegenständen als angebliche Kommissionsware geht. Die Vorinstanz entschied daher zu Recht, für den Fristenlauf im Sinne von Art. 105 Abs. 4 MWSTG sei die im Zusammenhang mit den vorliegend zu beurteilenden Taten am 25. März 2013 erfolgte Verfahrenseröffnung entscheidend und nicht die zuvor wegen anderer Vorwürfe erlassene Eröffnungsverfügung vom 30. Oktober 2012. Dies gilt a fortiori auch für den Beschwerdeführer 2, der von der Eröffnungsverfügung vom 30. Oktober 2012 in keiner Weise betroffen war. Der gegenteiligen Auffassung im Rechtsgutachten vom 27. August 2018 und dem dazu ergangenen Ergänzungsgutachten kann nicht gefolgt werden. Erforderlich ist wie dargelegt eine individuelle Betrachtungsweise (vgl. oben E. 3.8). Unbehelflich ist das in diesem Zusammenhang vorgetragene Argument, sämtliche Vorwürfe seien im gleichen Verfahren (unter der gleichen Verfahrensnummer) abgeklärt worden (vgl. Rechtsgutachten vom 27. August 2018 Rz. 63). Gemäss Art. 29 Abs. 1 StPO sind nicht nur Mittäter und Teilnehmer (lit. b), sondern auch mehrere Straftaten einer beschuldigten Person (lit. b) gemeinsam zu verfolgen. Auch gänzlich anders gelagerte Taten und selbst solche, welche die beschuldigte

Person nachträglich während einer bereits laufenden Strafuntersuchung beging, können daher Gegenstand des gleichen Verfahrens bilden. Die Verfahrensnummer lässt folglich nicht den Schluss zu, das Verfahren wegen der vorliegend zu beurteilenden Straftaten sei bereits am 30. Oktober 2012 eröffnet worden.

### **E. 3.9.2**

Der Verfahrenseröffnung gegen die Beschwerdeführer 2 und 3 vom 25. März 2013 gingen Vorermittlungen und der Vorermittlungsbericht vom 15. November 2012 voraus. Vorermittlungen sind, wie zuvor erläutert, zulässig und nicht mit einer materiellen Eröffnung einer Strafuntersuchung gleichzusetzen. Gemäss dem Rechtsgutachten vom 27. August 2018 wurden im Rahmen dieser Vorermittlungen Vorakten der ESTV beigezogen, Internetrecherchen getätigt und die Zolllagerlisten des offenen Zolllagers der K. \_\_\_\_\_ AG sowie die Auflistung der Geleitscheine (Transitverfahren) bezüglich der im offenen Zolllager auf den Beschwerdeführer 3 eingelagerten Kunstgegenstände mit vorhandenen Einfuhrverzollungen und der Aufstellung der Kunstgegenstände der Hotel I. \_\_\_\_\_ AG abgeglichen (vgl. Gutachten, a.a.O., Ziff. 66 S. 20). Hierbei geht es um Abklärungen, welche auch im Rahmen einer rein steuerrechtlichen Prüfung zulässig sein können und typischerweise der Erhärtung oder Entkräftung eines Anfangsverdachts dienen. Damit ging nicht zwingend die Eröffnung einer Strafuntersuchung einher. Die Beschwerdeführer 2 und 3 selbst äussern sich in ihren Beschwerden nicht zum Inhalt der Vorermittlungen. Sie legen auf jeden Fall nicht dar, die Vorermittlungen hätten eine dem Strafverfahren vorbehaltene, strafprozessuale Zwangsmassnahme zum Gegenstand gehabt. Fehl geht auch das Argument des Beschwerdeführers 2, die gleichzeitig mit der formellen Verfahrenseröffnung am 25. März 2013 angeordneten Hausdurchsuchungen hätten zwingend einer zeitraubenden Vorbereitung bedurft. Entscheidend ist gemäss Art. 309 Abs. 1 lit. b StPO der Zeitpunkt der Anordnung der Zwangsmassnahme. Ohnehin fanden die umfangreichen Hausdurchsuchungen u.a. in Räumlichkeiten des Beschwerdeführers 3 in Zürich, Küsnacht und St. Moritz soweit ersichtlich nicht am 25. März 2013, sondern erst am 16. April 2013 im Anschluss an die Einvernahme des Beschwerdeführers 3 vom gleichen Tag statt. Wie dargelegt lief das Strafverfahren gegen den Beschwerdeführer 3 wegen anderer Mehrwertsteuerhinterziehungen zudem bereits seit dem 30. Oktober 2012. Anhaltspunkte dafür, dass das vorliegende Strafverfahren gegen die Beschwerdeführer 2 und 3 materiell bereits vor dem 25. März 2013 eröffnet wurde, liegen folglich nicht vor.

### **E. 3.9.3**

Nicht ersichtlich ist, welche zusätzlichen, verjährungsrechtlich relevanten Erkenntnisse sich aus der vom Beschwerdeführer 2 gemäss eigenen Angaben erstinstanzlich beantragten Edition von "internen Unterlagen" im Zusammenhang mit dem Vorermittlungsbericht vom 15. November 2012 und der Vorbereitung des Durchsuchungsbefehls vom 25. März 2013 (vgl. Beschwerde Beschwerdeführer 2 Ziff. 51 ff. S. 18 f.) hätten ergeben können. Eine Verletzung der Aktenführungs- und Dokumentationspflicht im vorliegenden Strafverfahren (vgl. dazu etwa Urteil 6B\_194/2023 vom 25. September 2023 E. 2.1.1) zeigt der Beschwerdeführer 2 nicht auf. Er macht unter Verweis auf seine Plädoyernotizen lediglich geltend, die Edition der internen Unterlagen sei auch Gegenstand seiner Berufungsbegründung gewesen (Beschwerde Beschwerdeführer 2 S. 18 FN 26). Dass er seinen Beweisantrag vor der Vorinstanz fristgerecht erneuert hätte, behauptet er nicht. Dazu wäre er jedoch verpflichtet gewesen. Erstinstanzlich abgewiesene Beweisanträge können auch bei Übertretungen im Berufungsverfahren erneut gestellt werden (Urteile

6B\_1337/2021 vom 3. Oktober 2022 E. 3.3.1.1; 6B\_211/2021 vom 2. August 2021 E. 3.2; 6B\_362/2012 vom 29. Oktober 2012 E. 8.4.2). Der Vorinstanz kann daher nicht zum Vorwurf gemacht werden, sie habe Beweisanträge des Beschwerdeführers 2 zu Unrecht nicht behandelt.

### **E. 3.10**

Die formelle Eröffnungsverfügung gegen den Beschwerdeführer 1 datiert vom 7. März 2016. Auch insofern deutet nichts darauf hin, dass das Strafverfahren materiell bereits früher eröffnet worden sein könnte. Insbesondere stellt die blosser CCIS-Abfrage zur Identifikation des Beschwerdeführers 1 als Inhaber eines bestimmten Telefonanschlusses keine zwingend mit einer materiellen Verfahrenseröffnung gegen den Beschwerdeführer 1 einhergehende strafprozessuale Zwangsmassnahme dar, zumal damit ein Konnex zum Beschwerdeführer 1 erst hergestellt wurde. Gleiches gilt für die beim Beschwerdeführer 3 durchgeführte Hausdurchsuchung vom 16. April 2013, anlässlich welcher das Memorandum vom 30. Oktober 2007 sichergestellt wurde, sowie die Befragung des Beschwerdeführers 1 als Auskunftsperson (im Sinne von Art. 178 lit. d StPO). Die Befragung ermöglichte es dem Beschwerdeführer 1, sich vor der Eröffnung des Strafverfahrens zum gegen ihn erhobenen Tatverdacht zu äussern. Als Auskunftsperson war er nicht zur Aussage verpflichtet; die Bestimmungen über die Einvernahme der beschuldigten Person gelten sinngemäss (vgl. Art. 178 lit. d i.V.m. 180 Abs. 1 StPO). Anhaltspunkte für ein "missbräuchliches" Zuwarten mit der Verfahrenseröffnung liegen im Übrigen nicht vor. Die verspätete Eröffnung des Strafverfahrens gegen den Beschwerdeführer 1 hatte vielmehr zur Folge, dass einzelne Vorwürfe in Bezug auf den Beschwerdeführer 1 infolge der in der Zwischenzeit eingetretenen Einleitungsverjährung (vgl. Art. 105 Abs. 1 MWSTG) nicht zu prüfen waren (vgl. erstinstanzliches Urteil S. 29; oben E. 3.3.1). Da die Strafverfügung gegen den Beschwerdeführer 1 am 16. Oktober 2018 erging, wäre die fünfjährige Durchführungsverjährung auch gewahrt worden, wenn das Strafverfahren gegen den Beschwerdeführer 1 bereits Ende 2013 und damit noch vor dessen Befragung als Auskunftsperson vom 15. Dezember 2015 (vgl. Beschwerde Beschwerdeführer 1 Ziff. 78 S. 30) eröffnet worden wäre.

### **E. 3.11**

Die Vorinstanz entschied folglich zu Recht, die Durchführungsverjährung im Sinne von Art. 105 Abs. 4 MWSTG habe gegenüber den Beschwerdeführern 2 und 3 mit den Eröffnungsverfügungen vom 25. März 2013 und gegenüber dem Beschwerdeführer 1 mit der Eröffnungsverfügung vom 7. März 2016 zu laufen begonnen. Gegenüber den Beschwerdeführern 1 und 2 wurde die Durchführungsverjährung folglich mit den Strafverfügungen vom 16. Oktober 2018 bzw. 20. März 2018 gewahrt, welche innert der fünfjährigen Frist von Art. 105 Abs. 4 MWSTG ergingen. Zwischen der Verfahrenseröffnung gegenüber dem Beschwerdeführer 3 vom 25. März 2013 und der entsprechenden Strafverfügung vom 2. Juli 2018 verstrichen rund fünf Jahre und drei Monate. Insofern ist daher zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht von einem Ruhen der Durchführungsverjährung im Sinne von Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG ausging.

### **E. 3.12.1**

Die Vorinstanz lässt mit dem Bezirksgericht für das Ruhen der Verjährung im Sinne von Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG zu Recht den mit einem ausländischen Wohnsitz

verbundenen Auslandsaufenthalt genügen. Dies entspricht dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck der Bestimmung von Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG. Ein ausländischer Wohnsitz der beschuldigten Person führt regelmässig zu einer Verzögerung der Ermittlungen. Mitteilungen sind den Adressaten an ihren Wohnsitz, ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort oder an ihren Sitz zuzustellen ( Art. 34 Abs. 1 VStrR ; vgl. auch Art. 87 Abs. 1 StPO ). Art. 34 Abs. 1 VStrR nimmt - wie auch Art. 87 Abs. 1 StPO - auf den zivilrechtlichen Wohnsitz im Sinne von Art. 23 ZGB Bezug (NATTERER GARTMANN, in: Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, N. 7 zu Art. 34 VStrR ; MACALUSO/TOFFEL, in: Commentaire romand, Code de procédure pénale suisse, 2. Aufl. 2019, N. 4 ff. zu Art. 87 StPO ). Dieser befindet sich gemäss Art. 23 Abs. 1 ZGB an dem Orte, wo sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. Zudem gilt der Grundsatz der Einheit des Wohnsitzes, wonach niemand an mehreren Orten zugleich seinen Wohnsitz haben kann ( Art. 23 Abs. 2 ZGB ). Der Aufenthalt in einer Strafanstalt begründet keinen neuen Wohnsitz (vgl. etwa Urteil 6B\_426/2017 vom 12. Juni 2017 E. 3), sondern bloss einen für die Zustellung zulässigen, gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne von Art. 34 Abs. 1 VStrR und Art. 87 Abs. 1 StPO (MACALUSO/TOFFEL, a.a.O., N. 8 zu Art. 87 StPO ). Zustellungen an ein Feriendomizil sind demgegenüber unzulässig, da ein solches weder einen Wohnsitz begründet noch als "gewöhnlicher Aufenthaltsort" im Sinne von Art. 34 Abs. 1 VStrR und Art. 87 Abs. 1 StPO gilt (vgl. MACALUSO/TOFFEL, a.a.O., N. 8 zu Art. 87 StPO ; YVES DONZALLAZ, La notification en droit interne suisse, 2002, N. 933 S. 457). aArt. 34 Abs. 2 VStrR in der bis am 31. Dezember 2019 gültigen Fassung sah eine Verpflichtung zur Verzeigung eines Zustellungsdomizils in der Schweiz nur für landesabwesende beschuldigte Personen vor, die ihr Domizil in einem Staat hatten, dessen Rechtshilfe nicht in Anspruch genommen werden konnte. Im Übrigen war die Bezeichnung eines Zustellungsdomizils für nicht in der Schweiz wohnhafte beschuldigte Personen fakultativ (aArt. 34 Abs. 1 VStrR). Neu verpflichtet Art. 34 Abs. 2 erster Satz VStrR Beschuldigte mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthaltsort oder Sitz im Ausland - gleich wie Art. 87 Abs. 2 StPO - in der Schweiz ein Zustellungsdomizil zu bezeichnen. Vorbehalten bleiben staatsvertragliche Vereinbarungen, wonach Mitteilungen direkt zugestellt werden können (Art. 34 Abs. 2 zweiter Satz VStrR). Diese Pflicht zur Bezeichnung eines Schweizer Zustellungsdomizils kann jedoch nicht real durchgesetzt werden. Sie hat im Unterlassungsfall lediglich zur Folge, dass die Zustellung gemäss Art. 34a Abs. 1 lit. c VStrR durch Veröffentlichung im Bundesblatt ersetzt wird (vgl. NATTERER GARTMANN, a.a.O., N. 22 zu Art. 34 VStrR ). Die staatsvertraglich teilweise vorgesehene Möglichkeit zur direkten postalischen Zustellung (vgl. insb. Art. 52 des Schengener Durchführungsübereinkommens vom 14. Juni 1985 [SDÜ; ABl. L 239 vom 22. September 2000, S. 19 ff.]) und die Bezeichnung eines Zustellungsdomizils in der Schweiz ändern zudem nichts daran, dass eine sich im Ausland aufhaltende beschuldigte Person nicht verpflichtet werden kann, eine Vorladung in die Schweiz zu befolgen ( BGE 140 IV 86 E. 2). Sie kann dem verfolgenden Staat nur mittels eines hoheitlichen Aktes des Staates, auf dessen Gebiet sie sich befindet, überstellt werden ( BGE 140 IV 86 E. 2.4 ; 133 I 234 E. 2.5.1). Wollen die Schweizer Strafverfolgungsbehörden auf den sich im Ausland aufhaltenden Beschuldigten zugreifen, müssen sie den ausländischen Staat daher um Rechtshilfe ersuchen. Zwecks Befragung des sich im Ausland aufhaltenden Beschuldigten können sie ein Gesuch um rogatorische Einvernahme durch die Behörden des ausländischen Staates stellen. Dabei kann jener Staat gegebenenfalls die in seinem Recht vorgesehenen Zwangsmittel anwenden, um den Beschuldigten zum Erscheinen zu veranlassen. Der sich

im Ausland aufhaltende Beschuldigte kann den schweizerischen Behörden zwangsweise nur unter den Voraussetzungen des Auslieferungsrechts überstellt werden. Eine Auslieferung ist bei blossen Übertretungen in Art. 2 Ziff. 1 des Europäischen Auslieferungsübereinkommens vom 13. Dezember 1957 (EAUe; SR 0.353.1) jedoch nicht vorgesehen (zum Ganzen: BGE 140 IV 86 E. 2.4). Selbst wenn sich die im Ausland wohnhafte beschuldigte Person bereit erklärt, freiwillig zu einer Einvernahme in der Schweiz zu erscheinen, kann es zu Verzögerungen kommen, wenn diese Einvernahme nicht zeitnah durchgeführt werden kann. Mit der Vorinstanz ist daher davon auszugehen, dass die Durchführungsverjährung gestützt auf Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG nach dem Willen des Gesetzgebers solange ruht, als die beschuldigte Person weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt (z.B. aufgrund einer Inhaftierung) in der Schweiz hat und ihre Befragung von den Schweizer Strafverfolgungsbehörden daher nur auf dem Rechtshilfegeweg erzwungen werden kann (vgl. BGE 140 IV 86 E. 2.3 f.). Irrelevant ist für die Anwendung von Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG demgegenüber, ob bzw. wann die beschuldigte Person mit Wohnsitz im Ausland allenfalls ferienhalber oder für andere private oder berufliche Zwecke vorübergehend in die Schweiz einreiste. Von der Strafverfolgungsbehörde einen Nachweis zu verlangen, dass sich die beschuldigte Person mit Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt im Ausland in dieser Zeit auch tatsächlich im Ausland aufhielt, wäre nicht praktikabel. Hätte der Gesetzgeber ein freiwilliges Erscheinen zu Einvernahmen in der Schweiz von der Regelung von Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG ausnehmen wollen, hätte er eine andere Formulierung gewählt. Gemäss den zutreffenden bezirksgerichtlichen Erwägungen, auf welche die Vorinstanz verweist (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.3.8.2 S. 23), müssen demnach keine zusätzlichen Elemente vorliegen, die darauf schliessen lassen, dass die zügige Durchführung der Untersuchung durch den Auslandsaufenthalt der beschuldigten Person tatsächlich erschwert wurde. Die Regelung von Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG ist für das Bundesgericht verbindlich (vgl. Art. 190 BV), auch wenn sie bei einem dauerhaften ausländischen Wohnsitz zur Folge haben kann, dass die Straftaten nach der Einleitung der Strafuntersuchung faktisch nicht mehr verjähren. Dem ist korrigierend entgegenzuhalten, dass die Strafverfolgungsbehörde dennoch dem Beschleunigungsgebot verpflichtet ist (vgl. etwa Art. 6 Ziff. 1 EMRK; Art. 5 StPO; siehe auch Art. 48 lit. e StGB), dessen Verletzung in extremen Fällen als ultima ratio-Sanktion ebenfalls eine Verfahrenseinstellung zur Folge haben kann (vgl. BGE 143 IV 373 E. 1.4.1, 49 E. 1.8.2; je mit Hinweisen). Dass eine beschuldigte Person mit Wohnsitz im Ausland einer Einladung zur Einvernahme in der Schweiz freiwillig Folge leistete, ist bei der Prüfung einer allfälligen Verletzung des Beschleunigungsgebots zu berücksichtigen, nicht jedoch bei der Beurteilung, ob die Verjährung im Sinne von Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG ruhte. Die vom Gesetzgeber mit dem neuen Mehrwertsteuergesetz angestrebte Verbesserung der Stellung der steuerpflichtigen Personen im Verfahren (vgl. dazu Botschaft vom 25. Juni 2009 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 ff., 7031; BGE 149 IV 395 E. 3.8.1; 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.) bezog sich nicht auf die Verjährung, sondern auf andere Aspekte. Daraus lässt sich entgegen dem Beschwerdeführer 3 für die Auslegung von Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG nichts ableiten.

### **E. 3.12.2**

Der Beschwerdeführer 3 wurde am 16. April 2013 von der damaligen EZV in Zürich einvernommen. Gemäss dem Einvernahmeprotokoll war er damals in W.\_\_\_\_\_/GB wohnhaft. Dies widerlegt der Beschwerdeführer 3 vor Bundesgericht nicht, sondern er behauptet lediglich, er habe "Zweitwohnsitze" in Küsnacht und St. Moritz gehabt. Letzteres ist angesichts des Grundsatzes der Einheit des Wohnsitzes (vgl. Art. 23 Abs. 2 ZGB ) und der Tatsache, dass der Beschwerdeführer 3 anlässlich der Befragung vom 16. März 2013 als Wohnsitz eine Adresse im Ausland angab, für die Beurteilung der Verjährung unerheblich. Mit der Frage, wann er seinen Wohnsitz in die Schweiz zurückverlegte, setzt sich der Beschwerdeführer 3 nicht substantiiert auseinander. Nach der Rechtsprechung ist es mit der Unschuldsvermutung unter gewissen Umständen vereinbar, die Weigerung der beschuldigten Person, zu ihrer Entlastung erforderliche Angaben zu machen und entlastende Behauptungen näher zu substantiieren, in die Beweiswürdigung miteinzubeziehen, wenn eine Erklärung angesichts der belastenden Beweiselemente vernünftigerweise erwartet werden darf (vgl. dazu etwa Urteile 6B\_1018/2021 vom 24. August 2022 E. 1.3.1; 6B\_299/2020 vom 13. November 2020 E. 2.3.3; je mit Hinweisen). Dies ist vorliegend der Fall. Der Beschwerdeführer 3 kann sich daher nicht darauf beschränken, die korrekte Wiedergabe seiner Aussagen im Presseinterview der Zeitschrift P.\_\_\_\_\_. infrage zu stellen. Vielmehr hätte er darlegen müssen, wann der Wohnsitzwechsel in die Schweiz seines Erachtens stattfand. Darin liegt auch deshalb keine Verletzung der u.a. in Art. 3 StPO und Art. 6 Ziff. 2 EMRK verankerten Unschuldsvermutung, weil dem Beschwerdeführer 3 damit kein strafbares Verhalten vorgeworfen, sondern lediglich die für die Beurteilung der Verjährung relevante Frage nach seinem Wohnsitz geklärt wird. Nach der Rechtsprechung sind auch beschuldigte Personen, welche in der Sache ein Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht haben, zur Mitwirkung bei der Ermittlung der Personalien (z.B. Name, Adresse) verpflichtet (vgl. Art. 143 Abs. 1 lit. a und Art. 215 Abs. 2 lit. a StPO ; Urteile 6B\_931/2018 vom 9. April 2019 E. 1.3; 6B\_70/2018 vom 6. Dezember 2018 E. 1.3.3 mit Hinweisen). Die Vorinstanz verfällt daher nicht in Willkür, wenn sie mit dem Bezirksgericht auf den im erwähnten Presseinterview festgehaltenen Zeitpunkt von Anfang Februar 2017 abstellt. Ohnehin wurde die ordentliche Durchführungsverjährung in Bezug auf den Beschwerdeführer 3 lediglich um etwas mehr als drei Monate überschritten. Die Durchführungsverjährung wäre folglich auch gewahrt, wenn der Beschwerdeführer 3 seinen Wohnsitz nicht bis im Jahr 2017 im Ausland gehabt hätte, sondern nach der Verfahrenseröffnung im März 2013 nur noch während relativ kurzer Zeit. Angaben des Beschwerdeführers 3 dazu, wann der Wohnsitzwechsel in die Schweiz seines Erachtens ungefähr stattgefunden haben soll, hätten sich auch aus diesem Grund aufgedrängt. Die Vorinstanz entschied im Ergebnis zu Recht, die fünfjährige Durchführungsverjährungsfrist sei in Bezug auf den Beschwerdeführer 3 eingehalten worden, da die Frist gemäss Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG ruhte, solange sich dieser im Ausland aufhielt.

### **E. 3.13**

Die Kritik der Beschwerdeführer, die Vorinstanz hätte die Verfahren infolge Verjährung einstellen müssen, ist nach dem Gesagten unbegründet, soweit darauf einzutreten ist.

### **E. 4.1**

Der Beschwerdeführer 3 rügt, die Vorinstanz habe eine Verletzung von Art. 103 Abs. 1 MWSTG durch das Bezirksgericht zu Unrecht verneint. Das Bezirksgericht sei davon ausgegangen, es sei an den Steuerentscheid gebunden, obschon Art. 77 Abs. 4 VStrR

gemäss Art. 103 Abs. 1 MWSTG im Mehrwertsteuerstrafverfahren nicht zur Anwendung gelangt. Es habe eine Beweiswürdigung zwar angekündigt, jedoch keine solche vorgenommen, den durch die Verwaltungsinstanzen ermittelten objektiven Sachverhalt nicht geprüft und sich lediglich zum subjektiven Sachverhalt geäußert.

#### **E. 4.2**

Die Beschwerde in Strafsachen ist zulässig gegen Entscheide letzter kantonaler Instanzen und des Bundesstrafgerichts ( Art. 80 Abs. 1 BGG ). Die Kritik des Beschwerdeführers richtet sich gegen die Beweiswürdigung des Bezirksgerichts. Ob auf die Rüge dennoch einzutreten ist, weil die Vorinstanz im vorliegenden Übertretungsstrafverfahren in Tatfragen über eine beschränkte Kognition verfügte (vgl. oben E. 3.5.2) und sie eine Verletzung von Art. 103 Abs. 1 MWSTG durch das Bezirksgericht verneinte, kann offenbleiben, da die Rüge wie nachfolgend dargelegt unbegründet ist.

#### **E. 4.3.1**

Die u.a. in Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK verankerte Unschuldsvermutung gilt auch im Mehrwertsteuerstrafverfahren (vgl. Art. 104 Abs. 1 MWSTG ). Art. 104 Abs. 2 MWSTG statuiert zudem explizit, dass die beschuldigte Person nicht verpflichtet ist, sich in einem Strafverfahren selbst zu belasten. Die von ihr im Steuererhebungsverfahren gestützt auf die in Art. 68 und 73 MWSTG verankerte Auskunftspflicht erteilten Auskünfte oder Beweismittel aus einer Kontrolle nach Art. 78 MWSTG dürfen in einem Strafverfahren nur dann verwendet werden, wenn die beschuldigte Person in diesem hierzu ihre Zustimmung erteilt ( Art. 104 Abs. 3 MWSTG ). 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 (vgl. BGE 149 IV 395 E. 3.8.1). Das Strafgericht darf entgegen Art. 77 Abs. 4 VStrR folglich eine eigene Beweiswürdigung vornehmen und es hat insbesondere zu prüfen, ob die Sachverhaltsfeststellung im steuerrechtlichen Leistungsentscheid auf strafrechtlich unverwertbaren Beweisen oder einer mit dem im Strafrecht geltenden Grundsatz "in dubio pro reo" unvereinbaren Beweislastumkehr beruht (vgl. BGE 149 IV 395 E. 3.8.1). Mit dieser Trennung von Steuererhebungs- und Strafverfahren im neuen Mehrwertsteuerstrafrecht wollte der Gesetzgeber die Wahrung der strafprozessualen Verfahrensrechte der beschuldigten Person sicherstellen (vgl. BGE 149 IV 395 E. 3.8.1; 148 IV 96 E. 4.4.2 mit Hinweisen; BISCHOF, a.a.O., S. 492 ff.).

#### **E. 4.3.2**

Art. 103 Abs. 1 MWSTG besagt jedoch lediglich, dass Art. 77 Abs. 4 VStrR nicht anwendbar ist und rechtskräftige Verwaltungsgerichtsentscheide über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht für die Strafgerichte folglich nicht verbindlich sind. Die beschuldigte Person kann im Mehrwertsteuerstrafverfahren daher geltend machen, der Sachverhalt sei im entsprechenden Verwaltungsgerichtsentscheid falsch festgestellt worden. Hingegen ist es dem Strafgericht im Rahmen dieser Beweiswürdigung nicht untersagt, auf die seines Erachtens zutreffenden Erwägungen im verwaltungsgerichtlichen Entscheid Bezug zu nehmen oder zu verweisen, soweit diese nicht auf einer im Strafverfahren unzulässigen

Beweislastumkehr beruhen und die im Verwaltungsverfahren herangezogenen Beweise auch im Strafverfahren verwertbar sind. In Bezug auf Rechtsfragen gilt zudem der Grundsatz der einheitlichen Rechtsanwendung. Verweise auf rechtliche Ausführungen zur Steuerpflicht im zuvor in der gleichen Sache ergangenen Verwaltungsentscheid - wie auch auf anderweitige verwaltungsrechtliche Präjudizien - sind auch im Mehrwertsteuerstrafrecht zulässig. Solche Verweise sind im Sinne der Prozessökonomie und dienen letztlich der Begründung des eigenen Entscheids. Die StPO und das BGG lassen unter gewissen Voraussetzungen daher selbst Verweise auf Entscheide einer unteren Gerichtsinstanz zu (vgl. Art. 82 Abs. 4 StPO und Art. 109 Abs. 3 BGG ; BGE 141 IV 244 E. 1.2.3). Entscheidend ist, dass das Strafgericht die erhobenen Einwände dennoch prüft und im Falle eines Verweises auf die verwaltungsgerichtliche Begründung zur Steuerpflicht sicherstellt, dass auf diese Weise keine strafrechtlich unverwertbaren Beweise Eingang in das Strafverfahren finden.

#### **E. 4.4**

Indem das Bezirksgericht erwog, es bestünden keine Hinweise, dass die Urteile der eidgenössischen Gerichte rechtsfehlerhaft sein könnten (vgl. erstinstanzliches Urteil S. 85), hat es die Verwaltungsgerichtsentscheide gerade nicht für verbindlich erklärt, sondern vielmehr geprüft, ob Gründe vorliegen, welche ein Abweichen davon rechtfertigen. Im Übrigen nahm das Bezirksgericht eine ausführliche Beweiswürdigung vor, in deren Rahmen es sich insbesondere auch mit den vom Beschwerdeführer 3 erhobenen Einwänden befasste. Dass es dabei auf Beweise abgestellt hätte, die einem strafrechtlichen Verwertungsverbot unterliegen, zeigt der Beschwerdeführer 3 nicht auf. Ebenso wenig legt er dar, mit welchen zusätzlichen Einwänden sich das Bezirksgericht zwingend hätte befassen müssen. Aus seiner nachfolgend zu behandelnden Kritik an der vorinstanzlichen Beweiswürdigung ergibt sich vielmehr, dass sich der Beschwerdeführer 3 in erster Linie gegen die Beweiswürdigung im Zusammenhang mit dem subjektiven Tatbestand wendet. Dazu hatten sich das Bundesverwaltungsgericht im Entscheid vom 23. Januar 2019 und das Bundesgericht im Urteil 2C\_219/2019 vom 27. April 2020 nicht zu äussern (vgl. Urteil, a.a.O., E. 5 und 8). Ob Kunstwerke, welche dem Beschwerdeführer 3 direkt oder indirekt (über die von ihm beherrschten Gesellschaften) gehörten und welche gemäss der Vorinstanz zur permanenten Ausstellung im Hotel I.\_\_\_\_\_ oder in privaten Räumlichkeiten des Beschwerdeführers 3 bestimmt waren, als Kommissionsware im Verlagerungsverfahren über die Galerie H.\_\_\_\_\_ steuerfrei in die Schweiz importiert werden durften, tangiert auch eine Rechtsfrage. Den Vorinstanzen war es insofern nicht untersagt, sich an der rechtlichen Würdigung im Bundesgerichtsurteil 2C\_219/2019 vom 27. April 2020 zu orientieren. Dies gilt insbesondere für die rechtlichen Ausführungen des Bundesgerichts im Urteil 2C\_219/2019 vom 27. April 2020 zur Auslegung von Art. 83 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; in Kraft bis am 31. Dezember 2009; AS 2000 1300) und Art. 63 Abs. 1 MWSTG bzw. zu den rechtlichen Voraussetzungen für die Benutzung des Verlagerungsverfahrens (Urteil, a.a.O., E. 7.3 f.) und für die Ausführungen zum Steuerausfall bei einer unrechtmässigen Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens (Urteil, a.a.O., E. 8).

#### **E. 4.5**

Eine Verletzung von Art. 103 Abs. 1 MWSTG liegt nach dem Gesagten entgegen der Kritik des Beschwerdeführers 3 nicht vor.

## **E. 5.1**

Die Beschwerdeführer wenden sich gegen die vorinstanzliche Beweiswürdigung.

### **E. 5.1.1**

Der Beschwerdeführer 3 rügt eine willkürliche Würdigung des subjektiven Tatbestands. Er macht geltend, er habe seine Prozesse steuerlich optimieren wollen, was nicht verboten sei, und lediglich die Empfehlungen seiner Berater befolgt. Er sei davon ausgegangen, seine fachkundigen und bestens reputierten Berater würden ihm nur legale Vorschläge unterbreiten. Die Vorinstanz werfe ihm zu Unrecht vor, er habe die steuerfreie Einfuhr über das Zollrecht gestellt. Die Steuerbehörden des Kantons Zürich hätten ihn als gewerbsmässigen Kunsthändler eingestuft und ihm vorgeworfen, er habe Einkünfte aus dem Handel mit Kunstobjekten nicht versteuert, was vom Bundesgericht bestätigt worden sei. Willkürlich sei daher auch die Behauptung, Verkäufe seien nicht geplant oder gewünscht gewesen bzw. er habe keine Verkaufsabsichten gehabt. Weiter verstosse die Vorinstanz gegen die Unschuldsvermutung, da sie die Argumentation des Bezirksgerichts schütze, er habe in einem anderen Sachverhaltskomplex Steuern durch Nichtanmeldung von Kunstwerken hinterzogen, obschon dieses Verfahren noch beim Bundesgericht hängig sei. Aus dem Memorandum vom 30. Oktober 2007 ergebe sich kein Hinweis für unrechtmässige Einfuhren im Verlagerungsverfahren.

### **E. 5.1.2**

Der Beschwerdeführer 1 kritisiert, er habe die Einfuhr von Kunstgegenständen im Verlagerungsverfahren weder (mit-) geplant noch initiiert, sondern davon anlässlich der ersten Zusammenkunft mit der Galerie H.\_\_\_\_\_ Ende Oktober 2007 überhaupt erstmals erfahren. Beim Memorandum vom 30. Oktober 2007 handle es sich um ein blosses Gesprächsprotokoll. Der Inhalt des Memorandums stamme vollständig vom Beschwerdeführer 2. Er habe im Memorandum nur dessen Erklärungen zusammengefasst und sich selber mit der Verzollung im Kunsthandel und dem Verlagerungsverfahren nicht ausgekannt, was sich auch aus der dem Bezirksgericht eingereichten Version des Memorandums vom 30. Oktober 2007 mit dem Zusatz "PS" und der E-Mail des Beschwerdeführers 2 an den Beschwerdeführer 3 vom 5. November 2007 ergebe. Das Memorandum vom 30. Oktober 2007 belege keine falsche Anwendung des Verlagerungsverfahrens. Die Kommissionsverträge seien reine Parteiverträge gewesen. Es habe nicht die geringsten Anzeichen gegeben, dass sie auch für die Zollbehörden bestimmt gewesen seien. Für ihn habe sich schlicht kein Zusammenhang mit dem Verlagerungsverfahren ergeben. Er habe keinen Anlass gehabt, die Kommissionsverträge nicht als echt und gewollt zu betrachten. Er sei von der Rechtmässigkeit des Verlagerungsverfahrens überzeugt gewesen, wie es ihm von der renommierten Galerie H.\_\_\_\_\_ erläutert und bekräftigt worden sei. Die EZV habe das Verlagerungsverfahren in den Jahren 2007 und 2008 zudem nicht beanstandet, dies trotz der grossen Publizität der ab 2008 im Hotel I.\_\_\_\_\_ aufgehängten Weltklassebilder. Der angeblich fehlende Verkaufswille des Beschwerdeführers 3 sei ihm nicht bekannt gewesen.

### **E. 5.1.3**

Der Beschwerdeführer 2 argumentiert im Wesentlichen, das Memorandum vom 30. Oktober 2007, welches für ihn nicht von Relevanz gewesen sei, und die internen Memos des Administrativbüros des Beschwerdeführers 3 würden keine falsche Anwendung des Verlagerungsverfahrens belegen. Aus dem Memorandum lasse sich für die Frage, ob er von

einem Verkaufswillen des Beschwerdeführers 3 habe ausgehen dürfen, nichts ableiten. Ohnehin habe er den Beschwerdeführern 1 und 3 lediglich das Verlagerungsverfahren erläutert und mit der Ausarbeitung des Memorandums nicht das Geringste zu tun gehabt. Wer den Ausdruck "permanent" im Memorandum vom 30. Oktober 2007 geprägt habe, sei nicht eruiert worden. Permanent bedeute lediglich, dass es sich nicht um eine kurzfristige (befristete) Ausstellung handle. Selbst wenn er den Ausdruck "permanent" anlässlich der Zustellung des Memorandums per E-Mail zur Kenntnis genommen hätte, was jedoch nicht erstellt sei, hätte er deswegen nicht davon ausgehen müssen, der Beschwerdeführer 3 habe keine Verkaufsabsichten. Zudem sei es falsch, das Verlagerungsverfahren mit steuerfreier Einfuhr gleichzusetzen. Steuerfrei bleibe die Einfuhr nur, wenn es nicht zu einem Verkauf an einen inländischen Käufer bzw. zu einer Ausfuhr komme. Die Vorinstanz nehme willkürlich an, die fehlende Verkaufsabsicht des Beschwerdeführers 3, dessen Integrität damals völlig unangefochten gewesen sei, sei für ihn erkennbar gewesen. Es liege keine Simulation, sondern ein klassischer Fall einer sog. Mentalreservation vor, bei welcher sich die Täuschungsabsicht gegen den Vertragspartner richte. Der Umstand, dass die Kunstwerke im Hotel I. \_\_\_\_\_ sowie in anderen, dem Beschwerdeführer 3 gehörenden Liegenschaften ausgestellt worden seien, sei aus seiner Sicht kein Indiz für den fehlenden Verkaufswillen des Beschwerdeführers 3 gewesen. Im Gegenteil habe die von diesem geäußerte Absicht perfekt ins unter dem Stichwort "Living with Art" entwickelte Verkaufskonzept gepasst. Das Konzept, Kunst - darunter auch Kommissionsware - in Hotels auszustellen, sei für ihn nichts Neues gewesen. Eine Ausstellung im Hotel I. \_\_\_\_\_ habe eine ideale Plattform für einen möglichen Verkauf geboten. Er habe daher ohne Weiteres davon ausgehen dürfen, dass es gelingen werde, Werke zu verkaufen. Ins gleiche Konzept gehörten auch die Ausstellungen in Privaträumen, da in den Privatliegenschaften des Beschwerdeführers 3 und dessen Sohnes regelmässig Geschäftsfreunde und damit potentielle Kunden eingeladen gewesen seien. Die Chance, ein Kunstwerk verkaufen zu können, sei damit auf jeden Fall grösser gewesen, als wenn es irgendwo in einem für niemanden zugänglichen Lager verwahrt worden wäre. Dieses sog. "private setting" werde von vielen Galerien seit einigen Jahren immer häufiger genutzt. Die Vorinstanz lasse zudem unberücksichtigt, dass der Beschwerdeführer 3 vom Steueramt des Kantons Zürich als gewerbsmässiger Kunsthändler qualifiziert worden sei, was sich mit seiner damaligen Wahrnehmung decke. Nicht nachvollziehbar sei, wie er hätte erkennen können, dass der Beschwerdeführer 3, der Tausende von Kunstwerken aus seinem Besitz verkauft habe, ausgerechnet die im vorliegenden Verfahren eine Rolle spielenden Werke, die explizit zum Verkauf in Kommission gegeben worden seien, nicht habe verkaufen wollen. Wie auch andere Personen habe er den Beschwerdeführer 3 nicht nur als Sammler, sondern auch als Händler wahrgenommen. Das weitaus teuerste Bild (Fall 39) sei von der Galerie R. \_\_\_\_\_ im Jahr 2009 an der Art Basel ausgestellt worden. Diesbezüglich sei der Verkaufswille des Beschwerdeführers 3 erstellt. Im Zeitraum 2015 bis 2018 habe der Beschwerdeführer 3 vier Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildende Werke für rund USD 18 Mio. und zudem weitere Kunstwerke für rund USD 133 Mio. verkauft. Ein Teil der Werke, die sich zuvor bei der Galerie H. \_\_\_\_\_ in Kommission befunden hätten, sei später daher tatsächlich verkauft worden. Hinzu komme, dass kein Motiv ersichtlich sei, weshalb er Hand zum Abschluss von fiktiven Kommissionsverträgen hätte bieten sollen. Schlechterdings unhaltbar sei zudem die Behauptung der Vorinstanz, die Galerie H. \_\_\_\_\_ sei primär beim Hin- und Herschicken von Kommissionspapieren in Erscheinung getreten. Er sei u.a. auch beim Platzieren der Werke anwesend gewesen und

habe Transporte von Kunstwerken organisiert und überwacht. Zudem sei die Galerie H. \_\_\_\_\_ als Ausleiherin eines Werks aufgetreten. Weiter habe sie die Versicherungs- und Transportkosten bzw. Lagerungskosten eines Werks übernommen. Dass in der fraglichen Zeit keines der in Kommission gegebenen Kunstwerke verkauft worden sei, liege an der damaligen Preisentwicklung, die angesichts der zu erwartenden höheren Preise ein Zuwarten mit dem Verkauf verständlich gemacht habe. Für den Beschwerdeführer 3 seien die Voraussetzungen für einen Verkauf erst dann gegeben gewesen, wenn der Markt seiner Meinung nach einen Höhepunkt erreicht hatte. Eine Zeitdauer von ein bis zwei Jahren für den Verkauf eines Kunstwerks sei nichts Aussergewöhnliches. Verkaufsbemühungen mit ausgewählten Kunden hätten mündlich stattgefunden, was im Kunsthandel üblich sei.

### **E. 5.2.1**

Einfuhrsteuerpflichtig ist, wer nach Art. 70 Abs. 2 ZG Zoltschuldner ist (vgl. Art. 51 Abs. 1 MWSTG ; Art. 75 Abs. 1 aMWSTG). Dies ist in erster Linie der Importeur (Urteil 2C\_510/2007 vom 15. April 2008 E. 2.3). Als solcher gilt, wer unmittelbar nach der Einfuhr des Gegenstands in eigenem Namen über diesen verfügen kann. Entscheidend hierfür ist die wirtschaftliche und nicht die zivilrechtliche Verfügungsmacht. Eine wirtschaftliche Verfügungsmacht besteht, wenn der Empfänger eines Gegenstands wie ein Eigentümer in seinem Namen über die Ware verfügen kann, sie also entweder verbrauchen, gebrauchen oder in eigenem Namen veräussern kann (Urteile 2C\_492/2020 vom 25. Februar 2022 E. 5.3; 2C\_510/2007 vom 15. April 2008 E. 2.3; vgl. zum Begriff des Importeurs auch Urteile 2C\_372/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 3.6; 2C\_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 6.6, nicht publ. in: BGE 140 II 194 ; 2C\_388/2007 vom 12. November 2007 E. 5.2).

### **E. 5.2.2**

Das Verlagerungsverfahren ist altrechtlich in Art. 83 aMWSTG und neurechtlich in Art. 63 MWSTG geregelt. Gemäss Art. 63 Abs. 1 MWSTG können bei der ESTV registrierte und nach der effektiven Methode abrechnende steuerpflichtige Importeure die auf der Einfuhr von Gegenständen geschuldete Steuer, statt sie dem BAZG zu entrichten, in der periodischen Steuerabrechnung mit der ESTV deklarieren (Verlagerungsverfahren), sofern sie regelmässig Gegenstände ein- und ausführen und sich daraus regelmässig beachtliche Vorsteuerüberschüsse ergeben. Die Vorteile des Verlagerungsverfahrens sollen nach der zu Art. 83 aMWSTG und Art. 63 MWSTG ergangenen Verwaltungspraxis und Rechtsprechung nur jenen Personen zugute kommen, die im Zusammenhang mit ihrer eigenen unternehmerischen Tätigkeit einfuhrsteuerpflichtig werden und aus ebendieser Tätigkeit regelmässig beachtliche Vorsteuerüberschüsse erzielen (Art. 83 Abs. 1 aMWSTG; Art. 63 Abs. 1 MWSTG in fine), nicht jedoch Personen, die nicht zum Verlagerungsverfahren zugelassen sind. Die Benutzung des Verlagerungsverfahrens im konkreten Einzelfall setzt daher insbesondere voraus, dass die das Verlagerungsverfahren beantragende, als "Importeurin" bezeichnete Bewilligungsinhaberin auch rechtmässige Importeurin der eingeführten Gegenstände ist, d.h. "unmittelbar nach der Einfuhr über die Gegenstände wirtschaftlich verfügen kann". Dies entspricht dem Sinn und Zweck des in Art. 83 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 63 Abs. 1 MWSTG geregelten Verlagerungsverfahrens. Damit soll vermieden werden, dass das Verlagerungsverfahren irrtümlicherweise oder absichtlich für einen Importeur beansprucht wird, der zwar Steuerpflichtiger im Inland ist, in Wirklichkeit aber mit der Einfuhr des Gegenstands nichts zu tun hat, d.h. nicht rechtmässiger Importeur des Gegenstands ist (Urteil 2C\_219/2019 vom 27. April 2020 E. 7.3 und 7.4 mit Hinweisen; siehe dazu auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts

A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 9.3). Die entsprechenden Formulare der ESTV zum Verlagerungsverfahren stellen daher klar, dass die Abfertigung im Verlagerungsverfahren nicht gestattet ist für die Einfuhr von Gegenständen, welche die steuerpflichtige Person bloss im Namen und für Rechnung eines Dritten tätigt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 9.3.2.1; siehe auch Urteil 1B\_414/2013 vom 29. April 2014 E. 3.2.1).

### **E. 5.2.3**

Bei der Verkaufskommission im Sinne von Art. 425 ff. OR bevollmächtigt der Kommittent den Verkaufskommissionär, ihm gehörende Gegenstände zu verkaufen und an Dritte zu liefern. Der Verkaufskommissionär handelt im eigenen Namen, aber auf Rechnung des Kommittenten (vgl. Art. 425 Abs. 1 OR). Letzterer verschafft dem Kommissionär die wirtschaftliche Verfügungsmacht, ohne ihm gleichzeitig das Eigentum an den Gegenständen zu übertragen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 10.7.1; A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 4.1.3). Wurde die Kommissionsware dem Verkaufskommissionär vom Komittenten im Ausland übergeben, schuldet der wirtschaftlich verfügbare Kommissionär als Importeur die Einfuhrsteuer im Sinne von Art. 50 ff. MWSTG (vgl. Art. 51 Abs. 1 i.V.m. Art. 70 Abs. 2 ZG), wofür er im Rahmen seiner eigenen unternehmerischen Tätigkeit jedoch einen Vorsteuerabzug geltend machen kann (vgl. Art. 28 Abs. 1 lit. c MWSTG). Ein simuliertes Rechtsgeschäft im Sinne von Art. 18 OR liegt vor, wenn sich die Parteien einig sind, dass die gegenseitigen Erklärungen nicht ihrem Willen entsprechende Rechtswirkungen haben sollen, weil sie entweder ein Vertragsverhältnis vortäuschen oder mit dem Scheingeschäft einen wirklich beabsichtigten Vertrag verdecken wollen (BGE 123 IV 61 E. 5c/cc; Urteile 7B\_525/2023 vom 10. November 2023 E. 3.2.2; 5A\_799/2022 vom 26. Mai 2023 E. 2.3.3). Dies ist der Fall, wenn ein Kommissionsvertrag über den Verkauf eines Gegenstands einzig deshalb aufgesetzt wird, um die wirtschaftliche Verfügungsmacht der angeblichen Kommissionärin über den eingeführten Gegenstand vorzutäuschen und diese als Importeurin erscheinen zu lassen, die angebliche Kommissionärin in Wirklichkeit jedoch nicht berechtigt ist, die Ware im eigenen Namen zu verkaufen, sondern eine Drittperson an deren Stelle über das Schicksal der Kommissionsware bestimmt und sie dem Einflussbereich sowie der Verfügungsmacht der Kommissionärin entzieht (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 10.7.2, 14.1.2 und 14.2).

### **E. 5.3.1**

Strafbar im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG ist sowohl die vorsätzliche als auch die fahrlässige Verkürzung der Einfuhrsteuer durch unrichtige Anmeldung. Vorsätzlich begeht ein Verbrechen oder Vergehen, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt. Vorsätzlich handelt bereits, wer die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (Art. 12 Abs. 2 StGB). Was der Täter wusste, wollte und in Kauf nahm, betrifft sog. innere Tatsachen und ist damit Tatfrage, welche das Bundesgericht nur unter dem Gesichtspunkt der Willkür prüft (Art. 97 Abs. 1 BGG). Rechtsfrage ist hingegen, ob gestützt auf die festgestellten Tatsachen bewusste Fahrlässigkeit, Eventualvorsatz oder direkter Vorsatz gegeben ist (BGE 149 IV 57 E. 2.2; 147 IV 439 E. 7.3.1; 141 IV 369 E. 6.3; 137 IV 1 E. 4.2.3; je mit Hinweisen).

### **E. 5.3.2**

Das für den Vorsatz notwendige Wissen verlangt, soweit es sich auf Tatbestandsmerkmale bezieht, deren Verständnis eine Wertung voraussetzt, nicht die juristisch exakte Erfassung des gesetzlichen Begriffs. Vielmehr genügt es, wenn der Täter den Tatbestand so verstanden hat, wie es der landläufigen Anschauung eines Laien entspricht (sog. Parallelwertung in der Laiensphäre). Er muss die Tatbestandsmerkmale daher nicht in ihrem genauen rechtlichen Gehalt erfassen, sondern lediglich eine zutreffende Vorstellung von der sozialen Bedeutung seines Handelns haben. Eine solche "Parallelwertung" kommt der für den Vorsatz erforderlichen Kenntnis gleich, weil Gegenstand des Vorsatzes nicht die rechtlichen Begriffe oder die Rechtswidrigkeit der Handlung, sondern die Tatumstände, d.h. die äusseren Gegebenheiten mitsamt ihrer sozialen Bedeutung, sind. Versteht der Täter in laienhafter Anschauung den sozialen Gehalt des von ihm verwirklichten Sachverhalts, handelt er mit Vorsatz, auch wenn er über die genaue rechtliche Qualifikation irrt ( BGE 150 IV 10 E. 4.1.7; 129 IV 238 E. 3.2.2).

#### **E. 5.4.1**

Die Vorinstanz geht davon aus, die Galerie H. \_\_\_\_\_ sei als Kommissionärin und Importeurin der verfahrensgegenständlichen Kunstwerke, welche wirtschaftlich dem Beschwerdeführer 3 gehörten, nur vorgeschoben worden. Der Beschwerdeführer 3 sei stets über die im Verlagerungsverfahren in die Schweiz eingeführten Kunstwerke verfügungsberechtigt geblieben (angefochtenes Urteil S. 66). Diese seien Gegenstand fingierter Kommissionsverträge gewesen. Die Einfuhr der Kunstwerke in die Schweiz sei dem Beschwerdeführer 3 zuzurechnen. Hätte sich dieser als Auftraggeber der Einfuhren und damit als Zollschuldner deklariert, hätte er die Einfuhrsteuer entrichten müssen, ohne dass er später einen Vorsteuerabzug hätte geltend machen können. Diesen Zollpflichten sei er nicht nachgekommen, was zu einem Einfuhrsteuerausfall des Staates in der Höhe der vorenthaltenen Einfuhrsteuer geführt habe. Dass die Galerie H. \_\_\_\_\_ von der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs ( Art. 28 Abs. 1 lit. c MWSTG und Art. 38 Abs. 1 lit. c aMWSTG) nicht Gebrauch gemacht hätte, werde nicht behauptet (angefochtenes Urteil E. 1.4 S. 72).

#### **E. 5.4.2**

Dass der Beschwerdeführer 3 die eingeführten Kunstwerke in Wirklichkeit nicht über die Galerie H. \_\_\_\_\_ verkaufen, sondern für sich gebrauchen und ausstellen wollte, ergibt sich gemäss den vorinstanzlichen Erwägungen aus dem Memorandum vom 30. August 2007, welches unter der Überschrift "Ausgangslage, Absicht" folgendes festhält: "C. \_\_\_\_\_ hat die Absicht, Kunstwerke im Hotel I. \_\_\_\_\_, in St. Moritz oder anderswo permanent auszustellen. Galerie H. \_\_\_\_\_ übernimmt die Abwicklung. Galerie D. \_\_\_\_\_ und Stiftung F. \_\_\_\_\_ verschwinden aus dem Handel. Vier neue Auftraggeber treten auf: E. \_\_\_\_\_ Inc., S. \_\_\_\_\_ Inc., G. \_\_\_\_\_ Ltd., T. \_\_\_\_\_ Inc. ("Auftraggeber")." Das Memorandum enthält unter "Durchführung, Fall 1" zudem folgende Passage: "Galerie H. \_\_\_\_\_ transportiert das Objekt ins Hotel I. \_\_\_\_\_, nach St. Moritz etc. Das Objekt bleibt Kommissionsware, Eigentümer bleibt der Auftraggeber. Wichtig ist, dass Galerie H. \_\_\_\_\_ stets den Standort des Objekts kennt, um diesen in der EStV-Liste einzutragen und jederzeit gegenüber der EStV Bescheid über den Standort weiss. [...]. Ein Kommissionsvertrag wird ausgestellt [...]. Der Auftraggeber kommt für Transportkosten und Zollformalitäten auf." Bei den vier neuen Auftraggebern handelte es sich um die vier zuvor vom Beschwerdeführer 1 im Auftrag des Beschwerdeführers 3 gegründeten Offshore-Gesellschaften. Weiter berücksichtigt die Vorinstanz, dass - wie im

Memorandum vom 30. Oktober 2007 vorgesehen - nicht die Galerie H. \_\_\_\_\_, sondern der Beschwerdeführer 3 den Standort der eingeführten Bilder bestimmte, die Bilder mehrheitlich effektiv im Hotel I. \_\_\_\_\_ oder anderswo, insbesondere in privaten Räumlichkeiten des Beschwerdeführers 3, ausgestellt wurden, keine Verkaufsbemühungen der Galerie H. \_\_\_\_\_ ersichtlich sind bzw. Verkaufsbemühungen angeblich nur mündlich stattgefunden haben sollen, am Ausstellungsort der Bilder im Hotel I. \_\_\_\_\_ zuhanden der Hotelgäste und den dort zur Verfügung gestellten iPads mit Informationen zu den Bildern nicht einmal ein Hinweis auf die Käuflichkeit der Bilder erfolgte und effektiv auch keine Bilder über die Galerie H. \_\_\_\_\_ verkauft wurden. Aus den gemäss der Vorinstanz willkürfreien Erwägungen im erstinstanzlichen Urteil ergibt sich zudem, dass entgegen der Regelung in den Kommissionsvereinbarungen nicht die Galerie H. \_\_\_\_\_, sondern der Beschwerdeführer 3 die Transportkosten für die Einfuhr der Kunstwerke trug (vgl. erstinstanzliches Urteil S. 182).

### **E. 5.5.1**

Was die Beschwerdeführer dagegen vortragen, erschöpft sich in einer unzulässigen appellatorischen Kritik am angefochtenen Entscheid (vgl. zur Willkürkognition oben E. 3.5). Angesichts der im Memorandum vom 30. Oktober 2007 explizit festgehaltenen "Ausgangslage" bzw. "Absicht" des Beschwerdeführers 3 zur "permanenten Ausstellung" der Kunstwerke im Hotel I. \_\_\_\_\_ sowie in seinen privaten Räumlichkeiten, der effektiven Verwendung der Kunstwerke im Sinne dieser Absichtserklärung und dem fehlenden Hinweis auf die Käuflichkeit der im Hotel I. \_\_\_\_\_ ausgestellten Bilder geht die Vorinstanz willkürfrei davon aus, die Kommissionsverträge mit der Galerie H. \_\_\_\_\_ seien simuliert gewesen, da dieser damit in Wirklichkeit keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die eingeführten Kunstwerke eingeräumt wurde. Verfügungsberechtigt über die Bilder war der Beschwerdeführer 3, der darüber befand, wo er die Bilder ausstellte und wann er sie später allenfalls verkaufen wollte. Diese Entscheidbefugnis des Beschwerdeführers 3 bezüglich des Standorts der Bilder wird durch den Beizug des Beschwerdeführers 2 bei der Installation der Bilder im Hotel I. \_\_\_\_\_ in keiner Weise tangiert (vgl. bereits Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 38.3). Das Bezirksgericht berücksichtigte als weiteres Indiz für die Simulation der Kommissionsverträge zudem willkürfrei, dass entgegen der darin enthaltenen Regelung nicht die Galerie H. \_\_\_\_\_, sondern der Beschwerdeführer 3 für die Transportkosten aufkam (vgl. erstinstanzliches Urteil S. 182). Der Beschwerdeführer 2 ficht dies insofern an, als er geltend macht, er bzw. die Galerie H. \_\_\_\_\_ habe die Transportkosten "eines" Werks übernommen. Darauf ist bereits deshalb nicht einzutreten, weil der Beschwerdeführer 2 seine Behauptung nicht näher begründet, sondern hierfür auf seine Berufungsbegründung verweist (vgl. Beschwerde Beschwerdeführer 2 S. 45), was unzulässig ist (vgl. oben E. 2.2.2). Unerheblich ist für die konkrete Beurteilung des Einzelfalls, dass der Beschwerdeführer 3 nicht nur Kunstsammler, sondern auch im Kunsthandel tätig war, und dass er einzelne Kunstwerke später (in der Zeit von 2015 bis 2018) tatsächlich verkaufte. Dies lässt nicht den Rückschluss zu, die Galerie H. \_\_\_\_\_ sei im Tatzeitpunkt zum Verkauf dieser Bilder berechtigt gewesen, zumal diese später nicht über die Galerie H. \_\_\_\_\_ verkauft wurden. Bezüglich eines von der Galerie H. \_\_\_\_\_ im August 2008 im Verlagerungsverfahren als Kommissionsware importierten Kunstwerks (Fall 39) schloss der Beschwerdeführer 3 am 5. Mai 2009 ohne das Wissen des Beschwerdeführers 2 respektive der Galerie H. \_\_\_\_\_ mit der Galerie R. \_\_\_\_\_ einen zusätzlichen Kommissionsvertrag ab. Die Galerie R. \_\_\_\_\_ nahm das Bild in Besitz,

kam für die Transportkosten auf und stellte das Bild später an der Art Basel aus. Dies spricht gemäss den willkürfreien vorinstanzlichen Erwägungen für und nicht gegen eine Simulation des zuvor mit der Galerie H.\_\_\_\_\_ abgeschlossenen Kommissionsvertrags (vgl. angefochtenes Urteil S. 64 f.). Soweit der Beschwerdeführer 2 argumentiert, die Voraussetzungen für einen Verkauf seien nicht gegeben gewesen, da der Beschwerdeführer 3 die Entwicklung des Marktes hin zu höheren Preisen habe abwarten wollen (vgl. Beschwerde Beschwerdeführer 2 Ziff. 112 S. 47), anerkennt er selbst, dass der Beschwerdeführer 3 die Bilder in Wirklichkeit (noch) nicht und insbesondere nicht zu den in den Kommissionsverträgen erwähnten Konditionen verkaufen wollte. Ob mit ausgewählten Kunden, wie vom Beschwerdeführer 2 geltend gemacht, mündlich Verkaufsgespräche stattfanden, kann grundsätzlich dahingestellt bleiben, da dies nichts daran ändert, dass der Beschwerdeführer 3 die eingeführten Kunstwerke für sich gebrauchen wollte, am Ausstellungsort der Kunstwerke im Hotel I.\_\_\_\_\_ kein Hinweis auf die Käuflichkeit der Bilder angebracht war und es sich daher nicht rechtfertigte, gegenüber der Zollbehörde die Galerie H.\_\_\_\_\_ als Kommissionärin auftreten zu lassen. Nichts zur Sache tut zudem der Hinweis des Beschwerdeführers 2, es sei aufgrund von Empfehlungen des Concierges des Hotels I.\_\_\_\_\_ immer wieder zu Besuchen von Hotelgästen in der Galerie H.\_\_\_\_\_ gekommen, da auch darin von vornherein keine ernsthaften Verkaufsbemühungen in Bezug auf die im Hotel I.\_\_\_\_\_ ausgestellten Bilder erblickt werden können. Die Vorinstanz behauptet entgegen der Kritik des Beschwerdeführers 2 nicht, die Kommissionsware müsse zwingend beim Kommissionär lagern (vgl. dazu bereits Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 38.4.7). Ebenso wenig stellt sie infrage, dass Kunstwerke potentiellen Kaufinteressenten in Hotels oder privaten Räumlichkeiten zugänglich gemacht werden können. Davon zu unterscheiden ist bei einem solchen privaten Setting bzw. "Living with Art"-Konzept jedoch die steuerrechtliche Behandlung, dies insbesondere dann, wenn die Bilder wie vorliegend zwecks "permanenter" Ausstellung in die Schweiz eingeführt werden und keine aktiven Verkaufsbemühungen getätigt werden. Entscheidend war vorliegend, dass der Beschwerdeführer 3 die Bilder in erster Linie ausstellen und für sich gebrauchen wollte. Er durfte die Bilder daher nicht steuerfrei als Kommissionsware mit der Galerie H.\_\_\_\_\_ als Importeurin in die Schweiz einführen.

### **E. 5.5.2**

Unter einer Mentalreservation ist ein geheimer Vorbehalt einer Vertragspartei zu verstehen, der bei der Vertragsauslegung nach dem Vertrauensprinzip unbeachtlich ist (Urteile 6B\_1257/2016 vom 12. Juni 2017 E. 5.3; 5C.202/2006 vom 16. Februar 2007 E. 4.4.2). Dies war vorliegend nicht der Fall. Die Beschwerdeführer 1 und 2 hatten gemäss den willkürfreien vorinstanzlichen Feststellungen Kenntnis davon, dass der Beschwerdeführer 3 die Bilder steuerfrei importieren und "permanent" ausstellen wollte und er folglich nicht bereit war, seine wirtschaftliche Verfügungsberechtigung über die Bilder mit der Unterzeichnung der Kommissionsverträge aufzugeben. Dieses Wissen der Beschwerdeführer 1 und 2 um die fehlenden Verkaufsabsichten des Beschwerdeführers 3 leitet die Vorinstanz willkürfrei aus der Absichtserklärung im Memorandum vom 30. Oktober 2007 ab. Der Beschwerdeführer 1 war Verfasser dieses Memorandums, das gemäss der E-Mail des Beschwerdeführers 2 an den Beschwerdeführer 3 vom 5. November 2007 auf zwei Gesprächen des Beschwerdeführers 2 mit dem Beschwerdeführer 1 beruhte (vgl. dazu erstinstanzliches Urteil S. 125). Dass der Beschwerdeführer 2 die Absichtserklärung im Memorandum vom 30. Oktober 2007, wonach der Beschwerdeführer 3 die von der

Galerie H. \_\_\_\_\_ zu importierenden Kunstwerke "permanent" ausstellen wollte, nicht zumindest zur Kenntnis nahm, verwirft die Vorinstanz willkürfrei, zumal der Beschwerdeführer 2 in der Folge als Geschäftsführer der Galerie H. \_\_\_\_\_ auch keine ernsthaften Verkaufsbemühungen tätigte.

### **E. 5.5.3**

Unbegründet ist die Kritik der Beschwerdeführer 1 und 2, sie seien in die Planung der unrechtmässigen steuerfreien Einfuhr von Kunstwerken nicht involviert gewesen. Das Memorandum enthält - wie der Beschwerdeführer 2 zu Recht geltend macht - u.a. mit dem Hinweis auf den künftigen Einsatz der vom Beschwerdeführer 1 gegründeten Offshore-Gesellschaften oder den Ausführungen zum "dringenden Handlungsbedarf" bei den bereits von der Galerie D. \_\_\_\_\_ oder der Stiftung F. \_\_\_\_\_ gekauften Waren auch Passagen, die nicht den Einflussbereich des Beschwerdeführers 2 betreffen. Die Vorinstanz durfte den Einwand des Beschwerdeführers 1, er habe am 30. Oktober 2007 lediglich Erläuterungen des Beschwerdeführers 2 protokolliert, daher ohne Willkür als Schutzbehauptung qualifizieren. Abgesehen davon ist auch nicht ersichtlich, weshalb der Beschwerdeführer 3 den Beschwerdeführer 1 als Rechtsanwalt, den er mit der Gründung der im Memorandum vom 30. Oktober 2007 erwähnten Offshore-Gesellschaften beauftragte, als blossen Protokollführer hätte beiziehen sollen. Das Memorandum vom 30. Oktober 2007 wurde den Beschwerdeführern 2 und 3 per E-Mail zugestellt. Am 5. November 2007 schrieb der Beschwerdeführer 2 dem Beschwerdeführer 3 in einer E-Mail mitunter: "Mit A. \_\_\_\_\_ hatten wir bisher zwei Meetings und wir haben ihm genaue Angaben gegeben wie die Dinge zu machen wären und warten nun auf ein bzw. Dein Feedback. Alles ist glaube ich überschaubar und klar strukturierbar, vor allem aber funktioniert es. Gerne können wir die Details jederzeit gemeinsam kurz zu Ende besprechen[,] wenn Du möchtest und Zeit hast" (vgl. erstinstanzliches Urteil S. 125). Die Vorinstanz folgert daraus willkürfrei, auch der Beschwerdeführer 2 sei in die Planung involviert gewesen.

### **E. 5.5.4**

Die Vorinstanz geht davon aus, die Beschwerdeführer hätten die Voraussetzungen für die steuerfreie Einfuhr von Kunstwerken im Verlagerungsverfahren gekannt. Eine willkürliche Beweiswürdigung ist auch insofern nicht ersichtlich. Der Beschwerdeführer 3 gibt offen zu, dass es ihm beim ganzen Vorgang um "Steuroptimierung" ging. Dass die Grenze der zulässigen Steuroptimierung zur unzulässigen Steuerhinterziehung überschritten wird, wenn gegenüber der Steuerbehörde die wirtschaftliche Berechtigung an den eingeführten Kunstwerken durch den Einsatz von Offshore-Gesellschaften vertuscht und zwecks Vermeidung der Einfuhrsteuer eine Kommissionärin als Importeurin vorgeschoben wird, obschon die Kunstgegenstände in Wirklichkeit nicht zwecks Verkaufs, sondern zum Gebrauch durch den wirtschaftlich Berechtigten in die Schweiz importiert werden, muss selbst einem juristischen Laien wie dem Beschwerdeführer 3 und a fortiori einem Rechtsanwalt wie dem Beschwerdeführer 1 bekannt sein. Gleiches gilt für den Beschwerdeführer 2, der als Geschäftsführer der Galerie H. \_\_\_\_\_ handelte, die über eine Bewilligung zur Abrechnung im Verlagerungsverfahren verfügte, und welcher die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens durch die Galerie H. \_\_\_\_\_ daher ebenfalls gekannt haben muss. Gegenteiliges kann der Beschwerde des Beschwerdeführers 2 nicht entnommen werden. Dass es den Beschwerdeführern darum ging, die wahren Verhältnisse zu vertuschen, ergibt sich gemäss den willkürfreien

Erwägungen des Bezirksgerichts zudem aus der Passage im Memorandum vom 30. Oktober 2007, wonach Frau U. \_\_\_\_\_ ausschliesslich mit dem Beschwerdeführer 2 oder V. \_\_\_\_\_ verhandeln soll, um zu vermeiden, dass es heisse "das Bild für Herrn C. \_\_\_\_\_" und dem im Memorandum enthaltenen fettgedruckten Hinweis "Es ist immer der Name des Auftraggebers zu verwenden", d.h. der betreffenden Offshore-Gesellschaft (vgl. erstinstanzliches Urteil S. 124). Gegenstand des bundesgerichtlichen Verfahrens 6B\_938/2020 und 6B\_942/2020 bildeten Rügen betreffend die formelle Gültigkeit der Anklage, die Verjährung und die Strafzumessung. Die Rückweisung im Urteil 6B\_938/2020 und 6B\_942/2020 vom 12. November 2021 betraf die Strafzumessung. Über den Schuldpunkt wurde demnach bereits vor dem vorinstanzlichen Urteil vom 5. September 2022 rechtskräftig entschieden. Darauf abzustellen, dass der Beschwerdeführer 3 zwecks Vermeidung der Einfuhrsteuer beim Import von Kunstwerken auch im parallelen Verfahren wegen des Vorwurfs der Mehrwertsteuerhinterziehung durch Nichtanmeldung zu illegalen Methoden griff, verstösst entgegen der Kritik des Beschwerdeführers 3 folglich nicht gegen die Unschuldsvermutung. Im Übrigen hat die Vorinstanz den Hinweis des Bezirksgerichts auf das Urteil des Obergerichts des Kantons Zürich vom 4. Juni 2020 nicht geschützt, sondern diesen vielmehr als "heikel" bezeichnet und dargelegt, weshalb die erstinstanzliche Beweiswürdigung im Ergebnis dennoch nicht willkürlich ist (vgl. angefochtenes Urteil S. 48). Nicht nachvollziehbar ist schliesslich, was der Beschwerdeführer 1 daraus, dass die EZV das Verlagerungsverfahren in den Jahren 2007 und 2008 nicht beanstandete, zu seinen Gunsten ableiten will. Anlass für eine solche Beanstandung bestand erst, nachdem sich herausstellte, dass der Beschwerdeführer 3 die im Hotel I. \_\_\_\_\_ ausgestellten Kunstwerke als Kommissionsware im Verlagerungsverfahren über die Galerie H. \_\_\_\_\_ in die Schweiz eingeführt hatte und er diese in Wirklichkeit nicht verkaufen wollte. Ohnehin lässt sich eine blosser Untätigkeit der Behörde nicht als Vertrauensgrundlage für die Rechtmässigkeit der Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens werten (vgl. dazu bereits Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 38.4.5).

#### **E. 5.5.5**

Nicht zu hören ist der Einwand des Beschwerdeführers 2, die Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens führe nicht zwingend zu einem Steuerausfall. Entscheidend ist vorliegend, dass die Galerie H. \_\_\_\_\_ zu Unrecht als Verkaufskommissionärin und folglich als Importeurin der Bilder auftrat. Da die Galerie H. \_\_\_\_\_ zum Vorsteuerabzug berechtigt war ( Art. 28 Abs. 1 lit. c MWSTG und Art. 38 Abs. 1 lit. c aMWSTG) und über eine Bewilligung zur Abrechnung im Verlagerungsverfahren verfügte, musste sie die Einfuhrsteuer nicht begleichen. Sie wäre im Falle eines Verkaufs des Bildes an einen Erwerber im Inland lediglich verpflichtet gewesen, die Mehrwertsteuer dem Erwerber in Rechnung zu stellen. Bei einem Verkauf des Bildes ins Ausland oder einer Rückgabe des Bildes an die ausländische Kommittentin mangels Verkaufs, d.h. eines erneuten Exports des Bildes ins Ausland, wäre die Mehrwertsteuer nicht angefallen (vgl. Art. 23 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG ). Wäre demgegenüber der Beschwerdeführer 3 korrekt als Importeur der Bilder in Erscheinung getreten, wäre die Einfuhrsteuer im Sinne von Art. 50 ff. MWSTG sofort fällig geworden und definitiv geschuldet gewesen, da der Beschwerdeführer 3 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war. Selbst im Falle einer späteren Wiederausfuhr des Bildes hätte der Beschwerdeführer 3 die bei der Einfuhr erhobene Mehrwertsteuer nur unter den restriktiven Voraussetzungen von Art. 60 MWSTG geltend machen können, d.h. nur während maximal fünf Jahren (vgl. Art. 60 Abs. 2 lit. a MWSTG ) und grundsätzlich nur bei einer Wiederausfuhr ohne vorherige Ingebrauchnahme der Gegenstände (vgl. Art. 60

Abs. 1 lit. a MWSTG ), wobei die Ausstellung des Gegenstands bei einer Einfuhr zum persönlichen Gebrauch als Ingebrauchnahme im Sinne von Art. 60 Abs. 1 lit. a MWSTG gilt (REGINE SCHLUCKEBIER, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], 2015, N. 12 zu Art. 60 MWSTG ). Für die von ihm privat als Kunstliebhaber erworbenen und genutzten Bilder hätte der Beschwerdeführer 3 daher zwingend die Einfuhrsteuer entrichten müssen. Bei einer Einfuhr der Bilder im Namen einer im Kunsthandel und -verleih tätigen, mehrwertsteuerpflichtigen schweizerischen Gesellschaft - was indes nicht der Fall war - wäre zwar ein Vorsteuerabzug möglich gewesen, die betreffende Gesellschaft wäre jedoch verpflichtet gewesen, auf der Vermietung oder Gebrauchsleihe der Bilder die Mehrwertsteuer zu erheben (vgl. dazu BGE 142 II 488 E. 3.5 und 3.8.1; siehe zur nachträglichen Einlageentsteuerung gemäss Art. 38 aMWSTG bzw. Art. 32 MWSTG und zum altrechtlich erforderlichen Verwendungskonnex zudem: BGE 142 II 488 E. 2 und 3; 141 II 199 E. 4.2; 132 II 353 E. 4.3 und 8.2; Urteil 9C\_612/2022 vom 18. August 2023 E. 7.1 mit weiteren Hinweisen). Daraus erhellt ohne Weiteres, dass für den Beschwerdeführer 3 mit der unrechtmässigen Deklaration der Galerie H.\_\_\_\_\_ als Verkaufskommissionärin und folglich Importeurin der Bilder ein Steuervorteil einherging, da er die im Ausland erworbenen Bilder in der Schweiz bei sich privat sowie im Hotel I.\_\_\_\_\_ ausstellen konnte, ohne die bei der Einfuhr der Kunstwerke geschuldete Einfuhrsteuer zu begleichen.

#### **E. 5.6**

Insgesamt kann der Vorinstanz nicht vorgeworfen werden, sie habe die Beweise willkürlich oder in Verletzung von anderen zwingenden Bestimmungen des Bundesrechts gewürdigt. Die in Art. 398 Abs. 4 StPO verankerte Kognitionsbeschränkung des Berufungsgerichts auf Willkür (vgl. oben E. 3.5) gilt gemäss Art. 80 Abs. 1 und Art. 82 VStrR auch für Übertretungen des Verwaltungsstrafrechts. Zwar darf im Verwaltungsstrafrecht die Ersatzfreiheitsstrafe im Falle einer Umwandlung der Busse gleich wie bei Bussen bis max. Fr. 10'000.-- ( Art. 106 Abs. 3 StGB ) höchstens drei Monate betragen (vgl. Art. 10 Abs. 3 VStrR ), die Busse selbst kann sich jedoch auf ein Vielfaches des in Art. 106 Abs. 1 StGB verankerten Maximalbetrags von Fr. 10'000.-- belaufen. Vorliegend wurden die Beschwerdeführer zu hohen Bussen von mehr als Fr. 7 Mio. (Beschwerdeführer 3) bzw. mehr als Fr. 1 Mio. (Beschwerdeführer 1 und 2) verurteilt. Im Falle der Beschwerdeführer 1 und 2 gingen die Schuldsprüche gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR zudem mit einer solidarischen Leistungspflicht im Umfang von Fr. 4'779'328.65 bzw. Fr. 7'746'343.30 einher. Es rechtfertigt sich angesichts der Tragweite der Schuldsprüche daher, im kantonalen Verfahren an die Begründung und Annahme von Willkür keine allzu hohen Anforderungen zu stellen. Selbst ausgehend davon gibt die vorinstanzliche Beweiswürdigung jedoch zu keinen Beanstandungen Anlass. Die Kritik der Beschwerdeführer an der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung ist unbegründet, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 6.1**

Der Beschwerdeführer 1 rügt, die Vorinstanz gehe zu Unrecht von Mittäterschaft anstatt von blosser Gehilfenschaft aus. Die vier im Memorandum vom 30. Oktober 2007 erwähnten Offshore-Gesellschaften habe er im Auftrag des Beschwerdeführers 3 bereits im August 2007 gegründet, als er das Verlagerungsverfahren noch nicht gekannt habe. Der Beschwerdeführer 3 habe ihm den Zweck der neuen Gesellschaften damals nicht erläutert. Er sei für die juristischen Personen des Beschwerdeführers 3 als Organ im

Mandatsverhältnis im Einsatz gewesen und immer erst auf Anweisung des Beschwerdeführers 3 tätig geworden. Die Vorinstanz lasse zudem unberücksichtigt, dass die von ihm bzw. von Mitarbeitern seiner Kanzlei unterzeichneten Kommissionsverträge für die Zollanmeldung und die Einfuhr im Verlagerungsverfahren gar nicht erforderlich gewesen und in aller Regel bei der jeweiligen Zollanmeldung auch nicht verwendet worden seien. Er habe die eingeführten Kunstwerke nicht gekannt und sich auch nicht danach erkundigen müssen, ob ein in Kommission gegebenes Bild verkauft worden sei, da er kein Mandat der Galerie H.\_\_\_\_\_ gehabt habe, sich um ihre Geschäfte und Verkäufe zu kümmern. Seine Organtätigkeit habe sich auf das Administrative beschränkt. Er habe mit dem Kunstbetrieb des Beschwerdeführers 3, dem Handel, den Importen, Ausleihungen, Verkäufen und Verzollungsinstruktionen nichts tun gehabt und sich damit nicht ausgekannt.

### **E. 6.2.1**

Eine Mehrwertsteuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG begeht, wer die Steuerforderung zulasten des Staates verkürzt, indem er vorsätzlich oder fahrlässig bei der Einfuhr Waren nicht oder unrichtig anmeldet oder verheimlicht. Bei der Mehrwertsteuerhinterziehung handelt es sich um ein Gemeindelikt. Dies entsprach dem klaren Wortlaut der altrechtlichen Bestimmung von Art. 85 Abs. 1 aMWSTG, die ausdrücklich als Täter miterfasste, wer "einem andern" einen unrechtmässigen Steuervorteil verschaffte. Täter im Sinne von Art. 85 Abs. 1 aMWSTG konnte daher auch sein, wer selbst keine Mehrwertsteuer schuldet (vgl. Urteil 6B\_746/2009 vom 22. Dezember 2009 E. 4.4). Daran hat sich mit der am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Strafbestimmung von Art. 96 MWSTG nichts geändert, welche sich an jedermann ("wer") richtet und den Täterkreis weiterhin nicht einschränkt (CLAVADETSCHER/BOSSART MEIER, in: Kommentar MWSTG, Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2. Aufl. 2019, Vorbem. Art. 96-106 MWSTG N. 8; JACQUES PITTET, in: Basler Kommentar, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N. 7 zu Art. 96 MWSTG ). Täter im Sinne von Art. 96 MWSTG kann daher auch ein einfacher Angestellter des mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmens oder eine aussenstehende Person wie ein Steuerberater oder Treuhänder sein (CLAVADETSCHER/BOSSART MEIER, a.a.O., Vorbem. Art. 96- 106 MWSTG N. 8). Das Gesetz unterscheidet hinsichtlich der Strafandrohung folglich nicht zwischen der steuerpflichtigen Person und anderen Personen, welche an der Steuerhinterziehung als Mittäter mitwirken. Anders verhält es sich bei den Straftatbeständen der Hinterziehung von direkten Steuern im Sinne von Art. 175 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 56 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) , die als sog. Sonderdelikte ausgestaltet sind und explizit nur die steuerpflichtige Person erfassen (vgl. etwa Urteile 2C\_826/2019 vom 17. März 2020 E. 2.2.1; 2C\_790/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.4.2; je mit Hinweisen). Wer als nicht steuerpflichtige Person an einer Steuerhinterziehung mitwirkt oder als Vertreter der steuerpflichtigen Person eine Steuerhinterziehung bewirkt, riskiert eine Busse von höchstens Fr. 10'000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall von bis zu Fr. 50'000.-- ( Art. 177 Abs. 1 und 2 DBG ; Art. 56 Abs. 3 StHG ).

### **E. 6.2.2**

Als Täter einer Mehrwertsteuerhinterziehung bestraft werden kann jedoch nur, wem die Tat zuzurechnen ist. Diesbezüglich gelten die allgemeinen strafrechtlichen Grundsätze zur Mittäterschaft (CLAVADETSCHER/BOSSART MEIER, a.a.O., Vorbem. Art. 96- 106

MWSTG N. 9). Danach ist Mittäter, wer bei der Entschliessung, Planung oder Ausführung eines Delikts vorsätzlich und in massgebender Weise mit anderen Tätern zusammenwirkt, so dass er als Hauptbeteiligter dasteht. Das blosses Wollen der Tat, der subjektive Wille allein genügt zur Begründung von Mittäterschaft nicht. Eine Beteiligung an der eigentlichen Tatausführung ist jedoch nicht zwingend. Tatbestandsmässige Ausführungshandlungen sind keine notwendige Voraussetzung für die Annahme von Mittäterschaft (vgl. BGE 143 IV 361 E. 4.10; 135 IV 152 E. 2.3.1; Urteil 6B\_712/2017 vom 23. Mai 2018 E 2.3.2, nicht publ. in: BGE 144 IV 198 ; je mit Hinweisen). Die Anstiftung und Gehilfenschaft (Art. 24 f. StGB) ist gestützt auf Art. 5 VStrR auch bei der Mehrwertsteuerhinterziehung strafbar (CLAVADETSCHER/BOSSART MEIER, a.a.O., Vorbem. Art. 96- 106 MWSTG N. 10). Gehilfe ist, wer die Tat vorsätzlich durch einen untergeordneten Tatbeitrag unterstützt (vgl. Art. 25 StGB ; BGE 129 IV 124 E. 3.2 mit Hinweisen).

### **E. 6.3**

Die Vorinstanz bejaht zutreffend einen mittäterschaftlichen Tatbeitrag des Beschwerdeführers 1 (angefochtenes Urteil S. 76-79). Dieser war Verfasser des Memorandums vom 30. Oktober 2007, in welchem die unrechtmässige Einfuhr von Kunstwerken als Kommissionsware im Verlagerungsverfahren mit einem durchdachten Konzept unter Zuhilfenahme von neu gegründeten Offshore-Gesellschaften geplant wurde und bei welchem es sich um das eigentliche Hauptinstrumentarium der vorliegend zu beurteilenden Straftaten handelte. Der Beschwerdeführer 1 hatte daher bereits in der Planungsphase eine zentrale Rolle inne (angefochtenes Urteil S. 77 f.). Bei der Umsetzung des im Memorandum vom 30. Oktober 2007 geplanten Vorgehens handelte der Beschwerdeführer 1 gemäss den verbindlichen vorinstanzlichen Feststellungen als Organ der Offshore-Gesellschaften, welche in den fingierten Kommissionsverträgen - wie im Memorandum vom 30. Oktober 2007 geplant - als Kommittentinnen auftraten (vgl. angefochtenes Urteil S. 76). In seiner Funktion als Organ der Offshore-Gesellschaften unterzeichnete er eine Vielzahl fiktiver Kommissionsverträge, welche für die Zollanmeldung verwendet wurden oder - soweit dies nicht der Fall war - zumindest für die Zollbehörden bestimmt waren (angefochtenes Urteil S. 77 und 79). Er war bei der Umsetzung des Memorandums vom 30. Oktober 2007 daher kein bloss aussenstehender Beteiligter und hatte auch keine lediglich untergeordnete Rolle inne. Vielmehr wäre er als Organ der Offshore-Gesellschaften zur korrekten Versteuerung der importierten Kunstgegenstände verpflichtet gewesen. Nicht gefolgt werden kann dem Beschwerdeführer 1 daher, wenn er geltend macht, er habe mit dem Kunstbetrieb des Beschwerdeführers 3, insbesondere den Importen und Verkäufen, nichts zu tun gehabt. Die Vorinstanz anerkennt, dass bezüglich einzelner Kunstwerke keine vom Beschwerdeführer 1 bzw. von Mitarbeitern seiner Anwaltskanzlei unterzeichnete Kommissionsverträge vorliegen (vgl. angefochtenes Urteil S. 55 f. und 78 f.). Stattdessen wurde für die Zollanmeldung im Fall 21 eine nicht unterzeichnete Proforma-Rechnung der G.\_\_\_\_\_ Ltd. vom 3. November 2011 verwendet. Weiter existiert in diesem Fall ein nicht unterzeichnetes "Commission Arrangement" von G.\_\_\_\_\_ Ltd. vom gleichen Tag (angefochtenes Urteil S. 78). Die Akten enthalten auch im Fall 14 keine unterschriebene Version des "Commission Arrangements". Erstellt ist jedoch, dass dem Beschwerdeführer 1 vom Administrativbüro des Beschwerdeführers 3 im Fall 14 zwei Versionen von "Commission Arrangements" namens der G.\_\_\_\_\_ Ltd. zugestellt wurden (angefochtenes Urteil S. 55). Letztlich erfolgten daher auch diese Einfuhren nach dem gleichen Muster und der Beschwerdeführer 1 war als Organ der G.\_\_\_\_\_ Ltd. sowie Verfasser des Memorandums vom 30. Oktober

2007 auch daran beteiligt. Nichts zur Sache tut, dass die vier Offshore-Gesellschaften im Auftrag des Beschwerdeführers 3, wie vom Beschwerdeführer 1 geltend gemacht, bereits vor dem 30. Oktober 2007 gegründet wurden. Strafrechtlich relevant war nicht die Gründung der Offshore-Gesellschaften durch den Beschwerdeführer 1, sondern sein Handeln als Organ dieser Gesellschaften. Die Vorinstanz sprach den Beschwerdeführer 1 zu Recht der mehrfachen Hinterziehung der Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG schuldig. Dessen Kritik an der rechtlichen Qualifikation seines Verhaltens als Mittäterschaft ist unbegründet.

#### **E. 6.4**

Die Beschwerdeführer 2 und 3 fechten die rechtliche Qualifikation als mehrfache Hinterziehung der Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG nicht an. Ausführungen dazu erübrigen sich daher (vgl. Art. 42 Abs. 2 BGG).

#### **E. 7**

Die Beschwerdeführer wenden sich schliesslich gegen die Strafzumessung.

##### **E. 7.1.1**

Die Hinterziehung der Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG wird mit Busse bis zu Fr. 800'000.-- bestraft. 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. 7.1.2**

Die allgemeinen Bestimmungen des StGB gelten für Taten, die in der Verwaltungsgesetzgebung des Bundes mit Strafe bedroht sind, soweit das VStrR oder das einzelne Verwaltungsgesetz nichts anderes bestimmt ( Art. 2 VStrR ). 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 ). Für Bussen über Fr. 5'000.-- ist Art. 8 VStrR 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 ; vgl. zum Ganzen: BGE 149 IV 395 E. 3.6.2). 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 149 IV 217 E. 1.1; 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 149 IV 217 E. 1.1; 141 IV 61 E. 6.1.1; 129 IV 6 E. 6.1). Hauptsächlich bilden im Steuerstrafrecht 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 ( BGE 149 IV 395 E. 3.6.2; JONAS

ACHERMANN, in: Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, N. 14 und 35 zu Art. 8 VStrR ).

### **E. 7.1.3**

Mit dem Verweis auf Art. 34 StGB in Art. 97 Abs. 1 zweiter Halbsatz MWSTG 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; BGE 149 IV 395 E. 3.8.2 und 3.10.2). Art. 97 Abs. 1 zweiter Halbsatz MWSTG soll 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 ( BGE 149 IV 395 E. 3.10.2).

### **E. 7.1.4**

Der erzielte Steuervorteil findet bei einem individuellen, sich am Steuervorteil orientierenden Bussenrahmen über den anzuwendenden Koeffizienten bzw. Bussenfaktor Eingang in die Strafzumessung. Eine einheitliche Rechtsanwendung muss auch im Mehrwertsteuerstrafrecht gewährleistet sein. Bei der vorsätzlichen vollendeten Hinterziehung der Einfuhrsteuer muss Ausgangspunkt für die Strafzumessung daher wie bei den direkten Steuern (vgl. Art. 175 Abs. 2 DBG ; Art. 56 Abs. 1 StHG ; BGE 144 IV 136 E. 7.2.1; 134 III 59 E. 2.3.1) sowohl alt als auch neurechtlich in der Regel 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 ) in Berücksichtigung der persönlichen und insbesondere der wirtschaftlichen Verhältnisse, zu mindern oder zu schärfen ( BGE 149 IV 395 E. 3.7.1 f. und 3.10.1). Mit dem Doppelverwertungsverbot unvereinbar ist es, einzig aufgrund der Höhe des erzielten Steuervorteils innerhalb des individuellen, sich am Steuervorteil orientierenden Bussenrahmens von einem massgeblich höheren oder niedrigeren Koeffizienten bzw. Bussenfaktor auszugehen ( BGE 149 IV 395 E. 3.7.1).

### **E. 7.1.5**

Die Anwendung des Asperationsprinzips ist im neuen Mehrwertsteuerstrafrecht nur in den in Art. 101 Abs. 4 und 5 MWSTG geregelten Fällen vorgesehen. Die Strafverfolgung obliegt bei der Einfuhrsteuer dem BAZG ( Art. 103 Abs. 2 MWSTG ), weshalb Art. 101 Abs. 5 MWSTG insoweit nicht zur Anwendung gelangt. Art. 101 Abs. 4 MWSTG sieht ein Abweichen vom Kumulationsprinzip und eine angemessene Straferhöhung einzig für die in Idealkonkurrenz begangenen weiteren Straftaten im Zuständigkeitsbereich des BAZG vor. Für in Realkonkurrenz begangene Straftaten wie der Nichtanmeldung von Waren bei deren Einfuhr in die Schweiz zu unterschiedlichen Zeitpunkten bzw. an unterschiedlichen Orten gilt daher das in Art. 9 VStrR verankerte Kumulationsprinzip (zum Ganzen: BGE 148 IV 96 E. 4).

### **E. 7.1.6**

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 Strafraum 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 149 IV 395 E. 3.6.1; 144 IV 313 E. 1.2; 136 IV 55 E. 5.6; je mit Hinweisen). Das Sachgericht hat die für die Strafzumessung erheblichen Umstände und deren Gewichtung festzuhalten und seine Überlegungen in den Grundzügen wiederzugeben, sodass die Strafzumessung nachvollziehbar ist ( Art. 50 StGB ; BGE 144 IV 313 E. 1.2 mit Hinweisen). Allein einer besseren Begründung wegen hebt das Bundesgericht das angefochtene Urteil nicht auf, solange die Strafzumessung im Ergebnis bundesrechtskonform ist ( BGE 127 IV 101 E. 2c; Urteil 6B\_1054/2023 vom 19. Februar 2024 E. 5.1 mit Hinweis).

### **E. 7.2.1**

Der Beschwerdeführer 3 rügt im Zusammenhang mit der Strafzumessung im Wesentlichen, die Vorinstanz habe den Strafmilderungsgrund von Art. 48 lit. e StGB zu Unrecht nicht zur Anwendung gebracht. Weiter habe sie die Busse aufgrund seiner wirtschaftlichen Situation massiv erhöht, ohne jedoch seine aktuellen finanziellen Verhältnisse hinreichend abzuklären. Ihre Feststellungen zu seiner finanziellen Situation würden auf unbelegten Annahmen und Spekulationen basieren. Im Ergebnis auferlege die Vorinstanz ihm die Pflicht, den Nachweis dafür zu erbringen, dass sich sein Vermögen markant reduziert habe, was im Geltungsbereich der Offizial- und Untersuchungsmaxime unzulässig sei.

### **E. 7.2.2**

Die Vorinstanz sprach den Beschwerdeführer 3 in 78 Fällen der Mehrwertsteuerhinterziehung schuldig. Der Deliktsbetrag (Steuervorteil) belief sich in zwei Fällen mit Fr. 2'584'000.-- (Fall 39A/B) bzw. Fr. 1'247'816.50 (Fall 19) auf mehr als Fr. 800'000.--. Die Vorinstanz qualifiziert das Verschulden des Beschwerdeführers 3 angesichts des konkreten Tatvorgehens als erheblich. In subjektiver Hinsicht geht sie beim Beschwerdeführer 3 von direktem Vorsatz aus. Im Fall 39A/B legt sie die Busse in Anwendung von Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG in einem ersten Schritt in Berücksichtigung des Steuervorteils sowie des objektiven und subjektiven Verschuldens auf Fr. 2'584'000.-- (d.h. beim Einfachen der hinterzogenen Steuer) und im Fall 19 auf Fr. 1'000'000.-- (d.h. bei ca. 80% der hinterzogenen Steuer) fest (angefochtenes Urteil E. 3.2 und 3.3 S. 87 ff.). In den übrigen 76 Fällen, welche gemäss der Vorinstanz dem gleichen Muster folgten, wurde der Schwellenwert von Fr. 800'000.-- (vgl. Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG ) nicht überschritten. Die Vorinstanz bestimmt in diesen Fällen Einzelbussen von 50 % des Hinterziehungsbetrags, was ausgehend von einem Deliktsbetrag von total Fr. 6'983'942.55 eine Busse von Fr. 3'491'971.28 ergab (angefochtenes Urteil E. 3.4 S. 89 ff.). Die errechnete Busse von Fr. 7'075'971.-- reduziert sie aufgrund der Verletzung des Beschleunigungsgebots in der Zeit zwischen der Strafverfügung und der Überweisung an die Oberstaatsanwaltschaft um rund 25 % (angefochtenes Urteil E. 3.6 S. 92 ff.). Gleichzeitig erhöht sie die Busse aufgrund der "sehr, sehr guten" finanziellen Verhältnisse des Beschwerdeführers 3 um 20 % und dessen Delinquenz während des laufenden Verfahrens um 5 %, was die Busse von insgesamt Fr. 7'070'000.-- ergab (angefochtenes Urteil E. 3.2.5 S. 88 und E. 3.8 S. 95).

### **E. 7.2.3.1**

Soweit der Beschwerdeführer 3 eine ungenügende Abklärung seiner finanziellen Verhältnisse rügt, kann auf das Urteil 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 verwiesen werden. Die Befragung des Täters ist das primäre Auskunftsmittel bei der

Ermittlung der finanziellen Verhältnisse. 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. Der Beschwerdeführer 3 kann der Vorinstanz zumindest unter Willkür Gesichtspunkten daher nicht zum Vorwurf machen, sie habe zu Unrecht auf die verfügbaren Informationen abgestellt und keine zusätzlichen Abklärungen getätigt, da er selbst keine konkreten Angaben zu seinen finanziellen Verhältnissen macht (vgl. Urteil, a.a.O., E. 4.5, nicht publ. in: BGE 149 IV 395 ).

#### **E. 7.2.3.2**

Im Übrigen trifft es nicht zu, dass im vorliegenden Verfahren keine Abklärungen zu den finanziellen Verhältnissen des Beschwerdeführers 3 getätigt wurden. Bereits das Bezirksgericht, auf dessen Erwägungen die Vorinstanz verweist (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.2.5 S. 88), zog die Steuererklärung 2018 des Beschwerdeführers 3 für den Kanton Zürich bei. Es legte zudem willkürfrei dar, weshalb die darin geltend gemachten sehr hohen Einkommensabzüge, aber auch die Vermögensabzüge, insbesondere der Abzug "Minderwert Wertschriften infolge Beschlagnahme/Arrest" bei der Beurteilung der finanziellen Verhältnisse des Beschwerdeführers 3 im vorliegenden Verfahren teilweise unberücksichtigt zu bleiben haben. Weiter berücksichtigte es, dass der Beschwerdeführer 3 hohe Steuerschulden hat und sich der Aktienmarkt im Jahr 2020 trotz der Corona-Pandemie positiv entwickelt hat (erstinstanzliches Urteil S. 203 f.). Der Beschwerdeführer 3 setzt sich mit diesen willkürfreien Erwägungen zu Unrecht nicht auseinander. Dass seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse ausserordentlich gut sind, bestreitet er nicht substantiiert. Er behauptet insbesondere nicht, er sei finanziell nicht in der Lage, für die im vorliegenden Strafverfahren geschuldete Busse aufzukommen.

#### **E. 7.2.3.3**

Offenbleiben kann, ob die Vorinstanz die anhand des objektiven und subjektiven Verschuldens errechnete Strafe aufgrund der finanziellen Situation des Beschwerdeführers 3 um 20 % erhöhen durfte. Die Vorinstanz wich in ihrer Strafzumessung insofern vom im BGE 149 IV 395 skizzierten Vorgehen ab, als sie die Busse in Berücksichtigung des objektiven und subjektiven Verschuldens im Fall 39A/B beim Einfachen der hinterzogenen Steuer, im Fall 19 bei ca. 80 % der hinterzogenen Steuer und in den übrigen 76 Fällen bei lediglich 50 % der hinterzogenen Steuer festlegte. Dieses Vorgehen ist nicht nachvollziehbar. Wie dargelegt muss Ausgangspunkt für die Strafzumessung bei der (direkt-) vorsätzlichen vollendeten Hinterziehung der Einfuhrsteuer in der Regel ein Strafmass im Bereich des Einfachen der hinterzogenen Steuer sein (oben E. 7.1.4). Hätte die Vorinstanz die Bussen in Berücksichtigung des von ihr festgestellten objektiven Verschuldens sowie des direktvorsätzlichen Vorgehens in den übrigen 76 Fällen nicht bei 50 %, sondern bei mindestens 80 % der hinterzogenen Steuer festgelegt, wäre die Busse vor Berücksichtigung allfälliger Strafmilderungsgründe auch ohne die 20 %ige Straferhöhung wegen "sehr, sehr guter" finanzieller Verhältnisse gar noch höher ausgefallen. Im Ergebnis wirkte sich das Vorgehen der Vorinstanz daher neutral aus, da sie zwar die Busse wegen sehr guter finanzieller Verhältnisse um 20 % erhöhte, im Gegenzug jedoch trotz des direktvorsätzlichen und planmässigen Vorgehens mehrheitlich von einem tiefen Koeffizienten von lediglich 0,5 ausging.

#### **E. 7.2.4.1**

Das u.a. in Art. 6 Ziff. 1 EMRK und Art. 5 Abs. 1 StPO 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). 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. 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\_1135/2022 vom 21. September 2023 E. 7.3.3; 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 E. 5.5, nicht publ. in: BGE 149 IV 395 ; je mit Hinweisen). Dies bedeutet jedoch nicht, dass der Zeitablauf nach beiden Bestimmungen im Sinne einer Addition zu kumulieren ist. Vielmehr ist die überlange Verfahrensdauer nur einmal zu würdigen, dabei aber zusätzlich strafmindernd zu berücksichtigen, dass diese (teilweise) von den Strafbehörden zu vertreten ist (vgl. Urteil 6P.86/1998 vom 4. Dezember 1998 E. 4a; WIPRÄCHTIGER/KELLER, in: Basler Kommentar, Strafrecht, Bd. I, 4. Aufl. 2019, N. 43 zu Art. 48 StGB ).

#### **E. 7.2.4.2**

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; 132 IV 1 E. 6.1 f.). Die Vorinstanz verneint beim Beschwerdeführer 3 zutreffend ein Wohlverhalten nach Art. 48 lit. e StGB , da dieser am 5. Juni 2018 vom Regionalgericht Albula wegen grober Verletzung der Verkehrsregeln (Tatzeitpunkt Dezember 2016) und qualifizierter grober Verletzung der Verkehrsregeln (Tatzeitpunkt Februar 2017) zu einer bedingten Freiheitsstrafe von 12 Monaten, einer bedingten Geldstrafe von 40 Tagessätzen zu Fr. 2'000.-- und einer Busse von Fr. 10'000.-- verurteilt wurde (angefochtenes Urteil E. 3.7 S. 94 f.). Wohl verhalten im Sinne von Art. 48 lit. e StGB hat sich, wer keine strafbare Handlung begangen hat (Urteil 6B\_260/2020 vom 2. Juli 2020 E. 2.3.3 mit Hinweisen auf die Lehre). Die Strafmilderung gestützt auf Art. 48 lit. e StGB ist daher auch bei nicht einschlägigen Straftaten von einer gewissen Tragweite ausgeschlossen, was bei den groben Verkehrsregelverletzungen des Beschwerdeführers 3 der Fall war.

#### **E. 7.2.4.3**

Die mit BGE 132 IV 1 begründete Rechtsprechung, wonach im Rahmen von Art. 48 lit. e StGB zu prüfen ist, ob zwei Drittel der Verjährungsfrist verstrichen sind, bezieht sich auf die neurechtlichen Verjährungsfristen des StGB, insbesondere die fünfzehnjährige Strafverfolgungsverjährung für Verbrechen im Sinne von Art. 97 Abs. 1 lit. b StGB , welche gemäss Art. 97 Abs. 3 StGB mit dem erstinstanzlichen Urteil endet (BGE, a.a.O., E. 6.1 f.). Diese Rechtsprechung trägt zudem dem Umstand Rechnung, dass das am 1. Oktober 2002 in Kraft getretene neue Verjährungsrecht des StGB keine Bestimmungen über das Ruhen der Verjährung, im Gegenzug im Vergleich zu den früheren ordentlichen Fristen jedoch längere Verjährungsfristen vorsieht, weshalb an den Begriff der "nahenden Strafverfolgungsverjährung" weniger hohe Anforderungen zu stellen seien (BGE, a.a.O., E. 6.2.1). Bei der Hinterziehung der Mehrwertsteuer beträgt die Einleitungsverjährung sieben Jahre ab dem Zeitpunkt der strafbaren Handlung durch nicht oder nicht korrekte

Anmeldung zur Einfuhr (vgl. Art. 105 Abs. 1 lit. c MWSTG ; aArt. 105 Abs. 1 lit. d MWSTG) und die Durchführungsverjährung fünf Jahre ab Einleitung der Strafuntersuchung (Art. 105 Abs. 4 erster Halbsatz MWSTG). Die Strafverfolgungsverjährung (Einleitungs- inkl. Durchführungsverjährung) beträgt insgesamt daher maximal zwölf Jahre. Die Strafverfolgungsverjährung kann gemäss Art. 105 Abs. 2 MWSTG zudem nicht nur mit dem erstinstanzlichen Urteil, sondern bereits zuvor mit der Strafverfügung im Sinne von Art. 70 VStrR und folglich noch vor der Überweisung an das erstinstanzliche Gericht enden. Anders als das StGB enthält Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG zudem eine Bestimmung über das Ruhen der Verjährung, solange sich die beschuldigte Person im Ausland befindet.

#### **E. 7.2.5**

Entgegen dem Beschwerdeführer 3 hat sich die Anwendung von Art. 48 lit. e StGB bei der Einfuhrmehrwertsteuerhinterziehung daher nicht bloss an der siebenjährigen Einleitungsverjährungsfrist zu orientieren, sondern es ist insbesondere auch der Durchführungsverjährung Rechnung zu tragen. Dass sich der Beschwerdeführer 3 seit Februar 2017 nichts mehr zu Schulden kommen liess und er sich im Zeitpunkt des vorinstanzlichen Urteils demnach während mehr als fünf Jahren wohl verhielt, verpflichtete die Vorinstanz folglich nicht zu einer zusätzlichen Strafminderung gestützt auf Art. 48 lit. e StGB . Die Vorinstanz berücksichtigt bei der Frage, ob das Strafverfahren insgesamt zu lang gedauert hat, zutreffend die rechtliche Komplexität, den Aktenumfang, die Zahl der Beweiserhebungen, die Verzögerungen durch Siegelungen und den Auslandsaufenthalt des Beschwerdeführers 3 (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.6 S. 92). Der in der Zeit zwischen der Strafverfügung und der Überweisung an die Oberstaatsanwaltschaft teilweise von der damaligen EZV zu vertretenden Verfahrensverzögerung trägt sie relativ grosszügig im Umfang von 25 % bzw. - in Berücksichtigung der gleichzeitigen Straferhöhung aufgrund der Delinquenz während des laufenden Verfahrens - im Ergebnis im Umfang von 20 % Rechnung. Eine zusätzliche Strafminderung aufgrund der langen Verfahrensdauer drängte sich nicht auf.

#### **E. 7.2.6**

Die von der Vorinstanz gegenüber dem Beschwerdeführer 3 ausgesprochene Busse hält sich insgesamt im Rahmen des vorinstanzlichen Ermessens. Die Rügen des Beschwerdeführers 3 betreffend die Strafzumessung sind unbegründet, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 7.3.1**

Der Beschwerdeführer 1 kritisiert, er sei zu Unrecht wie ein Täter beurteilt worden, der für sich mittels Steuerhinterziehung einen Steuervorteil erwirkt habe. Weiter erkenne die Vorinstanz auf ein nicht mehr leichtes Verschulden. Bei der Würdigung der finanziellen Verhältnisse habe sie die im Berufungsverfahren neu eingereichten Beweisunterlagen unberücksichtigt gelassen. Das in der Steuererklärung deklarierte hohe Vermögen gehöre seiner Ehefrau. Für die Bemessung der Bussenhöhe sei bei der Berücksichtigung der finanziellen Verhältnisse auf den Urteilszeitpunkt abzustellen. Da die Kognition der Vorinstanz bei der Strafzumessung nicht eingeschränkt gewesen sei, sei die ausdrückliche Nichtberücksichtigung der im Berufungsverfahren neu eingereichten Unterlagen bundesrechtswidrig. Gemäss Art. 97 Abs. 1 MWSTG sei Art. 34 StGB sinngemäss anwendbar. Auch der Vergleich mit der Geldstrafe, die maximal Fr. 540'000.-- betrage und bedingt ausgesprochen werden könne, zeige, dass die Busse von Fr. 1'990'000.--, deren

Vollzug nicht aufgeschoben werden könne, krass unverhältnismässig und damit bundesrechtswidrig sei. Die Vorinstanz habe zudem der Verletzung des Beschleunigungsgebots ungenügend Rechnung getragen.

### **E. 7.3.2**

Den Beschwerdeführer 1 sprach die Vorinstanz bezüglich 66 Tathandlungen der Mehrwertsteuerhinterziehung schuldig. Im schwersten Fall mit einem Deliktsbetrag von Fr. 1'247'816.50 (Fall 19) berücksichtigt sie im Rahmen des objektiven Tatverschuldens, dass die Mitgestaltungsfunktion des Beschwerdeführers 1 in der Planungsphase zentral war und er auch bei der Umsetzung eine wesentliche Rolle hatte. In subjektiver Hinsicht habe der Beschwerdeführer 1 mit Eventualvorsatz gehandelt. Er habe keinen direkten finanziellen Vorteil aus den Widerhandlungen gezogen. Indem seine Anwaltskanzlei aber vom Beschwerdeführer 3 mandatiert worden sei und durch seine Arbeiten Honorarforderungen entstanden seien, sei ihm seine Delinquenz mittelbar zugute gekommen. Die Vorinstanz setzte die Strafe für die schwerste Tat (Fall 19) angesichts des als nicht mehr leicht zu bezeichnenden Tatverschuldens auf 30 % des bis zu Fr. 2'495'633.-- reichenden Strafrahmens respektive auf Fr. 748'690.-- fest (angefochtenes Urteil E. 4.2 S. 95 f.). Bezüglich der übrigen 65 Tathandlungen mit einem Deliktsbetrag von weniger als Fr. 800'000.-- unterscheidet die Vorinstanz, ob vom Beschwerdeführer 1 unterzeichnete Kommissionspapiere bei der Zollanmeldung verwendet wurden (Konstellation 1), ob die vom Beschwerdeführer 1 unterzeichneten Kommissionspapiere lediglich der Absicherung der Galerie H.\_\_\_\_\_ im Falle einer Überprüfung durch die Verwaltung dienten (Konstellation 2) oder ob sich der Tatbeitrag des Beschwerdeführers 1 auf die Planung der unrechtmässigen Einfuhr im Verlagerungsverfahren beschränkte (Konstellation 3). In den Fällen der Konstellation 1 setzte sie die Einzelstrafen auf 40 %, in den Fällen der Konstellation 2 auf 35 % und in den Fällen der Konstellation 3 auf 30 % der hinterzogenen Beträge fest, was für die übrigen 65 Fälle eine Busse von insgesamt Fr. 2'093'864.-- und in Berücksichtigung des Falls 19 eine Gesamtbusse von Fr. 2'842'554.-- ergab (angefochtenes Urteil E. 4.3 f. S. 96 ff.). Die finanzielle Lage des Beschwerdeführers 1 würdigt die Vorinstanz strafzumessungsneutral. Sie erwägt dazu mit Verweis auf das erstinstanzliche Urteil, diverse im Entwurf zur Steuererklärung 2019 erwähnte hohe Vermögenswerte seien bereits in der Steuererklärung 2015 enthalten, als der Beschwerdeführer 1 allein veranlagt worden sei. Dass die Vermögenswerte neu der Ehefrau des Beschwerdeführers 1 zuzurechnen wären, sei nicht glaubhaft. Zudem werde sich die in der Steuererklärung 2019 im Schuldenverzeichnis aufgeführte "Solidarschuld vs. Oberzolldirektion gemäss Strafbescheid" in der Höhe von Fr. 10 Mio. mit grosser Wahrscheinlichkeit nicht verwirklichen, da der Beschwerdeführer 3 sehr vermögend sei. Der Beschwerdeführer 1 verfüge daher über ein sehr hohes Vermögen, was sich auch in den neu beim kantonalen Steueramt beigezogenen Akten widerspiegle (vgl. Urk. 116/65B, insbesondere "satzbestimmendes Vermögen"). Soweit der Beschwerdeführer 1 eine Reduktion der Bussenhöhe verlange und ein Vermögen von Fr. 812'523.-- sowie ein Einkommen von Fr. 114'908.-- behaupte und damit nur noch über einen entsprechenden Bruchteil seiner früheren Finanzen verfügen wolle, dringe seine Argumentation nicht durch. In Bezug auf den Hinweis auf die Aufstellungen seines Steuerberaters und dessen Schreiben an die Verteidigung im Zusammenhang mit der eingereichten Steuererklärung 2020 könne auf das bereits Ausgeführte zum Entwurf der Steuererklärung 2019 hingewiesen werden. Zudem seien die fraglichen Unterlagen vom 5. und 16. November 2021 (Urk. 206/1-2) als (echte) Noven unbeachtlich (angefochtenes Urteil E. 4.5 S. 99 f.). Der Verletzung des

Beschleunigungsgebots in der Zeit zwischen der Strafverfügung und der Überweisung an die Oberstaatsanwaltschaft und dem Strafmilderungsgrund von Art. 48 lit. e StGB trägt die Vorinstanz mit einer Strafreduktion im Umfang von 30 % Rechnung (angefochtenes Urteil E. 4.6 S. 100 f.).

### **E. 7.3.3**

Nicht zu hören ist der Beschwerdeführer 1, soweit er sich im Zusammenhang mit der Strafzumessung gegen die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen und die rechtliche Würdigung als mehrfache Mehrwertsteuerhinterziehung, begangen in Mittäterschaft, wendet (vgl. Beschwerde Beschwerdeführer 1 Ziff. 182 und 185 f. S. 66 f.). Die Vorinstanz verneint zu Recht eine blossе Gehilfenschaft. Dass der Beschwerdeführer 1 gemäss den willkürfreien vorinstanzlichen Feststellungen nicht lediglich eine "Nebenrolle" innehatte, wurde bereits dargelegt (vgl. oben E. 6).

### **E. 7.3.4**

Der langen Verfahrensdauer und der Verletzung des Beschleunigungsgebots trug die Vorinstanz im Umfang von 30 % Rechnung. Weshalb sie damit das ihr zustehende Ermessen verletzt haben könnte, zeigt der Beschwerdeführer 1 nicht rechtsgenügend auf. Darauf ist daher ebenfalls nicht einzutreten.

### **E. 7.3.5.1**

Das Bundesgericht erwog im Urteil 6B\_547/2012 vom 26. März 2013, für die Berechnung der Höhe von Übertretungsbussen im Sinne von Art. 106 StGB seien die finanziellen Verhältnisse des Täters im Zeitpunkt des Berufungsurteils entscheidend. Das Berufungsgericht müsse sich im Berufungsurteil zu den finanziellen Verhältnissen des Täters äussern und die Höhe der Busse von Amtes wegen prüfen, es sei denn, die Berufung beziehe sich in Anwendung von Art. 399 StPO ausdrücklich auf andere Punkte (Urteil, a.a.O., E. 3.3 f.). Bildeten ausschliesslich Übertretungen Gegenstand des erstinstanzlichen Hauptverfahrens, verfügt das Berufungsgericht in Tatfragen - wozu auch die finanziellen Verhältnisse gehören - gemäss Art. 398 Abs. 4 Satz 1 StPO jedoch lediglich über eine Willkürkognition (vgl. oben E. 3.5). Weiter gilt das in Art. 398 Abs. 4 Satz 2 StPO verankerte Novenverbot. Das Berufungsgericht muss sich im Anwendungsbereich von Art. 398 Abs. 4 StPO daher auf eine Überprüfung des erstinstanzlichen Entscheids hinsichtlich Rechtsverletzungen konzentrieren und den Sachverhalt nicht neu feststellen (vgl. JOSITSCH/SCHMID, Handbuch, a.a.O., N. 1536 S. 714 f.). Primäres Auskunftsmittel bei der Ermittlung der finanziellen Verhältnisse ist - wie bereits erwähnt - die Befragung des Täters (vgl. Urteil 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 E. 4.5, nicht publ. in: BGE 149 IV 395 ; oben E. 7.2.3.1). Eine persönliche Befragung ist im Berufungsverfahren bei blossen Übertretungen gesetzlich jedoch nicht vorgesehen, da das Verfahren grundsätzlich schriftlich durchgeführt werden kann (vgl. Art. 406 Abs. 1 lit. c StPO ). Das Berufungsgericht hat im Anwendungsbereich von Art. 398 Abs. 4 StPO daher nur zu prüfen, ob das erstinstanzliche Gericht die finanziellen Verhältnisse hinreichend abgeklärt und korrekt ermittelt hat. Die beschuldigte Person muss sämtliche für die Beurteilung ihrer finanziellen Verhältnisse relevanten Tatsachen folglich bereits im erstinstanzlichen Verfahren vortragen. Dies - insbesondere das in Art. 398 Abs. 4 StPO verankerte Novenverbot - läuft entgegen dem zuvor zitierten Urteil 6B\_547/2012 vom 26. März 2013 im Verfahren nach Art. 398 Abs. 4 StPO im Ergebnis darauf hinaus, dass das Berufungsgericht für die Berechnung der Busse grundsätzlich auf die finanziellen

Verhältnisse im Zeitpunkt des erstinstanzlichen Urteils bzw. die entsprechenden Feststellungen des erstinstanzlichen Gerichts abzustellen hat, es sei denn, diese seien willkürlich.

#### **E. 7.3.5.2**

Fraglich ist, ob ein striktes Verbot von echten Noven betreffend die finanziellen Verhältnisse im Verfahren nach Art. 398 Abs. 4 StPO sachgerecht ist, dies insbesondere dann, wenn es wie vorliegend nicht um Übertretungsbussen des StGB von maximal Fr. 10'000.-- (vgl. Art. 106 Abs. 1 StGB), sondern darüber hinausgehende hohe Bussen des Verwaltungsstrafrechts geht. Dies widerspräche dem Grundsatz, dass die Busse den finanziellen Verhältnissen der beschuldigten Person gerecht werden und bezahlbar sein muss. Gemäss Art. 10 Abs. 2 VStrR kann der Richter die Umwandlung einer nicht einbringbaren Busse in eine Haftstrafe unter gewissen Voraussetzungen ausschliessen. Einer allfälligen nachträglichen Verschlechterung der finanziellen Verhältnisse ist u.U. daher auch noch beim Vollzug der Busse Rechnung zu tragen (vgl. dazu auch Art. 106 Abs. 2 StGB sowie Urteil 6B\_889/2022 vom 2. November 2022 E. 2).

#### **E. 7.3.5.3**

Wie es sich damit verhält, kann vorliegend offenbleiben, da der Beschwerdeführer 1 nicht behauptet, seine finanziellen Verhältnisse hätten sich nach dem erstinstanzlichen Urteil verschlechtert. Er machte vielmehr bereits im erstinstanzlichen Verfahren geltend, das Wertschriftenvermögen sei seiner Ehefrau zuzurechnen (vgl. erstinstanzliches Urteil S. 215). Im Berufungsverfahren reichte er lediglich seine aktuelle Steuererklärung aus dem Jahr 2020 sowie ein Bestätigungsschreiben seines Stellvertreters ein, wonach dieser die Steuererklärung nachkontrolliert und am 10. November 2021 eingereicht habe. Die Vorinstanz hatte gemäss Art. 82 VStrR i.V.m. Art. 398 Art. 4 Satz 1 StPO daher nur zu prüfen, ob das Bezirksgericht die finanziellen Verhältnisse des Beschwerdeführers 1 korrekt ermittelte. Fehl geht im Übrigen der Einwand des Beschwerdeführers 1, die Vorinstanz habe die im Berufungsverfahren neu eingereichte Steuererklärung 2020 sowie das Schreiben seines Steuerberaters unberücksichtigt gelassen. Der Beschwerdeführer 1 liess gestützt auf die neuen Unterlagen vortragen, sein Vermögen betrage lediglich rund Fr. 812'523.--, was die Vorinstanz verwarf (vgl. angefochtenes Urteil S. 99). Weiter verweist die Vorinstanz bezüglich der neuen Unterlagen auf ihre Ausführungen zum Entwurf der Steuererklärung 2019 (angefochtenes Urteil S. 100). Damit hat sie die neuen Steuerunterlagen im Ergebnis trotz des Novenverbots - auf welches die Vorinstanz im Sinne einer Eventualbegründung Bezug nimmt - gewürdigt.

#### **E. 7.3.5.4**

Unbegründet ist die Kritik des Beschwerdeführers 1, die Vorinstanz habe seine finanziellen Verhältnisse ungenügend berücksichtigt. Die Vorinstanz stellt mit dem Bezirksgericht auf das satzbestimmende Vermögen gemäss den verfügbaren Steuerunterlagen ab. Die (nicht näher begründete) Behauptung des Beschwerdeführers 1, das in der gemeinsamen Steuererklärung der Ehegatten für die Jahre 2019 und 2020 aufgeführte Wertschriftenvermögen sei seiner Ehefrau zuzurechnen, verwirft die Vorinstanz, da der Beschwerdeführer 1 dieses Vermögen im Jahr 2015, als die Ehegatten getrennte Steuererklärungen einreichten, in seiner eigenen Steuererklärung deklarierte. Auch durfte die Vorinstanz die im vorliegenden Verfahren festgelegte solidarische Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 Abs. 3 VStrR angesichts der ausserordentlich guten

Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers 3 unberücksichtigt lassen. Weshalb die Vorinstanz damit in Willkür verfallen sein könnte, ist weder rechtsgenügend dargetan noch ersichtlich.

#### **E. 7.3.5.5**

Der Beschwerdeführer 1 macht vor Bundesgericht neu geltend, er habe nach der Bestätigung der Diagnose einer schweren Krankheit im Jahre 2016 eine Nachlassplanung gemacht und dabei die Erbteilung vorweggenommen: Durchführung der güterrechtlichen Auseinandersetzung sowie Vorbezüge an die Kinder (der jüngste Sohn sei 2020 verstorben). Die Vermögenswerte seien entsprechend dieser Regelung übertragen worden (vgl. Beschwerde Beschwerdeführer 1 Ziff. 192 S. 69). Darauf ist nicht einzutreten, da es um eine neue Tatsachenbehauptung geht, die der Beschwerdeführer 1 bereits im kantonalen Verfahren hätte vortragen müssen (vgl. Art. 99 Abs. 1 BGG). Die Begründung des Beschwerdeführers 1, er habe dies im vorinstanzlichen Verfahren aus Furcht vor der Medienberichterstattung nicht näher vorgebracht (vgl. Beschwerde Beschwerdeführer 1 Ziff. 192 S. 69), rechtfertigt kein Abweichen vom in Art. 99 Abs. 1 BGG verankerten Novenverbot. Der behauptete Erbvorbezug ist zudem in keiner Weise belegt. Weiter weist das BAZG in seiner Stellungnahme vor Bundesgericht zu Recht darauf hin, dass die rudimentären Ausführungen des Beschwerdeführers 1 zum geltend gemachten Erbvorbezug zahlreiche Fragen aufwerfen (vgl. Verfahren 6B\_1360/2022 act. 22 S. 7). Offenbleiben kann, ob eine solche Vermögensverminderung zugunsten der eigenen Ehefrau während des laufenden Strafverfahrens bei den Vermögensverhältnissen zwecks Festsetzung der Busse überhaupt zu berücksichtigen wäre.

#### **E. 7.3.6**

Aus Art. 97 Abs. 1 zweiter Halbsatz MWSTG (Verweis auf Art. 34 StGB) lässt sich 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 (BGE 149 IV 395 E. 3.8.3). Hinzu kommt, dass die Geldstrafe gemäss Art. 34 StGB auch dann maximal Fr. 540'000.-- betragen darf (180 Tagessätze zu Fr. 3'000.--; vgl. Art. 34 Abs. 1 und 2 StGB), wenn mehrere Straftaten zu beurteilen sind (vgl. Art. 49 Abs. 1 Satz 3 StGB), während sich im Mehrwertsteuerstrafrecht die in Art. 96 MWSTG vorgesehenen Maximalbussen auf die Einzeltat beziehen. Bei einer Gesamtstrafenbildung nach dem Asperationsprinzip (vgl. Art. 101 Abs. 4 und 5 MWSTG) oder wie vorliegend nach dem Kumulationsprinzip (vgl. BGE 148 IV 96 E. 4) ist der Strafrichter nicht an die in Art. 96 MWSTG festgesetzten maximalen Bussenbeträge gebunden und das Gesetz kennt für die Bussenbildung nach dem Asperations- oder Kumulationsprinzip auch kein gesetzliches Höchstmass. Unbegründet ist daher die Kritik des Beschwerdeführers 1, die ausgesprochene Busse übersteige die maximal zulässige Geldstrafe. Der Beschwerdeführer 1 blendet damit aus, dass vorliegend eine grosse Anzahl in Realkonkurrenz begangener Einfuhrsteuerhinterziehungen zu beurteilen war.

#### **E. 7.3.7**

Die Vorinstanz berücksichtigt entgegen der Kritik des Beschwerdeführers 1 verschuldensmässig korrekt, dass dieser selbst nicht steuerpflichtig war und er von den Straftaten lediglich indirekt über das von ihm generierte Anwaltshonorar profitierte. Sie

ging beim Beschwerdeführer 1 daher mehrheitlich von einem merklich tieferen Ansatz zwischen 30 und 40 % des deliktischen Erlöses aus. Nicht nachvollziehbar ist jedoch, weshalb sie die Busse in Berücksichtigung des objektiven und subjektiven Verschuldens im Fall 19 mit Fr. 748'690.-- bei 60 % des hinterzogenen Steuerbetrags (resp. 30 % des Strafrahmens von Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG ) und in den übrigen Fällen mit einem deliktischen Erlös von weniger als Fr. 800'000.-- und einem weitgehend identischen Verschulden bei 35 % festlegt. Die Strafe muss sich am konkreten Deliktserlös und nicht am wenig kohärenten oberen Strafrahmen orientieren (vgl. dazu BGE 149 IV 395 E. 3.10.1). Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber Mehrwertsteuerhinterziehungen mit einem Deliktsbetrag von über Fr. 800'000.-- überproportional hart (d.h. mit einem höheren Koeffizienten) bestrafen wollte. Mit der Bestimmung von Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG wird einzig verhindert, dass die Strafe bei Deliktsbeträgen über Fr. 800'000.-- in Anwendung von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG maximal Fr. 800'000.--, d.h. weniger als das Einfache der hinterzogenen Steuer, beträgt. Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG ermöglicht den Strafverfolgungsbehörden folglich, auch bei sehr hohen Deliktsbeträgen griffige Bussen von bis zum Doppelten des Hinterziehungsbetrags zu verhängen. Die Vorinstanz begründet zudem nicht näher, weshalb sich ein hoher Deliktsbetrag bezüglich der zu beurteilenden Einzeltat unabhängig von den übrigen Tatumständen überproportional schwer auf das Verschulden auswirken soll (vgl. dazu bereits BGE 149 IV 395 E. 3.7.1). Die Busse ist im Fall 19 in teilweiser Gutheissung der Beschwerde des Beschwerdeführers 1 daher auf 35 % des Deliktsbetrags zu reduzieren (d.h. Fr. 436'736.--), was dem Vorgehen der Vorinstanz in den ähnlich gelagerten Fällen entspricht (vgl. Konstellation 2: Unterzeichnung von Kommissionspapieren, welche der Absicherung der Galerie H. \_\_\_\_\_ dienten). Dies ergibt in Berücksichtigung der vorinstanzlichen Bussen in den übrigen 65 Fällen (insgesamt Fr. 2'093'864.--) eine Gesamtbusse von Fr. 2'530'600.-- und nach Berücksichtigung der Verletzung des Beschleunigungsgebots und des Strafmilderungsgrundes von Art. 48 lit. e StGB im Umfang von 30 % eine Gesamtbusse von Fr. 1'771'420.--.

### **E. 7.3.8**

Die Rügen des Beschwerdeführers 1 im Zusammenhang mit der Strafzumessung sind in diesem Sinne teilweise gutzuheissen und im Übrigen unbegründet, soweit darauf einzutreten ist.

### **E. 7.4.1**

Der Beschwerdeführer 2 macht geltend, weder er noch die Galerie H. \_\_\_\_\_ hätten von der Mehrwertsteuerhinterziehung profitiert und er habe damit auch keinen eigenen Vermögensvorteil angestrebt. Es sei daher verfehlt, für die Bemessung der Busse auf den mit der Steuerhinterziehung angestrebten Vermögensvorteil abzustellen und von einem objektiv schweren Verschulden auszugehen. Weiter lasse die ausgesprochene Busse seine finanziellen Verhältnisse unberücksichtigt, da sie dem rund 5,6-Fachen seines steuerbaren jährlichen Einkommens entspreche, was als konfiskatorisch bezeichnet werden müsse. Auch der Vergleich mit der Geldstrafe im Sinne von Art. 34 StGB , welche maximal Fr. 540'000.-- betrage und bedingt ausgesprochen werden könne, zeige, dass die ausgesprochene Busse krass unverhältnismässig sei. Das in seiner Steuererklärung aus dem Jahr 2015 im Wertschriftenverzeichnis deklarierte Vermögen in der Höhe von rund Fr. 5.45 Mio. setze sich im Umfang von Fr. 5.25 Mio. aus einem Darlehen an die Galerie H. \_\_\_\_\_ zusammen. Hintergrund der Darlehensforderung sei die Einbringung von

Gemälden aus Eigenbesitz in die Galerie H.\_\_\_\_\_. Diese Darlehensforderung habe im Jahr 2020 noch Fr. 1.6 Mio. und im Zeitpunkt seiner Beschwerde noch Fr. 1.4 Mio. betragen. Das Darlehen lasse sich zudem nicht ohne Weiteres in Liquidität umsetzen. Woraus die Vorinstanz die Gewissheit erlangt habe, dass die Solidarforderung von Fr. 7.7 Mio. lediglich ein latentes Risiko darstelle, sei nicht nachvollziehbar und pure Spekulation. Die ausgesprochene Busse habe existenzvernichtende Züge, was sich nicht rechtfertige.

#### **E. 7.4.2**

Die Vorinstanz sprach den Beschwerdeführer 2 in 78 Fällen der Mehrwertsteuerhinterziehung schuldig. Sie setzte die Bussen in den Fällen 39A/B (Steuervorteil von Fr. 2'584'000.--) und 19 (Steuervorteil von Fr. 1'247'816.50) in Berücksichtigung des Steuervorteils sowie des objektiven und subjektiven Verschuldens auf Fr. 2'067'000.-- (40 % des Strafrahmens bis Fr. 5'168'000.--) bzw. Fr. 800'000.-- (rund 1/3 des Strafrahmens bis Fr. 2'495'633.--) fest. Sie wirft dem Beschwerdeführer 2 in objektiver Hinsicht vor, er habe zusammen mit dem Beschwerdeführer 1 das Memorandum ausgearbeitet und die Galerie H.\_\_\_\_\_ als Importeurin zur Verfügung gestellt. Sein Tatbeitrag sei ganz wesentlich gewesen. Er habe ein System missbraucht, das seine legale berufliche Tätigkeit zumindest erleichtert habe, und damit eine erhebliche kriminelle Energie offenbart. In subjektiver Hinsicht habe er mit Eventualvorsatz gehandelt. Er habe damit gerechnet, dass der Beschwerdeführer 3 die Werke nicht verkaufen würde. Er habe aus den Widerhandlungen keinen direkten finanziellen Vorteil gezogen. Seine Delinquenz sei ihm jedoch mittelbar zugute gekommen, indem er für den Beschwerdeführer 3, einen finanzstarken und in diesem Sinne interessanten Kunden, zur Verfügung gestanden habe. Zudem hätten vereinzelt Parallelverkäufe stattgefunden (angefochtenes Urteil E. 5.2 f. S. 101 ff.). Bei den verbleibenden 76 Tathandlungen mit einem Deliktsbetrag von jeweils weniger als Fr. 800'000.-- berücksichtigt die Vorinstanz, dass die Wiedereinfuhr der Bilder in zehn Fällen aus einem Zollfreilager erfolgte, welches der Beschwerdeführer 2 mitorganisiert hatte. Sie erachtet in diesen zehn Fällen Einzelstrafen von 50 % des Hinterziehungsbetrags und in den übrigen 66 Fällen Einzelstrafen von 40 % des Hinterziehungsbetrags als verschuldensangemessen (angefochtenes Urteil E. 5.4 S. 103 ff.), was in Berücksichtigung der Einzelstrafen der Fälle 39A/B und 19 eine Gesamtbusse von Fr. 5'859'540.-- ergab (angefochtenes Urteil E. 5.5 S. 105). Diesen Betrag reduziert sie wegen der Verletzung des Beschleunigungsgebots in der Zeit zwischen der Strafverfügung vom 20. März 2018 und der Überweisung an die Oberstaatsanwaltschaft vom 5. März 2020 sowie in Berücksichtigung des Strafmilderungsgrunds von Art. 48 lit. e StGB um insgesamt 30 % auf Fr. 4'101'000.-- (angefochtenes Urteil E. 5.7 S. 106). Für die finanziellen Verhältnisse stellt die Vorinstanz auf die Steuererklärung des Beschwerdeführers 2 aus dem Jahr 2015 sowie dessen Angaben anlässlich der erstinstanzlichen Hauptverhandlung ab. Die Solidarschuld aus den vorliegenden Straftaten lässt sie unberücksichtigt, da der auch in der Schweiz wohnhafte Beschwerdeführer 3 sehr vermögend sei (angefochtenes Urteil E. 5.6 S. 105 f.). Sie erwägt, mit Blick auf das jährliche Einkommen von ca. Fr. 300'000.-- bis Fr. 380'000.-- und insbesondere das Vermögen von rund Fr. 6.4 Mio. könne der Beschwerdeführer 2 als wohlhabend bezeichnet werden. Er bringe zudem nicht vor, das im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis aufgeführte Darlehen an die Galerie H.\_\_\_\_\_ AG sei nicht realisierbar. Es rechtfertige sich, die Busse unter Berücksichtigung dieser finanziellen Verhältnisse um etwa zwei Drittel zu reduzieren respektive auf Fr. 1'370'000.-- festzusetzen. Eine Gesamtbusse in dieser Höhe sei klarerweise spürbar, aber ebenso klarerweise leistbar (angefochtenes Urteil E. 5.8 S. 106 f.).

### **E. 7.4.3**

Dass der Beschwerdeführer 2 und die Galerie H.\_\_\_\_\_ selbst nicht steuerpflichtig waren und von der Mehrwertsteuerhinterziehung nicht direkt profitierten, drückte sich auch beim Beschwerdeführer 2 im Koeffizienten zwischen 0,4 und 0,5 aus. Unbegründet ist daher die Kritik des Beschwerdeführers 2, die Vorinstanz habe dies unberücksichtigt gelassen. Verfehlt wäre es entgegen der Kritik des Beschwerdeführers 2 jedoch, den hohen Deliktsbetrag bei der Berechnung der Busse des Beschwerdeführers 2 gänzlich unberücksichtigt zu lassen, weil dieser nicht steuerpflichtig war. Der deliktische Erfolg ist vielmehr auch dann ein wichtiges Strafzumessungskriterium, wenn ausschliesslich Dritte einen direkten finanziellen Vorteil aus der Mehrwertsteuerhinterziehung zogen.

### **E. 7.4.4**

Hingegen ist wie beim Beschwerdeführer 1 nicht nachvollziehbar, weshalb sich die Vorinstanz in den Fällen 39A/B und 19 für die Bemessung der Busse nicht am deliktischen Erlös, sondern am Strafraumen von Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG, d.h. am Doppelten des Steuervorteils orientiert, und trotz des identischen Tatvorgehens im Vergleich zu den übrigen 76 Fällen von einem höheren Koeffizienten von 0,8 (Fall 39A/B) bzw. ca. 0,65 (Fall 19) ausgeht. Entgegen der Vorinstanz ist es nicht im Sinne des Gesetzgebers, Mehrwertsteuerhinterziehungen mit einem hohen Deliktsbetrag mit überproportional hohen Bussen zu ahnden (vgl. oben E. 7.3.7). Eine Busse von 80 % bzw. 65 % des hinterzogenen Steuerbetrags erscheint vorliegend auch in Berücksichtigung des Umstands, dass der Beschwerdeführer 2 selbst nicht steuerpflichtig war, sowie seines objektiven und subjektiven Verschuldens als nicht mehr angemessen. Zwar wusste der Beschwerdeführer 2 gemäss den willkürfreien vorinstanzlichen Feststellungen, dass er keine Verfügungsmacht über die importierten Bilder hatte, der Beschwerdeführer 3 die importierten Bilder in erster Linie ausstellen (d.h. für sich gebrauchen) und nicht verkaufen wollte und er (der Beschwerdeführer 2) die Galerie H.\_\_\_\_\_ daher nicht als Importeurin zur Verfügung stellen durfte. Dass der Beschwerdeführer 2 dennoch darauf hoffte, Bilder des Beschwerdeführers 3, der unbestritten auch im Kunsthandel tätig war, über die Galerie H.\_\_\_\_\_ verkaufen zu dürfen, erscheint jedoch ebenfalls nachvollziehbar, auch wenn er darauf keinen Einfluss hatte. Die Vorinstanz geht beim Beschwerdeführer 2 - anders als beim Beschwerdeführer 3 - daher von einem bloss eventualvorsätzlichen Handeln aus. Das Verschulden des Beschwerdeführers 2 ist mit demjenigen des Beschwerdeführers 3, der die Galerie H.\_\_\_\_\_ nur zwecks Vermeidung der Mehrwertsteuer bezog, auch aus diesem Grund nicht vergleichbar. Das falsche Vorgehen der Vorinstanz in den Fällen 39A/B und 19 wirkte sich im Ergebnis jedoch insofern nicht aus, als die Vorinstanz die in Berücksichtigung des objektiven und subjektiven Verschuldens sowie der Strafminderung von 30 % (gestützt auf Art. 48 lit. e StGB sowie infolge Verletzung des Beschleunigungsgebots) errechnete Busse von Fr. 4'101'000.-- mit Verweis auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers 2 massiv um zwei Drittel reduzierte.

### **E. 7.4.5**

Unbegründet ist die Kritik des Beschwerdeführers 2, die ausgesprochene Busse übersteige die maximal zulässige Geldstrafe, da sich die vorliegend für 78 in Realkonkurrenz begangene Einfuhrsteuerhinterziehungen ausgesprochene Gesamtbusse nicht an der maximal zulässigen Geldstrafe zu orientieren hat (vgl. dazu oben E. 7.3.6). Anders als die Geldstrafe verfolgt die Mehrwertsteuerhinterziehungsbusse zudem nicht den Zweck, den

Täter während einer bestimmten Anzahl Tage (neurechtlich max. 180, vgl. Art. 34 Abs. 1 Satz 1 StGB ) in seiner gewohnten Lebensführung finanziell einzuschränken. Die Mehrwertsteuerhinterziehungsbusse muss einzig schuldangemessen und verhältnismässig sein. Aus diesem Grund kann auch die zu Art. 34 Abs. 2 Satz 4 StGB ergangene Rechtsprechung, wonach das Vermögen bei der Bemessung des Tagessatzes nur (subsidiär) zu berücksichtigen ist, wenn besondere Vermögensverhältnisse einem vergleichsweise geringen Einkommen gegenüberstehen bzw. wenn der Täter ohnehin von der Substanz des Vermögens lebt (zum Ganzen: BGE 142 IV 315 E. 5.3.3; 134 IV 60 E. 6.2), für die Berechnung der Mehrwertsteuerhinterziehungsbusse keine Gültigkeit haben. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine objektiv und subjektiv schuldangemessene Mehrwertsteuerhinterziehungsbusse in Berücksichtigung der finanziellen Situation des Täters verhältnismässig ist oder im Gegenteil existenzvernichtende Züge hat (vgl. vorne E. 7.1.3), sind vielmehr die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse, d.h. sowohl das gegenwärtige Einkommen als auch das angehäuften Vermögen, zu berücksichtigen (vgl. Art. 97 Abs. 1 zweiter Halbsatz MWSTG i.V.m. Art. 34 Abs. 2 Satz 4 StGB , der explizit auch das Vermögen erwähnt; anders STEFAN HEIMGARTNER, in: Basler Kommentar, Strafrecht, Bd. I, 4. Aufl. 2019, N. 28 zu Art. 106 StGB , für die Berechnung von Übertretungsbussen des StGB). Fehl geht daher auch das Argument des Beschwerdeführers 2, die Busse betrage das 5,6-Fache seines (jährlichen) Einkommens.

#### **E. 7.4.6**

Weshalb die Vorinstanz seine finanziellen Verhältnisse willkürlich festgestellt und die ausgesprochene Busse existenzvernichtende Züge haben soll, zeigt der Beschwerdeführer 2 nicht rechtsgenügend auf. Nicht zu hören ist sein Einwand, das in der Steuererklärung 2015 erwähnte Darlehen an die Galerie H.\_\_\_\_\_ habe sich im Jahr 2020 auf Fr. 1.6 Mio. und später auf Fr. 1.4 Mio. reduziert (vgl. Beschwerde Beschwerdeführer 2 Ziff. 127 S. 53), da mit der blossen Rückzahlung eines Darlehens das Vermögen nicht verringert wird, sondern sich damit in der Regel lediglich die liquiden Mittel erhöhen. Weshalb sich dies vorliegend anders verhalten haben soll, legt der Beschwerdeführer 2 nicht dar. Offenbleiben kann, ob dieser die teilweise Rückzahlung des Darlehens im kantonalen Verfahren überhaupt rechtzeitig vortrug (vgl. oben E. 7.3.5.1 f.). Bezüglich der Nichtberücksichtigung der Solidarschuld von Fr. 7.7 Mio. kann zudem auf das zuvor Gesagte verwiesen werden (oben E. 7.3.5.4). Willkür ist auch insofern weder rechtsgenügend dargetan noch ersichtlich. Die Bezahlung der Busse von Fr. 1'370'000.-- erscheint ausgehend von den vorinstanzlich festgestellten Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Beschwerdeführers 2 ohne Weiteres möglich. Weshalb dies seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Galerie H.\_\_\_\_\_ tangieren könnte, zeigt der Beschwerdeführer 2 nicht rechtsgenügend auf. Zwar gilt es auch im Mehrwertsteuerstrafrecht zu verhindern, dass ein Täter einzig deshalb schlechter gestellt bzw. härter bestraft wird, weil er durch eigene Leistung oder vergangenen Konsumverzicht Vermögen äufnete (vgl. für die Geldstrafe: BGE 142 IV 315 E. 5.3.3; 134 IV 60 E. 6.2). Dies war vorliegend jedoch nicht der Fall. Die vorinstanzliche Busse fällt wegen des objektiven und subjektiven Tatverschuldens des Beschwerdeführers 2 und der grossen Anzahl Mehrwertsteuerhinterziehungen hoch aus und nicht wegen seiner guten Einkommens- und Vermögensverhältnisse. Die guten Einkommens- und Vermögensverhältnisse wurden beim Beschwerdeführer 2 nicht strafehöhend berücksichtigt. Unbegründet ist daher auch dessen Kritik, die vorinstanzlich ausgesprochene Busse habe konfiskatorische Züge.

#### **E. 7.4.7**

Insgesamt kann der Vorinstanz nicht vorgeworfen werden, sie habe zu Ungunsten des Beschwerdeführers 2 wesentliche Strafzumessungsfaktoren unberücksichtigt gelassen oder ihr Ermessen missbraucht. Dieser hat massgeblich dazu beigetragen, dass der Beschwerdeführer 3 Mehrwertsteuern von mehreren Millionen hinterziehen konnte, indem er ihm die Galerie H. \_\_\_\_\_ als angebliche Importeurin zur Verfügung stellte und die Bilder aktiv über die Galerie H. \_\_\_\_\_ einführen liess, obschon er wusste, dass die Galerie H. \_\_\_\_\_ keine Verfügungsmacht über die Bilder hatte, der Beschwerdeführer 3 diese in erster Linie im Hotel I. \_\_\_\_\_ oder in seinen privaten Räumlichkeiten ausstellen wollte und dieser bei der Einfuhr der Bilder in die Schweiz daher die Mehrwertsteuer hätte begleichen müssen. Die Busse von Fr. 1'370'000.-- hält sich im Rahmen des sachrichterlichen Ermessens. Die Kritik des Beschwerdeführers 2 ist im Ergebnis unbegründet, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 8**

Die Beschwerde des Beschwerdeführers 1 ist nach dem Gesagten teilweise gutzuheissen und die ausgesprochene Busse auf Fr. 1'771'420.-- zu reduzieren. Im Übrigen ist die Beschwerde des Beschwerdeführers 1 abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Beschwerden der Beschwerdeführer 2 und 3 sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Beschwerdeführer werden je im Umfang ihres Unterliegens kostenpflichtig. Der Kanton Zürich und der Beschwerdegegner 1 tragen keine Gerichtskosten ( Art. 66 Abs. 4 BGG ). Der Kanton Zürich hat den Beschwerdeführer 1 im Umfang seines Obsiegens für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen ( Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG ).

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