

ZH_OBERGERICHT SU210013 vom 5. September 2022

ZH Obergericht, 2022-09-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_obergericht_SU210013

FR: ZH_OBERGERICHT SU210013 du 5 septembre 2022

IT: ZH_OBERGERICHT SU210013 del 5 settembre 2022

Erwägungen

E. 1

Prozessgeschichte

E. 1.1

Die Vorinstanz bestraft den Beschuldigten 1 mit einer Busse von Fr. 6'000'000.--, den Beschuldigten 2 mit einer Busse von Fr. 500'000.-- und den Beschuldigten 3 mit einer Busse von Fr. 1'000'000.--.

E. 1.2

Die Verteidigungen beantragen, die Beschuldigten 1-3 seien von Schuld und Strafe freizusprechen. Der Beschuldigte 2 beantragt im Rahmen der Anschlussberufungsantwort eventualiter eine Busse von höchstens Fr. 100'000.-- (Urk. 166 S. 2 und 53; Urk. 208 S. 2 und 12; Urk. 162 S. 2 und 52; Urk. 204 S. 2, 27 ff. und 38; Urk. 164 S. 2 und 89 f.; Urk. 202 S. 2 und 16 f.).

E. 1.3

Die EZV beantragt, dem Beschuldigten 1 sei eine Busse von Fr. 7'000'000.--, dem Beschuldigten 2 eine Busse von Fr. 2'000'000.-- und dem Beschuldigten 3 eine Busse von Fr. 3'500'000.-- aufzuerlegen (Urk. 142; Urk. 183 S. 2 f.).

- 81 - In erster Linie wendet sich die EZV gegen die vorinstanzliche Methodik der Strafzumessung. Sie führt zum einen aus, Art. 101 Abs. 4 MWSTG erwähne nur "eine Handlung". Die Realkonkurrenz sei in der Bestimmung nicht enthalten. Sie (die EZV) sei aus organisatorischen Gründen angewiesen, dass jede zuständige Stelle die Tatbestandsverwirklichung mit einer separaten Sanktion bestrafen könne. Im Zuständigkeitsbereich der EZV sei keine Gesamtstrafenbildung im Sinne von Art. 49 Abs. 1 StGB beabsichtigt gewesen. Art. 101 Abs. 1 MWSTG sei missverständlich formuliert, weshalb Art. 9 VStrR nicht ausgeschlossen sei und das Kumulationsprinzip weiterhin gelte (Urk. 183 S. 25 f.). Zum andern kritisiert die EZV die vorinstanzliche Methodik bei der Festlegung des Strafrahmens. Sie argumentiert, laut Gesetz sei die Grösse des Strafrahmens von der Steuereinsparung abhängig. Werde auf den Steuervorteil eines Einzelfalls abgestellt, könne ein Einzelfall eine höhere abstrakte Strafandrohung haben als eine Mehrfachbegehung, die zu einer höheren Steuereinsparung geführt habe. Dies bedeute eine nicht zu rechtfertigende Privilegierung eines Täters, der serienmässig eine Hinterziehung begangen und mehr Einfuhrsteuern eingespart habe als ein Einzeltäter. Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG und Art. 49 Abs. 1 StGB würden vom Wortlaut her nicht zusammenpassen. Im Kernstrafrecht gebe es keinen abstrakten Strafrahmen, der von Einzelfall zu Einzelfall desselben Tatbestands variere. Für die Festlegung der abstrakten Strafandrohung sei auf die Summe der hinterzogenen Steuern abzustellen (Urk. 183 S. 26 ff.). 2. Grundsätze 2.1.

Die Beschuldigten haben die zu beurteilenden Widerhandlungen in den Jahren 2008 bis 2013 begangen. 2.2. Das bis Ende 2009 geltende Mehrwertsteuergesetz sah in Art. 85 für die vorsätzliche Steuerhinterziehung die Bestrafung mit einer Busse bis zum Fünffachen der hinterzogenen Steuer vor. Im Übrigen verwies es auf das VStrR (Art. 88 Abs. 1 aMWSTG), welches in Art. 8 und Art. 9 Abweichungen von den subsidiär anwendbaren allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches (Art. 2 VStrR) bei der Strafzumessung vorsieht. Gemäss Art. 8 VStrR sind Bussen

- 82 - bis zu 5'000 Franken nach der Schwere der Widerhandlung und des Verschuldens zu bemessen; andere Strafzumessungsgründe müssen nicht berücksichtigt werden. Der Grenzbetrag ist dahingehend zu verstehen, dass die tatsächlich auszufällende Busse bei objektivierter Betrachtung des konkreten Falles nicht höher angesetzt werden kann (EICKER/FRANK/ACHERMANN, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, 2012, S. 70 f.). Art. 9 VStrR sieht vor, dass die Vorschriften von Art. 68 des Strafgesetzbuches (heute Art. 49 StGB) über das Zusammentreffen von strafbaren Handlungen oder Strafbestimmungen unter anderem für Bussen nicht gelten. Vielmehr verwirkt jede einzelne Verwaltungsstraftat, für die eine Busse ausgefällt wird, eine gesonderte Strafe, bei deren Bemessung nicht auf weitere strafbare Handlungen Rücksicht genommen wird (Kumulationsprinzip; EICKER/FRANK/ACHERMANN, a.a.O., S. 74). Nach Art. 96 Abs. 4 lit. a des (neuen) Mehrwertsteuergesetzes (in der bis zum 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung) wird die vorsätzliche oder fahrlässige Hinterziehung der Einfuhrsteuer mit Busse bis zu Fr. 800'000 bestraft. Die Busse ist gemäss Art. 97 Abs. 1 des Gesetzes in Anwendung von Art. 106 Abs. 3 StGB zu bemessen, wobei Art. 34 StGB sinngemäss herangezogen werden kann. Sofern der durch die Tat erzielte Steuervorteil höher als die Strafdrohung ist, kann die Busse bei vorsätzlicher Begehung bis zum Doppelten des Steuervorteils erhöht werden. 2.3. Bis Ende 2009 respektive vor Inkrafttreten des neuen Rechts erfolgten die Einfuhren der Werke der Dossiers Nrn. 106, 119, 125, 140, 141, 148, 153, 158, 159, 39 A/B, 102, 166A, 185, 52, 74, 146, 65 A-D und 164. Nach Art. 2 Abs. 1 StGB und Art. 104 StGB (über die Verweisung auf die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuchs gemäss Art. 2 VStrR) wird nach neuem Recht beurteilt, wer nach dessen Inkrafttreten ein Verbrechen, ein Vergehen oder eine Übertretung begangen hat. Hat der Täter die Tat vor Inkrafttreten des neuen Rechts begangen, erfolgt die Beurteilung aber erst nachher, ist das neue Recht anzuwenden, wenn es für den Täter milder ist (Art. 2 Abs. 2 StGB). Ob das neue Recht das mildere ist, hat das Gericht nach der konkreten Methode zu ermitteln

- 83 - (DONATSCH, in: Donatsch/ Heimgartner/Isenring/Weder [Hrsg.], Kommentar zum StGB, 21. Aufl. 2022, N. 10 zu Art. 2 StGB). Wie zu zeigen sein wird, sind für die bis Ende 2009 erfolgten Einfuhren mit Hinterziehungsbeträgen von minimal Fr. 4'788.-- und maximal Fr. 571'435.25 Einzelstrafen auszufällen, die sich innerhalb des altrechtlichen (Busse bis zum Fünffachen der hinterzogenen Steuer) und neurechtlichen (grundsätzlich Busse bis zu Fr. 800'000) Rahmens bewegen. Das neue Sanktionenrecht ist deshalb im konkreten Fall nicht milder. Dies gilt auch für die letzte Einfuhr unter dem alten Recht mit einem Hinterziehungsbetrag von rund Fr. 570'000.--, der altrechtlich theoretisch eine Busse bis zu rund Fr. 2.85 Mio. und neurechtlich eine Busse bis zu Fr. 800'000.-- erlaubt. Der Grundsatz der *lex mitior* (Art. 2 Abs. 2 StGB) gelangt in Bezug auf die genannten Einfuhren nicht zur Anwendung. Daran ändert das im Kernstrafrecht herrschende Asperationsprinzip nichts. Zwar kann nach dem Asperationsprinzip nicht auf eine

Höchststrafe erkannt werden, die höher ist als die Höchststrafe, die bei Anwendung des Kumulationsprinzips möglich wäre. Denn "ratio legis" des Asperationsprinzips gemäss Art. 49 Abs. 1 StGB ist es, das Kumulationsprinzip abzuschwächen. Die Gesamtstrafe darf die Summe der Einzelstrafen nicht erreichen (BGE 143 IV 145 E. 8.2.3 S. 148). Wie zu zeigen sein wird, sind aber auch neurechtlich je gesonderte Einzelstrafen auszufällen und diese zu kumulieren. Auch unter diesem Aspekt erweist sich das neue Recht nicht als milder. 2.4. Zur Frage, ob und inwiefern das Asperationsprinzip im Bereich des MWSTG zur Anwendung gelangt, kann Folgendes festgehalten werden. Art. 101 Abs. 1 MWSTG bestimmt, dass unter anderem Art. 9 VStrR nicht anwendbar ist. Diese besondere Konkurrenzbestimmung ordnet die in Art. 49 StGB vorgesehene Asperation (wieder) an (JONAS ACHERMANN, in: VStrR- Kommentar, a.a.O., N. 26 zu Art. 9 VStrR). Den gleichen Standpunkt vertritt etwa PARIS: "Le principe d'aggravation de la peine ('Asperationsprinzip') pour les sanctions prononcées par l'AFC [Administration fédérale des contributions AFC; Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV] et par l'AFD [Administration fédérale des douanes; Eidgenössische Zollverwaltung EZV] est expressément applicable

- 84 - selon l'art. 101 al. 4 et 5 LTVA, excluant ainsi l'usage de l'art. 9 DPA" (PARIS, a.a.O., N. 1 zu Art. 101 MWSTG; ebenso: PIRMIN BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts – Erläuterung der vom Nationalrat vorgenommenen Anpassungen, in: ST 2009, S. 496; CLAVADETSCHER/BOSSART MEIER, a.a.O., N. 5 zu Art. 101 MWSTG; URS BEHNISCH, Steuerstrafrecht, in: Jürg-Beat Ackermann [Hrsg.], Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, 2. Aufl. 2021, § 25 N. 37 Fn. 65; STEFAN FUCHS, Die Steuergeldwäscherei im Schweizer Recht [...], 2017, N. 407 Fn. 1738). Laut einhelliger Lehre gilt mithin für das Mehrwertsteuerstrafrecht seit dem 1. Januar 2010 (über die Verweisung auf die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuchs gemäss Art. 2 VStrR) grundsätzlich das Asperationsprinzip gemäss Art. 49 StGB. BISCHOF vertritt zudem die Meinung, dass das Asperationsprinzip im MWST-Strafrecht uneingeschränkt gilt und trifft (wohl aus Praktikabilitätsüberlegungen) eine Unterscheidung zwischen Strafrichter und Verwaltungsbehörden (vgl. BISCHOF, a.a.O., S. 496 Ziff. 4.6 2. Absatz). Führt der explizite Ausschluss von Art. 9 VStrR in Art. 101 Abs. 1 MWSTG grundsätzlich zur Anwendbarkeit des Asperationsprinzips, ist laut höchst- richterlicher Rechtsprechung dessen Umfang in Art. 101 Abs. 4 und 5 MWSTG geregelt. Das Bundesgericht hält zusammengefasst fest, dass das Asperations- prinzip auf die in Art. 101 Abs. 4 (betreffend den Zuständigkeitsbereich der EZV) und Abs. 5 MWSTG (betreffend den Zuständigkeitsbereich der ESTV) geregelten Fälle beschränkt sei. Art. 101 Abs. 4 MWSTG erfasse nur die Idealkonkurrenz ("eine Handlung"). Die Bestimmung beschränke den Ausschluss des Kumulationsprinzips folglich auf in Idealkonkurrenz begangene weitere Straftaten im Zuständigkeitsbereich der EZV, was auch der Regelung im früheren Mehrwertsteuergesetz (Art. 89 Abs. 2 aMWSTG) entspreche. Während Art. 101 Abs. 5 MWSTG für die ESTV eine substanzielle Ausweitung des Asperationsprinzips vorsehe, beschränke Art. 101 Abs. 4 MWSTG im Zuständigkeitsbereich der EZV die Anwendung des Asperationsprinzips bzw. den Ausschluss von Art. 9 VStrR ausdrücklich auf in Idealkonkurrenz begangene Straftaten. Dies müsse (entgegen der Meinung von BISCHOF) auch im gerichtlichen Verfahren gelten. Das Bundesgericht hält zusammenfassend fest,

- 85 - dass das Asperationsprinzip im Mehrwertsteuerstrafrecht auf die Ausfällung von Bussen nur in den in Art. 101 Abs. 4 und 5 MWSTG geregelten Fällen zur Anwendung gelange. Für in Realkonkurrenz begangene Straftaten im Zuständigkeitsbereich der EZV

gelte das in Art. 9 VStrR verankerte Kumulationsprinzip (BGE 148 IV 96 E. 4.5 S. 105 ff.). Dieses Prinzip gelangt damit hier zur Anwendung. 2.5. Das Bundesgericht hat die Grundsätze der Strafzumessung nach Art. 47 ff. StGB und die an sie gestellten Begründungsanforderungen wiederholt dargelegt (BGE 136 IV 55 E. 5.4 ff. S. 59 ff. mit Hinweisen). Darauf kann verwiesen werden. Die Beschuldigten 1-3 handelten als Mittäter. Bei der Verschuldensbewertung ist mit zu berücksichtigen, in welchem gegenseitigen Verhältnis die Tatbeiträge der Beschuldigten stehen. In Nachachtung des Grundsatzes der Gleichbehandlung und Gleichmässigkeit sind die Strafzumessungen der Mittäter im Sinne einer Gesamtbetrachtung in Einklang zu bringen (BGE 135 IV 191 E. 3.2 S. 193 f.). Das Mass der Beteiligung an der gemeinsamen Tat ist ein strafzumessungsrelevantes Kriterium (vgl. BGE 121 IV 202). 2.6. Soweit die EZV argumentiert, dass für die Festlegung der abstrakten Strafandrohung nicht auf den schwersten Einzelfall, sondern auf die Summe der hinzugezogenen Steuern abzustellen sei, ist darauf – nachdem das Kumulationsprinzip und damit die Addition der Einzelbussen Anwendung findet – nicht näher einzugehen. 2.7. Die hier zu beurteilenden Steuerhinterziehungen beging der Beschuldigte 1 in den Jahren 2008 - 2013, bevor er am 4. Juni 2020 wegen Steuerhinterziehungen im Verfahren "Nichtanmeldungen/Falschanmeldungen" vom Obergericht verurteilt wurde (Proz.-Nr. SU180025). Damit läge im Anwendungsbereich des Asperationsprinzips ein Fall retrospektiver Konkurrenz vor. Die Vorinstanz verzichtet auf die Ausfällung einer Zusatzstrafe mit dem Hinweis, dass das Urteil vom 4. Juni 2020 mit Beschwerde in Strafsachen angefochten wurde. Zur Begründung verweist sie unter anderem auf das Urteil 6B_843/2011 vom 23. August 2012 (Beschwerde gegen einen Entscheid vom - 86 - 25. August 2011). Zu beurteilen waren damals Handlungen in den Jahren 1998 und 1999, bevor im Jahre 2001 in erster Instanz ein Ersturteil erging, das 2002 sowie (nach Aufhebungen durch das Kassationsgericht) 2005 und 2010 zu Entscheiden des Obergerichts führte. Die gegen das Urteil aus dem Jahre 2010 geführte kantonale Nichtigkeitsbeschwerde und die beim Bundesgericht geführte Beschwerde in Strafsachen waren im Zeitpunkt des angefochtenen Urteils vom 25. August 2011 noch hängig. Das Bundesgericht hielt fest, es sei nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz in Befolgung des Beschleunigungsgebots mit ihrem Urteil nicht zugewartet habe, bis die Entscheide des Kassationsgerichts und des Bundesgerichts vorgelegen hätten. Dass die Beschwerde in Strafsachen ein ausserordentliches, unvollkommenes und in aller Regel kassatorisches Rechtsmittel sei, ändere daran nichts. Eine allfällige Aufhebung des Ersturteils infolge Gutheissung des ausserordentlichen Rechtsmittels würde der im Zweitverfahren ausgesprochenen Zusatzstrafe die Grundlage entziehen. Der Beurteilte würde diesfalls ungerechtfertigterweise in den Genuss einer Strafe kommen, die in Anwendung des Asperationsprinzips unter Miteinbezug der Taten des Erstverfahrens zugemessen worden sei (Urteil 6B_843/2011 vom 23. August 2012 E. 2.3). Die Vorinstanz gelangt zur Überzeugung, dass der vom Bundesgericht als bundesrechtskonform bezeichnete Weg gegenüber anderen Lösungen (etwa die Ausfällung einer Zusatzstrafe trotz einer im Erstverfahren hängigen Beschwerde und – bei Wegfall des Ersturteils – die Möglichkeit eines Revisionsgesuchs der Staatsanwaltschaft in Anwendung von Art. 410 Abs. 1 lit. a StPO) vorzuziehen sei. Die vorinstanzlichen Erwägungen sind grundsätzlich richtig (Urk. 122 S. 195 f.). Hingegen steht mit Blick auf den das Verfahren der II. Strafkammer des Obergerichts (Proz.-Nr. SU180025) betreffenden bundesgerichtlichen Entscheid (BGE 148 IV 96) die Ausfällung einer Zusatzstrafe bereits deshalb nicht zur Diskussion, da kein Fall von Art. 101 Abs. 4 MWSTG vorliegt und das Asperationsprinzip nicht zur Anwendung

gelangt. 3. Beschuldigte 1 3.1. Zu beurteilen sind 78 Tathandlungen und damit 78 zu kumulierende Einzelstrafen. Bei Steuerdelikten ist der Fiskalanspruch des Staats das geschützte

- 87 - Rechtsgut (BGE 119 Ib 311 E. 2e S. 317). Hauptkriterium ist der Deliktsbetrag und anderen Faktoren (etwa die Person der Geschädigten oder der Missbrauch einer langjährigen Vertrauensbeziehung) kommt höchstens eine stark untergeordnete Rolle zu. Abzustellen ist deshalb in einem ersten Schritt auf den Deliktsbetrag als massgebendes Indiz für die Tatschwere respektive das Verschulden. Dass der Deliktsbetrag primäres Kriterium ist, zeigt auch Art. 97 Abs. 1 MWSTG, wonach die Erweiterung des Bussenrahmens am Steuervorteil anknüpft. 3.2. 3.2.1. Die Einfuhr des Werkes "AG. _____" von AH. _____ (Fall-Nr. 39 A/B) führte zu einem Steuervorteil von Fr. 2'584'000.--. Der ordentliche Bussenrahmen für diese Tat erhöht sich auf Fr. 5'168'000.-- (2 X Fr. 2'584'000.--). 3.2.2. Im Rahmen der objektiven Tatschwere der Steuerhinterziehung im Fall-Nr. 39 A/B muss die Höhe des Deliktsbetrags als ausserordentlich bezeichnet werden. Gleiches gilt für den betriebenen Aufwand zur Umsetzung der Einfuhren. Diese erfolgten durch das Administrativbüro des Beschuldigten 1, den Beschuldigten 2, die Galerie D. _____ und den Beschuldigten 3 sowie durch die Speditionsunternehmen. Das System war aufwendig und nicht leicht zu durchschauen. Es zeugt von einer gewissen Raffinesse und offenbart eine erhebliche kriminelle Energie. Zudem nutzte es das dem Zollverfahren beherrschende Prinzip der Selbstanmeldung aus (vgl. Art. 25 Abs. 1 ZG). Der Beschuldigte 1 war gegenüber den anderen Beschuldigten tonangebend. Das objektive Verschulden ist als erheblich zu qualifizieren. 3.2.3. In subjektiver Hinsicht liegt direkter Vorsatz vor. Der Beschuldigte 1 handelte aus finanziellen und rein egoistischen Motiven. Es wäre ihm ohne Weiteres möglich gewesen, sich an die geltenden Gesetze zu halten, die Einfuhren wahrheitsgemäss zu deklarieren und die Steuern zu bezahlen. Insgesamt vermögen die Elemente der subjektiven Tatkomponente die objektive Tatschwere nicht zu relativieren.

- 88 - 3.2.4. Aufgrund des objektiv erheblichen Verschuldens, welches durch das subjektive Verschulden nicht in einem milderen Licht erscheint, ist die Einzelstrafe – bei einem Bussenrahmen von höchstens Fr. 5'168'000.-- – in der Mitte des Strafrahmens auf Fr. 2'584'000.-- festzusetzen. Zutreffend unterstreicht die Vorinstanz, dass das gleiche Ergebnis resultiert, wenn man die Einzelstrafe auf 50 % des hinterzogenen Betrages festlegt (wie im Folgenden bei den weiteren Einzelstrafen) und dann bei der Erhöhung berücksichtigt, dass der Gesetzgeber Hinterziehungsbeträge von über Fr. 800'000.-- als besonders schwer erachtet. Der erzielte Steuervorteil (Fr. 2'584'000.--) beträgt mehr als das Dreifache des Schwellenwerts. 3.2.5. Die Vorinstanz verweist zu den finanziellen Verhältnissen vorab auf das Urteil des Obergerichts vom 4. Juni 2020. Das Obergericht hielt fest, dass der Beschuldigte 1 im Jahr 2013 in der Schweiz ein Einkommen aus Wertschriften- und Liegenschaftenertrag sowie unselbständigem Nebenerwerb von knapp 11 Millionen Schweizerfranken und ein Vermögen von gut 610 Millionen Schweizerfranken deklarierte. Weltweit verfügte der Beschuldigte 1 gemäss Wirtschafts magazin "CP. _____", das er damals vor Erstinstanz selbst als Informationsquelle nannte, im gleichen Jahr und auch noch im Jahr 2015 sodann über ein Vermögen von geschätzt 1.25 Milliarden Schweizerfranken (Urteil des Obergerichts vom 4. Juni 2020, Proz. Nr. SU180025, E. V.3.3.1). Die Vorinstanz schätzt in Würdigung der Steuererklärung 2018 (Urk. 81) und der Beiblätter (Urk. 92/2) die wirtschaftliche Situation des Beschuldigten 1 "auch heute als sehr, sehr gut" ein. Dies kann übernommen werden wie auch die Erhöhung der Einzelstrafe

um 20 % aufgrund der finanziellen Verhältnisse. Dies kann, nachdem der entsprechende Zuschlag auch bei den weiteren Einzelstrafen zu erfolgen hat, als einmaliger Zuschlag auf das Total der Einzelstrafen geschehen (E. IV.3.8; beim Beschuldigten 2 [strafzumessungsneutral], E. IV.4.5; beim Beschuldigten 3 [als Abzug], E. IV.5.8). 3.3. Bei der Einfuhr der vier Gemälde "CQ._____" von CR._____ (Fall-Nr. 19) wurde eine Einfuhrsteuer von Fr. 1'247'816.50 hinterzogen. Auch hier ist der De-

- 89 - liktsbetrag Fr. 800'000.-- übersteigend. Der ordentliche Bussenrahmen erhöht sich auf Fr. 2'495'633.-- (2 X Fr. 1'247'816.50). Der vom Beschuldigten 1 betriebene Aufwand, das Zusammenwirken seines Administrativbüros mit dem Beschuldigten 2, der Galerie D._____ und dem Beschuldigten 3, das aufwendige und nicht leicht zu durchschauende System sowie die bestimmende Stellung des Beschuldigten 1 gegenüber den anderen Beschuldigten ist mit der Einfuhr des "AG._____" von AH._____ (Fall-Nr. 39 A/B) vergleichbar. Die Vorgehensweise entsprach mithin demselben Muster. Das objektive und subjektive Verschulden kann ebenfalls als erheblich eingestuft werden. Nach den zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen ist es angezeigt, die Einzelstrafe leicht unter der Hälfte des Strafrahmens auf Fr. 1'000'000.-- festzusetzen. Das gleiche Ergebnis resultiert, wenn man die Einzelstrafe auf 50 % des hinterzogenen Betrages festlegt und dann bei der Erhöhung berücksichtigt, dass der Gesetzgeber Hinterziehungsbeträge von über Fr. 800'000.-- als besonders schwer erachtet. Der erzielte Steuervorteil (Fr. 1'247'816.50) beträgt mehr als das Eineinhalbfache des Schwellenwerts. Eine Gegenüberstellung von Fall-Nr. 19 mit Fall-Nr. 39 A/B zeigt auch folgendermassen eine Kohärenz: Je deutlicher der Schwellenwert von Fr. 800'000.-- überschritten ist, umso grösser ist der prozentuale Zuschlag auf 50 % des hinterzogenen Betrags. 3.4. 3.4.1. Zu beurteilen bleiben 76 Tathandlungen und damit die Festsetzung von 76 Einzelstrafen. Die Deliktsbeträge überschreiten die Schwelle von Fr. 800'000.-- nicht, weshalb bei den Einzelstrafen identische Strafrahmen zur Anwendung kommen. Die von der Vorinstanz (im Rahmen der Gesamtstrafenbildung) völlig zu Recht gewählte schematische Betrachtung kann auch für die Festsetzung der Einzelstrafen übernommen werden. Es kann vorausgeschickt werden, dass auch die 76 folgenden Tathandlungen dem bereits geschilderten Muster folgten. Die Einzelstrafen sind jeweils auf 50 % der hinterzogenen Beträge festzusetzen. Mit der Anknüpfung am Hinterziehungsbetrag wird dem Erfolg und mit der Bemessung auf 50 % des hinterzogenen Betrags dem übrigen Verschulden

- 90 - Rechnung getragen. Wie ausgeführt, sind die Einzelstrafen aufgrund der wirtschaftlichen Lage des Beschuldigten 1 angemessen zu erhöhen, was als einmaliger Zuschlag auf das Total der Einzelstrafen erfolgen kann (E. IV.3.8 und IV.3.2.5).

- 91 - 3.4.2. Die Einzelstrafen stellen sich folgendermassen dar: Hinterziehungsbe- Dossier Fall Multiplikation Einzelstrafe trag in CHF

E. 1.4

Die verfahrensgegenständlichen Kunstwerke wurden für den Beschuldigten 1 in die Schweiz eingeführt. Sie waren Gegenstand fingierter Kommissionsverträge und in Tat und Wahrheit dem Beschuldigten 1 zuzurechnen. Hätte sich der Beschuldigte 1 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 Zolllpflichten ist der Beschuldigte 1 nicht nachgekommen und die Einfuhrsteuern wurden nicht entrichtet. Dies führte zu einem Einfuhrsteuerausfall (Urk. 177

S. 5; Urk. 216 S. 4). Dem Staat wurden die finanziellen Mittel in der Höhe der Einfuhrsteuer vorenthalten. Dass die Galerie D._____ von der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs (Art. 28 Abs. 1 lit. c MWSTG und Art. 38 Abs. 1 lit. c aMWSTG) nicht Gebrauch gemacht hätte, wird nicht behauptet. An diesem Ergebnis, wonach dem Bund ein Steuerausfall entstanden ist, ändern die Ausführungen von CN._____ und CO._____ vom 25. November 2020 nichts. Ihre Argumentation wie auch diejenige des Beschuldigten 3 (wonach die Einfuhr nur steuerfrei bleibe, wenn es nicht zu einem Verkauf an einen inländischen Käufer komme, Urk. 164 S. 40) fassen auf der Annahme bestehender Kommissionsverträge. Das geht auch aus einem Memo von CM._____ vom 20. November 2020 hervor (Urk. 117/71/9 S. 12 ff.). Die EZV hält deshalb in ihrer Berufungsantwort und -duplik richtig fest, dass die fehlende wirtschaftliche

- 73 - Verfügungsmacht nicht thematisiert wurde (Urk. 177 S. 5; Urk. 216 S. 4). Das Privatgutachten vom 25. November 2020 hält fest, dass der ESTV kein Steuer- ausfall entsteht, solange "dieser Vorgang" nicht abgeschlossen gewesen sei. Der relevante Vorgang war korrekterweise mit der Annahme der Zollanmeldung ab- geschlossen. Die durch die Einfuhrsteuer sicherzustellende Besteuerung des Endverbrauchs wäre ohne die Nachsteuererhebung durch die ZFA unterblieben (Urteil 2C_219/2019 vom 27. April 2020 E. 8). Gemäss den vorinstanzlichen Fest- stellungen war der Beschuldigte 1 im Übrigen nicht im entsprechenden Register eingetragen, weshalb er nach den zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war (Urk. 122 S. 104). Darüber hinaus sind die hier interessierenden Werke nach dem Beweisergebnis nicht einem unternehmerischen Bereich im Sinne von Art. 28 Abs. 1 MWSTG zuzuordnen. 2. Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG 2.1. Das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz stellt unter anderem denjenigen unter Strafe, der die Steuerforderung zulasten des Staates verkürzt, indem er vorsätzlich oder fahrlässig bei der Einfuhr Waren nicht oder unrichtig anmeldet oder verheimlicht (Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG). Nach altem Mehrwertsteuergesetz machte sich der Steuerhinterziehung strafbar, wer vorsätzlich sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft, namentlich die Steuer hinterzieht, auch indem er für sich eine unrechtmässige Befreiung, Vergütung, Rückerstattung oder einen unrechtmässigen Abzug von Steuern erwirkt (Art. 85 Abs. 1 aMWSTG). Nach Art. 5 VStrR in Verbindung mit Art. 2 VStrR und Art. 333 Abs. 1 StGB sind Gehilfenschaft und Anstiftung zu einer Übertretung strafbar, was in Bezug auf die Gehilfenschaft eine Spezialregelung zu den allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches darstellt (vgl. Art. 105 Abs. 2 StGB). 2.2. Die Vorinstanz hat in ihrer rechtlichen Würdigung theoretische Erwägungen zum Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG gemacht. Darauf wie auch auf ihre Erwägungen zur Mittäterschaft und der Teilnahmeformen (Gehilfenschaft und Anstiftung) kann verwiesen werden (Urk. 122 S. 104 ff.).

- 74 - 2.3. Die Vorinstanz hat die vom Beschuldigten 1 bewirkte Einfuhr im Ver- lagerungsverfahren ohne die Einfuhrsteuern zu entrichten zutreffend als Steuer- hinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG qualifiziert (Urk. 122 S. 186 f.). Diese rechtliche Qualifikation blieb von der Verteidigung im Berufungs- verfahren zu Recht unbestritten. Der Beschuldigte 1 ist deshalb der mehrfachen Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG betreffend die Fall- Dossiers 106, 119, 125, 140, 141, 148, 153, 158, 159, 39 A/B, 102, 166A, 185, 52, 74, 146, 65 A-D, 164, 179, 180, 181, 19, 182, 183, 184, 165, 161, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 7, 8, 9, 10, 169, 4, 5, 23, 17, 18,

276, 2, 3, 167, 168, 81, 14, 15, 16, 170, 173, 174, 175, 20, 171, 13, 21, 11, 12, 217, 218, 219, 220, 33, 163, 34, 35, 36, 38 und 186 schuldig zu sprechen. 2.4. 2.4.1. Die Vorinstanz hat die Mitwirkung bei der Planung und die Handlungen des Beschuldigten 2 als mehrfache Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG in Verbindung mit Art. 25 Abs. 1 StGB (gemeint: Art. 25 StGB) qualifiziert und damit den Beschuldigten 2 im Sinne der Eventual- anklage schuldig gesprochen (Urk. 122 S. 105 f. und 187 ff.). 2.4.2. Die EZV macht im Rahmen ihrer Anschlussberufung geltend, der Beschuldigte 2 sei als Mittäter zu qualifizieren. Die Vorinstanz habe im Wesentlichen bestätigt, dass gemäss Planung und tatsächlicher Ausführung ohne die der Anwaltskanzlei des Beschuldigten 2 zur Unterschrift zugestellten und in der Regel dort unterschriebenen Schreiben keine Verzollung stattgefunden habe. Fehle in einzelnen Fällen ein unterschriebenes Kommissionspapier, könne daraus nicht auf eine untergeordnete Bedeutung des Unterschreibens respektive Unterschreibenlassens geschlossen werden. Zudem könne auch Tatherrschaft vorliegen, wenn jemand bei der Planung massgeblich beteiligt gewesen sei. Gemäss Aktenlage liege Mittäterschaft vor. Dazu gibt die EZV ihre früheren Ausführungen in der Strafverfügung vom 16. Oktober 2018 wörtlich wieder (Urk. 183 S. 20 ff.; Akten OZD Urk. 476 S. 81 ff.).

- 75 - 2.4.3. Der Beschuldigte 2 wendet sich gegen die Qualifikation als Mittäter. Er führt zusammengefasst aus, an keiner Planung beteiligt gewesen zu sein. Zum Memorandum habe er nichts beigetragen, sondern er habe darin nur ein Gespräch mit dem Beschuldigten 3 protokolliert. Von den fraglichen Kunstwerken habe er keine Kenntnis gehabt und in deren Import sei er nicht involviert gewesen. Auch habe er das Verlagerungsverfahren nicht gekannt. Er sei der festen Überzeugung gewesen, dass alles ordnungsgemäss abgewickelt würde. Mit der Entschlussfassung für die Einfuhr habe er nichts zu tun gehabt. Die in seiner Anwaltskanzlei unterzeichneten Kommissionspapiere hätten keinen direkten Zusammenhang mit der Zollanmeldung und dem Verlagerungsverfahren gehabt. Soweit die EZV auf die Aussagen des Beschuldigten 3 verweise, seien diese nicht verwertbar. Zudem habe auch der Beschuldigte 3 bestätigt, dass er (der Beschuldigte 2) lediglich in die administrative Abwicklung als Organ der Gesellschaften eingebunden gewesen sei. Die Kommissionspapiere seien für die Zollanmeldung und die Einfuhr im Verlagerungsverfahren nicht erforderlich gewesen. Deren Unterzeichnung könne deshalb keine massgebliche Mitwirkung darstellen. Aus seiner Sicht sei die Galerie D. _____ Importeurin gewesen. Von einer Tatherrschaft sei nicht auszugehen. Für fiktive Kommissionsverträge hätten aus seiner Sicht keine Anzeichen bestanden (Urk. 204 S. 14 ff.; Urk. 233 S. 2 ff.). 2.4.4. Mittäter ist, wer bei der Entschliessung, Planung oder Ausführung eines Deliktes vorsätzlich und in massgebender Weise mit anderen Tätern zusammen- wirkt, so dass er als Hauptbeteiligter dasteht. Dabei kommt es darauf an, ob der Tatbeitrag nach den Umständen des konkreten Falles für die Ausführung des Deliktes wesentlich erscheint. Das blosses Wollen der Tat genügt zur Begründung von Mittäterschaft nicht. Nicht erforderlich ist, dass der Mittäter an der eigentlichen Tatausführung beteiligt ist oder sie zu beeinflussen vermag. Die Mittäterschaft setzt einen gemeinsamen Tatentschluss voraus, der indessen nicht notwendigerweise ausdrücklich sein muss, sondern sich auch im konkludenten Handeln äussern kann. Eventualvorsatz bezüglich des Erfolgs genügt. Es ist nicht erforderlich, dass der Mittäter an der Planung des Delikts beteiligt ist. Er kann später dazu stossen. Auch genügt es, dass er sich später den Vorsatz seiner Mittäter zu eigen macht. Massgebend ist, dass der Mittäter am Entschluss, ein

- 76 - Delikt zu begehen, oder an seiner Ausführung derart beteiligt ist, dass er nicht als weiterer Beteiligter, sondern als Hauptbeteiligter erscheint (BGE 135 IV 152 E. 2.3.1 S. 155; 133 IV 76 E. 2.7 S. 82 f.; 130 IV 58 E. 9.2.1 S. 66; 125 IV 134 E. 3a S. 136; DONATSCH/TAG, Strafrecht I, Verbrechenlehre, 9. Aufl. 2013, S. 173 ff.). Gemäss Art. 25 StGB ist strafbar, wer zu einem Verbrechen oder Vergehen vor- sätzlich Hilfe leistet. Nach der Rechtsprechung gilt als Hilfeleistung jeder kausale Beitrag, der die Tat fördert, so dass sich diese ohne Mitwirkung des Gehilfen an- ders abgespielt hätte. Nicht erforderlich ist, dass es ohne die Hilfeleistung nicht zur Tat gekommen wäre. Die Förderung der Tat genügt. Andererseits muss die Hil- feleistung tatsächlich zur Tat beigetragen, also einen kausalen Beitrag dargestellt haben. Der Gehilfe muss die Erfolgchancen der tatbestandserfüllenden Hand- lung erhöhen (BGE 132 IV 49 E. 1.1 S. 51 f. mit Hinweisen).

2.4.5. Was der Beschuldigte 2 betreffend die Qualifikation als Mittäter vorbringt, richtet sich zur Hauptsache gegen die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellun- gen, ohne Willkür aufzuzeigen (E. II.3 und II.5; vgl. zur Konfrontation mit dem Be- schuldigten 3 E. I.3.4.3). Darüber hinaus dringt seine Argumentation nicht durch. Nach den willkürfreien und deshalb verbindlichen vorinstanzlichen Feststellungen wurde das Memorandum vom 30. Oktober 2007 von den Beschuldigten 2 und 3 ausgearbeitet und vom Beschuldigten 2 erstellt. Es diente der Planung der Einfuhr von Kunstobjekten. Das Memorandum sah vor, dass als Auftraggeber respektive Kommittentinnen vier Gesellschaften auftreten (N._____ Inc., O._____ Inc., P._____ Ltd., Q._____ Inc.). Der Beschuldigte 2 gründete diese vier Offshore- Gesellschaften und hatte eine Organfunktion inne. In mindestens drei dieser vier Gesellschaften verfügte der Beschuldigte 2 über eine Einzelunterschriftsberechtigung (Urk. 122 S. 93; Untersuchungsakten Urk. 5.25.2 Register 5-7). Betreffend die Gesellschaften, die gemäss Memorandum aus dem Handel verschwinden sollten (Galerie E._____ und M._____ Stiftung), war der Beschuldigte 2 eine Zeit lang im Verwaltungsrat respektive Stiftungsrat (Untersuchungsakten Urk. 8.30.1 S. 11). Laut einem Memo vom 5. März 2008 war ein Schreiben im Namen einer dieser Offshore-Gesellschaften an die Galerie

- 77 - D._____ zu verfassen, wobei das Schreiben namentlich auch durch den Beschuldigten 1 oder den Beschuldigten 2 zu unterschreiben war. Vorgesehen war weiter, dass die Galerie D._____ einen Kommissionsvertrag erstellt, der wiederum von einer zeichnungsberechtigten Person unterschrieben wird. Dies entsprach auch einer Arbeitsanleitung vom 12. Juli 2011 ("Den Brief zur Signierung per E-Mail an Herrn Dr. B._____ [...] schicken. Die Kanzlei schickt den Brief danach per Post an C._____"). Bei der Umsetzung erfüllten alle drei Beschuldigten ihre gemäss Memorandum vom 30. Oktober 2007 vorgesehenen Rollen (Urk. 122 S. 136). Die Kommissions- verträge respektive Kommissionsschreiben wurden durch das Administrativbüro des Beschuldigten 1 in nicht-unterzeichneter Form an die Anwaltskanzlei des Beschuldigten 2 verschickt. In der Folge gelangten sie zwischenzeitlich unter- schrieben von der Anwaltskanzlei des Beschuldigten 2 an das Administrativbüro des Beschuldigten 1 respektive an die Galerie D._____. Eine Vielzahl von Verträgen wurden vom Beschuldigten 2 unterzeichnet. Die Vorinstanz rekapituliert, der Vorwurf, "es sei zunächst ein vom Administrativbüro des Beschuldigten 1 verfasstes Schreiben an den Beschuldigten 2 bzw. die Anwaltskanzlei 'B._____ & Partner' geschickt worden, hernach der Beschuldigte 3 informiert worden und erst nach Erhalt dieser Information und/oder nach Erhalt bzw. Vorliegen einer in der Anwaltskanzlei 'B._____ & Partner' unterschriebenen Version des im Administrativbüro des Beschuldigten 1 vorbereiteten Schreibens sei innerhalb der Galerie D._____ gehandelt worden", sei im Wesentlichen erstellt (Urk. 122 S. 163). Mit Blick auf diese Feststellungen

muss das Memorandum vom 30. Oktober 2007, welches der Beschuldigte 2 zusammen mit dem Beschuldigten 3 ausgearbeitet und dann verfasst hat, als eigentliches Hauptinstrumentarium der geplanten Einfuhren bezeichnet werden. Die Realisierung der Einfuhren im Verlagerungsverfahren stand und fiel mit einem durchdachten Konzept. Dieses fand sich im Memorandum (das der Beschuldigte 1 als "Kochbuch" bezeichnete; Untersuchungsakten Urk. 8.1.4, S. 37) mit den entsprechenden Anleitungen. Dem Papier kam eine Schlüsselfunktion zu. Darüber hinaus war der Beschuldigte 2 im Vorfeld der Einfuhren auch insofern massgeblich beteiligt, als er die Offshore-Gesellschaften und damit die zukünftigen vermeintlichen Kommittentinnen gründete. Bereits die massgebliche, Tatherrschaft begründende Beteiligung an der Planung kann genügen (BGE 126 IV 84 E. 2c/aa S. 88; MARC FORSTER, in: Basler Kommentar, Strafrecht, Bd. I, 4. Aufl. 2019, N. 8 Vor Art. 24 StGB). Wie ausgeführt ist deshalb nicht erforderlich, dass der Mittäter an der eigentlichen Tatausführung beteiligt ist oder sie zu beeinflussen vermag. Ob der Beschuldigte 2 bereits aufgrund des Memorandums als Mittäter zu qualifizieren ist, kann dahingestellt bleiben. Seine Mitgestaltungsfunktion war auf jeden Fall bereits in der Planungsphase zentral. Auch in der Umsetzung übte der Beschuldigte 2 einen tragenden Einfluss aus. Dabei erfüllten alle drei Beschuldigten ihre gemäss Memorandum vom 30. Oktober 2007 vorgesehenen Rollen. Der von der Vorinstanz festgestellte Ablauf (I. Versand eines vom Administrativbüro des Beschuldigten 1 verfassten Schreibens an den Beschuldigten 2 respektive an die Anwaltskanzlei "B. _____ & Partner"; II. Informieren des Beschuldigten 3 durch das Administrativbüro des Beschuldigten 1; III. Nach Erhalt der Information und/oder nach dem Vorliegen einer in der Anwaltskanzlei 'B. _____ & Partner' unterschriebenen Version des im Administrativbüro des Beschuldigten 1 vorbereiteten Schreibens: Tätigwerden innerhalb der Galerie D. _____) zeigt, dass sich die Rollen der drei Beschuldigten gegenseitig bedingten. Dem Tätigwerden innerhalb der Galerie D. _____ ging der Einbezug des Beschuldigten 2 respektive seiner Anwaltskanzlei voraus. Das vorinstanzliche Beweisergebnis offenbart dabei, dass der Beschuldigte 2 die Tat in unterschiedlicher Intensität gefördert hat. Teilweise wurden die von ihm respektive seiner Kanzlei unterschriebenen Papiere für die Zollanmeldung verwendet. Teilweise fanden die Papiere nur intern in der Galerie D. _____ Verwendung und teilweise erfolgten Einfuhren ohne jegliche Papiere des Beschuldigten 2. Betreffend Letzteres verweist die Vorinstanz exemplarisch auf das Werk "BC. _____" von BD. _____ (Fall-Nr. 21). Für die Zollanmeldung vom 4. November 2011 wurde eine nicht unterzeichnete Proforma-Rechnung von P. _____ Ltd. vom 3. November 2011 verwendet (Untersuchungsakten Urk. 6.1.76, Fall-Nr. 21 pag. 197 ff.). Dieses Dokument wie auch ein Commission Arrangements von P. _____ Ltd. vom 3. Februar 2008 liegen in nicht

- 79 - unterzeichneter Form vor (Untersuchungsakten Urk. 6.1.76, Fall-Nr. 21 pag. 81 ff., 106 ff., 300 ff., 312 ff., 347, 377 ff., 381 ff., 385 ff. und 396 ff.; vgl. weitere Beispiele in E. II.5.2.3. vorstehend). Insgesamt kann der Schluss gezogen werden, dass der Tatbeitrag des Beschuldigten 2 in der Umsetzungsphase unmittelbar kausal für die Einfuhren war (etwa Fall-Nr. 11) oder diese mittelbar ermöglichte (etwa Fall-Nr. 185). Mithin wirkte er mit dem Administrativbüro des Beschuldigten 1 und dem Beschuldigten 3 arbeitsteilig zusammen. Auf diesem Zusammenwirken fussten die Einfuhren. Liegen – wie die Vorinstanz willkürfrei feststellt – in einzelnen Fällen keine vom Beschuldigten 2 unterschriebenen Kommissionsschreiben vor und ist auch sonst ein Einbezug des Beschuldigten 2 respektive dessen Anwaltskanzlei aus den Akten nicht erkennbar (etwa Fall-Nrn. 34 - 36), lässt dies

die Bedeutung seiner Rolle nicht in einem anderen Licht erscheinen. In diesem Sinne ist der EZV beizupflichten, soweit sie vorbringt, es brauche zum Beweis der Tatherrschaft nicht in sämtlichen 63 Fällen ein unterzeichnetes Schreiben (Urk. 183 S. 14; Urk. 218 S. 11). Die Frage, ob ein Beteiligter Tatherrschaft hat und deshalb Mittäter ist, entscheidet sich nach der Art des Tatbeitrags. Der Beschuldigte 2 hatte eine massgebliche Rolle in der Planung, die als Schlüsselfunktion bezeichnet werden muss. Darüber hinaus war seine Rolle bei der Umsetzung wenn nicht Angelpunkt, dann in den überwiegenden Fällen doch ganz wesentlich. Unter Berücksichtigung der Gesamtheit des Geschehens erscheint der Tatbeitrag des Beschuldigten 2 in der Planung und Umsetzung derart wichtig, dass er als Hauptbeteiligter erscheint. Nach den vorinstanzlichen willkürfreien Sachverhaltsfeststellungen wusste er um die hohe Wahrscheinlichkeit, dass die Kunstwerke nicht zum Verkauf vorgesehen waren respektive dass die Voraussetzungen für die Einfuhr im Verlagerungsverfahren nicht vorlagen. Er erkundigte sich auch nicht, ob ein in Kommission gegebenes Werk verkauft wurde (E. II.3.4). Den dem Beschuldigten 1 verschafften unrechtmässigen Steuervorteil nahm er mithin in Kauf. Zusammenfassend ist der Beschuldigte 2 in Abweichung von der Vorinstanz und Gutheissung der Anschlussberufung der EZV der mehrfachen Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG betreffend die Fall-Dossiers 185,

- 80 - 52, 74, 146, 65 A-D, 164, 179, 180, 181, 19, 182, 183, 184, 165, 161, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 7, 8, 9, 10, 169, 4, 5, 23, 17, 18, 276, 2, 3, 167, 168, 81, 14, 15, 16, 170, 173, 174, 175, 20, 171, 13, 21, 11, 12, 217, 218, 219, 220, 33, 163, 34, 35, 36, 38 und 186 schuldig zu sprechen. 2.5. Die Vorinstanz hat den Beschuldigten 3, der am Memorandum mitwirkte, die Einfuhren über das Verlagerungsverfahren der Galerie D._____ ermöglichte und damit die "Fäden" in der Hand hielt und Tatherrschaft hatte, zutreffend als Mittäter qualifiziert (Urk. 122 S. 190). Diese rechtliche Qualifikation blieb von der Verteidigung im Berufungsverfahren zu Recht unbestritten. Der Beschuldigte 3 ist deshalb der mehrfachen Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG betreffend die Fall-Dossiers 106, 119, 125, 140, 141, 148, 153, 158, 159, 39 A/B, 102, 166A, 185, 52, 74, 146, 65 A-D, 164, 179, 180, 181, 19, 182, 183, 184, 165, 161, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 7, 8, 9, 10, 169, 4, 5, 23, 17, 18, 276, 2, 3, 167, 168, 81, 14, 15, 16, 170, 173, 174, 175, 20, 171, 13, 21, 11, 12, 217, 218, 219, 220, 33, 163, 34, 35, 36, 38 und 186 schuldig zu sprechen. IV. Strafzumessung 1. Anträge

E. 1.4.1

Das Bezirksgericht Zürich, 9. Abteilung Einzelgericht, liess die Strafverfügungen vom 2. Juli 2018, 16. Oktober 2018 und 20. März 2018 für die Hauptanträge und die Überweisungen vom 5. März 2020 für die Eventualanträge als Anklagefundamente genügen (Urk. 122 S. 28). Es prüfte 80 Fälle mit den Nummern 106, 119, 125, 140, 141, 148, 153, 158, 159, 39 A/B, 102, 166A, 264, 185, 52, 74, 146, 65 A-D, 164, 179, 180, 181, 19, 182, 183, 184, 165, 161, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 7, 8, 9, 10, 169, 4, 5, 23, 17, 18, 276, 227, 2, 3, 167, 168, 81, 14, 15, 16, 170, 173, 174, 175, 20, 171, 13, 21, 11, 12, 217, 218, 219, 220, 33, 163, 34, 35, 36, 38, 63, 251, 265 und 186 (für die Fall-Nummern vgl. die Anklage, Akten OZD Urk. 445). Dabei kam es zum Schluss, dass die Beschuldigten 1-3 in den Fällen mit den Nummern 63, 227, 251, 264 und 265 von den Vorwürfen freizusprechen seien. Im Übrigen hielt es die Vorinstanz für erwiesen, dass die betroffenen Kunstgegenstände zu Unrecht im Verlagerungsverfahren der Galerie D._____ deklariert und veranlagt worden seien. Ziel des Beschuldigten 1 sei – neben der Ausstellung der Werke in der Schweiz –

gewesen, die Einfuhrsteuern nicht bezahlen zu müssen (Urk. 122 S. 139 ff.). Der Beschuldigte 1 habe über sein Administrativbüro die Instruktionen erteilt und sei der Entscheidungsträger gewesen (Urk. 122 S. 186). Dabei habe auch der Beschuldigte 2 eine zentrale Rolle gespielt, an der Planung mitgewirkt, das Memorandum entworfen und (teilweise) aufgrund seines Unterzeichnens oder Unterzeichnenlassens von Dokumenten der Galerie D._____ zu einer Scheinrechtfertigung verholphen (Urk. 122 S. 143 ff. und S. 187 f.). Schliesslich habe auch der Beschuldigte 3 eine massgebliche Rolle innegehabt, selbst wenn nicht ausgeschlossen sei, dass gewisse Einfuhren ohne Auftragserteilung des Beschuldigten 3 erfolgt seien. Er habe am Memorandum mitgewirkt und in Aussicht gestellt, dass seine Galerie für die Umsetzung benutzt werden könne (Urk. 122 S. 165 ff.). Die bei den jeweiligen Einfuhren hinterzogenen Steuern beziffert die Vorinstanz auf Fr. 4'788.00 (Fall 106), Fr. 42'471.40 (Fall 119), Fr. 22'340.80 (Fall 125),

- 9 - Fr. 97'057.95 (Fall 140), Fr. 29'846.05 (Fall 141), Fr. 14'072.70 (Fall 148), Fr. 26'265.75 (Fall 153), Fr. 37'373.55 (Fall 158), Fr. 46'805.95 (Fall 159), Fr. 2'584'000.00 (Fall 39 A/B), Fr. 118'536.60 (Fall 102), Fr. 52'016.60 (Fall 166A), Fr. 82'119.50 (Fall 185), Fr. 15'660.55 (Fall 52), Fr. 8'255.80 (Fall 74), Fr. 22'937.05 (Fall 146), Fr. 44'898.75 (Fall 55A [gemeint: Fall 65A]), Fr. 38'511.80 (Fall 55B [gemeint: Fall 65B]), Fr. 60'866.20 (Fall 55C [gemeint: Fall 65C]), Fr. 38'511.80 (Fall 55D [gemeint: Fall 65D]), Fr. 571'435.25 (Fall 164), Fr. 70'874.50 (Fall 179), Fr. 203'882.85 (Fall 180), Fr. 255'691.15 (Fall 181), Fr. 1'247'816.50 (Fall 19), Fr. 53'872.50 (Fall 182), Fr. 144'244.50 (Fall 183), Fr. 87'449.85 (Fall 184), Fr. 642'758.15 (Fall 165), Fr. 111'545.95 (Fall 161), Fr. 40'393.30 (Fall 25), Fr. 613'742.25 (Fall 26), Fr. 16'546.25 (Fall 27), Fr. 147'017.20 (Fall 28), Fr. 26'686.25 (Fall 29), Fr. 26'686.25 (Fall 30), Fr. 26'686.25 (Fall 31), Fr. 45'005.30 (Fall 32), Fr. 115'292.40 (Fall 7), Fr. 35'327.90 (Fall 88), Fr. 40'191.60 (Fall 9), Fr. 6'847.90 (Fall 10), Fr. 27'595.70 (Fall 169), Fr. 33'607.20 (Fall 4), Fr. 26'375.45 (Fall 5), Fr. 77'406.55 (Fall 23), Fr. 76'281.30 (Fall 17), Fr. 700'034.40 (Fall 18), Fr. 141'512.80 (Fall 276), Fr. 2'703.45 (Fall 2), Fr. 101'379.60 (Fall 3), Fr. 25'682.80 (Fall 167), Fr. 37'172.50 (Fall 138), Fr. 122'916.70 (Fall 81), Fr. 30'045.30 (Fall 14), Fr. 28'440.80 (Fall 15), Fr. 10'048.30 (Fall 16), Fr. 63'489.50 (Fall 170), Fr. 48'612.65 (Fall 173), Fr. 41'185.70 (Fall 174), Fr. 33'016.10 (Fall 175), Fr. 360'302.40 (Fall 20), Fr. 25'740.25 (Fall 171), Fr. 144'939.75 (Fall 13), Fr. 61'897.50 (Fall 21), Fr. 66'127.45 (Fall 11), Fr. 17'217.45 (Fall 12), Fr. 55'288.65 (Fall 217), Fr. 55'288.65 (Fall 218), Fr. 55'288.65 (Fall 219), Fr. 55'288.65 (Fall 220), Fr. 65'316.70 (Fall 33), Fr. 26'895.10 (Fall 163), Fr. 18'960.70 (Fall 34), Fr. 28'720.80 (Fall 35), Fr. 11'701.70 (Fall 36), Fr. 144'327.70 (Fall 38) und Fr. 77'619.30 (Fall 186; Urk. 122 S. 205 ff.). Soweit die Vorinstanz an anderer Stelle die beim Fall 161 hinterzogene Steuer nicht auf Fr. 111'545.95 (Urk. 122 S. 206 und S. 220), sondern auf Fr. 11'545.95 beziffert (Urk. 122 S. 213), handelt es sich beim zweitgenannten Betrag um einen offen- sichtlichen Verschrieb.

E. 1.4.2

Davon ausgehend sprach das Bezirksgericht Zürich, 9. Abteilung Einzel- gericht, mit dem vorstehend wiedergegebenen Urteil vom 3. Februar 2021 die Be-

- 10 - schuldigten 1 und 3 der mehrfachen Hinterziehung der Steuer im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG und den Beschuldigten 2 der mehrfachen Gehilfenschaft dazu im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWST in Verbindung mit Art. 25 Abs. 1 StGB (gemeint: Art. 25 StGB) schuldig. Von den Vorwürfen der Mehrwertsteuerwiderhandlungen betreffend die Fall-Dossiers 63 [Dossier-Nr. 83], 227 [Dossier-Nr. 54], 251 [Dossier-Nr.

84], 264 [Dossier-Nr. 19] und 265 [Dossier- Nr. 85] sprach es die Beschuldigten frei. Es bestrafte den Beschuldigten 1 mit einer Busse von Fr. 6 Mio., den Beschuldigten 2 mit einer Busse von Fr. 500'000.- und den Beschuldigten 3 mit einer Busse von Fr. 1 Mio.

E. 1.5

Das vorinstanzliche Urteil wurde den Parteien am 22. Februar 2021 und 23. Februar 2021 schriftlich und in begründeter Form eröffnet (Urk. 121). Die Berufungserklärungen der Beschuldigten 1-3 vom 1. März 2021 und 11. März 2021 gingen fristgerecht ein (Urk. 124; Urk. 126; Urk. 129). Mit Präsidialverfügung vom 30. März 2021 wurden die Berufungserklärungen in Anwendung von Art. 400 Abs. 2 und 3 und Art. 401 StPO der Eidgenössischen Zollverwaltung sowie der Oberstaatsanwaltschaft zugestellt, um gegebenenfalls Anschlussberufung zu erheben oder Nichteintreten auf die Berufung zu beantragen. Gleichzeitig wurde den Parteien Frist gesetzt, um zum (im Rahmen der Berufungserklärung gestellten) Antrag des Beschuldigten 3 auf Durchführung eines mündlichen Berufungsverfahrens Stellung zu nehmen (Urk. 135). Die Eidgenössische Zollverwaltung erhob mit Eingabe vom 19. April 2021 Anschlussberufung (Urk. 142). Die Oberstaatsanwaltschaft schloss sich dieser an (Urk. 144). Der Beschuldigte 2 erklärte, sich dem Antrag des Beschuldigten 3 betreffend Durchführung eines mündlichen Berufungsverfahrens anzuschliessen (Urk. 137). Der Beschuldigte 1 opponierte nicht gegen ein mündliches Verfahren, sofern er nicht vor Gericht erscheinen müsse (Urk. 139). Die Eidgenössische Zollverwaltung hielt fest, sich weder einem mündlichen noch einem schriftlichen Berufungsverfahren zu widersetzen (Urk. 142). Mit Präsidialverfügung vom 29. April 2021 wurde das schriftliche Verfahren angeordnet und den Beschuldigten 1-3 Frist gesetzt, um ihre Berufungsanträge zu stellen und zu begründen (Urk. 146). Die Berufungsbegründung des Be-

- 11 - schuldigten 1 ging innert dreimalig erstreckter Frist am 28. Juli 2021 ein, jene des Beschuldigten 2 innert zweimalig erstreckter Frist am 1. Juli 2021 und jene des Beschuldigten 3 innert zweimalig erstreckter Frist am 7. Juli 2021 (Urk. 166; Urk. 162; Urk. 164). Am 13. Oktober 2021 erstattete die Eidgenössische Zollverwaltung innert zweimalig erstreckter Frist die Berufungsantworten und die Anschlussberufungsbegründung (Urk. 177; Urk. 179; Urk. 181; Urk. 183). Die Oberstaatsanwaltschaft liess sich nicht zusätzlich vernehmen. Die Anschlussberufungsantwort des Beschuldigten 2 und die Berufungsrepliken der Beschuldigten 1-3 gingen am 16., 17. und 22. Dezember 2021 beim Gericht ein. Die Beschuldigten 1 und 3 verzichteten auf eine Anschlussberufungsantwort (Urk. 200; Urk. 202; Urk. 204; Urk. 207; Urk. 208). Die Berufungsduplikten und die Anschlussberufungsreplik der Eidgenössischen Zollverwaltung gingen am

E. 4

März 2022 beim Gericht ein (Urk. 216; Urk. 218; Urk. 220). Die Anschlussberufungsduplik des Beschuldigten 2 erfolgte am 12. April 2022 (Urk. 233). Die Beschuldigten 1 und 3 nahmen mit Eingaben vom 12. April 2022 und 11. April 2022 zu den Berufungsduplikten der EZV Stellung (Urk. 230 und Urk. 235). Mit Präsidialverfügung vom 20. April 2022 wurde die Aufstellung des Aufwands von Rechtsanwalt Dr. iur. Z. _____ (von den Beschuldigten 1 und 2 erfolgten keine entsprechenden Eingaben) der EZV zur freigestellten Vernehmlassung sowie der Oberstaatsanwaltschaft zugestellt (Urk. 232 und Urk. 237). Die EZV erklärte mit Eingabe vom 28. April 2022, auf eine Stellungnahme zu verzichten (Urk.

239). Das Verfahren ist spruchreif. 2. Umfang der Berufung 2.1. Die Beschuldigten 1-3 wenden sich gegen die Schuldsprüche der mehr- fachen Hinterziehung der Steuer respektive der Gehilfenschaft dazu. Sie be- antragen die Einstellung des Verfahrens respektive in der Sache einen voll- umfänglichen Freispruch. Die Eidgenössische Zollverwaltung verlangt eine Ver- urteilung des Beschuldigten 2 wegen mehrfacher Hinterziehung der Steuer und beantragt in Bezug auf alle drei Beschuldigten höhere Bussen. Unangefochten blieben die Verfahrensvereinigung (Urteils-Dispositivziffer 1), die Freisprüche be- treffend die Fälle mit den Nummern 63, 227, 251, 264 und 265 (Urteils-Dispositiv-

- 12 - ziffern 3, 5 und 7) sowie das erstinstanzliche Kostendispositiv (Urteils-Dispositiv- ziffer 13). In diesem Umfang ist der vorinstanzliche Entscheid in Rechtskraft erwachsen, was vorab vorzumerken ist (Art. 399 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 437 StPO). 2.2. Zur Überprüfung stehen damit die von den Beschuldigten 1-3 und der Eid- genössische Zollverwaltung angefochtenen Punkte, dies gegebenenfalls unter Berücksichtigung des Verschlechterungsverbots im Sinne von Art. 391 Abs. 2 StPO. 3. Prozessuales (Anklageprinzip, Kognition der Berufungsinstanz, Antrag auf Verfahrenseinstellung wegen behaupteter Verjährung, Antrag auf Rückwei- sung wegen Verletzung des Teilnahme- und Fragerechts, Antrag auf Rück- weisung zur Durchführung eines kontradiktorischen Einspracheverfahrens) 3.1. Anklageprinzip 3.1.1. Für das gerichtliche Verfahren hält Art. 82 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) fest, dass die entsprechenden Vorschrif- ten der Strafprozessordnung für das Verfahren vor den kantonalen Gerichten nur soweit gelten, als die Artikel 73 - 81 des VStrR nichts anderes bestimmen. Ist die gerichtliche Beurteilung einer Strafverfügung der Verwaltung verlangt worden, so überweist die beteiligte Verwaltung die Akten der kantonalen Staatsanwaltschaft zuhanden des zuständigen Strafgerichts (vgl. Art. 73 Abs. 1 VStrR). Die Über- weisung gilt als Anklage. Sie hat den Sachverhalt und die anwendbaren Straf- bestimmungen zu enthalten oder auf die Strafverfügung zu verweisen (Art. 73 Abs. 2 VStrR). 3.1.2. Im Strafverfahren betreffend Kunstgegenstände, die ohne Zollanmeldung oder mit unzutreffenden Wertangaben in die Schweiz gelangten (Verfahren "Nichtanmeldungen/Falschanmeldungen"), bestätigte das Obergericht am 4. Juni 2020 überwiegend die erstinstanzliche Verurteilung des Beschuldigten 1 wegen mehrfacher Hinterziehung der Steuer im Sinne von Art. 85 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG (Proz.-Nr. SU180025). Das Obergericht setzte sich mit Inhalt und Tragweite des Anklagegrundsatzes im ordentlichen Strafprozess wie auch im Verwaltungsstrafrechtsverfahren auseinander. Es hielt

- 13 - zusammengefasst fest, dass die Bundesverfassung, die EMRK und der Grundsatz der Waffengleichheit als Teilgehalt des Rechts auf ein faires Verfahren die qualitativen und quantitativen Anforderungen an eine Anklage nicht unmittelbar vorschreiben würden. Indem das VStrR zulasse, dass die Strafverfügung im Sinne von Art. 70 VStrR zur Anklage mutiere, weiche es grundlegend von Art. 325 Abs. 1 lit. f StPO ab. Ein Widerspruch zu übergeordnetem Recht liege insoweit nicht vor. Eine Strafverfügung käme dem Gericht als Teil der Akten ohnehin zur Kenntnis, weshalb für eine beschuldigte Person unter dem Aspekt der Waffengleichheit mit einer der Strafprozessordnung entsprechenden Regelung im VStrR nichts gewonnen wäre. Das Obergericht erwog weiter, dass mangels Regelung im VStrR und deshalb gestützt auf Art. 325 Abs. 2 StPO Alternativ- und Eventualanklagen zulässig seien. Die (auch im vorliegenden Verfahren) der Überweisung beigefügten Listen

respektive Anhänge gehörten nicht zum Anklagefundament und hätten als Arbeitsinstrumente ausschliesslich Hilfs- oder Dienstleistungsfunktion, ohne den Inhalt der Anklage zu definieren (Urteil des Obergerichts vom 4. Juni 2020, SU180025, E. III.1).

3.1.3. Diese Erwägungen des Obergerichts vom 4. Juni 2020 können übernommen werden. Laut EZV würden die Anhänge zu den Überweisungen (Urk. 3B/2; Urk. 116/3B/2; Urk. 117/3B/2) der besseren Übersicht dienen (Urk. 2 S. 2; Urk. 116/2 S. 1 f.; Urk. 117/2 S. 1 f.) respektive bildeten laut EZV Bestandteil der Anklage (Prot. I S. 12). Dagegen erhoben die Verteidigungen keine Einwände (Urk. 122 S. 28). Insgesamt ist eine Verletzung des Anklageprinzips weder aufgezeigt noch ersichtlich. 3.2. Kognition der Berufungsinstanz und Begründungsanforderungen Gegenstand des erstinstanzlichen Hauptverfahrens bilden ausschliesslich Über tretungen. Mit der Berufung kann deshalb nur geltend gemacht werden, das Urteil sei rechtsfehlerhaft oder die Feststellung des Sachverhalts sei offensichtlich un- richtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung. Neue Behauptungen und Beweise können nicht vorgebracht werden (Art. 82 VStrR in Verbindung mit Art. 398 Abs. 4 StPO).

- 14 - Die Rüge der offensichtlich unrichtigen oder auf Rechtsverletzungen beruhenden Feststellung des Sachverhalts entspricht Art. 97 Abs. 1 BGG. Offensichtlich un- richtig ist eine Sachverhaltsfeststellung, wenn sie willkürlich ist (BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 91 f.; 145 IV 154 E. 1.1 S. 155 f.; 143 I 310 E. 2.2 S. 313; je mit Hinweisen). Die Berufungsinstanz kann die erstinstanzliche Sachverhaltsfeststel- lung somit nur auf Willkür und damit nur mit beschränkter Kognition prüfen. Sie ist an den erstinstanzlich festgestellten Sachverhalt gebunden, soweit sie diesen nicht als willkürlich beurteilt (Urteile 6B_899/2017 vom 3. Mai 2018 E. 1.3; 6B_152/2017 vom 20. April 2017 E. 1.1; 6B_1386/2019 vom 19. August 2020 E. 8.1). Willkür liegt nach ständiger Rechtsprechung nur vor, wenn die vorinstanz- liche Beweiswürdigung schlechterdings unhaltbar ist, das heisst wenn die Behör- de in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen. Dass eine andere Lösung ebenfalls möglich erscheint oder gar vorzuziehen wäre, genügt nicht. Erforderlich ist, dass der Entscheid nicht nur in der Begründung, sondern auch im Ergebnis willkürlich ist (BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 92; 141 III 564 E. 4.1 S. 566; Urteil 6B_282/2021 vom 23. Juni 2021 E. 2.3, nicht publ. in BGE 147 IV 439; je mit Hinweisen). Das Bundesgericht liess hingegen offen, ob für die kantonale Willkürüge die gleichen Begründungsanforderungen wie vor Bundesgericht gelten (Urteil 6B_362/2012 vom 29. Oktober 2012 E. 6.2). Es hielt fest, der Grundsatz der Ein- heit der Rechtsordnung spreche dafür, identische Begriffe des Bundesprozess- rechts identisch zu verstehen, was dennoch eine eigenständige Auslegung und sachlogische Nuancierung von StPO und BGG angesichts der unterschiedlichen Funktion und Hierarchiestufe der Gerichte erfordere (Urteil 6B_152/2017 vom 20. April 2017 E. 1.1). 3.3. Antrag auf Verfahrenseinstellung wegen behaupteter Verjährung 3.3.1. Die EZV vertrat in den Strafverfügungen vom 2. Juli 2018 und 20. März 2018 betreffend die Beschuldigten 1 und 3 den Standpunkt, die strafrechtliche Verjährung sei (alt- und neurechtlich) nicht eingetreten (Akten OZD Urk. 445 S. 9 ff.; Akten OZD Urk. 389 S. 8 f.). In der Strafverfügung vom

- 15 - 16. Oktober 2018 hielt sie betreffend den Beschuldigten 2 fest, dass lediglich in Bezug auf drei Einfuhrdeklarationen respektive sechs Fall-Dossiers die siebenjährige Einleitungsverjährungsfrist gewahrt worden sei. Die vor dem 1. Januar 2010 vorgehaltenen Einfuhrsteuerwiderhandlungen der Fall- Nummern 106, 119, 125, 140, 141, 148, 153, 158,

159, 39A/B, 102 und 166A seien verjährt (Akten OZD Urk. 476 S. 8 f.). Die Begründung dieser Standpunkte fasst die Vorinstanz korrekt zusammen (Urk. 122 S. 28 ff.). Darauf kann verwiesen werden (Art. 82 VStrR in Verbindung mit Art. 82 Abs. 4 StPO). 3.3.2. Der Beschuldigte 1 argumentierte im Untersuchungsverfahren und vor Vorinstanz, die Strafuntersuchung gegen ihn sei am 30. Oktober 2012 eingeleitet worden, weshalb die Untersuchung bis spätestens am 30. Oktober 2017 hätte abgeschlossen werden müssen. Zwischen der Einleitung der Strafuntersuchung am 30. Oktober 2012 und dem Erlass der Strafverfügung am 2. Juli 2018 seien fünf Jahre und acht Monate vergangen. Die Durchführungsverjährung sei auch nicht durch seine Wohnsitznahme im Ausland unterbrochen worden, da er sich dem Strafverfahren nie entzogen habe (Urk. 7 S. 3 ff.; Urk. 108 S. 2 ff.; Urk. 122 S. 30 f.). Im Berufungsverfahren wiederholt der Beschuldigte 1 im Wesentlichen seinen Standpunkt und macht zusammengefasst Folgendes geltend. Die Strafverfügung vom 2. Juli 2018 sei erfolgt, als die Vorwürfe seit mindestens siebeneinhalb Monaten verjährt gewesen seien. Die Untersuchung sei am 30. Oktober 2012 respektive spätestens am 15. November 2012 eingeleitet worden. Das Bundesgericht gehe in BGE 141 IV 20 klarerweise von einem materiellen Eröffnungsbegriff aus. Zudem blende die Vorinstanz aus, dass der Bericht vom 15. November 2012 unter der Überschrift "Verdacht Verlagerungsverfahren zu Unrecht" ausdrücklich von einem dringenden Tatverdacht spreche. Die Zollbehörden hätten im November 2012 längst keine Vorabklärungen mehr getroffen, sondern ein Strafverfahren gegen ihn geführt. Dies gehe auch aus dem Umstand hervor, dass am 16. April 2013 an rund zehn Orten umfangreiche Hausdurchsuchungen durchgeführt worden seien, die eine mehrmonatige Planung bedingt hätten. Betreffend das Ruhen der Verjährung im Sinne von

- 16 - Art. 105 Abs. 4 MWSTG sei es geboten, vom Wortlaut der Bestimmung abzuweichen und diesen auszudehnen. Bei Art. 11 Abs. 3 VStrR und Art. 72 Ziff. 1 aStGB handle es sich um Bestimmungen zur Verhinderung von Missbräuchen. Diese hätten der Regelung in Art. 105 Abs. 4 MWSTG als Vorbild gedient. Nicht unter Art. 105 Abs. 4 MWSTG falle, wer sich zwar im Ausland aufhalte, sich aber den hiesigen Behörden zur Verfügung halte. Er selbst sei für die Behörden jederzeit (direkt oder indirekt durch seine Rechtsvertreter) erreichbar gewesen. Im Übrigen sei seine Auslandabwesenheit während der Untersuchung nie verlässlich abgeklärt worden und nicht belegt. Es sei nicht bewiesen, dass er sich während siebeneinhalb Monaten im Ausland aufgehalten habe (Urk. 166 S. 6 ff.; Urk. 208 S. 3 ff.; Urk. 235 S. 3). 3.3.3. Der Beschuldigte 2 vertrat vor Vorinstanz gestützt auf ein vom Beschuldigten 3 eingereichtes Privatgutachten den Standpunkt, die Strafuntersuchung sei materiell bereits im Herbst 2012 eröffnet worden. Die Durchführungsverjährungsfrist habe in Bezug auf ihn spätestens im April/Mai 2013 zu laufen begonnen. Im Zeitpunkt der Strafverfügung vom 16. Oktober 2018 sei die Fünfjahresfrist der Durchführungsverjährung bereits abgelaufen gewesen (Urk. 116/5 S. 2 ff.; Urk. 116/70 S. 3 ff.; Urk. 122 S. 31 f.). Im Berufungsverfahren wiederholt der Beschuldigte 2 seinen Standpunkt und macht zusammengefasst Folgendes geltend. Abzustellen sei auf eine materielle Verfahrenseröffnung. Zudem laufe im gleichen Verfahren nur eine Durchführungsverjährung. Ein konkreter Tatverdacht habe ab Frühjahr 2013 bestanden. Bereits im Vorermittlungsbericht vom 15. November 2012 habe die EZV auf ihn und seine Rolle als Verwaltungsrat und Liquidator der Galerie E._____ hingewiesen. Anlässlich der Hausdurchsuchungen vom 16. April 2013 sei sein Memorandum vom 30. Oktober 2007 sichergestellt worden. Bereits im Bericht der EZV vom

E. 4.1

Zu beurteilen sind 66 Tathandlungen und damit 66 zu kumulierende Einzelstrafen.

E. 4.2.1

Die Einfuhr der vier Gemälde "CQ._____" von CR._____ (Fall-Nr. 19) führte zu einem Steuervorteil von Fr. 1'247'816.50. Der ordentliche Bussenrahmen für diese Tat erhöht sich auf Fr. 2'495'633.-- (2 X Fr. 1'247'816.50).

E. 4.2.2

Im Rahmen der objektiven Tatschwere der Steuerhinterziehung im Fall-Nr. 19 muss die Höhe des Deliktsbetrags als sehr hoch bezeichnet werden. Zum Zusammenwirken des Beschuldigten 1, des Beschuldigten 2, der Galerie D._____ und des Beschuldigten 3, zum aufwendigen und nicht leicht zu durchschauenden System sowie zur bestimmenden Stellung des Beschuldigten 1 gegenüber den Mitbeschuldigten kann auf das im Rahmen der Strafzumessung

- 97 - des Beschuldigten 1 Ausgeführte verwiesen werden. Der Beschuldigte 2 erarbeitete zusammen mit dem Beschuldigten 3 das Memorandum respektive das Hauptinstrumentarium und gründete die vier Offshore-Gesellschaften. Seine Mitgestaltungsfunktion war in der Planungsphase zentral. Auch seine Rolle bei der Umsetzung war wesentlich, wobei er die Taten in unterschiedlicher Intensität unterstützte. Bei der Umsetzung förderte er mit dem Unterschreiben der Kommissionspapiere die Tat. Seine Rolle war aber nicht ganz so bedeutend wie jene des Beschuldigten 3, der die Galerie D._____ als Importeurin zur Verfügung stellte. In Bezug auf den Fall-Nr. 19 erfolgte die Zollanmeldung am 12. Mai 2010 unter Verwendung eines nicht unterzeichneten Commission Arrangements vom 18. Februar 2010. Zuvor wurde eine Version dieses Papiers in der Anwaltskanzlei des Beschuldigten 2 unterzeichnet (Untersuchungsakten Urk. 6.1.76, Fall-Nr. 19 pag. 49 ff., 28 f. und 166 f.).

E. 4.2.3

In subjektiver Hinsicht handelte der Beschuldigte 2 mit Eventualvorsatz. Er zog aus den Widerhandlungen keinen direkten finanziellen Vorteil, was auch die Verteidigung unterstreicht (Urk. 204 S. 34; Urk. 233 S. 13). Indem seine Anwaltskanzlei aber vom Beschuldigten 1 mandatiert worden war und durch seine Arbeiten Honorarforderungen entstanden (vgl. beispielsweise Untersuchungsakten Urk. 5.25.2, Register 6), kam ihm seine Delinquenz mittelbar zugute.

E. 4.2.4

Bei einer Gesamtbetrachtung ist das Tatverschulden als nicht mehr leicht zu bezeichnen. Die Einzelstrafe ist – bei einem bis zu Fr. 2'495'633.-- reichenden Strafrahmen – auf 30 % des Strafrahmens respektive auf Fr. 748'690.-- festzusetzen. Das gleiche Ergebnis resultiert, wenn man die Einzelstrafe auf 35 % des hinterzogenen Betrages festlegt (wie im Folgenden bei den weiteren Einzelstrafen, "Konstellation 2") und bei der Erhöhung berücksichtigt, dass der Gesetzgeber Hinterziehungsbeträge von über Fr. 800'000.-- als besonders schwer erachtet. Der erzielte Steuervorteil (Fr. 1'247'816.50) beträgt mehr als das Eineinhalbfache des Schwellenwerts.

E. 4.3

- 98 -

E. 4.3.1

Zu beurteilen bleiben 65 Tathandlungen und damit die Festsetzung von 65 Einzelstrafen. Die Deliktsbeträge überschreiten die Schwelle von Fr. 800'000.-- nicht, weshalb bei den Einzelstrafen identische Strafrahmen zur Anwendung kommen. Nicht nur die schematische Betrachtung dieser Tathandlungen, sondern auch die Einteilung in drei Gruppen kann von der Vorinstanz übernommen werden. Die erste Gruppe betrifft Fälle, in denen der Beschuldigte 2 Kommissionspapiere unterzeichnete und diese Papiere bei der Zollanmeldung verwendet wurden ("Konstellation 1"). Die zweite Gruppe betrifft Fälle, in denen der Beschuldigte 2 Kommissionspapiere unterzeichnete, die für die Zollanmeldung nicht verwendet wurden und zur Absicherung der Galerie D._____ im Falle einer Überprüfung durch die Verwaltung dienten ("Konstellation 2"). Die dritte Gruppe betrifft schliesslich Fälle, in denen der Beschuldigte 2 keine Kommissionspapiere unterzeichnete und sich sein Tatbeitrag auf die Planung der unrechtmässigen Einfuhr im Verlagerungsverfahren beschränkte ("Konstellation 3"). Das Verschulden wiegt bei den Fällen der Konstellation 1 am schwersten und bei den Fällen der Konstellation 3 am leichtesten. Es ist zwischen erheblich bis knapp noch leicht zu qualifizieren. Bei den Fällen der Konstellation 1 sind die Einzelstrafen jeweils auf 40 %, bei den Fällen der Konstellation 2 auf jeweils 35 % und bei den Fällen der Konstellation 3 auf jeweils 30 % der hinterzogenen Beträge festzusetzen.

E. 4.3.2

Die Einzelstrafen stellen sich folgendermassen dar: Hinterziehungsbetrag Dossier Fall Multiplikation Einzelstrafe in CHF 20 185 82'119.50 0.35 28'741.83 21 52 15'660.55 0.30 4'698.17 22 74 8'255.80 0.40 3'302.32 23 146 22'937.05 0.35 8'027.97 24 65A 44'898.75 0.30 13'469.63 24 65B 38'511.80 0.30 11'553.54 24 65C 60'866.20 0.30 18'259.86 24 65D 38'511.80 0.30 11'553.54 25 164 571'435.25 0.30 171'430.58 26 179 70'874.50 0.30 21'262.35 27 180 203'882.85 0.30 61'164.86 28 181 255'691.15 0.30 76'707.35
- 99 - 30 182 53'872.50 0.30 16'161.75 31 183 144'244.50 0.30 43'273.35 32 184 87'449.85 0.30 26'234.96 33 165 642'758.15 0.30 192'827.45 34 161 111'545.95 0.30 33'463.79 35 25 40'393.30 0.35 14'137.66 36 26 613'742.25 0.35 214'809.79 37 27 16'546.25 0.35 5'791.19 38 28 147'017.20 0.35 51'456.02 39 29 26'686.25 0.35 9'340.19 40 30 26'686.25 0.35 9'340.19 41 31 26'686.25 0.35 9'340.19 42 32 45'005.30 0.35 15'751.86 43 7 115'292.40 0.35 40'352.34 44 8 35'327.90 0.35 12'364.77 45 9 40'191.60 0.35 14'067.06 46 10 6'847.90 0.35 2'396.77 47 169 27'595.70 0.35 9'658.50 48 4 33'607.20 0.35 11'762.52 49 5 26'375.45 0.35 9'231.41

E. 4.4

Die Einzelstrafe wegen der Einfuhr der vier Gemälde "CQ._____" von CR._____ (Fall-Nr. 19) in der Höhe von Fr. 748'690.-- und die weiteren 65 Einzelstrafen mit einem Total von Fr. 2'093'864.-- ergeben eine Gesamtbusse von Fr. 2'842'554.--.

E. 4.5

Zu den finanziellen Verhältnissen stellt die Vorinstanz Folgendes fest. Das in der Steuererklärung 2015 deklarierte Einkommen lag nicht ein Vielfaches über dem Schweizer Medianwert und das Vermögen war reichlich und überwiegend leicht zu versilbern (Urk. 122 S. 214 f.). Diese Umschreibungen treffen zu und es kann zur Bezifferung auf die Akten verwiesen werden (vgl. Akten OZD Urk. 322 pag. 5517 ff.). Auch die Erwägungen zum Entwurf der Steuererklärung 2019 sind richtig. Zum einen sind diverse dort erwähnte hohe

Vermögenswerte bereits in der Steuererklärung 2015 enthalten, als der Beschuldigte 2 allein veranlagt wurde (vgl. Akten OZD Urk. 322 pag. 5519 f.). Dass die Vermögenswerte neu der Frau des Beschuldigten 2 zuzurechnen wären (vgl. Urk. 116/63 S. 19), ist deshalb nicht glaubhaft. Zum anderen wird sich die in der Steuererklärung 2019 im Schuldenverzeichnis aufgeführte "Solidarschuld vs. Oberzolldirektion gemäss Strafscheidung" in der Höhe von Fr. 10 Mio. (vgl. Urk. 116/63 S. 16) mit grosser Wahrscheinlichkeit nicht verwirklichen, da der Beschuldigte 1 (auch in der Schweiz) sehr vermögend ist. Damit kann festgehalten werden, dass der Beschuldigte 2 insbesondere über ein sehr hohes Vermögen verfügt. Dies spiegelt sich auch in den von der Vorinstanz beim kantonalen Steueramt beigezogenen Akten wider, die ein sehr hohes Vermögen abbilden (vgl. Urk. 116/65B, insbesondere "Satzbestimmendes Vermögen"). Gleichwohl und relativierend ist festzuhalten, dass die finanziellen Verhältnisse des Beschuldigten 1, die zu einer Erhöhung von 20 %

- 101 - führten, als weitaus komfortabler erscheinen. Deshalb ist im Sinne einer Gesamtbetrachtung mit der Vorinstanz die finanzielle Lage des Beschuldigten 2 strafzumessungsneutral zu würdigen. Soweit der Beschuldigte 2 eine Reduktion der Bussenhöhe verlangt und ein Vermögen von Fr. 812'523.-- sowie ein Einkommen von Fr. 114'908.-- behauptet (Urk. 204 S. 35) und damit nur noch über einen entsprechenden Bruchteil seiner früheren Finanzen verfügen will, dringt 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 kann auf das bereits Ausgeführte zum Entwurf der Steuererklärung 2019 hingewiesen werden. Zudem sind die fraglichen Unterlagen vom 5. und 16. November 2021 (Urk. 206/1-2) im vorliegenden Verfahren als (echte) Noven unbeachtlich (Art. 398 Abs. 4 StPO).

E. 4.6

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. Verhältnismässig lange Zeit verstrichen ist gemäss der Rechtsprechung, wenn zwei Drittel der Verjährungsfrist abgelaufen sind (BGE 140 IV 145 E. 3.1 S. 147 f. mit Hinweis). Verfahrensdauer und Verjährung sind auseinanderzuhalten. Sind die Voraussetzungen beider Bestimmungen (Verletzung des Beschleunigungsgebots und Milderungsgrund im Sinne von Art. 48 lit. e StGB) erfüllt, das heisst hat das Verfahren überlange gedauert und liegen die Taten weit zurück, sind die Bestimmungen nebeneinander anzuwenden (Urteil 6B_260/2020 vom 2. Juli 2020 E. 2.3.5). Zur Verfahrensdauer kann Folgendes festgehalten werden. Die Strafuntersuchung gegen den Beschuldigten 2 wurde am 7. März 2016 formell eröffnet. Die Strafverfügung datiert vom 16. Oktober 2018 und die Überweisung an die Oberstaatsanwaltschaft erfolgte am 5. März 2020. Die Zeitspanne von knapp 17 Monaten zwischen der Strafverfügung und der Überweisung an die Oberstaatsanwaltschaft muss als unzulässig lang bezeichnet werden. Im Übrigen kann auf das betreffend den Beschuldigten 1 Ausgeführte verwiesen werden (E. IV.3.6).

- 102 - Zusätzlich ist, nachdem sich der Beschuldigte 2 während längerer Zeit wohl verhalten hat, dem Milderungsgrund im Sinne von Art. 48 lit. e StGB Rechnung zu tragen. Insgesamt erscheint nach den insoweit zutreffenden Ausführungen des Beschuldigten 2 (Urk. 204 S. 31 ff.; Urk. 233 S. 13) aufgrund der Verletzung des Beschleunigungsgebots und des Strafreduktionsgrunds im Sinne von Art. 48 lit. e StGB eine Strafreduktion im

Umfang von rund 30 % angemessen.

E. 4.7

Unberücksichtigt bleibt die vom Beschuldigten 2 behauptete Rufschädigung durch verschiedene Reportagen in der Boulevardpresse (Urk. 204 S. 34 f.; Urk. 233 S. 13). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine Vorverurteilung von Tatverdächtigen in der Medienberichterstattung je nach Schwere der Rechtsverletzung als Strafzumessungsgrund zu gewichten. Der Beschuldigte hat darzutun, dass die Berichterstattung ihn vorverurteilt hat (BGE 146 IV 231 E. 2.6.1 S. 236 f. mit Hinweisen). Vorliegend erwähnt der Beschuldigte zwar "tendenziöse Zeitungsberichte". Hingegen legt er nicht dar, auf welche Berichte er sich bezieht, wie diese ausfielen und inwiefern seine Person darin rufschädigend erwähnt worden sein soll. Seine Ausführungen bleiben unsubstanziert und zudem unbelegt. Dass und inwiefern er eine negative Publizität in den Medien erfuhr, ist deshalb nicht erkennbar. Ein entsprechender Strafzumessungsgrund fällt ausser Betracht.

E. 4.8

Insgesamt ist die Gesamtbusse auf Fr. 1'990'000.-- festzusetzen.

E. 4.9

Bei Uneinbringlichkeit der Busse würde diese in einem separaten Verfahren vom Richter in Haft umgewandelt (Art. 10 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 91 VStrR; vgl. Art. 101 Abs. 1 MWSTG). Eine Ersatzfreiheitsstrafe im Sinne von Art. 106 Abs. 2 StGB ist hier nicht festzusetzen. 5. Beschuldiger 3 5.1. Zu beurteilen sind 78 Tathandlungen und damit 78 zu kumulierende Einzelstrafen.

- 103 - 5.2. 5.2.1. Die Einfuhr des Werkes "AG. _____" von AH. _____ (Fall-Nr. 39 A/B) führte zu einem Steuervorteil von Fr. 2'584'000.--. Der ordentliche Bussenrahmen für diese Tat erhöht sich auf Fr. 5'168'000.-- (2 X Fr. 2'584'000.--). 5.2.2. Im Rahmen der objektiven Tatschwere der Steuerhinterziehung im Fall- Nr. 39 A/B muss die Höhe des Deliktsbetrags als ausserordentlich bezeichnet werden. Zum Zusammenwirken des Beschuldigten 1, des Beschuldigten 2, der Galerie D. _____ und des Beschuldigten 3, zum aufwendigen und nicht leicht zu durchschauenden System sowie zur bestimmenden Stellung des Beschuldigten 1 gegenüber den Mitbeschuldigten kann auf das im Rahmen der Strafzumessung des Beschuldigten 1 Ausgeführte verwiesen werden. Der Beschuldigte 3 erarbeitete zusammen mit dem Beschuldigten 2 das Memorandum. Darüber hinaus stellte er die Galerie D. _____ als Importeurin zur Verfügung, die für das Verlagerungsverfahren Bewilligungsinhaberin war. Sein Tatbeitrag war ganz wesentlich. Er missbrauchte ein System, das seine legale berufliche Tätigkeit zumindest erleichtert hatte, und offenbarte damit eine erhebliche kriminelle Energie. 5.2.3. Der Beschuldigte 3 rechnete damit, dass der Beschuldigte 1 die Werke nicht würde verkaufen, und handelte eventualvorsätzlich. Auch er zog wie der Beschuldigte 2 aus den Widerhandlungen keinen direkten finanziellen Vorteil. Seine Delinquenz kam ihm mittelbar zugute, indem er für den Beschuldigten 1, einen finanzstarken und in diesem Sinne interessanten Kunden, zur Verfügung stand. Zugute kamen ihm auch vereinzelt die bereits erwähnten Parallelverkäufe. In der Hierarchie der drei Beschuldigten war er leicht unter dem Beschuldigten 1 angesiedelt. 5.2.4. Das erhebliche objektive Tatverschulden wird durch das subjektive Tatverschulden leicht relativiert. Die Einzelstrafe ist – bei einem Bussenrahmen bis höchstens Fr. 5'168'000.-- – auf 40 % des Strafrahmens und damit auf Fr. 2'067'000.-- festzusetzen. Mit der Ausschöpfung des Strafrahmens in

- 104 - diesem Umfang wird auch berücksichtigt, dass der Beschuldigte 3 einen wichtigen Tatbeitrag leistete, ihm aber im Vergleich zum Beschuldigten 1 eine leicht geringere Bedeutung zukam. 5.3. Bei der Einfuhr der vier Gemälde "CQ._____" von CR.____ (Fall-Nr. 19) wurde eine Einfuhrsteuer von Fr. 1'247'816.50 hinterzogen. Auch hier ist der Deliktsbetrag Fr. 800'000.-- übersteigend. Der ordentliche Bussenrahmen erhöht sich auf Fr. 2'495'633.-- (2 X Fr. 1'247'816.50). Die Tat erfolgte nach dem gleichen Muster. Das Verschulden kann mit der Vorinstanz als nicht mehr leicht bis erheblich qualifiziert und der zulässige Strafrahmen zu rund einem Drittel ausgeschöpft werden. Damit ist es angezeigt, die Einzelstrafe auf Fr. 800'000.-- festzusetzen. 5.4. 5.4.1. Zu beurteilen bleiben 76 Tathandlungen und damit die Festsetzung von 76 Einzelstrafen. Die Deliktsbeträge überschreiten die Schwelle von Fr. 800'000.-- nicht, weshalb bei den Einzelstrafen identische Strafrahmen zur Anwendung kommen. Die schematische Betrachtung dieser Tathandlungen durch die Vorinstanz kann erneut übernommen werden. Ebenfalls überzeugend ist, dass sich das Verschulden unabhängig davon präsentiert, ob der (über alle Einfuhren informierte) Beschuldigte 3 die Kommissionspapiere selbst erstellte oder durch seine Angestellten erstellen liess. Nach den tatsächlichen Feststellungen erfolgten in zehn Fällen die Wiedereinfuhr aus einem Zollfreilager bei der AA.____ AG (Fall-Nrn. 17, 18, 26, 27, 28, 30, 31, 32, 33 und 67). Diese Wiedereinfuhren waren auch deshalb möglich, weil der Beschuldigte 3 die fraglichen Räume mitorganisiert hatte. Setzt die Vorinstanz die Einzelstrafen grundsätzlich auf 40 % und in den genannten zehn Fällen auf 50 % fest, ist dies verschuldensangemessen. 5.4.2. Die Einzelstrafen stellen sich folgendermassen dar: Hinterziehungsbetrag Dossier Fall Multiplikation Einzelstrafe in CHF 7 106 4'788.00 0.40 1'915.20

- 105 - 8 119 42'471.40 0.40 16'988.56 9 125 22'340.80 0.40 8'936.32 10 140 97'057.95 0.40 38'823.18 11 141 29'846.05 0.40 11'938.42 12 148 14'072.70 0.40 5'629.08 13 153 26'265.75 0.40 10'506.30 14 158 37'373.55 0.40 14'949.42 15 159 46'805.95 0.40 18'722.38 17 102 118'536.60 0.50 59'268.30 18 166A 52'016.60 0.50 26'008.30 20 185 82'119.50 0.40 32'847.80 21 52 15'660.55 0.40 6'264.22 22 74 8'255.80 0.40 3'302.32 23 146 22'937.05 0.40 9'174.82 24 65A 44'898.75 0.40 17'959.50 24 65B 38'511.80 0.40 15'404.72 24 65C 60'866.20 0.40 24'346.48 24 65D 38'511.80 0.40 15'404.72 25 164 571'435.25 0.40 228'574.10 26 179 70'874.50 0.50 35'437.25 27 180 203'882.85 0.50 101'941.43 28 181 255'691.15 0.50 127'845.58 30 182 53'872.50 0.50 26'936.25 31 183 144'244.50 0.50 72'122.25 32 184 87'449.85 0.50 43'724.93 33 165 642'758.15 0.50 321'379.08 34 161 111'545.95 0.40 44'618.38 35 25 40'393.30 0.40 16'157.32 36 26 613'742.25 0.40 245'496.90 37 27 16'546.25 0.40 6'618.50 38 28 147'017.20 0.40 58'806.88 39 29 26'686.25 0.40 10'674.50 40 30 26'686.25 0.40 10'674.50 41 31 26'686.25 0.40 10'674.50 42 32 45'005.30 0.40 18'002.12 43 7 115'292.40 0.40 46'116.96 44 8 35'327.90 0.40 14'131.16 45 9 40'191.60 0.40 16'076.64 46 10 6'847.90 0.40 2'739.16 47 169 27'595.70 0.40 11'038.28 48 4 33'607.20 0.40 13'442.88 49 5 26'375.45 0.40 10'550.18

E. 7

106 4'788.00 0.50 2'394.00

E. 8

119 42'471.40 0.50 21'235.70

E. 9

125 22'340.80 0.50 11'170.40

E. 10

140 97'057.95 0.50 48'528.98

E. 11

141 29'846.05 0.50 14'923.03

E. 12

148 14'072.70 0.50 7'036.35

E. 13

153 26'265.75 0.50 13'132.88

E. 14

158 37'373.55 0.50 18'686.78

E. 15

159 46'805.95 0.50 23'402.98

E. 17

102 118'536.60 0.50 59'268.30

E. 18

166A 52'016.60 0.50 26'008.30

E. 20

185 82'119.50 0.50 41'059.75

E. 21

52 15'660.55 0.50 7'830.28

E. 22

74 8'255.80 0.50 4'127.90

E. 23

146 22'937.05 0.50 11'468.53

E. 24

65D 38'511.80 0.50 19'255.90

E. 25

164 571'435.25 0.50 285'717.63

E. 26

179 70'874.50 0.50 35'437.25

E. 27

180 203'882.85 0.50 101'941.43

E. 28

181 255'691.15 0.50 127'845.58

E. 30

182 53'872.50 0.50 26'936.25

E. 31

183 144'244.50 0.50 72'122.25

E. 32

184 87'449.85 0.50 43'724.93

E. 33

165 642'758.15 0.50 321'379.08

E. 34

161 111'545.95 0.50 55'772.98

E. 35

25 40'393.30 0.50 20'196.65

E. 36

26 613'742.25 0.50 306'871.13

E. 37

27 16'546.25 0.50 8'273.13

E. 38

28 147'017.20 0.50 73'508.60

E. 39

29 26'686.25 0.50 13'343.13

E. 40

30 26'686.25 0.50 13'343.13

E. 41

31 26'686.25 0.50 13'343.13

E. 42

32 45'005.30 0.50 22'502.65

E. 43

7 115'292.40 0.50 57'646.20

E. 44

8 35'327.90 0.50 17'663.95

- 92 -

E. 45

9 40'191.60 0.50 20'095.80

E. 46

10 6'847.90 0.50 3'423.95

E. 47

169 27'595.70 0.50 13'797.85

E. 48

4 33'607.20 0.50 16'803.60

E. 49

5 26'375.45 0.50 13'187.73

E. 50

23 77'406.55 0.40 30'962.62 51 17 76'281.30 0.40 30'512.52

- 106 - 52 18 700'034.40 0.40 280'013.76 53 276 141'512.80 0.40 56'605.12 55 2 2'703.45
0.40 1'081.38 56 3 101'379.60 0.40 40'551.84 57 167 25'682.80 0.40 10'273.12 58 168
37'172.50 0.40 14'869.00 59 81 122'916.70 0.40 49'166.68 60 14 30'045.30 0.40 12'018.12
61 15 28'440.80 0.40 11'376.32 62 16 10'048.30 0.40 4'019.32 63 170 63'489.50 0.40
25'395.80 64 173 48'612.65 0.40 19'445.06 65 174 41'185.70 0.40 16'474.28 66 175
33'016.10 0.40 13'206.44 67 20 360'302.40 0.50 180'151.20 68 171 25'740.25 0.40
10'296.10 69 13 144'939.75 0.40 57'975.90 70 21 61'897.50 0.40 24'759.00 71 11 66'127.45
0.40 26'450.98 72 12 17'217.45 0.40 6'886.98 73 217 55'288.65 0.40 22'115.46 74 218
55'288.65 0.40 22'115.46 75 219 55'288.65 0.40 22'115.46 76 220 55'288.65 0.40 22'115.46
77 33 65'316.70 0.40 26'126.68 78 163 26'895.10 0.40 10'758.04 79 34 18'960.70 0.40
7'584.28 80 35 28'720.80 0.40 11'488.32 81 36 11'701.70 0.40 4'680.68 82 38 144'327.70
0.40 57'731.08 86 186 77'619.30 0.40 31'047.72 Total 6'983'942.55 2'992'539.95 5.5. Die
Einzelstrafe wegen der Einfuhr des Werkes "AG._____" von AH.____ (Fall-Nr. 39 A/B)
in der Höhe von Fr. 2'067'000.--, die Einzelstrafe wegen der Ein- fuhr des Werkes
"CQ._____" von CR.____ (Fall-Nr. 19) in der Höhe von Fr. 800'000.-- und die weiteren
76 Einzelstrafen mit einem Total von Fr. 2'992'540.-- ergeben eine Gesamtbusse von Fr.
5'859'540.--. 5.6. Zu den finanziellen Verhältnissen stellt die Vorinstanz Folgendes fest. Der
Beschuldigte 3 befand sich 2015 in überdurchschnittlichen finanziellen Ver-
hältnissen. Er erzielte laut Steuererklärung 2015 ein Einkommen von rund

- 107 - Fr. 380'000.-- und deklarierte ein Vermögen von rund Fr. 6.4 Mio. (Akten OZD Urk.
320 pag. 5496 ff.). An der erstinstanzlichen Hauptverhandlung bezifferte er seinen
jährlichen Lohn bei der Galerie D.____ auf ca. Fr. 300'000.-- und er erwähnte
Unterhaltszahlungen an seine Tochter, ohne diese näher zu quantifi- zieren. Sein Vermögen
sei in etwa gleich wie 2015 (Urk. 117/62 S. 2 f.). Auch in Bezug auf den Beschuldigten 3
kann festgehalten werden, dass die festzu- setzende Solidarschuld zwar ein latentes Risiko
ist, sich mit grosser Wahrscheinlichkeit aber nicht verwirklichen wird, da der Beschuldigte
1 (auch in der Schweiz) sehr vermögend ist. Die Vorinstanz hält fest, dass die Tilgung der
gestützt auf das Verschulden festgesetzten Busse von rund Fr. 4 Mio. den Beschuldigten 3
stark belasten würde, weshalb sich eine erhebliche Reduktion der Busse rechtfertige. Dies
kann im Grundsatz übernommen werden (siehe nachfolgend). 5.7. Zum Milderungsgrund
im Sinne von Art. 48 lit. e StGB und zur parallelen Anwendung bei Verletzung des
Beschleunigungsgebots kann auf das vorstehend Ausgeführte verwiesen werden (E.
IV.4.6). Zur Verfahrensdauer kann Folgendes festgehalten werden. Die Strafuntersuchung
gegen den Beschuldigten 3 wurde am 25. März 2013 formell eröffnet. Die Strafverfügung
datiert vom 20. März 2018 und die Überweisung an die Oberstaatsanwaltschaft erfolgte am
5. März 2020. Die Zeitspanne von beinahe zwei Jahren zwischen der Strafverfügung und
der Überweisung an die Oberstaatsanwaltschaft muss als unzulässig lang bezeichnet

werden. Im Übrigen kann auf das betreffend den Beschuldigten 1 Ausgeführte verwiesen werden (E. IV.3.6). Zusätzlich ist dem Milderungsgrund im Sinne von Art. 48 lit. e StGB Rechnung zu tragen. Der Beschuldigte 3 wurde zwar mit Strafbefehl der Staatsanwaltschaft Limmattal/Albis vom 24. August 2016 wegen einer groben Verletzung der Verkehrsregeln (Tatzeitpunkt Juli 2016) zu einer bedingten Geldstrafe von 20 Tagessätzen zu Fr. 380.-- und einer Busse von Fr. 1'900.-- verurteilt (Urk. 117/54). Mit Blick auf das Strafmass ist von einem nicht besonders schwe-

- 108 - ren Delikt auszugehen, das heute rund sechs Jahre zurückliegt. Es ist deshalb angemessen, die Verfahrensdauer leicht strafreduzierend zu berücksichtigen. Insgesamt erscheint aufgrund der Verletzung des Beschleunigungsgebots und des Strafreduktionsgrunds im Sinne von Art. 48 lit. e StGB (wie beim Beschuldigten 2) eine Strafreduktion im Umfang von rund 30 % angemessen. 5.8. Damit ist die Busse grundsätzlich auf rund Fr. 4'101'000.-- zu bemessen (ca. 0.7 X Fr. 5'859'540.--). Diese ist aufgrund der finanziellen Lage des Beschuldigten 3 zu reduzieren. Richtig ist mit der Vorinstanz, dass die Tilgung einer solchen Busse von rund Fr. 4 Mio. den Beschuldigten 3 stark belasten würde. Hingegen scheint eine Reduktion um rund Fr. 3 Mio. auf Fr. 1 Mio. respektive um 75 % zu wohlwollend. 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. kann der Beschuldigte 3 als wohlhabend bezeichnet werden. Er bringt zudem nicht vor, das im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis aufgeführte Darlehen an die Galerie D. _____ AG sei nicht realisierbar. Es rechtfertigt 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 ist klarerweise spürbar, aber ebenso klarerweise leistbar. 5.9. Bei Uneinbringlichkeit der Busse würde diese in einem separaten Verfahren vom Richter in Haft umgewandelt (Art. 10 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 91 VStrR; vgl. Art. 101 Abs. 1 MWSTG). Eine Ersatzfreiheitsstrafe im Sinne von Art. 106 Abs. 2 StGB ist hier nicht festzusetzen. 5.10. Die Vorinstanz verzichtet darauf, eine Zusatzstrafe zum Strafbefehl der Staatsanwaltschaft Limmattal/Albis vom 24. August 2016 wegen einer am 3. Juli 2016 begangenen groben Verkehrsregelverletzung auszusprechen. Dies wäre selbst bei Anwendung des Asperationsprinzips nicht zu beanstanden (Urk. 122 S. 224).

- 109 - 6. Zusammenfassend ist dem Beschuldigten 1 eine Busse von Fr. 7'070'000.--, dem Beschuldigten 2 eine Busse von Fr. 1'990'000.-- und dem Beschuldigten 3 eine Busse von Fr. 1'370'000.-- aufzuerlegen. Die vorstehende Systematik der Strafzumessung (E. IV.) konnte sich trotz Anwendung des Kumulationsprinzips im überwiegenden Umfang auf die sorgfältige Motivation der Vorinstanz stützen. V. Leistungspflicht und Haftung 1. Die Vorinstanz erklärt den Beschuldigten 2 im Umfang von Fr. 5'843'840.70 und den Beschuldigten 3 im Umfang von Fr. 8'919'416.05 als solidarisch leistungspflichtig im Sinne von Art. 12 Abs. 3 VStrR (vgl. zur Nachforderungspflicht des Beschuldigten 1 das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2905/2020 vom 5. August 2020 und das Urteil des Bundesgerichts 2C_742/2020 vom 16. November 2020). 2. Die Vorinstanz hat die theoretischen Grundlagen über die Leistungspflicht und die Haftung unter Hinweis auf Art. 12 Abs. 3 und Art. 79 Abs. 1 VStrR zutreffend dargelegt (Urk. 122 S. 224 ff.). Darauf kann verwiesen werden (Art. 82 VStrR in Verbindung mit Art. 82 Abs. 4 StPO). 3. Im Rahmen ihrer Anschlussberufung (Urk. 183 S. 4 ff.) hält die EZV fest, am 18. Juni 2021 sei eine Zahlung für die Forderungen aus den Verfahrensteilen "Nicht- und Falschanmeldungen"

und "Verlagerungsverfahren" eingegangen. Mit einem Teil dieser Zahlungen seien die gegenüber dem Beschuldigten 1 festgelegten Abgaben und Zinsen aus dem Verfahrensteil "Verlagerungsverfahren" getilgt worden. Diese Tilgung (betreffend die Fall-Dossiers Nrn. 52, 65 A-D, 179, 4, 5, 3, 170, 171, 12, 217, 218, 219, 220, 33, 34, 38 und 186) von Fr. 1'064'512.05 reduziere die solidarische Leistungspflicht des Beschuldigten 2 auf Fr. 4'779'328.65 (Fr. 5'843'840.70 ./ Fr. 1'064'512.05). In Bezug auf den Beschuldigten 3 sei die Tilgung (betreffend die Fall-Dossiers Nrn. 119, 148, 166A, 52, 65 A-D, 179, 4, 5, 3, 170, 171, 12, 217, 218, 219, 220, 33, 34, 38 und 186) von Fr. 1'173'072.75 zu berücksichtigen. Dies führe zu einer

- 110 - Reduktion der solidarischen Leistungspflicht des Beschuldigten 3 auf Fr. 7'746'343.30 (Fr. 8'919'416.05 ./ Fr. 1'173'072.75). Diese Tilgungen blieben unbestritten. Die Beschuldigten 2 und 3 sind im entsprechenden Umfang (Fr. 4'779'328.65 respektive Fr. 7'746'343.30) als solidarisch leistungspflichtig im Sinne von Art. 12 Abs. 3 VStrR zu erklären. VI. Kosten- und Entschädigungsfolgen 1. Kostenfolgen im erstinstanzlichen Verfahren Die erstinstanzliche Kostenfestsetzung ist wie ausgeführt in Rechtskraft erwachsen (Dispositivziffer 13). Ausgangsgemäss sind die Kosten des gerichtlichen Verfahrens den Beschuldigten je zu einem Drittel aufzuerlegen, nachdem sie (als Mittäter) schuldig zu sprechen sind (Art. 426 Abs. 1 StPO). Die von der EZV je veranschlagten Verfahrenskosten in den Strafverfügungen sind den jeweiligen Beschuldigten aufzuerlegen. 2. Kosten und Entschädigungsfolgen im Berufungsverfahren 2.1. Zur Beurteilung standen drei Strafverfügungen respektive drei Anklagen. Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 30'000.– zu veranschlagen (Art. 424 Abs. 1 StPO in Verbindung mit § 16 Abs. 1 und § 14 der Gebührenverordnung des Obergerichts). Die Kosten im Rechtsmittelverfahren tragen die Parteien nach Massgabe ihres Obsiegens oder Unterliegens (Art. 428 Abs. 1 StPO). Ob eine Partei im Rechtsmittelverfahren als obsiegend oder unterliegend gilt, hängt davon ab, in welchem Ausmass ihre vor Beschwerdeinstanz bzw. Berufungsgericht gestellten Anträge gutgeheissen wurden (THOMAS DOMEISEN, in: Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2014, N. 6 zu Art. 428 StPO). 2.2. Die Beschuldigten strebten mit ihren Berufungen die Einstellung des Verfahrens respektive Freisprüche an und unterliegen im Berufungsverfahren mit ihren Anträgen vollumfänglich. Die EZV respektive die Oberstaatsanwaltschaft obsiegt betreffend den Beschuldigten 1 vollständig und betreffend den Be-

- 111 - schuldigten 2 ebenfalls vollständig, nachdem die Abweichung im beantragten und erkannten Strafmass (Fr. 2 Mio. gegenüber Fr. 1.99 Mio.) marginal ist. Betreffend den Beschuldigten 3 obsiegt die EZV respektive die Oberstaatsanwaltschaft in der Eintretensfrage und im Schuldpunkt. Im Strafmass unterliegt sie zu drei Fünfteln und insgesamt (Eintretensfrage, Schuldpunkt und Strafmass) zu rund einem Achtel. Ausgangsgemäss rechtfertigt es sich, den Beschuldigten 1 und 2 die Kosten des Berufungsverfahrens zu je einem Drittel und dem Beschuldigten 3 zu 7/24 (7/8 von 1/3) aufzuerlegen und zu 1/24 (1/8 von 1/3) auf die Gerichtskasse zu nehmen (Art. 428 Abs. 1 StPO). 2.3. Der Beschuldigte 3 weist einen Aufwand von 110.95 Stunden für seine Verteidigung im Berufungsverfahren auf (Urk. 232). Der geltend gemachte Aufwand umfasst Aufwendungen ab 14. Dezember 2020. Das angefochtene Urteil vom 3. Februar 2021 wurde dem Beschuldigten 3 am 22. Februar 2021 schriftlich und in begründeter Form eröffnet (Urk. 121). Seine Berufungserklärung datiert vom 11. März 2021 (Urk. 129). Der Aufwand ist ab 22. Februar 2021 zu entschädigen, was zu einem um 16.5 Stunden

reduzierten Aufwand von 94.45 Stunden (anstatt 110.95 Stunden) führt. Der Honorarnote liegt mit Fr. 450.-- ein Stundenansatz zugrunde, der den Höchstansatz von Fr. 350.-- gemäss § 3 AnwGebV übersteigt. Besondere Umstände, die es rechtfertigen würden, diesen zu überschreiten, sind nicht ersichtlich. Mit Blick auf Umfang, Schwierigkeit und Bedeutung des Falls sowie Verantwortung der Verteidigung rechtfertigt es sich, die Entschädigung ausgehend vom Höchstansatz von Fr. 350.-- pro Stunde festzusetzen. Dies ergibt ein Honorar von Fr. 33'057.50 respektive unter Berücksichtigung der Auslagen und Mehrwertsteuer einen Gesamtaufwand von rund Fr. 36'671.--. Diese Gebühr ist höher als die grundsätzlich festzusetzende Gebühr (vgl. § 18 Abs. 1, § 17 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 AnwGebV), scheint aber gleichwohl angemessen. Dem im Berufungsverfahren teilweise obsiegenden Beschuldigten 3 ist folglich eine reduzierte Entschädigung für seine Aufwendungen für seine Verteidigung im Berufungsverfahren von Fr. 4'584.-- zuzusprechen.

- 112 - Es wird beschlossen:

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