

# Obergericht des Kantons Zürich

II. Strafkammer



---

Geschäfts-Nr.: SU230058-O/U/hb

Mitwirkend: Oberrichterin lic. iur. Bertschi, Präsidentin, Oberrichter lic. iur. Wenker und Oberrichter lic. iur. Castrovilli sowie Gerichtsschreiberin MLaw Brülisauer

## Urteil vom 21. August 2024

in Sachen

**A.**\_\_\_\_\_,

Beschuldigter, Berufungskläger und Anschlussberufungsbeklagter

verteidigt durch Rechtsanwalt Dr. iur. X1.\_\_\_\_\_,

verteidigt durch Rechtsanwalt Dr. iur. X2.\_\_\_\_\_,

gegen

1. **Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit BAZG,**

Untersuchungsbehörde, Berufungsbeklagte und Anschlussberufungsklägerin

2. **Bundesanwaltschaft Bern, T**

3. **Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich,**

Untersuchungsbehörden und Berufungsbeklagte

betreffend **mehrfache Hinterziehung der Steuer (Rückweisung des Schweizerischen Bundesgerichts)**

**Berufung gegen ein Urteil des Bezirksgerichtes Bülach, Einzelgericht, vom**

**4. Mai 2018 (GC160058); Urteil des Obergerichtes des Kantons Zürich,**

**II. Strafkammer, vom 4. Juni 2020 (SU180025); Urteil des Schweizerischen**

**Bundesgerichtes vom 12. November 2021 (6B\_938/2020; 6B\_942/2020), Ur-**

**teil des Obergerichtes des Kantons Zürich, II. Strafkammer, vom 12. August 2022 (SU210055); Urteil des Schweizerischen Bundesgerichtes vom 12. Juli 2023 (6B\_1186/2022; 6B\_1193/2022)**

**Überweisung/Anklage:**

Die Überweisung der Eidgenössischen Zollverwaltung (EZV), Oberzolldirektion, vom 25. November 2016 einschliesslich der Strafverfügung vom 6. Oktober 2016, ist diesem Urteil beigeheftet (Urk. 2A und 2B).

**Urteil der Vorinstanz:**

(Urk. 81 S. 228 f.)

1. Der Beschuldigte ist schuldig der mehrfachen Hinterziehung der Steuer im Sinne von Art. 85 Abs. 1 aMWSTG sowie der mehrfachen Hinterziehung der Steuer im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG.

2. Der Beschuldigte wird bestraft mit einer Busse von CHF 4'000'000.–.

Der Beschuldigte wird darauf hingewiesen, dass die Busse bei Uneinbringlichkeit derselben in eine Freiheitsstrafe umgewandelt werden kann.

3. Die Entscheidgebühr wird festgesetzt auf:

CHF 10'000.– ; die weiteren Auslagen betragen:

CHF 10'740.– Verfahrenskosten Verwaltungsverfahren

Allfällige weitere Auslagen bleiben vorbehalten.

4. Die Kosten gemäss vorstehender Ziffer werden dem Beschuldigten auferlegt.

Über die dem Beschuldigten von der Eidgenössischen Zollverwaltung EZV auferlegten Kosten 'Verwaltungsstrafverfahren' stellt die Eidgenössische Zollverwaltung EZV Rechnung.

**Berufungsanträge:**

a) Der Verteidigung:

**Ursprüngliche Anträge im ersten Berufungsverfahren (SU180025):**

(Urk. 95 S. 3; Urk. 112 S. 3; je schriftlich)

1. Das vorinstanzliche Urteil sei vollumfänglich aufzuheben.
2. Mit Bezug auf die folgenden 14 Vorwürfe sei das Verfahren infolge Verjährungseintritts einzustellen: Fälle 22 / 56B / 121 / 154 / 156 / 213 / 271 / 280 / 347 / 436 / 438 / 439 / 461 / 465.
3. Von den übrigen Übertretungsvorwürfen sei der Beschuldigte freizusprechen.
4. *Eventualiter* sei das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Sache zur Formulierung einer rechtsgenügenden Anklageschrift an die Untersuchungsbehörde zurückzuweisen.
5. *Subeventualiter* sei das vorliegende Strafverfahren bis zur rechtskräftigen Erledigung der aktuell vor Bundesgericht anhängigen Steuerverfahren Nr. 2C\_799/2017 und 2C\_800/2017 zu sistieren.
6. Dem Beschuldigten sei für die durch das Verfahren erlittene Verletzung seiner Persönlichkeit eine angemessene Genugtuung zuzusprechen.
7. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Staatskasse.

**Anträge im zweiten (SU210055) und aktuellen Berufungsverfahren:**

(nach Rückweisung des Bundesgerichts)

(Urk. 147; Urk. 175; je schriftlich)

Der Entscheid sei aufgrund der Akten zu fällen.

- b) Des Bundesamtes für Zoll und Grenzsicherheit BAZG (ehemals Eidgenössische Zollverwaltung EZV):

**Ursprüngliche Anträge im ersten Berufungsverfahren (SU180025):**

(Urk. 102 S. 2, schriftlich)

1. Der Beschuldigte sei der mehrfach vollendeten, vorsätzlich begangenen Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a i.V.m. Art. 97 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG; SR 641.20) schuldig zu sprechen.
2. Im Übrigen sei das vorinstanzliche Urteil in Bezug auf die Sanktionshöhe zu bestätigen und der Beschuldigte zu einer Busse in der Höhe von Fr. 4'000'000.– zu verurteilen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Beschuldigten.

**Anträge im zweiten Berufungsverfahren (SU210055):**

(nach Rückweisung des Bundesgerichts)

(Urk. 152 S. 3, schriftlich)

1. Der Beschuldigte sei zu einer Busse in der Höhe von Fr. 4'000'000.– zu verurteilen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Beschuldigten.

**Anträge im aktuellen Berufungsverfahren:**

(nach Rückweisung des Bundesgerichts)

(Urk. 181 S. 2, schriftlich)

1. Der Beschuldigte sei zu einer angemessenen Busse zu verurteilen.
2. Eventualiter sei der Beschuldigte zu einer Busse in der Höhe von mindestens Fr. 4'000'000.– zu verurteilen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Beschuldigten.

c) Der Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich:

**Anträge im ersten Berufungsverfahren (SU180025):**

(Urk. 99 S. 2, schriftlich)

Bestätigung des vorinstanzlichen Urteils.

## **Erwägungen:**

### **I. Verfahrensgang**

1. Mit Urteil vom 4. Mai 2018 sprach das Einzelgericht in Strafsachen am Bezirksgericht Bülach den Beschuldigten der mehrfachen Hinterziehung der Steuer im Sinne von Art. 85 Abs. 1 aMWSTG sowie der mehrfachen Hinterziehung der Steuer im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG schuldig und bestrafte ihn mit einer Busse von Fr. 4 Mio. (Urk. 81 S. 228 f.). Die Entscheide hinsichtlich der Fall-Dossiers 438, 461 und 465 (Verjährung) sowie hinsichtlich der Fall-Dossiers 213 und 439 bzw. 512/1.1, 512/1.2, 512/1.3, 512/1.4, 512/1.7, 512/1.8 und 512/1.9 (Anlagevorwurf nicht erstellt) nahm es nicht in das Dispositiv auf.
2. Auf Berufung des Beschuldigten bzw. Anschlussberufung des Bundesamtes für Zoll und Grenzsicherheit BAZG (ehemals Eidgenössische Zollverwaltung EZV; nachfolgend BAZG) hin sprach die hiesige Kammer den Beschuldigten mit Urteil vom 4. Juni 2020 der mehrfachen vorsätzlichen Hinterziehung der Steuer im Sinne von Art. 85 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG schuldig und bestrafte ihn mit einer Busse von Fr. 2'503'000.–, unter dem Hinweis, dass die Busse im Fall ihrer Uneinbringlichkeit in eine Freiheitsstrafe umgewandelt werden könne. Vom entsprechenden Vorwurf in den Fall-Dossiers 213, 439, 512/1.1 bis 512/1.4 und 512/1.7 bis 512/1.9 wurde der Beschuldigte freigesprochen und in den Fall-Dossiers 368 bis 372, 404, 438, 461 und 465 wurde das Verfahren eingestellt. Im Übrigen wurde das erstinstanzliche Kosten- und Entschädigungsdispositiv bestätigt und es wurde über die zweitinstanzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen entschieden (Urk. 124 S. 64 f.).
3. Gegen diesen Berufungsentscheid führten sowohl der Beschuldigte als auch das BAZG Beschwerde in Strafsachen ans Bundesgericht. Während das BAZG das erste Berufungsurteil hinsichtlich der Strafzumessung anfocht und eine Erhöhung der auszusprechenden Busse auf den von der Vorinstanz festgesetzten Betrag von Fr. 4 Mio. verlangte (Urk. 132/2), beantragte der Beschuldigte einen vollumfänglichen Freispruch (Urk. 134/2). Mit Urteil vom 12. November 2021 hiess das Bundesgericht die Beschwerde des BAZG gut, hob das Urteil der erkennen-

den Kammer vom 4. Juni 2020 auf und wies die Sache zur neuen Entscheidung an die hiesige Kammer zurück. Die Beschwerde des Beschuldigten wies das Bundesgericht demgegenüber unter Auferlegung der Gerichtskosten ab (Urk. 139).

4. Nach schriftlicher Durchführung des zweiten Berufungsverfahrens bestätigte die hiesige Kammer mit Urteil vom 12. August 2022 den Schuldpunkt und bestrafte den Beschuldigten mit einer Busse von Fr. 3'098'485.–, wiederum unter dem Hinweis, dass die Busse im Fall ihrer Uneinbringlichkeit in eine Freiheitsstrafe umgewandelt werden könne. Ferner bestätigte sie das erstinstanzliche Kosten- und Entschädigungsdispositiv, auferlegte die Kosten des ersten Berufungsverfahrens ausgangsgemäss zu fünf Sechsteln dem Beschuldigten und sprach ihm für die anwaltliche Verteidigung im ersten sowie zweiten Berufungsprozess eine Parteientschädigung zu (Urk. 159 S. 74 f.).

5. Dagegen gelangten sowohl das BAZG als auch der Beschuldigte erneut mit Beschwerde in Strafsachen ans Bundesgericht, mit welcher sie die obergerichtliche Strafzumessung rügten (Urk. 164/2; Urk. 166/2). Das Bundesgericht hiess die Beschwerden mit Urteil vom 12. Juli 2023 teilweise gut, hob das obergerichtliche Urteil auf und wies die Sache im Sinne der Erwägungen zur neuen Berechnung der Busse zurück (Urk. 171), worauf am 18. August 2023 bei der ererkennenden Kammer das vorliegende Verfahren angelegt wurde.

5.1. Unter dem Datum vom 8. September 2023 wurde die schriftliche Weiterführung des Berufungsverfahrens beschlossen und dem Beschuldigten Frist angesetzt, um seine Berufungsanträge betreffend die Sanktion sowie die Kosten- und Entschädigungsfolgen zu stellen und zu begründen (Urk. 173). Vor dem Hintergrund des stark eingegrenzten Verfahrensgegenstandes ersuchte er innert angesetzter Frist um einen Aktenentscheid (Urk. 175). Sowohl die Vorinstanz, die Bundesanwaltschaft als auch das BAZG verzichteten in der Folge auf eine Vernehmlassung hierzu (Urk. 178 ff.). Die Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich liess sich innert angesetzter Frist nicht vernehmen (vgl. Urk. 177/5).

5.2. Mit Eingabe vom 1. November 2023 erstattete das BAZG die Begründung der Anschlussberufung und stellte prozessuale Anträge (Urk. 181), wozu sich der

Beschuldigte mit Eingabe vom 18. Dezember 2023 vernehmen liess (Urk. 185). Die Anschlussberufungsreplik des BAZG folgte unter dem Datum vom 19. Januar 2024 (Urk. 188), gefolgt von der Anschlussberufungsduplik des Beschuldigten vom 26. Februar 2024 (Urk. 191). Letztere wurde den übrigen Parteien zur Kenntnis gebracht (Urk. 192). Schliesslich ersuchte der Beschuldigte mit Eingabe vom 7. März 2024 darum, die Entschädigung für seine anwaltliche Verteidigung nach richterlichem Ermessen festzusetzen (Urk. 194).

## II. Prozessuales

### 1. Gegenstand des Verfahrens

1.1. Weist das Bundesgericht eine Prozesssache in Gutheissung einer Beschwerde zur neuen Beurteilung an das Berufungsgericht zurück, so hat dieses nach ständiger Rechtsprechung die rechtliche Beurteilung, mit welcher der Rückweisungsentscheid begründet wurde, ihrem neuen Entscheid zugrunde zu legen (BGE 143 IV 214 E. 5.3.3 mit Hinweisen). Die Berufungsinstanz hat sich grundsätzlich nur noch mit jenen Punkten zu befassen, bezüglich welcher das Bundesgericht ihr früheres Urteil kassierte. Die anderen Teile des Urteils haben Bestand und sind in das neue Urteil zu übernehmen. Irrelevant ist, dass das Bundesgericht mit seinem Rückweisungsentscheid formell in der Regel das ganze angefochtene Urteil aufhebt. Entscheidend ist nicht das Dispositiv, sondern die materielle Tragweite des bundesgerichtlichen Entscheids. Die neue Entscheidung der kantonalen Instanz ist somit auf diejenige Thematik beschränkt, die sich aus den bundesgerichtlichen Erwägungen als Gegenstand der neuen Beurteilung ergibt. Das Verfahren wird nur insoweit neu in Gang gesetzt, als dies notwendig ist, um den verbindlichen Erwägungen des Bundesgerichts Rechnung zu tragen (BGE 143 IV 214 E. 5.2.1 m.w.H.; Urteile des Bundesgerichts 6B\_216/2020 vom 1. November 2021 E. 1.3.1 [nicht publ. in BGE 148 IV 66]; 6B\_59/2020 vom 30. November 2020 E. 2; je mit Hinweisen). Aufgrund der Bindungswirkung bundesgerichtlicher Rückweisungsentscheide ist es dem Berufungsgericht abgesehen von allenfalls zulässigen Noven verwehrt, der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen oder die Sache unter rechtlichen

Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder überhaupt nicht in Erwägung gezogen worden sind (BGE 143 IV 214 E. 5.3.3 m.w.H.). Diese Rechtsprechung beruht auf dem Gedanken, dass das Strafverfahren prinzipiell mit dem Urteil der (oberen) kantonalen Instanz abgeschlossen ist (BGE 117 IV 97 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 6B\_1431/2017 vom 31. Juli 2018 E. 1.3).

1.2. Das BAZG beantragte vor Bundesgericht die Aufhebung von Dispositiv-Ziffer 3 (Sanktion) des Berufungsurteils vom 12. August 2022 und Rückweisung der Sache zur neuen Beurteilung an die hiesige Kammer. Den Ausführungen in der Beschwerde ist zu entnehmen, dass gemäss dessen Rechtsauffassung eine höhere Busse als im Berufungsentscheid auszufallen ist (Urk. 164/2). Der Beschuldigte focht ebenfalls die Strafzumessung (Dispositiv-Ziffer 3) an und verlangte eine angemessene Reduktion der Busse, eventualiter ebenfalls die Rückweisung der Sache an die hiesige Kammer zur Neufestsetzung bzw. Reduktion der Busse (Urk. 166/2).

1.3. Das Bundesgericht erwog in seinem Urteil vom 12. Juli 2023, dass im aufgehobenem Berufungsurteil vom 12. August 2022 von korrekten oberen Bussenrahmen ausgegangen und in Nachachtung der Bundesgerichtsurteile 6B\_938/2020 und 6B\_942/2020 vom 12. November 2021 das Kumulationsprinzip korrekt angewendet worden sei (Urk. 171 E. 3.5). Auch sei es nicht willkürlich, wenn von ausserordentlich guten finanziellen Verhältnissen des Beschuldigten ausgegangen werde, zumal dieser seiner Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sei (Urk. 171 E. 4). Demgegenüber könne die konkrete Bemessung der Bussen sowohl in den alt- als auch in den neurechtlichen Fällen nicht nachvollzogen werden und verstosse gegen Bundesrecht. Nach ausführlichen Erwägungen zur Bemessung der jeweiligen Bussen kam das Bundesgericht zum Schluss, dass das der hiesigen Kammer zustehende Ermessen mit Ausnahme von Fall-Dossier 121 nicht ausgeschöpft worden sei und die für die Strafzumessung relevanten Umstände (Vorsatz; erschwerende Umstände) im Ergebnis unberücksichtigt geblieben bzw. in Verletzung des Ermessens falsch gewichtet worden seien. Trotz vorsätzlicher Tatbegehung seien Bussen im Fahrlässigkeitsbereich der jeweiligen

Bussenrahmen festgelegt worden, weshalb die Beschwerde bezüglich der altrechtlichen (angefochtenes Urteil E. V. 5.1 bis 5.3) als auch der neurechtlichen Fälle (angefochtenes Urteil E. V. 6.2.1 bis 6.2.3) gutzuheissen und die Angelegenheit insofern an die hiesige Kammer zur erneuten Strafzumessung zurückzuweisen sei (Urk. 171 E. 3.6 bis 3.10). Ferner hielt das Bundesgericht fest, dass im Berufungsurteil vom 12. August 2022 die "lange Verfahrensdauer" strafmildernd berücksichtigt worden sei, dies jedoch ohne eine Verletzung des Beschleunigungsgebots festzustellen und ohne konkrete Erwägungen zur diesbezüglichen Verantwortung sowie zum in diesem Zusammenhang relevanten Verfahrenslauf anzustellen. Indem sich der angefochtene Entscheid im Rahmen der Strafzumessung nicht zu Art. 48 lit. e StGB oder der Verjährung äussere, sei die Begründungspflicht zusätzlich verletzt worden, weshalb auch vor diesem Hintergrund eine neue Strafzumessung vorzunehmen sei, in der sich die hiesige Kammer zum Beschleunigungsgebot sowie zum Strafmilderungsgrund von Art. 48 lit. e StGB zu äussern habe (Urk. 171 E. 5).

1.4. Aus dem soeben Erwogenen ergibt sich, dass der aufgehobene obergerichtliche Entscheid vom 12. August 2022 von den Parteien nur hinsichtlich der Bemessung der Busse und damit hinsichtlich des Strafpunkts vor Bundesgericht gerügt wurde. Der Schuldpunkt blieb allseits unangefochten, weshalb dieser als abschliessend beurteilt gilt und Bestand hat. Folgerichtig hat es unbeachtlich zu bleiben, wenn der Beschuldigte im vorliegenden Verfahren nunmehr wieder vorbringt, dass es sich bei seinen Ausführungen zum Strafmass um einen Eventualstandpunkt handle und er in der Hauptsache nach wie vor einen Freispruch fordere (vgl. Urk. 185 S. 8). Vielmehr ist festzuhalten, dass der Schuldspruch wegen mehrfacher vorsätzlicher Hinterziehung der Steuer im Sinne von Art. 85 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG, die Freisprüche in den Fall-Dossiers 213, 439, 512/1.1 bis 512/1.4 und 512/1.7 bis 512/1.9 sowie die Einstellung des Verfahrens in den Fall-Dossiers 368 bis 372, 404, 438, 461 und 465 unter Verweis auf die entsprechenden Erwägungen im Berufungsurteil vom 12. August 2022 (Urk. 159 E. II. 2.2, E. III. 2.-3. sowie E. IV.) unverändert ins Dispositiv des heutigen Entscheids zu übernehmen sind.

1.5. Mit Blick auf die gestellten Berufungsanträge ist überdies zu konstatieren, dass der Beschuldigte zweitinstanzlich ursprünglich einen vollumfänglichen Freispruch gefordert hatte (Urk. 95 S. 3; Urk. 112 S. 3), wodurch auch die damit zusammenhängenden Nebenfolgen des Urteils wie die Sanktion oder die Kosten- und Entschädigungsregelung für den Fall der Guttheissung der Anträge automatisch als angefochten galten (vgl. dazu JOSITSCH/SCHMID, Schweizerische Strafprozessordnung, Praxiskommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 399 N 18). Andererseits ist – wie der Beschuldigte zu Recht geltend machen lässt (Urk. 185 S. 6 f.) – festzustellen, dass das BAZG ihre Anschlussberufung ursprünglich auf den Schuldpunkt beschränkt und im Strafpunkt explizit die Bestätigung der vorinstanzlichen Busse in der Höhe von Fr. 4 Mio. beantragt hatte (vgl. Urk. 102 S. 2). Nach Ablauf der gesetzlichen Frist zur Stellung der Berufungsanträge gemäss Art. 399 Abs. 3 StPO ist eine Ausdehnung derselben auf bisher nicht angefochtene Teile eines Urteils nicht mehr möglich (Urteil des Bundesgerichts 6B\_1320/2020 vom 12. Januar 2022 E. 2.2 m.w.H.). Das gilt gestützt auf Art. 401 Abs. 1 StPO gleichermaßen für die Anschlussberufung. Sofern das BAZG mit seinem im aktuellen Verfahren nunmehr eventualiter gestellten Begehren, der Beschuldigte sei zu einer Busse in der Höhe von mindestens Fr. 4 Mio. zu verurteilen, eine diese Summe übersteigende Busse beantragen sollte, würde das eine Ausdehnung ihrer Berufungsanträge darstellen, worauf nicht einzutreten wäre. Auf dessen Berufung wäre im Übrigen selbst dann nicht im Strafpunkt einzutreten, wenn man die Auffassung vertreten würde, dass das BAZG mit seiner Anschlussberufung nicht nur den Schuldpunkt, sondern entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut seiner Berufungserklärung auch der Strafpunkt habe anfechten wollen, ist doch daran zu erinnern, dass das BAZG den Beschuldigten mit Strafverfügung vom 6. Oktober 2016 selbst mit einer Busse von Fr. 4 Mio. bestraft hat. Nachdem die Vorinstanz im Strafpunkt den Anträgen des BAZG vollumfänglich entsprochen hat, fehlt es dem BAZG in Bezug auf eine Fr. 4 Mio. übersteigende Busse demnach von vornherein am erforderlichen rechtlich geschützten Interesse im Sinne von Art. 381 Abs. 1 StPO bzw. der erforderlichen Rechtsmittellegitimation. Wenn das BAZG also erstmals im aktuellen dritten Berufungsverfahren den Antrag stellt, dass eine Busse in der Höhe von mindestens Fr. 4 Mio. auszusprechen sei und damit ohne nähere

Begründung eine Erhöhung der vorinstanzlich festgelegten Busse verlangt, würde das als treuwidriges Verhalten qualifizieren, weshalb auch deswegen im Straf-punkt nicht auf die Anschlussberufung eingetreten werden könnte (vgl. BGE 147 IV 505 E. 4.4.2 ff.). Schlussfolgernd ist deshalb bereits an dieser Stelle festzuhalten, dass das Verbot der reformatio in peius (Art. 391 Abs. 2 StPO) einer strengeren Bestrafung des Beschuldigten im Berufungsverfahren und damit der Ausfällung einer Fr. 4 Mio. Franken übersteigenden Busse entgegensteht.

1.6. Nach dem Erwogenen beschränkt sich der Gegenstand des vorliegenden dritten Berufungsverfahrens mithin auf die konkrete Bemessung der Busse bis zu einem Maximalbetrag von Fr. 4 Mio. Das Bundesgericht hat in seinem Entscheid die Grundsätze der Bussenbemessung im Bereich der Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 85 Abs. 1 aMWSTG und Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG ausführlich dargelegt und seine Rechtsauffassung im konkreten Fall dargetan. Daran ist die hiesige Kammer nachfolgend gebunden. Nebst der Strafzumessung wird – soweit notwendig – auch auf die Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen nochmals zurückzukommen sein.

## 2. Beantragter Aktenbeizug

2.1. Das BAZG stellt im Rahmen der Begründung seiner Anschlussberufung den prozessualen Antrag, dass gestützt auf Art. 399 Abs. 3 lit. c StPO in Verbindung mit Art. 401 Abs. 1 StPO der Strafbescheid im abgekürzten Verfahren vom 15. Februar 2017 aus dem Dossier 71-2015.1028 sowie der Strafbescheid im abgekürzten Verfahren vom 22. August 2021 aus dem Dossier 71-2021.27332 beizuziehen und bei der Beurteilung von Art. 48 lit. e StGB zu berücksichtigen seien, eventualiter sei die Sache zur Vornahme der Strafzumessung an das Einzelgericht in Strafsachen am Bezirksgericht Bülach zurückzuweisen (Urk. 181 S. 2 ff.; Urk. 182/1-2).

2.2. Der Beschuldigte bringt dagegen vor, dass im aktuellen Verfahrenssta-dium keine neuen Beweise zulässig seien und der beantragte Aktenbeizug einen Verstoss gegen das Novenverbot darstelle, weshalb die prozessualen Anträge des BAZG abzuweisen und die neu vorgelegten Beweismittel aus dem Recht zu

weisen seien, sofern diese nicht bereits Bestandteil der Akten bildeten (Urk. 185 S. 3 ff.; Urk. 191 S. 3 ff.).

2.3. Wie nachfolgend noch darzulegen sein wird, bemisst sich die Busse auch im Mehrwertsteuerstrafrecht nach den Strafzumessungsgrundsätzen von Art. 47 StGB (vgl. Art. 2 VStrR und Art. 333 Abs. 1 StGB), soweit die Busse Fr. 5'000.– übersteigt. Dementsprechend sind bei der Festsetzung der Mehrwertsteuerhinterziehungsbusse die Täterkomponente und damit auch die persönlichen Verhältnisse des Beschuldigten sowie dessen Verhalten nach der Tat mitzubersichtigen (vgl. nachstehend E. III. A.3.1.-3.2.). Die Strafbehörden haben grundsätzlich von Amtes wegen alle für die Beurteilung der Tat und der beschuldigten Person bedeutsamen Tatsachen abzuklären (Art. 82 VStrR in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 StPO). Wenn bei der Strafzumessung von Bedeutung ist, ob der Beschuldigte seit den verfahrensgegenständlichen Vorwürfen erneut delinquierte, so ist das Berufungsgericht entsprechend auch dazu verpflichtet, zur Abklärung der persönlichen Verhältnisse des Beschuldigten aktuelle Auskünfte bzw. einen Strafregisterauszug einzuholen (BGE 148 IV 356 E. 2.3.1 und E. 2.4.2; vgl. auch Art. 34 Abs. 3 StGB in Verbindung mit Art. 97 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz MWSTG, wonach die Behörden verpflichtet sind, die für die Bestimmung des Tagessatzes erforderlichen Auskünfte zu geben).

2.4. Es ist zwar zutreffend, dass ausschliesslich Übertretungen Gegenstand des erstinstanzlichen Hauptverfahrens bildeten, weshalb neue Behauptungen und Beweise im Berufungsprozess grundsätzlich nicht vorgebracht werden können (Art. 82 VStrR in Verbindung mit Art. 398 Abs. 4 StPO). Die Strafzumessung ist indes stets von Amtes wegen vorzunehmen und der Strafmilderungsgrund nach Art. 48 lit. e StGB (Wohlverhalten) ist bei gegebenen Voraussetzungen in jedem Fall zu beachten, wenn zwei Drittel der Verjährungsfrist verstrichen sind. Diesbezüglich erkannte das Bundesgericht in einem Urteil, welches ebenfalls Übertretungen aus dem Verwaltungsstrafrecht zum Gegenstand hatte, dass zur Berechnung des Zeitablaufs nach Art. 48 lit. e StGB der Zeitpunkt des Berufungsurteils massgebend ist (Urteil des Bundesgerichts 6B\_260/2020 vom 2. Juli 2020 E. 2.3.3 m.w.H.; vgl. zum Ganzen nachstehend E. III. B.4.4.4.). Entsprechend muss es

dem Berufungsgericht auch in Übertretungsangelegenheiten möglich sein, im Rahmen der Strafzumessung Abklärungen hinsichtlich des Wohlverhaltens des Beschuldigten zu treffen, ansonsten diese Regelung ins Leere liefe und während des Berufungsverfahrens stets von einem Wohlverhalten auszugehen wäre. Dies gilt auch in einem Rückweisungsverfahren. Der Beleg über eine neuerliche strafbare Handlung ist naturgemäss ein Novum, qualifiziert nach dem Gesagten indes nicht als neuer Beweis im Sinne von Art. 398 Abs. 4 StPO, der nicht zuzulassen wäre. Da es sich bei den vom BAZG eingereichten Strafbescheiden des Beschuldigten um notwendige Abklärungen im Hinblick auf die Strafzumessung, namentlich im Hinblick auf Art. 48 lit. e StGB handelt, sind diese zuzulassen und antragsgemäss zu den Akten zu nehmen, zumal sie ansonsten von Amtes wegen beizuziehen gewesen wären. Die Tatsache, dass der Beschuldigte am 9. Januar 2015 erneut Gegenstände nicht zur Versteuerung angemeldet hatte, ergibt sich im Übrigen ohnehin bereits aus der Strafverfügung vom 6. Oktober 2016 (vgl. Urk. 2B S. 4 Rz 13). Nachdem sich die hiesige Kammer bislang zu Unrecht nicht zum Strafmilderungsgrund nach Art. 48 lit. e StGB geäussert und dadurch ihre Begründungspflicht verletzt hat (vgl. Urk. 171 E. 5.6 - 5.7), kann auch nicht geltend gemacht werden (so der Beschuldigte in Urk. 185 S. 4 f.), dass es dem hiesigen Gericht aufgrund der Bindungswirkung des Bundesgerichtsentscheides verwehrt sei, der Überprüfung einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen.

2.5. Im Übrigen wurden im aktuellen Berufungsverfahren von keiner Seite Vorfragen aufgeworfen oder Beweisanträge gestellt. Hinsichtlich der im ersten Berufungsverfahren vom Beschuldigten (vgl. Urk. 82 S. 1; Urk. 95 S. 3, 9 ff.; Urk. 112 S. 3, 7 ff.) erhobenen prozessualen Rügen sowie des von ihm damals gestellten und abgewiesenen Beweis- und Sistierungsantrags kann vollumfänglich auf die Erwägungen im Berufungsurteil vom 12. August 2022 verwiesen werden (vgl. Urk. 159 E. II. 4.1 und E. III.1.). Darauf ist nicht zurückzukommen. Folgerichtig erweist sich das Verfahren als spruchreif, wobei bereits an dieser Stelle darauf hinzuweisen ist, dass sich die urteilende Instanz nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen muss. Vielmehr kann sich das Berufungsgericht auf die für seinen Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 146 IV 297 E. 2.2.7; 143

III 65 E. 5.2; 141 IV 249 E. 1.3.1; Urteil des Bundesgerichts 6B\_1403/2019 vom 10. Juni 2020 E. 2.5 m.w.H.).

### **III. Sanktion**

#### **A. Grundsätze der Bussenbemessung**

##### **1. Straftatbestände**

1.1. Das bis Ende 2009 geltende Mehrwertsteuergesetz sah in Art. 85 Abs. 1 vor, dass mit Busse bis zum Fünffachen der hinterzogenen Steuer oder des unrechtmässigen Vorteils bestraft wird, wer vorsätzlich sich oder einem andern einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft, namentlich die Steuer hinterzieht, auch indem er für sich eine unrechtmässige Befreiung, Vergütung, Rückerstattung oder einen unrechtmässigen Abzug von Steuern erwirkt. Für die fahrlässige Steuerhinterziehung war eine Busse bis zum Einfachen des unrechtmässigen Vorteils vorgesehen (Art. 85 Abs. 3 aMWSTG).

1.2. Nach der Bestimmung von Art. 96 Abs. 4 lit. a des revidierten Mehrwertsteuergesetzes, die seit dem 1. Januar 2010 bis heute in unveränderter Fassung in Kraft steht, wird mit Busse bis zu Fr. 800'000.– bestraft, wer die Steuerforderung zulasten des Staates verkürzt, indem er vorsätzlich oder fahrlässig bei der Einfuhr Waren nicht oder unrichtig anmeldet oder verheimlicht. Die Busse wird in Anwendung von Art. 106 Abs. 3 StGB bemessen; dabei kann Art. 34 StGB sinngemäss herangezogen werden. 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 MWSTG).

##### **2. Anzuwendendes Kumulationsprinzip**

2.1. 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 u.a. 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, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, Bern 2012, S. 74). Mithin kommt für in Realkonkurrenz begangene Straftaten sowohl unter altem als auch unter dem neuen Mehrwertsteuergesetz das in Art. 9 VStrR verankerte Kumulationsprinzip zur Anwendung (BGE 148 IV 96 E. 4.5.1-4.5.2, E. 4.7 [= Urk. 139]).

2.2. Nach dem Kumulationsprinzip ist für jedes einzelne Delikt innerhalb des für die jeweilige Tat geltenden Strafrahmens eine Busse zu bemessen. Anschliessend sind die so festgesetzten Einzelbussen zu addieren. Entsprechend hat auch die Bestimmung des anwendbaren Rechts für jedes Delikt gesondert zu erfolgen. In Anwendung von Art. 2 Abs. 2 StGB (vgl. auch Art. 2 VStrR und Art. 112 MWSTG) finden grundsätzlich die im Tatzeitpunkt gültigen Normen Anwendung, es sei denn, das im Beurteilungszeitpunkt geltende Recht erweise sich für den Täter als das mildere (IMSTEPF, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht MWSTG, Basel 2015, Vor Art. 112-115 N 13). Ob letzteres der Fall ist, ist im Rahmen einer hypothetischen Prüfung sowohl nach altem als auch nach neuem Recht konkret zu beurteilen (TRECHSEL/VEST, in Trechsel/Pieth [Hrsg.], Praxiskommentar StGB, 4. Aufl. 2021, Art. 2 N 11).

### 3. Strafzumessung innerhalb des Strafrahmens

3.1. Gemäss Art. 2 VStrR gelten die allgemeinen Bestimmungen des StGB für Taten, die in der Verwaltungsgesetzgebung des Bundes mit Strafe bedroht sind, soweit das VStrR oder das einzelne Verwaltungsgesetz nichts anderes bestimmt. Bussen bis zu Fr. 5'000.– sind nach der Schwere der Widerhandlung und des Verschuldens zu bemessen; andere Strafzumessungsgründe müssen nicht berücksichtigt werden (Art. 8 VStrR). Der Gesetzgeber hat Art. 8 VStrR im MWSTG – trotz des Verweises in Art. 97 Abs. 1 MWSTG auf Art. 34 StGB und Art. 106 Abs. 3 StGB – nicht für unanwendbar erklärt. Für Bussen über Fr. 5'000.– ist Art. 8 VStrR jedoch nicht einschlägig. Insoweit berechnet sich die Busse daher nach den allgemeinen Strafzumessungsgrundsätzen. Gemäss Art. 2 VStrR und

Art. 97 Abs. 1 MWSTG in Verbindung mit Art. 106 Abs. 3 StGB bemisst das Gericht die Busse innerhalb des Strafrahmens je nach den Verhältnissen des Täters so, dass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist. Weiter gelangen auch im Mehrwertsteuerstrafrecht die Strafzumessungsgrundsätze von Art. 47 StGB zur Anwendung (vgl. Art. 2 VStrR und Art. 333 Abs. 1 StGB). Danach misst das Gericht die Strafe nach dem objektiven und subjektiven Verschulden des Täters zu. Es berücksichtigt zudem das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse des Täters, die Wirkung der Strafe auf sein Leben sowie sein Verhalten nach der Tat und im Strafverfahren (sog. Täterkomponente; Art. 47 Abs. 1 Satz 2 StGB; vgl. Urteile des Bundesgerichts 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 E. 3.6.2 m.w.H. [= Urk. 171]).

3.2.     Hauptsächliche Strafzumessungsgründe bilden im Steuerstrafrecht neben dem Verschulden die Höhe der hinterzogenen Steuer (Taterfolg), die Art und Weise der Herbeiführung des Taterfolges, die Beweggründe und die persönlichen sowie insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse. Die Täterkomponente, wozu auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der beschuldigten Person gehören, können im Anwendungsbereich des VStrR und des MWSTG lediglich bei Bussen bis zu Fr. 5'000.– unberücksichtigt bleiben (vgl. Urteile des Bundesgerichts 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 E. 3.6.2 m.w.H. [= Urk. 171]).

3.3.     Zu berücksichtigen ist indes, dass wenn der anwendbare Straftatbestand, wie dies bei Art. 85 Abs. 1 aMWSTG und Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG der Fall ist, keinen generell-abstrakten oberen Bussenrahmen kennt, sondern lediglich einen oberen Bussenrahmen für den Einzelfall vorsieht, der sich an der Höhe der hinterzogenen Steuer oder des im Einzelfall unrechtmässigen Vorteils orientiert, für die Frage, ob die Busse im oberen oder unteren Bereich dieses individuellen Bussenrahmens anzusetzen ist, nicht erneut auf die Höhe der hinterzogenen Steuer abgestellt werden kann mit der Begründung, der Deliktsbetrag sei gering bzw. besonders hoch. Dies hätte zur Folge, dass die Busse bei einem geringen hinterzogenen Betrag im unteren Bereich des individuellen Bussenrahmens festzulegen wäre, obschon sich der geringe Deliktserfolg bereits im tiefen oberen

Bussenrahmen widerspiegelt. Umgekehrt wäre die Busse bei einem hohen Deliktsbetrag im oberen Bereich des ohnehin bereits hohen oberen Bussenrahmens zu bemessen. Dies käme einem Verstoß gegen das Doppelverwertungsverbot gleich. Das Doppelverwertungsverbot besagt, dass Umstände, die zur Anwendung eines höheren oder tieferen Strafrahmens führen, innerhalb des geänderten Strafrahmens nicht noch einmal als Straferhöhungs- oder Strafminderungsgrund berücksichtigt werden dürfen, weil dem Täter sonst der gleiche Umstand zweimal zur Last gelegt oder zugute gehalten würde. Mit Art. 85 Abs. 1 aMWSTG und Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG und dem Doppelverwertungsverbot unvereinbar ist es nach dem Gesagten, einzig aufgrund der Höhe des erzielten Steuervorteils innerhalb des individuellen, sich am Fünffachen (Art. 85 Abs. 1 aMWSTG) bzw. am Doppelten (Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG) dieses Steuervorteils orientierenden Bussenrahmens von einem massgeblich höheren oder niedrigeren Koeffizienten bzw. Bussenfaktor auszugehen, da die erwähnten Bestimmungen im Gegenteil einen linearen Strafrahmen vorsehen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 E. 3.7.1 [= Urk. 171]).

3.4. Zu den altrechtlich zu bemessenden Bussen im Speziellen ist festzuhalten, dass nach der zu Art. 175 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) ergangenen Rechtsprechung die Steuerbusse bei vorsätzlicher Tatbegehung ohne besondere Umstände in der Regel dem Einfachen der hinterzogenen Steuer (Koeffizient bzw. Bussenfaktor von 1 bzw. 100%) entspricht. Bei einem schweren Verschulden ist daher grundsätzlich eine Busse über dem Einfachen der hinterzogenen Steuer auszusprechen. Das "Regelstrafmass" von Art. 175 Abs. 2 DBG (Einfaches der hinterzogenen Steuer) kommt zur Anwendung für die vorsätzlich begangene Steuerhinterziehung, es sei denn, es lägen Strafminderungs- oder Strafschärfungsgründe vor. Dieser Grundsatz ist im DBG explizit verankert. Das "Regelstrafmass" ist nicht systematisch anzuwenden, sondern blosser Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip (vgl. Urteile des Bundesgerichts 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 E. 3.7.2 [= Urk. 171]).

Widerhandlungen gegen Art. 85 aMWSTG durch Hinterziehung der Einfuhrsteuer (Nicht- oder Falschdeklaration bei der Einfuhr von Waren in die Schweiz) sind von ihrem Unrechtsgehalt her mit der Hinterziehung von direkten Steuern vergleichbar. Auch bei der vorsätzlichen vollendeten Hinterziehung der Einfuhrsteuer im Sinne von Art. 85 Abs. 1 aMWSTG muss Ausgangspunkt für die Strafzumessung daher ein Strafmass im Bereich des Einfachen der hinterzogenen Steuer sein. Ausgehend davon ist die Strafe aufgrund der übrigen Strafzumessungsfaktoren, namentlich der konkreten Tatumstände und des subjektiven Tatverschuldens sowie bei Bussen über Fr. 5'000.– (vgl. Art. 8 VStrR) in Berücksichtigung der persönlichen und insbesondere der wirtschaftlichen Verhältnisse, zu mindern oder zu schärfen. Hingegen rechtfertigt es sich nicht, die Busse für eine vorsätzliche vollendete Hinterziehung der Einfuhrsteuer vor Berücksichtigung allfälliger strafmindernder Faktoren trotz ausgesprochen guter finanzieller Verhältnisse und eines organisierten Vorgehens unter dem Einfachen der hinterzogenen Steuer, d.h. innerhalb des Strafrahmens für fahrlässige Mehrwertsteuerhinterziehungen (vgl. Art. 85 Abs. 3 aMWSTG), bzw. trotz ausgesprochen guter finanzieller Verhältnisse und erschwerender Tatumstände lediglich beim Einfachen der hinterzogenen Steuer festzulegen. Dies ergibt sich bereits aus den gesetzlich festgelegten Bussenrahmen von bis zum Einfachen des unrechtmässigen Vorteils bei Fahrlässigkeit (vgl. Art. 85 Abs. 3 aMWSTG) und bis zum Fünffachen der hinterzogenen Steuer oder des unrechtmässigen Vorteils bei vorsätzlicher Tatbegehung (Art. 85 Abs. 1 aMWSTG; vgl. Urteile des Bundesgerichts 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 E. 3.7.2 [= Urk. 171]).

3.5. Hinsichtlich der neurechtlich zu bemessenden Bussen, bei welchen der obere Bussenrahmen Fr. 800'000.– beträgt (Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG), ist zu erwägen, dass das objektive Tatverschulden, wozu der Taterfolg in Form des erzielten Steuererlöses gehört, weiterhin ein relevanter und wichtiger Strafzumessungsfaktor ist (vgl. Art. 8 VStrR; Art. 97 Abs. 1 Satz 1 MWSTG in Verbindung mit Art. 106 Abs. 3 StGB). Auch im Rahmen von Art. 96 MWSTG kann die Busse trotz der fixen Maximalbeträge daher nicht losgelöst von jeglichen Überlegungen zur Höhe der hinterzogenen Steuer festgelegt werden. Dies gilt insbesondere für die vorsätzliche Mehrwertsteuerhinterziehung, die sich nach oben nach wie vor

am Betrag des erzielten Steuervorteils orientiert (vgl. Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG). Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG gelangt dem Wortlaut der Bestimmung folgend nur zur Anwendung, sofern der durch die Tat erzielte Steuervorteil höher ist als die Strafdrohung von Art. 96 MWSTG. Dies hat im Ergebnis einen wenig kohärenten oberen Bussenrahmen zur Folge, da die Busse für eine vorsätzliche Hinterziehung der Einfuhrsteuer im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG bei einem geringen deliktischen Erlös rein theoretisch ein Vielfaches, bei einem Steuervorteil von Fr. 400'000.– das Doppelte, darüber und bis Fr. 800'000.– weniger als das Doppelte bzw. lediglich das Einfache und über Fr. 800'000.– erneut das Doppelte der hinterzogenen Steuer betragen kann. Ausgangspunkt für die Strafzumessung muss dennoch wie altrechtlich auch unter neuem Recht der (ungefähre) Deliktserlös bilden, wobei der strafrechtlich relevante Deliktserlös angesichts des im Strafrecht geltenden Grundsatzes "in dubio pro reo" mit dem von den Steuerbehörden errechneten Betrag nicht zwingend identisch sein muss. Ausgehend davon ist die Strafzumessung – wie unter altem Recht – innerhalb des Bussenrahmens in Berücksichtigung der finanziellen Verhältnisse sowie der übrigen strafzumessungsrelevanten Faktoren vorzunehmen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 E. 3.10.1 [= Urk. 171]).

Gemäss Art. 97 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz MWSTG kann Art. 34 StGB bei der Bussenbemessung sinngemäss herangezogen werden. Mit dem Verweis auf Art. 34 StGB wollte der Gesetzgeber herausstreichen, dass bei der Strafzumessung vermehrt auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und nicht mehr primär auf den Taterfolg abgestellt werden soll. Der Verweis in Art. 97 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz MWSTG auf Art. 34 StGB bezieht sich demnach in erster Linie auf dessen Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3. Gemäss Art. 34 Abs. 2 Satz 4 StGB bestimmt sich die Höhe des Tagessatzes nach den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Täters im Zeitpunkt des Urteils, namentlich nach Einkommen und Vermögen, Lebensaufwand, allfälligen Familien- und Unterstützungspflichten sowie nach dem Existenzminimum. Gleiches ergibt sich bereits aus Art. 97 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz MWSTG in Verbindung mit Art. 106 Abs. 3 StGB und Art. 8 VStrR e contrario, wonach für die Berechnung von Bussen über Fr. 5'000.– wie dargelegt namentlich auch die finanziellen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen

sind. Dem Gesetzgeber war es mithin ein Anliegen, unter neuem Recht bei der Berechnung der Mehrwertsteuerbusse vermehrt den finanziellen Verhältnissen der beschuldigten Person Rechnung zu tragen. Auch wenn er damit insbesondere sicherstellen wollte, dass ohne weitere Abklärungen keine die wirtschaftliche Existenzgrundlage bedrohende Mehrwertsteuerbusse ausgesprochen wird, war es nicht sein Ziel, dass die Bussen neurechtlich automatisch tiefer auszufallen haben und finanziell leistungsstarke Straftäter künftig milder zu bestrafen sind (Urteile des Bundesgerichts 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 E. 3.8.2 f. und E. 3.10.2 [= Urk. 171]).

## **B. Bussenbemessung im konkreten Fall**

### **1. Anwendbares Recht**

1.1. Der Beschuldigte hat die zu beurteilenden Widerhandlungen teilweise im Jahr 2009 und im Weiteren in den Jahren 2010 bis 2013 begangen. Noch vor Ende des Jahres 2009 wurden die Taten gemäss den Fall-Dossiers 22 (Fr. 21'397.60), 56 B (Fr. 1'939.50), 90 (Fr. 1'520.-), 107 (Fr. 3'428.-), 108 (Fr. 36'969.30), 121 (Fr. 1'251'628.80), 154 (Fr. 5'064.50), 215 (Fr. 6'980.-), 216 (Fr. 7'212.65), 280 (Fr. 81'310.90), 347 (Fr. 21'361.90), 395 (Fr. 2'320.25) und 436 (Fr. 826.25) begangen (vgl. die für das vorliegende Berufungsverfahren verbindliche Sachverhaltsdarstellung im Berufungsurteil SU210055 [Urk. 159 E. IV. mit Verweis auf Urk. 159 E. I. 1.2.2 sowie Urk. 81 E. IV. 4.-7.]).

1.2. Unter Verweis auf die nach wie vor zutreffenden Erwägungen im aufgehobenen Berufungsurteil vom 12. August 2022 (Urk. 159 E. V. 1.3.2) ist festzuhalten, dass auf die im Jahr 2009 begangene Tat gemäss Fall-Dossier 121 das aktuell geltende Mehrwertsteuerrecht zur Anwendung gelangt, da das diesbezügliche Verschulden des Beschuldigten schwer wiegt (vgl. Urk. 159 E. V. 6.1 sowie nachstehend E. III. B.5.1.) und sich die Obergrenze der Busse nach geltendem Recht nach dem Doppelten des erzielten Steuervorteils bemisst (Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG), nach altem Recht hingegen beim Fünffachen lag (vgl. Art. 85 Abs. 1 aMWSTG), weshalb sich das neue Recht als für den Beschuldigten günstiger erweist. Hinsichtlich der übrigen vom Beschuldigten vor dem 1. Januar 2010 begang-

genen Taten (Fall-Dossiers 22, 56 B, 90, 107, 108, 154, 215, 216, 280, 347, 395 und 436) bleibt es hingegen bei der Anwendbarkeit des alten Rechts. Denn das neue Recht erweist sich in diesen Fällen nicht als milder, da selbst das Fünffache des jeweils erzielten Steuervorteils die Obergrenze von Fr. 800'000.– gemäss Art. 96 Abs. 4 MWSTG in der aktuell geltenden Fassung nicht erreicht.

1.3. Zusammengefasst ist die Strafzumessung für die Fälle gemäss den Dossiers 22, 56 B, 90, 107, 108, 154, 215, 216, 280, 347, 395 und 436 nach dem alten Recht vorzunehmen. Im Übrigen hat die Strafzumessung unter Einschluss des Falls gemäss Dossier 121 in Anwendung des neuen Mehrwertsteuergesetzes zu erfolgen.

## 2. Bussenrahmen

2.1. Der mit Berufungsurteil vom 12. August 2022 (Urk. 159 E. V. 2.3.1-2.3.2) abgesteckte, jeweils massgebliche obere Bussenrahmen wurde vom Bundesgericht auf Beschwerde hin überprüft und als korrekt befunden (Urk. 171 E. 3.5).

2.2. Dementsprechend kann wiederholend festgehalten werden, dass von einem massgeblichen oberen Bussenrahmen von Fr. 2'503'257.60 (Fall-Dossier 121; Doppeltes des Steuervorteils, vgl. Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG), vom Fünffachen der hinterzogenen Steuer in den übrigen 12 Fällen aus dem Jahr 2009 (Fall-Dossiers 22, 56 B, 90, 107, 108, 154, 215, 216, 280, 347, 395 und 436; vgl. Art. 85 Abs. 1 aMWSTG) bzw. von jeweils Fr. 800'000.– für alle weiteren ab dem 1. Januar 2010 begangenen Fälle (Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG) auszugehen ist.

## 3. Tatvorgehen

3.1. Gestellt wurde der Beschuldigte einzig bei den Einfuhren in den Fällen 319 und 514 (Urk. 4/6.1.68, Ordner 1). Im Fall 319 benützte er bei der Einreise bei der Zollstelle Zürich-Flughafen, B.\_\_\_\_\_, am Nachmittag des 20. September 2012 den grünen Durchgang. Die Gepäckwagen liess er durch Handling Agents über die Zollgrenze bringen. Auf einem dieser Gepäckwagen befand sich ein 72,5 cm

x 96,5 cm grosses Gemälde, das in einer Transportfolie verpackt war, und eine 29,5 cm hohe Elefantendose in einer Kartonschachtel (Urk. 4/6.1.68, Ordner 1, Register 1, pag. 000001, 000003, 000050). Die Kunstgegenstände hatte er zuvor am 14. September 2012 aus dem offenen Zolllager der C.\_\_\_\_\_ AG ausgelagert und im Transitverfahren im Privatjet nach Grossbritannien exportiert (Urk. 4/6.1.68, Ordner 1, Register 1, pag. 000019). Als ein Mitarbeiter des Beschuldigten die Zollbeamten bemerkte, versuchte er mit der Aussage, das Bild hätte nicht ausgeladen werden sollen, die Situation zu retten (Urk. 4/6.1.68, Ordner 1, Register 1, pag. 000050). Im Fall 514 benützte der Beschuldigte am Morgen des 3. Juni 2013 am gleichen Ort den grünen Durchgang. Die nicht angemeldeten Kunstgegenstände befanden sich wiederum auf einem Gepäckwagen, der von einer Drittperson über die Zollgrenze gebracht wurde. Diverse kleinere antike Gegenstände waren in einem Metallkoffer, die Skulpturen in der Höhe von 58,5 cm und 26,5 cm in einem Karton resp. einer Kunststoffolie verpackt (Urk. 4/6.1.68, Ordner 1, Register 2, pag. 000009 f., 000013 ff., 000022 ff., 000050 ff.).

3.2. Über das Tatvorgehen bei den Nichtanmeldungen in den weiteren Fällen, in denen die Einfuhr behördlicherseits (zunächst) unbemerkt blieb, ist naturgemäss direkt wenig bekannt. Die Fälle weisen unter sich und mit den Fällen 514 und 319 jedoch Parallelen auf, die auf eine immer wieder ähnliche Vorgehensweise schliessen lassen. Die betroffenen Objekte sind fast ausnahmslos ähnlich gross (vgl. dazu die Massangaben und Bilder in den entsprechenden Fall-Dossiers), konnten folglich im Privatjet und dann auf einem Gepäckwagen transportiert werden, wobei der Fall 214 belegt, dass auch merklich grössere Bilder als dasjenige von D.\_\_\_\_\_ (Fall 319) im Privatjet transportiert werden konnten, sofern sie statt in einer Kiste in Kartonage verpackt waren (Urk. 4/6.1.68, Ordner 12, Register 5, pag. 000037, 000047-000049, 000051, 000060, 000065). Die kleineren Objekte (Fälle 307, 407 f., 413, 374-376, 390, 402, 431, 436, 191, 398, 373, 420, 502, 395, 366, 410, 411, 363, 261, 501, 399, 301, 409, 417, 400, 360, 361, 365, 367, 215, 262, 345, 406, 362, 364, 416, 403, 355, 308, 347, 412, 504, 226, 354, 358, 414 und 423 bis 428) konnten aufgrund ihrer geringen Grösse in üblichen Koffern und/oder Taschen verstaut werden, wie das im Fall 514 tatsächlich ge-

macht wurde, und so (vorbehältlich einer konkreten Gepäckkontrolle) unauffällig über den Zoll gebracht werden. Auch mit kleineren Skulpturen und Bildern (Fälle 401, 418, 397, 221) konnte so verfahren werden. Anders verhält es sich mit den grösseren Bildern (Fälle 353, 192, 279, 154, 216, 248, 249, 214, 225, 350, 352, 494, 386, 156, 189, 271, 297, 351, 224, 280, 321, 349), den Skulpturen (Fälle 61, 60, 190, 277, 513) und anderen grösseren/längeren Gegenständen bzw. Gruppen von Gegenständen (Fälle 392-1, 327, 392-2 bis 392-21), die wie im Fall 319 separat verpackt transportiert werden mussten. Dass dem Beschuldigten (bzw. den von ihm beauftragten Personen) auch das wiederholt gelang, könnte grundsätzlich mit blosser Unverfrorenheit und sehr glücklichen Umständen erklärt werden. Allerdings weist nicht nur die Bemerkung seines Mitarbeiters im Fall 319 darauf hin, dass der Beschuldigte sein Vorhaben jeweils von der Präsenz der Zollbehörden abhängig machte. So ist auch belegt, dass der Beschuldigte sich am 20. April 2012 am Flughafen O.\_\_\_\_\_ [in England], als er zur Bezahlung von Abgaben für später unangemeldet in die Schweiz eingeführte Objekte (Fälle 61, 189, 190, 191, 192) aufgefordert wurde, dazu entschloss, die Ware in den Flieger zurückzubringen und den Weiterflug nach P.\_\_\_\_\_ [Stadt in der Türkei] anzutreten (Urk. 4/6.1.68, Ordner 2, Register 4, pag. 000078, Ordner 7, Register 5, pag. 000071, Ordner 8, Register 1, pag. 000067 und Register 3, pag. 000055). Die Objekte befanden sich am 26. April 2012 weiterhin im Jet (Urk. 4/6.1.68, Ordner 8, Register 1, pag. 000085/1-13). Am 27. April 2012 schrieb E.\_\_\_\_\_ an F.\_\_\_\_\_, dass es in Q.\_\_\_\_\_ "glücklicherweise kein Zoll-Empfangskomitee" gegeben habe und der Beschuldigte alle Objekte aus dem Jet habe nehmen und in einem Helikopter weitertransportieren können (Urk. 4/6.1.68, Ordner 8, Register 1, pag. 000085/14). Mit anderen Worten nutzte der Beschuldigte gezielt die Möglichkeiten, die ihm das Reisen in einem Privatjet bot. Sollten Einfuhren in anderer Weise erfolgt sein, ist davon auszugehen, dass sie vergleichbar zielgerichtet passierten. Jede andere Annahme wäre angesichts der zentral gesteuerten Bewirtschaftung der Kunstsammlung(en) lebensfremd. Davon, dass der Beschuldigte strategisch vorging, zeugen im Übrigen auch diejenigen inkriminierten Einfuhren, denen wie im Fall 319 die Auslagerung der Objekte aus dem offenen Zolllager mit anschliessendem Export via Transitabfertigung im Privatjet des Beschuldigten

vorausging (Fälle 60, 61, 154, 156, 189, 190, 191, 192, 214, 215, 216, 221, 224, 225, 226, 248, 249, 261, 262, 271, 277, 279, 280, 297, 301, 307, 308, 321, 327, 398, 409, 417, 504 und 514), mit dem günstige Voraussetzungen für eine illegale Einfuhr (auch unter Umgehung der Lagerhalter) erst geschaffen wurde. Der allein aufgrund des äusseren Ablaufs klare Hintergrund des Vorgehens widerspiegelt sich beispielhaft in der E-Mail-Konversation zwischen dem Beschuldigten und F.\_\_\_\_\_ vom 22. März 2011 zum Bild von G.\_\_\_\_\_, das in der Auktion von H.\_\_\_\_\_ tags zuvor als Los ... aufgerufen worden war (Fall 321; Urk. 4/6.1.68, Ordner 19, Register 3, pag. 000004 f., 000037/1 ["Bei Los ... müssten sie noch die MwSt bezahlen oder das Werk exportieren."; "... werde ich demzufolge exportieren."]), aus der deutlich hervorgeht, dass der Exportentscheid von steuerlichen Überlegungen geleitet war und nichts mit dem Bedürfnis zu tun hatte, das Bild an einem bestimmten Ort zur Verfügung zu haben. Vergleichbar äusserte sich F.\_\_\_\_\_ in einer E-Mail vom 10. Januar 2012 an I.\_\_\_\_\_, das die Fälle 277 und 279 betrifft (Urk. 4/6.1.68, Ordner 16, Register 4, pag. 000039 ff., insbes. pag. 000043 ["Betreffend dem Buch [...] warte ich noch den Bescheid von Herrn A.\_\_\_\_\_ ab, ev. wird er es verzollen, da für antike Bücher ja ein reduzierter MwSt-Satz gilt. [...]. Die anderen drei Sachen werde aber exportiert."]). Die Nichtanmeldung der betroffenen Objekte durch den Beschuldigten unterscheidet sich durch dieses bei einer Gesamtbetrachtung erkennbare, aber in jedem Einzelfall wirksame organisierte Vorgehen grundlegend und deutlich erschwerend von auf den ersten Blick ähnlichen Verhaltensweisen von Geschäfts- und Ferienreisenden, die bei Gelegenheit erfolgen und sich im Ergebnis in der blossen Tatbestandserfüllung erschöpfen. Innerhalb der vom Beschuldigten begangenen Taten wiegen dabei diejenigen objektiv erheblich schwerer, in denen er mit dem vorgängigen Export die günstigen Voraussetzungen für eine illegale Einfuhr mit beachtlichem Aufwand schuf.

3.3. Bei den Falschanmeldungen wurden eigens für diesen Zweck bei den Verkäufern im Auftrag des Beschuldigten angeforderte Rechnungen oder Rechnungen über fingierte Verkäufe zwischen sich nahestehenden, von ihm vertretenen juristischen Personen verwendet. Die Fälle wiegen unter dem Aspekt des Tatvorgehens ähnlich schwer wie die Nichtanmeldungen nach vorgängigem Export.

3.4. Hinsichtlich der Höhe der in den einzelnen Fall-Dossiers hinterzogenen Steuern ist auf die für das vorliegende Berufungsverfahren verbindliche Sachverhaltsdarstellung im Berufungsurteil vom 12. August 2022 zu verweisen (Urk. 159 E. IV. 6. mit Verweis auf Urk. 81 E. IV.4.-7.; vgl. auch die Tabellen in den nachstehenden Kapiteln E. III. B.4.6 und E. III. B.5.7, in denen die in den einzelnen Dossiers erzielten Steuervorteile nochmals aufgeführt sind).

#### 4. Konkrete Bussenfestsetzung in den altrechtlichen Fällen

4.1. Unter dem Titel der objektiven Tatschwere ist neben dem Verschulden des Beschuldigten namentlich die Art und Weise der Herbeiführung des Taterfolgs zu berücksichtigen.

4.1.1. Dabei fällt in den Fällen 154, 215, 216 und 280 ins Gewicht, dass den inkriminierten Importen die Auslagerung der Objekte aus dem offenen Zolllager mit anschliessendem Export via Transitabfertigung im Privatjet des Beschuldigten vorausging. Der Beschuldigte handelte zielgerichtet sowie strategisch und nahm einen beachtlichen Aufwand auf sich, um günstige Voraussetzungen für eine illegale Einfuhr zu schaffen (vgl. vorstehend E. III. B.3.1.-3.2.). Die kriminelle Energie war in diesen Fällen mithin ganz erheblich, weshalb insgesamt von einem nicht mehr leichten Tatverschulden auszugehen ist. In Berücksichtigung des Strafrahmens und des dargelegten Grundsatzes, dass Ausgangspunkt für die Strafzumessung das Regelstrafmass des Einfachen der hinterzogenen Steuer sein soll, ausgehend wovon die Strafe aufgrund der konkreten Tatumstände zu mindern oder zu schärfen ist, rechtfertigt es sich angesichts des zielgerichteten und strategischen Vorgehens des Beschuldigten sowie seiner an den Tag gelegten kriminellen Energie die Einzelbussen in den Fällen 154, 215, 216 und 280 im Vergleich zum Einfachen der jeweils hinterzogenen Steuer um 50% zu erhöhen.

4.1.2. In den Fällen 22, 90, 107 und 108 erfolgte jeweils eine Falschanmeldung unter Verwendung fiktiver Rechnungen, welches Vorgehen ebenfalls von erheblicher krimineller Energie getragen ist und vom Unrechtsgehalt ungefähr demjenigen der Nichtanmeldung nach vorgängigem Export entspricht (vgl. vorstehend E. III. B.3.3.). Die objektive Tatschwere wiegt dementsprechend auch in diesen

Fällen nicht mehr leicht, weshalb die Einzelbussen im Vergleich zum Einfachen der jeweils hinterzogenen Steuer ebenso um 50% zu erhöhen sind.

4.1.3. In den weiteren altrechtlich zu beurteilenden Fällen 56 B, 347, 395 und 436 meldete der Beschuldigte die Objekte beim Import nicht an, ohne dass ein vorgängiger Export stattgefunden hatte. Umstände, die für eine über das grundsätzlich organisierte Vorgehen hinausgehende kriminelle Energie sprechen, liegen damit insoweit keine vor. Die objektive Tatschwere erweist sich als gerade noch leicht. Da jedoch auch in diesen Fällen eine gewisse Planung nicht von der Hand zu weisen ist (vgl. vorstehend E. III. B.3.1.-3.2.), sind die Einzelbussen in den Fällen 56 B, 347, 395 und 436 im Vergleich zum Einfachen der jeweils hinterzogenen Steuer um 25% zu erhöhen.

4.2. Was die subjektive Tatschwere betrifft, ist festzustellen, dass der Beschuldigte vorsätzlich sowie finanziell und damit rein egoistisch motiviert handelte und sich ohne weiteres an die geltenden Gesetze hätte halten können. Der Hinweis auf die mit der Zollabfertigung in Zürich aus seiner Sicht verbundenen zeitlichen Zumutungen (vgl. Urk. 4/6.1.68, Ordner 1, Register 2, pag. 000105) vermag das Verhalten des Beschuldigten im Übrigen auch dann in keiner Weise zu entschuldigen, wenn er damit seine Motive korrekt benennen würde. Dass es sich dabei allerdings lediglich um eine Schutzbehauptung handelt, zeigt sich nicht zuletzt darin, dass er die Mühe des korrekten Verfahrens (unterstützt durch Dienstleister) bei den keine Steuerpflicht auslösenden Exporten der Objekte mit Transitabfertigung ab dem offenen Zolllager nicht scheute. Das subjektive Verschulden relativiert das objektive nicht.

4.3. Für die nach Berücksichtigung der objektiven und subjektiven Tatschweren resultierenden jeweils angemessenen Einzelbussen ist auf die Tabelle im nachstehenden Kapitel E. III. B.4.6 zu verweisen (Spalte 4 "*Einzelbusse gem. Tatschwere*").

4.4. Wie einleitend ausführlich erwogen, sind bei der Festsetzung der Mehrwertsteuerhinterziehungsbusse die Täterkomponente und damit auch die finanziellen Verhältnisse des Beschuldigten zu berücksichtigen, soweit die Busse

Fr. 5'000.– übersteigt, mithin in den Fällen 22, 107, 108, 154, 215, 216, 280 und 347 (nicht so hingegen einzig in den Fällen 56 B, 90, 395 und 436).

4.4.1. Zu den wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschuldigten gilt es zu wiederholen, dass er im Jahr 2013 in der Schweiz ein Einkommen aus Wertschriften- und Liegenschaftenertrag sowie unselbständigem Nebenerwerb von knapp Fr. 11 Mio. und ein Vermögen von gut Fr. 610 Mio. deklariert hat (Urk. 3/153, pag. 003220 f.). Weltweit verfügte er gemäss Wirtschaftsmagazin "J. \_\_\_\_\_", das er vor Vorinstanz selber als Informationsquelle nannte (Urk. 38 S. 7), im gleichen Jahr und auch noch im Jahr 2015 sodann über ein Vermögen von geschätzt Fr. 1.25 Mia. (Urk. 3/151). Seine wirtschaftlichen Verhältnisse waren folglich ausserordentlich gut. Dass das Einkommen und der Wert seines Vermögens abhängig von der jeweiligen Wirtschafts- und Börsenlage Schwankungen in alle Richtungen unterliegen, versteht sich von selbst. Unter Verweis auf die zutreffenden Erwägungen im Berufungsurteil vom 12. August 2022 ist indes erneut festzuhalten, dass der Beschuldigte bis dato nichts Substantielles vorgebracht hat, das in Richtung einer erheblichen Verschlechterung seiner finanziellen Lage deuten würde (vgl. Urk. 159 E. V. 4.3.1). Zwar sah sich das Vermögen des Beschuldigten, der sein in der Schweiz steuerbares Einkommen während Jahren unvollständig deklarierte, in den letzten Jahren mit Nachsteuerforderungen in dreistelliger Millionenhöhe belastet (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_799/2017 und 2C\_800/2017 vom 18. September 2018). Trotz deren beeindruckender Höhe bleiben die Vermögensverhältnisse des Beschuldigten aber auch nach deren Begleichung ausgesprochen gut. Mit anderen Worten sind die Nachsteuern sowie Hinterziehungsbussen aus jenen sowie weiteren Verfahren für die Strafzumessung im vorliegenden Verfahren nicht von Relevanz und vermögen insgesamt nichts an der Feststellung zu ändern, dass sich der Beschuldigte in ausserordentlich guten finanziellen Verhältnissen befindet (vgl. dazu ausführlich Urk. 159 E. V. 4.3.2).

4.4.1.1. Wenn der Beschuldigte vor Bundesgericht zusammengefasst rügte, dass seine aktuellen finanziellen Verhältnisse nicht abgeklärt worden seien und sich seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse gegenüber 2013 markant verschlechtert hätten, was zwingend zu einer weiteren Reduktion der Busse führen

müsse (Urk. 166/2 S. 11 ff.), so ist zu konstatieren, dass das Bundesgericht dieser Argumentation nicht folgen konnte. Vielmehr hielt es fest, dass zumindest unter Willkürgesichtspunkten nicht zu beanstanden sei, wenn die hiesige Kammer auf die verfügbaren Informationen abgestellt und keine zusätzlichen Abklärungen getätigt habe, wenn sich der Beschuldigte selbst weigere, konkrete Angaben zu seinen finanziellen Verhältnissen zu machen. Ferner sei eine exakte Ermittlung seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse vorliegend gar nicht zwingend nötig, zumal der Beschuldigte nicht konkret bestreite, dass seine Vermögensverhältnisse ausserordentlich gut seien, oder geltend mache, für die Busse nicht aufkommen zu können (Urk. 171 E. 4.5).

4.4.1.2. Nach dem Erwogenen und nachdem es der Beschuldigte auch seither unterlassen hat, nähere Angaben zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen zu machen, ist entsprechend von nach wie vor ausserordentlich guten finanziellen Verhältnissen seinerseits mit einem Vermögen im Bereich von geschätzt Fr. 1 Mia. auszugehen. Wie vorstehend ausführlich erwogen, bemisst das Gericht die Busse je nach den Verhältnissen des Täters so, dass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist (Art. 2 VStrR und Art. 97 Abs. 1 MWSTG in Verbindung mit Art. 106 Abs. 3 StGB; vgl. vorstehend E. III. A.3.1.-3.2.). Im Steuerstrafrecht bilden im Rahmen der Täterkomponente mithin insbesondere auch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten einen hauptsächlichen Strafzumessungsgrund. Hintergrund dessen ist, dass die gleiche Sanktion unterschiedliche Täter verschieden hart treffen kann. Die Täterkomponente versucht, diese Unterschiede abzufedern, und verwirklicht die Idee einer relativen Gerechtigkeit/Gleichbehandlung. Gerade bei pekuniären Strafen (Geldstrafen und Bussen) hat die Anpassung der Strafzumessung im Sinne der Täterkomponente deshalb massgebend nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der betroffenen Person zu erfolgen (BSK VStrR-ACHERMANN, Basel 2020, Art. 8 N 9). Folgerichtig haben die ausserordentlich guten finanziellen Verhältnissen des Beschuldigten bei Bussen über Fr. 5'000.– vorliegend zu einer spürbaren Straferhöhung zu führen. Nach dem Erwogenen erscheint es angemessen, die Bussen um knapp einen Drittel bzw. 30% zu erhöhen.

4.4.2. Unter dem Titel der persönlichen Verhältnisse ist wiederholend zu erwägen, dass der Beschuldigte inzwischen 75-jährig ist, seinen Wohnsitz heute wieder in der Schweiz hat, verheiratet und Vater zweier erwachsener Kinder ist. Er absolvierte die Schule zunächst in K.\_\_\_\_\_. Nachdem er aus dem Gymnasium ausgeschlossen worden war, absolvierte er erfolgreich die Handelsschule. Danach arbeitete er bis anfangs 1973 in der Devisenabteilung der L.\_\_\_\_\_ und leistete während rund 2 Jahren Militärdienst. Seine folgende Stelle bei der M.\_\_\_\_\_ gab er schliesslich auf und handelte ab 1976 mit eigenem Geld, das er von seinem Vater erhalten hatte. Nach einer kurzzeitigen Anstellung bei einer Bank in O.\_\_\_\_\_ ist der Beschuldigte seit 1980 nur noch selbständig tätig. Inzwischen bezieht er (auch) AHV. Er lebt in Australien, der Schweiz und England (Urk. 38 S. 2 f., S. 5). Aus dem Vorleben und den persönlichen Verhältnissen ergibt sich nichts, was für die Strafzumessung relevant wäre.

4.4.3. Der Beschuldigte ist nicht vorbestraft (vgl. Urk. 195) und hinsichtlich der in diesem Kapitel zu beurteilenden Fälle liegt keine Delinquenz während laufendem Verfahren vor, nachdem die Strafuntersuchung formell am 30. Oktober 2012 eröffnet wurde (Akten ZFO Urk. 3.1.3.). Andererseits sind auch keine Strafminde-  
rungsgründe wie ein Geständnis und/oder Reue gegeben.

4.4.4. 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. Nach der Rechtsprechung ist dieser Strafmilderungsgrund (Wohlverhalten seit der Tat) in jedem Fall zu beachten, wenn zwei Drittel der Verjährungsfrist verstrichen sind. Für die Berechnung ist der Zeitpunkt des Berufungsurteils massgebend (BGE 140 IV 145 E. 3.1; 132 IV 1 E. 6.2; Urteile des Bundesgerichts 6B\_260/2020 vom 2. Juli 2020 E. 2.3.3; 6B\_92/2020 vom 7. April 2020 E. 2.1; 6B\_1248/2019 vom 17. Dezember 2019 E. 4.1; 6B\_209/2019 vom 13. November 2019 E. 4.3; je mit Hinweisen). Gesetzlich wohlverhalten hat sich, wer keine strafbare Handlung begangen hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 6B\_260/2020 vom 2. Juli 2020 E. 2.3.3 m.w.H.). In welchem Mass die Strafe bei Vorliegen dieses Strafmilderungsgrunds zu reduzieren ist, hängt davon ab, wie viel Zeit zum massgebenden Zeitpunkt der Ausfällung

des jeweiligen Urteils seit der Tat verstrichen ist (Urteile des Bundesgerichts 6B\_260/2020 vom 2. Juli 2020 E. 2.3.3; 6B\_209/2019 vom 13. November 2019 E. 4.3; 6B\_1053/2018 vom 26. Februar 2019 E. 3.3; je mit Hinweisen).

4.4.4.1. Der Beschuldigte macht geltend, dass die Verfolgungsverjährung gemäss Art. 105 Abs. 1 lit. c MWSTG 7 Jahre betrage, die zu sanktionierenden Taten aus der Zeit von März 2009 bis April 2013 datierten und er sich seither konsequent an die Zollgesetzgebung gehalten habe. An diesem positiven Bild vermöchten die nicht einschlägigen Verkehrsregelverletzungen vom Dezember 2016 bzw. Februar 2017 nichts zu ändern. Folglich habe der Strafmilderungsgrund von Art. 48 lit. e StGB zwingend zur Anwendung zu gelangen und die ausgefallten Einzelbussen seien erheblich zu reduzieren. Alleine die im Zusammenhang mit dem Fall 121 ausgefallte Einzelbusse von Fr. 1'360'000.– sei demnach um mindestens die Hälfte zu reduzieren, da diese Tat im November 2009 begangen worden sei (Urk. 166/2 S. 7 ff.).

4.4.4.2. Entgegen der Sachdarstellung des Beschuldigten ist kein im Rahmen von Art. 48 lit. e StGB zu berücksichtigendes Wohlverhalten zu erkennen. Vorab ist festzuhalten, dass der Beschuldigte im massgeblichen Deliktszeitraum vom 7. April 2009 bis 3. Juni 2013 wiederholt bzw. in über 100 Einzelfällen im Bereich der Einfuhrsteuerhinterziehung delinquierte, womit ein Wohlverhalten während dieser Zeitperiode von vornherein ausser Betracht fällt. Hinsichtlich der Folgejahre ist sodann zu berücksichtigen, dass der Beschuldigte am 5. Juni 2018 eine Verurteilung einmal wegen grober und einmal wegen qualifiziert grober Verletzung der Verkehrsregeln mit Begehungsdatum im Dezember 2016 sowie Februar 2017 erwirkte, welche zwar nicht einschlägig ist, aber fraglos als strafbare Handlung – u.a. wurde eine nicht unerhebliche Sanktion von 12 Monaten Freiheitsstrafe ausgesprochen – im Sinne der Rechtsprechung einzuordnen ist (vgl. Urk. 195). Gerechnet vom Sommer 2013 war die einschlägige Verjährungsfrist von 7 Jahren damals noch nicht zu 2/3 abgelaufen. Und selbst wenn man das ausklammern würde, delinquierte der Beschuldigte im Nachgang zu den verfahrensgegenständlichen Handlungen zusätzlich am 20. Juni 2013, 9. Januar 2015 und 22. August 2021 im Bereich der Einfuhrsteuerhinterziehung und damit einschlägig. An diesen

Daten unterliess es der Beschuldigte wiederum, die Zollanmeldung bei der Einfuhr von Objekten und Waren vorzunehmen, wofür er jeweils mit Strafbescheiden im abgekürzten Verfahren sanktioniert wurde (Akten ZFO Urk. 1.1.6.; Urk. 182/2). Mit den im vorliegenden Verfahren zu sanktionierenden Vorgängen identisch erweist sich sodann namentlich der weitere, dem Strafbescheid vom 15. Februar 2017 zugrundeliegende Vorfall, bei welchem der Beschuldigte am 9. Januar 2015 bei der Einreise bei der Zollstelle Zürich-Flughafen, B.\_\_\_\_\_, den grünen Durchgang benützte und erneut ein Kunstobjekt (Bild "... " im Wert von Fr. 4'000.–) beim Zoll nicht anmeldete (vgl. Urk. 2B S. 4 Rz 13; Urk. 182/1). Zwar ist relativierend zu berücksichtigen, dass die Vorfälle vom 20. Juni 2013 und 9. Januar 2015 zwar separat behandelt, aber bereits in der Strafverfügung vom 6. Oktober 2016 erwähnt wurden (Urk. 2B S. 3 Rz 9, S. 4 Rz 13; vgl. hierzu auch Urk. 181 S. 3), und dass sie für sich genommen bereits sehr lange Zeit zurückliegen. Ungeachtet dessen ergibt sich daraus aber, dass der Beschuldigte trotz (teils fortgeschrittener) Untersuchung weiter delinquierte und sich in der massgeblichen Frist nicht wohl verhielt. Diese Feststellung wird durch die neuerliche, wenn auch geringfügige Überretung der Zollgesetzgebung im Jahr 2021 nochmals unterstrichen (vgl. Urk. 182/2). Schlussfolgernd ist ein Wohlverhalten, wie es Art. 48 lit. e StGB voraussetzt, zu verneinen und eine weitergehende Prüfung, namentlich der einzelnen Verjährungsfristen, erübrigt sich.

4.4.5. Aufgrund der unter diesem Titel zu berücksichtigenden ausgesprochen guten finanziellen Lage des Beschuldigten führt die Täterkomponente in den Fällen 22, 107, 108, 154, 215, 216, 280 und 347 zu einer Straferhöhung von knapp einem Drittel.

4.5. Schliesslich ist der Verletzung des Beschleunigungsgebots als tatfremde Komponente Rechnung zu tragen, denn die Verletzung des Beschleunigungsgebots (Art. 5 Abs. 1 StPO) und der Zumessungsgrund des verminderten Strafbefürnisses infolge Zeitablaufs (Art. 48 lit. e StGB) sind auseinanderzuhalten. Wären die Voraussetzungen beider Bestimmungen erfüllt, d.h. hat das Verfahren überlange gedauert und liegen die Taten weit zurück, wären sie nebeneinander

anzuwenden (vgl. Urteile des Bundesgerichts 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 E. 5.5 m.w.H. [= Urk. 171]).

4.5.1. Das u.a. in Art. 29 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK verankerte Beschleunigungsgebot gilt auch im Verwaltungsstrafverfahren 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. Ob die Pflicht zur beförderlichen Behandlung verletzt worden ist, entzieht sich starren Regeln und hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab, die in ihrer Gesamtheit zu würdigen sind. Kriterien für die Angemessenheit der Verfahrensdauer sind etwa die Schwere des Tatvorwurfs, die Komplexität des Sachverhalts, die gebotenen Untersuchungshandlungen, die Schwierigkeit und Dringlichkeit der Sache, das Verhalten der Behörden und dasjenige der beschuldigten Person sowie die Zumutbarkeit für diese. Eine Sanktion drängt sich nur auf, wenn seitens der Strafbehörde eine krasse Zeitlücke zutage tritt. Hingegen genügt es nicht, dass die eine oder andere Handlung mit einer etwas grösseren Beschleunigung hätte vorgenommen werden können (Urteile des Bundesgerichts 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 E. 5.4.1 - 5.4.2 m.w.H. [= Urk. 171]). Eine objektiv betrachtet unangemessen lange Gesamtverfahrensdauer kann das Beschleunigungsgebot aber auch dann verletzen, wenn den Behörden subjektiv keine längere Untätigkeit oder andere Versäumnisse zur Last fallen, beispielsweise wenn Rückweisungen das Verfahren verzögert haben (Urteil des Bundesgerichts 2C\_852/2019 vom 20. November 2020 E. 5.2.1 m.w.H.). Wird eine Verletzung des Beschleunigungsgebots festgestellt, ist dieser Umstand angemessen zu berücksichtigen. Als Sanktion kommt nach der Rechtsprechung insbesondere die Berücksichtigung der Verfahrensverzögerung bei der Strafzumessung im Sinne einer Strafreduktion in Betracht (Urteile des Bundesgerichts 6B\_1186/2022 und 6B\_1193/2022 vom 12. Juli 2023 E. 5.4.3 m.w.H. [= Urk. 171]).

4.5.2. Das vorliegende Strafverfahren wurde am 30. Oktober 2012 eröffnet und dauert nunmehr knapp 12 Jahre. Zwar ist festzuhalten, dass es sich um eine umfangreiche sowie komplexe und deshalb letztlich auch äusserst aufwändige Unter-

suchung handelt, was u.a. daran zu erkennen ist, dass die Untersuchungsakten 95 Bundesordner umfassen und 152 einzelne Vorgänge angeklagt wurden. Exemplarisch kann in diesem Zusammenhang auch auf die Ausführungen des BAZG in der Anschlussberufungsbegründung verwiesen werden (vgl. Urk. 181 S. 6 ff. inkl. Fussnoten). Auch kann von den Behörden und Gerichten nicht verlangt werden, dass sie sich ausschliesslich einem einzigen Fall widmen, weshalb Zeiten, in denen das Verfahren stillsteht, unumgänglich sind. Die Untersuchung, welche sich auf den Deliktszeitraum 2009 bis 2013 erstreckte, wurde insgesamt beförderlich geführt (vgl. Urk. 182/10-11). Knapp 3 Jahre nach den letzten zu sanktionierenden Taten konnte am 24. März 2016 ein Strafbescheid erlassen werden (Akten OZD Urk. 133). Entgegen der Ansicht des Beschuldigten (Urk. 185 S. 7) ist mithin in der Untersuchungsphase keine Verletzung des Beschleunigungsgebots zu erkennen, wurden doch auch zwischen dem Erlass des Schlussprotokolls am 20. Januar 2016 (Akten OZD Urk. 129) und der Überweisung der Sache an das Gericht am 25. November 2016 (Akten OZD Urk. 159 = Urk. 2A) weitere Abklärungen getätigt. Insbesondere wurde am 24. März 2016 ein Strafbescheid und nach erfolgter Einsprache, durchgeführtem Einspracheverfahren sowie weiteren Verfahrenshandlungen am 6. Oktober 2016 die Strafverfügung erlassen (Akten OZD Urk. 156 = Urk. 2B), welche in der Folge ans zuständige Strafgericht zur Beurteilung überwiesen wurde (vgl. auch Urk. 182/10 S. 5 f. sowie die zutreffenden Ausführungen des BAZG hierzu in Urk. 188 S. 9 f.). Indes ist nicht von der Hand zu weisen, dass einzelne Verfahrensunterbrüche – auch unter Berücksichtigung des Fallumfangs und der Belastungssituation der Justiz – im gerichtlichen Verfahren stossend lange dauerten und eine Gesamtbetrachtung zum Schluss führt, dass das Beschleunigungsgebot verletzt wurde. Ins Gewicht fällt dabei namentlich die lange Zeitdauer zwischen Spruchreife und Erlass des ersten Berufungsurteils am 4. Juni 2020 (15 Monate; Urk. 124), welche sich nicht durch sachliche Gründe rechtfertigen lässt. Darüber hinaus kann nicht ausser Acht gelassen werden, dass die Strafsache ursprünglich bereits am 12. Juni 2018 bei der Zweitinstanz eingegangen war. Nach über 6 Jahren und zwei Rückweisungen des Bundesgerichts ergeht nunmehr das dritte Berufungsurteil, weshalb auch vor diesem Hintergrund von einer ungebührlichen Verzögerung des Verfahrens auszuge-

hen ist. Insgesamt ist eine Verletzung des Beschleunigungsgebots festzustellen, was eine Strafreduktion im Rahmen von 20% rechtfertigt.

4.6. Im Ergebnis erweist sich damit für die altrechtlich zu beurteilenden Fall-Dossiers unter Verweis auf die vorstehenden Erwägungen und die nachfolgende Tabelle eine Busse von gerundet **Fr. 300'000.-** als angemessen.

Dossier	Steuervorteil	Tatschwere	Einzelbusse gem. Tatschwere	Finanzielle Verhältnisse	Beschleunigungsgebot	Total
22	Fr. 21'397.60	+ 50%	Fr. 32'096.40	+ 30%	- 20%	<b>Fr. 35'306.04</b>
56 B	Fr. 1'939.50	+ 25%	Fr. 2'424.38		- 20%	<b>Fr. 1'939.50</b>
90	Fr. 1'520.00	+ 50%	Fr. 2'280.00		- 20%	<b>Fr. 1'824.00</b>
107	Fr. 3'428.00	+ 50%	Fr. 5'142.00	+ 30%	- 20%	<b>Fr. 5'656.20</b>
108	Fr. 36'969.30	+ 50%	Fr. 55'453.95	+ 30%	- 20%	<b>Fr. 60'999.35</b>
154	Fr. 5'064.50	+ 50%	Fr. 7'596.75	+ 30%	- 20%	<b>Fr. 8'356.43</b>
215	Fr. 6'980.00	+ 50%	Fr. 10'470.00	+ 30%	- 20%	<b>Fr. 11'517.00</b>
216	Fr. 7'212.65	+ 50%	Fr. 10'818.98	+ 30%	- 20%	<b>Fr. 11'900.87</b>
280	Fr. 81'310.90	+ 50%	Fr. 121'966.35	+ 30%	- 20%	<b>Fr. 134'162.99</b>
347	Fr. 21'361.90	+ 25%	Fr. 26'702.38	+ 30%	- 20%	<b>Fr. 29'372.61</b>
395	Fr. 2'320.25	+ 25%	Fr. 2'900.31		- 20%	<b>Fr. 2'320.25</b>
436	Fr. 826.25	+ 25%	Fr. 1'032.81		- 20%	<b>Fr. 826.25</b>
<b>Total</b>						<b><u>Fr. 304'181.49</u></b>

## 5. Bussenfestsetzung in den neurechtlichen Fällen

5.1. Bezogen auf den neurechtlich zu beurteilenden Fall-Dossier 121 ist zu bemerken, dass die diesbezüglich mit Berufungsurteil vom 12. August 2022 festge-

legte Einzelbusse von Fr. 1.7 Mio. (vor Berücksichtigung der langen Verfahrensdauer) vom Bundesgericht als der Tatschwere und den persönlichen Verhältnissen des Beschuldigten angemessen erachtet wurde (Urk. 171 E. 3.9). Nachdem – wie dargelegt – keine Strafmilderung gestützt auf Art. 48 lit. e StGB in Frage kommt und es bei einer Strafreduktion von 20% zufolge Verletzung des Beschleunigungsgebots sein Bewenden hat, ist auf die im Fall 121 mit Berufungsurteil vom 12. August 2022 festgesetzte Busse von **Fr. 1'360'000.–** (Urk. 159 E. V. 6.1) nicht zurückzukommen und diese ist unverändert in das Bussentotal zu übernehmen.

5.2. Bezogen auf die übrigen neurechtlichen Fälle ist hinsichtlich der objektiven Tatschwere das Folgende zu bemerken:

5.2.1. Auch in den Fällen 60, 61, 156, 189, 190, 191, 192, 214, 221, 224, 225, 226, 248, 249, 261, 262, 271, 277, 279, 297, 301, 307, 308, 319, 321, 327, 398, 409, 417, 504 und 514 gingen den inkriminierten Importen die Auslagerung der Objekte aus dem offenen Zolllager mit anschliessendem Export via Transitabfertigung im Privatjet des Beschuldigten voraus. Der Beschuldigte handelte mithin zielgerichtet und strategisch. Unter Verweis auf vorstehende Erwägungen (vgl. E. III. B.4.1.1.) liegt wiederum eine erhebliche kriminelle Energie vor, weshalb es sich auch hier rechtfertigt, die Einzelbussen im Vergleich zum Einfachen der jeweils hinterzogenen Steuer um 50% zu erhöhen.

5.2.2. In den Fällen 1, 24, 43/44, 120, 178, 300, 304, 309, 310, 312, 313, 315, 324, 325/326, 343, 380/381/382/444/507/508 und 499 erfolgte jeweils eine Falschanmeldung unter Verwendung fiktiver Rechnungen seitens juristischer Personen, hinter denen der Beschuldigte stand, welches Tatvorgehen ebenfalls von erheblicher krimineller Energie getragen war. Vor diesem Hintergrund rechtfertigt es sich analog zu den altrechtlichen Fällen mit identischem Tatvorgehen (vgl. vorstehend E. III. B.4.1.2.), die Einzelbussen im Vergleich zum Einfachen der jeweils hinterzogenen Steuer ebenfalls um 50% zu erhöhen.

5.2.3. Den übrigen neurechtlichen Fällen 345, 349, 350, 351, 352, 353, 354, 355, 358, 360, 361, 362, 363, 364, 365, 366, 367, 373, 374, 375, 376, 386, 388, 390, 392.1-20, 392.21, 397, 399, 400, 401, 402, 403, 406, 407, 408, 410, 411,

412, 413, 414/423-428, 416, 418, 420, 431, 494, 501, 502 und 513 liegt schliesslich insoweit ein identisches Tatvorgehen zugrunde, als der Beschuldigte die Objekte beim Import zwar ebenfalls nicht anmeldete, jedoch ohne dass ein vorgängiger Export stattgefunden hatte. Umstände, die für eine über das grundsätzlich organisierte Vorgehen hinausgehende kriminelle Energie sprechen, liegen damit insoweit keine vor. Da jedoch auch in diesen Fällen eine gewisse Planung nicht von der Hand zu weisen ist (vgl. vorstehend E. III. B.4.1.3.), sind die Einzelbussen in diesen Fällen – analog den altrechtlich zu bemessenden Bussen – im Vergleich zum Einfachen der jeweils hinterzogenen Steuer um 25% zu erhöhen.

5.3. Hinsichtlich der subjektiven Tatschwere kann vollständig auf die diesbezüglichen Erwägungen im Rahmen der altrechtlich zu bemessenden Bussen verwiesen werden (vgl. vorstehend E. III. B.4.2.), welche sich auch an dieser Stelle als zutreffend erweisen. Das subjektive Verschulden vermag das objektive entsprechend nicht zu relativieren.

5.4. Für die nach Berücksichtigung der objektiven und subjektiven Tatschweren resultierenden, jeweiligen angemessenen Einzelbussen ist auf die Tabelle im Kapitel E. III. B.5.7. zu verweisen (vgl. Spalte 4 "*Einzelbusse gem. Tatschwere*").

5.5. Wiederum sind die Täterkomponente und folglich auch die finanziellen Verhältnisse des Beschuldigten zu berücksichtigen, soweit die Busse Fr. 5'000.– übersteigt, mithin in allen Fällen mit Ausnahme der Dossiers 61, 191, 261, 300, 307, 309, 312, 327, 353, 360-361, 363, 366, 373-376, 388, 390, 392.21, 397-402, 407-408, 410-411, 413, 418, 420, 431 und 501-502. Hinsichtlich der Täterkomponente kann ebenfalls auf die schon gemachten Erwägungen verwiesen werden (vgl. vorstehend E. III. B.4.4.). Namentlich sind auch bei den neurechtlichen Fällen die ausserordentlich guten finanziellen Verhältnisse des Beschuldigten zu berücksichtigen, zumal der Gesetzgeber mit dem Verweis in Art. 97 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz MWSTG auf Art. 34 StGB nochmals verdeutlicht hat, dass bei der Strafzumessung vermehrt auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abgestellt werden soll. Die wirtschaftlichen Verhältnisse sind mithin analog der Regelung bei der Geldstrafe, bei welcher sich die Höhe des Tagessatzes nach den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Täters im Zeitpunkt des Urteils beur-

teilt, auch bei der Bemessung der Steuerhinterziehungsbusse massgebend und können strafscharfend wirken (vgl. hierzu vorstehend ausführlich E. III. A.3.5.). Schlussfolgernd schlagen die ausserordentlich guten finanziellen Verhältnisse des Beschuldigten auch bei den nach neuem Recht zu beurteilenden Fällen mit einer Straferhöhung im Rahmen von 30% zu Buche. Eine Strafmilderung gestützt auf Art. 48 lit. e StGB kommt hingegen wiederum nicht in Frage. Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass das Verwaltungsstrafverfahren am 30. Oktober 2012 eröffnet wurde und der Beschuldigte – ausgehend von den Fällen, bei denen die Täterkomponente überhaupt zu berücksichtigen ist – in den Fällen 308, 364, 367, 417 und 514 trotz bereits laufendem Verwaltungsstrafverfahren weiterhin Einfuhrsteuern hinterzog. Diese erneute Delinquenz während des laufenden Verwaltungsstrafverfahrens führt in den jeweiligen Dossiers zusätzlich zu einer leichten Straferhöhung um 10%.

5.6. Schliesslich ist unter Verweis auf die bereits gemachten Erwägungen (vgl. vorstehend E. III. B.4.5.) auch bei den neurechtlichen Fällen der Verletzung des Beschleunigungsgebots als tatfremde Tatkomponente mit einer Strafminderung von 20% Rechnung zu tragen.

5.7. Im Ergebnis erweist sich damit für die übrigen neurechtlich zu beurteilenden Fälle unter Verweis auf nachstehende Tabelle eine Busse von gerundet **Fr. 2.8 Mio.** als angemessen.

Dossier	Steuervorteil	Tatschwere	Einzelbusse gem. Tatschwere	finanz. Verhältnisse	Delinquenz im Verfahren	Beschleunigungsgebot	Total
1	Fr. 3'930.50	+ 50%	Fr. 5'895.75	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 6'485.33</b>
24	Fr. 9'495.10	+ 50%	Fr. 14'242.65	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 15'666.92</b>
43/44	Fr. 34'376.30	+ 50%	Fr. 51'564.45	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 56'720.90</b>
60	Fr. 9'704.80	+ 50%	Fr. 14'557.20	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 16'012.92</b>
61	Fr. 2'895.80	+ 50%	Fr. 4'343.70			- 20%	<b>Fr. 3'474.96</b>

120	Fr. 6'714.75	+ 50%	Fr. 10'072.13	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 11'079.34</b>
156	Fr. 32'482.10	+ 50%	Fr. 48'723.15	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 53'595.47</b>
178	Fr. 9'325.45	+ 50%	Fr. 13'988.18	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 15'386.99</b>
189	Fr. 26'669.30	+ 50%	Fr. 40'003.95	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 44'004.35</b>
190	Fr. 6'545.15	+ 50%	Fr. 9'817.73	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 10'799.50</b>
191	Fr. 1'417.20	+ 50%	Fr. 2'125.80			- 20%	<b>Fr. 1'700.64</b>
192	Fr. 4'125.45	+ 50%	Fr. 6'188.18	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 6'806.99</b>
214	Fr. 13'365.45	+ 50%	Fr. 20'048.18	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 22'052.99</b>
221	Fr. 42'636.90	+ 50%	Fr. 63'955.35	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 70'350.89</b>
224	Fr. 80'646.10	+ 50%	Fr. 120'969.15	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 133'066.07</b>
225	Fr. 14'573.05	+ 50%	Fr. 21'859.58	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 24'045.53</b>
226	Fr. 48'246.00	+ 50%	Fr. 72'369.00	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 79'605.90</b>
248	Fr. 9'177.90	+ 50%	Fr. 13'766.85	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 15'143.54</b>
249	Fr. 9'177.90	+ 50%	Fr. 13'766.85	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 15'143.54</b>
261	Fr. 2'539.55	+ 50%	Fr. 3'809.33			- 20%	<b>Fr. 3'047.46</b>
262	Fr. 7'195.35	+ 50%	Fr. 10'793.03	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 11'872.33</b>
271	Fr. 31'281.60	+ 50%	Fr. 46'922.40	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 51'614.64</b>
277	Fr. 10'800.00	+ 50%	Fr. 16'200.00	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 17'820.00</b>
279	Fr. 5'357.65	+ 50%	Fr. 8'036.48	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 8'840.12</b>
297	Fr. 49'742.70	+ 50%	Fr. 74'614.05	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 82'075.46</b>
300	Fr. 1'388.80	+ 50%	Fr. 2'083.20			- 20%	<b>Fr. 1'666.56</b>
301	Fr. 3'996.35	+ 50%	Fr. 5'994.53	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 6'593.98</b>
304	Fr. 41'349.80	+ 50%	Fr. 62'024.70	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 68'227.17</b>

307	Fr. 652.65	+ 50%	Fr. 978.98			- 20%	<b>Fr. 783.18</b>
308	Fr. 26'105.50	+ 50%	Fr. 39'158.25	+ 30%	+ 10%	- 20%	<b>Fr. 46'989.90</b>
309	Fr. 1'377.90	+ 50%	Fr. 2'066.85			- 20%	<b>Fr. 1'653.48</b>
310	Fr. 10'334.15	+ 50%	Fr. 15'501.23	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 17'051.35</b>
312	Fr. 2'780.25	+ 50%	Fr. 4'170.38			- 20%	<b>Fr. 3'336.30</b>
313	Fr. 9'140.75	+ 50%	Fr. 13'711.13	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 15'082.24</b>
315	Fr. 13'361.00	+ 50%	Fr. 20'041.50	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 22'045.65</b>
319	Fr. 25'101.76	+ 50%	Fr. 37'652.64	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 41'417.90</b>
321	Fr. 96'000.00	+ 50%	Fr. 144'000.00	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 158'400.00</b>
324	Fr. 9'391.65	+ 50%	Fr. 14'087.48	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 15'496.22</b>
325/326	Fr. 5'141.80	+ 50%	Fr. 7'712.70	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 8'483.97</b>
327	Fr. 2'946.65	+ 50%	Fr. 4'419.98			- 20%	<b>Fr. 3'535.98</b>
343	Fr. 3'351.25	+ 50%	Fr. 5'026.88	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 5'529.56</b>
345	Fr. 7'561.90	+ 25%	Fr. 9'452.38	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 10'397.61</b>
349	Fr. 219'994.15	+ 25%	Fr. 274'992.69	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 302'491.96</b>
350	Fr. 11'649.75	+ 25%	Fr. 14'562.19	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 16'018.41</b>
351	Fr. 68'973.60	+ 25%	Fr. 86'217.00	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 94'838.70</b>
352	Fr. 13'609.35	+ 25%	Fr. 17'011.69	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 18'712.86</b>
353	Fr. 3'690.95	+ 25%	Fr. 4'613.69			- 20%	<b>Fr. 3'690.95</b>
354	Fr. 48'645.50	+ 25%	Fr. 60'806.88	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 66'887.56</b>
355	Fr. 10'241.15	+ 25%	Fr. 12'801.44	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 14'081.58</b>
358	Fr. 48'939.15	+ 25%	Fr. 61'173.94	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 67'291.33</b>
360	Fr. 3'264.65	+ 25%	Fr. 4'080.81			- 20%	<b>Fr. 3'264.65</b>

361	Fr. 3'637.40	+ 25%	Fr. 4'546.75			- 20%	<b>Fr. 3'637.40</b>
362	Fr. 7'592.10	+ 25%	Fr. 9'490.13	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 10'439.14</b>
363	Fr. 2'444.20	+ 25%	Fr. 3'055.25			- 20%	<b>Fr. 2'444.20</b>
364	Fr. 6'029.70	+ 25%	Fr. 7'537.13	+ 30%	+ 10%	- 20%	<b>Fr. 9'044.55</b>
365	Fr. 4'585.00	+ 25%	Fr. 5'731.25	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 6'304.38</b>
366	Fr. 1'809.90	+ 25%	Fr. 2'262.38			- 20%	<b>Fr. 1'809.90</b>
367	Fr. 4'823.75	+ 25%	Fr. 6'029.69	+ 30%	+ 10%	- 20%	<b>Fr. 7'235.63</b>
373	Fr. 1'808.90	+ 25%	Fr. 2'261.13			- 20%	<b>Fr. 1'808.90</b>
374	Fr. 375.75	+ 25%	Fr. 469.69			- 20%	<b>Fr. 375.75</b>
375	Fr. 482.40	+ 25%	Fr. 603.00			- 20%	<b>Fr. 482.40</b>
376	Fr. 445.00	+ 25%	Fr. 556.25			- 20%	<b>Fr. 445.00</b>
380/381/ 382/444/ 507/508	Fr. 3'367.20	+ 50%	Fr. 5'050.80	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 5'555.88</b>
386	Fr. 18'049.10	+ 25%	Fr. 22'561.38	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 24'817.51</b>
388	Fr. 1'986.25	+ 25%	Fr. 2'482.81			- 20%	<b>Fr. 1'986.25</b>
390	Fr. 89.40	+ 25%	Fr. 111.75			- 20%	<b>Fr. 89.40</b>
392.1-20	Fr. 20'330.55	+ 25%	Fr. 25'413.19	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 27'954.51</b>
392.21	Fr. 1'122.80	+ 25%	Fr. 1'403.50			- 20%	<b>Fr. 1'122.80</b>
397	Fr. 1'941.90	+ 25%	Fr. 2'427.38			- 20%	<b>Fr. 1'941.90</b>
398	Fr. 1'598.55	+ 50%	Fr. 2'397.83			- 20%	<b>Fr. 1'918.26</b>
399	Fr. 3'525.60	+ 25%	Fr. 4'407.00			- 20%	<b>Fr. 3'525.60</b>
400	Fr. 3'646.55	+ 25%	Fr. 4'558.19			- 20%	<b>Fr. 3'646.55</b>
401	Fr. 173.30	+ 25%	Fr. 216.63			- 20%	<b>Fr. 173.30</b>

402	Fr. 511.45	+ 25%	Fr. 639.31			- 20%	<b>Fr. 511.45</b>
403	Fr. 9'116.35	+ 25%	Fr. 11'395.44	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 12'534.98</b>
406	Fr. 7'589.55	+ 25%	Fr. 9'486.94	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 10'435.63</b>
407	Fr. 795.25	+ 25%	Fr. 994.06			- 20%	<b>Fr. 795.25</b>
408	Fr. 356.70	+ 25%	Fr. 445.88			- 20%	<b>Fr. 356.70</b>
409	Fr. 3'796.55	+ 50%	Fr. 5'694.83	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 6'264.31</b>
410	Fr. 1'955.35	+ 25%	Fr. 2'444.19			- 20%	<b>Fr. 1'955.35</b>
411	Fr. 2'070.15	+ 25%	Fr. 2'587.69			- 20%	<b>Fr. 2'070.15</b>
412	Fr. 21'834.90	+ 25%	Fr. 27'293.63	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 30'022.99</b>
413	Fr. 550.55	+ 25%	Fr. 688.19			- 20%	<b>Fr. 550.55</b>
414/423-428	Fr. 410'471.05	+ 25%	Fr. 513'088.81	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 564'397.69</b>
416	Fr. 8'990.20	+ 25%	Fr. 11'237.75	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 12'361.53</b>
417	Fr. 3'931.45	+ 50%	Fr. 5'897.18	+ 30%	+ 10%	- 20%	<b>Fr. 7'076.61</b>
418	Fr. 622.90	+ 25%	Fr. 778.63			- 20%	<b>Fr. 622.90</b>
420	Fr. 1'808.90	+ 25%	Fr. 2'261.13			- 20%	<b>Fr. 1'808.90</b>
431	Fr. 236.30	+ 25%	Fr. 295.38			- 20%	<b>Fr. 236.30</b>
494	Fr. 14'625.15	+ 25%	Fr. 18'281.44	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 20'109.58</b>
499	Fr. 4'236.80	+ 50%	Fr. 6'355.20	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 6'990.72</b>
501	Fr. 3'256.00	+ 25%	Fr. 4'070.00			- 20%	<b>Fr. 3'256.00</b>
502	Fr. 1'088.25	+ 25%	Fr. 1'360.31			- 20%	<b>Fr. 1'088.25</b>
504	Fr. 20'813.60	+ 50%	Fr. 31'220.40	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 34'342.44</b>
513	Fr. 26'942.80	+ 25%	Fr. 33'678.50	+ 30%		- 20%	<b>Fr. 37'046.35</b>
514	Fr. 73'790.24	+ 50%	Fr. 110'685.36	+ 30%	+ 10%	- 20%	<b>Fr. 132'822.43</b>

Total							<u>Fr. 2'794'798.04</u>
-------	--	--	--	--	--	--	-------------------------

## 6. Fazit

6.1. Werden die einzelnen festgesetzten Bussen addiert, würde für sämtliche begangenen Delikte im Ergebnis eine den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschuldigten angemessene Busse von Fr. 4'460'000.– (entsprechend Fr. 300'000.– zzgl. Fr. 1'360'000.– zzgl. Fr. 2'800'000.–) resultieren. Unter Berücksichtigung des strafprozessualen Verschlechterungsverbots hat es jedoch bei der von der Vorinstanz festgesetzten Busse von Fr. **4 Mio.** sein Bewenden.

6.2. Im Falle der Uneinbringlichkeit der Busse würde diese in einem separaten Umwandlungsverfahren vom Richter in Haft umgewandelt (Art. 10 VStrR in Verbindung mit Art. 91 VStrR; vgl. Art. 101 Abs. 1 MWSTG). Eine Ersatzfreiheitsstrafe gemäss Strafgesetzbuch (Art. 106 Abs. 2 StGB) ist im vorliegenden Verfahren folglich nicht festzusetzen.

## IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen

1. Angesichts der vor Bundesgericht geltend gemachten Begehren und der aktuell gestellten Anträge der Verteidigung sowie des BAZG ist davon auszugehen, dass die Bestätigung des erstinstanzlichen Kostendispositivs (Dispositiv-Ziffern 3 und 4 des erstinstanzlichen Urteils [Urk. 81 S. 229]) und die Überbindung der Kosten des ersten Berufungsverfahrens SU180025 im Umfang von fünf Sechsteln an den Beschuldigten sowie die ihm für jenes Verfahren reduziert zugesprochene Parteientschädigung für seine Verteidigung von Fr. 5'130.– (inkl. Barauslagen und 7.7% MwSt.) (Dispositiv-Ziffern 6 und 8 des Urteils im zweiten Berufungsverfahren [Urk. 159 S. 75]) allseits akzeptiert und nicht angefochten wurden. Die Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen für das erstinstanzliche Verfahren sowie das erste Berufungsverfahren kann daher unter Hinweis auf die bereits erfolgte Begründung im zweiten Berufungsentscheid vom 12. August 2022 (vgl. Urk. 159 E. VI.) dem heutigen Urteil ebenfalls zugrunde gelegt werden. Ergänzend anzufügen ist, dass hinsichtlich der im ersten Berufungsverfahren dem

Beschuldigten zugesprochenen reduzierten Parteientschädigung die Verrechnung mit Forderungen des Staates vorzubehalten ist (Art. 442 Abs. 4 StPO).

2. Die Kosten des zweiten und des aktuellen dritten Berufungsverfahrens SU210055 und SU230058 sind entstanden, weil die jeweiligen vorausgegangenen Urteile der erkennenden Kammer im bundesgerichtlichen Verfahren aufgehoben wurden, was nicht von den Parteien zu verantworten ist. Sie sind demgemäss auf die Gerichtskasse zu nehmen (Art. 426 Abs. 3 lit. a StPO). Für diese beiden Verfahren sind dem Beschuldigten entsprechend auch die gesamten Verteidigungskosten aus der Gerichtskasse zu entschädigen. Es erweist sich dabei als angemessen, dem Beschuldigten für das zweite sowie für das aktuelle dritte Berufungsverfahren eine Parteientschädigung für die Aufwendungen seiner Verteidigung von pauschal je Fr. 3'500.–, d.h. total Fr. 7'000.– (inkl. Barauslagen und 7.7% bzw. 8.1% MWST), aus der Gerichtskasse zuzusprechen, wiederum unter dem gestützt auf Art. 442 Abs. 4 StPO ergehenden Vorbehalt der Verrechnung mit Forderungen des Staates.

3. Für die vom Beschuldigten ursprünglich geltend gemachte Genugtuung aufgrund der durch das Verfahren erlittenen Verletzung seiner Persönlichkeit (Urk. 95 S. 3; Urk. 112 S. 3) bleibt schliesslich angesichts des Ausgangs des Strafverfahrens kein Raum. Entsprechend erübrigen sich weitere Erörterungen dazu.

### **Es wird erkannt:**

1. Das Verfahren wird bezüglich des Vorwurfs der mehrfachen vorsätzlichen Hinterziehung der Steuer im Sinne von Art. 85 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG in den Fall-Dossiers 368 bis 372, 404, 438, 461 und 465 eingestellt.
2. Der Beschuldigte ist schuldig der mehrfachen vorsätzlichen Hinterziehung der Steuer im Sinne von Art. 85 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG (Fall-Dossiers 56 B, 60, 61, 121, 154, 156, 189, 190, 191, 192, 214, 215, 216, 221, 224, 225, 226, 248, 249, 261, 262, 271, 277, 279, 280,

297, 301, 398, 409, 307, 308, 417, 321, 327, 345, 347, 349, 350, 352, 353, 351, 354, 355, 400, 408, 358, 407, 413, 360, 361, 406, 362, 363, 364, 365, 366, 367, 373, 374, 375, 420, 501, 502, 376, 386, 388, 390, 392 [-1 bis -21], 395, 397, 399, 403, 401, 402, 410, 411, 412, 414, 423, 424, 425, 426, 427, 428, 416, 418, 431, 494, 504, 436, 513, 319, 514, 1, 22, 24, 90, 107, 108, 120, 178, 300, 304, 309, 310, 312, 313, 315, 324, 325, 326, 343, 380, 381, 382, 444, 507, 508, 499 und 43/44).

Freigesprochen wird er vom entsprechenden Vorwurf in den Fall-Dossiers 213, 439, 512/1.1 bis 512/1.4 und 512/1.7 bis 512/1.9.

3. Der Beschuldigte wird mit einer Busse von Fr. 4'000'000.– bestraft.  
  
Der Beschuldigte wird darauf hingewiesen, dass die Busse im Fall ihrer Uneinbringlichkeit in eine Freiheitsstrafe umgewandelt werden kann.
4. Das erstinstanzliche Kosten- und Entschädigungsdispositiv (Ziff. 3 und 4) wird bestätigt.
5. Die Gerichtsgebühr für das erste Berufungsverfahren SU180025 wird festgesetzt auf Fr. 8'000.–.
6. Die Kosten des ersten Berufungsverfahrens werden dem Beschuldigten zu fünf Sechsteln auferlegt und im Übrigen auf die Gerichtskasse genommen.
7. Die Gerichtsgebühr für das zweite Berufungsverfahren SU210055 sowie das dritte aktuelle Berufungsverfahren SU230058 fallen ausser Ansatz.
8. Dem Beschuldigten wird für seine Aufwendungen für anwaltliche Verteidigung im ersten Berufungsverfahren SU180025 eine reduzierte Parteient-schädigung von Fr. 5'130.– (inkl. 7.7% MWST) aus der Gerichtskasse zugesprochen.

Das Verrechnungsrecht des Staates bleibt vorbehalten.

9. Dem Beschuldigten wird für seine Aufwendungen für anwaltliche Verteidigung im zweiten Berufungsverfahren SU210055 sowie im dritten aktuellen Berufungsverfahren SU230058 eine Parteientschädigung von je Fr. 3'500.–, d.h. total Fr. 7'000.– (inkl. 7.7% bzw. 8.1% MWST), aus der Gerichtskasse zugesprochen.

Das Verrechnungsrecht des Staates bleibt vorbehalten.

10. Schriftliche Mitteilung in vollständiger Ausfertigung an

- die Verteidigung, im Doppel für sich und zuhanden des Beschuldigten
- das Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit BAZG
- die Bundesanwaltschaft Bern
- die Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich

sowie nach Ablauf der Rechtsmittelfrist bzw. Erledigung allfälliger Rechtsmittel an

- die Vorinstanz
- die Koordinationsstelle VOSTRA mit Formular A.

11. Gegen diesen Entscheid kann **bundesrechtliche Beschwerde in Strafsachen** erhoben werden.

Die Beschwerde ist innert **30 Tagen**, von der Zustellung der vollständigen, begründeten Ausfertigung an gerechnet, bei der I. strafrechtlichen Abteilung des Bundesgerichtes (1000 Lausanne 14) in der in Art. 42 des Bundesgerichtsgesetzes vorgeschriebenen Weise schriftlich einzureichen.

Die Beschwerdelegitimation und die weiteren Beschwerdevoraussetzungen richten sich nach den massgeblichen Bestimmungen des Bundesgerichtsgesetzes.

Obergericht des Kantons Zürich  
II. Strafkammer

Zürich, 21. August 2024

Die Präsidentin:

Die Gerichtsschreiberin:

Oberrichterin lic. iur. Bertschi

MLaw Brülisauer