

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

6B 938/2020, 6B 942/2020

Urteil vom 12. November 2021

Strafrechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichterin Jacquemoud-Rossari, Präsidentin,  
Bundesrichter Denys,  
Bundesrichter Muschietti,  
Bundesrichterin Koch,  
Bundesrichter Hurni,  
Gerichtsschreiberin Unsel.

Verfahrensbeteiligte  
6B 938/2020  
Eidgenössische Zollverwaltung (EZV), Direktionsbereich Strafverfolgung,  
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,  
Beschwerdeführerin 1,

gegen

A. \_\_\_\_\_,  
vertreten durch Herren Dr. Hans Baumgartner und/oder Dr. Thomas Sprenger,  
Beschwerdegegner 1,

Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich, Florhofgasse 2, 8090 Zürich,

und

6B 942/2020  
A. \_\_\_\_\_,  
vertreten durch Herren Dr. Hans Baumgartner und/oder Dr. Thomas Sprenger, Rechtsanwälte,  
Beschwerdeführer 2,

gegen

1. Eidgenössische Zollverwaltung (EZV), Direktionsbereich Strafverfolgung,  
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,  
2. Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich, Florhofgasse 2, 8090 Zürich,  
Beschwerdegegnerinnen 2 und 3,

Gegenstand  
6B 938/2020  
Mehrfache vorsätzliche Hinterziehung der Mehrwertsteuer; Strafzumessung,

6B 942/2020  
Mehrfache vorsätzliche Hinterziehung der Mehrwertsteuer; Anklageprinzip, Verfolgungsverjährung,  
Strafzumessung,

Beschwerden gegen das Urteil des Obergerichts  
des Kantons Zürich, II. Strafkammer, vom 4. Juni 2020 (SU180025-O/U/hb).

Sachverhalt:

A.  
Die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) auferlegte A. \_\_\_\_\_ mit Strafbescheid vom 24. März

2016 wegen mehrfacher vollendeter und mehrfacher versuchter Einfuhrsteuerhinterziehung eine Busse von Fr. 4'000'000.--. Die EZV wirft A. \_\_\_\_\_ vor, zahlreiche Kunstgegenstände bei der Einfuhr in die Schweiz nicht oder falsch angemeldet zu haben. A. \_\_\_\_\_ erhob gegen den Strafbescheid Einsprache.

B.

Mit Strafverfügung vom 6. Oktober 2016 verurteilte die EZV A. \_\_\_\_\_ erneut wegen mehrfacher vollendeter und mehrfacher versuchter Mehrwertsteuerhinterziehung zu einer Busse von Fr. 4'000'000.--.

A. \_\_\_\_\_ verlangte eine gerichtliche Beurteilung. Die EZV überwies die Angelegenheit mit Verfügung vom 25. November 2016 an die Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich zuhanden des zuständigen Gerichts mit dem Antrag, A. \_\_\_\_\_ sei bezüglich der 152 in der Strafverfügung vom 6. Oktober 2016 beurteilten Fälle der vollendeten, vorsätzlich begangenen Einfuhrsteuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a i.V.m. Art. 97 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) schuldig zu sprechen und zu einer Busse von Fr. 4'000'000.-- zu verurteilen. Eventualiter sei A. \_\_\_\_\_ der mehrfachen vollendeten, fahrlässig begangenen Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG schuldig zu sprechen und mit einer angemessenen Busse zu bestrafen.

C.

Das Bezirksgericht Bülach verurteilte A. \_\_\_\_\_ mit Urteil vom 4. Mai 2018 wegen mehrfacher Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 85 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; in Kraft bis am 31. Dezember 2009) und Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG zu einer Busse von Fr. 4'000'000.--. Gegen dieses Urteil erhoben A. \_\_\_\_\_ Berufung und die EZV Anschlussberufung.

D.

Das Obergericht des Kantons Zürich stellte das Verfahren gegen A. \_\_\_\_\_ am 4. Juni 2020 bezüglich einzelner Fall-Dossiers ein. In weiteren Fall-Dossiers sprach es ihn vom Vorwurf der Steuerhinterziehung frei. Im Übrigen bestätigte es die erstinstanzlichen Schuldsprüche. Es bestrafte A. \_\_\_\_\_ mit einer Busse von Fr. 2'503'000.--.

E.

Die EZV beantragt mit Beschwerde in Strafsachen, das Urteil vom 4. Juni 2020 sei aufzuheben und die Sache sei zur neuen Beurteilung an das Obergericht des Kantons Zürich zurückzuweisen. Eventualiter sei A. \_\_\_\_\_ der mehrfachen vollendeten, vorsätzlich begangenen Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 lit. a i.V.m. Art. 97 Abs. 1 MWSTG schuldig zu sprechen und mit einer Busse von Fr. 4'000'000.-- zu bestrafen (Verfahren 6B 938/2020).

F.

A. \_\_\_\_\_ führt Beschwerde in Strafsachen mit den Anträgen, die vorinstanzlichen Schuldsprüche seien aufzuheben und er sei vollumfänglich freizusprechen. Eventualiter sei das Verfahren bezüglich zusätzlicher Fälle einzustellen und die Busse angemessen zu reduzieren. Subeventualiter sei die Busse angemessen zu reduzieren. Subsubeventualiter sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen (Verfahren 6B 942/2020).

G.

Die Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich schloss sich in ihrer Stellungnahme der Beschwerde der EZV an. A. \_\_\_\_\_ stellt Antrag auf Abweisung der Beschwerde der EZV. Die Vorinstanz verzichtete auf eine Stellungnahme (je Verfahren 6B 938/2020). Im Verfahren 6B 942/2020 wurden keine Vernehmlassungen eingeholt.

Erwägungen:

1.

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

2.

2.1. Der Beschwerdeführer 2 rügt eine Verletzung von Art. 73 Abs. 2 VStrR und Art. 325 StPO. Er wirft der EZV vor, sie habe den Sachverhalt in der Überweisung vom 25. November 2016 - trotz des vollumfänglichen Verweises auf die Sachverhaltsdarstellung in der Strafverfügung vom 6. Oktober 2016 - ergänzt und dem Strafgericht eine Eventualanklage unterbreitet. Damit mangle es an einer gültigen Anklage. Art. 73 Abs. 2 VStrR schliesse ein Nebeneinander von Verweis auf die Strafverfügung und eigenständigen Sachverhaltsschilderungen aus. Das unzulässige Anklagekonzept der EZV verstosse auch gegen Art. 325 StPO. Der Beschwerdeführer 2 beanstandet zudem, die ausufernde und teils widersprüchliche Anklage widerspreche dem Fairnessgebot.

2.2. Der von der Strafverfügung Betroffene kann innert zehn Tagen seit der Eröffnung die Beurteilung durch das Strafgericht verlangen (Art. 72 Abs. 1 VStrR). Ist die gerichtliche Beurteilung verlangt worden, so überweist die beteiligte Verwaltung die Akten der kantonalen Staatsanwaltschaft zuhänden des zuständigen Strafgerichts (Art. 73 Abs. 1 Satz 1 VStrR). Die Überweisung gilt als Anklage. Sie hat den Sachverhalt und die anwendbaren Strafbestimmungen zu enthalten oder auf die Strafverfügung zu verweisen (Art. 73 Abs. 2 VStrR).

Soweit die Art. 73-81 VStrR nichts anderes bestimmen, gelten für das Verfahren vor den kantonalen Gerichten und das Verfahren vor dem Bundesstrafgericht die entsprechenden Vorschriften der StPO (Art. 82 VStrR). Die Anklageschrift bezeichnet gemäss Art. 325 Abs. 1 lit. f StPO möglichst kurz, aber genau die der beschuldigten Person vorgeworfenen Taten mit Beschreibung von Ort, Datum, Zeit, Art und Folgen der Tatausführung. Nach dem aus Art. 29 Abs. 2 und Art. 32 Abs. 2 BV sowie aus Art. 6 Ziff. 1 und 3 lit. a und b EMRK abgeleiteten und nunmehr in Art. 9 Abs. 1 und Art. 325 StPO festgeschriebenen Anklagegrundsatz bestimmt die Anklageschrift den Gegenstand des Gerichtsverfahrens (Umgrenzungsfunktion). Zugleich bezweckt das Anklageprinzip den Schutz der Verteidigungsrechte der angeschuldigten Person und garantiert den Anspruch auf rechtliches Gehör (Informationsfunktion; BGE 144 I 234 E. 5.6.1; 143 IV 63 E. 2.2; 141 IV 132 E. 3.4.1; je mit Hinweisen).

2.3. Die EZV verweist in der Überweisung vom 25. November 2016 bezüglich des angeklagten Sachverhalts auf die Strafverfügung vom 6. Oktober 2016. Ihre weiteren Ausführungen betreffen die Zulässigkeit des frist- und formgerechten Begehrens um gerichtliche Beurteilung, die Verfahrenskosten, den Gerichtsstand sowie allgemein das anwendbare Verfahrensrecht und sind damit formeller Natur (vgl. Überweisung vom 25. November 2016 S. 2 f.). Die EZV beantragte, der Beschwerdeführer 2 sei für sämtliche Taten wegen vollendeter, vorsätzlich begangener Mehrwertsteuerhinterziehung schuldig zu sprechen und nicht wie in der Strafverfügung vom 6. Oktober 2016 teilweise wegen Versuchs. Eventualiter stellt sie den Antrag, der Beschwerdeführer 2 sei der mehrfachen vollendeten, fahrlässig begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung schuldig zu sprechen. Für diesen Eventualantrag auf Verurteilung wegen Fahrlässigkeit liefert sie in der Überweisung eine Begründung (vgl. Überweisung vom 25. November 2016 S. 4 f.). Der Anhang zur Überweisung vom 25. November 2016 enthält zur besseren Übersicht schliesslich fünf Listen über die betroffenen 152 Fall-Dossiers und die entsprechenden Angaben (vgl. Überweisung vom 25. November 2016 S. 1).

2.4. Die Rügen des Beschwerdeführers 2 sind unbegründet. Zutreffend ist, dass eine Kombination zwischen der Darstellung des Anklagesachverhalts in der Überweisung und einem Verweis auf die Strafverfügung gesetzlich nicht vorgesehen und grundsätzlich daher nicht zulässig ist. Ob dies auch für den Fall einer Eventualanklage gilt, kann offenbleiben. Die EZV verwies für die Sachverhaltsdarstellung vollumfänglich auf die Strafverfügung und verzichtete explizit auf weitere Ausführungen zu den Hauptanträgen (vgl. Überweisung vom 25. November 2016 S. 1). In der Begründung des Eventualantrags auf Verurteilung wegen Fahrlässigkeit stellt sie zudem klar, dass der Sachverhalt mit den Ausführungen in der Strafverfügung übereinstimmt (vgl. Überweisung vom 25. November 2016 S. 4 oben). Als Anklage gelten daher ausschliesslich die Tatvorwürfe in der Strafverfügung vom 6. Oktober 2016. Die weiteren Erläuterungen der EZV in der Überweisung betreffen nicht den Anklagesachverhalt, sondern andere Fragen. Dass und inwiefern die Überweisung auch Sachverhaltsergänzungen enthält, zeigt der Beschwerdeführer nicht rechtsgenügend auf. Die Begründung des neuen Eventualantrags gehört zwar nicht in die Überweisung, welche gemäss Art. 73 Abs. 2 VStrR und Art.

325 Abs. 1 lit. f und g StPO lediglich den Sachverhalt und die anwendbaren Strafbestimmungen zu enthalten hat. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die EZV für die Sachverhaltsdarstellung gültig auf die Strafverfügung verwies. Darüber hinaus ist auch nicht ersichtlich, inwiefern der Anspruch des Beschwerdeführers auf ein faires Verfahren durch die Begründung des Eventualantrags in der Überweisung verletzt worden sein könnte, da der Beschwerdeführer wegen vorsätzlicher

Mehrwertsteuerhinterziehung schuldig gesprochen wurde und sich der Eventualantrag inkl. Begründung in der Überweisung daher erübrigte bzw. von der Vorinstanz nicht zu prüfen war. Die fünfseitige tabellarische Auflistung im Anhang der Überweisung diene gemäss der EZV der besseren Übersicht und bildet bereits deshalb nicht Gegenstand der Anklage, worauf die Vorinstanz zutreffend hinweist (angefochtenes Urteil S. 20). Auf die vom Beschwerdeführer anhand eines Beispiels geltend gemachten Widersprüche zwischen der Strafverfügung vom 6. Oktober 2016 und dem Anhang zur Überweisung vom 25. November 2016 ist daher nicht weiter einzugehen. Schliesslich ist die Strafverfügung vom 6. Oktober 2016 entgegen der Kritik des Beschwerdeführers auch übersichtlich gestaltet und -

trotz zahlreicher Aktenverweise in den Klammerbemerkungen - sprachlich verständlich, womit sie ihrer Informationsfunktion gerecht wird. Der vom Beschwerdeführer in der Beschwerde (vgl. S. 15) exemplarisch wiedergegebene Anklagesachverhalt betreffend den Fall 56B lässt nicht annähernd den Schluss zu, der Beschwerdeführer könnte den ihm gegenüber erhobenen Vorwurf nicht verstanden haben.

Eine Verletzung von Art. 73 Abs. 2 VStrR und Art. 325 StPO oder des Fairnessgebots liegt nicht vor.

3.

3.1. Der Beschwerdeführer 2 macht weiter eine bundesrechtswidrige Anwendung von Art. 105 Abs. 1 lit. c und Abs. 4 MWSTG betreffend die Verjährung geltend. Er beanstandet, die Vorinstanz gehe zu Unrecht davon aus, die Einleitungs- und Durchführungsverjährung gemäss Art. 105 Abs. 1 lit. c und Abs. 4 MWSTG seien kumulierbar, wenn die siebenjährige Einleitungsverjährung gewahrt worden sei. Die Verjährungsfrist ende entgegen der Vorinstanz spätestens sieben Jahre nach der Tat. Die vor dem 6. Oktober 2009 begangenen Handlungen seien daher verjährt.

3.2. Gemäss Art. 105 Abs. 1 lit. c MWSTG verjährt das Recht, eine Strafuntersuchung einzuleiten, im Bereich der Einfuhrsteuer für alle Vergehen und Übertretungen nach den Art. 96, 97 Abs. 2 und 99 MWSTG sowie bei Vergehen nach den Art. 14-17 VStrR in sieben Jahren. Die Verfolgungsverjährung tritt nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Strafverfügung oder ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist (Art. 105 Abs. 2 MWSTG). Das Recht, eine eingeleitete Strafuntersuchung durchzuführen, verjährt in fünf Jahren; die Verjährung ruht, solange sich die beschuldigte Person im Ausland befindet (Art. 105 Abs. 4 MWSTG).

3.3. Das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 unterscheidet bei der Strafverfolgungsverjährung folglich zwischen der Verjährungsfrist für die Einleitung der Strafuntersuchung (Einleitungsverjährung; Art. 105 Abs. 1 MWSTG) und der Verjährungsfrist für die Durchführung des eingeleiteten Verfahrens (Durchführungsverjährung; Art. 105 Abs. 4 MWSTG). Der Wortlaut von Art. 105 Abs. 1 lit. c und Abs. 4 MWSTG ist klar. Die siebenjährige Frist von Art. 105 Abs. 1 lit. c MWSTG bezieht sich ausdrücklich auf das Recht, eine Strafuntersuchung einzuleiten, und - entgegen der Kritik des Beschwerdeführers 2 - nicht auf die Einleitung inklusive Durchführung des Verfahrens. Ab Einleitung der Strafuntersuchung bis zur Strafverfügung bzw. zum erstinstanzlichen Urteil (vgl. Art. 105 Abs. 2 MWSTG) darf das Verfahren höchstens fünf Jahre dauern (Art. 105 Abs. 4 MWSTG). Die Vorinstanz entschied daher zu Recht, die Verjährung sei gewahrt, wenn die Strafuntersuchung rechtzeitig innert der Frist von sieben Jahren eingeleitet (Art. 105 Abs. 1 lit. c MWSTG) und das Verfahren danach innert fünf Jahren zumindest mittels einer Strafverfügung im Sinne von Art. 70 VStrR erledigt wurde (Art. 105 Abs. 2 und 4 MWSTG). Die vorinstanzliche Auslegung von Art. 105 Abs.

1 und 4 MWSTG steht zudem im Einklang mit der herrschenden Lehre (vgl. DIEGO CLAVADETSCHER, in: MWSTG, Kommentar, Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2. Aufl. 2019, N. 5 und 20 zu Art. 105 MWSTG; VALÉRIE PARIS, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], 2015, N. 10 zu Art. 105 MWSTG). Gegenteiliges kann auch dem vom Beschwerdeführer 2 zitierten Literaturbeitrag nicht entnommen werden, wonach es aus Sicht der EZV wichtig ist, dass die Verjährungsfristen für die Einfuhrsteuer mit denjenigen der Zollgesetzgebung übereinstimmen (vgl. PIRMIN BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts, Erläuterung der vom Nationalrat vorgenommenen Anpassungen, Schweizer Treuhänder 2009/6-7 S. 492 ff., S. 498).

3.4. Unbegründet ist insbesondere auch der Einwand des Beschwerdeführers 2, der Gesetzgeber habe mit Art. 105 MWSTG eine Vereinheitlichung mit der zollrechtlichen Verjährung gemäss Art. 129 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0) i.V.m. Art. 11 Abs. 2 VStrR angestrebt (vgl. Beschwerde Ziff. 67 ff. S. 22).

Die Bestimmungen über das Ruhen und die Unterbrechung der Verfolgungsverjährung wurden auf den 1. Oktober 2002 aufgehoben (Art. 333 Abs. 6 lit. c StGB) und stattdessen die Frist für die

Verfolgungsverjährung gemäss Art. 11 Abs. 2 VStrR um die ordentliche Dauer, d.h. auf zehn Jahre verlängert (Art. 333 Abs. 6 lit. b StGB). Da die Regelung von Art. 333 Abs. 6 lit. b StGB im VStrR dazu führt, dass für Übertretungen eine längere Verjährungsfrist als für Vergehen (vgl. Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 97 Abs. 1 lit. c StGB) gelten würde, geht die Rechtsprechung für Übertretungen im Sinne von Art. 11 Abs. 2 VStrR indes von der gleichen Verjährungsfrist wie bei Vergehen aus, nämlich von sieben Jahren (BGE 143 IV 228 E. 4.4; 134 IV 328 E. 2.1; Urteil 2C 283/2017 vom 13. Dezember 2018 E.2.3). Zusätzlich bestimmt Art. 11 Abs. 3 VStrR, dass die Verjährung bei Vergehen und Übertretungen während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht oder über eine andere nach dem einzelnen Verwaltungsgesetz zu beurteilende Vorfrage ruht oder solange der Täter im Ausland eine Freiheitsstrafe verbüsst (vgl. dazu BGE 143 IV 228 E. 5). Art. 11 Abs. 3 VStrR ist gemäss Art. 333 Abs. 6 lit. c StGB

weiterhin anwendbar. Ein Ruhen der Durchführungsverjährung ist in Art. 105 Abs. 4 zweiter Halbsatz MWSTG demgegenüber lediglich für die Zeit vorgesehen, in der sich die beschuldigte Person im Ausland befindet. Das VStrR folgt daher einem anderen Konzept, d.h. eine Vereinheitlichung mit den Verjährungsbestimmungen des VStrR war gerade nicht angestrebt (vgl. dazu auch Votum Hansruedi Stadler, AB 2009 S 438).

3.5. Die Vorinstanz entschied nach dem Gesagten zu Recht, die Regelung von Art. 105 MWSTG sei für den Beschwerdeführer 2 nicht günstiger (angefochtenes Urteil S. 25). Dessen Rüge betreffend die Verjährung ist unbegründet.

4.

4.1. Beide Beschwerdeführer fechten die vorinstanzliche Strafzumessung an. Die Beschwerdeführerin 1 rügt eine bundesrechtswidrige Anwendung von Art. 101 MWSTG, Art. 9 VStrR und Art. 49 StGB. Sie argumentiert im Wesentlichen, die Vorinstanz gehe im angefochtenen Entscheid in Anwendung von Art. 101 Abs. 1 MWSTG von einem Ausschluss von Art. 9 VStrR und damit von der Anwendung von Art. 49 Abs. 1 StGB aus. Dabei blende sie Art. 101 Abs. 4 MWSTG vollständig aus. Die Realkonkurrenz sei in Art. 101 Abs. 4 MWSTG - anders als in Art. 101 Abs. 5 MWSTG - nicht enthalten. Das Asperationsprinzip von Art. 49 Abs. 1 StGB gelte im Zuständigkeitsbereich der EZV trotz des Ausschlusses von Art. 9 VStrR bei Vorliegen einer Deliktsmehrheit daher nicht. Dass die Realkonkurrenz in Art. 101 Abs. 4 MWSTG - anders als in Art. 101 Abs. 5 MWSTG - nicht enthalten sei, sei darauf zurückzuführen, dass aufgrund der dezentralen Organisation der EZV jede für die Strafbeurteilung zuständige Stelle, insbesondere diejenigen an den unterschiedlichen Grenzübergängen, die Tatbestandsverwirklichung separat mit einer Sanktion bestrafen könne. Darauf sei die EZV aus ihrer Organisation heraus angewiesen, weshalb im Zuständigkeitsbereich der EZV bei Vorliegen von

Deliktsmehrheit keine Gesamtstrafenbildung im Sinne von Art. 49 Abs. 1 StGB beabsichtigt gewesen sei. Vielmehr gelte Art. 9 VStrR innerhalb der Einschränkung von Art. 101 Abs. 4 MWSTG weiterhin, was sich aus dem Sachzusammenhang und der Systematik zwischen Art. 101 Abs. 1 und 4 MWSTG ergebe.

Unabhängig davon erblicke die Vorinstanz im Bussenrahmen des Einzelfalls fälschlicherweise die Obergrenze für sämtliche anderen zu sanktionierenden Einfuhren, womit sie Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG zu Unrecht mit dem Asperationsprinzip im Sinne von Art. 49 Abs. 1 StGB verknüpfte. Der Strafrahmen im Fiskalstrafrecht des Bundes variere in Abhängigkeit des konkreten Steuervorteils, weshalb er nach oben quasi offen sei, dies im Gegensatz zu den Sanktionsrahmen im Kernstrafrecht. Aus dem klaren Wortlaut von Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG ergebe sich, dass es keine einheitliche abstrakte Strafandrohung und kein Höchstmass der Strafart gebe. Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG und Art. 49 Abs. 1 StGB, wo vom "Höchstmass der angedrohten Strafe" und vom "gesetzlichen Höchstmass der Strafart" die Rede sei, würden vom Wortlaut her nicht zusammenpassen. Sinn und Zweck von Art. 49 Abs. 1 StGB müsse auch bei einem "variierenden oder fließenden" Strafrahmen die Strafschärfung und gleichzeitige Vermeidung der Kumulation der Einzelstrafen sein. Vor diesem Hintergrund sei unter der auslegungsbedürftigen Formulierung "schwerste Straftat" im Sinne von Art. 49 Abs. 1 StGB im Zusammenhang mit einem "variierenden oder fließenden" Strafrahmen für die Bildung des

Strafrahmens der Gesamtstrafe der gesamte Steuervorteil, welcher durch die zu sanktionierenden Widerhandlungen erzielt worden sei, zu verstehen. Innerhalb des Strafrahmens bleibe eine konkrete Einzelwürdigung möglich. Dies führe nicht zu einer Kumulation der Einzelstrafen, weil die Obergrenze von Fr. 800'000.-- nicht addiert werde.

4.2.

4.2.1. Die Vorinstanz erwägt, Art. 9 VStrR sei gemäss Art. 101 Abs. 1 MWSTG nicht anwendbar. Für das Mehrwertsteuerstrafrecht gelte seit dem 1. Januar 2010 das Asperationsprinzip gemäss Art. 49 StGB daher uneingeschränkt (angefochtenes Urteil E. 1.2.2 S. 50). Es gelte gemäss Art. 104 i.V.m. Art. 49 StGB auch für Übertretungsbussen. Für das Mehrwertsteuerstrafrecht bedeute die Geltung des Asperationsprinzips, dass bei mehrfachen Widerhandlungen die für einen Täter im Ergebnis ungünstige Addition der Einzelbussen nicht mehr zulässig sei und der maximale Bussenrahmen in Anwendung der Art. 96 Abs. 4 lit. a und Art. 97 Abs. 1 MWSTG nicht (mehr) auf der Basis des durch mehrere vorsätzlich begangene Einzeltaten insgesamt hinterzogenen Einfuhrsteuerbetrags bestimmt werden dürfe. Vielmehr sei dieser ausgehend von der schwersten Einzeltat festzulegen. Nur wenn der durch die schwerste Einzeltat erzielte Steuervorteil Fr. 800'000.-- übersteige, könne in Anwendung von Art. 97 Abs. 1 MWSTG für diese schwerste Tat eine Busse in der Höhe bis zum Doppelten des konkret erzielten Steuervorteils ausgefällt werden. Ansonsten bleibt es beim abstrakten Bussenmaximum von Fr. 800'000.--. Bei der Festlegung der Gesamtstrafe dürfe der abstrakte Bussenrahmen

für die schwerste Tat sodann (nur) beim Vorliegen aussergewöhnlicher Umstände um bis zur Hälfte überschritten werden (Art. 49 Abs. 1 StGB; BGE 136 IV 55 E. 5.8). Im Ergebnis führe die Anwendung des neuen Mehrwertsteuerstrafrechts bei mehrfacher Tatbegehung, wie sie dem Beschwerdegegner 1 vorgeworfen werde, damit zwangsläufig zu einer tieferen Gesamtbusse als diejenige des im Zeitpunkt der Taten im Jahr 2009 geltenden Gesetzes (angefochtenes Urteil S. 51). Die Strafzumessung sei daher in Anwendung des neuen Mehrwertsteuergesetzes vorzunehmen (angefochtenes Urteil E. 1.3 S. 51). Den höchsten Steuervorteil habe der Beschwerdegegner 1 mit Fr. 1'251'628.80 in Fall 121 erzielt. Gleichzeitig sei dies der einzige Fall, bei dem die hinterzogene Einfuhrsteuer die Strafdrohung von Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG übersteige. Für die Tat gemäss Fall-Dossier 121 erhöhe sich der ordentliche Bussenrahmen folglich in Anwendung von Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG [recte wohl: Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG] über die in Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG vorgesehene Strafandrohung hinaus auf Fr. 2'503'257.-- (angefochtenes Urteil E. 2.1 S. 51 f.). Die in Anwendung des Asperationsprinzips für die Vielzahl von Einzeltaten festzusetzende Gesamtbusse sei damit ausgehend von Fall

121 als schwerster Tat und innerhalb des für diese geltenden ordentlichen Strafrahmens von Busse bis zu Fr. 2'503'257.-- zu bestimmen. Aussergewöhnliche Umstände, die es angezeigt erscheinen liessen, den ordentlichen Bussenrahmen in Anwendung von Art. 49 Abs. 1 Satz 2 StGB (im Ergebnis) zu überschreiten, bestünden auch unter Berücksichtigung der Tatmehrheit nicht. Das ordentliche Bussenmaximum übersteige die Höchstbeträge gemäss den Art. 106 Abs. 1 StGB und Art. 34 Abs. 1 und 2 StGB bereits um ein Mehrfaches und lasse auch im Fall des wohlhabenden Beschwerdegegners 1 genügend Spielraum, um eine tat- und täterangemessene Gesamtstrafe festzulegen (angefochtenes Urteil E. 2.2 S. 52). Im Ergebnis erscheine eine Busse von Fr. 2'503'000.-- dem Verschulden sowie den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschwerdegegners 1 angemessen. Mit der um Fr. 257.-- unter dem ordentlichen Höchstmass der Busse liegenden Strafe werde dabei auch dem Umstand Rechnung getragen, dass der Beschwerdegegner 1 am 20. Juni 2013 bereits wegen einer unterlassenen Anmeldung von zwei Damenhandtaschen mit einem Mehrwertsteuerwert von total Fr. 1'453.-- im abgekürzten Verfahren mit einer Busse von Fr. 230.-- bestraft worden sei und somit ein Fall von retrospektiver Konkurrenz im Sinne von Art. 49 Abs. 2 StGB vorliege (angefochtenes Urteil E. 5.1 S. 62 f.).

4.2.2. Der Beschwerdegegner 1 argumentiert in seiner Stellungnahme vor Bundesgericht im Wesentlichen, Art. 101 Abs. 1 MWSTG schliesse die Anwendbarkeit von Art. 9 VStrR aus, weshalb das in Art. 49 StGB verankerte Asperationsprinzip im Mehrwertsteuerstrafrecht uneingeschränkt zur Anwendung gelange. Gegenteiliges ergebe sich auch nicht aus Art. 101 Abs. 4 MWSTG, der das Asperationsprinzip auch für die EZV bestätige. Art. 101 Abs. 4 und 5 MWSTG würden bloss das Asperationsprinzip auf den Zuständigkeitsbereich der jeweiligen Strafbehörde zuschneiden. Ohnehin sei die hier angefochtene Strafe von einem Gericht festgelegt worden. Aus Art. 101 Abs. 4 MWSTG ergäben sich für Gerichte keine Einschränkungen.

#### 4.3.

4.3.1. Ist die Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen wie vorliegend (vgl. Art. 103 Abs. 2 MWSTG) einer Verwaltungsbehörde des Bundes übertragen, so gelangen die Bestimmungen des VStrR zur Anwendung (vgl. Art. 1 VStrR). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen der einzelnen Verwaltungsgesetze, vorliegend des MWSTG. Die allgemeinen Bestimmungen des StGB gelten, soweit das VStrR oder das einzelne Verwaltungsgesetz nichts anderes bestimmt (Art. 2 VStrR).

4.3.2. Gemäss Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG wird mit Busse bis zu Fr. 800'000.-- bestraft, wer die Steuerforderung zulasten des Staates verkürzt, indem er vorsätzlich oder fahrlässig bei der Einfuhr Waren nicht oder unrichtig anmeldet oder verheimlicht. Sofern der durch die Tat erzielte Steuervorteil höher ist als die Strafdrohung, kann die Busse bei vorsätzlicher Begehung bis zum Doppelten des Steuervorteils erhöht werden (Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG).

4.3.3. Die Busse wird gemäss Art. 97 Abs. 1 erster Halbsatz MWSTG in Anwendung von Art. 106 Abs. 3 StGB bemessen. Danach hat das Gericht die Busse nach den Verhältnissen des Täters zu bemessen, dass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist (Art. 106 Abs. 3 StGB). Art. 34 StGB, wonach das Gericht bei Geldstrafen die Anzahl Tagessätze nach dem Verschulden des Täters und die Höhe des Tagessatzes nach den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Täters im Zeitpunkt des Urteils bestimmt, kann dabei sinngemäss herangezogen werden (Art. 97 Abs. 1 zweiter Halbsatz MWSTG). Bussen bis zu Fr. 5'000.-- sind gemäss Art. 8 VStrR nach der Schwere der Widerhandlung und des Verschuldens zu bemessen; andere Strafzumessungsgründe müssen nicht berücksichtigt werden.

4.3.4. Art. 9 VStrR bestimmt, dass die Vorschriften von aArt. 68 StGB über das Zusammentreffen von strafbaren Handlungen oder Strafbestimmungen für Bussen und Umwandlungsstrafen nicht gelten. aArt. 68 StGB entspricht dem geltenden Art. 49 StGB, der das Asperationsprinzip für den Fall verankert, dass der Täter durch eine oder mehrere Handlungen die Voraussetzungen für mehrere gleichartige Strafen erfüllt. Art. 49 StGB gelangt sowohl bei echter Idealkonkurrenz (Tateinheit bzw. Zusammentreffen von Strafbestimmungen) als auch bei echter Realkonkurrenz (Tatmehrheit bzw. Zusammentreffen von strafbaren Handlungen) zur Anwendung (Urteil 6B 173/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 1.3.1).

Art. 9 VStrR ist gemäss Art. 101 Abs. 1 MWSTG auf die Mehrwertsteuerhinterziehung nicht anwendbar. Stattdessen enthalten Art. 101 Abs. 4 und 5 MWSTG spezielle Bestimmungen, welche die Strafzumessung beim Zusammentreffen mehrerer Straftaten regeln. Erfüllt eine Handlung sowohl den Tatbestand einer Hinterziehung der Einfuhrsteuer oder einer Steuerhehlerei als auch einer durch die EZV zu verfolgenden Widerhandlung gegen andere Abgabenerlasse des Bundes, so wird die Strafe für die schwerste Widerhandlung verhängt; diese kann angemessen erhöht werden (Art. 101 Abs. 4 MWSTG). Hat der Täter oder die Täterin durch eine oder mehrere Handlungen die Voraussetzungen für mehrere Strafen erfüllt, die in den Zuständigkeitsbereich der ESTV fallen, so wird die Strafe für die schwerste Widerhandlung verhängt; diese kann angemessen erhöht werden (Art. 101 Abs. 5 MWSTG).

#### 4.4.

4.4.1. Das Gesetz ist in erster Linie aus sich selbst heraus auszulegen, d.h. nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Das Bundesgericht befolgt einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Prioritätsordnung zu unterstellen (zum Ganzen: BGE 146 II 201 E. 4.1; 144 I 242 E. 3.1.2; 142 IV 401 E.3.3; je mit Hinweisen; vgl. für die Berücksichtigung des Legalitätsprinzips und des in Art. 2 Abs. 2 StPO verankerten Grundsatzes der Formstrenge bei der Gesetzesauslegung im Strafrecht zudem Urteil 6B 544/2021 vom 23. August 2021 E. 3.5, zur Publikation vorgesehen). Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen. Bei der Auslegung neuerer Bestimmungen kommt den Materialien eine besondere Stellung zu (BGE 146 II 201 E. 4.1; 144 I 242 E. 3.1.2; je mit Hinweisen).

4.4.2. Die geltenden Strafbestimmungen von Art. 96 ff. MWSTG gehen auf die Arbeit in der nationalrätlichen Kommission zurück, welche ein neues Konzept des Mehrwertsteuerstrafrechts entwarf, das sich wesentlich vom Entwurf des Bundesrats und damit auch vom Vernehmlassungsentwurf unterscheidet. Dem Antrag ging ein Antrag eines Kommissionsmitglieds voraus. Dieser Antrag wurde in den Kommissionen des National- und Ständerats mit der Hilfe der Bundesverwaltung überarbeitet und verbessert. Damit sollte sichergestellt werden, dass nebst den rechtsstaatlichen Anliegen der nationalrätlichen Kommission auch die verwaltungstechnischen Anliegen der Verwaltung berücksichtigt werden (vgl. Voten Philipp Müller und Jean-François Rime,

AB 2009 N 489 f.; Voten Simonetta Sommaruga und Hans-Rudolf Merz, AB 2009 S 439). Ziel des in Art. 96 ff. MWSTG verankerten neuen Konzepts des Mehrwertsteuerstrafrechts war es, der steuerpflichtigen Person mehr Rechtssicherheit zu geben, sie bei Bagatelltatbeständen vor einer Kriminalisierung zu schützen und umgekehrt schwere Delikte strenger zu ahnden. Weiter sollte mit dem neuen Konzept eine Trennung von Steuererhebungs- und Strafverfahren herbeigeführt werden zwecks Wahrung der strafprozessualen Verfahrensrechte, insbesondere des in Art. 104 Abs. 2 und 3 MWSTG explizit verankerten Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrechts (Voten Philipp Müller, AB 2009 N 489 f., und Eugen David, AB 2009 S 439; vgl. zum Ganzen auch BISCHOF, a.a.O., insb. S. 494 und 497). Da das neue Konzept vom Parlament ohne eine vertiefte inhaltliche Diskussion übernommen wurde, fehlen Gesetzesmaterialien und insbesondere Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen, welche für die Gesetzesauslegung von Art. 101 MWSTG herangezogen werden könnten, weitgehend.

#### 4.5.

4.5.1. Mit Art. 9 VStrR wird das in Art. 49 StGB verankerte Asperationsprinzip für Bussen und Umwandlungsstrafen ausser Kraft gesetzt. Im Verwaltungsstrafrecht gilt in Anwendung von Art. 9 VStrR daher grundsätzlich das Kumulationsprinzip, d.h. mehrere Bussen sind zu kumulieren (vgl. JÜRIG-BEAT ACKERMANN, in: Basler Kommentar, Strafrecht, Bd. I, 4. Aufl. 2019, N. 103 zu Art. 49 StGB; STEFAN HEIMGARTNER, in: Basler Kommentar, Strafrecht, Bd. I, 4. Aufl. 2019, N. 30 vor Art. 103 StGB; BISCHOF, a.a.O., S. 496).

Art. 49 StGB ist auf die Verfolgung von gemeinrechtlichen Straftaten zugeschnitten, da im Kernstrafrecht grundsätzlich ein und derselbe Richter alle strafbaren Widerhandlungen eines Täters beurteilen soll (vgl. Art. 29 Abs. 1 lit. a StPO). Die ratio legis von Art. 9 VStrR, d.h. des Ausschlusses des in Art. 49 StGB verankerten Asperationsprinzips im Verwaltungsstrafrecht, liegt gemäss den Gesetzesmaterialien darin, dass bei Konkurrenz zwischen einer gemeinrechtlichen strafbaren Handlung und einer Widerhandlung gegen ein Verwaltungsgesetz eine gemeinsame Zuständigkeit fehlt, wenn das zuletztgenannte Delikt im Verwaltungsstrafverfahren zu verfolgen ist, in welchem die Busse erstinstanzlich immer von der Verwaltung verfügt wird. Das Institut der Gesamtbussen ist aus diesem Grunde im Verwaltungsstrafrecht nicht realisierbar. Es würde überdies zu praktisch unüberwindbaren Schwierigkeiten im Vollzug führen, weil die Verwaltungsgesetze über die Verteilung der Bussen unter Bund, Kantonen, Gemeinden usw. ganz unterschiedliche Regeln aufstellen (BBl 1971 I 993 ff., 1006; 1997 II 389 ff., 426 f.).

Art. 9 VStrR gilt - besondere Bestimmungen in den entsprechenden Verwaltungsgesetzen vorbehalten - auch bei Konkurrenz zwischen Widerhandlungen gegen verschiedene Verwaltungsgesetze (BBl 1971 I 993 ff., 1006) sowie bei mehreren Widerhandlungen nach dem selben Verwaltungsgesetz (EICKER/FRANK/ACHERMANN, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, 2012, S. 74; HEIMGARTNER, a.a.O., N. 30 vor Art. 103 StGB; gleich: Urteile des Bundesstrafgerichts SK.2018.53 vom 23. Mai 2019 E. 13.2.3; SK.2016.19 vom 19. September 2018 E. 9.2.2; SK.2017.22 vom 14. Juni 2018 E. 6.2.2). Der gegenteiligen Auffassung, wonach Art. 9 VStrR generell immer dann nicht zur Anwendung gelangen soll, wenn mehrere in echter Konkurrenz zueinander stehende verwaltungsstrafrechtliche Übertretungen zu beurteilen sind, die (mehrheitlich) durch eine und dieselbe Verwaltungsbehörde zu beurteilen sind (vgl. JONAS ACHERMANN, in: Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, N. 9-12 zu Art. 9 VStrR; siehe dazu auch RENATE SCHWOB, Verwaltungsstrafrecht des Bundes, SJK 1287, Stand: 1. Oktober 1985, S. 8 f.), kann nicht gefolgt werden. Dagegen spricht nicht nur der Gesetzeswortlaut, sondern auch der Umstand, dass der Gesetzgeber für punktuelle Abweichungen von Art. 9 VStrR gesetzliche Spezialregeln erlassen hat, welche teils weniger weit gehen und lediglich die Idealkonkurrenz regeln (siehe dazu hinten E. 4.5.4).

4.5.2. Der explizite Ausschluss von Art. 9 VStrR in Art. 101 Abs. 1 MWSTG führt grundsätzlich zur Anwendbarkeit des in Art. 49 StGB verankerten Asperationsprinzips. In welchem Umfang das Asperationsprinzip zur Anwendung gelangen soll, ist indes in Art. 101 Abs. 4 und 5 MWSTG geregelt. Im Anwendungsbereich des MWSTG ist das Asperationsprinzip - trotz des generellen Ausschlusses von Art. 9 VStrR in Art. 101 Abs. 1 MWSTG - demnach auf die in Art. 101 Abs. 4 und 5 MWSTG geregelten Fälle beschränkt. Art. 101 Abs. 4 MWSTG betrifft den Zuständigkeitsbereich der EZV, während Art. 101 Abs. 5 MWSTG die Strafzumessung im Zuständigkeitsbereich der ESTV regelt.

Art. 101 Abs. 4 MWSTG erfasst im Zuständigkeitsbereich der EZV - anders als Art. 101 Abs. 5 MWSTG, der auch die Realkonkurrenz regelt ("eine oder mehrere Handlungen") - nur die Idealkonkurrenz ("eine Handlung"). Art. 101 Abs. 4 MWSTG sieht ein Abweichen vom Kumulationsprinzip (vgl. Art. 9 VStrR) explizit nur für den Fall vor, dass "eine Handlung" sowohl den

Tatbestand einer Hinterziehung der Einfuhrsteuer oder einer Steuerhehlerei als auch einer durch die EZV zu verfolgenden Widerhandlung gegen andere Abgabenerlasse des Bundes erfüllt. Art. 101 Abs. 4 MWSTG beschränkt den Ausschluss des Kumulationsprinzips folglich auf in Idealkonkurrenz begangene weitere Straftaten im Zuständigkeitsbereich der EZV.

4.5.3. Eine mit Art. 101 Abs. 4 MWSTG inhaltlich weitgehend identische Regelung war bereits in Art. 89 Abs. 2 aMWSTG enthalten. Der Bundesrat begründete in seiner Stellungnahme vom 15. Januar 1997 zur Parlamentarischen Initiative Dettling ausführlich, weshalb er den Vorschlag der Parlamentarischen Initiative, das Asperationsprinzip ohne Einschränkungen im MWSTG zu verankern, verwarf und die schliesslich in Art. 89 Abs. 2 aMWSTG ins Gesetz aufgenommene Regelung vorschlug, welche der damals geltenden Bestimmung von Art. 77 Abs. 4 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer entsprach (vgl. dazu Parlamentarische Initiative, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Stellungnahme des Bundesrates vom 15. Januar 1997 zum Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, BBl 1997 II 389 ff., 426 ff.). An der Regelung von Art. 89 Abs. 2 aMWSTG, welche das Asperationsprinzip für in Idealkonkurrenz begangene Straftaten im Zuständigkeitsbereich der EZV verankerte, hielt der Gesetzgeber angesichts des praktisch identischen Wortlauts von Art. 101 Abs. 4 MWSTG folglich auch im neuen Mehrwertsteuergesetz fest.

4.5.4. Dem Sinn von Art. 101 Abs. 4 MWSTG entsprechende Regelungen kennen auch das Zollgesetz sowie zahlreiche weitere verwaltungsstrafrechtliche Bestimmungen im Zuständigkeitsbereich der EZV (vgl. etwa Art. 42 des Bundesgesetzes vom 21. März 1969 über die Tabakbesteuerung [SR 641.31]; Art. 36 Abs. 4 des Automobilsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 [SR 641.51]; Art. 38 Abs. 4 des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 [SR 641.61]). Erfüllt eine Handlung gleichzeitig den Tatbestand einer Zollwiderhandlung und anderer von der EZV zu verfolgender Widerhandlungen, so wird gemäss Art. 126 Abs. 2 ZG die für die schwerste Widerhandlung verirkte Strafe verhängt; diese kann angemessen erhöht werden (vgl. auch Art. 126 Abs. 1 ZG, welcher das Zusammentreffen von Straftatbeständen des Zollgesetzes regelt). Das Zollgesetz beschränkt das Asperationsprinzip in Art. 126 Abs. 1 und 2 ZG ("erfüllt eine Handlung") ebenfalls auf die Idealkonkurrenz. Es erklärt Art. 9 VStrR zwar nicht explizit für nicht anwendbar. Indes führt Art. 126 ZG nach der Lehre im Anwendungsbereich der Bestimmung faktisch zu einem Ausschluss von Art. 9 VStrR (OLIVER BRAND, in: Zollgesetz, Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], 2009, N. 2 f. zu Art. 126 ZG).

Der Hauptanwendungsfall von Art. 126 Abs. 2 ZG ist die Konkurrenz mit dem MWSTG (BRAND, a.a.O., N. 3 zu Art. 126 ZG). Art. 126 Abs. 2 ZG regelt daher die gleiche Frage wie Art. 101 Abs. 4 MWSTG, nämlich den Fall, dass eine Handlung im Zuständigkeitsbereich der EZV sowohl einen Straftatbestand des MWSTG als auch des Zollgesetzes erfüllt. Hätte der Gesetzgeber im neuen MWSTG eine Ausdehnung des Asperationsprinzips im Zuständigkeitsbereich der EZV auf in Realkonkurrenz begangene Straftaten beabsichtigt, hätte er daher auch Art. 126 Abs. 2 ZG sowie weitere Bundesgesetze einer Revision unterziehen müssen, was er nicht tat.

4.5.5. Die in Art. 101 Abs. 4 MWSTG statuierte Begrenzung des Asperationsprinzips auf die Idealkonkurrenz erscheint zudem insofern konsequent, als Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG am Grundsatz, wonach sich die Maximalbusse am erzielten Steuervorteil orientiert, trotz der beabsichtigten Loslösung des Steuerveranlagungs- vom Steuerstrafverfahren festhält. Dieser Grundsatz liegt auch anderen Steuer- bzw. Abgabenerlassen zugrunde (vgl. etwa Art. 175 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 118 Abs. 1 ZG für die Zollhinterziehung). Eine strikte Anwendung des Asperationsprinzips auf in Realkonkurrenz begangene Mehrwertsteuerhinterziehungen - wie sie die Vorinstanz vertritt - hätte daher zur Folge, dass der Täter, der gleichzeitig eine grössere Menge einer Ware ohne Deklaration der Mehrwertsteuer in die Schweiz einführt, eine höhere Busse bis zum Doppelten des gesamten Steuervorteils riskiert (vgl. Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG), als wenn er die gleiche Ware unterteilt in mehrere Teillieferungen an mehreren Tagen und/oder Orten ohne Deklaration eingeführt hätte. Dies entsprach angesichts des klaren Wortlauts von Art. 101 Abs. 4 MWSTG ("eine Handlung") kaum dem gesetzgeberischen Willen.

4.6. Der Beschwerdegegner 1 beruft sich auf einen Literaturbeitrag von PIRMIN BISCHOF, auf welchen die Arbeiten in der nationalrätlichen Kommission zurückgehen. Der Autor vertritt die Auffassung, das Asperationsprinzip gelte im Mehrwertsteuerstrafrecht uneingeschränkt, da Art. 101 Abs. 1 MWSTG Art. 9 VStrR für nicht anwendbar erkläre. Sobald ein Tatbestand von einem Strafrichter beurteilt werde, in dessen umfassender Kompetenz auch die Beurteilung anderer Strafnormen stehe, mache die Regelung von Art. 9 VStrR - welche das Aussprechen von separaten

Bussen für jede einzelne Widerhandlung verlange - keinen Sinn. Würden aber die Bussen von Verwaltungsbehörden ausgesprochen, müsste das Asperationsprinzip auf diejenigen Bereiche des Strafrechts, welche in der Zuständigkeit der jeweiligen Strafbehörde lägen, zugeschnitten werden (BISCHOF, a.a.O., S. 496 f.).

Dem ist entgegenzuhalten, dass sich dies in dieser Absolutheit nicht aus dem mit Hilfe der Bundesverwaltung überarbeiteten Vorschlag (vgl. dazu oben E. 4.4.2) ergibt, wie er schliesslich ins Gesetz aufgenommen wurde. Entscheidend ist vorliegend der Gesetzeswortlaut, der durch die historische, systematische und teleologische Gesetzesauslegung bestätigt wird (vgl. oben E. 4.5.3-4.5.5). Für die ESTV sieht das neue Mehrwertsteuergesetz in Art. 101 Abs. 5 MWSTG tatsächlich eine substantielle Ausweitung des Asperationsprinzips vor. Im Zuständigkeitsbereich der EZV beschränkt Art. 101 Abs. 4 MWSTG die Anwendung des Asperationsprinzips bzw. den Ausschluss von Art. 9 VStrR jedoch ausdrücklich auf in Idealkonkurrenz ("eine Handlung") begangene Straftaten. Dies muss auch im gerichtlichen Verfahren gelten, wenn die beschuldigte Person nach einer Strafverfügung der EZV die gerichtliche Beurteilung verlangte (vgl. Art. 72 Abs. 1 und 2 VStrR). Dies ergibt sich zum einen daraus, dass die Strafzumessungsregeln über alle Instanzen hinweg identisch sein müssen, ansonsten der Weiterzug der Strafverfügung der EZV bzw. der Antrag auf gerichtliche Beurteilung zwecks einer mildereren Bestrafung in zahlreichen Konstellationen lediglich durch den Wechsel vom

Kumulations- zum Asperationsprinzip bedingt wäre (vgl. dazu ACHERMANN, a.a.O., N. 16 f. zu Art. 9 VStrR). Zum anderen lässt sich nicht sagen, die Strafverfolgung der EZV im Sinne von Art. 101 Abs. 4 und Art. 103 Abs. 2 MWSTG ende mit der Strafverfügung, da die EZV im gerichtlichen Verfahren Parteistellung hat (Art. 74 Abs. 1 VStrR) und gegen Gerichtsentscheide selbstständig die Rechtsmittel der StPO ergreifen kann (Art. 80 VStrR).

4.7. Die Beschwerdeführerin 1 macht nach dem Gesagten zu Recht geltend, das Asperationsprinzip gelange im Mehrwertsteuerstrafrecht auf die Ausfällung von Bussen nur in den in Art. 101 Abs. 4 und 5 MWSTG geregelten Fällen zur Anwendung. Vorliegend liegt weder ein Anwendungsfall von Art. 101 Abs. 4 MWSTG noch von Art. 101 Abs. 5 MWSTG vor. Die Strafverfolgung obliegt bei der Einfuhrsteuer der EZV (Art. 103 Abs. 2 MWSTG), weshalb Art. 101 Abs. 5 MWSTG nicht zur Anwendung gelangt. Art. 101 Abs. 4 MWSTG sieht ein Abweichen vom Kumulationsprinzip und eine angemessene Straferhöhung wie dargelegt nur für die in Idealkonkurrenz begangenen weiteren Straftaten im Zuständigkeitsbereich der EZV vor. Für in Realkonkurrenz begangene Straftaten, d.h. durch Nichtanmeldung von Waren bei deren Einfuhr in die Schweiz zu unterschiedlichen Zeitpunkten bzw. an unterschiedlichen Orten, gilt entgegen der Vorinstanz daher das in Art. 9 VStrR verankerte Kumulationsprinzip.

Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 ist folglich gutzuheissen und die Angelegenheit zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.8. Damit kann offenbleiben, nach welchen Grundsätzen die Busse im Rahmen von Art. 101 Abs. 4 und 5 MWSTG zu bemessen ist. Hervorzuheben ist indes, dass sich die Grundsätze der Gesamtstrafenbildung von Art. 49 Abs. 1 StGB nicht unbesehen auf das Steuerstrafrecht mit seinen Besonderheiten übertragen lassen. Das MWSTG kennt im Anwendungsbereich von Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG keinen abstrakten oberen Bussenrahmen, sondern lediglich eine Maximalbusse für den konkret zu beurteilenden Einzelfall, welche sich am Betrag der hinterzogenen Steuern orientiert (vgl. Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG). Die Beschwerdeführerin 1 weist in ihrer Eventualbegründung daher zutreffend darauf hin, dass der Bussenrahmen von Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG nicht mit dem "Höchstmass der angedrohten Strafe" im Sinne von Art. 49 Abs. 1 Satz 2 StGB gleichgesetzt werden kann. Die Busse nach Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG ist nach dem klaren Gesetzeswortlaut um die Busse für die weiteren Straftaten im Sinne des Asperationsprinzips "angemessen" zu erhöhen. Angemessen bedeutet dabei entsprechend der ratio legis des Asperationsprinzips, welche in der Vermeidung der Kumulation verwirkter Einzelstrafen besteht, dass sich die Deliktsmehrheit nur unterproportional straf erhöhend

auswirken darf. Die Erhöhung muss daher geringer sein als die Busse, welche bei isolierter Beurteilung der zusätzlichen Straftat ausgesprochen worden wäre (vgl. BGE 144 IV 217 E. 3.5.2; ACKERMANN, a.a.O., N. 118c zu Art. 49 StGB). Demgegenüber kennt Art. 101 Abs. 4 StGB - gleich wie Art. 126 Abs. 2 ZG - weder eine Pflicht im Sinne von Art. 49 Abs. 1 Satz 2 StGB, die Gesamtbusse im Rahmen oder in Abhängigkeit von Art. 97 Abs. 1 Satz 2 MWSTG (bzw. der Zollhinterziehungs- oder Zollgefährdungsbusse nach Art. 118 f. ZG) festzulegen, noch ein gesetzliches Höchstmass der Busse im Sinne von Art. 49 Abs. 1 Satz 3 StGB (vgl. dazu auch ACHERMANN, a.a.O., N. 26 zu Art. 9 VStrR).

Die Vorinstanz verkennt zudem, dass BGE 136 IV 55 die Frage betrifft, ob bzw. wann der untere Strafrahmen bei verminderter Schuldfähigkeit unterschritten werden darf. Daraus kann nicht abgeleitet

werden, die Strafe sei - ausserordentliche Umstände vorbehalten - auch bei Tatmehrheit im Rahmen von Art. 49 Abs. 1 StGB in der Regel innerhalb des Strafrahmens für die schwerste Tat festzusetzen. Der erwähnte Bundesgerichtsentscheid bezieht sich nicht auf Art. 49 StGB und äussert sich auch nicht zum Strafrahmen bei Tatmehrheit.

5.

Der Beschwerdeführer 2 kritisiert hinsichtlich der Strafzumessung, die Vorinstanz hätte seine finanziellen Verhältnisse im Berufungsverfahren von Amtes wegen neu erheben müssen. Eine Prüfung dieser Rüge erübrigt sich, da die Vorinstanz die Busse angesichts der Gutheissung der Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 neu zu bemessen hat.

6.

Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 ist nach dem Gesagten gutzuheissen. Die Beschwerde des Beschwerdeführers 2 ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Das angefochtene Urteil ist teilweise aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Gerichtskosten sind dem Beschwerdeführer 2 aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 6B 938/2020 und 6B 942/2020 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 wird gutgeheissen, das Urteil des Obergerichts des Kantons Zürich vom 4. Juni 2020 aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.

Die Beschwerde des Beschwerdeführers 2 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden dem Beschwerdeführer 2 auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Parteien und dem Obergericht des Kantons Zürich, II. Strafkammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 12. November 2021

Im Namen der Strafrechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: Jacquemoud-Rossari

Die Gerichtsschreiberin: Unseld