

Hochschulstrasse 17
Postfach
3001 Bern
Telefon +41 31 635 48 08
Fax +41 31 634 50 54
obergericht-straf.bern@justice.be.ch
www.justice.be.ch/obergericht

Urteil

SK 21 23

Bern, 18. Juli 2022

Besetzung

Oberrichter Schmid (Präsident i.V.),
Oberrichterin Bratschi, Oberrichter Horisberger
Gerichtsschreiber Schärer

Verfahrensbeteiligte

A. _____
verteidigt durch Rechtsanwalt B. _____
Beschuldigte

gegen

Generalstaatsanwaltschaft des Kantons Bern, Nordring 8,
Postfach, 3001 Bern

und

Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit BAZG, Taubenstrasse 16, 3003 Bern

Berufungsführerin

Gegenstand

Mehrfache fahrlässige Zollhinterziehung und mehrfache fahrlässige Steuerhinterziehung

Berufung gegen das Urteil des Regionalgerichts Berner Jura-Seeland (Einzelgericht) vom 17. Dezember 2020 (PEN 18 793)



Erwägungen:

I. Formelles

1. Erstinstanzliches Urteil

Das Regionalgericht Berner Jura-Seeland (nachfolgend Vorinstanz) sprach die Beschuldigte mit Urteil vom 17. Dezember 2020 ohne Ausrichtung einer Entschädigung und ohne Ausscheidung von Verfahrenskosten frei von der Anschuldigung der mehrfachen fahrlässigen Einfuhrsteuerhinterziehung, angeblich begangen durch das Nichtanmelden von «Settings» und «Platings» (Deliktsumsatz: CHF 345'845.65) in der Zeit vom 30. September 2007 bis zum 29. Mai 2012.

Schuldig erklärt wurde die Beschuldigte hingegen der mehrfachen fahrlässigen Zollhinterziehung durch das Nichtanmelden der «Settings» und «Platings» (Deliktsumsatz: CHF 118.50) im besagten Zeitraum. Die Vorinstanz verurteilte die Beschuldigte zu einer Busse von CHF 300.00 und auferlegte ihr die auf den Schuldspruch fallenden Verfahrenskosten (S. 28 f. des erstinstanzlichen Urteils; pag. 313 f.).

2. Anwendbares Recht / Parteien / Zuständigkeit der Kammer

Die für die Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen gegen das Zollgesetz (ZG; SR 631.0) und die Einfuhrsteuerbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG; SR 641.20) zuständige Behörde ist die Berufungsführerin (Art. 128 Abs. 1 und 2 ZG; Art. 103 Abs. 2 MWSTG bzw. Art. 88 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 [AS 2000 1300; nachfolgend aMWSTG]). Die Widerhandlungen werden grundsätzlich nach dem Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) verfolgt und beurteilt (Art. 128 Abs. 1 ZG; Art. 103 Abs. 1 und 5 MWSTG bzw. Art. 88 Abs. 1 aMWSTG; Art. 1 VStrR).

Gemäss Art. 74 Abs. 1 VStrR sind Parteien im gerichtlichen Verfahren der oder die Beschuldigte, die Staatsanwaltschaft des betreffenden Kantons und/oder des Bundes und die beteiligte Verwaltung. Die Berufungsführerin war deshalb im erst- und ist im oberinstanzlichen Verfahren (Art. 80 Abs. 2 VStrR) Partei mit vollen Parteirechten (STEFAN HEIMGARTNER/TORNIKE KESHELAVA, in: Friedrich Frank/Andreas Eicker/Nora Markwalder/Jonas Achermann, Basler Kommentar Verwaltungsstrafrecht, 2020, N 1 f. zu Art. 74 und N 14 zu Art. 80).

Die Staatsanwaltschaft des Bundes (nachfolgend Bundesanwaltschaft) hat trotz Parteistellung am erstinstanzlichen Verfahren nicht teilgenommen und auch kein Rechtsmittel gegen das ihr schriftlich eröffnete erstinstanzliche Urteil ergriffen. Die Kammer geht deshalb davon aus, dass die Bundesanwaltschaft die Prozessführung dem mit der Sache befassten Bundesamt überlässt (vgl. FRIEDRICH FRANK, in: Derselbe/Andreas Eicker/Nora Markwalder/Jonas Achermann, Basler Kommentar Verwaltungsstrafrecht, 2020, N 7 zu Art. 24). Die Bundesanwaltschaft wird folglich im obergerichtlichen Verfahren nicht mehr als Partei geführt.

Per 1. Januar 2022 wurde die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) in Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG) umbenannt. An ihrer Parteistellung im vorliegenden Verfahren ändert sich durch die Umbenennung nichts. Nachfolgend wird

die Behörde durchwegs als Berufungsführerin bezeichnet, auch für die Zeit vor dem 1. Januar 2022.

Die übrigen Parteien geben zu keinen Bemerkungen Anlass.

Gegen Entscheide der kantonalen Gerichte können gestützt auf Art. 80 Abs. 1 VStrR die Rechtsmittel der Strafprozessordnung (StPO; SR 312.0) ergriffen werden. Vorbehältlich anderslautender Bestimmungen des VStrR gelten für das Verfahren vor den kantonalen Gerichten die entsprechenden Vorschriften der StPO (Art. 82 VStrR). Die 2. Strafkammer des Obergerichts des Kantons Bern (nachfolgend Kammer) ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitigkeit zuständig (Art. 398 Abs. 1 StPO; Art. 35 Abs. 1 und 2 des Gesetzes über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft des Kantons Bern [GSOG; BSG 161.1] i.V.m. Art. 29 Abs. 1 Bst. a des Organisationsreglements des Obergerichts des Kantons Bern [OrR OG; BSG 162.11]).

3. **Berufung / Schriftliches Verfahren**

Das erstinstanzliche Urteil wurde den Parteien in Anwendung von Art. 79 Abs. 2 VStrR schriftlich begründet eröffnet (pag. 273, 314) und der Berufungsführerin am 18. Dezember 2020 zugestellt (pag. 318 f.).

Am 7. Januar 2021 reichte die Berufungsführerin form- und fristgerecht eine Berufungserklärung ein (Art. 385 Abs. 1 und Art. 399 Abs. 3 StPO). Da das erstinstanzliche Urteil direkt in begründeter Form zugestellt wurde, entfiel die Berufungsanmeldung und es genügte, direkt eine Berufungserklärung einzureichen. Die Frist dafür betrug 20 Tage (BGE 138 IV 157 E. 2.2). Die Berufungsführerin ist gestützt auf Art. 382 Abs. 1 StPO zur Berufung legitimiert, da sie im erstinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen weitgehend unterlag.

Die Generalstaatsanwaltschaft erklärte mit Schreiben vom 26. Januar 2021 Verzicht auf eine Teilnahme am oberinstanzlichen Verfahren (pag. 392). Die Beschuldigte teilte mit Schreiben vom 12. Februar 2021 mit, sie erkläre weder Anschlussberufung noch beantrage sie ein Nichteintreten auf die Berufung (pag. 394).

Mit Verfügung vom 16. Februar 2021 ordnete die Verfahrensleitung gestützt auf Art. 406 Abs. 1 Bst. a und c StPO die Durchführung eines schriftlichen Verfahrens an (pag. 398). Daraufhin reichte die Berufungsführerin am 1. März 2021 fristgerecht eine Berufungsbegründung ein (pag. 400 ff.), worauf die Beschuldigte am 30. Juni 2021 wiederum fristgerecht eine Stellungnahme einreichte (pag. 421 ff.). Die schriftliche Replik der Berufungsführerin erfolgte am 22. Juli 2021 (pag. 430 ff.), die schriftliche Duplik der Beschuldigten am 27. September 2021 (pag. 449 ff.).

4. **Anträge der Parteien**

Die Berufungsführerin stellte in ihrer Berufungserklärung vom 7. Januar 2021 folgende Anträge (pag. 330):

1. Das Urteil der Vorinstanz sei vollumfänglich aufzuheben.
2. Die Beschuldigte sei der mehrfach fahrlässig begangenen Zollhinterziehung i.S.v. Art. 118 Abs. 1 Bst. a ZG und der mehrfach fahrlässig begangenen Steu-

erhinterziehung i.S.v. Art. 85 Abs. 3 aMWSTG und i.S.v. Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG schuldig zu sprechen und für die Zoll- und Steuerhinterziehung mit einer Busse in Höhe von CHF 30'000.00 zu bestrafen.

3. Eventualiter sei das Urteil der Vorinstanz vollumfänglich aufzuheben und zur Neuurteilung an diese zurückzuweisen.

4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschuldigten.

Die Beschuldigte schloss in ihrer Stellungnahme vom 30. Juni 2021 auf kosten- und entschädigungsfällige Abweisung der Berufung (pag. 422).

5. **Verfahrensgegenstand und Kognition der Kammer**

Die Berufungsführerin ficht das erstinstanzliche Urteil vollumfänglich an (vgl. E. 4 hiavor). Die Kammer überprüft dieses somit in sämtlichen Punkten.

Sie verfügt dabei über eine eingeschränkte Kognition (Art. 398 Abs. 4 StPO): Da ausschliesslich Übertretungen (Art. 103 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs [StGB; SR 311.0]) Gegenstand des erstinstanzlichen Hauptverfahrens bildeten, kann mit der Berufung nur geltend gemacht werden, das erstinstanzliche Urteil sei rechtsfehlerhaft oder die Feststellung des Sachverhalts sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung. Neue Behauptungen und Beweise können nicht vorgebracht werden. Da das Rechtsmittel nicht (nur) zu Gunsten der beschuldigten Person ergriffen wurde, darf die Kammer das erstinstanzliche Urteil auch zu deren Nachteil abändern (Art. 391 Abs. 2 StPO e contrario).

6. **Verfahrensakten**

Die Verfahrensakten setzen sich zusammen aus den gerichtlichen Verfahrensakten, auf welche nachfolgend mit «pag. [Nummer]», und den Verfahrensakten der Oberzolldirektion, auf welche nachfolgend mit «OZD [Nummer]» referenziert wird (vgl. Art. 77 Abs. 1 VStrR).

II. **Sachverhalt und Beweiswürdigung**

7. **Vorbemerkungen und vorgeworfener Sachverhalt**

Mit Strafbescheid vom 23. August 2016 erklärte die Berufungsführerin die Beschuldigte gestützt auf folgenden Sachverhalt der mehrfachen Zollhinterziehung und mehrfachen Mehrwertsteuerhinterziehung (Einfuhrsteuerhinterziehung) schuldig, verurteilte sie zu einer Busse von CHF 30'000.00 und auferlegte ihr die Verfahrenskosten (OZD 786):

[Die Beschuldigte] hat als Verwaltungsrätin und Geschäftsführerin der C._____ AG [...] durch das Ausstellenlassen von separaten Rechnungen und deren separate Bezahlung bewirkt, dass in den Jahren 2007 bis 2012

a) die Kosten für die Bestückung von Uhrenteilen ("Settings"), welche zoll- und einfuhrsteuerpflichtig waren (Fr. 77.75 Zoll, Fr. 268'349.45 Einfuhrsteuer), und

b) die Kosten für die Beschichtung von Uhrenteilen ("Platings"), welche zoll- und einfuhrsteuerpflichtig waren (Fr. 40.75 Zoll, Fr. 77'496.20 Einfuhrsteuer),

anlässlich der jeweiligen Einfuhren der bearbeiteten Gegenstände nicht zur Versteuerung angemeldet und nicht versteuert wurden. Deswegen wurden Fr. 118.50 Zoll und Fr. 345'845.65 Mehrwertsteuer (a + b) nicht erhoben.

Gegen den Strafbescheid erhob die Beschuldigte am 28. September 2016 Einsprache (OZD 831). Mit Strafverfügung vom 24. Mai 2017 bestätigte die Berufungsführerin den Strafbescheid (pag. 47 ff.). Daraufhin verlangte die Beschuldigte die Beurteilung der Sache durch das Strafgericht (Art. 72 Abs. 1 VStrR; OZD 888). Ist die gerichtliche Beurteilung verlangt worden, überweist die beteiligte Verwaltung die Akten der kantonalen Staatsanwaltschaft zuhanden des zuständigen Strafgerichts (Art. 73 Abs. 1 VStrR). Die Überweisung gilt als Anklage (Art. 73 Abs. 2 VStrR).

Am 24. Juli 2018 überwies die Berufungsführerin die Angelegenheit an die Generalstaatsanwaltschaft (pag. 44). In Anwendung von Art. 73 Abs. 2 VStrR verweist die Überweisung für den vorgeworfenen Sachverhalt auf die Strafverfügung vom 24. Mai 2017 (pag. 44, 47). Mit Verfügung vom 26. Juli 2018 überwies die Generalstaatsanwaltschaft die Sache an die Regionale Staatsanwaltschaft Berner Jura-Seeland (nachfolgend Staatsanwaltschaft) zwecks Weiterleitung an die Vorinstanz (pag. 64). Mit Verfügung vom 8. August 2018 leitete die Staatsanwaltschaft die Angelegenheit an die Vorinstanz weiter (pag. 66).

8. Beweisergebnis der Vorinstanz

Die Vorinstanz gelangte im Rahmen ihrer Beweismwürdigung zusammengefasst zum Ergebnis, die Beschuldigte habe im Zeitraum vom 30. September 2007 bis zum 29. Mai 2012 die im Ausland entstandenen Kosten für die Bestückung von Uhrenteilen («Settings») anlässlich der jeweiligen Einfuhren der bearbeiteten Gegenstände in die Schweiz nicht zur Verzollung und Versteuerung angemeldet. Dies habe Zoll in Höhe von CHF 77.75 und Einfuhrsteuer in Höhe von CHF 268'349.45 betroffen. Weiter habe die Beschuldigte im Zeitraum vom 28. Januar 2010 bis zum 31. März 2012 auch die Kosten für die Beschichtung von Uhrenteilen («Platings») anlässlich der jeweiligen Einfuhren der bearbeiteten Gegenstände in die Schweiz nicht zur Verzollung und Versteuerung angemeldet. Diesbezüglich seien CHF 40.75 Zoll und CHF 77'496.20 Einfuhrsteuern betroffen (S. 17 und 20 f. des erstinstanzlichen Urteils; pag. 302 und 305 f.).

Die Beschuldigte habe die Anmeldung zur Verzollung und Versteuerung der Gegenstände gemäss Strafbescheid vom 23. August 2016 unterlassen, weil sie der irrigen Meinung gewesen sei, es handle sich bei den Kosten für «Settings» und «Platings» um Dienstleistungen, welche nicht der Mehrwertsteuerpflicht unterlägen. Sie habe gewusst, dass sie aufgrund der Proforma-Rechnungen jeweils zu wenig Einfuhrsteuer bezahlt habe; sei jedoch der Meinung gewesen, die entsprechende Nachzahlung jeweils im Rahmen der dreimonatigen Mehrwertsteuerabrechnung nachgeholt zu haben.

Die Beschuldigte habe sich nicht nach dem korrekten Vorgehen betreffend Einfuhrbestimmungen erkundigt und sich nicht eingehend und unter Beizug einer hierfür

zuständigen Amtsstelle darum gekümmert, in Erfahrung zu bringen, wie sie die im Ausland ausgeführten Arbeiten («Settings» und «Platings») bei der Einfuhr der bearbeiteten Gegenstände in abgaberechtlicher Hinsicht hätte behandeln müssen.

Eine vorsätzliche Tatbegehung sei nicht angeklagt; angesichts der glaubhaften Aussagen der Beschuldigten sei denn auch davon auszugehen, dass diese nicht beabsichtigt habe, vorsätzlich Zoll- oder Steuerabgaben zu hinterziehen. Vielmehr habe sie sich in einem Irrtum darüber befunden, welche Kosten überhaupt zur Verzollung resp. Versteuerung hätten angemeldet werden müssen (S. 14 f. des erstinstanzlichen Urteils; pag. 299 f.).

9. Oberinstanzliche Vorbringen der Berufungsführerin

Die Berufungsführerin bestreitet das tatsächliche Beweisergebnis der Vorinstanz nicht. Die Berufung beschränkt sich auf die Rüge, das Urteil der Vorinstanz sei rechtsfehlerhaft. Darauf wird in E. 13 hiernach eingegangen.

10. Oberinstanzliche Vorbringen der Beschuldigten

Auch die Beschuldigte, welche selber weder Berufung noch Anschlussberufung erhoben hat, bestreitet das vorinstanzliche Beweisergebnis nicht.

11. Erstellter Sachverhalt

Aufgrund der eingeschränkten Kognition (vgl. E. 5 hiervor) kann vor der Kammer lediglich die offensichtlich unrichtige oder auf einer Rechtsverletzung beruhende Feststellung des Sachverhalts gerügt werden. Eine solche liegt nicht vor. Der Sachverhalt ist im Übrigen unbestritten. Die Beweismwürdigung der Vorinstanz ist nachvollziehbar und auf diese kann ohne Weiteres abgestellt werden (S. 9 ff. des erstinstanzlichen Urteils; pag. 294 ff.).

Die Kammer erachtet deshalb folgenden Sachverhalt als erstellt:

Die Beschuldigte unterliess im Zeitraum vom 30. September 2007 bis zum 29. Mai 2012 mehrfach die Anmeldung der Kosten für die Bestückung von Uhrenteilen («Settings») anlässlich der jeweiligen Einfuhren der bearbeiteten Gegenstände in die Schweiz (betroffener Steuerbetrag: CHF 77.75 Zoll und CHF 268'349.45 Einfuhrsteuer) und im Zeitraum vom 28. Januar 2010 bis zum 31. März 2012 die Anmeldung der Kosten für die Beschichtung von Uhrenteilen («Platings») anlässlich der jeweiligen Einfuhren der bearbeiteten Gegenstände in die Schweiz (betroffener Steuerbetrag: CHF 40.75 Zoll und CHF 77'496.20 Einfuhrsteuer) zur Verzollung und Versteuerung, weil sie der Meinung war, es handle sich bei den Kosten für «Settings» und «Platings» um Dienstleistungen, welche nicht der Mehrwertsteuerpflicht unterlägen. Die Beschuldigte wusste, dass sie aufgrund der Proforma-Rechnungen jeweils zu wenig Einfuhrsteuer bezahlte, war jedoch der Meinung, sie habe die entsprechende Nachzahlung jeweils im Rahmen der dreimonatigen Mehrwertsteuerabrechnung nachgeholt. Sie klärte nicht eingehend und unter Bezug einer hierfür zuständigen Amtsstelle ab, wie sie die im Ausland ausgeführten Arbeiten bei der Einfuhr der bearbeiteten Gegenstände in abgaberechtlicher Hinsicht hätte behandeln bzw. wie die Anmeldung zu deren Verzollung und Versteuerung korrekt hätte vorgenommen werden müssen.

III. Rechtliche Würdigung

12. Ergebnis der Vorinstanz

Zollhinterziehung

Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Urteil fest, aufgrund der unterlassenen Anmeldung der Kosten für die «Settings» anlässlich der jeweiligen Einfuhren der bearbeiteten Gegenstände in die Schweiz (Zollbetrag: CHF 77.75) in den Jahren 2007 bis 2012 und der unterlassenen Anmeldung der Kosten für die «Platings» anlässlich der jeweiligen Einfuhren der bearbeiteten Gegenstände in die Schweiz (Zollbetrag: CHF 40.75) zur Verzollung und Versteuerung seien die entsprechenden Abgaben nicht veranlagt und trotz Fälligkeit infolge Entstehung nicht entrichtet worden. Die Beschuldigte habe die Anmeldungen pflichtwidrig unterlassen, weshalb sie den Tatbestand der mehrfachen fahrlässigen Zollhinterziehung gemäss Art. 118 Abs. 1 Bst. a ZG erfüllt habe (S. 20 ff. des erstinstanzlichen Urteils; pag. 305 ff.). Dieses Ergebnis blieb in der Berufung unbeanstandet.

Einfuhrsteuerhinterziehung

Im angefochtenen Urteil führte die Vorinstanz unter dem Titel «Anwendbares Recht» (S. 17 des erstinstanzlichen Urteils; pag. 302) aus, der Steuerhinterziehung nach Art. 85 Abs. 3 aMWSTG mache sich strafbar, wer sich oder jemand anderem durch fahrlässiges Verhalten einen unrechtmässigen Steuervorteil verschaffe. Dafür könne eine Busse bis zum einfachen des unrechtmässigen Vorteils ausgesprochen werden. Einer Steuerhinterziehung nach dem am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG mache sich strafbar, wer die Steuerforderung zu Lasten des Staates verkürze, indem er vorsätzlich oder fahrlässig bei der Einfuhr Waren nicht oder nicht richtig anmelde oder verheimliche. Im Widerhandlungsfall könne eine Busse bis zu CHF 800'000.00 ausgesprochen werden. Die Vorinstanz hielt fest, die beiden Bestimmungen würden sich inhaltlich lediglich bezüglich des Bussenrahmens unterscheiden, da Art. 94 [recte: Art. 96] Abs. 4 MWSTG anders als Art. 85 Abs. 3 aMWSTG eine Bussenobergrenze vorsehe.

Unter dem Titel «Einfuhrsteuerhinterziehung» (S. 19 f. des erstinstanzlichen Urteils; pag. 304 f.) führte die Vorinstanz zunächst aus, Tatbestandsvoraussetzung der Steuerhinterziehung gemäss Art. 85 Abs. 3 aMWSTG sei die Verschaffung eines unrechtmässigen Steuervorteils. Das bedeute, es müsse eine Steuerverkürzung vorliegen. Werde aufgrund der fehlenden Anmeldung zur Versteuerung keine Einfuhrsteuer entrichtet, liege ohne Weiteres eine solche Steuerverkürzung vor. Auch der neue Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG verlange als Tatbestandsmerkmal der Steuerhinterziehung eine Steuerverkürzung. Wer die Einfuhrsteuer als Vorsteuer abziehen könne, begehe allerdings keine Straftat nach Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG, weil es in diesem Fall an der erforderlichen Steuerverkürzung fehle. Damit erachtete die Vorinstanz eine Steuerhinterziehung unter dem alten Art. 85 Abs. 3 aMWSTG ohne Weiteres als gegeben, wenn aufgrund der fehlenden Anmeldung keine Einfuhrsteuer entrichtet wird, während sie unter dem neuen Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG zusätzlich zur fehlenden Anmeldung und Entrichtung der Einfuhrsteuer eine tatsächliche Steuerverkürzung verlangt. Diese Tatbestandsvoraussetzung sei im vorliegenden Fall nicht erfüllt, da die Einfuhrsteuer in der Abrechnung

der Umsatzsteuer im Inland vollumfänglich als Vorsteuer habe in Abzug gebracht resp. verrechnet werden können (S. 21 des erstinstanzlichen Urteils; pag. 306). Der Tatbestand der Einfuhrsteuerhinterziehung sei deshalb nicht erfüllt. Es erfolgte diesbezüglich ein Freispruch.

13. **Oberinstanzliche Vorbringen der Berufungsführerin**

Die Berufungsführerin rügt einerseits die widersprüchliche Anwendung von Art. 85 Abs. 3 aMWSTG und Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG durch die Vorinstanz. Diese erkläre einerseits, der einzige Unterschied zwischen den beiden Bestimmungen sei die Bussenobergrenze, mithin die mögliche Rechtsfolge. An anderer Stelle hingegen erkläre sie, für eine Steuerhinterziehung genüge unter Art. 85 Abs. 3 aMWSTG die infolge fehlender Anmeldung ausbleibende Entrichtung der Einfuhrsteuer, während dies unter Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG nicht der Fall sei, sondern zusätzlich eine tatsächliche Steuerverkürzung verlangt werde, welche im Fall eines (möglichen) Vorsteuerabzugs gerade nicht gegeben sei.

Darüber hinaus wende die Vorinstanz Art. 85 Abs. 3 aMWSTG fälschlicherweise nicht auf den Zeitraum vor dem Inkrafttreten des neuen MWSTG am 1. Januar 2010 an, obwohl sie für die Vorfälle in der Zeit zwischen dem 30. September 2007 und dem 4. Dezember 2009 das aMWSTG für anwendbar erkläre (S. 17 des erstinstanzlichen Urteils; pag. 302). Stattdessen wende sie auf sämtliche Vorfälle vor und nach dem Inkrafttreten des neuen MWSTG ohne Begründung letzteres an, wodurch sie letztlich zu einem vollumfänglichen Freispruch vom Vorwurf der Einfuhrsteuerhinterziehung gelange.

Schliesslich rügt die Berufungsführerin die falsche Anwendung von Art. 96 Abs. 4 MWSTG, indem die Vorinstanz fälschlicherweise davon ausgehe, es fehle an der von Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG verlangten Steuerverkürzung, wenn die Einfuhrsteuer als Vorsteuer in Abzug gebracht werden könne.

Ihre Rügen begründet die Berufungsführerin im Wesentlichen folgendermassen (S. 5 ff. der Berufungserklärung):

Die Einfuhrsteuer gehöre zusammen mit der Inland- und der Bezugssteuer zum Mehrwertsteuerrecht. Die Einfuhrsteuer unterscheide sich aber insbesondere hinsichtlich des Steuerobjekts und des Verfahrens zur Erhebung der jeweiligen Steuer von der Inland- und der Bezugssteuer. So sei bei der Einfuhrsteuer das Steuerobjekt die grenzüberschreitende Warenbewegung, während bei der Inland- und Bezugssteuer die gegen Entgelt erbrachte Leistung das Steuerobjekt bilde. Die Einfuhrsteuer bilde ein System, welches sich von demjenigen der Inland- und der Bezugssteuer unterscheide. Die Einfuhrsteuer werde denn auch systematisch betrachtet in einem eigenen Kapitel des (a)MWSTG geregelt (Marginalie zu Art. 72 ff. aMWSTG und zu Art. 50 ff. MWSTG). Die Einfuhrsteuer entstehe insbesondere im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung oder – falls die Zollanmeldung unterlassen worden sei – im Zeitpunkt, in dem die Ware über die Zollgrenze verbracht werde (Art. 78 Abs. 1 aMWSTG und Art. 56 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 69 Bst. a und c ZG). Die Einfuhrsteuer werde im Zeitpunkt der Entstehung auch fällig (Art. 78 Abs. 1 aMWSTG und Art. 56 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 72 Abs. 1 ZG). Die Einfuhrsteuer entstehe und werde fällig unabhängig davon, ob die Person, welche

Zollschuldnerin im Sinne von Art. 70 Abs. 2 und 3 ZG und dadurch in Bezug auf die Einfuhrsteuer zahlungspflichtig sei, vorsteuerabzugsberechtigt sei oder nicht (Art. 75 Abs. 1 aMWSTG und Art. 51 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 70 Abs. 2 Bst. a-d und Abs. 3 ZG; Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_415/2013 vom 2. Februar 2014 E. 7.2). Auch das Verlagerungsverfahren und damit die Verlagerung der Entrichtung der Einfuhrsteuer in die Inlandsteuerabrechnung führe nicht zu einer derartigen Verknüpfung zwischen Einfuhr- und Inlandsteuer, dass durch eine Deklaration der Einfuhrsteuer gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) eine Einfuhrsteuerwiderhandlung dahinfallen würde (Verweis auf Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1742/2018 vom 7. September 2018 E. 7.1 und 7.2, A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 11 und E. 37; sowie auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_219/2019 vom 27. April 2020 E. 7.6 und 8). Es bestehe von Gesetzes wegen keine derartige Verknüpfung zwischen der Einfuhr- und der Inlandsteuer, dass aufgrund einer Vorsteuerabzugsberechtigung oder aufgrund eines getätigten Vorsteuerabzugs die Einfuhrsteuer nie entstehen oder rückwirkend dahinfallen würde. Die Einfuhrsteuer bilde ein eigenständiges System und somit einen eigenen Steueranspruch des Bundes, welcher nicht von einer Vorsteuerabzugsberechtigung oder der Vornahme eines Vorsteuerabzugs abhängt. Aufgrund dieser Eigenständigkeit lasse sich die Steuererhebung der Einfuhrsteuer auch in die Zuständigkeit der Berufungsführerin zuteilen (Art. 82 Abs. 1 aMWSTG und Art. 62 Abs. 1 MWSTG).

Weiter führt die Berufungsführerin aus, die Steuerhinterziehung ahnde als Erfolgsdelikt das unrechtmässige Vorenthalten einer geschuldeten Steuerforderung. Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Einfuhrsteuer einen eigenständigen Steueranspruch darstelle, welcher unabhängig von der Frage eines Vorsteuerabzugs bestehe, seien die Straftatbestände von Art. 85 Abs. 3 aMWSTG und Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG auszulegen, insbesondere die den Taterfolg bezeichnenden Formulierungen «unrechtmässiger Steuervorteil» und «Verkürzung der Steuerforderung» bzw. «Steuerverkürzung».

Unter Art. 85 Abs. 3 aMWSTG bestehe der unrechtmässige Steuervorteil infolge einer Nichtanmeldung darin, dass die aufgrund einer Wareneinfuhr entstandene Einfuhrsteuer trotz Fälligkeit nicht entrichtet und somit dem steuerberechtigten Bund als Gläubiger vorenthalten werde. Mangels Entrichtung entstehe bezüglich der Einfuhrsteuer ein Steuerausfall. Der tatbestandsmässige Erfolg liege in der Nichtentrichtung der entstandenen und fälligen Steuer. Es entspreche dem Zweck der Steuerhinterziehungsnorm, das Vorenthalten der Einfuhrsteuer als strafrechtlich relevantes Verhalten zu normieren und dadurch die Einhaltung der Einfuhrsteuervorschriften sicherzustellen. An der Hinterziehung der Steuer ändere sich nichts, wenn zeitlich später in einer Quartalsabrechnung eine korrekte Inlandsteuerabrechnung erfolgen sollte oder erfolgt sei. Infolge der Nichtanmeldung zur Besteuerung und der daraus resultierenden Nichtentrichtung der Einfuhrsteuer werde diese nie, auch nicht durch eine (korrekte) Quartalsabrechnung, erhoben, obwohl die Entrichtung der Einfuhrsteuer gesetzlich vorgesehen sei. Dieses Vorgehen stelle nicht zuletzt auch eine Art «Verlagerungsverfahren» für diejenigen dar, die einen Vorsteuerabzug getätigt hätten, sodass sie durch die Nichtentrichtung der Einfuhrsteuer Zinsnachteile vermeiden könnten, ohne eine Bewilligung für das Verlage-

ungsverfahren haben zu müssen. Ein solch eigenmächtiges Vorgehen mit dem Erfolg der Nichtentrichtung der Einfuhrsteuer könne vom Gesetz nicht toleriert sein. Die Legitimität einer derartigen Verknüpfung der Einfuhrsteuerbestimmungen mit dem Vorsteuerabzug ergebe sich weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn und Zweck von Art. 85 Abs. 3 aMWSTG.

Das Gesagte gelte auch für die Steuerverkürzung i.S.v. Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG. Überdies werde durch die ausdrücklich eigenständige Normierung einer Einfuhrsteuerhinterziehung in Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG in systematischer Hinsicht bekräftigt, dass sich die Einfuhrsteuerhinterziehung auf das eigenständige System der Einfuhrsteuer beziehe und das unrechtmässige Vorenthalten der Einfuhrsteuer als strafrechtlich relevantes Verhalten normiere. Es sei nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber in Bezug auf die Einfuhrsteuerhinterziehung mit der Regelung in Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG vom Regelungsinhalt des Art. 85 Abs. 3 aMWSTG habe abweichen wollen. Entsprechend sei auch der Tatbestand der Steuerhinterziehung nach Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG erfüllt, wenn infolge einer Nichtanmeldung eine Veranlagung unterbleibe und deshalb die durch die Einfuhr entstandene und fällige Einfuhrsteuerschuld nicht beglichen werde.

14. **Oberinstanzliche Vorbringen der Beschuldigten**

Die Beschuldigte verweist in ihrer Stellungnahme (pag. 423 ff.) ausdrücklich auf die Begründung der Vorinstanz, welche sie vollumfänglich teile. Die Vorinstanz habe ihren Ermessensspielraum genutzt und ein pragmatisches, dem Sinn und Zweck der Steuergesetzgebung entsprechendes Urteil gefällt. Die Berufungsführerin versteife sich darauf, die selbständige Bedeutung der Einfuhrsteuer einerseits und der Inland- und Bezugssteuer andererseits geltend zu machen, ohne den Blick auf das Ganze zu richten. Die Berufungsführerin nehme damit eine überspitzt formalistische Haltung ein, welche weder dem Sinn und Zweck der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen entspreche noch eine sachgerechte Lösung zur Folge habe. Sinn und Zweck der gesetzlichen Bestimmungen sei es, dass dem Staat keine Steuereinnahmen verlustig gingen. Dies sei vorliegend erfüllt: Die Beschuldigte habe die in Frage stehenden Einfuhrsteuern in der Abrechnung der Inlandsteuer vollumfänglich als Vorsteuer in Abzug bringen können und dürfen. Wenn die Berufungsführerin behaupte, die Einfuhrsteuer entstehe und werde fällig unabhängig davon, ob die Steuerpflichtige vorsteuerabzugsberechtigt sei oder nicht, halte sie in überspitzt formalistischer und damit rechtswidriger Weise die Einfuhr- und die Inlandsteuer auseinander und widerspreche damit Sinn und Zweck der Steuergesetzgebung. Entscheidend sei vielmehr, dass im Endresultat – wie die Vorinstanz richtig erkannt habe – dem Staat kein Steuerausfall entstehe bzw. der steuerpflichtigen Person kein Steuervorteil zukomme. Dies sei vorliegend der Fall: Die theoretisch geschuldete Einfuhrsteuer sei durch Verrechnung mit dem Vorsteuerabzug vollumfänglich getilgt worden.

Entgegen den Ausführungen der Berufungsführerin habe die Beschuldigte durch die Nichtentrichtung der Einfuhrsteuer auch keine Zinsnachteile vermeiden können. Vielmehr habe sie durch die ausserordentlich lange Verfahrensdauer seitens der Behörden (über drei Jahre bis zum Beschwerdeentscheid) einen Schaden in Form

von Zinsen in Höhe von CHF 118'776.10, welche sie zusätzlich habe entrichten müssen, gehabt. Dem stünden als einzigen Ausfall für den Staat CHF 143.45 Zollabgaben gegenüber.

Mit dem zulässigen Abzug der Einfuhrsteuer als Vorsteuer entfalle, wie die Vorinstanz richtig festgestellt habe, die Tatbestandsvoraussetzung der Steuerverkürzung resp. des unrechtmässigen Steuervorteils, weshalb der Tatbestand der Einfuhrsteuerhinterziehung nicht erfüllt sei.

15. Rechtliche Grundlagen

15.1 Anwendbares Recht

Die Ausführungen der Vorinstanz zum anwendbaren Recht sind im Ergebnis zutreffend. Auf sie kann verwiesen werden (S. 16 f. des erstinstanzlichen Urteils; pag. 301 f.). Auf sämtliche fraglichen Einfuhren ist das ZG anwendbar. Auf die Einfuhren vor dem 1. Januar 2010 ist das aMWSTG anwendbar, auf die Einfuhren nach dem 1. Januar 2010 das MWSTG.

15.2 Verjährung

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. Art. 11 Abs. 2 VStrR zufolge verjähren Übertretungen, die in einer Hinterziehung oder Gefährdung von Abgaben bestehen, grundsätzlich nach fünf Jahren. Unter «Abgaben» werden sowohl die Mehrwertsteuer als auch Zollforderungen verstanden (STEFAN OESTERHELT/LAETITIA FRACHEBOUD, in: Friedrich Frank/Andreas Eicker/Nora Markwalder/Jonas Achermann, Basler Kommentar Verwaltungsstrafrecht, 2020, N 13 zu Art. 11). Aufgrund von Art. 333 Abs. 6 Bst. b StGB, korrigiert durch die Rechtsprechung in BGE 134 IV 328 E. 2.1, beträgt die tatsächliche Verfolgungsverjährungsfrist für Übertretungen i.S.v. Art. 11 Abs. 2 VStrR sieben Jahre.

Diese Verjährungsregeln sind gestützt auf Art. 129 ZG auf die Zollhinterziehungen anwendbar. Auf die Mehrwertsteuerhinterziehungen vor dem 1. Januar 2010 (Datum des Inkrafttretens des MWSTG) sind sie gestützt auf Art. 88 Abs. 1 aMWSTG anwendbar.

Die Verjährung ruht während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht (Art. 11 Abs. 3 VStrR; vgl. dazu auch Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB). Vorliegend wurde ein Beschwerdeverfahren durchgeführt, welches mit Beschwerde der Beschuldigten vom 28. Januar 2013 (OZD 621 ff.; Präzisierung in OZD 683 ff.) gegen die Leistungsverfügung vom 17. Dezember 2012 (OZD 355) aufgehoben und mit Beschwerdeentscheid vom 14. April 2016 (OZD 761) abgeschlossen wurde. In dieser Zeit ruhte die Verjährungsfrist.

Die erste angeklagte Widerhandlung ereignete sich am 30. September 2007. Im Zeitpunkt des Erlasses der Strafverfügung am 24. Mai 2017 (pag. 47 ff.) war demnach – unter Berücksichtigung der siebenjährigen Verjährungsfrist inklusive deren Ruhens während knapp drei Jahren und drei Monaten zwischen dem 28. Januar

2013 und dem 14. April 2016 – weder diese noch eine spätere Widerhandlung verjährt.

Gemäss Art. 1 und 2 VStrR i.V.m. Art. 97 Abs. 3 StGB für die vorgeworfene Zollhinterziehung sowie Art. 88 Abs. 1 aMWSTG i.V.m. Art. 2 VStrR und Art. 97 Abs. 3 StGB für die vorgeworfene Einfuhrsteuerhinterziehung im Zeitraum vor dem 1. Januar 2010 tritt die Verjährung nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Einem erstinstanzlichen Urteil gleichgesetzt ist die Strafverfügung der Verwaltung gemäss Art. 70 VStrR, die ein verurteilendes Erkenntnis enthält (statt vieler BGE 139 IV 62 E. 1.2). Mit dem Erlass der Strafverfügung am 24. Mai 2017, welche ein verurteilendes Erkenntnis enthielt (Schuldspruch wegen mehrfacher fahrlässiger Zoll- und Steuerhinterziehung, Verurteilung zu einer Busse), wurden demnach die Verjährungsfristen eingehalten. Seit diesem Datum können die Widerhandlungen nicht mehr verjähren.

Seit dem 1. Januar 2010 gelten in Bezug auf Mehrwertsteuerwiderhandlungen neue Verjährungsregeln. Nach diesen verjährt das Recht, eine Strafuntersuchung einzuleiten, in sieben Jahren seit der Tatbegehung (Art. 105 Abs. 1 Bst. c MWSTG i.V.m. Art. 2 VStrR und Art. 98 Bst. a StGB). Das Recht, die eingeleitete Strafuntersuchung durchzuführen, verjährt in fünf Jahren seit Eröffnung eines Steuerstrafverfahrens durch die ESTV oder die Berufungsführerin (Art. 105 Abs. 4 MWSTG; VALÉRIE PARIS, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N 10 zu Art. 105). Ist innert dieser Frist eine Strafverfügung oder ein erstinstanzlicher Entscheid ergangen, kann die Durchführungsverjährung nicht mehr eintreten (DIEGO CLAVADETSCHER/SONJA BOSSART MEIER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019, N 21 zu Art. 105). Mit Beschluss vom 5. Juni 2012 eröffnete die Berufungsführerin gegen die Beschuldigte eine Verwaltungsstrafuntersuchung (OZD 75). Damit wurde die siebenjährige Frist zur Einleitung einer Strafuntersuchung betreffend die Widerhandlungen nach dem 1. Januar 2010 gewahrt. Mit Erlass der Strafverfügung am 24. Mai 2017 (pag. 47 ff.) wurde auch die fünfjährige Durchführungsverjährungsfrist gewahrt.

15.3 Tatbestand der Einfuhrsteuerhinterziehung

15.3.1 Objektiver Tatbestand

Die Einfuhrsteuerhinterziehung wird im aMWSTG in Art. 85 geregelt, im MWSTG in Art. 96 Abs. 4 Bst. a.

Art. 85 aMWSTG lautete folgendermassen:

Abs. 1: 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, wird mit Busse bis zum Fünffachen der hinterzogenen Steuer oder des unrechtmässigen Vorteils bestraft.

Abs. 2: [...]

Abs. 3: Wer durch fahrlässiges Verhalten sich oder einem andern einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft, wird mit Busse bis zum Einfachen des unrechtmässigen Vorteils bestraft.

Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG lautet wie folgt:

Mit Busse bis zu 800 000 Franken wird bestraft, wer die Steuerforderung zulasten des Staates verkürzt, indem er vorsätzlich oder fahrlässig bei der Einfuhr Waren nicht oder unrichtig anmeldet oder verheimlicht.

Bereits die Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (AS 1994 1464; nachfolgend aMWSTV), die Vorläuferin der heutigen Mehrwertsteuergesetzgebung, trennte die Einfuhrsteuer systematisch strikt von der Inlandsteuer ab (2. Titel: Steuer auf dem Umsatz im Inland, 3. Titel: Steuer auf den Einfuhren). Für beide Steuerarten waren eigene Strafbestimmungen vorgesehen (Art. 60 ff. und Art. 77 ff. aMWSTV). Art. 77 Abs. 1 aMWSTV sah vor, dass wer die Einfuhrsteuer vorsätzlich oder fahrlässig durch unrichtige Deklaration, Nichtanmeldung oder Verheimlichung von Gegenständen oder in irgendeiner anderen Weise hinterzog oder sich oder einem anderen sonstwie einen unrechtmässigen Steuervorteil verschaffte, mit Busse bestraft wurde. Auch im aMWSTG wurde die systematische Trennung von Einfuhr- und Inlandsteuer (2. Titel: Steuer auf dem Umsatz im Inland; 3. Titel: Steuer auf den Einfuhren) beibehalten. Die Strafbestimmungen wurden hingegen neu in einem 4. Titel für sämtliche Steuerarten untergebracht. Es galten nun – aus Überlegungen der Rechtsgleichheit – die gleichen Strafbestimmungen für alle Steuerarten (vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative «Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling]» [BBl 1996 V 713], welcher die Grundlage für die Einführung des aMWSTG als Nachfolgeerlass der aMWSTV bildete [vgl. Fn. 1 im aMWSTG]). Dieses System wurde in das neue MWSTG übernommen.

Es kann demnach zunächst festgehalten werden, dass es sich bei der Einfuhr- und der Inlandsteuer grundsätzlich um zwei strikt getrennte Systeme handelt. Dies wird auch durch die jeweilige Zuständigkeit verdeutlicht: Die Inlandsteuer wird durch die Eidgenössische Steuerverwaltung erhoben, während für die Erhebung der Einfuhrsteuer die Berufungsführerin zuständig ist (Art. 52 und 82 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 62 Abs. 1 MWSTG).

Die Einfuhrsteuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung oder, falls die Zollanmeldung unterlassen worden ist, im Zeitpunkt, in dem die Ware über die Zollgrenze verbracht wird (Art. 78 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 56 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 69 Bst. a und c ZG). Im Zeitpunkt ihrer Entstehung wird die Einfuhrsteuerschuld auch fällig (Art. 78 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 56 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 72 Abs. 1 ZG; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N 1 zu Art. 56). In seinem Urteil 2C_415/2013 vom 2. Februar 2014 E. 1.4 und E. 7.2 hielt das Bundesgericht sowohl für das alte wie auch für das neue Recht explizit fest, die Einfuhrsteuer sei unabhängig davon geschuldet, ob die zollzahlungspflichtige Person mehrwertsteuerpflichtig sei oder nicht und ob sie gegebenenfalls die Einfuhrsteuer als Vorsteuer in ihrer Mehrwertsteuerabrechnung zum Abzug bringen könne (Vorsteuerabzugsberechtigung). Begründet wird dies vom Bundesgericht mit dem System der Mehrwertsteuer.

Dem ist zu folgen. Die entstandene und fällig gewordene Einfuhrsteuer ist von der pflichtigen Person zu entrichten, unabhängig davon, ob sie die Steuer später als Vorsteuer zum Abzug bringen kann oder nicht. In seinem Urteil 6S.217/2004 vom

26. November 2004 E. 4 und E. 5.3.2 erklärte das Bundesgericht – noch unter dem alten Recht und für das System der Selbstdeklaration –, das Tatbestandsmerkmal des unrechtmässigen Steuervorteils i.S.v. Art. 85 Abs. 3 aMWSTG sei erfüllt, wenn die steuerpflichtige Person im Zeitpunkt der Fälligkeit zu wenig Steuern bezahle. Ein Steuerbetrag gelte bereits als hinterzogen, wenn er der ESTV nicht rechtzeitig entrichtet werde. Die spätere korrekte Bezahlung der Steuer vermöge daran nichts zu ändern. Auch dem ist zuzustimmen, und zwar auch unter dem neuen Recht und für das Veranlagungsverfahren der Einfuhrsteuer. Anders verhält es sich nur, wenn die steuerpflichtige Person zum sog. Verlagerungsverfahren berechtigt ist: Bei der ESTV registrierte und nach der effektiven Methode abrechnende steuerpflichtige Importeure können die auf der Einfuhr von Gegenständen geschuldete Steuer, statt sie der Berufungsführerin zu entrichten, in der periodischen Steuerabrechnung mit der ESTV deklarieren (Verlagerungsverfahren), sofern sie regelmässig Gegenstände ein- und ausführen und sich daraus regelmässig beachtliche Vorsteuerüberschüsse ergeben (Art. 63 Abs. 1 MWSTG und Art. 83 Abs. 1 aMWSTG; vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N 1 zu Art. 63). Das Wesen der Verlagerung der Steuerentrichtung (Verlagerungsverfahren) besteht darin, dass der Steuerpflichtige, welcher dieses Verfahren anwenden darf, die auf der Einfuhr von Gegenständen geschuldete Mehrwertsteuer nicht (auch nicht verspätet) der Berufungsführerin entrichtet; vielmehr erklärt er die Steuer in seiner periodischen Steuerabrechnung gegenüber der ESTV, wobei ihm gegebenenfalls ein Vorsteuerabzug in derselben Höhe zusteht. Mit dem Verlagerungsverfahren werden Zinsnachteile vermieden, die sich aus dem Zeitraum zwischen Entrichtung der Einfuhrsteuer und ihrer Geltendmachung als Vorsteuer ergeben (Vermeidung der Vorfinanzierung; vgl. zum Ganzen REGINE SCHLUCKEBIER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N 2 zu Art. 63). Für das Verlagerungsverfahren ist eine Bewilligung der ESTV erforderlich (Art. 117 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung [MWSTV; SR 641.201]).

Die gesetzliche Normierung des Verlagerungsverfahrens als Ausnahme verdeutlicht den Grundsatz, wonach die Einfuhrsteuer bei ihrer Fälligkeit zu *entrichten* ist und trotz allfälliger späterer Vorsteuerabzugsberechtigung gerade *nicht* einbehalten werden darf. Dies ist nur im Verlagerungsverfahren zulässig. Eine nicht zum Verlagerungsverfahren berechtigte Steuerpflichtige hat demnach die Einfuhrsteuer im sich nach Art. 78 Abs. 1 aMWSTG und Art. 56 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 72 Abs. 1 ZG bemessenden Zeitpunkt zu entrichten. Tut sie dies nicht und unterlässt sie die rechtzeitige Anmeldung und Entrichtung der Steuer zu Gunsten eines späteren Vorsteuerabzugs, erfüllt sie den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung.

Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer erleidet der Staat eine tatsächliche Steuerverkürzung, wenn die Steuer nicht oder nicht in der richtigen Höhe entrichtet wird. Gleichzeitig erhält der Steuerpflichtige durch den Einbehalt des geschuldeten Steuerbetrags einen unrechtmässigen Zinsvorteil gegenüber korrekt abrechnenden Mitbewerbern und damit einen unzulässigen Steuervorteil.

Schliesslich ist auch der Umstand, dass die Inlandsteuer im Selbstdeklarationsverfahren, die Einfuhrsteuer hingegen im Veranlagungsverfahren erhoben wird, ein deutliches Indiz für die von der Berufungsführerin vertretene Meinung (BGE 143 II 646 E. 2.2.1 mit Hinweisen): Es ist grundsätzliches Prinzip der Einfuhrsteuer, dass sie von der Behörde festgesetzt und veranlagt wird. Werden Waren hingegen bei der Einfuhr nicht (korrekt) angemeldet, unterbleibt eine behördliche Festsetzung des Einfuhrsteuerbetrags. Die steuerpflichtige Person, welche in der Folge im Rahmen der Selbstdeklaration der Inlandsteuer die behördlich nicht bestimmte Einfuhrsteuer als Vorsteuer abzieht, nimmt damit auch für letztere eine Selbstdeklaration vor und umgeht damit das System der Veranlagung. Dies kann nicht angehen und widerspricht auch dem klaren Wortlaut von Art. 28 Abs. 1 Bst. c MWSTG (Art. 38 Abs. 1 Bst. c aMWSTG), wonach die steuerpflichtige Person als Vorsteuer die von ihr *entrichtete* oder *zu entrichtende* Einfuhrsteuer abziehen kann. Damit dies überhaupt möglich ist, muss die Einfuhrsteuer mit unbedingter oder bedingter Forderung veranlagt worden sein (vgl. BARBARA HENZEN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N 35 f. zu Art. 28). Eine Ausnahme bildet, wie erwähnt, das Verlagerungsverfahren.

Dass der Gesetzgeber mit der Neuformulierung des Einfuhrsteuerhinterziehungstatbestands in Art. 96 Abs. 4 MWSTG einen Systemwechsel vollziehen oder gar ein neues Tatbestandselement einfügen wollte, ergibt sich aus den Gesetzgebungsmaterialien nicht.

Art. 98 Abs. 4 des Entwurfs des neuen MWSTG (BBI 2008 7133; nachfolgend MWSTG-Entwurf), welcher Art. 96 Abs. 4 MWSTG in der definitiven Fassung entspricht, lautete noch folgendermassen:

Wer fahrlässig sich oder einer anderen Person einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft, indem er oder sie die Steuer hinterzieht oder vorenthält oder für sich oder eine andere Person eine unrechtmässige Steuerrückerstattung erwirkt, wird mit Busse bis zum Einfachen des unrechtmässigen Vorteils bestraft.

Die Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (BBI 2008 6885) hielt dazu fest, gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gelte eine Steuer bereits dann als hinterzogen, wenn sie der ESTV nicht fristgerecht entrichtet werde. Steuerpflichtige Personen, die der ESTV die einkassierte Mehrwertsteuer nicht ablieferten, schädigten nicht nur den Bund, sondern verschafften sich auch einen (unrechtmässigen) wirtschaftlichen Vorteil gegenüber korrekt abrechnenden Steuerpflichtigen (BBI 2008 6885, 7018 f.). Dieser strengen Praxis stellte der Gesetzgeber den neuen Art. 96 Abs. 6 MWSTG (Art. 98 Abs. 6 MWSTG-Entwurf) gegenüber: Wird der Steuervorteil aufgrund einer fehlerhaften Abrechnung erzielt, ist die Steuerhinterziehung erst strafbar, wenn die Frist zur Korrektur von Mängeln in der Abrechnung (Art. 72 Abs. 1 MWSTG) abgelaufen ist und der Fehler nicht korrigiert wurde. Eine solche Situation liegt vorliegend nicht vor.

Auffällig ist, dass in der definitiven Fassung von Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG die Wendung «[w]er fahrlässig sich oder einer anderen Person einen unrechtmässigen

Steuervorteil verschafft» aus dem Entwurf durch die Wendung «wer die Steuerforderung zulasten des Staates verkürzt» ersetzt wurde.

Diese radikale Änderung des definitiven Wortlauts im Vergleich zum bundesrätlichen Entwurf wurde von der Kommission des Nationalrats vorgenommen, um «mehr Rechtssicherheit» zu schaffen. Die Straftatbestände sollten im Vergleich zum bundesrätlichen Entwurf detaillierter und klarer abgegrenzt und strafrechtliche Folgen besser vorhersehbar gemacht werden. Ausserdem war der Leitgedanke, dass auf der einen Seite schwerwiegende Verfehlungen mit scharfen Strafen sanktioniert, auf der anderen Seite blosse Versehen nicht mit einer Hinterziehungsbusse bedroht werden sollten. So sollte etwa die offensichtlich falsche rechtliche Qualifikation erheblich milder bestraft werden als falsche Angaben. Ausserdem sollte mit der Neuformulierung das Spannungsfeld zwischen steuergesetzlicher Mitwirkungspflicht und dem strafrechtlichen Recht zur Mitwirkungsverweigerung entschärft werden (Votum MÜLLER, AB 2009 N 489 f.; Voten STADLER, SOMMARUGA, DAVID und MERZ, AB 2009 S 438 f.). Dass damit auch die bisherigen Tatbestandsvoraussetzungen modifiziert oder gar ein neues (zusätzliches) Tatbestandselement hinzugefügt werden sollte, ergibt sich aus den Materialien nicht (vgl. AB 2009 N 489 f.; AB 2009 S 437 ff.; AB 2009 N 1080 f.). Die ständerätliche Kommission hielt ausdrücklich fest, die steuerpflichtige Person müsse sich neben der tatsächlichen auch um die rechtliche Beurteilung ihrer Steuersachverhalte bemühen. Auch eine (rechtliche) Falschqualifikation dürfe deshalb nicht straflos bleiben (Votum SOMMARUGA, AB 2009 S 439).

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz und der von ihr zitierten Lehrmeinung (DIEGO CLAVADETSCHER/SONJA BOSSART MEIER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019, N 37 zu Art. 96) wollte demnach der Gesetzgeber mit der Neuformulierung der Tatbestandsvoraussetzungen für die Einfuhrsteuerhinterziehung keine neuen Voraussetzungen für die Erfüllung des Tatbestands schaffen, sondern lediglich das bereits geltende Recht deutlicher formulieren. Es bleibt damit auch unter dem neuen Recht dabei, dass bereits dann eine Steuerverkürzung (nach altem Recht und nach dem Gesagten synonym ein «unrechtmässiger Steuervorteil») vorliegt, wenn aufgrund der fehlenden Anmeldung zur Versteuerung keine Einfuhrsteuer entrichtet wird. Dabei ist weiterhin unerheblich, ob die Einfuhrsteuer später als Vorsteuer abgezogen werden kann. Der Tatbestand ist entgegen der Ansicht der Vorinstanz auch dann erfüllt, wenn der Staat im Ergebnis aufgrund eines möglichen Vorsteuerabzugs keine Steuereinbusse erfährt.

Den objektiven Tatbestand der Einfuhrsteuerhinterziehung erfüllt demnach, wer bei der Einfuhr von Waren deren Anmeldung zur Versteuerung unterlässt und infolge der unterlassenen Anmeldung und der deshalb ausbleibenden Veranlagung die an sich fällige Einfuhrsteuer nicht bezahlt wird.

15.3.2 Subjektiver Tatbestand

Gestützt auf Art. 1 und 2 VStrR gilt für den Tatbestand der fahrlässigen Einfuhrsteuerhinterziehung nach Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG der allgemeine Begriff der Fahrlässigkeit von Art. 12 Abs. 3 StGB. Die allgemeinen Ausführungen der Vorin-

stanz zur Fahrlässigkeit sind korrekt, auf sie kann verwiesen werden (S. 21 ff. des erstinstanzlichen Urteils; pag. 306 ff.).

Gestützt auf Art. 50 MWSTG bzw. Art. 72 aMWSTG gelten für die Einfuhrsteuer die Bestimmungen des ZG, soweit das (a)MWSTG keine abweichenden Bestimmungen enthält. Es kann für die Tatbestandsvoraussetzungen der fahrlässigen Einfuhrsteuerhinterziehung auf die zutreffenden diesbezüglichen Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (S. 18 f. des erstinstanzlichen Urteils; pag. 303 f.). Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, ist das schweizerische Zollrecht geprägt von Mitwirkungspflichten (vgl. etwa Art. 21 und 25 ZG). Die zuführungs- und anmeldepflichtige Person trägt die volle Verantwortung für die Vornahme der Einfuhrsteueranmeldung und die vollständige und richtige Deklaration der Waren. Unterlässt sie es, sich bei den zuständigen Stellen nach ihren Pflichten zu erkundigen, kann sie sich später nicht auf ihre Unkenntnis berufen (BGE 135 IV 217 E. 2.1.3 mit Hinweisen [zum Zollrecht]). Die Rechtsprechung setzt an die Sorgfaltspflicht des Anmeldepflichtigen einen strengen Massstab (BGE 87 IV 25 E. 3 mit Hinweis auf BGE 68 IV 165 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5996/2017 vom 5. September 2018 E. 2.4.1 mit Hinweisen [alle zum Zollrecht]).

16. **Subsumtion**

Es ist erstellt, dass die Beschuldigte im Zeitraum vom 30. September 2007 bis zum 29. Mai 2012 mehrfach die Anmeldung der Kosten für die Bestückung von Uhrenteilen («Settings») anlässlich der jeweiligen Einfuhren der bearbeiteten Gegenstände in die Schweiz (betroffener Einfuhrsteuerbetrag: CHF 268'349.45) und im Zeitraum vom 28. Januar 2010 bis zum 31. März 2012 die Anmeldung der Kosten für die Beschichtung von Uhrenteilen («Platings») anlässlich der jeweiligen Einfuhren der bearbeiteten Gegenstände in die Schweiz (betroffener Einfuhrsteuerbetrag: CHF 77'496.20) zur Verzollung und Versteuerung unterliess (E. 11 hiavor). Es ist weiter unbestritten, dass die Beschuldigte zur Anmeldung der Kosten verpflichtet gewesen wäre. Ebenfalls unbestritten ist, dass der Einfuhrsteueranspruch des Staats infolge Ausbleibens der Zollanmeldung im Zeitpunkt, in dem die Waren über die Zollgrenze verbracht wurden, entstand und fällig wurde (E. 15.3.1 hiavor). Infolge der Nichtanmeldung wurde die entstandene und fällige Steuerforderung nicht veranlagt und folglich auch nicht bezahlt. Der objektive Tatbestand der Einfuhrsteuerhinterziehung ist demnach erfüllt. Unerheblich ist, ob die Beschuldigte die Einfuhrsteuer später als Vorsteuer in Abzug bringen konnte oder nicht.

Weiter ist erstellt, dass die Beschuldigte der Meinung war, es handle sich bei den Kosten für «Settings» und «Platings» um Dienstleistungen, welche nicht der Mehrwertsteuerpflicht unterlägen. Die Beschuldigte wusste, dass sie aufgrund der Proforma-Rechnungen jeweils zu wenig Einfuhrsteuer bezahlte, war jedoch der Meinung, sie habe die entsprechende Nachzahlung jeweils im Rahmen der dreimonatigen Mehrwertsteuerabrechnung in Form eines Vorsteuerabzugs (vgl. pag. 260 Z. 20 ff.) nachgeholt. Sie klärte nicht eingehend und unter Beizug einer hierfür zuständigen Amtsstelle ab, wie sie die im Ausland ausgeführten Arbeiten bei der Einfuhr der bearbeiteten Gegenstände in abgaberechtlicher Hinsicht hätte behandeln

bzw. wie die Anmeldung zu deren Verzollung und Versteuerung korrekt hätte vorgenommen werden müssen.

Wie die Vorinstanz für die Zollhinterziehung zutreffend festhielt, versties die Beschuldigte dadurch, dass sie sich nicht darum bemühte, eingehend und unter Beizug einer hierfür zuständigen Amtsstelle in Erfahrung zu bringen, wie die im Ausland ausgeführten Arbeiten bei der Einfuhr der bearbeiteten Gegenstände in abgaberechtlicher Hinsicht zu behandeln gewesen wären, gegen ihre auch der Einfuhrsteuer inhärente Mitwirkungspflicht und verletzte die ihr diesbezüglich obliegende Sorgfaltspflicht. Die Beschuldigte hat ihren Angaben zufolge in Taiwan und Deutschland eine Ausbildung im Bereich Betriebswirtschaft und Marketing gemacht. Danach arbeitete sie in Berlin als Angestellte eines Handelsgeschäfts. 1998 kam sie in die Schweiz und machte sich in D._____ (Ort) mit dem Unternehmen C._____ selbständig (OZD 123). Sie arbeitete seither als Selbständigerwerbende in der Uhrenbranche und tätigte dabei über einen längeren Zeitraum Importe. Wie die Vorinstanz zutreffend festhielt, kann von einer Geschäftsführerin, die in der fraglichen Branche tätig ist und Arbeiten im Ausland ausführen lässt, erwartet werden, dass sie sich nach der korrekten Vorgehensweise für den Warenimport erkundigt und sich Klarheit über die von ihr vorzunehmenden (Verfahrens-)Handlungen verschafft (S. 23 des erstinstanzlichen Urteils, pag. 308). Dies wäre für die Beschuldigte, wie die Vorinstanz ebenfalls zutreffend festhält, auch ohne weiteres unter Beizug der hierfür zuständigen Amtsstelle möglich gewesen. Indem sie dies nicht tat, verletzte sie eine ihr obliegende Sorgfaltspflicht. Dass sie das Prozedere lediglich von der E._____ AG übernommen habe, vermag sie nicht von ihren Pflichten zu entbinden (pag. 271).

Die Befolgung der Sorgfaltspflicht war für die Beschuldigte sowohl aufgrund der konkreten Umstände als auch aufgrund ihrer Kenntnisse und Fähigkeiten ohne weiteres möglich. Die Einfuhrsteuerhinterziehung wäre durch korrektes Verhalten der Beschuldigten vermeidbar gewesen. Dass die Beschuldigte, welche über die grundsätzliche Pflicht zur Einfuhrbesteuerung im Bilde und sich der Komplexität des schweizerischen Mehrwertsteuersystems bewusst ist (vgl. ihre Ausführungen in OZD 122 ff. und 139 ff.), zu wenig Einfuhrsteuern bezahlte, war für sie auch ohne weiteres vorhersehbar. Sie gab im Übrigen auch selber an, zu wenig Einfuhrsteuer auf die fraglichen Waren zu bezahlen (OZD 125). Die von ihr geäußerte irrige Annahme, zumindest bei den «Settings» handle es sich um nicht mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen (OZD 127), vermögen sie mit Blick auf die ihr obliegende Pflicht zur Abklärung einer allfälligen Mehrwertsteuerpflicht der von ihr getätigten Importe und den strengen Sorgfaltsmassstab nicht zu entlasten. Im Übrigen erscheint dies in der Gesamtbetrachtung ohnehin als blosser Schutzbehauptung, gibt die Beschuldigte doch bei diversen Gelegenheiten an, tatsächlich zu wenig Einfuhrsteuer zu bezahlen, was sich aber durch den Vorsteuerabzug wieder ausgleiche (OZD 125 f. und 132).

Die unterlassene Abklärung, wie die fraglichen «Settings» und «Platings» abgaberechtlich zu behandeln gewesen wären, die dadurch unterlassene Anmeldung zur Versteuerung derselben und die Nichtentrichtung der Einfuhrsteuer waren kausal für die objektiv erfolgte Steuerhinterziehung. Es wäre der Beschuldigten zumutbar

gewesen, sich bei einer Amtsstelle zu erkundigen, wie bezüglich der «Settings» und «Platings» abgaberechtlich vorzugehen gewesen wäre oder ob das von ihr angewandte Vorgehen gesetzeskonform war.

Es liegen damit sämtliche Elemente der Fahrlässigkeit vor.

17. **Strafbarkeit der Beschuldigten**

Wird eine Widerhandlung beim Besorgen der Angelegenheiten einer juristischen Person oder sonst in Ausübung geschäftlicher Verrichtungen für einen anderen begangen, sind die Strafbestimmungen auf diejenigen natürlichen Personen anwendbar, welche die Tat verübt haben (Art. 6 Abs. 1 VStrR; Urteile des Bundesgerichts 6S.217/2004 vom 26. November 2004 E. 4 und 2C_415/2013 vom 2. Februar 2014 E. 4.2).

Die Beschuldigte war im fraglichen Zeitraum einzelzeichnungsberechtigte Geschäftsführerin bzw. einzelzeichnungsberechtigtes Verwaltungsratsmitglied der C._____ AG (vor dem ._____ [Datum] C._____ GmbH). Sie wickelte unbestrittenermassen persönlich den Importprozess ab und war ihren eigenen Aussagen zufolge auch zuständig für die Kontrolle der fraglichen Rechnungen (OZD 123 ff.; pag. 260 ff.). Das Unterlassen der Anmeldung zur Versteuerung und Verzollung der fraglichen Importe ist damit ihr persönlich anzulasten.

18. **Fazit**

Die Beschuldigte hat den objektiven und subjektiven Tatbestand der mehrfachen fahrlässigen Einfuhrsteuerhinterziehung gemäss Art. 85 Abs. 3 aMWSTG und Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG erfüllt.

Unbestrittenermassen und gestützt auf die soeben gemachten Ausführungen sowie die diesbezüglichen Ausführungen der Vorinstanz hat sie auch den objektiven und subjektiven Tatbestand der mehrfachen fahrlässigen Zollhinterziehung gemäss Art. 118 Abs. 1 Bst. a ZG erfüllt (vgl. E. 12 hiavor mit Hinweisen).

Wenn die Beschuldigte angibt, nicht gewusst zu haben, mit dem von ihr gewählten Vorgehen gegen das Gesetz zu verstossen, und sich damit auf einen Verbotsirrtum nach Art. 21 StGB beruft, ist sie nicht zu hören. Indem sie die in E. 16 hiavor dargelegten Abklärungen unterliess, nahm sie zumindest in Kauf, sich strafbar zu machen. Ihr schuldhaftes Nichtwissen wird ihr vorgeworfen. Sie befand sich daher nicht in einem Verbotsirrtum, weshalb eine allfällige Strafmilderung wegen dessen Vermeidbarkeit von vornherein ausser Betracht fällt.

Ein Sachverhaltsirrtum liegt ebenfalls keiner vor. Die Frage, ob die Waren bzw. Dienstleistungen zu verzollen und zu versteuern gewesen wären und die Frage nach der Qualifikation der Einfuhren als Waren oder Dienstleistungen im Sinne der Zoll- und Mehrwertsteuergesetzgebung sind Rechts- und keine Tatsachenfragen.

Allfällige Rechtfertigungs- oder weitere Schuldausschlussgründe liegen keine vor.

Die Beschuldigte hat sich durch das Unterlassen der (vollständigen) Anmeldung der «Settings» und «Platings» zur Verzollung und Versteuerung und dem dadurch bewirkten Ausbleiben der Entrichtung von CHF 118.50 Zoll und CHF 345'845.65

Einfuhrsteuern der mehrfachen fahrlässigen Zollhinterziehung gemäss Art. 118 Abs. 1 Bst. a ZG und der mehrfachen fahrlässigen Einfuhrsteuerhinterziehung gemäss Art. 85 Abs. 3 aMWSTG und Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG schuldig gemacht.

Eine Strafbefreiung (Art. 52 StGB; Art. 103 Abs. 4 MWSTG) kommt mangels Geringfügigkeit von Schuld und Tatfolgen nicht in Betracht.

Entgegen der Ansicht der Beschuldigten besteht bei der Anwendung der Zoll- und Mehrwertsteuergesetzgebung im vorliegenden Fall kein Ermessensspielraum.

IV. Strafzumessung

19. Anwendbares Recht

Gestützt auf Art. 1 und 2 VStrR kommen auf den vorliegenden Sachverhalt die Strafzumessungsregeln des StGB zur Anwendung.

Am 1. Januar 2018 traten die revidierten Bestimmungen des allgemeinen Teils des StGB in Kraft. Hat der Täter ein Verbrechen, Vergehen oder eine Übertretung (Art. 104 StGB) vor Inkrafttreten des neuen StGB begangen, erfolgt die Beurteilung aber erst nachher, so ist gemäss Art. 2 Abs. 2 StGB das neue Gesetz anzuwenden, wenn dieses für ihn das mildere ist. Der Vergleich der Schwere verschiedener Strafnormen ist nach der sogenannten konkreten Methode vorzunehmen, wonach sich umfassende Beurteilungen des Sachverhalts nach altem und nach neuem Recht gegenüberzustellen sind. Anzuwenden ist in Bezug auf ein und dieselbe Tat nur entweder das alte oder das neue Recht. Eine kombinierte Anwendung der beiden Rechte ist ausgeschlossen. Hat der Täter mehrere selbständige strafbare Handlungen begangen, so ist in Bezug auf jede einzelne Handlung gesondert zu prüfen, ob das alte oder das neue Recht milder ist. Gegebenenfalls ist eine Gesamtstrafe zu bilden (BGE 134 IV 82 E. 6.2.1 und E. 6.2.3). Ausschlaggebend ist, nach welchem der beiden Rechte der Täter für die gerade zu beurteilende Tat besser wegkommt (vgl. zum Ganzen STEFAN TRECHSEL/HANS VEST, in: Stefan Trechsel/Mark Pieth [Hrsg.], Praxiskommentar Schweizerisches Strafgesetzbuch, 4. Aufl. 2021, N 11 zu Art. 2 und ANDREAS DONATSCH, in: Derselbe [Hrsg.], Kommentar StGB/JStG, 21. Aufl. 2022, N 10 ff. zu Art. 2 StGB, jeweils mit Hinweisen). Der Gesetzesvergleich hat sich ausschliesslich nach objektiven Gesichtspunkten zu richten (BGE 134 IV 82 E. 6.2.2). Massgebend ist dabei das Ausmass der mit einer Sanktion verbundenen Beschränkung der persönlichen Freiheiten, namentlich der Bewegungsfreiheit, des Eigentums, der Ehre, der Betätigungsfreiheit und der Beziehungsfreiheit. Unter den möglichen Strafformen hat die Freiheitsstrafe als die strengste zu gelten, gefolgt von der Geldstrafe. Sind im Übrigen die Sanktionen im Einzelfall gleichwertig, so ist altes Recht anzuwenden (PETER POPP/ANNE BERKEMEIER, in: Marcel Alexander Niggli/Hans Wiprächtiger [Hrsg.], Basler Kommentar Strafrecht [StGB/JStGB], 4. Aufl. 2018, N 20 zu Art. 2 StGB mit Hinweisen).

Vorliegend erweist sich das neue Recht für die Beschuldigte nicht als das mildere, weshalb in Anwendung von Art. 2 Abs. 2 StGB *e contrario* altes Recht anzuwenden ist.

20. **Allgemeine Grundlagen der Strafzumessung / Methodik**

Die Strafzumessungsregeln des Ersten Teils des aStGB sind gestützt auf den Verweis in Art. 104 aStGB auch auf Übertretungen anwendbar.

Gemäss Art. 47 aStGB misst das Gericht die Strafe nach dem Verschulden des Täters zu. Bei der Strafzumessung ist zwischen Tat- und Täterkomponenten zu unterscheiden. Die Tatkomponenten umfassen das Ausmass des verschuldeten Erfolgs, die Art und Weise der Begehung der Tat, die Willensrichtung und die Beweggründe des Täters sowie die Frage nach der Vermeidbarkeit. Zu den Täterkomponenten sind die persönlichen Verhältnisse des Täters, das Vorleben und die Vorstrafen, das Verhalten nach der Tat und im Strafverfahren, Einsicht und Reue, die Strafempfindlichkeit sowie weitere strafmindernde und strafferhöhende Aspekte zu zählen (vgl. DANIEL JOSITSCH/GIAN EGE/CHRISTIAN SCHWARZENEGGER, Strafrecht II Strafen und Massnahmen, 9. Aufl. 2018, S. 103 ff.). Nach Art. 50 aStGB hat das Gericht in der Urteilsbegründung die für die Zumessung der Strafe erheblichen Umstände und deren Gewichtung zu begründen. Das Gericht muss die Überlegungen, die es bei der Bemessung der Strafe vorgenommen hat, in den Grundzügen wiedergeben, sodass die Strafzumessung nachvollziehbar ist (BGE 141 IV 244 E. 1.2.2 mit Hinweisen; BGE 144 IV 313 E. 1.2).

Hat der Täter durch eine oder mehrere Handlungen gleichzeitig den Tatbestand der Zollwiderhandlung und anderer von der Berufungsführerin zu verfolgender Widerhandlungen erfüllt, so wird die für die schwerste Widerhandlung verwirkte Strafe verhängt; diese kann angemessen erhöht werden (Art. 126 Abs. 2 ZG; gleichermassen Art. 89 Abs. 2 aMWSTG und Art. 101 Abs. 4 MWSTG).

Bei der Strafzumessung ist vorab der Strafraum für die schwerste Straftat zu bestimmen. Alsdann hat das Gericht die Einsatzstrafe für die schwerste Straftat innerhalb des Strafraums unter Berücksichtigung sämtlicher erschwerender und mildernder Umstände festzusetzen. In einem weiteren Schritt sind die übrigen Delikte zu beurteilen, wobei auch hier wiederum alle relevanten Umstände zu berücksichtigen sind (BGE 144 IV 217 E. 3.5.1; BGE 144 IV 313 E. 1.1.2). In der Folge ist die Einsatzstrafe unter Einbezug der übrigen Delikte in Anwendung des Asperationsprinzips angemessen zu erhöhen, wobei aufzuzeigen ist, in welchem Ausmass die Einsatzstrafe erhöht wird. Das Gericht hat sämtliche Einzelstrafen für die von ihm zu beurteilenden Delikte festzusetzen und zu nennen, damit beurteilt werden kann, ob die einzelnen Strafen und deren Gewichtung bei der Strafschärfung bundesrechtskonform sind (BGE 144 IV 313 E. 1.2).

21. **Strafraum, Straftat und schwerste Straftat**

Wer vorsätzlich oder fahrlässig durch Nichtanmelden, Verheimlichen oder unrichtige Zollanmeldung der Waren oder in irgendeiner anderen Weise ganz oder teilweise Zollabgaben hinterzieht, wird mit Busse bis zum Fünffachen des hinterzogenen Zollabgabenbetrags bestraft (Art. 118 Abs. 1 Bst. a ZG). Bei erschwerenden Umständen (Art. 124 ZG) wird das Höchstmass der angedrohten Busse um die Hälfte

erhöht. Zugleich kann auf eine Freiheitsstrafe von bis zu einem Jahr erkannt werden (Art. 118 Abs. 3 ZG).

Vorliegend liegen keine erschwerenden Umstände vor. Es kommt daher lediglich die Verhängung einer Busse in Betracht. Der hinterzogene Zollabgabebetrag beträgt CHF 118.50. Der Strafraum liegt demnach zwischen CHF 0 und CHF 592.50.

Die Strafdrohung für die Einfuhrsteuerhinterziehung liegt nach dem aMWSTG bei Busse bis zum Einfachen des unrechtmässigen Vorteils (Art. 85 Abs. 3 aMWSTG). Nach dem neuen MWSTG liegt die Strafdrohung bei Busse bis zu CHF 800'000.00 (Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG). Bei erschwerenden Umständen wird das Höchstmass der angedrohten Busse um die Hälfte erhöht; zugleich kann auf eine Freiheitsstrafe von bis zu zwei Jahren erkannt werden. Die Busse ist in Anwendung von Art. 106 Abs. 3 StGB zu bemessen, wobei Art. 34 StGB sinngemäss herangezogen werden kann (Art. 97 Abs. 1 und 2 MWSTG).

Die Bestimmungen des aMWSTG bleiben auch nach der Revision des Mehrwertsteuergesetzes weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Für Leistungen, die vor Inkrafttreten des MWSTG (am 1. Januar 2010) erbracht wurden sowie für Einfuhren von Gegenständen, bei denen die Einfuhrsteuerschuld vor Inkrafttreten des MWSTG entstanden ist, gilt ebenfalls das bisherige Recht (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG).

Entsprechend kommen auf die vor dem 1. Januar 2010 getätigten Einfuhren die Bestimmungen des aMWSTG zur Anwendung. Für sie gilt eine Bussenobergrenze vom Einfachen des unrechtmässigen Steuervorteils. Auf die nach dem 1. Januar 2010 getätigten Einfuhren kommt hingegen das MWSTG zur Anwendung. Für sie gilt eine Bussenobergrenze von CHF 800'000.00.

Die Vorinstanz stellte willkürfrei und damit für die Kammer verbindlich (vgl. E. 5 hiavor) fest, dass in der Zeit vom 30. September 2007 bis zum 4. Dezember 2009 insgesamt CHF 117'510.50 Einfuhrsteuer hinterzogen wurde (S. 17 des erstinstanzlichen Urteils; pag. 302). Dieser Betrag stellt auch gleich die Bussenobergrenze dar (Art. 85 Abs. 3 aMWSTG). Für den Zeitraum nach dem 1. Januar 2010 beträgt der hinterzogene Steuerbetrag CHF 228'335.15. Die Bussenobergrenze liegt bei CHF 800'000.00. Erschwerende Umstände i.S.v. Art. 97 Abs. 2 MWSTG liegen keine vor.

Wie nachfolgend zu sehen sein wird, ist die Busse sowohl für die Straftaten vor als auch für die Straftaten nach dem 1. Januar 2010 deutlich unter den jeweiligen Strafbegrenzen von CHF 117'510.50 und CHF 800'000.00 anzusetzen. Es wird aufgrund des engen sachlichen Zusammenhangs zwischen den zahlreichen einzelnen Einfuhrhandlungen (vgl. OZD 439 ff. und 452 ff.) darauf verzichtet, für jede einzelne oder für einzelne Zeiträume gesondert Strafen festzusetzen. Es wird vielmehr eine angemessene Busse für die gesamte Einfuhrsteuerhinterziehung festgesetzt.

In Bezug auf die auszufällende Gesamtbusse ist die schwerste Straftat gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung nach der abstrakten Strafdrohung zu bestimmen (BGE 116 IV 300 E. 2.c.bb). Als schwerste Tat gilt mit anderen Wor-

ten grundsätzlich jene, die mit dem schärfsten Strafraum bedroht ist, und nicht jene, die nach den konkreten Umständen verschuldensmässig am Schwersten wiegt (JÜRGEN-BEAT ACKERMANN, in: Marcel Alexander Niggli/Hans Wiprächtiger [Hrsg.], Basler Kommentar Strafrecht [StGB/JStGB], 4. Aufl. 2018, N 116 zu Art. 49 StGB mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Aufgrund des Strafraums von bis zu CHF 117'510.50 bzw. CHF 800'000.00 hat demnach die Einfuhrsteuerhinterziehung als die schwerste Straftat zu gelten. Dafür ist eine Einsatzstrafe festzulegen, welche anschliessend mit der Zollwiderhandlung angemessen zu erhöhen ist. Es ist für jedes einzelne Delikt zu bestimmen, welche Strafe das Gericht dafür bei isolierter Betrachtung als angemessen erachten würde, und diese Strafen sind dann zu asperieren.

22. **Einsatzstrafe für die schwerste Straftat**

Es kann vorab grundsätzlich auf die zutreffenden diesbezüglichen Ausführungen der Berufungsführerin verwiesen werden (pag. 61).

Die Beschuldigte hinterzog über fast fünf Jahre Einfuhrsteuern und erlangte damit einen unrechtmässigen Vermögensvorteil von mehr als CHF 345'000.00. Die Beschuldigte handelte fahrlässig, was aber bezüglich Art. 85 Abs. 3 aMWSTG bereits tatbestandsimmanent ist. Die Fahrlässigkeit bestand nach den korrekten Feststellungen der Vorinstanz und den Ausführungen der Beschuldigten im erstinstanzlichen Verfahren darin, dass diese der irrigen Meinung war, es handle sich bei den Kosten für «Settings» und «Platings» um Kosten für Dienstleistungen, welche nicht der Mehrwertsteuerpflicht unterlägen (S. 14 des erstinstanzlichen Urteils; pag. 299). Sie habe das Prozedere in gutem Glauben von der E. _____ AG übernommen, bei welcher es sich um ein alteingesessenes und ehrwürdiges Unternehmen handle (pag. 271). Es ist ebenfalls erstellt, dass die Beschuldigte der Meinung war, ihrer Mehrwertsteuerpflicht mit dem – unbestrittenermassen zulässigen (S. 9 des erstinstanzlichen Urteils; pag. 294) – Vorsteuerabzug vollständig nachgekommen zu sein. Dass die erfahrene Geschäftsfrau mit Schweizer Bürgerrecht (pag. 270) unbesehen ein Steuerprozedere übernahm ohne sich bei einer entsprechenden Behörde über die Richtigkeit ihres Vorgehens zu erkundigen, vermag sie nicht zu entlasten. Es wäre ihr ohne weiteres möglich gewesen, sich bei einer Amtsstelle über die Rechtmässigkeit ihres Vorgehens zu erkundigen, zumal sie sich aufgrund ihrer Erfahrung und Stellung bewusst war, dass die Schweizer Steuergesetzgebung komplex ist und eine Zuwiderhandlung gegen diese insbesondere im Geschäftsbereich empfindliche Strafen nach sich ziehen kann. Es wäre ihr auch unbenommen gewesen, im Zweifelsfall zumindest vorsichtshalber eine Anmeldung der Einfuhren vorzunehmen. Der Irrtum wäre damit ohne weiteres vermeidbar gewesen und es ist der Beschuldigten mit der Berufungsführerin eine gewisse Leichtfertigkeit vorzuwerfen (pag. 62). Zugutezuhalten ist der Beschuldigten auf der anderen Seite, dass sie gemäss den zutreffenden Feststellungen der Vorinstanz tatsächlich berechtigt war, die fragliche Einfuhrsteuer als Vorsteuer in Abzug zu bringen und dies auch tatsächlich erfolgte. Der Schaden für den Fiskus beschränkt sich damit im Ergebnis – wenn überhaupt – auf einen Zinsausfall. Der Deliktobetrag könnte deutlich höher sein. Das Tatverschulden ist damit insgesamt als leicht zu qualifizieren. Ausserdem sind die lange Verfahrensdauer und die seit der

Tat verstrichene Zeit (mehr als 10 Jahre) deutlich zu Gunsten der Beschuldigten zu berücksichtigen. Die Kammer erachtet eine Einsatzstrafe von CHF 29'800.00 für angemessen.

23. Asperation Zollhinterziehung

Unter Verweis auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz (S. 25 des erstinstanzlichen Urteils; pag. 310) und auf das zur Einfuhrsteuerhinterziehung Gesagte (E. 22 hiavor) erachtet die Kammer für die Zollhinterziehung eine Busse von CHF 300.00 als angemessen. Diese ist im Rahmen der Asperation im Umfang von 2/3, d.h. CHF 200.00, zu berücksichtigen.

24. Täterkomponenten

Die ._____-jährige verheiratete Beschuldigte ist selbständigerwerbend und hat ihren Angaben zufolge ein monatliches Einkommen von rund CHF 10'600.00 (pag. 191). Im Handelsregister ist sie im Zusammenhang mit der von ihr im erstinstanzlichen Verfahren erwähnten F.____ SA (pag. 192) und als Verwaltungsratspräsidentin der G.____ AG, beide in D.____ (Ort), eingetragen. Beide Unternehmen bezwecken den Handel mit Uhren und Schmuck. Es ist bei der Beschuldigten keine besondere Strafempfindlichkeit auszumachen. Zwar gestand sie von Beginn weg ein, keine Einfuhrsteuern und Zollabgaben bezahlt zu haben. Dieses Erkenntnis lag der Berufungsführerin aufgrund der Akten aber auch ohne die entsprechenden Äusserungen der Beschuldigten bereits vor, so dass sich das Geständnis nicht strafmildernd auszuwirken vermag. Die Täterkomponenten sind insgesamt als neutral zu werten.

25. Verletzung Beschleunigungsgebot

Das in Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) garantierte und in Art. 5 StPO konkretisierte Beschleunigungsgebot verpflichtet die Behörden, das Strafverfahren zügig voranzutreiben, um die beschuldigte Person nicht unnötig über die gegen sie erhobenen Vorwürfe im Ungewissen zu lassen (BGE 124 I 139 E. 2.a). Welche Verfahrensdauer angemessen ist, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab, welche in ihrer Gesamtheit zu würdigen sind (Urteil des Bundesgerichts 6P.119/2003 vom 20. Januar 2004 E. 3.2). Kriterien für die Angemessenheit der Verfahrensdauer sind etwa die Schwere des Tatvorwurfs, die Komplexität des Sachverhalts, die dadurch gebotenen Untersuchungshandlungen, das Verhalten des Beschuldigten und dasjenige der Behörden sowie die Zumutbarkeit für den Beschuldigten (HANS MATHYS, Leitfa-den Strafzumessung, 2. Aufl. 2019, N 367; Urteil des Bundesgerichts 6B_1303/2018 vom 9. September 2019 E. 1.2; BGE 143 IV 373 E. 1.4.1; BGE 130 I 269 E. 2.3 und 3.1).

Eine Verletzung des Beschleunigungsgebots führt in der Regel zu einer Strafreduktion, in Ausnahmefällen sogar zum Verzicht auf jegliche Strafe oder in extremen Fällen – als ultima ratio – zu einer Verfahrenseinstellung (BGE 143 IV 373 E. 1.4 sowie BGE 133 IV 158 E. 8). Dabei kommt dem Gericht ein weites Ermessen zu (BGE 143 IV 373 E. 1.4.2). Die Verletzung des Beschleunigungsgebots muss im

Urteil ausdrücklich festgehalten und es muss dargelegt werden, in welcher Weise dieser Umstand berücksichtigt wurde (BGE 117 IV 124 E. 4.d).

Das Beschleunigungsgebot wurde vorliegend dadurch verletzt, dass die Fällung und Ausfertigung des oberinstanzlichen Entscheids nach Eingang der Berufungsbegründung am 2. März 2021 (pag. 400) und Abschluss des Schriftenwechsels am 28. September 2021 (pag. 449) zu lange dauerte. Diesem Umstand ist mit einer Reduktion der Strafe um 1/15 Rechnung zu tragen. Ausserdem ist die Verletzung des Beschleunigungsgebots im Urteilsdispositiv festzuhalten.

26. Konkretes Strafmass

Die Beschuldigte wird damit zu einer Busse von total CHF 28'000.00 verurteilt.

Soweit die Busse nicht eingebracht werden kann, wird sie auf Antrag der Verwaltung vom Richter in Haft umzuwandeln sein. Im Falle der Umwandlung werden CHF 30.00 einem Tag Haft gleichgesetzt, jedoch darf die Umwandlungsstrafe die Dauer von drei Monaten nicht übersteigen (Art. 10 Abs. 1 und 3 sowie Art. 91 Abs. 1 und 2 VStrR). Es wäre für den vorliegenden Fall folglich (unter Vorbehalt all-fälliger Teilzahlungen) eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Monaten auszusprechen.

V. Kosten und Entschädigung

27. Verfahrenskosten

Die Kosten des Verwaltungsstrafverfahrens trägt die beschuldigte Person, wenn sie verurteilt wird (Art. 95 Abs. 1 VStrR).

Die Kosten des gerichtlichen Verfahrens und deren Auferlegung bestimmen sich gemäss Art. 97 Abs. 1 VStrR nach den Regeln der StPO, wobei gemäss Art. 97 Abs. 2 VStrR im Urteil des Gerichts die Verfahrenskosten der Verwaltung gleich wie die gerichtlichen Kosten verlegt werden können.

Wird die beschuldigte Person verurteilt, so trägt sie die Verfahrenskosten (Art. 426 Abs. 1 StPO). Die Kosten des Rechtsmittelverfahrens tragen die Parteien nach Massgabe ihres Obsiegens oder Unterliegens. Fällt die Rechtsmittelinstanz selber einen neuen Entscheid, befindet sie darin auch über die von der Vorinstanz getroffene Kostenregelung (Art. 428 Abs. 1 und 3 StPO).

Die Beschuldigte wird verurteilt und hat deshalb die erst- und oberinstanzlichen Verfahrenskosten wie auch die Kosten des Verwaltungsstrafverfahrens zu tragen. Diese belaufen sich für das erstinstanzliche Verfahren auf CHF 5'780.00, sich zusammensetzend aus den Kosten des Verwaltungsstrafverfahrens von CHF 4'360.00 (pag. 62) und den Kosten des erstinstanzlichen Gerichtsverfahrens von CHF 1'420.00 (S. 26 des erstinstanzlichen Urteils; pag. 311). Die Kosten des oberinstanzlichen Verfahrens werden auf CHF 3'000.00 festgesetzt.

28. Entschädigung

Gemäss Art. 99 Abs. 1 VStrR ist dem Beschuldigten, gegen den das Verfahren eingestellt oder der nur wegen Ordnungswidrigkeit bestraft wird, auf Begehren eine

Entschädigung für Nachteile, die er erlitten hat, auszurichten. Beides ist vorliegend nicht der Fall.

Infolge Schuldspruchs ist auch keine Entschädigung nach StPO zu sprechen (Art. 436 Abs. 1 i.V.m. Art. 429 Abs. 1 StPO e contrario). Der Beschuldigten wird keine Entschädigung ausgerichtet.

Die 2. Strafkammer erkennt:

I.

Es wird festgestellt, dass das Beschleunigungsgebot verletzt wurde.

II.

A. _____ wird schuldig erklärt:

1. der **mehrfachen fahrlässigen Zollhinterziehung**, begangen im Zeitraum vom 30. September 2007 bis 29. Mai 2012 in D. _____ (Ort) und anderswo in der Schweiz;
2. der **mehrfachen fahrlässigen Einfuhrsteuerhinterziehung**, begangen im Zeitraum vom 30. September 2007 bis 29. Mai 2012 in D. _____ (Ort) und anderswo in der Schweiz;

und in Anwendung der Artikel

118 Abs. 1 Bst. a ZG,

85 Abs. 3 aMWSTG,

96 Abs. 4 Bst. a, 97 Abs. 1, 101 Abs. 4 MWSTG,

Art. 1, 2, 10 Abs. 1 und 3, 97 Abs. 1 und 2 VStrR,

12 Abs. 3, 47, 104, 106 Abs. 3 aStGB,

426 Abs. 1, 428 Abs. 1 und 3 StPO,

verurteilt:

1. zu einer **Busse** von **CHF 28'000.00**.
2. zu den **erstinstanzlichen Verfahrenskosten**, bestimmt auf **CHF 5'780.00**.
3. zu den **oberinstanzlichen Verfahrenskosten**, bestimmt auf **CHF 3'000.00**.

II.

Zu eröffnen:

- der Beschuldigten, v.d. Rechtsanwalt B. _____
- der Generalstaatsanwaltschaft
- der Berufungsführerin

Mitzuteilen:

- der Vorinstanz
- der Bundesanwaltschaft, Guisanplatz 1, 3003 Bern
- der Koordinationsstelle Strafregister (nur Dispositiv, nach unbenutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist bzw. nach Entscheid der Rechtsmittelbehörde)
- der Regionalen Staatsanwaltschaft Berner Jura-Seeland, Staatsanwalt H. _____ (BJS 2018 15386; gesamter Entscheid, nach unbenutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist bzw. nach Entscheid der Rechtsmittelbehörde)

Bern, 18. Juli 2022

Im Namen der 2. Strafkammer

Der Präsident i.V.:

Oberrichter Schmid

i.V. Oberrichter Horisberger

Der Gerichtsschreiber:

Schärer

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, Av. du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in Strafsachen gemäss Art. 39 ff., 78 ff. und 90 ff. des Bundesgerichtsgesetzes (BGG; SR 173.110) geführt werden. Die Beschwerde muss den Anforderungen von Art. 42 BGG entsprechen.