

Die weiteren 39 Bilder zeigen zweifellos auf eindringlichste Weise Formen von extremster Gewalt und Brutalität gegen Menschen, darunter Erschiessungen, Hinrichtungen, blutige und entstellte Leichen, mitunter von Kindern, Nahaufnahmen von blutigen, entstellten Gesichtern und zerstückelte menschliche Körper, wobei ein irgendwie denkbarer kultureller oder wissenschaftlicher Wert in keiner Weise erkennbar ist und die Bilder folglich nicht ansatzweise schutzwürdig sind.

Hinsichtlich der Anzahl der deliktischen Darstellungen ist Folgendes zu präzisieren: Bei den in der Anklageschrift unter den Nrn. 44 und 45 aufgeführten handelt es sich um identische Gewaltdarstellungen. Der Besitz ein und derselben Gewaltdarstellung kann dem Beschuldigten nicht doppelt angelastet werden. Zugunsten des Beschuldigten werden diese Gewaltdarstellungen rechtlich somit nur einmal berücksichtigt.

Im Ergebnis sind von den in der Anklageschrift umschriebenen Bildern und Videos 61 als Gewaltdarstellungen i.S.v. Art. 135 StGB zu qualifizieren, wovon 40 Bilder und 21 Videoaufnahmen.

TPF 2022 24

4. Auszug aus dem Entscheid der Beschwerdekammer in Sachen A. gegen Bundesamt für Justiz vom 20. Dezember 2021 (RR.2021.200)

Auslieferung; doppelte Strafbarkeit; auslieferungsfähige Fiskaldelikte; qualifizierter Abgabebetrug; gemeinrechtlicher Betrug zu Lasten des Staates

Art. 3 Abs. 3 Satz 2 IRSG, Art. 2 Ziff. 1 EAUE, Art. 146 StGB, Art. 14 Abs. 1, 2 und 4 VStrR

Übersicht über die auslieferungsfähigen Delikte mit Konnex zum Fiskus (E. 4). Abgrenzung zwischen dem gemeinrechtlichen Betrug zu Lasten des Staates und den Fiskaltatbeständen (E. 4.4). Prüfung der doppelten Strafbarkeit betreffend die in den Auslieferungsersuchen umschriebenen CumEx-Geschäfte (E. 8).

Extradition; double incrimination; infractions fiscales qui permettent l'extradition; escroquerie fiscale qualifiée; escroquerie de droit commun au préjudice de l'Etat

Art. 3 al. 3 2^e phrase EIMP, art. 2 ch. 1 CEEextr, art. 146 CP, art. 14 al. 1, 2 et 4 DPA

Aperçu des infractions pouvant donner lieu à extradition et ayant un lien avec le fisc (consid. 4). Délimitation entre l'escroquerie de droit commun au préjudice de l'Etat et les infractions fiscales (consid. 4.4). Examen de la double incrimination concernant les opérations CumEx décrites dans la demande d'extradition (consid. 8).

Estradizione; doppia punibilità; delitti fiscali che permettono l'estradizione; frode fiscale qualificata; truffa tout court ai danni dello Stato

Art. 3 cpv. 3 seconda frase AIMP, art. 2 n. 1 CEEstr, art. 146 CP, art. 14 cpv. 1, 2 e 4 DPA

Panoramica dei reati legati alla fiscalità che permettono l'estradizione (consid. 4). Discrimine fra truffa *tout court* ai danni dello Stato e fattispecie in ambito fiscale (consid. 4.4). Esame della doppia punibilità in relazione alle operazioni CumEx di cui nella domanda di estradizione (consid. 8).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

Das Justizministerium Hessen ersuchte die Schweiz um Auslieferung des deutschen Staatsangehörigen A. für die ihm im Haftbefehl des Landgerichts Wiesbaden und dem Beschluss des Oberlandesgerichts Frankfurt am Main zur Last gelegten Straftaten. A. wird zusammengefasst vorgeworfen, im Zusammenhang mit sogenannten CumEx-Geschäften in den Jahren 2006 bis 2008 gemeinsam mit weiteren Angeklagten ungerechtfertigte Steuerrückerstattungen in der Höhe von insgesamt EUR 113'306'345.87 erlangt zu haben. Auch das Justizministerium Nordrhein-Westfalen ersuchte gestützt auf den Haftbefehl des Landgerichts Bonn um Auslieferung von A. Im nordrhein-westfälischen Strafverfahren wird A. ebenfalls im Zusammenhang mit CumEx-Geschäften verdächtigt, gemeinsam mit weiteren Angeklagten von 2007 bis 2013 unrechtmässige Steuerrückzahlungen von insgesamt EUR 278'586'998.09 erwirkt und davon EUR 27'333'988.– für sich vereinnahmt zu haben. Die Angeklagten sollen im Wesentlichen über mehrere Jahre Aktien-Leerverkäufe um den Dividendenstichtag getätigt und dadurch Kapitalertragsteuerbescheinigungen generiert haben, worauf die bescheinigte Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag vom deutschen Finanzamt angerechnet und ausgezahlt worden sei, obwohl bei der

Durchführung der Geschäfte kein Steuereinbehalt stattgefunden habe. Dabei soll A., ein früherer Finanzbeamter, unter anderem nicht nur das deutsche Finanzamt, sondern auch Investoren arglistig getäuscht haben. Mit Auslieferungsentscheid vom 20. August 2021 bewilligte das Bundesamt für Justiz die Auslieferung von A., welcher hiergegen bei der Beschwerdekammer Beschwerde erheben liess.

Die Beschwerdekammer wies die Beschwerde ab.

Urteil des Bundesgerichts 1C_3/2022 vom 16. Februar 2022: Auf die Beschwerde von A. wurde nicht eingetreten.

Aus den Erwägungen:

4.2

4.2.1 Die Auslieferung ist nach dem Rechtshilfegesetz zulässig, wenn nach den Unterlagen des Ersuchens die Tat nach dem Recht sowohl der Schweiz als auch des ersuchenden Staates mit einer freiheitsbeschränkenden Sanktion im Höchstmass von mindestens einem Jahr oder mit einer schwereren Sanktion bedroht ist und nicht der schweizerischen Gerichtsbarkeit unterliegt (Art. 35 Abs. 1 lit. a und b IRSG).

4.2.2 Gemäss Art. 3 Abs. 3 Satz 1 IRSG wird einem Ersuchen indes nicht entsprochen, wenn Gegenstand des Verfahrens eine Tat ist, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint oder Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt (zur Begründung des Fiskalvorbehalts BBl 1976 II 444, 453 f.; vgl. KOCHER, Basler Kommentar, 2015, Art. 3 IRSG N. 61 ff.; ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 5. Aufl. 2019, N. 652; UNSELD, Internationale Rechtshilfe im Steuerrecht, 2011, S. 51 ff., S. 273 ff.; SCHULTZ, Das schweizerische Auslieferungsrecht, 1953, S. 467 bis 470). Dieser Grundsatz gilt sowohl für die akzessorische Rechtshilfe als auch für Auslieferungersuchen (Urteil des Bundesgerichts 1A.297/2005 vom 13. Januar 2006 E. 2.2).

In der Botschaft vom 8. März 1976 zu einem Bundesgesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen und einem Bundesbeschluss über Vorbehalte zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen wurde zum Ausschluss von Fiskaldelikten abschliessend festgehalten, dass mit Blick auf Art. 14 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das

Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) als nicht reine Fiskalvorschrift für die Umschreibung als Fiskaldelikt vom Anwendungsbereich des Rechtshilfegesetzes auszuschliessenden Taten nicht mehr auf die rechtliche Natur der anwendbaren Vorschrift abgestellt werden könne. Als massgebendes Kriterium dafür erscheine vielmehr, ob die Tat ausschliesslich auf die Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheine (BBl 1976 II 444, 454). Nach der (vor Inkrafttreten des IRSG am 1. Januar 1983 im Auslieferungsrecht entwickelten) Rechtsprechung des Bundesgerichts fallen unter den Begriff des fiskalischen Delikts Straftatbestände, die ausschliesslich eine Widerhandlung gegen die Vorschriften über die Veranlagung und den Bezug von Abgaben irgendwelcher Art erfassen (BGE 107 Ib 261 E. 2 S. 264; Urteil des Bundesgerichts 1A.158/2002 vom 8. Oktober 2002 E. 2.10). Gemäss dem nach Inkrafttreten des IRSG ergangenen BGE 112 Ib 55 E. 5d S. 56 unter Hinweis auf SCHULTZ (ders., a.a.O., S. 464 f.) liegt eine «Verkürzung fiskalischer Abgaben» im Sinne von Art. 3 Abs. 3 IRSG dann vor, wenn der Private dem Staat nicht das leistet, was er ihm aufgrund der massgebenden Abgabegesetze schuldet. Für KOCHER ist allen Fiskaldelikten (im Sinne von Art. 3 IRSG) damit eigen, dass der Steueranspruch eines Staates durch ein kriminalrechtliches Verhalten gefährdet oder verletzt wird (ders., a.a.O., Art. 3 IRSG N. 178 bis 181).

4.2.3 Satz 2 von Art. 3 Abs. 3 IRSG sieht zwei Ausnahmen vor (zu den Gründen für die Durchbrechung des Fiskalvorbehalts im Allgemeinen s. KOCHER, a.a.O. Art. 3 IRSG N. 197, unter Hinweis auf BGE 115 Ib 373 E. 8 S. 376):

Gemäss lit. a kann einem Ersuchen um Rechtshilfe nach dem dritten Teil des Rechtshilfegesetzes (vom Gesetz als «andere Rechtshilfe» bezeichnet) entsprochen werden, wenn ein Abgabebetrug Gegenstand des Verfahrens ist. Diesfalls besteht trotz des Wortlauts des Gesetzes (Kann-Vorschrift) eine Pflicht zur Rechtshilfeleistung, wenn die übrigen Voraussetzungen dafür erfüllt sind (BGE 125 II 250 E. 2 S. 252).

Nach lit. b kann einem Ersuchen nach allen Teilen des Rechtshilfegesetzes – und im Unterschied zu lit. a damit auch einem Auslieferungsersuchen – entsprochen werden, wenn ein qualifizierter Abgabebetrug im Sinne von Art. 14 Abs. 4 VStrR Gegenstand des Verfahrens ist (zur Einführung der am 1. Februar 2009 in Kraft getretenen Auslieferungsverpflichtung, zunächst beschränkt auf den grenzüberschreitenden Warenverkehr und somit auf die

Mehrwertsteuer bei der Einfuhr, die Zollabgaben und die besonderen Verbrauchsabgaben im grenzüberschreitenden Kontext, durch Anpassung von Art. 3 Abs. 3 IRSG [mit Bundesgesetz vom 3. Oktober 2008 zur Umsetzung der revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière] im Zusammenhang mit der Einführung des Tatbestands des bandenmässigen Schmuggels und Aufnahme des qualifizierten Leistungs- und Abgabebetrugs als Art. 14 Abs. 4 ins VStrR, s. BBl 2007 6269, 6278 ff., 6293 ff.; zu der am 1. Januar 2016 in Kraft getretenen Ausweitung dieser Auslieferungsverpflichtung [s. nachfolgend E. 4.2.4] mit Revision von Art. 14 Abs. 4 VStrR ohne Änderung von Art. 3 Abs. 3 lit. b IRSG s. BBl 2014 605, 624–626). Auch hier besteht trotz des Wortlauts des Gesetzes (Kann-Vorschrift) eine Pflicht zur Auslieferung, wenn die übrigen Voraussetzungen dafür erfüllt sind (s.o.).

4.2.4 Gemäss Art. 14 Abs. 4 VStrR (qualifizierter Abgabebetrug) wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft, wer gewerbmässig oder im Zusammenwirken mit Dritten Widerhandlungen nach Absatz 1 oder 2 (s. nachfolgend E. 4.2.5 f.) in Abgaben- oder Zollangelegenheiten begeht und sich oder einem andern dadurch in besonders erheblichem Umfang einen unrechtmässigen Vorteil verschafft oder das Gemeinwesen am Vermögen oder an anderen Rechten besonders erheblich schädigt. Mit der Freiheitsstrafe ist eine Geldstrafe zu verbinden (Fassung gemäss Ziff. I 5 des Bundesgesetzes vom 12. Dezember 2014 zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière, in Kraft seit 1. Januar 2016 [AS 2015 1389; BBl 2014 605]).

Art. 14 Abs. 4 VStrR findet auf alle vom Bund, d.h. von der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Zollverwaltung, im Steuer- und im Zollbereich erhobenen Steuern, Gebühren und Abgaben Anwendung. Das betrifft namentlich die Verrechnungssteuer (BBl 2014 605, 624; Art. 1 VStrR i.V.m. Art. 1, Art. 34 Abs. 1 und Art. 67 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuergesetz, VStG; SR 642.21]). So erhebt der Bund eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens, auf Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen (Art. 1 Abs. 1 1. Teilsatz VStG; zu den Einzelheiten s. Art. 4 ff. VStG).

[...] Die Verrechnungssteuer ist zwar mit den Einkommens- und Vermögenssteuern verflochten und die Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung sind namentlich auch auf die

Verrechnungssteuer anwendbar (zur Einordnung der Verrechnungssteuer ins Steuersystem s. BAUER-BALMELLI/REICH, Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Vorbemerkungen N. 50 ff., N. 58 ff. mit einer Übersicht über die Doktrin zur Zuordnung als indirekte oder direkte Steuer). Diese Umstände ändern allerdings nichts daran, dass die Verrechnungssteuer unter Art. 14 Abs. 4 VStrR fällt. Bezüglich der indirekten Steuern inkl. Verrechnungssteuer ermöglicht demnach Art. 3 Abs. 3 lit. b IRSG die Auslieferung in Fällen des qualifizierten Abgabebetrugs nach Art. 14 Abs. 4 VStrR (BBl 2014 605, 626). [...]

4.2.5 Gemäss Art. 14 Abs. 1 VStrR (Leistungsbetrug) wird mit Gefängnis oder Busse bestraft, wer die Verwaltung, eine andere Behörde oder einen Dritten durch Vorspiegelung oder Unterdrückung von Tatsachen arglistig irreführt oder sie in einem Irrtum arglistig bestärkt und so für sich oder einen andern unrechtmässig eine Konzession, eine Bewilligung oder ein Kontingent, einen Beitrag, die Rückerstattung von Abgaben, eine andere Leistung des Gemeinwesens erschleicht, oder bewirkt, dass der Entzug einer Konzession, einer Bewilligung oder eines Kontingents unterbleibt.

Mit Blick auf den Leistungsbetrug handelt es sich somit bei Art. 14 VStrR nicht um eine (reine) Fiskalvorschrift (BBl 1976 II 444, 454). Er erfasst in erster Linie das betrügerische Erschleichen von finanziellen und anderen Leistungen, die infolge arglistiger Täuschung auf Kosten des Gemeinwesens gewährt werden, sowie das betrügerische Verhalten, durch welches der Täter einem Entzug der genannten Leistungen entgeht (MAEDER, Basler Kommentar, 2020, Art. 14 VStrR N. 30). Grundsätzlich kommt jede dem Gemeinwesen zuzuordnende Leistung in Betracht (MAEDER, a.a.O., Art. 14 VStrR N. 92). Eine Bereicherungsabsicht ist – im Unterschied zum Betrug gemäss Art. 146 StGB – nicht vorausgesetzt (MAEDER, a.a.O., Art. 14 VStrR N. 100). Im Falle des Leistungsbetrugs ist der Private der fordernde Teil (HAURI, Verwaltungsstrafrecht, 1998, S. 48).

Wird arglistig eine ungerechtfertigte Rückerstattung von rechtmässig erhobenen Abgaben erschlichen, steht die Leistung des Gemeinwesens in Zusammenhang mit öffentlichen Abgaben und insofern kann auch der Leistungsbetrug den Fiskaldelikten im Sinne von Art. 3 Abs. 3 Satz 1 IRSG zugeordnet werden. Mit einer solchen ungerechtfertigten Rückerstattung wird gleichzeitig auf betrügerische Art die betreffende finanzielle Abgabe rückwirkend im Ergebnis vermieden, weshalb unter diesem Aspekt grundsätzlich auch das mit dem Abgabebetrug im Sinne von Art. 14 Abs. 2

VStrR (s. nachfolgend E. 4.2.6) sanktionierte Resultat vorliegt. Zu betonen ist, dass nach der Rechtsprechung nicht ausgeschlossen ist, dass eine Steuerverkürzung oder ungerechtfertigte Steuerrückerstattung den Tatbestand des gemeinrechtlichen Betrugs im Sinne von Art. 146 StGB erfüllt (s. beispielhaft Urteil des Bundesgerichts 1A.233/2004 vom 8. November 2004 E. 2, insbes. 2.4 und 2.6; zum Ganzen nachfolgend E. 4.4).

Das arglistige Erschleichen einer (quasi doppelt) ungerechtfertigten «Rückerstattung» von nicht entrichteten und auch nicht zu entrichtenden Abgaben fällt grundsätzlich nicht unter Art. 14 Abs. 1 VStrR sondern unter den gemeinrechtlichen Betrugstatbestand gemäss Art. 146 StGB, wenn die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des Betrugs vorliegen (s. nachfolgend E. 4.4; vgl. insbesondere Urteil des Bundesgerichts 1A.233/2004 vom 8. November 2004 E. 2.4; vgl. im Ergebnis auch Urteil des Bundesgerichts 1A.189/2001 vom 22. Februar 2002 E. 5.3). Selbst wenn ein solcher Vorwurf unter Art. 14 Abs. 1 VStrR fallen würde, wäre ein Fiskaldelikt im Sinne von Art. 3 Abs. 3 Satz 1 IRSG (s. *supra* E. 4.2.2; vgl. Urteil des Bundesgerichts 1A.155/1990 vom 15. Februar 1991 E. 4b) zu verneinen, wenn zwar in Zusammenhang mit öffentlichen Abgaben und unter Verletzung der fiskalischen Verfahrensordnung arglistig eine Leistung des Gemeinwesens erschlichen, aber damit keine, auch nicht im Ergebnis, Verkürzung der entsprechenden Abgabe bewirkt wird und die Tat auch nicht darauf gerichtet erscheint. So würde es sich fragen, weshalb der Fiskalvorbehalt in einem solchen Fall greifen sollte (vgl. auch BGE 112 Ib 55 E. 5d S. 56).

4.2.6 Nach Art. 14 Abs. 2 VStrR (Abgabebetrug) wird mit Gefängnis bis zu einem Jahr oder Busse bis zu Fr. 30'000.– bestraft, wer durch sein arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es sonst am Vermögen geschädigt wird. Art. 14 Abs. 2 VStrR bezieht sich auf die indirekten Steuern des Bundes (vgl. Art. 1 VStrR zum Geltungsbereich des Gesetzes). Als erheblich im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR gelten vorenthaltene Beträge ab Fr. 15'000.– (s. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 6B_79/2011 vom 5. August 2011 E. 6.3.4 m.w.H.).

Der Abgabebetrug bestraft in der ersten Variante die betrügerische Vermeidung von finanziellen Abgaben, welche an das Gemeinwesen zu entrichten wären, aber von diesem infolge der arglistigen Täuschung nicht

eingefordert werden (MAEDER, a.a.O., Art. 14 VStrR N. 30). In der zweiten Variante wird der Eintritt eines Vermögensschadens zum Nachteil des Gemeinwesens als Folge des Täterverhaltens genannt (MAEDER, a.a.O., Art. 14 VStrR N. 109 bis 111; der Vermögensschaden besteht gemäss HÜRLIMANN-FERSCH [Die Voraussetzungen für die Amts- und Rechtshilfe in Steuerstrafsachen, 2010, S. 100] und MICHAEL [Der Steuer- und Abgabebetrug im schweizerischen Recht, 1992, S. 131 ff.] in unrechtmässig vorenthaltenem Steuersubstrat). Im Falle des Abgabebetrugs ist das Gemeinwesen der fordernde Teil (HAURI, a.a.O., S. 48). Wie beim Leistungsbetrug durch ungerechtfertigte Rückerstattung festgehalten, ist auch hier zu bemerken, dass nach der Rechtsprechung nicht ausgeschlossen ist, dass eine Steuerverkürzung oder ungerechtfertigte Steuerrückerstattung den Tatbestand des gemeinrechtlichen Betrugs im Sinne von Art. 146 StGB erfüllt (s. beispielhaft Urteil des Bundesgerichts 1A.233/2004 vom 8. November 2004 E. 2, insbes. 2.4 und 2.6; zum Ganzen nachfolgend E. 4.4).

Es ist im Grundsatz nicht von einem Abgabebetrug im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR, sondern von einem gemeinrechtlichen Betrug (bei Vorliegen aller entsprechenden Tatbestandsvoraussetzungen) auszugehen, wenn der Täter arglistig zwar einen Vermögensschaden zum Nachteil des Gemeinwesens bewirkt, indem er namentlich das Steuerrückerstattungsverfahren einsetzt, er aber dabei die entsprechende Abgabe nicht verkürzt und die Tat auch nicht darauf gerichtet erscheint (vgl. *supra* E. 4.2.5; s. im Einzelnen nachfolgend E. 4.4). Wie beim Leistungsbetrug wäre ein solcher Vorwurf – ungeachtet der Verletzung der fiskalischen Verfahrensordnung – mangels Verkürzung der entsprechenden Abgabe ausserdem nicht als Fiskaldelikt im Sinne von Art. 3 Abs. 3 Satz 1 IRSG zu verstehen, selbst wenn er als Abgabebetrug im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR qualifiziert würde. So würde es sich fragen, weshalb der Fiskalvorbehalt in einem solchen Fall greifen sollte.

4.3

4.3.1 Nach Massgabe des Europäischen Auslieferungübereinkommens vom 13. Dezember 1957 (EAUe; SR 0.353.1) sind die Vertragsparteien grundsätzlich verpflichtet, einander Personen auszuliefern, die von den Justizbehörden des ersuchenden Staates wegen einer strafbaren Handlung verfolgt oder zur Vollstreckung einer Strafe oder einer sichernden Massnahme gesucht werden (Art. 1 EAUe). Auszuliefern ist wegen Handlungen, die sowohl nach dem Recht des ersuchenden als auch nach demjenigen des ersuchten Staates mit einer Freiheitsstrafe (oder die Freiheit

beschränkenden sichernden Massnahme) im Höchstmass von mindestens einem Jahr oder mit einer schwereren Strafe bedroht sind (Art. 2 Ziff. 1 EAUE; vgl. Art. 35 Abs. 1 IRSG; BGE 128 II 355 E. 2.1).

4.3.2 In Abgaben-, Steuer-, Zoll- und Devisenstrafsachen wird die Auslieferung unter den Bedingungen des EAUE nur gewährt, wenn dies zwischen Vertragsparteien für einzelne oder Gruppen von strafbaren Handlungen dieser Art vereinbart worden ist (Art. 5 EAUE). Eine solche Vereinbarung hat die Schweiz nicht abgeschlossen. Gemäss Art. 2 des Zweiten Zusatzprotokolls vom 17. März 1978 zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen (SR 0.353.12) kann die Auslieferung bei fiskalischen strafbaren Handlungen unter den dort genannten Voraussetzungen gewährt werden. Die Schweiz hat zwar (wie Deutschland) das Zweite Zusatzprotokoll zum EAUE ratifiziert, dabei aber erklärt, Kapitel II des Protokolls (bzw. dessen Art. 2 betreffend Auslieferung in Fiskalstrafsachen) nicht anzunehmen. Auch im Vertrag vom 13. November 1969 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Ergänzung des EAUE und die Erleichterung seiner Anwendung (SR 0.353.913.61) wurde die rechtshilfweise Auslieferung zur Verfolgung von Fiskaldelikten nicht vereinbart (vgl. Art. 5 EAUE).

4.3.3 Art. 59 ff. des Übereinkommens vom 19. Juni 1990 zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985 (Schengener Durchführungsübereinkommen [SDÜ]; Kapitel 4) enthalten Bestimmungen zur Auslieferung. Gemäss Art. 59 SDÜ sollen die Bestimmungen dieses Kapitels das EAUE ergänzen und seine Anwendung erleichtern. Nach Art. 63 SDÜ verpflichten sich die Vertragsparteien, nach Massgabe der in Art. 59 SDÜ erwähnten Übereinkommen die Personen auszuliefern, die durch die Justizbehörden der ersuchenden Vertragspartei im Zusammenhang mit einer strafbaren Handlung nach Art. 50 Abs. 1 SDÜ verfolgt werden oder zur Vollstreckung einer aufgrund einer solchen Handlung verhängten Strafe oder Massnahme gesucht werden. Gemäss Art. 50 Abs. 1 SDÜ verpflichten sich die Vertragsparteien, Rechtshilfe [...] zu leisten wegen Verstössen gegen die gesetzlichen Bestimmungen und Vorschriften im Bereich der Verbrauchsteuern, der Mehrwertsteuern und des Zolls. Diese Bestimmungen gelten für die Schweiz in ihren Beziehungen unter anderem zu Deutschland mit Wirkung ab 12. Dezember 2008.

4.3.4 Im Bereich der Verbrauchsteuern, der Mehrwertsteuern oder des Zolls ermöglicht demnach Art. 63 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 SDÜ die Auslieferung, sofern die Voraussetzungen von Art. 2 EAUE (Strafdrohung im Höchstmass von mindestens einem Jahr) erfüllt sind. Namentlich ist nach Art. 2 Ziff. 1 EAUE für die qualifizierte Steuerhinterziehung nach Art. 96 i.V.m. Art. 97 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20), welche mit Freiheitsstrafe von bis zu zwei Jahren bedroht wird, die Auslieferung zu gewähren (s. anstelle vieler Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2010.95 vom 25. August 2010 E. 4.3.3; zu den Verweigerungsvoraussetzungen s. Art. 50 Abs. 4 SDÜ). Stellen die im Auslieferungsersuchen geschilderten Handlungen einen Abgabebetrug nach Art. 14 Abs. 2 VStrR im Bereich der Verbrauchsteuern, der Mehrwertsteuern oder des Zolls dar, sind auch die Auslieferungsvoraussetzungen nach Art. 2 Ziff. 1 EAUE i.V.m. Art. 63 und Art. 50 Abs. 1 SDÜ ohne weiteres erfüllt (s. zum Ganzen BGE 136 IV 88 E. 3, mit weiteren Hinweisen; Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2009.116 vom 8. Juli 2009 E. 6.5). Angesichts der staatsvertraglichen Auslieferungsverpflichtung kommt der Fiskalvorbehalt von Art. 3 Abs. 3 IRSG im Bereich der Verbrauchsteuern, der Mehrwertsteuern oder des Zolls im Verhältnis zu den betreffenden Vertragsstaaten nicht zum Tragen.

4.4 Nach Massgabe des EAUE und des IRSG stellt der gemeinrechtliche Betrug gemäss Art. 146 Abs. 1 StGB ein auslieferungsfähiges Delikt dar, da er mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft wird (gleich wie der qualifizierte Abgabebetrug im Sinne von Art. 14 Abs. 4 VStrR; s. *supra* E. 4.2.4). Gemeinrechtlichen Betrug begeht, wer in der Absicht, sich oder einen andern unrechtmässig zu bereichern, jemanden durch Vorspiegelung oder Unterdrückung von Tatsachen arglistig irreführt oder ihn in einem Irrtum arglistig bestärkt und so den Irrenden zu einem Verhalten bestimmt, wodurch dieser sich selbst oder einen andern am Vermögen schädigt. Handelt der Täter gewerbsmässig, so wird er mit Freiheitsstrafe bis zu zehn Jahren oder Geldstrafe nicht unter 90 Tagessätzen bestraft (Art. 146 Abs. 2 StGB). Bei Gewerbsmässigkeit unterliegt der Täter demnach – im Vergleich zum qualifizierten Abgabebetrug im Sinne von Art. 14 Abs. 4 VStrR (s. *supra* E. 4.2.4) – einer signifikant höheren Strafdrohung.

Dem gemeinrechtlichen Betrug von Art. 146 StGB gehen die Fiskalstraftatbestände als speziellere und privilegierende Bestimmungen grundsätzlich vor. Die Tragweite von Art. 146 StGB wird entsprechend

eingeschränkt. Der gesetzgeberische Grund für die mildere Strafdrohung bei Fiskaldelikten liegt wie bei allen Spezialbestimmungen über täuschendes Verhalten in einem Verwaltungsverfahren darin, dass der Täter einer hoheitlich handelnden, mit besonderen Kompetenzen ausgestatteten Behörde gegenübersteht und vielfach vor allem im Bereich des Abgaberechts *ex lege* dem betreffenden Verfahren unterworfen wird (Urteil des Bundesgerichts 6B_326/2012 vom 14. Januar 2013 E. 1.2.3 unter Hinweis auf BGE 110 IV 24 E. 2e). Nach der Rechtsprechung ist ausschliesslich nach dem schweizerischen Fiskalstrafrecht (Steuerbetrug, Abgabebetrug) zu beurteilen, wer die Steuerbehörden arglistig über die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen täuscht, um auf diese Weise eine unrichtige, für ihn günstige Steuereinschätzung oder Rückzahlung (beim Quellensteuersystem) zu erreichen. Das Bundesgericht weist in diesem Zusammenhang auf die Steuerrechtswissenschaft hin, wonach als Zweck der Normen des Steuerstrafrechts allgemein der Schutz des staatlichen Steueranspruches bezeichnet wird (BGE 110 IV 24 E. 2e S. 28). Wer sich hingegen aus eigener Initiative entschliesst, sich oder Dritte durch Irreführung der Behörden unrechtmässig zu bereichern, indem er auf raffinierte Weise fiktive fiskalische Rückerstattungsansprüche existierender oder erfundener Personen geltend macht und mittels unechter oder unwahrer Urkunden die Auszahlung der Rückerstattungsansprüche erwirkt, unterliegt nach der Rechtsprechung grundsätzlich der Strafdrohung des gemeinrechtlichen Betruges (Art. 146 StGB). Diesfalls geht es nur um die rein deliktische Ausnützung des Systems der Rückerstattung und die Schädigung eines Gemeinwesens ist im Prinzip nicht weniger strafwürdig als die Schädigung eines privatrechtlichen Vermögens. Fehlt jeder Zusammenhang mit einem regulären Steuerverfahren, besteht kein sachlicher Grund, eine solche vorsätzliche Schädigung des Staates durch arglistige Täuschung einer privilegierten Sonderregelung des Steuer- oder Verwaltungsstrafrechts vorzubehalten und von Art. 146 StGB auszunehmen, weil das Steuerrückerstattungsverfahren als «Instrument» des Betruges eingesetzt wurde (BGE 110 IV 24 E. 2e S. 29; Urteile des Bundesgerichts 6B_326/2012 und 6B_327/2012 vom 14. Januar 2013 E. 1.2.3 [im konkreten Fall Verneinung von Art. 146 StGB]). In BGE 110 IV 24 bestätigte das Bundesgericht in einem schweizerischen Strafverfahren den vorinstanzlichen Schuldspruch wegen gemeinrechtlichen Betrugs gegen den betreffenden Beschwerdeführer. Der Verurteilung lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Der Beschwerdeführer stellte in den Jahren 1971–1978 von der Schweiz, vorwiegend von Zürich aus den Steuerbehörden der USA (Internal Revenue Service) rund 150 Rückerstattungsbegehren für

angeblich zu viel bezahlte Quellensteuern, wobei er falsche Personalien und Unterschriften verwendete, die Rückerstattungsformulare mit fingierten Einkommens-, Vermögens- und Quellensteuerangaben ausfüllte, mit den jeweils gewählten Namen unterzeichnete und den Rückerstattungsantrag mit entsprechend gefälschten Lohnausweisduplikaten unterstützte. Durch dieses Vorgehen gelang es ihm, die US-Steuerbehörden zu täuschen und sie zu veranlassen, in über 100 Fällen die verlangten Rückerstattungsbeträge zu erbringen. Die auf diese Weise betrügerisch erlangte Summe belief sich auf USD 409'471.– (damals rund Fr. 1 Mio.).

Gestützt auf BGE 110 IV 24 wurden in konstanter Rechtsprechung vergleichbare Sachverhaltsvorwürfe, bei denen es im Sinne der vorstehenden Erwägungen um die rein deliktische Ausnützung des Systems der Rückerstattung und die vorsätzliche Schädigung des Gemeinwesens ging, als gemeinrechtlicher Betrug und nicht als Abgabebetrug qualifiziert und infolgedessen die Auslieferung gewährt (s. Urteile des Bundesgerichts 1A.189/2001 vom 22. Februar 2002 E. 5 [Auslieferung an Deutschland]; 1A.189/2002 vom 28. Oktober 2002 E. 3 [Auslieferung an Deutschland]; im Grundsatz 1A.233/2004 vom 8. November 2004 [Auslieferung an Grossbritannien]; 1A.194/2005 vom 18. August 2005 E. 3.1 [Auslieferung an Deutschland]; 1A.297/2005 vom 13. Januar 2006 E. 3 [Auslieferung an Deutschland]; 1C_59/2009 vom 26. Februar 2009 E. 1.3 [Auslieferung an Grossbritannien]; Entscheide des Bundesstrafgerichts RR.2008.275 vom 5. Februar 2009 E. 2 [Auslieferung an Grossbritannien]; RR.2009.116 vom 8. Juli 2009 E. 6 [Auslieferung an Frankreich]; RR.2015.304 vom 23. Mai 2016 E. 5 [Auslieferung an Russland]).

Die beurteilten Auslieferungssachverhalte bezogen sich unter anderem namentlich auf das arglistige Erschleichen von fiktiven Rückerstattungsansprüchen betreffend die deutsche Kapitalertragsteuer (Urteil 1A.194/2005) und Umsatzsteuer (Urteil 1A.189/2001). Auch die täuschenden Handlungen zum Nachteil des Fiskus im Zusammenhang mit Mehrwertsteuerkarussellen (wenn grenzüberschreitend zwischen mehreren Gesellschaften Warenhandel betrieben und unter anderem Lieferketten vorgetäuscht sowie Gesellschaften als blosse Rechnungsaussteller zwischengeschaltet werden mit dem Ziel, einem Unternehmen den Vorsteuerabzug für eine nie abgelieferte Mehrwertsteuer zu ermöglichen) fallen nach der (vor Einführung der Auslieferungsverpflichtung für einzelne Fiskaldelikte entwickelten) Rechtsprechung unter den gemeinrechtlichen Straftatbestand des Betruges nach Art. 146 StGB und nicht unter den

Steuer- bzw. Abgabebetrag (im Bereich der akzessorischen Rechtshilfe: s. TPF 2007 150 E. 3.3 und 3.5; Entscheide des Bundesstrafgerichts RR.2012.89 vom 9. Januar 2013 E. 5; RR.2012.47 vom 22. November 2012 E. 3; RR.2011.225 vom 23. Februar 2012 E. 3; RR.2011.94 vom 21. November 2011 E. 4.4.1; RR.2008.188 vom 3. November 2008 E. 3.1; im Bereich der Auslieferung: s. Urteile des Bundesgerichts 1C_59/2009 vom 26. Februar 2009 E. 1.3; 1A.297/2005 vom 13. Januar 2006 E. 3; 1A.189/2002 vom 28. Oktober 2002 E. 2 und 3; Entscheide des Bundesstrafgerichts RR.2008.275 vom 5. Februar 2009 E. 2.3; RR.2009.116 vom 8. Juli 2009 E. 6; s. auch FABBRI/NOTO, Rechtshilfe bei Mehrwertsteuerkarussellen, Jusletter vom 14. Januar 2008).

Das Bundesgericht hielt in seinem Urteil 1A.233/2004 vom 8. November 2004 E. 2.6 ausserdem ausdrücklich fest, dass es nach der Rechtsprechung nicht ausgeschlossen ist, dass eine Steuerverkürzung oder eine ungerechtfertigte Steuerrückerstattung den Tatbestand des gemeinrechtlichen Betrugs im Sinne von Art. 146 StGB erfüllt. Der Umstand, dass der Täter mit der Steuerbehörde in Kontakt gekommen sei, schliesse ebenso wenig den Betrugstatbestand von Art. 146 StGB aus, so setze die arglistige Täuschung gerade voraus, dass es zwischen beiden Parteien irgendwann zu einem Kontakt komme (E. 2.6). Im beurteilten Auslieferungsfall hatte der auszuliefernde Beschwerdeführer zwei illegitime Bereicherungssysteme zu Lasten des ersuchenden Staates aufgebaut und dem Fiskus tatsächlich Steuersubstrat entzogen. Gemäss dem ersten System kaufte er Gesellschaften mit Reserven zur Bezahlung der Corporation Tax auf und machte in der Folge gegenüber der Steuerverwaltung (Inland Revenue) simulierte Geschäftstransaktionen geltend, die zu einer steuerlichen Entlastung führten. Anschliessend vereinnahmte er die Reserven für sich. Gemäss dem zweiten System kaufte er Gesellschaften auf, welche die Advance Corporation Tax bezahlt hatten, und versuchte deren Rückerstattung mit falschen Auskünften zu erreichen (E. 2.5). Dabei bestand vor dem Erwerb dieser Gesellschaften keine Beziehung zwischen dem auszuliefernden Beschwerdeführer und dem ersuchenden Staat; nach dem Eingreifen des Beschwerdeführers hatten die aufgekauften Gesellschaften jede Fähigkeit zur Leistung von Steuern verloren, da sie keine steuerbare Geschäftsaktivität mehr ausübten. Der Beschwerdeführer habe sich deshalb – so das Bundesgericht – nicht in einem ihm auferlegten Steuerrechtsverhältnis mit der Steuerbehörde befunden, sondern habe sich von sich aus gemäss vorgefasstem Plan mit dem einzigen Ziel an die Steuerbehörde gewendet, durch Machenschaften Steuerentlastungen und

Rückerstattungen zu erwirken. Die dem Beschwerdeführer vorgeworfenen Auslieferungssachverhalte wurden insgesamt als gemeinrechtlicher Betrug gemäss Art. 146 StGB qualifiziert (E. 2.7).

4.5 Ob der qualifizierte Abgabebetrag gemäss Art. 14 Abs. 4 VStrR der Strafnorm des StGB als *lex specialis* vorgeht und ein (insbesondere qualifizierter) Betrug zum Nachteil des Gemeinwesens nicht unter Art. 146 StGB fällt (unechte Konkurrenz), wirkt sich auslieferungsrechtlich insofern nicht aus, als eine Auslieferung für beide Tatbestände in Frage kommt, sofern die übrigen Auslieferungsvoraussetzungen erfüllt sind.

Anders liegt die Ausgangslage demgegenüber beim einfachen Abgabebetrag gemäss Art. 14 Abs. 2 VStrR, da das schweizerische Recht inkl. Staatsvertragsrecht eine Auslieferung bei einem einfachen Abgabebetrag – ausserhalb des Bereichs der Verbrauchsteuern, der Mehrwertsteuern oder des Zolls, wo bereits eine qualifizierte Steuerhinterziehung auslieferungsfähig ist, soweit sie Art. 2 Ziff. 1 EAUE (Strafdrohung im Höchstmass von mindestens einem Jahr) erfüllt, – nach wie vor nicht zulässt (vgl. dazu [vor Einführung der Auslieferungsverpflichtung gemäss Art. 3 Abs. 3 lit. b IRSG ergangene] Urteile des Bundesgerichts 1A.189/2001 vom 22. Februar 2002 E. 4 f.; 1A.233/2004 vom 8. November 2004 E. 2.1; 1A.194/2005 vom 18. August 2005 E. 2.3, 3.1.2 ff.; 1A.297/2005 vom 13. Januar 2006 E. 2.2).

4.6 In den entsprechenden Erwägungen wird nachfolgend zu untersuchen sein, ob der in den Auslieferungsersuchen geschilderte Sachverhalt ein auslieferungsfähiges Fiskaldelikt (E. 4.2.4), einen gemeinrechtlichen Betrug zu Lasten des Staates (E. 4.3) oder ein nicht auslieferungsfähiges Fiskaldelikt begründet.

8.

8.1 Zur Hauptsache rügt der Beschwerdeführer, dass bei CumEx-Geschäften die Voraussetzung der beidseitigen Strafbarkeit fehle. [...]

8.6 Was der Beschwerdeführer im Einzelnen gegen diese Qualifizierung vorbringt, zielt grundlegend an der Sache vorbei. Wie die CumEx-Geschäfte zivilrechtlich in der Schweiz beurteilt werden und ob die Dividendenersatzzahlung in der Schweiz der Verrechnungssteuer unterliegt oder nicht, ist entgegen der Argumentation des Beschwerdeführers vorliegend nicht relevant (zur Frage der Verrechnungssteuerpflicht in der

Schweiz auf Dividendenersatzzahlungen im Zusammenhang mit CumEx-Transaktionen und zur diesbezüglichen Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV und schweizerischen Banken s. Urteil des Bundesgerichts 2C_123/2016 vom 21. November 2017; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3 bis 6; vgl. auch Botschaft vom 14. April 2021 zu einer Änderung des Verrechnungssteuergesetzes [Stärkung des Fremdkapitalmarkts] [BBl 2021 976, 27 ff.]). Zur Prüfung der doppelten Strafbarkeit ist entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers vorliegend insbesondere nicht relevant, ob in der Schweiz die tatsächlichen und/oder rechtlichen Voraussetzungen gegeben sind, dass sich der in den Auslieferungsersuchen dargestellte Sachverhalt hier verwirklichen könnte. Wie vorstehend erläutert, ist selbst mit Blick auf den (qualifizierten) Abgabebetrug unter dem Aspekt der doppelten Strafbarkeit nicht zu prüfen, ob der behauptete Sachverhalt, wäre er in der Schweiz geschehen, hier überhaupt zu einer Abgabeverkürzung geführt hätte. Soweit der Beschwerdeführer sich auf das Gutachten von Prof. Dr. iur. O. vom 21. September 2021 beruft, wonach aus schweizerischer Sicht bei Leerverkäufen kein Straftatbestand erfüllt werden könne, kann er daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten, gerade weil sich dieses nicht auf die vorliegend verbindliche Sachverhaltsdarstellung in den deutschen Auslieferungsersuchen bezieht. Selbst wenn die ersuchende Behörde ausschliesslich den Vorwurf der Steuerhinterziehung (durch Anrechnung und Auszahlung ungerechtfertigter Steuererstattung) erheben sollte, genügt es, dass die vom ersuchenden Staat geltend gemachte Steuerverkürzung nach dessen Steuerrechtssystem gegeben ist (vgl. Art. 24 Abs. 2 IRSV), wovon grundsätzlich auszugehen ist. Der Beschwerdeführer widersetzt sich zwar der straf-, steuerstraf- und steuerrechtlichen Würdigung nach deutschem Recht durch die ersuchenden Behörden. Damit verkennt er aber, dass das Auslieferungsgesetz weder eine Beweiswürdigung vorzunehmen noch das ausländische Recht zu überprüfen hat. Im Übrigen ging namentlich das Oberlandesgericht auf die Argumentation des Beschwerdeführers ein und er bringt im vorliegenden Verfahren weder mit deren Wiederholung noch mit seinen weiteren Einwänden etwas vor, was die deutschen Auslieferungsersuchen als geradezu rechtsmissbräuchlich erscheinen liesse.

Der Beschwerdegegner hat die Auslieferungssachverhalte bei einer *prima facie* Beurteilung zu Recht unter den gemeinrechtlichen Betrugstatbestand im Sinne von Art. 146 StGB subsumiert. Der Sachverhaltsvorwurf in den deutschen Auslieferungsersuchen entspricht augenscheinlich im Kern dem

in BGE 110 IV 24 als Betrug beurteilten Vorwurf; die vom Beschwerdeführer hervorgehobenen Unterschiede im Sachverhalt sind für die rechtliche Würdigung irrelevant. Wie in den auf dieser Grundlage bereits beurteilten Auslieferungssachverhalten (s. *supra* E. 4.4) geht es auch hier um die rein deliktische Ausnützung des Systems der Rückerstattung und die vorsätzliche Schädigung des Gemeinwesens, wobei der Beschwerdeführer vorliegend auf das Abwicklungssystem und die bei CumEx-Transaktionen generierten Steuerbescheinigungen zurückgriff. Es kann offensichtlich nicht richtig sein, dass eine einbehaltene Steuer zweimal ausgezahlt wird. Ebenso kann es offensichtlich nicht richtig sein, dass eine gar nicht abgelieferte Steuer ausgezahlt wird. Hätte der Beschwerdeführer vorsätzlich in der Schweiz gewerbsmässig ein Geschäftsmodell betrieben, aufgrund dessen er in verdeckter Zusammenarbeit mit den verschiedenen Transaktionsbeteiligten systematisch darauf hingewirkt hätte, dass die Steuerbehörden eine ihnen lediglich einmal abgelieferte Verrechnungssteuer zweimal «zurückerstattet» hätten, bestehen keine Zweifel, dass in diesem Umfang das Gemeinwesen zu Unrecht zu Schaden gekommen wäre und die in seinen Plan eingeweihten Erstempfänger zusammen mit den Endempfängern ungerechtfertigterweise bereichert gewesen wären. Ein strafrechtlich relevanter Vermögensschaden liegt auch dann vor, wenn die Steuerbehörden in der Folge die «zurückerstatteten Abgaben» von den Empfängern wieder einfordern und/oder von der Bank, welche die Transaktion abgewickelt hat, Schadenersatz verlangen können. Dass das in den Auslieferungsersuchen geschilderte Vorgehen des Beschwerdeführers und der weiteren Angeklagten zur Täuschung der Steuerbehörden und anderer Beteiligten bei einer *prima facie* Beurteilung als arglistig zu bezeichnen ist, steht mit Verweis auf die zutreffenden Ausführungen des Beschwerdegegners ausser Frage. Gemäss der verbindlichen Sachverhaltsdarstellung der ersuchenden Behörden errichtete der Beschwerdeführer mit den Mitangeklagten ein umfangreiches Täuschungskonstrukt zum einen zwecks Erstellung von inhaltlich falschen Steuerbescheinigungen und zum anderen zur Täuschung der Steuerbehörden zwecks Rückerstattung einer nicht abgelieferten Kapitalertragsteuer bzw. Verrechnungssteuer bei Übertragung auf die schweizerischen Verhältnisse. Bereits das verdeckt koordinierte Vorgehen zwischen den verschiedenen Transaktionsbeteiligten zum Betrieb seines Geschäftsmodells, der Miteinbezug der inländischen Depotbanken, die Errichtung einer Gesellschaft ohne wirtschaftlich produktiven Zweck als reines Auszahlungsvehikel sowie die mehrstufigen Transaktionsketten im In- und Ausland ohne wirtschaftlichen Zweck stellen offensichtlich

besondere Machenschaften dar, welche zur Tarnung der tatsächlichen Verhältnisse und zur Täuschung der Steuerbehörden dienen. Die im Auslieferungersuchen geschilderten besonderen Machenschaften können nicht anders als arglistig bezeichnet werden. Bei einer *prima facie* Beurteilung muss unter solchen Umständen eine Opfermitverantwortung verneint werden. Für die Erfüllung des Betrugstatbestands ist ohnehin nicht erforderlich, dass das Opfer die grösstmögliche Sorgfalt walten lässt und alle denkbaren Vorsichtsmassnahmen trifft. Entgegen der Darstellung des Beschwerdeführers wird ihm nicht die «systemwidrige Inanspruchnahme von Steuervorteilen durch Ausnutzen einer Lücke» zur Last gelegt. Ihm wird vorgeworfen, vorsätzlich ein Geschäftssystem aufgebaut zu haben, in welchem gezielt inhaltlich falsche Steuerbescheinigungen generiert werden sollten, welche in der Folge zur Steuerrückerstattung verwendet wurden und für die Steuerbehörden wegen des formalisierten Verfahrens mit Formularzwang nicht als inhaltlich unrichtig zu erkennen waren, weshalb jene zur Rückerstattung einer nicht geleisteten Steuer und damit zur ungerechtfertigten Bereicherung des Beschwerdeführers sowie der weiteren angeklagten Beteiligten zum Schaden des Gemeinwesens führten.

Will der Beschwerdeführer mit seinem Hinweis auf «das x-te legislatorische Versagen der Bundesregierung» allenfalls vorbringen, der Gesetzgeber hätte nicht dafür gesorgt, dass keine inhaltlich falschen Kapitalertragsteuerbescheinigungen erstellt werden können oder dass in allen erdenklichen Fällen die Dividendenersatzzahlung der Kapitalsteuer unterliegt und deren Abführung umfassend sichergestellt wird, vermag er damit nicht sein arglistiges Vorgehen in Frage zu stellen. Vielmehr ist sein Einwand geeignet, die (strafrechtlich relevante) Opfermitverantwortung noch mehr in den Hintergrund zu rücken. Die vom Beschwerdeführer erwähnten Berichte (zum Beispiel der 830-seitige Abschlussbericht des 4. Untersuchungsausschusses [Cum/Ex] vom 20. Juni 2017 [Ausschussvorsitzender Dr. Hans-Ulrich Krüger, Drucksache 18/12700], oder das 126-seitige Sachverständigengutachten für den 4. Untersuchungsausschuss der 18. Wahlperiode von Christoph Spengel vom 28. Juli 2016 [Darlegung der tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten, welche bei sogenannten Cum/Ex-Geschäften mit Leerverkäufen zu mehrfacher Erstattung bzw. Anrechnung von tatsächlich nur einmal einbehaltener und abgeführter Kapitalertragsteuer bzw. bis zur Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren nur einmal gezahlter Körperschaftsteuer führten]) legen gerade die unsäglichen Schwierigkeiten auf den verschiedenen Ebenen offen, auf welche das

Nichtaufgreifen der Cum/Ex-Geschäfte zurückzuführen war (vgl. auch SPENGLER, Kollektivversagen: Cum/Cum, Cum/Ex und Hopp!, Wirtschaftsdienst 2017/7, S. 454 f.). Der Beschwerdeführer beruft sich wiederholt auf seine Gegendarstellung und seine darauf gestützte Auslegung und verkennt dabei, dass das Auslieferungsgesetz an die Sachdarstellung in den Auslieferungssuchen gebunden ist.

Zusammenfassend ist von einem qualifizierten Betrug zum Nachteil des Gemeinwesens auszugehen, wobei das Steuerrückerstattungsverfahren als «Instrument» des Betruges eingesetzt wurde. Angesichts der besonderen Schwere der Betrugsvorwürfe und der qualifizierenden Umstände ist bei einer *prima facie* Beurteilung kein sachlicher Grund ersichtlich, weshalb die betrügerischen Handlungen zum Nachteil des Gemeinwesens von der bedeutend strengeren Bestrafung des gewerbmässigen Betrugs gemäss Art. 146 Abs. 2 StGB auszunehmen wären, soweit eine verwaltungsstrafrechtliche Ahndung in Betracht kommen sollte. Nach dem Gesagten liegt eine auslieferungsfähige strafbare Handlung nach gemeinem Strafrecht vor. Der Umstand, dass der Beschwerdegegner die Auslieferungssachverhalte nicht unter den qualifizierten Tatbestand des Betrugs subsumiert hat, rechtfertigt vorliegend keine Weiterungen.

TPF 2022 41

5. Extrait de l'arrêt de la Cour d'appel dans la cause Ministère public de la Confédération et partie plaignante contre A. du 20 décembre 2021 (CA.2021.2)

Escroquerie par métier; tentative; délit impossible; infraction qualifiée

Art. 22, 146 CP

Le cas de figure où la tromperie réussit sans être objectivement astucieuse doit s'analyser sous l'angle du délit impossible (consid. II.1.3.4). Le délit impossible est un délit de mise en danger et celle-ci peut exister dans le cas de figure d'un délit impossible pour lequel le résultat escompté par l'auteur s'est bel et bien produit. Pour retenir un délit impossible d'escroquerie, il faut que l'auteur agisse en pensant réaliser la tromperie de manière astucieuse, c'est-à-dire en considérant la tromperie comme subjectivement astucieuse, l'examen de l'intention de l'auteur se faisant *ex post* (consid. II.1.3.4.3).

La tentative d'infraction qualifiée, sans être exclue par principe, doit être examinée de cas en cas. Elle peut entrer en ligne de compte s'agissant de