Entscheidung des Monats – Oktober 2025

BGH, Urt. v. 7.7. 2025 - 1 StR 484/24

I. Leitsätze der Verfasserin

1. Auch berufstypische Handlungen wie das Erstellen von Rechtsgutachten oder Beratungsleistungen können eine strafbare Beihilfe darstellen, wenn sie bewusst auf einem unzutreffenden oder unvollständigen Sachverhalt beruhend vorgenommen werden. Eine Strafbarkeit entfällt nicht schon deshalb, weil die Handlung im Rahmen anwaltlicher oder steuerberatender Tätigkeit erfolgt.

2. Ein Rechtsgutachten begründet keine Strafbarkeit, wenn es sich innerhalb des Rahmens vertretbarer Rechtsauffassungen bewegt („lege artis"). Die Grenzen des erlaubten Risikos sind jedoch dann überschritten, wenn es zu der begutachteten Rechtsfrage eine beachtliche Gegenauffassung oder gute Gegenargumente gibt und diese bewusst nicht in das Gutachten aufgenommen werden.

3. In den Fällen sogenannter berufsneutraler Handlungen bedarf es einer wertenden Betrachtung im Einzelfall.

II. Sachverhalt

Der Angeklagte, ein Rechtsanwalt und Steuerberater, hatte im Auftrag einer Investmentgesellschaft (M. GmbH) zwischen 2006 und 2009 mehrere Gutachten zu sogenannten Cum/Ex-Geschäften erstellt. Die M. GmbH (Leerkäuferin) beantragte in den betreffenden Veranlagungszeiträumen die Erstattung von Kapitalertragsteuer, obwohl eine solche Steuer tatsächlich nicht einbehalten wurde. Grundlage waren sog. „German-Pair-Geschäfte", bei denen Aktien rund um den Dividendenstichtag leer verkauft wurden.

In seinem Gutachten legte der Angeklagte nach den Feststellungen des *Landgerichts Frankfurt am Main* durchweg einen unzutreffenden bzw. unvollständigen Sachverhalt zugrunde, um den wahren Hintergrund der Geschäfte zu verschleiern und zu dem erwünschten rechtlichen Ergebnis einer steuerrechtlichen Unbedenklichkeit der Cum/Ex-Gestaltungen zu gelangen. Damit bestätigte der Angeklagte die steuerliche Unbedenklichkeit der Transaktionen gegenüber dem Auftraggeber. Er verschwieg in dem Gutachten jedoch wesentliche Umstände, insbesondere die abgestimmten Handelsabsprachen zwischen Leerverkäufer und Leerkäufer, die nicht marktgerechte Preisgestaltung der Geschäfte und die Tatsache, dass auf die Dividendenkompensationszahlungen keine Kapitalertragsteuer erhoben worden war.

Die Sachverhaltsbeschreibung des Gutachtens vom 8.3.2007 ging wider besseres Wissen des Gutachtenverfassers davon aus, dass sämtliche Transaktionen, insbesondere auch die Optionsgeschäfte mit M. Ma. (Zweigstelle der M. GmbH in Mailand), „fremdüblich bepreist“ seien und der Gewinn aus den Cum/Ex-Transaktionen „nicht zwischen M. (Leerverkäuferin)und M. S. (Lieferantin Ex-Aktien) geteilt“ würden. In den Gutachten für die Jahre 2008 und 2009 war der Sachverhalt wie im Jahr 2007 beschrieben. Nach Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 5.5.2009 - IV C 1 - S 2252/09/10003 (BStBl. 2009 I, S. 631) überarbeitete der Angeklagte seine Rechtsgutachten für die Jahre 2007 bis 2009 in Hinblick auf zukünftige Betriebsprüfungen. Anders als in den ursprünglichen Gutachten fanden Leerverkäufe keine Erwähnung mehr.

Das *Landgericht Frankfurt am Main* sah in dem Erstellen und der Weitergabe des unrichtigen Rechtsgutachtens an die Auftraggeber eine strafbare Beihilfe (§ 27 StGB) zu den durch den Mitangeklagten und die gesondert Verurteilten begangene Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 S. 2 AO) in vier Fällen und verhängte gegen den Angeklagten eine Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und sechs Monaten. Die hiergegen gerichtete Revision verwarf der *Bundesgerichtshof* als unbegründet.

III. Entscheidungsgründe

Auch durch berufstypische Handlungen wie Beratungsleistungen könnten Rechtsanwälte und Steuerberater eine strafbare Beihilfe begehen. Weder Alltagshandlungen noch berufstypische Handlungen seien in jedem Fall neutral; denn nahezu jede Handlung könne in einen strafbaren Kontext gestellt werden.

Aber nicht jede Handlung, die sich im Ergebnis tatfördernd auswirke, könne als strafbare Beihilfe gewertet werden. Vielmehr bedürfe es in Fällen sogenannter berufsneutraler Handlungen einer wertenden Betrachtung im Einzelfall. Zwar seien das Bewusstsein und der Wille eines Rechtsanwalts bei Erteilung eines Rechtsrats in der Regel darauf gerichtet, pflichtgemäß Rat zu erteilen, und nicht darauf, eine Straftat zu fördern. Eine Beihilfe könne aber auch durch unrichtige (Gefälligkeits-)Gutachten von Anwälten und Steuerberatern geleistet werden. Hierbei begründe aber nicht schon jede Erstellung eines Rechtsgutachtens durch Rechtsanwälte oder Steuerberater, das den Haupttäter in der Begehung der Haupttat bestärke, tatbestandlich eine strafbare Beihilfe. Rechtsanwälte und Steuerberater seien gemäß § 3 Abs. 1 BRAO, § 3 Satz 1 Nr. 1 StBerG die kraft Gesetzes berufenen unabhängigen Berater und Vertreter in Rechts- und Steuerangelegenheiten und haben dafür Sorge zu tragen, dass dem Bürger als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips die zur Durchsetzung seiner Rechte notwendige Kenntnis des Rechts verschafft werde. Die in Rechtsgutachten geäußerten Rechtsauffassungen könnten wegen ihres normativen Charakters grundsätzlich nicht ohne Weiteres nach den Kategorien „richtig“ oder „falsch“ bewertet werden.

Vielmehr stehe es einem beratenden Rechtsanwalt frei, in einer streitigen Rechtsfrage zu einer von der überwiegenden oder sogar herrschenden Meinung abweichenden Rechtsauffassung zu gelangen, soweit diese rechtlich vertretbar sei. Rechtsauskünfte würden sich daher *lege artis* innerhalb des erlaubten Risikos bewegen. Hiervon seien unrichtige deskriptive Aussagen über das Recht zu unterscheiden. Verschweige ein Rechtsanwalt in seinem Rechtsgutachten etwa bewusst, dass es zu der von ihm begutachteten Rechtsfrage eine (beachtliche) Gegenauffassung oder gute Gegenargumente gibt, so könne er eine „falsche" Rechtsauskunft geben. Daneben könne eine Rechtsauskunft auch dann unrichtig sein, wenn der Begutachtung bewusst ein falscher oder unvollständiger Sachverhalt zugrunde gelegt würde, um zu dem gewünschten rechtlichen Ergebnis zu gelangen. Im Zusammenhang mit Rechtsgutachten zur steuerrechtlichen Unbedenklichkeit von Cum/Ex-Gestaltungen könne dies etwa der Fall sein, wenn die Begutachtung wichtige Sachverhaltselemente wie bestehende Absprachen zwischen Leerverkäufer und Leerkäufer ausblende oder die Funktionsweise der Wertpapiergeschäfte irreführend darstelle.

Der Angeklagte habe seinen für die M. GmbH erstellten Rechtsgutachten durchweg einen unzutreffenden bzw. unvollständigen Sachverhalt zugrunde gelegt, um den wahren Hintergrund der Geschäfte zu verschleiern und zu dem erwünschten rechtlichen Ergebnis, einer steuerrechtlichen Unbedenklichkeit der Cum/Ex-Gestaltungen, zu gelangen.

IV. Verteidigungsrelevanz

1. Das Restriktionsbedürfnis ist bei rechtsberatenden Berufen anerkannt und findet sich auch in einschlägigen Entscheidungen des *Bundesgerichtshofs* und des *Bundesverfassungsgerichts* zu § 258 StGB – prozessual zulässiges Verteidigungsverhalten kann keine Strafvereitelung darstellen – und § 261 StGB – Verteidigerprivileg bei der Geldwäsche – wieder.[1]

   So hat der *Bundesgerichtshof* auch im vorliegenden Fall anerkannt, dass die Strafbarkeitsgrenzen nicht in jeder abweichenden Beurteilung zu ziehen sind und zu einer späteren Verurteilung führen. Es soll lediglich ein solcher Rechtsrat als Beteiligungshandlung strafrechtlich geahndet werden, welcher im Rahmen einer wertenden Betrachtung im Einzelfall zu einem schlichtweg unvertretbaren Ergebnis kommt oder welcher wider besseres Wissen in Bezug auf den erhobenen Sachverhalt auf der Zugrundelegung eines unvollständigen oder falschen Sachverhaltes erfolgt.

[1] Ausführlich dazu *Krell*, wistra 202, 177, 178.

Auch eine Mindermeinung ist in Gutachten vertretbar, jedoch muss auf eine überwiegend vertretene Ansicht in solchen Fällen hingewiesen werden; sie darf nicht verschwiegen werden, um ein bestimmtes Ergebnis zu forcieren.

2. Abhängig davon, ob bei dem Haupttäter ein Irrtum erzeugt wurde, wird auch maßgeblich die Beteiligungsform des Berufsträgers zu qualifizieren sein. So kommt bei einem unvermeidbaren Verbotsirrtum eine mittelbare Täterschaft[2] oder nach der Rechtsprechung des *Bundesgerichtshofs* auch eine Mittäterschaft mit einem schuldlos Handelnden in Betracht.[3] Ein Tatumstandsirrtum wiederum führt zur Straflosigkeit der Auskunftsperson.[4] Bei einem Erlaubnistatbestandirrtum hängt die Strafbarkeit der Auskunftsperson von den Rechtsfolgen dieses Konstruktes ab.[5] Mithin lohnt es sich, sich in diesen Fällen ausführlich mit den Irrtumsmöglichkeiten des Rechtsratssuchenden auseinanderzusetzen, da sich hier aussichtsreiche Verteidigungsmöglichkeiten finden können.

3. Die Erstellung von Rechtsgutachten ist, wie der *Bundesgerichtshof* ausführt, immer noch ohne Überschreitung der Strafbarkeitsgrenzen möglich.

   Ausgangspunkt ist die vollständige Erfassung des Sachverhaltes. Alle für die rechtliche Bewertung und dem Rechtsberater bekannten Umstände müssen aufgenommen werden. Es dürfen keine Umstände ausgelassen werden, um dadurch einen Rechtsrat rein ergebnisorientiert ausgestalten zu können. Wichtig ist ferner, dass der Rechtsrat auf vertretbaren Rechtsauffassungen basiert. Auch das Vertreten einer Mindermeinung kann Ergebnis eines Gutachtens sein, sofern darauf hingewiesen wird, dass es sich um eine Mindermeinung handelt und es – ggf. gewichtige – Gegenauffassungen gibt. Insbesondere soweit es gegenteilige obergerichtliche Rechtsprechung gibt, ist auf diese ausdrücklich hinzuweisen. Sofern es sich um ein neues Beratungsfeld handelt, ist darauf hinzuweisen, dass es noch keine gefestigte Rechtsprechung zu dem Thema gibt, ebenso wenn eine Rechtsprechung einem Wandel unterliegt. Dies muss insbesondere dann erfolgen, wenn eine gewählte Struktur z.B. in einem Unternehmen auf Dauer eingerichtet werden soll und damit einer zeitabschnittweisen Überprüfung bedarf.

Rechtsanwältin und Fachanwältin für Strafrecht Hanja Rebell-Houben,
MELCHERS Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB, Mannheim

---

2 *Krell*, wistra 202, 177, 178.

3 BGH, Urt. v. 25.6.2010 - 2 StR 454/09, NJW 2010, 2963 (Rz. 20) – der Rechtsanwalt wurde zwar freigesprochen, es wurde aber bestätigt, dass die Vorinstanz die Zurechnung nach § 25 Abs. 2 StGB rechtsfehlerfrei vorgenommen habe.

4 *Krell*, wistra 202, 177, 179.

5 *Krell*, wistra 202, 177, 179.