

Schriften zum Steuerrecht

Band 59

Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht

Von

Michael Schmidt



Duncker & Humblot · Berlin

MICHAEL SCHMIDT

**Die Problematik der objektiven Beweislast
im Steuerrecht**

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 59

Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht

Von

Michael Schmidt



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Schmidt, Michael:

Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht / von
Michael Schmidt. – Berlin : Duncker und Humblot, 1998
(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 59)
Zugl.: Würzburg, Univ., Diss., 1996
ISBN 3-428-09034-9

Alle Rechte vorbehalten

© 1998 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-09034-9

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Vorwort

Diese Arbeit hat der Juristischen Fakultät der Julius-Maximilians-Universität Würzburg im Sommersemester 1996 als Dissertation vorgelegen.

Für die Betreuung der Arbeit und die zahlreichen Anregungen hierzu während meiner Assistentenzeit am Institut für Deutsches und Ausländisches Prozeßrecht danke ich Herrn Universitätsprofessor Dr. Karl-Georg Loritz sehr herzlich. Herrn Universitätsprofessor Dr. Klaus Tiedtke bin ich für die Erstellung des Zweitgutachtens ebenfalls sehr verbunden.

Für die entgegengebrachte Geduld und Unterstützung bei der Erstellung der Dissertation danke ich meiner Familie und allen Freunden und widme diese Arbeit Barbara, Laura-Ann und Nils Sebastian.

Frankfurt am Main, im Januar 1998

Michael Schmidt

Inhaltsverzeichnis

Einleitung

17

1. Teil

Voraussetzungen und Erforderlichkeit von Beweislastentscheidungen

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| A. Die Non-liquet-Situation: Unaufklärbarkeit des entscheidungserheblichen Sachverhalts | 22 |
| I. Der Prozeß der Entscheidungsfindung | 23 |
| 1. Der Syllogismus der Gesetzesanwendung | 23 |
| 2. Die Wahrfeststellung als Element des Untersatzes | 26 |
| 3. Defizite bei der Formulierung der Rechtsfolgenanordnung | 28 |
| a) Der Begriff der Unaufklärbarkeit - Abhängigkeit vom Grad der Überzeugungsbildung | 29 |
| aa) Abgrenzung zwischen Beweiswürdigung und Beweismaß | 31 |
| bb) Das Beweismaß | 34 |
| (1) Das Überzeugungsmodell | 35 |
| (2) Das Wahrscheinlichkeitsmodell (Überwiegensprinzip) | 37 |
| (3) Das Relativitätsmodell | 40 |
| (4) Stellungnahme | 42 |
| (5) Zusammenfassung | 54 |
| b) Die Rechtsfolgenanordnungen der Rechtssätze | 55 |
| II. Zur Frage der (prozessualen) Rechtsentstehung | 57 |
| B. Die Verpflichtung zur Sachentscheidung | 60 |
| I. Die Unterscheidung nach Untersuchungs- und Verhandlungsgrundsatz | 61 |
| II. Die Unterscheidung nach der Sachverhaltsfeststellung in einem Verwaltungsverfahren oder im gerichtlichen Verfahren | 62 |
| III. Durchbrechungen einer generellen Sachentscheidungspflicht durch steuerverfahrensrechtliche Regelungen | 65 |

| | | |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| I. | Der Rechtsfrieden als Argument für eine generelle Sachentscheidungspflicht | 66 |
| 2. | Möglichkeit und Grenzen einer vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 165 AO | 68 |
| | a) Die Vorläufigkeit der Festsetzung bei vorübergehenden Aufklärungshindernissen | 69 |
| | b) Die Vorläufigkeit der Festsetzung bei dauernden bzw. endgültigen Aufklärungshindernissen | 70 |
| | c) Die Vorläufigkeit der Festsetzung bei zur Zeit erforderlichem unverhältnismäßigem Ermittlungsaufwand | 76 |
| IV. | Justizgewährungsanspruch und Rechtsverweigerungsverbot | 79 |
| 1. | Die Auffassung in der Literatur zur Sachentscheidungspflicht der Finanzverwaltung | 88 |
| 2. | Ansätze zur Begründung eines Sachentscheidungszwanges der Finanzverwaltung bei Vorliegen eines non liquet | 101 |
| | a) Der Legalitätsgrundsatz | 101 |
| | b) Der Gleichmäßigkeitgrundsatz | 105 |
| | c) Die Schätzungsbefugnis als verallgemeinerungsfähige einfachgesetzliche Entscheidungsanweisung | 109 |
| | d) Die Beweislastnormen als selbständige Entscheidungsanweisung | 110 |
| | e) Handlungspflicht und faktischer Entscheidungszwang | 122 |
| V. | Ergebnis | 124 |

2. Teil

Beweislast und Mitwirkungspflichten

| | | |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| A. | Die objektive Beweislast | 127 |
| | I. Ausgangsbestimmung | 127 |
| | II. Präzisierungen | 128 |
| B. | Die subjektive Beweislast | 129 |
| | I. Ausgangsbestimmung | 129 |
| | II. Die Beweisführungslast in Verfahren mit Untersuchungsgrundsatz | 131 |
| C. | Die Einordnung der steuerlichen Mitwirkungspflichten | 134 |
| | I. Die Unterscheidung nach der Geltung von Mitwirkungspflichten in Verwaltungsverfahren und im Verwaltungsprozeß | 135 |
| | II. Arten von Mitwirkungspflichten im Steuerrecht | 136 |

Inhaltsverzeichnis 9

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Ermittlungspflichten | 136 |
| 2. Auskunftspflichten | 141 |
| 3. Gestattungs- bzw. Duldungspflichten | 142 |
| 4. Nachweispflichten | 143 |
| a) § 90 Abs. 1 AO | 144 |
| b) § 9a EStG | 146 |
| c) § 10c Abs. 1, Abs. 2 EStG | 161 |
| d) § 159 AO | 162 |
| e) § 160 AO | 164 |
| f) § 4 Abs. 5 Nr. 2, Abs. 7 EStG | 168 |
| g) §§ 7d Abs. 2 Nr. 2, 7h Abs. 2, 7i Abs. 2, 7k Abs. 2 Nr. 5 i.V.m. Abs. 3 EStG | 172 |
| 5. Zusammenfassung und Ergebnisse | 176 |
| D. Die faktische Beweislast | 179 |
| I. Ableitung | 179 |
| II. Ergebnis | 187 |

3. Teil

Theoretische Grundlagen der Beweislastlehren

| | |
|--------------------------------------------------------------------------|-----|
| A. Vorbemerkung | 189 |
| B. Das Wesen der Beweislastnormen | 190 |
| I. Die Vollständigkeitstheorie | 190 |
| II. Die Nichtanwendungstheorie | 191 |
| III. Die Sondernormentheorie | 194 |
| IV. Die Theorie der negativen Grundregel | 195 |
| V. Die Gleichstellungstheorie | 196 |
| VI. Die Anweisungstheorie | 198 |
| C. Die Verteilungskriterien der Beweislast | 203 |
| I. Ausgangsbefund | 203 |
| II. Die Verteilung der Beweislast nach dem Günstigkeitsprinzip | 204 |
| III. Weitere Verteilungskriterien | 207 |
| 1. Die Verteilung der Beweislast nach der Wahrscheinlichkeit | 207 |
| 2. Die Beweislastverteilung nach Einflußbereichen (Sphärentheorie) . | 209 |
| 3. Die Beweislastverteilung nach wechselnden Kriterien | 218 |

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| IV. Die steuerrechtliche Beweislastverteilung | 220 |
| 1. Ausgangsbefund | 220 |
| 2. Die Normstruktur der Steuergesetze und ihre Folgen für die Übertragbarkeit der Normentheorie auf das Steuerrecht | 221 |
| 3. Der Eingriffsgedanke als Ausgangspunkt einer steuerrechtlichen Beweislastverteilung | 231 |
| 4. Ergebnis | 244 |
| D. Die Wirkungsweise der Beweislastnormen | 247 |
| I. Die Fiktionstheorie | 247 |
| II. Zur Kritik an der Fiktionswirkung der Beweislastnormen | 253 |

4. Teil

Die Tragfähigkeit der Beweislastlehre für das Steuerrecht

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| A. Fiktionswirkung und die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO | 257 |
| I. Zusammenhang von Schätzung und Beweislastentscheidung | 257 |
| II. Die Zulässigkeit der Grundlagenschätzung | 262 |
| 1. Die Heranziehung systematischer Gesichtspunkte zur Begründung der Zulässigkeit einer Grundlagenschätzung | 263 |
| 2. Die Auslegung nach dem Wortlaut des § 162 AO | 264 |
| 3. Weitere Auslegungskriterien | 266 |
| 4. Das Vorliegen einer Regelungslücke | 278 |
| B. Die Typisierung, der Anscheinsbeweis und die sogenannten tatsächlichen Vermutungen | 294 |
| I. Die materielle Typisierung | 295 |
| II. Die gesetzlichen Vermutungen | 297 |
| 1. Die unwiderlegbaren Tatsachenvermutungen | 297 |
| 2. Die widerlegbaren gesetzlichen Vermutungen | 300 |
| III. Der Anscheinsbeweis | 302 |
| 1. Versuche zur Einordnung des Anscheinsbeweises | 303 |
| a) Zuordnung des Anscheinsbeweises zur Beweislast | 304 |
| b) Der Anscheinsbeweis als materiellrechtliche Erscheinung | 310 |
| c) Der Anscheinsbeweis als Beweismaßreduzierung | 311 |
| 2. Ergebnis | 314 |

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Inhaltsverzeichnis | 11 |
| IV. Tatsächliche Vermutungen | 315 |
| 1. Einzelfragen der Anwendung tatsächlicher Vermutungen, insbesondere bei subjektiven Merkmalen | 318 |
| 2. Legitimationsfragen | 325 |
| a) Begründungsansätze | 325 |
| b) Stellungnahme | 331 |
| Ergebnisse und Ausblick | 337 |
| Schaubild | 345 |
| Literaturverzeichnis | 347 |
| Sachverzeichnis | 362 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| a.A. | anderer Ansicht |
| a.a.O. | am angegebenen Ort |
| Abs. | Absatz |
| Abschn. | Abschnitt |
| AcP | Archiv für die civilistische Praxis |
| a.E. | am Ende |
| AEAO | Anwendungserlaß zur Abgabenordnung 1977 |
| a.F. | alte Fassung |
| AK-ZPO | Alternativkommentar zur Zivilprozeßordnung |
| Allg.M. | allgemeine Meinung |
| amtl. | amtlich(e) |
| Anh. | Anhang |
| Anm. | Anmerkung |
| AO | Abgabenordnung |
| AöR | Archiv des öffentlichen Rechts |
| Art. | Artikel |
| Aufl. | Auflage |
| AWD (BB) | Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters |
| BayVBl. | Bayerische Verwaltungsblätter |
| BB | Betriebsberater |
| Bd. | Band |
| BewG | Bewertungsgesetz |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BFHE | Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs |
| BFH/NV | Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| BGH | Bundesgerichtshof |
| BGHSt | Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen |
| BGHZ | Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen |
| BRAK | Bundesrechtsanwaltskammer |
| BRAK-Mitt. | BRAK-Mitteilungen |
| BStBl. | Bundessteuerblatt |
| BT-Drs. | Bundestags-Drucksache |

| | |
|----------|------------------------------------------------------------------|
| BVerfG | Bundesverfassungsgericht |
| BVerfGE | Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts |
| BVerwG | Bundesverwaltungsgericht |
| BVerwGE | Sammlung der Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts |
| bzgl. | bezüglich |
| bzw. | beziehungsweise |
| DAI | Deutsches Anwaltsinstitut |
| DB | Der Betrieb |
| ders. | derselbe |
| d.h. | das heißt |
| dies. | dieselbe(n) |
| Diss. | Dissertation |
| DJT | Deutscher Juristentag |
| DM | Deutsche Mark |
| DÖV | Die öffentliche Verwaltung |
| DStJG | Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft |
| DStR | Deutsches Steuerrecht |
| DStZ | Deutsche Steuer-Zeitung |
| DStZ/A | Deutsche Steuer-Zeitung/Ausgabe A |
| DVBl. | Deutsches Verwaltungsblatt |
| d. Verf. | der/des Verfassers |
| ebd. | ebenda |
| EFG | Entscheidungen der Finanzgerichte |
| Einf. | Einführung |
| Einl. | Einleitung |
| ErbStG | Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz |
| Erl. | Erlaß |
| ESt | Einkommensteuer |
| EStDV | Einkommensteuerdurchführungsverordnung |
| EStR | Einkommensteuerrichtlinien |
| etc. | et cetera |
| f./ff. | folgende/fortfolgende |
| FAZ | Frankfurter Allgemeine Zeitung |
| FG | Finanzgericht |
| FGO | Finanzgerichtsordnung |
| FinMin | Finanzministerium |
| Fn. | Fußnote |
| FörderGG | Fördergebietsgesetz |
| FR | Finanz-Rundschau |

| | |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| GefStoffV | Gefahrstoffverordnung |
| GewStG | Gewerbesteuergesetz |
| GG | Grundgesetz |
| GrS | Großer Senat |
| GruchBeitr. | Gruchots Beiträge zur Erläuterung des Deutschen Rechts |
| Halbbd. | Halbband |
| Hervorh. | Hervorhebung(en) |
| HFR | Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung |
| Hinw. | Hinweis(e) |
| h.M. | herrschende Meinung |
| Hrsg. | Herausgeber |
| HS/Halbs. | Halbsatz |
| i.d.R. | in der Regel |
| i.d.S. | im diesem Sinne |
| i.e.S. | im engeren Sinne |
| INF | Die Information über Steuer und Wirtschaft |
| i.S.d. | im Sinne des/der |
| i.S.v. | im Sinne von |
| i.V.m. | in Verbindung mit |
| JA | Juristische Arbeitsblätter |
| JR | Juristische Rundschau |
| Jura | Juristische Ausbildung |
| JuS | Juristische Schulung |
| JW | Juristische Wochenschrift |
| JZ | Juristenzeitung |
| KiStG | Kirchensteuergesetz |
| km | Kilometer |
| KMR | KleinKnechtMüller/Reitber ger (Kommentar zur Strafprozeßordnung) |
| KÖSDI | Kölner Steuerdialog |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| lit. | litera |
| Lit. | Literatur |
| Losebl. | Loseblattsammlung |
| LStDV | Lohnsteuerdurchführungsverordnung |
| m.a.W. | mit anderen Worten |
| MDR | Monatsschrift für Deutsches Recht |
| MRK | (Europäische) Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten |
| MünchKomm | Münchener Kommentar |
| m.w.N. | mit weiteren Nachweisen |
| Nachw. | Nachweise(n) |

| | |
|----------|--------------------------------------------------|
| NJW | Neue Juristische Wochenschrift |
| Nr. | Nummer |
| NStZ | Neue Zeitschrift für Strafrecht |
| Orig. | Original |
| PC | Personalcomputer |
| PKW | Personenkraftwagen |
| RAO | Reichsabgabenordnung |
| Rdn. | Randnummer |
| RFH | Reichsfinanzhof |
| RFHE | Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs |
| RG | Reichsgericht |
| RGSt | Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen |
| RGZ | Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen |
| Rspr. | Rechtsprechung |
| RStBl. | Reichssteuerblatt |
| s. | siehe |
| S. | Seite(n), Satz <i>oder</i> Siehe |
| SGG | Sozialgerichtsgesetz |
| sog. | sogenannte(r/n) |
| SPD | Sozialdemokratische Partei Deutschlands |
| StAnpG | Steueranpassungsgesetz |
| StB | Der Steuerberater |
| Stbg. | Die Steuerberatung |
| StbJb. | Steuerberater-Jahrbuch |
| StBp | Die steuerliche Betriebsprüfung |
| StKRep | Steuerkongreßreport |
| StPO | Strafprozeßordnung |
| StuF | Steuern und Finanzen |
| StuW | Steuer und Wirtschaft |
| StVj | Steuerliche Vierteljahresschrift |
| subj. | subjektive |
| TB | Tatbestand |
| typ. | typische |
| u.a. | und andere <i>oder</i> unter anderem |
| UStDV | Umsatzsteuerdurchführungsverordnung |
| UStG | Umsatzsteuergesetz |
| usw. | und so weiter |
| VersR | Versicherungsrecht |
| VerwArch | Verwaltungsarchiv |
| vgl. | vergleiche |
| Vorbem. | Vorbemerkung |
| VStG | Vermögensteuergesetz |

| | |
|--------|---------------------------------------------------------------------|
| VVDSrl | Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer |
| VwGO | Verwaltungsgerichtsordnung |
| VwVfG | Verwaltungsverfahrensgesetz |
| VwZG | Verwaltungszustellungsgesetz |
| wg. | wegen |
| WM | Wertpapier-Mitteilungen |
| WPg | Die Wirtschaftsprüfung |
| z.B. | zum Beispiel |
| ZGR | Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht |
| Ziff. | Ziffer |
| ZIP | Zeitschrift für Wirtschaftsrecht |
| ZPO | Zivilprozeßordnung |
| ZZP | Zeitschrift für Zivilprozeß |
| z.Zt. | zur Zeit |

Im übrigen wird auf *Kirchner, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache*, 4. Aufl., Berlin/New York 1993, verwiesen.

Einleitung

Die Entscheidungsfindung bei ungewissem Sachverhalt oder, um es anders auszudrücken, auf einer nicht (mehr) verifizierbaren Tatsachenbasis stellt nicht nur im Bereich des Rechts eine große Herausforderung an den Beurteiler dar. Doch während beispielsweise im Wirtschaftsleben die zu treffende Entscheidung vornehmlich wegen ihres Bezuges auf die Zukunft zu genauerer Überlegung Anlaß gibt, sieht sich der Rechtsanwender in einer Vielzahl von Fällen mit der Bewertung von in der Vergangenheit liegenden Vorgängen konfrontiert. Selbstverständlich gibt es auch hier den wichtigen Bereich der Prognoseentscheidungen.¹ Allerdings besteht, und das ist ein wesentlicher Unterschied, die Möglichkeit, Korrekturen an der Entscheidung dann vorzunehmen, wenn sie aufgrund neuer Erkenntnisse und damit der Beseitigung der anfänglichen Ungewißheit notwendig werden, um dem "Recht" zu genügen. Eine solche Anpassungsmöglichkeit ist bei der Beurteilung vergangener Vorgänge nur in stark begrenztem Umfange möglich.²

Die Unterscheidung zwischen der Beurteilung vergangener und in die Zukunft gerichteter Sachverhalte erscheint aber auch aus einem anderen Grunde bemerkenswert: Während bei der prognostischen Entscheidung regelmäßig die subjektive Überzeugung (i.S.v. Bewertung) und damit die *persönliche Verantwortung* zum tragenden Element der "Beurteilung" gemacht wird, gilt bei der Entscheidung abgeschlossener Vorgänge der Schwerpunkt der Suche nach einer höheren, objektiven Legitimation. Das mag - im Regelfalle - mit der Endgültig-

¹ Hierzu *Lorenz*, in: Starck/Stern, Landesverfassungsgerichtsbarkeit, Teilband III, S. 193, 203 f.; *Niehaus*, Beweismaß, S. 31; *Berg*, Verwaltungsrechtliche Entscheidung, S. 77 ff.; *Pestalozza*, Festschrift Boorberg Verlag, S. 185, 201 f.; MünchKomm-ZPO/*Prütting*, § 286 Rdn. 45.

² Dies ist eine Folge des Gebots der Rechtssicherheit; vgl. z.B. Wiederaufnahmegründe im Rechtsmittelverfahren, § 134 FG i.V.m. §§ 578, 580 ZPO; steuerliche Korrekturvorschriften, §§ 172 ff. AO; zu Umfang und Zulässigkeit einer "Änderung" nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO siehe BFH, BStBl. II 1995, 192, 193. Zukünftige Entwicklungen können dagegen durch Befristung oder einen Widerrufsvorbehalt einzbezogen werden.

keit der bestehenden Ungewißheit zu erklären sein. Der Rechtsanwender jedenfalls wird versuchen, nicht seine subjektive Einschätzung der Beurteilung zugrundezulegen, sondern, weil er sich selbst eben keine Überzeugung von dem zu entscheidenden Sachverhalt schaffen kann, die Rechtfertigung seiner zu treffenden Entscheidung aus einer objektiven Instanz zu beziehen.³ Diese psychologische Ausgangssituation zu ignorieren muß automatisch zu einer starken Fixierung auf ein gewisses Ergebnis, das diesem Rechtfertigungsanspruch genügt, führen.

Wie die Unaufklärbarkeit eines Sachverhaltes bei der Entscheidungsfindung zu überwinden ist, war entsprechend der praktischen Bedeutung dieses Problems vor dem Hintergrund der beschränkten menschlichen Erkenntnisfähigkeit durchaus Gegenstand wissenschaftlicher Auseinandersetzung.⁴ Die Antwort auf diese Frage scheint eindeutig auszufallen: durch das Institut der objektiven Beweislast. Sie zähle "zum kaum noch revidierbaren Hausgut der Zivil- und Verwaltungsgerichtsbarkeit"⁵, allerdings sei "dieser Konsens heute einer großen Unsicherheit gewichen"⁶. Entgegen dieser klaren Einordnung finden sich aber auch Aussagen, die behaupten, die objektive Beweislast sei eine "terra incognita des Verwaltungsprozesses"⁷, führe (im Steuerrecht) "ein kümmerliches Dasein" und es offenbare sich daher ein "eher verwirrendes Bild".⁸ Es besteht augenfäl-

³ Gleicher Auffassung zu diesem Phänomen schon *Börner*, Umwelt, Verfassung, Verwaltung, S. 117, 132; ablehnend *Nierhaus*, Beweismaß und Beweislast, S. 410.

⁴ Vgl. nur die grundlegenden Arbeiten über die Beweislast im Zivilprozeß, z.B. J. *Kohler*, GruchBeitr. 31 (1887), 276, 306; *Rosenberg*, Die Beweislast, 1. Aufl. 1900 (Diss. Breslau) und 5. (und letzte) Aufl. 1965; *Leonhard*, Die Beweislast, 2. Aufl. 1926; *Korsch*, Die Anwendung der Beweislastregeln, 1911; *Leipold*, Beweislastregeln und gesetzliche Vermutungen, 1966; *Musielak*, Die Grundlagen der Beweislast im Zivilprozeß, 1975; *Prütting*, Gegenwartsprobleme der Beweislast, 1983.

⁵ So gebietsübergreifend und bezogen auf die auf *Rosenberg* zurückgehende Normentheorie (hierzu noch eingehend unten 3. Teil B. II; C. II.) *Nierhaus*, BayVBl. 1978, 745, 752.

⁶ *Prütting*, JA 1985, 313, 314.

⁷ J. *Wittmann*, BayVBl. 1987, 744, 747.

⁸ *Weber-Grellet*, StuW 1981, 48; *Martens*, StuW 1981, 322. Auch *Nierhaus*, Beweismaß, S. 388 attestiert in der jüngsten tiefergreifenden Untersuchung u.a. dem Steuerrecht, daß bezüglich der Beweislastverteilung "eine Fülle weitgehend ungelöster Fragen" offen sei.

lig Einigkeit darüber, daß die Ungewißheit mittels der objektiven Beweislast zu überwinden ist; bei der Beantwortung der Frage, wie und warum das zu geschehen habe, bestehen aber weitaus größere Differenzen.

Dies gilt in besonders starkem Maße für das Steuerrecht.⁹ Während für das Zivilrecht eine intensive dogmatische Grundlagendiskussion stattgefunden hat¹⁰, sich für das Strafrecht die Beweislastproblematik wegen des Grundsatzes "in dubio pro reo" nicht in dieser Schärfe stellt¹¹ und Ausnahmen hiervon aus verfassungsrechtlichen Gründen explizit gesetzlich geregelt werden müssen¹², ist der Meinungsstand bezüglich der Grundlagen der objektiven Beweislast im öffentlichen Recht durchaus uneinheitlich.¹³ Das Steuerrecht wird darüber hinaus im wesentlichen als "Annex" zum öffentlichen Recht behandelt.¹⁴ Dennoch

⁹ Vgl. schon *Tipke*, VerwArch 60 (1969), 136, 143: "... mehren sich jetzt auch im Steuerrecht die Stimmen, die das non liquet mit den Regeln der objektiven Beweislast lösen".

¹⁰ Vgl. die in Fn. 4 aufgeführten Abhandlungen.

¹¹ Vgl. KMR/Paulus, § 244 StPO Rdn. 285, 291 m.w.N., der wegen der Geltung des Amtsermittlungsgrundsatzes allerdings die Existenz einer materiell-objektiven Beweislast negiert und "in dubio pro reo" dementsprechend auch nicht als Beweislastregel versteht. Ähnlich RGSt 52, 319 und RG JW 1931, 1578, 1579 (mit Anm. von *Beling*), die den Grundsatz als Beweisregel ansehen; dagegen *E. Schlüchter*, Wahrunterstellung und Aufklärungspflicht, S. 20 mit Fn. 90. *G. Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 23, bezeichnet diesen Grundsatz unter Bezugnahme auf *Moser*, In dubio pro reo, S. 95, geradezu als "Prototyp" einer "reinen Beweislastnorm".

¹² Kritisch unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten zu der speziellen Problematik der Gewinnaufspürung *Hassemer*, WM 1994, 1369, der auf den Entwurf der SPD eines zweiten Gesetzes zur Bekämpfung der organisierten Kriminalität hinweist, mit dem dem Vermögensinhaber die Beweislast für die makelfreie Herkunft des Vermögens auferlegt werden soll; vgl. *DAI*, BRAK-Mitt. 1994, 92, 95 f. m.w.N.

¹³ Vgl. *Michael*, Die Verteilung der objektiven Beweislast im Verwaltungsprozeß; *Berg*, Die verwaltungsrechtliche Entscheidung bei ungewissem Sachverhalt; *Peschau*, Die Beweislast im Verwaltungsrecht; *Nierhaus*, Beweismaß und Beweislast; *ders.* bezeichnet sie noch in BayVBl. 1978, 745, 753 als "unterentwickelt".

¹⁴ Vgl. z.B. *Nierhaus*, Beweismaß, S. 5, 387 f., 412-414, mit dem Hinweis, daß dies im übrigen "Aufgabe von Spezialuntersuchungen" sein müsse, vgl. S. 24; bereits an dieser Stelle sei darauf hingewiesen, daß er trotz der völlig unterschiedlichen Ausgangssituationen das Sozialrecht (SGG) und das Steuerrecht (AO, FGO) mitbehandelt.