

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

1. 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 Gleichmäßigkeitsgrundsatz	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

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	Einkommensteuereinführungsverordnung
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	Gewerbsteuergesetz
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/Reitberger (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	Vermögenssteuergesetz

VVDStRL	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 FGO 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 einbezogen werden.

keit der bestehenden Ungewißheit zu erklären sein. Der Rechtsanwender jedenfalls wird versuchen, nicht seine subjektive Einschätzung der Beurteilung zugrunde zu legen, 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: "... mehrten 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) mißbehandelt.