
Datum: 27.01.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1010/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0127.2K1010.01.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

<u>Tatbestand:</u>	1
Nachdem er bereits 1998 und 1999 die Steuerberaterprüfung nicht bestanden hatte, meldete sich der Kläger im Jahr 2000 erneut beim Beklagten zur Steuerberaterprüfung an. Im Verlaufe des Anmeldeverfahrens reichte er ein am 4. September 2000 ausgestelltes und am gleichen Tage amtsärztlich bestätigtes Attest seines Augenarztes ein, wonach er unter einer Störung der binokularen Sehfunktionen litt und eine Schreibverlängerung von je einer Stunde angezeigt sei. Der Beklagte lies den Kläger zur Prüfung zu und gewährte ihm für die Fertigung der Aufsichtsarbeiten jeweils eine entsprechende Schreibverlängerung. Der Kläger fertigte am 10., 11. und 12. Oktober 2000 die Aufsichtsarbeiten an (auf den Inhalt der zu den Gerichtsakten gereichten Originalklausuren sowie die darauf angebrachten Korrekturen wird hier verwiesen). Der zuständige Prüfungsausschuss 5 beim Beklagten bewertete diese mit folgenden Noten:	2
Verfahrensrecht, andere Steuerrechtsgebiete: 5,0	3
Ertragsteuerrecht: 5,5	4
<u>Buchführung und Bilanzwesen: 5,0</u>	5
Gesamtnote schriftliche Prüfung: 5,16.	6
Mit Bescheid vom 26. Januar 2001 teilte der Beklagte dem Kläger das Ergebnis der schriftlichen Prüfung mit und wies ihn darauf hin, dass er auf Grund des Ergebnisses von der	7

mündlichen Prüfung ausgeschlossen sei und die Steuerberaterprüfung 2000 nicht bestanden habe.

Gegen den vorgenannten Bescheid hat der Kläger am 21. Februar 2001 Klage erhoben und wegen der beabsichtigten Durchführung des Überdenkungsverfahrens zunächst die Aussetzung des Verfahrens beantragt. Durch Beschluss vom 29. Mai 2002 (8 K 1010/01) setzte daraufhin der seinerzeit zuständige Senat des Gerichts das Klageverfahren bis zum Abschluss des verwaltungsinternen Kontrollverfahrens aus. Nachdem der Beklagte allerdings mit Schreiben vom 30. April 2003 mitteilte, dass das Überdenkungsverfahren zu keiner abweichenden Bewertung der Klausuren geführt habe und die entsprechende Stellungnahme des Prüfungsvorsitzenden vom 7. Oktober 2002 übersandte (auf den Inhalt der vorgenannten Schreiben wird verwiesen), nahm das Gericht das Klageverfahren wieder auf. 8

Seine Klage begründet der Kläger nunmehr im wesentlichen wie folgt (auf den Inhalt der Klageschrift vom 15. September 2001 sowie der ergänzenden Schriftsätze vom 15. September 2003 und vom 30. Juni 2004 wird im übrigen verwiesen): 9

1. Hinsichtlich des Zulassungsverfahrens sei zunächst zu bemängeln, dass weder im Antrag noch in der Prüfungsordnung konkretisiert werde, welche Körperbehinderungen unter § 18 Abs. 3 der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (DVStB) fielen. Hinzu komme, dass unklar sei, ob ein amtsärztliches Zeugnis nur als Ergänzung eines Eintrages in einem Behindertenausweis oder anstelle eines solchen Eintrages vorgelegt werden müsse. Er, der Kläger, sei jedenfalls bei seinem ersten und zweiten Prüfungsversuch in den Jahren 1998 und 1999 davon ausgegangen, dass ein Augenleiden nicht als Körperbehinderung gelte. Deshalb sei er bei diesen Versuchen einer Erschöpfungs- und Leistungsspirale ausgesetzt gewesen. Hinzu komme, dass sich das Augenleiden auch auf die Prüfungsvorbereitung für 2000 ausgewirkt habe. 10

2. Weiter sei zu beanstanden, dass der Prüfungsraum in der Oberfinanzdirektion A mangelbehaftet i.S. einer individuellen Ungeeignetheit gewesen sei: Die Bestuhlung sei nämlich für seinen, des Klägers, Körperbau zu niedrig bzw. zu weich gewesen, weshalb sich auf Grund der ungünstigen Sitzposition bereits in der ersten Klausur eine Verkrampfung der Schreibhand eingestellt habe. Er habe den aufsichtführenden Beamten auch nach der Abgabe der ersten Klausur auf das Problem hingewiesen, woraufhin dieser aber entgegnet habe, er könne keine anderen Umstände anbieten. Er, der Kläger, habe erst am Ende der ersten Klausur erkennen können, dass er die auf Grund langsameren Schreibens verlorene Zeit nicht mehr würde einholen können. Gerade deshalb habe er sich erst am Ende der Klausur gemeldet. Nachdem dem Problem nicht abgeholfen worden sei, habe er aber auch in den folgenden Klausuren Zeit verloren. Zwar habe die Möglichkeit eines Rücktritts von der Prüfung bestanden. Das Aufsichtspersonal habe auch nicht auf die Rücktrittsmöglichkeit hingewiesen. Hinzu komme, dass ein Rücktritt angesichts der zeit- und kostenintensiven nochmaligen Vorbereitung unverhältnismäßig gewesen sei und sich aus Sicht des Prüflings nicht sicher abschätzen lasse, ob die erbrachte Leistung ggfls. zum Bestehen ausreiche. Im übrigen habe sich auch ein anderer Prüfling über die mangelhafte Sitzgelegenheit beschwert. In der Sache sei die Bestuhlung im Prüfungsraum der Höhe nach um ca. 9 cm von einer gewöhnlichen Büroausstattung abgewichen, was der Beklagte zu Unrecht für "nicht so ungewöhnlich" halte. Dass der aufsichtführende Beamte die streitbefangenen Vorgänge nicht protokolliert habe, sei unerheblich, weil er sowie der ebenfalls betroffene Mitprüfling als Zeugen gehört werden könnten. Ihn, den Kläger, auf die Möglichkeit des Prüfungsrücktritts zu verweisen, sei unzulässig, weil ihm dadurch einseitig das entsprechende Risiko auferlegt 11

werde.

3. Zusätzliche, nach der Prüfung durchgeführte Untersuchungen seiner Augen hätten weiterhin ergeben, dass eine im vorgelegten Attest nicht hinreichend berücksichtigte weitergehende Beeinträchtigung seiner Sehfähigkeit vorgelegen habe, weil das primär beanspruchte rechte Auge wesentlich schneller als angenommen ermüde. Die Schreibzeitverlängerung von je einer Stunde sei deshalb nicht ausreichend gewesen, zumal sich nachträglich herausgestellt habe, dass bereits vor der Prüfung eine ggfls. fortschreitende Erkrankung der Hornhaut vorgelegen habe, die ebenfalls unberücksichtigt geblieben sei. Hinzu komme, dass der Prüfungsraum schlecht beleuchtet gewesen sei, weil dort eine kronleuchterähnliche Beleuchtung vorhanden gewesen sei. Effektiv habe daher die Schreibverlängerung weniger als eine Stunde betragen und sei nicht ausreichend gewesen, worauf der Beklagte aber nicht eingehe. Ein entsprechender Hinweis sei ihm, dem Kläger, allerdings nicht möglich gewesen, da die maßgeblichen Umstände erst nach der Prüfung bekannt geworden seien und das Gesetz auch nur eine einstündige Verlängerung vorsehe und ihm im Prüfungszeitraum dem entgegen stehende Urteile nicht bekannt gewesen seien. Jedenfalls habe der Beklagte seine diesbezüglichen Sorgfaltspflichten verletzt. 12
4. Weiter sei zu bemängeln, dass die Handschrift der Prüfer teilweise unleserlich sei und die entsprechenden Prüfungsentscheidungen nicht nachvollzogen werden könnten. Es könne stellvertretend auf die Anmerkungen auf Seiten 70, 80 und 97 der Ertragsteuerklausur verwiesen werden. 13
5. Wichtiger sei aber, dass die Klausuren nicht eigenständig durch den Erst- und den Zweitprüfer bewertet worden seien: So sei in der Klausur Verfahrensrecht die Spalte für den Zweitkorrektor nicht ausgefüllt, was den Schluss nahe lege, dass der Zweitkorrektor sich pauschal dem Urteil des Erstkorrektors angeschlossen habe. Ähnliches gelte für die Ertragsteuerklausur, wo die Zweitkorrektorenspalte nur auf einer Seite ausgefüllt sei. In der Buchführungsklausur sei zwar erkennbar, dass der Zweitkorrektor zusätzliche Teilpunkte vergeben habe, es fehle aber der Korrekturbogen. Es sei nicht nachvollziehbar, warum der Beklagte sich damit begnüge, sich auf die freiwillige Verwendung von Korrekturbögen zurückzuziehen und zur uneinheitlichen Prüfungspraxis inhaltlich nicht Stellung zu nehmen. Hinsichtlich des fehlenden Korrekturbogens sei nämlich zweifelhaft, ob alle drei Klausuren nach demselben Modus bewertet worden seien. Es fehle also ggfls. an der Kontinuität der Bewertungsmethoden, weil sich der Zweitkorrektor in der Buchführungsklausur offenbar von der Musterlösung gelöst habe, während dies bei den anderen Klausuren nicht der Fall gewesen sei. 14
6. Bei der Buchführungsklausur sei der Zweitkorrektor auch hinsichtlich der vergebenen Note vom Erstkorrektor abgewichen, indem er statt einer 5,0 eine 4,5 vorgeschlagen habe. Wenn sich der Vorsitzende im Ergebnis dem Erstkorrektor angeschlossen habe, so sei dies insoweit zu beanstanden, weil nicht erkennbar sei, ob eine gemeinsame Beratung stattgefunden habe und die Verwerfung des Vorschlags des Zweitkorrektors nicht begründet worden sei. 15
7. Bei der Klausur Ertragsteuern sei kein Punkt auf dem Korrekturrand der Klausur vermerkt, obwohl er zu Recht im Korrekturbogen vermerkt sei (Bl. 83 der Klausurakte). 16
8. Aus mehreren Gründen habe der Prüfungsausschuss die Klausuren insgesamt zu schlecht bewertet, weshalb bei der Verfahrensrechtsklausur 18,5 Mehrpunkte, bei der Ertragsteuerklausur 20,5 Mehrpunkte und bei der Buchführungsklausur 21,5 Mehrpunkte zu vergeben seien und die Klausuren auf die Noten 4,0 bzw. 4,5 und 4,0 anzuheben seien (auf die tabellarische Aufstellung der entsprechenden Zusatzpunkte in den Anlagen zur 17

Klagebegründung, Bl. 83 ff. d. A., wird verwiesen). Dies ergebe sich aus den folgenden, in den Schriftsätzen vom 15. September 2003 und 30. Juni 2004 im Hinblick auf die Ergebnisse des Überdenkungsverfahrens weiter umfänglich konkretisierten Überlegungen:

a) Es sei bereits in allen Klausuren ein zugunsten des Prüflings bestehender Antwortspielraum nicht oder nicht ausreichend berücksichtigt worden: 18

aa) Dieses ergebe sich für die Verfahrensrechtsklausur bereits aus der Aufgabenstellung. Diese sei sehr weit gefasst und zielen auf die Simulation eines Beratungsgesprächs ab. Daraus ergebe sich, dass eine umfassende Würdigung gewollt notwendig sei, was sich auch aus den an einen Steuerberater zu stellenden Sorgfaltsanforderungen ergebe. Wenn im Sachverhalt 1 auf ein Schreiben des Finanzamtes hingewiesen werde, in dem der Erlass eines Haftungsbescheides angekündigt werde, so müssten die dazu gemachten Ausführungen in der Klausur auch gewertet werden. Soweit auf die Höhe der Haftungsschuld einzugehen gewesen sei, sei zunächst eine umfängliche rechtliche Beurteilung der Steuerschulden angezeigt gewesen. Es sei vor diesem Hintergrund nicht falsch, sondern geradezu angezeigt, auch zur Frage der Verjährung Stellung zu nehmen. Gleiches gelte für die Prüfung der Steuerschuldnerschaft. Nichts anderes gelte für die Ausführungen zum Sachverhalt 2: Auch dort sei eine umfassende Prüfung erforderlich gewesen. So seien zur Teilfrage 1 die Änderungsvorschriften umfänglich zu prüfen gewesen, während trotz intensiver Darstellung insgesamt nur ein halber Punkt vergeben worden sei. Richtigerweise hätten allerdings für jede geprüfte Korrekturvorschrift halbe Punkte vergeben werden müssen. Auch für die Darstellung zur Festsetzungsverjährung seien keine Punkte vergeben worden. Ähnliches gelte schließlich für den Sachverhalt 3: Wenn er, der Kläger, ausgeführt habe, dass die Aufhebung der Pfändung auch durch Zahlung erreicht werden könne, so sei dies jedenfalls nicht falsch. Zum Umsatzsteuerteil habe er Ausführungen zur Gewerblichkeit einer GmbH gemacht, die nicht benotet worden seien. Hinzu komme, dass die Musterlösung zum Sachverhalt 3 einen Punkt für Ausführungen zum Steuerschuldner vorsehe, während das bei den anderen Sachverhalten nicht der Fall sei. Es sei unverständlich, warum dort entsprechende Ausführungen nicht gepunktet würden. Zum Sachverhalt 5 sei es außerdem erforderlich gewesen, den zu hohen Steuerausweis rechtlich zu würdigen. Auch dafür seien aber keine Punkte vergeben worden. 19

bb) In der Ertragsteuerklausur sei im Teil I, 1. Aufgabe ebenfalls global nach einer Beurteilung der gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Stellung der genannten Personen gefragt worden. Schon daraus ergebe sich, dass für Ausführungen zur gesellschaftsrechtlichen Stellung der beteiligten Personen Punkte zu vergeben seien, während dies der Korrekturbogen gerade nicht vorsehe. Im Körperschaftsteuerteil habe er, der Kläger, Ausführungen zur Einkommensermittlung gemacht, für die ebenfalls keine Punkte vergeben worden seien. Eine entsprechende Einschränkung in der Fragestellung sei aber nicht erkennbar. Entsprechendes gelte für die Ausführungen zur Gewinnausschüttung. Wenn er, der Kläger, im 2. Teil Ausführungen zur Körperschaftsteuerrückstellung gemacht habe, so entspreche es gängiger Klausurpraxis, dafür Punkte zu vergeben. Ähnliches gelte für die Ausführungen zum verwendbaren Eigenkapital. 20

cc) In der Buchführungsklausur sei global nach einer handelsrechtlichen und bilanzsteuerrechtlichen Beurteilung des Erwerbs eigener Anteile gefragt. Es sei dann aber richtig, auch zur zivilrechtlichen Wirksamkeit des Erwerbs Stellung zu nehmen. Wenn im Teil II generell nach den Bilanzen gefragt werde, so könne es nicht sein, dass allgemeine Ausführungen dazu zu keinerlei Punkten führten. Ebenso verhalte es sich mit den Ausführungen zur Einkommensermittlung bei Organschaft. Auch diesbezüglich sei ein 21

Antwortspielraum vorhanden. Schließlich sei nicht nachvollziehbar, warum die Musterlösung für Ausführungen zur Rückwirkungsproblematik nur einen Punkt vorsehe. Die Fragestellung sei nämlich so gehalten, dass auch eine umfängliche Antwort möglich sei.

b) Die Klausurbewertung leide weiterhin darunter, dass nicht alle in der Musterlösung vorgesehenen Punkte für entsprechende Leistungen vergeben worden seien: 22

aa) Dies gelte zunächst für die Verfahrensrechtsklausur: Zum Umsatzsteuerteil (Aufgabe 2, Sachverhalt 3) sehe die Musterlösung für die Erwähnung der steuerfreien Lieferung einen Punkt vor. Trotz der Erwähnung in der Klausur sei aber kein Punkt vergeben worden, während für eine dort nicht gegebene Antwort zum formalen Nachweis ein halber Punkt ausgewiesen sei. Zum Sachverhalt 6 sehe die Musterlösung für die Erwähnung der umsatzsteuerlichen Konsequenzen aus der Strafbarkeit einen Punkt vor. Trotz der Behandlung dieser Problematik sei aber nur ein halber Punkt vergeben worden, der auch noch nachträglich wegen angeblich unleserlicher Handschrift gestrichen worden sei. 23

bb) In der Buchführungsklausur sehe die Musterlösung für die Buchungen zur Einziehung der Anteile zwei Punkte vor. Obwohl einer von zwei Buchungssätzen richtig angegeben worden sei, sei aber kein Punkt vergeben worden. Zwar habe dies der Zweitkorrektor anders gesehen, ein entsprechender Punkt sei aber dann gestrichen worden. Für die Ausführungen zu den Investitionen sehe die Musterlösung zwei Punkte vor. Obwohl in der Klausur noch umfänglichere Angaben als in der Musterlösung gemacht worden seien, sei aber nur ein Punkt gegeben worden. Für Ausführungen zu den Ausgleichszahlungen seien vier Punkte vorgesehen. Trotz sehr ausführlicher Darstellung seien aber nur zwei Punkte vergeben worden. Auch seien die Ausführungen zur Eröffnungsbilanz der KG statt in der vorgesehenen Höhe von zwei Punkten nur mit einem Punkt bewertet worden, obwohl alle in der Musterlösung vorgesehenen Details angegeben worden seien. In der Klausur sei auch stichwortartig angegeben worden, dass auf den Übernahmegewinn keine Gewerbesteuer anfalle. Dennoch sei der in der Musterlösung vorgesehene Punkt nicht vergeben worden. Wenn dort für die steuerliche Beurteilung der KG-Mitunternehmer zwei Punkte alleine für die Beurteilung der Tätigkeitsvergütungen des K vorgesehen seien, so sei es nicht verständlich, dass kein Punkt vergeben worden sei, obwohl er, der Kläger, auf alle Mitunternehmer eingegangen sei. 24

c) Weiterhin seien in Abweichung von der Musterlösung zusätzliche Punkte im Bereich der Buchführungsklausur zu vergeben: Wenn dort der Korrektor im Teil IV, Aufgabe 1, darauf verweise, dass eine Rückstellungsverpflichtung bestehe und er wegen der abweichenden Klausurlösung keinen Punkt vergebe, so sei das nicht nachvollziehbar. Im Sachverhalt werde nämlich die zu Grunde liegende Information des Rechtsanwaltes als "Stammtischinformation" geschildert, weshalb sie keinesfalls als rechtsverbindlich aufgefasst werden könne. Es sei dann aber zumindest vertretbar, von einer Rückstellungsbildung abzusehen. 25

d) Weiterhin seien auch Punkte für teilrichtige Antworten zu vergeben, wenn die Aufgabenstellung besonders schwierig sei. Dem entspreche die Musterlösung teilweise nicht: 26

aa) In der Verfahrensrechtsklausur sei zum Sachverhalt 1 für die Prüfung des Ermessens nur ein Punkt vorgesehen, während zumindest 1,5 Punkte angemessen seien. Zur Problematik der Einspruchsfrist (Sachverhalt 2, 2. Teilfrage) sehe die Musterlösung nur einen Punkt vor, während insoweit ein weiterer halber Punkt beantragt werde. 27

bb) In der Ertragsteuerklausur sei im Teil 1, Aufgabe 1 die gesellschaftliche Stellung des B zu beurteilen. Die Musterlösung sehe zwei Punkte dafür vor, während nur 1,5 Punkte vergeben 28

worden seien. Dies sei nicht rechtens, weil nahezu alle wichtigen Merkmale der Musterlösung angesprochen worden seien. Ähnliches gelte für die Beurteilung der gesellschaftlichen Stellung des D. Obwohl erkannt worden sei, dass dieser kein Gesellschafter sei, sei kein Punkt vergeben worden. Im Teil 2, Aufgabe 1 sei zwar nicht erkannt worden, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt wurden. Zumindest sei aber für die angesprochene Abgrenzung zur gewerblichen Vermietung sowie die Erwähnung der Überschusserziehungsabsicht ein halber Punkt zu vergeben gewesen. Zum Teil 2, Aufgabe 1 sehe die Musterlösung für Ausführungen zu den Werbungskosten insgesamt 9,5 Punkte vor. Obwohl auf die Differenzierung zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Teil eingegangen worden sei, sei aber kein Punkt vergeben worden. Stattdessen sei zu einem anderen, nicht ausgeführten Streitpunkt ein Punkt vergeben worden. Hinzu komme, dass für die gegebenen Antworten mindestens drei nachträgliche Punkte zu veranschlagen seien. Dieses ergebe sich nicht nur aus der schwierigen Aufgabe, sondern auch daraus, dass es sich teilweise um Folgefehler handle. Im Teil Körperschaftsteuer seien für die Ausführungen zu der nahestehenden Person drei Punkte vorgesehen. Da in der Klausur auf die Möglichkeit einer entsprechenden verdeckten Gewinnausschüttung zumindest hingewiesen worden sei, sei ein Punkt zu vergeben gewesen. Wegen des Schwierigkeitsgrades sei hier aber mindestens ein weiterer halber Punkt anzusetzen. Für die Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals sehe die Musterlösung insgesamt vier Punkte vor. Insoweit sei mindestens ein weiterer Punkt zu vergeben, weil das entsprechende Schema dargestellt und die Normen genannt worden seien.

cc) Im Bereich der Buchführungsklausur sehe die Musterlösung im Teil 1, Aufgabe 1 zum Erwerb eigener Anteile insgesamt zehn Punkte vor. Da die Klausur nahezu vollständig der Musterlösung entspreche, seien zumindest acht Punkte zu vergeben gewesen. Hinsichtlich der Gewinnrücklage sei zwar das falsche Konto angesprochen worden, dies wirke sich allerdings nur in der Gewinn- und Verlustrechnung aus. Entsprechend sei zumindest ein halber Punkt nachträglich zu vergeben. Zur Forderung der Organgesellschaft aus Gewinnabführungsverpflichtung sehe die Musterlösung zwei Punkte vor. Zwar sei der Buchungssatz seitenverkehrt dargestellt worden, dennoch sei ein halber Punkt zu vergeben gewesen, weil es sich ganz offensichtlich um einen Flüchtigkeitsfehler gehandelt habe. Weiterhin sei in der Klausur die Notwendigkeit der Aufstellung einer Übertragungsbilanz angesprochen worden. Dennoch sei kein Punkt vergeben worden. Auch sei für die Berechnung des Übertragungsgewinnes und die Darstellung der Übertragungsbilanz kein Punkt vergeben worden, obwohl doch zunächst ein Punkt vorgesehen worden sei. Dies sei auch sachgerecht, weil es sich um einen Folgefehler handle und die Bildung einer Rückstellung für Umwandlungskosten zumindest fraglich sei. Nichts anderes ergebe sich im Teil IV, Aufgabe 2 zur Buchführungspflicht für das Sonderbetriebsvermögen: Von fünf möglichen Punkten habe der Erstkorrektor zunächst einen Punkt vergeben, während die weiteren Korrektoren zwei Punkte vergeben wollten. Dies habe dann der Erstkorrektor nicht anerkannt, obwohl die gegebenen Antworten teilweise richtig seien und die Aufgabe besonders schwierig sei.

29

e) In weiten Teilen berücksichtige die Bewertung auch nicht, dass lediglich Folgefehler gemacht worden seien: Dies sei zunächst in der Ertragsteuerklausur im Teil 2, Aufgabe 1 bei den Ausführungen zur Einkommensermittlung der Fall. Auf Grund der Falschbeurteilung der Stellung des Gesellschafters S seien die Einkünfte falsch berechnet worden. Es handle sich insoweit um einen Folgefehler, der nicht zweifach zum Punktabzug führen dürfe. Auch fehle bei der Aufgabenstellung ein Hinweis auf eine gesellschafterbezogene Betrachtung, woraus sich wiederum Folgefehler ableiteten. Ähnliches gelte für die Ausführungen zu den Werbungskosten des Gesellschafters S sowie für die Zurechnung zu den steuerpflichtigen

30

Einkünften. Im Teil 2, Aufgabe 2 sei zudem ein Rechenfehler vorhanden, der sich ebenfalls als Folgefehler auswirke. In der Buchführungsklausur sei ein Folgefehler zu verzeichnen, weil bei den Ausführungen zur Körperschaftsteuer-Belastung von der Bruttodividende ausgegangen worden sei.

f) Die Bewertung verletzte schließlich grundgesetzliche Prinzipien: Schon vor dem Hintergrund der Regelung des Art. 12 des Grundgesetzes (GG) sei fraglich, ob der Bewertungsspielraum nicht insgesamt hätte positiver ausgeübt werden müssen. Der Nichtzulassung zur mündlichen Prüfung im dritten Versuch komme Berufsverbotswirkung zu. Auch könne eine Verletzung des Art. 3 GG vorliegen, weil der Gesetzgeber für EU-Ausländer keine vollständige Überprüfung der entsprechenden Fachkenntnisse vorsehe. Ein solcher Verstoß könne sich aber auch daraus ergeben, dass gegebenenfalls Klausuren teilweise angehoben worden seien. Von einer solchen Anhebung habe er, der Kläger, nicht profitiert. Schließlich sei fraglich, ob nicht der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verletzt worden sei, weil das Prüfungsniveau im Jahr 2000 besonders deutlich angehoben worden sei. Darauf entgegne der Beklagte nur pauschal und lasse nicht erkennen, welcher Beurteilungsphilosophie er folge. Er trete auch keinen Beweis dafür an, dass er nicht in Einzelfällen Noten angehoben habe. Es sei auch darauf hinzuweisen, dass die mangelnde Ausnutzung des vorhandenen Bewertungsspielraumes sich auf alle hier vorgetragenen Bewertungsmängel beziehe. 31

9. Er, der Kläger, halte im übrigen an seinem Antrag, die Klausuren durch einen unabhängigen Sachverständigen neu bewerten zu lassen, fest. Eine derartige Überprüfung könne aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem Prinzip der Gewaltenteilung abgeleitet werden und sei auch schon vor dem Hintergrund des ansonsten auftretenden Rollenkonflikts der Prüfer angezeigt. Das verwaltungsinterne Kontrollverfahren sei insoweit vom Klageverfahren zu trennen, weil dem Gericht umfangreichere Überprüfungsmöglichkeiten zustünden. Letzteres ergebe sich auch aus dem Umstand, dass es die Prüfungsleistungen unter Zugrundelegung fachwissenschaftlicher Erkenntnisse uneingeschränkt zu überprüfen habe, während prüfungsbezogene Faktoren nur einer eingeschränkten Kontrolle unterlägen. Dabei vermische der Beklagte aber beide Bereiche unzulässig und verkenne außerdem, dass das Gericht auch im Bereich der Prüfungsentscheidungen eine grundgesetzlich garantierte Kontrolle gewährleisten müsse. 32

10. Das während des Klageverfahrens durchgeführte verwaltungsinterne Kontrollverfahren weise schließlich schon insoweit Mängel auf, als die Zusammensetzung des Prüfungsausschusses, welcher die Klausuren neu bewertet haben wolle, nicht angegeben werde. Auch werde die Neubewertung nicht nachgewiesen. Es fehlten Unterschriften der Mitkorrektoren, der Nachweis der Einhaltung von Formvorschriften sowie eigene Stellungnahmen der Zweit- und Drittkorrektoren. Auf wesentliche Teile der Klagebegründung sei der Beklagte im übrigen gar nicht eingegangen und wiesen die vorgelegten Schriftstücke erhebliche formale Mängel auf. So würden dort lediglich Behauptungen aufgestellt, die nicht untermauert würden und die einen falschen Eindruck über den Prüfungsinhalt wiedergäben. Es sei fraglich, ob nicht lediglich eine abstrakte, pauschale, oberflächliche oder sogar fehlende Stellungnahme der Prüfer vorliege, die zur gerichtlichen Anforderung einer weiteren Begründung führen müsse. Jedenfalls habe der Beklagte das Kontrollverfahren nicht nur freiwillig durchgeführt, sondern sei dazu gesetzlich gezwungen und müsse daher auch die Spielregeln einhalten. 33

Der Kläger beantragt, 34

den Bescheid vom 26. Januar 2001 aufzuheben und den Beklagten dazu zu verpflichten, den Kläger im Hinblick auf die schriftliche Prüfung unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts erneut zu bescheiden.

Der Beklagte beantragt,	36 37
die Klage abzuweisen.	38
Zur Begründung verweist er zunächst auf die Stellungnahme des Prüfungsvorsitzenden zum Überdenkungsverfahren und ergänzt die dortigen Ausführungen wie folgt:	39
1. Eine Neubewertung der Klausuren durch einen neutralen Sachverständigen sei bereits durch §§ 10 und 24 DVStB ausgeschlossen. Nichts anderes gelte wegen der nur eingeschränkten Kontrolle im Gerichtsverfahren. Diesbezüglich könne auf die Ausführungen des Bundesfinanzhofes (BFH) in seinem Beschluss vom 9. März 1999 (BFH/NV 1999, 1133) verwiesen werden, in dem das Gericht den Umfang der gerichtlichen Kontrolle noch einmal festgelegt und deutlich gemacht habe, dass nur Fachfragen einer uneingeschränkten Kontrolle unterlägen. Bei prüfungsspezifischen Fragen sei den Prüfern hingegen ein Beurteilungsspielraum zuzubilligen, der nicht durch einen Sachverständigen überprüft werden könne.	40
2. Dem Kläger sei im Hinblick auf seine Sehbehinderung die beantragte Schreibverlängerung gewährt worden. Dass er für die Vorjahre keinen entsprechenden Antrag gestellt habe, sei für das Jahr 2000 unerheblich. Das dem Kläger zur Verfügung gestellte Merkblatt, welches auf "körperliche Gebrechen" abstelle, sei ausreichend. Auch habe der Kläger lediglich eine Verlängerung von einer Stunde beantragt und auch nur ein entsprechendes Attest vorgelegt. Da er während der Prüfung keine Beanstandungen getroffen habe, sei sein nunmehriges Vorbringen verspätet.	41
3. Durch die Bestuhlung im Prüfungsraum sei dem Kläger kein Nachteil entstanden, die über ein zumutbares Maß hinausgingen. Hinzu komme, dass er, der Beklagte, regelmäßig –wie auch im Streitfall-- auf dieselben Prüfungsräume zurückgreife, welche über ausreichende Licht-, Luft- und Platzverhältnisse verfügten. Der konkrete Prüfungsraum werde seit Jahrzehnten genutzt, ohne dass es je zu Beschwerden gekommen sei. Auch sei die Möblierung nicht ungewöhnlich. Hinzu komme, dass der Kläger seine Einwände verspätet vorbringe und er die Raumsituation nach den Erläuterungen des Aufsichtsbeamten dadurch akzeptiert habe, dass er seine Beschwerde nicht wiederholt habe. Eintragungen über Beanstandungen seien in den entsprechenden Niederschriften nicht vermerkt.	42
4. Das Vorbringen hinsichtlich der Lichtverhältnisse sei ebenso verspätet .	43
5. Die Bewertung sei nach objektiven Kriterien erfolgt und genüge den grundgesetzlichen Anforderungen. Der Kläger lasse außer Acht, dass für alle Prüfungskandidaten wegen des Grundsatzes der Chancengleichheit einheitliche Maßstäbe gelten müssten. Er habe die Prüfungsanforderungen auch nicht nur knapp verfehlt. Pauschale Notenanhebungen gebe es im übrigen nicht.	44
6. Das verwaltungsinterne Kontrollverfahren sei ordnungsgemäß durchgeführt worden: Abgesehen davon, dass Formerfordernisse nicht bestünden, gehe es lediglich darum, den Prüfern Gelegenheit zur "Überdenkung ihrer Prüfungsentscheidungen" unter Auseinandersetzung mit den Argumenten des Prüflings zu geben. Anhaltspunkte dafür, dass	45

im Streitfall nicht alle Prüfer mitgewirkt hätten, bestünden nicht, weil der Vorsitzende dies in seiner Stellungnahme ausdrücklich klarstelle. Es existiere auch keine Verpflichtung dazu, dass alle Prüfer eigenständige Schriftsätze abzugeben hätten. Anhaltspunkte für das Fehlen einer Neubewertung seien ebenso wenig erkennbar wie solche, die dafür sprechen könnten, dass die Bewertung nicht eigenständig erfolgt sein könnte.

7. Bei seinen inhaltlichen Einwänden gegen die Bewertung spreche der Kläger im übrigen keine Fachfragen, sondern nur Prüfungsfragen an, die einer gerichtlichen Kontrolle nur eingeschränkt zugänglich seien: Die Prüfer hätten sowohl ihren Standpunkt zum Antwortspielraum dargelegt als auch ihre Bewertung begründet und sich zudem an einheitlichen Maßstäben orientiert. 46

Entscheidungsgründe 47

Die Klage ist unbegründet. 48

Der mit der Klage angefochtene Bescheid vom 26. Januar 2001 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten. Der Beklagte hat die vom Kläger abgelegte schriftliche Prüfung zum Steuerberaterexamen 2000 zu Recht mit einer Gesamtnote bewertet, die die Zahl 4,5 übersteigt. Er hat den Kläger daher nach Maßgabe des § 25 Abs. 2 DVStB zu Recht von der mündlichen Prüfung ausgeschlossen. 49

1. Der Kläger kann zunächst nicht die Neubewertung der von ihm angefertigten Aufsichtsarbeiten durch einen Sachverständigen verlangen. 50

a) Nach § 24 Abs. 1 und Abs. 2 DVStB sind die schriftlichen Aufsichtsarbeiten durch Mitglieder bzw. stellvertretende Mitglieder des von der zuständigen obersten Landesbehörde eingesetzten Prüfungsausschusses zu bewerten. Nichts anderes gilt für das auf der Grundlage des § 29 Abs. 1 DVStB bzw. (für Prüfungen, die vor dem 1. November 2000 begonnen haben) auf freiwilliger Basis durchgeführte Überdenkungsverfahren, welches gerade den Sinn hat, dass die bereits mit der Bewertung befassten Prüfer ihre Sachentscheidung inhaltlich überprüfen. Auch im Klageverfahren ist aber die Hinzuziehung eines Sachverständigen nicht angezeigt: Nach der zutreffenden höchstrichterlichen Rechtsprechung (Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts –BVerfG-- vom 17. April 1991 - 1 BvR 419/81, 213/83, NJW 1991, 2005; vom 17. April 1991 - 1 BvR 1529/84, 138/87, NJW 1991, 2008) gebietet das in Art. 12 Abs. 1 GG verankerte Grundrecht auf freie Berufswahl, das durch die Zulassungsprüfung zum Beruf des Steuerbersaters eingeschränkt wird, eine gerichtliche Kontrolle von Prüfungsentscheidungen, wobei die Durchsetzung des Rechts auf gerichtliche Überprüfung durch das Verfahrensgrundrecht des Art. 19 Abs. 4 GG gewährleistet wird. 51

b) Diese umfassende gerichtliche Kontrolle beschränkt sich aber nur auf die fachlichen Fragen. Unter Fachfragen, die im prüfungsrechtlichen Finanzgerichtsverfahren voller gerichtlicher Überprüfung unterliegen, sind alle Fragen zu verstehen, die fachwissenschaftlicher Erörterung zugänglich sind. Hierunter fallen sowohl Fragen, die fachwissenschaftlich geklärt sind, als auch solche, die in der Fachwissenschaft kontrovers behandelt werden (Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts –BVerwG-- vom 17. Dezember 1997 6 B 55/97, NJW 1998, 2920). Insoweit muss das Gericht überprüfen, ob zutreffende Antworten und brauchbare Lösungen als fachlich falsch bewertet werden (Beschluss des BFH vom 9. März 1999 VII S 14/98, BFH/NV 1999, 1133; Urteil vom 9. Oktober 1999 VII R 152/97, BStBl II 2000, 93). Im Bereich der steuerrechtlichen Fachfragen verfügt der erkennende Senat als Spruchkörper eines auf das Steuerrecht spezialisierten Fachgerichts 52

über eine eigene Fachkompetenz, die eine Abgabe des Streitfalls an einen Sachverständigen nicht zulässt.

c) Nichts anderes ergibt sich allerdings auch für Prüfungsfragen: Soweit die Prüfer prüfungsspezifische Fragen beurteilen, steht ihnen nämlich ein Bewertungsspielraum zu, der gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbar ist und daher per se einer Begutachtung durch einen Sachverständigen entzogen ist. Die Prüfer haben bei der Benotung nämlich nicht nur die fachliche Richtigkeit der Antworten zu bewerten, sondern auch Einschätzungen und Erfahrungen zu berücksichtigen, die sich insbesondere aus ihren bisherigen Prüfungen sowie aus dem Vergleich des Kandidaten mit seinen Mitbewerbern ergeben. Prüfungsnoten stehen daher in einem Bezugssystem, das durch die persönlichen Erfahrungen und Vorstellungen der Prüfer beeinflusst wird (Beschluss des BVerfG vom 17. April 1991 in NJW 1991, 2005). Der Prüfer kann so beispielsweise die Leistungen des Kandidaten gegenüber den Fähigkeiten der anderen Kandidaten einordnen oder aber einschätzen, welchen Schwierigkeitsgrad die Aufgabenstellung aufweist und wie sie von der Gesamtheit der Kandidaten verstanden wurde. Die Prüfer dürfen auch in der Steuerberaterprüfung Klarheit und Systematik der Darstellung sowie der Vollständigkeit und Prägnanz der Begründung richtiger Lösungen wesentliches Gewicht beimessen. Ihre diesbezügliche Beurteilung liegt im wesentlichen nicht auf fachwissenschaftlichem Gebiet und kann von den Finanzgerichten nur dann beanstandet werden, wenn sie offensichtlich nicht vertretbar ist (BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 1133). Diese prüfungsspezifischen Bewertungen lassen sich folglich gerichtlich eingeschränkt nur darauf überprüfen, ob die Prüfungsbehörde Verfahrensfehler begangen hat, anzuwendendes Recht verkannt hat, von einem unrichtigen Sachverhalt ausgegangen ist, allgemein gültige Bewertungsmaßstäbe verletzt hat oder sich von sachfremden Erwägungen hat leiten lassen (Beschluss des BVerfG vom 17. April 1991 in NJW 1991, 2005; BFH-Beschluss vom 9. März 1999 in BFH/NV 1999, 1133).

53

2. Es ist weiterhin unzutreffend, wenn der Kläger meint, dass die Regelung in § 18 Abs. 3 DVStB unverständlich sei. Wenn dort von einer Körperbehinderung die Rede ist, so ergibt sich bereits aus dem Wortlaut, dass damit jede einschlägige Behinderung körperlicher Art gemeint ist. Es ist auch unrichtig, wenn der Kläger aus § 18 Abs. 3 Satz 3 DVStB herauslesen will, dass nur solche Behinderungen anerkannt werden könnten, die in einen Behindertenausweis einzutragen sind. Für eine solche Auslegung gibt der Wortlaut des § 18 Abs. 3 Satz 3 DVStB nichts her. Wenn es dort heißt, dass die oberste Landesbehörde die Vorlage eines amtsärztlichen Zeugnisses verlangen kann, so kann das nur dahingehend verstanden werden, dass es der Behörde freisteht, vom Prüfling ggfls. einen amtsärztlich bescheinigten Nachweis über die Behinderung zu verlangen. Die Behörde kann auf einen derartigen Nachweis aber auch verzichten und sich ggfls. mit einem ärztlichen Zeugnis begnügen. Die Vorlage eines Behindertenausweises verlangt die Vorschrift hingegen nicht.

54

3. Der Kläger kann sich im Klageverfahren auch nicht mehr darauf berufen, dass sein bestehendes Augenleiden in den Vorjahren (1998 und 1999) zu keiner Schreibverlängerung geführt hat. Weder war das Augenleiden für den Beklagten äußerlich erkennbar noch hat der Kläger selber einen entsprechenden Antrag auf Schreibverlängerung gestellt, obwohl der Wortlaut des Gesetzes so gefasst ist, dass ein Prüfling hätte erkennen müssen, dass die Möglichkeit einer Schreibverlängerung auch bei einem Augenleiden besteht. Das zeigt letztlich schon das Vorgehen des Klägers im Streitjahr. Selbst wenn seine Behauptung zutreffen sollte, dass sich (gesundheitliche) Auswirkungen aus der besonderen Inanspruchnahme der Augen in den Vorjahren auf das Prüfungsjahr ergeben haben, wäre das irrelevant, weil es für die Sachentscheidung im Streitjahr nur auf den Gesundheitszustand des Klägers unmittelbar vor der Ablegung der Prüfung ankommt. Diesen

55

Gesundheitszustand hat der Kläger ärztlich untersuchen und bescheinigen lassen und hat dann auch noch die Bestätigung des Amtsarztes eingeholt. War selbst für die Fachleute nicht erkennbar, dass ggfls. ein schwereres Augenleiden vorliegen konnte, so kann der Kläger vom Beklagten ein Erkennen dieser Situation nicht erwarten.

4. Er kann sich insoweit auch nicht darauf berufen, dass die gewährte Schreibverlängerung unzureichend gewesen sei: Dies ergibt sich schon daraus, dass er selbst nur eine Stunde Schreibverlängerung beantragt hat. Zwar spricht das Gesetz insoweit auch nur für eine längstmögliche Verlängerbarkeit von einer Stunde, so dass der Kläger möglicherweise von der Beantragung einer weitergehenden Verlängerung abgehalten worden sein könnte. Indessen besagt bereits das vorgelegte ärztliche Attest gerade nicht, dass eine Schreibverlängerung von "mindestens einer Stunde", sondern gerade, dass eine Schreibverlängerung von "ca. einer Stunde" angezeigt sei. Der Wortlaut des Attestes ist in Verbindung mit dem Antrag des Klägers bereits so zu verstehen, dass je Klausur eine Verlängerung von einer Stunde gewollt war. Der Kläger kann sich insoweit auch nicht darauf berufen, dass er erst nach der Ablegung der schriftlichen Prüfung erkannt habe, dass sein Augenleiden schwererer Natur gewesen sei, als im Moment des Antrags auf Schreibverlängerung angenommen. Abgesehen davon, dass es zumindest theoretisch möglich erscheint, dass sich das Augenleiden kurzfristig verschlechtert haben kann, hat ein entsprechend ausgebildeter Facharzt bei der Begutachtung des Klägers und der nachfolgenden Ausstellung des vorgelegten Attestes die vermeintlich zunächst unerkannte Schwere des Augenleidens nicht erkannt. Es ist nicht Aufgabe des Beklagten, vorgelegte ärztliche Atteste, die noch dazu amtsärztlich bestätigt worden sind, auf ihre medizinische Richtigkeit hin zu hinterfragen. Dies ist allein Aufgabe des Prüflings, der sich auf die Sachkunde der zu Rate gezogenen Ärzte verlassen hat.

56

5. Der Kläger kann sich auch nicht darauf berufen, dass er durch unzumutbare Raumausstattung, sei es in Form nicht optimaler Möbel oder nicht optimalen Lichts, benachteiligt worden sei. Insoweit wäre es zunächst seine Aufgabe gewesen, den Aufsichtsbeamten auf seine Bedenken hinzuweisen. Soweit er dies in Bezug auf die Sitzmöglichkeiten getan hat, hätte er auf einer Protokollierung bestehen müssen und sich nicht mit der Auskunft des Beamten zufrieden geben dürfen. Seine Vorgehensweise spricht insoweit dafür, dass er sich mit den vorgehaltenen räumlichen Verhältnissen zufrieden gegeben hat. Selbst wenn man aber davon ausginge, dass der Kläger eine unzureichende Raumsituation gerügt hat, so wäre dies unbeachtlich, weil Prüflinge keinen Anspruch auf eine individuell-optimale Beleuchtung oder Bestuhlung, sondern nur auf einen den allgemeinen Anforderungen genügenden Raum haben. Der Kläger selbst hat nicht vorgetragen, dass der Prüfungsraum generell ungeeignet für die Erbringung von Prüfungsleistungen gewesen wäre, sondern hat auf seine Größe (und damit individuelle Verhältnisse) abgestellt. Derartige individuelle Umstände können zwar ggfls. dazu führen, dass eine Prüfungsunfähigkeit eintritt, dann ist es aber Aufgabe des Prüflings, diese Prüfungsunfähigkeit rechtzeitig vor der Abgabe der letzten Klausur anzuzeigen und von der Prüfung zurückzutreten. Der Grundsatz der Chancengleichheit aller Prüflinge verbietet es, dass Prüflinge zunächst die Klausurergebnisse abwarten und dann noch im nachhinein und nach der Mitteilung der Ergebnisse zurücktreten.

57

6. Es ist ferner unzutreffend, wenn der Kläger ausführt, die Handschrift der Prüfer sei teilweise unleserlich und die entsprechenden Prüfungsentscheidungen könnten daher nicht nachvollzogen werden. Der Senat hat sich die vom Kläger in Bezug genommenen Stellen der Korrekturen angesehen und war in der Lage, die zugegebenermaßen schlecht leserliche-- Handschrift des Prüfers zu entziffern. Der Einwand des Prüflings ist aber auch schon deshalb nicht begründet, weil die Bewertung selbst dann noch nachvollziehbar bleibt, wenn man mit

58

dem Kläger von einer Unleserlichkeit der angegebenen drei Stellen (Ertragsteuerklausur Seiten 70, 80 und 97) ausginge. Abgesehen davon, dass die Bewertung im Rahmen des Überdenkungsverfahrens nochmals erläutert worden ist, wäre der vorgenannte unleserliche Anteil der Bewertung so marginal, dass sich dieser Umstand nicht negativ auf die Gesamtentscheidung auswirken könnte.

7. Es ist weiter unzutreffend, dass die vorgenommene Bewertung Anhaltspunkte dafür böte, dass die Prüfer keine eigenständigen Bewertungen vorgenommen oder gar am Überdenkungsverfahren nicht mitgewirkt hätten. Auf die Frage, ob die für den Zweitkorrektor eigens vorgesehene Spalte ausgefüllt wird, kommt es insoweit nicht an, weil die vorgegebene Spalte nur eine technische Erleichterung und Option für die Prüfer darstellt, auf die sie zurückgreifen können, aber eben nicht müssen. Gleiches gilt für das Ausfüllen eines Korrekturbogens, der ebenfalls nur eine (mögliche) Arbeitshilfe für die Prüfer darstellt. Die Prüfer sind auch nicht gezwungen von den vorgenannten Möglichkeiten einheitlich Gebrauch zu machen, solange gewährleistet ist, dass sie sich von allen Prüfungsleistungen ein eigenes Bild gemacht haben und ihre i.S. des § 24 Abs. 2 Satz 1 DVStB "persönliche Bewertung" abgegeben haben. Es stellt insoweit auch keinen Verfahrensfehler dar, wenn der zweite bzw. dritte Prüfer in Kenntnis der Bewertung durch den Erstprüfer seine Beurteilung abgegeben hat, denn ein Prüfling hat keinen Anspruch auf sogenannte verdeckte Bewertungen. Vielmehr entspricht es allgemeinen Prüfungsgrundsätzen, wenn sich ein Zweitprüfer dem Beurteilungsvorschlag des Erstprüfers anschließt (vgl. BFH-Beschluss vom 9. März 1999 in BFH/NV 1999, 1133; Urteil des BVerwG vom 30. Januar 1995 - 6 C 1/92, NJW 1995, 3266). Ebenso ist es aber auch zulässig, dass der Zweitprüfer zunächst vom Votum des Erstprüfers abweicht, sich aber dann in Absprache mit dem Erstprüfer auf die von diesem vorgeschlagene Note einigt (arg. e. § 24 Abs. 3 Satz 2 DVStB). Dass letzteres im Streitfall nicht geschehen wäre, sondern sich der Erstprüfer über das Votum des Zweitprüfers ohne Absprache hinweggesetzt hätte, ist nicht erkennbar. Entsprechend hat auch der Vorsitzende des Prüfungsausschusses in seiner Stellungnahme zum Überdenkungsverfahren ausgeführt, dass die beteiligten drei Prüfer die Noten "im Einvernehmen" festgesetzt hätten. Anderweitige formale Fehler im Überdenkungsverfahren sind nicht erkennbar.

8. Der Kläger dringt auch mit seinen umfangreichen Einlassungen zu Bewertungsfehlern, die aus seiner Sicht zu nachträglichen Punkten führen müssten, nicht durch:

a) Der Kläger dringt zunächst nicht mit seiner Argumentation durch, dass der Prüfungsausschuss einen zu seinen Gunsten bestehenden Antwortspielraum nicht hinreichend beachtet habe. Ob und in welcher Weise bei Anwendung eines Punkteschemas Punkte jeweils zu vergeben und wie einzelne Prüfungsbestandteile zu gewichten sind, ist in weitgehendem Umfang der finanzgerichtlichen Kontrolle entzogen, weil dem jeweiligen Prüfer bei der Vergabe von Punkten ein weiter Beurteilungsspielraum verbleibt (vgl. BFH-Urteil vom 21. März 1999 VII R 34/98, BStBl II 1999, 573). Eine von der Prüfungsbehörde erstellte Musterlösung und die in ihr für die einzelnen Lösungsschritte vorgeschlagenen Punkte sind auch keine für die Prüfer verbindlichen Vorgaben, die deren höchstpersönlichen Bewertungsspielraum einschränken würden. Es obliegt danach auch nicht der Kontrolle des Gerichts einzuschätzen, wie intensiv die Beantwortung einer bestimmten Frage ausfallen muss. Das gilt jedenfalls dann, wenn die entsprechenden Fragen nicht so global gehalten sind, dass sie besonders umfängliche Ausführungen geradezu herausfordern. Das ist bei den streitigen Klausurfragen entgegen der Auffassung des Klägers aber gerade nicht der Fall: Es ist unzutreffend, wenn der Kläger insoweit meint, dass die auf die Simulation eines Beratungsgesprächs gerichteten Fragen so zu verstehen seien, dass der jeweilige Sachverhalt auch hinsichtlich rechtlich oder vom Sachverhalt her nicht einschlägiger

Fragestellungen überprüft werden müsse und dafür Punkte zu vergeben seien. Vielmehr hat der Prüfungsvorsitzende in seiner Stellungnahme zum Überdenkungsverfahren zu Recht darauf hingewiesen, dass Fragen, die sich nach dem Sachverhalt nicht stellen oder rechtlich nicht einschlägig sind, nicht zu beantworten sind. Dennoch gemachte Ausführungen zu derartigen Fragen dürfen folglich auch dann nicht zur Vergabe von Punkten führen, wenn sie inhaltlich richtig sind, weil insoweit gerade kein Antwortspielraum des Prüflings besteht. Im Streitfall gilt das zunächst für die Ausführungen des Klägers in der Verfahrensrechtsklausur zur Haftungsanfrage vor Erlass der zu überprüfenden Haftungsbescheide, zur Verjährung, zu den Änderungsvorschriften, zur Festsetzungsverjährung, zur auf Vollstreckungseinstellung gerichteten Zahlung (trotz des Klausurhinweises mangelnder Zahlungsfähigkeit) sowie zur Steuerschuldnerschaft im Umsatzsteuerteil (vgl. Stellungnahme des Prüfungsvorsitzenden zur Verfahrensrechtsklausur Nr. 1, 2, 3, 4, 5, 7). Gleiches gilt aber auch für die weiteren Klausuren, soweit dort auf die "globale Formulierung" von Fragen mit dem Petitum abgestellt wird, für allgemeine Ausführungen zusätzliche Punkte zu erhalten. Das gilt etwa für die Ausführungen des Klägers zur gesellschaftsrechtlichen Stellung der beteiligten Personen im Teil I, 1. Aufgabe der Ertragsteuerklausur sowie die Ausführungen zur Einkommensermittlung, zur Gewinnausschüttung, zur Körperschaftsteuerrückstellung und zum verwendbaren Eigenkapital im dortigen Körperschaftsteuerteil, soweit der Beklagte –unabhängig von den inhaltlichen Fehlern (vgl. dazu unter b)— dafür keine zusätzlichen Punkte vergeben hat (Stellungnahme zur Ertragsteuerklausur Nr. 2, 3, 4, 5, 6). Ebenso verhält es sich schließlich mit den allgemeinen Ausführungen des Klägers in der Buchführungsklausur zur zivilrechtlichen Wirksamkeit des Erwerbs eigener Anteile, zu den Bilanzen und zur Einkommensermittlung bei Organschaft (Stellungnahme zur Buchführungsklausur Nr. 2, 3, 4).

b) Dem Kläger kann auch nicht gefolgt werden, soweit er ausführt, er habe trotz 62
entsprechender Leistungen nicht alle in der Musterlösung vorgesehenen Punkte erhalten:

aa) Ob missverständliche, fragmentarische, unpräzise, mehr oder weniger falsche Antworten 63
(noch) einen Punkt verdienen oder nicht, ist der Kontrolle des Gerichts entzogen (vgl. BFH-Beschluss vom 9. März 1999 in BFH/NV 1999, 1133). In diesem Zusammenhang ist es insbesondere nicht zu beanstanden, wenn die Prüfer (einzelne) zutreffende Ausführungen zu relevanten Einzelpunkten deshalb nicht oder allenfalls als unbedeutende Leistung werten, weil sie nicht sinnvoll geordnet oder nicht prägnant bzw. sogar zusammenhanglos dargestellt oder ohne deutlichen Bezug zur geforderten Falllösung erscheinen. Das ist im Streitfall insbesondere der Fall, soweit der Kläger skizzenhafte oder stichwortartige Lösungsvorschläge unterbreitet hat (Stellungnahme des Vorsitzenden zur Ertragsteuerklausur Nr. 5, 11, 13 und zur Buchführungsklausur Nr. 10 und 19). Ein Bewertungsfehler kann aber auch nicht durch eine in die Einzelpunkte aufgegliederte Gegenüberstellung von Teilen der Musterlösung und der Klausurbearbeitung nachgewiesen werden: Die in der Musterlösung vorgeschlagenen Punkte bilden nämlich lediglich die Grundlage dafür, einzelne Teile der Aufgabenstellung zu gewichten. Die in der Musterlösung vorgeschlagenen Punkte sollen die Gewichtung einzelner Teile der Aufgabenstellung nach ihrer Bedeutung und Schwierigkeit erleichtern helfen. Folglich kann die Vergabe eines Punktes nicht bereits dann beansprucht werden, wenn ein Prüfling sich irgendwie zu dem Lösungsweg geäußert hat, der in der Musterlösung angesprochen ist, oder er in bestimmten (geringfügigen) Teilen die Musterlösung trifft. Die Prüfer dürfen nämlich die Klarheit und Systematik der Darstellung sowie die Vollständigkeit und Prägnanz der Begründung richtiger Lösungen bei der Zumessung der in der Musterlösung nur in Form von Höchstwerten ausgewiesenen "Wertpunkte" wesentliches Gewicht beimessen. Dabei liegt die diesbezügliche Beurteilung der Prüfungsleistung im wesentlichen nicht auf fachwissenschaftlichem Gebiet.

Im Rahmen der gerichtlichen Kontrolle der Prüfungsentscheidung kann diese Beurteilung folglich nur beanstandet werden, wenn sie offensichtlich nicht vertretbar ist, insbesondere, weil die Prüfer für ihre Bewertung vernünftige Gründe nicht angeführt haben oder die Prüfer einzelne richtige Teile der Bearbeitung ersichtlich überhaupt nicht bewertet haben (BFH-Beschluss vom 9. März 1999 in BFH/NV 1999, 1133). Das ist aber im Streitfall gerade nicht der Fall: Der Prüfungsvorsitzende hat in seiner Stellungnahme umfänglich dargestellt, wie der Prüfungsausschuss zu seiner Bewertung gekommen ist und weshalb die Hinweise des Klägers auf (teil)richtige Antworten nicht zu einer besseren Bewertung durch Vergabe zusätzlicher Punkte führen kann. Er ist dazu auf alle vom Kläger vorgebrachten Argumente und die Begründungen zu den von ihm geforderten zusätzlichen Punkten eingegangen und hat für die jeweiligen Bewertungen vernünftige und nachvollziehbare Gründe aufgeführt. Er hat auch dargelegt, wie und in welcher Höhe der Ausschuss die richtigen Antwortteile bewertet hat (vgl. die gesamte Stellungnahme des Vorsitzenden sowie dort insbesondere die Ausführungen zu falschen bzw. fehlenden Antworten). Insbesondere ist es nicht zu beanstanden, dass der Ausschuss die reine Angabe von Gesetzesvorschriften ohne Subsumtion des jeweiligen Sachverhaltes (vgl. in der vorgenannten Stellungnahme zur Verfahrensrechtsklausur die Nr. 4, 8, 11, zur Ertragsteuerklausur die Nr. 2, 3, 4, 5, 6, 11, 16 sowie in der Buchführungsklausur Nr. 7, 8, 10, 19) nicht als richtige Antwort gewertet hat.

bb) Der Kläger beruft sich insoweit auch zu Unrecht darauf, er habe für richtige Antworten keine Punkte erhalten: Auf die entsprechenden Ausführungen des Klägers zur Verfahrensrechtsklausur ist der Prüfungsvorsitzende in seiner Stellungnahme in den Nr. 9 und 10 eingegangen und hat klargestellt, dass entweder ein Übertragungsfehler vorlag (Nr. 9) oder aber eine falsche Vorschrift angegeben wurde (Nr. 10). Der Kläger hat sich insoweit erkennbar auf § 4 UStG gestützt. Auch auf die Einwendungen zur Buchführungsklausur ist der Beklagte ausführlich eingegangen und hat seine Bewertung (soweit er nicht wie in der Nr. 6 abgeholfen hat) in der Nr. 2, 7, 8, 9, 10 und 11 begründet. Dabei ist ein Fall, in dem eine richtige Antwort zu Unrecht überhaupt nicht gewertet worden wäre, nicht erkennbar, weil es bei den entsprechenden Einwendungen des Klägers letztlich um die –durch den Senat wegen des entsprechenden Beurteilungsspielraumes nicht zu überprüfende— Frage geht, ob ggfls. mehr Punkte für eine gewertete Leistung hätten vergeben werden müssen. 64

c) Soweit der Kläger Übertragungsfehler (bei der Punktübertragung) oder die fehlende Eintragung von Punkten gerügt hat, hat der Beklagte diese im Rahmen des Überdenkungsverfahrens korrigiert bzw. klargestellt, dass sie sich materiell nicht ausgewirkt haben (vgl. die Stellungnahme zur Verfahrensrechtsklausur Nr. 9, zur Ertragsteuerklausur Nr. 1, 10 sowie zur Buchführungsklausur Nr. 6, 8 und 16). Es ist dabei nicht zu beanstanden, dass der Beklagte im Rahmen der vorgenommenen Punkteerhöhung in der Buchführungsklausur eine Saldierung mit zu Unrecht vergebenen Punkten (dort Nr. 17 und 18) vorgenommen hat, welche ihm im Rahmen des Überdenkungsverfahrens aufgefallen waren. 65

d) Aus den vorgenannten Gründen dringt der Kläger auch nicht mit seiner Argumentation durch, dass Folgefehler nicht zu einer negativen Bewertung führen dürften: Es ist zwar richtig, dass Folgefehler sich gleichsam nicht mehrfach negativ auswirken dürfen. Das bedeutet aber nicht, dass die entsprechenden Antworten generell als richtig zu behandeln wären, sondern es kommt insofern darauf an, ob die entsprechende Lösung unter Verwendung eines falschen Ausgangspunktes dann richtig und konsequent zu Ende verfolgt wird. Verneint das der Prüfer mit vernünftigen Gründen, so liegt ein Bewertungsfehler nicht vor (vgl. die Stellungnahme zur Ertragsteuerklausur Nr. 15, 16 und 17 sowie zur Buchführungsklausur Nr. 12). Das gilt erst recht, soweit der Kläger anführt, die Prüfer hätten einen von ihm 66

vorgeschlagenen Buchungssatz trotz der Tatsache als richtig werten müssen, dass er "seitenverkehrt" verwendet worden ist. Insoweit ist gerade nicht klar, ob ein Flüchtigkeitsfehler vorliegt oder nicht. Außerdem führt auch ein Flüchtigkeitsfehler zu einer falschen Antwort (vgl. die Stellungnahme des Prüfungsvorsitzenden zur Buchführungsklausur Nr. 15).

e) Nicht nachvollziehbar erscheint dem Senat die Argumentation des Klägers, dass er deshalb habe mehr Punkte erhalten müssen, weil die Klausuraufgaben besonders schwer gewesen seien. Zunächst spricht nichts für die Richtigkeit dieser Annahme, weil die Durchfallquote im Streitjahr nicht erheblich von den Quoten in den Vorjahren abwich. Es gibt auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Klausuren teilweise nachträglich angehoben worden wären. Im übrigen berücksichtigen die vom Beklagten vorgegebenen Musterlösungen sehr wohl die teilweise besondere Schwierigkeit der Klausuren, indem sie für besonders diffizile Fragestellungen entsprechend viele Punkte vorsehen. Eine generelle Schwierigkeit der Klausuren ist hingegen nicht erkennbar. Schon aus Gründen der Chancengleichheit ist es nicht geboten, nachträglich über die Musterlösungen hinaus weitere Punkte zu vergeben, weil davon nur diejenigen Prüflinge profitieren würden, die das Rechtsbehelfsverfahren betreiben. 67

9. Die Verletzung von Grundrechten des Klägers ist nicht ersichtlich: Bereits das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Prinzip der Chancengleichheit schließt es aus, dass ein vorhandener Bewertungsspielraum für Prüflinge unterschiedlich ausgeübt wird. Es ist auch nicht richtig, dass der Kläger durch das nunmehr entgültige Nichtbestehen der Steuerberaterprüfung in seiner Berufsfreiheit verletzt würde, weil der Zugang zum Beruf des Steuerberaters nicht schrankenlos garantiert wird, sondern die aus Gründen des Allgemeinwohls erforderliche Ablegung einer Fachprüfung voraussetzt. Da allen Prüflingen zum Nachweis ihrer Fachkunde drei Prüfungsversuche zustehen, ist es auch nicht unverhältnismäßig, dass dem Kläger nunmehr kein weiterer Prüfungsversuch mehr zusteht. Eine Ungleichbehandlung gegenüber EU-Ausländern ist schon deshalb nicht gegeben, weil § 37a Abs. 2 des Steuerberatungsgesetzes (StbG) nicht nur eine den deutschen Verhältnissen entsprechende Vorbildung (vgl. § 37a Abs. 3 StbG), sondern auch eine umfängliche Eignungsprüfung vorsieht, die auf EG-rechtlichen Vorgaben beruht und eine Überprüfung der Befähigung, den Beruf eines Steuerberaters im Inland auszuüben, nach Maßgabe des § 37a Abs. 3 StbG sicherstellt. Im übrigen würde ein angenommener Verfassungsverstoß nicht zu einer Absenkung der Anforderungen an Inländer, sondern zu einer Verschärfung der Anforderungen an EU-Ausländer führen müssen. Der vom Kläger erhobene Vorwurf einer Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG bzw. des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes durch partielle Anhebung der Klausurergebnisse bzw. eine im Jahr 2000 durchgeführte besonders schwere Prüfung scheidet nach dem zuvor Gesagten schon deshalb aus, weil derartige Verzerrungen gerade nicht festgestellt werden können. 68

10. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung. 69