

---

**Datum:** 07.12.2011  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 2. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 2 K 1434/09  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2011:1207.2K1434.09.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

---

**Tatbestand**

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte zu Recht entschieden hat, dass die Klägerin die Steuerberaterprüfung 2008 nicht bestanden hat.

2

Die Klägerin ist promovierte Diplom-Kauffrau und war im Zeitpunkt der Beantragung der Zulassung zur Steuerberaterprüfung als Wirtschaftsprüfungsassistentin tätig. Sie nahm in den Jahren 2004 und 2007 jeweils erfolglos am Steuerberaterexamen teil.

3

Am 31. März 2008 beantragte sie die Zulassung zur Steuerberaterprüfung 2008, woraufhin sie der Beklagte am 4. April 2008 zur Prüfung zuließ. In der Folge fertigte die Klägerin vom 7. bis zum 9. Oktober 2008 ihre schriftlichen Aufsichtsarbeiten an (wegen des Inhalts der Aufsichtsarbeiten sowie der Korrekturvermerke und Korrekturbögen wird auf die Verwaltungsakten Bezug genommen). Diese wurden wie folgt bewertet:

4

|                                                 |              |
|-------------------------------------------------|--------------|
| Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete: | 4,5          |
| Ertragsteuern:                                  | 4,0          |
| Buchführung und Bilanzwesen:                    | <u>4,5</u>   |
| <b>Gesamtnote</b>                               | <b>4,33.</b> |

5

Dabei umfasste insbesondere die Musterlösung der Klausur „Buchführung und Bilanzwesen“ 40 maschinengeschriebene Seiten. Der Korrektur-Bewertungsbogen, den die Prüfer verwendet haben, um die Klausur „Buchführung und Bilanzwesen“ der Klägerin zu bewerten, umfasste 5 Seiten in tabellarischer Form (Bl. 193 f. der FG-Akte). Die Klausur „Buchführung und Bilanzwesen“ war nach den Bewertungen der Erstgutachter mit einem Notendurchschnitt von 4,82 geschrieben worden. Auf Anregung des Finanzministerium NRW mit Erlass vom 17. Dezember 2008 (S 0959 – 2008 – V A 2; Bl. 204 f. der FG-Akte) wurde die Klausur von 18 Prüfungsausschüssen – darunter auch der für die Klägerin zuständige Ausschuss – um eine halbe Note angehoben. 2 Prüfungsausschüsse machten hiervon keinen Gebrauch.

Vor der Anhebung der Bewertung der Klausur „Buchführung und Bilanzwesen“ wären von 1.158 Kandidaten 574 zur mündlichen Prüfung zugelassen worden. Dies hätte einer Durchfallquote von ca. 50 % entsprochen. Nach der Anhebung der Bewertung betrug die Durchfallquote ca. 35 %.

Die Klägerin wurde zur mündlichen Prüfung am 3. April 2009 geladen. Den mündlichen Vortrag hielt die Klägerin zum Thema B108 „Erbrecht der Ehegatten“ (hinsichtlich des Auswahlbogens s. Bl. 203 der FG-Akte).

In der mündlichen Prüfung erzielte die Klägerin einen Notendurchschnitt von 4,26. Das Ergebnis der mündlichen Prüfung, an der insgesamt 4 Kandidaten teilnahmen (zwei der Mitbewerber haben die Prüfung bestanden) setzt sich wie folgt zusammen:

|                                      |             |    |
|--------------------------------------|-------------|----|
| Mündlicher Vortrag                   | 5,0         | 10 |
| ESt:                                 | 4,5         |    |
| Bil:                                 | 4,0         |    |
| PR:                                  | 3,0         |    |
| AO:                                  | 4,5         |    |
| Alle:                                | 4,5         |    |
| VSt:                                 | 4,5         |    |
| Summe mündliche Prüfung:             | <u>30,0</u> |    |
| <b>Gesamtnote mündliche Prüfung:</b> | <b>4,26</b> |    |

Hieraus ergab sich die Prüfungsgesamtnote von 4,30 wie folgt:

|                            |      |    |
|----------------------------|------|----|
| Note mündliche Prüfung:    | 4,26 | 12 |
| Note schriftliche Prüfung: | 4,33 |    |

|                            |             |
|----------------------------|-------------|
| Summe:                     | 8,61        |
| <b>Prüfungsgesamtnote:</b> | <b>4,30</b> |

Dieses Gesamtprüfungsergebnis übersteigt die in § 28 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (DVStB) genannte Bestehensgrenze von 4,15, so dass der Prüfungsausschuss entschied, dass die Klägerin die Prüfung nicht bestanden hat. Diese Entscheidung wurde der Klägerin im Anschluss an die mündliche Prüfung vom Vorsitzenden der Prüfungskommission (Herrn B) mündlich bekannt gegeben. 13

Hiergegen hat die Klägerin am 4. Mai 2009 (Montag) Klage erhoben. 14

Nach Einreichung der Klagebegründung führte der Beklagte ein verwaltungsinternes Überdenkungsverfahren durch und teilte der Klägerin mit Schreiben vom 31. März 2010 mit, dass der für sie zuständige Prüfungsausschuss an einer Stelle einen halben Punkt zusätzlich vergeben habe, was sich jedoch nicht auf die endgültige Note auswirke. Im Hinblick auf die mündliche Prüfung sei der Prüfungsausschuss zu keiner anderen Bewertung gekommen. Wegen der Einzelheiten wird auf die zusammenfassende Stellungnahme des Vorsitzenden der Prüfungskommission (Bl. 78 ff. der FG-Akte) sowie auf die ihr zugrunde liegenden Stellungnahmen der einzelnen Prüfer (Bl. 124 ff. der FG-Akte) verwiesen. 15

Die Klägerin hält ihr Klagebegehren aufrecht und begründet ihren Standpunkt im Wesentlichen wie folgt: 16

1. Die Prüfungsaufgaben der Buchführungs- und Verfahrensrechtsklausuren seien zu umfangreich gewesen. Hierdurch würden allgemeine Bewertungsmaßstäbe verletzt. Ziel der Prüfung sei es, bestimmte fachbezogene Kenntnisse und Fähigkeiten des Prüflings zuverlässig zu ermitteln. Dabei dürfe von einem Prüfling nicht verlangt werden, dass er sich mit unmöglich zu erfüllenden Anforderungen auseinandersetze. Zwar stehe die Bestimmung des Schwierigkeitsgrades der Leistungskontrolle im Ermessen des Prüfers. Jedoch dürften die Leistungsanforderungen nicht überspannt sein und müsse dem Prüfling zur Lösung der Prüfungsaufgaben eine angemessene Zeit zur Verfügung stehen (BFH-Urteil vom 30. April 1996, VII R 128/95). Angesichts dessen könnten die Bewertungen der Buchführungs- und Verfahrensrechtsklausur keinen Bestand haben. 17

So umfasse die Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet Buchführung und Bilanzwesen 12 maschinengeschriebene Seiten und bestehe aus einer Vielzahl von Aufgaben. Die Musterlösung umfasse 40 eng beschriebene Seiten. An diese Musterlösung und die darin vorgesehene Punktevergabe hätten sich die Prüfer gehalten. Die volle Punktzahl sei deshalb nur zu erreichen gewesen, wenn die Ausführungen des Prüflings einen der Musterlösung vergleichbaren Umfang gehabt hätten. Dies sei jedoch bei einer Bearbeitungszeit von 6 Stunden nicht zu leisten gewesen. Es sei davon auszugehen, dass die Klausur den Zweck gehabt habe, den Zugang zum Steuerberaterberuf zu regulieren, indem eine möglichst große Anzahl von nicht mehr brauchbaren Lösungen hervorgerufen werden sollte. 18

Zwar lasse die Misserfolgsquote allein keinen Rückschluss auf überspannte Prüfungsanforderungen zu, jedoch müsse ein Kandidat, der gut durchschnittlich befähigt sei, in der Lage sein, die Arbeiten mit positivem Erfolg vollständig zu schreiben (BFH-Urteil vom 26. September 1967, VII 89/65). Dies sei bei der Buchführungsklausur nicht der Fall 19

gewesen. Aus dem vom Beklagten vorgelegten Notenspiegel ergebe sich, dass von 1.157 Kandidaten in NRW nur 4 Prüflinge in der Lage gewesen seien, eine in jeder Hinsicht durchschnittlichen Anforderungen entsprechende Leistung abzuliefern. 46 weitere Kandidaten hätten eine Leistung erbracht, die abgesehen von einzelnen Mängeln den durchschnittlichen Anforderungen entsprochen habe. Das bedeute, dass nicht einmal 5 % der Kandidaten in der Lage gewesen seien, eine Prüfungsleistung zu erbringen, die durchschnittlichen Anforderungen entsprochen hätte. Es sei außerhalb jeder statistischen Wahrscheinlichkeit, dass alle anderen Kandidaten unterdurchschnittliche Fähigkeiten aufgewiesen hätten.

Berücksichtige man zudem den Umstand, dass ab 2007 die Neubestellungen gestiegen seien, sei zu erkennen, dass dem Ansteigen der Zulassungszahlen durch eine Steigerung der Anforderungen in dem Ende 2008 beginnenden Steuerberaterexamen habe begegnet werden sollen. In diesem Zusammenhang hat die Klägerin die Berufsstatistik 2006 bis 2009 vorgelegt. Hierauf wird verwiesen (Bl. 244 der FG-Akte). 20

Entsprechendes gelte für die Prüfungsaufgabe aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten. Die Aufgabenstellung umfasse 17 maschinengeschriebene Seiten. Die Musterlösung, die nicht ausformuliert sei, bestehe aus 13 maschinengeschriebenen Zeilen. Auch bei dieser Klausur sei die Vergabe von Einzelpunkten daran geknüpft worden, dass der Prüfling zu jedem Punkt der Musterlösung Stellung nehme, da anderenfalls die volle Punktzahl nicht habe erreicht werden können. Dies sei in der Bearbeitungszeit von 6 Stunden nicht zu leisten gewesen. 21

2. Bezüglich der Ertragsteuerklausur sei festzustellen, dass Erst- und der Zweitprüfer in 14 bzw. 15 Fällen bei der Bewertung einzelner Leistungen voneinander abweichen würden. Wegen der Einzelheiten wird auf die klägerischen Schriftsätze vom 1. Dezember 2009, Seite 5 (Bl. 50 der FG-Akte) und vom 31. Mai 2010, Seite 11 (Bl. 119 der FG-Akte) verwiesen. Die Prüfer hätten sich darauf beschränkt, die von ihnen jeweils vergebenen Punkte zu addieren und jeweils die Gesamtpunktzahl zu ermitteln. Eine Auseinandersetzung mit den voneinander abweichenden Bewertungen der Einzelleistungen habe nicht stattgefunden. Tatsächlich sei jedoch in jedem Fall der Punkt jeweils zu vergeben gewesen. 22

3. In der Ertragsteuerklausur hätten zudem zusätzliche Punkte vergeben werden müssen, da richtige Antworten unbewertet bzw. unterbewertet geblieben seien. Ihre Ausführungen seien nur unzureichend zur Kenntnis genommen worden. Wegen der Einzelheiten wird auf die klägerischen Schriftsätze vom 1. Dezember 2009, Seite 5 ff. (Bl. 50 ff. der FG-Akte), vom 31. Mai 2010, Seite 5 ff. und Seite 11 (Bl. 113 ff. und Bl. 119 der FG-Akte) verwiesen 23

4. Bezüglich der Buchführungsklausur sei festzustellen, dass die Aufgabe 1 im Aufgabenteil III weder Buchführung noch Bilanzwesen betreffe. In dieser Aufgabe solle unter Hinweis auf die einschlägigen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften dargestellt werden, welche Alternativen zur Umsetzung der vorgesehenen Struktur der A-GmbH möglich sein könnten. Zur Beantwortung dieser Frage seien jedoch Fragen des Umwandlungsrechts und die einschlägigen Bewertungsfragen des UmwStG und des EStG zu erörtern gewesen. Damit entspreche die Aufgabe nicht den gesetzlichen Anforderungen. Die Aufgabenstellung gehe auch über ein zulässiges Erstrecken auf andere Prüfungsgebiete i.S.d. § 16 Abs. 2 Satz 2 DVStB hinaus. 24

5. Hinzu komme, dass die Musterlösung der Buchführungsklausur bezüglich der Frage 1 des Aufgabenteils III an mehreren Stellen falsch sei. Wegen der Einzelheiten wird auf 25

den klägerischen Schriftsatz vom 1. Dezember 2009, Seite 8 f. verwiesen (Bl. 53 f. der FG-Akte).

6. In der Buchführungsklausur hätten zudem zusätzliche Punkte vergeben werden müssen, da richtige Antworten unbewertet bzw. unterbewertet geblieben seien. Ihre Ausführungen seien nur unzureichend zur Kenntnis genommen worden. Wegen der Einzelheiten wird auf die klägerischen Schriftsätze vom 1. Dezember 2009, Seite 9 ff. (Bl. 54 ff. der FG-Akte), und vom 31. Mai 2010, Seite 4 f. (Bl. 112 f. der FG-Akte) verwiesen. 26

7. Auch in der Verfahrensrechtsklausur hätten weitere Punkte vergeben werden müssen, da richtige Antworten unbewertet bzw. unterbewertet geblieben seien. Wegen der Einzelheiten wird auf den klägerischen Schriftsatz vom 18. Februar 2010, Seite 2 (Bl. 69 der FG-Akte) verwiesen. 27

8. Ihr Kurzvortrag in der mündlichen Prüfung sei zu Unrecht mit „mangelhaft“ gewertet worden. In ihrem Fall habe es sich nicht um eine nach § 15 Abs. 1 DVStB an erheblichen Mängeln leidende, im Ganzen nicht brauchbare Leistung gehandelt. Sie habe zunächst ausgeführt, dass die erbrechtliche Behandlung vom Güterstand, in dem die Ehegatten lebten, abhängig sei und sodann die einzelnen Güterstände und die Beendigungstatbestände dargelegt. Sodann habe sie die erb- und steuerrechtlichen Folgen für den Fall dargelegt, dass der überlebende Ehegatte Erbe nach dem verstorbenen Ehegatten werde. Anschließend habe sie die erb- und steuerrechtlichen Folgen dargelegt, die eintreten würden, wenn der überlebende Ehegatte nicht Erbe nach dem verstorbenen Ehegatten werde. In diesem Zusammenhang habe sie u.a. den Pflichtteilsanspruch erläutert. 28

Insgesamt seien ihre Ausführungen zu den Güterständen und ihrer Beendigung sowie der erbrechtlichen und güterrechtlichen Folgen des Todes eines Ehegatten richtig und vollständig gewesen. Die erbschaftsteuerlichen Konsequenzen der unterschiedlichen Rechtsfolgen seien ebenfalls zutreffend dargelegt worden. Wegen der näheren Einzelheiten wird auf den klägerischen Schriftsatz vom 1. Dezember 2009, Seite 12 f. (Bl. 57 f. der FG-Akte) und ergänzend auf den klägerischen Schriftsatz vom 18. Februar 2010, Seite 1 (Bl. 68 der FG-Akte) Bezug genommen. 29

Soweit der Vorsitzende der Prüfungskommission in seiner Stellungnahme darlege, dass die Aufgabe aus dem Bereich des Zivilrechts gestammt habe, sei dies unzutreffend. Das Thema habe schlicht „Das Erbrecht des Ehegatten“ gelautet. Einen Hinweis darauf, dass es sich um eine allein zivilrechtliche Aufgabenstellung gehandelt habe, habe es nicht gegeben. Es sei nicht zu erkennen gewesen, dass es sich um ein rein zivilrechtliches Thema gehandelt habe. Insbesondere der Blick auf das dritte Vortragsthema „Tausch und tauschähnlicher Umsatz“ habe für sie, die Klägerin, keinen Zweifel daran gelassen, dass von ihr neben zivilrechtlichen auch steuerrechtliche Ausführungen erwartet würden. Denn auch das dritte Thema weise eine enge Verbindung mit dem Zivilrecht auf. Außerdem habe es sich um ein Steuerberatungsexamen gehandelt. Dies lasse es als selbstverständlich erscheinen, dass Ausführungen zu steuerlichen Themen erwartet würden. Daher habe sie völlig zutreffend die Hälfte der Zeit auf die erbschaftsteuerlichen Konsequenzen des zivilrechtlichen Ehegattererbrechts verwandt. 30

Soweit der Beklagte (mit Schriftsatz vom 31. März 2010) bestreite, dass sie die verschiedenen Güterstände erörtert habe, könne sie hierzu ohne ihre seinerzeit gefertigten und sodann dem Beklagten übergebenen Notizen keine Stellung nehmen. Der Beklagte habe diese Notizen jedoch vernichtet. Da die Einsichtnahme in die Notizen von dem Beklagten dadurch noch vor der Bestandskraft der Prüfungsentscheidung unmöglich gemacht worden 31

sei, habe sie schon allein deshalb einen Anspruch auf Wiederholung der mündlichen Prüfung (BFH-Urteil vom 12. April 2011, VII R 5/10).

9. In der mündlichen Prüfung sei ihr nur unzureichend Gelegenheit zur Erbringung von Leistungen eingeräumt worden. So sei sie von Herrn C während der Beantwortung der Frage der Dokumentationspflicht ausländischer Tochtergesellschaften nach § 2 AStG unterbrochen worden. Ihr sei keine angemessene Zeit zur Beantwortung der Frage gegeben worden. Sie habe die Eingangsfrage zutreffend beantwortet und habe dann zu den Standardmethoden im Einzelnen übergehen wollen. Dies sei ihr verwehrt worden. 32

Herr D habe eine an sie gerichtete Frage weitergegeben, als sie zwecks Beantwortung einer Frage zulässigerweise im Gesetzestext geblättert habe. Zum Thema Grundstücksbewertung nach dem neuen ErbStG habe sie die Bewertungsverfahren genannt. Als sie sie habe darstellen wollen, sei sie unterbrochen und die Prüfung abgebrochen worden. 33

10. Außerdem schienen bei einigen Prüfern sachfremde Erwägungen bei der Bewertung eine Rolle gespielt zu haben. 34

So habe Herr C seinen Prüfungsaufgaben einen Sachverhalt zugrunde gelegt, der vielfältig variiert worden sei. Sie, die Klägerin, habe, als sie an der Reihe gewesen sei, nachgefragt, auf welche Variante sich die Prüfungsfrage bezogen habe. Eine Nachfrage sei daher zum Verständnis zwingend erforderlich gewesen. Herr C habe hierauf „unwirsch“ reagiert. 35

Herr D habe den Sachverhalt seiner Prüfung auf Papier an die Prüflinge ausgeteilt. Er habe den Prüflingen jedoch keine Zeit gegeben, diesen zu lesen. Als sie, die Klägerin, an der Reihe gewesen sei, habe sie den Sachverhalt noch nicht vollständig zur Kenntnis genommen gehabt. Ihre Nachfrage sei „unwirsch“ beantwortet worden. Bei der Notenvergabe sei ihr erklärt worden, dass sie nicht in der Lage sei, einen Sachverhalt zu erfassen. 36

11. Herr E sei in der mündlichen Prüfung nicht unvoreingenommen gewesen. Aus seiner Stellungnahme ergebe sich, dass die Tatsache, dass es sich um den dritten Versuch gehandelt habe, eine Rolle gespielt habe. So erwähne er diese Tatsache zu Beginn der Stellungnahme. Er verweise darauf, dass sie, die Klägerin, in den vorangegangenen Prüfungen bereits dreimal gezeigt habe, dass sie den Anforderungen der Prüfung nicht gewachsen sei. Dies dürfe jedoch nicht von Bedeutung sein. Es handele sich hierbei auch nicht um die sachliche Mitteilung einer Tatsache. 37

Die Klägerin beantragt, 38

den Beklagten unter Aufhebung der Prüfungsentscheidung vom 3. April 2009 zu verpflichten, die Bewertung der Aufsichtsarbeiten und der mündlichen Prüfung unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden. 39

Der Beklagte beantragt, 40

die Klage abzuweisen. 41

Der Beklagte trägt vor, dass sich die Klägerin nicht auf die Verletzung von allgemeinen Bewertungsmaßstäben berufen könne, indem sie vortrage, dass die Prüfungsaufgaben zu umfangreich gewesen seien. Es handele sich zum einen um einen der gerichtlichen Kontrolle größtenteils entzogenen Ermessensspielraum. Zum anderen hätten die Prüfer den Umfang und den Schwierigkeitsgrad insbesondere bei der Buchführungsklausur dadurch berücksichtigt, dass diese pauschal um eine halbe Note angehoben worden sei. 42

Die Aufgabenstellung in der Klausur „Buchführung und Bilanzwesen“ sei nicht zu umfangreich gewesen. Die Einordnung des Schwierigkeitsgrads der Aufgabenstellung falle in den der gerichtlichen Überprüfung entzogenen Beurteilungsspielraum des Prüfers (BFH, Beschluss vom 20. Dezember 2005, VII B 254/05). Erst wenn sich im Rahmen der Überprüfung der bei der Prüfungsbewertung angelegten Bewertungsmaßstäbe feststellen lasse, dass die Prüfungsanforderungen nicht an dem Ziel und Zweck der Prüfung orientiert gewesen seien, insbesondere die Absicht verfolgt worden sei, den Zugang zum Beruf des Steuerberaters zahlenmäßig zu beschränken, lägen sachfremde Erwägungen und eine Verletzung der Bewertungsmaßstäbe vor. 43

Gemäß § 18 Abs. 1 DVStB (in der für die Steuerberaterprüfung 2008 geltenden Fassung) würden die Prüfungsaufgaben der Aufsichtsarbeiten von der obersten Landesbehörde gestellt. Die Klausurenfindung erfolge aber bundeseinheitlich. Dabei würden die Klausuren von Fachleuten und Vertretern der obersten Finanzbehörden der Bundesländer auf ihre inhaltliche Richtigkeit und Geeignetheit geprüft und abgestimmt. So sei auch bezüglich der Buchführungsklausur 2008 verfahren worden. 44

Aufgabe der Prüfer bzw. der Prüfungsausschüsse im Rahmen des prüfungsspezifischen Beurteilungsrechts sei dann, die Bewertungsmaßstäbe unter Berücksichtigung des Schwierigkeitsgrades der Aufgabe festzulegen und im Einzelfall die Bewertung der Prüfungsleistung der Kandidaten vorzunehmen. Seien etwa die Anforderungen in einer schriftlichen Arbeit besonders hoch, so müsse der Prüfer durch die Wahl des entsprechenden Bewertungsmaßstabs dies bis zu einem gewissen Grad ausgleichen (BFH-Urteil vom 30. Januar 1979, VII R 13/78). 45

Bei der Buchführungsklausur 2008 habe sich nach der Vergabe der Noten durch die Erstgutachter gezeigt, dass viele Kandidaten insbesondere mit dem dritten Teil der Klausur größere Schwierigkeiten gehabt hätten. Das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen habe daraufhin die Vorsitzenden aller Prüfungsausschüsse mit Schreiben vom 17. Dezember 2008 auf die Problematik und die Möglichkeit eines Ausgleichs hingewiesen (Bl. 204 f. der FG-Akte). An eine solche Empfehlung seien die Prüfungsausschüsse aufgrund von § 10 Abs. 5 DVStB jedoch nicht gebunden. Insoweit hätten schließlich 18 von 20 Prüfungsausschüssen eine pauschale Anhebung der Buchführungsklausur um eine halbe Note vorgenommen. Die übrigen beiden Prüfungsausschüsse hätten hierauf verzichtet, weil sie bereits bei der Bewertung andere Maßstäbe ergriffen hätten. In diesem Zusammenhang hat der Beklagte diverse Statistiken vorgelegt, aus denen sich die ursprüngliche Notenverteilung gemäß Erstgutachter und die Notenverteilung nach Anhebung ergeben. Hierauf wird Bezug genommen (Bl. 206 ff. der FG-Akte). Der Beklagte trägt hierzu vor, dass die Statistik mit der Bezeichnung „PA 12 – Note B“ (Bl. 206 der FG-Akte) die Notenverteilung der Buchführungsklausur im Prüfungsausschuss 12 vor und nach der Notenanhebung widerspiegele. Die Statistik „Alle PA – Note B“ (Bl. 209 der FG-Akte) zeige die Verteilung der Erstgutachternoten sowie der Schlussnoten aller Prüfungsausschüsse bezogen auf die Buchführungsklausur. Die Statistik „PA 12 – Gesamtnote“ (Bl. 210 der FG-Akte) zeige die Gesamtbestehensquote unter Einbeziehung aller drei Klausurnoten (Verfahrensrecht, Ertragsteuern, Buchführung) nur des Prüfungsausschusses 12 vor und nach Anhebung der Buchführungsklausur. 46

Wie den Statistiken zu entnehmen sei, hätten die getroffenen Maßnahmen zu einer Kompensation geführt. Insoweit hätten die Prüfer die umfangreiche und schwierige Aufgabenstellung bei ihrer Bewertung entsprechend gewürdigt. Insbesondere die Statistik „PA 12 – Gesamtnote“ zeige, dass die Anhebung zu einer Reduktion der Durchfallquote im 47

schriftlichen Teil um ca. 19 % geführt habe. Nach der Anhebung hätten nur noch ca. 31 % die schriftliche Prüfung nicht bestanden. Mit dieser Durchfallquote befinde sich der Prüfungsausschuss im ungefähren Bundesdurchschnitt, speziell im Prüfungsjahr 2008 sogar darüber. Insoweit hat der Beklagte die Statistiken der Prüfungsjahre 2007 bis 2009 vorgelegt (Bl. 211 ff. der FG-Akte).

Des Weiteren sei eine (wenn auch umfangreiche) Musterlösung nicht in dem Sinne zu verstehen, dass von einem Bewerber eine entsprechend ausführliche Lösung erwartet werde (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 31. August 2005, V 2/04; FG Düsseldorf, Urteil vom 23. April 2010, 2 K 596/09 StB). Denn die Musterlösung diene den Prüfern lediglich als unverbindliche Hilfe zur Bewertung der Aufsichtsarbeiten. 48

Es werde darauf hingewiesen, dass eine Klausuraufgabe keinesfalls zwingend so gestellt sein müsse, dass das gesamte Notenspektrum auch im Ergebnis erreicht werde (FG Hamburg, Urteil vom 31. August 2005, V 2/04). § 15 DVStB lege lediglich die zur Verfügung stehende Notenskala fest, ohne die Prüfer zu verpflichten, diese auch in der ganzen Breite gleichmäßig auszuschöpfen. Denn es könne nicht von den in jedem Prüfungsdurchgang unterschiedlichen Fähigkeiten der Kandidaten abhängig gemacht werden, ob eine Klausuraufgabe einer rechtsstaatlichen Überprüfung standhalte. Dementsprechend eigne sich auch der Vergleich von statistischen Daten nur bedingt für die Bewertung des Schwierigkeitsgrads der Klausur (BFH-Beschluss vom 5. Mai 1999, VII B 343/98). 49

Der Versuch der Klägerin, aus den Statistiken der Bundessteuerberaterkammer über die Entwicklung der Mitgliederzahlen auf sachfremde Erwägungen in der Konzeption der Klausur schließen zu wollen, sei abwegig. 50

Soweit die Klägerin wegen der Punktevergabe Bezug auf die Musterlösungen nehme, seien die Prüfer mangels Bindungswirkung insbesondere auch bei der Vergabe der Punkte nicht an die Lösungsskizze gebunden. Das schließe nicht aus, dass sich der Prüfer an der Musterlösung orientiere, entbinde ihn jedoch nicht von einer eigenständigen Bewertung. Insofern könne sich die Klägerin auch nicht auf die Vergabe von Einzelpunkten oder gar deren Umfang insgesamt berufen, zumal es sich hierbei um den Bewertungsspielraum des Prüfers handle. Im Übrigen hätten die Prüfer im Streitfall auch ausweislich der Stellungnahme des Prüfungsausschusses stellenweise Punkte vergeben, auch wenn die Lösung nicht korrekt, jedoch der Ansatz vorhanden gewesen sei (z.B. Ausführungen unter dem Punkt 1.5 zum Forderungsverkauf). 51

Die Ansicht der Klägerin, dass auch stichpunktartige Ausführungen berücksichtigt werden müssten, sei unzutreffend. Es stehe im Ermessen des jeweiligen Prüfers, wie er Prüfungsleistungen, die nur in kursorischen Ausführungen bestünden, bewerte. 52

Eine Abweichung bei der Vergabe der Punkte zwischen Erst- und Zweitkorrektor sei zulässig (vgl. § 24 DVStB). Abweichende Bewertungen seien als zwingende Folge der gesetzlichen Vorgabe geschuldet, dass die Korrekturen unabhängig voneinander zu erfolgen hätten. Das Gesetz verlange lediglich, dass sich die Korrektoren auf eine einheitliche Note verständigen müssten. Es sei nicht festgelegt, dass es sich dabei immer um die bessere der Einzelnoten handeln müsse. Vielmehr sei der Prüfungsausschuss in der Notensetzung frei (vgl. § 24 Abs. 5 DVStB). 53

Bezüglich der Einwände der Klägerin gegen den mündlichen Vortrag sei darauf hinzuweisen, dass die Erwartungshaltungen aus dem Merkblatt zur mündlichen Steuerberaterprüfung 2008, das den Ladungsschreibern zur mündlichen Prüfung beigelegt worden sei, deutlich 54

werde (s. Bl. 220 der FG-Akte). Jedem Kandidaten würden drei Themen aus den Prüfungsgebieten des § 37 Abs. 3 StBerG zur Wahl gestellt (§ 26 Abs. 6 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 DVStB), wobei kein Rechtsgebiet doppelt berücksichtigt werde. Anhand der internen Kennzeichnungen V, E, B seien Rückschlüsse auf das Rechtsgebiet nur spekulativ. Der Klägerin habe abverlangt werden dürfen, dass sie in der Lage sei, das an sie gestellte Thema unter die in § 37 Abs. 3 StBerG genannten Prüfungsgebiete zu subsumieren und den Inhalt ihres Vortrags hieran auszurichten. Das von der Klägerin gewählte Thema „B108 Erbrecht des Ehegatten“ sei alternativlos nur dem in § 37 Abs. 3 Nr. 5 StBerG genannte Prüfungsgebiet „... Grundzüge des bürgerlichen Rechts ...“ zuzuordnen. Die Aufgabenstellung sei hinreichend konkret gewesen, um die zutreffende Subsumtion zu leisten. Der Unterschied zwischen den Rechtsgebieten „Erbrecht“ und „Erbchaftsteuerrecht“ solle den Prüfungskandidaten bekannt sein. Das nicht von der Klägerin gewählte Thema „V 664 Tausch und tauschähnlicher Umsatz“ sei in Ermangelung einer Definition des Begriffs „tauschähnlicher Umsatz“ im BGB eindeutig dem Umsatzsteuerrecht zuzuordnen.

Die Fehleinschätzung des Themas durch die Klägerin sei im Übrigen nicht kausal für ihre an erheblichen Mängeln leidenden Leistungen beim mündlichen Vortrag. Sie habe von der ihr zur Verfügung stehenden Vortragszeit von 10 Minuten nur 6,5 Minuten genutzt. Zum eigentlichen Thema habe die Klägerin bemerkt, dass eine bestehende Ehe Voraussetzung für das Erbrecht sei. Sodann sei sie zu § 1371 BGB übergegangen und habe sehr kurz die Auswirkungen dieser Norm erläutert. Die wenigen von ihr richtig genannten Aspekte seien in keiner Weise vertieft worden. Entgegen ihrer Darstellung habe sie die Güterstände nicht erörtert, sondern lediglich den – gesetzlichen – Güterstand der Zugewinnngemeinschaft im Zusammenhang mit § 1371 BGB ohne jede Vertiefung erwähnt. Da der größte Teil des notwendigen Vortragsinhalts von der Klägerin nicht erwähnt worden sei und der von ihr vorgetragene Teil oberflächlich oder ungenau gewesen sei, habe der Vortrag lediglich als eine insgesamt an erheblichen Mängeln leidende Leistung bewertet werden können. Dabei habe die Unvollständigkeit ihres Vortrags entscheidend zur Bewertung beigetragen. 55

Soweit die Klägerin einen Anspruch auf Wiederholung der mündlichen Prüfung wegen der Vernichtung ihrer Notizen geltend mache, sei dem entgegenzuhalten, dass sich aus dem von der Klägerin in diesem Zusammenhang zitierten BFH-Urteils ergebe, dass diese Rechtsfolge dann nicht eintrete, wenn die Rechtsschutzmöglichkeiten des Prüflings offensichtlich nicht wesentlich beeinträchtigt worden seien. Ausweislich der Schriftsätze vom 1. Dezember 2009, 18. Februar 2010, 31. Mai 2010 sei die Klägerin offensichtlich sehr gut in der Lage gewesen, auch ohne die Aufzeichnungen detailliert den Prüfungsablauf und insbesondere den mündlichen Vortrag zu rekonstruieren. Es bedürfe der Notizen als „Gedankenstütze“ insoweit nicht. Die Aussage der Klägerin, dass sie die Güterstände weitergehend erörtert habe, als der Prüfungsausschuss ausgeführt habe, könne auch durch die Notizen nicht belegt werden. 56

Die Klägerin ziehe zu Unrecht den Schluss, dass der Prüfer E nicht unvoreingenommen gewesen sei. Er habe in seiner Stellungnahme lediglich die sachlich zutreffende Feststellung getroffen, dass es sich um den dritten Versuch der Klägerin gehandelt habe. 57

Im Übrigen nimmt der Beklagte Bezug auf die Stellungnahme des Prüfungsausschusses aus dem verwaltungsinternen Überdenkungsverfahren. 58

In der mündlichen Verhandlung vom 7. Dezember 2011 ist Beweis erhoben worden über die Frage des Verlaufs der mündlichen Prüfung und insbesondere des mündlichen Vortrags der Klägerin durch Vernehmung von Herrn B als Zeugen. Wegen der Einzelheiten der Beweisaufnahme wird auf das Sitzungsprotokoll Bezug genommen. 59

## Entscheidungsgründe

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Die Klage ist unbegründet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 61 |
| Die Prüfungsentscheidung vom 3. April 2009 ist rechtmäßig. Weder hinsichtlich der mündlichen Prüfung, noch hinsichtlich der Bewertung der schriftlichen Arbeiten der Klägerin vermag das Gericht Verfahrens- oder Ermessensfehler der Prüfer festzustellen, die im Ergebnis zu einer anderen Prüfungsentscheidung führen.                                                                                                                                                                                                                          | 62 |
| I. Da die durch zwei geteilte Summe aus den Gesamtnoten der Klägerin für die schriftliche Prüfung (4,26) und die mündliche Prüfung (4,33) mit 4,30 die Zahl 4,15 übersteigt, war die Prüfung - wie geschehen - für nicht bestanden zu erklären (§ 28 Abs. 1 DVStB).                                                                                                                                                                                                                                                                                | 63 |
| <b>1. Prüfungsanforderungen</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 64 |
| Die Prüfungsanforderungen waren nicht überspannt, insbesondere auch nicht bezüglich der Buchführungsklausur.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 65 |
| a. Prüfungsentscheidungen sind höchstpersönliche Werturteile, die nur einer beschränkten gerichtlichen Überprüfung zugänglich sind (vgl. BFH-Urteil vom 21. Mai 1999, VII R 34/98, BFHE 188, 502, BStBl II 1999, 573). Das Gericht kann nur prüfen, ob die Prüfer bzw. der Prüfungsausschuss                                                                                                                                                                                                                                                       | 66 |
| - allgemeingültige Bewertungsgrundsätze nicht beachtet haben,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 67 |
| - sich von sachfremden Erwägungen haben leiten lassen,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 68 |
| - von unzutreffenden Tatsachen ausgegangen sind und                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 69 |
| - die für die Prüfung maßgebenden Verfahrensbestimmungen eingehalten haben                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 70 |
| (vgl. BFH-Urteile vom 24. August 1976, VII R 17/74, BFHE 120, 106, BStBl II 1976, 797; vom 30. Januar 1979, VII R 13/78, BFHE 127, 290, BStBl II 1979, 417; vom 20. Dezember 1983, VII R 123/83, BFHE 140, 125, BStBl II 1984, 280).                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 71 |
| b. Im Streitfall macht die Klägerin insbesondere im Hinblick auf die Buchführungsklausur eine Überspannung der Prüfungsanforderungen geltend. Diesem Merkmal ist indes kein eigenständiger Wert beizumessen. Es handelt sich dabei vielmehr um einen Unterfall der Fälle, in denen allgemeingültige Bewertungsmaßstäbe nicht beachtet oder sachfremde Erwägungen angestellt worden sind.                                                                                                                                                           | 72 |
| aa. Allgemeingültige Bewertungsmaßstäbe sind alle aus Rechtsnormen ableitbaren Bewertungsmaßstäbe. Hierunter fallen im Wesentlichen die Maßstäbe, die sich aus den Prinzipien des Verfassungsrechts (insbesondere Gleichheitssatz, Willkürverbot) ergeben, und die aus den rechtlich umrissenen Zielen der jeweils in Betracht kommenden Prüfung (hier § 37 Abs. 1 i.V.m. § 33 StBerG) zu entnehmen sind. Für die Prüfung, ob allgemeingültige Bewertungsmaßstäbe verletzt worden sind, kommt es auch auf die gestellten Prüfungsanforderungen an. | 73 |
| bb. Von sachfremden Erwägungen würden sich die Prüfer dann leiten lassen, wenn sie die in der Steuerberaterprüfung zu stellenden Anforderungen nicht an Ziel und Zweck der Prüfung (vgl. § 37 Abs. 1 i.V.m. § 33 StBerG) ausrichteten, sondern damit die Absicht verfolgten, den Zugang zum Beruf des Steuerberaters zahlenmäßig zu beschränken (BFH-                                                                                                                                                                                              | 74 |

- cc.            Angesichts dessen fällt die Einordnung des Schwierigkeitsgrades der Aufgabenstellung in den der gerichtlichen Überprüfung entzogenen Bewertungsspielraum des Prüfers (BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2005, VII B 254/05, BFH/NV 2005, 832; Urteile vom 21. Mai 1999, VII R 34/98, BFHE 188, 502, BStBl II 1999, 573; vom 30. Januar 1979, VII R 13/78, BFHE 127, 290; BStBl II 1979, 417). Die aus Art. 19 Abs. 4 GG folgenden Anforderungen an die gerichtliche Kontrolle einer Prüfungsentscheidung verbieten es nicht, das auf Einschätzungen und Erfahrungen, die die Prüfer im Laufe ihrer Examenspraxis bei vergleichbaren Prüfungen entwickelt haben und fallbezogen anwenden müssen, beruhende Urteil der Prüfer insbesondere über die Schwierigkeit der Prüfungsaufgabe und über die Benotung der Leistung des einzelnen Prüflings bei der gerichtlichen Kontrolle einer Prüfungsentscheidung hinzunehmen und den Prüfungsbehörden insoweit eine "Letztentscheidungskompetenz" zuzubilligen, sofern das Urteil der Prüfungsbehörde bzw. der Prüfer vertretbar erscheint und sich sachfremde Einflüsse auf die Aufgabenstellung – etwa in Gestalt des Bestrebens, zum Schutz vor unliebsamer Konkurrenz möglichst viele Kandidaten scheitern zu lassen – nicht feststellen lassen (Urteile vom 21. Mai 1999, VII R 34/98, BFHE 188, 502, BStBl II 1999, 573). Erst wenn sich also im Rahmen der Überprüfung der bei der Prüfungsbewertung angelegten Bewertungsmaßstäbe feststellen lässt, dass die Prüfungsanforderungen nicht an dem Ziel und Zweck der Prüfung orientiert waren – etwa der Absicht der Zugangsbeschränkung – liegen sachfremde Erwägungen und damit eine Verletzung der Bewertungsmaßstäbe vor (BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2005, VII B 254/05, BFH/NV 2005, 832). 75
- c.            Im Streitfall ist für den Senat nicht erkennbar, dass die Buchführungsklausur aus sachfremden Erwägungen heraus gestellt worden ist. 76
- aa.           Die Höhe der Quote der Bewerber, die die schriftliche Prüfung nicht bestanden haben, kann zwar im Rahmen der Prüfung durch das Gericht, ob allgemeingültige Bewertungsmaßstäbe verletzt oder sachfremde Erwägungen angestellt worden sind, als Indiz dafür herangezogen werden, dass die Prüfer ihre Anforderungen nicht ausreichend an Ziel und Zweck der Prüfung ausgerichtet haben. Weder das StBerG noch das Verfassungsrecht schreiben aber ein bestimmtes Quorum der Prüfungskandidaten vor, deren Leistungen in der Prüfung als für das Bestehen der Prüfung ausreichend bewertet werden müssen. 77
- Denn das statistische Ergebnis einer Prüfung ist von diversen Faktoren abhängig. So trägt die unzureichende Vorbereitung von Kandidaten auf die Prüfung ebenso zu einem schlechten Ergebnis bei wie die - noch - mangelnde Fähigkeit, sich mit der geprüften Materie sachkundig zu befassen. Nicht nur der Schwierigkeitsgrad der zur Prüfung gestellten Aufgaben beeinflusst die Quote, sondern auch die persönlichen Voraussetzungen, die ein jeder Kandidat mit sich bringt. 78
- Angesichts dessen wird eine hohe Misserfolgsquote den Prüfern zwar im Allgemeinen Anlass geben müssen, in besonderem Maße kritisch ihre Bewertungsmaßstäbe zu überdenken, weil sie eine Überspannung der Prüfungsanforderung als möglich erscheinen lässt; es wäre hingegen sachwidrig, die auf der Grundlage einer Bewertung der Leistungen des Prüflings vorgenommene Benotung zu verändern, um eine bestimmte, etwa in Angleichung an frühere Prüfungstermine angestrebte Misserfolgsquote zu erzielen. Es ist vielmehr Aufgabe der Prüfer bzw. der Prüfungsausschüsse, im Rahmen ihres prüfungsspezifischen Beurteilungsvorrechts die Bewertungsmaßstäbe unter Berücksichtigung des Schwierigkeitsgrades der Aufgabe festzulegen und im Einzelfall die Bewertung der Prüfungsleistung des Kandidaten vorzunehmen, ohne dass sich aus statistischen 79

Betrachtungen über die Misserfolgsquote insoweit brauchbare Kontrollmaßstäbe gewinnen ließen (vgl. BFH-Urteile vom 8. Februar 2000, VII R 52/99, BFH/NV 2000, 755; vom 6. März 2001, VII R 38/00, BFHE 195, 83, BStBl II 2001, 370).

bb. Im Streitfall hatte der Notendurchschnitt der Buchführungsklausur nach der ersten Bewertung zunächst 4,82 betragen. Der Anteil der Buchführungsklausuren aller Prüfungsausschüsse in NRW, die schlechter als mit 4,5 bewertet wurden, belief sich dabei zunächst auf 56 %. Allerdings wurden die Noten durch die meisten Prüfungsausschüsse – auch durch den der Klägerin – um eine halbe Note angehoben. Nach der Anhebung betrug der Anteil der Buchführungsklausuren aller Prüfungsausschüsse in NRW, die schlechter als mit 4,5 bewertet wurden, (nur noch) 26 % (vgl. Übersicht des Beklagten „Alle PA – Notenspiegel B“, Bl. 209 der FG-Akte). 80

Die Quote derjenigen, die nach dem Ablegen der schriftlichen Prüfungen im Prüfungsausschuss 12 die Prüfung bereits nicht bestanden hatten, betrug zunächst 50 %. Nach der Anhebung betrug die Nichtbestehens-Quote nach der schriftlichen Prüfung hingegen 31 % (s. Übersicht des Beklagten „PA 12 – Gesamtnote V,E,B“, Bl. 210 der FG-Akte). Bezogen auf ganz NRW betrug die Durchfallquote nach der schriftlichen Prüfung im Jahre 2008 35 % (vgl. Übersicht des Beklagten zum nach Bundesländern aufgegliederten Bundesdurchschnitt 2008, Bl. 212 der FG-Akte; von 1159 gefertigten Arbeiten hatten 409 Kandidaten die schriftliche Prüfung nicht bestanden). Der Bundesdurchschnitt der nicht bestandenen schriftlichen Arbeiten betrug hingegen 40 % (vgl. Übersicht des Beklagten zum nach Bundesländern aufgegliederten Bundesdurchschnitt 2008, Bl. 212 der FG-Akte; von 4357 gefertigten Arbeiten hatten 1775 Kandidaten die schriftliche Prüfung nicht bestanden). 81

cc. Hieran zeigt sich, dass die Buchführungsklausur trotz ihres Schwierigkeitsgrades nicht zu unverhältnismäßig schlechten Ergebnissen geführt hat. So haben die Prüflinge des Prüfungsausschusses 12, zu denen auch die Klägerin gehörte, nach Ablegen der schriftlichen Arbeiten im Verhältnis zu den anderen Prüflingen in NRW und in der gesamten BRD durchschnittlich bessere Noten erzielt. Dies zeigt sich an der geringeren Quote der nicht bestandenen schriftlichen Arbeiten. Die Anhebung der Bewertung der Buchführungsklausur spricht angesichts dessen nach Auffassung des erkennenden Senats dagegen, dass mit der Aufgabenstellung sachfremde Erwägungen, etwa die Regulierung der Zulassung zum Steuerberaterberuf, verfolgt wurden. Jedenfalls können weder die Anhebung der Bewertung noch die Durchschnittsnoten bzw. Durchfallquoten zum Beleg von sachfremden Erwägungen herangezogen werden. Wenn auch die Klägervertreterin in der mündlichen Verhandlung die Auffassung vertreten hat, dass die Notenanhebung der Regulierungsabsicht nicht entgegenstehe, vermag der Senat gleichwohl eine vermeintliche Regulierungsabsicht mangels weiterer Anhaltspunkte nicht zu erkennen. Eine solche müsste indes zur Überzeugung des Senats positiv gegeben sein, damit die Klägerin mit ihrem Begehren durchdringen könnte. 82

dd. Die Auffassung der Klägerin, dass der Anstieg der Neuzulassungen bei der Steuerberaterkammer ab 2007 belege, dass mit der Klausurenstellung eine Regulierung der Zugangszahlen erfolgen sollte, vermag der Senat nicht zu teilen. Ein solcher Zusammenhang erschließt sich nicht, da der Zeitraum von 2007 bis zur Klausurenstellung im Jahre 2008 nicht ausreicht, um von einer solchen vermeintlichen Regulierungsabsicht ausgehen zu können. 83

ee. Schließlich reichen auch der Umfang der Aufgabenstellung der Buchführungsklausur sowie der Umfang deren Musterlösung nicht aus, um von sachfremden Erwägungen bei der Klausurstellung ausgehen zu können. Denn zum einen wurde dem auch durch den Umfang bedingten Schwierigkeitsgrad durch die pauschale Notenanhebung 84

Rechnung getragen. Zum anderen hatten auch vor der Notenanhebung 44 % der Prüflinge die Klausur bestanden, davon sogar 4 Prüflinge mit der Note 2,5 vgl. Übersicht des Beklagten „Alle PA – Notenspiegel B“, Bl. 209 der FG-Akte). Hieran zeigt sich, dass es durchaus möglich war, den Anforderungen der Klausur gerecht zu werden.

ff. Soweit die Klägerin vorträgt, dass auch die schriftliche Prüfungsaufgabe aus dem Verfahrensrecht zu umfangreich gewesen sei, so dass ihr Vortrag zur Buchführungsklausur insoweit entsprechend gelte, ist dem nicht zu folgen. Wie bereits im Zusammenhang mit der Buchführungsklausur ausgeführt, fällt die Einordnung des Schwierigkeitsgrades der Aufgabenstellung in den der gerichtlichen Überprüfung entzogenen Bewertungsspielraum des Prüfers. Erst wenn sich feststellen lässt, dass die Prüfungsanforderungen nicht an dem Ziel und Zweck der Prüfung orientiert waren, liegen sachfremde Erwägungen und damit eine Verletzung der Bewertungsmaßstäbe vor. Im Streitfall ist dies jedoch hinsichtlich der Verfahrensrechtsklausur für den Senat nicht erkennbar. Insbesondere der Umfang der Aufgabenstellung reicht hierfür nicht aus. 85

## **2. Abweichungen von Erst- und Zweitprüfer 86**

Der Einwand der Klägerin, dass der Erst- und der Zweitprüfer bei der Bewertung der Ertragsteuerklausur bei gleicher Gesamtbewertung in 14 bzw. 15 Fällen voneinander abweichende Punktzahlen vergeben hätten, greift nicht durch. Im Gegensatz zur Auffassung der Klägerin kann insoweit nicht in jedem Punkt, in dem die Prüfer voneinander abweichen, ein Punkt vergeben werden. 87

a. Zunächst ist der Klägerin dabei entgegenzuhalten, dass Abweichungen zwischen Erst- und Zweitprüfer bei der Klausurbewertung zulässig sind (vgl. § 24 Abs. 3 DVStB). Entscheidend ist in diesen Fällen, dass sich die Korrektoren im Ergebnis auf einen übereinstimmenden Notenvorschlag einigen (vgl. § 24 Abs. 3 Satz 2 DVStB). Dies ist im Streitfall geschehen. 88

b. Darüber hinaus kann der Klägerin nicht darin gefolgt werden, dass in den Fällen, in denen der Erst- und Zweitprüfer voneinander abweichende Punkte vergeben haben, die Punkte – ungeachtet der jeweils vergebenen Gesamtnote – kumulativ zu berücksichtigen seien. 89

Die Bewertungen der Prüfer halten einer inhaltlichen Prüfung im Ergebnis insoweit stand. Sie leiden weder an fachlichen Beurteilungsmängeln noch an einer rechtlich zu beanstandenden Überschreitung des den Prüfern zustehenden Bewertungsspielraums, die sich auf die zu vergebende Note für diese Aufsichtsarbeit auswirken würden. 90

aa. Bei der Bestimmung der gerichtlichen Kontrolldichte in prüfungsrechtlichen Streitverfahren ist zwischen Fachfragen und prüfungsspezifischen Wertungen zu unterscheiden. Dabei sind unter Fachfragen alle Fragen zu verstehen, die fachwissenschaftlicher Erörterung zugänglich sind. In Bezug auf Fachfragen hat das Gericht (aufgrund hinreichend substantiierter Einwendungen des Prüflings) darüber zu befinden, ob die von dem Prüfer als falsch bewertete Lösung im Gegenteil richtig oder jedenfalls vertretbar ist. Hingegen ist den Prüfern ein Bewertungsspielraum zuzubilligen, soweit komplexe prüfungsspezifische Bewertungen im Gesamtzusammenhang des Prüfungsverfahrens getroffen werden müssen, wie z.B. die Gewichtung verschiedener Aufgaben untereinander, die Einordnung des Schwierigkeitsgrades der Aufgabenstellung oder die Würdigung der Qualität der "Darstellung" des Prüflings (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 17. April 1991, 1 BvR 419/81 und 213/83, BVerfGE 84, 34, 50 ff.; BVerwG-Urteile vom 21. Oktober 1993, 6 C 91

12.92, abrufbar über Juris, und vom 16. März 1994, 6 C 5.93, abrufbar über Juris; BVerwG-Beschluss vom 13. März 1998, 6 B 28.98, abrufbar über Juris; BFH-Urteil vom 05. Oktober 1999, VII R 152/97, BStBl II 2000, 93, BFHE 191, 140).

Danach unterliegen prüfungsspezifische Wertungen des Prüfers im Rahmen des Beurteilungsspielraums - insbesondere bei der Notenvergabe und auf der Vorstufe bei der Punktevergabe anhand eines Punkteschemas - nicht der gerichtlichen Nachprüfung. Diese prüfungsspezifischen Bewertungen, die vielfach mit fachlichen Urteilen untrennbar verknüpft sind, bleiben der Letztentscheidungskompetenz der Prüfungsbehörden überlassen, wenn auch deren Bewertungsspielraum Grenzen hat (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. April 1991, 1 BvR 419/81, BVerfGE 84, 34; BFH-Beschluss vom 5. Mai 1999, VII B 343/98, BFH/NV 1999, 1517). Hingegen dürfen zutreffende Antworten und brauchbare Lösungen im Prinzip nicht als falsch bewertet werden und zum Nichtbestehen führen. Eine vertretbare mit gewichtigen Argumenten folgerichtig begründete Lösung darf nicht als falsch gewertet werden. Eine gerichtliche Korrektur kommt ohnehin nur in Betracht, wenn sich ein Bewertungsfehler auf die Notengebung ausgewirkt haben kann. Kann bei dieser Kausalitätsprüfung die Ursächlichkeit des Fehlers für die Notenvergabe nicht ausgeschlossen werden, kann das Gericht die Leistungsbewertung nicht ersetzen, sondern den Prüfungsbescheid nur aufheben. Die zuständigen Prüfer müssen in diesen Fällen grundsätzlich eine neue fehlerfreie Bewertung nachholen (vgl. Urteil des FG München vom 25. September 1991, 4 K 567/91, EFG 1992, 162; zu den vorstehenden Grundsätzen insgesamt vgl. Urteil des FG Hamburg vom 31. August 2005, V 2/04, StE 2005, 806, abrufbar über Juris). 92

bb. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsgrundsätze, die sich der Senat zu eigen macht, greift die von der Klägerin gerügte Bewertung der Ertragsteuerklausur nicht durch. Die Notenvergabe beruht nicht auf einer - gerichtlich voll nachprüfaren - unzutreffenden Beurteilung von fachlichen Fragen. Die Einwände der Klägerin betreffen vielmehr die - gerichtlich nur in engen Grenzen nachprüfaren - prüfungsspezifischen Bewertungen. Sie betreffen die Frage, ob die von ihr gegebenen Antworten und Begründungen so zutreffend und vollständig waren, dass eine höhere Punktevergabe bzw. bessere Benotung gerechtfertigt gewesen wäre. 93

(1) Gewinnabführungsvertrag (S. 2) 94

Der Erstprüfer hatte für die Feststellung der Einkommenszurechnung bei wirksamem Gewinnabführungsvertrag und die Darlegung der Wirksamkeitsvoraussetzungen des Gewinnabführungsvertrages (Eintragung in das Handelsregister) einen Punkt und für die Subsumtion (Wirksamkeit ab dem 1. Januar 2007) einen weiteren Punkt vergeben. Der Zweitprüfer hingegen hat für diesen Teilbereich nicht zwei, sondern einen Punkt erteilt. 95

Diese unterschiedliche Bewertungsweise ist rechtlich nicht zu beanstanden. Es stellt keine Überschreitung des Beurteilungsspielraums dar, dass der Zweitprüfer die für diesen Teilbereich zu erbringende Leistung als Gesamtleistung ansieht, die mit nur einem Punkt bewertet wird, während der Erstprüfer hierfür zwei Punkte vergibt. Diese Bewertungsentscheidung liegt innerhalb des Beurteilungsspielraums des Prüfers und ist auch von der Musterlösung gedeckt. 96

(2) Einkommen O-GmbH (S. 4) 97

Bei der Ermittlung des Einkommens der O-GmbH war der Handelsgewinn um die Steuern zu mindern. Dies hat die Klägerin versäumt. Der Erstprüfer hat ihr für die Einkommensermittlung gleichwohl einen Punkt gegeben, der Zweitprüfer hingegen keinen. 98

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Es begegnet keinen Bedenken, dass die Prüfer diesbezüglich eine unterschiedliche Bewertung vorgenommen haben. Es liegt im Bewertungsspielraum des Prüfers, zu entscheiden, ob ein Mangel – der hier tatsächlich gegeben war – dazu führt, dass der Punkt für den betreffenden Komplex noch vergeben werden kann oder ob er derart gravierend ist, dass der Punkt vollständig zu versagen ist.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 99  |
| (3)            Kein Verlustrücktrag (S. 6)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 100 |
| Die Klägerin hat vom Zweitprüfer einen Punkt dafür erhalten, dass sie in einem Absatz festgestellt hat, dass ein Verlustrücktrag nicht möglich ist und einen weiteren Punkt dafür, dass sie im nächsten Absatz auch einen Verlustvortrag abgelehnt hat. Der Erstprüfer hingegen hat diesen Komplex als Einheit angesehen, in der Mitte dieser beiden Absätze ein „gut“ vermerkt und einen Punkt vergeben.                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 101 |
| Die unterschiedliche Punktevergabe liegt im gerichtlich nicht überprüfbaren Entscheidungsspielraum des Prüfers. Es ist rechtlich nicht zu beanstanden, wenn die Prüfer die Leistung insoweit unterschiedlich gewichten.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 102 |
| (4)            zVE X-GmbH (S. 7)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 103 |
| Die Klägerin hat das zu versteuernde Einkommen der X-GmbH unter Berücksichtigung des Organschaftssachverhalts ermittelt. Sie hat damit Aufgabe D.2), 2. Teil bearbeitet. Dabei hat sie auch allgemeine Ausführungen zur Steuerpflicht der X-GmbH und zur Ermittlung des zVE dargelegt. Allerdings hat sie die wesentlichen Komponenten der geforderten Ermittlung des zVE bereits auf S. 6 dargelegt, wofür sie von beiden Prüfern bereits übereinstimmend einen Punkt erhalten hatte. Angesichts dessen ist es rechtlich nicht zu beanstanden, wenn der Zweitprüfer auf S. 7 nicht erneut einen Punkt vergibt. Er bewegt sich damit im Rahmen seines Beurteilungsspielraums.                                         | 104 |
| Soweit die Klägerin die Auffassung vertritt, dass schon allein wegen der Feststellung der „Selbstverständlichkeit“ der unbeschränkten Steuerpflicht laut Musterlösung ein – hier vom Zweitprüfer nicht vergebener - Punkt zu vergeben wäre, verkennt sie, dass ihre Ausführungen zu dieser „Selbstverständlichkeit“ das Zitat der insoweit einschlägigen AO-Normen (§§ 10, 11 AO) vermissen lassen. Folglich ist es nicht zu beanstanden, wenn der Prüfer hierfür keinen Punkt vergeben hat.                                                                                                                                                                                                                          | 105 |
| (5)            Verdeckte Einlage (S. 10)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 106 |
| Die Klägerin hat die Rechtsfolge der verdeckten Einlage dargelegt, für den Fall, dass sie auf einer vGA einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde; sodann hat sie subsumiert. Von beiden Prüfern hat sie hierfür übereinstimmend 2 Punkte erhalten. Dass der Zweitprüfer – im Gegensatz zum Erstprüfer – für die Erwähnung von § 8 Abs. 3 Sätze 4 und 5 KStG einen weiteren Punkt vergeben hat, liegt im Bewertungsspielraum. Keinesfalls – auch nicht nach der Musterlösung - handelt es sich hierbei um eine Leistung, die im Zusammenhang mit den Ausführungen zur verdeckten Einlage zwingend mit einem Punkt zu bewerten war. | 107 |
| Soweit die Klägerin die Auffassung vertritt, dass wegen der Berücksichtigung der Bestandskraft der Bescheide auf Seite 11 zwingend ein weiterer Punkt zu vergeben sei, verkennt sie, dass dies bereits im Rahmen der Punktevergabe auf S. 10 berücksichtigt wurde.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 108 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 109 |

(6) vGA (S. 12)

Hier war u.a. auszuführen, dass eine vGA wegen des Näheverhältnisses des Sohnes S zu A in Betracht kommt, dass sie jedoch mangels Kenntnis des A zu verneinen ist. Die Klägerin hat zwar die Möglichkeit der vGA aufgrund des Näheverhältnisses gesehen, jedoch verkannt, dass A keine Kenntnis von dem Vorgang hatte. Aufgrund dessen hat sie zu Unrecht die vGA bejaht. Der Zweitprüfer hat hierfür gleichwohl einen Punkt vergeben, der Erstprüfer hingegen aufgrund des Fehlers nicht. Dies ist rechtlich nicht zu beanstanden. Die Gewichtung der Schwere des Mangels obliegt dem Prüfer im Rahmen seines Beurteilungsspielraums. 110

(7) zVE X-GmbH unter Berücksichtigung der Einzelfragen (S. 17) 111

Die Klägerin hat bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der X-GmbH die Steueranrechnung nicht berücksichtigt. Angesichts dessen fällt die Entscheidung des Zweitprüfers, für diesen Teil – im Gegensatz zum Erstprüfer - keinen Punkt zu vergeben, in dessen Beurteilungsspielraum. 112

(8) Teil I.a, Einkünfte der Frau B aus Gewerbebetrieb (S. 21) 113

Nach einer Einleitung gelangt die Klägerin zu Unrecht zu dem Ergebnis, dass der Pkw gewillkürtes Betriebsvermögen sei. Sodann stellt sie den Buchungsvorgang dar. Dieser war jedoch vom Sachverhalt bereits vorgegeben, stellte also keine eigene Leistung dar. Berücksichtigt man zudem, dass die Klägerin das Betriebsvermögen fehlerhaft eingeordnet hat, hat der Zweitprüfer seinen Beurteilungsspielraum nicht überschritten, indem er keinen Punkt für diesen Teil der Arbeit vergeben hat. 114

(9) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (S. 24) 115

Bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hätte die Klägerin eine aktive Rechnungsabgrenzung bezüglich der Kfz-Kosten berücksichtigen müssen. Dies hat sie jedoch unterlassen. Es ist rechtlich nicht zu beanstanden, dass der Zweitprüfer folglich für diesen Teil – im Gegensatz zum Erstprüfer – keinen Punkt vergeben hat. Hierbei handelt es sich um das gerichtlich nicht überprüfbare Beurteilungsermessen. 116

(10) Berechnung Veräußerungsgewinn (S. 26) 117

Bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns hat die Klägerin versäumt, die Anschaffungskosten für Grund und Boden zu berücksichtigen. Der Erstprüfer hat deshalb für diesen Prüfungspunkt – im Gegensatz zum Zweitprüfer - den Punkt versagt. Hiermit hat er seinen Beurteilungsspielraum nicht überschritten. 118

(11) Verlust der von S gekauften Anteilen (S. 29) 119

Die Beteiligungsgrenze war einheitlich für sämtliche Erwerbe von den verschiedenen Veräußerern zu ermitteln. Es fehlen der Hinweis auf das Zusammenspiel von § 17 Abs. 2 Satz 6 Buchst. a und b EStG, sowie Ausführungen zum Problem der vor dem 1.1.2002 nicht steuerverhafteten Anteile. Vor diesem Hintergrund hat der Zweitprüfer nur einen Punkt – statt zwei Punkte wie der Erstprüfer – vergeben. Dabei hat der Zweitprüfer seinen Beurteilungsspielraum nicht überschritten. 120

Entgegen der Auffassung der Klägerin kann sie für die Feststellung, dass die Insolvenz zu einem Verlust führe, keinen weiteren Punkt nach der Musterlösung fordern. Denn sie hat insoweit § 17 EStG ohne nähere Konkretisierung zitiert. Dass die Prüfer bei solchen 121

Selbstverständlichkeiten folglich keinen weiteren Punkt vergeben, ist von ihrem Prüferermessen gedeckt. Ähnliches gilt für die Ermittlung der Beteiligungsgrenze. Die Klägerin kann nicht die von der Musterlösung vorgesehenen Punkte verlangen. Sie hat zwar die Beteiligungsgrenzen errechnet, jedoch mangelt es an erläuternden Ausführungen hierzu. Es liegt im Prüferermessen, hierfür folglich keine Punkte zu vergeben.

(12) Freibetrag für Sohn S1 122

Hier waren ausgehend von § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG die Einkünfte i.S. dieser Norm zu definieren und die Einkünfte des Sohnes S1 aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen zu berechnen. Sodann waren die Bezüge zu definieren und zu berechnen. Einkünfte und Bezüge dürfen dabei den Jahresgrenzbetrag nicht überschreiten. Die Klägerin hat die Einkünfte des Sohnes fehlerhaft ermittelt und seine Bezüge überhaupt nicht erkannt. Der Zweitprüfer hat für das Erkennen der Rechtsgrundlage (§ 32 Abs. 4 Satz 2 EStG) einen Punkt vergeben. Dass der Erstkorrektor indes keinen Punkt für diesen Prüfungsteil gegeben hat, ist rechtlich nicht zu beanstanden, da es in seinen Beurteilungsspielraum fällt, zu entscheiden, dass die Leistung angesichts ihrer Mängel keinen Punkt verdient. 123

(13) GewSt, Teil I.b, Abschnitt 2 (S. 36) 124

Zu Unrecht berücksichtigt die Klägerin die Verluste für die Erhebungszeiträume 2002 und 2003. Der Erstprüfer hat deshalb in diesem Prüfungsteil, in dem ausschließlich die Höhe der vortragsfähigen Gewerbeverluste festzustellen war, im Gegensatz zum Zweitprüfer keinen Punkt vergeben. Er bewegt sich damit im Rahmen seines Beurteilungsspielraums. 125

(14) GewSt, Teil I.b, Abschnitt 3 (S. 37) 126

In diesem Prüfungsabschnitt musste die Gewerbesteuerpflicht kraft Rechtsform, sowie deren Voraussetzungen erkannt werden. Zu diesen Voraussetzungen gehört neben der Eintragung im Handelsregister das Tätigwerden der Vorgesellschaft nach außen. Die Klägerin hat indes das Tätigwerden der Vorgesellschaft nicht berücksichtigt. Der für diesen Mangel vorzunehmende Abschlag fällt in den Beurteilungsspielraum des Prüfers. Dabei hat der Erstprüfer für diesen Abschnitt nur einen Punkt, der Zweitprüfer hingegen zwei Punkte vergeben. Damit überschreitet der Erstprüfer jedoch nicht seinen Beurteilungsspielraum. 127

**3. Ertragsteuerklausur** 128

Die Einwände der Klägerin, dass richtige Antworten unbewertet oder unterbewertet worden seien, überzeugt nicht angesichts des jeweils bestehenden Beurteilungsspielraums der Prüfer. 129

a. Ein Bewertungsfehler kann 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 130

ausgewiesen "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 mit seiner Stellungnahme vom 18. November 2010 (Bl. 78 ff. der FG-Akte), in der er auch die Stellungnahmen der anderen Prüfer wiedergibt, dargestellt, wie der Prüfungsausschuss zu seiner einhelligen Bewertung gekommen ist und weshalb die Hinweise der Klägerin auf (teil)richtige Antworten nicht zu einer besseren Bewertung durch Vergabe zusätzlicher Punkte führen können. Die Prüfer sind dazu auf alle von der Klägerin vorgebrachten Argumente und die Begründungen zu den von ihr geforderten zusätzlichen Punkten eingegangen und haben für die jeweiligen Bewertungen vernünftige und nachvollziehbare Gründe aufgeführt. Sie haben auch dargelegt, wie und in welcher Höhe der Ausschuss die richtigen Antwortteile bewertet hat.

b. Soweit die Klägerin im Einzelnen darlegt, dass für Teil I.a, 1. SV, Aufgabe 1 (S.29 ff. der Klausur) weitere Punkte zu vergeben gewesen wären, ist dem entgegenzuhalten, dass die Prüfer insoweit nicht ihren Bewertungsspielraum überschritten haben. So wurden der Klägerin für diesen Prüfungsabschnitt 8 von 10 möglichen Punkten gegeben. Angesichts der von den Prüfern zu Recht beanstandeten Mängel in diesem Abschnitt – schwache Erläuterungen und rechnerische Darstellung, keine Begründung zur Berücksichtigung der Kosten in 2007 – überschreitet die Bewertung der Prüfer nicht deren Bewertungsspielraum. 131

c. Soweit die Klägerin vorträgt, dass die Prüfer auf Seite 23 zu Unrecht die lineare Afa als falsch gewertet hätten, kann dem nicht gefolgt werden. So macht die Klägerin geltend, dass laut Aufgabenstellung mit der bereits erfolgten Buchung der linearen Afa ein entsprechendes Wahlrecht ausgeübt worden sei. Dabei verkennt sie jedoch, dass das Wahlrecht hinsichtlich der Afa nicht bereits durch eine entsprechende Buchung ausgeübt wird. Folglich haben die Prüfer zu Recht bemängelt, dass die degressive Afa nicht berücksichtigt wurde und einen entsprechenden Punkteabzug vorgenommen. Darüber hinaus hat die Klägerin es in diesem Prüfungsabschnitt versäumt, einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Angesichts dieser Mängel ist die Punktevergabe der Prüfer rechtlich nicht zu beanstanden, weil sie den Beurteilungsspielraum nicht überschreitet. 132

#### **4. Aufgabe 1 im Aufgabenteil III der Buchführungsklausur** 133

Der Vortrag der Klägerin, dass die Aufgabe 1 im Aufgabenteil III nicht den gesetzlichen Anforderungen entspreche, geht fehl. Es handelt sich bei der Aufgabenstellung zwar um eine bis dahin unbekannte Fragestellung. So wird vom Prüfling in dieser Aufgabe eine Beratung gefordert. Es handelt sich dabei jedoch um eine von einem Steuerberater zu erwartende Leistung. Auch die geforderte Berücksichtigung einschlägiger handelsrechtlicher Vorschriften sowie die Berücksichtigung des Umwandlungs(steuer)rechts überschreitet nicht den zulässigen Prüfungsrahmen (vgl. § 16 Abs. 2 Satz 2 DVStBerG i.V.m. § 37 Abs. 3 Nr. 5 StBerG). 134

#### **5. Musterlösung Buchführungsklausur** 135

Soweit die Klägerin vorträgt, dass die Musterlösung der Buchführungsklausur an mehreren Stellen falsch sei, kann dies dahingestellt bleiben. Denn es ist nicht ersichtlich, und wurde 136

auch von der Klägerin nicht vorgetragen, dass ihre Klausur aufgrund dieser vermeintlichen Fehler der Musterlösung unterbewertet worden sein soll. Außerdem enthält eine Musterlösung keine für die Prüfer verbindlichen Vorgaben (BFH-Urteil vom 21. Mai 1999, VII R 34/98, BFHE 188, 502, BStBl II 1999, 573). Die in der Musterlösung vorgeschlagenen Punkte sollen lediglich die Gewichtung einzelner Teile der Aufgabenstellung nach ihrer Bedeutung und Schwierigkeit erleichtern helfen. Eine darüber hinausgehende Bedeutung können die Musterlösungen schon deshalb nicht haben, weil sie anderenfalls den höchstpersönlichen Bewertungsspielraum, der nach dem StBerG jedem einzelnen Prüfer bzw. unter den Voraussetzungen des § 24 Abs. 3 bis 5 DVStB der Prüfungskommission zusteht, unangemessen einschränken würden (BFH-Urteil vom 21. Mai 1999, VII R 34/98, BFHE 188, 502, BStBl II 1999, 573).

## **6. Buchführungsklausur** 137

Die Bewertung der Buchführungsklausur ist rechtlich nicht zu beanstanden. 138

a. Ersatz bereits vorhandener Türen (S. 1) 139

Zu prüfen war eine Aktivierungspflicht. Diese setzt das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes bzw. Wirtschaftsgutes voraus. Dies wiederum erfordert, dass Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten angefallen sind. Da lediglich bereits vorhandene Türen ersetzt wurden, lagen Erhaltungsaufwendungen und nicht Herstellungsaufwand vor. Die Klägerin hat die Türen folglich zu Unrecht als Mietereinbauten aktiviert. 140

Entgegen der Auffassung der Klägerin wurde ihr auch nicht zu Unrecht ein Punkt für Ihre Auseinandersetzung mit dem rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum versagt. Denn ungeachtet dessen, ob diese Ausführungen überhaupt angezeigt waren, geht die Klägerin auf die Abgrenzung von rechtlichem und wirtschaftlichen Eigentum nicht ein. Auch eine Abgrenzung von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand erfolgte nicht. Vor diesem Hintergrund fällt die Bewertung der Prüfer in ihren Beurteilungsspielraum. 141

b. Ladeneinbauten (S. 6) 142

Die Vergabe der vollen Punktzahl erforderte in diesem Klausurenabschnitt eine Darstellung, warum es sich bei den Ladeneinbauten um ein selbständiges unbewegliches Wirtschaftsgut handelte. Zwar hat die Klägerin erkannt, dass die Nutzungsdauer 8 Jahre und die Laufzeit des Mietvertrages 10 Jahre beträgt. Jedoch arbeitet sie die daraus folgende Wertlosigkeit nicht hinreichend heraus. Ihre Lösung zu diesem Komplex besteht aus nicht ausformulierten Sätzen. Auf den Gesichtspunkt der Scheinbestandteile geht sie nicht ein. Angesichts dessen haben die Prüfer ihren Beurteilungsspielraum nicht überschritten, als sie diesen Schwächen durch eine nicht die volle Punktzahl Rechnung getragen haben. 143

Soweit die Klägerin einwendet, dass sie auch an anderen Stellen aus Zeitgründen ihre Lösung nicht ausformuliert habe und dort gleichwohl kein Punkteabzug erfolgt sei, ändert dies nichts an der Berechtigung der Prüfer, an dieser Stelle einen Punkteabzug vorzunehmen. 144

c. Zitat der Gesetzesgrundlage für die Zurechnung der Gewinnausschüttung (S. 9) 145

Die Klägerin hat zu Unrecht § 20 Abs. 5 EStG statt § 20 Abs. 2a Satz 2 EStG zitiert. Sie erklärt dies mit einem vermeintlich offensichtlichen Schreibfehler und begehrt trotz des Fehlers die volle Punktzahl. Der Prüfer hat indes im Rahmen seines Entscheidungsspielraums gehandelt. Es kann nicht beanstandet werden, wenn er für den 146

Fehler einen Punkteabzug vornimmt.

Entsprechendes gilt für den von der Klägerin geltend gemachten vermeintlichen Schreibfehler bei dem Übertrag der Bank mit „15000“. Die Prüfer haben insoweit auch zu Recht eingewendet, dass mangels anderweitiger Anhaltspunkte im Text nicht ersichtlich sei, dass es sich um einen Schreibfehler handle. Es ist somit rechtlich zulässig, dass sie auch diesbezüglich einen Punkteabzug vorgenommen haben. 147

d. Forderungsbewertung (S. 18) 148

Es war auf die Grundsätze der Forderungsbewertung einzugehen. Dabei war darzulegen, dass bei der Bewertung offener Forderungen das Ausfallrisiko zu berücksichtigen und jede Forderung grundsätzlich einzeln zu bewerten ist. Dies ist jedoch aufgrund der Vielzahl der bestehenden Forderungen nur schwer möglich. Auch hier haben die Prüfer einen Punkteabschlag insbesondere wegen der nur kursorischen Lösung vorgenommen. Hiermit haben sie ihren Entscheidungsspielraum nicht überschritten. 149

e. Strenges Niederstwertprinzip (S. 21) 150

Im Laufe des Klageverfahrens hat der Beklagte eingeräumt, dass für die Darstellung des strengen Niederstwertprinzips statt 0,5 – wie von der Klägerin begehrt – 1,0 Punkte vergeben werden können. Aus der Notentabelle (Bl. 194 der FG-Akte) ergibt sich jedoch, dass dies nicht zu einem Notensprung und damit nicht zu einer Verbesserung der Note der Buchführungsklausur führt. 151

f. Forderungsverkauf (S. 24) 152

Die Klägerin hat in ihrer Lösung den Verkauf (laut Sachverhalt) mit dem Kauf der Maschine (so Klägerin) verwechselt. Es ist rechtlich nicht zu beanstanden, dass die Prüfer dies bei der Punktevergabe zu Lasten der Klägerin berücksichtigt haben. 153

**7. Verfahrensrechtsklausur** 154

Auch hinsichtlich der Verfahrensrechtsklausur ist die Bewertung der Prüfer nicht zu beanstanden. 155

a. Begutachtung der Geige (S. 5) 156

Die Klägerin macht geltend, erkannt zu haben, dass es sich bei der Begutachtung der Geige um eine sonstige Leistung handelt, hierfür aber nicht den von der Musterlösung vorgesehenen Punkt erhalten zu haben. Indes sind die Ausführungen der Klägerin in diesem Punkt nicht ausformuliert. Auch eine Definition des Leistungsortes fehlt. Daher fällt die Entscheidung des Prüfers, für diesen Teil keinen Punkt zu vergeben, in seinen Beurteilungsspielraum. 157

b. Bewertung (S. 15) 158

Entsprechendes gilt für die Berechnung der Alterswertminderung und der Ausführungen zum Mindestwert. Auch hier hat die Klägerin lediglich Stichworte angeführt, so dass es im Beurteilungsspielraum des Prüfers steht, hierfür einen Abschlag vorzunehmen. 159

**8. Kurzvortrag** 160

161

Die Bewertung des Kurzvortrages mit „mangelhaft“ hält einer rechtlichen Überprüfung stand.

a. Der Kurzvortrag ist dem Bereich der prüfungsspezifischen Wertungen zuzuordnen, 162  
die nicht der gerichtlichen Inhaltskontrolle unterliegen. Hier soll die Kandidatin zeigen, dass  
sie nach einer nur kurzen Vorbereitungszeit von 30 Minuten in der Lage ist, über ein von ihr  
aus drei Themen ausgewähltes Steuerrechtsgebiet unter Beachtung von Rechtsprechung  
und Verwaltungsauffassung problemorientiert frei zu referieren. Dies ist nach Einschätzung  
der Prüfer im Streitfall nur "mangelhaft" geschehen. Da nicht ersichtlich ist, dass bei der  
Bewertung unsachliche oder unzutreffende Erwägungen angestellt wurden, ist das Gericht  
hieran gebunden. Denn gerade die Bewertung eines Vortrags beruht auf komplexen  
Erwägungen, insbesondere auf den persönlichen Erfahrungen sowie Einschätzungen der  
Prüfer, die diese im Laufe ihres Berufslebens und der Examenspraxis bei vergleichbaren  
Prüfungen entwickelt und auf Grund des Gebots der Chancengleichheit der Prüflinge bei der  
Notenvergabe anzuwenden haben.

b. Das keine unzutreffende Erwägungen angestellt wurden, wurde insbesondere 163  
durch die Beweisaufnahme bestätigt. Die Vernehmung des Prüfungsvorsitzenden, Herrn B,  
hat ergeben, dass die Klägerin lediglich die Zugewinnngemeinschaft erläutert hat. Der Zeuge  
hat ausgesagt, dass die Klägerin sich – entgegen ihres Vortrages im Klageverfahren - auf  
keinen Fall mit den anderen Güterständen näher beschäftigt habe. Der Zeuge hat dargelegt,  
dass die Klägerin zumindest im zivilrechtlichen Teil nicht mehr als den Wortlaut des Gesetzes  
wiedergegeben habe.

Selbst wenn das Vortragsthema nicht als ein ausschließlich zivilrechtliches Thema zu 164  
verstehen gewesen sein sollte, wären die steuerrechtlichen Ausführungen zu oberflächlich  
gewesen, so dass selbst dann keine bessere Note gerechtfertigt gewesen wäre.

Jedenfalls haben die Prüfer nicht ihren Beurteilungsspielraum überschritten. 165

c. Soweit sich die Klägerin auf das BFH-Urteil vom 12. April 2011 (VII R 5/10) beruft, 166  
ist ihr entgegenzuhalten, dass dieses im Streitfall nicht einschlägig ist. Zwar hat der Beklagte  
die von der Klägerin für den Kurzvortrag angefertigten Unterlagen zu Unrecht vor dem Eintritt  
der Bestandskraft der Prüfungsentscheidung vernichtet. Jedoch führt dies im Streitfall nicht  
zur Wiederholung der mündlichen Prüfung.

Denn die Wiederholung der mündlichen Prüfung setzt voraus, dass der Prüfling glaubhaft 167  
macht, dass er für die Substantiierung seiner Einwendungen diese Unterlagen benötigt hätte.  
Daraus ergibt sich, dass der Prüfling trotz verfahrensfehlerhafter Vernichtung der von ihm  
angefertigten Unterlagen dann keinen Anspruch auf Wiederholung der mündlichen Prüfung  
herleiten kann, wenn durch die Vernichtung seine Rechtsschutzmöglichkeiten offensichtlich  
nicht wesentlich beeinträchtigt worden sind. Das kann insbesondere dann der Fall sein, wenn  
auszuschließen ist, dass die vernichteten Unterlagen Angaben enthalten haben, deren dem  
Prüfling anderweit nicht zugängliche Kenntnis ihn in die Lage versetzt hätte, im  
Überdenkungs- bzw. Klageverfahren (ggf. weitere) Erfolg versprechende Einwendungen  
gegen die Bewertung seiner Prüfungsleistungen vorzutragen (BFH-Urteil vom 12. April 2011,  
VII R 5/10, BFH/NV 2011, 1794).

Im Streitfall steht der Behauptung der Klägerin, dass ihr ihre Aufzeichnungen für die 168  
Konkretisierung oder Ergänzung ihrer Einwände gegen die Prüfungsentscheidung hätten  
nützlich sein können, der Umstand entgegensteht, dass sie den Verlauf der mündlichen  
Prüfung und insbesondere des Kurzvortrages auch ohne die vernichteten Unterlagen  
offenbar detailliert aus der Erinnerung wiederzugeben imstande ist. Irgendwelche

Anhaltspunkte dafür, dass eine Einsicht in jene Aufzeichnungen die Klägerin instand setzen könnte, Erfolg versprechende weitere Einwendungen gegen die Bewertung ihrer Leistungen zu erheben, sind für den erkennenden Senat nicht erkennbar.

## **9. Mündliche Prüfung** 169

Der Einwand der Klägerin, dass ihr in der mündlichen Prüfung nur unzureichende Gelegenheit zur Erbringung von Leistungen eingeräumt worden sei, greift nicht durch. 170

Die „Weitergabe“ einer Prüfungsfrage obliegt dem Ermessen des jeweiligen Prüfers. Auch die Angabe in einem "geringeren" Umfang als die anderen Mitprüflinge an dem Prüfungsgespräch beteiligt gewesen zu sein, lässt nicht erkennen, dass die Prüfer von ihrem Ermessen, den zeitlichen Umfang der Befassung mit den einzelnen Prüflingen im Prüfungsgespräch unterschiedlich groß festzulegen, in fehlerhafter Weise gegenüber der Klägerin Gebrauch gemacht hätten. Ein Anspruch auf eine exakt gleiche Beteiligung aller Kandidaten an der gesamten Prüfungszeit besteht bei einer Gruppenprüfung wie der hier zu beurteilenden für die einzelne Kandidatin jedenfalls nicht. Die Frage, wie der einzelne Prüfer ein Prüfungsgespräch führt, ist Bestandteil des prüfungsspezifischen Ermessens, welches der gerichtlichen Kontrolle entzogen ist. Hierzu gehört grundsätzlich auch die Frage, mit welchem Prüfling der Prüfer eine Fragerunde beginnt sowie die Frage, ob und wann der Prüfer das Gespräch mit einem bestimmten Prüfling beendet und eine weitere Ergänzung seiner Ausführungen nicht mehr zulässt. 171

## **10. Sachfremde Erwägungen** 172

Ohne Einfluss auf das Urteil des Senats ist auch der Einwand der Klägerin, dass Sachverhalte variiert und der Prüfer auf ihre Nachfrage „unwirsch“ reagiert hätten, und dass ihr nicht die Zeit gegeben worden sei, einen schriftlich ausgeteilten Sachverhalt hinreichend zur Kenntnis zu nehmen. 173

Auch insoweit ist der gerichtlich nicht überprüfbare prüfungsspezifischen Ermessensspielraum des Prüfers betroffen. 174

## **11. Befangenheit** 175

Schließlich greift auch der Einwand der Klägerin nicht durch, dass Herr E befangen gewesen sei. Sie stützt dies insbesondere darauf, dass er in seiner Stellungnahme zu Beginn erwähne, dass es sich für die Klägerin um den dritten Versuch gehandelt habe. Dies reicht indes für die Annahme einer Befangenheit nicht aus. Denn hierbei handelt es sich letztlich um eine Tatsache. Außerdem vermag der Senat nicht zu erkennen, dass Herr E diese Tatsache herablassend würdigt. Es ist ebenso möglich, dass diese Tatsache zugunsten des Kandidaten gewürdigt wird („letzte Chance“). 176

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 177