

# Urteil vom 21. November 2023, VII R 15/21

## Unzulässigkeit einer gemeinsam abgestimmten Überdenkung durch mehrere Prüfer im Überdenkungsverfahren

ECLI:DE:BFH:2023:U.211123.VIIR15.21.0

BFH VII. Senat

GG Art 3, GG Art 12 Abs 1, StBerG § 35, StBerG § 37b, StBDV § 10, StBDV § 24, StBDV § 29

vorgehend FG München, 24. März 2021, Az: 4 K 264/18

## Leitsätze

1. Die für die Anzahl der Prüfer und den Umgang mit etwaigen Bewertungsdifferenzen in §§ 35, 37b des Steuerberatungsgesetzes und §§ 10 und 24 der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften (DVStB) getroffenen Regelungen für die Steuerberaterprüfung genügen der verfassungsrechtlichen Vorgabe, dass es diesbezüglich in Berufszugangsprüfungen einer rechtssatzmäßigen Festlegung bedarf.
2. Das in § 29 DVStB vorgesehene Überdenkungsverfahren erfordert eine eigenständige und unabhängige Überprüfung durch die hierfür zuständigen Prüfer. Eine gemeinsam abgestimmte Überdenkung von Klausurbewertungen durch eine Prüfermehrheit ist --anders als eine "offene" Überdenkung-- unzulässig. Eine Abstimmung und Beratung über die zu vergebende Note ist allenfalls im Nachgang zu einer schriftlichen Fixierung des Ergebnisses des jeweiligen Überdenkens zulässig (Anschluss an Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 09.10.2012 - 6 B 39.12; BVerwG-Urteil vom 10.04.2019 - 6 C 19.18; Bestätigung der Senatsrechtsprechung, Urteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20).

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 24.03.2021 - 4 K 264/18 und der Bescheid des Beklagten über das Nichtbestehen der Steuerberaterprüfung 2017 vom 05.01.2018 aufgehoben.

Der Beklagte wird verpflichtet, die von der Klägerin angefertigte Aufsichtsarbeit "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts durch andere Prüfer neu bewerten zu lassen und unter Berücksichtigung der Neubewertung einen neuen Bescheid über das Ergebnis der schriftlichen Steuerberaterprüfung 2017 zu erlassen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu 1/2 und der Beklagte zu 1/2 zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) nahm --nach zwei vorhergehenden erfolglosen Versuchen in den Kampagnen 2011 und 2012-- an der Steuerberaterprüfung 2017 teil, wurde jedoch wegen nicht ausreichender schriftlicher Prüfungsleistungen ("Prüfungsaufgabe aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten" Note 5,00; "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" Note 5,00; "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens" Note 4,50; Gesamtnote 4,83) mit schriftlichem Bescheid des Beklagten und Revisionsbeklagten (Beklagter) vom 05.01.2018 nicht zur mündlichen Prüfung zugelassen.
- 2 Parallel zur fristgerechten Klageerhebung beim Finanzgericht (FG) beantragte die Klägerin das sogenannte

verwaltungsinterne Überdenkungsverfahren nach § 29 der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften in der für die streitgegenständlichen Zeiträume geltenden Fassung (DVStB). Die Klägerin beehrte hier in Bezug auf die beiden Aufsichtsarbeiten aus den Gebieten der Ertragsteuern sowie der Buchführung und des Bilanzwesens eine nochmalige Überprüfung der Bewertung durch die jeweiligen Erst- und Zweitprüfer.

- 3 Der Erstprüfer der Klausur "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" nahm daraufhin unter dem 19.02.2018 schriftlich zu den Einwendungen der Klägerin Stellung und begründete im Einzelnen, weshalb er ihnen weitestgehend nicht folge. Im Ergebnis schloss er seine Überdenkung mit einer Erhöhung der Wertungspunkte von 31 auf 33. Er blieb bei der vergebenen Prüfungsnote von 5,00. Der Zweitprüfer der Klausur "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" teilte der prüfenden Steuerberaterkammer zu der Bitte um Überdenkung per E-Mail (gesendet am 05.03.2018 um 13:04 Uhr) mit, dass er sich bereits im Vorfeld mit dem Erstkorrektor abgestimmt habe und deshalb der mit dem Erstkorrektor abgestimmten Stellungnahme vollumfänglich zustimme. Die Stellungnahme des Erstkorrektors war ihm zuvor taggleich um 12:32 Uhr per E-Mail von der prüfenden Steuerberaterkammer zugesendet worden.
- 4 Der Zweitprüfer der Klausur "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens" nahm ebenfalls unter dem 19.02.2018 schriftlich zu den einzelnen Einwendungen der Klägerin Stellung und begründete im Einzelnen, weshalb er ihnen weitestgehend nicht folge. Er kam zu dem Ergebnis, dass eine höhere Bewertung im Gesamtergebnis nicht sachgerecht sei. Der Erstprüfer der Klausur "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens" nahm unter dem 20.02.2018 schriftlich zu den Einwendungen der Klägerin Stellung und begründete im Einzelnen, weshalb er ihnen weitestgehend nicht folge. Er stimmte dabei in weiten Teilen den Ausführungen des Zweitkorrektors in dessen Stellungnahme zu, zum Teil machte er auch weitergehende Ausführungen und kam ebenfalls zu dem Ergebnis, dass eine höhere Bewertung im Gesamtergebnis nicht gerechtfertigt sei.
- 5 Mit Schreiben vom 06.03.2018 teilte die prüfende Steuerberaterkammer der Klägerin unter Hinweis auf die dem Schreiben beigefügten Stellungnahmen der Erst- und Zweitkorrektoren der überdachten Klausuren mit, dass die Prüfer ihre Bewertung im Ergebnis nicht ändern würden, sodass auch im Gesamtergebnis des Überdenkungsverfahrens keine andere Benotung erfolge. Das Überdenkungsverfahren sei damit endgültig abgeschlossen.
- 6 Daraufhin verfolgte die Klägerin ihr Rechtsschutzbegehren beim FG weiter und beehrte eine Aufhebung der Prüfungsentscheidung sowie eine Verpflichtung des Beklagten, die beiden Aufsichtsarbeiten aus den Gebieten der Ertragsteuern sowie der Buchführung und des Bilanzwesens unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu bewerten zu lassen.
- 7 Zur Begründung führte die Klägerin unter anderem aus, dass die Korrektur der streitgegenständlichen Aufsichtsarbeiten wegen der Unvereinbarkeit des § 24 Abs. 2 DVStB mit höherrangigem Recht an einem ergebnisrelevanten Verfahrensmangel leide. Auch die Gestaltung des Überdenkungsverfahrens führe im Streitfall zu einem Anspruch auf Neubewertung. Insbesondere sei keine eigenständige Überdenkung des Zweitkorrektors der Klausur "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" ersichtlich, und es sei überhaupt bedenklich, dass bereits im Vorfeld eine Abstimmung zu dieser Remonstration erfolgt sei.
- 8 Mit Beschluss vom 23.07.2020 setzte das FG das Verfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus prozessökonomischen Gründen aus, da --so die Begründung des Beschlusses-- nach Aktenlage erhebliche Zweifel bestünden, dass das Überdenkungsverfahren ordnungsgemäß durchgeführt und damit abgeschlossen sei. Der Beklagte erhalte durch die Verfahrensaussetzung die Möglichkeit, das Überdenkungsverfahren ordnungsgemäß durchzuführen und abzuschließen.
- 9 Der Zweitkorrektor der Klausur "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" nahm daraufhin mit Schreiben vom 06.10.2020 erneut zu den Einwendungen der Klägerin Stellung. Er begründete nunmehr im Einzelnen, weshalb er ihnen weitestgehend nicht folge. An der Benotung mit 5,00 änderte er nichts.
- 10 Mit Schreiben vom 15.10.2020 teilte die prüfende Steuerberaterkammer der Klägerin unter Hinweis auf die dem Schreiben beigefügte weitere Stellungnahme des Zweitkorrektors der Klausur "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" mit, dass das Überdenkungsverfahren nunmehr endgültig abgeschlossen sei. Die Korrektoren hielten im Ergebnis an ihrer Bewertung fest, sodass sich keine Änderungen ergäben.

- 11 Das FG wies die Klage schließlich mit veröffentlichtem Urteil vom 24.03.2021 - 4 K 264/18 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1055) ab.
- 12 Ein relevanter Verfahrensverstöß, der eine Aufhebung der Prüfungsentscheidung rechtfertigen würde, liege nicht vor. So verstoße die in § 24 Abs. 2 DVStB vorgesehene Regelung, die die Bewertung jeder Aufsichtsarbeit durch (mindestens) zwei Prüfer vorschreibe, weder gegen den Grundsatz der Chancengleichheit noch gegen Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Zwar verlange der prüfungsrechtliche Grundsatz der Chancengleichheit sowie der effektive Schutz der Berufswahlfreiheit, dass der zuständige Normgeber die Zahl der Prüfer und das Verfahren im Falle von Bewertungsdifferenzen der Prüfer bei berufsbezogenen Prüfungen rechtssatzmäßig festlege. Die Bewertung sämtlicher Aufsichtsarbeiten der Steuerberaterprüfung 2017 durch lediglich zwei Prüfer sei indes gerichtsbekannt, sodass keine Anhaltspunkte für die von der Klägerin gerügten Verstöße gegen die Chancengleichheit oder gegen Art. 12 Abs. 1 GG bestünden.
- 13 Auch das Überdenkungsverfahren sei ordnungsgemäß --insbesondere auch mit Blick auf das Erfordernis der eigenständigen und unabhängigen Urteilsbildung der Prüfer-- durchgeführt worden und daher nach Überzeugung des Gerichts nicht zu beanstanden. Ein Anspruch auf eine verdeckte Bewertung der schriftlichen Steuerberaterprüfung im verwaltungsinternen Überdenkungsverfahren bestehe nicht. Eine offene Zweitbewertung, in deren Zuge sich der Zweitkorrektor der Einschätzung des Erstkorrektors anschließe, sei zulässig. Zudem habe der Zweitkorrektor der Klausur "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" zu Recht die Möglichkeit der nochmaligen Überdenkung der von ihm vergebenen Bewertung erhalten. Aus der fraglichen E-Mail dieses Zweitkorrektors ergebe sich im Übrigen lediglich, dass der entsprechende Erstkorrektor ihm seine Stellungnahme "zur Kenntnis gebracht" und dass nur insoweit eine Abstimmung vorgelegen habe, als der Zweitkorrektor mit diesen Ausführungen einverstanden gewesen sei und sich diesen Ausführungen angeschlossen habe. Dass der Zweitkorrektor der Klausur "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" keine eigenständige und unabhängige Überprüfung seiner Bewertung vorgenommen habe, lasse sich nicht feststellen. Überdies habe der Zweitkorrektor während des Klageverfahrens noch eingehend auf drei Seiten zu den Einwendungen der Klägerin Stellung genommen, sodass etwaige Defizite des Überdenkungsverfahrens jedenfalls im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung geheilt gewesen seien. Dass die Beklagtenseite der Klägerin zuvor mit Schreiben vom 06.03.2018 mitgeteilt habe, dass das Überdenkungsverfahren endgültig abgeschlossen sei, erweise sich in diesem Zusammenhang als unbeachtlich.
- 14 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, dass das Urteil des FG aus den nachfolgend --im Kern zusammengefasst-- dargestellten Gründen Bundesrecht verletze.
- 15 Die angefochtene Prüfung sei wegen der Verletzung von Art. 12 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 GG prüfungsverfahrensfehlerhaft durchgeführt worden. Diese Verfahrensfehler seien für das Prüfungsergebnis von Bedeutung gewesen und sie, die Klägerin, habe insoweit keine Rügeverpflichtung getroffen. Zudem sei das Bewertungsverfahren unter Verletzung von Art. 12 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 GG sowie § 29 DVStB bewertungsverfahrensfehlerhaft durchgeführt worden, weshalb die in Rede stehenden Prüfungsleistungen erneut zu bewerten seien.
- 16 Die in Rede stehenden Bewertungen seien schon deshalb aufzuheben, weil sie ohne ausreichende rechtliche Grundlage ergangen seien. § 24 Abs. 2 DVStB, wonach jede Aufsichtsarbeit von mindestens zwei Prüfern persönlich zu bewerten sei, verstoße gegen höherrangiges Recht. Wegen des Gesetzesvorbehalts in Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG und wegen des prüfungsrechtlichen Grundsatzes der Chancengleichheit nach Art. 3 Abs. 1 GG müsse die --für das Prüfungsergebnis wesentliche-- konkrete Zahl der Prüfer rechtssatzmäßig festgelegt werden. Durch die Einschaltung mehrerer Prüfer werde das Ergebnis objektiviert, was zugleich Bevorzugungen und Benachteiligungen einzelner Prüflinge minimiere. Da die Zahl der Prüfer wesentlich für das Prüfungsergebnis sei, müsse sie für alle Teilnehmer einer berufsbezogenen Abschlussprüfung durch den zuständigen Normgeber vorab und vorhersehbar festgelegt sein; ihre Bestimmung dürfe nicht der Verwaltungspraxis überlassen bleiben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 10.04.2019 - 6 C 19.18, BVerwGE 165, 202). § 24 Abs. 2 DVStB bestimme demgegenüber in verfassungswidriger Weise nicht, wie viele Prüfer eine schriftliche Prüfungsleistung im Rahmen der Steuerberaterprüfung zu bewerten hätten. Die Norm regele lediglich eine Mindestzahl von Prüfern. Es sei nicht ausgeschlossen, dass die Klausurbewertung im Streitfall bei richtiger Behandlung der Angelegenheit anders ausgefallen wäre.
- 17 Da § 24 Abs. 2 DVStB nur eine Mindestzahl von Prüfern bestimme, wäre es rein nach der Norm zudem durchaus zulässig, dass in verschiedenen Bundesländern unterschiedliche Prüfungsbedingungen herrschten. Dies verstieße

gegen den prüfungsrechtlichen Grundsatz der Chancengleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) und sei Folge der verfassungswidrigen Unbestimmtheit der Norm (Art. 12 Abs. 1 GG), was zu ihrer Unwirksamkeit führe.

- 18** Auch unter dem Gesichtspunkt, dass dem --gemäß § 35 Abs. 1 Satz 3 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG)-- aus sechs Personen bestehenden Prüfungsausschuss nach § 24 Abs. 5 DVStB die Möglichkeit zukomme, die Note abweichend von den Korrektoren festzulegen, sei die Regelung in § 24 Abs. 2 DVStB zu unbestimmt, weil letztlich die Frage, ob eine Klausur von zwei, drei oder mehr Prüfern oder anstelle von den bereits vorbefassten Prüfern von dem Prüfungsausschuss und damit von sechs Personen bewertet werde, nicht normativ vorgegeben, sondern in das Ermessen des Prüfungsausschusses gestellt sei.
- 19** Auch das Überdenkungsverfahren sei im Streitfall rechtswidrig und zudem nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden.
- 20** Das erste Überdenkungsverfahren, das auf eigenen Antrag der Klägerin eingeleitet und mit Schreiben vom 06.03.2018 abgeschlossen worden sei, leide an einem nicht mehr zu behebenden Verfahrensmangel. Nach den Tatsachenfeststellungen des FG sowie der von ihm getroffenen Würdigung der Äußerung des Zweitkorrektors handele es sich um die Erstellung einer abgesprochenen und damit unzulässigen gemeinsamen Stellungnahme.
- 21** Dass während des Klageverfahrens auf Beschluss des FG vom 23.06.2020 erneut ein Überdenkungsverfahren durchgeführt worden sei, erweise sich bereits deshalb als rechtswidrig, weil § 29 DVStB nur ein Überdenkungsverfahren kenne und dieses auch nur durch einen Antrag des Bewerbers in Gang gesetzt werden könne. Das beantragte Überdenkungsverfahren sei indes bereits durch das Schreiben vom 06.03.2018 "endgültig abgeschlossen" gewesen. Unabhängig von der Rechtsnatur dieses Schreibens --das entweder einen Verwaltungsakt oder eine formlose Mitteilung darstelle-- scheide eine Heilung des benannten Verfahrensfehlers hier aus. Das vom FG im Streitfall veranlasste "Überdenken des Überdenkens" sei weder vorgesehen noch zulässig. Dies gelte hier zudem schon deshalb, weil das Überdenken nicht mehr zeitnah zu der Bewertung erfolgt sei. Ein fehlendes (und damit ein "Fehlen des") Überdenkungsverfahren sowie fehlende Teile des Überdenkungsverfahrens könnten zwar während eines Klageverfahrens geheilt werden. Nicht möglich sei aber, ein bereits durchgeführtes und auch abgeschlossenes Überdenkungsverfahren wiederzueröffnen oder erneut durchzuführen, mit dem Ziel, dem Zweitkorrektor erneut, also nochmal, eine eigenständige, nicht vorher mit dem Erstkorrektor abgesprochene Überdenkung seiner eigenen Bewertung zu ermöglichen.
- 22** Der angefochtene Prüfungsbescheid sei daher auch aus diesem Grund aufzuheben. Denn es sei nicht ausgeschlossen, dass bei richtiger Behandlung der Angelegenheit der Zweitprüfer in einem fehlerfrei durchgeführten Überdenkungsverfahren zu einer besseren Bewertung gekommen wäre.
- 23** Die Klägerin beantragt,
- unter Abänderung des angefochtenen Urteils des FG München vom 24.03.2021 - 4 K 264/18
1. die Prüfungsentscheidung vom 05.01.2018 aufzuheben und
  2. den Beklagten zu verpflichten, die beiden Aufsichtsarbeiten aus den Gebieten des Ertragsteuerrechts und der Buchführung und des Bilanzwesens unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bewerten.
- 24** Der Beklagte beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 25** Das FG habe die angefochtene Prüfungsentscheidung zutreffend bestätigt.
- 26** § 24 Abs. 2 DVStB verstoße nicht gegen Grundrechte. Der prüfungsrechtliche Grundsatz der Chancengleichheit verlange zwar, dass der zuständige Normgeber die Zahl der Prüfer in berufsbezogenen Prüfungen rechtssatzmäßig festlege (BVerwG-Urteil vom 10.04.2019 - 6 C 19.18, BVerwGE 165, 202). § 24 Abs. 2 DVStB trage dieser Vorgabe im Hinblick auf den schriftlichen Teil der Steuerberaterprüfung indes hinreichend Rechnung, indem er die Bewertung der Aufsichtsarbeit durch (mindestens) zwei Prüfer vorsehe.
- 27** Die Klägerin verkenne in ihren Ausführungen, dass es sich bei der Steuerberaterprüfung zwar um eine bundeseinheitlich geregelte, aber vor einem bei der obersten Landesbehörde zu bildenden Prüfungsausschuss

abzulegende Landesprüfung handele. Eine Verletzung der Chancengleichheit könne sich deshalb nur dann ergeben, wenn für die innerhalb der einzelnen Bundesländer durchzuführende Prüfung keine einheitlichen Prüfungsbedingungen geherrscht hätten; Unterschiede bei der Steuerberaterprüfung zwischen den einzelnen Bundesländern seien unerheblich (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.03.1990 - VII B 141/89, BFH/NV 1991, 124).

- 28** Bei der in seinem Zuständigkeitsbereich abgelegten Steuerberaterprüfung würden die schriftlichen Aufsichtsarbeiten jedes Prüflings grundsätzlich von zwei Prüfern --einem Erst- und einem Zweitprüfer-- bewertet. Die erforderlichen Regelungen zum Umgang mit Bewertungsdifferenzen machten es allerdings unmöglich, dass der Prüfling bereits vor Ablegen der schriftlichen Prüfung mit 100%iger Sicherheit wisse, wie viele Prüfer seine schriftlichen Arbeiten letztlich tatsächlich bewerten würden. So sei es eine übliche und zulässige prüfungsrechtliche Regelung, dass bei größeren Bewertungsdifferenzen zwischen Erst- und Zweitprüfer entweder noch ein dritter Prüfer die Aufsichtsarbeit beurteile oder aber, wie auch in § 24 Abs. 4 DVStB vorgesehen, der Prüfungsausschuss die Note festsetze. Wie viele Prüfer die Aufsichtsarbeit letztendlich korrigierten, entscheide sich somit regelmäßig erst, nachdem Erst- und Zweitprüfer ihre Einschätzung vorgenommen hätten.
- 29** Das Überdenkungsverfahren sei im Streitfall entgegen der Rechtsansicht der Klägerin rechtmäßig durchgeführt worden. Der Zweitkorrektor der Aufsichtsarbeit "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" habe eine eigenständige und unabhängige Überprüfung seiner Bewertung vorgenommen. Es sei nicht zu beanstanden, wenn dem Zweitprüfer das Gutachten des Erstprüfers mitgeteilt werde und dieser sich der Wertung des Erstprüfers anschließe.
- 30** Es sei zudem auch nicht verfahrensfehlerhaft, dass der genannte Zweitprüfer im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens nochmals eine eingehende Stellungnahme abgegeben habe. Das Überdenkungsverfahren könne zeitlich auch noch während eines bereits anhängigen Gerichtsverfahrens durchgeführt beziehungsweise nachgeholt werden. Sogar --gegebenenfalls ergänzende-- Stellungnahmen der Prüfer in der mündlichen Verhandlung könnten den Überdenkungsanspruch noch erfüllen (vgl. BVerwG-Beschluss vom 02.05.1996 - 6 B 75.95, juris, unter 2. der Gründe; BVerwG-Beschluss vom 15.09.1994 - 6 B 42.94, juris, unter 1. der Gründe; Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Urteil vom 19.03.2004 - 7 BV 03.1953, Bayerische Verwaltungsblätter 2004, 597, unter 3.c der Entscheidungsgründe).
- 31** Das Überdenkungsverfahren im Steuerberaterexamen sei zudem ein eigenständiges Verfahren, dessen Fehlen oder ein dabei unterlaufener Formfehler sich auf die Rechtmäßigkeit der Prüfungsentscheidung nicht unmittelbar auswirken könnte.
- 32** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 FGO beigetreten und unterstützt --ohne einen eigenen Antrag gestellt zu haben-- die Position und Rechtsauffassungen des Beklagten. Nach Auffassung des BMF genüge § 24 Abs. 2 DVStB dem prüfungsrechtlichen Grundsatz der Chancengleichheit. Das Überdenkungsverfahren im Sinne von § 29 DVStB sei ferner ein verwaltungsinternes Verfahren, das nicht durch Verwaltungsakt abgeschlossen werde. Im Falle von Verfahrensfehlern könnten die betreffenden Prüfer in der Regel eine erneute Stellungnahme abgeben.
- 33** Es treffe zwar zu, dass nach der Rechtsprechung des BVerwG (Urteile vom 10.04.2019 - 6 C 19.18, BVerwGE 165, 202, Rz 10 ff. und vom 28.10.2020 - 6 C 8.19, BVerwGE 170, 1, Rz 21) Regelungen über das Verfahren der Bewertung der Prüfungsleistungen --auch die konkrete Zahl der Prüfer-- aufgrund des Gesetzesvorbehalts des Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG rechtssatzmäßig, das heißt für Staatsprüfungen zumindest in einer Rechtsverordnung, vorab und für die Prüflinge vorhersehbar festzulegen seien. Diese Regelungen müssten zudem insbesondere dem prüfungsrechtlichen Gebot der Chancengleichheit genügen.
- 34** Die im Steuerberatungsgesetz und der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften enthaltenen Regelungen zur Anzahl der Prüfer genüßten bei einer Gesamtbetrachtung allerdings diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben.
- 35** Die Steuerberaterprüfung sei nach § 35 Abs. 1 Satz 2 StBerG vor einem Prüfungsausschuss abzulegen, der bei den obersten Finanzbehörden der Länder zu bilden sei. Der Gesetzgeber habe die Zusammensetzung des Prüfungsausschusses weder der Verwaltungspraxis noch dem Ordnungsgeber überlassen, sondern ausdrücklich in § 35 Abs. 1 Satz 3 StBerG festgelegt, dass diesem drei Beamte des höheren Dienstes oder vergleichbare Angestellte der Finanzverwaltung sowie drei Steuerberater oder zwei Steuerberater und ein Vertreter der Wirtschaft angehörten. Die Arbeitsweise des Prüfungsausschusses werde durch § 10 DVStB näher ausgestaltet, insbesondere

werde bestimmt, dass der Prüfungsausschuss mit Stimmenmehrheit und bei Stimmgleichheit die Stimme des Vorsitzenden entscheide (§ 10 Abs. 2 DVStB).

- 36** Unter Berücksichtigung vorstehender Ausführungen genüge die Regelung in § 24 Abs. 2 DVStB, wonach jede Aufsichtsarbeit von mindestens zwei Prüfern (Erst- und Zweitprüfer) persönlich zu bewerten sei, den vom BVerwG aufgestellten Grundsätzen. Denn es handle sich bei der Bewertung der Aufsichtsarbeiten in jeder denkbaren Konstellation um Noten des Prüfungsausschusses. Die Zusammensetzung des Prüfungsausschusses, der letztlich in allen Fällen über die Note der Aufsichtsarbeiten entscheiden könne, werde gerade nicht dem die Steuerberaterprüfung durchführenden Land überlassen, sondern sei ausdrücklich durch den Gesetzgeber bestimmt worden. Die Regelungen zur Steuerberaterprüfung wiesen insoweit kein Regelungsdefizit auf. In dem Fall, in dem sich die Prüfer nicht auf einen gemeinsamen Notenvorschlag einigen könnten, setze der Prüfungsausschuss gemäß § 24 Abs. 4 DVStB die Note nach Maßgabe des § 10 Abs. 2 DVStB fest. Und in dem Fall, in dem die Bewertung einer Arbeit der Prüfer nicht voneinander abweiche, gelte der von den Prüfern übereinstimmend ermittelte Notenvorschlag gemäß § 24 Abs. 3 DVStB als Note des Prüfungsausschusses. Aber auch in den Fällen, in denen die Fiktion des § 24 Abs. 3 DVStB greife, könne der aus genau sechs Mitgliedern bestehende Prüfungsausschuss die Note nach § 24 Abs. 4 DVStB festsetzen.
- 37** Sollte der Senat auf der Ebene der Prüfungsordnung ein Regelungsdefizit feststellen, wäre er zudem zur Vermeidung einer verfassungsfremden Regelungslücke und zur Wahrung der Berufsfreiheit gehalten, bis zur Herstellung verfassungsgemäßer Zustände durch den Ordnungsgeber eine Übergangsregelung zu treffen, damit den aus Art. 12 Abs. 1 GG resultierenden Gewährleistungen der Bewerber Rechnung getragen werden könne (BVerwG-Urteil vom 10.04.2019 - 6 C 19.18, BVerwGE 165, 202, Rz 20).
- 38** Betreffend das Überdenkungsverfahren sei zunächst auf § 127 der Abgabenordnung (AO) hinzuweisen, wonach Verfahrensfehler immer dann unbeachtlich seien, wenn sie ohne Einfluss auf das Entscheidungsergebnis blieben.
- 39** Bei der Steuerberaterprüfung gestalte sich die zeitliche Abfolge dergestalt, dass die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde, vertreten durch die Steuerberaterkammer, Bewerber, die die Prüfung nicht bestanden hätten, zunächst gemäß § 25 Abs. 3 DVStB schriftlich zu bescheiden habe. Erst im Anschluss seien die Prüfer nach § 29 Abs. 1 DVStB unter den dort genannten Voraussetzungen verpflichtet, ihre Bewertung der Prüfungsleistungen zu überdenken. Dieses Überdenkungsverfahren sei nicht in ein förmliches Einspruchsverfahren inkorporiert, das der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang durch § 348 Nr. 4 AO bewusst ausgeschlossen habe, sondern es sei als eigenständiges verwaltungsinternes Verfahren ausgestaltet. Die Mitteilung über das Ergebnis des Überdenkungsverfahrens stelle grundsätzlich keinen Verwaltungsakt dar, da die Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften den Erlass eines Verwaltungsakts an dieser Stelle zulässigerweise nicht vorsehe (dazu Fischer in Niehues/Fischer/Jeremias, Prüfungsrecht, 7. Aufl. 2018, Rz 798).
- 40** Ein Verfahrensfehler in einem dem Erlass des Prüfungsbescheids nachgelagerten Überdenkungsverfahren, das nicht in ein Einspruchsverfahren inkorporiert sei, bleibe für den ursprünglichen, allein streitgegenständlichen Prüfungsbescheid ohne Bedeutung. Das insoweit eigenständige Überdenkungsverfahren könne zeitlich grundsätzlich auch noch während eines bereits anhängigen gerichtlichen Verfahrens --wie vom FG im Streitfall zutreffend veranlasst-- durchgeführt beziehungsweise nachgeholt werden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 41** 1. Die Revision hat in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang Erfolg. Insofern ist sie begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils und des angefochtenen Bescheids über das Nichtbestehen der Steuerberaterprüfung 2017 vom 05.01.2018 sowie zur Verpflichtung des Beklagten, die von der Klägerin angefertigte Aufsichtsarbeit "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts durch andere Prüfer neu bewerten zu lassen und unter Berücksichtigung der Neubewertung einen neuen Bescheid über das Ergebnis der schriftlichen Steuerberaterprüfung 2017 zu erlassen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, § 101 Satz 2 FGO). Im Übrigen ist die Revision unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Soweit die Klägerin eine Neubewertung auch der Klausur "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens" beantragt hat, ist die Revision unbegründet, denn das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen.

- 42 a) Prüfungsentscheidungen können --wovon das FG in dem angefochtenen Urteil zutreffend ausgegangen ist und was auch den Maßstab für die vorliegende Revisionskontrolle bildet-- gerichtlich nur beschränkt überprüft werden. Prüferische Bewertungen sind von den Erfahrungen und Wertvorstellungen des einzelnen Prüfers abhängig und damit unvertretbare höchstpersönliche Urteile. Das Gericht kann daher nur prüfen, ob die Prüfungsentscheidung an fachlichen Beurteilungsmängeln leidet, ob die Prüfer den prüferischen Bewertungsspielraum überschritten haben und ob die für die Prüfung maßgebenden Verfahrensbestimmungen eingehalten worden sind (Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 30, m.w.N. aus der ständigen Rechtsprechung).
- 43 b) Gemessen an diesen Anforderungen ist die angefochtene Prüfungsentscheidung rechtlich in Teilen zu beanstanden.
- 44 aa) Der Einwand der Klägerin, ein Verfahrensfehler liege hier unter dem Gesichtspunkt vor, dass es gemeinsame beziehungsweise zwischen diesen abgestimmte Überdenkungen von Erst- und Zweitprüfer gegeben habe, was auch nicht durch eine "zweite Überdenkung" heilbar sei, führt im Ergebnis zur Begründetheit ihrer Revision, soweit sie eine Neubewertung der von ihr angefertigten Aufsichtsarbeit "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" beantragt.
- 45 (1) Eine gemeinsam abgestimmte Überdenkung von Klausuren durch Erst- und Zweitprüfer wird dem Erfordernis der eigenständigen und unabhängigen Urteilsbildung und dem Gebot der fairen Gestaltung des Prüfungsverfahrens nicht gerecht und erweist sich damit als rechtswidrig. Das in § 29 DVStB vorgesehene Überdenkungsverfahren im Steuerberaterexamen gibt dem Prüfling die Möglichkeit, eine erneute Überprüfung seiner Examensergebnisse durch die jeweiligen Prüfer zu beantragen, falls er Zweifel an der Richtigkeit der Bewertung hat und sich dagegen wehren möchte. Nach der Rechtsprechung des BVerwG bildet das grundrechtlich durch Art. 12 Abs. 1 GG geforderte Überdenken der Prüfungsbewertungen im Rahmen eines verwaltungsinternen Kontrollverfahrens der Sache nach eine Verfahrensgewährleistung. Ebenso wie der durch Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG gewährleistete Anspruch des Prüflings auf gerichtliche Kontrolle der Prüfungsbewertung dient es der effektiven Durchsetzung seines materiell-rechtlichen, auf Art. 12 Abs. 1 Satz 1 GG gestützten Anspruchs auf eine rechtmäßige Prüfungsbewertung. Als verfahrensrechtliches Instrument der Fehlerkontrolle kommt ihm im Hinblick auf den nur eingeschränkter gerichtlicher Kontrolle unterliegenden Beurteilungsspielraum des Prüfers hinsichtlich prüfungsspezifischer Wertungen im Rahmen des grundrechtlichen Schutzsystems eine unterstützende Funktion zu (BVerwG-Beschluss vom 18.01.2022 - 6 B 21.21, Rz 15). Die rechtliche Grundlage für das Überdenkungsverfahren im Steuerberaterexamen bildet § 29 Abs. 1 Satz 1 DVStB, wonach die Prüfer verpflichtet sind, ihre Bewertung der Prüfungsleistungen zu überdenken, wenn dies von einem Bewerber, der die Prüfung nicht bestanden hat, mit begründeten Einwendungen bei der zuständigen Steuerberaterkammer schriftlich beantragt wird und die Entscheidung über das Ergebnis der Prüfung noch nicht bestandskräftig ist. Zwar enthält § 29 DVStB keine weiteren Regelungen zur Ausgestaltung des Überdenkungsverfahrens. Das BVerwG hat insofern --indes in Zusammenhang mit der Juristenausbildung-- zutreffend entschieden, dass das in Art. 12 Abs. 1 GG verankerte Erfordernis der eigenständigen und unabhängigen Urteilsbildung der Prüfer durch eine Verfahrensgestaltung verletzt wird, die es den Prüfern im Rahmen des Überdenkungsverfahrens ermöglicht, eine gemeinsame Stellungnahme zu den Einwänden des Prüflings auf Grundlage eines entsprechenden, vom Erstprüfer gefertigten Entwurfs und einer nachfolgenden Beratung zwischen ihnen abzugeben, die stattfindet, ohne dass die Prüfer zuvor das Ergebnis ihres Überdenkens schriftlich niedergelegt haben (BVerwG-Beschluss vom 09.10.2012 - 6 B 39.12, Rz 8). Eine Abstimmung und Beratung über die zu vergebende Note ist allenfalls im Nachgang hierzu zulässig. Den Anforderungen des Art. 12 Abs. 1 GG wird nur dann genügt, wenn Prüfungsleistungen, deren Bewertung intensiv in die Freiheit der Berufswahl eingreift, einer Bewertung durch zwei oder mehr Prüfer zugeführt werden. Der objektivitätssteigernde Effekt der Einschaltung einer Prüfermehrheit würde aber durch Zulassung gemeinsamer Beurteilungen zu einem erheblichen Teil wieder zunichtegemacht (BVerwG-Beschluss vom 09.10.2012 - 6 B 39.12, Rz 7, m.w.N.). Jeder Prüfer muss seine Bewertungen vielmehr eigenständig überdenken (BVerwG-Urteil vom 10.04.2019 - 6 C 19.18, BVerwGE 165, 202, Rz 26, m.w.N. aus der ständigen Rechtsprechung). Diese Erwägungen gelten nach Auffassung des Senats ebenso für die Überdenkung im Rahmen des Steuerberaterexamens, da es sich desgleichen um eine berufsbezogene Abschlussprüfung handelt (Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 33).
- 46 (2) Die eigenständige Überdenkung der Prüfungsleistung durch die Prüfer in Kenntnis des vom anderen Prüfer bereits gefundenen Ergebnisses --gewissermaßen eine "offene" Überdenkung-- ist mit dem prüfungsrechtlichen Gebot der Chancengleichheit und dem Gebot der fairen Gestaltung des Prüfungsverfahrens hingegen vereinbar. Eine unabhängige Beurteilung wird durch eine solche Vorkenntnis nicht in Frage gestellt (BVerwG-Beschluss vom 19.05.2016 - 6 B 1.16, Rz 12 ff.). Dementsprechend gestattet es § 24 Abs. 2 Satz 2 DVStB auch, dass dem Zweitprüfer die Bewertung der betreffenden Aufsichtsarbeit durch den Erstprüfer mitgeteilt wird. Für das

Überdenkungsverfahren, das letztlich als inhaltlich beschränkte Nachbewertung noch Teil des Bewertungsverfahrens ist, kann nichts anderes gelten (Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 34).

- 47** (3) Gemessen an diesen Anforderungen ist die vorliegend streitgegenständliche "offene" Überdenkung der Klausur "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens" nicht verfahrensfehlerbehaftet. Beide Prüfer haben zu den Einwendungen jeweils eigene und als solche gekennzeichnete Ausführungen gemacht. Dies verdeutlicht, dass sie ihre Bewertung jeweils eigenständig und eigenverantwortlich überdacht haben, obgleich sich der Erstprüfer in weiten Teilen den ihm zur Kenntnis gebrachten Ausführungen des Zweitprüfers angeschlossen hat. Ein Zweitprüfer muss sein Bewertungsergebnis nicht eigenständig begründen, wenn er mit der Erstbewertung vollinhaltlich übereinstimmt (BVerwG-Beschluss vom 18.12.1997 - 6 B 69.97, unter 2. der Gründe). Auch der Umstand, dass im hiesigen Überdenkungsverfahren nicht eine "offene" Bewertung durch den Zweitkorrektor, sondern durch den Erstkorrektor stattgefunden hat, ist rechtlich unbedenklich. Anders als in § 24 Abs. 2 Satz 2 DVStB, der die "offene" Korrektur von Aufsichtsarbeiten dahingehend regelt, dass dem Zweitprüfer die Bewertung des Erstprüfers mitgeteilt werden darf, gibt es für das Überdenkungsverfahren insoweit keine konkreten verfahrensrechtlichen Vorgaben. Hierfür gibt es mangels Rangfolge der Prüfer auch kein Bedürfnis.
- 48** (4) Zu der Klausur "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern" haben die Prüfer indes nach dem klaren Inhalt der Akten, den das FG zulässigerweise in Bezug genommen hat, eine rechtswidrig untereinander abgestimmte Stellungnahme im Überdenkungsverfahren abgegeben. Dem Erfordernis einer eigenständigen und unabhängigen Überdenkung wird dann nicht mehr genügt, wenn sich der Zweitkorrektor --wie er im Streitfall erklärt hat-- darauf beschränkt, die Stellungnahme des Erstkorrektors mit diesem abzustimmen, anstatt die von ihm vorgenommenen Bewertungen autonom einer Überprüfung zu unterziehen. Eine solche zwischen Erst- und Zweitkorrektor abgestimmte Stellungnahme steht --anders als eine "offene Überdenkung"-- nicht mehr in Einklang mit der oben zitierten einschlägigen Rechtsprechung des BVerwG, der sich der Senat als zutreffend anschließt.
- 49** Aufgrund des Akteninhalts sieht der Senat eine unzulässige Abstimmung der beteiligten Prüfer als gegeben an. Für die abweichende Sachverhaltswürdigung des FG, es habe ausweislich der vom Zweitkorrektor versandten E-Mail nur insoweit eine Abstimmung vorgelegen, als der Zweitkorrektor mit den ihm zur Kenntnis gebrachten Ausführungen des Erstkorrektors einverstanden gewesen sei und er sich deshalb diesen Ausführungen angeschlossen habe, finden sich im Text der fraglichen E-Mail keine belastbaren Anhaltspunkte. Der Zweitkorrektor bekundet hier vielmehr eine Abstimmung mit dem Erstkorrektor und dass er sich der im Vorfeld mit diesem abgestimmten Stellungnahme anschließe. Tatsächliche Umstände betreffende Würdigungen können im Revisionsverfahren auf der Grundlage des § 118 Abs. 2 FGO zwar nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen sind oder ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstoßen (BFH-Urteil vom 17.05.2023 - I R 29/20, Rz 23). Im Streitfall fehlt es jedoch an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Sachverhaltswürdigung des FG, weshalb diese den Senat nach diesen Grundsätzen ausnahmsweise nicht bindet. Es wirkt zudem wenig überzeugend, dass das FG einerseits an dieser Stelle keine unzulässige Abstimmung erkannt haben will, andererseits aber das Verfahren zwecks --seiner Meinung nach zulässigen-- Nachbesserung der Überdenkung ausgesetzt hat.
- 50** (5) Aus diesem Verfahrensfehler im Überdenkungsverfahren folgt im Streitfall die Rechtswidrigkeit der Bewertung der betreffenden Aufsichtsarbeit "Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern", was einen Anspruch der Klägerin auf Neubewertung durch noch nicht damit befasste Prüfer begründet.
- 51** (a) Ist auf Antrag des Prüflings ein verwaltungsinternes Kontrollverfahren abschließend durchgeführt worden, ist die zu seinen Gunsten bestehende Verfahrensgewährleistung zwar zunächst erfüllt, selbst wenn den Prüfern beim Überdenken ihrer Prüfungsbewertung Korrekturfehler unterlaufen sein sollten. Eine Ergebnisrichtigkeit des Kontrollverfahrens garantiert die Rechtsordnung dem Prüfling nämlich nicht. Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG gewährleistet dem Prüfling gerichtlichen Rechtsschutz aber etwa dann, wenn die Prüfungsbehörde sich weigert, überhaupt ein verwaltungsinternes Kontrollverfahren durchzuführen. Andernfalls liefe die aus Art. 12 Abs. 1 GG fließende Verfahrensgewährleistung leer. Gleiches muss gelten, wenn die Prüfungsbehörde bei der Ausgestaltung des internen Kontrollverfahrens grundlegende Anforderungen missachtet, die die Annahme rechtfertigen, dass dessen Zweck nicht erreicht wird (BVerwG-Beschluss vom 18.01.2022 - 6 B 21.21, Rz 15). Ein Verfahrensfehler im Kontrollverfahren führt in solchen Fällen zur Aufhebung der Prüfungsentscheidung, wenn er wesentlich ist und somit ein Einfluss auf das Prüfungsergebnis nicht ausgeschlossen werden kann (Beschluss des Obergerverwaltungsgerichts Bremen vom 24.02.2023 - 1 B 235/22, m.w.N.). Da der Anspruch des Prüflings auf "Überdenken" der Prüfungsentscheidung einen Ausgleich für die nur eingeschränkt mögliche Kontrolle von Prüfungsentscheidungen durch die Gerichte darstellt, ist ein relevanter Fehler in diesem Sinne im Falle eines nicht

eigenständigen Überdenkens der Prüfungsleistung durch die eigentlich dazu berufenen Prüfer zu bejahen. Denn es ist nicht auszuschließen, dass die betreffende Arbeit bei einer ordnungsgemäßen Überdenkung hätte besser bewertet werden können. Dies führt zur Rechtswidrigkeit der Bewertung der betroffenen Aufsichtsarbeit, was einen Anspruch auf Neubewertung durch noch nicht damit befasste Prüfer begründet. Denn sofern sich ein Prüfer als befangen gezeigt hat, etwa durch die Festlegung im Überdenkungsverfahren, dass eine Änderung der Note nicht in Betracht komme, kann von einer neutralen nochmaligen Überdenkung durch diesen Prüfer nicht mehr ausgegangen werden. Die Berechtigung zur Annahme von Befangenheit ergibt sich aus dem Vorhandensein derartiger Umstände, da sie unter vernünftigen Erwägungen durchaus dazu geeignet sind, die Besorgnis zu begründen, dass ein Prüfer in der Angelegenheit keine unvoreingenommene Entscheidung (mehr) treffen wird. Im Ergebnis besteht ein Anspruch auf eine umfassende erneute Korrektur der betroffenen Aufsichtsarbeit durch hierzu neu zu bestellende Ersatzprüfer (vgl. zu einem fehlerhaften Überdenkungsverfahren in der juristischen Staatsprüfung Urteil des Verwaltungsgerichts Bremen vom 06.09.2022 - 7 K 1636/20, Rz 41; zum Ganzen Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 38). Dementsprechend waren das angefochtene FG-Urteil und der Bescheid des Beklagten über das Nichtbestehen der Steuerberaterprüfung 2017 vom 05.01.2018 unter Ausspruch einer entsprechenden Verpflichtung des Beklagten aufzuheben.

- 52** (b) Eine Heilung dieses Verfahrensfehlers durch das vom FG veranlasste weitere beziehungsweise erneute Überdenken der Bewertung war nicht möglich. Ausschlaggebend hierfür ist nicht die Frage nach einer Verwaltungsaktqualität und etwaigen Änderbarkeit der gemäß § 29 Abs. 2 DVStB erteilten Mitteilung über das Ergebnis des Überdenkungsverfahrens, sondern vielmehr der Umstand, dass in solchen Konstellationen einer unzulässig abgestimmten Überdenkung aus den genannten Gründen ein Anspruch auf eine umfassende erneute Korrektur der betroffenen Aufsichtsarbeit durch noch nicht damit befasste Prüfer besteht.
- 53** bb) Die auf eine Unvereinbarkeit des § 24 Abs. 2 DVStB mit höherrangigem Recht gestützte Argumentation verhilft der Revision demgegenüber nicht zu einem (weitergehenden) Erfolg.
- 54** (1) Höchststrichterlich geklärt ist in diesem Zusammenhang, dass es angesichts des Gesetzesvorbehalts in Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG und vor dem Hintergrund des in Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 GG verankerten prüfungsrechtlichen Gebotes der Chancengleichheit in Berufszugangsprüfungen der rechtssatzmäßigen Festlegung bedarf und nicht der Verwaltungspraxis überlassen bleiben kann, wie viele Prüfer in einer berufsbezogenen Prüfung zum Einsatz kommen und welches Verfahren bei Bewertungsdifferenzen zwischen den Prüfern gilt. Die Anzahl der Prüfer ist --auch angesichts der gerichtlich nur beschränkt überprüfbaren Ausübung des Beurteilungsspielraums-- wesentlich für das Prüfungsergebnis und muss für alle Teilnehmer einer berufsbezogenen Abschlussprüfung vorab und vorhersehbar festgelegt sein (ausführlich und zutreffend BVerwG-Urteil vom 10.04.2019 - 6 C 19.18, BVerwGE 165, 202, Rz 14 ff.).
- 55** (2) Die für die Anzahl der Prüfer und den Umgang mit etwaigen Bewertungsdifferenzen im Steuerberatungsgesetz und der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften für die Steuerberaterprüfung getroffenen Regelungen genügen diesen verfassungsrechtlich und höchstrichterlich bestimmten Vorgaben.
- 56** (a) Gesetzlich normiert ist insoweit in § 35 Abs. 1 Satz 2 und § 37b Abs. 4 StBerG, dass die Steuerberaterprüfung von einem Prüfungsausschuss abgenommen wird. Diesem gehören gemäß § 35 Abs. 1 Satz 3 StBerG drei Beamte des höheren Dienstes oder vergleichbare Angestellte der Finanzverwaltung an, davon einer als Vorsitzender, sowie drei Steuerberater oder zwei Steuerberater und ein Vertreter der Wirtschaft. Insoweit ist die Anzahl der im Prüfungsausschuss eingesetzten Prüfer --was auch die Klägerin nicht in Zweifel zieht-- eindeutig vorab und vorhersehbar sowie für alle Prüflinge gleichermaßen rechtssatzmäßig festgelegt. Der Umgang mit Bewertungsdifferenzen ist ebenfalls rechtssatzmäßig in einer mit den genannten Anforderungen konformen Weise normiert: Der Ausschuss entscheidet gemäß § 10 Abs. 2 Satz 1 DVStB mit Stimmenmehrheit. Bei Stimmengleichheit ist gemäß § 10 Abs. 2 Satz 2 DVStB die Stimme des Vorsitzenden entscheidend.
- 57** (b) Der Prüfungsausschuss bestimmt gemäß § 24 Abs. 1 DVStB die Prüfer für die Bewertung der Aufsichtsarbeiten. Die in § 24 Abs. 2 Satz 1 DVStB hierzu getroffene Regelung, jede Aufsichtsarbeit sei von "mindestens" zwei Prüfern (Erst- und Zweitprüfer) zu bewerten, und die in § 24 Abs. 2 Satz 2 DVStB in diesem Zusammenhang verdeutlichte Möglichkeit, dass über einen Erst- und Zweitprüfer hinaus vom Prüfungsausschuss auch weitere Prüfer bestimmt werden können, verstößt nicht gegen die oben genannten Grundsätze, wonach die Bestimmung der Prüferzahl nicht einer Entscheidung der Verwaltung überlassen werden darf. Denn die für das Abschneiden des Prüflings entscheidende Notengebung liegt in den Händen des Prüfungsausschusses, nicht in den Händen der Korrektoren

der Aufsichtsarbeiten. Prüfer im Sinne der obengenannten verfassungsrechtlichen und höchstrichterlichen Vorgaben sind damit nur die Mitglieder des Prüfungsausschusses, da nur ihnen die Entscheidungskompetenz hinsichtlich der Notengebung zukommt. Der Prüfungsausschuss macht sich einen seitens der Klausurkorrektoren übereinstimmend ermittelten Notenvorschlag zwar gemäß § 24 Abs. 3 Satz 1 DVStB grundsätzlich zu eigen. Er kann indes --etwa im Falle begründeter Einwendungen des Prüflings-- gemäß § 24 Abs. 5 DVStB die Note durchaus abweichend von einem solchen Votum festsetzen. Auch in dem Fall, in dem die Korrektoren sich nicht auf einen gemeinsamen Notenvorschlag einigen, kommt dem Prüfungsausschuss gemäß § 24 Abs. 4 DVStB die Aufgabe zu, die Note festzusetzen. Das Prüfungsergebnis ist damit --durch das Zusammenspiel der genannten Regelungen rechtssatzmäßig für alle Prüflinge im Vorfeld und vorhersehbar bestimmt-- dem stets aus sechs Mitgliedern bestehenden Prüfungsausschuss anvertraut, der über Bewertungsdifferenzen mit Stimmenmehrheit und im Falle von Stimmgleichheit durch die ausschlaggebende Stimme des Vorsitzenden befindet.

- 58** (c) Dass § 24 Abs. 2 DVStB lediglich eine Mindestzahl von Korrektoren für die Aufsichtsarbeiten vorgibt und es mithin eindeutig zulässt, dass die Aufsichtsarbeiten vom Prüfungsausschuss auch mehr als zwei Korrektoren für die Erstellung von Bewertungsvorschlägen anvertraut werden, ist rechtlich ebenfalls unbedenklich. Der objektivitätssteigernde Effekt der Einschaltung einer Prüfermehrheit --den Regelungen wie § 24 Abs. 2 DVStB in Berufszugangsprüfungen dienen (vgl. auch BVerwG-Urteil vom 10.04.2019 - 6 C 19.18, BVerwGE 165, 202, Rz 15)-- würde beim Einsatz von mehr als zwei Prüfern eher gesteigert als geschmälert. Der als prüfungsrechtliche Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) geltende Grundsatz der Chancengleichheit verlangt zwar, dass den Prüflingen Gelegenheit gegeben wird, ihre Prüfungsleistungen unter möglichst gleichartigen Prüfungsbedingungen zu erbringen (Senatsurteil vom 11.11.1997 - VII R 66/97, BFHE 184, 157, BStBl II 1998, 218, Rz 12). Insofern durfte die Beklagtenseite Prüflinge und deren Aufsichtsarbeiten hinsichtlich der Frage, ob über Erst- und Zweitkorrektor hinaus noch weitere Korrektoren zum Einsatz kommen, nicht ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandeln. Da das FG insoweit allerdings die Bewertung sämtlicher Aufsichtsarbeiten der Steuerberaterprüfung 2017 durch lediglich zwei Prüfer als gerichtsbekannt festgestellt hat, ist eine willkürliche oder auch nur unsachliche Handhabung der Anzahl der Korrektoren je Klausur im Zuständigkeitsbereich des Beklagten nicht ersichtlich. Verfassungsrechtlich unbedenklich wäre es im Übrigen --entgegen der Rechtsmeinung der Klägerin-- insofern auch, wenn das Prüfungsverfahren in den einzelnen Bundesländern an dieser Stelle --trotz bundeseinheitlicher Prüfung-- unterschiedlich ausgestaltet wäre. Denn nach den verfassungsrechtlichen Grundlagen sind unterschiedlich behandelte Personengruppen nicht vergleichbar, wenn sie nicht derselben Rechtssetzungsgewalt unterfallen, also bei unterschiedlichen Regelungen durch Landesrecht; im Bereich der Länderzuständigkeit müssen demnach länderübergreifend keine identischen Regelungen bestehen (Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 43).

- 59** 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1, § 135 Abs. 1 und Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)