

Urteil vom 16. Januar 2024, VII R 24/22

Anonimitätsgrundsatz und Überdenkungsverfahren in der Steuerberaterprüfung

ECLI:DE:BFH:2024:U.160124.VIIR24.22.0

BFH VII. Senat

GG Art 3, GG Art 12 Abs 1, StBerG § 37, StBerG § 37b, StBerG § 158 Nr 1 Buchst b, StBDV § 18 Abs 1 S 4, StBDV § 29 vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 15. Juni 2021, Az: 6 K 67/18

Leitsätze

1. NV: § 18 Abs. 1 Satz 4 der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften (DVStB) ist mit höherrangigem Recht vereinbar. Insbesondere gebieten weder der prüfungsrechtliche Grundsatz der Chancengleichheit noch das Verbot geschlechtsspezifischer Diskriminierung zwingend ein anonymisiertes Kennzahlensystem für die Durchführung der schriftlichen Steuerberaterprüfung (Bestätigung der Senatsrechtsprechung, Beschluss vom 08.05.2014 - VII B 41/13; Urteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20).
2. NV: Das in § 29 DVStB vorgesehene Überdenkungsverfahren erfordert eine eigenständige und unabhängige Überprüfung. 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).
3. NV: Es verstößt demgegenüber nicht gegen verfassungsrechtliche Vorgaben, dass der Prüfungsausschuss im Rahmen des in § 29 DVStB vorgesehenen Überdenkungsverfahrens betreffend die mündliche Prüfungsleistung eine gemeinsame Stellungnahme erarbeitet (Anschluss an BVerwG-Beschluss vom 21.12.2016 - 2 B 108.15).

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 15.06.2021 - 6 K 67/18 und die Prüfungsentscheidung des Beklagten vom xx.xx.2018, nach der der Kläger die Steuerberaterprüfung 2017 nicht bestanden hat, aufgehoben.

Der Beklagte wird verpflichtet, die von dem Kläger angefertigte Aufsichtsarbeit "Buchführung und Bilanzwesen" 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 Steuerberaterprüfung 2017 zu erlassen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Kläger zu 5/6 und der Beklagte zu 1/6 zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) nahm --nach einem vorhergehenden erfolglosen Versuch in 2016-- an der von der Steuerberaterkammer ... als Vertreterin des Beklagten und Revisionsbeklagten (Beklagter) durchgeführten Steuerberaterprüfung 2017 teil. Die Bearbeitung der schriftlichen Aufsichtsarbeiten erfolgte handschriftlich, in der Aufsichtsarbeit war der Name des Prüflings anzugeben und die Aufsichtsarbeit war vom Prüfling zu unterzeichnen. Nachdem er in den schriftlichen Aufsichtsarbeiten die Gesamtnote von 4,33 erzielt hatte ("Buchführung und

Bilanzwesen" 4,00; "Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht" 4,00; "Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete" 5,00), ließ der Prüfungsausschuss ihn zur mündlichen Prüfung zu. Die Namen der dort eingesetzten Prüfer wurden seiner Prüfungsgruppe erst am Vortag der mündlichen Prüfung mitgeteilt.

2 Am xx.xx.2018 legte der Kläger den mündlichen Teil der Steuerberaterprüfung ab. Mit schriftlichem Einverständnis der Prüflinge nahm eine Regierungsrätin, die eventuell als Prüferin in künftigen Examina zum Einsatz kommen sollte, als Zuschauerin an der Prüfung teil.

3 Die Leistungen des Klägers in der mündlichen Prüfung bewertete der Prüfungsausschuss wie folgt:

Vortrag	3,00
Buchführung	4,00
Berufsrecht	4,00
Ertragsteuer	4,50
Betriebswirtschaftslehre und Gesellschaftsrecht	4,50
Volkswirtschaftslehre	4,50
Verfahrensrecht	4,50

4 Hieraus ergab sich für die mündliche Prüfung eine Note von 4,14 und eine Gesamtnote der Steuerberaterprüfung von 4,23. Damit hatte der Kläger die Prüfung nach § 28 der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften in der für die streitgegenständlichen Zeiträume geltenden Fassung (DVStB) nicht bestanden. Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses teilte dem Kläger dieses Ergebnis unmittelbar im Anschluss an die mündliche Prüfung mit. Der Kläger erhielt in diesem Zusammenhang keine schriftliche Rechtsbehelfsbelehrung. Eine solche erhielt er erst mit Schreiben vom 06.03.2018, nachdem er zuvor um eine schriftliche Begründung der Prüfungsentscheidung gebeten hatte.

5 Unter dem 08.03.2018 erhob der Kläger vor dem Finanzgericht (FG) Klage gegen die Prüfungsentscheidung. Am selben Tag beantragte er bei der Steuerberaterkammer die Durchführung des Überdenkungsverfahrens gemäß § 29 Abs. 1 DVStB und brachte in mehreren Schriftsätzen umfangreiche Einwendungen gegen das Prüfungsverfahren und die Bewertungen seiner Leistung vor. Sie richteten sich sowohl gegen die mündliche als auch die schriftliche Prüfung. Er beantragte eine Neubewertung seiner schriftlichen Aufsichtsarbeiten sowie die Gewährung einer erneuten mündlichen Prüfung, hilfsweise eine Neubewertung seiner mündlichen Prüfungsleistung.

6 Im Überdenkungsverfahren gaben die Erstprüfer der schriftlichen Aufsichtsarbeiten "Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete" sowie "Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht" mehrseitige Stellungnahmen ab, in denen sie jeweils zu dem Ergebnis kamen, dass an der ursprünglichen Bewertung festzuhalten sei. Die Zweitprüfer schlossen sich diesem Ergebnis jeweilig an. Konkret vermerkte der Zweitkorrektor der Klausur "Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete" maschinenschriftlich unter der Stellungnahme des Erstbeurteilers, dass er sich dessen Ausführungen vollumfänglich anschließen würde. Die Zweitkorrektorin der Klausur "Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht" nahm handschriftlich dahingehend Stellung, dass sie im Überdenkungsverfahren entsprechend dem Ergebnis der Erstkorrektur zwar einen zusätzlichen Wertungspunkt zuerkenne und das Ergebnis der Zweitkorrektur sich damit rechnerisch von 48 auf 49 Punkte ändere. Sie werte die Klausur insgesamt aber wie zuvor auch mit 50 Punkten. Zur Klausur "Buchführung und Bilanzwesen" gaben deren Erstkorrektorin und der Zweitkorrektor eine gemeinsam von ihnen unterzeichnete Stellungnahme ab, wonach die Leistung des Klägers nach sorgfältiger Prüfung seiner Argumente weiterhin mit der Gesamtnote 4,00 zu beurteilen sei.

7 Der betreffende Prüfungsausschuss wies in einer gemeinsamen Stellungnahme der Prüfer das gegen den Ablauf und die Bewertung der mündlichen Prüfung gerichtete Vorbringen des Klägers ebenfalls zurück. Der Kläger erhielt diese Stellungnahmen zur Kenntnis.

8 Er hielt seine Klage und sein Vorbringen zu den seines Erachtens unterlaufenen Fehlern im Ablauf sowohl der schriftlichen als auch der mündlichen Prüfung aufrecht. Zum Teil ergänzte er seine Argumentation um weitere Aspekte. Ferner formulierte er diverse Beweisanträge.

- 9 Das FG folgte dem nicht und wies die Klage ab.
- 10 Die Prüfungsentscheidung vom xx.xx.2018 sei rechtmäßig; dies gelte sowohl für den schriftlichen als auch den mündlichen Teil. Das gegenteilige Vorbringen des Klägers greife nicht durch, so das FG.
- 11 Das von der hier zuständigen Steuerberaterkammer gewählte Verfahren, bei dem die Namen der Prüflinge auf den Klausurblättern für alle Prüflinge in ihrem Zuständigkeitsbereich einheitlich vermerkt würden, sei entgegen der Rechtsauffassung des Klägers gemäß § 18 Abs. 1 Satz 4 DVStB, welcher nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung mit höherrangigem Recht vereinbar sei, zulässig.
- 12 Die Einwendungen des Klägers bezüglich des Ablaufs des streitgegenständlichen Überdenkungsverfahrens griffen nicht durch. Dass die Prüfer ihre Voten auf demselben Dokument erstellt hätten, begegne keinen Bedenken. Insbesondere sei es zulässig, dass dem Zweitkorrektor die Bewertung des Erstkorrektors mitgeteilt werde (§ 24 Abs. 2 Satz 2 DVStB). Auch bestünden allein deshalb, weil zwei Prüfer eine gemeinsame Stellungnahme abgegeben und sich zwei andere Prüfer jeweils der Stellungnahme des Erstkorrektors angeschlossen hätten, keine Zweifel an der unabhängigen und eigenständigen Prüfung durch jeden einzelnen der Korrektoren, die jeweils ausgeführt hätten, sich eigenständig und unabhängig mit der fraglichen Klausur befasst zu haben. Es begegne zudem keinen Bedenken, dass das Ergebnis des nach § 29 DVStB auch für die Benotung in der mündlichen Prüfung erforderlichen Überdenkens als gemeinsame Äußerung des Prüfungsausschusses formuliert werde, selbst wenn es in Teilbereichen um die Stellungnahme zu dem von einem einzelnen Mitglied zugrunde gelegten Bewertungsmaßstab gehe. Das Erfordernis einer gemeinsamen Stellungnahme zur Notengebung in der mündlichen Prüfung ergebe sich bereits daraus, dass die in den Prüfungsabschnitten zu vergebenden Noten nach § 27 Abs. 2 DVStB vom Prüfungsausschuss festgesetzt würden.
- 13 Die durch die Ansage einer Sachverhaltskorrektur entstandene --relativ geringe-- Störung während der Klausur "Buchführung und Bilanzwesen" ohne anschließende Gewährung einer Schreibzeitverlängerung stelle keine den Grundsatz der Chancengleichheit verletzende Maßnahme dar, denn dies habe sämtliche Prüflinge im Zuständigkeitsbereich des Beklagten gleichermaßen betroffen. Die vom Kläger beantragte Beweisaufnahme über die Tatsache, in dieser Klausur sei nach 30 Minuten der Sachverhalt geändert und durch Ansagen der Aufsicht zehn Minuten unterbrochen worden, könne unterbleiben, weil der Senat diese tatsächlichen Umstände als gegeben ansehe, aber dennoch nicht zu der rechtlichen Schlussfolgerung des Klägers gelange.
- 14 Dem Argument, der Grundsatz der Chancengleichheit sei vorliegend wegen einer Korrektur des Notenschlüssels in anderen Bundesländern verletzt worden, sei entgegenzuhalten, dass es keine Belege für diese vom Kläger behauptete Anpassung gebe und der Kläger ohnehin nur gegenüber dem hier zuständigen Hoheitsträger einen Anspruch auf Gleichbehandlung habe. Daher verfange auch das Vorbringen nicht, dass der Grundsatz der Chancengleichheit wegen besserer Prüfungsbedingungen (separater Raum) für Wiederholer in anderen Bundesländern tangiert sei. Denn der Kläger habe seine schriftlichen Prüfungsarbeiten unter den gleichen Bedingungen geschrieben wie sämtliche Prüflinge im Land X - der für ihn relevanten Vergleichsgruppe.
- 15 Der Einwand des Klägers, er sei in der mündlichen Prüfung im Vergleich zu anderen Kandidaten in unzulässiger Weise besonders intensiv geprüft worden, greife ebenfalls nicht durch. Die Frage, wie der einzelne Prüfer ein Prüfungsgespräch führe und einzelne Kandidaten bei einer Gruppenprüfung in ein Prüfungsgespräch einbeziehe, sei Bestandteil des prüfungsspezifischen Ermessens, das der gerichtlichen Kontrolle entzogen sei. Die seitens des Prüfungsausschusses ausdrücklich eingeräumte --und mithin nicht wie beantragt beweisbedürftige-- verstärkte Befragung des Klägers sei zudem in der wohlwollenden Absicht geschehen, ihm die Gelegenheit zu geben, das Prüfungsergebnis zu verbessern und eine für das Bestehen ausreichende Note zu erzielen. Dass eine über das akzeptierbare Maß hinausgehende übermäßige Befragung des Klägers stattgefunden habe, sei weder behauptet worden noch ersichtlich.
- 16 Der Kläger habe entgegen seiner Rechtsauffassung keinen Anspruch auf frühzeitige Bekanntgabe der Namen der Prüfer, um sich anhand der Prüfungsprotokolle auf deren bevorzugt geprüfte Themengebiete vorzubereiten.
- 17 Der nachträglich vom Kläger gegen die zusätzliche Anwesenheit einer Regierungsrätin in der mündlichen Prüfung erhobene Einwand sei unbeachtlich. Er hätte seine Zustimmung zu ihrer Hospitation nicht erteilen müssen und der Vorsitzende hätte ihre Teilnahme gemäß § 14 Abs. 2 Satz 2 DVStB im Übrigen auch schlicht gestatten dürfen.
- 18 Der Einwand des Klägers, der für die Themen Betriebswirtschaftslehre und Gesellschaftsrecht zuständige Prüfer habe in unzulässiger Weise Fragen aus dem Gebiet der Volkswirtschaftslehre gestellt, greife nicht durch. Letztere

gehöre zum Prüfungskanon des § 37 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG). Aus Schnittmengen könnten sich zulässigerweise auch themenübergreifende Fragestellungen ergeben. Dass der betreffende Prüfer durchweg "fachfremd" geprüft habe, sei weder vorgetragen noch ersichtlich.

- 19** Soweit der Kläger Beurteilungsfehler in Zusammenhang mit Mehrdeutigkeit des Sachverhalts beziehungsweise der jeweiligen Aufgabenstellung rüge, sei dem nicht zu folgen. Die Aufgabenstellungen seien hinreichend klar und die Vorgaben für die verlangten Analysen ausreichend. Die Musterlösungen sähen auch keine unzutreffenden Lösungen vor.
- 20** So werde anhand der gestellten Aufgaben im Klausurteil I der Aufsichtsarbeit "Buchführung und Bilanzwesen" die Erwartung deutlich, die steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Implikationen, die sich aus den einzelnen Sachverhalten ergeben, zu berücksichtigen. Ausgehend von der Information, den Jahresabschluss bereits erstellt zu haben, sei der Jahresüberschuss unter Berücksichtigung der aus den Einzelsachverhalten resultierenden Veränderungen zu ermitteln und darzulegen, inwieweit Unterschiede zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz entstünden. Die Erstellung eines vollständigen Jahresabschlusses sei explizit nicht gefordert worden. Die weitere Beanstandung des Klägers, der Begriff der "Finanzverhandlungen" sei unkonkret, verfange nicht. Denn diese Bezeichnung sei für die Lösung der Klausur irrelevant. Ebenso wenig führe die Angabe der Herstellungskosten zum 30.12.2016 anstelle des 31.12.2016 als maßgeblichen Bilanzstichtags dazu, dass die Aufgabenstellung verwirrend oder nicht lösbar gewesen sei.
- 21** Auch die angegriffenen Aufgabenteile der Klausur "Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht" seien nicht zu beanstanden. Soweit der Kläger argumentiere, dass basierend auf der Aufgabenstellung Ausführungen zu §§ 2 und 6 des Außensteuergesetzes (AStG) entbehrlich seien, verfange dies im Ergebnis nicht. Trotz der Nichtrelevanz der Normen des Außensteuergesetzes erscheine es nicht als beurteilungsfehlerhaft, dass die Beklagtenseite eine Prüfung dieser Vorschriften für die geforderte ausführliche Begründung und das Eingehen auf die Veranlagungsart verlange und entsprechende Punkte vergeben habe. Angesichts des Sachverhalts, der den Wegzug einer natürlichen Person mit Gesellschaftsanteilen betreffe, sei es keinesfalls fernliegend, auf die Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG sowie die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG einzugehen. Da die weitere Aufgabenstellung zudem ausdrücklich nach tariflichen Besonderheiten frage, sei ein Punktabzug für die fehlende Bildung der Summe der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte und die nicht gebildete Summe der außerordentlichen Einkünfte durchaus von der Formulierung der Prüfungsfragen gedeckt.
- 22** Die vom Kläger als missverständlich bezeichnete Fallfrage in der Aufsichtsarbeit "Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete", Klausurteil I zur Abgabenordnung (AO) und Finanzgerichtsordnung (FGO), verdeutliche ebenfalls, was die Prüfer an dieser Stelle zulässigerweise hätten erwarten dürfen. Der Einwand, die Frage ziele auf "Anträge" ab und der in der Musterlösung vorgesehene Einspruch könne in der Terminologie der Abgabenordnung nicht als Antrag verstanden werden, überzeuge nicht. Angesichts des vorliegenden Sachverhalts und der expliziten Zielsetzung der Aufgabenstellung, die die Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Ablehnungsbescheids als Zweck der zu stellenden "Anträge" vorgebe, sei die Einleitung des Einspruchsverfahrens aus Sicht eines Steuerberaters naheliegend. Die Berücksichtigung des Einspruchs als zulässiges Rechtsmittel sei durch die Verwendung des Begriffs "Antrag" in der Aufgabenstellung nicht ausgeschlossen. Mit der Einlegung des Einspruchs werde ein Begehren verfolgt, das durch einen Antrag konkretisiert werden könne, wie es § 357 Abs. 3 Satz 2 AO ausdrücklich regelt.
- 23** Auch die vom Kläger beklagten Fehler in der Aufgabenstellung zu dem die Umsatzsteuer betreffenden Klausurteil II lägen nicht in relevanter Form vor. Die Aussage, dass alle Unternehmer mangels gegenteiliger Sachverhaltsangaben ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten versteuerten, impliziere keine missverständliche Aufgabenstellung im Hinblick auf den zu beurteilenden B. Denn die Angabe, dass B erst ab dem 01.07.2016 als Unternehmer tätig werde und die umsatzsteuerrechtliche Behandlung seiner Umsätze anhand der Sachverhaltsangaben erst zu untersuchen sei, stelle eine hinreichend deutliche speziellere Vorgabe dar. Ebenso werde der Bezug auf einen gegebenenfalls zu stellenden Antrag nach § 20 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) auf diese Weise verständlich. Der Hinweis in der Aufgabenstellung, dass, soweit aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgehe, die Erwerbsschwelle nicht überschritten worden sei, sei ebenfalls nicht derart missverständlich, dass eine Aufhebung der Prüfungsentscheidung und Neubewertung der Klausur gerechtfertigt wäre. Der Sachverhalt mache zwar deutlich, dass die Erwerbsschwelle im Jahr 2016 aufgrund der Lieferung eines Operationstisches aus Innsbruck in Höhe von 20.000 € tatsächlich überschritten werde. Insoweit gehe aus dem konkreten Sachverhalt gegenüber dem allgemeinen Arbeitshinweis, dass die Erwerbsschwelle grundsätzlich nicht überschritten sei, sofern nichts Spezielleres angegeben werde, Gegenteiliges hervor. Im Ergebnis gehe der Arbeitshinweis, der ausschließlich

diesen eigenständig zu beurteilenden Erwerb des B betreffe, mithin ins Leere. Dass dies eine Punktekorrektur in ergebnisrelevantem Umfang rechtfertigen könnte, sei indes angesichts der Wertungspunktgewichtung auszuschließen.

- 24 Auch die Formulierung der Aufgabenstellung im Klausurteil III zur Erbschaft- und Schenkungsteuer sei nicht zu beanstanden und decke den Erwartungshorizont der Prüfer ab. Die Forderung, die Erbschaftsteuerbelastung möglichst niedrig zu halten, sei eindeutig und ziele unter anderem auch auf die Feststellung der Eigenschaft als Erbe sowie die Prüfung der potenziellen Anrechenbarkeit gezahlter ausländischer Erbschaftsteuer einschließlich der Feststellung des Fehlens eines einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) ab. Erhebliche Bewertungsfehler, die sich auf das Prüfungsergebnis ausgewirkt haben könnten, seien in Zusammenhang mit dieser Aufgabenstellung nicht ersichtlich.
- 25 Soweit der Kläger moniere, dass die Lösungsskizze eine Auseinandersetzung mit im Rahmen der Klausurbearbeitung nicht verfügbaren Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) erwerbe, stehe dem der Umstand entgegen, dass von einem Steuerberater die Kenntnis der Verwaltungsauffassung verlangt werden könne. Ob bestimmte, in den Musterlösungen zitierte Verwaltungsanweisungen im Zeitpunkt der Prüfungsarbeiten nicht zugänglich gewesen seien, könne ferner dahinstehen. Denn weder sei erkennbar, dass diese zwingend für die Bearbeitung der Klausur erforderlich gewesen seien, noch habe sich --so die Überzeugung des FG-- ein Fehlen der fraglichen Verwaltungsanweisungen auf die Bewertung der Prüfungsarbeiten des Klägers ausgewirkt.
- 26 Die Bewertungen der Prüfer hielten --unter Beachtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur beschränkten Kontrolldichte in prüfungsrechtlichen Streitverfahren-- einer inhaltlichen Prüfung im Ergebnis stand. Sie litten weder an fachlichen Beurteilungsmängeln noch an einer rechtlich zu beanstandenden Überschreitung des den Prüfern zustehenden Bewertungsspielraumes, die sich auf die zu vergebende Note auswirken würden. Dort, wo gerichtlich voll überprüfbare Fachfragen im Raum stünden, erweise sich die Vorgehensweise der Prüfer als zutreffend. Allenfalls im Bereich des Themengebietes Erbschaftsteuer komme die Vergabe eines weiteren Wertungspunktes in Betracht, weil der Kläger entgegen der Ausführungen der Prüfer die den Steuersatz bestimmende Norm (§ 19 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG--) in seiner Bearbeitung (wenn auch mit falschem Steuersatz) genannt und im Zusammenhang mit der Erbschaft des zu beurteilenden P die zutreffende Norm für die Gesamtrechtsnachfolge (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) angeführt habe. Die zu vergebende Gesamtnote bliebe dessen ungeachtet bei 5,00. Eine Aufhebung der Prüfungsentscheidung und Neubewertung der entsprechenden Klausur scheide aus.
- 27 Eine Überschreitung des Beurteilungsspielraumes unter dem Gesichtspunkt des Folgefehlerprinzips sei nicht erkennbar. Bei sogenannten Folgefehlern handele es sich um folgerichtige Weiterführungen eines unrichtigen Ansatzes. Es sei in der Rechtsprechung anerkannt, dass die Frage, wie gewichtig ein solcher Folgefehler sei, in den gerichtlich nur eingeschränkt kontrollierbaren Beurteilungsspielraum des Prüfers falle. Sachfremde Erwägungen für die seitens der Prüfer insoweit vorgenommenen Einordnungen seien nicht ersichtlich.
- 28 Soweit der Kläger beanstande, ihm seien für bestimmte Ausführungen keine Punkte zuerkannt worden, weil die Prüfer den jedem Prüfling zuzugestehenden Antwortspielraum missachtet hätten, sei dem zu entgegen, dass es insoweit in den Beurteilungsspielraum der Prüfer falle, ob sie --auch mit Blick auf die Punktevergabe für die Ausführungen anderer Kandidaten-- für bestimmte Leistungen Punkte (auch Zusatzpunkte) vergäben und wie bestimmte Leistungen punktemäßig zu gewichten seien.
- 29 Zur Aufhebung der Prüfungsentscheidung führende Begründungsmängel lägen nicht vor. Ausweislich des Prüfungsprotokolls und der gemeinsamen Stellungnahme des Prüfungsausschusses im Überdenkungsverfahren sei dem Begründungsbegehren des Klägers entsprochen worden.
- 30 Die Ausgabe der Musterlösungen zu den Klausuren an die Prüfer sei rechtlich unbedenklich. Die Äußerungen der Korrektoren im Überdenkungsverfahren belegten, dass sie sich des begrenzten Zwecks der Musterlösungen und der Korrekturtabelle als unverbindliche Hilfsmittel bewusst gewesen seien. Die vom Kläger beantragte Beweisaufnahme hinsichtlich der Tatsache, den Prüfern sei von der Beklagtenseite mitgeteilt worden, in ihrer Stellungnahme jeweils anzugeben, dass sie die Lösungsskizze nur als Lösungshinweise verstünden, könne unterbleiben. Es handele sich um eine durch keine konkreten Anhaltspunkte belegte Äußerung ins Blaue hinein. Überdies wäre eine solche Beweiserhebung unerheblich, denn es sei nicht ersichtlich, was für eine Bedeutung selbst die nachweisliche Existenz einer solchen Mitteilung im Überdenkungsverfahren für das Klageverfahren haben sollte.
- 31 Die Behauptung des Klägers, anderen Kandidaten hätte eine längere Bearbeitungszeit zur Verfügung gestanden,

weil die Aufsichtsarbeiten in den hinteren Reihen nur zeitverzögert eingesammelt worden seien, sei nicht hinreichend konkret. Die Steuerberaterkammer habe vielmehr in nachvollziehbarer Weise angeführt, das Einsammeln der Arbeiten habe sich jeweils auf etwa fünf Reihen durch eine Aufsicht führende Person erstreckt und die Prüflinge seien angewiesen worden, nach dem Ende der Bearbeitungszeit mit dem Schreiben aufzuhören. Somit sei von einer in etwa zeitgleichen Abgabe der Aufsichtsarbeiten und keinem unzulässigen Vorteil anderer Kandidaten auszugehen.

- 32** Für die Annahme tatsächlicher, konkreter Beeinträchtigungen durch ein unaufmerksames oder nachlässiges Prüferverhalten bestünden keine hinreichend konkreten Anhaltspunkte. Die Nutzung eines Tablets während des Prüfungsgesprächs sei nicht anders zu betrachten als die Nutzung von Papier und Stift. Dem Antrag, Beweis zu erheben über die Tatsache, ein bestimmter Prüfer habe in allen Prüfungsrunden außer seiner eigenen am Handy beziehungsweise Tablet "gespielt", müsse das Gericht mangels hinreichender Substantiierung nicht nachgehen. Dies gelte im Ergebnis auch für das behauptete und unter Beweis gestellte "Träumen" eines anderen Prüfers. Der Vortrag des Klägers, jener Prüfer habe "des Öfteren" die Augen geschlossen, sei nicht hinreichend konkret und lasse auch keine Schlussfolgerungen zu, inwiefern der genannte Prüfer seiner Aufgabe, konzentriert zuzuhören, nicht mit der nötigen Sorgfalt nachgekommen sei und inwieweit sich dies auf die Leistung des Klägers ausgewirkt haben sollte. Auch der Beweisanspruch, die Prüferin und auch andere Prüfer hätten den Kläger wiederholt mit falschem Namen angesprochen, sei nicht erheblich. Ein Prüfling im Steuerberaterexamen müsse imstande sein, derartige Versehen zu tolerieren und ihnen gegebenenfalls durch Richtigstellung zu begegnen.
- 33** Soweit der Kläger behauptete und unter Beweis gestellt habe, der im Themengebiet Grunderwerbsteuer Prüfende habe in der mündlichen Prüfung eine von ihm, dem Kläger, gegebene zutreffende Antwort als solche verkannt, könne eine weitere Sachaufklärung dahinstehen. Denn dass ein solches Vorkommnis --wenn es denn zuträfe-- entscheidend für das Nichtbestehen der Prüfung insgesamt gewesen sei, sei auszuschließen.
- 34** Die Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen Urteils lautete dahingehend, dass die Revision nicht zugelassen worden sei. Der Kläger erreichte die Zulassung der Revision aber mittels einer von ihm geführten Nichtzulassungsbeschwerde.
- 35** Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, dass das Urteil des FG aus den nachfolgend --im Kern zusammengefasst-- dargestellten Gründen Bundesrecht verletze.
- 36** Das seitens der Steuerberaterkammer im Streitfall auf Grundlage von § 18 Abs. 1 Satz 4 DVStB gewählte Verfahren, dass die Arbeiten mit der Anschrift und der Unterschrift des Bewerbers zu versehen seien, verletze den verfassungsrechtlichen Anonymitätsgrundsatz.
- 37** Die namentliche Nennung der Kandidaten im Prüfungs- und Überdenkungsverfahren sei mit Blick auf das verfassungsrechtliche Gebot der Chancengleichheit sowie das Verbot mittelbarer Diskriminierung aufgrund des Geschlechts mit Art. 12 des Grundgesetzes (GG) und Art. 3 GG nicht vereinbar. Die einfachgesetzliche Regelung in § 18 Abs. 1 Satz 4 DVStB rechtfertige einen solchen Eingriff angesichts der Möglichkeit einer anonymen Kennziffernvergabe nicht. Eine verfassungskonforme Auslegung der Norm reduziere das Ermessen der Steuerberaterkammer vielmehr dahingehend, dass sie lediglich von dieser Möglichkeit Gebrauch machen dürfe. Der Anonymitätsgrundsatz (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 09.07.1982 - 7 C 51.79, Deutsches Verwaltungsblatt 1983, 90) sei eine Ausprägung des Gebots der Chancengleichheit in einer Berufszugangsprüfung. Für Steuerberaterprüfungen gelte dies insbesondere deshalb, weil die Prüfer sich im Verhältnis zu den Prüflingen in einer unmittelbaren Konkurrenzsituation befänden. Der Beruf des Steuerberaters sei in der allgemeinen Wahrnehmung männlich geprägt. Männern werde ohne sachlichen Grund ein höheres Verständnis für wirtschaftliche Sachverhalte zugetraut. Von diesem zu Unrecht noch vorherrschenden Rollenverständnis und der (unterbewussten) Differenzierung zwischen Männern und Frauen seien auch Prüfer im Rahmen der Bewertung von Aufsichtsarbeiten nicht auszunehmen. Umgekehrt könnten auch Männer Opfer einer sachfremden Leistungsbeurteilung sein. Ein hinreichender Schutz vor sachfremden Einfärbungen der Bewertungen könne nur sichergestellt werden, sofern den Prüfern die Namen der Prüflinge nicht bekannt gegeben würden. Aus der Natur einer geschlechtsbezogenen Voreingenommenheit resultiere zudem, dass diese unbewusst erfolge oder jedenfalls für die Umwelt nicht erkennbar sei. Befangenheitsvorschriften böten daher an dieser Stelle keinen hinreichenden Schutz vor Diskriminierung. Sämtliche Angaben, die Rückschlüsse auf das Geschlecht des jeweiligen Kandidaten zuließen, seien vielmehr zu schwärzen. Auch das Überdenkungsverfahren hätte anonymisiert durchgeführt werden müssen. Angesichts der Möglichkeit einer Kennziffernvergabe fehle schlicht die Erforderlichkeit für eine deanonymisierte Ausgestaltung des Prüfungsverfahrens.

- 38** Die Beklagtenseite habe zudem im Streitfall das Überdenkungsverfahren verfahrensfehlerhaft durchgeführt, was im Ergebnis zu einer Rechtswidrigkeit der Bewertungen führe.
- 39** Entgegen der Auffassung des FG habe das Überdenkungsverfahren unter Anwendung der Verfahrensvorschriften für die Bewertung der Aufsichtsarbeiten zu erfolgen. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung sei es Aufgabe und Pflicht des Gesetzgebers, die konkrete Ausgestaltung eines Überdenkungsverfahrens von Prüfungsentscheidungen als Teil des Prüfungsverfahrens zu schaffen (BVerwG-Urteil vom 24.02.1993 - 6 C 35.92, BVerwGE 92, 132). Die Überdenkungsvoten seien letztlich Teil der Bewertung. § 29 Abs. 1 Satz 1 DVStB gebe dem Überdenkungsverfahren zwar eine normative Grundlage, regle indes das konkrete Verfahren nicht weitergehend. In § 24 DVStB seien demgegenüber detaillierte Vorgaben für die Bewertung von Prüfungsleistungen geregelt worden. Verfahrensrechtlich sei insbesondere geboten, dass sämtliche mit einer Bewertung betrauten Prüfer ihre Beurteilung der Prüfungsleistung eigenständig und unabhängig voneinander vornähmen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 16.01.1995 - 1 BvR 1505/94, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1995, 469). Dieser Grundsatz sei vorliegend durch gemeinsame Überdenkungen von Erst- und Zweitprüfer verletzt worden.
- 40** So hätten die Prüfer der Klausur "Buchführung und Bilanzwesen" ausweislich ihrer schriftlichen Stellungnahme vom 05.07.2018 eine gemeinsame Überdenkung der jeweiligen Bewertung vorgenommen. Die Fertigung einer gemeinsamen Stellungnahme streite eindeutig dafür, dass die votanten zu diesem Zeitpunkt ihren jeweiligen Überdenkungsvorgang noch nicht abgeschlossen und ihr jeweiliges Ergebnis noch nicht niedergelegt hätten. Auf der schriftlichen Stellungnahme des Erstprüfers zu der Klausur "Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht" vom 11.07.2019 sei handschriftlich vermerkt, dass die Zweitprüferin "entsprechend dem Ergebnis der Erstkorrektur" ihre ursprüngliche Bewertung abändere. Sie bestätige hiermit, dass ihr die Überdenkung des Erstprüfers bekannt gewesen sei, bevor sie ihre eigene Überdenkung abgeschlossen und niedergelegt habe. Dass diesem handschriftlichen Vermerk ein eigenständiger Bewertungsvorgang vorausgegangen sei, lasse sich in keiner Weise erkennen. Auf der schriftlichen Stellungnahme des Erstprüfers der Klausur "Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete" vom 10.03.2019 sei maschinenschriftlich vermerkt, dass sich der Zweitprüfer "den Ausführungen des Erstkorrektors (...) vollumfänglich an(schließe)". Auch dies verdeutliche eine Beeinflussung vor dem Abschluss des eigenen Überdenkungsvorgangs. Hinsichtlich der mündlichen Prüfung habe einzig der Vorsitzende des Prüfungsausschusses die Stellungnahme verfasst, die übrigen Prüfer hätten diese Stellungnahme lediglich unterschrieben. Dass man den weiteren Mitgliedern des Prüfungsausschusses in diesem Zuge auch die Prüfungsniederschrift, das Notenblatt und die eigenen Mitschriften und Protokollierungen erneut zugänglich gemacht habe, sei nicht erkennbar. Das aufgezeigte Vorgehen stehe in deutlichem Widerspruch zu den genannten Verfahrensvorgaben für ein Überdenkungsvorhaben. Insbesondere eine Entscheidung des Prüfungsausschusses im Umlaufverfahren sei rechtswidrig, weil ein solches Vorgehen nicht auf die Erörterung des Leistungsstands abziele, für die der Prüfungsausschuss eigentlich eingerichtet worden sei.
- 41** Das FG missachte in der angegriffenen Entscheidung auch unter weiteren Gesichtspunkten gleich in mehrfacher Hinsicht den verfassungsrechtlich in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Grundsatz der Chancengleichheit.
- 42** Das Prüfungsverfahren müsse allen Prüflingen vergleichbare Prüfungsbedingungen und Bewertungskriterien bieten. Die im Streitfall etwa 30 Minuten nach Eintritt in die Bearbeitung durch eine mündliche Ansage erfolgte Korrektur des Sachverhalts ohne anschließende Zubilligung einer Schreibzeitverlängerung hätte das FG als Verstoß gegen den Grundsatz der Chancengleichheit behandeln müssen (vgl. auch Senatsurteil vom 23.08.2001 - VII R 96/00, BFHE 196, 470, BStBl II 2002, 58). Aufgrund der Offensichtlichkeit und der hinreichenden Protokollierung des Mangels habe insofern keine Rügepflicht bestanden. Er, der Kläger, sei durch den Vorfall nicht nur in seiner Konzentrations- und Leistungsfähigkeit beeinflusst worden, sondern habe auch erhebliche Zeit verloren, die in der Folge für die Bearbeitung an anderer Stelle gefehlt habe. Auch sei entscheidende Zeit verstrichen, bis wieder Ruhe im Prüfungssaal geherrscht habe und eine konzentrierte Arbeit seitens der Prüflinge möglich gewesen sei. Dies hätte angemessen kompensiert werden müssen. In anderen Bundesländern sei wegen des Vorfalls eine Schreibzeitverlängerung von fünf bis zehn Minuten gewährt worden, nicht aber im Land X. Der Bundesfinanzhof (BFH) stelle in seiner Entscheidung vom 27.07.1993 - VII R 11/93 (BFHE 172, 254, BStBl II 1994, 259) auf eine deutlich weiter gefasste Vergleichsgruppe ab, als es das FG tue: nämlich auf "andere Kandidaten, die zu anderer Zeit, an anderen Orten und unter anderen Umständen geprüft werden". Der Grundsatz der Chancengleichheit gebiete zudem, dass alle Kandidaten, die später am Arbeitsmarkt miteinander in Konkurrenz träten, vergleichbare Prüfungsverhältnisse vorfänden. Hiervon erfasst seien damit unzweifelhaft auch Prüflinge anderer Prüfungsdurchgänge, denen gerade nicht die konkret vom Kläger zu bearbeitende und nicht mit einem Sachverhaltsfehler aufwartende Klausur vorgelegt worden sei.

- 43 Die Kandidaten, die der Beklagte im Land X geprüft habe, seien gegenüber den Kandidaten in anderen Bundesländern auch insofern benachteiligt worden, als dort wegen der befürchteten untragbar schlechten Ergebnisse die Notenschlüssel zum Teil während der Korrektur der Aufsichtsarbeiten heraufgesetzt worden seien. Soweit das FG in diesem Kontext ausführe, dass hier allein ein Vergleich zu den anderen Prüfungskandidaten im Land X vorzunehmen sei, unterlasse es abermals die gebotene bundesweite Vergleichsgruppenbildung. Zwar handele es sich bei der Steuerberaterprüfung um eine Landesprüfung. Aufgrund der zugrundeliegenden Normen zur Steuerberaterprüfung gelte Art. 3 Abs. 1 GG jedoch nicht nur landesweit, sondern bundesweit.
- 44 Kandidaten, die wie er, der Kläger, die Prüfung zum zweiten Mal absolvierten, würde im Land Z stets ermöglicht, in einem separaten Raum gemeinsam mit Kandidaten, die eine Schreibzeitverlängerung hätten oder schwanger seien, zu schreiben. Entsprechenden Kandidaten im Land X würde dieses Privileg einer deutlich ruhigeren Prüfungsatmosphäre nicht zuteilwerden. Dies sei eine unzulässige Benachteiligung, die seinen Anspruch auf Wiederholung aller schriftlicher Aufsichtsarbeiten begründe.
- 45 Auch die unausgeglichene Verteilung der Prüfungszeit bei der mündlichen Prüfung verstoße gegen den Grundsatz der Chancengleichheit. Er, der Kläger, sowie ein weiterer Mitprüfling mit der Vornote 4,50 seien, verglichen mit den schriftlich besser bewerteten Kandidaten, in der mündlichen Prüfung unzulässigerweise besonders eingehend befragt worden. Die Einschätzung des FG, die besonders intensive Prüfung sei zu seinen Gunsten erfolgt, erweise sich als nicht tragfähig, weil weitere Fragen nicht nur Chancen, sondern auch Risiken bürgten. Eine mündliche Prüfung sei mithin ohne vermeintliche Bevorzugungen beziehungsweise Benachteiligungen aufgrund der Vornote durchzuführen. Ihm stehe angesichts der Benachteiligung eine Wiederholung der mündlichen Prüfung zu. Ein erheblich differierender Umfang der Befassung mit den einzelnen Prüflingen sprengte das den Prüfern insoweit zukommende Ermessen. Denn dieses Ermessen müsse dort seine Grenzen finden, wo objektiv durch eine ungleiche Verteilung der Gesprächszeit die Chancengleichheit über Gebühr beschritten werde. Durch die zeugenschaftliche Vernehmung der von ihm, dem Kläger, als Zeugen angebotenen Prüfer und seiner Mitprüflinge hätte das FG sich davon überzeugen können, dass er in einer chancengleichheitsrelevanten Intensität geprüft worden sei. Die unterlassene Beweiserhebung sei entscheidungserheblich und daher verfahrensfehlerhaft gewesen.
- 46 Auch die unterlassene rechtzeitige Bekanntgabe der Namen der Prüfer im Vorfeld der mündlichen Prüfung hätte das FG als Verfahrensfehler einstufen müssen. Im Gegensatz zu Prüflingen anderer Prüfungsausschüsse habe er, der Kläger, so keine Einsicht in Prüfungsprotokolle vergangener Jahre nehmen können, um die von den einzelnen Prüfern bevorzugten Themengebiete ausfindig zu machen. Dies stelle eine erhebliche Benachteiligung und einen eindeutigen Verstoß gegen die Chancengleichheit dar. Es sei prüfungsrechtlich nicht hinzunehmen, dass den Kandidaten unter diesem Gesichtspunkt in der Praxis vollkommen unterschiedliche Voraussetzungen geboten würden.
- 47 In der zusätzlichen Anwesenheit einer Regierungsrätin während der Prüfung als Hospitantin sei ebenfalls ein Verstoß gegen die Chancengleichheit wegen nicht vergleichbarer Prüfungsbedingungen zu erblicken. Die Unterschrift unter die Einverständniserklärung sei ihm, dem Kläger, faktisch aufgedrängt worden. Er habe sich einer größeren Anzahl überlegener Prüfer gegenübergesehen, was ihn in der ohnehin sehr belastenden Prüfungssituation zusätzlich verunsichert habe. Des Weiteren sei diesbezüglich auch eine umfassende Aufklärung über seine Rechte unterblieben.
- 48 Die Auswahl der Fragen in der mündlichen Prüfung sei beanstandungsbedürftig.
- 49 Die vorweggenommene Prüfung des Gebietes Volkswirtschaftslehre in der Prüfungsrunde zur Betriebswirtschaftslehre habe zu einer gegenüber anderen Prüflingen verschobenen Themengewichtung geführt, die nicht mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Grundsatz der Chancengleichheit in Einklang stehe. Vom Gesetzgeber werde zudem explizit ein Unterschied zwischen Fragen der Volkswirtschaftslehre und der Betriebswirtschaftslehre gemacht, diese Abgrenzung sei auch für die Prüfer maßgeblich.
- 50 Nach der Rechtsprechung des angerufenen Senats (vgl. Urteil vom 21.05.1999 - VII R 34/98, BFHE 188, 502, BStBl II 1999, 573) sei es "ein (ungeschriebener Rechts-)Grundsatz des Prüfungsrechts, dass Prüfungsaufgaben so gestellt werden müssen, dass der Prüfling ohne weiteres erkennen kann, was von ihm verlangt wird". Die Aufgabenstellung müsse daher klare Angaben zu allen Tatsachen enthalten, die für die dem Prüfling abverlangte rechtliche Würdigung aus der Sicht der ernstlich in Betracht zu ziehenden Rechtsvorschriften erheblich seien. Die streitgegenständliche Prüfung werde diesen Anforderungen nicht gerecht, weil deren Aufgaben zum Teil mehrdeutig beziehungsweise nicht hinreichend klar formuliert gewesen seien. Soweit die Steuerberaterkammer ihm insofern eine Verspätung seiner Einwendungen vorhalte, sei zu entgegnen, dass es Kandidaten absolut unzumutbar

sei, in der jeweiligen Klausursituation inhaltliche Aufgabenstellungskonstellationen auf ihre Logik und Vollständigkeit in der Sache zu durchdenken und noch während der Bearbeitungszeit zu rügen. § 20 Abs. 4 DVStB begegne verfassungsrechtlichen Zweifeln, da diese Rügeobliegenheit in ihrer Pauschalität dem Gebot der Chancengleichheit zuwiderlaufe und den Rechtsschutz des Prüflings ohne erkennbaren Grund verkürze.

- 51** Betreffend die Aufsichtsarbeit "Buchführung und Bilanzwesen" erweise sich die Aufgabenstellung des Klausurteils I, bestimmte Einzelsachverhalte "handelsrechtlich und steuerrechtlich zu behandeln", bei objektiver Betrachtung als mehrdeutig, weil sie vollkommen unklar lasse, welche Steuerarten zu beurteilen und welche Schwerpunkte bei der Beurteilung zu setzen seien. Die weitere Aufgabenstellung sei zudem insofern widersprüchlich, als sie einerseits fordere, den gesamten Jahresabschluss für das Jahr 2016 zu erstellen, die weitere Aufgabenstellung dann andererseits nur einzelfallbezogene Analysen ausgewählter Sachverhalte verlange. Diese Unklarheiten hätten ihn, den Kläger, erheblich Abwägungszeit gekostet, wie der Bearbeitungsauftrag zu verstehen sei. Auch die Sachverhaltsangabe, dass der zu beurteilende Einzelunternehmer Entwicklungskosten eines Spiels für Personal Computer (PC) mit Blick auf künftige Finanzverhandlungen in voller Höhe als Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert habe, sei verwirrend, denn der Begriff "Finanzverhandlungen" sei unkonkret und ein Zusammenhang mit der Aktivierung von Entwicklungskosten für ein PC-Spiel nicht ersichtlich. Soweit dieser Aufgabenteil zudem auf einen Niederwerttest abziele, nenne die Sachverhaltsangabe lediglich die Wiederherstellungskosten des PC-Spiels auf den 30.12.2016. Dass die Wiederherstellungskosten am 30.12.2016 denen des 31.12.2016 --dem maßgeblichen Bilanzstichtag-- entsprächen, könne indes nicht zwingend vorausgesetzt werden. Die Musterlösung sei in dieser Hinsicht falsch. Die maßgeblichen Wiederherstellungskosten per 31.12.2016 seien an keiner Stelle des Sachverhalts angegeben worden, die Aufgabe in der vorliegenden Form mithin gar nicht im Detail lösbar. Ihm seien für seine allgemeinere Antwort entweder die in der Musterlösung vorgesehenen vollen drei Wertungspunkte zuzuerkennen oder aber der Bewertungsteil sei aus der Bewertung für die Notenvergabe zu isolieren.
- 52** Aus vergleichbaren Erwägungen seien auch Aufgabenteile der Klausur "Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht" zu beanstanden.
- 53** Die in der Musterlösung zum Klausurteil I "Einkommensteuer" genannten Wertungspunkte (1) bis (3) seien für Aussagen zum Fehlen einer erweiterten beschränkten Steuerpflicht des betreffenden türkischen Staatsbürgers im Sinne des § 2 AStG wegen fehlender deutscher Staatsangehörigkeit sowie die Verneinung einer Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG mangels Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vorgesehen. Solche negativen Feststellungen seien von der Aufgabenstellung, die Summe der steuerpflichtigen Einkünfte des zu beurteilenden H für den Veranlagungszeitraum 2016 zu ermitteln, aber nicht umfasst und schon daher nicht lösungsrelevant. Die gutachterliche Prüfung der Steuerpflicht beziehungsweise des steuerpflichtigen Einkommens oder aber eine Negativabgrenzung zu Normen, die keine Anwendung fänden, verlange die Fallfrage nicht. Die Nichterwähnung ersichtlich nicht lösungsrelevanter Tatbestände dürfe einem Prüfling nach zutreffender Rechtsprechung nicht angelastet werden (FG München, Urteil vom 09.04.2014 - 4 K 361/12, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 1513). Da die Aufgabenstellung ausdrücklich nur eine Auseinandersetzung mit den einschlägigen Rechtsgrundlagen verlange, sei es vom prüfungsspezifischen Bewertungsspielraum nicht gedeckt, ihm an dieser Stelle Wertungspunkte wegen der fehlenden Auseinandersetzung mit nicht einschlägigen Rechtsgrundlagen zu versagen. Da er die §§ 2, 6 AStG zutreffend nicht herangezogen habe, müssten die betreffenden Wertungspunkte ihm letztlich zuerkannt werden.
- 54** Die Aufgabenstellung verlange auf Seite 4 des Klausurteils I "Einkommensteuer" die Ermittlung der Summe der steuerpflichtigen Einkünfte des zu beurteilenden H für den Veranlagungszeitraum 2016. Soweit die Musterlösung für die Vergabe des entsprechenden Wertungspunktes zusätzlich die Aufführung der Summe der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte sowie der Summe der außerordentlichen Einkünfte vorsehe, sei dies von der Aufgabenstellung nicht gedeckt. Soweit er, der Kläger, im Übrigen an dieser Stelle die Summe der Einkünfte berechnet habe, weiche seine Lösung zum Teil lediglich aufgrund von Folgefehlern von der Musterlösung ab. Die Prüfer und dem folgend das FG in seinem Urteil hätten indes das sogenannte Folgefehlerprinzip verkannt und Folgefehler erneut negativ in die Bewertung einbezogen beziehungsweise dies bestätigt.
- 55** Im Rahmen der Aufsichtsarbeit "Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete" sei bereits der Sachverhalt im Klausurteil I zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung fehlerhaft. Eine präzise Fallfrage fehle. Denn die Suche nach sinnvollen Anträgen und die Prüfung ihrer Erfolgsaussicht sei im Gesamtzusammenhang der Aufgabenstellung unkonkret. Soweit die Aufgabenerstellerin ausweislich der Musterlösung mit der Frage nach möglichen Anträgen vorrangig auf die Einlegung eines Einspruchs gegen die Ablehnung der auf den Einkommensteuerbescheid bezogenen Nichtigkeitsfeststellung abziele, trage die Formulierung der

Aufgabenstellung dem nicht Rechnung. Denn ein Einspruch könne in der Terminologie der Abgabenordnung nicht als Antrag verstanden werden. Es gebe keinen Paragraphen der Abgabenordnung, der einen Einspruch als Antrag bezeichne. Dieser sei kein Antrag, sondern ein Rechtsbehelf. Würde er zu den Anträgen zählen, so müsste er in § 218 Abs. 3 Satz 1 AO nicht gesondert genannt werden. Diese missverständliche Formulierung der Aufgabe habe ihm, dem Kläger, die Bearbeitung in erheblicher und unzulässiger Weise erschwert.

- 56** Auch in dem Klausurteil II zur Umsatzsteuer seien Fehler in der Aufgabenstellung zu beklagen. Auf Seite 9 werde in den allgemeinen Hinweisen unter Spiegelstrich 4 aufgeführt, dass --soweit aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgehe-- alle angesprochenen Unternehmer ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes und nach vereinbarten Entgelten versteuerten. Sodann fänden sich allerdings diesbezüglich abweichende Angaben zu einer von einem Unternehmer beantragten Berechnung der Steuer nach § 20 UStG in den weiteren Bearbeitungshinweisen; Informationen, die sich mithin nicht aus dem auf Seite 7 bis 9 des Klausurteils abgedruckten Sachverhalt, sondern aus den nachstehenden Hinweisen ergäben. Die Aufgabenstellung sei mithin aufgrund verwirrender Angaben nicht eindeutig.
- 57** Hinzu trete der Aspekt, dass, selbst wenn man vom Vorliegen der Kleinunternehmerbesteuerung in 2016 ausgehen würde, die Formulierung der Aufgabenstellung das folgende Problem berge: In den Hinweisen zur Aufgabenstellung sei vermerkt, dass die Erwerbsschwelle nicht überschritten worden sei, soweit aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgehe. Dieser Hinweis habe ausschließlich der Verwirrung der Prüflinge gedient. Denn eine Erwerbsschwelle sei nur an einer Stelle des Umsatzsteuerklausurteils zu prüfen und diese sei in 2016 wegen einer Lieferung im Wert von 20.000 € überschritten gewesen.
- 58** Die Bewertung des Klausurteils III zur Erbschaftsteuer sei ausgehend von der Aufgabenstellung ("Ermitteln Sie die zutreffend festzusetzende Erbschaftsteuer für den Erben") ebenfalls zu beanstanden. Aus dieser Formulierung ergebe sich zweifelsfrei, dass der angesprochene P der Erbe des in der Argentinischen Republik (Argentinien) wohnhaften PS sei - ansonsten würde die Aufgabenstellung gar keinen Sinn ergeben. Es könne nicht Teil des bewertungsrelevanten Erwartungshorizonts sein, die Aufgabenstellung schlicht zu wiederholen oder gar nicht relevante Vorschriften zu bezeichnen. Die Aufgabenstellung fordere allein die Ermittlung der Erbschaftsteuer. In Widerspruch hierzu verlange der Prüfer allerdings im Rahmen der Lösung zusätzlich die Feststellung, dass P der Alleinerbe des PS sei und dass mit Argentinien kein DBA bestehe. Schließlich behaupte der Votant, dass er, der Kläger, den Steuersatz nicht unter Nennung von § 19 Abs. 1 ErbStG hergeleitet habe. Dies treffe nicht zu. Auf Seite 33 der Bearbeitung nenne er genau diese Norm in Bezug auf den anzuwendenden Steuersatz. Der in der Korrekturtabelle zu Wertungspunkt (74) aufgeführte Hinweis, dass bei beschränkter Steuerpflicht keine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer erfolge, erscheine ebenfalls nicht durch die Aufgabenstellung gedeckt, die von den Prüflingen lediglich verlange, die zutreffend festzusetzende Erbschaftsteuer für den Erben zu ermitteln. Der Sachverhalt enthalte auch keine Angaben zu ausländischer Erbschaftsteuer. Vor diesem Hintergrund wäre es sachgerecht gewesen, ihm, dem Kläger, für die Analysen zur persönlichen Steuerpflicht einen weiteren Wertungspunkt zuzusprechen.
- 59** Zu rügen sei auch, dass die offizielle Lösungsskizze an diversen Stellen eine Auseinandersetzung mit bestimmten BMF-Schreiben zwingend erwarte, die in den zugelassenen Hilfsmitteln indes nicht abgedruckt gewesen seien. Er, der Kläger, habe diesen Verfahrensmangel im Zeitpunkt der Klausuranfertigung mitnichten erkennen und daher auch nicht --wie in § 20 Abs. 4 DVStB bestimmt-- bis zum Ende der Bearbeitungszeit der jeweiligen Aufsichtsarbeit rügen können. Erst mit Sichtung der amtlichen Lösungsskizzen sei für ihn deutlich geworden, dass eine Auseinandersetzung mit dem jeweiligen BMF-Schreiben überhaupt gefordert und für eine gelungene Bearbeitung der Klausuraufgaben notwendig gewesen sei. Verfassungsrechtliche Grundsätze dürften nicht mittels einer untergesetzlichen Verordnung durch überspannte Anforderungen an Rügepflichten ausgehebelt werden. § 20 Abs. 4 DVStB laufe in seiner Pauschalität dem Gebot der Chancengleichheit zuwider und verkürze den Rechtsschutz des Prüflings ohne erkennbaren Grund.
- 60** So verweise die Musterlösung zum Einzelsachverhalt 1 im Klausurteil II der Klausur "Buchführung und Bilanzwesen" bei Wertungspunkt (36) auf das BMF-Schreiben vom 19.12.2016 (BStBl I 2017, 34). Dieses BMF-Schreiben sei in den zulässigen Hilfsmitteln, die den Prüflingen bei der Bearbeitung der Aufsichtsarbeit zur Verfügung gestanden hätten, zum Zeitpunkt der Klausurbearbeitung noch nicht enthalten gewesen. Ohne dessen umfangreiche Vorgaben sei die korrekte Bearbeitung der Aufgabenstellung, die eine Lösung nach der Verwaltungsauffassung vorgebe, schlichtweg nicht möglich gewesen. Eine objektiv nicht richtig lösbare Prüfung mache den Prüfungsabschnitt rechtswidrig.
- 61** Gemessen an der Musterlösung seien auch die Aufgaben innerhalb der Klausur "Einkommensteuer- und

Ertragsteuerrecht" nur vollständig mithilfe dort genannter BMF-Schreiben zu bearbeiten gewesen. Die Musterlösung beziehe sich bei den Wertungspunkten (12) bis (25) unmittelbar auf das BMF-Schreiben vom 12.11.2014 (BStBl I 2014, 1467). Ohne dessen dezidierte Vorgaben zur Aufteilung des Arbeitslohns in Entsendungsfällen, die sich in keiner Weise aus dem Gesetz, dem einschlägigen DBA oder anderen verfügbaren Verwaltungsanweisungen ablesen ließen, sei eine Lösungsentwicklung schlichtweg nicht möglich gewesen. Auch dieses BMF-Schreiben vom 12.11.2014 (BStBl I 2014, 1467) fehle in den zulässigen Hilfsmitteln, die den Prüflingen bei der Bearbeitung der Aufsichtsarbeit zur Verfügung gestanden hätten. Die genannten Wertungspunkte hätten spätestens im Rahmen des Überdenkungsverfahrens aus der Bewertung der Klausurleistung isoliert werden müssen, da sie sich auf ungeeigneten Prüfungsstoff bezögen. Das Festhalten der Prüfer an der Einbeziehung der Wertungspunkte in die Klausurbenotung sei beurteilungsfehlerhaft.

- 62** In der Musterlösung werde des Weiteren bei den Wertungspunkten (27) bis (30) diskutiert, ob eine Entlassungsentschädigung eine außerordentliche Einkunft im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG darstelle und nach der Fünftelregelung begünstigt werde. In diesem Zuge werde für eine gelungene Bearbeitung auf eine Vereinfachungsregelung abgestellt, die sich in dem BMF-Schreiben vom 04.03.2016 (BStBl I 2016, 277) finde, welches den Prüflingen bei der Anfertigung der Aufsichtsarbeit ebenfalls nicht vorgelegen habe.
- 63** Das angefochtene Urteil könne ferner einer Überprüfung auch deshalb nicht standhalten, weil das FG eine eigene Klausurbewertung vorgenommen habe. Es habe im Rahmen seines Urteils die Grenzen der eigenen Kontrolldichte bei Prüfungsentscheidungen verkannt. Im Zusammenhang mit der Klausur "Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete" habe es eigene Bewertungen der zur Überprüfung vorgelegten Klausuren vorgenommen. Zu dieser Aufsichtsarbeit führe das FG aus, dass sich aus den vorgebrachten, teils berechtigten Einwendungen keine Änderung der gegebenen Note ergeben könnte. Es befasse sich im Rahmen der Urteilsgründe daher mit der Frage, ob eine andere Bewertung der Klausur geboten wäre und nehme mithin eine eigene Wertung vor, statt die Voten rein auf Bewertungsfehler zu untersuchen. Die konkrete Bewertung einer Prüfungsleistung in einem Notensystem durch die Prüfer sei der Überprüfung durch die Gerichte allerdings entzogen. Vielmehr hätte das FG entsprechend der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Leistungsbewertung bei der Feststellung von Bewertungsfehlern aufheben müssen. Inwieweit sich die festgestellten Bewertungsfehler auf die Punktevergabe auswirken konnten und insofern ursächlich für die Notenvergabe gewesen seien, hätte das FG, ohne eine eigene --hier unzulässige-- Bewertung anzustellen, nicht überprüfen können.
- 64** Die Prüfer und dem folgend das FG in seinem Urteil hätten zudem das sogenannte Folgefehlerprinzip verkannt und Folgefehler erneut negativ in die Bewertung einbezogen. Er, der Kläger, habe dezidiert aufgezeigt, dass ausgehend von seinem Lösungsweg die weiter ausgebreiteten Lösungen jeweils einzig konsequent gewesen seien. Die folgerichtige Fortsetzung einer Lösung sei für sich zu betrachten und zu bewerten. Die negative Berücksichtigung einer fehlerhaften Grundannahme in Kombination mit einer von der erwarteten Lösung abweichenden Lösungsfortsetzung verstoße gegen das Verbot der mehrfachen Fehlerverwertung.
- 65** So werde ihm im Klausurteil I der Aufsichtsarbeit "Buchführung und Bilanzwesen" der Wertungspunkt (31) nicht zugesprochen, obgleich sich die Abweichungen seiner Bearbeitung zu dem Ergebnis laut Musterlösung nur aus vorangegangenen Abweichungen von der Musterlösung ergäben, für die ihm bereits Wertungspunkte versagt worden seien. Gleiches gelte für seine Bearbeitung des Klausurteils I der Aufsichtsarbeit "Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht". Auch hier sei die Nichtvergabe der fünf Wertungspunkte (16) bis (20) bei der Klausurbewertung nicht gerechtfertigt, da es sich insoweit um einen Folgefehler handele, der sich bereits bei Vergabe der Wertungspunkte (12) bis (15) in der Klausurbewertung niedergeschlagen habe. Da er das Besteuerungsrecht komplett der Bundesrepublik Deutschland zugesprochen habe, bestand nach seiner Lösung keine Notwendigkeit einer Aufteilung der zu beurteilenden Arbeitnehmereinkünfte in steuerpflichtige und nicht steuerpflichtige. Entgegen der Auffassung des FG ließe sich diese fehlerhafte Behandlung eines Folgefehlers auch nicht dadurch rechtfertigen, dass der "Ursprungs"-Fehler nach Ansicht der Korrektoren als zu gewichtig eingestuft worden sei. Ein Folgefehler sei unter Beachtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung stets in der aufgezeigten Weise zu bewerten.
- 66** Die Bewertung missachte, dass Prüflingen ein gewisser Antwortspielraum zuzugestehen sei.
- 67** In der Klausur "Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete" habe er im Klausurteil II zum Sachverhalt 1 vertreten, dass der Steuerpflichtige bereits in 2016 auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG verzichte, weil er der Gutschrift für eine Fachzeitschrift, welche ausgewiesene Umsatzsteuer enthalte, nicht widersprochen habe. In Abschn. 19.2 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses sei geregelt, dass

für den entsprechenden Verzicht keine bestimmte Form vorgeschrieben sei. Seine mithin vertretbare Auffassung hätte mit einem Wertungspunkt bedacht werden müssen. Eine ausführliche Prüfung der Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung in 2017 sei nach seiner Lösung zudem entbehrlich gewesen, weshalb ihm auch der nachfolgende Wertungspunkt (47) hätte gewährt werden müssen. Ferner sei ihm, dem Kläger, auch der versagte Wertungspunkt (56) zu gewähren, da er die fragliche Leistungserbringung zutreffend unter Annahme einer Regelbesteuerung in 2016 beurteile. Angesichts des von ihm vertretbar angenommenen Verzichts auf die Kleinunternehmerbesteuerung seien auch seine Aussagen zur aufzuteilenden Vorsteuer hinsichtlich der Vermietung der Praxisräume als vertretbar beziehungsweise richtig zu beurteilen. Daher habe er zusätzlich auch Anspruch auf die Vergabe des Wertungspunktes (40). Es sei darüber hinaus beurteilungsfehlerhaft, ihm die Vergabe des Wertungspunktes (53) zu versagen, da dieser die Aussage abgelenken sollte, dass in 2016 für den Rechtsnachfolger B aufgrund der vermeintlich anzuwendenden Kleinunternehmerbesteuerung keine Änderung der Verhältnisse eintrete. Die Gegenauffassung sei vertretbar und im Rahmen seiner Bearbeitung folgerichtig. Die amtliche Korrekturtabelle sehe ferner die Vergabe des Wertungspunktes (60) für die Aussage vor, dass kein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliege, da der Steuerpflichtige in 2016 Kleinunternehmer gewesen und die Erwerbsschwelle nicht überschritten worden sei. Unter der Prämisse einer fehlenden Kleinunternehmereigenschaft in 2016 komme es auf das Überschreiten einer Erwerbsschwelle nicht an. Mithin hätte ihm auch dieser Wertungspunkt zuerkannt werden müssen. Auf diesen Bewertungsfehler und den Vortrag hierzu gehe das FG in seiner Entscheidung schon nicht ein. Insoweit liege eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor, die einen Verfahrensfehler begründe.

- 68** Bezüglich aller Prüfungsabschnitte der mündlichen Prüfung fehle eine ausreichende Protokollierung und eine den höchstrichterlichen Anforderungen entsprechende Begründung. Ihm, dem Kläger gegenüber, seien die Einzelheiten der jeweiligen Bewertung in den verschiedenen Themengebieten weder in hinreichender Form noch in hinreichender Ausführlichkeit dargelegt worden. Insbesondere sei ihm keine Möglichkeit gegeben worden, seine unmittelbar geäußerten Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit der Prüfungsbewertung durch Hinzuziehung der Mitprüflinge zu belegen. Es sei nicht im Ansatz nachvollziehbar, warum die Prüfer welche Note für welchen Abschnitt gegeben hätten. Mangels substantiierter Begründung der Benotung der mündlichen Prüfung, die wegen des Zeitablaufs vorliegend auch nicht mehr nachgeholt werden könne, sei der Prüfungsbescheid aufzuheben. Die wesentlichen Umstände der Prüfung und die maßgeblichen Bewertungsgrundlagen ließen sich in Anbetracht des Zeitablaufs nicht mehr rekonstruieren. Hieraus folge sein Anspruch auf Wiederholung der Prüfung.
- 69** Das FG bestätige zudem in Verkennung geltenden Rechts die Verwendung einer amtlichen Musterlösung in Form einer vom Votanten auszufüllenden Tabelle, die durch ihre Vorgaben den Grundsätzen einer freien Bewertung der Aufsichtsarbeiten nach § 15 Abs. 1, § 24 DVStB und den verfassungsmäßigen Grundsätzen zur Bewertung von berufszugangsregelnden Prüfungen widerspreche. In der Rechtsprechung sei anerkannt, dass es bei Prüfungsverfahren einen vom Prüfer auszuübenden Beurteilungsspielraum gebe. Die Prüfer seien durch diese Verkürzung ihres Beurteilungsspielraumes nicht mehr in der Lage gewesen, von der amtlichen Lösungsskizze abweichende Bearbeitungen nachzuvollziehen und diese positiv zu berücksichtigen. Diese Einschränkung der eigenständigen Bewertung durch die Votanten sei im Streitfall anhand mehrerer Beispiele belegt. Die Beurteilungen seien durch einen starren Abgleich mit der Lösungsskizze gekennzeichnet. Das FG hätte das klägerische Vorbringen und die daraufhin nur unzureichend erfolgten Einlassungen der Korrektoren ferner zum Anlass nehmen müssen, die ausdrücklich beantragte zeugenschaftliche Vernehmung der Prüfer zur Verkürzung des Bewertungsspielraumes durchzuführen. Es habe vorliegend die Rechtmäßigkeit des Bewertungsvorgangs anhand der Musterlösung als Beurteilungsmaßstab zu Unrecht nicht in Frage gestellt. Zudem habe auch das FG selbst diese amtlichen Musterlösungen seinen Erwägungen zugrunde gelegt.
- 70** Die Entscheidung beruhe (möglicherweise) auf weiteren Verfahrensfehlern. Insbesondere liege dem Urteil eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 103 Abs. 1 GG zugrunde, da das FG zahlreiche Argumente der Klagebegründung nicht hinreichend bei der Urteilsfindung gewürdigt habe.
- 71** So habe er im Rahmen seiner Klagebegründung ausdrücklich beanstandet, dass während sämtlicher Aufsichtsarbeiten viele andere Prüflinge diverse Minuten nach dem offiziellen Abgabezeitpunkt noch weitergeschrieben hätten, da die Prüfungsaufsicht die Klausuren von vorne nach hinten eingesammelt habe. Das FG übergehe dieses Vorbringen als "nicht hinreichend konkret" und überspanne die Anforderungen an die Substantiierungspflicht mithin deutlich. Jedenfalls hätte das FG den Vortrag des Klägers zum Anlass nehmen müssen, den Sachverhalt seinerseits zu ermitteln oder die angebotenen Beweise zu erheben. Alternativ wäre zumindest zu verlangen gewesen, dass das FG ihn, den Kläger, darauf hinweise, dass es weiteren Vortrag oder

Beweisangebote für erforderlich erachte. Hiervon habe das erstinstanzlich betraute FG jedoch verfahrensfehlerhaft vollständig abgesehen.

- 72** Auch die Beanstandungen hinsichtlich der Bewertung im Zusammenhang mit dem Teil III der Klausur "Buchführung und Bilanzwesen" seien nicht in gebotener Weise bei der Urteilsfindung berücksichtigt worden. Bei Wertungspunkt (95) wiesen ihm die Korrektoren nur einen Teilpunkt zu, da er ihrer Meinung nach nicht hinreichend deutlich gemacht habe, ob sich der von ihm korrekt gebildete Buchungssatz auf die Handels- oder die Steuerbilanz beziehe. Er habe den Buchungssatz indes direkt im Anschluss an ein Gesetzeszitat aus dem Handelsgesetzbuch gebildet. Aus dieser Verbindung werde deutlich, dass er die Buchung auf die Handelsbilanz bezogen habe. Ihm stehe mithin der volle Wertungspunkt zu.
- 73** Des Weiteren setze sich das FG nicht hinreichend mit den Beanstandungen des Verhaltens der Prüfer im Rahmen der mündlichen Prüfung auseinander. Dieses sei mit dem Grundsatz der Chancengleichheit keineswegs vereinbar gewesen. Mit dem Anspruch auf eine faire Prüfung unvereinbar sei, dass zwei Prüfer die überwiegende Zeit der Prüfung abgelenkt gewesen seien und einen höchst desinteressierten Eindruck gemacht hätten. Einer der Prüfer habe in allen Prüfungsrunden --außer seiner eigenen-- am Handy oder Tablet "gespielt", und ein weiterer Prüfer habe öfter die Augen geschlossen, als würde er "träumen". Sollte sich der genannte Prüfer tatsächlich wie behauptet elektronische Notizen gemacht haben, hätte das FG den Beklagten zu deren Vorlage auffordern müssen. Erschwerend komme hinzu, dass er, der Kläger, im Prüfungsverlauf trotz Namensschilds wiederholt mit falschem Namen angesprochen worden sei - vorwiegend durch eine Prüferin. Dies habe ihn erheblich verunsichert. Das FG hätte auch insoweit den angebotenen Beweisen nachgehen müssen, anstatt das Vorbringen als zu unsubstantiiert zurückzuweisen. Unzweifelhaft hätte diese Unzulänglichkeit durch Anhörung der übrigen Teilnehmer der mündlichen Prüfung bewiesen werden können. Auch hier überspanne das FG die Anforderungen an die Substantiierungspflicht.

Entscheidungsgründe

II.

- 95** 1. Die Revision hat in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang Erfolg. Insofern ist sie begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils und der angefochtenen Prüfungsentscheidung über das Nichtbestehen der Steuerberaterprüfung 2017 vom xx.xx.2018 sowie zur Verpflichtung des Beklagten, die von dem Kläger angefertigte Aufsichtsarbeit "Buchführung und Bilanzwesen" 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 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). Diesbezüglich haben weder die Haupt- noch die übrigen Hilfsanträge des Klägers Erfolg. Insoweit hat das FG die Klage zu Recht abgewiesen. Der Senat konnte diese Entscheidung gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO angesichts des übereinstimmenden Verzichts der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung treffen.
- 96** 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).
- 97** b) Gemessen an diesen Anforderungen ist die angefochtene Prüfungsentscheidung rechtlich in Teilen zu beanstanden.
- 98** aa) Der Einwand des Klägers, im Streitfall liege ein Verfahrensfehler unter dem Gesichtspunkt vor, dass es gemeinsame beziehungsweise zwischen Erst- und Zweitprüfer abgestimmte Überdenkungen gegeben habe, führt im Ergebnis zur Begründetheit seiner Revision, soweit er in einem seiner Hilfsanträge eine Neubewertung der von ihm angefertigten Aufsichtsarbeit "Buchführung und Bilanzwesen" beantragt hat.
- 99** (1) Eine gemeinsam abgestimmte Überdenkung von Klausuren durch Erst- und Zweitprüfer ist aus den --jüngst bereits im Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 33-- dargestellten Gründen unzulässig. 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 das Überdenkungsverfahren 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.

- 100** (2) Die eigenständige Überdenkung der Prüfungsleistung durch die Prüfer in Kenntnis des vom anderen Prüfer 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 solche Vorkennntnis nicht in Frage gestellt (BVerwG-Beschluss vom 19.05.2016 - 6 B 1.16, Rz 12 ff.). Dementsprechend gestattet § 24 Abs. 2 Satz 2 DVStB es 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 an dieser Stelle nichts anderes gelten (Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 34).
- 101** (3) Gemessen an diesen Anforderungen sind die vorliegend streitgegenständlichen Überdenkungen der Klausuren "Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht" sowie "Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete" nicht verfahrensfehlerbehaftet. Das FG ist zu dem den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Ergebnis gekommen, dass keine Zweifel an der unabhängigen und eigenständigen Überdenkung durch die jeweiligen Prüfer bestünden, obgleich sich die Zweitprüfer jeweils durch einen entsprechenden Kurzvermerk der ihnen zur Kenntnis gereichten Stellungnahme des Erstkorrektors angeschlossen hätten. Da eine "offene" Überdenkung zulässig ist und ein Zweitprüfer sein Bewertungsergebnis nicht eigenständig begründen muss, sofern er mit der Erstbewertung vollinhaltlich übereinstimmt (BVerwG-Beschluss vom 18.12.1997 - 6 B 69.97, Rz 6), ist diese tatsächliche Feststellung des FG plausibel begründet und revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 102** (4) Die Überdenkung hinsichtlich der Klausur "Buchführung und Bilanzwesen" lässt sich indessen nicht mehr mit der oben zitierten einschlägigen Rechtsprechung in Einklang bringen. Aus diesem Verfahrensfehler im Überdenkungsverfahren folgt im Streitfall die Rechtswidrigkeit der Bewertung der betreffenden Aufsichtsarbeit "Buchführung und Bilanzwesen", was einen Anspruch des Klägers auf ihre Neubewertung durch noch nicht damit befasste Prüfer begründet.

- 103** (a) Zu der Klausur "Buchführung und Bilanzwesen" haben die Prüfer ausweislich der tatsächlichen Feststellungen des FG eine gemeinsame Stellungnahme im Überdenkungsverfahren abgegeben. Eine solche zwischen Erst- und Zweitkorrektor abgestimmte Stellungnahme steht entgegen der Rechtsauffassung des FG --anders als eine "offene" Überdenkung-- nicht mehr in Einklang mit der oben zitierten einschlägigen Rechtsprechung des BVerwG, der sich der Senat als zutreffend anschließt (s.a. Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 36). Der Senat sieht eine unzulässige Abstimmung der Korrektoren an dieser Stelle als gegeben an. Für die abweichende Sachverhaltswürdigung des FG, die Korrektoren hätten sich im Rahmen der Überdenkung ungeachtet der gemeinsam abgefassten Stellungnahme eigenständig und unabhängig mit der fraglichen Klausur befasst, finden sich in den tatsächlichen Feststellungen des FG keine belastbaren Anhaltspunkte. 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 genannte Sachverhaltswürdigung des FG, weshalb diese den Senat nach den genannten Grundsätzen ausnahmsweise nicht bindet. Eine gemeinsame Stellungnahme der Prüfer im Überdenkungsverfahren belegt ohne Hinzutreten besonderer Umstände, die ein eigenständiges Überdenken dessen ungeachtet ausnahmsweise belegen, vielmehr eine unzulässig abgestimmte Überdenkung der betreffenden Klausurbewertung.
- 104** (b) Der Anspruch auf Neubewertung durch noch nicht vorbefasste Prüfer folgt aus folgenden Überlegungen (s.a. Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 38): 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 Obergerichtes 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. Es wäre wohl nicht auszuschließen, dass die betreffende Arbeit bei einem ordnungsgemäßen Überdenken hätte besser bewertet werden können. Dies führt zur Rechtswidrigkeit der Bewertung der betreffenden 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 --VG-- Bremen vom 06.09.2022 - 7 K 1636/20, Rz 41). Dementsprechend waren das angefochtene FG-Urteil und die Entscheidung über das Nichtbestehen der Steuerberaterprüfung 2017 unter Ausspruch einer entsprechenden Verpflichtung des Beklagten aufzuheben.
- 105** (5) Dass der Prüfungsausschuss die Einwendungen des Klägers gegen den Ablauf der mündlichen Prüfung vorliegend mittels einer gemeinsamen Stellungnahme der Prüfer im Überdenkungsverfahren zurückgewiesen hat, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung demgegenüber stand. Die genannten Rechtsgrundsätze zur unzulässigen Abstimmung lassen sich auf mündliche Prüfungen bezogene Überdenkungen durch eine Prüfermehrheit nicht vollständig übertragen. Eine mündliche Prüfung vor einem Prüfungsausschuss unterscheidet sich wesentlich von einer schriftlichen Prüfung. Eine Abstimmung der zeitgleich tätigen Prüfer ist dem Wesen einer solchen Prüfung immanent. Es verstößt vor diesem Hintergrund anerkanntermaßen nicht gegen verfassungsrechtliche Vorgaben, dass ein Prüfungsausschuss bei einer mündlichen Prüfungsleistung im Rahmen des

sogenannten Überdenkungsverfahrens eine gemeinsame Stellungnahme erarbeitet (BVerwG-Beschluss vom 21.12.2016 - 2 B 108.15, Rz 14). Das Erarbeiten einer solchen gemeinsamen Stellungnahme im Umlaufverfahren, im Zuge dessen die Prüfer einen vorformulierten Vorschlag eines Mitglieds des Prüfungsausschusses bei Einverständnis gegenzeichnen --das im Streitfall vom Vorsitzenden des Prüfungsausschusses gewählte Procedere--, begegnet dabei keinen Bedenken. Hier kommt erneut der oben beschriebene Grundsatz zum Tragen, dass eine "offene" Überdenkung zulässig ist.

106 bb) Die auf eine Verletzung des Anonymitätsgrundsatzes gestützte Argumentation des Klägers verhilft der Revision demgegenüber nicht zum Erfolg. Das von der im Streitfall zuständigen Steuerberaterkammer gewählte Verfahren, die Aufsichtsarbeiten namentlich zu kennzeichnen anstatt vor den Prüfern anonymisierte Kennzahlen zu verwenden, ist --wie der Senat bereits in seinem Beschluss vom 08.05.2014 - VII B 41/13 sowie jüngst auch im Urteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20 entschieden hat-- zulässig und begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. § 18 Abs. 1 Satz 4 DVStB sieht die Möglichkeit einer nicht anonymisierten Klausurkorrektur ausdrücklich vor. Danach bestimmt die zuständige Steuerberaterkammer, ob die Aufsichtsarbeiten mit der Anschrift und der Unterschrift des Bewerbers oder mit einer zugeteilten Kennzahl zu versehen sind. Diese zulässigerweise auf Grundlage des § 158 Nr. 1 Buchst. b und § 37b StBerG in einer Rechtsverordnung getroffene Regelung ist mit höherrangigem Recht vereinbar. Es fehlt schon eine unmittelbare oder mittelbare Benachteiligung einer Person, sodass es auf eine Rechtfertigung zur Wahrung des Gleichheitssatzes in Art. 3 GG nicht ankommt. Eine Verletzung des Gleichheitsrechts nach Art. 3 Abs. 2 bzw. 3 GG wegen des Geschlechts vermochte der Senat in der von der Steuerberaterkammer auf Grundlage von § 18 Abs. 1 Satz 4 DVStB gewählten Gestaltung der schriftlichen Steuerberaterprüfung nicht zu erkennen. Der aus Art. 3 Abs. 1 GG hergeleitete prüfungsrechtliche Grundsatz der Chancengleichheit gebietet ein Kennzahlensystem für Prüfungsarbeiten nicht zwingend (Senatsbeschluss vom 08.05.2014 - VII B 41/13, Rz 7). Zwar garantiert Anonymität grundsätzlich die größtmögliche Objektivität bei der Korrektur von Aufsichtsarbeiten (zutreffend Neufang, Der Steuerberater 2012, 315). Daraus ist jedoch keine (verfassungs)rechtliche Verpflichtung abzuleiten, das Prüfungsverfahren weitestmöglich anonym zu gestalten. Einschlägige Studien, welche die Annahme des Klägers stützen könnten, dass die Verwendung des Namens in der Steuerberaterprüfung zu einer Benachteiligung des jeweiligen Prüflings wegen des Geschlechts führt, liegen nicht vor. Im Übrigen ist dem Vortrag des Klägers nicht zu entnehmen, aus welchen Gründen er als männlicher Prüfling gegenüber Frauen schlechter gestellt wird, sodass sich daraus eine gleichheitswidrige Behandlung ergibt. Für den Prüfungserfolg in der Steuerberaterprüfung ist das Geschlecht statistisch gesehen unerheblich (vgl. auch Mansmann, NWB Karriereführer 2013, S. 19). Aufgrund der folglich nur geringen Gefahr einer Verletzung der Chancengleichheit ist mithin selbst in Fällen, in denen für Prüfungsarbeiten Kennzahlen vergeben werden könnten, dies gleichwohl von Verfassungs wegen nicht geboten. Solange --wie auch im vorliegenden Streitfall geschehen-- von der entsprechenden Prüfungsstelle entweder das anonymisierte oder das nicht anonymisierte Prüfungsverfahren bei allen Prüflingen einheitlich durchgeführt wird, ist die Chancengleichheit nicht beeinträchtigt. Verfassungsrechtlich unbedenklich ist insofern auch, dass das Prüfungsverfahren in den einzelnen Bundesländern --trotz bundeseinheitlicher Prüfung-- unterschiedlich ausgestaltet ist, weil zahlreiche Steuerberaterkammern sich auf Grundlage des § 18 Abs. 1 Satz 4 DVStB für eine Anonymisierung entschieden haben. 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 länderübergreifend keine identischen Regelungen bestehen (Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 42 ff., m.w.N.). Deshalb kommen als Vergleichspersonen nur die Bewerber in Betracht, die an einem bestimmten von der jeweiligen obersten Landesbehörde durchgeführten Prüfungstermin teilnehmen (Senatsurteil vom 23.08.2001 - VII R 96/00, BFHE 196, 470, BStBl II 2002, 58, unter II.3.c der Entscheidungsgründe).

107 cc) Auch das Argument, es habe wegen der Ansage einer Sachverhaltskorrektur während der laufenden Klausurbearbeitung eine Schreibzeitverlängerung gewährt werden müssen, verhilft der Revision nicht zum Erfolg. Selbst wenn man in der Nichtgewährung der Schreibzeitverlängerung --anders als das FG-- einen erheblichen Verfahrensfehler erblicken würde, so ist der geltend gemachte Verfahrensfehler vom Kläger jedenfalls nicht rechtzeitig gerügt worden. Die im Zuständigkeitsbereich anderer Steuerberaterkammern in diesem Zusammenhang gewährten Schreibzeitverlängerungen begründen zudem --trotz bundesweiter Prüfung-- keinen relevanten Verstoß gegen das in Art. 12 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 GG verankerte prüfungsrechtliche Gebot der Chancengleichheit in berufszugangsregelnden Prüfungen.

108 (1) Die für das Verfahren der schriftlichen Steuerberaterprüfung in § 20 Abs. 4 DVStB verankerte Forderung, dass eine Störung des Prüfungsverfahrens durch äußere Einwirkungen unverzüglich, spätestens aber bis zum Ende der

Bearbeitungszeit der jeweiligen Aufsichtsarbeit beim Aufsichtsführenden gerügt werden muss, ist zwei selbstständig nebeneinanderstehenden Gesichtspunkten geschuldet: Zum einen soll verhindert werden, dass der betroffene Prüfling in Kenntnis des Verfahrensmangels zunächst die Prüfung fortsetzt und das Prüfungsergebnis abwartet, um sich so chancengleichheitswidrig im Verhältnis zu den anderen Prüflingen eine weitere Prüfungschance zu verschaffen. Zum anderen dient diese Obliegenheit dem Interesse der Prüfungsbehörde an einer eigenen zeitnahen Überprüfung des gerügten Mangels mit dem Ziel einer schnellstmöglichen Aufklärung, Korrektur oder zumindest Kompensation (s. die ständige Rechtsprechung des BVerwG zu vergleichbaren Regelungen in anderen Prüfungsordnungen, etwa zur Juristenausbildung BVerwG-Urteil vom 22.06.1994 - 6 C 37.92, BVerwGE 96, 126, unter Abs. 4 der Entscheidungsgründe, m.w.N.). Der Rechtsauffassung des Klägers, ihn habe aufgrund der Offensichtlichkeit und der hinreichenden Protokollierung des Mangels bezüglich der fehlenden Kompensation der Störung durch eine Schreibzeitverlängerung keine Rügepflicht getroffen, steht insofern zumindest der erste Gesichtspunkt entgegen, sodass sich der Kläger auf einen solchen etwaigen Verfahrensfehler mangels rechtzeitiger Rüge nicht mehr berufen kann.

- 109** (2) Dass andere Steuerberaterkammern den von ihnen betreuten Prüflingen wegen der streitgegenständlichen Sachverhaltskorrektur einige Minuten Schreibzeitverlängerung gewährt haben, ist ein Umstand, den der Kläger ohne Erfolg rügt. Denn er beeinträchtigt seine Chancengleichheit gegenüber der maßgeblichen Vergleichsgruppe nicht. Insoweit hat der Senat bereits ausgeführt, dass die Steuerberaterprüfung keine Bundesprüfung, sondern eine Landesprüfung darstellt, weil sie abgesehen davon, dass sie bundeseinheitlich geregelt ist und die Aufgaben bundeseinheitlich gestellt werden, von den bei den obersten Landesbehörden gebildeten Prüfungsausschüssen gemäß Art. 83 GG als eigene Angelegenheit der Länder durchgeführt wird.
- 110** dd) Aus den genannten Gründen kann der Grundsatz der Chancengleichheit auch nicht wegen der behaupteten Korrektur des Notenschlüssels sowie der angeblich besseren Prüfungsbedingungen durch die räumliche Gestaltung für Wiederholer in anderen Bundesländern verletzt sein.
- 111** ee) Das Argument des Klägers, er sei durch eine vollkommen unausgeglichene Verteilung der Prüfungszeit bei der mündlichen Prüfung gegenüber den schriftlich besser benoteten Kandidaten wegen einer besonders intensiven Befragung seiner Person chancengleichheitswidrig benachteiligt worden, greift ebenfalls nicht durch. Nach § 26 Abs. 3 Satz 2 DVStB sind in der mündlichen Prüfung an jeden Bewerber Fragen aus den verschiedenen Prüfungsgebieten zu stellen. Eine zeitliche Vorgabe für den Umfang der mündlichen Prüfung enthält § 26 Abs. 7 DVStB aber lediglich dahingehend, dass die auf jeden Bewerber entfallende Prüfungszeit 90 Minuten nicht überschreiten soll. Bis hin zu dieser zeitlichen Grenze obliegt es den Prüfern, die Prüflinge so lange zu befragen, bis sie sich ein ausreichend sicheres Bild vom Leistungsstand und der Befähigung des betreffenden Kandidaten im Sinne von § 37 Abs. 1 StBerG verschafft haben. Allein aus einer unterschiedlichen Anzahl von Fragestellungen sowie aus unterschiedlichen zeitlichen Anteilen an einem Prüfungsgespräch kann deshalb kein Prüfungsmangel hergeleitet werden (zutreffend Urteil des VG Braunschweig vom 21.06.2000 - 6 A 109/99, zur Zweiten juristischen Staatsprüfung). Als chancengleichheitswidrig hätte sich allenfalls der Umstand erweisen können, den Kläger mit dem Ergebnis einer schlechteren Benotung nicht ausreichend am Prüfungsgespräch zu beteiligen. Da dies unstreitig nicht der Fall war, konnte die von ihm beantragte Beweiserhebung zur ungleichen Verteilung der Gesprächszeit in der mündlichen Prüfung verfahrensfreier mangels Erheblichkeit unterbleiben.
- 112** ff) Die vom Kläger erblickte chancengleichheitswidrige Benachteiligung aufgrund des Umstands, dass seiner Prüfungsgruppe die Namen der Prüfer im Vorfeld der mündlichen Prüfung erst am Vortag der Prüfung zur Kenntnis gebracht worden seien, während Prüflinge anderer Prüfungsausschüsse sich aufgrund entsprechenden Wissens rechtzeitig unter Zuhilfenahme von Prüfungsprotokollen vergangener Jahre hätten vorbereiten können, ist nicht gegeben. Zwar entspricht es der Senatsrechtsprechung, dass im Steuerberaterexamen der Grundsatz der Chancengleichheit als prüfungsrechtliche Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes zu beachten ist und es durchaus eine Verletzung der Chancengleichheit bedeuten kann, sofern die konkrete Ausgestaltung des Prüfungsverfahrens eine Benachteiligung des Prüflings gegenüber anderen Prüflingen in der vergleichbaren Prüfungssituation zur Folge hat (Senatsbeschluss vom 29.06.2018 - VII B 189/17, Rz 8, m.w.N.). Den Prüflingen ist Gelegenheit zu geben, ihre Prüfungsleistungen unter möglichst gleichartigen äußeren Prüfungsbedingungen zu erbringen (Senatsurteil vom 03.02.2004 - VII R 1/03, BFHE 204, 546, BStBl II 2004, 842, unter II.3. der Entscheidungsgründe). Bevorzugungen und Benachteiligungen einzelner Teilnehmer oder Teilnehmergruppen müssen vermieden werden, um gleiche Erfolgchancen zu gewährleisten (BVerwG-Beschluss vom 11.07.2023 - 6 B 38.22, Rz 9). In Bezug auf die Bereitstellung der Namen der Prüfer ist indes darauf hinzuweisen, dass es nicht im Verantwortungsbereich der Steuerberaterkammer liegt, den Prüflingen die Namen der Prüfer so rechtzeitig mitzuteilen, dass eine Vorbereitung mittels Gedächtnisprotokollen anderer Prüflinge aus vergangenen Prüfungen

möglich ist. Diese Information gehört nicht zu den äußeren Prüfungsbedingungen, die möglichst gleichbehandelnd ausgestaltet werden müssen. Gemäß § 26 Abs. 1 Satz 1 DVStB ist lediglich vorgeschrieben, die Prüflinge mindestens zwei Wochen vor der mündlichen Prüfung zu laden. Die Angabe der Prüfernamen in der Ladung ist nicht zwingend vorgeschrieben und unterliegt nicht der genannten fristgebundenen Verpflichtung. Es ist aus tatsächlichen Gründen unmöglich, die Prüflinge diesbezüglich absolut gleich zu behandeln, da kurzfristige Prüfer austausche notwendig sein können, wie von der Steuerberaterkammer zutreffend dargelegt. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass die Existenz und die Zugänglichkeit von Gedächtnisprotokollen über vergangene Prüfungen eines Prüfers mehr oder weniger dem Zufall unterliegen und die Qualität sowie die Anzahl dieser Protokolle variieren können. Manche Prüfer sind schon sehr lange und/oder häufig als solche tätig, andere relativ selten oder auch zum ersten Mal. Die Einschätzung der zu erwartenden Fragen und Themen durch einen Prüfer aufgrund solcher Protokolle ist ebenfalls nicht verlässlich vorhersehbar. Ungeachtet der vorgeschriebenen Gleichbehandlung im Prüfungsrecht verbleibt die Möglichkeit, sich anhand von Protokollen auf die mündliche Steuerberaterprüfung vorbereiten zu können, ein Stück weit im Bereich des Zufalls und auch des Glücks. Den Prüflingen an dieser Stelle absolut gleiche Bedingungen zu gewährleisten, ist unmöglich und damit auch nicht vorgeschrieben. Das Prüfungsrecht muss gewisse Ungleichheiten in den Startbedingungen der Prüflinge als unvermeidbar hinnehmen. Absolute Gleichheit der Prüfungsbedingungen lässt sich nicht herstellen (Senatsurteil vom 20.07.1999 - VII R 22/99, BFH/NV 2000, 94, unter II.1.b der Entscheidungsgründe, m.w.N.).

- 113** gg) § 14 Abs. 2 Satz 3 DVStB lässt es zu, dass Prüferhospitanten mit Gestattung des Prüfungsausschussvorsitzenden an der mündlichen Prüfung --gemeint ist dabei nur das Prüfungsgespräch-- teilnehmen, sodass der Einwand des Klägers gegen die Anwesenheit einer Regierungsrätin während der mündlichen Prüfung der Revision nicht zum Erfolg verhilft. Deren Anwesenheit bei der Prüfungsberatung, die als erheblicher Verfahrensfehler eine Wiederholung der mündlichen Prüfung bedungen hätte (dazu Senatsurteil vom 18.09.2012 - VII R 41/11, BFHE 239, 280, BStBl II 2013, 452, Rz 18 ff.), hat das FG nicht festgestellt und der Kläger auch nicht behauptet.
- 114** hh) Die vom Kläger monierte Auswahl der Fragen im Rahmen der mündlichen Prüfung --konkret die Thematisierung von Fragestellungen aus dem Bereich der Volkswirtschaftslehre durch den eigentlich für Betriebswirtschaftslehre und Gesellschaftsrecht fachlich zuständigen Prüfer-- hat keine Auswirkungen auf die Rechtmäßigkeit der durch das angefochtene FG-Urteil bestätigten Prüfungsentscheidung. Eine gerichtliche Kontrolle von Prüfungsentscheidungen ist --wie oben ausgeführt-- nur beschränkt möglich. Die Auswahl der Prüfungsfragen ist nur innerhalb dieser engen Grenzen gerichtlich überprüfbar. Volkswirtschaftslehre gehört gemäß § 37 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 StBerG zu den Prüfungsgebieten im Steuerberaterexamen, aus denen die Prüfer mithin zulässigerweise und ohne Verstoß gegen die einschlägigen Prüfungsbestimmungen Fragen stellen dürfen. Rechtlich vorgeschrieben ist insofern durch § 26 Abs. 3 Satz 1 und 2 DVStB lediglich, dass die mündliche Prüfung aus sechs Prüfungsabschnitten besteht, in denen den Bewerbern Fragen aus den Prüfungsgebieten zu stellen sind. Hierbei stets trennscharf zwischen den Prüfungsgebieten zu differenzieren, ist wegen thematischer Überschneidungen weder möglich noch geboten. Es ist einem Prüfer zudem nicht verwehrt, auch aus entlegeneren Prüfungsbereichen stammende Aufgaben zu stellen (s.a. BVerwG-Beschluss vom 18.05.1982 - 1 WB 148.78, BVerwGE 73, 376, unter 3.b der Entscheidungsgründe).
- 115** ii) Der in der Revisionsbegründung vorgebrachte Standpunkt des Klägers, die Aufgabenstellung in den Klausuren sei an mehreren Stellen in einer Weise mehrdeutig oder missverständlich gewesen, die eine Prüfungswiederholung oder eine Kompensation durch Bewertungsänderung rechtfertige, überzeugt den Senat nicht. Die beanstandeten Angaben und Formulierungen sind basierend auf den tatsächlichen Feststellungen des FG hinreichend präzise.
- 116** (1) Unklare oder missverständliche Aufgabenstellungen dürfen sich zwar nicht zu Lasten des Prüflings auswirken. Es ist ein ungeschriebener, aber selbstverständlicher Grundsatz des Prüfungsrechts, dass Prüfungsaufgaben so gestellt werden müssen, dass der Prüfling ohne weiteres erkennen kann, was von ihm verlangt wird (Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 49, m.w.N.). Beruft sich ein Prüfling darauf, dass eine Prüfungsfrage ungeeignet oder unklar sei, muss er die hierfür aus seiner Sicht maßgeblichen Gründe --gegebenenfalls unter Vorlage der nach seiner Meinung zugrundeliegenden Fachliteratur-- substantiiert darlegen (BVerwG-Urteil vom 26.03.1997 - 6 C 7.96, BVerwGE 104, 203, unter 2. der Entscheidungsgründe). Ob einer Prüfungsfrage hinreichende Klarheit zukommt, ist dabei keine Rechtsfrage, sondern obliegt der tatrichterlichen Würdigung.
- 117** (2) Danach sind die vorliegenden Aufgabenstellungen entgegen den Ausführungen des Klägers --wie das FG rechtsfehlerfrei festgestellt hat-- nicht unklar beziehungsweise missverständlich oder gar irreführend formuliert. Die diesbezügliche tatsächliche Beurteilung des FG hält der vorliegend gebotenen revisionsrechtlichen Kontrolle, ob es dabei von zutreffenden rechtlichen Vorstellungen über die bei der Kontrolle einer Prüfungsentscheidung anzuwendenden Maßstäbe ausgegangen ist und diese Kontrollmaßstäbe in nachvollziehbarer, mit den

Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen vereinbarer Weise auf den Einzelfall angewandt hat, stand. Das FG hat eingehend und überzeugend erläutert, weshalb die Rügen des Klägers gegen die Formulierung einiger Prüfungsfragen nicht verfangen. Die Einwendungen des Klägers gegen die Abfassung dieser Prüfungsfragen bestehen letztlich darin, dass er seine abweichende Auffassung an die Stelle der Würdigung des FG setzt. Er berücksichtigt insofern nicht, dass die tatsächliche Würdigung des FG den BFH als Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindet - sogar unabhängig von der Frage, ob diese aus Sicht des Revisionsgerichts zwingend oder auch nur naheliegend ist (BFH-Beschluss vom 18.10.2023 - XI R 22/20, Rz 43). Insofern kann der Kläger hier keine vom FG abweichende Einschätzung des Senats hinsichtlich der Deutung der streitgegenständlichen Aufgabenstellungen erreichen.

- 118** jj) Die Rüge des Klägers, dass die an die Korrektoren ausgegebenen Lösungshinweise an einigen Stellen eine Auseinandersetzung mit bestimmten BMF-Schreiben erwarteten, die in den zugelassenen Hilfsmitteln indes nicht abgedruckt gewesen seien, verfängt schon deshalb nicht, weil die Musterlösungen keine für die Prüfer verbindlichen Vorgaben enthalten (Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 51). Dies gilt auch für die vom Aufgabensteller in der Musterlösung erwähnten BFH-Urteile und BMF-Schreiben. Darüber hinaus ist ausweislich der auf dem Gebiet der trichterlichen Würdigung liegenden --und deshalb revisionsrechtlich grundsätzlich nicht angreifbaren-- tatsächlichen Feststellungen des FG nicht ersichtlich, dass sich die Nichtverfügbarkeit dieser Verwaltungsanweisungen auf die Bewertung der Aufsichtsarbeiten des Klägers ausgewirkt hat. Hinsichtlich inhaltlicher Bewertungsfehler ist indes der rechtliche Grundsatz anerkannt, dass sie ohne Sanktion bleiben, wenn sie sich auf das Prüfungsergebnis nicht ausgewirkt haben (BVerwG-Beschluss vom 15.05.2014 - 6 B 25.14, Rz 9).
- 119** (1) Dass die Musterlösung zum Einzelsachverhalt 1 im Klausurteil II der Klausur "Buchführung und Bilanzwesen" bei Wertungspunkt (36) auf das BMF-Schreiben vom 19.12.2016 (BStBl I 2017, 34) verweist, das den Prüflingen bei Anfertigung dieser Aufsichtsarbeiten gar nicht zur Verfügung stand, ist ausweislich der tatsächlichen Feststellungen des FG kein Umstand, der sich auf die Bewertung der entsprechenden Klausur des Klägers ausgewirkt hat. Diese Verwaltungsanweisung thematisiert die Absetzung für Abnutzung eines in der Ergänzungsbilanz eines Mitunternehmers aktivierten Mehrwerts für Wirtschaftsgüter. Ausgehend vom Klausursachverhalt das Erfordernis einer Ergänzungsbilanz zu erkennen und diese zu entwickeln, wäre auch ohne das genannte BMF-Schreiben möglich und von einem angehenden Steuerberater erwartbar gewesen. Dass der Kläger im Rahmen der Klausur auf das Erfordernis einer Ergänzungsbilanz nicht eingegangen ist, rechtfertigt die vom FG gewonnene Überzeugung, dass eine Ursächlichkeit des fehlenden BMF-Schreibens für die erbrachte Leistung des Klägers und deren Bewertung ausgeschlossen erscheint. Eine solche Sachverhaltswürdigung ist gemäß § 118 Abs. 2 FGO dem Trichter vorbehalten und einer Korrektur im Revisionsverfahren grundsätzlich nicht zugänglich. Die subjektive Gewissheit des Trichters vom Vorliegen eines entscheidungserheblichen Sachverhalts bindet das Revisionsgericht, wenn sie --wie es hier aus den genannten Gründen der Fall ist-- auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Würdigung beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden (Senatsurteil vom 28.02.2023 - VII R 21/20, Rz 32).
- 120** (2) Dass die Musterlösung zur Aufsichtsarbeiten "Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht" sich bei den Wertungspunkten (12) bis (25) unmittelbar auf das BMF-Schreiben vom 12.11.2014 (BStBl I 2014, 1467) bezieht, das den Prüflingen bei deren Anfertigung gar nicht zur Verfügung stand, ist ausweislich der tatsächlichen Feststellungen des FG ebenfalls kein Umstand, der sich auf die Bewertung der entsprechenden Klausur des Klägers ausgewirkt hat. Dieses BMF-Schreiben thematisiert zwar Einzelheiten zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA und gibt insbesondere auch Vorgaben zur Aufteilung des Arbeitslohns in Entsendungsfällen. Die tatsächliche Feststellung des FG, dass sich das Fehlen dieser Verwaltungsanweisung auf die Bewertung der Leistung des Klägers nicht ausgewirkt hat, weil er die Vorschriften des einschlägigen DBA zur Bestimmung des Ansässigkeitsstaats und somit zur Ermittlung des Besteuerungsrechts fehlerhaft angewendet und infolgedessen bereits das Aufteilungserfordernis in Bezug auf die Einkünfte verkannt habe, bindet den Senat nach oben genannten Grundsätzen auf Grundlage des § 118 Abs. 2 FGO.
- 121** (3) Schlussendlich verhilft auch das Vorbringen des Klägers, dass die Musterlösung zur Aufsichtsarbeiten "Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht" bei den Wertungspunkten (27) bis (30) für eine gelungene Bearbeitung auf eine Vereinfachungsregelung abstelle, die sich in dem im Rahmen der Klausurbearbeitung nicht verfügbaren BMF-Schreiben vom 04.03.2016 (BStBl I 2016, 277) finde, der Revision nicht zum Erfolg. Ausweislich der den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen hat der Kläger schon die Problematik eines abkommensrechtlichen Ausschlusses beziehungsweise einer Aufteilung der deutschen und türkischen Besteuerungsrechte bezüglich der Entlassungsschädigung nicht erkannt und sich deshalb in der Folge auch nicht

mit dieser Aufteilung und ihrer Umsetzung befasst, weshalb nicht ersichtlich ist, dass die Nichtverfügbarkeit dieses BMF-Schreibens Einfluss auf die Bewertung der Leistung des Klägers hatte.

- 122** kk) Mit seiner Argumentation, die Revision sei unter dem Gesichtspunkt begründet, dass das FG in dem angegriffenen Urteil eigene Bewertungen vorgenommen habe, statt die Voten rein auf Bewertungsfehler zu untersuchen, dringt der Kläger im Ergebnis ebenfalls nicht durch.
- 123** (1) Im Falle prüfungsrechtlicher Streitigkeiten, in denen Mängel der Bewertung geltend gemacht werden, ist es dem Gericht --wie der Kläger zutreffend vorbringt-- nicht gestattet, die streitigen Prüfungsleistungen selbst zu bewerten. Denn den Prüfern verbleibt bei prüfungsspezifischen Wertungen ein gewisser Spielraum, insbesondere in Bezug auf die Beurteilung der Qualität der Prüfungsleistung und der Zuordnung zu einer bestimmten Note. Dieser Spielraum kann nicht durch Dritte ersetzt werden. Nur dann, wenn die Prüfungsbehörden wesentliche Verfahrensfehler begehen, das anzuwendende Recht verkennen, von einem unrichtigen Sachverhalt ausgehen, allgemeingültige Bewertungsmaßstäbe verletzen, sich von sachfremden Erwägungen leiten lassen oder die Prüfungsentscheidung auf Willkür beruht, ist eine gerichtliche Korrektur geboten. Nach diesem Maßstab muss eine Prüfungsentscheidung im Rahmen der Willkürkontrolle aufgehoben werden, wenn sie so außerhalb des Rahmens liegt, dass sie einem Fachkundigen als unhaltbar erscheint und sich daher als krasser Missgriff des Prüfers darstellt. Daher kann das Gericht nur in begrenzten Fällen in die Bewertung von Prüfungsleistungen eingreifen, da der Bewertungsspielraum der Prüfer zu respektieren ist und nur in Fällen von offensichtlichen Fehlern oder Verstößen gegen allgemeingültige Bewertungsmaßstäbe korrigiert werden kann. So liegt es etwa auf der Hand und entspricht der höchstrichterlichen Rechtsprechung, dass in der Steuerberaterprüfung Richtiges nicht als falsch bewertet werden darf (Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 53, m.w.N.). Anerkanntermaßen kann im Steuerberaterexamen indes auch eine richtige, aber in der Darstellung dürftige Antwort eine mangelhafte Leistung darstellen (Senatsurteil vom 05.10.1999 - VII R 152/97, BFHE 191, 140, BStBl II 2000, 93, unter 5.d der Entscheidungsgründe). Zugleich ist es in Zusammenhang mit der justiziellen Kontrolle von Prüfungsentscheidungen aber auch Aufgabe der Gerichte, nach der Feststellung materieller Prüfungsfehler in der Gestalt von Korrektur- oder Bewertungsfehlern zu prüfen, ob Auswirkungen dieser Fehler auf das Ergebnis ausgeschlossen werden können. Denn sofern solche Auswirkungen mit der erforderlichen Gewissheit auszuschließen sind, folgt aus dem Grundsatz der Chancengleichheit, dass ein Anspruch auf Neubewertung nicht besteht, weil sich die Prüfungsentscheidung im Ergebnis als zutreffend und damit rechtmäßig darstellt (BVerwG-Beschluss vom 14.09.2012 - 6 B 35.12, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - Rechtsprechungs-Report 2013, 42, Rz 10).
- 124** (2) An die vorgenannten Maßstäbe, die das FG in der angefochtenen Entscheidung im Wesentlichen auch ausdrücklich benennt (S. 28 f. des FG-Urteils), hat es sich gehalten. Es hat die konkreten Bewertungen der Aufsichtsarbeiten grundsätzlich im Bereich des gerichtlich nicht überprüfbaren, vom Gericht zu respektierenden Bewertungsspielraumes der Prüfer verortet. Im Kontext der gerichtlichen Kontrolle von Prüfungsentscheidungen fällt es nach den oben genannten Kriterien allerdings in den Verantwortungsbereich des Gerichts zu entscheiden, ob zutreffende Antworten bei der Bewertung von Prüfungsleistungen ausreichend berücksichtigt wurden oder nicht. Dies gilt insbesondere für die Feststellung, dass eine Nichtberücksichtigung einer zutreffenden Antwort stattgefunden hat, wie es das FG auf Seite 38 seines Urteils zur Benennung des § 1922 BGB durch den Kläger ausführt. Seine Feststellung, dass eine Auswirkung dieses Bewertungsfehlers auf das Gesamtergebnis indes mit der erforderlichen Gewissheit auszuschließen ist, hält einer Revisionskontrolle ebenfalls stand. Denn dass durch die Korrektur eines solchen --gemessen an der Gewichtung in den Lösungshinweisen eher marginalen-- Bewertungsfehlers im Falle des Klägers angesichts des Abstands zur nächsthöheren Bewertungsstufe kein Notensprung erzielt werden könnte, hat das FG den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt und plausibel begründet.
- 125** ll) Entgegen der Auffassung des Klägers erweist sich die angegriffene Prüfungsentscheidung auch nicht wegen Nichtberücksichtigung des Folgefehlerprinzips als rechtswidrig. Die diesbezüglichen Einwendungen des Klägers, ihm hätten bestimmte Punkte für folgerichtige Antworten gegeben werden müssen, verfangen nicht. Er greift hier vielmehr die in den Beurteilungsspielraum der Prüfer fallende Einschätzung an, wie die konkrete Punktevergabe und die dabei vorzunehmende Gewichtung durchzuführen ist. Da es nicht Sinn und Zweck des Folgefehlerprinzips ist, dem Prüfling Wertungspunkte für nicht erbrachte Leistungen zukommen zu lassen, fällt es desgleichen in den gerichtsfesten Beurteilungsspielraum, ob und inwiefern die aufgrund einer falschen Weichenstellung dargebotene Lösung eine Ersatzwertung rechtfertigt (zutreffend FG München, Urteil vom 18.04.2012 - 4 K 309/09, EFG 2012, 1602, Rz 43; rechtskräftig: Senatsbeschluss vom 14.01.2013 - VII B 110/12).
- 126** mm) Die Ausführungen des Klägers, die angegriffene Prüfungsentscheidung sei wegen Missachtung des Prüflingen

zuzugestehenden Antwortspielraumes rechtswidrig, weil seine Ausführungen zum Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung --entgegen der vom FG bestätigten Auffassung der Prüfer-- vertretbar und ihm mithin weitere Wertungspunkte sowohl hierfür als auch für seine daraus folgenden Lösungsansätze zuzusprechen seien, überzeugen im Ergebnis nicht.

- 127** (1) Auch insoweit gilt im Grundsatz, dass die Feststellung des Sachverhalts dem FG obliegt. Dies inkludiert die Feststellung, was bei der Lösung der Prüfungsaufgaben falsch oder richtig war, welches Gewicht die Prüfer einzelnen Teilen der Aufgabe aufgrund ihres prüfungsspezifischen Bewertungsvorrechts zumessen durften, wie die schriftlichen Darlegungen des Prüflings unter Berücksichtigung der Gesamtumstände zu verstehen sind, welche Vorzüge oder Mängel die Leistung des Prüflings im Einzelnen aufweist und welches Gewicht denselben für die Gesamtbewertung der Prüfungsleistung von den Prüfern beigelegt werden durfte (Senatsbeschluss vom 09.03.1999 - VII S 14/98, BFH/NV 1999, 1133, unter 3.c der Entscheidungsgründe). Im Rahmen der Bestimmung der gerichtlichen Kontrolldichte in prüfungsrechtlichen Streitverfahren ist dabei zwischen Fachfragen und prüfungsspezifischen Wertungen zu unterscheiden. Unter Fachfragen sind alle Fragen zu verstehen, die fachwissenschaftlicher Erörterung zugänglich sind. In Bezug auf Fachfragen ist das FG im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung durchaus zu einer Entscheidung darüber berufen, ob eine von den Prüfern als falsch bewertete Lösung im Gegenteil richtig oder jedenfalls vertretbar ist (Senatsurteil vom 05.10.1999 - VII R 152/97, BFHE 191, 140, BStBl II 2000, 93, unter 5.a der Entscheidungsgründe). Hinsichtlich der Qualität der Darstellung steht den Prüfern allerdings ein weiter Bewertungsspielraum zu (Senatsurteil vom 05.10.1999 - VII R 152/97, BFHE 191, 140, BStBl II 2000, 93, unter 5.e bb der Entscheidungsgründe).
- 128** (2) Das FG hat seiner Entscheidung die genannten Kontrollmaßstäbe zugrunde gelegt und ausgehend von diesen Grundsätzen den Antwortspielraum des Klägers nicht verkannt, sondern die Bewertung der Qualität seiner Darstellung zu Recht in den Beurteilungsspielraum der Prüfer gestellt. Seine in diesem Zuge vertretene Ansicht, die Fachfrage, ob in einem fehlenden Widerspruch zu einer Gutschrift mit Umsatzsteuerausweis in vertretbarer Weise ein Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung erblickt werden kann, dürfe es ungeachtet dieses Beurteilungsspielraumes voll überprüfen, trifft ebenfalls zu. Die Bestätigung der Rechtsansicht der Prüfer, die Auffassung des Klägers sei ausgehend von den Sachverhaltsangaben nicht vertretbar, weil ein entsprechender Erklärungsgehalt gegenüber dem Finanzamt nicht ersichtlich sei, ist frei von Rechtsfehlern, insbesondere nachvollziehbar begründet und mit den Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen vereinbar. Soweit der Kläger die Meinung vertritt, ihm stünden für bestimmte Ausführungen in diesem Zusammenhang weitere Wertungspunkte zu, hält er der Bewertung der Prüfer und der Entscheidung des FG zwar den ihm zukommenden Antwortspielraum entgegen. Er verkennt hier allerdings abermals, dass die prüfungsspezifischen Anforderungen an eine vollständige Bearbeitung der Prüfungsaufgabe und die konkrete Punktevergabe ungeachtet des ihm zugestehenden Antwortspielraumes der nur eingeschränkt gerichtlich überprüfbaren Beurteilung durch die Prüfer unterliegen. Dem entspricht die --mithin revisionsfeste-- Begründung des FG, die Wertung der Prüfer zur inkorrekten Prüfung der Kleinunternehmerregelung durch den Kläger und die daraus resultierenden Punktabzüge beruhten nicht auf sachfremden Erwägungen und seien mithin im Rahmen der nur eingeschränkt möglichen Überprüfung auf solche Beurteilungsdefizite nicht zu beanstanden.
- 129** nn) Die Prüfungsentscheidung ist entgegen der Rechtsansicht des Klägers auch nicht mangels ausreichender Protokollierung beziehungsweise wegen Fehlens einer den höchstrichterlichen Anforderungen entsprechenden Begründung betreffend die mündliche Prüfung aufzuheben. Ob die Prüfer ihre Bewertung der Prüfungsleistung in ausreichend nachvollziehbarer Weise begründet haben, ist im Wesentlichen eine dem Tatrichter vorzubehaltende Würdigung des Einzelfalls (Senatsurteil vom 03.02.2004 - VII R 1/03, BFHE 204, 546, BStBl II 2004, 842, unter II.2.b der Entscheidungsgründe). Die insoweit getroffene tatsächliche Feststellung des FG, dass zur Aufhebung der Prüfungsentscheidung führende Begründungsmängel nicht vorliegen, weil der Prüfungsausschuss dem Begründungsbegehren des Klägers ausweislich des Prüfungsprotokolls und der gemeinsamen Stellungnahme des Prüfungsausschusses im Überdenkungsverfahren hinreichend entsprochen habe, ist frei von Rechtsfehlern. Sowohl das in Art. 12 Abs. 1 GG verankerte Grundrecht auf freie Berufswahl als auch das in Art. 19 Abs. 4 GG verankerte Recht auf effektiven Rechtsschutz bedingen zwar einen Informationsanspruch des Prüflings, der sich auf eine angemessene Begründung der Prüfungsentscheidung richtet, das heißt auf die Bekanntgabe der wesentlichen Gründe, mit denen der Prüfer zu einer bestimmten Bewertung der Prüfungsleistungen gelangt ist (BVerwG-Beschluss vom 15.07.2010 - 2 B 104.09, Rz 5). Weder die Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften noch sonstige Vorschriften enthalten in diesem Zusammenhang aber weitergehende Vorschriften über die Protokollierung des Inhalts der mündlichen Prüfung, insbesondere ist die konkrete Protokollierung von Fragen und Antworten nicht vorgeschrieben (vgl. § 31

DVStB) und auch verfassungsrechtlich nicht geboten. Der Inhalt der von den Prüfern zu ihren Bewertungen von mündlichen Prüfungsleistungen abzugebenden Begründung wird vielmehr maßgeblich davon bestimmt, mit welchem konkreten Begehren und mit welcher Begründung der Prüfling eine Begründung verlangt und wann er dies tut (Senatsurteil vom 21.01.1999 - VII R 35/98, BFHE 187, 373, BStBl II 1999, 242, unter II.1.a der Entscheidungsgründe). Auch die Form der Bekanntgabe der Gründe, die einen Prüfungsausschuss als Kollegium dazu bewogen haben, eine Prüfungsleistung als nicht bestanden zu bewerten, ist verfassungsrechtlich nicht vorgegeben (BVerwG-Beschluss vom 21.12.2016 - 2 B 108.15, Rz 14, m.w.N.). Demzufolge entspricht das angefochtene Urteil ausgehend von der Feststellung, der Kläger habe pauschal eine Begründung der Bewertung seiner mündlichen Prüfungsleistung gefordert und könne daher keine detailliertere Begründung erwarten, als sie ausweislich der Niederschrift über die mündliche Prüfung seitens des Vorsitzenden im Wege mündlicher Erläuterung und anschließend noch in der gemeinsamen Stellungnahme des Prüfungsausschusses vom 25.06.2018 gegeben worden ist, dem einschlägigen Bundesrecht.

130 oo) Die Rüge, das FG habe die Rechtmäßigkeit des Bewertungsvorgangs anhand der Musterlösung als Beurteilungsmaßstab zu Unrecht nicht in Frage gestellt, ist unbegründet. Die Tatsache, dass die Korrektoren eine Musterlösung erhalten und diese bei der Bewertung der Prüfungsleistung berücksichtigen, ist aus Sicht der Anforderungen an eine eigenständige Beurteilungsleistung der Korrektoren nicht zu beanstanden. Einerseits haben weder die Musterlösung noch die Punktetabelle eine rechtsverbindliche Wirkung, andererseits sind sie lediglich dazu bestimmt, dem Prüfer eine erleichterte Gewichtung der einzelnen Teile der Prüfungsleistung zu ermöglichen (vgl. Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 51, m.w.N.). Es gibt im Streitfall --wie das FG rechtsfehlerfrei festgestellt hat-- keine konkreten Hinweise darauf, dass die eigenständige Beurteilung der Klausurleistungen seitens der Korrektoren vorliegend durch die Ausführungen in der Musterlösung in einer Weise unterbunden werden sollte, die als Bewertungsdefizit interpretiert werden könnte. Der Einwand des Klägers, das FG hätte in diesem Zusammenhang die beantragte zeugenschaftliche Vernehmung der Prüfer zur Verkürzung ihres Bewertungsspielraumes durchführen müssen, führt zu keinem anderen Ergebnis. Anerkanntermaßen kann das FG auf eine beantragte Beweiserhebung unter anderem dann verzichten, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist (Senatsbeschluss vom 28.02.2023 - VII R 29/18, Rz 153, m.w.N.). Das FG hat seine Entscheidung, von der Vernehmung der von dem Kläger benannten Prüfer als Zeugen für die Tatsache, ihnen sei von Beklagtenseite nahegelegt worden, in ihren Stellungnahmen zum Überdenkungsverfahren jeweils anzugeben, dass sie die Lösungsskizze nur als Lösungshinweise verstünden, in dem angefochtenen Urteil nachvollziehbar dahingehend begründet, dass unter anderem die Erheblichkeit einer solchen Mitteilung für die Rechtmäßigkeit der Prüfungsentscheidung nicht erkennbar sei. Der Verzicht auf die beantragte Beweisaufnahme ist mithin von dem genannten Rechtsgrundsatz gedeckt, weshalb der vom Kläger gerügte Verstoß gegen die auf § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO gründende Sachaufklärungspflicht des FG nicht gegeben ist.

131 pp) Soweit der Kläger argumentiert, einige Kandidaten hätten ihre Bearbeitung der Aufsichtsarbeiten nach Ablauf der allgemein bekannt gegebenen Bearbeitungszeit (ohne rechtliche Konsequenzen) weisungswidrig noch für eine gewisse Zeit fortgesetzt, weil die Aufsichtspersonen die Arbeiten in den hinteren Reihen nur zeitverzögert eingesammelt hätten, vermag dies der Revision aus folgenden Erwägungen nicht zum Erfolg zu verhelfen: Zwar steht § 20 Abs. 4 DVStB dem hier nicht entgegen, weil der Kläger diesen Einwand gegen den Ablauf der schriftlichen Prüfung bis zum Ende der Bearbeitungszeit der jeweiligen Aufsichtsarbeiten schon deshalb nicht geltend machen konnte, weil die Beanstandung vermeintliche Fehler betrifft, die erst nach diesem Zeitpunkt aufgetreten sein sollen. Der vom Kläger vorgetragene Sachverhalt ist indes unerheblich. Ein Prüfungsteilnehmer kann unter Berufung auf den Grundsatz der Chancengleichheit nicht erfolgreich verlangen, dass Fehler in der Umsetzung des Prüfungsverfahrens, die bei anderen Kandidaten derselben Prüfungsgruppe aufgetreten sind, ihm ebenfalls zugutekommen sollten. Aus Täuschungshandlungen anderer Prüfungsteilnehmer resultiert, selbst wenn sie von der Prüfungsbehörde hätten verhindert werden können, aber nicht verhindert worden sind, keine Chancengleichheit, auf die sich ein Prüfling im Rahmen der Prüfungsanfechtung berufen kann. Denn auch im Prüfungsrecht gibt es kein subjektives öffentliches Recht des einzelnen Prüflings auf Beachtung des Grundsatzes der Chancengleichheit als objektiv-rechtliches Gebot. Folglich führen derartige Verfahrensfehler, selbst wenn sie seitens der Prüfungsbehörde hätten vermieden werden können, bezogen auf einen Prüfungsteilnehmer, dessen eigenes Prüfungsverfahren reibungslos verlief und dessen Leistungen angemessen bewertet wurden, nicht zu einem Anspruch auf Aufhebung oder Änderung der ihn betreffenden Prüfungsentscheidung (s. Senatsurteil vom 20.07.1999 - VII R 111/98, BFHE 189, 280, BStBl II 1999, 803, m.w.N., dort zur Verwendung einer Prüfungsaufgabe, die einigen Kandidaten aus einem Vorbereitungskurs bereits bekannt war).

132 qq) Das Vorbringen, die mündliche Prüfung sei wegen unaufmerksamen oder nachlässigen Prüferverhaltens

--"Spielen" am Handy beziehungsweise Tablet, "Träumen", wiederholtes Ansprechen mit dem falschen Namen-- zu wiederholen, überzeugt den Senat nicht.

- 133** (1) In rechtlicher Hinsicht gilt zwar, dass bei berufseröffnenden Prüfungen das Fairnessgebot, das auf dem Grundsatz der Chancengleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) und dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) basiert, einen Prüfer dazu verpflichtet, sicherzustellen, dass das Prüfungsverfahren --unter Berücksichtigung der geltenden Prüfungsvorschriften-- auch in Bezug auf den Stil der Prüfung und die Umgangsformen der Beteiligten reibungslos verläuft. Das Ziel besteht darin, zu verhindern, dass der Prüfling aufgrund unangemessenen Verhaltens des Prüfers einer psychischen Belastung ausgesetzt wird, die das Bild seiner Leistungsfähigkeit verfälscht und somit seine Chancen beeinträchtigt (so schon BVerwG-Urteil vom 20.09.1984 - 7 C 57.83, BVerwGE 70, 143, unter II.1. der Entscheidungsgründe).
- 134** (2) Das FG hat indes in tatsächlicher Hinsicht --und den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindender Weise-- nicht festgestellt, dass es ein solches, gegen das Gebot der Fairness und Sachlichkeit verstoßendes Verhalten der Prüfer in einem relevanten Umfang gegeben hat. In diesem Zusammenhang hat es entgegen der Rechtsauffassung des Klägers seine in § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verankerte Aufklärungspflicht nicht deshalb verletzt, weil es die in der mündlichen Verhandlung beantragte Beweiserhebung nicht vorgenommen hat. Die Sachaufklärungspflicht beinhaltet nicht, jeder fernliegenden Erwägung nachgehen zu müssen (BFH-Beschluss vom 12.01.2023 - IX B 81/21, Rz 13). Bei der Prüfung der Frage, ob eine verfahrensfehlerhafte Verletzung der Sachaufklärungspflicht vorliegt, ist zudem auf den materiellen Rechtsstandpunkt des FG abzustellen (BFH-Beschluss vom 20.09.2022 - VIII B 82/21, Rz 4). Das FG hat im Streitfall den Tatsachen- und Rechtsvortrag des Klägers zu dem behaupteten unaufmerksamen beziehungsweise nachlässigen Prüferverhalten sowie dessen hierzu formulierte Beweisangebote zur Kenntnis genommen und ohne Rechtsfehler als nicht erheblich beziehungsweise zu unsubstantiiert gewürdigt. Die unter Beweis gestellten Tatsachen --Nutzung von Mobilgeräten und auch Schließen der Augen durch einzelne Prüfer während der mündlichen Prüfung beziehungsweise wiederholtes Ansprechen mit falschem Namen-- waren aus der im Urteil nachvollziehbar begründeten Sicht des FG für sich gesehen nicht entscheidungserheblich, weil diese tatsächlichen Umstände alleine keine hinreichenden Rückschlüsse auf eine verfahrensfehlerhafte Prüfung zuließen. Die vom Kläger formulierten Beweisanträge ließen damit keine für das FG entscheidungserheblichen Tatsachen erkennen, die bezeugt werden sollten. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ist es zulässig, Beweisermittlungsanträge oder Beweisausforschungsanträge, die so unbestimmt sind, dass im Grunde erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken soll, als zu unsubstantiiert zurückzuweisen (BFH-Beschluss vom 05.04.2023 - V R 5/22, Rz 20). Beweisanträge, die durch keine greifbaren Anhaltspunkte gestützt werden (Beweisermittlungs- oder Ausforschungsbeweisanträge), lösen keine Pflicht des Gerichts zur Beweiserhebung aus (Senatsbeschluss vom 27.10.2010 - VII B 7/10, Rz 16).
- 135** rr) Dem unter Beweis gestellten Vorbringen des Klägers, dass er im Rahmen der Fragen zur Grunderwerbsteuer eine zu Unrecht als unzutreffend gewertete richtige Antwort gegeben habe, brauchte das FG ebenfalls nicht nachgehen. Die Rechtsauffassung, dass eine gerichtliche Korrektur aufgrund eines festgestellten Prüfungsfehlers ausschließlich dann erfolgt, wenn dieser Fehler sich auf die Notenvergabe und somit auf das Gesamtergebnis der Prüfung nachweislich ausgewirkt habe, trifft zu. Die an dieser Stelle gegebene Begründung des FG, das entsprechende Vorbringen des Klägers sei unerheblich, weil auszuschließen sei, dass ein solches Vorkommnis (fehlerhafte Falschwertung einer einzelnen Frage in einer mehrstündigen mündlichen Prüfung) entscheidend für das Nichtbestehen der Prüfung insgesamt gewesen sei könnte, gründet auf einer dem FG als Tatsachengericht vorbehaltenen tatsächlichen Würdigung, die einer Überprüfung im Revisionsverfahren nur eingeschränkt zugänglich ist und den Senat im vorliegenden Streitfall als widerspruchsfreie und nachvollziehbare Schlussfolgerung gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindet.
- 136** ss) Soweit der Kläger einen Verstoß gegen das in Art. 103 Abs. 1 GG verbürgte rechtliche Gehör erkennt, weil das FG zahlreiche Argumente der Klagebegründung nicht hinreichend bei der Urteilsfindung gewürdigt habe, ist die Revision desgleichen unbegründet. Entgegen der Rechtsauffassung des Klägers ist nicht ersichtlich, dass das Urteil unter Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör zustande gekommen ist. Es bestand keine Verpflichtung seitens des FG, in den Entscheidungsgründen des Urteils auf sämtliches Vorbringen der Beteiligten einzugehen (Senatsbeschluss vom 05.04.2004 - VII B 178/03, juris).
- 137** (1) Der Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 und § 119 Nr. 3 FGO verpflichtet das Gericht unter anderem, die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern des Vorbringens auseinanderzusetzen (Beachtenspflicht). Dabei ist das Gericht naturgemäß nicht verpflichtet, der tatsächlichen Würdigung oder der Rechtsansicht eines Beteiligten zu

folgen. Die Gewährung rechtlichen Gehörs zwingt das Gericht auch nicht, sich mit Ausführungen der Beteiligten auseinanderzusetzen, auf die es für die Entscheidung nicht ankommt. Es ist ferner nicht gehalten, sich mit jedem Vorbringen in den Entscheidungsgründen ausdrücklich zu befassen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist erst verletzt, wenn das Gericht Sachverhalt und Sachvortrag, auf den es ankommen kann, nicht nur nicht ausdrücklich bescheidet, sondern bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat (Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 57, m.w.N. aus der ständigen Rechtsprechung).

- 138** (2) Das FG hat das Vorbringen des Klägers, gemessen an diesen Maßstäben, bei seiner Entscheidungsfindung hinreichend berücksichtigt. Dass es einzelne Beanstandungen in der Urteilsbegründung nicht eingehender behandelt hat, verstößt nicht gegen die Beachtungspflicht, sondern ist dem Umstand geschuldet, dass diese Einwendungen eindeutig nicht erheblich waren.
- 139** (a) So ist die Beanstandung hinsichtlich der Bewertung zum Wertungspunkt (95) im Zusammenhang mit der Klausur "Buchführung und Bilanzwesen", den ihm die Prüfer mangels aus ihrer Sicht ausreichender Begründung der Antwort nur teilweise zuerkannt haben, für die Urteilsfindung ersichtlich unerheblich gewesen. Zu der seitens des Klägers angestrebten Nachprüfung oder Nachbesserung der Notengebung im Einzelnen, die auf eine Nachbewertung der Aufsichtsarbeiten hinausgelaufen wäre, war das FG nicht berufen. Eine gerichtliche Kontrolle ist aufgrund der sachgesetzlichen Eigentümlichkeiten der Prüfungsentscheidung bei Fragen der richtigen Bewertung --wie bereits ausgeführt-- nur in engen Grenzen möglich (Senatsurteil vom 11.07.2023 - VII R 10/20, Rz 58, m.w.N.).
- 140** (b) Auch die Beanstandung, dass zwei Prüfer sowohl bei der Bewertung jeweils einer schriftlichen Aufsichtsarbeit als auch bei der Bewertung der mündlichen Prüfungsleistung des Klägers beteiligt gewesen seien, war für die Urteilsfindung ersichtlich unerheblich. Die Abnahme der Prüfung ist gemäß § 35 Abs. 5 Satz 2 StBerG Aufgabe des Prüfungsausschusses. In den auf der Ermächtigung in § 158 Nr. 1 Buchst. b StBerG fußenden §§ 24 und 26 DVStB ist dementsprechend geregelt, dass sowohl der schriftliche als auch der mündliche Teil der Prüfung vor dem Prüfungsausschuss abgelegt wird. Zwar kann der Prüfungsausschuss gemäß § 24 Abs. 1 DVStB für die Bewertung der Aufsichtsarbeiten mit Stimmenmehrheit auch Prüfer bestimmen, die stellvertretende Mitglieder des Prüfungsausschusses sind. Eine Verpflichtung besteht insoweit indes nicht. Die vom Kläger beanstandete Doppelbefassung ist daher in den einschlägigen Rechtsgrundlagen für die Durchführung der Steuerberaterprüfung angelegt. Zwar richtet sich die Durchführung des Verfahrens der im Zweiten Abschnitt des Zweiten Teils des Steuerberatungsgesetzes geregelten Steuerberaterprüfung gemäß § 164a Abs. 1 StBerG darüber hinaus zusätzlich auch nach den Bestimmungen der Abgabenordnung. Die §§ 82 bis 84 AO gelten mithin für die Mitglieder des Prüfungsausschusses sinngemäß (Senatsurteil vom 03.02.2004 - VII R 1/03, BFHE 204, 546, BStBl II 2004, 842, unter II.1. der Entscheidungsgründe). Alleine eine Vorbefassung mit schriftlichen Prüfungsleistungen des Prüflings rechtfertigt aber ersichtlich keinen Schluss auf eine Voreingenommenheit der entsprechenden Korrektoren gegenüber diesem Prüfling in der mündlichen Prüfung, mit der Folge, dass Korrektoren der Klausuren generell von einer Mitwirkung als Prüfer in der mündlichen Prüfung ausgeschlossen wären. Das Prüfungsrecht ist insgesamt von dem Bild eines Prüfers geprägt, der zu einer selbstständigen, eigenverantwortlichen, nur seinem Wissen und Gewissen verpflichteten Bewertung fähig und bereit ist (BVerwG-Beschluss vom 11.07.2023 - 6 B 38.22, Rz 11). Prüfungsrechtliche Regelungen dürfen dieses Prüferbild voraussetzen. Die Unvoreingenommenheit eines Prüfers wird dementsprechend nicht dadurch in Frage gestellt, dass er vor Bewertung einer mündlichen Leistung bereits mit der schriftlichen Leistung des betreffenden Prüflings befasst war.
- 141** (c) Als unerheblich einzustufen ist auch das Vorbringen, dass die von ihm, dem Kläger, im Rahmen der mündlichen Prüfung angefertigten Dokumentationen nicht an ihn herausgegeben worden seien. Das Einbehalten solcher Unterlagen kann sich --schon denknotwendig-- nicht auf das Prüfungsergebnis und die Prüfungsentscheidung selbst ausgewirkt haben (vgl. Senatsurteil vom 12.04.2011 - VII R 5/10, BFHE 234, 375, BStBl II 2012, 110, Rz 14, zur Vernichtung solcher Unterlagen). Es ist auch nicht ersichtlich, inwieweit das Einbehalten solcher Unterlagen die Möglichkeit des Klägers, Rechtsschutz gegen die Bewertung der in der mündlichen Prüfung erbrachten Leistungen zu erlangen, nennenswert beeinträchtigt haben könnte. Denn im Prüfungsrecht besteht ungeachtet einer fehlenden einschlägigen Bestimmung in der Abgabenordnung als Teil der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG anerkanntermaßen das Recht, Akteneinsicht in die Prüfungsunterlagen zu nehmen (so schon Senatsurteil vom 02.08.1967 - VII 264/63, BFHE 89, 370, BStBl III 1967, 579, unter 1. der Entscheidungsgründe; zusammenfassend FG Hamburg, Urteil vom 15.12.2003 - V 12/02, EFG 2004, 852, unter I.2.2.2 der Entscheidungsgründe, m.w.N.).
- 142** (d) Desgleichen unerheblich für die Urteilsfindung war das Vorbringen, dass der Kläger trotz seines überdurchschnittlichen Abschneidens in der schriftlichen Prüfung an der mündlichen Prüfung gescheitert sei. Seine Schlussfolgerung, mit dieser Argumentation eine unfaire Beeinträchtigung des Prüfungsverlaufs belegen zu können,

ist ersichtlich nicht stichhaltig. Denn nach einer solchen Logik müsste ein überdurchschnittliches Abschneiden in der schriftlichen Prüfung ein Bestehen der mündlichen Prüfung garantieren, was offensichtlich nicht zutreffen kann. Es ist vielmehr höchstrichterlich geklärt, dass Argumentationen mit statistischen Daten zu Erfolgs- und Misserfolgsquoten im Zusammenhang mit der fraglichen Rechtmäßigkeit einer Prüfungsentscheidung nicht fundierte Mutmaßungen darstellen, die keinen brauchbaren Rückschluss auf überspannte Prüfungsanforderungen zulassen (Senatsurteil vom 21.05.1999 - VII R 34/98, BFHE 188, 502, BStBl II 1999, 573, unter 6. der Entscheidungsgründe).

143 tt) Schlussendlich verfängt auch die abschließend geführte Rüge des Klägers nicht, dass das angefochtene Urteil deshalb verfahrensfehlerhaft zustande gekommen sei, weil das betraute FG ohne entsprechende Entscheidungskompetenz negativ über die Zulassung der Revision befunden habe. In der Rechtsmittelbelehrung des Urteils heißt es, dass die Revision nicht zugelassen worden sei. In dieser vollkommen üblichen Formulierung eine unzulässige Entscheidung hinsichtlich der Nichtzulassung der Revision zu erkennen, ist ausgeschlossen. Nach § 115 Abs. 1 FGO ist das FG dazu berufen, in seinem Urteil eine Entscheidung über die Zulassung der Revision zu treffen. Dies berechtigt nicht nur zu einer positiven Zulassungsentscheidung, sondern auch dazu, die Revision ausdrücklich nicht zuzulassen. Vorliegend ist eine Entscheidung durch das FG über die Zulassung der Revision unterblieben, was ebenso wie eine negative Entscheidung eine Nichtzulassung der Revision bedeutet. Denn die Revision ist immer dann nicht zugelassen, wenn das FG-Urteil keinen positiven Ausspruch über die Zulassung der Revision enthält (BFH-Beschluss vom 27.03.2013 - I R 71/12, Rz 7). Eine Rechtsmittelbelehrung stellt in diesem Zusammenhang keine Entscheidung, sondern --wie ihr Name besagt-- eine bloße Erklärung darüber dar, welches Rechtsmittel nach Kenntnis des Gerichts gegen die Entscheidung gegeben ist (Senatsbeschluss vom 14.10.2010 - VII R 34/10, Rz 2). Im Übrigen ist die Entscheidung über die Zulassung der Revision eine prozessuale, in der Streitsache indes neutrale Nebenentscheidung (BFH-Beschluss vom 16.07.1986 - I R 169/85, BFH/NV 1987, 386, unter 2. der Entscheidungsgründe). Den sachlichen Inhalt des Urteils betrifft sie nicht (BFH-Beschluss vom 26.08.1987 - IV B 27/87, BFHE 150, 403, BStBl II 1987, 786, unter 2. der Entscheidungsgründe). Sie ist zudem nicht begründungsbedürftig (BFH-Beschluss vom 05.06.2013 - XI B 116/12, Rz 35). Enthält eine Entscheidung des FG weder im Tenor noch in den Entscheidungsgründen einen Ausspruch über die Zulassung der Revision, ist dies daher kein Verfahrensfehler (BFH-Urteil vom 16.12.2003 - VIII R 67/00, BFH/NV 2004, 934, unter 1. der Entscheidungsgründe).

144 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1, § 135 Abs. 1 und 2 FGO und orientiert sich an der gleichwertigen Gewichtung von mündlicher und schriftlicher Prüfung in § 28 Abs. 1 Satz 2 DVStB.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de