# Beschluss vom 08. Mai 2024, VII B 5/23

**Besetzung des Prüfungsausschusses in der Steuerberaterprüfung**

ECLI:DE:BFH:2024:B.080524.VIIB5.23.0

BFH VII. Senat

GG Art 3, GG Art 12 Abs 1, StBerG § 35 Abs 1 S 3, StBerG § 37b Abs 5 S 1, StBerG § 158 Nr 1 Buchst d, StBDV § 10

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 17. November 2022, Az: 13 K 13013/18

## Leitsätze

NV: Es ist ein anerkannter allgemeiner Grundsatz des Prüfungsrechts, dass nur fachlich hinreichend qualifizierte Personen als Prüfer eingesetzt werden dürfen (Senatsurteil vom 20.07.1999 - VII R 111/98, BFHE 189, 280, BStBl II 1999, 803). Dieser Grundsatz wird nicht allein dadurch verletzt, dass ein Vertreter der Wirtschaft zum Mitglied des Prüfungsausschusses neben zwei Steuerberatern (und den übrigen Mitgliedern von der Finanzverwaltungsseite) bestellt wurde.

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 17.11.2022 - 13 K 13013/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Mit Urteil vom 17.11.2022 - 13 K 13013/18 wies das Finanzgericht (FG) die Klage der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) gegen den Bescheid der X ab, den diese Behörde unter dem 20.12.2017, vertreten durch die Beklagte und Beschwerdegegnerin (Beklagte), über das Nichtbestehen der Klägerin der Steuerberaterprüfung 2017 erlassen hatte.

2 Die Klägerin stützt ihre dagegen gerichtete Nichtzulassungsbeschwerde auf eine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) sowie auf die Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) und auf Verfahrensmängel, auf denen das Urteil beruhe (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).

## Entscheidungsgründe

II.

3 Die zulässige Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin hat keinen Erfolg. Die von ihr dargelegten Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor.

4 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen. Den von der Klägerin aufgeworfenen Fragen kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu.

5 a) Soweit die Klägerin der Rechtsfrage,

> ob § 24 Abs. 2 der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften (DVStB) dem prüfungsrechtlichen Grundsatz der Chancengleichheit und dem aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Bestimmtheitsgrundsatz genügt, obwohl darin lediglich eine Mindestzahl an Prüfern und nicht die konkrete Anzahl an Prüfern festgelegt ist,

grundsätzliche Bedeutung zumisst, scheitert diese Eigenschaft jedenfalls an der erforderlichen Klärungsbedürftigkeit einer solchen Fragestellung. Die jüngere Senatsrechtsprechung verdeutlicht, dass die für die Anzahl der Prüfer und den Umgang mit etwaigen Bewertungsdifferenzen in §§ 35, 37b des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) und §§ 10 und 24 DVStB getroffenen Regelungen für die Steuerberaterprüfung der verfassungsrechtlichen Vorgabe genügen, dass es diesbezüglich in Berufszugangsprüfungen einer rechtssatzmäßigen Festlegung bedarf (Senatsurteil vom 21.11.2023 - VII R 15/21). Da eine etwaige Revision unter diesem Gesichtspunkt mithin keine Aussicht auf Erfolg hätte, ist eine solche hier auch nicht im Hinblick auf den Umstand zuzulassen, dass die seitens der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage erst nach Erhebung der vorliegenden Nichtzulassungsbeschwerde in einem anderen Verfahren geklärt worden ist; anderenfalls hätte der Senat eine Revisionszulassung im Lichte des Gebots effektiven Rechtsschutzes nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) zugunsten der Klägerin unabhängig von einer entfallenen grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache beschlossen (s. insofern Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 28.06.2012 - 1 BvR 2952/08, Rz 27).

**6** b) Soweit die Klägerin der Rechtsfrage,

> ob § 35 Abs. 1 Satz 3 StBerG i.V.m. § 158 Nr. 1 Buchst. d StBerG i.V.m. § 10 DVStB dem prüfungsrechtlichen Grundsatz der Chancengleichheit genügt, obwohl darin zwei verschiedene Varianten der Besetzung des Prüfungsausschusses vorgesehen sind (mit drei Steuerberatern oder zwei Steuerberatern und einem Vertreter der Wirtschaft),

grundsätzliche Bedeutung zumisst, ist Letztere mangels Klärungsbedürftigkeit zu verneinen, weil der prüfungsrechtliche Grundsatz der Chancengleichheit nach den einschlägigen Maßstäben insofern nicht tangiert ist. 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 Erfolgschancen zu gewährleisten (Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 11.07.2023 - 6 B 38.22, Rz 9).

**7** Indes ist bei Anlegung dieses strengen Maßstabs kein sachlicher Grund ersichtlich, inwiefern durch die Bestellung eines Vertreters aus der Wirtschaft zum Mitglied des Prüfungsausschusses neben zwei Steuerberatern (und den übrigen Mitgliedern von der Finanzverwaltungsseite) die Prüfungschancen im Vergleich zu Prüflingen geschmälert oder gesteigert werden könnten, bei denen stattdessen drei Steuerberater im Prüfungsausschuss tätig sind. Denn es ist ein anerkannter allgemeiner Grundsatz des Prüfungsrechts, dass jedenfalls nur fachlich hinreichend qualifizierte Personen als Prüfer eingesetzt werden dürfen. Ein Prüfungsverfahren, wie es die Rechtsvorschriften über die Steuerberaterprüfung vorsehen, ist auf die fachliche Kompetenz der Prüfer angewiesen (Senatsurteil vom 20.07.1999 - VII R 111/98, BFHE 189, 280, BStBl II 1999, 803, unter II.3.b der Entscheidungsgründe). Darüberhinausgehend ist der Kreis derjenigen, die als Prüfer in Frage kommen, im Interesse einer zweckmäßigen und zügigen Prüfungsdurchführung aber eher weit als eng zu fassen (s.a. BVerwG-Urteil vom 24.02.2003 - 6 C 22.02, unter 1. der Entscheidungsgründe).

**8** c) Aus den vorstehend genannten Gründen hat auch die von der Klägerin formulierte Rechtsfrage,

> ob § 35 Abs. 1 Satz 3 StBerG i.V.m. § 158 Nr. 1 Buchst. d StBerG i.V.m. § 10 DVStB dem prüfungsrechtlichen Grundsatz der Chancengleichheit sowie Art. 12 Abs. 1 GG genügt, obwohl darin auch ein Vertreter der Wirtschaft als Mitglied des Prüfungsausschusses vorgesehen ist,

mangels Klärungsbedürftigkeit keine grundsätzliche Bedeutung. Es ist nicht ersichtlich, weshalb ein Vertreter der Wirtschaft im Hinblick auf seine Befähigung nicht grundsätzlich das für die Steuerberaterprüfung erforderliche

fachliche Niveau erfüllen können sollte. Die konkrete fachliche Befähigung im Einzelfall festzustellen, obliegt der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde, durch welche die Berufung erfolgt (§ 37b Abs. 5 Satz 1 StBerG). Für die seitens der Klägerin geäußerte Befürchtung, aufgrund der genannten Regelungen könnten Personen zum Zuge kommen, die "keine ernstzunehmenden Kenntnisse im Bereich Steuern" aufwiesen, bestehen keine greifbaren Anhaltspunkte.

**9** d) Soweit die Klägerin die Rechtsfrage,

> ob die Bildung mehrerer Prüfungsausschüsse gegen den Grundsatz vom Vorbehalt des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 GG) sowie gegen den prüfungsrechtlichen Grundsatz der Chancengleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 12 Abs. 1 GG) verstößt, weil § 35 Abs. 1 Satz 2 StBerG i.V.m. § 158 Nr. 1 Buchst. d StBerG i.V.m. § 10 DVStB nur die Bildung von "einem Prüfungsausschuss" vorsieht beziehungsweise Mitglieder "des Prüfungsausschusses" nennt (jeweils Singular),

für grundsätzlich bedeutsam hält, ist --unter Verneinung der Klärungsbedürftigkeit dieser Frage angesichts einer insoweit eindeutigen Rechtslage-- darauf hinzuweisen, dass § 37b Abs. 5 Satz 2 StBerG die Bildung mehrerer Prüfungsausschüsse ausdrücklich gestattet. Eine solche Vorgehensweise ist --worauf das FG auf Seite 9 des angefochtenen Urteils zu Recht hinweist-- im Land ... zudem aus organisatorischen Gründen zur Bewältigung des gesamten Prüfungsumfangs geboten. Aus dem Wortlaut des § 35 Abs. 1 Satz 2 StBerG lässt sich --wie die Beklagtenseite in ihrer Erwiderung zutreffend argumentiert-- nicht zwingend ableiten, dass nur ein (Singular) Prüfungsausschuss gebildet werden darf. Vielmehr gibt § 35 Abs. 1 Satz 2 StBerG lediglich vor, dass die Prüfung (nur) vor einem Prüfungsausschuss, welcher von der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde zu bilden ist, abgelegt werden muss. Ob es sich dabei um einen von mehreren Prüfungsausschüssen handelt, lässt § 35 Abs. 1 Satz 2 StBerG offen. Dass die Tätigkeit mehrerer Prüfungsausschüsse den Grundsatz der Chancengleichheit nicht verletzt, ist offensichtlich und bedarf keiner grundsätzlichen Klärung. Mit der Anerkennung des prüfungsrechtlichen Bewertungsspielraums in den durch die höchstrichterliche Rechtsprechung gezogenen Grenzen wird in Kauf genommen, dass verschiedene Prüfer ohne Rechtsverletzung dieselbe Prüfungsleistung unterschiedlich bewerten können. Dieser Umstand als solcher beinhaltet keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Chancengleichheit, der die Herstellung völliger tatsächlicher Gleichheit weder gebietet noch realistischerweise überhaupt versprechen kann (BVerwG-Beschluss vom 11.08.1998 - 6 B 49.98, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1999, 74, unter 6.a der Gründe). Eine Verpflichtung mehrerer Prüfungsausschüsse eines Landes, ihre Bewertungsmaßstäbe untereinander "abzustimmen" oder sogar zu vereinheitlichen, besteht ebenfalls nicht (Senatsurteil vom 08.02.2000 - VII R 52/99, BFH/NV 2000, 755, unter II.1. der Entscheidungsgründe).

**10** e) Die von der Klägerin für grundsätzlich bedeutsam gehaltene Rechtsfrage,

> ob die Anwendung einer 120-Punkte-Regelung durch den Prüfungsausschuss im Rahmen des § 24 Abs. 5 DVStB rechtmäßig ist, wonach der schriftliche Prüfungsteil als bestanden bewertet wird, wenn die Summe der jeweils meistvergebenen Punktzahlen pro Prüfungsarbeit den Wert von 120 Punkten erreicht,

ist in einem etwaigen Revisionsverfahren nicht klärungsfähig, weil die Anwendung einer solchen 120-Punkte-Regelung im Streitfall vom FG nicht festgestellt wurde (§ 118 Abs. 2 FGO). Fragen, die sich nur stellen können, wenn man von einem anderen als dem vom FG festgestellten Sachverhalt ausgeht, können in einem Revisionsverfahren nicht geklärt werden und rechtfertigen deshalb nicht die Zulassung der Revision (BFH-Beschluss vom 11.11.2013 - XI B 99/12).

**11** f) Aus den vorstehend genannten Gründen ist auch die von der Klägerin formulierte Rechtsfrage,

> ob die nicht einheitliche Anwendung der 120-Punkte-Regelung bei mehreren Prüfungsausschüssen gegen das Gleichbewertungsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG) verstößt,

hier nicht klärungsfähig und im Hinblick auf die Senatsentscheidung vom 08.02.2000 - VII R 52/99 (BFH/NV 2000, 755, unter II.1. der Entscheidungsgründe) auch nicht klärungsbedürftig.

**12** g) Soweit die Klägerin der Rechtsfrage,

> ob der Prüfungsausschuss bei der Notenfestsetzung eine ermessensfehlerfreie Entscheidung dahingehend zu treffen hat, ob er von der Ausnahmebestimmung des § 24 Abs. 5 DVStB

> Gebrauch macht oder nicht, wonach abweichend von den Absätzen 3 und 4 der Prüfungsausschuss in allen Fällen die Note festsetzen kann, insbesondere bei unbilligen Härten; und dies auch losgelöst von mathematischen Anknüpfungspunkten,

grundsätzliche Bedeutung zumisst, ist diese mangels Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit ebenfalls zu verneinen. Es ist nicht erkennbar, woraus sich ein subjektives Recht des Prüflings ergeben sollte, dass der Prüfungsausschuss stets gemäß § 24 Abs. 5 DVStB entscheidet, ob er von seiner Befugnis Gebrauch machen will, die Prüfungsnote abweichend von dem Vorschlag der Prüfer gemäß § 24 Abs. 3 DVStB und abweichend von § 24 Abs. 4 DVStB festzusetzen, der bestimmt, dass der Prüfungsausschuss die Note festsetzen muss, wenn sich die Prüfer nicht auf einen gemeinsamen Notenvorschlag einigen können (Senatsbeschluss vom 22.04.2009 - VII S 43/08 (PKH), BFH/NV 2009, 1462, unter 1. der Gründe). Die Frage, ob hinsichtlich einer solchen Entscheidung Ermessensfehler vorliegen oder gar Umstände, die eine Ermessensreduzierung auf Null bedingen, hängt letztlich von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab und ist deshalb allgemeinen Aussagen von grundsätzlicher Bedeutung nicht zugänglich (vgl. auch BFH-Beschluss vom 09.10.2020 - VIII B 162/19, Rz 10).

**13** h) Aus den vorstehend genannten Gründen ist auch die von der Klägerin formulierte Rechtsfrage,

> ob ein Prüfling sogar einen Anspruch auf eine Notenfestsetzung durch den Prüfungsausschuss nach § 24 Abs. 5 DVStB aufgrund einer Ermessensausübung des Prüfungsausschusses hat, wenn die Bildung der Gesamtnote für die schriftliche Prüfung ansonsten zu einem unbilligen Ergebnis führen würde; und dies auch losgelöst von mathematischen Anknüpfungspunkten,

nicht klärungsbedürftig und auch nicht klärungsfähig. Eine solche unbillige Härte wurde im Streitfall vom FG nicht festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO).

**14** i) Soweit die Klägerin den Rechtsfragen,

> ob die Punkte-Noten-Skala im Rahmen des prüfungsrechtlichen Gleichbewertungsgebots (Art. 3 Abs. 1 GG) und dem prüfungsrechtlichen Grundsatz der Chancengleichheit (Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 GG) vonseiten der Prüfer einheitlich für alle Prüflinge anzuwenden ist;
>
> und
>
> ob sich die Note 3,5 unter Berücksichtigung von Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 GG laut Punkte-Noten-Skala bei einer Punktzahl von 58,5 Punkten ergibt, obwohl laut Punkte-Noten-Skala erst ab 59 Punkten die Note 3,5 ausgewiesen wird (weil sie nur ganze Punkte darstellt), weil der Mittelwert (Note 3,5) bei genau 58,5 Punkten liegt (weil die Note 4,0 ab 50 Punkte und die Note 3,0 ab 67 Punkte vergeben wird),

grundsätzliche Bedeutung beimisst und hilfsweise noch der Frage,

> ob die Punkte-Noten-Skala wegen Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 GG verfassungswidrig ist, weil sie mathematisch fehlerhaft ist, indem sie Prüflinge mit einer Punktzahl von 58,5 benachteiligt, weil diese die Note 4,0 statt 3,5 erhalten würden, obwohl 58,5 Punkte genau den Mittelwert darstellt zwischen Note 4 (ab 50 Punkte) und Note 3 (ab 67 Punkte),

grundsätzliche Bedeutung beimisst, ist eine solche zu verneinen. Es ist keine dieser Fragen von grundsätzlicher Bedeutung, sondern in der Senatsrechtsprechung geklärt, dass für jede Aufsichtsarbeit eine Note aufgrund einer --über die bloße Vergabe von Wertungspunkten hinausgehende-- Gesamtwürdigung der einzelnen Teile der in der Arbeit gezeigten Prüfungsleistung zu bilden ist, indem die einzeln bewerteten Teilleistungen zu einer Gesamtnote für die betreffende Klausur zusammengefasst werden (Senatsbeschluss vom 19.04.2005 - VII B 199/04, BFH/NV 2005, 1388, unter II.1.a der Entscheidungsgründe). Die Prüfer sind an die Lösungsvorschläge und die diesen beigefügten Punktebewertungen nicht gebunden (Senatsurteil vom 11.07.1989 - VII R 109/88, BFHE 157, 477, BStBl II 1989, 858, unter II.2.c der Entscheidungsgründe). Es gibt zudem keinen "allgemeinen Grundsatz", wonach eine Zwischennote noch der besseren Note zuzuordnen ist (Senatsurteil vom 06.03.2001 - VII R 38/00, BFHE 195, 83, BStBl II 2001, 370, unter II.3. der Entscheidungsgründe).

**15** j) Soweit die Klägerin der Rechtsfrage,

> ob Prüflinge vorläufig an einer mündlichen Steuerberaterprüfung teilnehmen können, selbst

wenn hinsichtlich der schriftlichen Prüfungsarbeiten noch ein Prüfungsanfechtungsverfahren läuft,

grundsätzliche Bedeutung beimisst, fehlt es an einer schlüssigen Darlegung, weshalb diese Frage im vorliegenden Verfahren klärbar beziehungsweise überhaupt entscheidungserheblich sein sollte. Um die vorläufige Teilnahme der Klägerin an der mündlichen Prüfung streiten die Beteiligten hier nicht.

16 2. Aus denselben Gründen --wie unter 1. ausgeführt-- ist die Revision nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zuzulassen, da es sich bei dem Erfordernis einer Revisionsentscheidung zur Rechtsfortbildung um einen Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung handelt (BFH-Beschluss vom 03.11.2023 - VI B 2/23, Rz 9, m.w.N.). So entfällt mangels einer ungeklärten Rechtsfrage, deren Beantwortung aus Gründen der Rechtsklarheit oder der Rechtsfortbildung im allgemeinen Interesse liegt, auch die Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO (vgl. Senatsbeschluss vom 10.02.2016 - VII B 185/14, Rz 12, m.w.N.).

17 3. Die nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO gerügten Verfahrensmängel sind nicht gegeben.

18 a) Das Argument, das FG habe in Zusammenhang mit der monierten ungleichmäßigen Besetzung der Prüfungsausschüsse hinsichtlich der Zuordnung zu den Berufsgruppen den ins Feld geführten und grundlegenden § 35 Abs. 1 Satz 3 StBerG nicht ausdrücklich in seine Entscheidung einbezogen, sondern ausschließlich mit § 158 Nr. 1 Buchst. d StBerG i.V.m. § 10 DVStB argumentiert, was eine Verletzung des rechtlichen Gehörs darstelle (Art. 103 Abs. 1 GG), verfängt nicht.

19 aa) Der Anspruch auf rechtliches Gehör aus Art. 103 Abs. 1 GG i.V.m. § 96 Abs. 2 FGO verpflichtet das FG, die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern des Vorbringens auseinanderzusetzen (sogenannte Beachtenspflicht). Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass das Gericht das von ihm entgegengenommene Vorbringen eines Beteiligten auch zur Kenntnis genommen und in Erwägung gezogen hat, zumal es nach Art. 103 Abs. 1 GG nicht verpflichtet ist, sich mit jedem Vorbringen in der Begründung seiner Entscheidung ausdrücklich zu befassen. Der Umstand allein, dass sich die Entscheidungsgründe mit einem bestimmten Gesichtspunkt nicht ausdrücklich auseinandersetzen, rechtfertigt grundsätzlich nicht die Annahme, das Gericht habe den Gesichtspunkt unter Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör übergangen. Vielmehr liegt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs nur dann vor, wenn sich aus den besonderen Umständen des einzelnen Falls deutlich ergibt, dass das Gericht ein tatsächliches Vorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat (Senatsbeschluss vom 08.07.2014 - VII B 158/13, Rz 10).

20 bb) Das FG hat das Vorbringen der Klägerin zu § 35 Abs. 1 Satz 3 StBerG, gemessen an diesen Maßstäben, bei seiner Entscheidungsfindung hinreichend berücksichtigt. Auf Seite 8 der angefochtenen Entscheidung führt es aus, dass die von der Klägerin beanstandete Zusammensetzung des Prüfungsausschusses rechtskonform und die zugrundeliegende Norm verfassungsgemäß sei. Vor diesem Hintergrund kann dem angegriffenen Urteil keineswegs entnommen werden, dass das FG die Argumentation zu der monierten Besetzung der Prüfungsausschüsse einschließlich der hierfür maßgeblichen Bestimmung nicht zur Kenntnis genommen, missverstanden oder bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat. Allein der Umstand, dass das FG dieses Vorbringen in der Begründung des Urteils nicht eingehender behandelt hat, stellt keinen Verstoß gegen die Beachtenspflicht dar. Eine bestimmte richtereigene Ausübungsintensität der einzelnen Teilstücke des Prozesses der Entscheidungsfindung ist dem Gehörs-Grundrecht ebenso wenig zugewiesen wie ein Anspruch eines Beteiligten darauf, mit seiner Ansicht durchzudringen (BFH-Beschluss vom 21.02.2006 - I B 32/05, BFH/NV 2006, 1305, unter II.1. der Entscheidungsgründe).

21 b)Ein Gehörsverstoß liegt im Streitfall des Weiteren nicht vor, soweit die Klägerin rügt, das FG habe ihr Vorbringen zu der angeblich nicht einheitlichen Anwendung der 120-Punkte-Regelung und den darin begründeten Verstoß gegen das Gleichbewertungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG, wonach übergeordnete Bewertungsmaßstäbe einheitlich anzuwenden seien, nicht beachtet. Da das FG indes dieses Argument im Urteilstatbestand auf Seite 3 erwähnt und in den Urteilsgründen auf Seite 13 ausführt, weshalb es der Klage nicht zum Erfolg verhelfen könne, ist wiederum auszuschließen, dass das FG diesen Aspekt bei seiner Entscheidung nicht berücksichtigt hat. Eine aus Sicht der Klägerin zu kurze, lücken- oder fehlerhafte Urteilsbegründung weist --wie bereits ausgeführt-- keinen Verfahrensfehler auf (vgl. auch BFH-Beschluss vom 23.03.2021 - XI B 69/20, Rz 34, m.w.N.).

22 c) Auch soweit die Klägerin mittels ihrer Beschwerdebegründung rügt, ihr Anspruch auf Gewährung rechtlichen

Gehörs würde dahingehend verletzt, dass das FG ihre Ausführungen, dass nach Abschluss des Überdenkungsverfahrens überhaupt keine weitere Notenkonferenz stattgefunden habe, obwohl dabei eine Änderung der vergebenen Punkte erfolgte, übergehe, verfängt dies nicht. Dass es diesen Aspekt in der Urteilsbegründung nicht eingehender behandelt hat, verstößt nicht gegen die Beachtenspflicht, sondern ist ausweislich der Urteilsbegründung dem Umstand geschuldet, dass jenes Vorbringen aus Sicht des FG nicht erheblich war. Denn das FG stellt darauf ab, dass die Prüfer angesichts der fortbestehenden Übereinstimmung der jeweiligen Korrektoren bei der Benotung --nicht bei der Punktzahl-- zu Recht keinen Anlass für eine abweichende Notenfestsetzung sehen mussten und hierüber auch nicht abzustimmen hatten.

**23** d) Die des Weiteren der Beschwerdebegründung zugrunde gelegte Argumentation, im Zuge einer ordnungsgemäßen Ermessensausübung durch den Prüfungsausschuss hätte in einer solchen Abstimmung beachtet werden müssen, was vonseiten des FG ebenfalls unter Missachtung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG) ungeprüft geblieben sei, dass

- ein nicht kompensierter Sachverhaltsfehler bei der Prüfungsarbeit Nr. 1 aufgetreten sei;

- ein nicht kompensierter Sachverhaltsfehler bei der Prüfungsarbeit Nr. 3 aufgetreten sei, die Prüfungsarbeit Nr. 1 einen erheblichen Schwierigkeitsgrad aufweise und der Aufgabenteil zur Umsatzsteuer in der Einleitung widersprüchlich und ungenau formuliert sei;

- die Prüfungsbewertung zunächst erheblich fehlerhaft gewesen sei, wodurch im Rahmen des Überdenkungsverfahrens insgesamt 18,5 Punkte mehr gewährt worden seien;

- in dem Fall, dass der Prüfungsausschuss originär über das Punkteergebnis nach dem Überdenkungsverfahren zu entscheiden gehabt hätte, er vermutlich im Rahmen einer Gesamtabwägung von dem Bestehen des schriftlichen Teils der Steuerberaterprüfung ausgegangen wäre, weil nur ein halber Punkt problematisch gewesen sei;

- die Klägerin im Rahmen der vorläufig gewährten mündlichen Prüfung ihre ausgezeichneten Kenntnisse unter Beweis gestellt habe, insbesondere auch in den Bereichen Bilanzwesen und Umsatzsteuer;

- sie im schriftlichen Bereich deutlich mehr als 120 Punkte erzielt habe;

- bei der Prüfungsarbeit Nr. 3 die Bewertung mit 58,5 Punkten genau der Note 3,5 entspreche (s. § 15 Abs. 1 Satz 3 DVStB, wonach eine Bewertung mit halben Zwischennoten zulässig sei; vgl. zum kaufmännischen Aufrunden Prüfungsordnung für den Ausbildungsberuf "Steuerfachangestellter/Steuerfachangestellte" der Steuerberaterkammer ...);

- die Nichtbestehensquote sehr hoch ausgefallen sei (2017: 53,8 %, 2016: 61,9 %) und die Beklagtenseite dabei die Gaußsche Normalverteilung bei den Noten 1 bis 6 nicht beachtet habe;

- das Durchschnittsalter der Steuerberaterinnen und Steuerberater in Deutschland zuletzt circa 54 Jahre betragen habe;

verdeutlicht Folgendes: Mit dem Kern ihrer Rüge wendet sich die Klägerin insoweit gegen die materielle Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung, denn sie beanstandet letztlich, vom FG nicht "erhört" worden zu sein, da sich dieses nicht ihren rechtlichen Ansichten angeschlossen hat; dies wird vom Gehörsanspruch indes nicht umfasst (BFH-Urteil vom 05.09.2023 - IX R 32/21, BFHE 281, 6, BStBl II 2024, 159, Rz 80).

**24** e) Eine Verletzung rechtlichen Gehörs ergibt sich entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin auch nicht aus den Ausführungen des FG auf Seite 24 im Urteil zur Prüfungsarbeit Nr. 3, weil es --so die Klägerin-- fehlerhaft meine, dass eine Verwaltungspraxis nicht ersichtlich sei, wonach stets die höhere Punktzahl der einzelnen Benotung zugrunde zu legen sei und auf Seite 24 zusätzlich behaupte, dass die Prüfer jeweils Notenvorschläge abgegeben hätten, obgleich dies bei einem nicht der Fall gewesen sei. Ein verfahrensfehlerhafter Gehörsverstoß liegt nicht bereits deshalb vor, weil das FG Tatsachen nicht entsprechend den klägerischen Vorstellungen würdigt oder die Würdigung fehlerhaft erscheint. Insoweit handelt es sich allenfalls um materiell-rechtliche Fehler, nicht um einen Verfahrensverstoß im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO (BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI B 24/22, Rz 15, m.w.N.).

**25** f)Die Rüge, das FG habe hinsichtlich der Frage nach der Zulässigkeit der Bildung mehrerer Prüfungsausschüsse ihre Argumentation zum Grundsatz vom Vorbehalt des Gesetzes ignoriert, belegt ebenfalls keinen Gehörsverstoß. Wie oben ausgeführt, besteht keine Pflicht des FG, sich mit jedem Vorbringen in der Begründung seiner Entscheidung ausdrücklich zu befassen. Auf Seite 9 des angefochtenen Urteils hält das FG kurz und knapp fest, dass die Bildung mehrerer Prüfungskommissionen zulässig ist. Insofern ist nicht davon auszugehen, dass es das dagegen gerichtete Vorbringen der Klägerin übersehen oder nicht beachtet hat. Im Übrigen verstößt die Bildung mehrerer Prüfungsausschüsse --wie beschrieben-- nicht gegen den gebotenen Gesetzesvorbehalt (s. oben 1.d).

**26** g) Schlussendlich dokumentiert auch der Umstand, dass das FG den Behauptungen der Klägerin zur Anwendung einer 120-Punkte-Regelung durch einen der anderen Prüfungsausschüsse nicht näher nachgegangen ist, keine verfahrensfehlerhafte Gehörsverletzung. Das FG behandelt das Argument der Klägerin zur 120-Punkte-Regelung auf Seite 13 seiner Entscheidung und kommt zu dem Ergebnis, dass der insofern vorgetragene Sachverhalt nicht erwiesen und aus rechtlichen Gründen auch nicht relevant sei. Wiederum wurde die Klägerin an dieser Stelle vom FG mithin "gehört", wenn auch nicht "erhört".

**27** h)Das Gericht war bei seiner Entscheidungsfindung zudem entgegen den Ausführungen der Klägerin auch ordnungsgemäß besetzt. Die Bedenken der Klägerin gegen den Wechsel der ehrenamtlichen Richter nach Vertagung der mündlichen Verhandlung greifen nicht durch. Zwar kann das Urteil gemäß § 103 FGO nur von den Richtern und ehrenamtlichen Richtern gefällt werden, die an der dem Urteil zugrunde liegenden Verhandlung teilgenommen haben. Ein Richterwechsel nach --wie es im Streitfall der Fall war-- Vertagung einer mündlichen Verhandlung ist indes unschädlich (BFH-Beschluss vom 22.03.2023 - II B 26/22, Rz 8). Wird eine mündliche Verhandlung --wie im Streitfall-- vertagt und haben die Beteiligten für das weitere Verfahren auf eine mündliche Verhandlung verzichtet, so hat das FG im schriftlichen Verfahren in der Besetzung des späteren Beratungstages zu entscheiden (BFH-Beschluss vom 01.08.1997 - IX R 15/97, BFH/NV 1998, 67).

**28** 4. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

**29** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de