FG München, Urteil v. 24.03.2021 – 4 K 264/18

Titel:

Überdenkungsverfahren zur Steuerberaterprüfung: Chancengleichheit – Unbeachtlichkeit von Fehlern bei Nichterreichen einer zur Zulassung zur mündlichen Prüfung berechtigenden Gesamtnote – Anschluss des Erstprüfers an den Zweitprüfer – Kein Anspruch auf Mindestbestehensquote – Keine Benachteiligung durch Vergabe von Kennnummern für Prüfungsarbeiten – Spezialisierung eines Steuerberaters für Berufung in Prüfungsausschuss nicht nötig

Normenketten:

StBerG § 35 Abs. 1
StBerG § 37
DVStB § 18 Abs. 1 S. 4
DVStB § 24 Abs. 2 S. 1
DVStB § 24 Abs. 2 S. 2
DVStB § 25 Abs. 2
DVStB § 29 Abs. 1
DVStB § 37b Abs. 4
DVStB § 37b Abs. 5
GG Art. 3 Abs. 1
GG Art. 12 Abs. 1

Leitsätze:

1. § 24 Abs. 2 der Durchführungsverordnung zum Steuerberatungsgesetz (DVStB) - Bewertung der Aufsichtsarbeit durch mindestens zwei Prüfer - verstößt nicht gegen den Grundsatz der Chancengleichheit oder gegen Art. 12 Abs 1 GG. (redaktioneller Leitsatz)
2. Bei einem Verfahrensfehler im außergerichtlichen Überdenkungsverfahren der Steuerberaterprüfung kann der Prüfling nur dann die Aufhebung der negativen Prüfungsentscheidung verlangen, wenn sich nicht ausschließen lässt, dass sich der Fehler auf das Prüfungsergebnis ausgewirkt hat, er also (wenigstens) möglicherweise von Einfluss auf das Prüfungsergebnis gewesen ist. Fehler bei der Vergabe von Wertungspunkten im Überdenkungsverfahren sind daher unerheblich, wenn sich auch bei richtiger Bepunktung und ggf. einer besseren Note in einer oder mehreren Aufsichtsarbeiten eine Gesamtnote ergibt, die weiterhin über der - für die Zulassung zur mündlichen Prüfung maßgeblichen - Schwelle von 4,5 liegt (vgl. Ausführungen zum prüferspezifischen Entscheidungsspielraum sowie zum prüferischen Ermessen bei der Bepunktung; keine Verpflichtung zum einheitlichen Gebrauch der Korrekturbögen). (redaktioneller Leitsatz)
3. Wird dem Zweitkorrektor die Bewertung des Erstprüfers mitgeteilt (offenes Bewertungsverfahren), so kann aus der Tatsache, dass der Zweitkorrektor sich der Bewertung des Erstkorrektors anschließt (z. B. durch bloßes Abhaken der Bewertungsschritte des Erstkorrektors oder durch ein allgemeines („Einverstanden“) nicht gefolgert werden, er habe die Arbeit nicht selbstständig begutachtet. Selbst der Umstand, dass der Zweitkorrektor die eigens für seine Korrektur vorgesehene Spalte sowie einen Korrekturbogen (teilweise) nicht ausfüllt, lässt nicht den Schluss zu, er habe keine eigenständige Bewertung vorgenommen. Die Möglichkeit des Zweitprüfers, sich der Meinung des Erstprüfers anzuschließen, gilt auch für das Überdenkungsverfahren; ein Anspruch auf eine sogenannte verdeckte Bewertung der schriftlichen Steuerberaterprüfung im verwaltungsinternen Überdenkungsverfahren besteht nicht (vgl. FG München, Urteil v. 18.4.2012, 4 K 309/09, EFG 2012 S. 1602). (redaktioneller Leitsatz)
4. Pauschal geltend gemachte formale Mängel (Durchfallquote, Prüfungsstoff) können nicht die Rechtswidrigkeit oder Verfassungswidrigkeit der Steuerberaterprüfung begründen. Weder das Steuerberatungsgesetz noch Art. 3 Abs. 1 GG sehen eine Mindestbestehensquote bei der Steuerberaterprüfung vor. Insbesondere verlangt der Grundsatz der Chancengleichheit nicht, dass der Schwierigkeitsgrad einer Prüfung tatsächlich stets der gleiche ist oder dass stets eine in etwa gleiche Misserfolgsquote erzielt wird. (redaktioneller Leitsatz)

5. Wenn es schon nicht zu beanstanden ist, dass Aufsichtsarbeiten zur Steuerberaterprüfung nicht anonym, sondern mit Namensnennung der Prüflinge geschrieben und bewertet werden (vgl. FG Hamburg, Urteil v. 24.10.2018, 1 K 24/16, EFG 2020 S. 938), ist umso weniger ersichtlich, dass eine Anonymisierung der Prüfungsaufgaben mittels der Vergabe von Kennnummern den Prüfling benachteiligen könnte. (redaktioneller Leitsatz)
6. Im Hinblick auf die Berufung eines Steuerberaters in den Prüfungsausschuss ist eine Spezialisierung auf konkrete Steuerrechtsgebiete für Steuerberater weder vorgeschrieben noch erforderlich. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:
Unbeachtlichkeit von Fehlern im Überdenkungsverfahren, Chancengleichheit, Berufung, Bewertung, Aufsichtsarbeit, Verpflichtungsklage, Aufhebung, Klageverfahren, Vergabe, Verfahrensfehler, Bewertungsspielraum, Verfahren, Klage, Bewertungseinheit, Schriftsatz, Grundsatz der Chancengleichheit, konkrete Ausgestaltung, keinen Erfolg, Zulassung, Ermessen, Gesamtnote, Arbeit, Steuerberaterprüfung

Rechtsmittelinstanzen:
BFH München, Urteil vom 21.11.2023 – VII R 15/21
BVerfG vom -- – 1 BvR 970/24

Fundstellen:
StEd 2021, 363
EFG 2021, 1055
DStRE 2022, 314
LSK 2021, 10284

Tatbestand

I.

1
Streitig ist die Rechtmäßigkeit des Bescheids vom 5. Januar 2018 über das Nichtbestehen der Steuerberaterprüfung 2017.

2
Die vorliegende Steuerberaterprüfung 2017 ist der dritte Versuch der Klägerin die Steuerberaterprüfung zu bestehen. Im Rahmen der Steuerberaterprüfungen 2011 und 2012 hatte die Klägerin im schriftlichen Prüfungsteil die Gesamtnoten 5,33 bzw. 5,5 erzielt und war damit in den beiden Prüfungen von der mündlichen Prüfung ausgeschlossen.

3
Mit Bescheid vom 5. Januar 2018 teilte der Beklagte der Klägerin mit, sie habe nach dem Ergebnis der schriftlichen Prüfung die Gesamtnote 4,83 erzielt und somit die Steuerberaterprüfung 2017 nicht bestanden. Für die Verfahrensrechtsklausur erhielt sie die Note 5,0, für die Ertragssteuerklausur erhielt sie ebenfalls die Note 5,0, und für die Aufgabe aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens erhielt sie die Note 4,5.

4
Die Klägerin beantragte in Bezug auf die beiden Aufsichtsarbeiten aus den Gebieten der Ertragsteuer und der Buchführung und des Bilanzwesens eine nochmalige Überprüfung der Bewertung durch die jeweiligen Erst- und Zweitprüfer im (außergerichtlichen) Überdenkungsverfahren. Für die beiden (streitgegenständlichen) Aufsichtsarbeiten galt jeweils ein maximaler Bewertungsrahmen von 0 bis 100 erzielbaren Wertungspunkten.

5
Für die Aufsichtsarbeit der Klägerin aus dem Gebiet der Ertragsteuer vergaben sowohl der Erstprüfer A (Steuerberater), als auch der Zweitprüfer B (Finanzbeamter) in der Summe jeweils eine Anzahl von 31,0 Wertungspunkten, was nach den Korrekturvorgaben der Note 5,0 entspricht. Die Note 5,0 war für die vorgenannte Aufsichtsarbeit bei einem Ergebnis von 30 bis 39 Wertungspunkten, die nächsthöhere

Notenstufe von 4,5 bei einem Bewertungsergebnis von 40 bis 49 Wertungspunkten vorgesehen. Erst- und Zweitprüfer der Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet der Ertragsteuer kamen bei der nochmaligen Überprüfung im Rahmen des Überdenkungsverfahrens jeweils zu einer Bewertung mit 33,0 Wertungspunkten und blieben darüber hinaus unverändert bei ihrer bisherigen Prüfungsbewertung.

6
Auch der Erst- und Zweitprüfer der Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens blieben bei der nochmaligen Überprüfung im Rahmen des Überdenkungsverfahrens unverändert bei ihrer bisherigen Prüfungsbewertung. Für die Aufsichtsarbeit … vergaben der Erstprüfer und der Zweitprüfer (beide Finanzbeamte im höheren Dienst der bayerischen Finanzverwaltung) in der Summe jeweils eine Anzahl von 44,5 bzw. 40,0 Wertungspunkten, was nach den (oben bereits dargelegten) Korrekturvorgaben der Note 4,5 entspricht. Erst- und Zweitprüfer der Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens (…) blieben bei der nochmaligen Überprüfung im Rahmen des Überdenkungsverfahrens unverändert bei ihrer bisherigen Notenvergabe. Im Rahmen des Überdenkungsverfahrens vergab der Erstprüfer 43,5 Wertungspunkte (gegenüber 44,5 Wertungspunkten bei der ursprünglichen Bewertung); der Zweitprüfer hielt auch im Überdenkungsverfahren seine Bewertung der Aufsichtsarbeit mit 40,0 Wertungspunkten unverändert aufrecht.

7
Mit Schriftsatz vom 30. Januar 2018, der am selben Tag bei Gericht einging, erhob die Klägerin hiergegen Klage, die sie mit weiteren Schriftsätzen vom 23. April 2018, 25. Juli 2018, 2. Oktober 2018, 7. Dezember 2018, 11. Februar 2019, 10. August 2020 und 4. Februar 2021 unter Hinweis auf das Überdenkungsverfahren wie folgt begründet: So führte die Klägerin im Wesentlichen sinngemäß aus, dass ihre Lösung der Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet der Ertragsteuer an verschiedenen Stellen fehlerhaft bewertet worden sei, wodurch ihr eine Anhebung der Wertungspunkte auf 53,0 zustehe und sie richtigerweise die Note 4,0 erhalten hätte müssen. Auch sei ihre Lösung der Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens an verschiedenen Stellen fehlerhaft bewertet worden, wodurch ihr eine Anhebung der Wertungspunkte auf 54,5 zustehe und sie richtigerweise die Note 4,0 erhalten hätte müssen. Darüber hinaus erhebt die Klägerin Bedenken gegen die Prüfereignung der Herren A und B, den Erst- und Zweitprüfer der Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet der Ertragsteuer, und moniert darüber hinaus die ihrer Ansicht nach hohen Durchfallquoten bei der Steuerberaterprüfung, die den Schluss auf überhöhte Prüfungsanforderungen zuließen.

8
Die Klägerin beantragt,

1. die Prüfungsentscheidung vom 5. Januar 2018 aufzuheben und

2. den Beklagten zu verpflichten, die beiden Aufsichtsarbeiten auf den Gebieten des Ertragsteuerrechts und der Buchführung und des Bilanzwesens unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bewerten.

9
Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

10
Nach seiner Ansicht seien die beiden im Streit stehenden Aufsichtsarbeiten von den Prüfern fehlerfrei bewertet worden. Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf die dem Gericht zur Klageerwiderung vorgelegten Stellungnahmen der Erst- und Zweitprüfer und führt ergänzend im Wesentlichen aus, dass Prüfungsarbeiten nur sehr eingeschränkt gerichtlich überprüft werden können und im Streitfall weder die Beurteilung zu beanstanden sei noch Verfahrensfehler vorlägen. Insbesondere bestünden keine Zweifel an der Eignung der Prüfer und an der Verfassungsmäßigkeit der beanstandeten Prüfung.

11
Wegen der weiteren Einzelheiten wird gemäß § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten samt Anlagen, auf die die Klägerin betreffenden Akten der Steuerberaterkammer München sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 24. März 2021 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

12
1. Die Klage ist fristgerecht erhoben und auch im Übrigen zulässig (§ 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO).

13
a) Die Klage ist hinsichtlich beider Anträge statthaft.

14
aa) Mit dem Klageantrag, die streitgegenständliche Prüfungsentscheidung vom 5. Januar 2018 aufzuheben, verfolgt die Klägerin das primäre Rechtsschutzziel bzw. das Rechtsschutzinteresse, die schriftliche Prüfung erneut ablegen zu können, nachdem die negative Prüfungsentscheidung beseitigt ist.

15
bb) Auch der zweite Klageantrag ist als Verpflichtungsklage im Sinne des § 40 Abs. 1, 2. Alt. FGO statthaft (vgl. hierzu Urteil des Verwaltungsgerichts -VG- Aachen vom 23. Januar 2009, 9 K 902/07; Urteil des VG München vom 3. Juli 2006, M 3 K 05.3363; Urteile des VG Berlin vom 16. Juni 2004, 12 A 41.00, vom 19. Januar 2005, 12 A 413.02; Urteil des VG Düsseldorf vom 14. November 2003, 15 K 6737/01, jeweils juris). Soweit die Klage auch auf Aufhebung der Prüfungsentscheidung vom 5. Januar 2018 zielt, ist das Anfechtungsbegehren vom Verpflichtungsantrag mit umfasst.

16
b) Ein außergerichtliches Vorverfahren im Sinne des § 44 Abs. 1 FGO ist gesetzlich nicht vorgesehen (§ 164a Abs. 1 Satz 1 des Steuerberatungsgesetzes -StBerG- in Verbindung mit § 348 Nr. 4 der Abgabenordnung -AO-).

17
2. Die Klage ist jedoch unbegründet.

18
a) Die streitgegenständliche Prüfungsentscheidung vom 5. Januar 2018 ist nicht (isoliert) aufzuheben. Bei einem Verfahrensfehler kann der Prüfling nämlich nur dann die Aufhebung der Prüfungsentscheidung verlangen, wenn sich nicht ausschließen lässt, dass sich der Fehler auf das Prüfungsergebnis ausgewirkt hat, er also (wenigstens) möglicherweise von Einfluss auf das Prüfungsergebnis gewesen ist (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts - BVerwG - vom 28. Oktober 2020 6 C 8/19, juris m.w.N.). Ein solcher Verfahrensfehler liegt nach Auffassung des Senats nicht vor:

19
aa) So vermag der Senat - entgegen den Ausführungen der Klägerin im Schriftsatz vom 4. Februar 2021 - in der Regelung des § 24 Abs. 2 der Durchführungsverordnung zum Steuerberatungsgesetz (DVStB) keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Chancengleichheit oder gegen Art. 12 Abs 1 GG festzustellen. Der Grundsatz der Chancengleichheit als prüfungsrechtliche Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes -GG-) verlangt, dass den Prüflingen Gelegenheit gegeben wird, ihre Prüfungsleistungen unter möglichst gleichartigen Prüfungsbedingungen zu erbringen (Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 27. Juli 1993 VII R 11/93, BStBl II 1994, 259). Die Chancengleichheit ist verletzt, wenn die konkrete Ausgestaltung des Prüfungsverfahrens zur Folge haben kann, dass das Leistungsvermögen des Prüflings beeinträchtigt und dieser damit gegenüber anderen Prüflingen in einer vergleichbaren Prüfungssituation benachteiligt ist (vgl. BFH-Urteil vom 10. März 1992, VII R 87/90, BStBl II 1992, 634); wenn sich also nicht ausschließen lässt, dass die Prüfungsbedingungen wesentlich dazu beigetragen haben, dass der Prüfling kein besseres Prüfungsergebnis erzielt hat (BFH-Urteil vom 20. Juli 1999 VII R 111/98, BStBl II 1999, 803 m.w.N.). Zwar verlangen der prüfungsrechtliche Grundsatz der Chancengleichheit und der effektive Schutz der Berufswahlfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG), dass der zuständige Normgeber die Zahl der Prüfer und das Verfahren im Falle von Bewertungsdifferenzen der Prüfer bei berufsbezogenen Prüfungen rechtssatzmäßig festlegt (vgl. BVerwG-Urteil vom 10. April 2019 6 C 19/18, BVerwGE 165, 202). Jedoch ist gerade in der Vorschrift des § 24 Abs. 2 DVStB die Bewertung der Aufsichtsarbeit durch (mindestens) zwei Prüfer (Erst- und Zweitprüfer) vorgeschrieben. Dass die Aufsichtsarbeiten in der Steuerberaterprüfung in der Praxis (das heißt konkret: bei der Steuerberaterprüfung 2017) von mehr als zwei Prüfern bewertet werden, wie die Klägerin anhand des Wortlauts des § 24 Abs. 2

DVStB („von mindestens zwei Prüfern“) abzuleiten versucht, kann angesichts der gerichtsbekannten Handhabung (Bewertung sämtlicher Aufsichtsarbeiten durch lediglich zwei Prüfer; vgl. hierzu auch den Schriftsatz des Beklagten vom 25. März 2021) ausgeschlossen werden, so dass für den Senat keine Anhaltspunkte für den von der Klägerin gerügten Verstoß gegen den Grundsatz der Chancengleichheit oder gegen Art. 12 Abs. 1 GG ersichtlich sind.

20
bb) Ferner kann auch die Art und Weise des durchgeführten Überdenkungsverfahrens nach Auffassung des Senats nicht die Aufhebung der streitgegenständlichen Prüfungsentscheidung vom 5. Januar 2018 rechtfertigen. So ist das Überdenkungsverfahren bzgl. der Prüfungsaufgabe Ertragsteuerrecht - entgegen der Auffassung der Klägerin (vgl. Schriftsätze vom 2. Oktober 2018 und vom 4. Februar 2011) - ordnungsgemäß durchgeführt worden und daher nach Überzeugung des Gerichts nicht zu beanstanden. So wurden im Streitfall sowohl der Erst- als auch der Zweitkorrektor gesondert vom Beklagten angeschrieben und um Stellungnahme gebeten. In dieser Verfahrensgestaltung vermag der Senat keinen Verstoß gegen das in Art. 12 Abs. 1 GG verankerte Erfordernis der eigenständigen und unabhängigen Urteilsbildung der Prüfer zu erkennen. Entgegen der dem BVerwG-Beschluss vom 9. Oktober 2012 6 B 39/12, juris, m.w.N.) zugrundeliegenden Sachverhaltskonstellation ist das vom Beklagten im Streitfall durchgeführte Überdenkungsverfahren (i.S.d. § 29 DVStB) nicht geeignet, um einen relevanten Verfahrensverstoß ableiten zu können. Vielmehr hat der Beklagte sichergestellt, dass sowohl der Erstkorrektor, Herr A, als auch der Zweitkorrektor, Herr B, eine eigenständige und unabhängige Urteilsbildung vornehmen können. Ebenso wenig kann aus den Ausführungen des Zweitkorrektors B in seiner E-Mail vom 3. März 2018 ein Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG bzw. Art. 3 Abs. 1 GG (Grundsatz der Chancengleichheit) abgeleitet werden. Aus dieser E-Mail ergibt sich nach Auffassung des Senats lediglich, dass der Erstkorrektor A seine Stellungnahme zum Überdenkungsantrag der Klägerin dem Zweitkorrektor B „zur Kenntnis gebracht“ hat und dass nur „insoweit“ eine Abstimmung vorlag, als der Zweitkorrektor mit diesen Ausführungen einverstanden war und er sich diesen Ausführungen angeschlossen hat. Nicht ersichtlich ist jedoch, dass der Zweitkorrektor B keine eigenständige und unabhängige Überprüfung seiner Bewertung vorgenommen hat. Darauf hat der Beklagte zu Recht im Schriftsatz vom 9. November 2018 hingewiesen. Des Weiteren weist der Senat auf Folgendes hin: Wird dem Zweitkorrektor die Bewertung des Erstprüfers mitgeteilt (offenes Bewertungsverfahren), so kann aus der Tatsache, dass der Zweitkorrektor sich der Bewertung des Erstkorrektors anschließt (z. B. durch bloßes Abhaken der Bewertungsschritte des Erstkorrektors oder durch ein allgemeines („Einverstanden“) nicht gefolgert werden, er habe die Arbeit nicht selbstständig begutachtet. Selbst der Umstand, dass der Zweitkorrektor die eigens für seine Korrektur vorgesehene Spalte sowie einen Korrekturbogen (teilweise) nicht ausfüllt, lässt nicht den Schluss zu, er habe keine eigenständige Bewertung vorgenommen. Die Möglichkeit des Zweitprüfers, sich der Meinung des Erstprüfers anzuschließen, gilt auch für das Überdenkungsverfahren; ein Anspruch auf eine sog. verdeckte Bewertung der schriftlichen Steuerberaterprüfung im verwaltungsinternen Überdenkungsverfahren besteht nicht (vgl. hierzu Urteil des FG München vom 18. April 2012 4 K 309/09, EFG 2012, 1602). Überdies hat der Zweitkorrektor B mit Stellungnahme vom 6. Oktober 2020, welche vom Beklagten mit Schriftsatz vom 15. Oktober 2020 dem Gericht übermittelt worden ist, nochmals eingehend auf drei Seiten zu den Einwendungen der Klägerin Stellung genommen, so dass etwaige - von der Klägerin beanstandete - Defizite des Überdenkungsverfahrens jedenfalls im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung geheilt sind. Der Zweitkorrektor B wurde hierbei vom Beklagten zu Recht zur nochmaligen Überdenkung der von ihm vergebenen Bewertung aufgefordert, nachdem das Gericht das Klageverfahren mit Beschluss vom 23. Juli 2020 nach § 74 FGO ausgesetzt hat (vgl. BFH-Beschluss vom 20. August 2014 VII B 116/14, BFH/NV 2014, 1908). Hierbei ist es auch nach Auffassung des Gerichts unbeachtlich, dass der Beklagte der Klägerin mit Schreiben vom 6. März 2018 mitgeteilt hat, dass das Überdenkungsverfahren „endgültig abgeschlossen“ sei. Im Übrigen hätte die Klage auch nur dann Erfolg, wenn sich die (von der Klägerin behauptete) Verletzung des Grundsatzes der Chancengleichheit bei der Durchführung des Überdenkungsverfahrens auf das Prüfungsergebnis der Klägerin ausgewirkt hätte. Dies ist jedoch nicht festzustellen, da der Vortrag der Klägerin hierzu nicht hinreichend substantiiert ist. Die Ausführungen der Klägerin sind nicht geeignet, eine rechtsfehlerhafte Bewertung der Ertragsteuer-Klausur der Klägerin aufgrund des Überdenkungsverfahrens festzustellen.

21
cc) Auch sind die von der Klägerin im Klageverfahren pauschal geltend gemachten formalen Mängel (Durchfallquote, Prüfungsstoff) nach Ansicht des Senats mangels näheren Sachvortrags und etwaiger

Nachweise im Einzelnen schon nicht nachvollziehbar und im Übrigen auch nicht geeignet, hieraus eine Rechtswidrigkeit oder gar Verfassungswidrigkeit der Steuerberaterprüfung 2017 an sich und insbesondere der streitgegenständlichen Aufsichtsarbeiten der Klägerin mit dem Ziel der Aufhebung der streitgegenständlichen Prüfungsentscheidung vom 5. Januar 2018 abzuleiten. So hat der Beklagte im Schriftsatz vom 9. November 2018 zu Recht darauf hingewiesen, dass weder das StBerG noch Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) eine Mindestbestehensquote bei der Steuerberaterprüfung vorsehen. Insbesondere verlangt der Grundsatz der Chancengleichheit nicht, dass der Schwierigkeitsgrad einer Prüfung tatsächlich stets der gleiche ist oder dass stets eine in etwa gleiche Misserfolgsquote erzielt wird (so bereits BFH-Urteil vom 8. Februar 2000 VII R 52/99, BFH/NV 2000, 755).

22
dd) Inwiefern die Klägerin im Streitfall bei der Steuerberaterprüfung 2017 durch die Anonymisierung der Prüfungsaufgaben mittels der Vergabe von Kennnummern (im Streitfall: 2402) benachteiligt hätte werden können (so die allgemein gehaltenen Ausführungen der Klägerin im Schriftsatz vom 2. Oktober 2018), erschließt sich dem erkennenden Senat vor dem klaren Wortlaut des § 18 Abs. 1 Satz 4 DVStB nicht. So ist es selbst dann nicht zu beanstanden, dass die Aufsichtsarbeiten zur Steuerberaterprüfung nicht anonym, sondern mit Namensnennung der Prüflinge geschrieben und bewertet werden. (Urteil des FG Hamburg vom 24. Oktober 2018 1 K 24/16, Entscheidungen der Finanzgerichte □EFG□ 2020, 938; Revisionsverfahren erfasst unter dem Aktenzeichen VII R 10/20). Wenn schon der aus Art. 3 Abs. 1 GG hergeleitete prüfungsrechtliche Grundsatz der Chancengleichheit kein Kennzahlensystem für Prüfungsarbeiten gebietet (vgl. Urteil des FG Hamburg in EFG 2020, 938), kann dann erst Recht ein solches - auch bei der Beklagten im Rahmen der streitigen Steuerberaterprüfung 2017 verwendetes - Kennzahlensystem keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Chancengleichheit begründen. Im Übrigen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf den Schriftsatz des Beklagten vom 9. November 2018 und die diesbezüglichen Ausführungen zur Prüfungsanonymisierung (dort Seite zwei Mitte) verwiesen.

23
ee) Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung ihre schriftsätzlichen Ausführungen vom 4. Februar 2021 (dort auf Seite sieben) zur Berufung der beiden Prüfer A und B in den Prüfungsausschuss (§ 10 Abs. 1 Satz 1 DVStB) nicht mehr aufrechterhalten. Im Übrigen hat der Beklagte (im Nachgang zur mündlichen Verhandlung) mit Schriftsätzen vom 25. März 2021 Nachweise zur Berufung der beiden o.g. Prüfer in den Prüfungsausschuss vorgelegt. Aus diesen Nachweisen ergibt sich eindeutig, dass die beiden Prüfer bereits im Zeitpunkt der Bewertung der Prüfungsaufgabe der Klägerin im Jahr 2017 in den Prüfungsausschuss berufen waren und auch bis zum heutigen Tag Mitglieder des Prüfungsausschusses der Beklagten sind. Daher kommt es im Streitfall nicht mehr auf § 10 Abs. 1 Satz 6 DVStB an, wonach Mitglieder des Prüfungsausschusses auch nach Ablauf der Amtszeit zuvor begonnene Verfahren fortführen können. Ebenso musste das Gericht nicht mehr auf das BFH-Urteil vom 28. November 2002 VII R 27/02, BFHE 201, 471, BStBl II 2003, 202 eingehen.

24
ff) Schließlich vermag der Senat die von der Klägerin in den Schriftsätzen vom 25. Juli 2018, vom 2. Oktober 2018 und vom 7. Dezember 2018 vorgebrachten grundsätzlichen Bedenken gegen die Eignung der beiden Prüfer der Aufgabe aus dem Ertragsteuerrecht (A und B) nicht nachzuvollziehen. So hat der Beklagte im Schriftsatz vom 9. November 2018 darauf hingewiesen, dass der Erstprüfer A als Steuerberater zugelassen ist und der Zweitprüfer B Finanzbeamter ist, so dass die Berufung der beiden Prüfer als Teil des Prüfungsausschusses (vgl. § 37b Abs. 4, 5 StBerG i.V.m. § 35 Abs. 1 StBerG) unzweifelhaft zu Recht erfolgt und daher nicht zu beanstanden ist. Auch hat der Beklagte im Schriftsatz vom 8. Januar 2019 zu Recht darauf hingewiesen, dass eine Spezialisierung auf konkrete Steuerrechtsgebiete für Steuerberater weder vorgeschrieben noch erforderlich ist, so dass ein etwaiger nicht vorhandener (von der Klägerin jedoch monierter) Beratungsschwerpunkt des Prüfers A irrelevant ist.

25
b) Auch hat die Klägerin keinen Anspruch auf Neubewertung der beiden Aufsichtsarbeiten auf den Gebieten des Ertragsteuerrechts und der Buchführung und des Bilanzwesens.

26
aa) Die Bewertung von Prüfungsleistungen ist ein Vorrecht der Prüfer. Nur die nach der jeweiligen Prüfungsordnung berufenen Prüfer haben die individuelle Prüfungsleistung zu bewerten, nicht hingegen das

Gericht oder ein vom Gericht bestellter Sachverständiger. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH und des BVerwG kann die angefochtene Prüfungsentscheidung deshalb gerichtlich nur begrenzt überprüft werden. Dabei ist zwischen Fachfragen und prüfungsspezifischen Wertungen zu unterscheiden (für viele: BFH-Urteile vom 11. November 1997 VII R 66/97, BFHE 184, 157, BStBl II 1998, 218 und vom 5. Oktober 1999 VII R 152/97, BFHE 191, 140, BStBl II 2000, 93; BVerwG-Beschlüsse vom 2. Juni 1998, 6 B 78/97 und vom 13. März 1998, 6 B 28/98, jeweils in juris). Während fachlich-wissenschaftliche Wertungen (d.h. Fachfragen) nach den Beurteilungskriterien „richtig“, „falsch“ oder „vertretbar“ überprüfbar und damit justiziabel sind, beruhen prüfungsspezifische Wertungen auf der eigenen Prüfungserfahrung des jeweiligen Prüfers und der unwiederholbaren Prüfungssituation und sind Ausdruck des prüferischen Bewertungsspielraums. Mithin sind prüfungsspezifische Wertungen im gerichtlichen Verfahren nicht rekonstruierbar und entziehen sich einer justiziellen Nachprüfung (vgl. z.B.: BFH-Urteil vom 3. Februar 2004 VII R 1/03, BFHE 204, 546, BStBl II 2004, 842). Bei der Beurteilung schriftlicher Prüfungsleistungen gilt, dass die Prüfer die maßgeblichen Gründe ihrer abschließenden Bewertung zwar nicht in allen Einzelheiten, aber doch in den für das Ergebnis ausschlaggebenden Punkten darlegen, damit das Recht des Prüflings, Einwendungen gegen eine Prüfungsentscheidung wirksam vorzubringen, ebenso gewährleistet ist, wie auch die gerichtliche Kontrolle über das Einhalten der Grenzen des den Prüfern eingeräumten Beurteilungsspielraumes (vgl. BVerwG-Urteil vom 9. Dezember 1992, 6 C 3/92, BVerwGE 91, 262, DVBl. 1993, 503 ff.). Die prüfungsspezifischen - den nicht justiziablen Beurteilungsspielraum betreffenden - Erwägungen brauchen jedoch nicht detailliert und erschöpfend dargelegt zu werden (vgl. BFH-Beschluss vom 19. April 2005 VII B 199/04, BFH/NV 2005, 1388). Die Bewertung schriftlicher Prüfungsarbeiten, deren Misslingen den beruflichen Werdegang des Prüflings beeinträchtigen kann, ist dabei stets schriftlich zu begründen (vgl. BVerwG-Urteil vom 9. Dezember 1992, 6 C 3/92, a.a.O.). Hat der Prüfer seine Beurteilung der Leistung des Prüflings im Zeitpunkt der Vornahme der Korrektur in dem dargestellten Sinne nicht ausreichend begründet, so kann er seine Begründung im Überdenkungsverfahren und darüber hinaus noch bis zum Abschluss des finanzgerichtlichen Rechtsschutzverfahrens ergänzen oder nachholen (BVerwG-Urteil vom 9. Dezember 1992, 6 C 3/92, a.a.O.; Sächsisches FG-Urteil vom 11. Dezember 1996, 1 K 119/96, EFG 1997, 566).

27
bb) Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall hat die Klage keinen Erfolg. Die Einwendungen der Klägerin begründen im Ergebnis keine bessere Bewertung gegenüber der für die Aufsichtsarbeiten aus den Gebieten des Ertragsteuerrechts und der Buchführung und des Bilanzwesens vergebenen Noten:

28
cc) Die von den beiden Prüfern für die schriftliche Aufsichtsarbeit der Klägerin aus dem Gebiet des Ertragsteuerrechts vergebene Note von 5,0 ist aus rechtlicher Sicht nicht zu beanstanden.

29
(1) Die allgemeinen Einwendungen der Klägerin zum Korrekturbogen (vgl. Schriftsätze vom 23. April 2018 und 4. Februar 2021) greifen nach Auffassung des Senats nicht durch. So ist der Korrekturbogen lediglich eine (mögliche) Arbeitshilfe für die Prüfer. Die Prüfer sind auch nicht gezwungen, von einem vorhandenen Korrekturbogen einheitlich Gebrauch zu machen, solange gewährleistet ist, dass sie sich von allen Prüfungsleistungen ein eigenes Bild gemacht haben und ihre i.S. des § 24 Abs. 2 Satz 1 DVStB „persönliche Bewertung“ abgegeben haben. Eine von der Prüfungsbehörde erstellte „Musterlösung“ und die in ihr für die einzelnen Lösungsschritte vorgeschlagenen „Punkte“ sind daher keine für die Prüfer verbindlichen Vorgaben, die deren höchstpersönlichen Bewertungsspielraum einschränkten (vgl. BFH-Urteil vom 21. Mai 1999 VII R 34/98, BFHE 188, 502, BStBl II 1999, 573). Daher kann der Senat der (bloßen) Behauptung der Klägerin im Schriftsatz vom 4. Februar 2021 (dort auf Seite fünf), dass die Korrektoren „ausschließlich in dem Bewusstsein der Verbindlichkeit der Korrekturbögen und der Bewertungsschemata bewertet“ haben, nicht folgen.

30
(2) Ebenso unterfällt es dem prüfungsspezifischen Beurteilungsspielraum, ob ganze oder halbe Wertungspunkte vergeben werden (siehe oben). Schließlich ist für die Frage der eigenständigen Bewertung durch den Prüfer unerheblich, ob und welche (schriftlichen) Anmerkungen der Zweitkorrektor B im Rahmen seiner Bewertung der Aufsichtsarbeit beigefügt hat. Maßgeblich ist, dass der Zweitprüfer die Aufsichtsarbeit eigenständig bewertet hat. Hiervon ist nach Aktenlage unzweifelhaft auszugehen. Schließlich lässt selbst der Umstand, dass der Zweitkorrektor die eigens für seine Korrektur vorgesehene Spalte sowie einen

Korrekturbogen (teilweise) nicht ausfüllt, nicht den Schluss zu, er habe keine eigenständige Bewertung vorgenommen.

31
(3) Der Einwand der Klägerin, dass die Bewertung des Teils I Sachverhalt 1 der Prüfungsaufgabe (Wertungspunkte 4 bis 11 des Korrekturbogens) unzutreffend sei, da zutreffende Ausführungen in der Aufsichtsarbeit nicht bepunktet worden seien, greift nicht durch. So ist die Gewichtung der Ausführungen unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums nicht zu beanstanden, zumal die Klägerin bei den Wertungspunkten 4 bis 11 des Korrekturbogens jedenfalls zwei von acht zu vergebenden Wertungspunkten erhalten hat; hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Prüfer die Bepunktung für die Wertungspunkten 4 bis 11 zusammengefasst und insgesamt hierfür zwei Wertungspunkte vergaben haben. Dass sich die Prüfer hierbei nicht an die im Korrekturbogen vorgesehene Unterteilung der Punktevergabe in drei Unterpunkte (Wertungspunkt 4, Wertungspunkte 5-6 und Wertungspunkte 7-11) gehalten, sondern diese drei Unterpunkte zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst haben, ist unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums nicht zu beanstanden. Überdies wurden die zutreffenden Ausführungen der Klägerin zum Bruttoarbeitslohn und zu den Entlassungsentschädigungen bepunktet. Auch waren die Ausführungen der Klägerin zu den Aktienoptionen im Wesentlichen unzutreffend, da die Klägerin nicht erkannt hat, dass es sich hierbei um Einkünfte aus § 19 EStG handelt. Auch war die Ermittlung der Höhe der Einkünfte bei der Veräußerung unzutreffend, so dass es unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums nicht zu beanstanden ist, wenn für den Gesamtkomplex (Wertungspunkte 4 bis 11 des Korrekturbogens) insgesamt nur zwei Wertungspunkte vergeben werden, zumal die Prüfer nicht an den (unverbindlichen) Korrekturbogen gebunden sind. Daher vermag die Klägerin auch keine andere Bewertung aus der Tatsache abzuleiten, dass auf der Prüfungsaufgabe „drei Haken vergeben wurden“ (vgl. Schriftsatz der Klägerin vom 23. April 2018).

32
(4) Die Einwendung der Klägerin, bei der Bewertung des Teils I Sachverhalt 1 der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 12 bis 15 des Korrekturbogens) sei ein weiterer Wertungspunkt zu vergeben, greift nicht durch. So wurden die Ausführungen der Klägerin bereits mit zwei von insgesamt vier zu vergebenden Wertungspunkten bewertet. Im Übrigen sind die Ausführungen der Klägerin zu Art 15 DBA Deutschland-Türkei bzgl. der Fristberechnung teilweise unzutreffend. Daher ist die Gewichtung der Ausführungen mit zwei von vier Punkten unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums nicht zu beanstanden,

(5) Auch greift die Einwendung der Klägerin nicht durch, bei der Bewertung des Teils I Sachverhalt 1 der Prüfungsaufgabe (Wertungspunkte 21 bis 22 des Korrekturbogens) sei ein Wertungspunkt zu vergeben. So sind die diesbezüglichen Ausführungen der Klägerin unzutreffend und wurden im Übrigen bereits unter den zusammengefassten Wertungspunkten 4 bis 11 des Korrekturbogens bepunktet. Somit ist die Gewichtung der Ausführungen unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums nicht zu beanstanden.

33
(6) Ferner greift auch die Einwendung der Klägerin nicht durch, bei der Bewertung des Teils I Sachverhalt 1 der Prüfungsaufgabe (Wertungspunkte 27 bis 31 des Korrekturbogens) seien statt bislang null mindestens zwei Wertungspunkte zu vergeben, nicht durch. So hat die Klägerin bei ihren Ausführungen die Systematik der zu lösenden Fragestellung nicht erfasst und die einschlägigen Vorschriften (§ 24 Nr. 1a EStG, § 34 EStG) zwar erwähnt, aber einer unzutreffenden Subsumtion unterworfen und dadurch den Lösungsvorschlag unbrauchbar gemacht und entwertet. Die Klägerin hat ausweislich ihrer Ausführungen in der Prüfungsarbeit die Problematik der Zusammenballung von Einkünften und die Fünftel-Regelung des § 34 Abs. 2 Nr. 2, § 24 Nr. 1a EStG nicht zutreffend geprüft. So ist die Gewichtung der Ausführungen unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums nicht zu beanstanden.

34
(7) Auch die Einwendung der Klägerin, wonach ihre Ausführungen unter Teil I Sachverhalt 1 der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 32 und 34 des Korrekturbogens) mit einem weiteren ganzen Wertungspunkt zu beurteilen seien, greift unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums nicht durch. So wurden die Ausführungen der Klägerin unter der Bewertungseinheit 32 bis 34 zusammengefasst und mit einem Bewertungspunkt bepunktet. Darüber hinaus

hat die Klägerin in ihrer Prüfungsarbeit keine Ausführungen zu den nach dem DBA Deutschland-Türkei freizustellenden Einkünften gemacht. Da allein die Nennung des § 32 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht ausreichend ist (wörtlich: „Weiterhin ist § 32 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG nach DBA zu klären.“) ist unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums die Bewertung der (allenfalls zum Teil rudimentären) Ausführungen der Klägerin unter der Bewertungseinheit 32 bis 34 mit einem Bewertungspunkt im Streitfall nicht zu beanstanden.

35
(8) Ebenso wenig dringt die Einwendung der Klägerin durch, wonach ihre Ausführungen unter Teil I Sachverhalt 1 der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 42 bis 52 des Korrekturbogens) zu Unrecht mit nur zwei Wertungspunkten bewertet worden seien und vielmehr mit vier weiteren Wertungspunkten zu bewerten seien. So sind die diesbezüglichen Ausführungen der Klägerin ausweislich der Aufsichtsarbeit lückenhaft und fehlerhaft. So hat die Klägerin ausweislich der Aufsichtsarbeit die Fragestellungen bzgl. der Differenzierung zwischen Versorgungsbezügen, Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung und Leistungen aus der Pensionskasse unzutreffend gelöst und u.a. unzutreffend ausgeführt, dass die Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung zu den steuerfreien Einnahmen gehöre und hierbei auf die beschränkte Steuerpflicht nach § 49 EStG nicht eingegangen. Daher ist der von den Korrektoren ausgeübte Ermessensspielraum unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums nicht zu beanstanden.

36
(9) Die weitere Rüge der Klägerin zur - ihrer Ansicht nach fehlerhaften - Bewertung der Ausführungen der Klägerin unter Teil I Sachverhalt 1 der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 53 bis 56 des Korrekturbogens) greift nicht durch. So ist auch der von den Korrektoren ausgeübte Ermessensspielraum und die Bewertung mit null Punkten unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums nicht zu beanstanden. Denn die Klägerin hat ausweislich der Ausführungen in der Aufsichtsarbeit (dort Seite 14) die (für die Beantwortung der Fragestellung grundlegende) Systematik des Art 18 DBA Deutschland-Türkei nicht erkannt. Daher kann der Senat auch aus den Ausführungen der Klägerin (im Schriftsatz vom 4. Februar 2021) zur vermeintlichen Unvollständigkeit der den Prüflingen zur Verfügung stehenden Arbeitsmaterialien und insbesondere zum Fehlen des BMF-Schreibens vom 11. Dezember 2014 weder einen Verstoß gegen die Chancengleichheit noch gegen (andere) Grundsätze des Prüfungsrechts erkennen.

37
(10) Soweit die Klägerin die - ihrer Ansicht nach fehlerhafte - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil II Sachverhalt 1 der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 65 bis 73 des Korrekturbogens) beanstandet, greift dieser Einwand teilweise durch. So haben auch die Korrektoren im Rahmen des Überdenkungsverfahren die Vergabe eines weiteren Wertungspunktes für möglich erachtet (vgl. Seite 3 der Stellungnahme des Erstprüfers A im Überdenkungsverfahren sowie Seite 2 der Stellungnahme des Zweitprüfers B, vgl. Blatt 191 der FG-Akte), weil die Klägerin § 14 Abs. 4 KStG - wenn auch im Ergebnis fehlerhaft angewendet bzw. subsumiert - zumindest erkannt hat. Da diese Vergabe eines weiteren Wertungspunktes unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums vom Senat nicht zu beanstanden ist, ist für die Ausführungen der Klägerin unter Teil II Sachverhalt 1 der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 65 bis 73 des Korrekturbogens) ein weiterer Wertungspunkt (mithin insgesamt zwei Wertungspunkte) zu vergeben.

38
(11) Soweit die Klägerin die - ihrer Ansicht nach fehlerhafte - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil II Sachverhalt 1 der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 74 bis 75 des Korrekturbogens) beanstandet, greift dieser Einwand teilweise durch. So haben die Korrektoren im Rahmen des Überdenkungsverfahren nunmehr die Vergabe eines Wertungspunktes für geboten erachtet (vgl. Seite 3 der Stellungnahme des Erstprüfers A vom 19. Februar 2018 bzw. Seite 2 der Stellungnahme des Zweitprüfers B vom 6. Oktober 2020), weil die Klägerin in ihrer Aufsichtsarbeit Ausführungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) gemacht hat. Diese Vergabe eines weiteren Wertungspunktes kann unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums vom Senat nicht beanstanden werden, zumal die Ausführungen der Klägerin (zur Höhe der vGA und der Problematik der Behandlung einer Ausschüttung an einen außenstehenden Nichtgesellschafter fehlen) nur sehr oberflächlich sind.

39

(12) Die weitere Rüge der Klägerin zur - ihrer Ansicht nach fehlerhaften - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil II Sachverhalt 1 der Aufgabenstellung (Wertungspunkt 77 des Korrekturbogens), hat die Klägerin ausweislich der Klagebegründung (vgl. Schriftsatz vom 23. April 2018) nicht mehr aufrechterhalten und greift im Übrigen auch nicht durch. Die Ausführungen der Klägerin unter Teil II Sachverhalt 1 der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 76 bis 78 des Korrekturbogens) wurden mit insgesamt zwei von drei Wertungspunkten bewertet. Der von den Korrektoren ausgeübte Ermessensspielraum und die Bewertung ist daher nicht zu beanstanden, zumal die Klägerin in ihrer Aufsichtsarbeit keine Ausführungen zur notwendigen Erhöhung der Gewerbesteuer- und Körperschaftsteuerrückstellung gemacht hat.

40
(13) Die weitere Rüge der Klägerin zur - ihrer Ansicht nach fehlerhaften - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil II Sachverhalt 1 der Aufgabenstellung (Wertungspunkt 82 des Korrekturbogens), hat die Klägerin ausweislich der Klagebegründung (vgl. Schriftsatz vom 23. April 2018 samt beigefügter tabellarischer Übersicht) nicht mehr aufrechterhalten, so dass der Senat von weiteren Ausführungen hierzu absieht.

41
(14) Soweit die Klägerin die - ihrer Ansicht nach fehlerhafte - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil II Sachverhalt 1 der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 85 bis 86 des Korrekturbogens) beanstandet, greift dieser Einwand nicht durch. So ist es unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums vom Senat nicht zu beanstanden, wenn die entsprechenden Ausführungen der Klägerin in der Aufsichtsarbeit nicht bepunktet werden. So weisen die Korrektoren im Rahmen des Überdenkungsverfahrens darauf hin, dass die Klägerin die Problematik nicht erkannt habe, da sie keine Ausführungen zur vgA der P-GmbH an die Ö-GmbH, welche wiederum stille Gesellschafterin an der P-GmbH ist, gemacht habe.

42
(15) Soweit die Klägerin die - ihrer Ansicht nach fehlerhafte - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil II Sachverhalt 1 der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 89 bis 91 des Korrekturbogens) beanstandet und die Vergabe eines weiteren Wertungspunkts begehrt, greift auch dieser Einwand nicht durch. So hat die Klägerin bereits auf Seite 19 ihrer Aufsichtsarbeit zwar Ausführungen zu § 14 KStG gemacht, an welche sie offensichtlich dann auf der Seite 30 angeschlossen hat. Aufgrund dieser zum Teil unsystematischen bzw. unzusammenhängenden und auch unvollständigen Darstellung (u.a. fehlen Ausführungen zur Steuerfreiheit der Gewinnausschüttung) ist es unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums vom Senat nicht zu beanstanden, wenn die entsprechenden Ausführungen der Klägerin in der Aufsichtsarbeit (unter den Wertungspunkten 89 bis 91 des Korrekturbogens) mit insgesamt lediglich einem Wertungspunkt bepunktet werden.

43
(16) Auch greifen die Einwendung der Klägerin, wonach ihre Ausführungen unter Teil II der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 92 und 100 des Korrekturbogens) mit jeweils einem weiteren ganzen Wertungspunkt zu beurteilen seien, unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums nicht durch. So hat die Klägerin weder die Ausgleichszahlung noch deren Auswirkung auf das Einkommen der T-GmbH dargestellt (vgl. Wertungspunkt 92 des Korrekturbogens). Auch war die Berechnung zur Ermittlung des Gewerbeertrags unzutreffend (Wertungspunkt 100 des Korrekturbogens). Selbst wenn man aber die von der Klägerin begehrten beiden Wertungspunkte 92 und 100 des Korrekturbogens hinzuaddieren würde, würde sich die Gesamtwertungspunkte von 33,0 allenfalls auf 35,0 erhöhen und keine Verbesserung der von den beiden Prüfern für die Aufsichtsarbeit der Klägerin vergebenen Note von 5,0 begründen.

44
dd) Die von den beiden Prüfern für die schriftliche Aufsichtsarbeit der Klägerin aus dem Gebiet der Buchführung und der Bilanzen vergebene Note von 5,0 ist aus rechtlicher Sicht nicht zu beanstanden.

45
(1) Der erkennende Senat vermag aufgrund der allgemeinen Einwendungen der Klägerin zum Korrekturbogen und zur Klausursituation (vgl. Seite 8 des Schriftsatzes vom 23. April 2018) allein hieraus keine Rechtswidrigkeit der Bewertung der streitgegenständlichen Aufsichtsarbeit und insbesondere keine Anhaltspunkte für eine (wie auch immer geartete) Vergabe weiterer Wertungspunkte festzustellen.

46
(2) Unter Beachtung des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums ist es nicht zu beanstanden, wenn für die Ausführungen der Klägerin unter Teil I der Aufgabenstellung (Wertungspunkt 3 des Korrekturbogens) - entsprechend der Bewertung durch den Zweitkorrektor - ein Wertungspunkt vergeben wird.

47
(3) Wenn die Klägerin sich gegen die Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil I der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 4 bis 6 des Korrekturbogens) wendet, vermag der Senat keinen Beurteilungsfehler des Erstkorrektors festzustellen, zumal die Ausführungen der Klägerin auf Seite 3 ihrer Aufsichtsarbeit nur schwer nachvollziehbar sind und darüber hinaus auch die Vorschrift des § 5 Abs. 6 EStG in den Ausführungen der Klägerin nicht enthalten ist. Daher ist der vom Erstkorrektor ausgeübte Ermessensspielraum mit einer Bewertung von 1,5 (von insgesamt drei zu vergebenden Wertungspunkten) vom Senat nicht zu beanstanden.

48
(4) Die weitere Rüge der Klägerin zur - ihrer Ansicht nach fehlerhaften - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil I der Aufgabenstellung (Wertungspunkt 7 des Korrekturbogens) greift nach Auffassung des Senats nicht durch. So ist der von den Korrektoren ausgeübte Ermessensspielraum und die Bewertung des Erstkorrektors mit einem halben Punkt nicht zu beanstanden. So hat die Klägerin ausweislich der Ausführungen in der Aufsichtsarbeit (dort Seiten 4 und 5) nicht nachvollziehbar den Betrag von 315 EUR hergeleitet und auch eine etwaige Rundungsdifferenz nicht erwähnt. Daher ist der vom Erstkorrektor ausgeübte Ermessensspielraum mit einer Bewertung von 0,5 (von insgesamt einem zu vergebenden Wertungspunkt) nicht zu beanstanden.

49
(5) Auch die weitere Rüge der Klägerin zur - ihrer Ansicht nach fehlerhaften - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil I der Aufgabenstellung (Wertungspunkt 9 des Korrekturbogens) greift nicht durch. So ist der von den Korrektoren ausgeübte Ermessensspielraum und die Bewertung des Erstkorrektors mit 0 Punkten ebenfalls nicht zu beanstanden. So hat die Klägerin ausweislich der sehr kurzen Ausführungen in der Aufsichtsarbeit (dort Seite 6) u.a. weder den Abschreibungszeitraum von drei Jahren noch den entsprechenden anteiligen Jahresbetrag für die Abschreibung dargestellt.

50
(6) Schließlich greift auch die weitere Rüge der Klägerin zur - ihrer Ansicht nach fehlerhaften - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil I der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 10 und 11 des Korrekturbogens) nicht durch. Mangels erfolgter - jedoch an dieser Stelle in der Aufsichtsarbeit erwarteter - Buchungen ist der von den Korrektoren ausgeübte Ermessensspielraum und die Bewertung mit 0 Punkten nicht zu beanstanden.

51
(7) Soweit die Klägerin die - ihrer Ansicht nach fehlerhafte - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil I der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 19 und 20 des Korrekturbogens) bemängelt, kann der Senat unter Beachtung des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums die Bewertung durch den Zweitkorrektor mit insgesamt einem Wertungspunkt (von insgesamt zwei zu vergebenden Wertungspunkten) nicht beanstanden. So enthalten die Ausführungen der Klägerin auf Seite 9 der Aufsichtsarbeit zwar keinen korrekten steuerlichen Buchungssatz, die Bewertung als Folgefehler durch den Zweitkorrektor ist jedoch nicht zu beanstanden.

52
(8) Soweit die Klägerin die - ihrer Ansicht nach fehlerhafte - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil II der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 32-38 des Korrekturbogens) beanstandet, greift auch dieser Einwand nicht durch. So hat die Klägerin in ihrer Aufsichtsarbeit die Fragestellung bzgl. der Wertungspunkte 36 bis 38 des Korrekturbogens schon nicht beantwortet, so dass eine diesbezügliche Bepunktung schon von vornherein ausscheidet. Auch ist es unter Beachtung des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums nicht zu beanstanden, wenn - entsprechend der Bewertung durch den Zweitkorrektor - für die Ausführungen der Klägerin unter Teil II der Aufgabenstellung (Wertungspunkt 32 des Korrekturbogens) kein Bewertungspunkt vergeben wird; so fehlt in den Ausführungen der Klägerin in der Aufsichtsarbeit der Hinweis auf die Gesellschaftervereinbarung über die Veräußerung des Gesellschaftsanteils. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Aufsichtsarbeit sind überdies ohne Bezug zum Sachverhalt. Auch ist es vom

erkennenden Senat nicht zu beanstanden, wenn die Ausführungen der Klägerin unter Teil II der Aufgabenstellung (Wertungspunkt 33 des Korrekturbogens) mit null Punkten bewertet werden, zumal statt der (richtigerweise vorliegenden) Ergänzungsbilanz von der Klägerin - unzutreffende - Ausführungen zu einer Sonderbilanz gemacht werden. Soweit die Klägerin die Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil II der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 34 des Korrekturbogens) beanstandet, ist die Vergabe eines vollen Wertungspunkts (so bereits der Erstkorrektor bei der Erstbegutachtung und nun auch die Auffassung des Zweitkorrektors im Überdenkungsverfahren) nicht zu beanstanden. Ferner ist es nicht zu beanstanden, wenn - entsprechend der Bewertung durch den Zweitkorrektor im Überdenkungsverfahren - für die Ausführungen der Klägerin unter Teil II der Aufgabenstellung (Wertungspunkt 35 des Korrekturbogens) überhaupt kein Bewertungspunkt vergeben wird; so fehlt in den Ausführungen der Klägerin in der Aufsichtsarbeit der Hinweis zur Buchführungspflicht der OHG für die positive Ergänzungsbilanz.

53
(9) Schließlich greift auch die weitere Rüge der Klägerin zur - ihrer Ansicht nach fehlerhaften - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil III der Aufgabenstellung (Wertungspunkt 68 des Korrekturbogens) nicht durch. Mangels eindeutiger Aussage der Klägerin in der Aufsichtsarbeit (dort auf Seite 28) zum genauen Zeitpunkt des Ansatzes des Bürogebäudes ist der vom Erstkorrektor ausgeübte Ermessensspielraum und die Bewertung mit 0,5 Punkten nicht zu beanstanden. Wenn die Klägerin im Schriftsatz vom 23. April 2018 bemängelt, dass die Angabe des Aktivierungszeitpunkts vom Korrekturbogen nicht gefordert wird, weist das Gericht darauf hin, dass die Korrektoren an einen Korrekturbogen nicht gebunden sind, sondern im Rahmen Ihres - vom Gericht in engen Grenzen zu überprüfenden - eigenen Ermessenspielraums die Ausführungen in den jeweiligen Aufsichtsarbeiten bewerten.

54
(10) Schließlich greift auch die weitere Rüge der Klägerin zur - ihrer Ansicht nach fehlerhaften - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil III der Aufgabenstellung (Wertungspunkt 69 des Korrekturbogens) nicht durch. Der Senat kann unter Beachtung des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums die Bewertung mit insgesamt einem halben Wertungspunkt (von insgesamt einem zu vergebenden Wertungspunkt) nicht beanstanden. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin in ihrer Aufsichtsarbeit (dort Seite 29) übersehen hat, dass auf die gesamten Fertigungs- und Materialkosten die Verwaltungskosten aufzuschlagen sind.

55
(11) Schließlich ist unter Beachtung des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums die Bewertung der Ausführungen der Klägerin unter Teil III der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 70 und 71 des Korrekturbogens) mit insgesamt einem Wertungspunkt (von insgesamt zwei zu vergebenden Wertungspunkten) nicht zu beanstanden. So ist die Berechnung der Gemeinkostenzuschläge zwar nicht nachzuvollziehen, gleichwohl ist die Einstufung der entsprechenden Ausführungen der Klägerin in der Aufsichtsarbeit als Folgefehler nicht abwegig.

56
(12) Schließlich greift auch die weitere Rüge der Klägerin zur - ihrer Ansicht nach fehlerhaften - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil III der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 81 und 82 des Korrekturbogens) nicht durch. Mangels vollständiger Ausführungen in der Aufsichtsarbeit (dort auf Seite 30; u.a. fehlt die Prüfung der Vermögensminderung und der Vermögensmehrung) ist der von den Korrektoren ausgeübte Ermessensspielraum und die Bewertung mit einem Punkt (von insgesamt zwei zu vergebenden Punkten) nicht zu beanstanden.

57
(13) Schließlich ist es vom Senat unter Beachtung des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums nicht zu beanstanden, wenn die Ausführungen der Klägerin in der Aufsichtsarbeit zu Teil III der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 95 des Korrekturbogens) mit 0 Punkten bewertet werden. Die entsprechenden Ausführungen der Klägerin in der Aufsichtsarbeit (dort auf Seite 33) sind unzutreffend und enthalten nicht den geforderten Buchungssatz).

58
(14) Ebenso wenig greift schließlich die weitere Rüge der Klägerin zur - ihrer Ansicht nach fehlerhaften - Bewertung ihrer Ausführungen unter Teil III der Aufgabenstellung (Wertungspunkte 100 des Korrekturbogens) durch. Die entsprechenden Ausführungen in der Aufsichtsarbeit (dort auf Seite 34) haben

zunächst mit der Fragestellung nichts zu tun, kommen aber dann zu der richtigen Annahme einer Rücklage; auf Seite 37 der Aufsichtsarbeit erfolgt jedoch eine unzutreffende Buchung. Daher ist der von den Korrektoren ausgeübte Ermessensspielraum und die Bewertung mit insgesamt 0,5 Punkten (für die beiden Wertungspunkte 99 und 100 des Korrekturbogens) nicht zu beanstanden.

59
(15) Mithin ergibt sich im Ergebnis keine Anhebung der Gesamtwertungspunkte des Erstkorrektors und des Zweitkorrektors über die Grenze von 49 Wertungspunkten hinaus. Damit verbleibt es bei der von den beiden Prüfern vergebenen Note von 4,5.

60
(16) Wie die vorstehenden Ausführungen gezeigt haben, ist es unter dem Gesichtspunkt des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums nicht zu beanstanden, wenn die Aufsichtsarbeit mit höchstens 49 Wertungspunkten (und damit allenfalls 4,5) bewertet wird. Selbst wenn aber der Senat im Ergebnis (unter Beachtung des prüferspezifischen Entscheidungsspielraums) durch Anhebung um eine halbe Note von bislang 4,5 zu einer Note von dann 4,0 (erforderlich hierfür mehr als 49 Wertungspunkte) gekommen wäre, würde die Gesamtnote aller drei schriftlichen Arbeiten weiterhin über der - für die Zulassung zur mündlichen Prüfung maßgeblichen - Schwelle von 4,5 liegen (vgl. § 25 Abs. 2 DVStB). Mithin ergibt sich letztlich keine entscheidungserhebliche Auswirkung aus der rechtlichen Prüfung der Aufgabenbewertung der schriftlichen Aufsichtsarbeit der Klägerin aus dem Gebiet der Buchführung und der Bilanzen.

61
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

62
4. Die Revision zum Bundesfinanzhof wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der entschiedenen Rechtsfragen sowie zur Rechtsfortbildung zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO). Dies gilt insbesondere für die Fragen zum Ablauf des Überdenkungsverfahrens (§ 29 DVStB).