

**Titel:**

**Unbegründete Klage gegen die Bewertung einer schriftlichen Prüfungsarbeit iRd  
Fachlaufbahnausbildung Verwaltung und Finanzen**

**Normenkette:**

StBAPO § 6, § 40 Abs. 1, § 43 Abs. 3, Abs. 4

**Leitsätze:**

1. Prüfungsentscheidungen sind nur eingeschränkt gerichtlich überprüfbar. Die gleichmäßige Beurteilung aller vergleichbaren Kandidaten ist nur erreichbar, wenn den Prüfungsbehörden bei prüfungsspezifischen Wertungen ein Entscheidungsspielraum verbleibt und die gerichtliche Kontrolle eben insoweit eingeschränkt wird. (Rn. 21 – 27) (red. LS Andy Schmidt)

2. Ist eine von einem Prüfling gerügte Bewertung einer Prüfungsaufgabe fehlerhaft und hat dieser Fehler Einfluss auf das Prüfungsergebnis, so führt dies zur Aufhebung des Bescheides über die Prüfungsendnote und zur Verpflichtung der Prüfungsbehörde, das Prüfungsverfahren durch Neubewertung der betreffenden Aufgabe fortzusetzen. Können allerdings Auswirkungen dieser materiellen Prüfungsfehler auf das Ergebnis der Prüfungsentscheidung ausgeschlossen werden, so folgt – wie bei unwesentlichen Verfahrensfehlern – aus dem Grundsatz der Chancengleichheit, dass ein Anspruch auf Neubewertung nicht besteht, weil sich die Prüfungsentscheidung im Ergebnis als zutreffend und damit als rechtmäßig darstellt. (Rn. 28) (red. LS Andy Schmidt)

**Schlagworte:**

Prüfungsrecht, Qualifikationsprüfung für die 3. Qualifikationsebene der Fachlaufbahn, Verwaltung und Finanzen, Schwerpunkt Steuern, Wiederholungsprüfung 2015, Anforderungen an die Bewertungsbegründung, schriftliche Prüfungsarbeit, Prüfungsausschuss, Durchschnittspunktzahl, fünf Punkte, Nachkorrektur, Neubewertung, Wiederholungsprüfung

**Fundstelle:**

BeckRS 2021, 23798

**Tenor**

I. Die Klage wird abgewiesen.

II. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

III. Die Kostenentscheidung ist vorläufig vollstreckbar. Die Klägerin darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des vollstreckbaren Betrags abwenden, wenn nicht der Beklagte vorher Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

**Tatbestand**

**1**

Die Klägerin wendet sich gegen die Bewertung einer schriftlichen Prüfungsarbeit im Rahmen der Qualifikationsprüfung für die 3. Qualifikationsebene der Fachlaufbahn Verwaltung und Finanzen, Schwerpunkt Steuern im Jahr 2015 und begehrt Neuverbescheidung unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts.

**2**

Die am ... geborene Klägerin wurde mit Wirkung vom ... 2012 unter Berufung in das Beamtenverhältnis auf Widerruf zur Steuerinspektoranwärterin für den Einstieg in der 3. Qualifikationsebene der Fachlaufbahn Verwaltung und Finanzen fachlicher Schwerpunkt Steuern ernannt. Sie nahm das Studium für die 3. Qualifikationsebene in der Steuerverwaltung an der Fachhochschule der öffentlichen Verwaltung und Rechtspflege in Bayern auf.

**3**

In der Zeit vom 3. Juli 2015 bis 10. Juli 2015 nahm sie ohne Erfolg an der Qualifikationsprüfung für die 3. Qualifikationsebene der Fachlaufbahn Verwaltung und Finanzen, Schwerpunkt Steuern teil. Mit Bescheid vom 17. August 2015 stellte der Prüfungsausschuss beim Bayerischen Landesamt für Steuern für die Qualifikationsprüfung 2015 (im Folgenden: Prüfungsausschuss) fest, dass die Durchschnittspunktzahl der schriftlichen Prüfungsarbeiten der Klägerin 4,8 Punkte betrage und die Note nach § 6 Abs. 3 StBAPO mangelhaft sei. Die schriftlichen Prüfungsarbeiten seien im Durchschnitt nicht mit mindestens 5 Punkten bewertet worden. Die Klägerin sei deshalb zur mündlichen Prüfung nicht zugelassen und habe die Qualifikationsprüfung nicht bestanden (§ 43 Abs. 3, 4 StBAPO).

#### 4

In der Zeit vom 2. Oktober bis zum 9. Oktober 2015 wiederholte die Klägerin die Qualifikationsprüfung für die 3. Qualifikationsebene.

#### 5

Mit Bescheid vom 17. November 2015 stellte der Prüfungsausschuss fest, er habe die schriftlichen Arbeiten der Klägerin wie folgt bewertet:

Gebiet	Punktezahl
Steuern von Einkommen und Ertrag	4
Umsatzsteuer	7
Bilanzsteuerrecht, Betriebliches Rechnungswesen Abgabenrecht Besteuerung der Gesellschaften	5
	5
	3
Summe der Punktzahlen	24,00
Durchschnittspunktzahl	4,80
Note (§ 6 Abs. 3 StBAPO)	mangelhaft

#### 6

Ihre Prüfungsarbeiten seien im Durchschnitt nicht mit mindestens fünf Punkte bewertet worden. Sie sei deshalb zur mündlichen Prüfung nicht zugelassen und habe die Qualifikationsprüfung nicht bestanden (§ 43 Abs. 3, 4 StBAPO). Nach § 3 Abs. 2 des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes sei die Prüfung nicht mehr wiederholbar. Der Bescheid enthält keine Rechtsbehelfsbelehrung.; wurde der Klägerin am 25. November 2015 mündlich eröffnet und am 28. Dezember 2015 persönlich ausgehändigt.

#### 7

Mit Ablauf des 28. Dezember 2015 endete das Beamtenverhältnis der Klägerin auf Widerruf.

#### 8

Am 29. Dezember 2015 beantragte die Klägerin die Nachkorrektur ihrer Prüfungsarbeit im Gebiet "Besteuerung von Gesellschaften". Sie erhob insgesamt 19 Rügen. Wegen der Ausführungen zu den einzelnen Rügen wird auf die Gerichtsakte verwiesen, § 117 Abs. 3 Satz 2 VwGO.

#### 9

Mit Schreiben vom 3. Februar 2016 teilte das Bayerische Landesamt für Steuern der Klägerin mit, dass aufgrund ihres Nachkorrekturantrags die Korrektoren die Bewertung der Prüfungsarbeit nochmals überprüft hätten, die Nachkorrektur jedoch nicht zu einer Änderung der Bewertung geführt habe. Auf die in dem Schreiben aufgeführten Stellungnahmen der Korrektoren zu den jeweiligen Rügen der Klägerin nimmt das Gericht Bezug, § 117 Abs. 3 Satz 2 VwGO.

#### 10

Mit einem Schreiben, datiert auf Februar 2016, machte die Klägerin eine Eingabe beim Bayerischen Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat.

#### 11

Mit Schriftsatz vom 15. November 2016, eingegangen beim Bayerischen Verwaltungsgericht München am 16. November 2016, erhob die Klägerin Klage "gegen die Prüfungsergebnisse der Qualifikationsprüfung 2015/II für den Einstieg in der Qualifikationsebene 3 der Fachlaufbahn Verwaltung und Finanzen, Fachlicher Schwerpunkt Steuern vom 17. November 2015".

## 12

Mit Schriftsatz vom 9. Dezember 2017 begründete der Bevollmächtigte der Klägerin die Klage und beantragte,

1. den Bescheid des Prüfungsausschusses für die Qualifikationsprüfung 2015 beim Bayerischen Landesamt für Steuern vom 17. November 2015 bzgl. der Qualifikationsprüfung für den Einstieg in die dritte Qualifikationsebene der Fachlaufbahn Verwaltung und Finanzen fachlicher Schwerpunkt Steuern aufzuheben.
2. der Beklagte (sic) zu verpflichten, die Klägerin unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu verbescheiden.

## 13

Die Klage richte sich gegen die Bewertung im Gebiet "Besteuerung der Gesellschaften". Der streitgegenständliche Bescheid stelle sich auch unter Berücksichtigung des eingeschränkten gerichtlichen Prüfmaßstabes bei prüfungsspezifischem Bewertungsspielraum der Prüfer als rechtswidrig dar. Der Prozessbevollmächtigte erhob fünf Einwendungen zum Prüfungsteil I und vier Einwendungen zum Prüfungsteil II der Prüfung. Hinsichtlich der Einzelheiten nimmt das Gericht auf den Schriftsatz Bezug, § 117 Abs. 3 Satz 2 VwGO.

## 14

Mit Schriftsatz vom 28. Februar 2017 erwiderte das Bayerische Landesamt für Steuern für den Beklagten und beantragte,

die Klage abzuweisen.

## 15

Die Prüfer hätten in der angegriffenen Prüfung weder fachspezifische Wertungen fehlerhaft getroffen noch im Bereich der prüfungsspezifischen Wertungen ihren Bewertungsspielraum überschritten. Auf die gemeinsame Stellungnahme der Prüfer vom ... .. 2017 zu den in der Klagebegründung vorgetragenen Rügen werde vollumfänglich Bezug genommen. Auf den Schriftsatz und die Anlage wird im Übrigen Bezug genommen, § 117 Abs. 3 Satz 2 VwGO.

## 16

Der Beklagte übersandte am 12. April 2021 eine aktualisierte Behördenakte sowie am 21. April 2021 weitere Unterlagen.

## 17

Die Hauptsache wurde am 27. April 2021 mündlich verhandelt. Auf die Niederschrift wird Bezug genommen, § 117 Abs. 3 Satz 2 VwGO.

## 18

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte sowie die vorgelegte Behördenakte Bezug genommen.

## **Entscheidungsgründe**

### 19

Die zulässige Verpflichtungsklage ist unbegründet.

### 20

I. Der Prüfungsbescheid des Bayerischen Landesamt für Steuern vom 17. November 2015 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Die Klägerin hat keinen Anspruch auf Neubewertung der Prüfungsarbeit "Besteuerung von Gesellschaften" unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts und Neuverbescheidung (§ 113 Abs. 1, Abs. 5 Satz 2 VwGO).

### 21

Die Bewertung der Prüfungsarbeit ist nicht zu beanstanden.

### 22

1. Prüfungsentscheidungen sind nur eingeschränkt gerichtlich überprüfbar.

## 23

1.1. Nach dem das Prüfungsrecht beherrschenden Grundsatz der Chancengleichheit müssen für vergleichbare Prüflinge so weit wie möglich vergleichbare Prüfungsbedingungen und Bewertungskriterien gelten. Mit diesem Grundsatz wäre es unvereinbar, wenn einzelne Kandidaten, indem sie einen Verwaltungsgerichtsprozess anstrengen, die Chance einer vom Vergleichsrahmen unabhängigen Bewertung erhielten. Die gleichmäßige Beurteilung aller vergleichbaren Kandidaten ist nur erreichbar, wenn den Prüfungsbehörden bei prüfungsspezifischen Wertungen ein Entscheidungsspielraum verbleibt und die gerichtliche Kontrolle insoweit eingeschränkt wird (BVerfG, B.v. 17.4.1991 - 1 BvR 419/81 - BVerfGE 84, 34, 52).

## 24

Dieser prüfungsspezifische Bewertungsspielraum erstreckt sich auch auf die Notenvergabe bei Prüfungen wie der streitgegenständlichen: Die Prüfer müssen bei ihrem wertenden Urteil von Einschätzungen und Erfahrungen ausgehen, die sie im Laufe ihrer Prüfungspraxis bei vergleichbaren Prüfungen entwickelt haben und allgemein anwenden. Auch die Bestehensgrenze lässt sich nicht starr und ohne den Blick auf durchschnittliche Ergebnisse bestimmen. Daraus folgt, dass die Prüfungsnoten nicht isoliert gesehen werden dürfen, sondern in einem Bezugssystem zu finden sind, das durch die persönlichen Erfahrungen und Vorstellungen der Prüfer beeinflusst wird. Da sich die komplexen Erwägungen, die einer Prüfungsentscheidung zugrunde liegen, nicht regelhaft erfassen lassen, würde eine gerichtliche Kontrolle zu einer Verzerrung der Maßstäbe führen (BVerfG, B.v. 17.4.1991 - 1 BvR 419/81 - BVerfGE 84, 34, 51 f.).

## 25

1.2. Gegenstände des prüfungsspezifischen Beurteilungsspielraumes sind etwa die Punktevergabe und Notengebung, soweit diese nicht mathematisch determiniert sind, die Einordnung des Schwierigkeitsgrades einer Aufgabenstellung, bei Stellung verschiedener Aufgaben deren Gewichtung untereinander, die Würdigung der Qualität der Darstellung, die Gewichtung der Stärken und Schwächen in der Bearbeitung sowie die Gewichtung der Bedeutung eines Mangels (BVerwG, U.v. 12.11.1997 - 6 C 11.96 - juris Rn. 22; B.v. 13.5.2004 - 6 B 25/04 - juris Rn. 11; Niehues/Fischer, Prüfungsrecht, 6. Aufl. 2014, Rn. 635). Ebenso handelt es sich um eine den Prüfern vorbehaltene prüfungsspezifische Wertung, ob im Hinblick auf eine entsprechend determinierte Notenstufe bzw. zugeordnete Punktzahl eine Prüfungsleistung als "brauchbar" zu bewerten ist (BVerwG, U.v. 12.11.1997, a.a.O.). In diesen Bereich des prüfungsspezifischen Bewertungsspielraumes dürfen die Gerichte grundsätzlich nicht eindringen, sondern haben nur zu überprüfen, ob die Prüfer die objektiven, auch rechtlich beachtlichen Grenzen ihres Bewertungsspielraumes überschritten haben (vgl. BVerwG, B.v. 13.5.2004 - 6 B 25/04 - juris; BVerfG, B.v. 17.4.1991 - 1 BvR 419/81 - BVerfGE 84, 34 ff.).

## 26

1.3. Der Bewertungsspielraum ist überschritten, wenn die Prüfungsbehörden Verfahrensfehler begehen, anzuwendendes Recht verkennen, von einem unrichtigen Sachverhalt ausgehen, sich von sachfremden Erwägungen leiten lassen oder allgemeingültige Bewertungsmaßstäbe verletzen. Ein in diesem Sinne allgemeingültiger Bewertungsgrundsatz ist es, dass zutreffende Antworten und brauchbare Lösungen im Prinzip nicht als falsch bewertet werden und zum Nichtbestehen führen dürfen. Soweit die Richtigkeit oder Angemessenheit von Lösungen wegen der Eigenart der Prüfungsfrage nicht eindeutig bestimmbar ist, gebührt zwar dem Prüfer ein Bewertungsspielraum, dem aber ein Antwortspielraum des Prüflings gegenübersteht. Eine vertretbare und mit gewichtigen Argumenten folgerichtig begründete Lösung darf nicht als falsch gewertet werden. Überschritten wird der Beurteilungsspielraum ferner, wenn eine Bewertung auf einer wissenschaftlich-fachlichen Annahme des Prüfers beruht, die einem Fachkundigen als unhaltbar erscheinen muss (BVerfG, B.v. 17.4.1991 - 1 BvR 419/81 - BVerfGE 84, 34, 53 ff.); BVerwG, B.v. 13.5.2004 - 6 B 25/04 - juris Rn. 11). Die wissenschaftlich-fachlichen Wertungen können vom Gericht stärker, wenn auch nicht vollständig, überprüft werden. Eine fachliche Antwort lässt sich bei entsprechendem Fachwissen als "richtig", "falsch" oder bei bestehenden Unklarheiten zumindest als "vertretbar" bezeichnen. Ob eine als "falsch" bewertete Lösung diese Voraussetzungen erfüllt, muss das Gericht gegebenenfalls durch Sachverständige klären. Bei der Beurteilung juristischer Fachfragen, insbesondere bei juristischen Staatsprüfungen, ist in aller Regel von der erforderlichen Qualifikation und Fachkompetenz der Verwaltungsgerichte auszugehen (BVerwG, U.v. 24.2.1993 - 6 C 38/92 - juris; B.v. 21.7.1998 - 6 B 44/98 - juris).

## 27

1.4. Das Gericht hat die zu Grunde liegenden Prüfungsbewertungen nur insoweit zu überprüfen, als vom Prüfling dagegen substantiierte Einwendungen vorgebracht werden. Der Prüfling muss also auf vermeintliche Irrtümer und Rechtsfehler wirkungsvoll hinweisen (BVerfG, B.v. 17.4.1991 - 1 BvR 419/81 - BVerfGE 84, 34, 48). Dazu genügt es nicht, dass er sich generell gegen eine bestimmte Bewertung seiner Prüfungsleistungen wendet und etwa pauschal eine zu strenge Korrektur bemängelt. Vielmehr muss er konkret darlegen, in welchen Punkten die Korrektur bestimmter Prüfungsleistungen nach seiner Auffassung Bewertungsfehler aufweist, indem er substantiierte Einwände gegen Prüferbemerkungen und -bewertungen erhebt. Macht er geltend, dass etwa eine als falsch bewertete Antwort in Wahrheit vertretbar sei und auch so vertreten werde, so hat er dies unter Hinweis auf entsprechende Fundstellen näher darzulegen (BVerwG, U.v. 24.2.1993 - 6 C 35/92 - juris Rn. 27).

## **28**

Ist die vom Prüfling gerügte Bewertung einer Prüfungsaufgabe fehlerhaft und hat dieser Fehler Einfluss auf das Prüfungsergebnis, so führt dies zur Aufhebung des Bescheides über die Prüfungsendnote und zur Verpflichtung der Prüfungsbehörde, das Prüfungsverfahren durch Neubewertung der betreffenden Aufgabe fortzusetzen (BVerwG, U.v. 16.3.1994 - 6 C 5/93 - juris Rn. 22). Können allerdings Auswirkungen dieser materiellen Prüfungsfehler auf das Ergebnis der Prüfungsentscheidung ausgeschlossen werden, so folgt - wie bei unwesentlichen Verfahrensfehlern - aus dem Grundsatz der Chancengleichheit, dass ein Anspruch auf Neubewertung nicht besteht, weil sich die Prüfungsentscheidung im Ergebnis als zutreffend und damit als rechtmäßig darstellt (BVerwG, B.v. 13.3.1998 - 6 B 28/98 - juris Rn. 7).

## **29**

2. Rechtsgrundlage der streitgegenständlichen Prüfung ist die Ausbildungs- und Prüfungsordnung für die Steuerbeamtinnen und Steuerbeamten (Steuerbeamten-Ausbildungs- und Prüfungsordnung - StBAPO). Heranzuziehen ist die zum Zeitpunkt der Wiederholungsprüfung der Klägerin im Oktober 2015 geltende Fassung der StBAPO, d.h. diejenige auf dem Stand der Neubekanntmachung vom 29. Oktober 1996, zum Zeitpunkt der Wiederholungsprüfung zuletzt geändert durch Art. 5 der Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen und weiterer Vorschriften vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2392). Ermächtigungsgrundlage für den Erlass der StBAPO ist § 8 des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 29. Oktober 1996 (BGBl. I S. 1577), das zuletzt durch Artikel 22 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 geändert worden ist (im Folgenden: StBAG).

## **30**

Die Prüfung hat nach § 43 Abs. 4 Satz 1 StBAPO nicht bestanden, wer nicht zur mündlichen Prüfung zugelassen ist. Nach § 43 Abs. 3 Nr. 2 StBAPO werden zu prüfende Beamtinnen und Beamte zur mündlichen Prüfung zugelassen, wenn in der schriftlichen Prüfung mindestens die Durchschnittspunktzahl 5 erreicht wurde. Für die Bewertung der Prüfungsleistungen verweist § 33 Abs. 1 Satz 2 StBAPO auf die Vorschrift des § 6 StBAPO. § 6 Abs. 1 StBAPO stellt eine Punkteskala von 0 bis 15 Punkten auf, die mit den Bewertungen "ungenügend (6)" bis "sehr gut (1)" korrespondiert. Nach § 6 Abs. 2 Halbs. 1 StBAPO darf die Note "ausreichend (4)" = 5 bis 7 Punkte nur erteilt werden, wenn der Prüfling die gestellten Anforderungen mindestens zur Hälfte erfüllt.

## **31**

Für den Erwartungshorizont der Prüfer bedeutsam ist § 33 Abs. 3 Satz 1 StBAPO, wonach in der Laufbahnprüfung festzustellen ist, ob die zu prüfende Beamtin oder der zu prüfende Beamte die Ziele des Vorbereitungsdienstes erreicht hat und nach dem Gesamtbild ihrer oder seiner Persönlichkeit für die angestrebte Laufbahn befähigt ist. Konkretisiert wird dieser Maßstab durch § 40 Abs. 1 StBAPO, wonach bei der Bewertung der Prüfungsarbeiten die Richtigkeit der Entscheidung, die Art und Folgerichtigkeit der Begründung, die Gliederung und Klarheit der Darstellung sowie die Ausdrucksweise zu berücksichtigen sind. Nach § 4 Abs. 2 Satz 6 StBAG kann bei Nichtbestehen einer Prüfung, diese einmal wiederholt werden.

## **32**

3. Unter Anwendung dieser Rechtsgrundsätze und der Regelungen der maßgeblichen Rechtsgrundlagen ergibt sich vorliegend, dass die Klägerin wegen der Durchschnittspunktzahl von 4,8 Punkten in der schriftlichen Qualifikationsprüfung nicht zur mündlichen Prüfung zugelassen werden durfte und die Qualifikationsprüfung daher nicht bestanden hat, § 43 Abs. 4, Abs. 3 Nr. 2 StBAPO.

## **33**

Die von der Klägerin angegriffene Prüfung "Besteuerung von Gesellschaften" wurde von beiden Korrektoren mit 3 Punkten (mangelhaft) bewertet. Die gegen die Korrektur der Prüfung erhobenen Einwendungen greifen nicht durch. Die Prüfer haben weder fachspezifische Wertungen fehlerhaft vorgenommen noch bei prüfungsspezifischen Wertungen die Grenze ihres Bewertungsspielraums überschritten. Im Einzelnen gilt Folgendes:

#### **34**

3.1. Rüge 1 betrifft Teil I der Aufgabe und hier die Aufgabenstellung 1. Hiernach war eine steuerliche Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2014 für die "...- ...- ..." zu erstellen, die den Regelungen des Gesellschaftsvertrags entspricht. Es wurde die Berechnung des Wertes des jeweiligen Gesellschaftsbeitrags von C, A und B erwartet. Der Wert der "alten" Gesellschaft von A und B konnte auf zwei verschiedenen Wegen ermittelt werden.

#### **35**

Die Klägerin macht geltend, sie habe sich für die zweite Alternativmethode entschieden und nur 0,5 von drei Punkten erhalten, obwohl ihre Ermittlungen "lückenlos und ohne Fehler" gewesen seien. Die 900.000 €, die von den Prüfern als "nicht ermittelt" bemängelt werden seien, seien "direkt" der Bilanz auf S. 2 des Aufgabentextes zu entnehmen gewesen; deshalb sei ihrerseits eine Ermittlung unterblieben. Ihre Lösung sei - bis auf die mit eigenständigen zwei Punkten bewertete Firmenwertermittlung - vollständig gewesen. Sie sei der Auffassung, dass ihr deshalb 2,5 Punkte zusätzlich zustünden.

#### **36**

Die Prüfer bewerteten die Ausführung der Klägerin zur Wertermittlung als "äußerst knapp" und bemängelten, dass diese nur einen kleinen Teil der Alternativlösungsmethode dargestellt habe. Die Klägerin habe die Berechnung der stillen Reserven nicht detailliert dargestellt.

#### **37**

Die Klägerin begehrt im Klageverfahren nur noch die Anhebung um einen Punkt.

#### **38**

Die Klägerin rügt mit der unzureichenden Punktevergabe einen Gegenstand des prüfungsspezifischen Bewertungsspielraums, dies allerdings ohne Erfolg. Denn die Prüfer haben die objektiven, rechtlich beachtlichen Grenzen ihres Bewertungsspielraums vorliegend nicht überschritten.

#### **39**

Mit der Vergabe von 0,5 Punkten auf die Ausführungen der Klägerin auf Seite vier ihrer Prüfungsarbeit haben die Prüfer ihren bei prüfungsspezifischen Wertungen verbleibenden Spielraum nicht überschritten. Eine Verletzung allgemeingültiger Bewertungsmaßstäbe ist nach der schlüssigen und plausiblen Darstellung der bewertungsleitenden Umstände durch die Prüfer und den Erläuterungen in der Klageerwiderung nicht ersichtlich.

#### **40**

Die Klägerin hat die Wertermittlung der "alten" Gesellschaft nach der von ihr gewählten Lösungsmethode tatsächlich nur sehr knapp dargestellt. Die Beurteilung der Prüfer, dass die Klägerin nur einen kleinen Teil der Alternativmethode dargestellt habe, ist zutreffend und nicht zu beanstanden. Ausweislich der Lösungsskizze war auch bei der von der Klägerin gewählten Wertermittlungsmethode der Wert der stillen Reserve zu berechnen und darzulegen, warum diese stille Reserve besteht. Dass die Prüfer der Klägerin nicht die volle Punktzahl von drei Punkten für diesen Aufgabenteil gegeben haben, ist nicht zu beanstanden. Aber auch im Übrigen unterliegen sowohl die Würdigung der Qualität der Darstellung als auch die Gewichtung der Bedeutung eines Mangels den Grundsätzen des prüfungsspezifischen Bewertungsspielraums.

#### **41**

Soweit die Prüfer im Nachprüfungsverfahren Ausführungen zur Firmenwertberechnung machen, sind diese unbehelflich, da die Klägerin diesbezüglich keine Einwendungen erhoben hat. Ein Bewertungsfehler der Prüfer ist jedoch wegen dieser zusätzlichen Erläuterungen nicht ersichtlich.

#### **42**

3.2. In Rüge 2 geht es um die Behandlung des nicht in die Gesellschaft eingebrachten, sondern der Gesellschaft gebrauchsunterlassenen Grundstückes D1.-Straße des C in der Sonderbilanz des C.

**43**

Auch mit ihrer zweiten Rüge dringt die Klägerin nicht durch. Sie macht geltend, dass ihr die volle Punktzahl von drei Punkten für ihre Ausführungen zum Problemfeld "D2.-weg" zustehe. So habe sie erkannt, dass das Objekt "D2.-weg" Sonderbetriebsvermögen sein müsse, die entsprechende Norm des § 24 UmwStG genannt und eine Sonderbilanz für C erstellt. Ihre Bilanzwerte wichen zwar von denen des Lösungsbogens ab, seien aber in sich folgerichtig (Folgefehler). Sie habe den Buchwertansatz auch begründet.

**44**

Die Prüfer führten hierzu aus, dass die volle Punktzahl nicht gegeben werden könne, weil die Lösung der Klägerin erhebliche Lücken und Defizite aufweise. Die von der Klägerin herangezogenen Ausführungen auf Seite 6 der Prüfungsarbeit seien bereits "voll ausgepunktet" worden und stünden nicht im Zusammenhang mit dem Problemfeld "D2.-weg". In diesem Zusammenhang habe die Klägerin den geforderten Begriff des Alleineigentums nicht erwähnt, habe in der Sonderbilanz ohne Erläuterungen den falschen Bilanzansatz angegeben und die Problematik "Buchwert/gemeiner Wert" nicht mit Zahlen belegt bzw. im Ergebnis falsch gelöst.

**45**

Die Klägerin rügt mit der Forderung nach einer höheren Punktzahl für ihre Leistung einen Gegenstand des prüfungsspezifischen Bewertungsspielraums. Nach der gerichtlichen Prüfung haben die Prüfer die objektiven Grenzen ihres Bewertungsspielraums jedoch nicht überschritten.

**46**

Die Lösung der Klägerin ist nach den nachvollziehbaren Ausführungen der Prüfer und des Beklagten nicht vollständig. Somit ist nicht ersichtlich, dass der Klägerin hierfür die volle Punktzahl zustehen könnte. Die Ausführungen der Klägerin auf Seite 6 der Prüfung zu § 24 UmwStG entsprechen nicht den zu erwartenden Ausführungen auf Seite 4 Mitte der Lösungsskizze zur Sonderbilanz des C und wurden bereits auf Seite 3 der Lösungsskizze (zum Einzelunternehmen des C) ausgepunktet. In der Prüfung der Klägerin finden sich Ausführungen zu diesem Themenkomplex (Sonderbilanz C; "D2.-weg") verstreut auf Seite 2, mit Verweis auf Seite 15, Seite 6 und Seite 7 unten. Die Ausführungen der Klägerin, dass das Grundstück "D2.-weg" Sonderbetriebsvermögen ist (Seite 2 unten, Seite 15) wurden von den Korrektoren gesehen und mit einem Punkt bewertet. Weder der Begriff "Alleineigentum", noch die Begründung des Buchwertansatzes inkl. Fundstelle für das Grundstück "D2.-weg" in der Sonderbilanz des C sind in den Ausführungen der Klägerin enthalten. Die Ausführungen der Klägerin auf Seite 6 beziehen sich auf das eingebrachte Einzelunternehmen des C, das - auch laut den eigenen Ausführungen der Klägerin auf Seite 2 ihrer Lösung - gerade nicht das Grundstück "D2.-weg" umfasst. Es wurde demgemäß, wie von den Korrektoren gerügt, nicht begründet, ob der Buchwert für das Grundstück "D2.-weg" anzusetzen ist. Ein Folgefehler wegen einer falschen Berechnung ist mangels vorangegangener Berechnung nicht ersichtlich. Die Klägerin hat anstatt des Buchwertes den Zeitwert angesetzt.

**47**

3.3. In Aufgabenteil 1 Frage 3 sind die Folgen zum 31. Dezember 2014 darzustellen, die sich aus der Veräußerung des unbebauten Grundstücks A. Str. 2 im Jahr 2014 ergeben, wenn der Kaufpreis 130.000 ? beträgt. Auch die Veränderung der betroffenen Bilanzposten und die Gewinnauswirkungen für die Gesellschafter sind darzustellen. Ausweislich der Lösungsskizze werden drei Punkte für die Aufstellung der in Frage 1 bereits ermittelten Bilanzposten zum Grund und Boden A. Str. 2 zum 1. Januar 2014 vergeben. In Rüge 3 geht es inhaltlich darum, ob diese Aufstellung zum 1. Januar 2014 für die Lösung hinsichtlich der Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter erforderlich ist.

**48**

3.3.1. Die Klägerin trägt vor, dass der Buchwert zum 1. Januar 2014 ihres Erachtens nicht habe ermittelt werden müssen, da Frage 3 ausschließlich eine Fortentwicklung der Bilanzposten zum 31. Dezember 2014 fordere und eben keine Wertaufstellung zum 1. Januar 2014. Der Klägerbevollmächtigte rügt, dass die hierfür gemäß der Lösungsskizze angesetzten drei Punkte, da sie nicht gefragt worden seien, aus der Bewertung herauszunehmen seien.

**49**

Die Korrektoren erläuterten im Nachprüfungsverfahren in ihrer gemeinsamen Stellungnahme vom ... .. 2017, dass zur Bilanzerstellung auch die Ermittlung und Entwicklung der Bilanzansatzwerte der zu bilanzierenden Wirtschaftsgüter zum jeweiligen Bilanzstichtag (hier 1. Januar 2014) gehöre. Laut Aufgabe 3

sollten die Folgen der Veräußerung des unbebauten Grundstücks A. Str. 2 zum 31. Dezember 2014 dargestellt werden. Um diese zu berechnen seien u.a. das Betriebsvermögen am Ende und zu Beginn des Bilanzjahres gegenüberzustellen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Das Betriebsvermögen der Aufgabenstellung bestehe hier im Wirtschaftsgut unbebautes Grundstück A. Str. 2. Damit sei es zwingend erforderlich, den Bilanzansatz zum 1. Januar 2014 darzustellen. Weiterhin müssten zur Bearbeitung der § 6b-EStG-Problematik die auf die jeweiligen Gesellschafter entfallenen § 6b-EStG-Anteile (20.000 EUR (B) und 40.000 EUR (C)) dargestellt werden. Diese Angaben gehörten zwingend zu den Aufgabenstellungen in Fragen 1 und 3, die "Auspunktung" mit 3 Punkten in der Lösungsskizze sei sachgerecht.

#### **50**

Die Klägerin ist der Auffassung, dass die Prüfer allgemeingültige Bewertungsmaßstäbe verletzt haben, weil es sich um eine wissenschaftlichfachliche Frage handele.

#### **51**

3.3.2. Die Einwendung der Klägerin hat keinen Erfolg. Die Stellungnahme der Korrektoren ist plausibel, schlüssig und überzeugend.

#### **52**

Es handelt sich vorliegend nicht um eine fachspezifische Frage, sondern um eine Frage des prüfungsspezifischen Bewertungsspielraums der Prüfer. Dieser umfasst den Erwartungshorizont hinsichtlich der in der Prüfung (ggfls. erneut) anzugebenden Punkte, die zur Übersichtlichkeit, Nachvollziehbarkeit und Gliederung der Lösung dienlich sind.

#### **53**

Die Prüfer haben ihren bei prüfungsspezifischen Wertungen verbleibenden Entscheidungsspielraum nicht überschritten. Eine Verletzung allgemeingültiger Bewertungsmaßstäbe ist nach der schlüssigen und plausiblen Darstellung durch die Prüfer nicht ersichtlich. Schon begrifflich ergibt sich aus der Aufgabenstellung, die Veränderungen der betroffenen Bilanzposten darzustellen, dass zunächst die ursprünglichen Bilanzansätze zum 1. Januar 2014 und sodann davon ausgehend unter Berücksichtigung des Verkaufs des Grundstücks A. Str. 2 die abgeänderten Werte aufzugliedern sind. Unter Berücksichtigung der Stellungnahme der Korrektoren und der Bewertung der Gliederung und Klarheit der Darstellung nach § 40 Abs. 1 StBAPO kann erwartet werden, dass eine übersichtliche Aufstellung der jeweiligen Bilanzposten für die Gewinnermittlung, für die Berechnung der Änderungen im Ergänzungsreis der Gesellschafter nach § 6b EStG und für die Berechnung des rückwirkenden Teilwertansatzes nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG erfolgt.

#### **54**

Selbst wenn die Klägerin - entgegen der Ansicht des Gerichts - mit ihrer Einordnung als fachspezifische Frage Recht hätte, wäre auf der Grundlage des Wortlauts des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ("Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres") und der Notwendigkeit des rückwirkenden Teilwertansatzes wegen § 6 Abs. 5 Satz 1 und 4 EStG in der zum Prüfungszeitpunkt maßgeblichen Fassung vom 26. Juni 2013 ("rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen"; vgl. auch Schmidt/Kulosa, 39. Aufl. 2020, EStG § 6 Rn. 827, 830) ersichtlich, dass die Bilanzansätze zum Grundstück A. Str. 2 zum 1. Januar 2014 zur vollständigen, übersichtlichen Lösung in der Prüfung angeführt werden müssen und hierfür Punkte vergeben werden dürfen.

#### **55**

3.4. Rüge 4 betrifft die Möglichkeit der Bildung von Rücklagen nach § 6b EStG wegen des im Jahr 2014 erfolgten Verkaufs des Grundstücks A. Str. 2.

#### **56**

3.4.1. Die Klägerin führt hierzu aus: "Die Bildung der § 6b-RL (Möglichkeiten) wurden bereits auf S. 6 des LB bewertet, daher m.E. auf Seite 7 zu Unrecht nochmals und somit doppelt ausgepunktet."

#### **57**

Die Prüfer erläuterten in ihrer Stellungnahme vom ... .. 2017, dass laut Klagebegründung die Kongruenz nachfolgender Passagen in der Lösungsskizze unterstellt werde:

a: "Die Bildung einer § 6b-Rücklage ist nicht möglich, da die Besitzzeit in der Gesellschaft neu zu laufen beginnt."

und b: "Die Bildung einer § 6b-Rücklage wäre nicht möglich, da es an der erforderlichen Dauer (6 Jahre) der Betriebszugehörigkeit fehlt, vgl. § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG."

#### **58**

In der Passage a) gehe es jedoch um den Ansatz in der Zeitwertbilanz der OHG. Passage b) betreffe die Ergänzungsbilanzen von B und C. Hierbei handele es sich um zwei unterschiedliche Bilanzansätze und Aufgabenstellungen. Zur sachgerechten Beantwortung der Aufgabe müsse daher in jedem der beiden Fälle auf die Anwendbarkeit des § 6b EStG eingegangen werden. Eine doppelte Bepunktung ein und desselben Sachverhalts im Korrekturbogen liege daher nicht vor.

#### **59**

Laut Klageerwiderung bezieht sich die Aussage zur § 6b-Rücklage auf Seite 6 der Lösungsskizze auf die Gewinnermittlung der OHG, die Aussage auf Seite 7 der Lösungsskizze hingegen auf die Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter B und C. Es handele sich um eine fachspezifische Frage.

#### **60**

3.4.2. Die Rüge der Klagepartei bleibt erfolglos. Die Erläuterung der Korrektoren ist plausibel und schlüssig, ihre objektive Bewertung überschreitet daher nicht die Grenzen des prüfungsspezifischen Bewertungsspielraumes.

#### **61**

Es ist sowohl für den Ansatz in der steuerrechtlichen Zeitwertbilanz als auch in den Ergänzungskreisen der Gesellschafter jeweils zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Rücklagenbildung nach § 6b Abs. 4 Satz 1 EStG gegeben sind, um die korrekten Buchungen in den jeweiligen Bilanzen vornehmen zu können (vgl. Blümich/Schießl, Kommentar zum EStG, KStG, GewStG, Werkstand: 156. EL März 2021, § 6b Rn. 148).

#### **62**

Die Klägerin hat bereits nicht die unterschiedlichen Bezugspunkte für die Prüfung des § 6b EStG in der Lösungsskizze (für die Zeitwertbilanz der OHG und die Ergänzungsbilanzkreise der Mitunternehmer) erkannt, so dass nur aus ihrer unzutreffenden Sicht eine Doppelbepunktung vorläge. Tatsächlich ist dies jedoch nicht der Fall.

#### **63**

3.5. Mit Rüge 5 werden Fehler in der Lösungsskizze geltend gemacht. Auf Seite 8 der Lösungsskizze sind zwei Punkte für die Darstellung der steuerrechtlichen Behandlung des Anspruches des A aus § 8 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags bei Veräußerung des Grundstückes A. Str. 2 für die textliche Darstellung des Problemkreises vorgesehen. Die Klägerin erhielt hier keinen Punkt.

#### **64**

3.5.1. Die Klägerin trägt hierzu vor, dass es auf S. 8 des Lösungsblattes um Schadensersatz, falls das Grundstück R1.-straße veräußert würde, gehe. Es gehe allerdings laut Aufgabenstellung nicht um dieses Grundstück, sondern um das Objekt A. Str. 2, somit seien die Ausführungen im Lösungsblattes hierzu unzutreffend bzw. irrelevant, da nicht gefragt. Außerdem entstünde bei einer etwaigen Veräußerung kein Schadenersatzanspruch. Es handele sich vielmehr lt. § 8 des Gesellschaftsvertrags um einen davon zu unterscheidenden Freistellungsanspruch, § 257 BGB. Sie habe wegen der Freistellung aus § 8 des Gesellschaftsvertrags die Ergänzungsbilanz nicht verändert, da keine § 6b-Rücklage gebildet werden sollte. Eine Bewertung zu ihren Lasten habe zu unterbleiben.

#### **65**

Der Klägerbevollmächtigte rügt weiter, dass auf der Seite 8 Mitte des Lösungsbogens für den auf Grundlage des § 8 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags entstehenden Schadenersatzanspruchs vier Punkte vergeben werden konnten. Die Lösungsskizze sei hier unter zwei Aspekten fehlerhaft. Die vier Punkte für diesen Absatz müssten deshalb aus der Bewertung herausgenommen werden. Zudem habe positiver als bisher in die Korrekturbewertung einzufließen, dass die Klägerin nur auf die A. Str. 2 abgestellt habe.

#### **66**

Die Prüfer führten in ihrer Stellungnahme vom ... .. 2017 aus, dass in der Lösungsskizze nicht wie anwaltlich vorgetragen vier, sondern zwei Punkte für den bemängelten Absatz vorgesehen seien. Ob diese

Passage als Schadensersatz oder Freistellung bezeichnet werde, sei für die Lösung der Aufgabe irrelevant. Maßgeblich seien Überlegungen, unter welchen Konstellationen eine steuerliche Belastung für A, d.h. in der Folge für B und C, entstehe bzw. wie diese vermieden werden könne. Hierfür würden die zwei Punkte vergeben. Die "Auspunktung" betreffe damit rein steuerliche Sachverhalte (Gestaltungswahlrechte, drohende steuerliche Belastungen) und erfolge zu Recht. Bei der angegriffenen Passage handle es sich hinsichtlich der Verwechslung der Straßennamen eindeutig um eine offenbare Unrichtigkeit (Druckfehler). Im Gesellschaftsvertrag und Sachverhalt und Korrekturbogen gehe es eindeutig um den Verkauf der A. Str. 2 und die Übertragung der stillen Reserven/§ 6b-EStG-Werte auf den verbleibenden Grund und Boden in der R2.-straße. Die Bewertungen seien dementsprechend vorgenommen worden. Der Übertrag von § 6b-EStG-Werten auf den Grund und Boden der R2.-straße sei von der Klägerin nicht erkannt worden und könne nicht als positives Element in die Bewertung der Klausur einfließen.

**67**

3.5.2. Die Rüge der Klägerin greift nicht durch. Ein Bewertungsfehler der Prüfer ist nicht ersichtlich. Die Ausführungen in der Stellungnahme der Prüfer sind schlüssig, plausibel und nachvollziehbar.

**68**

Die Klägerin macht zum einen geltend, dass zwei Formulierungsfehler in der Lösungsskizze vorlägen und möchte daher die hierfür vergebenen zwei Punkte aus der Gesamtwertung entfernt wissen.

**69**

Fachspezifisch greift die Klägerin die in der Lösungsskizze vorgegebene Lösung bzw. die Korrektur der Korrektoren damit nicht an. Sollten die Korrektoren aufgrund der falschen Formulierungen in der Lösungsskizze zutreffende Angaben der Klägerin in der Prüfung als falsch bewertet haben, wäre die Verletzung des prüfungsspezifischen Beurteilungsspielraums anzunehmen, da sie von einem falschen Sachverhalt bei der Korrektur ausgegangen wären. Dies ist jedoch ausweislich der Stellungnahme der Prüfer nicht der Fall: Die Prüfer waren bei der Korrektur der Prüfung nicht von der falschen Lösungsskizze beeinflusst gewesen. Dies ergibt sich zum einen aus ihrer Stellungnahme und zum anderen aus der Gegenüberstellung der Angaben der Klägerin in ihrer Ausarbeitung und der Lösungsskizze.

**70**

Auch im Übrigen haben die Prüfer ihren bei prüfungsspezifischen Wertungen verbleibenden Entscheidungsspielraum nicht überschritten. Eine Verletzung allgemeingültiger Bewertungsmaßstäbe ist nach der schlüssigen und plausiblen Darstellung durch die Prüfer nicht ersichtlich. Maßgeblich für Nichtvergabe der Punkte war, dass die Klägerin zu der Fragestellung, die sich aus dem Sachverhalt hinsichtlich § 8 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags bei Veräußerung der A. Str. 2 ergibt, keinerlei Ausführungen gemacht hat. Der nachträgliche Vortrag der Klägerin, dass sie wegen der Freistellung aus § 8 des Gesellschaftsvertrags die Ergänzungsbilanz nicht geändert habe, weil keine stillen Reserven gebildet werden sollten, kann nicht berücksichtigt werden. Selbst wenn die Klägerin zu diesem Ergebnis gekommen wäre, hätte sie Ausführungen in ihrer Ausarbeitung machen müssen. Der weitere Vortrag, dass Punkte aus der Bewertung herausgenommen werden müssten, weil die Lösungsskizze die gerügten, teilweise eingeräumten Fehler enthalte (Namensverwechslung/juristische Natur bzw. Bezeichnung des Anspruchs aus § 8 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags) und dass angesichts dieser Fehler in der Lösungsskizze das Abstellen der Klägerin auf die A. Str. 2 besonders positiv zu würdigen gewesen wäre, ist nicht nachvollziehbar und geht fehl. Die fehlende Punktvergabe folgt, unabhängig von etwaigen Druck- oder Bezeichnungsfehlern in der Lösungsskizze, aus der zu Recht erwarteten, jedoch fehlenden Bearbeitung des Problemkreises durch die Klägerin.

**71**

3.6. Rüge 6 betrifft die Punktevergabe des Zweitkorrektors zu der Frage, ob eine freistehende Rampe auf einem Betriebsgrundstück gesondert zum Grundstückswert angesetzt werden kann. In Teil II Frage 1 der Prüfung ist eine zum Nachlass gehörende Beteiligung an der Firma Unhold Bau OHG für Zwecke der Erbschaftsteuer zu bewerten.

**72**

3.6.1. Die Klägerin führte in ihrem in ihrem Nachprüfungsantrag vom 29. Dezember 2015 aus, dass mit dem Ansatz des Grund-und-Bodenwerts grundsätzlich alle Außenanlagen abgegolten seien "(R B 189 S. 4 + 5)". Die Rampe sei von ihr in der Prüfungsarbeit zwar lückenhaft behandelt worden, jedoch habe die Klägerin die Werthaltigkeit der Rampe berechnet, den Anhang B 8 Anl. I als Abgrenzung der Betriebsvorrichtung zu

einer Außenanlage aufgeführt und diese detailliert dargestellt. Sie beantrage einen zusätzlichen Punkt vom Zweitkorrektor, da die ersten beiden Punkte vollständig in ihrer Lösung wiederzufinden seien.

### 73

Der Klägerbevollmächtigte rügte in Teil II der Prüfung, dass auf Seite 10, oben, erste Zeile der Lösungsskizze zwei Soll-Punkte angesetzt seien. Der Zweitkorrektor habe der Klägerin einen Punkt gegeben. Die Bewertung des Zweitkorrektors sei fehlerhaft, da die Klägerin hier das Problemfeld richtig löse. Insbesondere werde auch die geforderte Fundstelle genannt.

### 74

Der Zweitkorrektor erklärte in der Stellungnahme vom ... .. 2017 im Wesentlichen, dass der Prüfling zwar den richtigen Ansatz gewählt und dafür einen Punkt erhalten habe. Die maßgebenden Rechtsquellen seien aber nicht benannt worden, daher sei der Punktabzug zu Recht erfolgt:

- "Anzugebende, vom Prüfling jedoch nicht genannte Normenkette:
- Tz 4.5 und 4.2 des AbgrE (BMF-Schreiben BStBl 20131 S.734);
- § 189 Abs. 1 Satz 2 BewG.
- Genannte, aber unzutreffende Rechtsquellen (vgl. S. 17 der Lösungsblätter):
- RB 176 (1) S. 4; diese Rechtsquelle existiere nicht."

### 75

3.6.2. Die Einwendung der Klägerin hat keinen Erfolg.

### 76

Die von der Klägerin unter Verweis auf ihre Darstellung in der Prüfung begehrte Aufstockung um einen Punkt betrifft den prüfungsspezifischen Bewertungsspielraum des Zweitkorrektors, da die Rüge die Gewichtung der Qualität und Vollständigkeit einer zu erwartenden Lösung umfasst.

### 77

Der Zweitkorrektor hat die objektiven Grenzen des prüfungsspezifischen Bewertungsspielraum nicht überschritten. Eine Verletzung allgemeingültiger Bewertungsmaßstäbe ist nach der schlüssigen und plausiblen Darstellung durch den Prüfer nicht ersichtlich. Der Bewertungsspielraum des Zweitkorrektors umfasst fehlerfrei den Abzug eines Punktes wegen der fehlenden bzw. fehlerhaft durch die Klägerin genannten Rechtsquellen. Eine willkürliche Behandlung der Klägerin oder sachfremde Erwägungen des Zweitkorrektors sind insoweit nicht ersichtlich. Insbesondere ergibt sich aus den Bearbeitungshinweisen zu Teil II der Prüfung auf Seite 13 der Angabe, dass und in welcher Hierarchie die gesetzlichen Bestimmungen zur Begründung der Entscheidungen anzuführen sind. Dieser Erwartungshorizont ist vor dem Hintergrund des Ausbildungsziels des Eintritts in die 3. Qualifikationsebene nicht zu beanstanden. Die Vergabe von zwei Punkten durch den Erstkorrektor führt zu keinem anderen Ergebnis, sondern unterstreicht die unabhängige Korrektur der Korrektoren sowie das persönliche Bezugssystem bei der Korrektur.

### 78

3.7. Mit ihrer siebten Rüge macht die Klägerin geltend, dass ihr für ihre Ausführungen zu § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2f) BewG mehr Punkte zustehen. Das vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 200 ff. BewG ist für die Bewertung des Ertragswerts des vererbten Anteils des Gesamthandsvermögens an der Unhold Bau OHG anzuwenden. Nach § 200 Abs. 1 BewG ist der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag nach §§ 201 und 202 BewG in einem ersten Schritt zu errechnen. Dafür ist zunächst das Betriebsergebnis der letzten drei Jahre zu ermitteln, § 201 Abs. 2, 202 Abs. 1 Satz 1 BewG. Anschließend ist eine Korrektur dieses Betriebswerts nach § 202 Abs. 1 Satz 2 BewG, soweit erforderlich, vorzunehmen.

### 79

3.7.1. Die Klägerin erläuterte in ihrem Nachprüfungsantrag vom 29. Dezember 2015 hierzu, dass sie die Beteiligung in der Berechnung nach § 202 (I) Nr. 2 Buchst.f) korrigiert habe, da es sich hierbei um Erträge im Zusammenhang mit nicht betriebsnotwendigem Vermögen handele. Somit habe sie bzgl. der Beteiligungserträge eine vollständige und fehlerfreie Lösung verfasst (da erkannt und richtig berechnet). Die Zinserträge fehlten zwar in ihrer Lösung, jedoch seien im Lösungsbogen für beide Erträge zusammen 3

Punkte zu vergeben, wobei sie die Hälfte (=Beteiligungserträge) richtig gelöst habe. Sie beantrage daher die Vergabe von zusätzlichen 1,5 Punkten.

#### **80**

Der Klägerbevollmächtigte erläutert, dass die Klägerin hinsichtlich des Themenkomplexes der Lösungsskizze Seite 11 unten die Hälfte der in der Lösungsskizze aufgezählten Punkte genannt habe. Insbesondere seien die Beteiligungserträge in zutreffender Weise dargestellt worden. Lediglich die Zinserträge fehlten. Dies werde von den Korrektoren so nicht gesehen, sodass die Bewertung mit null Punkten, anstelle von drei Soll-Punkten, sich als unrichtig darstelle.

#### **81**

Die Korrektoren führten im Nachprüfungsverfahren hierzu aus, dass die Klägerin sowohl bei Lösung der Aufgabe als auch bei Formulierung der Einwendungen offenbar das Problemfeld nicht erkannt habe, das die Aufgabenstellung beinhaltet. Tatsächlich gehe es darum, festzustellen, dass die Beteiligung an der IP KG (und damit auch die Erträge) aufgrund der vorrangigen Erfassung im Sonderkreis auf der Ebene der UB OHG in Beteiligungserträge "umzuqualifizieren" sei. Die Entscheidung, wie viele Leistungspunkte für die jeweils nach der Aufgabenstellung erforderlichen Ausführungen der Prüflinge zu vergeben seien, könne nicht im Ermessen jedes einzelnen Prüflings liegen.

#### **82**

In der Stellungnahme der Korrektoren vom ... .. 2017 ergänzten diese, dass die Lösung der Aufgabe hier - wie in allen anderen den Prüflingen als Übung zur Verfügung stehenden Aufgaben - aus zwei Blöcken bestehe: Einem Erläuterungs- und Begründungsteil sowie einem Berechnungsteil. Der Erläuterungsteil sei vorliegend vom Prüfling nicht dargestellt worden. Es fehlten als Rechtsquelle § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2f BewG, die Subsumtion der Beteiligungserträge und Zinserträge als Sonderbetriebseinnahmen und die Umqualifizierung. Die Punkte seien nicht genannt worden. Eine Lösung fehle. Bewertungspunkte könnten hier nicht vergeben werden. Im Berechnungsteil seien in der Lösung lediglich die Beteiligungserträge gekürzt worden (Seite 20 der Lösung des Prüflings unten). Dafür sei der im Korrekturbogen vorgesehene Punkt gewährt worden. Die Kürzung der Zinsen sei unzutreffend nicht vorgenommen worden. Damit weise die Lösung an wesentlichen Stellen große Lücken auf. Eine weitere Punktevergabe für nicht vorgetragene Lösungen sei nicht möglich.

#### **83**

3.7.2. Die Einwendung der Klägerin hat keinen Erfolg.

#### **84**

Die Klägerin macht vorliegend geltend, dass ihre Lösung hinsichtlich der Behandlung der Beteiligungserträge vollständig und richtig sei und ihr daher die Hälfte der in der Lösungsskizze für den Begründungsteil vorgesehenen Punkte zustünden. Dieser Einwand betrifft jedoch die Gewichtung der Punktevergabe, für die den Prüfern ein prüfungsspezifischer Bewertungsspielraum zusteht.

#### **85**

Die Prüfer haben die objektiven Grenzen ihres prüfungsspezifischen Bewertungsspielraums nicht überschritten. Eine Verletzung allgemeingültiger Bewertungsmaßstäbe ist nach der schlüssigen und plausiblen Darstellung durch die Prüfer nicht ersichtlich. Die Stellungnahme der Korrektoren ist schlüssig und nachvollziehbar. Die von der Klägerin in tabellarischer Form angeführte Berechnung der Beteiligungserträge auf Seite 20 unten ihrer Lösung ist von den Korrektoren auf Seite 12 Mitte der Lösungsskizze mit einem Punkt gewertet worden. Es ist nicht zu beanstanden, dass der Klägerin für das tabellarische Auflisten des Abzugs der Beteiligungserträge neben dem bereits gewährten Punkt (S. 12 Mitte der Lösungsskizze) keine weiteren für die Begründung vorgesehenen Punkte gegeben wurden.

#### **86**

3.8. In ihrer achten Rüge macht die Klägerin geltend, dass sie eine gesonderte Feststellung des Verwaltungsvermögens durchgeführt und einwandfrei dargestellt habe und die Abschmelzung nach § 13a Abs. 2 ErbStG nur wegen eines Rechenfehlers nicht vollständig durchgeführt habe, so dass ihr wegen des Folgefehlers ein Punkt zusätzlich gewährt werden müsse. Rüge 8 betrifft die Bewertung der Ausführungen der Klägerin zur gesonderten Feststellung des Verwaltungsvermögens bzw. jungen Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2a ErbStG (s.u. 3.8.2. (1)) sowie die konkrete Berechnung des steuerfrei bleibenden

Vermögensanteils des anteiligen Betriebsvermögens an der Unhold Bau OHG nach den §§ 13a und 13b ErbStG (s.u. 3.8.2. (2)).

### **87**

3.8.1. Die Klägerin beantragt in ihrem Nachkorrekturantrag vom 29. Dezember 2015 die Vergabe eines zusätzlichen Punktes für die gesonderte Feststellung auf Seite 24 ihrer Lösung, da sowohl die gesetzliche Fundstelle des § 13b ErbStG genannt und die Quotenbestimmung und die rechtliche Konsequenz einwandfrei dargestellt worden seien. Sie habe im Rahmen der gesonderten Feststellung das Verwaltungsvermögen § 13b Abs. 2 Nr. 3 ErbStG angesprochen. Ebenso habe sie bei der Berechnung des steuerpflichtigen Teils die Begründung vorgebracht, dass die Verwaltungsvermögensquote durch die Beteiligung größer als 50% ist, und damit also auch größer als 10% und somit keine Optionsverschonung zum Ansatz kommen könne.

### **88**

Weiter sei ihr ein halber Punkt unter Berücksichtigung eines Folgefehlers für die Abschmelzung nach § 13a Abs. 2 ErbStG zu gewähren, da ihre Werte zu einer vollständigen Abschmelzung geführt hätten. Unter Darlegung ihrer Lösung führt die Klägerin aus, dass ihr berechneter Wert größer als 300.000 ? gewesen, die Abschmelzung jedoch behandelt worden sei. Ebenso sei begründet worden, warum eine vollständige Abschmelzung eintrete. Hierbei handele es sich also nur um einen aus ihren falschen Ausgangswerten resultierenden Fehler, welcher nicht zu einer negativen Bewertung führen dürfe.

### **89**

Der Klägerbevollmächtigte führte aus, dass die Klägerin zwar nicht die genaue Quote berechnet, sondern ihre Berechnung nur so weit ausgeführt habe, wie dies für die Lösung dieses Problemfeldes notwendig gewesen sei. Sie habe jedoch in zutreffender Weise festgestellt, dass die Quote hier über 50% liege, was alleine ausschlaggebend sei. Somit seien die Ausführungen der Klägerin positiver als bisher geschehen bei der Bewertung der Klausur zu beachten. Auf Seite 24 der Klausur werde zudem bemängelt, dass eine Einleitung fehle. Eine solche fehle aber auch in der Lösungsskizze, so dass dies nicht negativ bewertet werden dürfe.

### **90**

Die Korrektoren führten im Nachprüfungsverfahren aus, dass die Klägerin tatsächlich im Rahmen der gesonderten Feststellung des Betriebsvermögens, die gemäß § 151 Abs. 1, S. 1 Nr. 1 BewG zu erfolgen habe, Ausführungen zum "Verwaltungsvermögen" gemacht habe. Diese Ausführungen auf Seite 19 der Prüfung zeigten indes deutlich, dass die Klägerin nicht zwischen "nicht betriebsnotwendigem Vermögen im Sinn von § 200 Abs. 2 BewG" und "Verwaltungsvermögen bzw. jungem Verwaltungsvermögen i.S. von § 13b Abs. 2 ErbStG" unterscheiden könne. Genau diese Unterscheidung sei jedoch von ganz erheblicher steuerlicher Bedeutung, denn nur das nicht betriebsnotwendige Vermögen (§ 200 Abs. 2 BewG) müsse bei der Ertragswertermittlung zugerechnet werden. Die Einordnung als Verwaltungsvermögen - insbesondere als "junges Verwaltungsvermögen" - wirke sich in der Konsequenz ganz entscheidend auf die Ermittlung der Erbschaftsteuerbefreiung aus und sei im Rahmen der Betriebsvermögensbewertung - wie von der Klägerin ausgeführt - völlig fehl am Platz. Die Klägerin erkenne offenbar auch bei der Formulierung der Einwendungen gegen das Korrekturergebnis nicht, dass es sich bei der gesonderten Feststellung des Verwaltungsvermögens, die gem. § 13b Abs. 2a ErbStG zu erfolgen habe, um einen völlig anderen Verwaltungsakt handele. Die Vermischung von Bewertungsverfahren und Besteuerungsverfahren durch die Klägerin sei nicht systemgerecht.

### **91**

Die zwingend erforderliche gesonderte Feststellung gem. § 13b Abs. 2a ErbStG fehle. Ausführungen dazu seien jedoch von erheblicher steuerlicher Bedeutung, denn der gesondert festgestellte Umfang des Verwaltungsvermögens sei ausschlaggebend dafür, inwieweit das Betriebsvermögen bei der Ermittlung der Erbschaftsteuer begünstigt sei. In diesem Zusammenhang sei auch eine Aussage erforderlich gewesen, die sich auf das nicht begünstigte "junge Verwaltungsvermögen" beziehe.

Unabhängig von den beiden o.g. sowohl im Bewertungsgesetz als auch im ErbStG geforderten gesonderten Feststellungen müsse im Rahmen der Erbschaftsteuerveranlagung geklärt werden, in welchem Umfang der Wert des Betriebsvermögens steuerfrei bleibe. Die Steuerbefreiung richte sich nach der konkret zu ermittelnden Verwaltungsvermögensquote. Diese Ermittlung fehle. Die Klägerin führe lediglich aus "Verwaltquote >50%" Die Berechnung des Abzugsbetrags gem. § 13a Abs. 2 ErbStG ("Abschmelzung")

sei relativ kompliziert, deshalb seien im Lösungsvorschlag dafür zwei Punkte vorgesehen. Die Klägerin entziehe sich diesem Problem dadurch, dass sie hierzu nur ausführte "Abschmelzung komplett, da übersteigender Betrag > 300.000 ?". Die Klägerin habe von beiden Korrektoren für diese - im Grunde genommen - zu knappe Ausführung jeweils 0,5 Punkte erhalten, die hier großzügig gewährt worden seien. Die Vergabe weiterer Punkte sei nicht möglich.

## 92

In der Stellungnahme der Korrektoren vom ... .. 2017 ergänzten diese, dass der im Korrekturbogen auf Seite 13 unten genannte Sachverhalt die Berechnung des Verwaltungsvermögens (Peter Unhold) i.H.v. 70% von 1.456.000 EUR = 1.019.200 EUR betreffe. Laut dem Korrekturbogen erfolge die Punktevergabe für die gesonderte Feststellung (junges) Verwaltungsvermögen, die Zurechnung des Verwaltungsvermögens der I. P. KG zu UB-OHG und die Berechnung der 1.019.200 ?. Diese Punkte seien von der Klägerin nicht dargestellt worden. Mangels Ausführungen dazu könne keine Punktevergabe erfolgen.

## 93

Auch der weitere Lösungsweg offenbare erhebliche Kenntnislücken der Klägerin: Das anteilige Verwaltungsvermögen (1.019.200 EUR) sei ins Verhältnis mit dem anteiligen Betriebsvermögens-Anteil (Peter Unhold) i.H.v. 2.670.206 EUR zu setzen. Dies ergebe eine Verwaltungsquote von 38,17% (größer als 10%) (vgl. Seite 14 Korrekturbogen Mitte).

## 94

In der Lösung der Klägerin sei auf Seite 24 dargestellt worden:

Lösung S. 24	Stellungnahme Korrektor
BWV OHG 4.176.569 ?	Anteiliger 70% Wert
Davon 1.456.000 Verw. Verm.	Verglichen werden hier 70% (4.176.569) mit 100% (1.146.000)
somit 13b (2) Nr. 3 da Verw. Quote der Ges > 50%	Berechnung der 1.019.200 fehlen  Eine Berechnung mit den bisher genannten Werten ergäbe (1.019.200/ 4.176.569 =) 24,4%. Die Aussage > 50% ist hier nicht belegt.
Verwaltungsquote > 10% hier bei OHG keine Optionsverschönerung	Der Korrektur zugrunde gelegt wurde die Quote 24,4% > 10% (richtig sind 38,17%); Der Punkt wurde dennoch auf Seite 14 des Korrekturbogens gegeben

## 95

In der Lösung der Klägerin fehlten demnach wesentliche Punkte.

Grundsätzlich seien Aussagen in der Lösung mit Berechnungen zu belegen, dies sei nicht geschehen. Auch um eine gleichmäßige Beurteilung aller Prüflinge zu gewährleisten, könne auf diese Darstellung in der Lösung nicht verzichtet werden. Dass im Lösungsgedanken wesentliche Teile fehlten, "Apfel mit Birnen" (100% zu 70%) verglichen worden seien bzw. falsche Lösungsansätze zufällig zu einer Vermögenquote von mehr als 10% führten, werde in o.g. Tabelle belegt.

Eine darüberhinausgehende Punktevergabe sei bei der ungenügenden Qualität der Darstellung aus der Sicht des Korrektors nicht möglich.

## 96

3.8.2. Die Einwendungen der Klägerin haben keinen Erfolg.

## 97

(1) Die Klägerin macht vorliegend zunächst geltend, dass sie hinsichtlich der gesonderten Feststellung auf Seite 24 ihrer Lösung sowohl die gesetzliche Fundstelle des § 13b ErbStG und die Quotenbestimmung und rechtliche Konsequenz dargestellt habe. Diese Rüge betrifft die Qualität der Lösung und die Gewichtung, wie viele Punkte die Klägerin hierfür erhalten solle. Hier steht den Prüfern ein prüfungsspezifischer Bewertungsspielraum zu.

## 98

Die Prüfer haben die objektiven Grenzen ihres prüfungsspezifischen Bewertungsspielraums nicht überschritten. Eine Verletzung allgemeingültiger Bewertungsmaßstäbe ist nach der schlüssigen und plausiblen Darstellung durch die Prüfer nicht ersichtlich. Die Stellungnahme der Korrektoren ist schlüssig

und nachvollziehbar. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Prüfer der Klägerin für ihre Ausführungen auf Seite 21 oben und Seite 24 oben in ihrer Prüfung nicht mehr Punkte vergaben. Die Korrektoren stellten nachvollziehbar dar, dass aufgrund der von der Klägerin vorgenommenen Vermischung von Bewertungsverfahren und Besteuerungsverfahren ein systematischer Verständnisfehler vorliegt, der zu erheblichen Punktabzügen führen durfte. Weiter ist nicht zu beanstanden, dass die stichpunktartigen Ausführungen der Klägerin auf Seite 21 oben ohne jegliche Subsumtion unter die maßgeblichen Normen sowie auf Seite 24 oben ohne jegliche nachvollziehbare Berechnung der konkreten Verwaltungsvermögensquote zu keiner Punktvergabe geführt haben. Dass das bloße Wiedergeben des Gesetzestextes mit den dort enthaltenen Quoten ohne konkrete und nachvollziehbare fallbezogene Berechnungen und Erläuterungen zu keiner Punktvergabe führen kann, ist nicht zu beanstanden. Entgegen des Vorbringens des Klägerbevollmächtigten ist die Darstellung und Berechnung einer konkreten Quote vom Erwartungshorizont gedeckt und für die Prüfung, ob das Ausbildungsziel erreicht wurde, auch vonnöten. Zutreffend ist ebenfalls, dass keine Aufgliederung in einen Begründungs- und Berechnungsteil durch die Klägerin vorgenommen wurde, so dass die Vergabe von einem Punkt auf Seite 14 der Lösungsskizze und die fehlende Punktevergabe auf Seite 13 der Lösungsskizze (gesonderte Feststellung) und auf Seite 14 der Lösungsskizze im Erläuterungsteil nicht willkürlich oder beurteilungsfehlerhaft ist. Entgegen der Ausführungen des Klägerbevollmächtigten ist auf Seite 14 der Lösungsskizze Mitte (ab "Betriebsvermögen") eine Einleitung zur Berechnung der gesonderten Feststellung enthalten, die - wie zutreffend von den Korrektoren in der Prüfung gerügt - auf Seite 24 der Prüfung der Klägerin fehlt.

## 99

(2) Die Klägerin rügt im Zusammenhang mit der gesonderten Feststellung weiter, dass ihr hinsichtlich der Berechnung des Abschmelzbetrags nach § 13a Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 ErbStG ein Folgefehler unterlaufen sei, der dazu geführt habe, dass eine komplette Abschmelzung vorgelegen habe. Dies sei nicht zu ihrem Nachteil, sondern als Folgefehler ihrer falschen Berechnung zu bewerten. Auch vorliegend handelt es sich um die Frage, wie die Qualität der dargestellten Ausführungen der Klägerin zu bewerten und zu gewichten ist, wobei den Prüfern ein prüfungsspezifischer Bewertungsspielraum zusteht.

## 100

Eine Verletzung des prüfungsspezifischen Bewertungsspielraums ist auch diesbezüglich nicht gegeben. Eine Verletzung allgemeingültiger Bewertungsmaßstäbe ist nach der schlüssigen und plausiblen Darstellung durch die Prüfer nicht ersichtlich. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Klägerin für die knappen Ausführungen auf Seite 24 ihrer Lösung einen halben Punkt von zwei möglichen Punkten in der Lösungsskizze erhielt. Die Prüfer haben schlüssig und nachvollziehbar dargelegt, dass die Berechnungen nach § 13a Abs. 2 Sätze 1 und 2 ErbStG kompliziert und zeitaufwändig sind. Die Klägerin hat aufgrund des vorhergehenden Rechenfehlers nur stichwortartig ohne Fundstelle erläutert, dass eine Abschmelzung ab einem Betrag größer als 300.000 Euro komplett ist. Die konkrete, mehrere Rechenschritte umfassende Berechnung, die andere Prüflinge mit richtigem Ausgangswert vornehmen mussten, hat die Klägerin nicht dargestellt. Auch hat die Klägerin keine ausführliche, mit Fundstelle und Berechnungen versehene Begründung ihrer Aussage "Abschmelzung komplett" und die hieraus resultierenden Folgen dargestellt. Es ist bewertungsfehlerfrei, dass der Folgefehler der Klägerin aufgrund des falschen Ausgangswertes nicht zu einer positiveren Bewertung führte, da die Klägerin sonst im Vergleich zu anderen Prüflingen, die aufgrund richtiger Ausgangswerte die zeitaufwändige Berechnung vornehmen mussten, vor allem auch in zeitlicher Hinsicht bevorteilt worden wäre.

## 101

3.9. In ihrer neunten Rüge rügt die Klägerin, dass sie trotz Benennung der richtigen Fundstelle und des Erkennens, dass hinsichtlich des Mehrfamilienhauses nach § 13c ErbStG nur 90% der Schulden abzugsfähig seien, zu wenig Punkte erhalten habe. In Teil II Frage 2 ist der Wert der Bereicherung für den Erben Heinz Unhold nach seinem verstorbenen Vater nach § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG zu ermitteln. Dies erfolgt dadurch, dass in einem ersten Schritt die Bereicherung des Erben festgestellt wird, soweit kein (anteilter) steuerfreier Erwerb vorliegt (z.B. nach § 13c ErbStG). In einem zweiten Schritt sind die mit dem steuerfreien Erwerb verbundenen Lasten (ggfls. anteilig) abzuziehen (§ 10 Abs. 6 S. 5, 6 ErbStG). Rüge 9 betrifft die Bewertung der Ausführungen der Klägerin zum Lastenabzug eines vermieteten Mehrfamilienhauses, das zwar im Eigentum des Erben steht, jedoch mit dem Nießbrauchrecht der Schwester des Erben belastet ist. Die Prüfer rügen hier u.a. einen Verstoß gegen die Systematik der Bereicherungsberechnung.

## 102

3.9.1. Die Klägerin beantragte in ihrem Nachkorrekturantrag vom 29. Dezember 2015, dass sie für ihre Ausführungen zu § 13c ErbStG einen zusätzlichen halben Punkt erhalte, da sie im Vergleich mit dem Lösungsbogen auch geschrieben habe, dass nur 90% der Aufwendungen und Schulden im Zusammenhang mit dem Mehrfamilienhaus abzugsfähige Schulden/Nachlassverbindlichkeiten seien, da die Steuerbefreiung des § 13c auch für die Abziehbarkeit der Schulden eine Beschränkung vorsehe, § 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG. Auch die entsprechende Fundstelle habe sie in ihrer Lösung angegeben.

## 103

Der Klägerbevollmächtigte rügt, dass das Fehlzeichen auf der Lösungsskizze auf Seite 15 unten nicht gerechtfertigt sei, da die Klägerin auf Seite 24 unten auf dieses Problemfeld in zutreffender Weise eingegangen sei.

## 104

Die Korrektoren nahmen im Nachprüfungsverfahren hierzu wie folgt Stellung: Eine Erbschaftsteuer-Veranlagung habe nach der in R B 10.1 der Erbschaftsteuerrichtlinien dargestellten Systematik zu erfolgen. Danach sei zunächst der Vermögensanfall zu ermitteln, davon seien die Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen, was im Ergebnis zur Bereicherung des Erwerbers führe. Die von der Klägerin vorgenommene Vermischung des Wertansatzes für das "Mehrfamilienhaus" (die zutreffende Bezeichnung dafür würde "Mietwohngrundstück" lauten) mit den damit im Zusammenhang stehenden Schulden sei grundsätzlich falsch. Die Lösungsansätze der Klägerin seien wiederholt nicht nachvollziehbar und würden deshalb von beiden Korrektoren bemängelt.

## 105

Die Korrektoren ergänzten in der Stellungnahme vom ... .. 2017, dass der Ansatz des Grundstücks zu 90% mit einem von zwei Punkten bewertet worden sei (vgl. S. 15 des Korrekturbogens oben), obwohl gewichtige Teile der Lösung gefehlt hätten: die Vermietung zu Wohnzwecken, der Begriff "Mietwohngrundstück", die Rechtsquelle § 181 Abs. 1 Nr.2 und Abs. 3 BewG und die Nießbrauchproblematik. Insoweit sei hier in der Bewertung ein Punktepolster geschaffen worden, welches bei einer nachfolgenden nicht korrekten Lösung (s.u.) wieder abgebaut worden sei.

## 106

Beim Abzug der Schulden bzw. Aufwendungen seien zwar 90% genannt, die Berechnung "laufe jedoch völlig aus dem Ruder: Aufwand seien zunächst 60.000 EUR (= 96.000 EUR - 36.000 EUR); rechnerisch sei damit der Aufwand von 96.000 EUR um 36.000 EUR zu mindern, insoweit handle es sich bei den 36.000 EUR nicht um einen Aufwand, sondern um eine Aufwandsminderung also rechnerisch um einen Ansatz." Dieser Ansatz (zu 90%) sei bereits in der Passage beim "Mehrfamilienhaus" berücksichtigt worden. Damit sei in der Lösung kein Aufwand (weder voll noch zu 90%) auch nur ansatzweise richtig gekürzt worden. Der Vorzeichenfehler (Abzug eines Ansatzbetrages: 36.000 EUR) führe zu einem Punktabzug. Das o.g. Punktepolster sei damit verbraucht. Es könne im fraglichen Lösungsteil "Nießbrauchrecht von Sabine Unhold" (Seite 15 und 16 im Korrekturbogen) keine Punktevergabe für die Benennung der 90% erfolgen.

## 107

3.9.2. Der Einwand der Klägerin greift nicht durch. Ein Bewertungsfehler ist nicht erkennbar.

## 108

Die Klägerin rügt hier, dass sie für ihre Ausführungen zum möglichen Abzug von 90% der Aufwendungen hinsichtlich des Mehrfamilienhauses nach § 10 Abs. 6 Satz 1, 5 ErbStG auf Seite 24 unten der Prüfung keinen Punkt erhalten habe. Weiter bemängelt die Klägerin, dass die Qualität ihrer Darstellung höher/mit mehr Punkten zu gewichten wäre. Dies liegt im prüfungsspezifischen Bewertungsspielraum der Prüfer.

## 109

Die Prüfer haben die objektiven Grenzen ihres prüfungsspezifischen Bewertungsspielraums nicht überschritten. Eine Verletzung allgemeingültiger Bewertungsmaßstäbe ist nach der schlüssigen und plausiblen Darstellung durch die Prüfer nicht ersichtlich. Die Stellungnahme der Korrektoren ist schlüssig und nachvollziehbar. Aus den Korrekturanmerkungen auf Seite 24 unten, vor allem der Unterstreichung der Berechnung der Klägerin ("36.000 x 90%") und dem Fragezeichen ist ersichtlich, dass die Prüfer die Ausführungen der Klägerin zum Abzug von Aufwendungen zur Kenntnis genommen haben. Das Fehlzeichen in der Lösungsskizze auf Seite 15 bezieht sich daher nicht auf eine komplett fehlende, sondern

eine unvollständige/nicht richtige Darstellung des betreffenden Inhalts der Lösungsskizze. Für die Berechnung der abzuziehenden Nachlassverbindlichkeiten hinsichtlich des Nießbrauchrechts der Sabine Unhold sind insgesamt vier Punkte vorgesehen. Dies umfasst nach der Lösungsskizze eine Vielzahl von Ausführungen im Umfang von 2/3 einer Din A4-Seite. Die äußerst knappen Ausführungen der Klägerin sind nur stichpunktartig aufgeführt, ohne Rechtsquellen oder eine Subsumtion, ohne Zusammenhang mit dem Nießbrauchrecht, nicht an der notwendigen Systematik angelehnt und auch mit einer systematisch falschen Berechnung abgeschlossen. Zudem entspricht die zwei Zeilen lange Ausführung der Klägerin auf Seite 24 unten der Klausur nur genau einem Satz innerhalb dieses Teilbereichs der Lösungsskizze mit komplexen Überlegungen und Berechnungen zur Kapitalisierung eines Nießbrauchrechts. Die systematische Fehlerhaftigkeit der Berechnung der Klägerin ergibt sich aus folgender Überlegung: Die Berechnung der Erbschaftsteuer des Heinz Unhold war die Aufgabe. Für Heinz Unhold sind entgegen der Berechnung der Klägerin nicht die jährlich notwendigen Aufwendungen in Höhe von 36.000 Euro als Nachlassverbindlichkeit/Last des Grundstückes anzusehen, sondern der Wert des auf dem Grundstück zu Gunsten seiner Schwester lastenden Nießbrauchrechts. Aufgrund des Nießbrauchrechts profitiert die Schwester von den Mietzahlungen und hat die jährlichen Aufwendungen auf das Grundstück zu tragen, so dass bei einer Zurechnung des Grundstückswertes auf den Eigentümer Heinz Unhold dieses Nießbrauchrecht als Last anzusehen ist. Dies hat die Klägerin in ihrer Prüfung verkannt und konnte daher von den Prüfern, wie auch in der Stellungnahme vom ... .. 2017 erläutert, als schwerwiegender Fehler angesehen werden.

#### **110**

Eine Verletzung des Bewertungsspielraums aufgrund der fehlenden Punktvergabe für die Lösung der Klägerin auf Seite 24 unten zum Abzug der Aufwendungen nach § 10 Abs. 6 ErbStG ist nach vorstehendem nicht ersichtlich.

#### **111**

Im Ergebnis greift keine Rüge der Klägerin gegen die Bewertung ihrer Korrektur durch. Der Prüfungsbescheid ist daher rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Die Klage war abzuweisen.

#### **112**

II. Die Kostenfolge ergibt sich aus § 154 Abs. 1 VwGO.

#### **113**

III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit der Kostenentscheidung folgt aus den § 167 Abs. 1 Satz 1 VwGO i.V.m. §§ 708 ff. ZPO.