



Urteil vom 24. Januar 2013

Besetzung

Richter Frank Seethaler (Vorsitz),
Richter Francesco Brentani,
Richter Stephan Breitenmoser,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A. _____,
vertreten durch Dr. iur. Philip Funk, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführerin,

gegen

Staatssekretariat für Bildung, Forschung und Innovation
SBFI,
Vorinstanz,

Trägerorganisation für die höhere Fachprüfung für Steuerexperten,
Erstinstanz.

Gegenstand

Höhere Fachprüfung für Steuerexperten 2010.

Sachverhalt:

A.

Aa. A. _____ (im Folgenden: Beschwerdeführerin) legte im Herbst 2010 die höhere Fachprüfung für Steuerexperten ab. Mit Notenausweis vom 27. Oktober 2010 (zugestellt am 5. November 2010) teilte ihr die Trägerorganisation für die höhere Fachprüfung für Steuerexperten (Erstinstanz) mit, dass sie die Prüfung nicht bestanden habe (vgl. Akten Erstinstanz, act. 1/1 Blatt 3). Die Prüfungsleistungen der Beschwerdeführerin wurden wie folgt bewertet:

Diplomarbeit (einschliesslich Kolloquium)	schriftlich	4.5
Steuern allgemein	schriftlich	4.0
Unternehmenssteuerrecht (Vertiefungsgebiet)	schriftlich	3.0
Steuern allgemein	mündlich	3.5
Unternehmenssteuerrecht (Vertiefungsgebiet)	mündlich	4.0
Gesamtnote		3.9

Gegen diesen Entscheid erhob die Beschwerdeführerin am 5. Dezember 2010 Beschwerde beim damaligen Bundesamt für Berufsbildung und Technologie (heute: Staatssekretariat für Bildung, Forschung und Innovation; im Folgenden: Vorinstanz) und beantragte, die höhere Fachprüfung für Steuerexperten 2010 sei als bestanden zu erklären. Zur Begründung machte sie im Wesentlichen geltend, ihre Prüfungsleistungen seien unterbewertet worden. Namentlich rügte sie eine falsche Bewertung ihrer Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht.

Mit Vernehmlassung vom 10. März 2011 beantragte die Prüfungskommission die Abweisung der Beschwerde. Dabei verwies sie auf mit der Vernehmlassung eingereichte Stellungnahmen der Prüfungsexperten, insbesondere auf eine zur Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht von B. _____ und C. _____ verfasste Stellungnahme vom 7. März 2011.

Mit Replik vom 5. April 2011 hielt die Beschwerdeführerin an ihrem Rechtsmittel fest und stellte zusätzlich den Antrag, die Stellungnahme der Prüfungsexperten zum Fach Unternehmenssteuerrecht sei wegen Unvollständigkeit sowie Befangenheit von B. _____ zurückzuweisen. Ferner verlangte sie, dass eine von unabhängigen Experten verfasste Stellungnahme eingefordert werde.

Die Prüfungskommission führte mit Duplik vom 12. Juli 2011 aus, nach Überprüfung der Stellungnahmen der Prüfungsexperten halte sie an ih-

rem Antrag auf Abweisung der Beschwerde fest. Dabei reichte sie eine zusätzliche Stellungnahme vom 28. Juni 2011 zur Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht ein, welche von den Experten C. _____ und D. _____ verfasst worden war.

Mit Triplik vom 10. September 2011 hielt die Beschwerdeführerin weiterhin an ihrer Beschwerde fest. Wie schon in der Beschwerde rügte sie insbesondere, ihre Lösungen der Aufgaben 2.2.4, 3.4, 3.5 und 5.2 der Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht seien unterbewertet worden.

Ab. Mit Entscheid vom 5. Januar 2012 wies die Vorinstanz die Beschwerde kostenpflichtig ab. Sie führte aus, auf das Ausstandsbegehren sei nicht weiter einzugehen, da der fragliche Experte ersetzt worden sei, sich in der Duplik ein neuer Experte zur Prüfungsbewertung geäußert habe und die Beschwerdeführerin das Begehren in ihrer Triplik nicht wiederholt habe. Die Experten seien auf sämtliche wesentlichen Rügen der Beschwerdeführerin zur Bewertung der Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht in rechtsgenügender Weise eingegangen. Die vorgenommene Bewertung sei – soweit sie mit Blick auf die eingeschränkte Kognition der Vorinstanz überhaupt überprüft werden könne – nicht zu bemängeln.

B.

Gegen diesen Entscheid erhob die Beschwerdeführerin, nunmehr vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Philip Funk, am 6. Februar 2012 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Entscheides sowie Kosten- und Entschädigungsfolgen sei die Note ihrer Klausurarbeit Unternehmenssteuerrecht auf 3.5 anzuheben und die von ihr abgelegte höhere Fachprüfung für Steuerexperten 2010 sei als bestanden zu erklären. In der Beschwerdebegründung verlangt sie die Erteilung sieben zusätzlicher Punkte für die genannte Klausurarbeit sowie den Beizug verschiedener Aktenstücke. Sie macht im Wesentlichen geltend, die Vorinstanz habe ohne Auseinandersetzung mit ihren Argumenten auf die unvollständigen Stellungnahmen der Prüfungsexperten zur Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht abgestellt. Damit habe sie das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) verletzt und gegen das Verbot der formellen Rechtsverweigerung von Art. 29 Abs. 1 BV sowie gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV) verstossen. Zudem habe die Vorinstanz die von den Experten übereinstimmend mit der Beschwerdeführerin gestellten Anträge auf Erteilung zusätzlicher Punkte übergangen und damit ihrem Entscheid einen unzutreffenden Sachverhalt zugrunde gelegt. Die Beschwerdeführerin rügt so-

dann erneut verschiedene Mängel hinsichtlich der Bewertung der Aufgaben 2.2.4, 3.5 und 5.2 der Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht.

C.

Mit Vernehmlassung vom 16. April 2012 beantragt die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führt sie aus, indem sie die wesentlichen Argumente der Beschwerdeführerin und der Prüfungskommission einander gegenübergestellt habe, habe sie aufgezeigt, welche Fehler die Beschwerdeführerin bei den einzelnen Aufgaben gemacht habe. Damit habe sie die Begründungspflicht erfüllt. Die letzte Eingabe der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren habe die Vorinstanz nicht an die Prüfungskommission zur erneuten Vernehmlassung weitergeleitet, weil diese keine neuen, erheblichen Vorbringen enthalten habe.

Mit Vernehmlassung vom 23. April 2012 beantragt die Prüfungskommission, die Beschwerde abzuweisen. Sie erklärt, dass sie keine Musterlösung veröffentliche. Ergänzend verweist sie auf die bereits erwähnte Stellungnahme der Experten zur Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht vom 28. Juni 2011 sowie auf eine weitere, von denselben Experten zur gleichen Prüfung verfasste und mit der Vernehmlassung eingereichte Stellungnahme vom 13. April 2012.

D.

Mit Replik vom 30. August 2012 hält die Beschwerdeführerin an ihren Beschwerdeanträgen fest. Sie stellt zudem den Antrag, die Prüfungskommission sei zu verpflichten, "den im Fach 'Unternehmenssteuern' angewandten Notenschlüssel inkl. Grenzfallregelung offenzulegen und entsprechende Unterlagen vorzulegen" (Replik, S. 13). Zur Begründung führt sie insbesondere aus, die Vorinstanz gehe – ohne sich auf Unterlagen zum Notenschlüssel und zu der bei der Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht angewandten Grenzfallregelung zu stützen – anscheinend von einem Notenschlüssel inkl. Grenzfallregelung aus, nach welchem nicht wie von der Beschwerdeführerin angenommen für 43,5 Punkte, sondern nur für 44 Punkte die Note 3.5 erteilt werde. Die Beschwerdeführerin bemängelt sodann wiederum die Bewertung der Aufgaben 2.2.4, 3.5 und 5.2 der Klausur im Unternehmenssteuerrecht.

E.

Die Prüfungskommission hält mit Duplik vom 12. Oktober 2012 an ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde fest.

Die Vorinstanz liess die ihr angesetzte Frist zur allfälligen Stellungnahme zur Replik vom 30. August 2012 unbenutzt verstreichen.

F.

Mit unaufgefordert eingereicherter Eingabe vom 2. November 2012 äusser- te sich die Beschwerdeführerin zu einer seitens der Experten mit Duplik vom 12. Oktober 2012 eingereichten Stellungnahme der Prüfungsexper- ten. Sie führte darin insbesondere aus, die angewendete Grenzfallrege- lung bei der Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht sei nach wie vor zu Unrecht nicht offen gelegt worden. Ferner erklärte sie, die Stellung- nahme der Prüfungsexperten vom 12. Oktober 2012 zu dieser Klausurar- beit bedürfe aus verschiedenen Gründen einer Richtig- und Klarstellung.

Mit Zwischenverfügung vom 5. November 2012 wurde die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 2. November 2012 der Erstinstanz sowie der Vorinstanz zugestellt und ihnen Frist zur allfälligen Vernehmlassung bis 5. Dezember 2012 angesetzt. Die Erstinstanz und die Vorinstanz liessen diese Frist ungenutzt verstreichen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Der Beschwerdeentscheid der Vorinstanz vom 5. Januar 2012 bildet eine Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), die nach dem Bundesgesetz über die Berufsbildung vom 13. Dezember 2002 (Berufsbildungsgesetz, BBG, SR 412.10) im Rahmen der allgemeinen Bestimmungen über die Bundesverwaltungsrechtspflege mit Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden kann (Art. 61 Abs. 2 BBG i.V.m. Art. 31, Art. 33 Bst. d und Art. 37 des Bundesgesetzes über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 44 ff. VwVG).

1.2 Ein hinreichendes Rechtsschutzinteresse an der Überprüfung des Gesamtergebnisses einer Gesamprüfung und der Überprüfung einer die- sem Ergebnis zugrunde liegenden Einzelnote besteht nach der Recht- sprechung namentlich dann, wenn das Nichtbestehen in Frage steht (vgl. BGE 136 I 229 E. 2.6; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B- 6666/2010 vom 12. Mai 2011 E. 1.2).

Am 20. Juni 2011 ist mit der Genehmigung der Vorinstanz die von der Erstinstanz am 25. November 2009 erlassene Prüfungsordnung für die höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten (im Folgenden: Prüfungsordnung 2011) in Kraft getreten (Ziff. 9.3 und 10 der Prüfungsordnung 2011). Gemäss Ziff. 9.21 der Prüfungsordnung 2011 ist für die Abschlussprüfung 2010 noch die bisherige Prüfungsordnung anwendbar. Vorliegend ist somit die Prüfungsordnung vom 29. Juni 2006 über die höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten (im Folgenden: Prüfungsordnung 06) anzuwenden.

Gemäss Ziff. 6.3 der Prüfungsordnung 06 gilt die Diplomprüfung als bestanden, wenn die Gesamtnote mindestens 4.0 beträgt und dabei gesamthaft nicht mehr als zwei Notenpunkte unter 4 zur Anrechnung kommen (Satz 1). Zur Ermittlung der (auf eine Dezimalstelle zu rundenden) Gesamtnote und der Notenpunkte unter 4 sind die Prüfungsteile zu gewichten, wobei der Diplomarbeit und der Klausurarbeit im Vertiefungsgebiet je doppeltes, der Klausurarbeit "Steuern allgemein" vierfaches und den übrigen Prüfungsteilen je einfaches Gewicht zukommt (Ziff. 6.1.3 und Ziff. 6.3 Satz 2 in Verbindung mit Ziff. 5.2.2 der Prüfungsordnung 06).

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin mit einer gewichteten Durchschnittsnote von 3.9 und gewichteten Notenpunkten unter 4 von 2.5 Notenpunkten beide Erfordernisse für das Bestehen gemäss Ziff. 6.3 Satz 1 der Prüfungsordnung 06 nicht erfüllt. Sie macht mit der Beschwerde geltend, ihre Klausurarbeit im Vertiefungsgebiet Unternehmenssteuerrecht sei mit 3.5 zu bewerten. Würde der Beschwerde diesbezüglich gefolgt, würde dies zum Bestehen der Prüfung führen. Die Beschwerdeführerin hat deshalb ein schutzwürdiges Interesse an der Überprüfung des Gesamtergebnisses und der diesem zugrunde liegenden Einzelnoten und ist somit im Sinne von Art. 48 VwVG beschwerdelegitimiert.

1.3 Die Eingabefrist sowie die Anforderungen an Form und Inhalt der Beschwerdeschrift sind gewahrt (Art. 50 und Art. 52 Abs. 1 VwVG), der Kostenvorschuss wurde fristgemäss bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), der Vertreter hat sich rechtsgenügend ausgewiesen (Art. 11 VwVG) und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor. Auf die Beschwerde ist deshalb einzutreten.

2.

Die Beschwerdeführerin stellt den Antrag, es seien über die eingereichten Vorakten hinaus die Prüfung "Unternehmenssteuerrecht" der Beschwerdeführerin mit den Korrekturen, der Notenschlüssel und die Musterlösung

bzw. das Bewertungsraster für die entsprechende Klausur beizuziehen. Ferner verlangt sie die Edition der angeblich angewendeten Grenzfallregelung (Beschwerde, S. 5; Replik, S. 13). Die Erstinstanz führt dazu in ihrer verspätet eingereichten Vernehmlassung aus, die Prüfungskommission habe entschieden, keine Musterlösungen zu publizieren (Vernehmlassung vom 23. April 2012).

2.1 Dem Verfahrensantrag der Beschwerdeführerin wurde teilweise bereits entsprochen. So bildet die von ihr verfasste Klausurarbeit zum Unternehmenssteuerrecht mitsamt Aufgabenstellung und Korrekturen bzw. Angabe der erteilten Punkte Bestandteil der beigezogenen Vorakten. Daraus ist namentlich ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin 40,5 Punkte erzielt hat. Sodann findet sich in diesen Vorakten auch ein "Notenspiegel Diplomprüfungen 2010", aus welchem insbesondere zu entnehmen ist, dass für die Note 3.5 bei der Klausurarbeit Unternehmenssteuerrecht mindestens 45 Punkte erforderlich sind (Akten Vorinstanz, act. 7, Notenspiegel Diplomprüfungen 2010; dieser Notenspiegel wurde auch als Beilage zur Duplik vom 12. Oktober 2012 eingereicht). Ebenso liegt das Bewertungsraster für die Klausur im Fach "Unternehmenssteuerrecht" vor, sind doch in Beilage 2 zur Beschwerde an die Vorinstanz die erzielbaren Maximalpunktzahlen für jede Teilaufgabe einzeln aufgeführt (vgl. zum Bewertungsraster auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2208/2006 vom 25. Juli 2007 E. 3.3).

2.2 Da es sich um verwaltungsinterne Akten handelt, besteht nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich kein Anspruch auf Herausgabe von Musterlösungen. Ausnahmsweise anders verhält es sich unter anderem dann, wenn in der Musterlösung gleichzeitig die Bewertung festgelegt ist und neben der Musterlösung kein selbständiger Bewertungsraster vorliegt (vgl. BVGE 2010/10 E. 3.2, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6666/2010 vom 12. Mai 2011 E. 3.1.2; vgl. zu dieser Rechtsprechung auch PATRICIA EGLI, Gerichtlicher Rechtsschutz in Prüfungsfällen, in: ZBI 2011, S. 538 ff., S. 551 f.).

Vorliegend liegt ein separater Bewertungsraster vor (vgl. vorne E. 2.1), so dass kein Grund besteht, dem Begehren auf Edition der Musterlösung bzw. des Bewertungsrasters stattzugeben (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2208/2006 vom 25. Juli 2007 E. 3.3). Ob die Beschwerdeführerin die Musterlösung bereits erhalten hat, kann hier dahingestellt bleiben (vgl. dazu die tabellarischen Abschnitte in der Beschwerde an die Vorinstanz, welche von der Beschwerdeführerin als Musterlösung bezeichnet werden).

2.3 Die Beschwerdeführerin macht geltend, es liege ein äusserst knappes Prüfungsergebnis vor, und verlangt in diesem Zusammenhang die Edition von Unterlagen betreffend die bei der Prüfung "Unternehmenssteuerrecht" massgebliche Grenzfallregelung.

2.3.1 Nach früherer Praxis kam in den Fällen, bei welchen die Prüfungskommission keine eigene Grenzfallregelung kannte, eine von der Rekurskommission EVD entwickelte subsidiäre Grenzfallregelung zur Anwendung, wenn ein knappes Ergebnis vorlag und im Laufe des Beschwerdeverfahrens zusätzliche Punkte erteilt worden waren. Das Bundesverwaltungsgericht hat diese Praxis in seiner neueren Rechtsprechung mit Blick auf die dadurch allenfalls für die Prüfungskandidaten entstandene Rechtsunsicherheit und Rechtsungleichheit sowie die gebotene Zurückhaltung bei der gerichtlichen Überprüfung von Prüfungsergebnissen aufgegeben (siehe zum Ganzen BVGE 2010/10 E. 6.2.2–6.2.4; vgl. ferner EGLI, a.a.O., S. 552 f.). Liegt jedoch in Prüfungsfällen eine Grenzfallregelung der Erstinstanz vor und erscheint diese dem Bundesverwaltungsgericht als sachlich vertretbar, überprüft es indessen nach wie vor deren Anwendung im Einzelfall (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7428/2010 vom 31. Mai 2011 E. 5).

2.3.2 Nach dem Ausgeführten stösst die Beschwerde insoweit, als die Beschwerdeführerin sinngemäss die Anwendung einer subsidiären Grenzfallregelung verlangen sollte, von vornherein ins Leere und ist einem diesbezüglichen Editionsbegehren nicht stattzugeben.

Aber auch insoweit, als die Beschwerdeführerin behauptet, die Erstinstanz habe eine eigene Grenzfallregelung gekannt, welche in ihrem Fall zum Bestehen der Prüfung im Unternehmenssteuerrecht führen müsse, dringt sie nicht durch. Zwar ist die Darstellung der Beschwerdeführerin, wonach eine interne Regelung der Prüfungskommission vorsehe, dass bei Fehlen eines einzigen Punktes für die nächst höhere halbe Note die Prüfungsarbeit so bewertet wird, als würde dem Kandidaten dieser Punkt zustehen, seitens der Erstinstanz unbestritten geblieben (vgl. Beschwerde an die Vorinstanz, S. 1). Zudem hat die Vorinstanz in der Vernehmlassung vom 16. April 2012 zumindest sinngemäss bestätigt, dass sie eine solche Grenzfallregelung kannte. Denn nach dieser Vernehmlassung würde die Beschwerdeführerin, welche für die schriftliche Prüfung im Unternehmenssteuerrecht ursprünglich 40,5 Punkte erhalten hat, diese Prüfung nur mit mindestens 3,5 zusätzlichen Punkten, also mit einem Punktetotal von 44 Punkten bestehen (vgl. auch hiavor E. 2.1).

Ob bei der Erstinstanz tatsächlich eine solche Grenzfallregelung bestand, kann hier indes ebenso offen gelassen werden wie die Frage, ob nach einer anderen, allenfalls bei der Prüfungsbehörde vorhandenen Grenzfallregelung – wie die Beschwerdeführerin an anderer Stelle behauptet (Beschwerde, S. 6; Replik, S. 4; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2012, S. 2) – bereits für 43,5 Punkte die Note 3.5 zu erteilen wäre. Denn wie im Folgenden aufgezeigt wird (vgl. hinten E. 5–8), erreicht die Beschwerdeführerin auch dann, wenn ihr der seitens der Experten im vorinstanzlichen Verfahren zusätzlich zugestandene Punkt (für die Aufgaben 1.1 und 2.2.1 der fraglichen Prüfung) erteilt würde (vgl. Akten Erstinstanz, act. 11, Stellungnahme vom 13. April 2012, S. 6), also ausgehend von einer bisherigen Gesamtzahl von 41,5 Punkten, die ihrer Ansicht nach (im Fall der für sie günstigeren Grenzfallregelung) erforderliche Zahl von 43,5 Punkten nicht. Folglich muss es unabhängig von der Edition einer allenfalls vorhandenen Grenzfallregelung beim Nichtbestehen der schriftlichen Prüfung im Unternehmenssteuerrecht bleiben (vgl. zur sog. antizipierten Beweiswürdigung BVGE 2008/24 E. 7.2, mit Hinweisen), zumal die Beschwerdeführerin nicht behauptet, die Erstinstanz habe eine noch grosszügigere Grenzfallregelung gekannt.

3.

Die Beschwerdeführerin rügt, im vorinstanzlichen Verfahren sei ihr rechtliches Gehör verletzt worden, indem mit Bezug auf die Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht, namentlich betreffend deren Aufgaben 3.4, 3.5 und 5.2, keine der Begründungspflicht genügenden Stellungnahmen der Prüfungsexperten eingereicht worden seien (vgl. Beschwerde, S. 11 ff., und S. 18 f.; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2012, S. 4).

3.1 Aus dem verfassungsmässigen Grundsatz des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) fliesst nach ständiger Rechtsprechung auch die Pflicht der Behörden, ihre Verfügungen und Entscheide zu begründen (Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung eines Entscheides muss so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Dafür ist unabdingbar, dass er und (auch) die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheides ein Bild machen können. In diesem Sinne sind wenigstens kurz die Überlegungen zu erwähnen, von denen sich die Behörde leiten lässt und auf welche sich ihr Entscheid stützt (vgl. BGE 129 I 232 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-2686/2008 vom 5. Mai 2011 E. 3.1 und B-7901/2007 vom 10. November 2008 E. 3.1). Die Begründungspflicht verlangt indes keine Berücksichtigung aller irgendwie im Zusammenhang mit dem Entscheid stehenden

tatsächlichen Behauptungen, rechtlichen Einwänden sowie sonstigen Vorbringen und Überlegungen (vgl. MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Bern 2000, S. 403 f., mit Hinweisen). Umso strengere Anforderungen sind an die Begründung zu stellen, je grösser der den Behörden eingeräumte Ermessensspielraum ist und je vielfältiger die tatsächlichen Voraussetzungen sind, die bei der Betätigung des Ermessens zu berücksichtigen sind (vgl. BGE 129 I 232 E. 3.3).

Bei der Überprüfung der Objektivität und Schlüssigkeit der Bewertung von Examensleistungen muss die Rechtsmittelinstanz untersuchen, ob die vorinstanzliche Beschwerdeinstanz ihrer Kontrollpflicht in hinreichender Weise nachgekommen ist (vgl. BGE 106 Ia 1 E. 3). Um eine solche Überprüfung durchführen zu können, muss aus der Begründung zumindest ersichtlich sein, welche Fragen der Prüfungskandidat korrekt beantwortet hat, wo Mängel festgestellt wurden, welches die richtigen Antworten gewesen wären und wie die Mängel im Verhältnis zur maximal erreichbaren Punktzahl gewichtet worden sind (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-6666/2010 vom 12. Mai 2011 E. 3.2.1 und B-634/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 4.3 und 4.5).

3.2 Es ist vorliegend nicht ersichtlich, weshalb die im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten beiden Stellungnahmen der Experten zur Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht den sich aus dem Gehörsanspruch ergebenden Grundsätzen einer rechtsgenügenden Begründung nicht genügen sollten.

Es mag zwar zutreffen, dass in der Stellungnahme der Experten vom 7. März 2011 die Ausführungen zur Bewertung einzelner Aufgaben teilweise relativ knapp sind. Insgesamt ergibt sich jedoch aus den Stellungnahmen der Experten zur Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht, zu welchen sich die Beschwerdeführerin vor der Vorinstanz äussern konnte, eine genügend detaillierte und objektiv nachvollziehbare Auseinandersetzung mit der Lösung der Beschwerdeführerin (vgl. dazu auch hinten E. 6–8; mit Bezug auf Aufgabe 3.4 konzidiert die Beschwerdeführerin selbst, dass [jedenfalls] die Stellungnahme der Experten vom 28. Juni 2011 nachvollziehbar sei [vgl. Beschwerde, S. 18]).

Insbesondere haben die Experten im vorinstanzlichen Verfahren hinsichtlich der Aufgabe 3.5 klargestellt, welche Antworten ihrer Ansicht nach für die volle Punktzahl erforderlich gewesen wären (vgl. Akten Vorinstanz, act. 13, Stellungnahme vom 28. Juni 2011, S. 6; anders jedoch Be-

schwerde, S. 19; vgl. dazu auch hinten E. 4.2 und E. 7). Auch zur Aufgabe 5.2 haben die Experten vor der Vorinstanz (mit ihrer Stellungnahme vom 7. März 2011) sowohl konkrete Mängel der von der Beschwerdeführerin abgegebenen Lösung als auch die für eine richtige Lösung erforderlichen Elemente benannt (vgl. Akten Vorinstanz, act. 7, Stellungnahme vom 7. März 2011, S. 2 f.; anders jedoch Beschwerde, S. 12; vgl. auch hinten E. 4.2 und E. 8).

Es ist somit davon auszugehen, dass die im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Stellungnahmen der Experten den sich aus dem Gehörsanspruch ergebenden Grundsätzen einer rechtsgenügenden Begründung genügen. Insofern liegt folglich keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) vor (vgl. zu einem anders gelagerten Fall Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6666/2010 vom 12. Mai 2011 E. 3.2 f.).

4.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin hat die Vorinstanz ferner das rechtliche Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) und das Willkürverbot (Art. 9 BV) verletzt, indem sie sich in Missachtung der Begründungspflicht verschiedentlich nicht mit ihren Argumenten zur Bewertung der Klausurarbeit zum Unternehmenssteuerrecht und insbesondere nicht mit ihrer Triplik vom 10. September 2011 auseinandergesetzt hat (vgl. Beschwerde, S. 6 ff.; Replik, S. 2 ff.). In diesem Zusammenhang wirft die Beschwerdeführerin der Vorinstanz unter Berufung auf Art. 29 Abs. 1 BV auch vor, die Überprüfungsbefugnis nicht voll ausgeschöpft zu haben.

4.1 Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) und dem Verbot der formellen Rechtsverweigerung von Art. 29 Abs. 1 BV ergibt sich ein Recht des Einzelnen auf behördliche Beurteilung seiner Sache im rechtmässigen Umfang (vgl. BGE 133 II 35 E. 3; Urteil des Bundesgerichts 1P.81/2000 vom 24. Mai 2000 E. 3a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3490/2007 vom 15. Januar 2008 E. 3.1). Eine Rechtsmittelbehörde, die ihre Überprüfungsbefugnis in unzulässiger Weise nicht oder nicht genügend ausschöpft und damit zulässigerweise sowie formgerecht unterbreitete Vorbringen nicht oder nicht vollständig prüft, begeht regelmässig eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör bzw. eine formelle Rechtsverweigerung (vgl. BGE 131 II 271 E. 11.7.1). Freilich ist es zulässig, dass eine Rechtsmittelbehörde, die nach der gesetzlichen Ordnung mit freier Prüfung zu entscheiden hat, ihre Kognition einschränkt, soweit die Natur der Streitsache einer unbeschränkten Überprüfung des Anfechtungsobjekts entgegensteht. Letzteres ist gerade bei Ver-

fahren, welche die Beurteilung von Prüfungsleistungen betreffen, regelmässig der Fall (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3490/2007 vom 15. Januar 2008 E. 3.1, mit Hinweisen). Richtigerweise hat denn auch die Vorinstanz in Übereinstimmung mit ihrer eigenen Praxis und derjenigen des Bundesverwaltungsgerichts ihre Kognition hinsichtlich der Prüfungsbewertung beschränkt (vgl. E. 3 und 5.3 des angefochtenen Entscheides mit Rechtsprechungshinweisen; zur Kognition des Bundesverwaltungsgerichts vgl. BVGE 2010/10 E. 4.1 und BVGE 2010/11 E. 4.2 f.).

Vor diesem Hintergrund ist bei der Überprüfung der materiellen Bewertung von Prüfungsleistungen in einem Beschwerdeverfahren auf die Meinung der Experten abzustellen, soweit konkrete Hinweise auf eine Befangenheit fehlen, die Beurteilung nicht als fehlerhaft oder unangemessen erscheint, in der Stellungnahme der Experten die substantiierten Rügen des Beschwerdeführers beantwortet werden und deren Auffassung nachvollziehbar sowie einleuchtend ist. Dabei kann von der Rechtsmittelbehörde nur dann verlangt werden, dass sie auf sämtliche, die materielle Bewertung der Prüfungsleistung betreffenden Rügen detailliert eingeht, wenn die Beschwerdeführerin selbst substantiiert und überzeugend Anhaltspunkte dafür liefert, dass eindeutig zu hohe Anforderungen gestellt oder die Prüfungsleistung offensichtlich unterbewertet worden seien. Dies gilt jedenfalls, soweit sich solche offenkundigen und eindeutigen Anhaltspunkte nicht bereits aus den Akten ergeben (vgl. BVGE 2010/10 E. 4.1, BVGE 2010/11 E. 4.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6666/2010 vom 12. Mai 2011 E. 3.2.5).

4.2 Vorliegend hat die Vorinstanz die Vorbringen der Beschwerdeführerin den Angaben der Examinatoren gegenübergestellt. Gestützt darauf kam die Vorinstanz zum Schluss, dass die Experten auf sämtliche wesentlichen Rügen der Beschwerdeführerin eingegangen seien und sich in rechtsgenügender, häufig sogar in erschöpfender Weise mit ihnen auseinander gesetzt hätten. Dementsprechend sah die Vorinstanz keinen Grund, die Bewertung der Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht durch die Experten zu beanstanden (vgl. E. 5 des angefochtenen Entscheides).

In diesem Vorgehen liegt grundsätzlich keine Verletzung des rechtlichen Gehörs (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2213/2006 vom 2. Juli 2007 E. 4.1.2 f.). Denn zum einen erklärten die Experten im vorinstanzlichen Verfahren mit zwei Stellungnahmen hinsichtlich sämtlicher Aufgaben, bei welchen die Beschwerdeführerin mehr Punkte forder-

te, inwiefern und weshalb sie an der ursprünglichen Bewertung festhalten wollen (vgl. Akten Vorinstanz, act. 15 Beilagen 1 f.). Zum anderen findet sich insbesondere in der zweiten Stellungnahme eine einlässliche, nachvollziehbare sowie einleuchtende Auseinandersetzung mit den Argumenten der Beschwerdeführerin (vgl. Akten Vorinstanz, act. 7, Stellungnahme vom 7. März 2011; Akten Vorinstanz, act. 13, Stellungnahme vom 28. Juni 2011). Wie im Rahmen der folgenden materiellen Beurteilung der von den Experten vorgenommenen Bewertung ersichtlich wird (vgl. hinten E. 5–8), hat die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren zudem – auch mit ihrer Triplik vom 10. September 2011 (Akten Vorinstanz, act. 15) – keine substantiierten neuen Rügen vorgebracht, welche nicht bereits durch die Stellungnahmen der Experten hinreichend beantwortet waren.

Nach dem Ausgeführten erweisen sich die Rügen der Verletzung der Begründungspflicht sowie der unzulässigen Beschränkung der Kognition als unbegründet, so dass nicht von einem Verstoss gegen Art. 29 BV auszugehen ist. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin liegt in diesem Zusammenhang auch kein Verstoss gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV) vor.

4.3 Die Beschwerdeführerin rügt sodann, die Vorinstanz habe in ihrem Entscheid zu Unrecht den von den Experten gestellten Antrag auf Erteilung eines zusätzlichen Punktes unberücksichtigt gelassen und sei damit von einem unzutreffenden Sachverhalt ausgegangen (vgl. Beschwerde, S. 9 f.).

Mit Blick auf die Begründungspflicht bestand kein Anlass, ausdrücklich auf den genannten Antrag einzugehen, hätte doch nach Ansicht der Vorinstanz die Erteilung eines zusätzlichen Punktes für sich allein ohnehin nicht für das Bestehen der Prüfung genügt (vgl. auch vorn E. 2.3).

4.4 Sodann macht die Beschwerdeführerin geltend, die Vorinstanz habe ihre Triplik vom 10. September 2011 zu Unrecht weder der Erstinstanz, noch der Prüfungskommission zur Kenntnis gebracht (vgl. Replik, S. 3).

Zwar kann die Beschwerdeinstanz gemäss Art. 57 Abs. 2 VwVG die Parteien auf jeder Stufe des Verfahrens zu einem weiteren Schriftenwechsel einladen oder eine mündliche Verhandlung mit ihnen anberaumen. Nach der gesetzlichen Konzeption stellt indes schon die Durchführung eines *zweiten* Schriftenwechsels die Ausnahme dar (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6538/2010 vom 20. Januar 2011 E. 2.2, mit Hinweisen). Auch war es vorliegend – namentlich vor dem Hintergrund, dass die

Vorbringen in der Triplik vom 10. September 2011 nicht als hinreichend substantiiert erscheinen (vgl. dazu vorn E. 4.2 und hinten E. 6–8) – nicht erforderlich, zur Wahrung des rechtlichen Gehörs nach deren Eingang bei der Vorinstanz einen weiteren Schriftenwechsel anzuordnen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2289/2011 vom 31. August 2011 E. 5).

Die Beschwerdeführerin macht folglich zu Unrecht geltend, ihre Eingabe vom 10. September 2011 hätte der Erstinstanz oder der Prüfungskommission zur Stellungnahme unterbreitet werden müssen.

5.

In materieller Hinsicht im Streit liegt vorliegend einzig die Bewertung der Aufgaben 2.2.4, 3.5 und 5.2 der Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht. Hingegen rügt die Beschwerdeführerin anders als vor der Vorinstanz nicht mehr, dass ihr für ihre Lösung der Aufgabe 3.4 dieser Klausurarbeit zu wenige Punkte zugesprochen worden seien (vgl. Beschwerde, S. 18; Replik, S. 12).

6.

6.1

6.1.1 Bei Aufgabe 2.2.4 der Klausurarbeit im Unternehmenssteuerrecht lautete die Fragestellung: "Unter welchen Voraussetzungen können die Reserven von TCHF 590 ohne schweizerische Verrechnungssteuer an die Aktionäre zurückbezahlt werden?" Die Beschwerdeführerin hatte als Antwort auf diese Frage Folgendes geschrieben: "Wenn Meldeverfahren anwendbar bei Ausgabe von Gratisaktien zu Lasten der Reserven VStG 24 I b" (Akten Vorinstanz, act. 1 Beilage 2 S. 8). Für diese Lösung erteilten die Experten keine Punkte, weil die Ausgabe von Gratisaktien Verrechnungssteuerfolgen nach sich ziehe (vgl. Akten Vorinstanz, act. 7, Stellungnahme vom 7. März 2011, S. 2).

Mit ihrer Beschwerde sowie ihrer Replik im vorinstanzlichen Verfahren machte die Beschwerdeführerin geltend, die Aufgabenstellung sei missverständlich, weil unklar sei, ob der Ausdruck "ohne schweizerische Verrechnungssteuer" auch Fälle umfasse, bei denen die Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung zu erfüllen sei (vgl. Akten Vorinstanz, act. 1 S. 6 f. und act. 9 S. 3). Letzteres verneinten die Prüfungsexperten vor der Vorinstanz (Akten Vorinstanz, act. 13, Stellungnahme vom 28. Juni 2011, S. 3).

In ihrer Triplik vom 10. September 2011 brachte die Beschwerdeführerin neu vor, die Aufgabe 2.2.4 sei auch deshalb missverständlich, weil die Kandidaten mit Blick auf Ziff. 2.1.1 der Wegleitung zur Prüfungsordnung

hätten annehmen dürfen, dass der Sachverhalt nach dem im Zeitpunkt der Prüfung geltenden Recht zu beurteilen sei. Überdies bestritt die Beschwerdeführerin wiederum die Auffassung der Experten, wonach der Ausdruck "ohne Verrechnungssteuer" diejenigen Fälle nicht umfasse, bei welchen die Steuerpflicht durch Meldung statt durch Zahlung der Steuerschuld erfüllt werden kann. Dabei machte sie im Wesentlichen geltend, es sei ihr "nach Durchsicht der gängigen Fachliteratur sowie nach Gesprächen mit dipl. Steuerexperten" nicht nachvollziehbar, inwiefern der Terminus "ohne Verrechnungssteuer" ein steuerrechtlicher Fachbegriff sein solle (Akten Vorinstanz, act. 15 S. 5 f.).

6.1.2 Die Vorinstanz folgte im angefochtenen Entscheid der Expertenmeinung, wonach die Aufgabe 2.2.4 eindeutig sei und die Antwort der Beschwerdeführerin wegen der Verrechnungssteuerfolgen bei Ausgabe von Gratisaktien unzutreffend sei (vgl. E. 5.2 f. des angefochtenen Entscheides).

6.1.3 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht hält die Beschwerdeführerin an ihrem Standpunkt fest, dass ihre Lösung der Aufgabe 2.2.4 zutreffend sei. Sie wiederholt dabei im Wesentlichen die im vorinstanzlichen Verfahren vorgebrachten Argumente und bringt insbesondere vor, es bestehe keine Terminologie, wonach sich der Ausdruck "ohne schweizerische Verrechnungssteuer" nur auf Fälle beziehe, bei welchen weder Verrechnungssteuern abzuliefern, noch ein Meldeformular auszufüllen sei (vgl. Beschwerde, S. 14–16; Replik, S. 9–11; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2012, S. 3).

In ihrer Stellungnahme vom 13. April 2012 entgegneten die Prüfungsexperten insbesondere, unter dem Ausdruck "ohne schweizerische Verrechnungssteuer" in der Fragestellung von Aufgabe 2.2.4 sei klarerweise zu verstehen, dass eine Transaktion nicht der Verrechnungssteuer unterliege, und nicht etwa (entsprechend der Auffassung der Beschwerdeführerin), dass eine entstandene Verrechnungssteuerpflicht allenfalls durch Meldung statt durch Zahlung erfüllt werden könne. Zum anderen beziehe sich die Fragestellung ausdrücklich auf eine *Rückzahlung* der Reserven. Von Letzterem lasse sich bei der Ausgabe von Gratisaktien nicht sprechen, weil es sich dabei nicht um die Übereignung eines bestimmten Geldbetrages bzw. eines anderen gesetzlichen Zahlungsmittels handle (vgl. Akten Erstinstanz, act. 11, Stellungnahme vom 13. April 2012, S. 3).

6.2 Die von der Vorinstanz geteilte Auffassung der Experten, wonach sich der Terminus "ohne Verrechnungssteuer" nicht auf Fälle der Erfüllung ei-

ner bestehenden Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung beziehen könne, erscheint namentlich unter Berücksichtigung der eingeschränkten Kognition des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. vorn E. 4.1) als vertretbar. Die Beschwerdeführerin hat ihren Einwand betreffend die von den Experten zugrunde gelegte Terminologie, wonach sich der Ausdruck "ohne Verrechnungssteuer" nicht auf Fälle erstreckt, bei welchen die Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung zu erfüllen ist, weder in diesem noch im vorinstanzlichen Verfahren hinreichend substantiiert, begnügte sie sich doch in diesem Zusammenhang im Wesentlichen einzig und ohne nähere Konkretisierung mit einem Hinweis auf die "gängige Fachliteratur" und "Gespräche mit dipl. Steuerexperten" (vgl. Akten Vorinstanz, act. 15 S. 5; Beschwerde, S. 14–16; Replik, S. 9–11). Mit derart vagen Angaben vermag sie ihrer Substantiierungspflicht offensichtlich nicht zu genügen. Weiteres kommt hinzu.

Aus dem Umstand, dass weder das Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) noch die Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211) den Terminus "ohne Verrechnungssteuer" verwenden, folgert die Beschwerdeführerin, dass die entsprechende Frage missverständlich gestellt war (vgl. Akten Vorinstanz, act. 15 S. 6). Sie geht mit ihrer Auffassung von vornherein fehl. Wenn es den Examinatoren darum ging, Transaktionen in Erfahrung zu bringen, die im konkreten Fall keine Steuerpflicht auslösen, erscheint die in der Fragestellung gewählte Formulierung aus objektiver Sicht hinreichend klar. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin war nicht zwingend eine andere Umschreibung der Aufgabenstellung zu wählen und war diese nicht unrichtig, weil sie für den fraglichen Vorgang nicht einen – wie auch immer lautenden anderen – Fachausdruck enthielt. Demzufolge durften die Unterinstanzen ohne Rechtsverletzung davon ausgehen, dass mit der Aufgabenstellung klarerweise nur Vorgänge gemeint waren, welche keine Verrechnungssteuerpflicht auslösen, und die Beschwerdeführerin somit die Frage falsch beantwortet hat. Ihre Argumentation geht daher an der Sache vorbei.

Soweit sich die Beschwerdeführerin auf Ziff. 2.1.1 der Wegleitung zur Prüfungsordnung beruft, verfängt ihre Argumentation ebenso wenig. Denn nach der vorliegend noch massgebenden Wegleitung zur Prüfungsordnung für die höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten vom 4. Mai/21. Juni 2006 (im Folgenden: Wegleitung 06) müssen Kandidatinnen und Kandidaten neben dem geltenden Recht, der Doktrin und der Rechtsprechung auch Entwicklungstendenzen und geplante Gesetzesänderungen benennen und beurteilen können (Ziff. 3.1

Satz 2 der Wegleitung 06). Die von der Beschwerdeführerin herangezogene Ziff. 2.1.1 der Wegleitung 06, wonach neben den gesetzlichen Regelungen in der im Prüfungsjahr massgebenden Fassung auch die einschlägige Doktrin und Rechtsprechung in die Überlegungen einzubeziehen sind (Abs. 1 Satz 3), bezieht sich auf die Modulprüfungen und gilt nach der Systematik der Wegleitung nicht für die Diplomprüfung. Die Beschwerdeführerin hatte deshalb von vornherein keinen berechtigten Grund zur Annahme, es sei nur das geltende Recht heranzuziehen.

Nach dem Ausgeführten kann hier dahingestellt bleiben, ob die Lösung der Beschwerdeführerin – wie die Prüfungsexperten annehmen (vgl. vorn E. 6.1.3 und Beilage zur Duplik vom 12. Oktober 2012, Stellungnahme zur Vertiefung Unternehmenssteuerrecht, S. 3) – auch deshalb als unrichtig erscheint, weil sich die Ausgabe von Gratisaktien nicht als Rückzahlung im Sinne der Aufgabenstellung bezeichnen lässt.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Rügen der Beschwerdeführerin betreffend die Aufgabe 2.2.4 im vorinstanzlichen Verfahren nicht hinreichend substantiiert waren, weshalb die Vorinstanz zu Recht nicht näher darauf eingegangen und in diesem Zusammenhang richtigerweise mangels anderer Anhaltspunkte für eine Unterbewertung der Meinung der Prüfungsexperten gefolgt ist. Da im vorliegenden Verfahren keine stichhaltigen Gründe ins Feld geführt wurden, welche die entsprechende unterinstanzliche Beurteilung als nicht rechtskonform erscheinen lassen, sind der Beschwerdeführerin für ihre Lösung der Aufgabe 2.2.4 nach wie vor keine Punkte zu erteilen.

7.

7.1

7.1.1 Bei Aufgabe 3.5 hatten die Kandidatinnen und Kandidaten – ausgehend vom gleichen Sachverhalt wie bei der Aufgabe 3.4 – für die "Produktion AG" bei der direkten Bundessteuer den steuerbaren Gewinn 2008 "nach Vorjahresverlustverrechnung bzw. die noch verrechenbaren Vorjahresverluste mit Angabe der Steuerperiode, in welcher die Verrechnung letztmals möglich ist", zu bestimmen (Akten Vorinstanz, act. 1 Beilage 4, S. 13). Die Beschwerdeführerin erhielt hier 3,5 Punkte. Erzielbar waren maximal neun Punkte.

Mit ihrem Rechtsmittel an die Vorinstanz rügte die Beschwerdeführerin diesbezüglich in erster Linie, es sei unberücksichtigt geblieben, dass ihr basierend auf der Lösung der Aufgabe 3.4 Folgefehler unterlaufen seien (vgl. Beschwerde vom 5. Dezember 2010, S. 9 f.).

Die Experten wandten in ihrer Stellungnahme vom 7. März 2011 ein, die Bewertung der Aufgabe berücksichtige die Folgefehler vollständig und korrekt. In ihrer Stellungnahme vom 28. Juni 2011 rechtfertigten sie ihre Bewertung sodann mit der Begründung, die Beschwerdeführerin habe weder die Nachholung von Abschreibungen und Rückstellungen noch die Aufwertung der Liegenschaft erwähnt. Die Lösung der Beschwerdeführerin sei in weiten Teilen unvollständig. Die Beschwerdeführerin habe auch keinen Folgefehler gemacht, weil ihre falsche Antwort in der vorangehenden Aufgabe nicht zu einem Punkteabzug geführt habe. Zur vorangegangenen Aufgabe 3.4 führten die Experten namentlich aus, die Positionen "Abschreibungen und Rückstellungen" sowie "Aufwertung Liegenschaft", welche von der Beschwerdeführerin hier statt richtigerweise bei Aufgabe 3.5 aufgeführt worden seien, gehörten nicht zur geforderten Aufstellung und seien deshalb bei der Bewertung nicht berücksichtigt worden (Akten Vorinstanz, act. 13, Stellungnahme vom 28. Juni 2011, S. 6).

Die Beschwerdeführerin hielt in ihrer Triplik vom 10. September 2011 an ihrem Rechtsstandpunkt fest und machte im Wesentlichen wiederum geltend, es liege ein Folgefehler vor. Dieser Folgefehler müsse – wie bei anderen Aufgaben (namentlich bei den Aufgaben 5.5, 5.6 und 5.7 der Klausurarbeit "Steuern allgemein") – zur Vergabe von Punkten führen, wie wenn die Folgeaufgabe richtig gelöst worden wäre. Da aufgrund des gemachten Fehlers in der vorangehenden Aufgabe nicht die volle Punktzahl erzielt worden sei, würden die Experten zu Unrecht argumentieren, sie hätten bei dieser Aufgabe keinen Punkteabzug vorgenommen. Sodann machte die Beschwerdeführerin geltend, die Stellungnahme der Experten sei unvollständig, da ihr nicht zu entnehmen sei, wie bei der Aufgabe 3.5 die volle Punktzahl hätte erzielt werden können (Akten Vorinstanz, act. 15 S. 2–5).

7.1.2 Die Vorinstanz übernahm die in der Stellungnahme vom 7. März 2011 geäusserte Auffassung der Experten, wonach bei Aufgabe 3.5 Folgefehler berücksichtigt worden seien, und bestätigte damit das Bewertungsergebnis (vgl. E. 5.2 f. des angefochtenen Entscheides).

7.1.3 Vor dem Bundesverwaltungsgericht bringt die Beschwerdeführerin wiederum vor, es sei ein ihr bei der Lösung der Aufgabe 3.4 unterlaufener Fehler bei der Folgeaufgabe 3.5 zu Unrecht zu ihren Ungunsten berücksichtigt worden (vgl. Beschwerde, S. 21 f.). Die Aufgabe 3.5 sei auch deshalb unterbewertet worden, weil unterschlagen worden sei, dass sie die Sanierungsmassnahmen "Abschreibungen, Rückstellungen und Aufwertung der Liegenschaft" zutreffend als steuerbaren Ertrag behandelt

habe (vgl. Beschwerde, S. 19). Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, sie habe einen Teil der Aufgabe 3.5 bereits mit ihrer Lösung der Aufgabe 3.4 beantwortet (Beschwerde, S. 21; vgl. auch Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2012, S. 4).

7.2

7.2.1 Trotz ihrer ausführlichen Bemerkungen zur Aufgabe 3.5 setzte sich die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren nicht hinreichend substantiiert mit der Stellungnahme der Experten vom 28. Juni 2011 auseinander, so dass für die Vorinstanz kein Anlass bestand, diesbezüglich ausführlicher auf die entsprechenden Vorbringen einzugehen oder von der Expertenmeinung abzuweichen. Die Prüfungsexperten hatten ihre Punktevergabe bereits damals in nachvollziehbarer Weise damit begründet, dass in der Lösung der Beschwerdeführerin die Nachholung von Abschreibungen sowie Rückstellungen und die Aufwertung der Liegenschaft fehlen. Auch ist aus den entsprechenden Ausführungen der Experten ersichtlich, dass die fälschliche Nennung der entsprechenden Positionen bei Aufgabe 3.4 nicht den Grund für die Verweigerung der vollen Punktzahl bildete. Folglich ist die Argumentation der Experten vor der Vorinstanz, dass die falsche Antwort in Aufgabe 3.5 nicht bereits als Punktabzug bei der vorangegangenen Aufgabe berücksichtigt worden sei, nachvollziehbar.

Ohnehin kann vorliegend streng genommen nicht von einem klassischen Folgefehler gesprochen werden, liegt ein solcher doch praxisgemäss nur vor, wenn im Resultat ein Fehler besteht, welcher einzig deshalb entstanden ist, weil an sich korrekt, jedoch mit einem falschen Zwischenresultat weitergerechnet worden ist (vgl. auch zum Folgenden Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2229/2011 vom 13. Februar 2012 E. 6.1, mit Hinweis). Selbst wenn von einem Folgefehler ausgegangen würde, ist nicht ersichtlich, inwiefern die Prüfungsexperten den ihnen bei der Bewertung solcher Fehler zustehenden relativ weiten Ermessensspielraum rechtsfehlerhaft, also willkürlich oder rechtsungleich genutzt haben sollen. Nichts zu ihren Gunsten ableiten kann die Beschwerdeführerin deshalb auch aus dem Umstand, dass die Stellungnahmen der Prüfungsexperten vom 7. März und 28. Juni 2011 mit Bezug auf die Frage, ob ein Folgefehler vorlag, nicht übereinstimmen.

7.2.2 Auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin im gegenwärtigen Verfahren lassen die Bewertung der Aufgabe 3.5 nicht als unzutreffend erscheinen. Im Gegenteil beurteilten die Experten in ihrer Stellungnahme vom 13. April 2012 die Vorbringen der Beschwerdeführerin mit einlässli-

cher und überzeugender Begründung als nicht stichhaltig (vgl. Akten Erstinstanz, act. 11, Stellungnahme vom 13. April 2012, S. 4–6, auch zum Folgenden). Die Experten erklärten namentlich, dass es sich beim Aufwertungsgewinn auf der Liegenschaft grundsätzlich nicht um eine vollumfänglich mit Verlustvorträgen aus früheren Geschäftsjahren im Sinne von Art. 67 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) verrechenbare Sanierungsleistung handle. Aus diesem Grund treffe die Lösung der Beschwerdeführerin, wonach der bei Aufgabe 3.4 bestimmte, echte Sanierungsertrag von TCHF 2'100 in der Folgeaufgabe mit Verlusten aus früheren Geschäftsjahren verrechnet werden könne, nicht zu. Zudem hielten die Experten wiederum fest, dass die falsche Zuordnung der Massnahmen "Aufwertung der Liegenschaft sowie zusätzliche Abschreibungen und Rückstellungen" in Aufgabe 3.4 nicht zu Minuspunkten geführt habe und die fehlende Nennung der Massnahmen Aufwertungen, zusätzliche Abschreibungen und Rückstellungen bei der Aufgabe 3.5 deshalb nicht als Folgefehler zu Ungunsten der Beschwerdeführerin berücksichtigt worden sei. Mit diesen und den weiteren Argumenten der Stellungnahme vom 13. April 2012 zur Bewertung der hier in Frage stehenden Aufgabe hat sich die Beschwerdeführerin in ihrer Replik nicht konkret auseinandergesetzt. Vielmehr machte sie darin im Wesentlichen einzig geltend, diese Stellungnahme gebe keinen Aufschluss darüber, weshalb ihr nur 3,5 von insgesamt 9 erzielbaren Punkten erteilt worden seien (vgl. Replik, S. 12). Dieses Vorbringen erscheint angesichts des Umstandes, dass die Experten schon in ihrer Stellungnahme vom 28. Juni 2011 die Lösung der Beschwerdeführerin unter Hinweis auf einzelne fehlende Elemente als unvollständig qualifiziert haben (vgl. vorn E. 7.1.1), als unbegründet. Hinzu kommt, dass die Experten in einer Beilage zur Duplik vom 12. Oktober 2012 nochmals die Elemente darlegten, welche ihrer Einschätzung nach für den Erhalt der vollen Punktzahl erforderlich gewesen wären.

Die Darstellung der Experten, wonach die Beschwerdeführerin im Wesentlichen eines von drei hauptsächlichen Lösungselementen erkannt und dafür zu Recht 3,5 von 9 möglichen Punkten erhalten habe (vgl. Beilage zur Duplik vom 12. Oktober 2012, Stellungnahme zur Vertiefung Unternehmenssteuerrecht, S. 4), erscheint vor diesem Hintergrund als schlüssig und nachvollziehbar. Die Bewertung bei Aufgabe 3.5 ist somit nicht zu beanstanden.

8.

8.1

8.1.1 In Aufgabe 5.2 war die Finanzierung einer schweizerischen Beteiligungsgesellschaft aus Sicht der Gewinn- und Kapitalsteuern zu beurteilen. Die Aufgabenstellung implizierte dabei unbestrittenermassen eine Berechnung des verdeckten Eigenkapitals und des übersetzten Zinsaufwandes. Nach Auffassung der Experten verdient die von der Beschwerdeführerin gebotene Lösung dieser Aufgabe, bei welcher maximal fünf Punkte erzielt werden konnten, einen Punkt.

Vor der Vorinstanz forderte die Beschwerdeführerin demgegenüber zunächst die Erteilung von drei zusätzlichen Punkten, und zwar im Wesentlichen mit der Begründung, sie habe die genannte Aufgabe nahezu vollständig und richtig gelöst (vgl. Beschwerde vom 5. Dezember 2010, S. 12 f.).

Die Experten führten zur Aufgabe 5.2 in ihrer Stellungnahme vom 7. März 2011 Folgendes aus (Akten Vorinstanz, act. 7, Stellungnahme vom 7. März 2011, S. 2 f.):

"Die Kandidatin hat weder die einschlägigen Gesetzesbestimmungen (DBG und StHG) genannt noch die korrekte Höhe des verdeckten Eigenkapitals oder der überschüssigen Zinszahlungen (Geschäftsjahr von lediglich 10 Monaten) ermittelt. Zutreffend ist, dass sie die Systematik der Berechnung des verdeckten Eigenkapitals und der überschüssigen Zinszahlung zwar dem Grundsatz nach verstanden zu haben scheint, sie aber nicht in der Lage war, diese im vorliegenden Fall korrekt anzuwenden, weshalb weitere Punkte nicht gerechtfertigt sind."

Dagegen wandte die Beschwerdeführerin ein, sie habe Art. 29a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) in ihrer Lösung erwähnt (Akten Vorinstanz, act. 9 S. 4 und act. 15 S. 1). Mit ihrer Triplik verlangte sie im vorinstanzlichen Verfahren nur noch die Zusprechung eines Punktes bei der entsprechenden Aufgabe (Akten Vorinstanz, act. 15 S. 2).

8.1.2 Die Vorinstanz erachtete die hiervor in E. 8.1.1 genannte Begründung der Experten als überzeugend (vgl. E. 5.2 f. des angefochtenen Entscheides).

8.1.3 Im vorliegenden Verfahren rügt die Beschwerdeführerin ein weiteres Mal, es sei übersehen worden, dass sie in ihrer Lösung korrekterweise Art. 29a StHG erwähnt habe. Ferner macht sie im Wesentlichen geltend,

es sei ihr bei der Berechnung des verdeckten Eigenkapitals einzig der Fehler unterlaufen, bei den Beteiligungen statt auf den Verkehrswert auf den Buchwert abzustellen (vgl. Beschwerde, S. 11–13; Replik, S. 5–9).

Die Experten erachteten es in ihrer Stellungnahme vom 13. April 2012 nicht für gerechtfertigt, allein aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin die Systematik dem Grundsatz nach verstanden habe, die vorgenommene Bewertung zu korrigieren. Sie begründeten dies damit, dass die Beschwerdeführerin nicht erkannt habe, dass der Verkehrswert der Beteiligung im zu beurteilenden Sachverhalt über dem Buchwert lag und es sich um ein kurzes Geschäftsjahr von lediglich 10 Monaten gehandelt hat (vgl. Akten Erstinstanz, act. 11, Stellungnahme vom 13. April 2012, S. 1–3). In ihrer jüngsten Stellungnahme vom 12. Oktober 2012 bekräftigten sie diese Auffassung. Ergänzend hielten sie fest, ein Steuerexperte müsse in der Lage sein, das verdeckte Eigenkapital und die übersetzten Zinszahlungen, die als verdeckte Gewinnausschüttung der Gewinnbesteuerung unterliegen, fehlerfrei zu berechnen. Letzteres sei der Beschwerdeführerin nicht gelungen (Beilage zur Duplik vom 12. Oktober 2012, Stellungnahme zur Vertiefung Unternehmenssteuerrecht, S. 1 f.).

8.2 Die im vorinstanzlichen Verfahren gemachten Ausführungen der Prüfungsexperten zur Aufgabe 5.2 (vgl. hiervor E. 8.1.1) sind zwar knapp gehalten. Sie benennen jedoch – wie erwähnt – sowohl konkrete Mängel der von der Beschwerdeführerin abgegebenen Lösung als auch die für eine richtige Lösung erforderlichen Elemente (vgl. vorn E. 3.2), und dies in weitgehend schlüssiger Weise. Der Umstand, dass hinsichtlich der Gesetzesbestimmungen, welche für die volle Punktzahl zu nennen gewesen wären, nicht ausdrücklich auf die Erwähnung von Art. 29a StHG in der Lösung der Beschwerdeführerin eingegangen wurde, spielt – wie in E. 8.2.2 sogleich aufgezeigt wird – keine entscheidende Rolle. Insgesamt ist deshalb mit Blick auf die im vorinstanzlichen Verfahren gemachten Ausführungen der Prüfungsexperten nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz deren Auffassung gefolgt ist und sich nicht näher mit der Aufgabe 5.2 sowie den dazu erhobenen Rügen der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt hat.

8.2.1 Die hiervor in E. 8.1.3 genannten Ergänzungen bzw. Präzisierungen, welche die Prüfungsexperten vor dem Bundesverwaltungsgericht zur Aufgabe 5.2 machten, erscheinen als schlüssig und überzeugend. Soweit die Beschwerdeführerin nach wie vor eine Unterbewertung dieser Aufgabe rügt (vgl. dazu insbesondere die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2012, S. 2 f.), stösst sie daher grundsätzlich ins

Leere. Dies gilt umso mehr, als sie selbst konzediert, sie habe – statt auf den Verkehrswert abzustellen – 70 % des Buchwertes eingesetzt und "die Zinsen [...] nicht pro rata auf 10 Monate heruntergebrochen" (Replik, S. 6–8). Ihre Einwände lassen nicht den Schluss zu, dass die von ihr gebotene, unrichtige Lösung eine höhere Punktzahl verdient hätte. Vielmehr erweist sich die Bewertung durch die Experten als objektiv nachvollziehbar und bewegt sich im Rahmen des ihnen zustehenden Beurteilungsspielraumes.

8.2.2 In ihrer Stellungnahme vom 7. März 2011 führten die Experten – wie erwähnt – aus, die Beschwerdeführerin habe die "einschlägigen Gesetzesbestimmungen (DBG und StHG)" nicht erwähnt (vgl. Akten Vorinstanz, act. 7, Stellungnahme vom 7. März 2011, S. 2). Mit Blick auf die richtige Nennung von Art. 29a StHG in der Lösung der Beschwerdeführerin erscheint dieser Befund zwar als pauschal. Wie es sich damit vorliegend letztlich verhält, braucht indessen nicht abschliessend beurteilt zu werden. Denn selbst wenn der Beschwerdeführerin für die Nennung von Art. 29a StHG – wie von ihr verlangt (Akten Vorinstanz, act. 15 S. 1; vgl. auch Beschwerde, S. 13) – ein zusätzlicher Punkt erteilt würde, vermöchte dies zu keiner Notenanhhebung zu führen (vgl. vorn E. 2.3).

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und ist folglich abzuweisen.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Sie werden auf Fr. 1'100.- festgesetzt und mit dem am 21. Februar 2012 geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

10.

Gemäss Art. 83 Bst. t des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) können Entscheide über das Ergebnis von Prüfungen nicht mit Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Der vorliegende Entscheid ist damit endgültig.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'100.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'100.- verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Rechtsvertreter; Einschreiben; Akten zurück);
- die Vorinstanz (Ref.-Nr. [...]; Einschreiben; Akten zurück);
- die Erstinstanz (Einschreiben; Akten zurück).

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Frank Seethaler

Beat König

Versand: 29. Januar 2013