



Urteil vom 24. August 2017

Besetzung

Richter Ronald Flury (Vorsitz),
Richter Pietro Angeli-Busi, Richterin Eva Schneeberger,
Gerichtsschreiberin Hanna Marti Adj.

Parteien

A. _____,
Beschwerdeführerin,

gegen

**Staatssekretariat für Bildung,
Forschung und Innovation SBFI,**
Vorinstanz,

**Trägerorganisation für die höhere Fachprüfung
für Steuerexperten,**
Erstinstanz.

Gegenstand

Höhere Fachprüfung für Steuerexperten 2008.

Sachverhalt:**A.**

Im Herbst 2008 legte A. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) die höhere Fachprüfung für Steuerexperten ab. Am 30. Oktober 2008 teilte ihr die zuständige Prüfungskommission (nachfolgend: Erstinstanz) mit, dass sie die Prüfung nicht bestanden habe. Die Prüfungsleistungen der Beschwerdeführerin wurden gemäss Notenausweis vom 28. Oktober 2008 wie folgt bewertet:

Schriftliche Prüfung

Diplomarbeit (einschliesslich Kolloquium)	zweifach	3.5*
Steuern	dreifach	2.5*
Recht	zweifach	4.5
Betriebswirtschaft, Rechnungswesen, Finanzierung	zweifach	4.5

Mündliche Prüfung

Steuern	zweifach	4.5*
Recht (Wahlfach)	einfach	5.5
Kurzreferat	einfach	5.5

Gesamtnote **4.0**

Gewichteter Durchschnitt (*) **3.4**

B.

Gegen diesen Entscheid führte die Beschwerdeführerin am 1. Dezember 2008 Beschwerde beim damaligen Bundesamt für Berufsbildung und Technologie (BBT; heute: Staatssekretariat für Bildung, Forschung und Innovation [SBFI]; nachfolgend: Vorinstanz). Sie beantragte sinngemäss, die Prüfung sei als bestanden zu erklären. Eventualiter sei ihr eine kostenlose Wiederholung der schriftlichen Prüfung im Fach Steuern sowie der Diplomarbeit zu gestatten. In prozessualer Hinsicht ersuchte sie insbesondere um Einsicht in die Musterlösungen und in die Arbeiten sämtlicher Kandidaten.

C.

Die Vorinstanz erliess am 31. August 2009 eine Zwischenverfügung über die Akteneinsicht und lehnte die diesbezüglichen Begehren der Beschwerdeführerin ab.

C.a

Am 1. Oktober 2009 erhob die Beschwerdeführerin dagegen Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht.

C.b

Dieses trat mit Urteil B-6283/2009 vom 26. November 2009 auf die Beschwerde nicht ein, da kein nicht wieder gutzumachender Nachteil entstehe, welcher die Anfechtbarkeit der Zwischenverfügung begründen würde.

D.

Mit Entscheid vom 19. Juli 2010 wies die Vorinstanz die Beschwerde der Beschwerdeführerin vom 1. Dezember 2008 vollumfänglich ab.

D.a

Gegen diesen Entscheid führte die Beschwerdeführerin am 14. September 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht.

D.b

Mit Urteil B-6666/2010 vom 12. Mai 2011 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde teilweise gut, soweit sie sich gegen die Verweigerung der Akteneinsicht hinsichtlich der Diplomarbeit sowie die Benotung der schriftlichen Prüfung im Fach „Steuern“ richtete. Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wurde. Das Bundesverwaltungsgericht hob den Entscheid vom 19. Juli 2010 auf und wies die Streitsache zu neuer Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurück.

E.

Mit Schreiben vom 13. Juli 2011 stellte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin ein Exemplar ihrer Diplomarbeit zu. Ihre Gesuche um Einsicht in die beiden von den Experten verwendeten Diplomarbeitsexemplare lehnte die Vorinstanz demgegenüber ab und erliess am 14. Dezember 2011 auf Ersuchen der Beschwerdeführerin eine diesbezügliche Zwischenverfügung.

E.a

Dagegen führte die Beschwerdeführerin am 30. Januar 2012 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht.

E.b

Dieses trat auf die Beschwerde teilweise ein und forderte die Diplom-

arbeitsexemplare von der Vorinstanz bzw. von der Erstinstanz an. Im Anschluss wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde sowie das Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführerin mit Urteil B-616/2012 vom 11. Juli 2012 ab, soweit darauf eingetreten wurde.

F.

Mit Entscheidung vom 5. Januar 2016 wies die Vorinstanz die Beschwerde vom 1. Dezember 2008 erneut ab.

G.

Mit Eingabe vom 8. Februar 2016 hat die Beschwerdeführerin gegen den Entscheid der Vorinstanz vom 5. Januar 2016 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erhoben und stellt folgende Anträge:

„1. Es sei der Beschwerdeentscheid des Staatssekretariats für Bildung, Forschung und Innovation SBFI vom 05.01.2016 aufzuheben und die Sache im Sinne der Begründung an die Vorinstanz zurückzuweisen, verbunden mit der Weisung, bei der Erstinstanz eine rechtsgenügende Begründung und Benotung der schriftlichen Prüfung im Fach Steuern schriftlich und der Diplomarbeit mit Kolloquium einzufordern und einen neuen Entscheid zu fällen;

2. eventualiter sei der Beschwerdeführerin das eidgenössische Diplom als Steuerexpertin zu erteilen;

3. eventualiter sei der Beschwerdeführerin die kostenlose Wiederholung der schriftlichen Prüfung im Fach Steuern sowie der Diplomarbeit mit Kolloquium zu gestatten;

4. unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.“

Die Beschwerdeführerin bringt sinngemäss vor, die Notenskala im Fach „Steuern schriftlich“ sei nicht zulässig und ihre Note sei falsch festgelegt worden. Die Teilprüfung „Internationales Steuerrecht“ sei nicht wegleitungskonform und die gestellten Aufgaben seien nicht Prüfungsstoff. Die Notenskalen sowohl im Fach „Diplomarbeit“ als auch im Fach „Steuern schriftlich“ seien nachträglich geändert worden, was unzulässig sei. Ihre Leistungen in allen Teilprüfungen des Fachs „Steuern schriftlich“ und im Fach „Diplomarbeit“ seien unterbewertet worden. Sodann sei aufgrund der Umstände, insbesondere aufgrund der langen Verfahrensdauer, eine Gutheissung der Beschwerde durch Erklärung des Bestehens der Diplomprüfung nicht ausgeschlossen.

H.

Mit Vernehmlassung vom 4. April 2016 beantragt die Erstinstanz aufgrund der bereits erfolgten Stellungnahmen die Abweisung der Beschwerde.

Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 19. Mai 2016 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führt sie sinngemäss aus, die Erstinstanz besitze bei der Festsetzung der Notenskala einen erheblichen Ermessensspielraum und die lange Verfahrensdauer könne nicht zum Bestehen der Prüfung führen.

I.

Mit Zwischenverfügung vom 26. Mai 2016 hat das Bundesverwaltungsgericht bestätigt, dass kein weiterer Schriftenwechsel vorgesehen sei.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

Der Beschwerdeentscheid der Vorinstanz vom 5. Januar 2016 ist eine Verfügung i.S.v. Art. 5 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (Art. 61 Abs. 2 des Berufsbildungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 [BBG, SR 412.10] i.V.m. Art. 31 sowie Art. 33 Bst. d des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]).

Als Adressatin der angefochtenen Verfügung ist die Beschwerdeführerin zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Diese ist frist- und formgerecht eingereicht worden und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 und Art. 44 ff. VwVG).

Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2.

Das eidgenössische Diplom als Steuerexperte erhält, wer die höhere Fachprüfung für Steuerexperten, d.h. die Diplomprüfung, mit Erfolg bestanden hat (Art. 43 Abs. 1 BBG i.V.m. Art. 31 des Reglements über die höhere Fachprüfung für Steuerexperten 1996 vom 20. Dezember 1993, genehmigt am 20. März 1995, inkl. Änderung vom 24. Juli 2001, genehmigt am 15. August 2001; nachfolgend: Prüfungsreglement 1996).

Die Leistungen werden in jedem Prüfungsfach mit je einer Note von 1.0 bis 6.0 benotet, wobei die Note 6.0 für die höchst und die Note 1.0 für die tiefst mögliche Bewertung stehen. Noten von 4.0 und höher bezeichnen genügende Leistungen und Noten von weniger als 4.0 stehen für ungenügende Leistungen. Andere als halbe Zwischennoten sind unzulässig (Art. 27 Abs. 1 bis 3 des Prüfungsreglements 1996). Für die Berechnung der Durchschnittsnote werden die Noten der einzelnen Prüfungsfächer gemäss Art. 27 Abs. 4 des Prüfungsreglements 1996 wie folgt gewichtet:

„Schriftliche Prüfung	
a) Diplomarbeit (einschliesslich Kolloquium)	zweifach
b) Klausurarbeit Steuern	dreifach
c) Klausurarbeit Recht	zweifach
d) Klausurarbeit Betriebswirtschaft, Rechnungswesen, Finanzierung	zweifach
Mündliche Prüfung	
a) Steuern	zweifach
b) Wahlfach (Recht oder Betriebswirtschaft usw.)	einfach
c) Kurzreferat	einfach“

3.

Nach Art. 28 des Prüfungsreglements 1996 ist die höhere Fachprüfung für Steuerexperten bestanden, wenn kumulativ die folgenden Voraussetzungen gegeben sind: a) die Gesamtnote muss mindestens 4.0 betragen; b) der gewichtete Durchschnitt der Fächer Diplomarbeit, Klausurarbeit Steuern und Steuern mündlich muss mindestens 4.0 betragen, wobei die Klausurarbeit Steuern dreifach, die Diplomarbeit und die mündliche Steuerprüfung je zweifach gewichtet werden; c) es dürfen nicht mehr als zwei Noten unter 4.0 erteilt worden sein.

Die von der Beschwerdeführerin erzielte Gesamtnote beträgt gemäss Notenblatt 4.0, wobei die Beschwerdeführerin in den Fächern „Diplomarbeit (einschliesslich Kolloquium)“ (nachfolgend: Diplomarbeit) und „Klausurarbeit Steuern“ (nachfolgend: Steuern schriftlich) ungenügende Noten erzielt hat. Damit sind die Voraussetzung nach Art. 28 Bst. a und c des Prüfungsreglements 1996 erfüllt. Hingegen liegt die gewichtete Note in den Fächern „Diplomarbeit“, „Steuern schriftlich“ und „Steuern mündlich“ bei 3.4. Folglich ist die Voraussetzung nach Art. 28 Bst. b des Prüfungsreglements nicht erfüllt, weshalb die Erstinstanz die höhere Fachprüfung für Steuerexperten als nicht bestanden qualifizierte.

In ihrer Beschwerde rügt die Beschwerdeführerin die Bewertung der Prüfungen in den Fächern „Steuern schriftlich“ mit der Note 2.5 und „Diplomarbeit“ mit der Note 3.5. Die Note der mündlichen Steuerprüfung von 4.5 beanstandet sie nicht. Damit die Beschwerdeführerin die höhere Fachprüfung für Steuerexperten bestanden hätte, müsste entweder die Note im Fach „Steuern schriftlich“ erhöht und auf mindestens 4.0 festgesetzt werden oder sowohl ihre Leistung im Fach „Diplomarbeit“ mit einer Note von mindestens 4.5 als auch im Fach „Steuern schriftlich“ mit mindestens 3.5 bewertet werden. Auch eine kumulative Erhöhung der Note im Fach „Diplomarbeit“ auf mindestens 5.0 und der Note im Fach „Steuern schriftlich“ auf mindestens 3.0 würde zum Bestehen der Prüfung führen (Art. 28 Bst. b des Prüfungsreglements 1996).

4.

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht können die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Unangemessenheit der angefochtenen Verfügung gerügt werden (Art. 49 VwVG).

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft – gleich wie die Vorinstanz – Entschiede über Ergebnisse von Prüfungen grundsätzlich mit uneingeschränkter Kognition (Art. 49 VwVG; vgl. auch ZIBUNG/HOFSTETTER in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 49 N 43). Indes haben Prüfungen oftmals Spezialgebiete zum Gegenstand in denen die Rechtsmittelbehörde in der Regel über keine genügenden, eigenen Fachkenntnisse verfügt. Zudem sind der Rechtsmittelbehörde zumeist nicht alle massgebenden Faktoren der Bewertung bekannt und es ist ihr oft nicht möglich, sich ein zuverlässiges Bild über die Gesamtheit der Leistungen einer beschwerdeführenden Person sowie der Leistungen der übrigen Kandidaten zu machen. Eine freie und umfassende Überprüfung der Examensbewertung würde die Gefahr von Ungerechtigkeiten und Ungleichheiten gegenüber den anderen Prüfungskandidaten in sich bergen und es ist auch nicht Aufgabe der Beschwerdeinstanz, die Bewertung der Prüfungsleistungen einer beschwerdeführenden Person gewissermassen zu wiederholen (vgl. statt vieler BVGE 2008/14 E. 3.1). In ständiger Rechtsprechung auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht daher bei der Bewertung von Prüfungsleistungen und spezifischen Fragen, die seitens der Justizbehörden naturgemäss schwer überprüfbar sind, eine gewisse Zurückhaltung. Es hat nur dann auf Rügen betreffend eine behauptete Unangemessenheit der Bewertung von Prüfungsleistungen detailliert

einzugehen, wenn die beschwerdeführende Person selbst substantiierte und überzeugende Anhaltspunkte sowie die entsprechenden Beweismittel dafür liefert, dass das Ergebnis materiell nicht vertretbar ist, dass eindeutig zu hohe Anforderungen gestellt oder, dass die Prüfungsleistungen offensichtlich unterbewertet wurden (vgl. BVGE 2010/21 E 5.1 m.w.H.; kritisch dazu PATRICIA EGLI, Gerichtlicher Rechtsschutz bei Prüfungsfällen: Aktuelle Entwicklungen, in: ZBI 10/2011 S. 553 ff., insb. S. 555 f. m.w.H.).

Zusammenfassend weicht das Bundesverwaltungsgericht nicht ohne Not von der Beurteilung der Experten ab, nicht zuletzt wenn diese im Rahmen der Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung zu den Rügen der beschwerdeführenden Person genommen haben und die Auffassung der Experten, insbesondere soweit sie von derjenigen der beschwerdeführenden Person abweicht, nachvollziehbar und einleuchtend ist (vgl. statt vieler BVGE 2010/11 E. 4.2 und 2008/14 E. 3.1 f. und 4.3.2, je m.w.H.; kritisch PATRICIA EGLI, a.a.O. S. 556 m.w.H.; vgl. auch allgemein ZIBUNG/HOFSTETTER in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 49 N 45 ff.).

Die dargelegte Zurückhaltung gilt indessen nur für die materielle Bewertung der Prüfungsleistungen. Ist demgegenüber die Auslegung oder Anwendung von Rechtsvorschriften streitig oder werden Verfahrensmängel im Prüfungsablauf gerügt, so hat das Bundesverwaltungsgericht die erhobenen Einwendungen mit umfassender Kognition zu prüfen (vgl. BVGE 2008/14 E 3.3 m.H.). Hierbei nehmen all jene Einwände auf Verfahrensfragen Bezug, die den äusseren Ablauf der Prüfung, die Aufgabenstellung oder das Vorgehen bei der Bewertung betreffen (Urteil des BGer 2D_6/2010 vom 24. Juni 2010 E. 5.2; Urteil des BVGer B-6256/2009 vom 14. Juni 2010 E. 3 m.w.H.). Die Beweislast für allfällige Verfahrensfehler obliegt der Beschwerdeführerin.

5.

Die Beschwerdeführerin macht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vor- bzw. Erstinstanz geltend.

5.1 In ihrer Beschwerde wiederholt die Beschwerdeführerin sinngemäss ihre bereits im Verfahren B-6666/2010 vorgebrachte Rüge, die Erstinstanz habe die Bewertung ihrer Leistungen nicht rechtsgenügend begründet.

Die Vorinstanz hat diese Rüge in ihrer Stellungnahme nicht behandelt. Sie bestätigte jedoch bereits im angefochtenen Entscheid, dass sich die Experten in den Fächern „Steuern schriftlich“ und „Diplomarbeit“ zu allen Rügen der Beschwerdeführerin geäußert hätten.

5.2 Aus dem durch Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) gewährleisteten und in den Art. 29 ff. VwVG für das Verwaltungsverfahren des Bundes konkretisierten Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich insbesondere die Pflicht der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person erkennen kann, warum die Behörde in einem bestimmten Sinn entschieden hat, sodass sie den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann (BGE 133 III 439 E. 3.3 m.H.; 2P.44/2006 vom 9. Juni 2006 E. 3.2). Bei Prüfungsentscheiden kommt die Behörde dieser Verpflichtung gemäss konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichts nach, wenn sie der betroffenen Person kurz darlegt, welche Lösungen bzw. Problemanalysen von ihr erwartet wurden und inwiefern ihre Antworten den Anforderungen nicht zu genügen vermochten. Der Anspruch auf Begründung ist nicht schon dann verletzt, wenn die Prüfungsbehörde sich vorerst darauf beschränkt, die Notenbewertung bekannt zu geben; es genügt vielmehr, wenn sie die Begründung im Rechtsmittelverfahren liefert und die betroffene Person Gelegenheit erhält, in einem zweiten Schriftenwechsel dazu Stellung zu nehmen (Urteile des BGer 2D_65/2011 vom 2. April 2012 E. 5.1; 2P.44/2006 vom 9. Juni 2006 E. 3.2 sowie 2P.23/2004 vom 13. August 2004 E. 2.2).

5.3 Das Bundesverwaltungsgericht wies in seinem Urteil B-6666/2010 vom 12. Mai 2011 die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurück. In diesen Erwägungen stellte es fest, dass die Stellungnahmen der Experten betreffend die Bewertung der Diplomarbeit sowie die Bewertung der Antworten der Beschwerdeführerin zu den Aufgaben 1 bis 3 und 5 des Prüfungsteils „Nationales Steuerrecht“ den Anforderungen an die Begründungspflicht genügen (Urteil des BVGer B-6666/2010 vom 12. Mai 2011 E. 3.2.2 und 3.2.4).

5.3.1 Ein mit verbindlichen Weisungen versehener Rückweisungsentscheid eines letztinstanzlich urteilenden Gerichts schliesst das Verfahren bezüglich der in den Erwägungen definitiv behandelten Punkte ab. Die Vorinstanz – wie auch die nach deren neuem Entscheid mit der Sache nochmals befasste Beschwerdeinstanz – sind bei der Beurteilung dieser Punkte an die Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden

(BGE 133 III 201 E. 4.2; Urteil des BGer 2C_465/2011 vom 10. Februar 2012 E. 1.4, je m.w.H; Urteile des BVGer A-5870/2014 vom 22. Februar 2016 E. 1.3.4 und A-3008/2015 vom 6. November 2015 E. 1.6.2; WEISSENBERGER/HIRZEL, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 61 N 28; KLÖZ/HÄNER/BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, Rz. 1158).

5.3.2 Es besteht für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass, die im Rückweisungsentscheid beurteilten Fragen erneut zu prüfen. Soweit die Beschwerdeführerin weiterhin eine ungenügende Begründung der Bewertung der im Urteil B-6666/2010 vom 12. Mai 2011 als genügend beurteilten Prüfungsteile beanstandet, ist ihre Rüge demnach unbeachtlich.

5.4 Demgegenüber erachtete das Bundesverwaltungsgericht im Urteil B-6666/2010 die Stellungnahmen zu den Aufgaben 4, 6 und 7 des Prüfungsteils „Nationales Steuerrecht“ sowie zum Prüfungsteil „Internationales Steuerrecht“ als ungenügend und bejahte diesbezüglich eine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin (Urteil des BVGer B-6666/2010 vom 12. Mai 2011 E. 3.2.2 f., 3.2.5 und 3.3).

5.4.1 Im erneuten Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz hat die Erstinstanz mit den Schreiben vom 12. Juli 2011 und vom 13. September 2013 ergänzende Stellungnahmen der Experten der Teilprüfungen „Nationales Steuerrecht“ und „Internationales Steuerrecht“ eingereicht.

5.4.2 In den beiden Stellungnahmen vom 8. bzw. 24. Juni 2011 zu den Aufgaben 4, 6 und 7 der Prüfung „Nationales Steuerrecht“ wird zu jeder einzelnen Antwort der Beschwerdeführerin ausgeführt, ob diese richtig oder falsch war, was die richtige Lösung gewesen wäre bzw. was zusätzlich für die volle Punktzahl erwartet wurde und wie viele Punkte für die nicht genannten Teillösungen vergeben worden wären. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin genügen diese zusätzlichen Stellungnahmen zur Prüfung „Nationales Steuerrecht“ somit ohne Weiteres den Anforderungen an eine hinreichende Begründung.

5.4.3 In der Stellungnahme vom 12. September 2013 zur Prüfung „Internationales Steuerrecht“ wird auf insgesamt 8 Seiten ausgeführt, welche Antworten für die volle Punktzahl erwartet wurden und wie viele Punkte für die einzelnen Elemente der Lösung vergeben worden wären.

Die Beschwerdeführerin verweist in ihrer Beschwerde auf die beanstandete ergänzende Stellungnahme der Experten des Prüfungsteils „Internationales Steuerrecht“, um ihre Vorbringen, die Aufgaben dieses Prüfungsteils lägen ausserhalb des relevanten Prüfungstoffes, zu begründen. Demgegenüber führt sie nicht aus, inwiefern die Stellungnahme als Begründung bzw. für eine substantiierte Anfechtung der Bewertung ungenügend sein soll.

Damit erweist sich diese Rüge als unbegründet.

5.5 Weiter erklärt die Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe im Beschwerdeentscheid ihr rechtliches Gehör verletzt, indem sie auf ihre quantifizierte Argumentation insbesondere betreffend nachträgliche Änderung der Notenskalen und die dazu erwähnte Rechtsprechung nicht eingegangen sei und diese ohne substantiierte Hinweise als unbegründet erachtet habe.

Die Vorinstanz hat sich zu dieser Rüge nicht geäussert.

5.5.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör beinhaltet u.a., dass die betroffene Person sich vor dem Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache äussern und seinen Standpunkt zu allen relevanten Fragen wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 134 I 140 E. 5.3). Die Behörde hat ihrerseits die Pflicht, die frei gewählten Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtslage betroffenen Person tatsächlich entgegenzunehmen, zu prüfen und in ihrer Entscheidfindung zu berücksichtigen (BGE 136 I 229 E. 5.2). Dabei ist nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss (zumindest kurz) die Überlegungen beinhalten, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 138 I 232 E. 5.1 m.H.). Umfang und Dichte der Begründung richten sich nach den Umständen (GEROLD STEINMANN, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 29 BV N. 49 m.H.).

5.5.2 Vorliegend hat die Vorinstanz den von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Einwand, dass die Notenskalen im Nachhinein massiv verschoben worden seien, berücksichtigt, jedoch als unbegründet erachtet bzw. gewürdigt. Sie hat somit das Vorbringen entgegengenommen, geprüft

und berücksichtigt. Sodann vermochte Beschwerdeführerin auf über drei Seiten ihrer Beschwerde Ausführungen zu den Notenskalen und zur Berechnung der Noten zu machen. Sie konnte den Entscheid der Vorinstanz demnach sachgerecht anfechten, weshalb sich die Rüge als unbegründet erweist.

6.

Die Beschwerdeführerin bemängelt die Festsetzung der Notenskalen und der Noten.

6.1 Sie bringt vor, die Umrechnung von Punkten in Noten erfolge auch bei Steuerexpertenprüfungen gemäss gesamtschweizerischer Praxis zur BBV linear. Einzig in der Steuerrechtsprüfung sei von diesem Prinzip abgewichen worden. Die verwendete „geknickte“ Notenskala, wonach die schwächeren Prüfungsabsolventen für die nächsthöhere halbe Note mehr Punkte (+20) erzielen müssten als die stärkeren (+10) sei unzulässig. Auch in der Prüfung 2006 sei eine lineare Umrechnung nach einer vorinstanzlichen „SBFI-Notenformel“ erfolgt. Für diese Notenformel werde die erreichte Punktzahl durch die maximale Punktzahl dividiert, das so erhaltene Resultat mit dem Faktor 5 multipliziert, wonach 1 addiert werde. Dabei werde das Ergebnis auf eine halbe Note gerundet. Sie habe demnach mit 76 Punkten dividiert durch die maximale Punktzahl von 210 eine Note von 2.81, gerundet 3.0, erzielt. Zusätzlich macht die Beschwerdeführerin geltend, dass sie sogar die Note 3.5 erzielt hätte, wenn bei der Berechnung die nach Notenskala für die Note 6.0 erforderlichen 140 Punkte als maximale Punktzahl verwendet würden ($[76 : 140] \times 5 + 1$). Allenfalls sei für eine sachgerechtere Verteilung der Punkte gemäss der verwendeten Notenskala der Mittelwert zwischen 60 und 80 Punkten zu nehmen, was 70 Punkten bzw. einer Note von 2.75 entspreche, womit auf die Note 3.0 zu runden sei.

6.1.1 Die Vorinstanz erachtet die Argumentation der Beschwerdeführerin als abwegig. Es sei bei Notenskalen systemimmanent, dass sie mit Schwellenwerten operierten, das heisse, vorliegend werde ab 60 Punkten die Note 2.5 und ab 80 Punkten die Note 3.0 erteilt.

6.1.2 Nach Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts steht der Prüfungskommission bei der Festlegung der Punkte-/Notenskala ein erheblicher Ermessensspielraum zu, sofern diese Frage weder im Gesetz noch im anwendbaren Prüfungsreglement geregelt ist. In einem solchen Fall ist

eine lineare Notenskala nicht zwingend, vielmehr sind unterschiedliche Bewertungsmethoden zulässig. Das Bundesverwaltungsgericht hat insbesondere auch die Anwendung einer geknickten Notenskala als vertretbar und angemessen erachtet, soweit diese Skala rechtsgleich angewendet wird (BVGE 2010/10 E. 5.2; Urteil des BVGer B-7463/2010 vom 1. November 2011 E. 4.3).

6.1.3 Das Berufsbildungsgesetz und die Berufsbildungsverordnung beinhalten keine Bestimmungen, wie die Notenskala und die jeweiligen Noten durch die Erstinstanz festzusetzen sind. Dem anwendbaren Prüfungsreglement 1996 ist in Bezug auf die Notenfestsetzung nur Folgendes zu entnehmen:

„Art. 27

(1) [...]

(2) Die Experten haben zur Bewertung der einzelnen Prüfungsarbeiten die folgende Notenskala zur Verfügung:

Note	Eigenschaften der Leistung
6	Qualitativ und quantitativ sehr gut
5	Gut, zweckentsprechend
4	Den Mindestanforderungen entsprechend
3	Schwach, unvollständig
2	Sehr schwach
1	Unbrauchbar oder nicht ausgeführt

(3) [...]“

Eine konkrete Notenskala bzw. Regeln zur Berechnung und Festsetzung der Noten legt somit weder das Prüfungsreglement 1996 noch die Wegleitung 1996 fest. Dementsprechend hat die Erstinstanz in Bezug auf die Festlegung der Notenskala einen erheblichen Ermessensspielraum.

6.1.4 Das Bundesverwaltungsgericht hat in seiner Rechtsprechung bereits eine Notenskala für rechtskonform befunden, bei der einerseits erst ab rund 35% der Punkte eine über der Minimalnote 1.0 liegende Bewertung erfolgte und andererseits für die Maximalnote 6.0 bloss rund 68% der Punkte erforderlich waren. Dabei wurde ab knapp 54% der Punkte eine genügende Note erteilt (Urteil des BVGer B-5547/2013 vom 24. April 2014 E. 6.2 und 6.4). Ebenso wurde eine geknickte Notenskala als zulässig erachtet, bei welcher für Noten über der Note 4.0 pro halbe Note weniger

zusätzliche Punkte verlangt wurden als für Noten unter der Note 4.0 (BVGE 2010/10 E. 5.1 f.).

6.1.5 Vorliegend konnte mit 80 von maximal 210 Punkten, d.h. mit 38% der Punkte, bereits die Note 3.0 erzielt werden. Für eine genügende Note von 4.0 waren 100 Punkte bzw. knapp 48% der möglichen Punkte erforderlich. Die Note 6.0 wurde ab einer erreichten Punktzahl von 140 bzw. knapp 67% der Punkte erteilt. Damit besteht kein rechtserheblicher Unterschied zu den Notenskalen, die in der Rechtsprechung bereits als zulässig erachtet wurden. Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, die Notenskala sei rechtswidrig angewandt worden. In Anbetracht des erheblichen Ermessens der Erstinstanz bei der Festsetzung der Notenskala wie auch der hohen Anforderungen an die Fähigkeiten eines diplomierten Steuerexperten sind die angewendete Notenskala und die konkrete Notenfestsetzung folglich nicht zu beanstanden.

6.2 Die Beschwerdeführerin rügt, die Notenskalen in den Fächern „Diplomarbeit“ und „Steuern schriftlich“ seien nachträglich massiv korrigiert worden.

Die Vorinstanz erwog in ihrem Entscheid vom 5. Januar 2016, die Ausführungen der Beschwerdeführerin würden jeglicher sachlichen Grundlage entbehren und die umstrittene Ausgestaltung der Notenskalen entspreche derjenigen früherer Prüfungssessionen.

6.2.1 Wird das Bewertungsschema bzw. die Punkte-/Notenskala nicht durch das Gesetz oder das Reglement festgelegt, so liegt es – unter der Voraussetzung der rechtsgleichen und sachgerechten Bewertung aller Kandidaten einer Prüfung – grundsätzlich im Ermessen der Prüfungskommission, die Skala auch erst nachträglich festzulegen oder sogar angemessen zu korrigieren (Urteil des BVGer B-2568/2008 vom 15. September 2008 E. 6 m.w.H.; B-6871/2009 vom 16. Juli 2010, S. 6). In seiner Rechtsprechung erachtete das Bundesverwaltungsgericht insbesondere eine nachträgliche Korrektur der Notenskala um rund 10% als zulässig (Urteile des BVGer B-2568/2008 vom 15. September 2008 E. 7; B-5547/2013 vom 24. April 2014 E. 7.3). Demgegenüber erscheint eine massive nachträgliche Korrektur insbesondere dann als problematisch, wenn das Fach aus einer einzigen Aufgabe besteht, welche mit unbestrittenermassen übertrieben hohen Anforderungen gestellt worden war, so dass nach der ursprünglichen Notenskala kein Kandidat auch nur eine genügende Leistung zu

erzielen vermochte. Denn eine nachträgliche massive Anpassung der Notenskala vermag eine zu schwierige Aufgabe nicht zu korrigieren (Urteile des BVGer B-5547/2013 vom 24. April 2014 E. 7.2; B-2568/2008 vom 15. September 2008 E. 6.1).

6.2.2 In der Aufgabenstellung zur Diplomarbeit war die maximale Punktzahl mit 60 Punkten vermerkt, wobei 10 Punkte für Formelles und je 25 Punkte für die Lösung der zwei Fälle vorgesehen wurde. Gemäss dem der Beschwerdeführerin zur Akteneinsicht zugestellten Bewertungsschema konnten für die beiden Fälle je 30 Punkte und für Formelles 12 Punkte, d.h. insgesamt 72 Punkte, erzielt werden. Die angekündigte Punkteverteilung von knapp 17% für Formelles und je rund 41,5% pro Fall hat sich durch die Erhöhung der erreichbaren Punktzahl nicht verändert, weshalb die nachträgliche Punkteerhöhung unproblematisch ist.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, indem bei gleichbleibender Notenskala die Gesamtpunktzahl von 60 auf 72 Punkte erhöht worden sei, sei die Notenskala zur Diplomarbeit nachträglich um 17% korrigiert worden, worin sie einen Verfahrensfehler zu erkennen glaubt. Für diese Argumentation geht die Beschwerdeführerin davon aus, dass auch nach einer allfälligen vorbestehenden Notenskala für die Note 6.0 die Maximalpunktzahl von 60 Punkten, d.h. 100%, erforderlich gewesen wäre. Für eine solche Annahme bestehen keinerlei Anhaltspunkte.

Ob eine Korrektur der Notenskala vorgenommen worden ist, ist aus den Akten nicht ersichtlich und kann offen gelassen werden. Denn selbst die nachträgliche Festsetzung oder allenfalls eine angemessene Korrektur einer Notenskala liegt grundsätzlich im Ermessen der Erstinstanz. Eine proportionale Anpassung einer allfällig vorbestehenden Notenskala an die neue maximal erreichbare Punktezahl wäre im vorliegenden Fall ohne Weiteres als sachgerecht und zulässig zu erachten. Damit erweist sich diese Rüge der Beschwerdeführerin als unbegründet.

6.2.3 Wie bereits ausgeführt, ist die Notenskala im Fach „Steuern schriftlich“ für sich nicht zu beanstanden (vgl. E. 6.1.4 f.).

Die Beschwerdeführerin vergleicht die in der Prüfungssession 2006 verwendete Notenskala mit der umstrittenen Notenskala und geht aufgrund der für die Note 6.0 jeweils erforderlichen Punkte davon aus, dass die Notenskala insgesamt um über 15% korrigiert worden sei.

Die Beschwerdeführerin belegt nicht, dass die Notenskalen der Prüfungssessionen 2006 und 2008 vorgängig identisch gewesen wären. Ebenso wenig ist eine nachträgliche Änderung der Notenskala im Fach „Steuern schriftlich“ an sich erstellt und eine solche Änderung wird von der Vorinstanz im Übrigen bestritten.

Ob und in welchem Umfang die Notenskala der Prüfung „Steuern schriftlich“ angepasst worden ist, kann vorliegend offen gelassen werden, da die Beschwerde – wie nachfolgend aufgezeigt wird – in Bezug auf das Fach „Steuern schriftlich“ aufgrund eines anderen Verfahrensmangels gutzuheissen ist.

7.

Die Beschwerdeführerin rügt die Aufgabenstellung im Fach „Steuern schriftlich“, insbesondere im Prüfungsteil „Internationales Steuerrecht“, als ausserhalb des Prüfungsstoffes liegend.

Die Erstinstanz hat sich zu diesem Vorwurf nicht geäussert, obwohl die Vorinstanz ihr mit Verfügung vom 28. April 2015 dazu Gelegenheit gegeben hatte.

In ihrem Entscheid vom 5. Januar 2016 erachtet die Vorinstanz die Aufgaben als weglitungskonform.

7.1 Mängel im Prüfungsablauf stellen nur dann einen rechtserheblichen Verfahrensmangel dar, wenn sie das Prüfungsergebnis eines Kandidaten in kausaler Weise entscheidend beeinflussen können oder beeinflusst haben (vgl. Urteile des BGer 2D_6/2010 vom 24. Juni 2010 E. 5.2; 1P.420/2000 vom 3. Oktober 2000 E. 4b; Verwaltungspraxis der Bundesbehörden (VPB) 56.16 E. 4). Eine Beeinträchtigung muss so schwerwiegend sein, dass sie nach dem Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung geeignet ist, die Feststellung der Leistungsfähigkeit und des Wissens des Kandidaten zu verunmöglichen oder doch wesentlich zu erschweren (vgl. Urteil des BGer 2D_6/2010 vom 24. Juni 2010 E. 5.3.1 m.H.; DANIEL WIDRIG, Studieren geht über Prozessieren, Jusletter 2. Mai 2011 Rz. 35).

7.2 Mit Urteil B-6666/2010 hat das Bundesverwaltungsgericht bestätigt, dass sich der Prüfungsstoff im Fach „Steuern allgemein“, d.h. in den Fächern „Steuern schriftlich“ und „Steuern mündlich“, nach neuer Prüfungsordnung (Prüfungsordnung für die höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten vom 10. November 2005, genehmigt am 29. Juni

2006; nachfolgend: Prüfungsordnung 2008) und neuer Wegleitung (Wegleitung zur Prüfungsordnung für die höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten vom 4. Mai 2006, genehmigt am 21. Juni 2006; nachfolgend: Wegleitung 2008) bestimmt (Urteil des BVGer B-6666/2010 vom 12. Mai 2011 E. 2). Die Beschwerdeführerin macht keine Revisionsgründe geltend. Die erneuten Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach sich der Prüfungsstoff im Fach „Steuern schriftlich“ nach dem altem Prüfungsreglement 1996 richte, sind demnach unbeachtlich (vgl. auch vorstehend E. 5.3.1).

7.3 Gemäss Wegleitung 2008 umfassen die Fragestellungen der Diplomprüfung „Steuern allgemein“ den Prüfungsstoff der entsprechenden Modulprüfungen nach Ziff. 2.2 der Wegleitung 2008 sowie den Prüfungsstoff nach Ziff. 3.2 der Wegleitung 2008 (Ziff. 3.1 der Wegleitung 2008 i.V.m. Ziff. 5.2.2 [2] der Prüfungsordnung 2008). Der für die Vertiefungsgebiete definierte Prüfungsstoff ist unbestrittenermassen nicht Gegenstand der Prüfung „Steuern schriftlich“ (e contrario Ziff. 3.1 in fine).

Für den Teilbereich „Internationales Steuerrecht“ ist zum Modulprüfungsstoff in Ziff. 2.2.3 der Wegleitung 2008 Folgendes bestimmt:

„Internationales Steuerrecht

Die Kandidatin oder der Kandidat kann die Grundlagen und Regeln des internationalen Steuerrechts aufgrund des internen Steuerrechtes mit internationalem Bezug sowie aufgrund des OECD-Musterabkommens beschreiben, mit eigenen Worten begründen und auf gängige Sachverhalte anwenden.

Wesen und Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen

Definitionen

- Person, Gesellschaft, Unternehmen, internationaler Verkehr, zuständige Behörde, Staatsangehörige
- Ansässigkeit
- Betriebsstätten
- Unbewegliches Vermögen
- Dividenden
- Zinsen
- Lizenzgebühren
- Selbständige Arbeit

Zuteilungsnormen

- Unbewegliches Vermögen
- Bewegliches Vermögen
- Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und Veräußerungsgewinne
- Einkünfte aus beweglichem Vermögen und Veräußerungsgewinne
- Erwerbseinkünfte (freie Berufe/unselbständige Erwerbstätigkeit)
- Unternehmensgewinne
- Andere Einkünfte

Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

- Steuerbefreiung
- Steueranrechnung“

Ziff. 3.2.3 der Wegleitung 2008 definiert als Prüfungsstoff für die Diplomprüfung in Bezug auf den Teilbereich „Internationales Steuerrecht“ wie folgt:

„Internationales Steuerrecht

- Internrechtliche Bestimmungen von DBG/StHG
- OECD-Musterabkommen im Allgemeinen
- Missbrauchsbestimmungen (OECD-MA und BRB 1962/1999)
- Verständigungsverfahren (OECD-MA)
- Amts- und Rechtshilfe (OECD-MA)
- Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen
- Grundlagen der EU-Mutter-Tochterraichtlinie
- Pauschale Steueranrechnung
- DBA D, F, I, A“

Demgegenüber ist für das Vertiefungsgebiet „Internationales Steuerrecht“ in Ziff. 3.3.3 der Wegleitung 2008 folgender zusätzlicher Prüfungsstoff vorgesehen:

„Die Kandidatin oder der Kandidat analysiert, plant und beurteilt komplexe grenzüberschreitende Fälle und Fragestellungen.

- Vermeidung der Doppelbesteuerung einzelner DBA (insbesondere D, A, I, F, LUX, NL, UK, US) und davon abweichende Besonderheiten
- Rückerstattung ausländischer Quellensteuern
- Missbrauchsbestimmungen einzelner DBA (insbesondere D, A, I, F, LUX, NL, US) und davon abweichende Besonderheiten
- EU-Richtlinien und Bilaterale Verträge (EU-Zinsbesteuerung, EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, Sozialversicherungsvereinbarungen)
- Planung internationaler Konzernstrukturen (u.a. Principal Structure, Swiss Finance Branch)
- OECD Transfer Pricing Guidelines

- Einsatz von Off-Shore-Gesellschaften
- Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Erbschaften gemäss den bestehenden Erbschaftssteuerabkommen
- Advanced Pricing Agreements
- Expatriates
- Zinsbesteuerungsgesetz“

7.4 Die Teilprüfung „Internationales Steuerrecht“ bestand aus insgesamt sechs Aufgaben. Die Beschwerdeführerin rügt insbesondere die Aufgabenstellungen der Aufgaben 1 (Verrechnungspreise) und 6 (Wegzug nach England) als nicht wegleitungskonform. Sie bringt vor, die Prüfungsaufgaben hätten insbesondere auch den für die Repetenten nicht vorausgesetzten Prüfungsstoff des Vertiefungsgebiets „Internationales Steuerrecht“ beinhaltet.

7.4.1 Zur Aufgabe 1 (Verrechnungspreise) führt die Beschwerdeführerin aus, das Thema rund um Verrechnungspreise bzw. transfer pricing gehöre nicht zum Prüfungsstoff im Fach „Steuern allgemein“ bzw. „Steuern schriftlich“, sondern zum Vertiefungsgebiet. Die Stellungnahme des Experten vom 12. September 2013 zeige mit aller Deutlichkeit, dass die verlangten Antworten ohne Kenntnisse des Prüfungsstoffs des Vertiefungsgebiets nicht hätten erbracht werden können. Thema der Aufgabe 1 seien nicht Lizenzgebühren, sondern Verrechnungspreise gewesen. Zwar hätten in der Teilaufgabe 1.4 Lizenzgebühren ermittelt werden müssen, jedoch im Themenbereich Verrechnungspreise. Zudem seien gemäss Modulprüfungsstoff nur Grundlagen verlangt gewesen. Bei den Lizenzgebühren sei dies die Definition. Dies seien jedoch keinesfalls komplexe Berechnungen von Lizenzgebühren nach der Fremdvergleichsmarge.

Die Vorinstanz folgert im Entscheid vom 5. Januar 2015, bei dieser Frage gehe es um Lizenzgebühren, die von Ziff. 2.2.3 der Wegleitung 2008 abgedeckt würden. In der Vernehmlassung vom 19. Mai 2016 hat die Vorinstanz keine Ausführungen zu dieser Rüge gemacht.

In der Stellungnahme vom 12. September 2013 erläutert der Experte, für die fehlenden Punkte hätten insbesondere ausführliche Erläuterungen zu den in den OECD-Grundsätzen enthaltenen Methoden gemacht werden müssen. Die OECD-Grundsätze würden zwischen geschäftsfallbezogenen Standard- und Gewinnmethoden unterscheiden.

Bei den vom Experten erwähnten OECD-Grundsätzen handelt es sich um die „OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations“ auf Deutsch auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien

genannt (aktuelle Version verfügbar unter < www.oecd-ilibrary.org > Catalogue > Books, abgerufen am 23. August 2017; nachfolgend: OECD Transfer Pricing Guidelines).

Es ist unbestritten, dass es bei der Aufgabe 1 unter anderem um Lizenzgebühren als Anwendungsfall ging. Der Schwerpunkt der Aufgabe lag hingegen – entsprechend dem Titel – auf dem Thema „Verrechnungspreise“, wobei der Fall eine internationale Konzernstruktur mit mehreren Tochtergesellschaften betraf. So lautete die Teilaufgabe 1.3 (5 Punkte) wie folgt:

„Welche Methoden sehen die OECD-Verrech[n]ungspreisgrundsätze zur Überprüfung von Lieferungen und Leistungen zwischen verbundenen Gesellschaften vor (Kurzbeschreibung)?“

Demnach wurden ausdrücklich vertiefte Kenntnisse der OECD Transfer Pricing Guidelines und des Themas „Verrechnungspreise“ vorausgesetzt. Die OECD Transfer Pricing Guidelines sind jedoch weder im Modulprüfungsstoff gemäss Ziff. 2.2.3 der Wegleitung 2008 noch im Prüfungsstoff gemäss Ziff. 3.2.3 der Wegleitung 2008 vorgesehen. Ebenso wenig ist darin das Thema „Verrechnungspreise“ als Prüfungsstoff bestimmt.

Im Gegensatz dazu sind die OECD Transfer Pricing Guidelines im Prüfungsstoff für das Vertiefungsgebiet „Internationales Steuerrecht“ explizit aufgeführt. Ebenfalls darin aufgelistet sind sogenannte Advanced Pricing Agreements, die wie die OECD Transfer Pricing Guidelines Verrechnungspreise zum Thema haben.

Folglich liegt die Aufgabe 1 zumindest teilweise offensichtlich ausserhalb des Prüfungsstoffs der Prüfung „Steuern allgemein“ bzw. „Steuern schriftlich“ gemäss Wegleitung 2008.

7.4.2 Die Beschwerdeführerin rügt in Bezug auf die Aufgabe 6 (Wegzug nach England) und die Teilaufgabe 4.4 insbesondere, dafür seien vertiefte Kenntnisse verschiedener Artikel des „DBA CH-UK“ (zit. unten) und des „Erbschaftssteuerabkommens CH-UK“ (zit. unten) vorausgesetzt gewesen, die beide nur im Prüfungsstoff des Vertiefungsfachs enthalten seien. Zur Ausräumung des Verfahrensmangels genüge es nicht, wenn gemäss den Erwägungen der Vorinstanz gewisse Artikel des DBA CH-UK textmässig dem „OECD-Musterabkommen“ (zit. unten) entsprechen würden.

Im Entscheid vom 5. Januar 2015 bestätigt die Vorinstanz, dass das DBA CH-UK in den relevanten Ziffern der Wegleitung 2008 nicht enthalten sei,

dass gemäss Wegleitung hingegen das OECD-Musterabkommen bekannt sein müsse. Da die in der Antwort verlangten Art. 13 Abs. 1 und 15 Abs. 1 DBA CH-UK dem OECD-Musterabkommen entsprechen würden, sei die Aufgabe 6 wegleitungskonform.

Gemäss Stellungnahme des Experten vom 12. September 2013 hätte bei der Aufgabe 4.4 für den nicht erteilten Punkt ausgeführt werden müssen, dass das Recht auf die Erhebung der Schenkungssteuer durch kein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Vereinten Königreich eingeschränkt wird und dass weder das DBA CH-UK noch das Erbschaftssteuerabkommen CH-UK auf Schenkungen anwendbar sind. Für die Erteilung der Punkte bei der Aufgabe 6 wäre gemäss Stellungnahme vom 12. September 2013 insbesondere die Nennung von Art. 13 Abs. 1, Art. 15 Abs. 1 und Art. 2 des DBA CH-UK wie auch Kenntnisse der Rechtsprechung zum DBA CH-UK erforderlich gewesen.

Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 8. Dezember 1977 (SR 0.672.936.712; nachfolgend: DBA CH-UK) war unbestrittenermassen nicht Prüfungsstoff der Prüfung „Steuern schriftlich“ (Ziff. 2.2.3 und Ziff. 3.2.3 der Wegleitung 2008). Desgleichen ist das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftsteuern vom 17. Dezember 1993 (SR 0.672.936.73; nachfolgend: Erbschaftssteuerabkommen CH-UK) offensichtlich weder vom Modulprüfungsstoff nach Ziff. 2.2.3 der Wegleitung 2008 noch vom Prüfungsstoff nach Ziff. 3.2.3 der Wegleitung 2008 erfasst.

Demgegenüber ist das DBA CH-UK im vorliegend nicht relevanten Prüfungsstoff für das Vertiefungsgebiet „Internationales Steuerrecht“ explizit aufgeführt. Desgleichen sind im Vertiefungsfach gewisse Kenntnisse der bestehenden Erbschaftssteuerabkommen vorausgesetzt (Ziff. 3.3.3 der Wegleitung 2008).

Die Argumentation der Vorinstanz, wonach die Aufgabe allenfalls unter Anwendung des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung vom 18. November 2005 (OECD [2005], Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, OECD Publishing, Paris, verfügbar unter < www.oecd-ilibrary.org > Catalogue > Books,

abgerufen am 23. August 2017; nachfolgend: OECD-Musterabkommen) hätte gelöst werden können, erscheint u.a. in Anbetracht der Stellungnahme des Experten vom 12. September 2013 wenig überzeugend. Für die Erteilung der von der Beschwerdeführerin nicht erzielten Punkte war die Zitierung von Bestimmungen des anwendbaren DBA CH-UK erforderlich und nicht die Zitierung des OECD-Musterabkommens. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass vorliegend gewisse Artikel des DBA CH-UK mit dem OECD-Musterabkommen übereinstimmen. Da unbestrittenermassen keine Kenntnisse des DBA CH-UK vorausgesetzt waren, mussten die Kandidaten der Prüfung „Steuern schriftlich“ die Übereinstimmung der Artikel 13 und 15 des DBA CH-UK mit dem OECD-Musterabkommen nicht kennen. Sodann unterscheidet sich beispielsweise der vom Experten als Teil der Lösung zur Aufgabe 6.4 aufgeführte Art. 2 des DBA CH-UK von Art. 2 des OECD-Musterabkommens.

Damit liegen auch die Fragestellungen der Aufgaben 4.4 und 6 zumindest teilweise ausserhalb des Prüfungsstoffs im Fach „Steuern allgemein“ bzw. „Steuern schriftlich“.

7.4.3 Die fehlende Konformität der Aufgaben 1, 4.4 und 6 mit dem relevanten Prüfungsstoff gemäss Wegleitung 2008 stellt für sich einen offensichtlichen Verfahrensmangel dar, durch welchen die Bewertung des Wissens und der Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin im relevanten Prüfungsstoff verunmöglicht bzw. zumindest erheblich erschwert wurde. Demnach braucht die Rüge der Beschwerdeführerin in Bezug auf die fehlende Konformität der übrigen Fragen im Fach „Internationales Steuerrecht“ mit dem Prüfungsstoff gemäss Wegleitung 2008 nicht weiter geprüft zu werden.

7.5 Die Beschwerdeführerin hat in der Teilprüfung „Internationales Steuerrecht“ 18,5 von 60 möglichen Punkten erhalten. Insgesamt erzielte sie im Fach „Steuern schriftlich“ 76 Punkte, wobei etwa die Note 4.0 ab 100 Punkten erteilt wurde. Mit einer höheren Anzahl Punkte alleine schon in der Teilprüfung „Internationales Steuerrecht“ wäre es der Beschwerdeführerin somit möglich gewesen, eine Fachnote „Steuern schriftlich“ zu erzielen, mit der sie die höhere Fachprüfung bestanden hätte (vgl. vorstehend E. 3; vgl. auch Art. 28 Bst. b des Prüfungsreglements 1996). Der Mangel ist demnach zumindest geeignet, das Prüfungsergebnis der Beschwerdeführerin insgesamt in kausaler Weise entscheidend zu beeinflussen und ist mithin rechtserheblich.

Als Zwischenergebnis liegt ein rechtserheblicher Verfahrensmangel in Bezug auf die Prüfung im Fach „Steuern schriftlich“ vor und die diesbezügliche Rüge der Beschwerdeführerin ist folglich begründet.

7.6 Voraussetzung für die Erteilung des eidgenössischen Diploms für Steuerexperten ist in jedem Fall ein gültiges und genügendes Prüfungsergebnis (Art. 31 i.V.m. Art. 28 des Prüfungsreglements 1996). Es besteht ein gewichtiges öffentliches Interesse daran, dass nur Kandidaten das entsprechende Zeugnis oder Diplom erhalten, welche den damit verbundenen hohen Erwartungen auch nachgewiesenermassen entsprechen. Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts und seiner Vorgängerorganisation ist ein gültiges und nachweislich genügendes Prüfungsergebnis grundsätzliche Voraussetzung für die Erteilung des entsprechenden Prüfungszeugnisses oder Diploms. Wurde das Prüfungsergebnis durch einen Verfahrensfehler im Prüfungsablauf, d.h. Umstände, die nicht die Prüfungskandidatin zu vertreten hat, ungünstig beeinflusst und liegt deswegen kein gültiges Prüfungsergebnis vor, so ist diese Voraussetzung nicht erfüllt. Dies kann grundsätzlich nur zur Folge haben, dass die Prüfungskandidatin den betroffenen Prüfungsteil gebührenfrei wiederholen darf. Die Anerkennung eines Mangels im Verfahren kann, selbst wenn der Fehler unzweifelhaft nachgewiesen ist, nicht zur Erteilung des Prüfungszeugnisses führen (vgl. BVGE 2010/21 E. 8.1 m.H.; Urteil des BVGer B-2229/2011 vom 13. Februar 2012 E. 5.1).

Vorliegend wurde die Beschwerdeführerin zu einer ausserhalb des Prüfungsstoffs liegenden Problemstellung befragt, womit offensichtlich ein Verfahrensmangel vorliegt. Da mit einer höheren Teilnote im Bereich „Internationales Steuerrecht“ eine Fachnote hätte erzielt werden können, die zum Bestehen der Prüfung hätte führen können, und der Verfahrensfehler mithin erheblich ist, hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf kostenlose Wiederholung der Prüfung im Fach „Steuern schriftlich“ ohne Anrechnung an die Anzahl der erfolglosen Prüfungsversuche.

7.7 Damit erübrigen sich Erwägungen zum allgemeinen Schwierigkeitsgrad der Prüfung bzw. zu den Vorbringen der Beschwerdeführerin, in den Teilprüfungen „Internationales Steuerrecht“ und „Mehrwertsteuer“ sei im Umfang des jeweiligen Vertiefungsfachs geprüft worden und damit seien übertrieben strenge Anforderungen gestellt worden.

7.8 Die Beschwerdeführerin beantragt in ihrer Beschwerde sinngemäss die Erhöhung ihrer Noten in den Fächern „Steuern schriftlich“ und „Diplomarbeit“ sowie eventualiter die Erteilung des Diploms. Diesen Rechtsbegehren könnte nur entsprochen werden, wenn die Beschwerdeführerin den Nachweis erbringen könnte, dass ihre Leistung in den beiden Fächern zusammen mit der Note 4.5 im Fach „Steuern mündlich“ trotz dem Verfahrensfehler die Voraussetzung von Art. 28 Bst. b des Prüfungsreglements 1996 erfüllt. Sie müsste somit nachweisen, dass sie Leistungen in den Fächern „Steuern schriftlich“ und „Diplomarbeit“ erbracht hat, die entsprechend höher zu bewerten wären (vgl. oben, E. 3).

In der Folge ist daher zu prüfen, ob die Vorinstanz die Rügen der Beschwerdeführerin, ihre Prüfungsleistungen im Fach „Steuern schriftlich“ und im Fach „Diplomarbeit“ seien zu tief bewertet worden, zu Recht als unbegründet erachtete. Hierfür werden die Stellungnahmen der Experten anhand der bereits dargelegten Grundsätze überprüft (vgl. E. 4). Dass die Prüfung „Steuern schriftlich“ nicht vollumfänglich dem relevanten Prüfungstoff entsprach, kann dabei nicht berücksichtigt werden.

8.

Die Experten, deren Notenbewertung beanstandet wird, nehmen im Rahmen der Vernehmlassung der Erstinstanz Stellung. Dabei überprüfen sie in der Regel ihre Bewertung nochmals und geben bekannt, ob sie eine Korrektur als gerechtfertigt erachten oder an der ursprünglichen Bewertung festhalten (vgl. statt vieler BVGE 2008/14 E. 3.2 m.H.).

In Bezug auf die relative Gewichtung der verschiedenen Aufgaben, der Überlegungen oder Berechnungen, die zusammen die korrekte und vollständige Antwort auf eine bestimmte Prüfungsfrage darstellen, kommt den Experten ein erheblicher Beurteilungsspielraum zu. Dies gilt insbesondere auch bei der Beurteilung der Frage, wie viele Punkte für eine konkrete abweichende oder nur teilweise richtige Antwort erteilt werden. Das Ermessen der Experten ist lediglich dann eingeschränkt, wenn die Prüfungsorgane ein verbindliches Bewertungsraster vorgegeben haben, in dem die genaue Punkteverteilung für einzelne Teilantworten klar definiert ist. In einem solchen Fall hat jeder einzelne Kandidat entsprechend dem Grundsatz der Gleichbehandlung den Anspruch darauf, dass er diejenigen Punkte erhält, die ihm gemäss Bewertungsraster für eine richtige Teilleistung zustehen (vgl. statt vieler BVGE 2008/14 E. 4.3.2 m.H.).

Soweit die Experten in ihrer Stellungnahme im Einzelnen dargelegt haben, warum eine Lösung der Beschwerdeführerin falsch oder unvollständig ist und sie daher nicht die Maximalpunktzahl erhalten hat, wird die Beschwerdeführerin den Anforderungen an eine genügende Substantiierung ihrer Rügen nicht gerecht, wenn sie sich einfach darauf beschränkt zu behaupten, ihre Lösung sei vollständig und korrekt, ohne jedoch diese Behauptung wenigstens in einer Replik näher zu begründen oder zu belegen (vgl. BVerGE 2010/21 E 5.1 m.H.; vgl. auch vorstehend E. 4).

8.1 Die Beschwerdeführerin rügt eine Unterbewertung aller drei Teilprüfungen des Fachs „Steuern schriftlich“. In ihrer Stellungnahme vom 24. August 2009 hatte die Beschwerdeführerin vor der Vorinstanz bereits bestätigt, dass den Begründungen der Experten zu den Aufgaben 1 bis 3 der Teilprüfung „Nationales Steuerrecht“ und zu den Aufgaben 1 und 3 sowie teilweise der Aufgabe 2 der Teilprüfung „Mehrwertsteuer“ gefolgt werden könne. In Bezug auf die Teilprüfung „Mehrwertsteuer“ gewährte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin einen zusätzlichen halben Punkt. Sie verneinte jedoch den Anspruch der Beschwerdeführerin auf den von ihr beantragten zusätzlichen halben Punkt bei der Ziff. 1.2 der Aufgabe 2. Die nach dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6666/2010 zusätzlich eingereichten Stellungnahmen der Experten hat die Beschwerdeführerin in den vor der Vorinstanz eingereichten Stellungnahmen bloss allgemein beanstandet.

In ihrer Beschwerde vom 8. Februar 2016 führt die Beschwerdeführerin zur Bewertung der drei Teilprüfungen „Nationales Steuerrecht“, „Mehrwertsteuer“ und „Internationales Steuerrecht“ nur aus, der Nachweis für weitere Punkte bzw. für eine rechtsungleiche Bewertung sei ihr nicht möglich, da ihr die Einsicht in Prüfungen von anderen Kandidaten und in die Musterlösungen versagt worden sei.

Die Vorinstanz bestätigt in ihrem Entscheid vom 5. Januar 2016, die Bewertungen im Fach „Steuern schriftlich“ seien nicht zu beanstanden.

Wie bereits dargelegt, haben die Experten in den Stellungnahmen die vorgenommene Bewertung der Antworten der Beschwerdeführerin erneut überprüft und begründet (vgl. E. 5.3 und 5.4).

Die Beschwerdeführerin hat keine substantiierten Rügen vorgebracht, welche die Stellungnahmen der Experten bzw. die Erwägungen der Vorinstanz

in Frage stellen würden. Damit erweist sich ihre Rüge zur Bewertung im Fach „Steuern schriftlich“ als unbegründet.

8.2 Nachdem die Note im Fach „Steuern schriftlich“ nicht zu beanstanden ist, hätte die Beschwerdeführerin die Diplomprüfung einzig bestanden, wenn sie im Fach „Diplomarbeit“ die Maximalnote von 6.0 erzielt hätte.

8.2.1 Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe zu Unrecht die Stellungnahme der Experten als überzeugend, demgegenüber ihre Rügen als unsubstantiiert erachtet. Weiter beanstandet die Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe einen Teil ihrer Rügen in antizipierter Beweiswürdigung überhaupt nicht geprüft.

8.2.2 Die Vorinstanz hat in ihrem Entscheid vom 5. Januar 2016 einzelne von den Experten angeführte Mängel der Diplomarbeit anhand der Rügen der Beschwerdeführerin überprüft. Sie hat die Bewertung dieser Teilaufgaben beziehungsweise die Punktevergabe als nicht zu beanstanden erachtet. Gestützt darauf stellte die Vorinstanz fest, dass 13 Punkte zu Recht nicht erteilt worden seien, weshalb die Beschwerdeführerin noch höchstens die Note 5.5 hätte erzielen können. Die Vorinstanz folgerte, dass offen bleiben könne, welche Note im Fach „Diplomarbeit“ genau gerechtfertigt wäre, da der gewichtete Durchschnitt aufgrund der Note 2.5 im Fach „Steuern schriftlich“ ungenügend sei.

In ihrer Stellungnahme vom 19. Mai 2016 ergänzte die Vorinstanz, sie habe das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin nicht verletzt, da bei Gutheissung der übrigen Rügen der Beschwerdeführerin im Fach „Diplomarbeit“ zwar zusätzliche Punkte hätten erteilt werden können, dies jedoch am Nichtbestehen der Prüfung nichts geändert hätte.

8.2.3 Die Vorinstanz hat die substantiierten Rügen der Beschwerdeführerin zur Bewertung der Diplomarbeit aufgenommen. Sie hat die Stellungnahme der Experten zu einzelnen Mängeln der Diplomarbeit geprüft und in Bezug auf diese als unbegründet erachtet, wobei der Beschwerdeführerin insoweit zuzustimmen ist, als dass die betreffende Würdigung der Vorinstanz äusserst knapp ausgefallen ist. Die Beschwerdeführerin begründet indessen nicht, inwiefern die von der Vorinstanz vorgenommene Würdigung der Bewertung in Bezug auf die überprüften 13 Punkte falsch sein soll.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist die Vorinstanz nicht verpflichtet, sämtliche Rügen zu prüfen, sondern durfte sich darauf beschränken, ihre Rügen nur insoweit zu überprüfen, als dass diese einen Einfluss auf den Ausgang des Verfahrens haben konnten.

8.2.4 Nachdem die Beschwerdeführerin die Prüfung im Fach „Steuern schriftlich“ erneut abgelegt haben wird, wird sich zeigen, ob sie allenfalls eine höhere Note erzielt, aufgrund der sie eine umfassende Überprüfung der Bewertung der Diplomarbeit beanspruchen kann.

8.3 Damit sind die Bewertungen – soweit vorliegend überprüft – nicht zu beanstanden, weshalb die Voraussetzungen zur Erteilung des Diploms nicht erfüllt sind.

9.

Der Beschwerdeführerin ist demnach zu gestatten die Prüfung im Fach „Steuern schriftlich“ gemäss den nachfolgenden Modalitäten kostenlos zu wiederholen.

9.1 Es werden keine Prüfungen nach den älteren Reglementen bzw. Prüfungsordnungen mehr durchgeführt. Seit dem Jahr 2012, d.h. seit nunmehr 5 Jahren, werden die Prüfungen nach der aktuellen Prüfungsordnung (Prüfungsordnung für die höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten vom 25. November 2009, genehmigt am 20. Juni 2011; nachfolgend: Prüfungsordnung 2012) durchgeführt, wobei sich der Prüfungsstoff nach der aktuellen Wegleitung (Wegleitung zur Prüfungsordnung für die höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten vom 4. Juni 2010, genehmigt am 9. Juni 2010; nachfolgend: Wegleitung 2012) richtet.

9.2 Da die schriftliche Prüfung im Fach „Steuern“ nach aktuellem Reglement als eine einzige Prüfung von 5 Stunden konzipiert ist, lassen sich die einzelnen Teilbereiche nicht ohne Weiteres trennen. Der Beschwerdeführerin ist die Wiederholung der gesamten Prüfung im Fach „Steuern schriftlich“ zu ermöglichen. Dies gilt insbesondere, da auch nach altem Reglement 1996 eine einzige Note für das Fach „Steuern schriftlich“ erteilt worden war und die Punkte der einzelnen Teilprüfungen zusammenaddiert wurden. Angesichts der von der Beschwerdeführerin erzielten Punkte im Teilbereich „Nationales Steuerrecht“, liegt eine Wiederholung der gesamten Prüfung „Steuern schriftlich“ auch in ihrem Interesse.

9.3 Es besteht kein Anlass, für die Bestehensvoraussetzungen ein neueres bzw. das aktuelle Reglement anzuwenden. Demnach ist das Bestehen oder Nichtbestehen der Diplomprüfung – nach erneut abgelegter Prüfung „Steuern schriftlich“ durch die Beschwerdeführerin – unverändert nach dem Prüfungsreglement 1996 zu beurteilen.

10.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als teilweise begründet und ist dementsprechend teilweise gutzuheissen. Der Entscheid der Vorinstanz sowie die Verfügung der Erstinstanz sind aufzuheben und letztere ist anzuweisen, der Beschwerdeführerin unentgeltlich und ohne Anrechnung an die Anzahl der erfolglosen Prüfungsversuche die Möglichkeit zu geben, die Prüfung im Fach "Steuern schriftlich" kostenlos zu wiederholen. Anschliessend hat die Vorinstanz unter Berücksichtigung des Ergebnisses dieser Wiederholung erneut über das Bestehen oder Nichtbestehen der höheren Fachprüfung für Steuerexperten zu entscheiden.

11.

Die Beschwerdeinstanz auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten können jedoch einer Partei u.a. dann ganz oder teilweise erlassen werden, wenn Gründe in der Sache oder in der Person der Partei es als unverhältnismässig erscheinen lassen, sie ihr aufzuerlegen (Art. 6 Bst. b des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Beim vorliegenden Ausgang des Verfahrens gilt die Beschwerdeführerin als teilweise obsiegend, weshalb ihr grundsätzlich reduzierte Verfahrenskosten aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Hingegen rechtfertigt sich vorliegend aufgrund der besonderen Umstände – wie unter anderem die sehr lange gesamte Verfahrensdauer – ein ausnahmsweiser Verzicht auf die Erhebung von Verfahrenskosten.

Vorinstanzen werden auch bei Unterliegen keine Kosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

12.

Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeführerin war im vorliegenden Verfahren

nicht vertreten, und auch sonst sind ihr keine anrechenbaren Kosten in diesem Sinn entstanden. Daher ist praxisgemäss keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG sowie Art. 7 Abs. 3 und 4 VGKE).

13.

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Schweizerische Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. t i.V.m. Art. 82 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]). Er ist somit endgültig.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der angefochtene Beschwerdeentscheid vom 5. Januar 2016 sowie die Verfügung vom 28. Oktober 2008 werden aufgehoben. Die Erstinstanz wird im Sinne der Erwägungen angewiesen, der Beschwerdeführerin unentgeltlich und ohne Anrechnung an die Anzahl der erfolglosen Prüfungsversuche die Möglichkeit zu geben, die schriftliche Prüfung im Fach Steuern zu wiederholen. Die Streitsache wird an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese unter Berücksichtigung des Ergebnisses dieser Wiederholung und im Sinne der Erwägungen erneut über das Bestehen oder Nichtbestehen der höheren Fachprüfung für Steuerexperten entscheide. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Beschwerdeführerin wird der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'100.– zurückerstattet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Einschreiben; Beilagen: Rückerstattungsformular, Beschwerdebeilagen zurück)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Einschreiben; Akten zurück)
- die Erstinstanz (Einschreiben; Akten zurück)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Ronald Flury

Hanna Marti Adji

Versand: 28. August 2017