



Urteil vom 4. Februar 2022

Besetzung

Richter Stephan Breitenmoser (Vorsitz),
Richter Francesco Brentani, Richter Pascal Richard;
Gerichtsschreiberin Andrea Giorgia Röllin.

Parteien

X. _____,
vertreten durch
Dr. iur. Ioannis Athanasopoulos, Rechtsanwalt,
_____,
Beschwerdeführer,

gegen

**Staatssekretariat für Bildung,
Forschung und Innovation SBFI,**
Einsteinstrasse 2, 3003 Bern,
Vorinstanz,

**Trägerorganisation für die höhere
Fachprüfung Steuerexperten,**
c/o EXPERTsuisse AG,
Stauffacherstrasse 1, 8050 Zürich,
Erstinstanz.

Gegenstand

Höhere Fachprüfung für Steuerexperten 2018.

Sachverhalt:**A.**

Im Sommer/Herbst 2018 legte X. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) die höhere Fachprüfung für Steuerexperten ab. Mit Verfügung vom 26. September 2018 teilte ihm die Trägerorganisation für die höhere Fachprüfung Steuerexperten (im Folgenden: Erstinstanz) als zuständige Prüfungskommission mit, er habe die Prüfung nicht bestanden. Seine Prüfungsleistungen wurden laut dieser Verfügung wie folgt bewertet:

Diplomarbeit mit Kolloquium	5
Steuern schriftlich	3
Betriebswirtschaft	3.5
Recht	4.5
Steuern mündlich	5.5
Kurzreferat mündlich	5
Notenpunkte:	43
Minuspunkte:	3.5

B.

B.a Gegen diesen Entscheid erhob der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 26. Oktober 2018 Beschwerde beim Staatssekretariat für Bildung, Forschung und Innovation SBFJ (im Folgenden: Vorinstanz). Er stellte folgende Rechtsbegehren (Hauptbegehren):

- "1) Es sei die Beschwerdegegnerin aufzufordern, eine rechtsgültige Zustelladresse für die Korrespondenz in diesem Verfahren zu bezeichnen.
- 2) Es sei festzustellen, dass die Beschwerdegegnerin sich mit ihrem Verhalten des Nichterlasses der vom Beschwerdeführer mit Schreiben vom 1. Oktober 2018 verlangten einlässlich begründeten, anfechtbaren Verfügung eine Rechtsverweigerung begangen hat, rechtsmissbräuchlich gehandelt hat und damit den Grundsatz des rechtlichen Gehörs verletzt hat.
- 3) Es sei festzustellen, dass die Prüfungsverfügung der Beschwerdegegnerin vom 26. September 2018 über Bestehen oder Nichtbestehen der eidgenössischen höheren Fachprüfung den Anspruch des rechtlichen Gehörs verletzt und willkürlich ist.
- 4) Es sei die Prüfungsverfügung der Beschwerdegegnerin vom 26. September 2018 über Bestehen oder Nichtbestehen der eidgenössischen höheren Fachprüfung aufzuheben, zum Neuentscheid mit einlässlicher und detaillierter Begründung an die Beschwerdegegnerin beziehungsweise Vorinstanz zurückzuweisen und diese im Rahmen der Neubeurteilung zu verpflichten, die folgenden Unterlagen zur Diplomprüfung 2018 mit dem neuen Entscheid zu edieren:
 - a. Korrekturschemen inklusive Punkteverteilung für die einzelnen (Teil-)Aufgaben;

- b. Musterlösungen inklusive Punkteschema für die einzelnen (Teil-)Aufgaben;
 - c. Notenskala; sowie
 - d. Übersicht der von sämtlichen KandidatInnen erzielten Resultate beziehungsweise Statistik der Prüfung Steuern schriftlich, woraus ersichtlich ist, wie viele KandidatInnen welche Noten erzielt haben, der Jahre 2018, 2017, 2016, 2015 und 2014.
- 5) Dem Beschwerdeführer sei die Vernehmlassung der Beschwerdegegnerin zur Stellungnahme zuzustellen.
- 6) Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin."

Anstelle von Ziffer 4 des Hauptbegehrens beantragte er eventualiter, die in Bst. a-d jener Ziffer genannten Unterlagen seien zu edieren und als Verfahrensakten in das Beschwerdeverfahren aufzunehmen. Im Anschluss an die Edition sei ihm eine Frist zur Beschwerdeergänzung anzusetzen.

B.b Nachdem die Vorinstanz den Beschwerdeführer am 4. März 2019 um Mitteilung ersucht hatte, ob er seine Beschwerde zurückziehen oder an ihr festhalten wolle, hielt der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 4. März 2019 an den Ziffern 2 f. und 6 seines Hauptbegehrens (neu Ziffer 1 f. und 6) fest. Dessen Ziffern 1 und 4 f. ersetzte er durch die von ihm neu formulierten Ziffern 3 bis 5 wie folgt:

- "3) Es sei der Entscheid der Trägerorganisation für die höhere Fachprüfung für Steuerexperten vom 26. September 2018 betreffend Nichtbestehen der höheren Fachprüfung für Steuerexperten aufzuheben.
- 4) Es sei die schriftliche Prüfung des Beschwerdeführers "Diplomprüfung Steuern schriftlich" mit der Note 4 zu bewerten.
- 5) Die höhere Fachprüfung für Steuerexperten sei unter Berücksichtigung der Ziffer 2 des Begehrens zusammen mit den übrigen erzielten Ergebnissen des Beschwerdeführers als insgesamt bestanden zu werten."

Eventualiter hielt er an den Ziffern 1 bis 4 und 6 f. seines ursprünglichen Hauptbegehrens fest, begehrte in Ziffer 5 neu aber, die Beschwerdegegnerin sei zu verpflichten, den Neuentcheid im Sinne von Ziffer 4 des früheren Hauptbegehrens dahingehend zu fällen, dass seine Teilprüfung "Steuern schriftlich" mit der Note 4.0 bewertet werde und die höhere Fachprüfung für Steuerexperten als insgesamt bestanden gelte.

Subeventualiter hielt er an den Ziffern 1 bis 4 und 6 f. seines vormaligen Eventualbegehrens fest, ersuchte in Ziffer 5 nun aber darum, dass die

Grenzfallklausel bezüglich seiner Teilprüfung "Steuern schriftlich" anzuwenden sei und diese Prüfung mit der Note 3.5 bewertet werde und damit die höhere Fachprüfung für Steuerexperten als insgesamt bestanden gelte.

C.

Mit Entscheid vom 27. Januar 2020 wies die Vorinstanz die Beschwerde ab, soweit sie auf diese eintrat. Die Verfahrenskosten wurden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie führte zur Begründung im Wesentlichen an, mangels eines schutzwürdigen Interesses sei auf die Feststellungsbegehren und auf den Antrag der Angabe einer Zustelladresse nicht einzutreten. Der Prüfungsentscheid sei nicht mangelhaft begründet, da er die vom Beschwerdeführer erzielten Noten angebe. Letzterer habe die Prüfungsaufgaben, seine Lösungen, die Bewertungsraster und die Notenskala erhalten. Allfällige Korrekturschemen und Musterlösungen seien als verwaltungsinterne Akten zu qualifizieren, in die keine Einsicht gewährt werden müsse. Welches Interesse er an der Herausgabe von Notenstatistiken haben könnte, sei nicht nachvollziehbar, könne er doch aus ihnen nichts zu seinen Gunsten ableiten. Er bringe keinerlei Gründe vor, die für eine fehlerhafte Bewertung im Prüfungsteil "Steuern schriftlich" sprächen, obwohl er eine substantiierte Beschwerde hätte einreichen können. Dem Beschwerdeführer sei in diesem Prüfungsteil zu Recht die Note 3.0 erteilt worden. Die Beschwerde erweise sich deshalb, auch unter Berücksichtigung der Grenzfallregelung, als unbegründet.

D.

Hiergegen erhob der Beschwerdeführer am 26. Februar 2020 Beschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht mit folgenden Rechtsbegehren:

- "1. Der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 27. Januar 2020 sei aufzuheben;
2. die Beschwerdegegnerin sei anzuweisen, dem Beschwerdeführer unter Möglichkeit der Erstellung von Kopien Einsicht in alle Akten zu gewähren, die der Prüfungskommission als Grundlage für die Beurteilung der Prüfungen und die Verfügung vom 26. September 2018 dienten, insbesondere, aber nicht nur, in:
 - Begutachtung durch die jeweiligen Referenten;
 - Begutachtung durch die restlichen Prüfungskorrektoren;
 - allfällige schriftliche Anträge der Referenten an die Prüfungskommission;
 - die Bewertungskriterien beziehungsweise die Korrekturschemen inklusive Punkteverteilung, welche zur Bewertung der Arbeiten / der einzelnen (Teil-)Aufgaben dienten;

- die Musterlösungen inklusive Punkteschema für die einzelnen (Teil-) Aufgaben, welche zur Korrektur der Arbeiten / der einzelnen (Teil-)Aufgaben dienten;
 - die Anweisungen der Prüfungsreferenten der einzelnen Prüfungsteile an die restlichen Prüfungskorrektoren;
 - das Sitzungsprotokoll der Sitzung der Prüfungskommission vom 26. September 2018;
 - Übersicht der von sämtlichen Kandidatinnen und Kandidaten erzielten Resultate beziehungsweise Statistik der Prüfung Steuern Schriftlich, woraus ersichtlich ist, wie viele Kandidatinnen und Kandidaten jeweils welche Note in den Jahren 2014, 2015, 2016, 2017 und 2018 erzielt haben.
3. Nach erteilter Akteneinsicht sei dem Beschwerdeführer eine Frist zur Ergänzung / Erweiterung / Anpassung seiner Beschwerde an die Vorinstanz betreffend Rechtsbegehren und Begründung anzusetzen.
 4. Eventualiter sei der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 27. Januar 2020 aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen;
 5. alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zzgl. MwSt. zu Lasten der Beschwerdegegnerin."

Er begründet dies im Wesentlichen damit, dass er während der Rechtsmittelfrist nur einen Teil der Akten erhalten habe. Aus den erhaltenen Prüfungsakten in den Fächern "Steuern" und "Recht" gehe nicht hervor, wie seine Lösungsantworten bewertet worden seien. Er könne keine weiteren Punkte pro Aufgabe geltend machen, weil er keine Anhaltspunkte habe, zu welchem Grad und weshalb seine Antworten als korrekt oder als falsch beurteilt worden seien. Anhand der beantragten Akten wäre es ihm allenfalls möglich zu prüfen, ob die Bewertungen objektiv vertretbar seien. Indem sich die Vorinstanz nicht mit Ziffer 2.5 seiner erstinstanzlichen Beschwerde auseinandersetze und lapidar darauf hinweise, dass er ja die Prüfungsakten unter Einschluss der Notenskala erhalten habe, verletze die Vorinstanz sein rechtliches Gehör grob. Er habe durchaus ein Interesse an einer Einsicht in die Notenstatistik der genannten fünf Jahre. Nach erfolgter Einsicht in alle entscheiderelevanten Akten werde er allenfalls eine inhaltliche Rüge vorbringen.

E.

In ihrer Vernehmlassung vom 18. Mai 2020 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge. Zur Begründung führt sie aus, dass die Einsicht in verwaltungsinterne Akten verweigert werden dürfe. Die Notenstatistiken seien nicht entscheiderelevant. Sie habe sich

mit allen wesentlichen Vorbringen auseinandergesetzt und deren Beurteilung klar begründet. Warum der Beschwerdeführer seine Beschwerde mit den vorhandenen Akten nicht habe substantiiieren können, sei nicht nachvollziehbar. Im Übrigen verweist die Vorinstanz auf den angefochtenen Entscheid.

F.

In ihrer Vernehmlassung vom 28. Mai 2020 (Poststempel) beantragt auch die Erstinstanz die Beschwerdeabweisung. Der Beschwerdeführer habe bislang nicht vorgebracht, inwiefern und bei welchen Aufgaben ihm zusätzliche Punkte hätten zugeteilt werden sollen. Es sei zu jeder Zeit möglich gewesen, die Beschwerde zu begründen. Ein Punkteraster sei nicht vorhanden. Unterlagen und Informationen, welche andere Kandidierende betreffen, könnten aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht herausgegeben werden. Aus dem verlangten statistischen Material vermöge der Beschwerdeführer in Bezug auf seine Beschwerde nichts abzuleiten. Auch was den Korrekturvorgang anbelange, sei letztere unbegründet.

G.

G.a Mit Zwischenverfügung vom 16. Juni 2020 forderte das Bundesverwaltungsgericht die Erstinstanz auf, einen schriftlichen Prüfungsbericht einzureichen, anhand dessen der Beschwerdeführer und das Gericht eine inhaltliche Überprüfung der Bewertung der Prüfung des Beschwerdeführers vornehmen könnten.

G.b Mit Eingabe vom 17. August 2020 reichte die Erstinstanz aufforderungsgemäss einen gleichentags datierten schriftlichen Bericht des Leiters der Fachprüfung "Steuern schriftlich", A. _____ (im Folgenden: Prüfungsleiter), zur Teilprüfung "Steuern schriftlich" des Beschwerdeführers (im Folgenden: Prüfungsbericht) nach.

G.c Mit Schreiben vom 27. August 2020 verzichtet der Beschwerdeführer auf eine Stellungnahme zum Begleitschreiben der Erstinstanz vom 17. August 2020, hält aber an seinen Beschwerdebegehren fest.

G.d In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 zum Prüfungsbericht der Erstinstanz ersetzt der Beschwerdeführer die bisherigen Beschwerdebegehren 2 und 3 durch folgende neuen Anträge:

2. die Beschwerdegegnerin, respektive A. _____, sei anzuweisen, dem Beschwerdeführer schriftlich darzulegen, worauf sich A. _____ bei der Ausarbeitung des Prüfungsberichts gestützt hat und schriftlich darzulegen, dass der Prüfungsbericht sämtlichen rechtsstaatlichen Prinzipien genügt;
3. es sei dem Beschwerdeführer nach Zustellung der schriftlichen Ausführungen der Erstinstanz eine Frist zur Ergänzung / Erweiterung / Anpassung seiner Beschwerde betreffend Rechtsbegehren und Begründung anzusetzen."

Zudem ergänzt der Beschwerdeführer sein Beschwerdebegehren um einen neuen Antrag 3.a:

"eventualiter seien dem Beschwerdeführer gestützt auf die Ausführungen zum Prüfungsbericht mindestens 12 zusätzliche Punkte und damit neu die Note 3,5 zu erteilen und die Prüfung diplomierter Steuerexperte insgesamt als bestanden zu bewerten und der Titel «Dipl. Steuerexperte» zu erteilen."

Der Beschwerdeführer begründet diese neuen Begehren im Wesentlichen damit, dass der Prüfungsleiter keinen Prüfungsbericht habe verfassen können, welcher rechtsstaatlichen Grundsätzen genüge. Denn der Prüfungsleiter sei nicht Autor aller Prüfungsteile. Eine Musterlösung, ein Punkteschema oder Anweisungen der Prüfungsautoren an die Korrigierenden lägen nicht vor. Zudem könne sich der Prüfungsleiter nach rund zwei Jahren seit der Prüfung hinsichtlich des selbst verfassten Prüfungsteils kaum mehr an alle Details der von ihm verlangten Antworten erinnern. Der Beschwerdeführer rügt weiter, dass ihm im Fach "Steuern schriftlich" bei diversen Teilaufgaben keine Punkte erteilt worden seien, obwohl er nachweislich die erwartete Antwort auf den jeweiligen Prüfungsblättern niedergeschrieben habe. Nur schon deshalb seien ihm mindestens 12 Punkte zusätzlich zu erteilen.

H.

In ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 zur Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 30. Oktober 2020 bringt die Erstinstanz im Wesentlichen vor, dass es ihre Sache sei, die jeweils fachlich und sachlich geeignetste Person mit der Erstellung des Prüfungsberichts zu betrauen. Der Prüfungsleiter habe zwar nicht auf eine Musterlösung, aber auf sämtliche, anlässlich der Ausarbeitung der Fragen hinzugezogenen Quellen wie Gesetze, Verordnungen, Praxispublikationen, Kommentare und Lehrmittel sowie auf interne Aufzeichnungen zurückgreifen können. Der Beschwerdeführer sei mit dem Prüfungsbericht umso mehr in der Lage, die Beurteilung nachzuvollziehen; zusätzliche Punkte hätte er schon lange geltend machen können. Bei den Prüfungsfragen, bei welchen mehrere richtige Ant-

worten zuträfen, seien durch die Korrekturexperten auch für mehrere richtige (Alternativ-)Antworten Punkte zugeteilt worden. Was daran rechtsstaatlich unrichtig oder unzureichend sein solle, erschliesse sich ihr nicht. Die Vorhalte zur Willkür seien unzutreffend und ungerechtfertigt.

I.

Mit Stellungnahme vom 15. Januar 2021 zu den Vernehmlassungen der Vor- und der Erstinstanz vom 18. Mai 2020 und 28. Mai 2020 legt der Beschwerdeführer ergänzend dar, dass das Unverständnis der Vorinstanz über die fehlende Substantiierung seinerseits geradezu willkürlich sei. Mit den erhaltenen Unterlagen könne er die Prüfungsbewertung nicht überprüfen. Das prozessorientierte Korrigieren, welches die Erstinstanz bei der Prüfungskorrektur angewendet habe, genüge rechtsstaatlichen Grundsätzen nicht.

J.

In ihrer Stellungnahme vom 12. März 2021 zur Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 15. Januar 2021 hält die Erstinstanz an ihren bisherigen Vorbringen fest. Sie beantragt neu, die Beschwerde sei zurück- oder abzuweisen.

K.

K.a In seiner Stellungnahme vom 31. März 2021 zur Stellungnahme der Erstinstanz vom 12. März 2021 hält der Beschwerdeführer im Wesentlichen an seinen bisherigen Ausführungen fest.

K.b In seiner Stellungnahme vom 31. März 2021 zur Stellungnahme der Erstinstanz vom 15. Januar 2021 ergänzt der Beschwerdeführer im Wesentlichen, dass der Prüfungsbericht des Prüfungsleiters die Punkteerteilung nicht klar nachvollziehbar begründe. Ein Abgleich der Lösung und Korrektur mit Quellen wie Gesetzen, Verordnungen, Praxispublikationen, Kommentaren und Lehrmitteln sei für den Nachvollzug der Punkteverteilung nicht hilfreich, da damit die Beweggründe der korrigierenden Experten für die Punkteverteilung nicht nachvollzogen werden könnten. Die Begründung des Prüfungsberichts genüge den rechtsstaatlichen Grundsätzen und verfassungsmässig garantierten Grundrechten nicht. Es sei weiterhin unklar, für welche Antworten im Detail wie viele Punkte vergeben worden seien und ob dem Gleichbehandlungsgebot Genüge getan worden sei. Die Abstrafung eines angeblichen Grundsatzfehlers mit 12 Punkten sei an sich schon willkürlich.

L.

In ihrer Stellungnahme vom 10. Juni 2021 hält die Erstinstanz an ihrem Antrag auf Zurück- oder Abweisung der Beschwerde fest. Sie begründet dies damit, nicht beweisen zu müssen, dass sämtliche Rechtsnormen und verfassungsmässig garantierten Grundrechte eingehalten worden seien. Die Beurteilung der Prüfung sei hinreichend und nachvollziehbar begründet. Die Korrekturexperten sowie die Autoren der Prüfungen stützten sich bei der Beurteilung auf Gesetze, Verordnungen, Praxispublikationen, Kommentare, Lehrmittel und Gerichtsentscheide. Da die Prüfungen sämtlicher Kandidierenden durch dieselbe Gruppe von Korrektoren in enger Absprache zwischen den Korrektoren, am gleichen Ort, im gleichen Zeitraum von zwei Tagen und in demselben Prozess korrigiert würden, sei eine Gleichbehandlung sichergestellt. Sie habe ihren Entscheid zwischenzeitlich umfassend und nachvollziehbar begründet. Mangels Begründung sei eine Rückweisung vorzunehmen. Andernfalls sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

M.

In seiner Stellungnahme vom 13. Juli 2021 hält der Beschwerdeführer sinngemäss an seinen Anträgen und seiner Begründung fest.

N.

Auf die Eingaben und Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidungswesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

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

1.1 Der angefochtene Beschwerdeentscheid der Vorinstanz vom 27. Januar 2020 ist eine Verfügung im Sinne von 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 f. sowie Art. 33 Bst. d des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]).

1.2 Der Beschwerdeführer ist als Adressat durch die angefochtene Verfügung besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung. Er ist daher zur Beschwerdeführung legitimiert

(Art. 48 Abs. 1 VwVG). Er hat die Beschwerde innerhalb der gesetzlichen Frist eingereicht (Art. 50 Abs. 1 VwVG). Die Anforderungen an Form und Inhalt der Rechtsschrift sind erfüllt, und der Kostenvorschuss wurde rechtzeitig geleistet (Art. 52 Abs. 1 und Art. 63 Abs. 4 VwVG).

1.3 Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2.

Das eidgenössische Diplom als Steuerexperte erhält, wer die höhere Fachprüfung für Steuerexperten, das heisst die Diplomprüfung, mit Erfolg bestanden hat (Art. 43 Abs. 1 zweiter Satz BBG i.V.m. Ziffer 6.43 zweiter Satz der Prüfungsordnung für die höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten vom 25. November 2009, genehmigt und in Kraft getreten am 20. Juni 2011 [hiernach: Prüfungsordnung; abrufbar unter: <<https://www.expertsuisse.ch>> > Ausbildung > Prüfungssekretariat > Prüfungen dipl. Steuerexperte > Reglemente und Downloads, abgerufen am 3. November 2021]). Die Leistungen werden nach Ziffer 6.3 der Prüfungsordnung in jedem Prüfungsfach mit je einer Note von 1.0 bis 6.0 benotet, wobei die Note 6.0 für die höchst mögliche 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 (Ziffer 6.3 der Prüfungsordnung). Gemäss Ziffer 5.11 der Prüfungsordnung umfasst die Prüfung folgende modulübergreifende (gewichtete) Prüfungsteile:

Prüfungsteil	Art der Prüfung	Zeit	Gewichtung
Steuern	schriftlich	5h	dreifach
Betriebswirtschaft	schriftlich	1.5h	einfach
Recht	schriftlich	1.5h	einfach
Diplomarbeit mit Kolloquium	Hausarbeit	10 Tage	zweifach
	mündlich	30min	
Steuern	mündlich	1h	zweifach
Kurzreferat	mündlich	15min	einfach

Nach Ziffer 6.41 der Prüfungsordnung ist die höhere Fachprüfung für Steuerexperten bestanden, wenn kumulativ die folgenden Voraussetzungen gegeben sind: Die Gesamtnote muss mindestens 4.0 betragen (Bst. a) und es dürfen insgesamt nicht mehr als zwei Notenpunkte unter 4.0 zur Anrechnung kommen, wobei für die Ermittlung der Notenpunkte unter 4.0 die Prüfungsteile gemäss Ziffer 5.11 der Prüfungsordnung gewichtet werden (Bst. b).

Die vom Beschwerdeführer erzielte Gesamtnote beträgt gemäss Notenblatt 4.3, wobei der Beschwerdeführer in den Fächern "Steuern schriftlich" (3.0) und "Betriebswirtschaft" (3.5) je eine ungenügende Note erzielt hat. Zwar wäre eine (genügende) Gesamtnote von 4.3 gegeben. Hingegen liegen mit den beiden Noten 3.5 (einfach gewichtet = 0.5 Punkte) und 3.0 (dreifach gewichtet = 3 Punkte) insgesamt mehr als 2 Notenpunkte unter der genügenden Note 4.0 vor. Folglich ist die Voraussetzung nach Ziffer 6.41 Bst. b der Prüfungsordnung nicht erfüllt, weshalb die Erstinstanz die höhere Fachprüfung für Steuerexperten als nicht bestanden qualifizierte.

3.

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

Im vorliegenden Verfahren ist streitig, ob die Erstinstanz und die Vorinstanz Bundesverfahrensrecht verletzt und ob die Erstinstanz die Teilprüfung im Fach "Steuern schriftlich" angemessen beurteilte.

3.2 Bei der Bewertung von Prüfungsleistungen, die seitens der Gerichte nur schwer überprüfbar sind, auferlegen sich das Bundesverwaltungsgericht und das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung eine gewisse Zurückhaltung (vgl. BGE 136 I 229 E. 6.2 und 131 I 467 E. 3.1 mit Hinweisen; Urteile des BVGer B-160/2021 vom 4. August 2021 E. 2.2, B-2588/2020 vom 7. Juli 2021 E. 4.1 und B-5185/2019 vom 6. März 2020 E. 5.2). Ohne Not wird dabei nicht von der Beurteilung der Experten abgewichen. Voraussetzung für diese Zurückhaltung ist aber, dass die Experten zu den Parteivorbringen Stellung genommen haben und ihre Auffassung, insbesondere soweit sie von derjenigen der Beschwerdepartei abweicht, objektiv nachvollziehbar, schlüssig und einleuchtend ist (vgl. BVGE 2010/11 E. 4.2, 2010/10 E. 4.1 und 2008/14 E. 3.1 f. und 4.3.2; PATRICIA EGLI, Gerichtlicher Rechtsschutz bei Prüfungsfällen: Aktuelle Entwicklungen, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBI] 10/2011, S. 556). Auf die Rüge der Unangemessenheit der Bewertung von Prüfungsleistungen ist deshalb nur dann detailliert einzugehen, wenn die beschwerdeführende Partei selbst substantiierte Anhaltspunkte mit den entsprechenden Beweismitteln dafür liefert, dass das Ergebnis materiell

nicht vertretbar ist, eindeutig zu hohe Anforderungen gestellt oder die Prüfungsleistungen offensichtlich unterbewertet wurden (vgl. Urteil des BGer 2D_6/2013 vom 19. Juni 2013 E. 2.3; BVGE 2010/21 E. 5.1, 2010/11 E. 4.3 und 2010/10 E. 4.1; EGLI, a.a.O., S. 553 ff., insb. 555 f. mit weiteren Hinweisen).

Diese Zurückhaltung gilt aber nur für die materielle Bewertung der Prüfungsleistungen. Ist die Auslegung oder Anwendung von Rechtsvorschriften, insbesondere bei verfassungsrechtlichen Verfahrensgarantien, streitig oder werden formelle Verfahrensmängel im Prüfungsablauf gerügt, so hat das Bundesverwaltungsgericht aufgrund der verfassungs- und konventionsrechtlichen Rechtsweggarantie von Art. 29a BV und Art. 6 EMRK die erhobenen Einwendungen mit umfassender Kognition zu prüfen (vgl. BGE 106 Ia 1 E. 3c; Urteil des BGer 2P.83/2004 vom 9. August 2004 E. 5.1; BVGE 2010/11 E. 4.2, 2010/10 E. 4.1 und 2008/14 E. 3.3; Urteil des BVGer B-6114/2020 vom 27. Mai 2021 E. 4.4, B-3872/2020 vom 29. März 2021 E. 5.2 und B-3674/2020 vom 27. Oktober 2020 E. 2.4). Als Verfahrensfragen sind all jene Einwände und Vorbringen eines Beschwerdeführers zu qualifizieren, die den äusseren Ablauf der Prüfung, die Aufgabenstellung oder das Vorgehen bei der Bewertung betreffen (vgl. BGE 106 Ia 1 E. 3c; Urteile des BGer 2D_6/2010 vom 24. Juni 2010 E. 5.2 und 2P.83/2004 vom 9. August 2004 E. 5.1; Urteile des BVGer B-6114/2020 vom 27. Mai 2021 E. 4.4 und B-2585/2017 vom 21. Dezember 2018 E. 4.4). Die Beweislast für allfällige Verfahrensfehler obliegt dem Beschwerdeführer (vgl. Urteile des BVGer B-671/2020 vom 6. Oktober 2020 E. 2.5, B-832/2019 vom 20. Februar 2020 E. 2.5, B-1364/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.5, B-5621/2018 vom 19. Juni 2019 E. 2.5 und B-5284/2018 vom 14. Januar 2019 E. 3.3). Nicht jede Unstimmigkeit im Prüfungsverfahren kann freilich zum Anlass genommen werden, das Prüfungsergebnis in Frage zu stellen: Mängel im Prüfungsverfahren sind nur dann rechtserheblich, wenn sie das Prüfungsergebnis entscheidend beeinflussen können oder effektiv beeinflusst haben (vgl. BGE 147 I 73 E. 6.7; Urteile des BGer 2D_6/2010 vom 24. Juni 2010 E. 5.2 und 1P.420/2000 vom 3. Oktober 2000 E. 4b).

4.

Im vorliegenden Verfahren rügt der Beschwerdeführer formellrechtlich vorab eine Verletzung seines rechtlichen Gehörs. Als erste Rüge bringt er vor, dass ihm die Erstinstanz und die Vorinstanz keine umfassende Akteneinsicht gewährt hätten.

4.1 Der Beschwerdeführer verlangt zunächst die Edition aller Akten, welche als Grundlage der Prüfungsbeurteilung und der Verfügung vom 26. September 2018 gedient hätten. Er nennt dabei namentlich die folgenden Dokumente: a) die Begutachtungen durch die jeweiligen Referenten und die restlichen Korrektoren, b) allfällige schriftliche Anträge der Referenten an die Erstinstanz, c) die Bewertungskriterien und die Korrekturschemen unter Einschluss der Punkteverteilung, welche zur Bewertung der Arbeiten und der einzelnen (Teil-)Aufgaben gedient hätten, d) die Musterlösungen unter Einschluss des Punkteschemas für die einzelnen (Teil-)Aufgaben, e) die Anweisungen der Prüfungsreferenten der einzelnen Prüfungsteile an die restlichen Korrektoren, f) das Protokoll der Sitzung der Erstinstanz vom 26. September 2018, g) die Übersicht der von sämtlichen Kandidierenden im Fach "Steuern schriftlich" erzielten Resultate und h) eine Statistik der Prüfung in diesem Fach, woraus ersichtlich sei, wie viele Kandidierende jeweils welche Note in den Jahren 2014 bis 2018 erzielt hätten.

Unstrittig ist, dass die Erstinstanz dem Beschwerdeführer auf dessen Begehren vom 1. Oktober 2018 hin bereits am 6. Oktober 2018 je eine Kopie der Korrekturen seiner schriftlichen Prüfungen in den Fächern "Recht", "Steuern" und "Betriebswirtschaftslehre (BWL)" ausgehändigt hatte. Dem Beschwerdeführer war es dabei möglich, aus diesen Dokumenten jeweils zu ersehen, wie viele Punkte er insgesamt, je Teilaufgabe und je Unteraufgabe dieser Teilaufgaben, maximal hätte erzielen können und wie viele Punkte er aus Sicht der beiden Experten erreichte. Weiter liess die Erstinstanz dem Beschwerdeführer am 6. Oktober 2018 eine Kopie der undatierten Bewertungsblätter "Kurzreferat (mündliche Prüfung)", "Steuern (mündliche Prüfung)" und des Bewertungsblatts "Diplomarbeit" vom 13. September 2018 zukommen. Ferner hat der Leiter der Teilprüfung "Steuern schriftlich" im vorliegenden Verfahren auf Aufforderung des Bundesverwaltungsgerichts hin den Prüfungsbericht "Steuern schriftlich" vom 17. August 2020 erstellt, welchen das Gericht dem Beschwerdeführer am 1. September 2020 zukommen liess. In diesem Bericht erläutert der eben erwähnte Leiter die jeweils erwarteten Aufgabenlösungen und die Bewertung der jeweiligen Antworten des Beschwerdeführers. Weitergehende Anträge des Beschwerdeführers haben die Vorinstanz und die Erstinstanz abgelehnt.

Der Beschwerdeführer fordert in seiner Beschwerde auch Einsicht in die von den jeweiligen Referenten und übrigen Prüfungskorrektoren erstellten Begutachtungen, in allfällige schriftliche Anträge der Referenten an die

Erstinstanz und in die Anweisungen der Referenten an die übrigen Prüfungskorrektoren. Seiner Meinung nach dehnt sich das Einsichtsrecht auf all jene Unterlagen aus, die erforderlich seien, um die Bewertung nachvollziehen zu können. Die Vorinstanz ist demgegenüber der Ansicht, dass die Unterlagen der Experten als verwaltungsintern gälten, weshalb die Einsicht in deren Akten verweigert werden dürfe.

In den vorliegenden Akten finden sich die eben genannten Begutachtungen, Anträge und Anweisungen nicht. Ob es sie gibt, ist ungewiss. Der Beschwerdeführer beruft sich zwar darauf, dass vorgesehen sei, diese Dokumente zur Verfügung zu stellen, nennt aber keine Regelung, welche die Erstellung und Edition dieser Dokumente regelt. Weder das BBG, noch die Berufsbildungsverordnung vom 19. November 2003 (BBV, SR 412.101), noch die Prüfungsordnung, noch die Wegleitung vom 4. Juni 2010 zu dieser Prüfungsordnung (im Folgenden: Wegleitung; abrufbar unter: <<https://www.expertsuisse.ch>> > Ausbildung > Prüfungssekretariat > Prüfungen dipl. Steuerexperte > Reglemente und Downloads, abgerufen am 3. November 2021) erwähnen diese Dokumente. Eine normative Grundlage für deren Erstellung und/oder Edition ist in diesen rechtlichen Grundlagen, welche die höhere Fachprüfung für Steuerexperten regeln, nicht ersichtlich.

4.2 Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) beinhaltet auch das in Art. 26 VwVG statuierte Recht auf Akteneinsicht. Dieses umfasst den Anspruch, am Sitz der aktenführenden Behörde Einsicht zu nehmen, sich Notizen zu machen und – wenn dies der Behörde keine übermässigen Umstände verursacht – Fotokopien zu erstellen (vgl. BGE 131 V 35 E. 4.2; Urteil des BVGer B-832/2019 vom 20. Februar 2020 E. 5.1; WALDMANN/OESCHGER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016 [im Folgenden: Praxiskommentar VwVG], Art. 26 N 80 ff.).

Einem Prüfungskandidaten dient die Einsicht in die Akten seines Examens dazu, die Beurteilung seiner Prüfung nachzuvollziehen und allenfalls ein Rechtsmittel gegen den Prüfungsentscheid begründen zu können (vgl. BGE 121 I 225 E. 2b mit Hinweis; Urteil des BGer 2D_7/2017 vom 6. Juni 2017 E. 3.1). Damit liegt auf der Hand, dass einem an der Prüfung gescheiterten Examenskandidaten auf Verlangen Einsicht in sein Prüfungsdossier gegeben werden muss, wird ihm doch sonst verunmöglicht, seine Be-

schwerde zu begründen und zuvor darüber zu entscheiden, ob er überhaupt eine solche erheben will (vgl. Urteil des BGer 2P.83/2004 vom 9. August 2004 E. 2.3.2). Die Behörde darf die Einsichtnahme unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit jedoch verweigern, wenn wesentliche öffentliche oder private Interessen die Geheimhaltung erfordern (Art. 27 Abs. 1 und 2 VwVG; vgl. Urteil des BVGer B-832/2019 vom 20. Februar 2020 E. 5.1) oder wenn es sich um interne Akten handelt (vgl. BGE 129 V 472 E. 4.2.2, 125 II 473 E. 4a und 115 V 297 E. 2g/aa; Urteile des BVGer B-832/2019 vom 20. Februar 2020 E. 5.2 und B-352/2018 vom 17. Januar 2019 E. 4.2).

4.3 Was schriftliche Prüfungen anbelangt, besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts kein Anspruch auf Einsicht in Musterlösungen, da es sich dabei um sog. verwaltungsinterne Akten handelt, also um Akten, denen für die Behandlung des Falles kein Beweischarakter zukommt, weil sie ausschliesslich der verwaltungsinternen Willensbildung dienen und insofern lediglich für den verwaltungsinternen Eigengebrauch bestimmt sind (zu den verwaltungsinternen Akten und ihrer Ausnahme vom Akteneinsichtsrecht vgl. BGE 129 V 472 E. 4.2.2, 125 II 473 E. 4a und 115 V 297 E. 2g/aa; Urteile des BVGer B-832/2019 vom 20. Februar 2020 E. 5.2 und B-352/2018 vom 17. Januar 2019 E. 4.2 mit Hinweis). Ausnahmsweise anders verhält es sich lediglich dann, wenn in der Musterlösung gleichzeitig die Bewertung festgelegt ist und neben der Musterlösung kein selbständiges Bewertungsraster vorliegt (vgl. BVGE 2010/10 E. 3.2; Urteile des BVGer B-6834/2014 vom 24. September 2015 E. 4.4.2, B-5547/2013 vom 24. April 2014 E. 3.2 und B-6604/2010 vom 29. Juni 2011 E. 5.2.1; EGLI, a.a.O., 551 f.). Demnach darf die Einsicht in die Musterlösung nicht einfach mit dem Hinweis verweigert werden, es handle sich um ein "verwaltungsinternes" Dokument, ohne ihre Massgeblichkeit im konkreten Fall zu prüfen (vgl. EGLI, a.a.O., S. 555).

Auch handschriftliche Korrekturvermerke, welche allein der verwaltungsinternen Meinungsbildung dienen, sind praxisgemäss als rein verwaltungsintern zu qualifizieren, welche nicht der Akteneinsicht unterliegen (vgl. Urteil des BVGer B-2880/2018 vom 19. März 2020 E. 5.2). Sie unterstehen aber ebenfalls ausnahmsweise der Einsicht, wenn sie für den Prüfungsentscheid ausschlaggebend waren bzw. sind. Die Akteneinsicht kann daher nur in jene Akten schriftlicher Prüfungen verweigert werden, die ausschliesslich für die interne Meinungsbildung der Prüfungsexperten bestimmt sind und denen weder ein besonderer Beweischarakter noch sonst eine massgebliche Entscheidungsrelevanz zukommt (vgl. Urteil des BGer

1C_159/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 4.3; vgl. ferner BGE 139 II 489 E. 3.3; BVGE 2011/37 E. 5.4.1; Urteile des BGer 1C_88/2011 vom 15. Juni 2011 E. 3.4, 1B_229/2010 vom 8. Oktober 2010 E. 2.3, 1P.55/2007 vom 15. März 2007 E. 2.3.2 und 1P.604/2006 vom 29. Januar 2007 E. 3.3; Urteil des BVGer A-3627/2007 vom 9. Januar 2008 E. 3.1).

Protokolle über Prüfungskommissionssitzungen, in denen über die Notengebung entschieden wird, können nur insoweit eingesehen werden, als sie für den betreffenden Kandidaten aus objektiver Sicht ein Beweismittel darstellen. Im Übrigen sind diese Sitzungsprotokolle verwaltungsinterne Dokumente, auf deren Einsicht gemäss dem VwVG kein Anspruch besteht (vgl. BGE 113 Ia 286 E. 2d; Urteil des BGer 2P.23/2004 vom 13. August 2004 E. 2.5 mit Hinweis; HERBERT PLOTKE, Schweizerisches Schulrecht, 2. Aufl. 2003, S. 693). Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei Eignungsprüfungen – wie die Höhere Fachprüfung für Steuerexperten – jeweils allein die Examensakten des einzelnen Kandidaten Gegenstand des Verfahrens bilden (vgl. WALDMANN/OESCHGER, Praxiskommentar VwVG, Art. 26 N 59 mit Hinweisen). Denn bei Examen, welche die Beurteilung der fachlichen Eignung der jeweiligen Kandidaten für einen bestimmten Beruf bezwecken, ist allein massgeblich, ob der einzelne Kandidat die entsprechende Eignung besitzt. Einsicht in Prüfungsakten anderer Kandidaten ist bei solchen Examen nur dann zu gewähren, wenn konkrete Anhalts- oder Verdachtspunkte vorgebracht worden sind, die auf eine rechtsungleiche Behandlung der Kandidaten schliessen lassen (vgl. BGE 121 I 227 E. 2c).

4.4 Zunächst ist zu prüfen, ob die Erstinstanz und die Vorinstanz das Akteneinsichtsrecht des Beschwerdeführers verletzt haben.

4.4.1 Der Beschwerdeführer ersucht erstens um Einsicht in die Begutachtungen der jeweiligen Referenten und der restlichen Prüfungskorrektoren, in allfällige schriftliche Anträge der Referenten an die Erstinstanz und in die Anweisungen der Prüfungsreferenten der einzelnen Prüfungsteile an die restlichen Prüfungskorrektoren.

Im vorliegenden Fall geht der entscheidrelevante Inhalt der Begutachtung, das heisst die Punkteerteilung und die daraus folgende Benotung, auch aus den Punktetabellen, die den korrigierten Prüfungen beigelegt sind, und der Notenskala hervor, in deren Besitz der Beschwerdeführer unstrittig ist. Es kann zwar nicht ausgeschlossen werden, dass die Referenten den übrigen Korrektoren schriftliche Anweisungen gaben und/oder Anträge an die

Erstinstanz stellten, die inhaltlich über diese Tabellen und Skala hinausgehen. Der am 26. September 2018 getroffene Prüfungsentscheid stütze sich indes soweit ersichtlich auf die eben erwähnten Tabellen und die Notenskala. Aus den Akten geht nicht hervor, dass solche Anweisungen oder Anträge entscheiderelevant waren. Abgesehen davon wären sie bloss Folge des obgenannten entscheiderelevanten Begutachtungsinhalts.

Aus diesen Gründen sind die eben erwähnten Dokumente praxisgemäss als rein verwaltungsintern zu qualifizieren, weshalb sie von vornherein nicht der Akteneinsicht unterliegen.

4.4.2 Der Beschwerdeführer verlangt zweitens Einsicht in die Bewertungskriterien, die Korrekturschemen und die Musterlösungen für die einzelnen (Teil-)Aufgaben, jeweils unter Einschluss des Punkteschemas.

Die Erstinstanz weist demgegenüber darauf hin, dass sie weder ein Korrektur-/Punkteraster noch eine Musterlösung erstellt habe. Sie führt dazu aus, dass ein ca. achtköpfiges Korrekturteam ausgewiesener Fachspezialisten gestützt auf ca. 20 Vorkorrekturen, was ca. 10 % der zu korrigierenden Prüfungen entspreche, die exakte Punktevergabe pro Unteraufgabe bespreche. Für die anschliessende Korrektur gelte die von diesen Spezialisten festgelegte exakte Punktevergabe. Sämtliche Prüfungen würden durch die Fachexperten nach demselben System der exakten Punktevergabe an zwei Korrekturtagen erst- und teilweise zweitkorrigiert. Durch dieses prozessorientierte Vorgehen sei die Richtigkeit der Korrekturen besser umgesetzt als durch die Korrektur anhand eines Punkterasters, bei dem die Qualität und Richtigkeit der Korrektur weniger gut sichergestellt sei. Überdies bestehe ein Punkteraster im vorliegenden Fall nicht.

Vorliegend kann den Akten weder ein selbständiges Bewertungsraster mit einzelnen Kriterien noch ein Korrekturschema entnommen werden. Auch sind Musterlösungen oder ein Punkteschema nicht vorhanden. Die Darlegung der Erstinstanz zum Fehlen solcher Dokumente ist jedoch schlüssig und objektiv nachvollziehbar und es sind keinerlei Anhaltspunkte ersichtlich, dass sie unzutreffend wäre. Denn Korrekturschemen, Punkteschemen oder Musterlösungen werden weder vom BBG noch von der BBV, der Prüfungsordnung oder der Wegleitung für die Teilprüfungen "Steuern schriftlich", "Betriebswirtschaftslehre" und "Recht" vorgesehen. Die Rechtsprechung erachtet diese Dokumente ebenfalls nicht als zwingend (vgl. Urteile des BGer 2P.83/2004 vom 9. August 2004 E. 3.1.2 und 2P.203/2001 vom

12. Oktober 2001 E. 7b; BVGE 2008/14 E. 4.3.2). Demnach ist die Erstinstanz auch nicht zu deren Erstellung verpflichtet. Existieren aber weder ein Bewertungsdokument der vom Beschwerdeführer dargestellten Art noch eine Musterlösung noch ein solches Schema, und gibt es auch keine Verpflichtung, für die eben erwähnten Teilprüfungen solche Dokumente zu erstellen, so ist auf die Rüge, die Einsicht in diese Dokumente sei zu Unrecht verweigert worden, nicht weiter einzugehen.

4.4.3 Drittens begehrt der Beschwerdeführer Einsicht in das Protokoll der Sitzung der Erstinstanz vom 26. September 2018. Diese Einsicht würde ihm allenfalls ermöglichen, die Prüfungsbewertung nachzuvollziehen und deren objektive Vertretbarkeit zu überprüfen. Die Vorinstanz erachtet dieses Protokoll demgegenüber als verwaltungsintern, weshalb die Einsicht in dieses verweigert werden könne.

Im vorliegenden Fall diene die Sitzung vom 26. September 2018 unstrittig der internen Vorbereitung des Diplomierungsentscheids. Das Sitzungsprotokoll befindet sich jedoch nicht in den Akten des vorliegenden Verfahrens. Die Würdigung der Prüfungsleistung des Beschwerdeführers im Prüfungsteil "Steuern schriftlich" ergibt sich indes auch aus der Punkteerteilung, der Notenskala und der Prüfungsverfügung vom 26. September 2018, die dem Beschwerdeführer unbestritten vorliegen. Das erwähnte Protokoll kann von vornherein keine weitergehende wesentliche Entscheidungsgrundlage bilden oder beinhalten. Damit ist dem Beschwerdeführer der ihn betreffende wesentliche Inhalt dieses Protokolls trotz fehlender weiterer Akteneinsicht bekannt. Der Beschwerdeführer hat ferner keinen Anspruch auf Einsicht in die Würdigung der Prüfungsleistungen der anderen Kandidierenden (vgl. E. 4.3). Damit stellt das Protokoll in casu auch im Hinblick auf einen allfälligen Vergleich mit den anderen Kandidierenden kein Beweismittel dar. Überdies legen das BBG, die BBV, die Prüfungsverordnung und die Wegleitung eine Protokollierung der Notensitzung nicht fest, so dass auch insofern kein Akteneinsichtsrecht begründet werden kann. Somit ist auch das eingeforderte Sitzungsprotokoll als verwaltungsinternes Dokument zu betrachten, in welches der Beschwerdeführer kein Einsichtsrecht hat.

4.4.4 Viertens begehrt der Beschwerdeführer im Fach "Steuern schriftlich" Einsicht in eine Übersicht und Statistik, aus welcher ersichtlich sei, wie viele Kandidatinnen und Kandidaten jeweils welche Note in den Jahren 2014 bis 2018 erzielt hätten. Er begründet dies einerseits mit einem allgemeinen Interesse aller Kandidierenden an Einsicht in dieses Dokument und

andererseits mit seinem eigenen Interesse an einer Überprüfung, ob eine sog. Kamelkurve anstelle der bei Prüfungen üblichen Gauß'schen Glockenkurve vorliege. Der Erstinstanz erwachse aus einer Einsicht in die entsprechende Statistik kein Nachteil und es würden keine Drittrechte tangiert.

Für die Vorinstanz ist das behauptete Interesse des Beschwerdeführers weder nachvollziehbar noch begründet. Er könne aus den Notenstatistiken nichts zu seinen Gunsten ableiten. Diese stellten deshalb auch keine "erheblichen Akten" des Prüfungsentscheids dar. Die offensichtliche Neugier des Beschwerdeführers bezüglich der Statistiken begründe kein Einsichtsrecht.

Die Vorinstanz schrieb im angefochtenen Beschwerdeentscheid, dass für sie nicht nachvollziehbar sei, welches Interesse der Beschwerdeführer an der Herausgabe von Notenstatistiken haben könnte, könne er doch aus ihnen nichts zu seinen Gunsten ableiten. Dabei verwies die Vorinstanz in einer Fussnote auf das Bundesverwaltungsgerichtsurteil B-3564/2013 vom 7. August 2014 E. 5.3, das Bundesgerichtsurteil 2D_2/2014 vom 16. Juni 2014 E. 2.2 und die Beschwerdeentscheide der Rekurskommission des Eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartements (REKO/EVD) HB/2002-40 vom 4. Dezember 2003 E. 4.5.2 und 95/4K-042 vom 7. Oktober 1996 E. 5.1. Der Beschwerdeführer ist der Meinung, dass eine Kamelkurve vorliegen könnte, um Rechtsmittelverfahren zu vermeiden oder Berufszulassungen zu regulieren. Selbst wenn dies so wäre, wofür aber keinerlei Anhaltspunkte bestehen, würde aus solchen Statistiken jedoch nicht hervorgehen, weshalb der Beschwerdeführer in seiner Prüfung insgesamt lediglich 112 von maximal möglichen 300 Punkten erzielte. Weder behauptet der Beschwerdeführer noch ist aus den Akten ersichtlich, dass die angeführten Statistiken Grundlagen des Prüfungsentscheids vom 26. September 2018 gewesen seien. Diese Statistiken sind deshalb – sofern sie tatsächlich auch existieren – nicht entscheidungswesentlich. Folglich steht dem Beschwerdeführer auch kein Recht zu, diese Statistiken einzusehen, sofern sie vorhanden wären.

4.4.5 Schliesslich ersucht der Beschwerdeführer um Einsicht in sämtliche übrigen Akten, welche Grundlage der Prüfungsbeurteilung und der Verfügung vom 26. September 2018 gewesen seien. Eine substantiierte Begründung seines Begehrens bringt er jedoch nicht vor. Vorliegend ist denn auch nicht ersichtlich, dass solche weiteren Akten existieren. Demzufolge ist in Bezug auf solche Akten, sofern es sie überhaupt gäbe, ebenfalls keine Verletzung des Akteneinsichtsrechts erkennbar.

4.5 Zusammenfassend hat die Erstinstanz das Akteneinsichtsrecht und damit den Gehörsanspruch des Beschwerdeführers durch die Nichtherausgabe der von ihm zusätzlich herausverlangten Akten nicht verletzt. Die Erstinstanz durfte sich auf die Edition der Korrekturen seiner schriftlichen Prüfungen in den Fächern "Recht", "Steuern" und "Betriebswirtschaftslehre", der Bewertungsblätter "Kurzreferat (mündliche Prüfung)", "Steuern (mündliche Prüfung)", des Bewertungsblatts "Diplomarbeit" und des Prüfungsberichts "Steuern schriftlich" (E. 4.1) beschränken. Entsprechend kann sich der Beschwerdeführer nicht auf eine Verletzung des Akteneinsichtsrechts durch die Vorinstanz berufen. Seine diesbezüglichen Anträge im laufenden Beschwerdeverfahren sind abzuweisen.

4.6 Der Beschwerdeführer konnte sowohl am 30. Oktober 2020 als auch am 31. März 2021 Stellung zum Prüfungsbericht "Steuern schriftlich" nehmen (vgl. Sachverhalt Bst. G.d und K.b). Damit erweist sich die vom Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren beantragte Ansetzung einer Frist zur Beschwerdeergänzung nach erteilter Akteneinsicht als gegenstandslos.

5.

Des Weiteren ist strittig und näher zu prüfen, ob es dem Beschwerdeführer mit den ihm zugestellten Akten möglich war, die vorliegend zu beurteilende Beschwerde hinsichtlich der Bewertung des Prüfungsteils "Steuern schriftlich" hinreichend zu begründen und zu substantiieren.

5.1 Der durch Art. 29 Abs. 2 BV gewährleistete Anspruch auf rechtliches Gehör stellt auch gewisse Ansprüche an die Begründung von Entscheidungen. Diese muss in einer Weise abgefasst werden, dass der Betroffene erkennen kann, weshalb die Behörde so entschieden hat und dass er diesen Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann (vgl. BGE 136 I 184 E. 2.2.1, 133 III 439 E. 3.3 und 129 I 232 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_13/2020 vom 8. Mai 2020 E. 4.2; Urteile des BVGer A-7129/2018 vom 23. April 2021 E. 3.6 und B-3872/2020 vom 29. März 2021 E. 5.2). Bei Prüfungsentscheiden kommt die Behörde dieser Verpflichtung nach, wenn sie dem Betroffenen – allenfalls auch nur mündlich – kurz darlegt, welche Lösungen und Problemanalysen von ihm erwartet wurden und inwiefern seine Antworten den Anforderungen nicht zu genügen vermochten (vgl. Urteile des BGer 2D_10/2019 vom 6. August 2019 E. 4.2, 2D_29/2015 vom 27. November 2015 E. 2.2, 2D_54/2014 vom 23. Januar 2015 E. 5.3, 2D_34/2012 vom 26. Oktober 2012 E. 2.1, 2P.23/2004 vom 13. August

2004 E. 2.2 und 2P.81/2001 vom 12. Juni 2001 E. 3b/bb). Die Begründungspflicht ist bei Prüfungsentscheiden jedoch nicht schon dann verletzt, wenn die zuständige Instanz sich vorerst darauf beschränkt, die Notenbewertung bekannt zu geben. Es genügt, wenn sie nach einer kurzen mündlichen Erläuterung die schriftliche Begründung im Rechtsmittelverfahren (nach-)liefert und der Betroffene dadurch Gelegenheit erhält, in einem zweiten Schriftenwechsel umfassend dazu Stellung zu nehmen (vgl. Urteile des BGer 2C_1004/2017 vom 29. Mai 2018 E. 3.1, 2D_29/2015 vom 27. November 2015 E. 2.2, 2D_54/2014 vom 23. Januar 2015 E. 5.3, je mit weiteren Hinweisen; Urteile des BVGer B-623/2019 vom 6. August 2019 E. 3.1 und B-3020/2018 vom 12. Februar 2019 E. 4.3).

5.2

5.2.1 Der Beschwerdeführer bemängelt, dass es ihm bisher unmöglich gewesen sei zu begründen, weshalb er mit der Bewertung im Fach "Steuern schriftlich" nicht einverstanden sei, da er diese inhaltlich nicht überprüfen könne. Der Prüfungsentscheid vom 26. September 2018 und der angefochtene Beschwerdeentscheid vom 27. Januar 2020 seien ungenügend begründet. Auch der Prüfungsbericht vom 17. August 2020 ermögliche ihm die Begründung nicht. Er könne die Anzahl der zusätzlich zu erteilenden Punkte nicht nennen. Da ihm die eingeforderten Prüfungsdokumente nicht vorlägen und weder die Noten noch die jeweils vergebenen Punkte begründet seien, könne er seine Beschwerde nicht substantiieren. Er könne unter anderem nicht nachvollziehen, warum ihm die Punkte nicht erteilt worden seien. Die Vorinstanz und die Erstinstanz sind hingegen der Ansicht, dass der Beschwerdeführer seine Beschwerde anhand der ihm vorliegenden Akten hätte substantiieren können.

5.2.2 Dem Beschwerdeführer ist die Benotung seit dem Erhalt des Prüfungsentscheids vom 26. September 2018 bekannt. Obgleich die Erstinstanz die bekannt gegebene Notenbewertung auf eine substantiierte Beschwerde hin begründen müsste (vgl. E. 5.1), brachte der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren keine inhaltlichen Einwände gegen die Bewertung der Teilprüfung "Steuern schriftlich" vor, sondern beschränkte sich auf das Vorbringen rein formeller Rügen. Somit konnte sich die Vorinstanz in jenem Verfahren insoweit auf den Hinweis auf die Rechtsprechung bezüglich der Begründung der Notenbewertung (vgl. E. 5.1) und die Feststellung, dass der erstinstanzliche Prüfungsentscheid die vom Beschwerdeführer erzielten Noten angebe, beschränken.

Seit dem vorinstanzlichen Verfahren liegen dem Beschwerdeführer eine Kopie seiner Teilprüfung "Steuern schriftlich", die Notenskala dieses Prüfungsteils und die exakte Punkteverteilung in diesem Teil vor. Diese Dokumente ermöglichen dem Beschwerdeführer, sich zu der dort pro Teilaufgabe erreichten Punktzahl und der jeweils erreichbaren Maximalpunktzahl zu äussern. Bei diesen Punktangaben handelt es sich um ein Bewertungsraster. Dieses gibt zwar bloss Auskunft darüber, wie viele Punkte der Beschwerdeführer insgesamt sowie bei den verschiedenen einzelnen Teilaufgaben – aufgeschlüsselt auf die jeweiligen Unteraufgaben – erzielt hat und wie viele Punkte jeweils maximal möglich gewesen wären. Aus diesem Raster wird aber auch klar, nach welchem Punkteschlüssel die Experten bei diesen Aufgaben die vom Beschwerdeführer erzielten Punkte errechneten. Zudem kann der eben erwähnten Prüfung entnommen werden, welche Antworten der Beschwerdeführer jeweils auf die gestellten Prüfungsfragen gab und wie letztere lauteten. Demnach kann der Beschwerdeführer die erhaltenen Punkte seinen Prüfungsantworten pro Unteraufgabe zuordnen. Welche Mängel die Examinatoren an diesen Antworten im Einzelnen festgestellt haben und wie sie die Antworten im Detail punktemässig beurteilten, geht zwar aus den eben erwähnten Dokumenten nicht hervor. Das Bewertungsraster muss jedoch nicht detailliertere Regelungen enthalten als die Anzahl möglicher Punkte pro Aufgabe sowie die Punkte- und Notenskala (vgl. Urteil des BVGer B-2579/2016 vom 1. Juni 2018 E. 4.2).

Im vorliegenden Verfahren hat der Beschwerdeführer überdies den Prüfungsbericht "Steuern schriftlich" vom 17. August 2020 des Leiters dieses Prüfungsfachs erhalten, welcher hier die jeweils erwarteten Aufgabenlösungen und die Bewertung der jeweiligen Antworten des Beschwerdeführers ausführlich erläutert und so die in diesem Fach erteilte Note eingehend begründet. Die Vorinstanz hat zwar keine Stellung zu diesem Prüfungsbericht genommen. Da dieser Bericht eingehend begründet ist und sich die Erstinstanz mehrmals einlässlich zu ihm geäussert hat, hat die Vorinstanz mit Blick auf dieses Teilfach indessen von einer weiteren Auseinandersetzung mit den Vorbringen des Beschwerdeführers bezüglich dieses Teilfachs absehen können.

Der Beschwerdeführer hätte somit den ihm bislang ausgehändigten Akten in hinreichendem Mass entnehmen können, weshalb seine Leistung im Fach "Steuern schriftlich" nicht genügte. Mittels dieser Akten wäre es dem Beschwerdeführer möglich gewesen darzulegen, warum ihm bei einer oder mehreren Unteraufgaben zusätzliche Punkte hätten erteilt werden müssen, und in einer sachdienlichen Weise die Punktebewertungen zu rügen. Dies

zeigen auch seine in E. 9 hiernach wiedergegebenen Darlegungen. Daher ist die Erstinstanz im vorliegenden Verfahren nicht dazu verpflichtet, eine weitergehende schriftliche Begründung ihrer Prüfungsbewertung nachzuliefern.

5.2.3 Nicht ganz von der Hand zu weisen ist jedoch die Auffassung des Beschwerdeführers, wonach noch detailliertere Angaben zur Punktevergabe dazu beigetragen hätten, das Zustandekommen der Prüfungsnote noch besser nachvollziehen zu können. Denn die Erstinstanz hat sich bei der Bewertung auf die Angabe der je nach Unteraufgabe erreichten Punktezahl beschränkt, ohne den einzelnen Prüfungsantworten des Beschwerdeführers im Detail die erreichten Teilpunkte zuzuordnen. Dadurch konnte der Beschwerdeführer nicht nachvollziehen, für welche Stichworte, Satzteile, Sätze etc. die Erstinstanz wie viele Teilpunkte erteilte. Nach der Einsicht in den Prüfungsentscheid vom 26. September 2018, seine Teilprüfung "Steuern schriftlich", die Notenskala dieses Prüfungsteils, die exakte Punkteverteilung in diesem Teil und den Prüfungsbericht "Steuern schriftlich" vom 17. August 2020 war dem Beschwerdeführer aber trotzdem eine sachgerechte und begründete Beschwerde gegen den Beschwerdeentscheid vom 27. Januar 2020 möglich (vgl. E. 5.2.2). In dieser Beschwerde hätte er ausführen können, bei welchen Aufgaben er die Punktevergabe nicht nachvollziehen kann. Solche Ausführungen unterliess er indes, obwohl sie ihm aufgrund seiner Akteneinsicht möglich gewesen wären. Eine weitergehende, nachvollziehbare Begründung der Leistungsbeurteilung durch die Erstinstanz kann von einem Beschwerdeführer aber nur erwartet werden, wenn er seine Beschwerde zuvor entsprechend begründete. Damit erweist sich in casu die Rüge der Verletzung der Begründungspflicht als unbegründet.

5.3 Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die bisherige Akteneinsicht dem Beschwerdeführer hinreichend ermöglicht hätte, den Beschwerdeentscheid vom 27. Januar 2020 nicht nur in formeller, sondern auch in materieller Hinsicht in umfassender und sachdienlicher Weise anzufechten. Nach Ansicht des Gerichts haben deshalb die Akten, in welche der Beschwerdeführer Einsicht nehmen konnte, diesen in die Lage versetzt, eine rechtsgenügeliche Einsicht und Beschwerdebegründung vornehmen zu können. Aus allen diesen Gründen war deshalb auch für das Bundesverwaltungsgericht die Bewertung der Leistung des Beschwerdeführers anlässlich der Teilprüfung "Steuern schriftlich" ausreichend begründet und objektiv nachvollziehbar. Und auch eine offensichtliche Unterbewertung liegt nicht vor, wie die nachfolgende Erwägung 9 zeigt. Die Mindestanforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV sind daher nicht verletzt.

6.

Der Beschwerdeführer bringt in seiner Beschwerde überdies vor, die Vorinstanz habe sein rechtliches Gehör dadurch grob verletzt, dass sie sich im angefochtenen Beschwerdeentscheid vom 27. Januar 2020 mit seinen Vorbringen ungenügend auseinandergesetzt habe.

6.1 Die in Art. 32 Abs. 1 VwVG geregelte Pflicht zur Würdigung der Parteivorbringen bildet einen Teilgehalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 29 ff. VwVG). Die Behörde hat bei der Feststellung des Sachverhalts nach Massgabe von Art. 12 VwVG die Vorbringen nicht nur tatsächlich zu hören (Art. 30 und 31 VwVG), sondern diese auch sorgfältig und ernsthaft zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Art. 32 Abs. 1 VwVG hängt naturgemäss sehr eng mit dem Begründungserfordernis (Art. 35 Abs. 1 VwVG) zusammen. Denn ob sich die Behörde tatsächlich mit allen erheblichen Vorbringen der Parteien befasst und auseinandergesetzt hat, lässt sich erst aufgrund der Begründung erkennen. Die Behörde darf sich zwar auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken, dabei aber nur diejenigen Argumente stillschweigend übergehen, die für den Entscheid erkennbar unbehelflich sind (vgl. Urteile des BVer B-6641/2019 vom 25. August 2020 E. 5.2 und C-4155/2011 vom 17. Dezember 2013 E. 6.3.9.1 mit weiteren Hinweisen; PATRICK SUTTER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2. Aufl. 2019, Art. 32 N 1 f. mit Hinweisen).

6.2 Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz zum einen vor, ihre Entscheidung bezüglich der Herausgabe der Notenstatistiken nicht begründet zu haben.

Die Vorinstanz nahm im angefochtenen Beschwerdeentscheid ausdrücklich zur ihrer Entscheidung Stellung, dem Beschwerdeführer die Edition der Notenstatistiken zu verweigern (vgl. E. 4.4.4). In dieser Stellungnahme hätte der Beschwerdeführer den Grund der vorinstanzlichen Entscheidung bezüglich der Herausgabe der Notenstatistiken – kein entscheidrelevanter Nutzen des Beschwerdeführers von einer Statistikedition – erkennen können und müssen. Der Gehörsanspruch des Beschwerdeführers ist in diesem Punkt offensichtlich nicht verletzt.

6.3

6.3.1 Der Beschwerdeführer rügt überdies, dass die Vorinstanz in ihrem Beschwerdeentscheid vom 27. Januar 2020 unzureichend mitgeteilt habe, weshalb sie seinen Anträgen nicht folgen könne.

6.3.2 Demgegenüber ist die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung der Ansicht, sich mit allen wesentlichen Vorbringen des Beschwerdeführers auseinandergesetzt und diese mit Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung beurteilt zu haben. Dass die Vorbringen als unbegründet qualifiziert worden seien, ändere daran nichts.

6.3.3 Die Vorinstanz führte in ihrem Beschwerdeentscheid vorab aus, weshalb sie auf die Feststellungsbegehren der Beschwerdeführerin und dessen Antrag auf Angabe einer Zustelladresse nicht eintrat, nämlich mangels eines schutzwürdigen Interesses. Sodann ging die Vorinstanz einlässlich auf die Rüge des Beschwerdeführers ein, den Prüfungsentscheid mangelhaft begründet zu haben. Ferner befasste sie sich eingehend mit dessen Begehren, dass die Korrekturschemen, Musterlösungen, Notenskala und Notenstatistiken der Jahre 2014-2018 im Prüfungsteil "Steuern schriftlich" zu edieren seien. Schliesslich ging sie detailliert auf seine Vorbringen ein, dass die Erteilung der Note 4.0 in diesem Prüfungsteil gerechtfertigt wäre. Dabei kam sie jedoch zum Schluss, dass ihm diesbezüglich zurecht die Note 3.0 erteilt worden sei, so dass sich seine Beschwerde auch unter Berücksichtigung einer allfälligen Grenzfallregelung – deren tatsächliche Existenz aus den Akten aber nicht hervorgeht – als unbegründet erweise. Damit befasste sich die Vorinstanz insgesamt mit allen Anträgen, welche der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren vorbrachte (vgl. Sachverhalt Bst. B). Dabei zog sie bei allen Erwägungen die Rechtsprechung bei. Somit setzte sich die Vorinstanz in ihrem Entscheid vom 27. Januar 2020 mit den Rügen des Beschwerdeführers genügend einlässlich auseinander.

6.4 Die Rüge des Beschwerdeführers, sein Anspruch auf rechtliches Gehör sei mangels ausreichender Begründung des angefochtenen Beschwerdeentscheids vom 27. Januar 2020 verletzt, erweist sich somit als unbegründet. Eine Verletzung der Mindestanforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV liegt auch hier nicht vor.

7.

7.1 In formeller Hinsicht rügt der Beschwerdeführer schliesslich, dass der Prüfungsbericht nicht den rechtsstaatlichen Grundsätzen gemäss verfasst

worden sei. Der Prüfungsleiter, welcher diesen Bericht geschrieben habe, sei nicht Autor aller Prüfungsteile, und nach der Erstinstanz lägen weder eine Musterlösung noch ein Punkteschema noch Anweisungen der Prüfungsautoren an die Korrigierenden vor. Auch seien seit der Prüfung rund zwei Jahre vergangen. Die Grundlage des Berichts sei deshalb absolut unklar.

7.2 Die Erstinstanz wendet hiergegen ein, es sei Sache der Prüfungskommission, die jeweils fachlich und sachlich geeignetste Person mit der Erstellung des Prüfungsberichts zu betrauen. Der Prüfungsleiter habe auf sämtliche anlässlich der Ausarbeitung der Fragen hinzugezogenen Quellen wie Gesetze, Verordnungen, Praxispublikationen, Kommentare, Lehrmittel und interne Aufzeichnungen ebenso wie auf die Prüfungsautoren und Korrekturexperten zurückgreifen können. Letztere hätten sich bei der Prüfungsbewertung auf dieselben Quellen, zu denen auch Entscheide von Gerichtsbehörden gehörten, gestützt.

7.3 Es fällt ins Ermessen der Erstinstanz, innerhalb ihrer internen Organisation zu bestimmen, wer den Prüfungsbericht für sie redigiert. Die Erstinstanz durfte somit ohne Weiteres den Prüfungsleiter mit der Erstellung des Prüfungsberichts betrauen. Die Erstinstanz hat dem Beschwerdeführer offengelegt, auf was und wen sich der Prüfungsleiter bei der Erstellung dieses Berichts abgestützt habe. Der Beschwerdeführer hat demgegenüber nicht vorgebracht, welchen rechtsstaatlichen Grundsatz der Prüfungsleiter bei der Erstellung des Berichts konkret verletzt haben soll und keine solche Verletzung näher substantiiert. Ein Akteneinsichtsrecht des Beschwerdeführers in die genannten Grundlagen besteht – wie erwähnt (vgl. E. 5.3) – nicht. Zudem sind sowohl die Ausführungen der Erstinstanz zu diesen Grundlagen des Berichts als auch der Bericht selbst (vgl. E. 9) objektiv nachvollziehbar, schlüssig und einleuchtend. Die Art und Weise der Erstellung des Prüfungsberichts erscheint nicht als fehlerhaft oder offensichtlich unangemessen. Zweck dieses Berichts ist, dass die Erstinstanz nach einer Beschwerde über eine Benotung zur Frage Stellung nimmt, welches die Gründe für diese Benotung sind. Der Entscheid, ob letztere offensichtlich unangemessen und/oder rechtsfehlerhaft ist, obliegt jedoch allein dem Gericht (vgl. E. 3). An dieser Stelle sei daran erinnert, dass im Verwaltungsverfahren der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (*iura novit curia*) gilt, wonach die zuständige Behörde die Rechtslage frei zu prüfen, das von ihr als massgebend erachtete Recht anzuwenden und ihm die Auslegung zu geben hat, von der sie überzeugt ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; BGE 110 V 48 E. 4a mit Hinweisen; Urteil des BVGer B-4370/2020

vom 4. Februar 2021 E. 2.4; THOMAS HÄBERLI, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 62 N 42 f.). Demzufolge ist auf die Rüge des Beschwerdeführers bezüglich der Berichtserstellung nicht weiter einzugehen.

8.

Sodann stellt sich die Frage, ob die Erstinstanz mit ihrer Bewertungsmethode die Kandidierenden rechtsungleich behandelt hat. Der Beschwerdeführer ist nämlich der Meinung, dass die prozessorientierte Prüfungskorrektur durch mehrere Korrektoren ohne Korrekturschema nicht zu einer rechtsgleichen Behandlung der Kandidaten führe oder führen könne.

8.1 Wenn ein Beschwerdeführer der Ansicht ist, das Gebot der Rechtsgleichheit erfordere es, dass alle Examinatoren eines Expertenteams die gleiche Arbeit nach einem identischen Bewertungsschema beurteilen müssten, verkennt er das Erfordernis einheitlicher Bewertungsschemata (vgl. Urteil des BGer 2P.83/2004 vom 9. August 2004 E. 3.1.2). Denn aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz ergibt sich kein unabdingbares Erfordernis eines solchen Schemas (vgl. Urteil des BGer 2P.203/2001 vom 12. Oktober 2001 E. 7b). Ein verbindliches Bewertungsraster, aus dem die genaue Punkteverteilung pro Teilantwort hervorgeht, ist nicht zwingend (vgl. BVGE 2008/14 E. 4.3.2; Urteile des BVGer B-671/2020 vom 6. Oktober 2020 E. 7.2.1 und B-1561/2019 vom 7. November 2019 E. 5.4). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung objektiviert vielmehr die Bewertung durch mehrere fachlich kompetente Examinatoren die Leistungsbeurteilung (vgl. Urteile des BGer 2C_505/209 vom 13. September 2019 E. 4.1.1, 2D_10/2019 vom 6. August 2019 E. 4.3 und 2D_29/2015 vom 27. November 2015 E. 2.3). Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei Eignungsprüfungen – wie der Höheren Fachprüfung für Steuerexperten – nicht Gegenstand der Beurteilung ist, ob andere Kandidaten die Examensaufgabe besser oder schlechter erledigen. Unvermeidlicherweise fliesst in eine Prüfungsbewertung zwar auch eine vergleichende Beurteilung aller Kandidaten. Daraus kann aber nicht gefolgert werden, dass ein Quervergleich in Form eines schriftlichen und verbindlichen Bewertungsrasters unabdingbare Voraussetzung für den Entscheid über die einzelnen Arbeiten sei (vgl. BGE 121 I 227 E. 2c).

8.2 Zwar kann bei Prüfungen generell nicht ausgeschlossen werden, dass von mehreren Korrektorenteams, welche eine schriftliche Arbeit zu bewerten haben, die einen "milder" und die anderen "strenger" sind. Solche po-

tentiellen Unterschiede sind aber in einem gewissen Rahmen systemimmanent und als unvermeidlich hinzunehmen, kann doch von den Organisatoren einer Prüfung mit zahlreichen Kandidaten nicht verlangt werden, sämtliche schriftlichen Arbeiten in einem Fach von demselben Expertenteam korrigieren zu lassen (vgl. Urteil des BGer 2P.83/2004 vom 9. August 2004 E. 2.4.4). Konkrete Indizien für rechtserhebliche Unterschiede durch diese Korrekturmethode substantiiert der Beschwerdeführer in casu aber nicht und sind auch nicht ersichtlich. Eine Verletzung der Rechtsgleichheit ist nicht erkennbar. Die Rüge des Beschwerdeführers, dass diese verletzt sei, ist demnach nicht weiter zu würdigen.

9.

Materiellrechtlich ist zunächst zu prüfen, ob die Experten die Teilprüfung "Steuern schriftlich" fehlerhaft oder offensichtlich unangemessen bewertet haben und ob sie sich dabei von sachfremden Kriterien haben leiten lassen.

9.1 Die Aufgabe 1.1 der eben erwähnten Teilprüfung war dem Thema "Umstrukturierung" gewidmet.

9.1.1 Bei der Aufgabe 1.1.1 erhielt der Beschwerdeführer null von vier Punkten. Nach dem Prüfungsbericht hätte er für den Erhalt der Maximalpunktzahl unter anderem erkennen müssen, dass eine Verrechnungssteuer auf Gratisnennwert von CHF 1 Mio. geschuldet gewesen sei. Dies habe der Beschwerdeführer verkannt. An der Bewertung mit null Punkten sei festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 rügt der Beschwerdeführer, er habe in seiner Lösung "VSt-Pflicht 4 I b StG auf CHF 1 Mio." geschrieben. Es sei unklar und nicht ersichtlich, warum er trotzdem keine Punkte erhalten habe. Aufgrund seiner richtigen Antwort seien ihm zusätzliche Punkte zu erteilen.

Die Erstinstanz ergänzt in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021, dass sich bei Nichterkennen der gewinnsteuerneutralen zweistufigen Spaltung andere Verrechnungssteuerfolgen ergeben hätten. Alleinstehend sei die Prüfungsantwort des Beschwerdeführers unbegründet und falsch. Es könne ihm deshalb kein Punkt zuerkannt werden.

Der Beschwerdeführer erwähnte in seiner Prüfungsantwort zur Aufgabe 1.1.1 weder eine gewinnsteuerneutrale zweistufige Spaltung noch sprach er von einem Gratisnennwert von CHF 1 Mio. Die Experten begründen die

Mängel der Prüfungsantwort und deren Bewertung daher schlüssig und objektiv nachvollziehbar.

9.1.2 Bei der Aufgabe 1.1.2 erzielte der Beschwerdeführer einen von vier Punkten. Laut Prüfungsbericht hätte für den Erhalt von vier Punkten erkannt werden müssen, dass es sich um eine grundsätzlich einkommenssteuerneutrale zweistufige Spaltung handle, aber Einkommenssteuer im Umfang des Gratisnennwerts von CHF 1 Mio. geschuldet sei, wobei die Teilbesteuerung anwendbar sei. Dies habe der Beschwerdeführer grösstenteils verkannt. An der Bewertung mit einem Punkt sei festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 bemängelt der Beschwerdeführer, er führe in seiner Lösung aus, dass Steuerfolgen im Umfang von CHF 1 Mio. beim Aktionär aufträten und er verweise dabei auf Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG. Der Beschwerdeführer ist sinngemäss der Ansicht, dass mehr als ein Punkt zu erteilen gewesen wären.

Die Erstinstanz hält in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 fest, der Beschwerdeführer habe in seiner Antwort ausschliesslich die Steuerfolgen erwähnt und auf einen Artikel verwiesen. Eine Begründung gehe aus seiner Antwort weder direkt noch indirekt hervor. Dem "Hinweis zur genauen Beachtung" in den Prüfungsanweisungen auf Seite 2 der Prüfung sei zu entnehmen, dass Antworten, welche nicht oder falsch begründet seien, mit null Punkten bewertet würden. Dem Beschwerdeführer sei ein Punkt erteilt worden, weil der Verweis auf den Gesetzesartikel als teilweise, wenn auch ungenügende Begründung bewertet worden sei. Für mehr Punkte hätte seine Antwort eine hinreichende Begründung enthalten müssen.

Die Prüfungsantwort des Beschwerdeführers spricht weder von einer Spaltung noch von einem Gratisnennwert oder einer Teilbesteuerung. Die Ausführungen des Prüfungsleiters und die Begründung seiner Bewertung sind daher objektiv nachvollziehbar und schlüssig.

9.1.3 Bei der Aufgabe 1.1.3 erhielt der Beschwerdeführer null von vier Punkten. Gemäss dem Prüfungsbericht hätte er zur Erreichung der Maximalpunktzahl insbesondere erkennen müssen, dass der Befreiungstatbestand der Emissionsabgabe erfüllt gewesen sei. Dies habe der Beschwerdeführer verkannt. An der Bewertung mit null Punkten sei festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 moniert der Beschwerdeführer, er führe in seiner Antwort richtigerweise aus, dass die Freigrenze der Emissionsabgabe (EA) anwendbar sei. Es sei für ihn nicht ersichtlich,

warum er hierfür keine Punkte erhalten habe. Für diese Antwort seien ihm zusätzliche Punkte zuzusprechen.

Die Erstinstanz führt in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 aus, dass die Antwort des Beschwerdeführers einen unzutreffenden Befreiungstatbestand bei der Emissionsabgabe anbringe. Diese werde wegen des Vorliegens eines Umstrukturierungstatbestands ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG). Der von ihm vorgebrachte Befreiungstatbestand der Freigrenze von CHF 1 Mio. gelte gemäss ausdrücklicher Gesetzesbestimmung nur bei Begründung und Nennwerterhöhung von Beteiligungsrechten (Art. 6 Abs. 1 Bst. b StG). Weil die Freigrenze bei Zuschüssen eben gerade nicht zur Anwendung gelange, sei die Antwort des Beschwerdeführers falsch. Die Zuteilung von null Punkten sei vorliegend nicht nur gerechtfertigt, sondern zwingend erforderlich, da die Antwort klar falsch sei.

Aus der Prüfungsantwort des Beschwerdeführers geht der gesuchte Befreiungstatbestand der Emissionsabgabe nicht hervor. Damit erscheint die Bewertung dieser Antwort durch die Experten nicht als fehlerhaft oder offensichtlich unangemessen.

9.1.4 Bei der Aufgabe 1.1.6 erzielte der Beschwerdeführer vier von sechs Punkten. Laut dem Prüfungsbericht hätte er zur Erreichung von sechs Punkten insbesondere erkennen müssen, dass eine Liquidationsbesteuerung gemäss Art. 4 Abs. 2 VStG auf CHF 8 Mio. (VW 10 Mio. ./ AK 2 Mio.) erfolge und Herr Verdi gemäss Art. 10 DBA-Italien bis zum Residualsatz von 15 % eine Rückforderung stellen könne. Der Beschwerdeführer habe das, was er zur Erlangung der Maximalpunktzahl hätte erkennen müssen, nur teilweise erkannt. An der Bewertung mit vier Punkten sei festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 bringt der Beschwerdeführer vor, bezüglich der Gewinnsteuer und der Verrechnungssteuer des Unternehmens sämtliche im Prüfungsbericht genannten Punkte ausgeführt zu haben (Verlust der Ansässigkeit, Verlust der Möglichkeit, Verrechnungssteuer zu erheben, Liquidationsbesteuerung für die Zwecke der Verrechnungssteuer sowie keine gewinnsteuerliche Realisation wegen Betriebsstätte). Es sei für ihn nicht ersichtlich, was in der Antwort zur Erreichung der vollen Punktzahl fehle.

Die Erstinstanz legt in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 dar, es fehle die Liquidationsbesteuerung auf CHF 8 Mio. und die Rückforderung durch Herrn Verdi bis zum Residualsatz von 15 %. Vor dem Hintergrund,

dass weder die Steuerbasis noch die Steuer noch deren Rückforderbarkeit bis zum Residualsatz erwähnt worden seien, seien vier Punkte berechtigt.

Der Beschwerdeführer erwähnte in seiner Prüfungsantwort die Steuerbasis, die Liquidationssteuer und die Rückforderung nicht. Der Prüfungsbericht und die erstinstanzliche Stellungnahme haben demnach schlüssig und objektiv nachvollziehbar begründet, weshalb ihm für seine Antwort nur vier statt sechs Punkte erteilt worden sind.

9.1.5 Bei der Aufgabe 1.1.7 erhielt der Beschwerdeführer einen von drei Punkten. Laut dem Prüfungsbericht hätte er zur Erlangung der maximalen Punktzahl erkennen müssen, dass nunmehr die Gewinnsteuer auf den stillen Reserven von CHF 7 Mio. abzurechnen sei. Dies habe er nur teilweise erkannt. An der Bewertung mit einem Punkt sei festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 legt der Beschwerdeführer dar, in Bezug auf die Gewinnsteuer sämtliche im Prüfungsbericht genannten Punkte aufzuführen. Es sei für ihn nicht ersichtlich, was in der Antwort zur Erreichung der vollen Punktzahl fehle.

Die Erstinstanz weist in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 darauf hin, dass in der Aufgabe 1.1.7 auf die Aufgabe 1.1.6 verwiesen worden sei. Somit fehle es auch hier an der Feststellung der konkreten steuerlichen Konsequenzen (Steuerbasis von CHF 7 Mio.). Zudem sei die Antwort hinsichtlich der Gewinnsteuer falsch. Offene Reserven würden aus bereits versteuertem Gewinn gebildet. Auf diesen offenen Reserven werde anlässlich der Liquidation keine Gewinnsteuer mehr erhoben. Aufgrund der Fehlerhaftigkeit der Antwort und des Fehlens der Antwort zu den Steuerfolgen (Steuerbasis) sei die Bewertung mit einem Punkt begründet.

Die Prüfungsantwort des Beschwerdeführers spricht nur von Gewinnzwecken und nennt den Steuerbetrag von CHF 7 Mio. nicht. Entsprechend ist die Verweigerung von zwei Punkten schlüssig und objektiv nachvollziehbar begründet.

9.2

9.2.1 Bei der Aufgabe 1.2.1 erhielt der Beschwerdeführer zwei von maximal sechs Punkten. Er beanstandet in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 lediglich, es sei für ihn nicht ersichtlich, was in seiner Antwort zur Erreichung der vollen Punktzahl fehle. Aus welchem Grund er zusätzli-

che Punkte erhalten sollte, legt er nicht dar. Somit ist diese Rüge unsubstantiiert. Der Prüfungsbericht und die Stellungnahme der Erstinstanz vom 15. Januar 2021 begründen hingegen detailliert, weshalb die Prüfungsantwort des Beschwerdeführers nur mit zwei Punkten bewertet wurde. So spricht dessen Antwort im Vergleich zur erwarteten Antwort weder von einem AA-Rating noch von einem Reverse Convertible noch von steuerbaren Zinskomponenten in Höhe von USD 2 noch von der Unbeachtlichkeit des Kapitalgewinns. Der Abzug von vier Punkten ist demzufolge nicht rechtsfehlerhaft erfolgt.

9.2.2 Bei der Aufgabe 1.2.2 erreichte der Beschwerdeführer drei von maximal fünf Punkten. Auch hier moniert der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 bloss, es sei für ihn nicht ersichtlich, was in der Antwort zur Erreichung der vollen Punktzahl fehle. Weshalb ihm zwei Punkte mehr zu erteilen gewesen wären, begründet er nicht. Somit ist diese Rüge ebenfalls unsubstantiiert. Der Prüfungsbericht und die Stellungnahme der Erstinstanz vom 15. Januar 2021 begründen hingegen im Detail, aus welchen Gründen nicht mehr Punkte erteilt werden können. So weist die Prüfungsantwort des Beschwerdeführers beispielsweise weder darauf hin, dass es sich nun um ein reines Derivat handle, noch darauf, dass sämtliche Zahlungen steuerfreier Kapitalgewinn seien. Die erstinstanzliche Bewertung ist deshalb objektiv nachvollziehbar und schlüssig.

9.2.3 Bei der Aufgabe 1.2.4 erzielte der Beschwerdeführer einen Punkt von maximal sechs Punkten. Hier bringt er in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 ebenfalls nur vor, für ihn sei nicht ersichtlich, was in der Antwort zur Erreichung der vollen Punktzahl fehle. Warum ihm fünf Punkte mehr hätten erteilt werden müssen, substantiiert er nicht. Der Prüfungsbericht und die Stellungnahme der Erstinstanz vom 15. Januar 2021 begründen demgegenüber detailliert, weshalb lediglich ein Punkt erteilt wurde. Der Beschwerdeführer hat in seiner Prüfungsantwort insbesondere weder ein IUP noch die Anwendbarkeit der modifizierten Differenzbesteuerung noch die Verrechnungssteuer von USD 36 noch die Höhe der Umsatzabgabe von 0.5 % erwähnt. Die Nichterteilung von fünf Punkten ist schlüssig und objektiv nachvollziehbar begründet.

9.3 Aufgabe 2.1.1 bestand aus zwei Teilfragen. Insgesamt erhielt der Beschwerdeführer elf von 16 Punkten.

9.3.1 Gemäss dem Prüfungsbericht hätte der Beschwerdeführer für die volle Punktzahl bei der ersten Teilfrage für die Jahre 2015 bis 2017 jeweils

den steuerbaren Reingewinn, den Beteiligungsabzug und die Gewinnsteuer vollständig nennen müssen. Er habe jedoch nur Vorsteuergewinn und Gewinnsteuer, nicht aber den steuerbaren Reingewinn angegeben.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 bemängelt der Beschwerdeführer, es sei nicht ersichtlich, warum er nur elf Punkte erhalten habe. Er führe in seiner Antwort zur ersten Teilfrage für jedes der Jahre 2015 bis 2017 den steuerbaren Reingewinn unter Einschluss der Begründung und Herleitung auf und habe auch die Gewinnsteuer berechnet.

Die Erstinstanz wiederholt in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021, dass der Beschwerdeführer den steuerbaren Gewinn nicht angegeben habe. Er habe die Frage nicht vollständig beantwortet.

Die jeweilige Höhe des steuerbaren Reingewinns der Jahre 2015 bis 2017 geht aus der Prüfungsantwort des Beschwerdeführers nicht hervor. Damit erweisen sich der Prüfungsbericht und die erstinstanzliche Stellungnahme als objektiv nachvollziehbar und schlüssig.

9.3.2 Bei der zweiten Teilfrage hätte der Beschwerdeführer laut dem Prüfungsbericht die Problematik des überschüssenden Beteiligungsertrags aufgrund der Verlustübernahme der ausländischen Betriebsstätte erläutern müssen. Zudem hätte er erkennen müssen, dass auf die Geltendmachung der Verluste aus der ausländischen Betriebsstätte hätte verzichtet werden können, da Art. 52 Abs. 3 DBG eine "kann-Vorschrift" sei. Alternativ hätte er eine Verrechnung des Beteiligungsüberschusses mit der Nachbesteuerung im Jahr 2016 andenken können. Der Beschwerdeführer habe zwar die Problematik erkannt, aber als Lösung nur einen gestaffelten Verkauf im Jahr 2015 vorgesehen. Letzteres sei gemäss der Fragestellung nicht möglich gewesen, da der Sachverhalt nach Abschluss des Jahres 2017 stattgefunden habe und nicht rückwirkend abgewandelt werden können. An der Bewertung mit elf Punkten von 16 möglichen Punkten sei daher festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 rügt der Beschwerdeführer, dass wenn sich der Sachverhalt im Jahr 2018 zum Zeitpunkt der Prüfung bereits verwirklicht habe, auch die im Prüfungsbericht primär vorgeschlagene Lösung nicht mehr in Frage komme. Im Jahr 2018 hätte nämlich die Steuererklärung für das Jahr 2016 bereits eingereicht worden sein müssen. Ein Verzicht auf die Geltendmachung der Verlustvorträge der Betriebs-

stätte aus dem Geschäftsjahr 2015 hätte präventiv in Unkenntnis der Ergebnisse der Geschäftsjahre 2016 und 2017 erfolgen müssen. Damit schlage der Prüfungsbericht ebenfalls eine Optimierungsvariante vor, die nur nach Verwirklichung des Sachverhalts und Kenntnis der aus damaliger Sicht zukünftigen Ergebnisse Sinn mache. Eine rückwirkende theoretische Lösung nicht anzuerkennen und selbst ebenfalls eine solche zu behaupten, sei willkürlich. Der Beschwerdeführer weist darauf hin, dass seine Lösung die Optimierungshandlung im Jahr 2015 vorsehe, während die im Prüfungsbericht vorgeschlagene Lösung ein Handeln spätestens in der Steuerperiode 2016 erfordert hätte. Im Jahr 2016 kenne man das Geschäftsergebnis der Geschäftsjahre 2016 und 2017 noch nicht. Für ihn sei nicht ersichtlich, aus welchem Grund er gewisse Punkte nicht erhalten habe.

Die Erstinstanz äussert in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021, der Beschwerdeführer habe die Problematik des überschüssenden Beteiligungsertrags nicht erkannt und die Frage falsch beantwortet. Die Zuteilung von elf Punkten in der Aufgabe 2.1.1 sei gerechtfertigt.

Die Prüfungsantwort des Beschwerdeführers sieht in der Tat einen gestaffelten Verkauf im Jahr 2015 und damit eine unzulässige Sachverhaltsänderung vor. Die Ausführungen des Prüfungsberichts zeigen daher schlüssig und objektiv nachvollziehbar auf, aus welchen Gründen dem Beschwerdeführer keine weiteren Punkte erteilt wurden.

9.4

9.4.1 Bei der Aufgabe 2.2.1 erreichte der Beschwerdeführer neun von maximal 17 Punkten. Er legt in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 sinngemäss bloss dar, es sei unmöglich nachzuvollziehen, welche Lösungen er in seiner Antwort nicht genannt habe. Inwieweit seine Prüfungsantwort richtig sein soll, legt er nicht dar. Seine Rüge ist unsubstantiiert. Der Prüfungsbericht und die Stellungnahme der Erstinstanz vom 15. Januar 2021 begründen hingegen detailliert, weshalb ihm nur neun Punkte zugesprochen wurden. So führt dieser Bericht im Einzelnen aus, welche Normangabe falsch war und welche Bestimmung der Beschwerdeführer stattdessen richtigerweise hätte erwähnen sollen und was er bei der Aufgabenbeantwortung zusätzlich hätte erkennen, erläutern und nennen müssen, um die Maximalpunktzahl zu erreichen. Die Ausführungen der Erstinstanz sind objektiv nachvollziehbar und schlüssig.

9.4.2 Bei der Aufgabe 2.2.2 erreichte der Beschwerdeführer fünf von elf Punkten. Er rügt in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 sinngemäss lediglich, es sei unmöglich nachzuvollziehen, welche Lösungen er in seiner Antwort nicht genannt habe. Er begründet nicht, weshalb er mehr Punkte zugeteilt erhalten sollte, womit seine Rüge unsubstantiiert ist. Der Prüfungsbericht und die Stellungnahme der Erstinstanz vom 15. Januar 2021 begründen hingegen im Detail, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer bloss fünf Punkte zugesprochen erhielt. Die Erstinstanz legt in diesen Dokumenten dar, welche Annahme des Beschwerdeführers falsch war, von was er stattdessen hätte ausgehen müssen und was er bei der Aufgabenbeantwortung zusätzlich hätte erkennen, diskutieren und erwähnen müssen, um die maximale Punktezahl zu erhalten. Diese Darlegungen sind objektiv nachvollziehbar und schlüssig.

9.4.3 Bei der Aufgabe 2.2.3 erhielt der Beschwerdeführer vier von sechs Punkten. Gemäss dem Prüfungsbericht hätte er für den Erhalt der Maximalpunktzahl die Sperrfristverletzung nach Art. 19 Abs. 2 DBG erwähnen und erläutern müssen, dass die stillen Reserven von CHF 20 Mio. im Zeitpunkt der Spaltung rückwirkend mit den Verlustvorträgen verrechnet werden können. Für A und B falle daher ein steuerbares Einkommen von CHF 14 Mio. an und es bestünden keine Verluste mehr für den Übergang auf die Bild AG. Der Beschwerdeführer habe weder die Verrechnung beziffert noch angegeben, dass diese rückwirkend erfolge und keine Verluste mehr auf die Bild AG übergehen könnten. An der Bewertung mit vier Punkten sei daher festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 äussert der Beschwerdeführer, aus der Aufgabenstellung sei nicht ersichtlich, dass eine Bezifferung der Verlustvorträge verlangt werde. Der Einwand sei unbegründet. Es sei für ihn nicht ersichtlich, was in der Antwort im Detail zum Abzug von zwei Punkten geführt habe.

In der Prüfungsantwort des Beschwerdeführers fehlt unter anderem eine Bezifferung der Höhe der Verrechnung mit den Verlustvorträgen. Da die Aufgabenstellung den Verkaufspreis nennt, wurde eine solche Bezifferung erwartet. Die Begründung der Erstinstanz ist somit objektiv nachvollziehbar und schlüssig.

9.5

9.5.1 Bei der Aufgabe 3.1.1 erreichte der Beschwerdeführer sechs von 14 Punkten, und zwar im Theorieteil drei von sechs und bei der Berechnung drei von acht Punkten. Er hätte nach dem Prüfungsbericht für die volle Punktzahl für den Theorieteil zusätzlich noch die Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nennen sowie Ausführungen zu Verfahren und zur Ermittlung des Anrechnungsbetrags machen müssen. In der Berechnung habe er den Pauschalabzug für Unkosten und Schuldzinsen unterlassen und den Maximalbetrag bei Bund und Kanton nicht korrekt ermittelt. An der Bewertung mit sechs Punkten sei daher festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 moniert der Beschwerdeführer, die Ausführungen des Prüfungsberichts zur Nennung der DBA-Artikel liefen ins Leere, da die Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien und Mexiko im Rahmen der Prüfung abgegeben worden seien. Für die Einkünfte aus den USA sei ihm das entsprechende DBA im Rahmen der Prüfung nicht zugänglich gewesen, da es nicht abgegeben worden sei, und mit Brasilien bestehe betreffend Einkommens- und Vermögenssteuern – was als notorisch gelten könne – kein einschlägiges Doppelbesteuerungsabkommen. Entsprechend seien für die Einkünfte aus diesen beiden Staaten mangels Vorliegens der entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen keine DBA-spezifischen Angaben möglich. Weiter habe er die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen betreffend pauschaler Steueranrechnung in genereller Form erwähnt. Der Prüfungsbericht setze sich offensichtlich nicht mit seinen Ausführungen zum Verfahren auseinander. Er habe den Anrechnungsbetrag ermittelt. Die Bewertung mit nur sechs Punkten sei nicht nachvollziehbar.

Die Erstinstanz äussert in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021, in der Antwort des Beschwerdeführers fehlten die Rechtsgrundlagen, die Ausführungen zum Verfahren (Praxis) sowie Ausführungen, wie der Anrechnungsbetrag vom Grundsatz her (theoretisch) ermittelt werde. Für die mangelhafte Antwort seien drei von sechs Punkten begründet. Bei den ebenfalls geforderten Berechnungen habe der Beschwerdeführer Unkosten, Schuldzinsen und Maximalbetrag bei Bund und Kanton nicht korrekt ermittelt. Damit erweise sich das Gesamtergebn als falsch, weshalb die Zuteilung von drei von acht Punkten begründet sei.

Die Prüfungsantwort des Beschwerdeführers nennt weder DBA-Bestimmungen noch den Pauschalabzug für Unkosten und Schuldzinsen. Die Ab-

gabe des Textes von DBAs während der Prüfung befreite den Beschwerdeführer entgegen dessen Meinung nicht von der Angabe der einschlägigen DBA-Bestimmungen, sondern war vielmehr ein Hinweis, dass diese Normen ausdrücklich zu nennen waren. Zudem sind in der Prüfungsantwort keine Ausführungen zum Verfahren ersichtlich und wird auch nicht explizit dargelegt, wie der Anrechnungsbetrag zu ermitteln ist. Demnach ist die erstinstanzliche Bewertung dieser Antwort objektiv nachvollziehbar und begründet.

9.5.2 Bei der Aufgabe 3.1.2 erreichte der Beschwerdeführer drei von fünf möglichen Punkten. Nach dem Prüfungsbericht unterliess er es unter anderem, alternativ auf eine jährliche Gewinnaufrechnung im Umfang des Zinsverzichts hinzuweisen.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 brachte der Beschwerdeführer vor, dass dieser Hinweis des Prüfungsberichts sachfremd erscheine, da in der Fragestellung nur die Nennung der Steuerfolgen und nicht auch die Nennung möglicher Alternativen verlangt gewesen sei. Die Erteilung von nur drei Punkten sei nicht nachvollziehbar.

Die Erstinstanz führt in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 aus, die im Prüfungsbericht enthaltene Bewertung sei richtig.

Die Prüfungsantwort des Beschwerdeführers enthält keinen Hinweis auf die jährliche Gewinnaufrechnung im Umfang des Zinsverzichts. Da die Aufgabe 3.1.2 mögliche Gewinnsteuerfolgen im Zusammenhang mit einem zinslosen Darlehen zum Gegenstand hat, ist ein Hinweis auf eine Gewinnaufrechnung im Umfang des Zinsverzichts nicht als sachfremd zu qualifizieren. Die Darlegungen des Prüfungsberichts sind daher objektiv nachvollziehbar und schlüssig.

9.5.3 Bei der Aufgabe 3.1.4 erreichte der Beschwerdeführer zwei von sieben möglichen Punkten. Er äussert in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 lediglich, es bleibe unklar, für was er fünf Punkte nicht erhalten habe. Insbesondere kläre die erstinstanzliche Wortwahl "für die volle Punktzahl von sieben Punkten hätte mitunter auch..." nicht, ob seine Ausführungen alle für die Erzielung der vollen Punktzahl zu nennenden Lösungselemente umfasse oder nicht. Er legt jedoch nicht näher dar, aus welchem Grund ihm fünf Punkte mehr zugesprochen werden sollten, womit seine Rüge unsubstantiiert ist. Der Prüfungsbericht und die Stellungnahme

vom 15. Januar 2021 hingegen listen im Einzelnen auf, was der Beschwerdeführer nicht erkannte und was er unterliess, und sie begründen damit im Detail, weshalb er nur zwei Punkte erhielt. Die Wortwahl "mitunter auch" der obgenannten Textstelle zeigt dabei, dass es sich um eine nicht abschliessende Liste handelt. Die Ausführungen und Begründungen der Erstinstanz sind ohne Weiteres objektiv nachvollziehbar und schlüssig.

9.5.4 Bei der Aufgabe 3.1.5 erlangte der Beschwerdeführer zwei von vier Punkten. Gemäss dem Prüfungsbericht hätte er für vier Punkte erkennen müssen, dass beim Kanton ein Verlustvortrag nur im Umfang der steuerbaren Quote (und nicht des "bisher noch nicht berücksichtigten Auslandsanteils") möglich sei und Verluste aus der Beteiligungssparte generell nicht vortragbar seien (unter dem Vorbehalt, dass eine Reduktion der Gestehungskosten auf den tieferen VW vorgenommen werden könne). Auch sei die Berechnung des Verlustvortrags im Kanton des Beschwerdeführers falsch. An der Bewertung mit zwei Punkten sei daher festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 rügt der Beschwerdeführer, es bleibe insbesondere im Lichte der unbegründet bleibenden Bemänglung der Berechnung des Verlustvortrags unklar, für was er zwei Punkte nicht erhalten habe.

Die Erstinstanz geht in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 davon aus, dass die im Prüfungsbericht erfolgte Bewertung richtig sei.

Der Prüfungsbericht legt mit seiner Ausführung zum Umfang des Verlustvortrags die Mängel der Berechnung des Beschwerdeführers objektiv nachvollziehbar dar und erläutert diese Mängel schlüssig. Damit erscheint die Expertenbewertung dieser Antwort nicht als fehlerhaft oder offensichtlich unangemessen.

9.6

9.6.1 Bei der Aufgabe 3.2.1 erzielte der Beschwerdeführer fünf von acht möglichen Punkten. Laut dem Prüfungsbericht hätte er den Steueraufwand und den effektiven Steuersatz für den Erhalt von acht Punkten korrekt ermitteln müssen. Er hätte erkennen müssen, dass der für die Berechnung des Steueraufwands massgebende Steuersatz 20 % (und nicht 25 %) sei. Die Berechnung dieses Aufwands sei teilweise gänzlich unterblieben (permanente Differenzen) oder sei fehlerhaft gewesen (Verwendung von steu-

erlichen Verlustvorträgen). Folgefehler infolge der Verwendung eines falschen Steuersatzes seien allgemein unberücksichtigt geblieben. An der Bewertung mit fünf Punkten sei daher festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 bemängelt der Beschwerdeführer, es bleibe unklar, für was er drei Punkte nicht erhalten habe, und zwar insbesondere vor dem Hintergrund, dass ihm vorgeworfen werde, den Steueraufwand nicht berechnet zu haben. Er habe alle entsprechenden Felder in der Tabelle ausgefüllt.

Die Erstinstanz legt in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 dar, dass der Forderung eines zusätzlichen Punkts für einen falsch ermittelten Steueraufwand nicht entgegengekommen werden könne. Die Begründung sei damit gerechtfertigt und nachvollziehbar.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers bemängelt der Prüfungsbericht nicht eine gänzlich fehlende Berechnung des Steueraufwands, sondern die Korrektheit und Vollständigkeit der Berechnung. Die Erstinstanz zeigt die Mängel der Antwort des Beschwerdeführers objektiv nachvollziehbar und schlüssig auf.

9.6.2 Bei der Aufgabe 3.2.2 erhielt der Beschwerdeführer zwei von acht Punkten. Laut dem Prüfungsbericht hätte die Tabelle für die Erreichung von acht Punkten korrekt vervollständigt werden sollen. Der Beschwerdeführer habe zwei Punkte erzielt, namentlich für den Buchungssatz von Szenario B sowie für die Feststellung, dass bei Szenario A keine latenten Steuern vorlägen. Die übrigen Tabelleneinträge seien nicht korrekt. An der Bewertung mit zwei Punkten sei daher festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 bringt der Beschwerdeführer vor, es bleibe unklar, warum er bei zwei korrekten Antworten nur 25 % der Punkte erhalten habe. Ihm seien weitere Punkte zu erteilen.

Die Erstinstanz hält in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 fest, dass der Beschwerdeführer nur Szenario A richtig ermittelt habe. Bei Szenario B sei nur das fehlende Kreuz bei "keine latenten Steuern" richtig gewesen. Zwei von acht Punkten seien angesichts der Tatsache, dass die Tabelle zu nur einem Viertel ausgefüllt worden sei, korrekt und begründet.

Die Begründung des Prüfungsberichts und der erstinstanzlichen Stellungnahme, weshalb dem Beschwerdeführer lediglich zwei Punkte erteilt worden sind, ist objektiv nachvollziehbar und schlüssig. Es ist keine offensichtliche Unterbewertung erkennbar.

9.6.3 Bei der Aufgabe 3.2.3 erzielte der Beschwerdeführer null von vier Punkten. Er bringt in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 bloss vor, es bleibe unklar, warum er keine Punkte erhalten habe. Inwieweit seine Prüfungsantwort richtig sein soll, legt er aber nicht näher dar, womit sein Vorbringen unsubstantiiert ist. Der Prüfungsbericht und die Stellungnahme der Erstinstanz vom 15. Januar 2021 zeigen hingegen die Mängel seiner Antwort auf und begründen detailliert, weshalb diese keine Punkte erhielt. Die erstinstanzlichen Ausführungen sind objektiv nachvollziehbar und schlüssig. Eine offensichtliche Unterbewertung ist nicht ersichtlich.

9.7

9.7.1 Bei der Aufgabe 4.1.1 war danach gefragt, welche Grundstücksgewinnsteuerfolgen sich aus dem Verkauf des Doppeleinfamilienhauses am 30. Juni 2016 ergäben. Die Antwort sei inkl. StHG-Bestimmungen zu begründen. Der Beschwerdeführer erlangte mit seiner Antwort fünf von sechs Punkten. Laut dem Prüfungsbericht hätte er für sechs Punkte erkennen müssen, dass vorliegend der Tatbestand einer Ersatzbeschaffung gemäss Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG geltend gemacht werden könne. Er hätte die Voraussetzungen für eine Ersatzbeschaffung aufzählen und die Steuerfolgen erläutern müssen. Der Beschwerdeführer habe zu wenig genau erklärt, was eine Ersatzbeschaffung sei und welche Voraussetzungen nötig seien, eine solche geltend machen zu können. Eine Person, die den Begriff der Ersatzbeschaffung nicht kenne (z.B. ein Kunde), würde aus der Antwort des Beschwerdeführers nicht verstehen, was dies nun für sie bedeute. Daher sei an der Bewertung mit fünf Punkten festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 hält der Beschwerdeführer fest, aus der Aufgabenstellung gehe nicht hervor, dass die Voraussetzungen für eine Ersatzbeschaffung zu nennen seien. Er habe diese Voraussetzungen mittels seiner Ausführungen und Nennung der entsprechenden Gesetzesartikel begründet und benannt. Der Vorwurf, dass er die Ersatzbeschaffung zu wenig genau erkläre, könne durch seine Ausführungen in seiner Prüfung und der nicht expliziten Enthaltung in der Fragestellung als widerlegt gelten. Die Ausführungen zur Bedeutung des Begriffs der Ersatzbeschaffung fänden in der Fragestellung keine Grundlage. Es sei nicht

nach einer Erklärung für einen nicht mit der Thematik der Ersatzbeschaffung vertrauten Kunden gefragt worden. Die Nichterteilung von einem Punkt könne nicht nachvollzogen werden.

Die Erstinstanz führt in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 aus, gemäss Fragestellung sei eine begründete Antwort verlangt worden. Die Erwähnung eines Fachbegriffs stelle keine Begründung dar. Um die volle Punktzahl zu erhalten, hätte die Frage begründet werden müssen, insbesondere was dieser Fachbegriff bedeute und unter welchen Voraussetzungen dieser zur Anwendung gelange, welches steuerliche Konzept hinter dem Fachbegriff stehe und was für steuerliche Auswirkungen sich ergäben. Die Nichtgewährung der vollen Punktzahl sei vor dem Hintergrund der in der Antwort nicht vorhandenen Begründung gerechtfertigt. An fünf Punkten sei festzuhalten.

Die Aufgabenstellung war offen formuliert, so dass der Beschwerdeführer damit rechnen musste, dass auch die Voraussetzungen für eine Ersatzbeschaffung zu nennen sind. Aus seiner Prüfungsantwort ist jedoch nicht ersichtlich, welches diese Voraussetzungen sind. Die Bedeutung des Begriffs der Ersatzbeschaffung geht aus dieser Antwort ebenfalls nicht hervor. Damit ist die erstinstanzliche Bewertung, die schlüssig begründet ist, objektiv nachvollziehbar.

9.7.2 Bei der Aufgabe 4.1.2 erlangte der Beschwerdeführer zwei von zehn Punkten. Laut dem Prüfungsbericht hätte er sich für zehn Punkte zur absoluten Methode äussern und den Unterschied zwischen vollständiger, teilweiser und fehlender Reinvestition erläutern müssen. Er hätte jeweils darlegen müssen, wie hoch der Steueraufschub und der steuerbare Gewinn sei. Aus seiner Erkenntnis, dass nur im Umfang der Reinvestition eine Ersatzbeschaffung möglich sei, ziehe er insgesamt die falschen Schlüsse. Seine Berechnungen liessen eine Begründung vermissen, so dass nicht eruiert werden könne, was er genau meine. An der Bewertung mit zwei Punkten sei festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 bringt der Beschwerdeführer vor, er führe in seiner Lösung für jeden der drei in der Aufgabenstellung genannten Varianten a), b) und c) detailliert aus, wie hoch die Reinvestitionen seien und nenne unter Angabe des Gesetzesartikels die Steuerfolgen. Ebenso berechne er für jede Variante konkret den steuerbaren Gewinn. Die Ausführungen des Prüfungsberichts seien daher unverständlich

und entbehrten jeglicher Grundlage. Dies gelte insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Fragestellung der Aufgabe drei konkrete betragsmässig bezifferte Varianten enthalte und nicht erkennbar sei, dass auch Ausführungen theoretischer Art zur generellen Methodik verlangt seien. Er habe kurze theoretische Ausführungen in seiner Antwort geliefert. Ihm stünden zusätzliche Punkte zu. Es bleibe unklar, warum er nicht acht Punkte erhalten habe.

Die Erstinstanz wendet in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 ein, eine Begründung hinsichtlich der drei Reinvestitionsvarianten, die sich aus dem Sachverhalt und dem Zahlenmaterial ergäben, fehle. Zudem seien die Berechnungen falsch, weil die Steuer jeweils auf die gesamte Liegenschaft erfolge, obschon nur die Hälfte des verkauften Doppel Einfamilienhauses vom Steuerpflichtigen genutzt worden sei. Auf die nicht selbstgenutzte Hälfte des verkauften Doppel Einfamilienhauses werde kein Steueraufschub gewährt. Wegen der fehlenden Begründung und der falschen Berechnung rechtfertige sich die Bewertung mit zwei Punkten.

Die Prüfungsantwort äussert sich weder zur absoluten Methode noch erläutert sie den Unterschied zwischen vollständiger, teilweiser und fehlender Reinvestition. Die Berechnungen sind unbegründet. Die erstinstanzliche Bewertung ist daher objektiv nachvollziehbar und schlüssig begründet.

9.7.3 Bei der Aufgabe 4.1.3 erlangte der Beschwerdeführer drei von sechs möglichen Punkten. Gemäss dem Prüfungsbericht fehlen in seiner Antwort der Begriff der Einheitsmethode und eine Berechnung der Besteuerung. Die Begründung sei eher knapp. An der Bewertung mit drei Punkten sei festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 bringt der Beschwerdeführer vor, in seiner Lösung finde sich sehr wohl eine Berechnung der Besteuerung. Die Nichterteilung von drei Punkten könne nicht nachvollzogen werden. Ihm stünden zusätzliche Punkte zu.

Die Erstinstanz ergänzt in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021, die Prüfungsantwort des Beschwerdeführers enthalte keine Begründung, obschon auf das Begründungserfordernis gemäss "Hinweis zur genauen Beachtung" in den Prüfungsanweisungen hingewiesen worden sei.

Weder der Begriff der Einheitsmethode noch eine Berechnung der Besteuerung kann der Prüfungsantwort des Beschwerdeführers entnommen werden. Der Prüfungsbericht und die erstinstanzliche Stellungnahme sind demnach objektiv nachvollziehbar. Sie sind auch schlüssig.

9.8

9.8.1 Bei der Aufgabe 4.2.1 erzielte der Beschwerdeführer fünf von sechs Punkten. Nach dem Prüfungsbericht hätte zur Erreichung von sechs Punkten unter anderem festgestellt werden müssen, dass der Ehemann sein Hauptsteuerdomizil im Kanton B und die Ehefrau ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton A gehabt habe. Der Beschwerdeführer beschränke die richtig erkannte Steuerpflicht des Ehemanns in B jedoch auf das Erwerbseinkommen und äussere sich nicht abschliessend zum Hauptsteuerdomizil des Ehemannes. Der Beschwerdeführer gehe von einer objektiven Ausscheidung aus. Nach herrschender Lehre korrekt wäre allerdings eine hälftige Ausscheidung auf die beiden Hauptsteuerdomizile. Das Bundesgericht habe offengelassen, ob eine objektive Ausscheidung möglich wäre. Da der Beschwerdeführer sich aber nicht mit dieser Diskussion auseinandersetze, sondern direkt die objektive Ausscheidung anwende, sei an der Bewertung mit fünf Punkten festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 entgegnete der Beschwerdeführer, sich sehr wohl zum Hauptsteuerdomizil des Ehemannes zu äussern. Die Nichterteilung von einem Punkt könne nicht nachvollzogen werden. Seine Äusserung zum Hauptsteuerdomizil des Ehemannes werde im Prüfungsbericht offensichtlich übersehen. Ihm stünde zusätzlich ein Punkt zu.

Die Erstinstanz wendet in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 ein, dass der Beschwerdeführer nicht erwähne, dass die entscheidende Frage vom Bundesgericht offengelassen worden sei. Er beurteile den zu untersuchenden Sachverhalt nach nur einer einzigen Methode, weise aber auf einen Bundesgerichtsentscheid hin, welcher die Methodenfrage offenlasse. Die Bewertung mit fünf Punkten sei angesichts der nicht zutreffenden Antwort korrekt.

Die Äusserung des Beschwerdeführers zum Hauptsteuerdomizil des Ehemannes in der Prüfungsantwort wird im Prüfungsbericht nicht übersehen, sondern als "nicht abschliessend" qualifiziert, womit sich die Rüge des Beschwerdeführers als unbegründet erweist. Die Bewertung der Erstinstanz ist hingegen objektiv nachvollziehbar und schlüssig begründet.

9.8.2 Bei der Aufgabe 4.2.2 erzielte der Beschwerdeführer 16 von 28 Punkten. Nach dem Prüfungsbericht konnte er die volle Punktzahl nicht erreichen, weil er fälschlicherweise von einer objektiven Ausscheidung statt von einer hälftigen Ausscheidung gemäss herrschender Lehre ausgehe. Im Sinne der Folgefehlerregelung seien für sämtliche Kandidaten, die von einer objektiven Ausscheidung ausgegangen seien, Abzüge bei der Berechnung für die Ausscheidung der Wertschriftenerträge, des Einkommens aus unselbständigem und des Einkommens aus selbständigem Erwerb sowie für das falsche Schlussresultat des steuerbaren/satzbestimmenden Einkommens vorgenommen worden. Die übrigen Punkte seien – bei richtiger Berechnung – vollumfänglich gewährt worden. Für eine korrekte Berechnung nach (falscher) objektiver Ausscheidung hätten daher maximal 16 Punkte erreicht werden können. An der Bewertung mit 16 Punkten sei somit festzuhalten.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 bemängelt der Beschwerdeführer, der Prüfungsbericht lege nicht zweifelsfrei dar, dass die Lösung einer hälftigen Ausscheidung gemäss herrschender Lehre korrekt und diejenige einer objektmässigen Ausscheidung, wie der Beschwerdeführer sie genannt habe, falsch sei. Der Bericht verschweige, dass das Bundesgericht die Frage, ob auch eine objektmässige Ausscheidung möglich wäre, explizit offengelassen habe. Das Wort "explizit" relativiere die Ausführungen zur Meinung der herrschenden Lehre. Aufgrund der dürftigen Quellenbasis sei auch zweifelhaft, ob die im Prüfungsbericht zitierte Lehre wirklich die herrschende Lehre sei. "Ohne diese ungerechtfertigte und jeglicher Rechtsgrundlage entbehrende willkürliche Unterscheidung betreffend die Ausscheidung bzw. einer Gleichbehandlung der beiden Lösungsvarianten hinsichtlich der maximal möglichen Punktzahl" müsste er zwölf Punkte mehr erhalten. Dies würde zu einem neuen Total von 124 Punkten führen, mit denen er gemäss Notenskala im Fach "Steuern schriftlich" die Note 3.5 erzielt hätte (S. 22).

Die Erstinstanz legt in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 dar, um den Beschwerdeführer und die anderen Kandidierenden nicht für Folgefehler "abzustrafen", seien diese bei der Korrektur ausser Acht gelassen worden. Indes habe aufgrund des Ausserachtlassens von Folgefehlern für die Gewährleistung der Gleichbehandlung zwischen den Kandidierenden festgelegt werden müssen, wie viele Punkte für den Grundsatzfehler abgezogen werden müssten. Der die Folgefehler verursachende Grundsatzfehler könne nicht unbeachtlich bleiben, weil damit die Kandidierenden ohne

Grundsatzfehler gleich beurteilt würden wie Kandidierende mit Grundsatzfehler. Was an einem solchen Vorgehen zur Sicherstellung der Gleichbehandlung rechtstaatlich unrichtig sein sollte, sei nicht nachvollziehbar, insbesondere weil damit eben gerade dem Gleichbehandlungsgrundsatz Genüge getan worden sei. Damit erscheine die Zuteilung von 16 Punkten als gerechtfertigt.

Unter einem Folgefehler versteht man einen Fehler im Resultat, der sich einzig deshalb ergibt, weil an sich korrekt, aber mit einem falschen Zwischenresultat weitergerechnet worden ist. Ob die Prüfungsexperten einen derartigen Fehler nur bei der Bewertung der Berechnung des Zwischenresultats berücksichtigen, oder auch – und dann in welchem Ausmass – bei der Berechnung der weiteren Schritte, hängt davon ab, welche Überlegung oder Berechnung von den Prüfungsexperten als die wesentliche Prüfungsleistung des zweiten Schritts bewertet wird. Da den Prüfungsexperten diesbezüglich ein relativ weiter Ermessensspielraum zusteht (vgl. E. 3.2), greift die Rechtsmittelinstanz nur ein, wenn dieser Spielraum rechtsfehlerhaft, das heisst willkürlich oder rechtsungleich genutzt wurde (vgl. Urteile des BVGer B-2880/2018 vom 19. März 2020 E. 8.6, B-2229/2011 vom 13. Februar 2012 E. 6.1 und B-2204/2006 vom 28. März 2007 E. 8.1).

Der Prüfungsbericht bezeichnet die vom Beschwerdeführer in seiner Aufgabenlösung vorgenommene objektive Ausscheidung unstrittig als falsch. Der von ihm nachträglich angeführten bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt kein mit der Aufgabe 4.2.2 identischer Fall zugrunde, weshalb sich aus dieser Rechtsprechung nicht ergibt, dass bei dieser Aufgabe die hälftige Ausscheidung nicht anwendbar wäre. Die Bewertung der Aufgabenlösung des Beschwerdeführers erscheint daher nicht als offensichtlich falsch. Die erstinstanzlichen Darlegungen zu dieser Aufgabe sind vielmehr objektiv nachvollziehbar und schlüssig.

9.8.3 Bei der Aufgabe 4.2.3 erzielte der Beschwerdeführer null von vier Punkten. Nach dem Prüfungsbericht wurde die Maximalpunktzahl erreicht, wenn erkannt worden sei, dass bei fehlender Gemeinschaftlichkeit der Mittel eine objektive Ausscheidung erfolge und welche Kantone allfällige Überschüsse zu übernehmen hätten. Indem der Beschwerdeführer seine Antwort im Konjunktiv formuliere, zeige er, unsicher zu sein. Er stelle fälschlicherweise die Besteuerung als Ehegatten als solche in Frage und habe nicht erkannt, dass eine objektive Ausscheidung erfolge, sondern spreche sich sinngemäss für eine hälftige Besteuerung der Ehegatten in beiden Kantonen aus.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 rügt der Beschwerdeführer, die Bemerkung zur Art seiner Formulierung der Prüfungsantwort entbehre jeglicher Grundlage (S. 23). Die Nichterteilung von vier Punkten könne nicht nachvollzogen werden. Ihm stünden zusätzliche Punkte zu.

Die Erstinstanz führt in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 aus, dass die Prüfungsantwort des Beschwerdeführers weder schlüssig noch begründet sei. Zudem sei sie bezogen auf die Frage auch falsch. Gemäss Praxis erfolge im vorliegenden Fall keine hälftige Ausscheidung. Das Bundesgericht habe sich nicht zur vorliegenden Fallkonstellation geäussert, womit die kommentierte Praxis Anwendung finde. Da die Antwort falsch sei, habe auch kein Punkt zugeteilt werden können.

Der Beschwerdeführer verwendete in seiner Prüfungsantwort zwar nicht den Konjunktiv als solchen, wohl aber die Worte "fraglich", "Möglichkeit" und "wohl", womit er in der Tat eine gewisse Unsicherheit ausdrückte. Im Übrigen rügt er keine offensichtlich fehlerhafte Bewertung. Damit erweist sich seine Rüge als unbegründet. Die Ausführungen des Prüfungsberichts sind objektiv nachvollziehbar und schlüssig.

9.9

9.9.1 Bei der Aufgabe 5.1.1 erhielt der Beschwerdeführer vier von neun Punkten. Laut dem Prüfungsbericht hätte er, um die volle Punktzahl zu erzielen, zusätzlich erkennen müssen, dass der Verkauf der Möbel an Schweizer Kunden als Inlandlieferung, der Verkauf an die österreichischen Kunden als "Lieferung im Inland", die Dividenden als Nichtentgelte und der Zins als ausgenommen zu qualifizieren seien. Der Beschwerdeführer habe jedoch aufgeführt, dass der Zins als Nichtentgelt zu qualifizieren sei, was falsch sei. Weiter sei der relevante Umsatz für die Abklärung der Steuerpflicht zu berechnen gewesen, welcher CHF 94'280 (= 80'000/1.077 + 20'000) betrage. Der Beschwerdeführer habe diesen Umsatz nicht bzw. falsch aufgeführt und nicht berechnet. Es hätte die Konklusion erfolgen müssen, dass der relevante Umsatz für die Abklärung der Steuerpflicht mit CHF 94'280 unter der Grenze von CHF 100'000 liege und somit die AG nicht steuerpflichtig werde und keine Umsatzsteuer abzurechnen habe. Dem Beschwerdeführer könnten keine weiteren Punkte vergeben werden.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 rügt der Beschwerdeführer, er führe in seiner Prüfungsantwort aus, dass der Verkauf der Möbel an Schweizer Kunden als Inlandlieferung, der Verkauf an die österreichischen

Kunden als "Lieferung im Inland" und Dividenden als Nichtentgelte zu qualifizieren seien. Ferner habe er den relevanten Umsatz und zusätzlich die geschuldete Steuer berechnet. Entsprechend seien ihm weitere Punkte zuzusprechen. Die Nichterteilung von fünf Punkten könne nicht nachvollzogen werden.

Die Erstinstanz hält in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 fest, der Beschwerdeführer verlange zusätzlich Punkte für Elemente, für welche ihm bereits Punkte zugeteilt worden seien. Daher könnten ihm hierfür keine weiteren Punkte zugeteilt werden. Für falsche oder nicht vorhandene Antworten könnten keine weiteren Punkte zugeteilt werden.

Die Prüfungsantwort des Beschwerdeführers erwähnte die Begriffe "Inlandlieferung" und "Lieferung im Inland" nicht. Hingegen hielt er dort ausdrücklich "Dividenden: Nichtentgelte MWStG 18 II f" fest, ohne diese Bemerkung jedoch näher auszuführen. Ferner gab er nicht an, wie er den von ihm berechneten relevanten Umsatz und Betrag der zusätzlich geschuldeten Steuer rechnerisch herleitete. Demnach sind die Ausführungen der Erstinstanz objektiv nachvollziehbar und schlüssig.

9.9.2 Bezüglich der Aufgabe 5.1.2 rügt der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 lediglich, die Nichterteilung von acht Punkten nicht nachvollziehen zu können. Inwieweit seine Prüfungsantwort richtig sein soll, führt er nicht näher aus. Damit muss seine Rüge als unsubstantiiert bezeichnet werden. Der Prüfungsbericht und die Stellungnahme der Erstinstanz vom 15. Januar 2021 zeigen jedoch detailliert auf, in welchen Punkten die Prüfungsantwort des Beschwerdeführers der erwarteten Antwort nicht entspricht. So hätte er beispielsweise zusätzlich erkennen müssen, dass der Verkauf an österreichische Kunden als Ausland-Ausland-Lieferung zu qualifizieren sei, die steuerbar wäre, wenn sie im Inland erbracht werden würde und folglich für die Bestimmung des relevanten Umsatzes für die Steuerpflicht berücksichtigt werden müsse. Eine rechtsfehlerhafte Bewertung liegt nicht vor. Für eine Erhöhung der Punktzahl von null auf acht Punkte gibt es keinen Grund.

9.9.3 Hinsichtlich der Aufgabe 5.1.3 moniert der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 ebenfalls bloss, die Nichterteilung von drei Punkten nicht nachvollziehen zu können. Inwieweit seine Prüfungsantwort richtig sein soll, legt er nicht näher dar. Somit ist auch diese Rüge unsubstantiiert. Der Prüfungsbericht und die Stellungnahme der Erst-

instanz vom 15. Januar 2021 begründen indes im Detail, weshalb die Prüfungsantwort des Beschwerdeführers der erwarteten Antwort nicht entspricht. So hätte er zum Beispiel darauf hinweisen müssen, dass die Steuerpflicht spezifisch für das Jahr 2020 aufgrund der Tatsache, dass der relevante Umsatz von CHF 75'000 (respektive 75'000/1.077) die Limite von CHF 100'000 unterschreite, nicht mehr bestehe. Die Bewertung ist nicht rechtsfehlerhaft erfolgt. Für eine Erhöhung der Punktzahl von drei auf sechs Punkte ist kein Grund ersichtlich.

9.10

9.10.1 Bei der Aufgabe 5.2.1 erreichte der Beschwerdeführer zwei von acht Punkten. Gemäss dem Prüfungsbericht können ihm keine weiteren Punkte vergeben werden.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 rügt der Beschwerdeführer, in der Prüfung geschrieben zu haben, dass es sich bei Vermögensverwaltungsdienstleistungen um steuerbare Dienstleistungen handle und die Digital AG die Bezugssteuer auf CHF 8'000 abrechnen müsse. Entsprechend seien ihm weitere Punkte zu erteilen. Er könne die Nichterteilung von sechs Punkten nicht nachvollziehen.

Die Erstinstanz hält in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 fest, dass der Beschwerdeführer Punkte geltend mache, die ihm bereits zugeteilt worden seien. Er habe Fragen falsch bzw. nicht beantwortet.

Der Beschwerdeführer hätte nach dem Prüfungsbericht, um die volle Punktzahl zu erzielen, insbesondere erkennen müssen, dass die Vermögensverwaltungsdienstleistungen aufgrund des Empfängerortsprinzips als steuerbare Dienstleistungen zu qualifizieren seien und dass die Digital AG, weil für sie als steuerpflichtiges Unternehmen die Limite von CHF 10'000 nicht anwendbar sei, die Bezugsteuer von CHF 616 ($= 8'000 \times 7.7\%$) abrechnen müsse. Der Beschwerdeführer erwähnte in seiner Prüfungsantwort weder das Empfängerortsprinzip noch den Steuersatz von 7.7 % noch den Steuerbetrag von CHF 616 ausdrücklich, obwohl in der Aufgabestellung ausdrücklich die Berechnung allfälliger MwSt. verlangt war. Demnach erweist sich der Prüfungsbericht mit Blick auf Aufgabe 5.2.1 als objektiv nachvollziehbar und schlüssig. Die Bewertung ist nicht rechtsfehlerhaft erfolgt.

9.10.2 Bei der Aufgabe 5.2.2 erreichte der Beschwerdeführer zwei von drei Punkten. Er hätte laut dem Prüfungsbericht zur Erlangung der vollen Punktzahl ausführen müssen, dass es sich bei der Bereitstellung von Software und Updates über das Internet um elektronische Dienstleistungen gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG i.V.m. Art. 10 Abs. 1 Bst. e MWSTV handle und die elektronischen Dienstleistungen an einen steuerpflichtigen Empfänger erbracht worden seien. Zudem hätte er konkludieren müssen, dass die Fintec deshalb weiterhin nicht steuerpflichtig sei und sich somit nichts ändere. Dem Beschwerdeführer könnten keine weiteren Punkte vergeben werden.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 bringt der Beschwerdeführer sinngemäss vor, ausgeführt zu haben, dass es sich bei der Bereitstellung von Software und Updates über das Internet um elektronische Dienstleistungen handle, und die Gesetzesartikel genannt zu haben. Entsprechend sei ihm ein weiterer Punkt zu erteilen. Dessen Nichterteilung könne er nicht nachvollziehen.

Die Erstinstanz legt in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2021 dar, der Beschwerdeführer mache Punkte geltend, die ihm bereits zugeteilt worden seien. Er habe Fragen falsch bzw. nicht beantwortet.

Der Beschwerdeführer hielt in seiner Prüfungsantwort zwar fest, dass es sich um elektronische Dienstleistungen gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG in Verbindung mit Art. 10 Abs. 1 Bst. e MWSTV handle. Er unterliess jedoch zu erwähnen, dass diese an einen steuerpflichtigen Empfänger erbracht worden seien. Daher sind die Ausführungen der Erstinstanz objektiv nachvollziehbar. Sie sind auch schlüssig begründet.

9.11 Zusammenfassend erweist sich die Bewertung der Prüfungsleistung des Beschwerdeführers im Fach "Steuern schriftlich" mit 112 Punkten und damit der Note 3.0 als vertretbar. Der Beschwerdeführer und die Vorinstanz erwähnen zwar eine Grenzfallklausel bzw. -regelung. Aus den Akten geht indes nicht hervor, dass die Erstinstanz eine solche Klausel oder Regelung bei der Höheren Fachprüfung für Steuerexperten 2018 tatsächlich angewandte. Damit ist die Frage gegenstandslos, ob in casu allenfalls eine Grenzfallklausel oder -regelung aufgrund der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Urteil des BVGer B-2880/2018 vom 19. März 2020 E. 8.9) in unzulässiger Weise angewandt wurde.

10.

Was die schriftlichen Prüfungen des Beschwerdeführers in den Fächern "Betriebswirtschaftslehre" und "Recht" betrifft, weist die Erstinstanz im vorliegenden Verfahren darauf hin, dass der Beschwerdeführer bislang nicht vorgebracht habe, inwiefern und bei welchen Prüfungsaufgaben ihm zusätzliche Punkte hätten erteilt werden sollen. Der Beschwerdeführer bestreitet die fehlende Substantiierung seiner Beschwerde, was diese beiden Fächer anbelangt, nicht.

10.1 Die Rechtsmittelbehörde hat nur dann Rügen näher zu prüfen, wenn sie substantiiert und hinreichend belegt sind. Dies setzt voraus, dass der Beschwerdeführer selbst substantiierte Anhaltspunkte mit den entsprechenden Beweismitteln dafür liefern muss, dass das Ergebnis materiell nicht vertretbar sei, eindeutig zu hohe Anforderungen gestellt oder die Prüfungsleistungen offensichtlich unterbewertet worden seien. Es reicht folglich nicht aus, wenn sich die Behauptung des Beschwerdeführers darauf beschränkt, dass seine Lösung vollständig und korrekt sei (vgl. Urteil des BVGer B-3872/2020 vom 29. März 2021 E. 5.2; BVGE 2010/21 E. 5.1 mit weiteren Hinweisen; EGLI, a.a.O., S. 553 ff.).

10.2 Der Beschwerdeführer unterlässt es in der vorliegenden Beschwerde – wie bereits in seiner Beschwerde vom 26. Oktober 2018 – aufzuzeigen, für welche Antworten der schriftlichen Prüfungen in den Fächern "Betriebswirtschaftslehre" und "Recht" er wie viele zusätzliche Punkte hätte erhalten sollen oder bei welchen Prüfungsfragen seine Leistung falsch bewertet wurde. Materielle Rügen wären ihm – wie oben erwähnt – möglich gewesen. Daher fällt eine materielle Überprüfung der Prüfungsleistung des Beschwerdeführers in den eben erwähnten beiden Fächern von vornherein ausser Betracht. Ebenso ist seine Rüge, dass das Unverständnis der Vorinstanz über die fehlende Substantiierung geradezu willkürlich sei, nicht weiter zu prüfen.

11.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit sie nicht gegenstandslos geworden ist.

12.

12.1 Entsprechend dem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG sowie Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor

dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Spruchgebühr richtet sich nach Umfang und Schwierigkeit der Streitsache, Art der Prozessführung und finanzieller Lage der Parteien (Art. 63 Abs. 4^{bis} VwVG und Art. 2 Abs. 1 VGKE). Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 1'500.– festzusetzen und dem vom Beschwerdeführer in gleicher Höhe bezahlten Kostenvorschuss zu entnehmen.

Da der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers das vorliegende Verfahren inhaltlich durch zahlreiche von vornherein aussichtslose Vorbringen (vgl. Sachverhalt Bst. G bis M und E. 8-10 hiervor) nicht sachdienlich in unnötiger Weise ausgeweitet und zeitlich in die Länge gezogen und damit seine Verfahrenspflichten verletzt hat (vgl. BVGE 2012/21 E. 8.1; Urteile des BVGer C-3484/2019 vom 3. März 2021 E. 6.1, A-532/2016 vom 7. Oktober 2016 E. 4.1 und A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 6.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 4.52 mit weiteren Hinweisen), könnten die Kosten des vorliegenden Verfahrens im Rahmen von Art. 63 Abs. 4^{bis} VwVG und Art. 2 Abs. 1 VGKE höher bemessen werden. Da diese Zusatzkosten durch den Rechtsvertreter verursacht sind, ihm aber mangels gesetzlicher Grundlage nicht persönlich auferlegt werden können (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.155), wird von einer zusätzlichen Kostenauflegung abgesehen.

12.2 Der ganz oder teilweise obsiegenden Partei kann eine Parteientschädigung zugesprochen werden (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 VGKE). Da der Beschwerdeführer vorliegend vollständig unterliegt, ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen.

13.

Nach Art. 83 Bst. t des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht unzulässig gegen Entscheide über das Ergebnis von Prüfungen und anderen Fähigkeitsbewertungen, namentlich auf den Gebieten der Schule, der Weiterbildung und der Berufsausübung. Unter diesen Ausschlussgrund fallen Prüfungsergebnisse im eigentlichen Sinn, aber auch alle anderen Entscheide, die sich auf eine Bewertung der intellektuellen oder physischen Fähigkeiten oder die Eignung eines Kandidaten beziehen (vgl. BGE 147 I 73 E. 1.2.1 und 138 II 42 E. 1.1, je mit weiteren Hinweisen). Wenn andere Entscheide im Zusammenhang mit einer Prüfung strittig sind, insbesondere solche organisatorischer oder verfahrensrechtlicher Natur, bleibt das Rechtsmittel zulässig (vgl. BGE 147 I 73

E. 1.2.1; Urteil des BGer 2C_769/2019 vom 27. Juli 2020 E. 1.2.1, je mit weiteren Hinweisen).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit sie nicht gegenstandslos geworden ist.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt und dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Diese Urteil geht an den Beschwerdeführer, die Vorinstanz und die Erstinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Stephan Breitenmoser

Andrea Giorgia Röllin

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG gegeben sind. Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 15. Februar 2022

Zustellung erfolgt an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde);
- die Vorinstanz (Ref-Nr. _____ / trp; Gerichtsurkunde);
- die Erstinstanz (Gerichtsurkunde).