



## Urteil vom 19. März 2020

---

Besetzung

Richterin Eva Schneeberger (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo, Richter Ronald Flury,  
Gerichtsschreiber Joel Günthardt.

---

Parteien

**X.** \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

**Trägerorganisation für die höhere  
Fachprüfung Steuerexperten,**  
EXPERTsuisse AG,  
Jungholzstrasse 43, 8050 Zürich,  
Erstinstanz.

---

Gegenstand

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertin 2016.

**Sachverhalt:****A.**

Im Jahr 2016 legte X. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) die höhere Fachprüfung für Steuerexperten ab. Am 27. September 2016 teilte ihr die Erstinstanz bzw. die zuständige Prüfungskommission (nachfolgend: Prüfungskommission) mit, dass sie die Prüfung nicht bestanden habe. Die Prüfungsleistungen der Beschwerdeführerin wurden gemäss Notenblatt vom 27. September 2016 wie folgt bewertet:

<b>Diplomarbeit mit Kolloquium</b>	<b>3</b>
<b>Steuern schriftlich</b>	<b>4</b>
<b>Betriebswirtschaft schriftlich</b>	<b>3.5</b>
<b>Recht schriftlich</b>	<b>4</b>
<b>Steuern mündlich</b>	<b>4.5</b>
<b>Kurzreferat</b>	<b>5.5</b>
<b>Notenpunkte:</b>	<b>40</b>
<b>Minuspunkte:</b>	<b>2.5</b>

Gegen den Entscheid der Prüfungskommission erhob die Beschwerdeführerin am 31. Oktober 2016 Beschwerde beim Staatssekretariat für Bildung, Forschung und Innovation (nachfolgend: Vorinstanz). Sie verlangte nebst vollumfänglicher Einsicht in die Prüfungsunterlagen betreffend das Fach "Diplomarbeit mit Kolloquium" die Aufhebung der Verfügung vom 27. September 2016 und die Erteilung des Diploms. Die Note im Fach "Diplomarbeit" sei mindestens mit Note 3.5 zu bewerten. Eventualiter verlangte sie, es sei die Grenzfallklausel anzuwenden. Subeventualiter verlangte sie die Wiederholung des Fachs "Diplomarbeit mit Kolloquium". Als Beweismittel legte sie eine Kurzbeurteilung ihres dazumal zukünftigen Arbeitgebers bei.

**B.**

Mit Vernehmlassung vom 3. Januar 2017 beantragte die Prüfungskommission die Abweisung der Beschwerde. Dabei verwies sie auf die mit der Vernehmlassung eingereichten Stellungnahmen der Prüfungsexperten.

Mit Replik vom 1. Februar 2017 hielt die Beschwerdeführerin an ihrer Beschwerde fest und stellte den geänderten prozessualen Antrag, es sei vollständige Akteneinsicht betreffend das Fach "Diplomarbeit mit Kolloquium" zu gewähren, die erwartete Musterlösung und die Punktevergabe zu erläutern und ihr danach eine angemessene Frist von 30 Tagen zur Ergänzung ihrer Beschwerdebegründung anzusetzen.

Die Prüfungskommission führte mit Duplik vom 22. März 2017 aus, nach Überprüfung der Stellungnahmen der Prüfungsexperten halte sie an ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde fest. Dabei reichte sie eine Stellungnahme zu einem Fragenkatalog der Vorinstanz ein.

Mit Triplik vom 3. Mai 2017 hielt die Beschwerdeführerin weiterhin an ihrer Beschwerde fest und nahm Stellung zu den Antworten der Prüfungskommission gemäss Fragenkatalog.

Mit Entscheid vom 16. April 2018 wies die Vorinstanz die Beschwerde vollumfänglich ab.

### **C.**

Gegen den Entscheid der Vorinstanz erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 16. Mai 2018 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Aufhebung des Beschwerdeentscheids vom 16. April 2018 sowie der Verfügung der Prüfungskommission vom 27. September 2016 und die Verleihung des Diploms als diplomierte Steuerexpertin. Die Note im Fach "Diplomarbeit" sei mindestens mit Note 3.5 zu bewerten (inklusive Korrektur der Note im Kolloquium). Eventualiter verlangt sie – unter Berücksichtigung der Grenzfallregelung – die Bewertung des Fachs "Betriebswirtschaft" mit Note 4 statt 3.5. Subeventualiter stellt sie den Antrag, es sei die Grenzfallregelung auch für das Fach "Diplomarbeit mit Kolloquium" anzuwenden. Subsubeventualiter verlangt sie die Wiederholung des Fachs "Diplomarbeit mit Kolloquium".

In prozessualer Hinsicht beantragt sie die Einholung eines Sachverständigengutachtens, die Akteneinsicht im Fach "Diplomarbeit mit Kolloquium" samt Korrekturraster und Protokollen wie auch die Ansetzung einer Frist zur Beschwerdeergänzung nach erfolgter Akteneinsicht und den Aktenbeizug aller Akten der Prüfungskommission zuhanden der Beschwerdeinstanz unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Vorinstanz.

Die Beschwerdeführerin rügt zum einen verschiedene Verfahrensmängel (nicht korrekt durchgeführtes Kolloquium sowie kein der Wegleitung entsprechendes Punkteraster). Im Weiteren bemängelt sie, im Fach "Diplomarbeit mit Kolloquium" sei die Gewichtung ihrer Antworten nicht nachvollziehbar. Überdies seien mehrere Antworten unrichtig bewertet worden. Soweit das Gericht ihren Anträgen nicht folgen sollte, bringt sie auch für das Fach "Betriebswirtschaft" vor, dass die Bewertung nicht nachvollziehbar er-

folgt sei. Insgesamt rügt die Beschwerdeführerin eine unrichtige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und Verstösse gegen das Gleichbehandlungsgebot, das Willkürverbot und den Anspruch auf rechtliches Gehör (Verletzung des Akteneinsichtsrechts, Verletzung der Begründungspflicht sowie die Nichtabnahme von Beweismitteln).

Die Vorinstanz äussert sich mit Vernehmlassung vom 16. August 2018 und beantragt die Abweisung der Beschwerde bzw. Nichteintreten, soweit der erstinstanzliche Entscheid angefochten wurde. Sämtliche Rügen der Beschwerdeführerin zum Anspruch auf rechtliches Gehör sowie zum Fach "Diplomarbeit mit Kolloquium" seien unbegründet.

Die Prüfungskommission nimmt mit Vernehmlassung vom 28. September 2018 Stellung und beantragt sinngemäss, die Beschwerde sei abzuweisen. Sie verweist auf ihre früheren Stellungnahmen im vorinstanzlichen Verfahren und erachtet sämtliche von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Einwände als nicht begründet.

Die Beschwerdeführerin repliziert mit Eingabe vom 9. Oktober 2018 und hält an ihren Rechtsbegehren fest.

Die Prüfungskommission hält an ihren Anträgen fest und verzichtet mit Eingabe vom 24. Oktober 2018 auf eine Duplik.

Mit Verfügung vom 12. Dezember 2018 forderte die Instruktionsrichterin die Prüfungskommission auf, sich zur Bewertung der Prüfungsleistung im schriftlichen Fach "Betriebswirtschaft" zu äussern sowie die entsprechenden Vorakten zuhanden des Bundesverwaltungsgerichts nachzureichen. Mit verspäteter Vernehmlassung vom 5. Februar 2019 äussert sich die Prüfungskommission dahingehend, dass eine Vernehmlassung nicht zweckmässig erscheine, da sich die Beschwerdeführerin nicht substantiiert geäussert habe. Die Vorakten besitze die Beschwerdeführerin bereits. Nach erneuter instruktionsrichterlicher Aufforderung vom 19. Februar 2019 reichte die Prüfungskommission am 14. März 2019 eine Vernehmlassung ein, worin sie im Wesentlichen ausführt, dass ihr die von der Beschwerdeführerin geschriebene Prüfung nicht mehr vorliege. Am 10. April 2019 nahm die Beschwerdeführerin mit Eingabe hierzu Stellung und reichte die Vorakten ein, worauf diese der Prüfungskommission sowie der Vorinstanz zur Kenntnis zugestellt wurden.

**D.**

Auf die erwähnten und weiteren Vorbringen der Parteien wird – soweit sie sich für den Entscheid als rechtserheblich erweisen – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

Der Beschwerdeentscheid der Vorinstanz vom 16. April 2018 ist eine Verfügung i.S.v. Art. 5 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (Art. 61 Abs. 2 des Berufsbildungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 [BBG, SR 412.10] i.V.m. Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. d des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]).

Als Adressatin ist die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Beschwerdeentscheid besonders berührt.

Anfechtungsobjekt des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens ist der vorinstanzliche Beschwerdeentscheid vom 16. April 2018. Soweit die Beschwerdeführerin die Aufhebung der erstinstanzlichen Verfügung vom 27. September 2016 beantragt, gilt diese infolge des Devolutiveffekts als inhaltlich mitangefochten (vgl. statt vieler BGE 134 II 142 E. 1.4).

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts gilt grundsätzlich nur das Prüfungsergebnis selbst, das heisst der Entscheid über das Bestehen oder Nichtbestehen der Prüfung, als Streitgegenstand. Einzelne Fachnoten stellen demgegenüber in der Regel nur Begründungselemente dar, die nicht selbständig angefochten werden können. Dies ist nur ausnahmsweise möglich, nämlich dann, wenn an die Höhe der einzelnen Noten bestimmte Rechtsfolgen geknüpft sind, zum Beispiel die Möglichkeit, bestimmte zusätzliche Kurse oder Weiterbildungen zu absolvieren oder besondere Qualifikationen zu erwerben (etwa Zulassung zum Doktorat), oder wenn sich die Noten später als Erfahrungsnoten in weiteren Prüfungen auswirken (BGE 136 I 229 E. 2.6; BVGE 2009/10 E. 6.2.1 m.H. und BVGE 2007/6 E. 1.2; Urteil des BVGer B-4383/2016 vom 18. September 2018 E. 1).

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin nebst ihrem Beschwerdebegehren, ihr sei das Diplom als diplomierte Steuerexpertin zu erteilen, auch ein Begehren auf Erhöhung der Note im Prüfungsfach "Diplomarbeit mit Kolloquium" sowie eventualiter im Fach "Betriebswirtschaft" gestellt, welches als selbständiges Rechtsbegehren verstanden werden kann. Dass an die Höhe dieser Note bestimmte Rechtsfolgen geknüpft wären, abgesehen von der Frage des Bestehens oder Nichtbestehens der Prüfung insgesamt, hat die Beschwerdeführerin nicht behauptet. Soweit das Begehren bezüglich der Notenkorrektur als selbständiges Rechtsbegehren formuliert ist, ist somit darauf nicht einzutreten.

Die Eingabefrist sowie die Anforderungen an Form und Inhalt der Beschwerdeschrift sind erfüllt (Art. 50 und 52 VwVG), der Kostenvorschuss wurde fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen (Art. 44 ff. VwVG) liegen ebenfalls vor.

Auf die Beschwerde ist daher im dargelegten Umfang einzutreten.

## **2.**

Das eidgenössische Diplom als Steuerexperte erhält, wer die höhere Fachprüfung für Steuerexperten, d.h. die Diplomprüfung, mit Erfolg bestanden hat (Art. 43 Abs. 1 zweiter Satz BBG i.V.m. 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 2011]). Die Leistungen werden nach der Prüfungsordnung 2011 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 (Ziff. 6.3 der Prüfungsordnung 2011). Für die Berechnung der Durchschnittsnote werden die Noten der einzelnen Prüfungsfächer gemäss Ziff. 5.11 der Prüfungsordnung 2011 wie folgt gewichtet:

Prüfungsteil	Art der Prüfung	Zeit	Gewichtung	Note
<b>Steuern</b>	Schriftlich	5h	Dreifach	4
<b>Betriebswirtschaft</b>	Schriftlich	1.5h	Einfach	3.5
<b>Recht</b>	Schriftlich	1.5h	Einfach	4
<b>Diplomarbeit</b>	Hausarbeit	10 Tage	Zweifach	3 (2.5)
<b>mit Kolloquium</b>	Mündlich	30min		(+0.5)
<b>Steuern</b>	Mündlich	1h	Zweifach	4.5
<b>Kurzreferat</b>	Mündlich	15min	Einfach	5.5
<b>Gesamtnote</b>				4.0
<b>Notenpunkte unter 4</b>				2.5

Nach Ziff. 6.41 der Prüfungsordnung 2011 ist die höhere Fachprüfung für Steuerexperten bestanden, wenn kumulativ die folgenden Voraussetzungen gegeben sind: Die Gesamtnote muss mindestens 4.0 betragen (Buchstabe a) und es dürfen nicht mehr als zwei Notenpunkte unter 4.0 zur Anrechnung kommen, wobei die Gewichtungen nach Ziff. 5.11 der Prüfungsordnung 2011 gelten (Buchstabe b).

### 3.

Die von der Beschwerdeführerin erzielte Gesamtnote beträgt gemäss Notenblatt 4.0, wobei die Beschwerdeführerin in den Fächern "Diplomarbeit mit Kolloquium" und in der schriftlichen Prüfung Betriebswirtschaft ungenügende Noten erzielt hat. Zwar wäre eine (genügende) Gesamtnote von 4.0 gegeben. Hingegen liegen mehr als 2 Notenpunkte unter der genügenden Note 4 vor. Folglich ist die Voraussetzung nach Ziff. 6.41 Bst. b der Prüfungsordnung 2011 nicht erfüllt, weshalb die Prüfungskommission die höhere Fachprüfung für Steuerexperten als nicht bestanden qualifizierte.

Die Beschwerdeführerin verlangt eine bessere Bewertung des Fachs "Diplomarbeit mit Kolloquium" bzw. eventualiter der schriftlichen Prüfung "Betriebswirtschaft". Die Erhöhung auch nur einer dieser Prüfungsteile um eine halbe Note würde dazu führen, dass die Beschwerdeführerin die Prüfung insgesamt bestanden hätte, da sie weniger als zwei Notenpunkte unter der Note 4 im Zeugnis erzielte.

#### 4.

Mit der Verwaltungsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes sowie die Unangemessenheit der angefochtenen Verfügung gerügt werden (Art. 49 VwVG i.V.m. Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet grundsätzlich mit voller Kognition. Indessen haben Prüfungen oftmals Spezialgebiete zum Gegenstand, in denen die Rechtsmittelbehörde in der Regel über keine genügenden, eigenen Fachkenntnisse verfügt, die mit denjenigen der Vorinstanzen vergleichbar wären. Zudem sind der Rechtsmittelbehörde meistens nicht alle massgebenden Faktoren der Bewertung bekannt und es ist ihr nicht immer möglich, sich ein zuverlässiges Bild über die Gesamtheit der Leistungen einer beschwerdeführenden Person sowie der Leistungen der übrigen Kandidierenden zu machen. Eine freie und umfassende Überprüfung der Examensbewertung würde die Gefahr von Ungerechtigkeiten und Ungleichheiten gegenüber anderen Kandidaten in sich bergen und es ist auch nicht Aufgabe der Beschwerdeinstanz, die Bewertung der Prüfungsleistungen einer beschwerdeführenden Person gewissermassen zu wiederholen. Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich daher bei der Bewertung von Prüfungsleistungen eine gewisse Zurückhaltung (BGE 131 I 467 E. 3.1 m.H.) und weicht nicht ohne Not von der Beurteilung durch die vorinstanzlichen Organe und Experten ab, jedenfalls solange diese im Rahmen der Vernehmlassung Stellung zu den Rügen der Beschwerdeführerin genommen haben und ihre Auffassung, insbesondere soweit sie von derjenigen der Beschwerdeführerin abweicht, nachvollziehbar und einleuchtend ist (BVGE 2010/21 E. 5.1, 2010/11 E. 4.1, 2010/10 E. 4.1 und 2008/14 E. 3.1 und 3.3; Urteile des BVGer B-5003/2015 vom 11. Februar 2016 E. 2, B-6727/2013 vom 8. Juli 2014 E. 4 und B-6776/2014 vom 24. September 2015 E. 3.1, je m.H.; kritisch dazu PATRICIA EGLI, Gerichtlicher Rechtsschutz bei Prüfungsfällen: Aktuelle Entwicklungen, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBI] 112/2011 S. 555 ff.).

Sind dagegen die Auslegung oder Anwendung von Rechtsvorschriften streitig oder werden Verfahrensmängel im Prüfungsablauf gerügt, hat das Bundesverwaltungsgericht die erhobenen Einwendungen mit freier Kognition zu prüfen, andernfalls es eine formelle Rechtsverweigerung begehen würde (BVGE 2010/10 E. 4.1 m.H. und 2008/14 E. 3.3).

## 5.

Die Beschwerdeführerin rügt in formeller Hinsicht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs in den Formen der Verweigerung der Akteneinsicht sowie durch eine Verletzung der Begründungspflicht. Sie habe keine vollständige Einsicht in die Prüfungsakten des Fachs "Diplomarbeit mit Kolloquium" erhalten. Es sei allgemein anerkannt, dass die eigenen Prüfungsunterlagen vom Recht auf Akteneinsicht umfasst seien. Sie gehe davon aus, dass sich auf den Diplomarbeiten Korrekturvermerke und Punktezuteilungen befinden, welche ihr eine bessere Einschätzung ihrer Arbeit ermöglichen würden.

Die Vorinstanz und die Prüfungskommission bestreiten eine entsprechende Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör. Die Beschwerdeführerin verfüge über die Aufgabenstellung sowie die Diplomarbeit. Ein Anspruch auf Einsicht in das Exemplar mit den handschriftlichen Korrekturvermerken der Examinatoren bestehe nicht.

**5.1** Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) beinhaltet unter anderem das Recht auf Akteneinsicht, welches in Art. 26 VwVG konkretisiert wird (vgl. BGE 127 V 431 E. 3a; STEPHAN C. BRUNNER, in: VwVG Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2019, Art. 26 Rz. 1 ff.; BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in: Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl., Zürich 2016, Art. 26 Rz. 9 ff.). Das Recht auf Akteneinsicht bezieht sich grundsätzlich auf alle verfahrensbezogenen Akten, die geeignet sind, Grundlage des Entscheids zu bilden (vgl. WALDMANN/OESCHGER, a.a.O., Art. 26 Rz. 60 m.w.H.). Nach ständiger bundesgerichtlicher Praxis bleiben aber sogenannte verwaltungsinterne Akten vom verfassungsmässigen und gesetzlichen Akteneinsichtsrecht ausgeschlossen (vgl. BGE 125 II 473 E. 4a; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., 2010, Rz. 1691a; WALDMANN/OESCHGER, a.a.O., Art. 26 Rz. 65; JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 2008, S. 875 f., je m.w.H.). Als verwaltungsintern gelten Akten, denen für die Behandlung eines Falles kein Beweischarakter zukommt, sondern die ausschliesslich der verwaltungsinternen Willensbildung dienen

und insofern lediglich für den verwaltungsinternen Eigengebrauch bestimmt sind (wie z.B. Entwürfe, Anträge, Notizen, Mitberichte, Hilfsbelege, Entscheidungswürfe etc.). Mit dem Ausschluss des Einsichtsrechts in diese Akten soll verhindert werden, dass die interne Meinungsbildung der Verwaltung vollumfänglich vor der Öffentlichkeit ausgebreitet wird (vgl. BGE 129 II 497 E. 2.2, 125 II 473 E. 4a und 122 I 153 E. 6a; Urteil des BGer 1C\_159/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 4.3, je m.w.H.). Solche Unterlagen werden vom Einsichtsrecht von vornherein nicht erfasst (vgl. WALDMANN/OESCHGER, a.a.O., Art. 26 Rz. 65 m.w.H.). Nach konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichts und nach vorherrschender Lehre unterliegen persönliche Aufzeichnungen der Examinatoren im Hinblick auf die anschliessende Beratung als rein interne Notizen, die nicht zu den Verfahrensakten gehören, nicht der Akteneinsicht (vgl. Urteil des BGer 2D\_2/2010 vom 25. Februar 2011 E. 6 m.w.H.; STEPHAN BRUNNER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2019, Art. 26 VwVG Rz. 38).

**5.2** Vorliegend bestreitet die Beschwerdeführerin nicht, über ein Exemplar ihrer Diplomarbeit samt Aufgabenstellung, Bewertungsraster und Notenskala zu verfügen. Dies zeigt sich auch daran, dass sie diese als Beschwerdebeilagen zuhanden des Bundesverwaltungsgerichts eingereicht hat.

Umstritten ist indessen, ob die Prüfungskommission ihr zu Recht die Einsicht in ein Exemplar ihrer Diplomarbeit mit allfälligen handschriftlichen Korrekturvermerken verwehrt.

Da diese handschriftlichen Korrekturvermerke allein der verwaltungsinternen Meinungsbildung dienen, ist auch das entsprechende Exemplar der Diplomarbeit praxisgemäss als rein verwaltungsintern zu qualifizieren, weshalb es nicht der Akteneinsicht unterliegt.

**5.3** Die Beschwerdeführerin rügt weiter, es sei ihr zu Unrecht keine Einsicht in das (vollständige) Dokument der Bewertung gewährt worden, sondern lediglich in das Dokument "Auszug aus der Bewertung". Die Prüfungskommission habe nie geltend gemacht, dass es sich dabei lediglich um interne Notizen oder Korrekturhilfen handle, sondern sei in allgemeiner Weise davon ausgegangen, dass es sich um ein internes Dokument handle. Damit habe sie den Sachverhalt nicht rechtsgenügend abgeklärt. Schliesslich bestehe Anspruch auf Herausgabe der (vollständigen) Musterlösung, da kein selbständiges Bewertungsraster vorliege.

Die Prüfungskommission führt dazu aus, im Fach "Diplomarbeit mit Kolloquium" bestehe kein verbindliches Lösungsraster, welches den Experten genau vorgebe, wie viele Punkte für welche Antworten zu erteilen sei. Die Antworten fielen sehr unterschiedlich aus, weshalb die fachlichen Bewertungen individuell vorgenommen würden. Die Bewertung werde entsprechend einzelfallweise, gestützt auf die nicht herauszugebenden individuellen Notizen, begründet.

Diese Darlegung der Prüfungskommission ist nachvollziehbar und es sind keinerlei Anhaltspunkte ersichtlich, dass sie unzutreffend wäre. Existiert aber weder ein Bewertungsdokument der von der Beschwerdeführerin dargestellten Art noch eine Musterlösung, und gibt es auch keine reglementarische Verpflichtung, für die Diplomarbeit eine solche zu erstellen, so ist auf die Rüge, die Einsicht sei zu Unrecht verweigert worden, nicht weiter einzugehen.

**5.4** Die Beschwerdeführerin erblickt weiter einen Verfahrensfehler darin, dass ihr kein der Wegleitung entsprechendes Punkteraster abgegeben worden sei. Es liege nicht für jede der elf Fragen der Diplomarbeit eine Punktzahl vor.

**5.4.1** Ziff. 4 des Merkblatts zur Diplomarbeit vom November 2015 führt aus:

"Vgl. Ziff. 5.4 der Wegleitung 2011. Die Diplomarbeitskommission wird für die Korrektur jeder Aufgabenstellung ein Punkteraster aufstellen. 85% der Punkte werden für den inhaltlichen Teil der Arbeit vergeben, 10% der Punkte für formelle und sprachliche Aspekte, 5% für das Thesenblatt. Die Kommission bildet für jede Aufgabenstellung ein Korrekturteam, das alle Diplomarbeiten zur betreffenden Aufgabenstellung korrigieren und die Kolloquien dazu durchführen wird."

Gemäss Punkteraster für das Fach "Diplomarbeit" sind für die materielle Bewertung der vier Teile insgesamt maximal 102 Punkte vorgesehen (Teil 1: 40 Punkte; Teil 2: 26 Punkte; Teil 3: 16 Punkte; Teil 4: 20 Punkte [85% der Punkte]), während für "Formalitäten" 12 Punkte (10% der Punkte) und die Zusammenfassung Thesen 6 Punkte (5% der Punkte) möglich waren.

**5.4.2** Die Rüge der Beschwerdeführerin basiert auf der Annahme, dass als "Aufgabenstellung" im Sinn des Merkblatts diese elf Fragen zu verstehen seien.

Aus der Aufgabenstellung für die Diplomarbeit ergibt sich indessen, dass dieser Prüfungsteil (Diplomarbeit 2016 – Fall F) eine einzige "Aufgabenstellung" enthält, welche wiederum in vier "Fragestellungen" unterteilt ist.

Jede dieser vier Fragestellungen beziehungsweise dieser vier Teile ist seinerseits in einen "Sachverhalt" und einige "Fragen" dazu gegliedert. Das Punkteraster entspricht ohne weiteres dem Merkblatt, sofern der Begriff "Aufgabenstellung" in diesem Sinn aufgefasst wird.

Ein objektiver Grund, warum das Begriffsverständnis der Beschwerdeführerin, dass als "Aufgabenstellung" im Sinn des Merkblatts die elf Fragen zu verstehen seien, korrekt und dasjenige der Aufgabenstellung für die Diplomarbeit dagegen unkorrekt sein sollte, ist weder dargetan noch ersichtlich.

Die Rüge, das abgegebene Punkteraster entspreche nicht der Wegleitung beziehungsweise dem Merkblatt, erweist sich daher als unbegründet.

**5.5** Die Beschwerdeführerin rügt schliesslich, dass ihr zu Unrecht keine Einsicht in die Protokolle bzw. der Notizen zum Kolloquium gegeben worden sei.

**5.5.1** Nach konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichts und nach vorherrschender Lehre unterliegen persönliche Aufzeichnungen der Examinatoren im Hinblick auf die anschliessende Beratung als rein interne Notizen, die nicht zu den Verfahrensakten gehören, nicht der Akteneinsicht (vgl. Urteil des BGer 2D\_2/2010 vom 25. Februar 2011 E. 6 m.w.H.; STEPHAN BRUNNER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2019, Art. 26 VwVG Rz. 38). Handnotizen haben keinen Beweischarakter; ihnen kommt lediglich die Bedeutung eines Hilfsbeleges zur Vorbereitung des Entscheides zu (vgl. Urteil des BGer 2P.23/2004 vom 13. August 2004 E. 2.4). Nur Protokolle, die von den Examinatoren aufgrund einer formellen Vorschrift erstellt wurden, gelten als Bestandteil der erheblichen und einsehbaren Prüfungsakten (vgl. Urteile des BVGer B-1128/2016 vom 22. August 2017 E. 3.2, B-3542/2010 vom 14. Oktober 2010 E. 7 und B-6256/2009 vom 14. Juni 2010 E. 4.1). Die in verschiedenen Prüfungsordnungen verankerte Verpflichtung der Experten, Notizen zum Prüfungsgespräch und zu dessen Ablauf zu erstellen, stellt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts keine Pflicht zu einer eigentlichen Protokollierung der mündlichen Prüfung dar und die entsprechenden Notizen unterliegen nicht dem Akteneinsichtsrecht (vgl. Urteile des BVGer B-3560/2013 vom 13. Januar 2014 E. 5.4.2 und B-6604/2010 vom 29. Juni 2011 E. 5.3.1 m.w.H.).

**5.5.2** Auch im vorliegenden Fall bestand keine Vorschrift, wonach die Experten an der mündlichen Prüfung ein eigentliches Protokoll zu erstellen hätten, sondern Ziff. 4.43 der Prüfungsordnung 2011 sah lediglich vor, dass die Experten Notizen zum Prüfungsgespräch und zu dessen Ablauf zu erstellen hätten. Gemäss der dargelegten ständigen Rechtsprechung unterliegen diese Notizen indessen nicht der Akteneinsicht durch die Beschwerdeführerin.

Die Rüge der Beschwerdeführerin, ihr Anspruch auf Akteneinsicht sei verletzt worden, erweist sich daher als unbegründet.

**5.6** Die Beschwerdeführerin beantragt auch im Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht Einsicht in die (korigierte) "Diplomarbeit mit Kolloquium", in die Musterlösung, die Punktevergabe sowie in die vollständigen Prüfungsakten (detailliertes Korrekturraster, Prüfungskorrekturen, Protokolle etc.). Wie dargelegt, besteht kein Anspruch auf Einsicht in diese Dokumente, soweit sie überhaupt existieren. Das entsprechende Begehren um Akteneinsicht ist daher abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

**5.7** Die Beschwerdeführerin rügt eine weitere Verletzung des rechtlichen Gehörs in Bezug auf das Fach "Diplomarbeit mit Kolloquium", indem die Begründung des Prüfungsentscheids erst nachträglich und unvollständig erfolgt sei. Die Ausführungen der Prüfungskommission stellten anerkanntermassen lediglich einen Auszug aus der Bewertung dar. Die Prüfungskommission hätte nach Ansicht der Beschwerdeführerin ausführen müssen, welche Lösungen erwartet worden wären, in welcher Beziehung die Antworten der Beschwerdeführerin nicht zu genügen vermochten, wie viele Punkte die richtigen Antworten erzielten und wie viele Punkte für fehlerhafte Antworten abgezogen wurden. Damit habe die Prüfungskommission das Willkürverbot und ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Die Vorinstanz habe sich nicht mit dieser Rüge auseinandergesetzt, weshalb sie eine formelle Rechtsverweigerung begangen habe.

Die Vorinstanz verteidigt sich, indem sie auf die Rüge- und Substantiierungspflicht der Beschwerdeführerin hinweist. Ein pauschales Beanstanden der Bewertung reiche nicht aus. Die Prüfungskommission führt aus, dass sich der verwendete Begriff "Auszug aus der Bewertung" auf die in der Vernehmlassung getätigten Ausführungen beziehe. Diese Zusammenstellung sei für diese Vernehmlassung erstellt worden.

**5.7.1** Gemäss ständiger Rechtsprechung kommt eine Prüfungskommission ihrer Begründungspflicht nach, wenn sie der Betroffenen kurz darlegt, welche Lösungen beziehungsweise Problemanalysen von ihr erwartet wurden und inwiefern ihre Antworten den Anforderungen nicht zu genügen vermochten. In zeitlicher Hinsicht darf sie sich dabei, ohne Verletzung ihrer Begründungspflicht, vorerst darauf beschränken, die Noten der einzelnen Prüfungsfächer bekannt zu geben. Erst im Rechtsmittelverfahren hat sie dann die ausführlichere Begründung nachzuliefern und die Beschwerdeführerin muss Gelegenheit erhalten, in einem zweiten Schriftenwechsel dazu Stellung zu nehmen (Urteile des BGer 2D\_65/2011 vom 2. April 2012 E. 5.1, 2P.44/2006 vom 9. Juni 2006 E. 3.2 sowie 2P.23/2004 vom 13. August 2004 E. 2.2; Urteil des BVGer B-33/2015 vom 4. August 2016 E. 4.3).

**5.7.2** Wie soeben dargelegt, genügt die Prüfungskommission ihrer Begründungspflicht vor Beschwerdeerhebung, indem sie die einzelnen Fachnoten bekannt gibt. Die Prüfungskommission hat der Beschwerdeführerin zunächst das Notenblatt für das Fach "Diplomarbeit mit Kolloquium" zugestellt, aus welchem die von der Beschwerdeführerin erreichte Note hervorgeht. Die Beschwerdeführerin hat zudem eine Notenskala aller Diplomarbeiten mit Schreiben vom 17. Oktober 2016 erhalten. Eine eingehendere Begründung musste die Prüfungskommission erst liefern, wenn und soweit die Beschwerdeführerin sie im Rechtsmittelverfahren verlangt, was diese mit ihrer Beschwerde vom 31. Oktober 2016 getan hat, worauf die Prüfungskommission im Rahmen des vorinstanzlichen Schriftenwechsels mit Eingaben vom 3. Januar 2017 und 20. März 2017 zu den beschwerdeführerischen Rügen sowie zum Fragenkatalog der Vorinstanz Stellung genommen hat.

**5.7.3** Die Rüge der Beschwerdeführerin, die Prüfungskommission habe ihre Begründungspflicht verletzt, erweist sich daher als unbegründet.

**5.8** Die Beschwerdeführerin rügt weiter, die Vorinstanz habe ihre Begründungspflicht verletzt, indem sie verschiedene der in der Beschwerde vorgebrachten Rügen nicht behandelt habe. So sei sie nicht auf die Rüge eingegangen, wonach der Notenschnitt aller Arbeiten in der Fallgruppe F wesentlich tiefer als der Durchschnitt aller Arbeiten gewesen sei. Ebenso wenig habe die Vorinstanz die Rüge behandelt, wonach die Beschwerdeführerin in der Prüfung "Kolloquium" entgegen der Prüfungsordnung 2011 nur von einem Experten geprüft worden sei. Die Vorinstanz habe schliesslich die Begründungspflicht verletzt, indem sie nicht auf die Rüge eingegangen

sei, wonach es gegen die Rechtsgleichheit verstosse, sofern die Grenzfallregelung ausschliesslich für die übrigen schriftlichen Prüfungen, aber nicht für das Fach "Diplomarbeit mit Kolloquium" vorgesehen sei. Auch bei der Überprüfung der Bewertung der Prüfungsleistungen der Beschwerdeführerin habe die Vorinstanz ihre Kognition zu sehr eingeschränkt und begründete und belegte Rügen nicht oder nur ungenügend behandelt. Die Vorinstanz habe schliesslich ihre Begründungspflicht verletzt und den Sachverhalt ungenügend abgeklärt, indem sie zu Unrecht eine von der Beschwerdeführerin eingereichte Kurzbeurteilung ihrer Diplomarbeit durch zwei ausgewiesene Steuerspezialisten nicht gewürdigt habe.

Die Vorinstanz bestreitet diese Vorwürfe.

**5.8.1** Der Anspruch auf rechtliches Gehör beinhaltet u.a., dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtslage betroffenen Person tatsächlich entgegenzunehmen, zu prüfen und in ihrer Entscheidungsfindung zu berücksichtigen hat (BGE 136 I 229 E. 5.2). Dabei ist nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss (zumindest kurz) die Überlegungen beinhalten, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 138 I 232 E. 5.1 m.H.). Umfang und Dichte der Begründung richten sich nach den Umständen (GEROLD STEINMANN, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 29 BV Rz. 49 m.H.).

Der Gehörsanspruch ist nach feststehender Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt (BGE 126 I 19 E. 2d/bb). Eine Verletzung des Gehörsanspruchs kann nach ständiger Rechtsprechung aber geheilt werden, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann, und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2, 136 V 117 E. 4.2.2 und 133 I 201 E. 2.2).

**5.8.2** Für die Vorinstanz gilt wie für das Bundesverwaltungsgericht, dass die Rechtsmittelinstanz grundsätzlich mit voller Kognition entscheidet (Art. 49 VwVG). Wie bereits dargelegt, auferlegt sich die Rechtsmittelinstanz indessen bei der Überprüfung der Bewertung von Prüfungsleistungen eine gewisse Zurückhaltung. Auf Rügen bezüglich der Bewertung von Prüfungsleistungen hat die Rechtsmittelbehörde lediglich dann detailliert einzugehen, wenn die beschwerdeführende Person selbst substantiierte und überzeugende Anhaltspunkte und die Beweismittel dafür liefert, dass das Ergebnis materiell nicht vertretbar ist, dass eindeutig zu hohe Anforderungen gestellt oder die Prüfungsleistungen offensichtlich unterbewertet wurden (vgl. E. 4 hievior und E. 7 hienach).

Soweit die Vorinstanz ihre Kognition in dieser Weise wahrgenommen hat, wäre das daher nicht zu beanstanden. Allerdings kann der Begründung des angefochtenen Entscheids nicht mit hinreichender Klarheit entnommen werden, dass die Vorinstanz über eine rein quantitative Prüfung hinaus, ob die Experten der Prüfungskommission im Rahmen der Vernehmlassung der Prüfungskommission Stellung zu den Rügen der Beschwerdeführerin genommen haben, auch bezüglich aller umstrittenen und entscheiderelevanten Punkte eine qualitative Prüfung vorgenommen hat, ob die Auffassung der Experten, soweit sie von derjenigen der Beschwerdeführerin abweicht, auch nachvollziehbar und einleuchtend sei. Vielmehr scheint die Vorinstanz eine derartige qualitative Prüfung lediglich oberflächlich vorgenommen zu haben, jedenfalls soweit sie in der Begründung des angefochtenen Entscheids ihren Niederschlag gefunden hat.

Diese ungenügende Wahrnehmung ihrer Kognition stellt zwar eine formelle Rechtsverweigerung dar, kann aber im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht geheilt werden, da das Bundesverwaltungsgericht über die gleiche Kognition verfügt wie die Vorinstanz.

**5.8.3** Die Vorinstanz hat sich in E. 9.2 ihres Beschwerdeentscheids zum angeblich tieferen Notenschnitt in der Fallgruppe F und den diesbezüglichen Argumenten der Beschwerdeführerin geäußert. Wenn die Beschwerdeführerin diese Begründung als unbefriedigend erachtet, so liegt dies offensichtlich lediglich daran, dass die Auffassung der Vorinstanz nicht ihrer eigenen entspricht, da die Vorinstanz von anderen rechtlichen Prämissen ausgeht als die Beschwerdeführerin. Damit liegt diesbezüglich keine Verletzung der Begründungspflicht vor.

**5.8.4** In Bezug auf den geltend gemachten Verstoss der Grenzfallregelung gegen die Rechtsgleichheit hat sich die Vorinstanz nicht mit dem geltend gemachten Argument auseinandergesetzt, weshalb eine allfällige diesbezüglich Verletzung des rechtlichen Gehörs zu heilen und diese Rüge nachfolgend noch zu prüfen sein wird (vgl. E. 8.9 hienach).

**5.8.5** Was die Rüge der Beschwerdeführerin betrifft, die Vorinstanz habe zu Unrecht eine (von ihr eingereichte) Kurzbeurteilung ihrer Diplomarbeit nicht gewürdigt, so macht die Vorinstanz geltend, auf dieses Gutachten könne nicht abgestellt werden, da es von den (damals zukünftigen) Arbeitgebern der Beschwerdeführerin verfasst worden sei, die ein finanzielles Interesse am Ergebnis des Beschwerdeverfahrens gehabt hätten. Zudem mangle es den Kurzgutachtern an der nötigen Korrekturerfahrung. Die Beschwerdeführerin stellt sich dagegen auf den Standpunkt, die Kurzgutachter seien Anwälte mit langjähriger Erfahrung im Steuerrecht, die überdies den Titel "eidg. dipl. Steuerexperte" trügen.

Bei der eingereichten "Kurzbeurteilung" handelt es sich um ein reines Parteigutachten. Den darin enthaltenen Ausführungen kommt daher kein höherer Beweiswert zu als den Behauptungen der Beschwerdeführerin selbst (vgl. BVGE 2010/10 E. 5.3). Da und soweit die Vorinstanz die "Kurzbeurteilung" und die darin enthaltenen Argumente in diesem Sinn in ihrem Entscheid behandelt hat, ist nicht ersichtlich, inwiefern sie das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin oder ihre Pflicht zur Sachverhaltsabklärung verletzt haben sollte.

**5.8.6** Soweit die Rügen der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe ihre Begründungspflicht verletzt, begründet sind, wird auf die entsprechenden Rügen daher in der Folge noch eingegangen werden und die entsprechenden Gehörsverletzungen werden zu heilen sein.

## **6.**

Die Beschwerdeführerin rügt weiter mehrere Verfahrensfehler im Ablauf der mündlichen Prüfung "Kolloquium", welche Bestandteil des Fachs "Diplomarbeit mit Kolloquium" bildet.

**6.1** Behauptete Mängel im Prüfungsablauf sind grundsätzlich sofort, das heisst unmittelbar nach deren Kenntnisnahme, vorzubringen und der Prüfungskandidat hat allenfalls den Abbruch der Prüfung zu verlangen. Es gibt zwar Ausnahmefälle, in denen dies nicht möglich oder aufgrund der Umstände nicht zumutbar ist. Ansonsten ist es grundsätzlich nicht zulässig,

formelle Rügen, die in einem früheren Stadium hätten geltend gemacht werden können, erst nach dem ungünstigen Ausgang einer Prüfung vorzubringen. Ein derartiges, verspätetes Vorbringen verstösst gegen den Grundsatz von Treu und Glauben und führt zur Verwirkung dieses Rechts (BGE 135 III 334 E. 2.2, 132 II 485 E. 4.3 und 120 Ia 19 E. 2c/aa; Urteile des BGer 2D\_22/2012 vom 17. Oktober 2012 E. 6.3.2 und 2D\_7/2011 vom 19. Mai 2011 E. 4.6; Urteile des BVGer B-7258/2017 vom 19. März 2018 E. 6.1.2, B-1464/2016 vom 10. August 2016 E. 4.1, B-5003/2015 vom 11. Februar 2016 E. 5.2 und B-6168/2011 vom 23. Oktober 2012 E. 6.1).

**6.2** Die Beschwerdeführerin rügt, die Prüfung habe anstelle von 30 nur 20 Minuten gedauert. Diese Kürzung der Kolloquiumsdauer habe das Prüfungsergebnis ungünstig beeinflusst, da sich ihr keine Gelegenheit geboten habe, weitere Fragen richtig zu beantworten.

Die Prüfungskommission dagegen bestreitet eine zu kurze Prüfungsdauer. Die Kandidatin sei pünktlich abgeholt worden, das Kolloquium habe um 16.03 Uhr begonnen und es habe die Möglichkeit bestanden, Ergänzungen zur Diplomarbeit anzubringen. Der zweite Experte und Protokollführer habe um 16.35 Uhr den wortführenden Experten darauf aufmerksam gemacht, dass die Prüfungsdauer von 30 Minuten abgelaufen sei.

**6.2.1** Sowohl die Beschwerdeführerin wie auch die Experten der Prüfungskommission haben somit ihre – teilweise unterschiedliche – schriftliche Darstellung des in Frage stehenden Prüfungsablaufs angegeben.

**6.2.2** Im Verwaltungsverfahren besteht zwar die Pflicht zur amtlichen Sachverhaltsfeststellung (Art. 12 VwVG). Dieser Untersuchungsgrundsatz ändert aber nichts an der materiellen Beweislast. Die Beweislast richtet sich nach der Beweislastregel von Art. 8 ZGB, sofern das massgebliche Recht keine spezifische Beweisregel enthält. Danach hat derjenige die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen, der aus einer unbewiesenen gebliebenen Tatsache Rechte ableiten will (Urteile des BVGer B-4383/2016 vom 19. September 2018 E. 6.2, B-6405/2016 vom 5. Dezember 2017 E. 5.3, B-5003/2015 vom 11. Februar 2016 E. 2, B-6776/2014 vom 24. September 2015 E. 3.1, B-6553/2013 vom 8. Juli 2014 E. 3.2 und B-6049/2012 vom 3. Oktober 2013 E. 4.5.2).

**6.2.3** Im vorliegenden Fall ist es die Beschwerdeführerin, die einen Anspruch auf eine höhere Bewertung beziehungsweise eventualiter auf eine

Wiederholung der Prüfung geltend machen will, weshalb sie auch die Beweislast für alle Sachverhaltsumstände trägt, mit denen sie eine zu tiefe Bewertung oder einen unkorrekten Verfahrensablauf begründen will.

Weder die Prüfungsordnung 2011 noch die dazugehörige Wegleitung sehen vor, dass über die mündlichen Prüfungen ein Protokoll erstellt werden müsste. Die Prüfungsordnung 2011 sieht vielmehr vor, dass die Experten, welche die mündlichen Prüfungen abnehmen, Notizen zum Prüfungsgespräch und zum Prüfungsablauf erstellen (Prüfungsordnung 2011 Ziff. 4.43). Ein Rechtsanspruch der Beschwerdeführerin darauf, dass anlässlich der mündlichen Prüfung ein eigentliches Protokoll, insbesondere ein Wortprotokoll, erstellt werde, besteht daher nicht, weshalb die Beschwerdeführerin aus dem Fehlen eines derartigen Protokolls weder eine Beweislastumkehr noch irgendwelche andere Rechtsvorteile ableiten kann. Soweit wesentliche Sachverhaltsumstände bestritten sind, "Aussage gegen Aussage" steht und, wie das bei mündlichen Prüfungen typischerweise der Fall ist, der genaue Sachverhalt im Nachhinein nicht bewiesen werden kann, darf daher nicht einfach zu Gunsten der Beschwerdeführerin von ihrer Sachverhaltsdarstellung ausgegangen werden (Urteil des BVGer B-4383/2016 vom 18. September 2018 E. 6.2).

**6.2.4** Im Ergebnis ist daher davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin den ihr obliegenden Nachweis für ihre Behauptung, dass die ihr zur Verfügung stehende Prüfungszeit kürzer gewesen sei als ihr zugestanden hätte, nicht erbracht hat. Ihre Rüge erweist sich daher als unbegründet, soweit sie nicht ohnehin verspätet ist.

**6.3** Die Beschwerdeführerin rügt weiter, selbst aus den Ausführungen der Prüfungskommission, dass die Prüfungsdauer 32 Minuten gedauert habe, ergebe sich, dass die reglementarische Prüfungszeit nicht eingehalten worden sei. Eine zu lange Prüfungsdauer hätte sich zu ihrem Nachteil ausgewirkt, da ihr die Antwort auf die letzte Frage als nicht korrekt angelastet werde.

Diese Argumentation der Beschwerdeführerin grenzt an Trölerei. Offensichtlich stellt eine faktische Prüfungsdauer von 32 Minuten keinen Verstoß gegen eine Bestimmung der Prüfungsordnung 2011 dar, welche die Dauer des Kolloquiums mit 30 Minuten angibt.

**6.4** Die Beschwerdeführerin rügt weiter, Ziff. 4.43 der Prüfungsordnung 2011 sehe zwingend die Abnahme der Prüfung durch zwei Experten vor,

was bedeute, dass die Fragen auch von beiden Experten gestellt werden müssten. Auch diese Rüge ist offensichtlich unbegründet, soweit sie nicht ohnehin verspätet ist.

Die Ausgestaltung einer Prüfung fällt im Rahmen der jeweiligen Prüfungsordnung in das pflichtgemässe Ermessen der Prüfungsinstanz (Urteil des BGer 2P.203/2001 vom 12. Oktober 2001 E. 6.a). Im vorliegenden Fall sieht Ziff. 4.43 der Prüfungsordnung 2011 vor, dass mindestens zwei Experten die mündlichen Prüfungen abnehmen, Notizen zum Prüfungsgespräch sowie zum Prüfungsablauf erstellen und gemeinsam die Note festlegen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann dieser Bestimmung nicht entnommen werden, dass die gängige Arbeitsteilung der Experten von mündlichen Prüfungen in einen die Fragen stellenden und in einen protokollführenden Experten unzulässig sein sollte oder dass jeder der Experten während einem bestimmten Teil der Zeit die Fragen zu stellen hätte.

**6.5** Die Beschwerdeführerin rügt weiter, der protokollführende Experte sei fachlich nicht in der Lage gewesen, ihre Leistungen korrekt einzuschätzen, weil er selber die höhere Fachprüfung für Steuerexperten nicht abgelegt habe. Im Zeitpunkt der Prüfungsabnahme sei er einzig im Besitz eines "Certificate of Advanced Studies (CAS) in Steuerrecht" gewesen.

Die Prüfungskommission führt zur Ausbildung des protokollführenden Experten aus, dass es keine Vorgaben zur nötigen Qualifikation der Experten gebe. Die Qualifikation des protokollführenden Experten mit Doktorat und steuerspezifischer Berufserfahrung sei nicht bestreitbar.

Die Prüfungsordnung sieht vor, dass die Prüfungskommission die Experten auswählt, ausbildet und einsetzt (Ziff. 2.21 Bst. f Prüfungsordnung 2011). Konkrete Vorgaben bezüglich der beruflichen Qualifikation der Experten, welche dieses Ermessen der Prüfungskommission einschränken würden, können der Prüfungsordnung 2011 nicht entnommen werden. Der Argumentation der Beschwerdeführerin, dass nur aufgrund einer bestandenen höheren Fachprüfung für Steuerexperten angenommen werden dürfe, dass ein potentieller Experte über genügend Wissen und Erfahrung verfüge, ist nicht derart einleuchtend, als dass ohne konkrete Vorgabe in der Prüfungsordnung 2011 auf eine derartige Anforderung an die erforderliche Qualifikation für Experten geschlossen werden dürfte.

**6.6** Die Beschwerdeführerin rügt ferner, während dem Kolloquium sei ihr zu Unrecht verwehrt worden, im Gesetz nachzuschlagen, bevor sie die Frage nach der Verjährungsfrist beantwortet habe. Dies zeige, dass ihr die Experten wenig gut gesonnen gewesen seien. Sie habe dann auf Drängen des Experten die falsche Antwort auf die Frage nach der Verjährung gegeben.

Die Experten der Prüfungskommission legen dagegen dar, erst nachdem die Beschwerdeführerin die falsche Antwort gegeben habe und der Experte nachgehakt habe, ob sie sicher sei, habe sie den Wunsch geäußert, im Gesetz nachzuschlagen. Darauf hätten die Experten in der Folge verzichtet, da sie angenommen hätten, dass die Beschwerdeführerin fähig sei, die richtige Passage im Gesetz zu finden.

Warum das Verhalten der Experten auf eine Voreingenommenheit der Experten gegenüber der Beschwerdeführerin hindeuten sollte, ist unerfindlich. Die Beschwerdeführerin macht weder geltend, dass sie aufgrund der Prüfungsordnung 2011 berechtigt gewesen sei, während dem mündlichen Kolloquium das Gesetz zu verwenden, noch, dass andere Kandidaten bevorteilt worden seien, weil es ihnen gestattet worden sei. Ohnehin ist die Rüge der Beschwerdeführerin klarerweise verspätet, da sie diese erstmals in ihrer Replik vorbrachte.

**6.7** Zusammenfassend erweisen sich die Rügen der Beschwerdeführerin bezüglich der geltend gemachten Verfahrensfehler im Ablauf der mündlichen Prüfung "Kolloquium" als unbegründet, soweit sie nicht ohnehin verspätet sind.

## **7.**

Die Beschwerdeführerin rügt, die Prüfungskommission habe bei der Diplomarbeit der Fallgruppe F zu hohe Anforderungen gestellt beziehungsweise die Diplomarbeiten dieser Fallgruppe unterbewertet, was sich daraus ergebe, dass der Notenschnitt aller Arbeiten in der Fallgruppe F wesentlich tiefer gewesen sei als der Durchschnitt aller Arbeiten.

Die Vorinstanz argumentiert, die Rechtsprechung nehme nur mit Zurückhaltung zu hohe Anforderung an. Die Gruppe der Beschwerdeführerin sei relativ klein gewesen, so dass bereits eine einzige schlechte Note grossen Einfluss auf den Durchschnitt haben könne. Eine Differenz von 0.2 Notenpunkten sei daher nicht sehr aussagekräftig.

Die Prüfungskommission führt aus, dass die Kandidierenden anonym den verschiedenen Diplomarbeitsfällen zugeteilt würden. Je nach Anzahl der Experten würden Gruppen von 12 bis 20 Kandidierenden gebildet. Diese Gruppengrößen seien zu gering, um daraus statistische Auffälligkeiten abzuleiten.

**7.1** Der Annahme der Beschwerdeführerin, dass der Unterschied des Notendurchschnitts zwingend auf einen rechtsungleichen Schwierigkeitsgrad der Aufgabenstellungen für die Diplomarbeiten zurückzuführen sei, kann nicht gefolgt werden. Wie die Vorinstanzen zutreffend ausführen, waren sowohl die Unterschiede der Notendurchschnitte wie auch die Gruppengrößen viel zu klein, um aus diesen Unterschieden statistisch relevante Schlussfolgerungen zu ziehen, die implizieren würden, dass nicht Unterschiede in der Leistungsfähigkeit der Kandidaten, sondern primär ein wesentlicher Unterschied im Schwierigkeitsgrad der Aufgaben die Ursache für die Unterschiede der Notendurchschnitte gewesen war.

**7.2** Der Verweis auf die Ergebnisse der verschiedenen Kandidaten ist daher nicht geeignet, den der Beschwerdeführerin obliegenden Nachweis zu erbringen, dass die Prüfungskommission bei der Diplomarbeit der Fallgruppe F zu hohe Anforderungen gestellt oder die Diplomarbeiten dieser Fallgruppe unterbewertet hat.

## **8.**

In materieller Hinsicht rügt die Beschwerdeführerin weiter eine Unterbewertung ihrer Diplomarbeit.

**8.1** Für die Vorinstanz gilt wie für das Bundesverwaltungsgericht, dass die Rechtsmittelinstanz grundsätzlich mit voller Kognition entscheidet (Art. 49 VwVG). Wie oben ausgeführt (vgl. E. 4 hievor), auferlegt sich die Rechtsmittelinstanz indessen eine gewisse Zurückhaltung bei der Bewertung von Prüfungsleistungen und weicht nicht ohne Not von der Beurteilung durch die Prüfungsexperten ab, nicht zuletzt solange sie im Rahmen der Vernehmlassung der Prüfungskommission Stellung zu den Rügen der beschwerdeführenden Person genommen haben und ihre Auffassung, insbesondere soweit sie von derjenigen der beschwerdeführenden Person abweicht, nachvollziehbar und einleuchtend ist (vgl. E. 4 hievor).

In Bezug auf die relative Gewichtung der verschiedenen Aufgaben, der Überlegungen oder Berechnungen, die zusammen die korrekte und vollständige Antwort auf eine bestimmte Prüfungsfrage darstellen, kommt den

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

**8.2** In Bezug auf Teil 1 der Diplomarbeit begründete die Prüfungskommission ihre Bewertung der Lösung der Beschwerdeführerin, dass die rechtlichen Folgen der Sanierung nur ungenügend dargestellt worden seien. So fehlten rechtliche Ausführungen zur Sanierung. Die Beschwerdeführerin habe nur ansatzweise erkannt, dass die Darlehen der Eta-H teilweise als echt und teilweise als unecht zu qualifizieren gewesen seien. Beim anschliessenden Darlehensverzicht habe sich die Frage gestellt, ob die Eta-H auf die echten oder unechten Darlehen verzichten sollte, was je nach Wahl zu unterschiedlichen Steuerfolgen bei den betroffenen Gesellschaften führen würde. Dies sei von der Beschwerdeführerin nicht analysiert und behandelt worden. Es sei nicht erkannt worden, dass ein Darlehensverzicht bei unechten Darlehen bei der Eta-Holding zu einer Aufrechnung der bestehenden Wertberichtigungen auf den entsprechenden Darlehen führe. Weiter fehlten Ausführungen zu den Folgen der ausserordentlichen Abschreibungen auf den Liegenschaften. Sie habe nicht dargelegt, ob die ausserordentliche Abschreibung steuerlich zulässig sei, ob sie steuerlich optimal sei und ob sie eine Auswirkung auf die zukünftigen Abschreibungen gemäss Prognose habe. Bezüglich der Verrechnung der Reserven mit dem Bilanzverlust habe die Beschwerdeführerin zwar erkannt, dass dies keine Steuerfolgen auslöse. Sie habe jedoch nicht darauf hingewiesen, dass diese Verrechnung suboptimal sei und keinen Steuervorteil bringe. Die Beschwerdeführerin habe auch die Steuerfolgen bei den Minderheitsaktionären aus der Sanierung nicht aufgezeigt. Die Begründung, weshalb keine Emissionsabgabe auf echtem Darlehensverzicht der Eta-Verkaufs AG anfallt, sei nicht korrekt. Die Rechtsfolgen einer Fusion seien nicht beziehungsweise ungenügend beantwortet worden. Die Steuerfolgen einer Fusion bezüglich den Steuerarten Verrechnungssteuer, Mehrwertsteuer, Grundstücksgewinnsteuer und Handänderungssteuer seien nicht erwähnt worden. Die Beschwerdeführerin sei fälschlicherweise davon ausgegan-

gen, dass bei der Fusion ein Fusionsgewinn entstanden sei und habe daher keine Ausführungen darüber gemacht, wie ein Fusionsverlust steuerlich zu behandeln sei.

**8.2.1** Die Beschwerdeführerin rügt, sie habe im Rahmen des Kolloquiums korrekte Ausführungen zum Darlehensverzicht, zum Kapitalschnitt und zur Rückzahlung des Darlehens getätigt.

Offensichtlich sind allfällige Ausführungen eines Prüfungskandidaten anlässlich des Kolloquiums nicht geeignet, diesbezügliche Mängel in der Diplomarbeit selbst zu kompensieren. Die Bewertung der in diesem Punkt unbestrittenermassen unvollständigen Antwort der Beschwerdeführerin in der Diplomarbeit ist daher nicht zu beanstanden.

**8.2.2** Die Beschwerdeführerin rügt weiter, es sei aktenwidrig, dass sie sich nicht mit den Steuerfolgen des Darlehensverzichts auseinandergesetzt habe. Es könne ihr einzig angelastet werden, dass sie keine Empfehlung abgegeben habe, ob auf echte oder unechte Darlehen verzichtet werden solle.

Aus der Aufgabenstellung ergibt sich, dass die Eta-H nur auf einen Teil ihrer Darlehen verzichten will, ohne dass gesagt wird, auf welche. Da die rechnungslegungsrechtlichen und steuerlichen Folgen von Verzichten auf echte und unechte Darlehen für die betroffenen Gesellschaften unterschiedlich sind, musste daher analysiert werden, ob und warum die Eta-H auf welche Darlehen verzichten sollte, bevor eine entsprechende Annahme getroffen und auf deren Basis die Bilanz und Erfolgsrechnung der Muschelfarm AG nach Sanierung erstellt werden konnte. Dass die Mängel in dieser Analyse und das Fehlen einer entsprechenden Empfehlung zu einem Punkteabzug geführt haben, ist daher nicht zu beanstanden.

**8.2.3** Weiter widerspricht die Beschwerdeführerin den Experten der Prüfungskommission dahingehend, dass sie sehr wohl Ausführungen zu den Folgen der ausserordentlichen Abschreibungen auf den Liegenschaften getätigt habe.

Die von der Beschwerdeführerin diesbezüglich angeführte Passage aus ihrer Diplomarbeit (S. 5) enthält Aussagen zu "Abschreibungen, welche handelsrechtlich zu Lasten von unechtem Sanierungsertrag verbucht werden". Der von der Beschwerdeführerin offenbar gesehene Zusammenhang zwischen den geplanten Abschreibungen auf den Liegenschaften und dem Verzicht auf unechte Darlehen ist nicht nachvollziehbar. Wenn die Experten

der Prüfungskommission Ausführungen vermissen, ob die ausserordentliche Abschreibung auf den Liegenschaften steuerlich zulässig und steuerlich optimal sei und ob sie eine Auswirkung auf die zukünftigen Abschreibungen gemäss Prognose hätten, und der Beschwerdeführerin entsprechend weniger Punkte erteilt haben, ist das daher nicht zu beanstanden.

**8.2.4** Die Beschwerdeführerin rügt, dass ihr Punkte für korrekte Antworten zu den Steuerfolgen der Minderheitsaktionäre zu erteilen seien. Sie habe erkannt, dass eine asymmetrische Erbringung von Sanierungsleistungen vorliege und es zu einer entsprechenden Vermögensverschiebung an die Privataktionäre komme.

Die Prüfungsexperten legen indessen unbestritten dar, dass rechtliche Aspekte zum Bezugsrecht sowie die Steuerfolgen, sofern Aktien im Geschäfts- bzw. Privatvermögen gehalten werden, nicht beantwortet wurden. Angesichts der Aufgabenstellung ist diese Beanstandung nachvollziehbar und der diesbezügliche Punkteabzug nicht zu beanstanden.

**8.2.5** Die Beschwerdeführerin kritisiert, die Experten hätten nicht näher begründet, warum sie ihre Begründung, weshalb keine Emissionsabgabe auf echtem Darlehensverzicht der Eta-Verkaufs AG anfalle, als nicht korrekt erachtet hätten.

In ihrer Vernehmlassung im vorliegenden Verfahren führen die Experten aus, wenn der Darlehensverzicht als echter Sanierungsertrag qualifiziert werde, handle es sich entgegen der beschwerdeführerischen Antwort nicht um einen emissionsabgabepflichtigen Zuschuss. Die Beschwerdeführerin äusserte sich dazu nicht. Damit ist die Bewertung nicht zu beanstanden.

**8.2.6** Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin, es sei aktenwidrig, dass sie keine Ausführungen zu Wertberichtigungen bei Darlehensverzicht durch die Eta-H gemacht habe.

Zwar trifft es vorliegend zu, dass die Diplomarbeit der Beschwerdeführerin eine Passage zur Thematik der Wertberichtigung bei Darlehensverzicht enthält. Diese unterscheidet sich indessen in mehreren relevanten Punkten von der von den Experten vermissten Aussage, insbesondere bezüglich der fehlenden Einschränkung auf unechte Darlehen und der Darlegung durch die Beschwerdeführerin, "infolge einer Werterholung sei eine gewinnsteuerliche Aufrechnung" vorzunehmen. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn der Beschwerdeführerin nicht die volle Punktzahl für diese Lösung zuerkannt wurde.

**8.2.7** Bezüglich der Ausführungen zur Verrechnung der Reserven mit dem Bilanzverlust macht die Beschwerdeführerin geltend, sie habe die Aufgabe gemäss der Aufgabenstellung gelöst. Es sei nach den Rechts- und Steuerfolgen und nicht nach einer Empfehlung gefragt worden. Im Übrigen habe sie korrekte Antworten gegeben, namentlich habe sie (indirekt) erwähnt, dass die Verrechnung nicht optimal sei.

Entgegen den beschwerdeführerischen Vorbringen enthält die Diplomarbeit keine präzise Aussage, wonach die Verrechnung der Reserven nicht optimal wäre. Selbst wenn die Aufgabenstellung diesbezüglich vage war und sich die Notwendigkeit einer derartigen Empfehlung lediglich aus dem Kontext ergab, ist nicht ersichtlich, warum die Beschwerdeführerin Punkte für von ihr nicht gemachte Aussagen erteilt werden müssten. Die Bewertung der Prüfungskommission ist daher nicht zu beanstanden.

**8.2.8** Die Beschwerdeführerin rügt, in Bezug auf die Frage nach den Rechtsfolgen einer Fusion habe sie nachweislich in ihrer Diplomarbeit die Überschuldung nach Art. 725 OR abgehandelt und gezeigt, dass eine Sanierungsfusion zulässig sei.

Wie die Experten zutreffend darlegen, ging die Beschwerdeführerin in ihrer Diplomarbeit fälschlicherweise davon aus, dass bei der Fusion ein Fusionsgewinn entstanden sei. Ihre Bemerkung zur Überschuldung bezog sich denn auch nur auf die Überschuldung der Muschelfarm AG vor der Fusion, nicht auf die Rechtsfolgen der Fusion. Die Bewertung ist daher nicht zu beanstanden.

**8.3** In Bezug auf die Bewertung von Teil 2 der Diplomarbeit rügt die Beschwerdeführerin, sie habe zu Unrecht für ihre Ausführungen zur Emissionsabgabe keine Punkte erhalten. Die Aufgabenstellung habe verlangt, dass die Kandidaten "steuerliche Fragestellungen aller Betroffenen" abhandelten. Die Experten führen dagegen aus, gemäss Aufgabenstellung sei lediglich eine verrechnungssteuerliche Analyse vorzunehmen gewesen, weshalb die Ausführungen bezüglich dem Stempelsteuergesetz nicht beurteilt worden seien.

### 8.3.1 Die Fragenstellung von Teil 2 lautet auszugsweise wie folgt:

"Der CFO der Überflussgruppe beauftragt Sie mit einer schriftlichen Stellungnahme, welche steuerlichen Fragestellungen auf Stufe aller Betroffenen sich möglicherweise ergeben könnten. Berechnen Sie allfällige finanzielle Folgen und geben Sie Empfehlungen ab, wie negative Auswirkungen vermieden oder vermindert werden könnten.

1. Nehmen Sie eine verrechnungssteuerrechtliche Analyse der Überfluss Immobilien AG vor und zeigen Sie dabei mögliche Steuerfolgen auf sowie die notwendig vorzunehmenden Handlungen/Deklarationen. Gehen Sie von den Annahmen aus, dass der Hypothekarzins steuerlich anerkannt wird und dass keine steuerstrafrechtlich relevante Handlung vorliegt.
2. Nehmen Sie eine verrechnungssteuerrechtliche Analyse der Überfluss Management AG in Bezug auf deren Finanzierungstätigkeit vor und zeigen Sie die Steuerfolgen auf Stufe aller Betroffenen sowie die notwendig vorzunehmenden Handlungen/Verbuchungen/Deklarationen auf. Gehen Sie von der Annahme aus, dass keine steuerstrafrechtlich relevante Handlung vorliegt.
3. Beurteilen Sie in kurzer Form das Verhalten der Überfluss Immobilien AG aus Sicht des Verrechnungssteuerstrafrechts und zeigen Sie im Falle eines strafrechtlich relevanten Verhaltens kurz die Folgen für alle Betroffenen sowie notwendige Handlungen auf."

Die Auffassung der Prüfungskommission ist insofern nachvollziehbar, als die Einleitungspassage formal nicht gleich gestaltet ist wie die drei nummerierten Verrechnungssteuerfragen, was ihren Charakter als Einleitungspassage gegenüber den konkret gestellten Fragen erkenntlich macht. Indessen weist die Beschwerdeführerin zutreffend darauf hin, dass in der Einleitungspassage generell von "steuerlichen Fragestellungen" gesprochen wird, ohne diese auf die Verrechnungssteuer einzugrenzen. Insofern besteht ein Widerspruch zwischen der Einleitungspassage und den drei konkreten Fragen und damit eine Unklarheit bei der Fragestellung.

**8.3.2** Ob diese Unklarheit als Verfahrensfehler einzustufen ist, kann vorliegend offengelassen werden. Mängel im Prüfungsablauf sind nur dann beachtlich, wenn sie erheblich sind, d.h. wenn sie das Prüfungsergebnis kausal beeinflussen haben oder beeinflussen haben können (vgl. Urteile des BGer 2D\_6/2010 vom 24. Juni 2010 E. 5.2 und 1P.420/2000 vom 3. Oktober 2000 E. 4b; Urteile des BVGer B-5621/2018 vom 19. Juni 2019 E. 6.2.4, B-4383/2016 vom 18. September 2018 E. 6.3, B-1098/2018 vom 5. Juli 2018 E. 4.2.3 und B-2579/2016 vom 1. Juni 2018 E. 8.1 m.H.). Selbst wenn

die in Frage stehende Prüfungsaufgabe so auszulegen gewesen wäre, wie die Beschwerdeführerin sie verstanden hat, nämlich dass nicht nur die in den Fragen 1 bis 3 konkret verlangten verrechnungssteuerrechtlichen Analysen, Berechnungen und Ausführungen gefragt gewesen wären, sondern zusätzlich auch umfassende Antworten auf sämtliche steuerrechtlichen Fragestellungen auf Stufe aller Betroffenen, so hätten sich diese zusätzlichen Antworten nicht auf den Bereich der Emissionsabgabe beschränkt, sondern es wären auch alle anderen Steuerarten zu behandeln gewesen und die für die ganze Aufgabe in Aussicht gestellten 26 Punkte hätten sich auf alle diese Ausführungen, Analysen und Berechnungen verteilt. Selbst wenn die Prüfungsaufgabe umfassender auszulegen gewesen wäre, hätte die Beschwerdeführerin für die Behandlung der emissionsabgaberechtlichen Fragen allein daher nicht zwingend Anspruch auf mehr als ein oder zwei Punkte gehabt, was für das Bestehen der Prüfung nicht gereicht hätte.

**8.4** In Bezug auf Teil 3 bemängelten die Experten der Diplomprüfungskommission unter anderem, dass in der Lösung der Beschwerdeführerin nicht explizit erwähnt werde, dass die Fusion keine Sperrfrist nach sich ziehe.

**8.4.1** Die Beschwerdeführerin widerspricht dieser Darstellung nur insofern, als sie geltend macht, sie habe korrekt dargelegt, dass eine Fusion steuerneutral durchgeführt werden könne, soweit die Steuerpflicht der übernehmenden Gesellschaft fortbestehe und sie die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernehme. Diese Aussage beinhalte implizit, dass keine Sperrfrist bestehe.

Die Beschwerdeführerin hat zwar in ihrer Antwort eine Passage aus Art. 61 DBG übernommen, doch ist die Auffassung der Experten nachvollziehbar, dass daraus nicht klar hervorgeht, dass die Beschwerdeführerin sich mit Bezug auf den konkreten Fall die erforderlichen Überlegungen zur Frage allfälliger Sperrfristen gemacht hat. Die Bewertung ist daher nicht zu beanstanden.

**8.4.2** Die Experten beanstandeten die Lösung der Beschwerdeführerin von Teil 3 weiter dahingehend, dass zwar ihre theoretische Abhandlung, nicht aber ihre Analyse und Berechnung in Beilage 6 der Diplomarbeit korrekt gewesen sei.

Die Beschwerdeführerin argumentiert im Wesentlichen, ihre Ausführungen würden "grösstenteils" der geforderten Lösung entsprechen, weshalb ihr zu Unrecht Punkte abgezogen worden seien.

Die Rüge der Beschwerdeführerin bezieht sich somit lediglich auf den Teil ihrer Antwort, der von den Experten als richtig bewertet worden ist, nicht aber auf die als unkorrekt bewertete Analyse und Berechnung. Dass ihr für letzteres Punkte abgezogen wurden, ist daher nicht zu beanstanden.

**8.4.3** Die Experten der Prüfungskommission legen weiter dar, welche Unvollständigkeiten bei Teil 3 zu Abzügen geführt hätten.

Die Beschwerdeführerin erachtet diesbezüglich eine Vergabe von vier von total sechzehn Punkten als willkürlich.

Wie dargelegt (vgl. E. 8.1 hievor), kommt den Experten ein erheblicher Ermessenspielraum zu in Bezug auf die relative Gewichtung der verschiedenen Aufgaben, Überlegungen oder Berechnungen, die zusammen die korrekte und vollständige Antwort auf eine bestimmte Prüfungsfrage darstellen. Warum die Experten dieses Ermessen im vorliegenden Fall rechtsfehlerhaft ausgeübt haben sollten, hat die Beschwerdeführerin nicht aufgezeigt.

**8.5** Beim Teil 4 erhielt die Beschwerdeführerin einen Teil der Punkte nicht, weil die Experten beanstandeten, dass die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Berechnung der Grundstücksgewinnsteuer nicht die kostengünstigste beziehungsweise nicht korrekt sei.

Die Beschwerdeführerin bestreitet dies und legt eine Gegenüberstellung der Berechnungen vor um zu belegen, dass ihre Berechnung vorteilhafter sei. Die Experten erachten diese Berechnungsweise der Beschwerdeführerin indessen als nicht korrekt, weil sie nicht berücksichtige, dass es sich um ein Abbruchobjekt handle. Die weitere Verwendung des nicht korrekt berechneten Betrags sei als Folgefehler eingestuft worden. Die Beschwerdeführerin rügt, die Experten hätten nicht aufgezeigt, welches die von ihnen erwartete Berechnung gewesen wäre.

Letztlich ist es nicht die Prüfungskommission, der eine Beweislast dafür obliegt, dass ihre Auffassung, ob eine Antwort richtig oder falsch sei, zutrifft, sondern es obliegt der Beschwerdeführerin, den Nachweis zu erbringen, dass ihre Antwort korrekt und die Bewertung durch die Experten daher rechtsfehlerhaft sei. Die Ausführungen der Experten sind insofern nachvollziehbar, als sie aufgezeigt haben, worin der Fehler der Beschwerdeführerin bestanden habe. Die Beschwerdeführerin hat diese Auffassung nicht widerlegt. Die Bewertung ist daher nicht zu beanstanden.

**8.6** Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin, dass für fehlende Informationen im Thesenblatt Punkte doppelt abgezogen wurden, da sie dafür bereits im materiellen Teil Punkte verloren habe. Die Experten geben an, dass sie Folgefehler im materiellen Teil berücksichtigt hätten. Das Thesenblatt würde jedoch dazu dienen, die Hauptaussagen festzuhalten, von welchen die Beschwerdeführerin einen wesentlichen Teil nicht erkannt habe.

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 – beziehungsweise 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 weites Ermessensspielraum zusteht (vgl. E. 8.1 hievon), greift die Rechtsmittelinstanz nur ein, wenn dieser Spielraum rechtsfehlerhaft, d.h. willkürlich oder rechtsungleich genutzt wurde (vgl. Urteile des BVGer B-2229/2011 vom 13. Februar 2012 E. 6.1 und B-2204/2006 vom 28. März 2007 E. 8.1).

Selbst wenn die Mängel im Thesenblatt vorliegend als Folgefehler eingestuft würden, so wäre angesichts der Darlegung der Experten nicht ersichtlich, inwiefern sie ihr Ermessen im vorliegenden Fall rechtsfehlerhaft ausgeübt haben sollten.

**8.7** Als Zwischenergebnis ist daher davon auszugehen, dass sich die Rügen der Beschwerdeführerin in Bezug auf die Bewertung ihrer Diplomarbeit fast alle als unbegründet erweisen. Einzig die Einwände bezüglich der Fragestellung von Teil 2 sind möglicherweise begründet, doch ist davon auszugehen, dass ein allfälliger diesbezüglicher Verfahrensfehler sich nicht in relevanter Weise auf die Note der Diplomarbeit ausgewirkt hat.

**8.8** Die Beschwerdeführerin beantragt, es sei ein Sachverständigengutachten über ihre Diplomarbeit einzuholen, sofern ihren übrigen Anträgen beziehungsweise der Bewertung gemäss der von ihr eingereichten Kurzbeurteilung nicht gefolgt werde.

Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist in der Regel davon auszugehen, dass die Examinatoren in der Lage sind, die Bewertung der Prüfungsleistungen objektiv vorzunehmen. Haben sie die

Gründe dargelegt, welche zu einem ungenügenden Prüfungsergebnis geführt haben, liegt es am Beschwerdeführer, die Bewertung stichhaltig zu beanstanden und konkrete Anhaltspunkte aufzuzeigen, dass die von den Examinatoren erfolgte Beurteilung der Prüfungsleistungen eindeutig zu streng oder sonst unhaltbar war oder dass offensichtlich zu hohe Anforderungen gestellt wurden. Vermögen die Einwände des Beschwerdeführers aber keine erheblichen Zweifel zu wecken, so gilt eine sachgerechte und willkürfreie Benotung als erwiesen und auf eine zusätzliche Beweismassnahme in Form eines Sachverständigengutachtens ist zu verzichten (vgl. Urteile des BVGer B-8265/2010 vom 23. Oktober 2012 E. 8.8, B-2196/2006 vom 4. Mai 2007 E. 5.5 und B-4385/2008 vom 16. Februar 2009 E. 5.3).

Wie dargelegt, ist es der Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall nicht gelungen, in einem für das Ergebnis relevanten Umfang erhebliche Zweifel daran zu wecken, dass die Beurteilung ihrer Diplomarbeit sachgerecht und rechtskonform war. Auf die Einholung eines Sachverständigengutachtens ist daher zu verzichten.

**8.9** Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, es verstosse gegen die Rechtsgleichheit, dass die Grenzfallregelung ausschliesslich für die übrigen schriftlichen Prüfungen, aber nicht für das Fach "Diplomarbeit mit Kolloquium" vorgesehen sei, da keine sachlichen Gründe dafür vorlägen.

Die Prüfungskommission äussert sich dahingehend, dass der Beschwerdeführerin ohnehin mindestens 13.25 Punkte für das Bestehen der Prüfung "Diplomarbeit" nötig wären, da das "Kolloquium" nicht automatisch zu einer Aufrundung von einer halben Note geführt hätte.

**8.9.1** Grundsätzlich steht es im Ermessen der Prüfungskommission, was sie als Grenzfall definiert und wie sie in derartigen Fällen vorgehen will. Ein genereller Anspruch darauf, dass Punktzahlen knapp unter der für eine genügende Note erforderlichen Grenze aufgerundet werden, besteht nicht (Urteil des BGer 2P.177/2002 vom 7. November 2002 E. 4; BVGE 2010/10 E. 6.2.4; Urteil des BVGer B-2213/2006 vom 2. Juli 2007 E. 8).

**8.9.2** Im vorliegenden Fall sah die Grenzfallregelung der Prüfungskommission vor, dass nur bei den schriftlichen Prüfungen "Steuern", "Betriebswirtschaft" und "Recht" aufgerundet werden konnte. Eine Aufrundung um drei Punkte in einem dieser Fächer war möglich, sofern dies zum Bestehen der

Diplomprüfung führte. Für das Fach "Diplomarbeit mit Kolloquium" war dagegen keine derartige Möglichkeit vorgesehen.

**8.9.3** Inwiefern diese unterschiedliche Regelung pro Fach gegen das Rechtsgleichheitsgebot verstossen sollte, ist unerfindlich, da diese Grenzfallregelung unbestrittenermassen für alle Kandidaten in gleicher Weise galt und angewendet wurde.

**8.10** Insgesamt ist die Bewertung der Diplomarbeit der Beschwerdeführerin (inklusive Kolloquium) mit der Note 3 daher nicht zu beanstanden.

## **9.**

Erstmals im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht rügt die Beschwerdeführerin auch die Bewertung ihrer Prüfungsleistung im Fach "Betriebswirtschaft" und beantragt eine Erhöhung ihrer Note von 3.5 auf 4.

**9.1** Die Beschwerdeführerin rügt zur 2. Teil: "Absorption", Buchstabe C in Aufgabe 1 "Unternehmensverbindung" (S. 4 der Prüfungslösung), sie habe die Beträge betreffend Aktienkapital und Gewinnreserven richtig beziffert und somit die Hälfte der Aufgabe richtig gelöst. Der erste Experte habe vier Punkte vergeben, was der zweite Experte auf zwei Punkte korrigiert habe. Die Vergabe von lediglich 2 der für diese Aufgabe möglichen 6 Punkte erscheine nicht als angemessen.

Die Experten äussern sich zwar formal zur Bewertung dieser Aufgabe, doch ist mit der Beschwerdeführerin davon auszugehen, dass diese Ausführungen im Kontext dieser Aufgabe nicht nachvollziehbar sind und die Experten die in Frage stehende Aufgabe mit einer anderen verwechselt haben.

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass ausschliesslich die beiden Antworten, für welche sie zwei Punkte erhalten hat, richtig sind. Wie dargelegt (vgl. E. 8.1 hievor), kommt den Experten der Prüfungskommission ein erheblicher Ermessensspielraum zu in Bezug auf die relative Gewichtung der verschiedenen Aufgaben, Überlegungen oder Berechnungen, die zusammen die korrekte und vollständige Lösung einer Antwort darstellen. Ein Rechtsanspruch der Beschwerdeführerin darauf, dass die möglichen 6 Punkte linear auf die vier Teilfragen dieser Aufgabe verteilt werden, besteht daher nicht.

**9.2** Weiter bemängelt die Beschwerdeführerin, dass sie zwei der korrekten Habenbuchungen in Aufgabe 1 – "Unternehmensverbindung" zu deren Teil 3: "Quasi-Fusion", Buchstabe G (Seite 6 der Prüfungslösung) sowie deren korrekten Beträge genannt habe, weshalb mindestens zwei statt null Punkte zu erteilen seien. Die Prüfungskommission hat sich hierzu nicht vernehmen lassen.

Es ist unbestritten, dass keiner der beiden Buchungssätze korrekt war. Wie dargelegt (vgl. E. 8.1 hievor), liegt es im Ermessen der Experten, ob sie für teilweise richtige Antworten einen Teil der möglichen Punkte erteilen wollen oder nicht. Damit erweist sich auch eine Bewertung dieser Teilaufgabe mit null Punkten als nicht zu beanstanden.

**9.3** In Bezug auf die zweite Frage der Aufgabe 2.C begründen die Experten ihre Bewertung der Lösung der Beschwerdeführerin damit, dass die Antwort falsch sei. Es sei für eine Privatperson nicht sinnvoll, Aktien zu verkaufen, da die Gewinnreserven der Besteuerung unterlägen und somit kein steuerbefreiter Kapitalgewinn vorliege.

Die Beschwerdeführerin rügt, die erteilte Punktzahl sei nicht angemessen. Sie habe erkannt, dass der Verkauf der Besteuerung unterliege, aber diesen dennoch für sinnvoll erachtet, da die Verrechnungssteuer zurückgefordert werden könne. Eventualiter liege ein Folgefehler vor, da sie aufgrund ihrer unrichtigen Überlegung das Feld "Ja, ist sinnvoll" angekreuzt habe.

Wie die Experten nachvollziehbar dargelegt haben, waren die Begründung und das Ergebnis der Beschwerdeführerin nicht korrekt. Inwiefern die Beschwerdeführerin in dieser Situation einen Rechtsanspruch darauf haben sollte, Teilpunkte dafür zu erhalten, dass sie als Konsequenz ihrer falschen Überlegung die falsche Antwort angekreuzt und begründet hat, ist unerfindlich.

**9.4** Bei Aufgabe 4.B "Dynamisches Investitionsverfahren" rügt die Beschwerdeführerin, sie habe die Investitionssumme und den kalkulatorischen Zins richtig aufgeführt, wofür sie Punkte erhalten sollte.

Die Experten legen dar, dass die von der Beschwerdeführerin aufgeführte Investitionssumme falsch sei, da sie das ständige Lager nicht berücksichtigt und den Barwert der künftigen Cashflows falsch berechnet habe. Da sie indessen bei zwei Berechnungen den gleichen falschen Faktor verwendet habe, könne dies als Folgefehler gewertet und der Beschwerdeführerin ein Punkt zugestanden werden.

**9.5** Bei der Frage B zugehörig zur Aufgabe 5 "Analyse der Geldflüsse" rügt die Beschwerdeführerin, dass die erteilte Punktzahl nicht angemessen sei, da sie die richtige Antwort ("Zunahme") angekreuzt habe, auch wenn sie den Betrag falsch berechnet habe.

Die Experten der Prüfungskommission haben zu dieser Rüge nicht Stellung genommen.

Wie dargelegt (vgl. E. 8.1 hievor), liegt es im Ermessen der Experten, ob beziehungsweise gegebenenfalls wie viele Punkte sie für nur teilweise richtige Antworten erteilen. Es ist unbestritten, dass die Lösung der Beschwerdeführerin nur teilweise korrekt war und dass der wichtigere und schwierigere Teil der Aufgabe, die Berechnung der Beteiligungsfinanzierung, falsch war. Dass die Experten ihr für das Ankreuzen der richtigen Lösung nur einen von insgesamt möglichen 5 Punkten erteilt haben, ist daher nicht zu beanstanden.

**9.6** Nachdem die Prüfungskommission der Beschwerdeführerin bei der Aufgabe 4.B einen zusätzlichen Punkt zugestanden hat, fehlen ihr noch 5 Punkte zur Note 4. Damit hat sie zwei Punkte zu wenig, um in den Anwendungsbereich der Grenzfallregelung zu kommen. Die Bewertung der Prüfungsleistung der Beschwerdeführerin im Fach Betriebswirtschaft mit der Note 3.5 ist daher nicht zu beanstanden.

## **10.**

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

## **11.**

Entsprechend dem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin 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 Verfahrenskosten werden mit Blick auf den Verfahrensaufwand und die Schwierigkeit der Streitsache auf Fr. 1'500.– festgesetzt (Art. 63 Abs. 4<sup>bis</sup> VwVG, Art. 2 Abs. 1 VGKE).

## **12.**

Ausgangsgemäss ist der Beschwerdeführerin auch keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 und 3 VGKE).

**13.**

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Eva Schneeberger

Joel Günthardt

Versand: 24. März 2020