
Datum: 23.03.2006
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Gerichtsbescheid
Aktenzeichen: 11 K 990/05 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2006:0323.11K990.05F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Gründe:

- I. 2
- Zu entscheiden ist, ob die Klage innerhalb der Klagefrist wirksam erhoben wurde und – wenn ja – ob die angefochtenen Feststellungsbescheide aufzuheben sind und wenn letzteres zu verneinen sein sollte – ob das Verfahren ggf. auszusetzen ist. 3
- Die Kläger (Kl.) sind verheiratet und wurden vom Bekl. für die Jahre 1998 und 1999 zusammen zur Einkommensteuer (ESt) veranlagt. 4
- Nach einer bei den Kl. durchgeführten, die Jahre 1996 bis 1999 betreffenden Betriebsprüfung erließ der Bekl. u.a. auch ESt-Bescheide für die Jahre 1998 und 1999, in denen er die ESt für 1998 (Bescheid vom 17.07.2002) und 1999 (Bescheid vom 14.08.2002) jeweils auf 0,00 EUR festsetzte. Auch die bisherigen ESt-Festsetzungen für die Jahre 1998 und 1999 hatten bereits jeweils auf 0,00 DM gelautet (1998: Bescheid vom 02.09.1999; 1999: Bescheid vom 29.11.2000). 5
- Auf der Grundlage des ESt-Bescheides für 1998 vom 17.07.2002 stellte der Bekl. unter gleichzeitiger Aufhebung des bisher bestehenden Vorbehalts der Nachprüfung – darüber hinaus mit Bescheid vom 01.08.2002 für den Kl. den verbleibenden Verlustabzug zur ESt zum 31.12.1998 auf DM (bislang: DM) und für die Klin. auf DM (bislang: 6

..... DM) fest.

Bereits mit Bescheid vom 14.08.2002 änderte der Bekl. diese Feststellung unter Berufung auf § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO erneut. Während er es für den Kl. bei der Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs auf DM beließ, ermäßigte er den für die Klin. festgestellten Betrag auf DM. Ebenfalls unter dem 14.08.2002 erließ der Bekl. zudem einen Bescheid betreffend die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur ESt zum 31.12.1999, in dem es u.a. wie folgt heißt:

"Feststellung 8

Der Bescheid ist nach § 164 Abs. 2 AO geändert. Der Vorbehalt der Nachprüfung wird aufgehoben. 9

Es ist keine gesonderte Feststellung nach § 10 d Absatz 4 EStG durchzuführen, weil kein verbleibender Verlustabzug mehr besteht. 10

Stpfl./Ehemann Ehefrau 11

DM DM 12

Verbleibender Verlustabzug aus Jahren 13

bis 1998 14

Der verbleibende Verlustabzug wird nach § 10 d 15

Abs. 3 EStG in der Fassung vom 16.04.1997 16

festgestellt auf 17

Sämtliche in diesem Bescheid in DM festgestellten Beträge gelten unter Berücksichtigung des amtlichen Kurses (1 € = 1,95583 DM) gleichzeitig als in Euro festgestellt. 18

Feststellungsgrundlagen 19

DM 20

Negative Einkünfte aus Jahren ab 1999 21

Verbleibender Verlustabzug aus Jahren bis 1998 22

verbleibender Verlustabzug zum 31.12.1998 23

ab 24

Verlustabzug im Jahr 1999 laut Steuerbescheid 25

für 1999 26

verbleibender Verlustabzug zum 31.12.1999 " 27

In dem ursprünglichen Feststellungsbescheid vom 29.11.2000 hat es demgegenüber u.a. wie folgt geheißen: 28

29

"Feststellung	
Der Bescheid ergeht nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.	30
Es ist keine gesonderte Feststellung nach § 10 d Absatz 4 EStG durchzuführen, weil kein verbleibender Verlustabzug mehr besteht.	31
Der verbleibende Verlustabzug wird nach § 10 d Abs. 3 EStG	32
in der Fassung vom 16.04.1997 festgestellt auf "	33
Mit Schreiben vom 15.08.2002 legten die Kl. gegen den Feststellungsbescheid vom 01.08.2002 (Feststellung zum 31.12.1998) und mit weiterem Schreiben vom 02.09.2002 auch gegen die Feststellungsbescheide vom 14.08.2002 (Feststellung zum 31.12.1998 und 31.12.1999) jeweils Einspruch ein. Zur Begründung ihrer Einsprüche machten die Kl. u.a. geltend, die Feststellungen des Bekl. seien unrichtig, da der Bekl. bei seinen Feststellungen von zu hohen nach 1996 und 1997 zurückzutragenden Beträgen ausgegangen sei.	34
Im Verlauf des Einspruchsverfahrens änderte der Bekl. die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur ESt zum 31.12.1998 unter Berufung auf § 10 d Abs. 4 S. 4 und 5 EStG ein weiteres Mal und stellte nunmehr für den Kl. den verbleibenden Verlustabzug auf DM und für die Klin. auf DM fest.	35
Ebenfalls unter dem 03.06.2004 erließ der Bekl. zudem einen weiteren Bescheid betreffend die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur ESt zum 31.12.1999, in dem es u.a. wie folgt heißt:	36
"Feststellung	37
Der Bescheid ist nach § 10 d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG geändert.	38
Es ist keine gesonderte Feststellung nach § 10 d Absatz 4 EStG durchzuführen, weil kein verbleibender Verlustabzug (mehr) besteht.	39
Stpfl./Ehemann Ehefrau	40
DM DM	41
Verbleibender Verlustabzug aus Jahren	42
bis 1998	43
Der verbleibende Verlustabzug wird nach § 10 d	44
Abs. 3 EStG in der Fassung vom 16.04.1997	45
festgestellt auf	46
Sämtliche in diesem Bescheid in DM festgestellten Beträge gelten unter Berücksichtigung des amtlichen Kurses (1 € = 1,95583 DM) gleichzeitig als in Euro festgestellt.	47
Feststellungsgrundlagen	48
DM	49

Verbleibender Verlustabzug aus Jahren bis 1998	50
verbleibender Verlustabzug zum 31.12.1998	51
ab	52
Verlustabzug im Jahr 1999 laut Steuerbescheid	53
für 1999	54
verbleibender Verlustabzug zum 31.12.1999"	55
Mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 12.01.2005 stellte der Bekl. unter Änderung der Bescheide vom 03.06.2004 den verbleibenden Verlustabzug zur ESt zum 31.12.1998 und zum 31.12.1999 nunmehr jeweils auf EUR fest. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der EE vom 12.01.2005 verwiesen.	56
Am 16.02.2005 übermittelte der Prozessbevollmächtigte der Kl. daraufhin dem Gericht per E-Mail einen "Container", in dem sich u. a. auch eine Klageschrift befand, nach deren Inhalt von den Kl. Klage erhoben wurde wegen "Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.1998 und 31.12.1999".	57
Die E-Mail, mit der der "Container" mit den Klageschriften übermittelt wurde, nicht aber die einzelnen Klageschriften waren mit einer sog. qualifizierten Signatur des Prozessbevollmächtigten der Kl. versehen, die unter Verwendung einer Signaturkarte der Firma X. erstellt worden war. Die Verifikation der übermittelten Signatur ergab u. a., dass für das Zertifikat der auf den Prozessbevollmächtigten der Kl. lautenden Signatur eine "monetäre Beschränkung von 100 EUR" eingetragen ist.	58
Das "Attribut: Monetäre Beschränkung" wird von der Firma X. in ihrer Informationsschrift "Fit für die qualifizierte elektronische Signatur – Unterrichtung gemäß Signaturgesetz" wie folgt erläutert:	59
"Dieses Attribut wird im qualifizierten Zertifikat aufgenommen. Eine Angabe hier ermöglicht Ihnen, eine finanzielle Obergrenze beim Einsatz des Zertifikats anzugeben."	60
Zur rechtlichen Bedeutung möglicher Attribute heißt es in dieser Informationsschrift unter dem Stichwort "Attribute" u. a. wie folgt:	61
"In das Zertifikat können auch sog. Attribute aufgenommen werden. Ein Attribut steht dabei für eine besondere Eigenschaft, Stellung oder Beschränkung der Nutzung des Zertifikates auf bestimmte Anwendungen nach Art oder Umfang. Möchten sie ihr Attribut verwenden, dann muss dies in die Signatur mit eingebunden werden. Der Empfänger muss bei der Prüfung der Signatur evtl. Einschränkungen beachten."	62
Die am 16.02.2005 übermittelten Klageschriften wurden von Seiten der Gerichtsverwaltung – jedenfalls zunächst – nicht an die Geschäftsstelle des zuständigen Senats weitergeleitet. Vielmehr wurde von Seiten der Gerichtsverwaltung Kontakt mit einem Mitarbeiter des Prozessbevollmächtigten der Kl. aufgenommen und dieser auf Bedenken an der Wirksamkeit der Klageerhebung aufgrund der "containerweisen" Signierung der übermittelten Klageschriften hingewiesen und zugleich empfohlen, die Klageschriften nochmals einzeln signiert per E-Mail an das Gericht zu übermitteln.	63

Am 17.02.2005 wurde daraufhin u. a. auch die bereits am 16.02.2005 übermittelte Klageschrift betreffend die Klage wegen "Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.1998 und 31.12.1999" erneut per E-Mail an das Gericht übermittelt, allerdings dieses Mal – wiederum unter Verwendung der Signaturkarte, die auch bereits bei der Signierung der am 16.02.2005 übermittelten Klageschriften eingesetzt worden war - gesondert signiert.

Die am 17.02.2005 übermittelte Klageschrift wurde von Seiten der Gerichtsverwaltung an die Geschäftsstelle des zuständigen Senats weitergeleitet und unter dem Aktenzeichen 11 K 694/05 F erfasst. 65

Nachdem auch die in der gleichen Sache bereits am 16.02.2005 übermittelte Klageschrift an die Geschäftsstelle des zuständigen Senats weitergeleitet und dort unter dem Aktenzeichen 11 K 990/05 F erfasst worden war, wandte sich der Berichterstatter des Senats in beiden Verfahren jeweils mit gerichtlicher Verfügung vom 10.03.2005 an die Kl. 66

In seiner Verfügung in dem Verfahren 11 K 694/05 F teilte er u. a. mit, dass im Nachhinein bekannt geworden sei, dass in der gleichen Sache bereits am 16.02.2005 eine Klageschrift per E-Mail an das Gericht übermittelt worden sei und daher zu prüfen sein werde, ob der unter dem Aktenzeichen 11 K 694/05 F erfassten Klage ggf. der Einwand der doppelten Rechtshängigkeit entgegenstehe. Weiter wies er darauf hin, dass zudem zu prüfen sein werde, ob aufgrund der monetären Beschränkung der Signatur auf 100,00 EUR und des dieser Beschränkung gegenüber stehenden Umstandes, dass durch eine Klageerhebung kraft Gesetzes bereits mit Einreichung der Klageschrift und erst recht im Falle des Unterliegens höhere Kostenfolgen ausgelöst würden, die Signatur ggf. als nicht wirksam anzusehen sei und ob und – wenn ja – welche Folgen daraus vor dem Hintergrund, dass nach § 77 a Abs. 1 S. 2 FGO ein digital eingereichter Schriftsatz mit einer (wirksamen) qualifizierten elektronischen Signatur versehen werden "soll", ggf. zu ziehen seien. Zugleich gab er Gelegenheit zur Stellungnahme. 67

Mit seiner Verfügung im vorliegenden Verfahren 11 K 990/05 F bestätigte der Berichterstatter zunächst den Eingang der Klageschrift am 16.02.2005. Darüber hinaus verwies er auf seine gerichtliche Verfügung vom heutigen Tage in dem Verfahren 11 K 694/05 F und gab hinsichtlich der in dieser Verfügung angesprochenen Punkte auch für das vorliegende Verfahren Gelegenheit zur Stellungnahme. 68

Mit per E-Mail übermitteltem Schriftsatz vom 14.03.2005 äußerte sich der Prozessbevollmächtigte der Kl. u.a. für das Verfahren 11 K 694/05 F zu den vom Berichterstatter aufgeworfenen Fragen, ob die per E-Mail übermittelten Klagen wirksam signiert worden seien und ob und – wenn ja – welche Folgen aus einer etwaigen nicht wirksamen Signatur zu ziehen seien, wie folgt: 69

Die Beschränkung der Signatur hat nichts mit der Wirksamkeit der Signatur zu tun. Ich will schließlich keinen schuldrechtlichen Vertrag mit dem FG schließen, sondern im Namen und für Rechnung des von mir als Prozessbevollmächtigten Kl. Klage erheben. Ich schulde auch nicht persönlich die GK dieser Klageverfahren, so dass die wertmäßige Beschränkung, die ich wissentlich vorgenommen habe, weil ich insoweit keine zusätzlichen Risiken aus der Signaturkarte eingehen möchte, keine rechtliche Bedeutung mangels eigener Kostenschuldnerschaft – für die Klage haben kann. Hätte der Gesetzgeber die persönliche Haftung des Prozessbevollmächtigten in Höhe der durch die Klage anfallenden GK verlangen wollen, hätte er dieses ausdrücklich regeln müssen. Ich glaube, dann können Sie das digitale Verfahren insgesamt vergessen. Welcher Berufsträger oder RA sollte sich dieser Risikoausweitung aussetzen? 70

Wenn man dieses digitale Verfahren nicht will, sollte man es offen sagen, dann lassen wir es eben. Ich halte es aber nicht für sinnvoll, nun Hürden aufzubauen, anstatt vorhandene abzubauen. Das Verfahren bietet allen Beteiligten Einsparungspotentiale und wir sollten es deshalb positiv begleiten und für jedermann praktikabel machen."

- Die unter dem Aktenzeichen 11 K 694/05 F erfasste Klage haben die Kl. zwischenzeitlich zurückgenommen. 72
- Im vorliegenden Verfahren haben sich die Kl. zu den vom Berichterstatter aufgeworfenen Fragen nicht weiter geäußert. In einem anderen Verfahren, dem Verfahren 11 K 994/05 G, haben die Kl. in diesem Zusammenhang allerdings mit Schriftsatz vom 23.05.2005 u. a. mitgeteilt, dass sie von einer wirksamen Klageerhebung ausgehen und zugleich angefragt, ob ihr Bevollmächtigter vorsorglich die Klageschriften zusätzlich auch noch in Papierform unterzeichnet dem Gericht vorlegen solle. 73
- Mit gerichtlicher Verfügung vom 01.06.2005 hat der Berichterstatter diese Anfrage dahingehend beantwortet, dass es selbstverständlich letztlich den Kl. überlassen bleibe, ob und – wenn ja – welche Folgerungen sie aus dem in der gerichtlichen Verfügung vom 10.03.2005 angesprochenen Rechtsproblem ziehen wollten. Allerdings sei nicht erkennbar, dass es irgendetwas an der rechtlichen Situation ändern würde, wenn die Klageschriften jetzt zusätzlich auch noch in Papierform unterzeichnet dem Gericht vorgelegt würden. 74
- Die Kl. sind der Auffassung, dass die Klage wirksam innerhalb der Klagefrist erhoben und damit zulässig sei. 75
- Durch die qualifizierte digitale Signatur solle nur die Authentizität der Unterschrift des Berufsträgers als Prozessbevollmächtigter des Kl. bzw. Bekl. im Zivilverfahren sichergestellt werden. 76
- Auch im herkömmlichen schriftlichen Verfahren gebe der Berufsträger mittels seiner Unterschrift keine Willenserklärung des Inhalts ab, dass er für die Prozesskosten des Kl. oder Bekl. persönlich aufkommen wolle. 77
- Besonderheit der elektronischen Signatur im gerichtlichen digitalen Rechtsverkehr sei, dass sie sowohl eine Integritätsfunktion als auch eine Bestätigung der Rechtsverbindlichkeit beinhalte. Beide Funktionen seien aber getrennt zu betrachten. Durch die Integritätsfunktion solle lediglich sichergestellt werden, dass ein vom legitimierten Absender signiertes Dokument unverändert beim Empfänger ankomme. 78
- Die Beschränkung auf 100,00 EUR betreffe hingegen schuldrechtliche Verträge, die mittels dieser Karte ebenfalls von ihrem Prozessbevollmächtigten abgeschlossen werden könnten. Sie sei nur deshalb erfolgt, weil ihr Prozessbevollmächtigter hierdurch einen höheren Schutz gegen Missbrauch durch Dritte erreichen könne. Ihr Prozessbevollmächtigter arbeite wegen dieses Risikos bewusst nicht mit Kreditkarten und sei deshalb auch nicht bereit und gewillt im Rahmen des digitalen Rechtsverkehrs von diesem Grundsatz abzuweichen und hierdurch höhere Risiken bezüglich einer persönlichen Verpflichtung aus schuldrechtlichen Verträgen oder aus der Abgabe von Willenserklärungen, die missbräuchlich durch nicht berechnigte Dritte abgegeben würden und entsprechende persönliche Leistungspflichten ihres Prozessbevollmächtigten auslösen könnten, einzugehen. 79
- Eine Beschränkung nach Art und Umfang in der Nutzung im gerichtlichen, insbesondere finanzgerichtlichen Verfahren sei hierdurch weder gewollt noch erfolgt. Insbesondere habe 80

sich ihr Prozessbevollmächtigter, der nach ihrer Kenntnis nicht oder noch nicht unter Kuratel stehe, durch eine Beschränkung seiner Signaturkarte nicht vor sich selbst schützen wollen.

Die betragsmäßige Beschränkung zur Reduzierung des Missbrauchsrisikos betreffe auch nicht sie (die Kl.) als Vollmachtgeber, weil sie durch die Beschränkung gar nicht tangiert oder geschützt würden. Die Beschränkung wirke sich ihnen gegenüber nicht aus, insbesondere bezüglich der Kostentragungspflicht im Falle des Unterliegens. 81

Zwar möge es ein bislang nicht erkanntes Problem sein, dass die formularmäßige Beschränkung nicht explizit auf diese Risikofälle beschränkt sei. Dies habe jedoch nicht ihr Bevollmächtigter zu vertreten. Dessen Willenserklärung habe sich jedenfalls nur auf die Risikobeschränkung im oben dargestellten Sinn und Umfang bezogen. 82

Es könne auch nicht unterstellt werden, ihr Bevollmächtigter oder sie (die Kl.) hätten dadurch, dass ihr Bevollmächtigter eine Signatur mit monetärer Beschränkung verwandt habe, eine Kostenbeschränkungserklärung im vorliegenden Verfahren abgeben wollen oder abgegeben. Dies sei absurd und widerspreche geltendem Kostenrecht. Die Kostentragungspflicht sei verfahrensrechtlich in den §§ 91 ff. ZPO bzw. §§ 135 ff. FGO normiert und nicht in ihre (der Kl.) Disposition gestellt, sodass sie insoweit auch keine Willenserklärungen abgeben könnten. Gerichtskosten würden vielmehr nach Aufforderung durch das Gericht umgehend entrichtet. 83

Abgesehen davon könne es auch nicht angehen, wenn ihrem Prozessbevollmächtigten im Streitfall der Wille zur uneingeschränkten Klageerhebung abgesprochen und damit unter grober Missachtung rechtsstaatlicher Grundsätze und dem Gebot der richterlichen Überprüfung staatlicher Eingriffsakte unter Hinweis auf nachrangiges prozessuales Verfahrensrecht eine Sachentscheidung verhindert würde. 84

Ihre Klage sei auch in der Sache begründet. 85

Der Bekl. gehe zu Unrecht davon aus, dass sowohl zum 31.12.1998 als auch zum 31.12.1999 keine verbleibenden Verlustabzüge zur ESt mehr festzustellen seien, da sie entgegen der Annahme des Bekl. in den Jahre 1996 bis 1998 keine positiven Einkünfte aus angeblich von ihnen betriebenen gewerblichen Grundstückshandel erzielt hätten. 86

Wegen der weiteren Einzelheiten werde auf die von ihnen erhobenen und unter den Aktenzeichen 11 K 991/05 G, 11 K 994/95 F und 11 K 1000/05 G anhängigen Klagen gegen die vom Bekl. insoweit erlassenen Bescheide für die Jahre 1996 bis 1998 verwiesen. 87

Eine konkrete Bezifferung der von ihnen erstrebten Feststellungen sei derzeit (noch) nicht möglich und könne erst nach Abschluss der Verfahren 11 K 991/05 G, 11 K 994/05 F und 11 K 1000/05 G erfolgen. 88

Die Kl. beantragen sinngemäß, 89

die nach Abschluss der Betriebsprüfung ergangenen Feststellungsbescheide vom 01.08.2006 (Feststellung zum 31.12.1998), 14.08.2005 (Feststellung zum 31.12.1998 und 31.12.1999) und 03.06.2004 (Feststellung zum 31.12.1998 und 31.12.1999) sowie die EE vom 12.01.2005 betr. die Feststellungen zum 31.12.1998 und 31.12.1999 aufzuheben,

hilfsweise, 91

das Verfahren bis zu einer rechtskräftigen Entscheidung in den Verfahren 11 K 991/05 G, 11 K 994/05 F und 11 K 1000/05 G auszusetzen.

Der Bekl. beantragt,	93
die Klage abzuweisen.	94
Er bezweifelt, ob die Klage wirksam erhoben wurde.	95
Nach § 7 Abs. 1 Nr. 7 Signaturgesetz (SiG) müsse das Signaturschlüssel-Zertifikat Angaben darüber enthalten, ob die Nutzung des Signaturschlüssels auf bestimmte Anwendungen nach Art und Umfang beschränkt sei. Sinn und Zweck dieser Beschränkungsmöglichkeit solle ein Schutz des Signaturinhabers vor sich selbst (Gefahr einer niedrigen Hemmschwelle bei der Abgabe von Willenserklärungen etwa bei Einkäufen am Bildschirm) oder gegen den Missbrauch durch Dritte sein.	96
Die Angabe, welche Zertifikate mit welchen Daten der Signatur zugrunde lägen, sei notwendig, damit überprüft werden könne, ob das zugehörige Zertifikat entsprechende Rechtshandlungen in Verbindung mit Attribut-Zertifikaten (z. B. § 5 Abs. 2 oder § 7 Abs. 1 SiG) ermögliche. Deshalb sei die Aussage eines Zertifikats mit Selbstbeschränkung als ein Teil der übermittelten Willenserklärung aufzufassen, der besage, dass die Willenserklärung nicht wirksam sein solle, wenn sie sich nicht im Rahmen der Selbstbeschränkung bewege, z. B. ihr Wert einen bestimmten Betrag übersteige. Eine Mitteilung, die ein Rechtsgeschäft mit höherem Wert betreffe, wäre dann in sich widersprüchlich und damit nichtig. Im Streitfall könnten durch die elektronisch übersandte Willenserklärung – Klageerhebung – erhebliche Kosten entstehen, die den Betrag von 100,00 EUR überschritten. Der Signaturschlüsselinhaber – der Prozessbevollmächtigte der Kl. – habe die Willenserklärung zwar nicht für sich selbst, sondern als Bevollmächtigter seiner Mandanten übersandt, so dass die Kosten voraussichtlich nicht ihm, sondern den Kl. entstehen dürften. Allerdings sei es fraglich, ob die Beschränkung der Nutzung des Signaturschlüssels nicht auch auf den zu Vertretenden durchgreife. So wie der steuerliche Vertreter der Kl. mit seiner Signatur berechtigt sei, als Prozessbevollmächtigte der Kl. beim Finanzgericht Klage zu erheben, so bestätige er gleichzeitig mit dieser Willenserklärung, dass der Mandant bereit sei, im Fall des Unterliegens die Kosten zu tragen. Die Beschränkung der Signatur auf 100,00 EUR könnte damit bedeuten, dass der Kl. nur bereit sei, Kosten bis zu 100,00 EUR zu tragen.	97
Demgegenüber könnten sich die Kl. auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass ihr Bevollmächtigter im Rahmen des digitalen Rechtsverkehrs mit der Beschränkung der Signatur auf 100,00 EUR bewusst lediglich höhere Risiken bezüglich einer persönlichen Verpflichtung aus schuldrechtlichen Verträgen oder aus der Abgabe von Willenserklärungen, die missbräuchlich durch nichtberechtigte Dritte abgegeben werden könnten, habe vermeiden wollen. Denn weder dem Signaturschlüssel-Zertifikat noch dem Attribut-Zertifikat sei zu entnehmen, dass die Beschränkung auf 100,00 EUR wiederum nur auf bestimmte Willenserklärungen beschränkt sei. Es sei daher davon auszugehen, dass die von dem Prozessbevollmächtigten der Kl. vorgenommene Beschränkung seiner Signatur Wirkung für sämtliche von ihm abgegebene Willenserklärungen entfalte. Im Übrigen solle eine monetäre Beschränkung nicht nur vor einem Missbrauch Dritter schützen, sondern auch vor dem übermäßigen Gebrauch des Signaturnutzers.	98
Fraglich sei auch, ob die Auffassung der Kl. zutreffe, dass die betragsmäßige Beschränkung der Signatur sie nicht tangieren solle. So wie die im finanzgerichtlichen Verfahren von einem steuerlichen Berater abgegebenen Willenserklärungen regelmäßig nicht in eigener Sache, sondern für den zu vertretenen Mandanten abgegeben würden, so sei auch die betragsmäßige Beschränkung der Signatur als Willenserklärung des Bevollmächtigten für den zu Vertretenen anzusehen, nur Kosten bis zu 100,00 EUR tragen zu wollen, mit der Folge,	99

dass vor dem Hintergrund, dass – wie von den Kl. zutreffend vorgetragen werde – die Kostentragungspflicht verfahrensrechtlich tatsächlich nicht in die Disposition eines Kl. gestellt sei, die Folgen einer Beschränkung der Kostentragung durch einen Kl. zu einer nicht wirksamen Willensäußerung/Klageerhebung führen würden.

In der Sache nimmt der Bekl. Bezug auf seine EE vom 12.01.2005 sowie auf seine Ausführungen im Verfahren 11 K 991/05 G. 100

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der gewechselten Schriftsätze, die beigezogenen Akten der Verfahren 11 K 693/05 E, 11 K 694/05 F und 11 K 994/05 F sowie die vom Bekl. vorgelegten Steuerakten verwiesen. 101

II. 102

Der Senat hält es für sachgerecht, über die Klage gem. § 90 a Abs. 1 FGO durch Gerichtsbescheid zu entscheiden. 103

Die Klage ist nicht zulässig. 104

Sie wurde nicht innerhalb der gem. § 47 Abs. 1 S. 1 FGO einmonatigen Klagefrist schriftlich im Sinne des § 64 Abs. 1 FGO erhoben. 105

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH (vgl. u. a. Beschluss vom 10.07.2002 – VII B 6/02, BFH/NV 2002, 1597), der auch der erkennende Senat folgt, ist eine Klage nur dann im Sinne des § 64 Abs. 1 FGO schriftlich erhoben, wenn die Klageschrift von der Person, die sie verantwortet, handschriftlich unterzeichnet ist (vgl. auch § 130 Nr. 6 ZPO). 106

Danach ist im Streitfall die von dem Prozessbevollmächtigten der Kl. am 16.02.2005 an das Gericht übermittelte Klageschrift vom selben Tage mangels Unterzeichnung nicht schriftlich im Sinne des § 64 Abs. 1 FGO erhoben worden. 107

Dem Schriftformerfordernis des § 64 Abs. 1 FGO ist im Streitfall auch nicht gem. § 77 a Abs. 1 S. 1 FGO dadurch genügt, dass die Klageschrift vom 16.02.2005 noch am selben Tag als elektronisches Dokument per E-Mail in einer für die Bearbeitung durch das Gericht geeigneten Form an dieses übermittelt und dort von dessen für den Empfang derartiger Dokumente bestimmten Einrichtung aufgezeichnet wurde. Denn die Klageschrift war nicht entsprechend der Regelung des § 77 a Abs. 1 S. 2 FGO mit einer qualifizierten Signatur nach dem Signaturgesetz, d. h. mit einer Signatur versehen, die nach dem Inhalt des zugehörigen Zertifikats geeignet und bestimmt war, die an sich erforderliche Unterzeichnung der Klageschrift zu ersetzen. 108

Die Regelung des § 77 a Abs. 1 S. 2 FGO ist im Streitfall (noch) anwendbar. Zwar wurde § 77 a FGO mittlerweile durch das Gesetz über die Verwendung elektronischer Kommunikationsformen in der Justiz (JKomG, BGBl. I, 837) aufgehoben und durch die Regelung des § 52 a FGO ersetzt. Das JKomG ist jedoch erst am 01.04.2005 in Kraft getreten mit der Folge, dass die Frage, ob im Streitfall durch Übermittlung der Klageschrift vom 16.02.2005 die Klage wirksam erhoben wurde, noch auf der Grundlage des § 77 a FGO zu entscheiden ist. 109

Die Regelung des § 77 a Abs. 1 S. 2 FGO, wonach die Person, die ein elektronisch übermitteltes Dokument im Sinne des § 77 a Abs. 1 S. 1 FGO verantwortet, dieses mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen "soll", ist auch keine bloße Ordnungsvorschrift (so u.a. Tipke-Kruse, § 77 a FGO, RdNr. 3), sondern eine 110

zwingende Formvorschrift, d. h. das "soll" ist als ein "muss" zu verstehen.

Für ein entsprechendes Verständnis des Gesetzeswortlauts spricht zum einen die Gesetzeshistorie. So sollte zunächst lediglich eine Ergänzung der ZPO durch Einfügung eines – mit dem späteren § 77 a FGO wortgleichen - § 130 a ZPO erfolgen, wobei die – mit dem späteren § 77 a Abs. 1 S. 2 FGO wortgleiche – Regelung in § 130 a Abs. 1 S. 2 FGO als bloße Ordnungsvorschrift konzipiert war (vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/4987, S. 24). Auf Anregung des Bundesrates wurde im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens mit § 77 a FGO eine wortgleiche Regelung u. a. auch für das finanzgerichtliche Verfahren in den Gesetzesentwurf aufgenommen (vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/4987, Seite 38 und 47 f.) und der so ergänzte Gesetzesentwurf sodann am 15.03.2001 vom Deutschen Bundestag als Gesetz beschlossen. Gegen das so beschlossene Gesetz rief allerdings der Bundesrat in seiner 763. Sitzung am 11.05.2001 den Vermittlungsausschuss u. a. mit dem Ziel an, auch die in § 77 a Abs. 1 S. 2 FGO enthaltene "Soll-Regelung" durch folgende Regelung zu ersetzen (vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/6044, S. 2.):

"Die Klageschrift und andere bestimmende Schriftsätze sind von der verantwortlichen Person mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen, andere Dokumente sollen mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen werden; dies gilt nicht für die Übermittlung von Schriftstücken durch Telefax oder Computerfax."

Der Vermittlungsausschuss gelangte jedoch zu der Auffassung, dass die vom Bundesrat gewünschte Änderung nicht erforderlich sei. Dabei ging er von folgendem Normverständnis aus (vgl. Stenografischer Bericht über die 765. Sitzung des Bundesrates am 22.06.2001, Anlage 9, Erklärung von Minister Dr. Andreas Wirkmann zu Punkt 55 der Tagesordnung):

"Die Formvorschrift in § 130 a Abs. 1 ZPO und in den anderen Prozessordnungen, wonach ein elektronisches Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen werden soll, ist der Soll-Regelung für die Unterschrift unter vorbereitende Schriftsätze gem. § 130 Nr. 6 ZPO nachgebildet. Diese Regelung interpretiert die Rechtsprechung für bestimmende Schriftsätze als Muss-Vorschrift, lässt aber für bestimmende Schriftsätze auch Ausnahmen zu, um dem technischen Fortschritt gerecht zu werden. Der Vermittlungsausschuss geht davon aus, dass auch die Formschrift in § 130 a Abs. 1 ZPO und in den anderen Prozessordnungen für bestimmende Schriftsätze als Muss-Vorschrift zu interpretieren ist und lediglich in besonderen Fällen – wie bei der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu § 130 ZPO herausgebildet – von einer qualifizierten elektronischen Signatur abgesehen werden kann, insbesondere um flexibel auf technische Entwicklungen reagieren zu können."

Für ein Verständnis des "soll" in § 77 Abs. 1 S. 2 FGO als "muss" spricht aber auch der Umstand, dass nur bei Vorliegen einer qualifizierten elektronischen Signatur nach der ebenfalls noch bis zum 01.04.2005 geltenden Regelung in § 292 a ZPO ein Anscheinsbeweis für die Echtheit einer in elektronischer Form abgegebenen Willenserklärung spricht, mithin nur bei Vorliegen einer qualifizierten elektronischen Signatur die für die Durchführung eines Klageverfahrens erforderliche Klarheit besteht, ob und wer ein Klageverfahren betreiben will.

Schließlich ist mittlerweile durch die Neuregelung in § 52 a FGO aber auch ausdrücklich klagestellt, dass für die Wirksamkeit einer Klageerhebung durch Übermittlung einer Klageschrift in elektronischer Form eine qualifizierte elektronische Signatur zwingend erforderlich ist.

Dem danach gem. § 77 a Abs. 1 S. 2 FGO bestehenden zwingenden Erfordernis, eine per E-Mail übermittelte Klageschrift mit einer qualifizierten Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen, genügt die vom Prozessbevollmächtigten der Kl. am 16.02.2005 übermittelte Klageschrift vom selben Tage allerdings nicht.

Bedenken ergeben sich nach Auffassung des erkennenden Senates insoweit zwar nicht 118
bereits daraus, dass die übermittelte Klageschrift selbst nicht gesondert signiert war, sondern lediglich die E-Mail, der die Klageschrift angehängt war. Denn schon nach bisheriger Rechtsprechung ist dem Schriftformerfordernis bei Erhebung einer Klage ohne weiteres genüge getan, wenn die erforderliche Unterschrift sich nicht auf der Klageschrift selbst, wohl aber auf einer Anlage befindet (vgl. Tipke-Kruse, § 64 FGO, RdNr. 4, m. w. N.).

Bei der Signatur, mit der der Prozessbevollmächtigte der Kl. die bei Gericht eingereichte 119
Klageschrift signiert hat, handelt es sich aber deshalb nicht um eine Signatur nach dem Signaturgesetz, weil für den von dem Prozessbevollmächtigten der Kl. verwandten Signaturschlüssel eine Anwendungsbeschränkung eingetragen war, die den Einsatz dieses Signaturschlüssels für die Signierung der Klageschrift vom 16.02.2005 nicht zuließ, mit der Folge, dass die vom Prozessbevollmächtigten der Kl. erstellte Signatur dessen für eine wirksame Klageerhebung an sich erforderliche Unterschrift auch nicht ersetzen konnte.

Aufgrund der Eintragung einer monetären Beschränkung von 100,00 EUR für den von dem 120
Prozessbevollmächtigten der Kl. verwandten Signaturschlüssel war der Anwendungsbereich dieses Signaturschlüssels wirksam eingeschränkt worden. Denn nach dem Signaturgesetz unterliegt es der freien Entscheidung des Signaturschlüsselinhabers zu bestimmen, ob und – wenn ja - in welchen Fällen eine mit Hilfe seines Signaturschlüssels erstellte Signatur seine Unterschrift ersetzen soll. Zu diesem Zweck kann er die Nutzung des Signaturschlüssels auf bestimmte Anwendungen nach Art und Umfang beschränken und seiner Signatur nach Bedarf Attribute hinzufügen (vgl. § 7 Abs. 1 Nr. 7 und Nr. 9 SiG). Macht er von dieser Möglichkeit Gebrauch, so ist dies in das qualifizierte Zertifikat nach § 7 SiG aufzunehmen und – worauf auch die Firma X. in ihrer "Unterrichtung gemäß Signaturgesetz" ausdrücklich hinweist – vom Empfänger eines signierten Dokumentes zu beachten.

Die im Streitfall für den von dem Prozessbevollmächtigten der Kl. verwandten 121
Signaturschlüssel eingetragene Anwendungsbeschränkung stand nach ihrem Inhalt einer Verwendung dieses Signaturschlüssels zur Signierung der Klageschrift vom 16.02.2005 auch entgegen. Denn die für den Signaturschlüssel des Prozessbevollmächtigten der Kl. eingetragene monetäre Beschränkung von 100,00 EUR kann nach dem durch diese Beschränkung auch von dem Prozessbevollmächtigten der Kl. in erster Linie bezweckten Schutz vor den Kosten eines Missbrauchs dieses Signaturschlüssels nur dahingehend verstanden werden, dass die mit Hilfe dieses Signaturschlüssels erstellte Signatur nur dann gültig sein, d. h. eine erforderliche Unterschrift rechtswirksam ersetzen soll, wenn durch die qualifiziert signierte Erklärung – sei sie in eigenem Namen oder in fremdem Namen abgegeben – keine finanziellen Folgen ausgelöst werden, die den Betrag von 100,00 EUR übersteigen. Durch eine Klageerhebung vor dem Finanzgericht werden jedoch kraft Gesetzes bereits mit der Einreichung der Klageschrift (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 GKG) und aufgrund des nach § 52 Abs. 4 GKG anzunehmenden Mindeststreitwerts erst recht im Falle des Unterliegens höhere Kostenfolgen ausgelöst, die durchaus auch einen Prozessbevollmächtigten, der die Klage in fremdem Namen erhoben hat, selbst treffen können, nämlich dann, wenn die Klageerhebung nicht durch eine Vollmacht desjenigen gedeckt war, in dessen Namen er aufgetreten war.

Soweit die Kl. demgegenüber einwenden, mit der monetären Beschränkung des von ihrem Prozessbevollmächtigten im Streitfall eingesetzten Zertifikats habe dieser lediglich sich selbst – nicht aber zugleich auch sie als Vollmachtgeber - vor den Kostenfolgen von unter missbräuchlicher Verwendung dieses Zertifikats in seinem Namen abgegebener Willenserklärungen, die auf den Abschluss zivilrechtlicher Verträge gerichtet seien, schützen wollen, sind sie damit schon deshalb nicht zu hören, weil ihr Prozessbevollmächtigter die von ihm gewollte Einschränkung des Schutzbereichs der monetären Beschränkung nicht gemäß § 7 SiG in das qualifizierte Zertifikat hat aufnehmen lassen und damit seinen entsprechenden Willen nicht in der erforderlichen Weise zum Ausdruck gebracht hat.

Eine derartige Einschränkung des Schutzbereichs einer monetären Beschränkung ergibt sich auch nicht bereits aus dem Begriff "monetäre Beschränkung" selbst. So wird der Begriff der monetären Beschränkung in der Informationsschrift der X. lediglich allgemein dahingehend erläutert, dass mit der Angabe einer monetären Beschränkung in einem Zertifikat die Möglichkeit geschaffen wird, "eine finanzielle Obergrenze beim Einsatz des Zertifikats anzugeben". Da ein Signaturschlüssel jedoch nicht nur zum Zwecke der Signierung von auf den Abschluss zivilrechtlicher Verträge gerichteter Willenserklärungen und auch nicht nur für die Signierung von im Namen des Signaturschlüsselinhabers, sondern z.B. auch für die Signierung von von diesem in fremdem Namen abgegebenen Prozessurteilen eingesetzt werden kann, kann und soll eine in einem Zertifikat enthaltene monetäre Beschränkung nach ihrem Sinn und Zweck demnach nicht nur vor den Kostenfolgen von unter Verwendung dieses Zertifikats für die Signierung von dem Signaturschlüsselinhaber selbst bzw. von einem Dritten - ggf. missbräuchlich – in dessen Namen abgegebenen, auf den Abschluss zivilrechtlicher Verträge gerichteter Willenserklärungen, sondern auch vor den Kostenfolgen von dem Signaturschlüsselinhaber selbst bzw. von einem Dritten – ggf. missbräuchlich - mit oder ohne den Willen eines etwaigen Vollmachtgebers in fremdem Namen abgegebenen sonstigen Erklärungen schützen. So würde z. B. die monetäre Beschränkung eines Zertifikats, das für einen Steuerberater ausgestellt ist, diesen und seine Mandanten ohne Weiteres auch vor etwaigen erheblichen Rechtsnachteilen und Kostenfolgen schützen, die sich ggf. daraus ergeben könnten, dass ein unzufriedener Angestellter dieses Steuerberaters sich Zugang zu dessen Signaturkarte und der zugehörigen PIN verschafft und anstelle seines Arbeitgebers unter Verwendung von dessen Signaturkarte Kosten auslösende Erklärungen in dessen Namen, aber auch im Namen von dessen Mandanten abgibt und es dem Steuerberater nicht gelänge, den Anscheinsbeweis des – zum Zeitpunkt der Übermittlung der Klageschrift noch geltenden - § 292 a ZPO zu erschüttern.

Gegen eine einschränkende Auslegung des Begriffs der monetären Beschränkung in dem von den Kl. gewünschten Sinne spricht zudem, dass nicht nur der Inhaber des Signaturschlüssels, sondern auch die gem. § 11 SiG ggf. haftenden Zertifizierungsstellen Interesse an einem möglichst weitgefassten Anwendungsbereich einer monetären Beschränkung haben, da dies auch zur Begrenzung ihres Haftungsrisikos führt (§ 11 Abs. 3 SiG).

Schließlich kann in diesem Zusammenhang auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Signaturschlüsselinhaber gem. §§ 5 Abs. 2 und 7 Abs. 1 Nr. 7 SiG die Möglichkeit hat, eine etwaige Anwendungsbeschränkung z. B. dahingehend zu konkretisieren, dass er eine etwaige monetäre Beschränkung ausdrücklich auf zivilrechtliche Rechtsgeschäfte beschränkt. Denkbar wäre aber auch, dass der Signaturschlüsselinhaber durch ein qualifiziertes Attribut-Zertifikat gem. § 7 Abs. 2 SiG seine berufliche Tätigkeit von einer etwaigen Beschränkung ausnimmt.

Auch soweit die Kl. einwenden, eine Signatur habe, je nachdem für welchen Zweck sie eingesetzt wurde, unterschiedliche Funktionen und im gerichtlichen Verfahren solle durch die qualifizierte Signatur nur die Authentizität der Unterschrift festgestellt werden, vermag der Senat ihnen ebenfalls nicht zu folgen. Wie eine Unterschrift hat jedenfalls eine qualifizierte Signatur – unabhängig davon für welchen Zweck sie eingesetzt wird – stets folgende Funktionen (vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/4987, S. 15 ff):

Abschlussfunktion	127
Perpetuierungsfunktion	128
Identifikationsfunktion	129
Echtheitsfunktion	130
Verifikationsfunktion	131
Beweisfunktion	132
Warnfunktion	133

Das Fehlen der danach im Streitfall nicht gem. § 77 a Abs. 1 S. 1 FGO ersetzten Unterschrift des Prozessbevollmächtigten der Kl. unter der am 16.02.2005 an das Gericht übermittelten Klageschrift ist im Streitfall auch nicht ausnahmsweise deshalb unschädlich, weil sich aus anderen, eine Beweisaufnahme nicht erfordernden Umständen eine der Unterschrift vergleichbare Gewähr dafür ergibt, dass der Prozessbevollmächtigte der Kl. die Verantwortung für den Inhalt der Klageschrift übernommen und diese wissentlich in den Rechtsverkehr gebracht hat (vgl. Urteil des BGH vom 10.05.2005 – XI ZR 128/04, NJW 2005, 2086, m. w. N.). Denn derartige Umstände sind im Streitfall nicht ersichtlich.

Insbesondere die Umstände, dass die Klageschrift am 16.02.2005 mit einer – wie oben dargelegt – dafür nicht zugelassenen Signatur des Prozessbevollmächtigten der Kl. versehen übermittelt wurde und, nachdem von Seiten der Gerichtsverwaltung Kontakt mit dessen Büro aufgenommen worden war, am 17.02.2005 erneut mit einer dafür nicht zugelassenen (so.) Signatur des Prozessbevollmächtigten der Kl. versehen dem Gericht zugeleitet wurde, reichen insoweit schon deshalb nicht aus, weil nach der (spezial)gesetzlichen Wertung in § 77 a Abs. 1 S. 2 FGO nur die Übermittlung und Aufzeichnung eines nach den Vorschriften des Signaturgesetzes signierten Dokuments geeignet ist, die an sich bei einer Klageerhebung erforderliche Schriftform zu ersetzen.

Den Kl. kann auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 56 Abs. 1 FGO gewährt werden. Denn innerhalb der 14-tägigen Wiedereinsetzungsfrist des § 56 Abs. 2 S. 1 AO, deren Lauf spätestens mit Zugang der gerichtlichen Verfügungen jeweils vom 10.03.2005 begann, ohne dass es eines ausdrücklichen Hinweises auf die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bedurft hätte (vgl. Beschluss des BFH vom 19.05.2000 – VIII B 13/00, BFH/NV 2000, 1358), haben die Kl. die versäumte Rechtshandlung nicht durch Einreichung einer handschriftlich unterzeichneten oder ohne Einschränkung qualifiziert signierten Klageschrift nachgeholt.

Vor diesem Hintergrund kann dahingestellt bleiben, ob die nicht wirksame Erhebung der Klage innerhalb der Klagefrist ggf. deshalb als unverschuldet zu beurteilen gewesen wäre, weil sie durch einen – vor dem Hintergrund, dass die Frage, ob und – wenn ja – welche Auswirkungen die monetäre Beschränkung eines Zertifikats haben kann, bislang in der

Rechtsprechung, soweit ersichtlich, nicht entschieden wurde – als entschuldbar anzusehenden Rechtsirrtum des Prozessbevollmächtigten der Kl. veranlasst war.

Da nach den vorstehenden Ausführungen von der Unzulässigkeit der erhobenen Klage auszugehen ist, bedarf auch die Frage, ob es überhaupt bislang zu einer wirksamen Feststellung eines verbleibenden Verlustabzugs zur ESt zum 31.12.1999 gekommen ist, keiner Klärung und kommt eine Aussetzung der Verhandlung gem. § 74 FGO nicht in Betracht. 138

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 139

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 140