

Beschluss vom 06. August 2025, X B 117/23

Prozessführungsbefugnis des Insolvenzschuldners bei Insolvenzeröffnung zwischen Einspruchsentscheidung und Klage

ECLI:DE:BFH:2025:B.060825.XB117.23.0

BFH X. Senat

FGO § 41 Abs 2 S 1, FGO § 47, FGO § 155 S 1, FGO § 74, ZPO § 240, ZPO § 570 Abs 1, InsO § 80 Abs 1, InsO § 85, InsO § 87, InsO § 178, InsO § 184, InsO § 86, InsO § 6 Abs 3 S 1, InsO § 5 Abs 2, InsO § 186

vorgehend FG Köln, 16. November 2023, Az: 6 K 902/23

Leitsätze

1. NV: Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung und vor Klageerhebung führt zur Unterbrechung der Klagefrist entsprechend § 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung i.V.m. § 240 Satz 1 der Zivilprozessordnung. Zur Erhebung der Klage ist befugt, wer zur Aufnahme des Verfahrens berechtigt gewesen wäre, hätte die Insolvenzeröffnung nach Klageerhebung gelegen.
2. NV: Hat ein Finanzprozess eine festgesetzte und noch nicht entrichtete Steuer zum Gegenstand, ist der Schuldner nur zur Aufnahme des Prozesses berechtigt, wenn er die angemeldete Steuerforderung nach Maßgabe der Insolvenzordnung bestritten und innerhalb von einem Monat seinen Widerspruch durch Aufnahme des Prozesses verfolgt hat. Wiedereinsetzungsmöglichkeiten bleiben unberührt.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16.11.2023 - 6 K 902/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war als Arzt mit eigener Praxis selbständig tätig. Nach eigener Angabe hat er im Laufe des Jahres 2007 wegen einer am 01.10.2007 stattgefundenen Inhaftierung und nachfolgender Berufsunfähigkeit die Tätigkeit beendet und bezieht seit dem 01.04.2008 eine Rente, die teilweise gepfändet worden sei.
- 2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) setzte mangels Abgabe einer Steuererklärung die Einkommensteuer für das Streitjahr 2021 im Schätzungswege fest. Der Einspruch des Klägers blieb erfolglos. Das FA erließ am 20.04.2023 die Einspruchsentscheidung.
- 3 Durch Beschluss vom xx.xx.2023 eröffnete das Amtsgericht Köln (AG) auf Antrag des Klägers das Insolvenzverfahren über dessen Vermögen. Als (einen ersten) Stichtag, der dem Prüfungstermin entspricht (§§ 29, 176 der Insolvenzordnung --InsO--), bestimmte es den 17.07.2023; Forderungen waren bis zum 16.06.2023 beim Insolvenzverwalter anzumelden.
- 4 Am 16.05.2023 erhob der Kläger persönlich gegen die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr Klage. Der Kläger machte unter anderem geltend, die Höhe der Berufsunfähigkeitsrente sei noch nicht genau bekannt; es stünden noch Abrechnungen ärztlicher Leistungen aus.

- 5 Das FA meldete mittels einer Forderungsaufstellung vom 26.06.2023 unter anderem seine Forderungen zur Einkommensteuer 2021 am 29.06.2023 zur Tabelle an.
- 6 Am 09.08.2023 beantragte der jetzige Prozessbevollmächtigte, der den Kläger zu jenem Zeitpunkt im Insolvenzverfahren vertrat, das Klageverfahren mit Rücksicht auf das Insolvenzverfahren auszusetzen. Nachdem der Insolvenzverwalter zunächst die Anfrage des Finanzgerichts (FG), ob er die Klageerhebung genehmige, nicht beantwortet hatte, lehnte er diese mit Schreiben vom 30.10.2023 ab.
- 7 In der mündlichen Verhandlung vom 16.11.2023 erklärte der Kläger unter anderem, er habe trotz Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen noch Klage erheben können, da die Einspruchsfrist noch nicht abgelaufen gewesen sei. Im Übrigen habe er den Insolvenzverwalter über seinen Bevollmächtigten im Insolvenzverfahren dazu angewiesen, die Verfahren aussetzen zu lassen. Die Rentenhöhe stehe noch nicht fest.
- 8 Das FG hielt die Klage für unzulässig. Der Kläger sei aufgrund der Insolvenzeröffnung nicht mehr prozessführungsbefugt gewesen. Dies sei allein der Insolvenzverwalter gewesen. Unerheblich sei, dass die Klage während der Frist für die sofortige Beschwerde gegen den Eröffnungsbeschluss eingelegt worden sei. Die Möglichkeit, eine solche Beschwerde zu erheben, stehe dem Kläger aufgrund seines Eigenantrags nicht zu und sei im Übrigen für die Prozessführungsbefugnis nicht entscheidend, da erst eine rückwirkende Aufhebung des Eröffnungsbeschlusses der Klage Wirksamkeit hätte verleihen können. Eine Genehmigung der Klageerhebung durch den Insolvenzverwalter liege nicht vor. Gründe für die Aussetzung des Klageverfahrens nach § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) seien nicht gegeben. Vielmehr komme eine Aussetzung nicht in Betracht, wenn, wie hier, das Gericht wegen Unzulässigkeit keine Sachentscheidung treffen könne.
- 9 Mit seiner am 22.11.2023 eingegangenen Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision. Er habe, da das Insolvenzverfahren erst nach Ablauf der Beschwerdefrist am 16.06.2023 hätte eröffnet werden können, noch Klage erheben dürfen, so dass das FG zu Unrecht ein Prozessurteil erlassen habe, statt zur Sache zu entscheiden. Zudem habe er frühzeitig die Aussetzung beantragt. Wenn die Verfahren betreffend die Höhe der seit dem 01.04.2008 bezogenen Berufsunfähigkeitsrente nicht abgeschlossen seien und die genaue Höhe der Rente nicht vorliege, dürfe sie noch nicht veranlagt werden.
- 10 Während des Beschwerdeverfahrens wurden im Insolvenzverfahren für nachträglich angemeldete und noch nicht geprüfte Forderungen Prüfungsstichtage, die dem besonderen Prüfungstermin nach § 177 Abs. 1 InsO entsprechen, auf den 10.06.2024 sowie den 14.10.2024 bestimmt.
- 11 Der Kläger hat im Beschwerdeverfahren vorgetragen, dass er die Forderung bestritten habe, was auch dem Insolvenzverwalter mitgeteilt worden sei. Auf Aufforderung mitzuteilen, in welchem dem Prüfungstermin gleichstehenden Termin er die Steuerforderungen bestritten habe und in diesem Fall den vom Insolvenzgericht übermittelten beglaubigten Auszug aus der Tabelle zu übersenden, hat er seinen Vortrag wiederholt. Einen Tabellenauszug hat er nicht vorgelegt.
- 12 Der Senat hat im Verfahren die Insolvenzakten des AG beigezogen. Das FA hat auf die Aufforderung des Senats hin am 06.08.2025 einen Tabellenauszug eingereicht. Daraus ergibt sich, dass der Insolvenzverwalter zunächst die Forderungen bestritten hatte (Vermerk des Rechtspflegers vom 14.06.2024), sie jedoch am 08.07.2024 und am 08.11.2024 teilweise festgestellt hatte. Vorgetragen hatte das FA, dass der Insolvenzverwalter die angemeldete Forderung am 08.07.2024 festgestellt und am 13.11.2024 endgültig festgestellt habe. In dem Tabellenauszug ist nicht vermerkt, dass der Kläger als Schuldner die Forderung bestritten hätte. Sowohl der entsprechende Schriftsatz des FA als auch der Tabellenauszug wurden allerdings versehentlich bisher dem Kläger nicht übermittelt.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Beschwerde ist unbegründet. Die gerügten Verfahrensfehler liegen nicht vor. Das FG hat zu Recht durch Prozessurteil entschieden. Die Klage ist unzulässig (dazu 1.). Das FG musste das Verfahren nicht aussetzen, weil die Klage noch hätte zulässig werden können (dazu 2.). Es musste das Verfahren auch nicht deshalb aussetzen, weil die Bemessungsgrundlage, namentlich die Höhe der Berufsunfähigkeitsrente, noch nicht feststand (dazu 3.).
- 14 1. Entscheidet das Finanzgericht über eine zulässige Klage nicht zur Sache, sondern durch Prozessurteil, liegt ein

Verfahrensmangel in Form der Verletzung rechtlichen Gehörs im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 119 Nr. 3 FGO vor (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. z.B. Beschluss vom 20.09.2022 - VIII B 85/21, BFH/NV 2022, 1298, Rz 9). Das FG hat die Klage jedoch zu Recht für unzulässig erachtet. Dem Kläger fehlte bis zum Zeitpunkt des Schlusses der mündlichen Verhandlung beim FG die erforderliche Prozessführungsbefugnis. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 03.05.2023 hat die laufende Klagefrist in einer der Verfahrensunterbrechung gleichstehenden Weise unterbrochen (dazu a). Im laufenden Insolvenzverfahren hat der Schuldner nur noch unter engen Voraussetzungen (vgl. § 85 Abs. 2, § 184 Abs. 2 Satz 1 InsO) die Möglichkeit, einen Prozess betreffend eine Insolvenzforderung selbst zu führen (dazu b), die hier nicht gegeben waren (dazu c).

- 15 a) Im Zeitpunkt der Klageerhebung war die Klagefrist unterbrochen.
- 16 aa) Soweit bei der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein Klageverfahren anhängig ist, das die Insolvenzmasse betrifft, tritt gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 240 Satz 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) eine Unterbrechung des Klageverfahrens ein. Der Fortgang des Verfahrens und die Möglichkeit einer weiteren Beteiligung richteten sich nach den für das Insolvenzrecht geltenden Vorschriften (vgl. auch BFH-Urteil vom 07.03.2006 - VII R 11/05, BFHE 212, 11, BStBl II 2006, 573, unter II.1.a). Nach § 80 Abs. 1 InsO verliert der Schuldner mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Befugnis, sein zur Insolvenzmasse gehörendes Vermögen zu verwalten und über dasselbe zu verfügen. Das Verwaltungs- und Verfügungsrecht geht von dem Schuldner auf den Insolvenzverwalter über. Ist ein Prozess anhängig, verliert der Schuldner grundsätzlich seine Prozessführungsbefugnis und ist nur noch unter den in der Insolvenzordnung definierten Voraussetzungen dazu befugt, einen Rechtsstreit betreffend eine Insolvenzforderung aufzunehmen (dazu sogleich unter b).
- 17 bb) Wird das Insolvenzverfahren nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung, aber vor Klageerhebung eröffnet, gelten § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 240 ZPO entsprechend (so zutreffend Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 09.12.2020 - 9 K 51/19, Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht 2021, 1503, Rz 64, m.w.N.). Das bedeutet, dass zur Erhebung der Klage befugt ist, wer zur Aufnahme des Verfahrens berechtigt gewesen wäre, hätte die Insolvenzeröffnung nach Klageerhebung gelegen.
- 18 cc) Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens entfaltet, wie das FG zu Recht ausgeführt hat, sofortige Wirkung. Die Rechtsfolgen sind nicht, wie der Kläger wohl meint, bis zum Ablauf der Frist für die sofortige Beschwerde gegen den Eröffnungsbeschluss hinausgeschoben. Die Beschwerde hat grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung, was sich bereits aus § 570 Abs. 1 ZPO, aber auch aus § 6 Abs. 3 Satz 1 InsO ergibt, wonach die Beschwerde erst mit der Rechtskraft wirksam wird (Prütting in Prütting/Bork/Jacoby, KPB - Kommentar zur Insolvenzordnung, 104. Lieferung 06.2025, § 6 Rz 30; Gerhardt in Jaeger, Insolvenzordnung, § 6 Rz 33).
- 19 dd) Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 03.05.2023 war die Frist für die Klage gegen die Einspruchsentscheidung vom 20.04.2023 unterbrochen. Der Kläger hat aber erst am 16.05.2023 Klage erhoben.
- 20 b) Der Schuldner kann nach Insolvenzeröffnung Aktiv- sowie Passivprozesse lediglich unter bestimmten Voraussetzungen aufnehmen oder nach Maßgabe von II.1.a bb Klage erheben.
- 21 aa) Nach § 85 Abs. 1 InsO können zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens für den Schuldner anhängige Rechtsstreitigkeiten über das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen vom Insolvenzverwalter aufgenommen werden. Lehnt dieser die Aufnahme des Rechtsstreits ab, so können gemäß § 85 Abs. 2 InsO sowohl der Schuldner als auch der Gegner den Rechtsstreit aufnehmen.
- 22 § 85 InsO betrifft, wie es sich sowohl aus der Formulierung "das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen" als auch aus der Überschrift ergibt, lediglich Aktivprozesse. Ein Aktivprozess ist dadurch gekennzeichnet, dass der Schuldner einen Anspruch verfolgt, der zur Insolvenzmasse gehört und im Fall seines Obsiegens die zur Verteilung anstehende Masse vergrößern würde. Nicht entscheidend ist die formelle Parteirolle, sondern allein, ob in dem anhängigen Rechtsstreit über eine Pflicht zu einer Leistung gestritten wird, die in die Masse zu gelangen hat (BFH-Urteil vom 07.03.2006 - VII R 11/05, BFHE 212, 11, BStBl II 2006, 573, unter II.1.b, m.w.N.).
- 23 Eine Klage gegen die Festsetzung einer Steuer, die noch nicht erfüllt ist, stellt deshalb trotz des Umstands, dass der Schuldner der Steuer im Prozess in der Rolle des Klägers auftritt, keinen Aktivprozess dar. Der noch offene Steueranspruch ist vielmehr ein Recht zu Lasten der Insolvenzmasse (vgl. nur Bartone, juris PraxisReport Steuerrecht 23/2006, Anm. 4, und Klene, Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung 2019, 145 (146)).

- 24** bb) Die Klage gegen die Festsetzung eines noch nicht erfüllten Steueranspruchs stellt vielmehr einen Passivprozess dar, der nur unter den Voraussetzungen des § 86 InsO und insbesondere lediglich vom Insolvenzverwalter oder einem Gläubiger, nicht hingegen dem Schuldner aufgenommen werden kann.
- 25** cc) Der Schuldner kann lediglich nach Maßgabe von § 184 Abs. 2 Satz 1 InsO auch in einem Passivprozess prozessführungsbefugt sein, um seinen Widerspruch gegen eine zur Tabelle angemeldete Forderung zu verfolgen.
- 26** (1) Die Insolvenzgläubiger haben ihre Forderungen schriftlich beim Insolvenzverwalter anzumelden (§ 174 Abs. 1 Satz 1 InsO). Zu den Insolvenzforderungen gehören die im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits begründeten, nicht unbedingt festgesetzten, Steueransprüche (vgl. Senatsurteil vom 14.12.2022 - X R 9/20, BFHE 279, 491, BStBl II 2024, 227, Rz 35 f., m.w.N.).
- 27** (2) Der Insolvenzverwalter trägt jede angemeldete Forderung in eine von den Beteiligten beim Insolvenzgericht einsehbare Tabelle ein (§ 175 Abs. 1 InsO). Im Prüfungstermin werden die angemeldeten Forderungen geprüft; eine Forderung kann vom Insolvenzverwalter, vom Schuldner oder von einem Insolvenzgläubiger bestritten werden (vgl. § 176 InsO). Prüfungstermin ist die Gläubigerversammlung, in der die angemeldeten Forderungen geprüft werden (§ 29 Abs. 1 Nr. 2 InsO). Wird das Insolvenzverfahren insgesamt schriftlich durchgeführt (§ 5 Abs. 2 InsO), muss das Insolvenzgericht in Anlehnung an § 29 InsO bereits im Eröffnungsbeschluss den Stichtag bestimmen, der dem Berichts- und Prüfungstermin entspricht (Prütting in Prütting/Bork/Jacoby, KPB - Kommentar zur Insolvenzordnung, 104. Lieferung 06.2025, § 5 InsO Rz 55). Ferner können nach Ablauf der Anmeldefrist angemeldete Forderungen im schriftlichen Verfahren geprüft werden (§ 177 InsO).
- 28** (3) Eine Forderung gilt als festgestellt, soweit gegen sie im Prüfungstermin oder im schriftlichen Verfahren ein Widerspruch weder vom Insolvenzverwalter noch von einem Insolvenzgläubiger erhoben wird oder soweit ein erhobener Widerspruch beseitigt ist (§ 178 Abs. 1 Satz 1 InsO). Ein Widerspruch des Schuldners steht der Feststellung der Forderung nicht entgegen (§ 178 Abs. 1 Satz 2 InsO).
- 29** (4) Ist eine Forderung vom *Insolvenzverwalter* oder von einem *Insolvenzgläubiger* bestritten worden, so bleibt es dem Gläubiger überlassen, die Feststellung gegen den Bestreitenden zu betreiben (§ 179 Abs. 1 InsO). Liegt für eine solche Forderung ein vollstreckbarer Schuldtitel oder ein Endurteil vor, obliegt es dem Bestreitenden, den Widerspruch zu betreiben (§ 179 Abs. 2 InsO). War zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein Rechtsstreit über die Forderung anhängig, so ist die Feststellung durch Aufnahme des Rechtsstreits zu betreiben (§ 180 Abs. 2 InsO). Der Schuldner ist in dieser Konstellation nicht dazu befugt, einen Rechtsstreit aufzunehmen.
- 30** (5) Hat hingegen der *Schuldner* im Prüfungstermin oder im schriftlichen Verfahren (§ 177) eine Forderung bestritten, so kann der Gläubiger Klage auf Feststellung der Forderung gegen den Schuldner erheben (§ 184 Abs. 1 Satz 1 InsO) und, wenn zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein Rechtsstreit über die Forderung anhängig war, diesen Rechtsstreit gegen den Schuldner aufnehmen (§ 184 Abs. 1 Satz 1, 2 InsO). Liegt für eine solche Forderung ein vollstreckbarer Schuldtitel oder ein Endurteil vor, so obliegt es dem Schuldner binnen einer Frist von einem Monat, die mit dem Prüfungstermin oder im schriftlichen Verfahren mit dem Bestreiten der Forderung beginnt, den Widerspruch zu verfolgen (§ 184 Abs. 2 Satz 1 InsO). Steuerbescheide sind solche vollstreckbaren Schuldtitel (vgl. BFH-Beschluss vom 29.08.2018 - XI R 57/17, BFH/NV 2019, 7, Rz 65, m.w.N.).
- 31** (6) Ist über die bestrittene Forderung bereits ein Klageverfahren anhängig und nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 240 Satz 1 ZPO unterbrochen, besteht die Verfolgung des Widerspruchs im Sinne von § 184 Abs. 2 Satz 1 InsO darin, dass der Schuldner den Prozess nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 240 Satz 1 ZPO aufnimmt. Ist nicht ein bereits anhängiger Prozess, sondern, wie hier, die Klagefrist entsprechend § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 240 Satz 1 ZPO unterbrochen, besteht die Verfolgung des Widerspruchs darin, dass der Schuldner selbst Klage erhebt. § 184 Abs. 2 Satz 1 InsO setzt die Prozessführungsbefugnis des Schuldners notwendig voraus und begründet sie. Dabei handelt es sich nicht um eine Anfechtungsklage gegen die Steuerfestsetzung für das Streitjahr, sondern um eine Feststellungsklage, die darauf gerichtet ist, festzustellen, dass der Widerspruch gegen die Feststellung des Steueranspruchs des Streitjahres rechtmäßig ist.
- 32** Nach fruchtlosem Ablauf der in § 184 Abs. 2 Satz 1 InsO genannten Monatsfrist gilt ein Widerspruch als nicht erhoben (§ 184 Abs. 2 Satz 2 InsO). Damit wäre auch die Klagemöglichkeit verloren.
- 33** (7) Das Insolvenzgericht erteilt dem Schuldner und dem Gläubiger, dessen Forderung bestritten worden ist, einen beglaubigten Auszug aus der Tabelle und weist den Schuldner auf die Folgen einer Fristversäumung hin (§ 184 Abs. 2 Satz 3 InsO). Bei Versäumung des Prüfungstermins hat das Insolvenzgericht auf Antrag die Wiedereinsetzung

in den vorigen Stand zu gewähren, wenn der Schuldner den Prüfungstermin versäumt hat. § 51 Abs. 2, § 85 Abs. 2, §§ 233 bis 236 ZPO gelten entsprechend (§ 186 Abs. 1 InsO). Wurde der Hinweis unterlassen oder ist er unzureichend, kommt ebenfalls die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in entsprechender Anwendung von § 186 InsO in Betracht (vgl. insoweit nur Karsten Schmidt/Jungmann, InsO, 20. Aufl., § 184 Rz 9).

- 34** (8) Das bedeutet: Hat ein Finanzprozess eine festgesetzte und noch nicht entrichtete Steuer zum Gegenstand, ist der Schuldner nur zur Aufnahme des Prozesses berechtigt, wenn er die angemeldete Steuerforderung nach Maßgabe der Insolvenzordnung bestritten und innerhalb von einem Monat seinen Widerspruch durch Aufnahme des Prozesses verfolgt hat. Wiedereinsetzungsmöglichkeiten bleiben unberührt. Das Bestreiten nach § 176 InsO setzt eine entsprechende Erklärung im Insolvenzverfahren voraus und darf nicht mit beispielsweise einem Einspruch verwechselt werden. Unter denselben Voraussetzungen ist dem Schuldner die Klage eröffnet, wenn die Insolvenzeröffnung zwischen der letzten Verwaltungsentscheidung und der Klageerhebung liegt. Hat der Schuldner die Forderung (noch) nicht bestritten, besteht für ihn (noch) keine Möglichkeit, den Prozess zu führen, und zwar unabhängig davon, ob ihm die Möglichkeit des Bestreitens für die Zukunft noch offensteht.
- 35** c) Im Streitfall lagen diese Voraussetzungen weder bei Klageerhebung noch bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung des FG vor, so dass der Senat dahingestellt sein lassen kann, ob die zunächst unzweifelhaft unzulässige Anfechtungsklage in eine zulässige Feststellungsklage hätte hineinwachsen können oder einer der Schriftsätze des Klägers im Klageverfahren als erneute und dann zulässige Klage hätte verstanden werden können und müssen.
- 36** aa) Im Zeitpunkt der Klageerhebung kam eine Prozessführungsbefugnis des Klägers unter keinen Umständen in Betracht. Selbst wenn es sich um einen Aktivprozess gehandelt hätte, wäre dem Kläger die Klage nicht möglich gewesen, hatte doch der Insolvenzverwalter zu jenem Zeitpunkt die Aufnahme des Rechtsstreits noch nicht abgelehnt, wie es § 85 InsO verlangt. Das FA hatte die Forderung zu jenem Zeitpunkt auch noch nicht angemeldet, so dass die Klagemöglichkeit aus § 184 Abs. 2 Satz 1 InsO im Ansatz ausgeschlossen war.
- 37** bb) Bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung war es dabei geblieben.
- 38** (1) Es handelt sich um einen Passivprozess. Die streitige Einkommensteuerforderung war im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung ersichtlich noch nicht erfüllt, andernfalls hätte sie nicht zur Tabelle angemeldet werden können. Eine Prozessführungsbefugnis aus § 86 InsO besaß der Kläger deshalb nicht.
- 39** (2) Er besaß aber auch keine Prozessführungsbefugnis aus § 184 Abs. 2 Satz 1 InsO. Der Kläger hatte keinen Widerspruch gegen die angemeldete Forderung des FA eingelegt.
- 40** Nach Aktenlage, namentlich den Daten des Bestreitens durch den Insolvenzverwalter nach zu urteilen, scheint die Forderung des FA zwar erst bis zu dem zweiten dem Prüfungstermin gleichstehenden Termin geprüft worden zu sein, nachdem sie bezogen auf den ersten Prüfungstermin verspätet angemeldet worden war, so dass der Kläger bis zur mündlichen Verhandlung auch noch nicht hätte bestreiten müssen, wenn er dies beabsichtigte.
- 41** Darauf kommt es aber nicht an. Tatsächlich kann der Senat nicht feststellen, dass der Kläger die Forderung nach § 176 InsO bestritten hätte. Das folgt bereits aus seinen eigenen Erklärungen im Beschwerdeverfahren. Er hat zwar behauptet, er habe bestritten, beruft sich dafür aber nur auf Einspruch und Klage, was nicht genügt (s. oben, unter II.1.b cc (8)). Er hat insbesondere trotz Aufforderung keinen beglaubigten Tabellenauszug vorgelegt, den das AG ihm hätte übersenden müssen, wenn er die Forderung bestritten hätte. Er hat auch nicht etwa vorgetragen, dass das AG ihm zu Unrecht den Tabellenauszug vorenthalten habe. Der Senat kann dies nur so verstehen, dass der Kläger tatsächlich gegen die angemeldete Forderung des FA keinen Widerspruch eingelegt hat. Dies wird im Übrigen auch durch die wegen bisher fehlender Übermittlung an den Kläger bisher allerdings verfahrensrechtlich nicht verwertbaren Informationen des FA einschließlich des Tabellenauszugs bestätigt, aus dem sich kein Bestreiten durch den Schuldner ergibt.
- 42** 2. Der Senat kann dahingestellt sein lassen, ob das FG verpflichtet war, das Verfahren nach § 74 FGO auszusetzen oder aus anderen rechtlichen Gründen mit der Entscheidung zuzuwarten, weil die Klage noch hätte zulässig werden können. Die Klage ist jedenfalls zum jetzigen Zeitpunkt endgültig unzulässig.
- 43** a) Hat ein Schuldner bereits vorfristig eine Klage erhoben, die nach Maßgabe von II.1.a unzulässig ist, ist damit nicht präjudiziert, ob er künftig noch einen Widerspruch im Sinne des § 184 Abs. 2 Satz 1 InsO verfolgen kann.
- 44** aa) Der Senat hält es grundsätzlich für denkbar, dass die bisher unzulässige Anfechtungsklage im Wege der

Klageänderung in eine dann zulässige Klage auf Feststellung, dass der Widerspruch gegen die Feststellung des Steueranspruchs des Streitjahres rechtmäßig ist, umzustellen wäre. Auch im Laufe eines Prozesses können Änderungen bei den Sachentscheidungsvoraussetzungen eintreten. Wenn selbst ein in Rechtskraft erwachsenes Prozessurteil einer erneuten Entscheidung nicht entgegensteht (vgl. nur Rauda in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 110 FGO Rz 73, m.w.N.), wäre es nicht ausgeschlossen, dass eine zunächst mangels Prozessführungsbefugnis unzulässige Klage durch (zulässige) Umstellung in eine Feststellungsklage in die Zulässigkeit hineinwächst.

- 45** Nach § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO kann zwar eine Feststellung nicht begehrt werden, soweit der Kläger seine Rechte durch Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen kann oder hätte verfolgen können. Hierdurch soll gewährleistet werden, dass die für Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen geltenden Vorschriften über das Vorverfahren (§ 44 FGO) und über die Klagefrist (§ 47 FGO) nicht umgangen werden können (vgl. zur Umstellung einer allgemeinen Leistungsklage in eine Feststellungsklage Senatsurteil vom 14.04.2021 - X R 25/19, BFHE 272, 319, BStBl II 2024, 87, Rz 22). Eine solche Klageänderung könnte nicht etwa die Heilung einer endgültig abgelaufenen Klagefrist bewirken.
- 46** Es ist aber fraglich, ob diese Vorschrift der Umstellung auf eine Feststellungsklage entgegensteht, wenn die Anfechtungsklage allein aus Gründen unzulässig war, die ihrerseits zur Zulässigkeit der Feststellungsklage führen. Welchen Einfluss eine teilweise abgelaufene Klagefrist darauf hat, binnen welcher Frist die entsprechende Klageänderung zu erklären wäre, ist eine weitere Frage.
- 47** bb) Der Senat hält es auch für denkbar, dass der Schuldner, der seinen Widerspruch verfolgen will, eine neue Feststellungsklage zu erheben hat. Eine Folgefrage ist es, ob in einer solchen Konstellation die unzulässige Anfechtungsklage und die neue Feststellungsklage nebeneinander bestehen bleiben und über die unzulässige Anfechtungsklage kostenpflichtig zu entscheiden wäre oder ob die nunmehr zulässig erhobene Feststellungsklage mit der ersten unzulässigen Klage zu verbinden ist (vgl. etwa BFH-Urteil vom 08.06.2021 - II R 15/20, BFH/NV 2022, 34, m.w.N.), so dass eine isolierte Entscheidung über die vormals unzulässige Anfechtungsklage nicht mehr in Betracht käme.
- 48** cc) Könnte eine zunächst unzulässig erhobene Anfechtungsklage aber durch Verfolgung eines insolvenzrechtlichen Widerspruchs noch zu einer zulässigen Feststellungsklage werden, gleich, auf welcher prozessrechtlichen Grundlage, hätte ein Finanzgericht zumindest zu erwägen, die Entscheidung über die Anfechtungsklage zurückzustellen, bis die Frage geklärt ist, ob der Schuldner einen Widerspruch erhebt und verfolgt.
- 49** b) Im Streitfall kommt es darauf nicht mehr an, weil die Klage jedenfalls zum heutigen Tage endgültig unzulässig geworden ist.
- 50** Der BFH muss von Amts wegen und ohne Bindung an die tatsächlichen Feststellungen des FG in jeder Lage des Verfahrens die Sachentscheidungsvoraussetzungen prüfen, und zwar nicht nur die des jeweiligen Rechtsmittels, sondern auch die der Klage (vgl. BFH-Urteil vom 21.01.1999 - IV R 40/98, BFHE 188, 523, BStBl II 1999, 563, betreffend das Revisionsverfahren).
- 51** Auch der zweite und dritte Prüfungstermin, die beide im Jahre 2024 lagen, sind verstrichen. Die Einkommensteuerforderung des FA muss zu einem dieser Stichtage geprüft worden sein. Der Senat kann nicht nur nicht feststellen, dass der Kläger die Forderung jemals insolvenzrechtlich wirksam bestritten hätte, sondern nach diesen Terminen ist ein Bestreiten mittlerweile auch nicht mehr möglich. Ein Zuwarten darauf, ob der Kläger die Forderung des FA noch bestreite, kommt nicht mehr in Betracht.
- 52** 3. Schließlich war das FG, anders als der Kläger meint, auch nicht verpflichtet, das Verfahren auszusetzen, weil noch Zweifel über die Höhe der der Besteuerung unterworfenen Berufsunfähigkeitsrente bestanden. Im Rahmen einer unzulässigen Klage sind Fragen des materiellen Rechts nicht erheblich.
- 53** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 54** 5. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.