
Datum: 25.02.2026
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2009/24
ECLI: ECLI:DE:FGK:2026:0225.2K2009.24.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Klägerin begehrt eine Vorsteuervergütung für den Vergütungszeitraum April-Juni 2022 in Höhe von ... €, für den Vergütungszeitraum Juli-September 2022 in Höhe von ... € sowie für den Vergütungszeitraum Oktober-Dezember 2022 in Höhe von ... €.

2

Bei der Klägerin handelt es sich um eine niederländische Gesellschaft in Form einer „Besloten Vennootschap“ (B.V.) mit Sitz in den Niederlanden, die einen Montagebetrieb betreibt.

3

Die Klägerin nahm mit E-Mail vom 11. September 2023 Kontakt zum Beklagten auf und schilderte, dass sie die Rückerstattung von in Deutschland gezahlter Vorsteuer beantragt habe, es dabei aber zu Problemen und Unklarheiten im Antragsverfahren gekommen sei. Mit weiterer E-Mail vom 25. September 2023 bat die Klägerin um Auskunft, ob sie „in Bezug auf die Umsatzsteuerrückerstattung etwas anderes machen [müsse]“.

4

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2023 teilte der Beklagte der Klägerin mit, dass die bislang von ihr gewählte Antragstellung nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprechen würde. Für den Vergütungszeitraum 2022 habe die Klägerin die Möglichkeit, entweder einen Antrag für den gesamten Vergütungszeitraum Januar-Dezember 2022 oder wahlweise quartalsmäßig zu stellen. Die Klägerin wurde gebeten, die bereits eingereichten Anträge zurückzuziehen und die neuen Anträge „schnellstmöglich auf elektronischem Weg [...], spätestens jedoch bis zum

5

18. Dezember 2023 [zu übersenden]“.

Die Klägerin stellte sodann am 3. November 2023 (Eingangsdatum beim Beklagten) einen Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer im Rahmen des besonderen Verfahrens nach § 18 Abs. 9 Umsatzsteuergesetz -UStG- in Verbindung mit §§ 59 bis 61a Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung -UStDV- (nachfolgend auch „besonderes Vergütungsverfahren“) für den Vergütungszeitraum Juli-September 2022 in Höhe von ...€.

Am 20. November 2023 (Eingangsdatum beim Beklagten) stellte sie einen weiteren Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer im Rahmen des besonderen Vergütungsverfahrens für den Vergütungszeitraum April-Juni 2022 in Höhe von ... €.

Einen weiteren Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer im Rahmen des besonderen Vergütungsverfahrens stellte die Klägerin am 7. August 2024 für den Vergütungszeitraum Oktober-Dezember 2022 in Höhe von ... €.

Den beim Beklagten eingereichten Unterlagen ist eine Rechnung der Klägerin vom 8. August 2022 über Lieferung und Montage eines Sektionaltors beigefügt (Bl. 31 der Verwaltungsakte zum Vergütungszeitraum 04-06/2022). Diese war adressiert an „A, B.-straße, I.“. Ausgewiesen wurde eine Nettosumme von ... € (... € für ein Sektionaltor inkl. Steuerung und Lichtschranke plus ... € für die Montage und Programmierung der Steuerung) zzgl. ... € Umsatzsteuer und ein sich daraus ergebender „Rechnungsbetrag“ in Höhe von insgesamt ... €. Die Rechnung enthielt den Zusatz:

„Für Privatpersonen: Rechnungen sind immer mit der Mehrwertsteuer ausgestellt, die am Tag der Leistungserbringung am Ort der Leistungserbringung gültig ist.“

Im Schreiben an das Finanzamt J vom 31. Dezember 2023, welches ebenfalls dem Beklagten vorlag, bestätigte die Klägerin, dass die o.g. Rechnung an eine Privatperson ausgestellt und darin ... € Umsatzsteuer berechnet wurde.

Mit Bescheiden jeweils vom 8. Juli 2024 lehnte der Beklagte die Anträge der Klägerin auf Vorsteuervergütung für die drei Vergütungszeiträume ab. Zur Begründung trug der Beklagte vor, die Klägerin sei der Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung, insbesondere in Bezug auf die Überprüfung einer möglichen inländischen Betriebsstätte der Klägerin, nicht nachgekommen. Des Weiteren sei eine Vorsteuervergütung im besonderen Vergütungsverfahren auch deshalb ausgeschlossen, da die Klägerin bereits bei einem deutschen Finanzamt im allgemein Besteuerungsverfahren nach den §§ 16, 18 Abs. 1 bis 4a UStG (nachfolgend auch „allgemeines Besteuerungsverfahren“) veranlagt werde.

Gegen diese Bescheide legte die Klägerin am 4. August 2024 jeweils Einspruch ein, welche mit Einspruchsentscheidung vom 10. Oktober 2024 jeweils als unbegründet zurückgewiesen wurden.

Gegen diese Einspruchsentscheidungen erhob die Klägerin jeweils am 4. November 2024 Klagen, die zunächst unter den Aktenzeichen 2 K 2009/24, 2 K .../24 und 2 K .../24 anhängig waren.

Entgegen der vom Beklagten in der Klageerwiderung geäußerten Behauptung seien die drei streitgegenständlichen Anträge fristgerecht eingereicht worden. Das Anschreiben und die erstmalige Übersendung der Rechnungen am 11. September 2023 seien bereits als Antrag auszulegen. Die verspätete (formelle) Antragstellung sei darauf zurückzuführen, dass der

Beklagte der Klägerin nicht rechtzeitig mitgeteilt habe, in welchem Verfahren und auf welche Art und Weise die Anträge zu stellen seien. Zudem habe der Beklagte die Abgabefrist bis zum 18. Dezember 2023 verlängert.

Selbst im Falle eines Fristversäumnisses müsse der Klägerin Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden. Die Klägerin führt dies auf die Verletzung der Aufklärungspflichten des Beklagten bei erkennbarem Irrtum der Klägerin zurück, ebenso wie auf die Tatsache, dass das Finanzamt J sich weder bei der Klägerin zurückgemeldet, noch eine Steuernummer für das allgemeine Besteuerungsverfahren erteilt habe. Durch die ständige Kommunikation mit dem Beklagten habe sich die Klägerin in Sicherheit wiegen können, dass sie die Anträge im richtigen Verfahren gestellt habe. Mit der zugunsten der Klägerin erfolgten Vorsteuervergütung der Folgezeiträume habe der Beklagte zudem einen Vertrauenstatbestand geschaffen. 16

Es sei für die Klägerin auch nicht ersichtlich, weshalb der Beklagte alle drei streitgegenständlichen Vergütungsanträge abgelehnt habe, obwohl er seine Ablehnung im Wesentlichen auf nur eine Warenlieferung aus August 2022 beziehe. Zumindest die anderen Vergütungszeiträume hätten demnach zu ihren Gunsten beschieden werden müssen. 17

Die Klägerin beantragt, 18

unter Aufhebung der Vergütungsbescheide jeweils vom 8. Juli 2024 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen jeweils vom 10. Oktober 2024 die Vergütung von Vorsteuern für den Vergütungszeitraum April-Juni 2022 auf einen Betrag von ... €, für den Vergütungszeitraum Juli-September 2022 auf einen Betrag von ...€ sowie für den Vergütungszeitraum Oktober-Dezember 2022 auf einen Betrag von ... € festzusetzen. 19

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Der Beklagte trägt unter Vertiefung seiner Begründung in den Einspruchsentscheidungen vor, dass eine Vorsteuervergütung im besonderen Vergütungsverfahren ausgeschlossen sei. Da die Klägerin im August 2022 Werklieferungen und/oder sonstige Leistungen an Privatpersonen in Deutschland erbracht habe, für die die Leistungsempfänger die Steuer nicht gemäß § 13b UStG schulden, habe die Umsatzbesteuerung der Klägerin seit diesem Zeitpunkt im allgemeinen Besteuerungsverfahren nach den §§ 16 und 18 Abs. 1 bis 4a UStG bei dem zuständigen deutschen Finanzamt zu erfolgen. Habe der im Ausland ansässige Unternehmer Vorsteuerbeträge, die in einem Voranmeldungszeitraum entstanden sind, für den das allgemeine Besteuerungsverfahren noch nicht durchzuführen war, nicht im besonderen Vergütungsverfahren geltend gemacht, könne er diese Vorsteuerbeträge ab dem Zeitpunkt, ab dem das allgemeine Besteuerungsverfahren anzuwenden ist, nur noch in diesem (allgemeinen) Verfahren geltend machen. Da alle streitgegenständlichen Anträge der Klägerin erst nach August 2022 beim Beklagten eingegangen seien, sei für sie einheitlich das allgemeine Besteuerungsverfahren anzuwenden. 22

Darüber hinaus seien die Anträge jeweils verfristet beim Beklagten eingegangen. Weder sei das Anschreiben der Klägerin als formgerechter Antrag i.S.d. § 61 Abs. 1 Satz 1 UStDV zu werten, noch könne die Ausschlussfrist i.S.d. § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV verlängert werden. Gründe für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO seien nicht ersichtlich, insbesondere könne ein dahingehender Antrag nicht auf eine angebliche Verletzung von Aufklärungspflichten des Beklagten hinsichtlich des zutreffenden 23

Vorsteuervergütungsverfahrens gestützt werden.

Das Gericht hat mit Beschluss vom 13. November 2025 die Verfahren 2 K 2009/24, 2 K .../24 und 2 K .../24 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden und unter dem Aktenzeichen 2 K 2009/24 fortgeführt. 24

Entscheidungsgründe 25

I. Die zulässige Klage ist unbegründet. 26

1. Der Beklagte hat die Anträge der Klägerin auf Vergütung von Umsatzsteuerbeträgen zu Recht abgelehnt, da die Voraussetzungen für das besondere Vorsteuervergütungsverfahren i.S.d. § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV im Streitfall nicht vorliegen. 27

Gemäß § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG kann das Bundesministerium der Finanzen zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge an im Ausland ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG, in einem besonderen Verfahren regeln. Von dieser Ermächtigung hat der Verordnungsgeber in §§ 59 ff. UStDV Gebrauch gemacht und das Vergütungsverfahren für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer in § 61 UStDV geregelt. 28

2. Die Anträge der Klägerin auf die Vergütung von Vorsteuern im besonderen Vorsteuervergütungsverfahren i.S.d. § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. den §§ 59 ff. UStDV sind verfristet. 29

a) Nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 61 Abs. 1 Satz 1 UStDV hat der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer den Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle über das in dem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal dem Beklagten zu übermitteln. Nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV ist die Vergütung binnen neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist, zu beantragen. Die Antragsfrist für den Zeitraum 2022 endete somit am 30. September 2023. 30

b) Diesen Anforderungen genügen die Anträge der Klägerin nicht. 31

Die Klägerin hatte erstmals am 3. November 2023 (Eingang beim Beklagten) einen Antrag auf Vergütung von Vorsteuer für den Vergütungszeitraum Juli-September 2022 sowie am 20. November 2023 (Eingang beim Beklagten) für den Vergütungszeitraum April-Juni 2022 und am 7. August 2024 (Eingang beim Beklagten) für den Vergütungszeitraum Oktober-Dezember 2022, somit jeweils erst nach Ablauf der Antragsfrist gestellt. 32

Die vorherige Anfrage der Klägerin bzgl. der Vorgehensweise und die Übersendung von Rechnungen vom 11. September 2023 (18 Tage vor Fristablauf) stellt dabei weder ein fristwahrendes Ereignis noch eine Ablaufhemmung dar. Beides genügt schon deshalb nicht zur Fristwahrung, weil es sich dabei nicht um einen Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz, wie dies § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 61 Abs. 1 Satz 1 UStDV vorschreibt, und damit nicht um eine elektronische Antragstellung handelt. 33

c) Bei der Antragsfrist von neun Monaten handelt es sich um eine sog. Ausschlussfrist, die nicht nach § 109 Abs. 1 Abgabenordnung -AO- verlängert werden kann, da § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV i.V.m. Art. 15 Abs. 1 Satz 1 Richtlinie 2008/9/EG die speziellere Vorschrift ist 34

(vgl. FG Köln, Gerichtsbescheid vom 23. März 2015 - 2 K 1199/14, Rn. 33 mit Verweis auf BFH-Beschlüsse vom 9. Januar 2014 - XI B 11/13, BFH/NV 2014, 915; vom 14. Dezember 2012 - V B 19/12, BFH/NV 2013, 602; vom 14. Dezember 2012 - V B 20/12, BFH/NV 2013, 996; vom 24. Juli 2012 - V B 76/11, BFH/NV 2012, 1840; Urteil vom 21. Oktober 1999 - V R 76/98, BStBl II 2000, 214; so auch durch den EuGH bestätigt im Urteil vom 21. Juni 2012, C-294/11 - Elsacom, Abl EU 2012, Nr. C 250, 8; DStR 2012, 1272 ; ebenso bspw. *Stadie* in: Rau/?Dürwächter, UStG, Stand, 9/?2022, § 18 UStG, Rn. 703).

Vor diesem Hintergrund kann auch die Mitteilung des Beklagten vom 16. Oktober 2023, wonach der Klägerin vermeintlich eine Fristverlängerung bis zum 18. Dezember 2023 suggeriert wurde, in rechtlicher Hinsicht keine wirksame Fristverlängerung einer Ausschlussfrist darstellen. 35

3. Die Mitteilung an die Klägerin, sie solle die falschen Anträge zurückziehen und neue Anträge gesetzeskonform bis zum 18. Dezember 2023 einreichen, könnte allenfalls im Rahmen der Prüfung berücksichtigt werden, ob der Klägerin trotz der Fristversäumnis im vorliegenden Fall gemäß § 110 AO die Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand bzgl. der Antragsfrist zu gewähren ist. 36

Ob im Streitfall hinreichende Gründe für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand tatsächlich vorliegen, kann aber dahinstehen. Selbst wenn eine solche Wiedereinsetzung vorliegend zu gewähren wäre, würde dies allenfalls die Fristversäumnis der Klägerin entfallen lassen, darüber hinaus aber dennoch nicht der Klage zum Erfolg verhelfen. Den mit dieser Klage geltend gemachten Ansprüchen gegen den Beklagten steht jedenfalls entgegen, dass die dann insoweit als fristgerecht geltenden Anträge ein Verfahren betreffen, dessen materielle Voraussetzungen im Streitfall nicht vorliegen. 37

a) Voraussetzung für die Durchführung des besonderen Vergütungsverfahrens ist nach § 59 Nr. 1 UStDV u.a., dass der antragstellende Unternehmer im Inland keine steuerbaren Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 und 5 UStG oder nur steuerfreie Umsätze i.S.d. § 4 Nr. 3 UStG ausgeführt hat bzw. nur Umsätze ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 13b UStG). 38

aa) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Klägerin im August 2022 umsatzsteuerpflichtige Leistungen an in Deutschland ansässige Privatpersonen erbracht hat. Dabei handelt es sich vorliegend um einen inländischen Umsatz, für die der Kläger als Leistungserbringer die (deutsche) Umsatzsteuer schuldet. 39

(1) Es handelt sich vorliegend um eine sog. Werklieferung i.S.d. § 3 Abs. 4 UStG. Ausweislich der Ausgangsrechnung vom 8. August 2022 hat die Klägerin ein Sektionaltor inkl. Steuerung an in Deutschland ansässige Privatpersonen geliefert und dieses Tor zudem am Wohnsitz der Kunden montiert sowie die Steuerung des Tors programmiert. Sofern der Kläger in seinem Schriftsatz vom 22. Februar 2026 behauptet, er würde die (Industrie-)Tore lediglich montieren, nicht aber verkaufen, steht dies im klaren Widerspruch zur Rechnung vom 8. August 2022, in der als Position 1 das Sektionaltor zu einem Preis vom ... € aufgeführt ist, ebenso wie zu weiteren Rechnungen des Klägers, aus denen hervorgeht, dass er die Tore auf eigenen Namen und für eigene Rechnung an den Kunden verkauft. 40

Damit liegen die Voraussetzungen für eine Werklieferung, und zwar in der speziellen Form der sog. Montagelieferung vor, bei der der Gegenstand der Lieferung am Ort der Montage erst fertiggestellt wird. Umfasst der Auftrag zur Herstellung eines Werkes - wie vorliegend - auch die für die Inbetriebnahme erforderliche Installation oder die Montage beim Abnehmer, 41

ist das Werk erst nach dem Abschluss der Montage fertiggestellt. Der Ort der Lieferung richtet sich dann gemäß § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG nach dem Ort, an dem sich der Gegenstand (hier das fertig montierte Tor) zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (vgl. bspw. *Fritsch* in: *Reiß/??Kraeusel/??Langer*, Umsatzsteuergesetz, Stand April 2025, § 3 UStG, Rn. 406). Dies ist vorliegend im Zusammenhang mit der in der Rechnung der Klägerin vom 8. August 2022 abgerechneten Lieferung I. in Deutschland; es liegt somit ein inländischer Umsatz vor.

(2) Angesichts dieser von der Klägerin ausgeführten Lieferung im Inland liegen für die Anwendbarkeit des besonderen Vergütungsverfahrens „schädliche Inlandsumsätze“ vor, für die der Leistungserbringer - die Klägerin - und nicht der Leistungsempfänger die Steuer schuldet. Für diesen Umsatz kommt eine Verschiebung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gemäß § 13b UStG nicht in Betracht, da der Empfänger vorliegend unstreitig eine Privatperson ist. Allein schon dieser Umsatz steht der Anwendbarkeit des besonderen Vorsteuervergütungsverfahrens i.S.d. §§ 59 ff. UStDV entgegen.

42

bb) Die Höhe der „schädlichen“ Umsätze ist dabei ohne Belang, da die für sog. Kleinunternehmer maßgebliche Bagatellgrenze des § 19 Abs. 1 UStG für nicht im Inland ansässige Unternehmer nicht gilt. Somit sind auch nur geringfügige und einmalige „schädliche“ Umsätze dazu geeignet, dass die Voraussetzungen des besonderen Vergütungsverfahrens nicht erfüllt sind (vgl. *Stadie* in: *Rau/??Dürwächter*, UStG, Stand 9/??2022, § 18 UStG, Rn. 621).

43

b) Ist aus den o.g. Gründen anstelle des besonderen Vergütungsverfahrens das allgemeine Besteuerungsverfahren anzuwenden (und gemäß § 18 Abs. 3 UStG eine Umsatzsteuerjahreserklärung bei der zuständigen Landesfinanzbehörde abzugeben), kommt für das gesamte Kalenderjahr eine Vergütung im besonderen Vergütungsverfahren nicht mehr in Betracht, sofern eine Vorsteuervergütung in diesem besonderen Verfahren tatsächlich noch nicht erfolgt ist. Somit ist im vorliegenden Streitfall einheitlich für alle streitgegenständlichen Vergütungszeiträume - und damit nicht nur für den Vergütungszeitraum Juli-September 2022, in dem der schädliche Inlandsatz ausgeführt wurde - das allgemeine Besteuerungsverfahren nach den §§ 16 und 18 Abs. 1 bis 4a UStG anstelle des besonderen Vorsteuervergütungsverfahrens anzuwenden, für das nicht der Beklagte, sondern die entsprechende Landesfinanzbehörde zuständig ist.

44

aa) Dies entspricht der höchstrichterlichen Rechtsprechung. In seinem Urteil vom 28. August 2023 hat der BFH entschieden, dass ein im Ausland ansässiger Unternehmer, der gemäß § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG eine Steuererklärung für das Kalenderjahr abzugeben hat, berechtigt und verpflichtet ist, alle in diesem Kalenderjahr entstandenen Vorsteuerbeträge in der Jahreserklärung geltend zu machen (BFH, Urteil vom 28. August 2013 - XI R 5/11, BStBl. II 2014, 497, Rn. 15). In der Literatur wird daraus gefolgert, dass dies laut BFH auch für Vorsteuerbeträge gelte, für die der Unternehmer an sich einen unterjährigen Vergütungsantrag stellen könnte (vgl. *Hildesheim* in: *Offerhaus/??Söhn/??Lange*, Umsatzsteuer, Stand 7/??2025, § 18 UStG, Rn. 337b).

45

Auch wenn es in dem soeben zitierten Fall des BFH darum ging, ob ein Unternehmer dazu „berechtigt“ ist, eine Vorsteuervergütung auch im allgemeinen Besteuerungsverfahren einheitlich geltend zu machen, obwohl im Kalenderjahr zeitweise auch die Voraussetzungen für das besondere Vergütungsverfahren vorgelegen hätten (zu einer solchen „Berechtigung“ siehe auch BFH, Urteil vom 14. April 2011 - V R 14/10), kann dem Urteil nach Ansicht des erkennenden Gerichts ebenso eine entsprechende „Verpflichtung“ des Unternehmers entnommen werden, alle noch nicht vergüteten Vorsteuerbeträge eines Kalenderjahres

46

einheitlich im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend zu machen, auch wenn teilweise für einzelne Vergütungszeiträume die Voraussetzungen des besonderen Vergütungsverfahrens vorgelegen hätten. Hierfür spricht zum einen die Aussage des BFH in seinem Urteil vom 28. August 2013, dass der Unternehmer berechtigt „und verpflichtet“ sei, Vorsteuerbeträge einheitlich im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend zu machen, sofern er ohnehin schon für ein bestimmtes Kalenderjahr verpflichtet ist, gemäß § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG eine Umsatzsteuererklärung für das gesamte Kalenderjahr abzugeben, was vorliegend der Fall ist.

Zum anderen hat der BFH in einem weiteren Urteil vom 7. März 2013 bestätigt, dass § 59 Nr. 1 UStDV einschränkend auszulegen ist und nur dann zur Anwendung kommt, wenn der Steuerpflichtige nicht aus anderen Gründen gesetzlich verpflichtet ist, eine Steuererklärung abzugeben. Ein im Ausland ansässiger Unternehmer, der gemäß § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG ohnehin eine Steuererklärung für das Kalenderjahr abzugeben hat (bspw. wenn - wie im vorliegenden Fall - er im Inland steuerpflichtige Umsätze getätigt hat, für die er die deutsche Umsatzsteuer schuldet), ist demnach berechtigt und im Hinblick auf das Nichtbestehen eines Wahlrechts zur Anwendung von Regel- (bzw. allgemeinem) Besteuerungsverfahren oder besonderen Vergütungsverfahren auch verpflichtet, alle in diesem Kalenderjahr entstandenen Vorsteuerbeträge in der Jahreserklärung geltend zu machen (vgl. BFH, Urteil vom 7. März 2013 - V R 12/12, BFH/NV 2013, 1133, Rn. 15).

Dabei ist entscheidend, dass sich aus der nach § 18 Abs. 1 bis 4a sowie Abs. 9 UStG bestehenden Gesetzessystematik ergibt, dass allgemeines Besteuerungsverfahren und besonderes Vergütungsverfahren nur alternativ, nicht aber auch kumulativ anzuwenden sind. Eine gleichzeitige Anwendung von beiden Verfahren für denselben Besteuerungszeitraum ist auch nach Ansicht des BFH nicht mit dem sich aus § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG ausdrücklich ergebenden Normzweck der "Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens" zu vereinbaren und würde die Durchsetzung steuerrechtlicher Ansprüche aufgrund der dann entstehenden Verfahrensverdoppelung unverhältnismäßig erschweren (vgl. BFH, Urteil vom 7. März 2013 - V R 12/12, BFH/NV 2013, 1133, Rn. 16, siehe auch Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 30. August 2021 - 2 K 2107/20 -, Rn. 54 mit dem Hinweis, dass eine parallele Anwendung von Regelbesteuerungs- und Vorsteuervergütungsverfahren nicht in Betracht komme und dem gleichzeitigen Verweis auf Abschnitt 18.15 des Umsatzsteueranwendungserlasses -UStAE-).

bb) Dies entspricht auch der Ansicht der Finanzverwaltung, der sich das Gericht anschließt. Der UStAE trifft in Abschnitt 18.15 Abs. 1 Satz 4 Regelungen zu solchen sog. „Mischfällen“, in denen also im Laufe eines Kalenderjahres der Fall eintritt, dass die Vorsteuerbeträge eines im Ausland ansässigen Unternehmers abschnittsweise im Wege des besonderen Vergütungsverfahrens und abschnittsweise im Wege des allgemeinen Besteuerungsverfahrens zu vergüten wären. Die Zuständigkeit des Beklagten endet in solchen Fällen ab dem Voranmeldungszeitraum, in dem erstmalig das allgemeine Besteuerungsverfahren durchzuführen ist.

(1) Das gilt nach Abschnitt 18.15 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 Satz 1 UStAE für den Vergütungszeitraum, in dem erstmals die Voraussetzungen für das allgemeine Besteuerungsverfahren vorliegen (hier Juli-September 2022) sowie nach Abschnitt 18.15 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 UStAE darüber hinaus für solche Vorsteuerbeträge, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendbarkeit des allgemeinen Besteuerungsverfahrens noch nicht geltend gemacht wurden, isoliert betrachtet aber zuvor im besonderen Vergütungsverfahren hätten geltend gemacht werden können (hier potenziell April-Juni 2022).

(2) Daneben gilt dies auch für diejenigen Vorsteuerbeträge, die in einem „späteren“ Vergütungszeitraum entstanden sind, für den isoliert betrachtet die Voraussetzungen des besondere Vergütungsverfahrens (wieder) vorliegen würden (hier potenziell Oktober-Dezember 2022). Nach der Ansicht der Finanzverwaltung, der sich das Gericht auch insoweit anschließt, bleibt es in solchen Fällen für das gesamte Kalenderjahr bei der Zuständigkeit der Landesfinanzbehörde, auch wenn der Unternehmer im Laufe des Kalenderjahres - einen unterjährigen Zeitraum isoliert betrachtet - erneut die Voraussetzungen des besonderen Vergütungsverfahrens erfüllt; ein unterjähriger Wechsel vom allgemeinen Besteuerungsverfahren zum besonderen Vergütungsverfahren ist somit nicht möglich (Abschnitt 18.15 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 Satz 2 UStAE). 51

cc) Dem steht auch die Vorschrift des § 62 UStDV nicht entgegen; im Gegenteil entspricht sie dem eben dargelegten Verhältnis von allgemeinem Besteuerungsverfahren und besonderem Vergütungsverfahren. Danach sind bei Unternehmern, bei denen eine Besteuerung im allgemeinen Besteuerungsverfahren durchzuführen ist, solche Vorsteuerbeträge nicht zu berücksichtigen, die nach § 59 UStDV (d.h. im besonderen Vergütungsverfahren) bereits vergütet worden sind. Das Gesetz spricht hier ausdrücklich von Vorsteuerbeträgen, die bereits „vergütet“ worden sind, enthält jedoch keinerlei Regelungen zu solchen Vorsteuerbeträgen, die noch nicht vergütet wurden, für die aber grds. ein Vergütungsanspruch besteht (vgl. BFH, Urteil vom 14. April 2011 - V R 14/10 -, BFHE 233, 360, BStBl II 2011, 834, Rn. 29, in der der BFH diese Lesart des § 62 UStDV bestätigt, wonach im Rahmen der Jahreserklärung im allgemeinen Besteuerungsverfahren nur die Vorsteuerbeträge nicht zu berücksichtigen sind, „die nach § 59 UStDV vergütet worden sind“, nicht aber allgemein die nach § 59 UStDV „vergütbaren“ Vorsteuerbeträge). Die Formulierung, „ist bei den in § 59 genannten Unternehmen die Besteuerung nach § 16 und § 18 Abs. 1-4 des Gesetzes durchzuführen, [...]“ spricht dafür, dass der Gesetzgeber in sog. Mischfällen vorgesehen hat, dass der Unternehmer eine Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben hat (dies ist in § 18 Abs. 3 S. 1 UStG geregelt, auf den § 62 Abs. 1 UStDV verweist) und darin einheitlich alle zu vergütenden Vorsteuerbeträge geltend machen muss. Zur Vermeidung einer Doppelvergütung werden in diesem Rahmen solche Vorsteuerbeträge nicht berücksichtigt, die bereits im besonderen Verfahren (tatsächlich) „vergütet“ worden sind. 52

Bei den von der Klägerin geltend gemachten Vorsteuerbeträgen, selbst wenn für sie isoliert betrachtet teilweise die Voraussetzungen des besonderen Vergütungsverfahrens vorlägen, handelt es sich im konkreten Streitfall jedoch nicht um bereits vergütete Vorsteuerbeträge, sondern um solche, die noch zu vergüten sind. 53

dd) Auch nach der Einführung des § 18 Abs. 9 Satz 4 UStG kann vorliegend nichts anderes gelten. Die Einführung wird innerhalb der Literatur als Reaktion des Gesetzgebers auf die soeben zitierte Rechtsprechung des BFH gesehen. Die Vorschrift besagt, dass für den Fall, in dem die Voraussetzungen des besonderen Vergütungsverfahrens zwar vorliegen, der Unternehmer aber „alleine“ aufgrund der Vorschriften des § 13a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 14c Abs. 1 UStG oder gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 14c Abs. 2 UStG (Fälle des sog. unrichtigen bzw. unberechtigten Umsatzsteuerausweises) in Deutschland Umsatzsteuer schuldet und aus diesem Grund eine Umsatzsteuerjahreserklärung gemäß § 18 Abs. 3 UStG abzugeben hat, trotz dieser Abgabepflicht weiterhin seine Vorsteuerbeträge im besonderen Verfahren i.S.d. § 59 ff. UStDV geltend machen muss. Der vorliegende Streitfall wird von dieser Regelung nicht umfasst. 54

ee) Die in der Literatur teils geäußerten Bedenken, dass die soeben erläuterte Sichtweise über das Verhältnis der beiden Vergütungsverfahren nicht mit § 5 Abs. 1 Nr. 8 des Gesetzes 55

über die Finanzverwaltung -FVG- und dem klaren Wortlaut der §§ 59 und 60 UStDV zu vereinbaren sei (vgl. bspw. *Treiber* in: Sölch/Ringleb, UStG, Stand Oktober 2025, § 18 Rn. 955-957; *Hildesheim* in: Offerhaus/?Söhn/?Lange, Umsatzsteuer Kommentar, Stand 7/?2025, § 18 UStG 1980, Rn. 388), teilt das Gericht nicht.

Dass ein Wechsel zwischen den Besteuerungssystemen nicht vorgesehen ist, verstößt insbesondere nicht gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (so auch ausdrücklich BFH, Urteil vom 7. März 2013 - V R 12/12 -, Rn. 17, insoweit auch noch *Hildesheim* in: Offerhaus/?Söhn/?Lange, Umsatzsteuer Kommentar, Stand, 7/?2025, § 18 UStG 1980, Rn. 386) und ebenso nicht gegen die Vorschriften der §§ 59 f. UStDV oder § 5 Abs. 1 Nr. 8 FVG. 56

(1) § 5 Abs. 1 Nr. 8 FVG regelt, dass für die Vergütung der Vorsteuerbeträge in dem besonderen Vergütungsverfahren der Beklagte zuständig ist. Das kann jedoch nur insoweit geltend, als ein besonderes Vergütungsverfahren auch zur Anwendung kommt und nicht aufgrund bestimmter Umstände des Einzelfalles ausgeschlossen ist. Die Zuständigkeit für das besondere Vergütungsverfahren würde daher auch grds. beim Beklagten verbleiben. In dem hier konkret vorliegenden Fall ist jedoch durch die schädlichen Inlandsumsätze der Wechsel in das allgemeine Besteuerungsverfahren notwendig. Zuständigkeitsregelungen werden dadurch nicht verletzt. 57

(2) Ebenso werden hierdurch nicht die Vorschriften der §§ 59 und 60 UStDV verletzt. Es steht dem insbesondere nicht entgegen, dass der Unternehmer grundsätzlich nach § 60 UStDV das Recht hat, Vergütungszeiträume (sofern sie - von bestimmten Ausnahmefällen abgesehen - nicht weniger als drei Monate umfassen) frei zu wählen. Hätte die Klägerin bspw. für den von ihr gewählten Vergütungszeitraum April-Juni 2022 noch vor den schädlichen Inlandsumsätzen und damit vor dem Zeitpunkt, in dem das allgemeine Besteuerungsverfahren zur Anwendung kommt, einen entsprechenden Antrag nur für diesen Zeitraum gestellt, aufgrund dessen die Vorsteuerbeträge vergütet worden wären, so hätte auch nach der oben aufgeführten Verwaltungsauffassung das besondere Vergütungsverfahren insoweit Vorrang vor dem allgemeinen Besteuerungsverfahren genossen, sofern nach Maßgabe des § 59 UStDV für diesen Vergütungszeitraum die Voraussetzungen des besonderen Vergütungsverfahrens vorgelegen hätten. 58

Dass ein erneuter Wechsel des Verfahrens in einem Kalenderjahr erfolgen kann, insbesondere auch für einen vom Unternehmer gewählten Vergütungszeitraum „nach“ demjenigen, in dem die Voraussetzung für das allgemeine Besteuerungsverfahren eingetreten sind (hier Oktober-Dezember 2022), ist den §§ 59 ff. UStDV nicht zu entnehmen. 59

(3) Dem stehen die unionsrechtlichen Vorgaben für die Erstattung von Vorsteuerbeträgen nicht entgegen. Die benannten Vorschriften haben im Zuge der Umsetzung der Richtlinie 2008/9/EG des Rates zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige vom 12. Februar 2008 (als Folgeregelung zur früheren Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige) Eingang in das nationale Recht gefunden und sind im Einklang mit der Richtlinie anzuwenden. Es ist nicht ersichtlich, inwieweit die im Inland angewendeten verfahrensrechtlichen Regelungen zur Frage, wann in sog. Mischfällen im Sinne von Abschnitt 18.15 Abs. 1 Satz 4 UStAE - wie im Streitfall - das allgemeine Besteuerungsverfahren gemäß §§ 16 und 18 UStG und wann bzw. wie lange das besondere Vergütungsverfahren Anwendung findet, nicht mit dem unionsrechtlich gewährleisteten 60

Anspruch auf Mehrwertsteuererstattung in Einklang steht. Die Klägerin ist nicht gehindert, ihren Anspruch im Inland geltend zu machen. Sie muss hierfür lediglich, wie dargelegt, den Weg des allgemeinen Besteuerungsverfahrens beschreiten. Einem (Rück-)Wechsel des Verfahrens für noch nicht vergütete Vorsteuerbeträge tritt dabei die Vorschrift des § 18 Abs. 3 UStG entgegen, die vorsieht, dass für das gesamte Kalenderjahr eine Umsatzsteuererklärung im allgemeinen Besteuerungsverfahren abzugeben ist. Sofern der Unternehmer ohnehin auch wegen nur vereinzelt schädlicher Inlandsumsätze, die nur bestimmte Vergütungszeiträume i.S.d. § 60 UStDV betreffen, eine Jahreserklärung im allgemeinen Besteuerungsverfahren abzugeben hat, ist ein Grund für einen unterjährigen (Rück-)Wechsel zum besonderen Verfahren nicht ersichtlich. Denn das Recht des Unternehmers, die Erstattung der ihm entstandenen Vorsteuerbeträge zu erlangen, wird damit nicht abgeschnitten (so auch BFH, Urteil vom 7. März 2013 - V R 12/12, BFH/NV 2013, 1133, Rn. 19 f.).

Auch wird damit die Belastung für den ausländischen Unternehmer nicht vergrößert, da die Umsatzsteuerjahreserklärung in solchen „Mischfällen“ ohnehin für das gesamte Kalenderjahr bei der zuständigen Landesfinanzbehörde abzugeben ist. Im Gegenteil, das Vorsteuererstattungsrecht im Rahmen des allgemeinen Besteuerungsverfahrens nach den §§ 16 und 18 UStG geht sogar - insoweit zugunsten der Unternehmer - über das des besonderen Vergütungsverfahrens hinaus, da im allgemeinen Besteuerungsverfahren keine Ausschlussfristen wie die des § 61 Abs. 2 UStDV für die Geltendmachung der Vorsteuerbeträge existieren und eine Erstattung innerhalb der allgemeinen (deutlich längeren) Festsetzungsfristen möglich ist. 61

(4) Dies entspricht auch der gesetzgeberischen Intention, mit dem besonderen Vergütungsverfahren das Erstattungsverfahren für ausländische Unternehmer zu vereinfachen und Anfälligkeiten für Missbrauch entgegenzuwirken (so auch BFH, Urteil vom 7. März 2013 - V R 12/12, BFH/NV 2013, 1133, Rn. 16). Ein mehrfacher Wechsel würde diesem Zweck der Gesetzssystematik entgegenstehen. 62

(5) Aus den o.g. Gründen ist derjenigen Ansicht innerhalb der Literatur zuzustimmen, wonach Vorsteuerbeträge, die in einem Zeitraum entstanden sind, für den das allgemeine Besteuerungsverfahren noch nicht durchzuführen war (hier: April-Juni 2022), die aber nicht im besonderen Vergütungsverfahren geltend gemacht wurden (hier: Geltendmachung erst im Jahr 2023, das heißt nach dem „Wechsel“ ins allgemein Besteuerungsverfahren), ab dem Zeitpunkt, ab dem das allgemeine Besteuerungsverfahren anzuwenden ist, nur noch in diesem Verfahren geltend gemacht werden können (vgl. *Stadie* in: *Rau/Dürwächter*, UStG, Stand 9/2022, § 18 UStG, Rn. 753). 63

4. Ein etwaiges Fehlverhalten von Bediensteten des Finanzamts J, das von der Klägerin behauptet wird, kann dem Beklagten nicht zugerechnet werden und ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Sofern geltend gemacht wird, dass das Verhalten des Finanzamts J zumindest als Grund für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand herangezogen werden müsste, so ist dem aus den oben genannten Gründen entgegenzuhalten, dass auch eine Wiedereinsetzung in ein „falsches“ Verfahren der hier vorliegenden Klage nicht zum Erfolg verhelfen kann. 64

Der BFH hat in Bezug auf das allgemeine Besteuerungsverfahren unter gewissen Umständen die Weichen dafür gestellt, dass - sofern der im Ausland ansässige Unternehmer „irrtümlich davon ausgeht“, dass das besondere Vergütungsverfahren anzuwenden sei - in den Grenzen der Festsetzungsverjährung gemäß §§ 169 ff. AO das Regelbesteuerungsverfahren (ggf. unter Beachtung von § 62 UStDV) nachgeholt werden kann (vgl. BFH, Urteil vom 7. März 65

2013 - V R 12/12, Rn. 21). Ob dies im vorliegenden Fall möglich ist, ist jedoch nicht Gegenstand dieses Klageverfahrens, sondern betrifft etwaige Verfahren gegen das für das allgemeine Besteuerungsverfahren zuständige Landesfinanzamt.

5. Ein von der Klägerin behaupteter Bestandschutz aus vorigen oder zeitlich nachfolgenden Vergütungszeiträumen existiert wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung nicht. Der Beklagte hat die Prüfung der Voraussetzungen für jeden Besteuerungsabschnitt isoliert vorzunehmen. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 59 Satz 1 UStDV, in dem auf den „Vergütungszeitraum“ Bezug genommen wird. Es ist daher möglich, dass das besondere Vergütungsverfahren nur in einzelnen Vergütungszeiträumen anwendbar ist, in anderen dagegen nicht. Die Besonderheiten in den sog. Mischfällen (siehe unter 3.b) sind dabei zu beachten. 66

6. Auch die wiederholten klägerischen Behauptungen einer Diskriminierung ausländischer Unternehmen können der Klage nicht zum Erfolg verhelfen und sind zudem auch abwegig und nicht nachvollziehbar. Der Beklagte ist im Rahmen des streitgegenständlichen besonderen Vergütungsverfahrens ausschließlich für ausländische Unternehmen zuständig (vgl. bereits Wortlaut des § 59 Satz 1 UStDV, wonach der vergütungsberechtigte Unternehmer „im Ausland ansässig“ sein muss). Eine unterschiedliche Behandlung von deutschen und ausländischen Unternehmen ist in diesen, vom Beklagten betreuten Verfahren daher ausgeschlossen. 67

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 68