

Urteil vom 14. Februar 2019, V R 22/17

Pflanzenlieferungen für eine Gartenanlage

ECLI:DE:BFH:2019:U.140219.VR22.17.0

BFH V. Senat

FGO § 118 Abs 2, UStG § 2 Abs 2 Nr 2, UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 9, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 14 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 24 Abs 1, UStG VZ 2010

vorgehend FG Münster, 30. November 2016, Az: 5 K 1145/16 U

Leitsätze

Die Lieferung von Pflanzen bildet mit den damit im Zusammenhang stehenden Gartenbauarbeiten eine einheitliche komplexe Leistung, wenn auf der Grundlage eines Gesamtkonzepts etwas selbständiges Drittes (Gartenanlage) geschaffen wird.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 1. Dezember 2016 5 K 1145/16 U aufgehoben und die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Pflanzenlieferungen als selbständige Leistungen anzusehen sind oder zusammen mit Bauleistungen des Gewerkes "Garten- und Landschaftsbau" eine einheitliche Leistung bilden.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Einzelunternehmer und Organträger einer GmbH, die Garten- und Landschaftsbau betreibt (GL-GmbH). Diese vereinbarte im Vertrag vom 15. Juni 2009 (Bauvertrag Nr. 0139-1326) mit der F-GmbH (F) für das Bauvorhaben "X-Gärten" die Durchführung sämtlicher Leistungen des Gewerkes "Garten- und Landschaftsbau" gegen eine Pauschalvergütung zuzüglich Umsatzsteuer. Im Preis nicht enthalten war die Lieferung der einzusetzenden Pflanzen, diese sollten vom Bauherrn F zur Verfügung gestellt werden (Ordnungszahl 01.08.002 des Auftragsleistungsverzeichnisses als Anlage 2 zum Bauvertrag). Für die Beschaffung der Pflanzen wandte sich F an eine Firma L, die am 6. August 2009 zwar ein Angebot zur Lieferung der Pflanzen abgab, das aber zu keinem Vertragsabschluss führte.
- 3 Stattdessen bot die GL-GmbH der F am 11. Dezember 2009 die Pflanzenlieferung gemäß dem Angebot der Firma L an. Hierauf vereinbarte die GL-GmbH mit F durch die Vertragsergänzung Nr. 3 vom 21. Dezember 2009 u.a. das "Liefern und Einsetzen der Pflanzen, inkl. Anwachsgarantie gemäß geprüftem Angebot... abzgl. 3% vereinbarter Nachlass gemäß Angebot Firma L" zu einem Nettopreis von 99.775 €. Sämtliche Pflanzen erwarb die GL-GmbH bei der Firma L, die ihr dabei einen Nachlass von 15% für die Übernahme der Gewährleistung und für das An- und Weiterwachsen der Pflanzen gewährte. Die vereinbarten Pflanzenlieferungen durch die GL-GmbH an die F erfolgten im Streitjahr (2010).
- 4 Laut Schlussrechnung der GL-GmbH vom 7. April 2011 entfielen auf die Pflanzenlieferungen 129.840 €; nach dem Abzug von Minderungsbeträgen verblieben noch 129.060,96 €, auf die der ermäßigte Steuersatz von 7 % angewandt wurde. In seiner Umsatzsteuererklärung des Streitjahres behandelte der Kläger die Pflanzenlieferung an F als eine dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Lieferung.

- 5 Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, die Pflanzenlieferungen seien als Bestandteil einer einheitlichen Leistung dem Regelsteuersatz zu unterwerfen. Dem Ergebnis dieser Betriebsprüfung folgend erließ das FA einen geänderten Umsatzsteuerbescheid 2010, gegen den der Kläger erfolglos Einspruch einlegte (Einspruchsentscheidung vom 15. März 2016).
- 6 Die Klage hatte dagegen Erfolg. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1479 veröffentlichten Urteil begründet das Finanzgericht (FG) die Klagestattgabe damit, dass die streitgegenständlichen Pflanzenlieferungen und die sonstigen von der GL-GmbH ausgeführten gartenbaulichen Arbeiten keine einheitliche, sondern getrennte Leistungen darstellten.
- 7 Für eine einheitliche Leistung fehle es am Merkmal der "Einheitlichkeit", weil die gartenbaulichen Arbeiten und die Pflanzenlieferungen in getrennten Verträgen und zeitversetzt vereinbart und durchgeführt worden seien. Erst ca. sechs Monate nach Abschluss des Gartenbauvertrags sei vereinbart worden, dass auch die Pflanzenlieferungen von der GL-GmbH ausgeführt werden. Ursprünglich hätten die Pflanzenlieferungen von einem Dritten erfolgen sollen. Wäre es dabei geblieben, bestünden keine Zweifel an der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Dass nunmehr die GL-GmbH anstelle des Dritten die Pflanzenlieferungen durchgeführt habe, könne am steuerlichen Charakter der Leistung nichts ändern.
- 8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Entgegen dem Urteil des FG stellten die Pflanzenlieferungen und die sonstigen Arbeiten eine einheitliche Leistung dar. Die in den Verträgen vereinbarten Leistungen ergänzten sich zu einer Gesamtheit. Dagegen komme es nicht darauf an, ob Zusatzleistungen in einem Grundvertrag aufgenommen oder in einem gesonderten Vertrag vereinbart würden. Entscheidend sei der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistung. Formalen Kriterien (einheitlicher Vertrag/getrennte Verträge) sei hingegen keine Bedeutung beizumessen. Die einheitliche Leistung ergebe sich vorliegend aus dem Zusammenhang zwischen der im Grundvertrag bereits zugesicherten Anwachsgarantie für die zu liefernden Pflanzen und der sich daraus ergebenden Verbindung des Grundvertrags mit der Vertragsergänzung. Zudem komme der Pflanzenlieferung gemessen an der Gesamtleistung "Errichtung und Ausgestaltung einer Gartenanlage für eine Wohnanlage" nur eine nebensächliche Bedeutung zu, dadurch werde die Hauptleistung abgerundet. Die Pflanzenlieferung sei als Nebenleistung zur Hauptleistung "Erstellung einer Gartenanlage" zu qualifizieren, welche keinen eigenen Zweck habe, sondern das Mittel sei, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers stelle sich das zu beurteilende Garten- und Landschaftsbauprojekt als einheitliche Leistung dar, deren charakteristisches Merkmal eine auf das Häuserensemble bezogene Gartenanlage sei.
- 9 Die Lieferung der Pflanzen sei dem Regelsteuersatz zu unterwerfen, sie sei für die Leistung des Garten- und Landschaftsbauers (Erstellung einer Gartenanlage) nicht prägend. Dem entspreche, was die Vertragsparteien als geschuldete Leistung vor Augen hatten, nämlich die Garten- und Landschaftsbauarbeiten (mit Vor- und Erdarbeiten, Dachbegrünung bei der Garage, Ver- und Entsorgungsarbeiten, Wassertechnik, technischer Ausbau mit Fundamenten, Brüstungen, Belägen, Zaun- und Metallarbeiten, vegetationstechnischen Arbeiten, Pflanz- und Rasenarbeiten für die Wohnanlage des Grundstücks "X-Gärten").
- 10 Das FA beantragt, das Urteil des FG Münster vom 1. Dezember 2016 (5 K 1145/16 U) aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin hat zur Sache keine Stellungnahme abgegeben.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht vom Vorliegen getrennter Leistungen ausgegangen. Die Lieferung der Pflanzen bildet zusammen mit den Gartenarbeiten eine einheitliche, dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung.
- 13 1. Die dem Kläger als Organträger (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--) zuzurechnende Lieferung der Pflanzen durch die GL-GmbH und die ebenfalls von dieser als Organgesellschaft ausgeführten Gartenbauarbeiten stellen --entgegen der Auffassung des FG-- eine einheitliche (komplexe) Gesamtleistung dar.

- 14** a) Gemäß § 3 Abs. 1 UStG sind Lieferungen eines Unternehmers Leistungen, durch die er einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Sonstige Leistungen sind gemäß § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG Leistungen, die keine Lieferungen sind. Diese Vorschriften beruhen auf Art. 14 Abs. 1 und auf Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Als "Lieferung von Gegenständen" gilt danach die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, als "Dienstleistung" jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.
- 15** b) Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), der sich der Bundesfinanzhof (BFH) angeschlossen hat, gelten für die im Streitfall entscheidende Frage, unter welchen Bedingungen mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln sind, folgende Grundsätze (Senatsurteile vom 2. August 2018 V R 6/16, BFHE 262, 272, unter II.1.a, Rz 13, sowie vom 10. Januar 2013 V R 31/10, BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, und vom 25. Juni 2009 V R 25/07, BFHE 226, 407, BStBl II 2010, 239, Rz 19, m.w.N.).
- 16** aa) Zunächst ist in der Regel jede Lieferung oder Dienstleistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten. Bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist aber im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Dabei sind unter Berücksichtigung eines Durchschnittsverbrauchers die charakteristischen Merkmale des Umsatzes zu ermitteln. Insoweit darf einerseits eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden. Andererseits sind mehrere formal getrennt erbrachte Einzelumsätze als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind.
- 17** bb) Ein einheitlicher Umsatz wird nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des BFH für zwei Fallgruppen bejaht.
- 18** (1) Zum einen liegt eine einheitliche Leistung vor, wenn eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist insbesondere dann Neben- und nicht Hauptleistung, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. z.B. EuGH-Urteil Bog u.a. vom 10. März 2011 C-497/09, EU:C:2011:135, BStBl II 2013, 256, Rz 54, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, unter II.1.a bb, Rz 19 ff.).
- 19** (2) Zum anderen kann sich eine einheitliche Leistung daraus ergeben, dass zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. z.B. EuGH-Urteil Bog u.a. in EU:C:2011:135, BStBl II 2013, 256, Rz 53, m.w.N.; EuGH-Beschluss Purple Parking Ltd. und Airpark Services Ltd. vom 19. Januar 2012 C-117/11, EU:C:2012:29, Höchststrichterliche Finanzrundschau 2012, 674, Rz 29; EuGH-Urteil Deutsche Bank AG vom 19. Juli 2012 C-44/11, EU:C:2012:484, BStBl II 2012, 945, Rz 21).
- 20** Nicht allein bedeutsam ist hingegen, ob die Beteiligten die Vereinbarungen in ein oder zwei Vertragsurkunden niedergelegt haben (BFH-Urteile vom 19. März 2009 V R 50/07, BFHE 225, 224, BStBl II 2010, 78, Rz 24, sowie vom 24. Januar 2008 V R 42/05, BFHE 221, 316, BStBl II 2008, 697, unter II.b cc, Rz 26). Für den umgekehrten Fall hat der BFH bereits im Urteil vom 31. Mai 2007 V R 18/05 (BFHE 217, 88, BStBl II 2008, 206, unter II.1.b, Rz 19) entschieden, dass bloß der Umstand, dass Leistungen aufgrund einer einzigen Vertragsgrundlage erbracht werden, nicht die Annahme einer einheitlichen Leistung rechtfertigt.
- 21** c) Nach dem Senatsurteil in BFHE 226, 407, BStBl II 2010, 239 können zwar jeweils selbständige Leistungen vorliegen, wenn der Betreiber einer Baumschule auf Wunsch eines Teils seiner Kunden auch das Einpflanzen der dort gekauften Pflanzen übernimmt (BFH-Urteil in BFHE 226, 407, BStBl II 2010, 239, Leitsatz). Aus der maßgeblichen Sicht des Verbrauchers gehe dann weder die sonstige Leistung des Einpflanzens in der Pflanzenlieferung noch die Pflanzenlieferung in dieser sonstigen Leistung auf. Etwas anderes gilt jedoch, wenn unter Verwendung von Pflanzen auf der Grundlage eines Gesamtkonzepts etwas selbständiges "Drittes" i.S. einer gärtnerischen Anlage geschaffen wird (BFH-Urteil in BFHE 226, 407, BStBl II 2010, 239, unter Rz 23; zum Kriterium des selbständigen Dritten, vgl. BFH-Urteil vom 3. März 1988 V R 183/83, BFHE 153, 90, BStBl II 1989, 205, unter II.1.).
- 22** 2. Das FG ist bei seiner Entscheidung von unzutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen und hat daher zu Unrecht eine einheitliche Leistung mit der Begründung verneint, dass die gartenbaulichen Arbeiten und die

Pflanzenlieferungen in getrennten Verträgen und zeitversetzt vereinbart und durchgeführt wurden. Für die Abgrenzung von einheitlicher Leistung zu getrennten Leistungen kommt es nicht (entscheidend) darauf an, ob die zu beurteilenden Leistungen (formal) in einem einheitlichen oder in mehreren getrennten Verträgen vereinbart wurden, sondern darauf, ob sich die jeweiligen Leistungen aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt als Haupt- und Nebenleistung oder als komplexe Leistung darstellen (vgl. Nieskens in Rau/Dürnwächter, Kommentar zum UStG, § 1 Rz 720).

- 23** a) Die Pflanzenlieferungen sind zwar --entgegen der Ansicht des FA-- keine (untergeordnete) Nebenleistung zu den Gartenbauarbeiten als Hauptleistung. Denn sie stellen kein bloßes Mittel dar, um die Gartenbauarbeiten unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Die Gartenbauarbeiten bilden vielmehr erst im Zusammenwirken mit den eingepflanzten Büschen, Bäumen und Hecken eine Gartenanlage, sodass es sich bei diesen um ein wesentliches und unentbehrliches Element für den zu einer Wohnanlage gehörenden "Barockgarten" handelt.
- 24** Es liegt jedoch eine einheitliche Leistung in Form einer komplexen Leistung vor, da durch die Kombination der Pflanzenlieferungen (Büsche, Sträucher, Bäume, Rasen) mit den Gartenbauarbeiten eine Gartenanlage und damit etwas Eigenständiges, Neues (Drittes) geschaffen wurde, hinter das die Pflanzenlieferungen und die Gartenbauarbeiten zurücktreten. Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers geht es nicht um das bloße Einsetzen von Pflanzen, sondern um die Erstellung einer für luxuriöse Wohnungen konzipierten Gartenanlage nach dem Vorbild eines Barockgartens, bestehend aus harmonisch angelegten Rasenflächen, Beeten, Pflanzen, Bäumen, Wegen, Brüstungen, Gittern nebst Garagenbegrünung. Bei dieser Anlage sind die einzelnen Liefer- und Leistungselemente so eng miteinander verknüpft, dass etwas Neues geschaffen wurde, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Für den untrennbaren Zusammenhang spricht überdies, dass ausweislich des Auftragsleistungsverzeichnisses (Anlage 2 zum Bauvertrag) unter Ordnungszahl 01.08.002 vereinbart war, dass der Auftragnehmer die Gewährleistung für das An- und Weiterwachsen der Pflanzen übernimmt. Die Aufspaltung dieser untrennbaren wirtschaftlichen Leistung in mehrere Leistungen erscheint daher wirklichkeitsfremd. Dem steht nicht entgegen, dass Pflanzenlieferungen und Gartenarbeiten im Wirtschaftsleben auch getrennt erbracht werden können. Denn dem durchschnittlichen Leistungsempfänger geht es gerade um die Verbindung beider Elemente zu einer Gesamtanlage.
- 25** b) Soweit das FG ausführt, es bestünden keine Zweifel am Vorliegen getrennter Leistungen, wenn die Pflanzenlieferungen --wie ursprünglich geplant-- von der Firma L und damit einem Dritten an die F ausgeführt worden wären, ist dies zwar zutreffend. Denn nach ständiger Rechtsprechung kommt eine einheitliche Leistung bei entgeltlichen Leistungen mehrerer Unternehmer nicht in Betracht (BFH-Urteile vom 16. Oktober 2013 XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, Rz 40, und vom 7. Februar 1991 V R 53/85, BFHE 164, 482, BStBl II 1991, 737, Rz 14; BFH-Beschluss vom 18. April 2007 V B 157/05, BFH/NV 2007, 1544; vgl. auch Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG-Kommentar, § 1 Rz 722).
- 26** Dieser (formale) Hinderungsgrund entfiel jedoch mit der 3. Ergänzungsvereinbarung vom 14. Dezember 2009, nach der die Pflanzenlieferung von der GL-GmbH übernommen wurde. Entgegen der Ansicht des FG ändert sich damit der steuerliche Charakter der erbrachten Leistung hin von einer getrennten zur einheitlichen Leistung.
- 27** c) Der Behandlung als einheitliche Leistung durch den BFH steht nicht entgegen, dass die Beurteilung, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, im Wesentlichen das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung durch das FG darstellt, an die der BFH grundsätzlich gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO). Denn nach ständiger Rechtsprechung hat der BFH im Rahmen der revisionsrechtlichen Nachprüfung der Auslegung von Verträgen durch das FG auch nachzuprüfen, ob das FG die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände, insbesondere die Interessenlage der Beteiligten erforscht und zutreffend gewürdigt hat. Entsprechendes gilt für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung eines Leistungsbündels aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers (BFH-Urteile vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, Rz 33, zur Garantiezusage; in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 35, zur Dinner-Show, sowie vom 13. November 2013 XI R 24/11, BFHE 243, 471, BStBl II 2017, 1147, Rz 44 a.E.).
- 28** Im Streitfall hat das FG nicht berücksichtigt, dass das Interesse des Leistungsempfängers (F) auf die Erstellung einer fertigen Gartenanlage und damit eines Werkes gerichtet war, hinter das die einzelnen Lieferungen und Dienstleistungen zurücktreten. Ausweislich des Bauvertrags war Vertragsgegenstand die Übertragung sämtlicher Bauleistungen des Gewerkes "Garten- und Landschaftsbau"; dies beinhaltete alle Leistungen, die zur vollständigen, funktionsgerechten und mängelfreien Erstellung und Lieferung der beauftragten Planungs- und Bauleistungen erforderlich sind (Tz 3.1. des Bauvertrags). Ausgenommen war zwar zunächst die Lieferung der Pflanzen, mit dem

Abschluss der 3. Vertragsergänzung am 14. Dezember 2009 gehörte aber auch dies zum geschuldeten Leistungsumfang.

- 29** 3. Die komplexe Leistung des Erstellens einer Gartenanlage unterliegt nicht dem ermäßigten, sondern dem Regelsteuersatz.
- 30** a) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für Lieferungen der in der Anlage zum UStG bezeichneten Gegenstände. Dazu gehören zwar die in den Nrn. 6 bis 9 der Anlage zum UStG aufgeführten Pflanzen, um die es im Streitfall geht. Die Lieferung der Pflanzen bildet jedoch nicht den Hauptbestandteil der einheitlichen Gesamtleistung, da diese --wie unter II.2.a bereits ausgeführt wurde-- wesentlich durch die Verbindung von Pflanzenlieferung und Gartenbauarbeiten bestimmt wird und sich beide Leistungsbestandteile rechtlich gleichwertig gegenüberstehen.
- 31** b) Die Sache ist spruchreif. Die einheitliche Leistung in Gestalt der Errichtung einer Gartenanlage unterliegt dem Regelsteuersatz. Das Urteil des FG ist daher aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 32** 4. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).
- 33** 5. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de