
Datum: 13.02.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 600/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0213.15K600.99.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten, ob sogenannte Mailings, die die Klägerin für soziale Organisationen durchführt, umsatzsteuerrechtlich als einheitliche Leistung anzusehen und insgesamt dem begünstigten Steuersatz zu unterwerfen sind oder ob die Beistellung von Adressen als gesonderte Hauptleistung dem Regelsteuersatz unterfällt.

2

Die Klägerin ist eine GmbH, die für soziale Organisationen Leistungen auf dem Gebiet des Marketing erbringt, wie z.B. Spendenwerbung, Mitgliederwerbung und -betreuung, imagefördernde Maßnahmen und damit verbundene Arbeiten. In den Streitjahren 1991 bis 1993 war die Klägerin u.a. für das E. und den X. tätig, für die sie sogenannte Informations-Mailings durchführte. Dabei handelte es sich um Postsendungen, die informative Broschüren oder Zeitungen mit Berichten der sozialen Organisationen über ihre Arbeit enthielten. Gleichzeitig wurden die Empfänger der Sendungen zu Spenden an die jeweilige Organisation aufgerufen. Hierzu war den Mailings ein vorbereiteter Überweisungsträger beigelegt.

3

Zum Leistungsumfang der Klägerin gehörte die Erstellung und der Druck der Zeitungen bzw. der Broschüren, der Druck der Zahlscheine sowie der Druck der Briefbögen. Weiterhin übernahm die Klägerin jeweils vertragsgemäß den Postversand an die pro Mailing-Aktion teilweise mehr als vier Millionen Empfänger der Sendungen. Hierzu stellte die jeweilige auftraggebende Organisation regelmäßig ihre Adressdateien der Spender, Mitglieder und bekannten Interessenten zur Verfügung. In einer Vielzahl von Fällen sollten aber darüber hinaus neue Adressaten angeschrieben werden. In diesen Fällen wurde in Absprache mit der jeweiligen Auftraggeberin eine Zielgruppe bestimmt. Die erforderlichen Adressen der Empfänger mietete die Klägerin für jeweils eine Mailing-Aktion bei verschiedenen hierfür spezialisierten Unternehmen an. Durch die persönliche Adressierung und persönliche Anrede

4

der Empfänger sollte eine Erhöhung der Spendenbereitschaft erreicht werden. Die eingesetzten Adressen wurden von der Klägerin EDV-mäßig durch Konvertierung, Einsatz der sog. Robinsonliste, Ausfiltern von Doppeladressen und nicht gewünschten Zielgruppen und weitere Abgleichungen bis zur Postoptimierung aufbereitet. Die Daten wurden von einem Lasershop personalisiert und von einem Letter-Shop bearbeitet. Danach wurden Brief, Zahlkarte, Broschüre bzw. Zeitung gefalzt, kuvertiert und zur Post gegeben.

Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Klägerin grundsätzlich und auch in den Streitjahren die von ihr angemieteten Adressenbestände nur für die jeweilige Mailing-Aktion in ihrem Geschäftsbereich verwendet, nicht der Auftraggeberin zugänglich macht und in Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften zum Datenschutz nach Abschluss des Auftrages wieder löscht. Die auftraggebende soziale Organisation hat nur die Möglichkeit neue Adressen dadurch zu sammeln, dass durch die Mailing-Aktion ein Teil der Empfänger dem Spendenaufruf folgt. Die Klägerin bearbeitet regelmäßig auch diesen sog. Spendenrücklauf, u.a. durch Ausstellung von Spendenquittungen und die Weitergabe der Spenderadressen an die Klägerin, die nur auf diese Weise verwendete Adressen in den eigenen Bestand aufnehmen kann.

Nach den in den Handakten der Groß-Bp in Kopie enthaltenen Rechnungen wurden in den Streitjahren folgende Adressenbestände für die Mailing-Aktionen verwendet: "...,...", "..., ...", "..., ..., ...", "...", "...", "...", "...", "..., ...", "..., ...", "...", "..., ...", "..., ..., ...", "... / ...,... +..., ... sowie... + ...", "..., ...", "... " (...-Herbstmailing ..., Rg. v. ..., Bp-Handakte I, Bl. 146 und 147 sowie ...-Frühjahrsmailing ..., Rg. v. ..., Bp-Handakte I, Bl. 161 - 163).

[illegible]

Die Eigenschaften der Personengruppen in den unterschiedlichen Adressen-Pools - etwa im Hinblick auf Kaufkraft, Neigungen zu Spontankäufen, Vorlieben für bestimmte Produkte, Alter, Berufe, soziale Schichten usw. - wurden den Kunden nach den vorgelegten Unterlagen teilweise erläutert und es wurden ihnen hierzu im Rahmen einer mündlichen oder schriftlichen Beratung Empfehlungen gegeben. Entsprechend differenziert erfolgte die Auftragsvergabe zu der Adressenbeistellung durch die Kunden.

Die Klägerin stellte ihre Leistungen den Kunden einheitlich in Rechnung mit den Einzelpositionen Vordrucke, Briefhüllen, Laserbeschriftung, Konfektionierung, EDV-Leistungen und Adressenbereitstellung. Dabei war die den Kunden mit einem Gewinnaufschlag weiterbelastete Adressenanmietung nach Feststellung des Beklagten mit 20 bis 25 v.H. des Rechnungsbetrages die jeweils größte einzelne Rechnungsposition. Ihre Leistungen für die Mailing-Aktionen unterwarf die Klägerin bis Herbst 1991 umsatzsteuerrechtlich insgesamt dem Regelsteuersatz. Entsprechend wurden Rechnungen an die Kunden erstellt und Steuererklärungen abgegeben.

Im Sommer 1991 wurde die Klägerin von dem damals für sie zuständigen Finanzamt C. einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung unterzogen. Gegenstand der Prüfung sollte nach der Prüfungsanordnung der Vorsteuerabzug sowie die zeitgerechte Besteuerung für die Monate Januar bis März 1991 sein. Im Einvernehmen mit der Klägerin wurde der Prüfungsumfang jedoch auf die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die Erstellung der "Mailings" erweitert (Tz.9 des Bp-Berichts). Dabei vertrat die Prüferin die Auffassung, das eigentliche Mailing, also die Erstellung der Briefe mit den übersandten Zeitungen, Informationsbroschüren und Zahlscheinen sowie die Versendung einschließlich der

Bereitstellung der Adressen, sei als einheitliche Leistung mit dem begünstigten Steuersatz zu besteuern. Die von der Klägerin hergestellten Informationsbroschüren und Spenderzeitungen gehörten zu den Druckschriften, deren Lieferung dem ermäßigten Steuersatz unterläge (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Verbindung mit Nr. 49 Buchst. a) und b) der Anlage zu dieser Vorschrift). Schädliche Werbung im Sinne dieser Vorschriften sei nicht gegeben, da auch die Spendenaufrufe nicht auf einen entgeltlichen Leistungsaustausch abzielten. Die Beschaffung der Adressen der Empfänger sei in diese Leistung einzubeziehen, da diese Anschriften für den Versand einen weiteren Faktor zur Erreichung eines einheitlichen wirtschaftlichen Ziels darstellten. Wesentlicher Inhalt des zu Grunde liegenden Leistungsaustausches seien die von der Klägerin hergestellten Spenderzeitungen, die durch das Werbemittel der persönlichen Anrede größere Aufmerksamkeit auf sich ziehen sollten. Ihre Rechtsauffassung, wonach deshalb einheitlich der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei, legte die Prüferin in ihrem Bp-Bericht (Tz. 10) über mehrere Seiten sehr detailliert begründet dar. Auf der Seite 7 des Berichts heißt es sodann:

"Da die Bfa. insgesamt den Regelsteuersatz auf die erbrachten Umsätze anwandte, schuldet sie die ausgewiesene Steuer gem. § 14 Abs. 2 UStG. Es besteht jedoch die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung mit entsprechender Berücksichtigung im Voranmeldungszeitraum der Rechnungskorrektur." 11

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Bericht der Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 24.07.1991 Bezug genommen. 12

Aufgrund dieser für sie günstigen Rechtsauffassung bemühte sich die Klägerin durch ihren steuerlichen Berater beim Finanzamt um eine förmliche verbindliche Zusage i. S. v. § 204 AO. Eine solche verbindliche Zusage lehnte das Finanzamt mit Bescheid vom 21.10.1991 jedoch ab. Die Ablehnung wurde damit begründet, dass der Klägerin für eine solche Zusage betreffend die Umsatzsteuer als Endverbrauchssteuer das eigene wirtschaftliche Interesse fehle. Denn nur die Kunden der Klägerin würden durch die Umsatzsteuer belastet. Der Ablehnungsbescheid schließt mit den Worten: 13

" Unabhängig hiervon kann Ihnen jedoch - in Anlehnung an die Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung - bestätigt werden, dass die Lieferungen von Spenderzeitungen des X. sowie der Informationsschreiben des E. dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Dies gilt jedoch nur insoweit, als die zukünftig ausgeführten Leistungen den im Rahmen der Sonderprüfung beurteilten Leistungen entsprechen. " Einen Vorbehalt in dem Sinne, dass es sich um eine vorläufige Rechtsauffassung der Finanzverwaltung handle, enthält weder der Umsatzsteuer-Sonderprüfungsbericht noch der vorzitierte Bescheid vom 21.10.1991. 14

Daraufhin berichtigte die Klägerin entsprechend der im Bericht der Umsatzsteuer-Sonderprüfung aufgezeigten rechtlichen Möglichkeit bereits erteilte Rechnungen zugunsten ihrer Kunden durch Ansatz des halben Steuersatzes. Weiterhin unterwarf die Klägerin in der Folgezeit ihre Leistungen für Mailing-Aktionen einschließlich der Kosten für die Bereitstellung von Adressen - abweichend von ihrer früheren Praxis - dem begünstigten Steuersatz und stellte entsprechende Rechnungen aus. Ebenso verfuhr die Klägerin in ihren Umsatzsteuer-Jahreserklärungen 1991 bis 1993, die als Steuer-Anmeldungen eingereicht und als solche - gesetzlich gem. § 168 S. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO stehend - von Beklagten zunächst nicht beanstandet wurden. Die Steuererklärung für 1993 - das letzte der drei Streitjahre - wurde dem Beklagten am 1.07.1994 eingereicht. 15

Beginnend im April 1995 führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung C. - im Folgenden: Groß-Bp - eine steuerliche Betriebsprüfung bei der Klägerin durch, die unter anderem auch 16

die Umsatzsteuer der Streitjahre zum Gegenstand hatte. Dabei kam die Groß-Bp - abweichend von der Ansicht der Umsatzsteuer-Sonderprüfung - in Abstimmung mit der OFD L. zu dem Ergebnis, dass bei der Erstellung und Versendung der Mailings von zwei selbstständigen Leistungen der Klägerin auszugehen sei, nämlich von einer steuerbegünstigten Lieferung von Druckerzeugnissen einerseits und einer selbstständigen sonstigen Leistung durch die Beschaffung und Bereitstellung von Adressen andererseits, welche dem Regelsteuersatz unterliege. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bericht der Groß-Bp von 11.03.1998 (Tz. 8) Bezug genommen.

Als Konsequenz dieser Ansicht änderte der zwischenzeitlich für die Besteuerung der Klägerin 17 zuständig gewordene Beklagte die noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Veranlagungen und erließ mit Datum vom 07.07.1998 gem. § 164 Abs. 2 AO geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre. Aufgrund der Anwendung des Regelsteuersatzes für die Adressenbereitstellung ergab sich eine Erhöhung der Umsatzsteuer von ... DM in 1991, ... DM in 1992, und ... DM in 1993. Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg.

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage. Sie ist der Ansicht, die 18 Adressenbereitstellung im Rahmen der Mailing-Aktionen sei eine unselbstständige Nebenleistung zu der Lieferung von steuerbegünstigten Druckerzeugnissen als Hauptleistung. Entsprechend der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Einheitlichkeit der Leistung im Umsatzsteuerrecht sei deshalb auch die Bereitstellung der Adressen nur mit dem halben Steuersatz zu besteuern. Der Beklagte verkenne, dass sie, die Klägerin, den Kunden die bereitgestellten Adressen in keiner Weise zugänglich mache. Ebenfalls kein Argument für die wirtschaftliche Eigenständigkeit der Adressengestellung sei die Höhe des Kostenanteils hierfür im Rahmen der Gesamtrechnung. Ein Prozentsatz von etwa 20 v.H. reiche hier nicht einmal für die Annahme eines entsprechenden Indizes aus. Eine selbstständige Hauptleistung durch die Bereitstellung der Adressen sei weiterhin nicht deshalb anzunehmen, weil sie, die Klägerin, eine über die Adressenbeschaffung hinausgehende Zielgruppen- und Adressenanalyse vornehme. Aus den vorliegenden Angeboten werde deutlich, dass eine Adressenanalyse als Leistung nicht gewollt sei oder nur äußerst untergeordneten Charakter habe. Eine Betrachtung der Angebote zeige nämlich, dass in ihnen Ausführungen zur Adressenanalyse nicht oder nur beiläufig enthalten seien. Darüber hinaus würde aber auch die ausdrückliche Vereinbarung einer Adressatenanalyse nicht dazu führen, dass diese als Hauptleistung neben die Lieferung der Druckerzeugnisse trete. Dies gelte zumindest dann, wenn diese Leistung nicht im Vertrag besonders hervorgehoben sei. Adressenanalysen stellten im Zeitalter elektronischer Datenverarbeitung bereits eine Standardleistung dar, wenn nicht ein besonderer Aufwand betrieben werden solle, wie etwa durch Meinungsumfragen und Zielgruppenbefragungen.

Sollte jedoch die Bereitstellung der Adressen keine einheitliche unselbstständige 19 Nebenleistung zum Mailing darstellen, seien die Änderungsbescheide rechtswidrig, weil der Beklagte mit ihrem Erlass gegen die Grundsätze von Treu und Glauben verstoßen habe. Sie, die Klägerin, verkenne nicht, dass keine Bindung des Beklagten auf Grund einer verbindlichen Zusage nach § 204 AO eingetreten sei. Denn die Erteilung einer solchen Zusage habe das Finanzamt mit Ablehnungsbescheid vom 21.10.1991 ausdrücklich abgelehnt. Ein Vertrauenstatbestand sei aber durch das gesamte Verhalten des Beklagten geschaffen worden und habe sich in dem letzten Absatz des vorbezeichneten Ablehnungsschreibens konkretisiert. Diese Stellungnahme sei vom Standpunkt eines Erklärungsempfängers als verbindliche und vertrauensbegründende Aussage zu verstehen, wonach eine einheitliche, dem halben Steuersatz unterliegende Leistung durch die Mailing-Aktionen gegeben sei, wenn die zukünftig ausgeführten Leistungen den im Rahmen der

Sonderprüfung beurteilten Leistungen entsprächen. Dagegen könne der Beklagte nicht anführen, er habe eine verbindliche Zusage ausdrücklich abgelehnt und zudem seien die Umsatzsteuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen. Die beantragte verbindliche Auskunft sei nur aus formalen Gründen abgelehnt worden. Deshalb habe der Beklagte mit seiner "Bestätigung" der materiellen steuerrechtlichen Beurteilung in dem Ablehnungsschreiben auf Drängen ihres Beraters eine Zusicherung auf anderem Wege geben wollen. Eine entsprechende Erklärung hat der in der mündlichen Verhandlung für die Klägerin aufgetretene und vom Senat informatorisch angehörte Berater abgegeben. Der Vorbehalt der Nachprüfung sei kein besonderes Erklärungszeichen. Umsatzsteueranmeldungen würden schon von Gesetzes wegen als Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gelten und solche Vorbehaltsfestsetzungen seien vor steuerlichen Außenprüfungen üblich.

Sie, die Klägerin, habe auch im Vertrauen auf die Auskunft des Beklagten wirtschaftliche Dispositionen getroffen. Eine solche Disposition seien zum Beispiel die von ihr ab Oktober 1991 erteilten Rechnungen mit dem begünstigten Umsatzsteuersatz. Als Disposition sei auch folgendes anzusehen: Eine Vielzahl von Kunden verfüge über ein begrenztes Budget für Mailings und ähnliche Aktionen. Da dieses Budget an dem tatsächlichen Aufwand orientiert sei und die Kunden nicht vorsteuerabzugsberechtigt seien, bedeute das für die Kunden, dass sie einen größeren Umfang der Mailings beauftragen könnten, wenn die Leistung insgesamt dem halben Steuersatz unterliege. Die Möglichkeit, mehr Mailings zu beauftragen, beeinflusse die Kalkulation der Klägerin. Angesichts gleich bleibender Fixkosten änderten sich naturgemäß für sie, die Klägerin, die Stückkosten und damit der Nettopreis. Sie könne entgegen der Ansicht des Beklagten sich nicht dadurch schadlos halten, dass sie die Kunden nachträglich mit dem höheren Umsatzsteuersatz belaste. Abgesehen davon, dass längst Verjährung eingetreten sei, würde schon der Versuch geschäftsschädigend und deshalb unzumutbar sein. 20

Die Klägerin beantragt, 21

die Änderungsbescheide über Umsatzsteuer 1991 und 1992 vom 7.07. 1998 i. d. F. der Einspruchsentscheidung aufzuheben sowie die Umsatzsteuer 1993 unter teilweiser Aufhebung des Änderungsbescheides vom 7.07.1998 i. d. F. der Einspruchsentscheidung auf ... DM herabzusetzen. 22

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen. 24

Er trägt - teilweise unter Bezugnahme auf seine Einspruchsentscheidung - im wesentlichen folgendes vor: Die Lieferung der Mailings, soweit diese Vordrucke, Briefhüllen, Laserbeschriftung, Konfektionierung und EDV-Leistungen betreffen, unterliege unstreitig dem begünstigten Umsatzsteuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Verbindung mit Nr. 49 der zugehörigen Anlage gem. Position 49.01 des Zolltarifs. Insoweit bestehe eine unteilbare einheitliche Leistung der Klägerin gegenüber ihren Kunden. Die Adressenbeschaffung durch Anmietung gegen Anmietpreis und Selektionskosten sowie die Bereitstellung von der Klägerin selbst gesammelter Adressen stelle sich als eine umsatzsteuerlich selbstständige sonstige Leistung dar, die dem allgemeinen Steuersatz unterliege, weil damit den Kunden eigene Werbe- und Vermarktungsmöglichkeiten verschafft würden. Diese Adressenbeschaffung sei keineswegs als Nebenleistung zu qualifizieren. Sie habe ein eigenes Gewicht und sei nicht im Verhältnis zu der Lieferung der Druckerzeugnisse nebensächlich. Dies zeige sich deutlich in dem Entgeltanteil für die Adressenbeschaffung, der 25

etwa 20 bis 25 v.H. der Gesamtleistung ausmache. Auch sei denkbar, dass die Adressenbeschaffung durch die Auftraggeber erfolge, was für eine weitere selbstständige Leistung der Klägerin an ihre Kunden spreche. Der Hinweis der Klägerin, sie stelle die Adressen ihren Auftraggebern nicht so zur Verfügung, dass diese die Adressen eigenständig nutzen könnten, sei für die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht von Bedeutung. Ob es sinnvoll erscheine, nicht nur die Herstellung und den Versand der Druckerzeugnisse anzubieten, sondern auch die für den Versand notwendigen Adressen bereitzustellen, besage nicht, dass damit eine einheitliche Leistung gegeben sei.

Gegen die streitige Änderung der Umsatzsteuerbescheide könne die Klägerin weiterhin nicht einwenden, dass der Beklagte gegen die Grundsätze von Treu und Glauben verstoßen habe. Auch die Klägerin verkenne nicht, dass durch das Schreiben des Finanzamts C. vom 21.10.1991 eine verbindliche Zusage gem. § 204 AO abgelehnt worden sei. Schon diese eindeutige Ablehnung lasse für einen sonstigen, auf Treu und Glauben gestützten Vertrauenstatbestand keinen Raum. Deshalb habe der Beklagte nach § 85 AO die zuvor von der Umsatzsteuer-Sonderprüfung geäußerte, aber vom Beklagten als unrichtig erkannte Rechtsauffassung zum frühestmöglichen Zeitpunkt berichtigen müssen. Eine Bindungswirkung des Beklagten außerhalb einer verbindlichen Zusage sei nicht zu erkennen. Vielmehr habe das Finanzamt die streitigen Umsatzsteuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO vorgenommen. Auch dies mache deutlich, dass sich das Finanzamt weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht habe binden wollen. Damit sei die Entstehung eines schutzwürdigen Vertrauenstatbestandes ausgeschlossen. 26

Auf die Frage der Vermögensdispositionen der Klägerin komme es nicht an. Gleichwohl bestünden auch insoweit Zweifel, da nach den vertraglichen Vereinbarungen mit den Kunden das Entgelt für die Leistungen in der Nettosumme zuzüglich der jeweils gesetzlich gültigen Umsatzsteuer bestanden habe. Die Klägerin könne deshalb ihre Disposition durch eine nachträgliche Belastung der Kunden mit dem vollen Umsatzsteuersatz rückgängig machen. In welcher Höhe die Klägerin ihren Kunden die Umsatzsteuer in Rechnung stelle und an die Finanzbehörde abführe, sei für die Klägerin letztlich wirtschaftlich ohne Auswirkung. Auf Dispositionen eines Dritten - hier also der Kunden - komme es im Rahmen eines Vertrauensschutzes nicht an. 27

Der Senat hat die Handakten der Groß-Bp beigezogen sowie die aus der Ladung zur mündlichen Verhandlung ersichtlichen Geschäftsunterlagen bei der Klägerin angefordert, den Beteiligten Gelegenheit zur Einsicht gegeben und die Unterlagen zum Gegenstand der mündlichen Verhandlung gemacht. 28

Entscheidungsgründe 29

Die Klage ist begründet. 30

Der Beklagte hat zwar zutreffend die Bereitstellung von Adressen durch die Klägerin für die Mailing-Aktionen ihrer Kunden als eine selbstständige (Haupt-) Leistung qualifiziert, die dem Regelsteuersatz unterliegt. Dem Erlass der geänderten Steuerfestsetzungen für die Streitjahre standen jedoch die Grundsätze von Treu und Glauben entgegen mit der Folge der Rechtswidrigkeit dieser Bescheide. 31

1. 32

Die Umsätze der Klägerin aus der Adressenbereitstellung unterliegen als steuerlich nicht begünstigte sonstige Leistungen gem. § 12 Abs. 1 UStG dem Regelsteuersatz von 14 v.H. 33

(1991 und 1992) bzw. 15 v.H. (1993). Sie können nicht als unselbständige Nebenleistungen zu den Lieferungen von Broschüren und Zeitungen angesehen werden, die als gesonderte Lieferleistungen unstreitig gem. § 12 Abs. 2 UStG i.V.m. Nr. 49 Buchst. a) und b) der Anlage zu dieser Norm dem ermäßigten Steuersatz unterfallende Umsätze sind.

a) Nach der jüngeren BFH-Rechtsprechung, die im Anschluss an die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) ergangen ist (EuGH-Urteile vom 25. Februar 1999 Rs. C-349/96, CPP, Slg. 1999, I-973, UVR 1999, 157 Rdnr. 29 ff; und vom 22. Oktober 1998 Rs. C-308/96 und C-94/97 - UR 1999, 38 Rdnr. 24), ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen; entscheidend ist die Sicht des Durchschnittsverbrauchers (BFH-Urteil vom 31. Mai 2001 V R 97/98, BFHE 194, 555, BStBl II 2001, 658; vgl. zuletzt noch Urteil vom 9. Oktober 2002 V R 67/01, BFH/NV 2003, 130).

34

b) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall für die Adressenbereitstellung nicht gegeben. Vielmehr hat diese - auch aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers - einen eigenen und keineswegs untergeordneten Zweck.

35

aa) Mit ihren Mailing-Aktionen verfolgen die Kunden der Klägerin vordergründig das Ziel, die Adressaten der Postsendungen durch die übersandten Broschüren und eigene Zeitungen über ihre Organisationen, ihre sozialen Ziele und ihre aktuellen Projekte zu informieren. Diese Information ist jedoch nicht Selbstzweck: Wie sich den diesen Postsendungen regelmäßig beigefügten Spendenaufrufen mit vorbereiteten Überweisungsträgern entnehmen lässt, geht es den Absendern zumindest gleichwertig auch darum, die Empfänger zu Spenden zu veranlassen. Das Informationsmaterial dient dazu, die Unterstützungswürdigkeit der betreffenden Organisation oder des jeweiligen Projekts darzulegen und damit die Spendenbereitschaft der Adressaten zu steigern.

36

Gemessen an diesem erkennbaren Ziel kann es der sozialen Organisation und konnte es somit auch den Kunden der Klägerin in den Streitjahren nicht gleichgültig sein, welche Teile der Bevölkerung die Bittbriefe mit Informationsmaterial erhalten sollten. Vielmehr musste der Adressatenkreis aus Sicht der Kunden so ausgewählt werden, dass darin ein möglichst hoher Anteil potenzieller Spender zu erwarten war. Dafür musste aber ein Adressenbestand eingesetzt werden, der nach seiner soziologischen Zusammensetzung möglichst solche Personengruppen beinhaltete, die für die jeweiligen sozialen Anliegen der Organisation aufgeschlossen erschienen und auch wirtschaftlich zu Spenden in der Lage waren. Es kam eben nicht darauf an, die Mailings unüberlegt an beliebige Personen zu versenden, sondern optimiert nur an unter den vorstehenden Gesichtspunkten ausgewählte Gruppen. Dazu aber musste die Klägerin in der Lage sein, nicht nur die üblichen Druck- und Versandleistungen zu erbringen, sondern auch die Bereitstellung spezifischer Adressen durch Anmietung bei spezialisierten Adressenhändlern zu leisten.

37

Die Richtigkeit dieser Überlegungen hat die Geschäftsführerin der Klägerin in der mündlichen Verhandlung jedenfalls im Grundsatz bestätigt und ergibt sich im übrigen aus den Bezeichnungen und Erläuterungen der Adressenbestände, die nach dem Inhalt der vom Senat beigezogenen Rechnungen und Angebote in den Streitjahren zum Einsatz kamen. Es finden sich Adressenpools von Personen, die selektiert waren z.B. nach Regionen (einzelne Bundesländer, Deutschland-Ost / -West), Geschlecht, Alter ("Senioren"), Berufe ("Geschäftsführer"), Kaufkraft (durchschnittlicher Einkaufswert), Vermögenssituation ("Hausbesitzer"), Konsumverhalten ("Spontankäufer", Mehrfach-Kunden, Hotline-Kunden), Spendenbereitschaft ("Top-Spender"), Persönlichkeitsprofilen ("Life-Style-Typen", Typen

38

"Wilhelmine" oder "Claus und Claudia") usw. Die nach den vorgelegten Unterlagen der Klägerin jedenfalls teilweise erbrachten Beratungsleistungen zu den am Markt angebotenen Adressenpools bestärkt das Gewicht der Adressenbeistellung als selbständige Hauptleistung.

Dem entspricht auch die Sicht des Durchschnittsverbrauchers. Denn für eine durch Mailing-Aktionen werbende Organisation macht es einen Unterschied, ob sie von einer Marketing-Gesellschaft nur Druck- und Versandleistungen beziehen kann und sich um die gewichtige Frage eines Erfolg versprechenden Adresseneinsatzes selbst kümmern muss, oder ob sie hierzu von dem beauftragten Unternehmen selbst die gewünschten Leistungen erhält. 39

bb) Für eine eigenständige Hauptleistung in der Form der Adressenbereitstellung spricht schließlich der Anteil der Bereitstellungskosten an den Rechnungsbeträgen. Der Anteil, den der Beklagte unwidersprochen mit 20 bis 25 v.H. beziffert hat, erscheint für sich betrachtet und gemessen an den anderen Rechnungspositionen hoch. Entgegen der Ansicht der Klägerin sieht der Senat den Kostenanteil als ein starkes Indiz für oder gegen die Nebensächlichkeit einer Teilleistung an (so auch schon BFH-Urteil vom 29. April 1999 V R 72/98, BFH/NV 1999, 123 unter 1.c mit Bezugnahme auf die o.a. EuGH-Rechtsprechung, dort speziell Urteil vom 22. Oktober 1998 Rs. C-308/96 und C-94/97, UR 1999, 38 Rdnr. 26). Eine Leistung kann - auch aus der Sicht eines durchschnittlichen Leistungsempfängers - nicht nebensächlich sein, wenn der Leistungsempfänger bereit ist, hierfür einen erheblichen Kostenanteil zu bezahlen (so jetzt erneut BFH-Urteil vom 09. Oktober 2002 V R 5/02, StE 2003, 69, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). 40

2. 41

Der Beklagte war jedoch nach den Grundsätzen von Treu und Glauben gehindert, die ursprünglichen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerfestsetzungen gem. § 164 Abs. 2 AO entsprechend seiner zutreffenden Rechtsansicht zum Nachteil der Klägerin zu berichtigen, so dass die Änderungsbescheide aus diesem Grunde rechtswidrig sind. 42

a) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, die der Senat als zutreffende Auslegung des Gesetzesbegriffs (§ 4 AO) ansieht, kommt es zu einer Verdrängung des gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben nur in besonders gelagerten Fällen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. September 2000 IX R 33/97, BFHE 192, 559, BStBl II 2000, 676, m.w.N.). Dies kommt nur dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden ist oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (vgl. BFH-Urteil vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771). Weder eine Außenprüfung noch eine unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steuerfestsetzung schaffen insoweit einen Vertrauenstatbestand, da es sich bei beiden Maßnahmen lediglich um vorläufige Beurteilungen der Finanzverwaltung handelt, die einer späteren abweichenden Beurteilung nicht entgegenstehen (vgl. zuletzt noch BFH-Beschlüsse vom 28. August 2002 V B 72/02, BFH/NV 2003, 4 und vom 26. November 2001 V B 88/00, BFH/NV 2002, 551). Es muss vielmehr durch ein anderes, weitergehendes Verhalten der Finanzverwaltung ein Vertrauenstatbestand geschaffen worden sein, aufgrund dessen der Steuerpflichtige bei objektiver Beurteilung annehmen kann, die Finanzbehörde werde an ihrem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten. Ein Vertrauenstatbestand erfordert daher neben weiteren Voraussetzungen die eindeutige, klare und unmissverständliche 43

Äußerung, dass ein bestimmter Tatbestand für die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts maßgeblich sein soll (BFH-Beschluss vom 22. Dezember 1999 I B 158/98, BFH/NV 2000, 708; Tipke/Kruse, AO/FGO § 4 Tz. 139 m.w.N.).

b) Eine verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung gem. § 204 ff AO liegt unstreitig und eindeutig nicht vor. Der Beklagte hat gerade den dahingehenden Antrag der Klägerin mit Bescheid vom 21.10.1991 förmlich abgelehnt. Bei Würdigung aller Umstände des Einzelfalles hält der Senat vorliegend jedoch einen nach der o.a. Rechtsprechung nur ausnahmsweise gegebenen Vertrauenstatbestand durch ein zusageähnliches Verhalten der Finanzverwaltung für gegeben. 44

aa) Die Klägerin durfte bereits das Verhalten der Umsatzsteuer-Sonderprüfung als Grundlage einer Vertrauensbildung zu der Streitfrage auffassen. 45

Zunächst ist festzustellen, dass die für die Umsatzsteuer zuständige Fachaußenprüfung in Abänderung und Erweiterung der ursprünglichen Prüfungsanordnung die Frage der Einheitlichkeit der Leistung und des zutreffenden Steuersatzes zum Gegenstand der Prüfung gemacht hat. Die dann folgende detaillierte Darlegung der rechtlichen Problematik und ihrer Lösung durch die Sonderprüferin über mehrere Seiten im Prüfungsbericht konnte von der Klägerin nur so aufgefasst werden, dass die Finanzbehörde die Gelegenheit nutzen wollte, die gewichtige und keineswegs alltägliche Rechtsfrage grundsätzlich zu klären. 46

Für entscheidend hält der Senat in diesem Zusammenhang jedoch die Tatsache, dass die Klägerin durch die präzise und unmißverständlich geäußerte Rechtsansicht der Außenprüfung veranlasst wurde, ihre eigene bis zu diesem Zeitpunkt in Steuererklärungen und Rechnungen vertretene richtige (siehe oben 1.) Rechtsposition aufzugeben und sich der - zwischenzeitlich als falsch erkannten - Gesetzesauslegung der Behörde anzuschließen. Damit nicht genug: Durch den Hinweis im Bp-Bericht auf die Möglichkeit der Berichtigung bereits ausgestellter Rechnungen mit dem vollem Steuersatz wurde die Klägerin geradezu ermuntert, aus der geäußerten Rechtsansicht auch praktische Konsequenzen für die Rechnungsstellung zu ziehen. Die Finanzverwaltung veranlasste damit selbst die unrichtige Umsatzbesteuerung, die sie nunmehr rügt und zu Lasten der Klägerin rückgängig machen will. 47

Hierin unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt von den Gestaltungen, die die höchstrichterliche Rechtsprechung regelmäßig bei der Prüfung des Vertrauensschutzes zu entscheiden hatte: Während in jenen Fällen sich das Verhalten der Finanzverwaltung in der mehr oder weniger ausgeprägten Billigung der Behörde zu einer bereits zuvor vom Steuerpflichtigen selbst eingenommenen Rechtsposition erschöpfte (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 4. November 1997 VIII R 19/95, BFH/NV 1998, 1094 und die darin zitierte vorhergehende Rechtsprechung), hat die Behörde im Streitfall über eine passive "Nichtbeanstandung" hinaus aktiv Einfluss genommen. Sie hat durch die Sonderprüfung die Klägerin veranlasst, ihren eigenen Standpunkt zu der Streitfrage aufzugeben und sich der Rechtsansicht des Finanzamts erstmalig anzuschließen. Bei solchen Fallgestaltungen nehmen aber auch Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 13. Januar 1970 I R 122/67, BStBl II 1970, 352; FG des Saarlandes Beschluss vom 22. Mai 1996 1 V 44/96, n.v. Juris Nr STRE 967063470) und Literatur (Tipke/Kruse, AO/FGO § 4 Tz. 150 m.w.N.) ein vertrauensbildendes Verhalten der Behörde an, das den Steuerbürger schützt. 48

bb) Dieser Vertrauenstatbestand ist nicht dadurch wieder in Fortfall gekommen, dass der Beklagte die von der Klägerin beantragte verbindliche Zusage gem. § 204 AO förmlich abgelehnt hat. 49

Denn - zum einen - ist diese Ablehnung nicht etwa mit einer geänderten Ansicht des Finanzamts zu der steuerlichen Rechtsfrage oder auch nur Zweifeln hieran begründet worden. Vielmehr begründete die Behörde die Ablehnung lediglich mit dem formalen Argument eines vermeintlich fehlenden Zusageinteresses der Klägerin.	50
Der Senat verkennt allerdings nicht, dass auch eine nur formal begründete Ablehnung allein schon durch die negative Regelung ein zuvor vorhandenes Vertrauen zu zerstören geeignet sein könnte. Hier ist jedoch - zum anderen - zu berücksichtigen, dass der Bescheid vom 21.10.1991 neben der Ablehnung einer formellen Zusage zusätzlich eine zusageähnliche Aussage enthält, wenn - so die Formulierung - "Unabhängig hiervon ... in Anlehnung an die Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung bestätigt" wird, dass die betreffenden Leistungen der Klägerin dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Dies sollte nach dem eindeutigen Wortlaut des Schreibens auch für die "zukünftig ausgeführten Leistungen" gelten, wenn diese "den im Rahmen der Sonderprüfung beurteilten Leistungen entsprechen."	51
Damit war objektiv erkennbar, dass das Finanzamt zwar die Voraussetzungen des Instituts "verbindliche Zusage nach § 204 AO" in formeller Hinsicht als nicht erfüllt ansah, jedoch außerhalb dieses Instituts seine getroffene Aussage zu der materiellen Umsatzsteuerfrage als bindend "bestätigte", wie sich hinreichend klar aus dem Wortlaut "Unabhängig hiervon ..." ergibt. Gleichzeitig wurde damit klargestellt, dass diese Bindung nicht auf den Prüfungszeitraum Januar bis März 1991 beschränkt sein, sondern auch für die Zukunft Geltung haben sollte. Ein dem entgegenstehender, gleich wie gearteter Vorbehalt des Finanzamts ist nicht ersichtlich. Wegen der ausdrücklichen Erwähnung der zukünftigen Leistungen kann dem Zusage-Charakter der "Bestätigung" nicht mit dem ansonsten gebotenen Argument begegnet werden, eine Außenprüfung treffe mit dem Bp-Bericht nur Aussagen für die geprüften zurückliegenden Zeiträume, nicht aber für Vorgänge in der Zukunft. Ansonsten würde sich allerdings wegen der Teilidentität der Prüfungszeiträume von Umsatzsteuersonderprüfung und Groß-Bp die Frage nach einem zumindest begrenzten Vertrauensschutz für die abschließend geprüften Umsätze der Monate Januar bis März 1991 stellen (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 2. August 1956 IV 587/55 U, BStBl III 1956, 340 und vom 29. September 1988 V R 53/83, BStBl II 1988, 1022). Soweit der Beklagte die Ablehnung der verbindlichen Zusage nach § 204 AO auf die allgemeinen Grundsätze von Treu und Glauben durchschlagen lassen will, verkennt er die Möglichkeit, dass es sich um verschiedene Tatbestände handelt, die getrennt zu würdigen sind.	52
Da somit der maßgebliche objektive Erklärungswert des Schreibens vom 21.10.1991 schon einen Vertrauenstatbestand für die Klägerin erkennen läßt, kommt es nicht mehr auf Folgerungen aus der erstmals in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Darstellung der Klägerin an, dass die "Bestätigung" des Finanzamts in seinem Ablehnungsschreiben mit der Behörde auch als zusageähnlich verabredet gewesen sei, was der informatorisch vom Senat angehörte Steuerberater der Klägerin als seinerzeitiger Gesprächspartner des Finanzamts bekräftigte.	53
cc) Schließlich hat der weitere Fortgang der Umsatzsteuerveranlagungen für die Streitjahre den durch die Behörde geschaffenen Vertrauenstatbestand nicht beendet.	54
Auf die entsprechenden Steuererklärungen der Klägerin hin hat der Beklagte weder eine abweichende Steuerfestsetzung vorgenommen noch in anderer Weise zu verstehen gegeben, dass er an seiner bekräftigten Rechtsauffassung nicht mehr festhalten wolle. Er hat zwar den - für Steueranmeldungen aber ohnehin gesetzlich geltenden - Vorbehalt der Nachprüfung (§ 168 S. 1 AO i.V.m. § 164 Abs. 1 AO) bestehen lassen. Dieser Routinevorgang mußte von der Klägerin jedoch nicht als Meinungsänderung oder auch nur	55

als Vorbehalt des Beklagten zu der später streitig gewordenen Rechtsfrage aufgefaßt werden. Erst mit der erneuten Thematisierung während der in 1995 - und damit lange nach dem letzten Streitjahr 1993 - begonnenen erneuten Außenprüfung, dann durch die Groß-Bp, mußte die Klägerin mit einer geänderten rechtlichen Behandlung der Umsätze durch das Finanzamt rechnen.

c) Die weiteren Voraussetzungen für eine erfolgreiche Berufung der Klägerin auf die Grundsätze von Treu und Glauben liegen ebenfalls vor. 56

Der vom Beklagte geschaffene Vertrauenstatbestand war unstreitig kausal für die von der Klägerin vorgenommenen Rechnungsberichtigungen in 1991 sowie die Rechnungserteilung mit dem begünstigten Umsatzsteuersatz für die Adressenbeistellung an die Kunden in der Folgezeit. Entgegen der Ansicht des Beklagten hat damit auch die Klägerin (und haben nicht nur deren Kunden) die von der Rechtsprechung geforderten Dispositionen getroffen (vgl. hierzu und zur Ursächlichkeit z.B. BFH-Urteil vom 10. April 1991 XI R 25/89, BFH/NV 1991, 720). Diese liegen in dem geänderten oder unterlassenen Ansatz des zutreffenden Umsatzsteuersatzes, so dass der Beklagte jetzt eine Steuer fordert, die die Kunden nach den (teilweise nachträglich geänderten) Rechnungen nicht zu zahlen hatten. 57

Diese Disposition läßt sich nicht mehr rückgängig machen. Zu unrecht will der Beklagte die Klägerin auf die Möglichkeit einer ggf. erneuten Rechnungsänderung und Nachforderung der Umsatzsteuer gegenüber den Kunden verweisen. Selbst wenn diese Möglichkeit im maßgeblichen Zeitpunkt der Beendigung des Vertrauenstatbestands in 1995 rechtlich noch bestanden hätte (was von der jeweiligen vertraglichen Gestaltung und der Verjährung abhängig wäre, vgl. § 196 Abs. 1 Nr. 1 BGB i.d.F. der Streitjahre), so wäre diese Vorgehensweise im Hinblick auf die - auch von der Klägerin geltend gemachten - Gefahr einer Geschäftsschädigung durch verärgerte Kunden jedenfalls nicht zumutbar gewesen (vgl. hierzu Tipke/Kruse, AO § 4 Tz. 157). Im übrigen hat die Klägerin zudem nachvollziehbar eine Gewinnauswirkung durch das Verhältnis von Stückzahlen zu Fixkosten bei ihrer Kalkulation aufgrund des berechneten Steuersatzes dargelegt. 58

3. 59

Die steuerlichen Folgen des Verstoßes gegen Treu und Glauben waren deshalb in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang rückgängig zu machen. Dieser Umfang ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. 60

4. 61

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 62