

XXI. Umsatzsteuerliche Organschaft

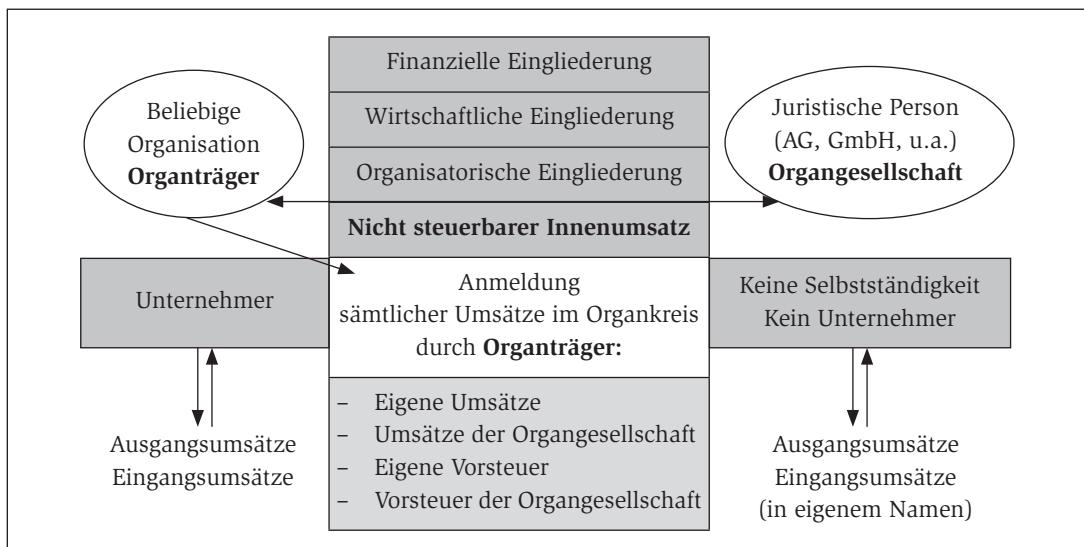
1. Vereinfachungszweck

Die **Organschaft** wird spezifisch für die Umsatzsteuer in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG geregelt (teilweise anders in §§ 14 ff. KStG und § 2 GewStG).

Unter bestimmten Voraussetzungen verliert ein im Wirtschaftsverkehr autonom handelndes Rechts-subjekt für Zwecke des Umsatzsteuerrechts seine Unternehmereigenschaft. Sein umsatzsteuerrelevantes Handeln wird einem anderen Rechtssubjekt zugerechnet, es wird zu einem Teil eines anderen Unternehmens, es ist nur noch **Organgesellschaft** (Tochter) eines **Organträgers** (Mutter). Beide Subjekte gehören zu demselben **Organkreis**. Der Organkreis kann auch einen Organträger mit mehreren Organgesellschaften umfassen:

1. Nur der Organträger ist Unternehmer mit sämtlichen Pflichten. Er meldet also unter seiner Steuernummer bei dem für ihn nach § 21 AO zuständigen Finanzamt Umsatzsteuer und Vorsteuer an und führt die Umsatzsteuer ab, wie sie insgesamt entsteht aus etwaiger eigener Betätigung und Betätigung seiner Organgesellschaft(en).
2. Zwischen den Teilen des Organkreises kann es zu keinem Leistungsaustausch kommen (nicht steuerbarer Innenumsumsatz).
3. Anderen Beteiligten am Wirtschaftsverkehr gegenüber macht sich die Organschaft nicht bemerkbar. Die Organgesellschaft tritt insoweit weiterhin als zivilrechtlich wirksames eigenständiges Rechtssubjekt auf, führt in eigenem Namen Leistungen aus und bezieht Leistungen.

Eine Organschaft wird in der Praxis häufig gestaltet, um zu vermeiden, dass auf der einen Seite Umsatzsteuer entsteht, die auf der anderen Seite nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Sie ist daher vor allem im Bank-, Versicherungs-, Krankenhaus- und Pflegebereich anzutreffen. Außerdem kann sich eine Organschaft bei Unternehmensübertragungen auswirken.



Beispiel:

Eine GmbH & Co. KG betreibt Altenheime. Sie bezieht Leistungen von einer GmbH in Form von Reinigungsmaßnahmen, Essensversorgung o.ä. (vgl. BFH vom 2.12.2015, V R 12/14, 15/14 und 25/13).

Lösung:

Die GmbH führt steuerpflichtige Umsätze an die KG aus. Die KG erbringt dagegen steuerfreie Umsätze gemäß § 4 Nr. 16 UStG. In der Folge ist sie gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, kann also die von der GmbH berechnete Umsatzsteuer nicht berücksichtigen. Die KG ist demgemäß wirtschaftlich belastet.

Sind dagegen die beiden Gesellschaften organisch verbunden, entsteht keine Umsatzsteuer aus einem Leistungsaustausch zwischen den Organteilen. Die GmbH muss dazu als Organgesellschaft in die KG eingegliedert werden. Das Modell rechnet sich, wenn der im Gegenzug verlorengehende Vorsteuerabzug aus Eingangsumsätze in der GmbH wirtschaftlich weniger bedeutsam ist.

 **Tipp!**

Eine Organschaft entsteht unter den vorgenannten Voraussetzungen kraft Gesetzes und endet, wenn eines dieser Merkmale nicht mehr vorliegt. Häufig ist den Beteiligten dieser Vorgang nicht bewusst – sie übersehen die umsatzsteuerlichen Folgen. Andererseits kann in der Praxis über die Gestaltung der Eingliederungsmerkmale gezielt eine Organschaft herbeigeführt oder gerade vermieden werden. Außerdem kann die Organgesellschaft nach § 73 AO für die Umsatzsteuer des Organträgers haften, soweit sich diese aus ihrer eigenen Betätigung ergibt.

2. Beteiligtenfähigkeit

Die potentielle Organgesellschaft muss – jedenfalls nach nationalem Recht – eine **juristische Person des Privatrechts** sein. Beliebig ist dagegen die Organisation des mutmaßlichen Organträgers. Eine Organgesellschaft kann immer nur einem Organträger zugeordnet sein (keine Mehrmütterorganschaft, Abschn. 2.8 Abs. 3 UStAE). Dagegen können einem Organträger beliebig viele Organgesellschaften zugeordnet sein. Innerhalb einer GmbH & Co. KG wird ausnahmsweise von einer Organschaft ausgegangen, wenn nämlich sämtliche GmbH-Anteile von der KG gehalten werden. Nur dann ist die KG der GmbH übergeordnet (sog. **Einheits-GmbH & Co. KG**, Abschn. 2.8 Abs. 2 Satz 5 UStAE).

Nach EuGH vom 16.7.2015, C 108/14 und 109/14, ist die nationale Regelung nicht EU-konform (Folgeentscheidung BFH vom 19.1.2016, XI R 38/12). Dies gilt insbesondere in Bezug darauf, dass die Bildung einer Organschaft „allein den Einheiten vorbehalten ist, die juristische Personen sind“.

Im Wissen hiervon hält jedenfalls der V. Senat grundsätzlich an den nationalen Vorgaben zur Beteiligtenfähigkeit fest:

2.1 Anforderungen an einen Organträger

Der BFH lehnt es ab, dass auch ein Nichtunternehmer Organträger sein kann. Da sich die mit einer Organschaft verbundene Verlagerung der Steuerschuld und der damit zusammenhängenden steuerlichen Pflichten auf den Organträger finanziell belastend auswirken kann, müssen die Voraussetzungen der Organschaft rechtssicher bestimmbar sein.

Dementsprechend scheidet eine hoheitlich tätig werdende Körperschaft des öffentlichen Rechts (BFH vom 2.12.2015, V R 67/14), wie auch eine nichtwirtschaftlich tätig werdende GbR (BFH vom 15.12.2016, V R 44/15), wie auch eine nichtwirtschaftlich tätig werdende GbR oder GmbH/Holding (BFH vom 12.10.2016, XI R 30/14) als Organträger aus.

2.2 Organisationsform einer Organgesellschaft

Im Übrigen aber sind sich die beiden Senate beim BFH uneins. Der V. Senat BFH lehnt es – anders als der EuGH im Ansatz – grundsätzlich ab, dass auch eine Personengesellschaft Organgesellschaft sein kann. Mangels eigenständiger Definition im Umsatzsteuerrecht, ist der Begriff einer „juristischen Person“ (weiterhin) aus dem Privatrecht abzuleiten. Dass § 2 Abs. 2 UStG nur juristische Personen als Organgesellschaften zulässt, ist sachlich begründet: Während sich das gesellschaftsrechtliche Stimm-

recht einer juristischen Person verlässlich aus einer notariell beurkundeten Satzung ergibt, lässt sich die Zusammensetzung einer Personengesellschaft ohne größere Formalien flexibel ändern und damit auch die Verteilung der Anteile und Stimmrechte, die zu der regelmäßig einstimmigen Beschlussfassung erforderlich sind. Dies widerspricht dem mit der Figur der Organschaft verfolgten Vereinfachungszweck. Eine Personengesellschaft kommt hiernach (im Wege teleologischer Extension) nur ausnahmsweise als Organgesellschaft in Frage, wenn Gesellschafter neben dem Organträger nur Personen sind, die selbst nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind (BFH vom 2.12.2015, V R 25/13). Dagegen erkennt der XI. Senat eine GmbH & Co. KG wegen ihrer auch sonst im Steuerrecht hervorgehobenen kapitalistischen Struktur als taugliche Organgesellschaft, indem er den Begriff der Juristischen Person im Zusammenhang mit der Organschaft abweichend vom Zivilrecht definiert, BFH vom 19.1.2016, XI R 38/12 und vom 1.6.2016, XI R 17/11. Die Verwaltung orientiert sich grundsätzlich an der Rspr. des V. Senats, lässt allerdings auch andere Personengesellschaften als Organgesellschaft zu, wenn deren organisatorische Eingliederung sichergestellt wird.

3. Eingliederung der Organgesellschaft

Die Eingliederungsmerkmale sind in Abschn. 2.8 Abs. 5–7 UStAE im Einzelnen definiert, überwiegend abgeleitet aus der Rechtsprechung von EuGH und BFH; die Merkmale müssen nicht alle gleich stark ausgebildet sein (Abschn. 2.8 Abs. 1 UStAE).

3.1 Finanzielle Eingliederung

Hierunter versteht man die Anteils- bzw. Stimmrechtsmehrheit des Organträgers an der Organgesellschaft. Bestimmt sich das Stimmrecht nach der Beteiligung, muss der Organträger also mehr als 50 % der Anteile halten (sofern keine höhere qualifizierte Mehrheit erforderlich ist). Immer muss der Organträger selbst die Mehrheitsbeteiligung an seiner Organgesellschaft innehaben.

Beispiel:

Einzelunternehmer U möchte sein Haftungsrisiko begrenzen. Er gründet eine GmbH, auf die er das bisherige Unternehmensvermögen überträgt. Seine beiden Kinder erhalten jeweils 20 % der GmbH-Anteile, er behält selbst 60 % zurück. (Das Einzelunternehmen vermietet nur noch das Betriebsgrundstück, während Leistungen an Dritte durch die GmbH erbracht werden.)

Lösung:

Die GmbH ist unmittelbar **finanziell** in das Einzelunternehmen eingegliedert. Sie ist U untergeordnet, da er mit seiner Anteilmehrheit die ihm günstigen Beschlüsse fassen kann. Werden auch die weiteren Voraussetzungen einer Organschaft erfüllt, ist die Übertragung von Betriebsgrundlagen an die GmbH bereits Teil der nicht steuerbaren Innenumsätze.

Eine **mittelbare Beteiligung** reicht ebenfalls, aber nur dann aus, wenn sich die Beteiligung an der Organgesellschaft über eine Tochtergesellschaft ergibt. Eine finanzielle Eingliederung in eine Personengesellschaft fehlt demgemäß, wenn die Anteile an der Organgesellschaft nicht von der Organträger-Gesellschaft selbst, sondern (nur) von den Gesellschaftern des Organträgers gehalten werden. Über gemeinsame Gesellschafter in Organträger und (Organ-)Gesellschaft kann keine (mittelbare) finanzielle Eingliederung begründet werden. Davon ist auch nicht abzuweichen, wenn die Gesellschafter familiär verbunden sind. Die beiden Gesellschaften, an denen die Gesellschafter jeweils beteiligt sind, stehen als sog. **Schwestergesellschaften** gleichwertig nebeneinander (Abschn. 2.8 Abs. 5 Sätze 6–7 UStAE). Die Schwestern haben keine Mehrheitsbeteiligung an der jeweils anderen Gesellschaft. In diesen Fällen fehlt dem Organträger das Recht zu einem unmittelbaren Durchgriff auf die Organgesellschaft, um seiner Verantwortung als Organträger zu genügen und seinen Ausgleichsanspruch durchzusetzen.

Dies gilt im Verhältnis **zweier Kapitalgesellschaften**.

Beispiel:

Einzelunternehmer U hält die Anteile an der A-GmbH und an der B-GmbH, die wechselseitig Leistungen untereinander austauschen.

Lösung:

Zwischen den beiden Gesellschaften besteht keine finanzielle Eingliederung. Keine der Gesellschaften hat die Anteilsmehrheit an der anderen Gesellschaft, keine Gesellschaft ist der anderen über- oder untergeordnet. Sie sind Schwestergesellschaften.

Der Leistungsaustausch zwischen ihnen bestimmt sich daher nach den allgemeinen Regeln.

Dasselbe gilt, wenn die Schwestern **Personengesellschaften** sind oder eine Personengesellschaft neben einer juristischen Person beteiligt ist (Aufgabe der Personengruppentheorie).

Beispiel 1:

A und G sind je zur Hälfte Gesellschafter der A-G-GbR und halten zudem die Mehrheit an einer GmbH. Die Gesellschaften tauschen Leistungen untereinander aus.

Lösung:

Zwischen den beiden Gesellschaften besteht keine finanzielle Eingliederung. Sie stehen gleichwertig nebeneinander. Die Person des Organträgers lässt sich nicht rechtssicher bestimmen. Die GmbH wäre nur dann in das Unternehmen der GbR finanziell eingegliedert, wenn die GbR selbst eine eigene Mehrheitsbeteiligung an der GmbH hätte (BFH vom 2.12.2015, V R 12/14 und 15/14).

Der Leistungsaustausch zwischen den Gesellschaften bestimmt sich also nach den allgemeinen Regeln.

Beispiel 2:

E überträgt das gesamte bewegliche Anlagevermögen auf eine von ihm gegründete GmbH. E hält 60 % der GmbH-Anteile, je 20 % der Anteile schenkt er seinen beiden Kindern. E führt in beiden Gesellschaften die Geschäfte.

- a) Das Produktionsgrundstück gehört E und wird an die GmbH vermietet.
- b) E überträgt das Grundstück auf eine GbR, bestehend aus E und seinen Kindern.

Lösung:

- a) Die GmbH ist als Organgesellschaft ein Teil des Einzelunternehmens, in das sie gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG eingegliedert ist. Die Vermietung ist daher ein nichtsteuerbarer Innenumumsatz.
- b) Die GbR scheidet als Organgesellschaft schon wegen ihrer Rechtsform aus. Sie führt auch nicht das frühere Einzelunternehmen des E fort. Die GbR befindet sich auch nicht in einem Organkreis mit der GmbH:

Zwar werden beide Gesellschaften von den identischen Personen beherrscht. Die GbR hält aber nicht die Anteile der GmbH. Es handelt sich um sog. Schwestergesellschaften. Die Vermietung ist also ggf. steuerfrei bzw. einer Option nach § 9 UStG zugänglich, BFH vom 2.12.2015, V R 36/13.

Es kann sich eine **mehrstöckige Organschaft** ergeben. Der Organträger hält die Stimmrechtsmehrheit an einer Organgesellschaft (Tochter) in direkter Linie, die ihrerseits unmittelbar die Stimmrechtsmehrheit an einer (anderen) Organgesellschaft (Enkelin) hält.

Beispiel:

Einzelunternehmer U hält mehrheitlich die Anteile an der A-GmbH, die ihrerseits die Anteilsmehrheit an der B-GmbH hält. Die beteiligten Rechtssubjekte tauschen wechselseitig Leistungen untereinander aus.

Lösung:

Beide Gesellschaften sind finanziell in das Einzelunternehmen eingegliedert. Der Leistungsaustausch zwischen den Beteiligten im Organkreis ist unter den sonstigen Eingliederungsvoraussetzungen nicht steuerbar.

3.2 Wirtschaftliche Eingliederung

Die im Organkreis vereinigten Unternehmensteile müssen sich gegenseitig fördern und ergänzen (Abschn. 2.8 Abs. 6 UStAE). Die jeweilige Tätigkeit darf nicht von nur unwesentlicher Bedeutung für den anderen Teil sein. Nicht ausreichend wäre die Übernahme nur von Verwaltungsaufgaben (Buchführung, laufende Personalverwaltung), v.a. wenn sie nur ein geringes Geschäftsvolumen haben (3 % zu wenig, BFH vom 20.8.2009, V R 30/06, BStBl II 2010, 863). Unerheblich ist, ob die Organgesellschaft nur an den Organträger oder auch an Dritte leistet. In der Praxis ergibt sich die wirtschaftliche Eingliederung häufig als Folge einer Betriebsaufspaltung (Abschn. 2.8 Abs. 6 Satz 8 UStAE).

Beispiel:

Einzelunternehmer U hält (mehrheitlich) die Anteile der A-GmbH.

- a) Er vermietet das Betriebsgrundstück an die GmbH.
- b) U vertreibt die im Einzelunternehmen produzierte Ware über die GmbH.

Lösung:

Die A-GmbH ist sowohl finanziell als auch wirtschaftlich in das Einzelunternehmen des U eingegliedert.

- a) Das Grundstück bildet regelmäßig durch seinen Zuschnitt die räumliche und funktionale Grundlage der Unternehmenstätigkeit der Organgesellschaft.
- b) Produktion und Vertrieb greifen ineinander. Die Beteiligten fördern sich gegenseitig.

3.3 Organisatorische Eingliederung

Der Organträger muss sicherstellen, dass er die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit so wahrnimmt, dass in der laufenden Geschäftsführung eine von seinem Willen abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft nicht möglich ist.

Dies ist unproblematisch, wenn der Geschäftsführer bei Organträger und Organgesellschaft identisch ist (**Personalunion**, Abschn. 2.8 Abs. 7 Satz 3 UStAE). Eine organisatorische Eingliederung endet, wenn für eines der Organteile ein Insolvenzverwalter bestellt wird, BFH vom 24.8.2016, V R 36/15, BStBl II 2017, 595 und BFH vom 15.12.2016, V R 14/16, BStBl II 2017, 600. Er muss seine Maßnahmen am Interesse der Gläubiger ausrichten. Dies gilt auch hinsichtlich eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder bei Eigenverwaltung.

Beispiel:

Einzelunternehmer U hält mehrheitlich die Anteile an der A-GmbH. Er hat der GmbH das Betriebsgrundstück vermietet. Zugleich ist U der Geschäftsführer der GmbH.

Lösung:

Die A-GmbH ist angesichts der Anteils-/Stimmrechtsmehrheit finanziell in das Einzelunternehmen eingegliedert. Die wirtschaftliche Eingliederung wird über die Vermietung des Geschäftsgrundstücks vermittelt. Als Geschäftsführer der Organgesellschaft kann U als Organträger seinen Willen uneingeschränkt umsetzen.

Die Vermietung ist also nicht steuerbar. Überlegungen zur Steuerbefreiung oder Option entfallen demnach.

Sind Geschäftsführung beim Organträger und der Organgesellschaft nicht identisch, muss der Organträger seinen maßgebenden Einfluss durch vergleichbare Organisationsformen bzw. die Gestaltung der Beziehungen zur Organgesellschaft absichern. Sind für die Organgesellschaft mehrere einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer bestellt, reicht es aus, dass zumindest einer von ihnen die Geschäfte des Organträgers führt und der Organträger über ein umfassendes Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der Organgesellschaft verfügt und zur Bestellung oder Abberufung aller Geschäftsführer der Organgesellschaft berechtigt ist, BFH vom 2.12.2015, V R 15/14, BStBl II 2017, 597. Nicht maßgeblich ist, wer (nur) faktisch die Geschäfte in der Organgesellschaft führt; unterliegt aber der nominelle Geschäftsführer Weisungen der Gesellschafterversammlung sowie eines angestellten Dritten, der zugleich alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer des Organträgers ist (faktischer Geschäftsführer), besteht eine organisatorische Eingliederung, BFH vom 12.10.2016, XI R 30/14. In Abschn. 2.8 Abs. 8–11 UStAE hat die Finanzverwaltung die Alternativen unter Berücksichtigung der aktuellen Rspr. zusammengefasst.

4. Rechtsfolgen

4.1 Gesetzlicher Automatismus

Die Rechtsfolgen treten zwingend ein, ein Wahlrecht besteht nicht (Abschn. 2.8 Abs. 4 UStAE). Es kommt also weder darauf an, ob das Entstehen der Organschaft beabsichtigt war, noch muss den Beteiligten bewusst sein, dass durch die Änderung in einem der bislang bestehenden Eingliederungsmerkmale die Organschaft endet:

Beispiele:

Eine Organschaft endet bei:

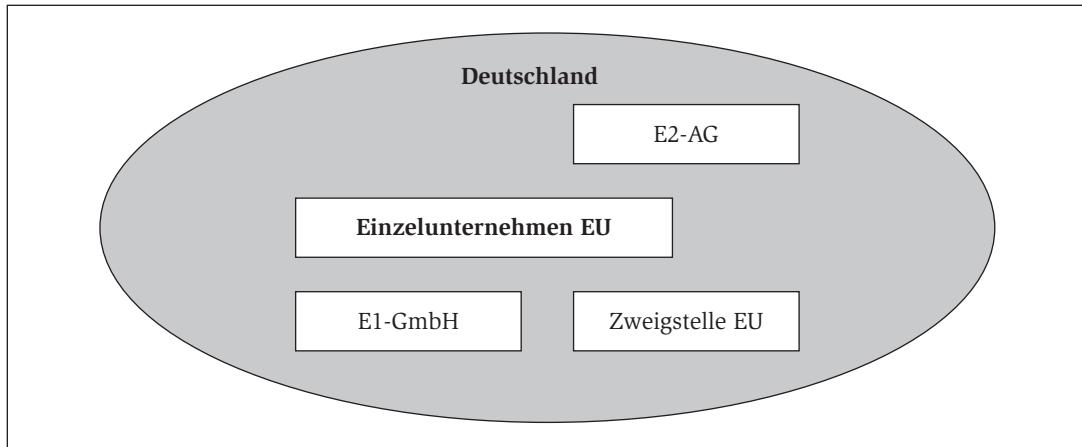
- Veränderung an den Stimmrechtsverhältnissen oder
- an der Geschäftsführung,
- i.d.R. durch Umwandlung der Organgesellschaft in eine Personengesellschaft o.ä.
- Eröffnung eines Insolvenzverfahrens/Einsetzung eines starken Insolvenzverwalters bei der Organgesellschaft (vgl. Abschn. 2.8 Abs. 8 UStAE).
- durch Zwangsverwaltung des die wirtschaftliche Verflechtung vermittelnden Grundstücks.
- Überträgt der Unternehmer seine Anteile an einer Organgesellschaft, liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG vor, wenn der Erwerber die Anteilsmehrheit an der Gesellschaft erhält und die Gesellschaft in sein Unternehmen einzugliedern beabsichtigt (BFH vom 27.1.2011, V R 38/09).

4.2 Verfahren

Verfahrensmäßig stehen sich das Finanzamt und der Organträger mit seinem gesamten Unternehmen (Organkreis) gegenüber. Das Unternehmen des Organträgers umfasst damit seine eigene wirtschaftliche Tätigkeit einschließlich der seiner unselbstständigen Unternehmensteile (Zweigniederlassung, Betriebsstätten) i.R.d. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG, der Grundsatz des **Einheitsunternehmens** bleibt bestehen. Ergänzend hierzu gehören auch die Organgesellschaften i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zum Unternehmen.

Organkreis

E1-GmbH und E2-AG sind eingegliedert i.S.v. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG



Steuerschuldner nach § 13a UStG ist der Organträger (EU). Auf ihn wird auch die Steuerschuld unter den Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG verlagert; für die Qualifikation des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 5 Sätze 2 und 5 UStG (Umsätze i.S.v. § 13b Abs. 2 Nr. 4 und Nr. 8 UStG) bzw. im Rahmen des § 13b Abs. 5 Sätze 3 und 4 UStG (Wiederverkäufer bei Erdgas und Stromlieferungen) wird auf den jeweiligen Organteil abgestellt, der die Leistung bezieht (vgl. Abschn. 13b.3 Abs. 7 UStAE).

Der Organträger erhält eine **Steuernummer**, unter der er gem. § 18 Abs. 1 und 3 UStG die Umsätze aus dem gesamten Organkreis anmeldet. Dabei berücksichtigt er sämtliche Eingangsumsatzsteuer als Vorsteuer, auch wenn eine Rechnung i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG für eine Leistung an die Organgesellschaft auf die Firma der Organgesellschaft ausgestellt ist. Für einen Vorsteuerausschluss nach § 15 Abs. 2 UStG wird darauf abgestellt, ob die Ausgangsumsätze vorsteuerunschädlich sind, die der Organkreis nach außen bewirkt. Der Organträger erhält auch eine **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer**, ebenso die Organgesellschaft, wenn sie selbst innergemeinschaftliche Warenlieferungen oder sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG mit Steuerumkehr durchführt und nach § 18a Abs. 5 Satz 4 UStG anmeldet (s. Kap. XX. 4.).

4.3 Außenwirkung

Die Organgesellschaft kann unter ihrem Namen Leistungen an Dritte ausführen und Leistungen beziehen. In **Rechnungen** gibt die Organgesellschaft regelmäßig die Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Organträgers an (§ 14 Abs. 4 Nr. 2 UStG). Führt sie selbst innergemeinschaftliche Lieferungen aus, tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb oder beteiligt sich an einem Dreiecksgeschäft gem. § 25b Abs. 2 UStG, erhält sie gem. § 27a Abs. 1 Satz 3 UStG selbst eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer; auch diese Nummer kann die Organgesellschaft in ihren Rechnungen aufführen. Liefert die Organgesellschaft innergemeinschaftlich, gibt sie selbst eine **Zusammenfassende Meldung** unter ihrer eigenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gem. § 18a Abs. 5 Satz 4 UStG ab (Abschn. 18a.1 Abs. 2 UStAE). Der jeweilige Leistungsaustausch wird umsatzsteuerrechtlich letztlich aber dem Organträger zugerechnet (Abschn. 18a.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE) und von diesem angemeldet.

Bezieht ein Dritter Teile der nachgefragten Leistung von verschiedenen Organteilen, werden diese zusammengefasst. Dies kann sich auf die Umsatzart, den Leistungsort oder eine Steuerbefreiung auswirken.