

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis, Band 4

Bearbeitet von
Von: Ingo Mutschler, Thomas Scheel

4. Auflage 2017. Buch. 424 S. Kartoniert
ISBN 978 3 95554 358 7

[Steuern > Umsatzsteuer](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text "beck-shop.de" in a bold, red, sans-serif font. Above the "i" in "shop" are three red dots of increasing size. Below the main text, the words "DIE FACHBUCHHANDLUNG" are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

XI. Ausstellung von Rechnungen

1. Allgemeines

Ob und wie eine Rechnung auszustellen ist, ergibt sich grundlegend aus § 14 UStG, in Sonderfällen aus § 14a UStG. Erleichterungen gelten für Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise (§§ 33, 34 UStDV). Erbringt ein EU-ausländischer Unternehmer eine im Inland steuerpflichtige Leistung, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, richtet sich die Rechnung gemäß § 14 Abs. 7 UStG nach den Regeln in seinem Ansässigkeitsstaat.

Rechnet nicht der leistende Unternehmer ab, sondern der Leistungsempfänger, liegt eine Gutschrift im Sinne von § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG vor: Sie ist einer Rechnung gleichgestellt.

Verstöße stellen ggf. nach § 26a Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStG i.V.m. § 377 AO eine Ordnungswidrigkeit dar.



Hinweis!

Die Umsatzsteuer entsteht unabhängig von einer Rechnung. Eine ordnungsgemäße Rechnung ist daher insbesondere für den Vorsteuerabzug maßgeblich, wenn sich dieser nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG bestimmt. In der Praxis sollte deshalb vor der Buchung des Geschäftsvorfalles beim Leistungs-/Rechnungsempfänger überprüft werden, ob die Rechnung alle Bestandteile enthält. Richtet sich der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG, kommt es auf die Rechnung nicht an.

2. Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung

Der leistende Unternehmer muss nicht immer eine Rechnung ausstellen. Er ist hierzu gemäß § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 UStG „berechtigt“.

Eine Verpflichtung besteht aber:

1. gemäß § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 UStG innerhalb der Unternehmerkette, um dem Vertragspartner/Leistungsempfänger i.R.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Es handelt sich um eine einklagbare zivilrechtliche vertragliche Nebenpflicht, außer für nach § 4 Nr. 8–28 UStG steuerfreie Leistungen. Die Pflicht besteht auch gegenüber juristischen Personen, die nicht Unternehmer sind. Erhält der Leistungsempfänger keine ordnungsgemäße Rechnung, kann er ggf. die Zahlung verweigern (BGH vom 26.6.2014, VII ZR 247/13).
2. Unabhängig vom Leistungsempfänger müssen gemäß § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG grundstücksbezogene Werklieferungen und sonstige Leistungen immer abgerechnet werden.

3. Formelle Anforderungen

Gemäß § 14 Abs. 1 UStG kann eine Abrechnung in beliebiger Papierform ausgestellt werden. Auch ein Vertrag kommt dafür in Betracht (z.B. Leasing-, Miet-, Wartungsvertrag, notarieller Kaufvertrag). Darin kann gemäß § 31 UStDV auch auf andere Dokumente Bezug genommen werden. Das Papier muss in den Verkehr gelangen, sich also an einen Dritten richten.

Beispiel 1:

In der Rechnung heißt es:

„Leistungen laut Rapportzettel (Lieferscheine) vom 1.4.–4.4.2017“.

Lösung:

Rechnung und Rapportzettel (Lieferscheine) stellen zusammen die in § 14 UStG gemeinte Rechnung dar.

Beispiel 2:

Ein Organträger sendet seiner Organgesellschaft eine „Abrechnung“, in der er die erbrachten Leistungen aufführt. Die Beteiligten haben ihren Sitz im Inland s. Kap. XXI.

Lösung:

Zwischen den Organteilen kommt es zu keinem Leistungsaustausch. Es handelt sich um ein bloß internes Abrechnungspapier, nicht um eine Rechnung. Ein Ausweis der Umsatzsteuer führt daher auch nicht zur Anwendung des § 14c UStG.

Hinweis! Dasselbe gilt bei Verbringungstatbeständen, auch wenn eine sog. pro-forma-Rechnung ausgestellt wird s. Kap. XX. 6.

Beispiel 3:

Vereinbarungsgemäß berät ein Steuerberater einen Mandanten in allen anfallenden steuerlichen Fragen bezogen auf ein Jahr gegen ein monatlich zu entrichtendes Pauschalhonorar.

Lösung:

Der Vertrag stellt eine Rechnung dar. Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs des Mandanten wird zusätzlich auf die Belege über die jeweilige Monatsüberweisung abgestellt.

Auch eine **elektronische Rechnung** ist nach § 14 Abs. 1 Satz 8 UStG zulässig. Die Formen elektronischer Rechnungen sind in Abschn. 14.4 Abs. 2 UStAE aufgeführt. Zur Überprüfung der Echtheit und Unversehrtheit reicht aus, dass innerbetrieblich Vollständigkeit und Richtigkeit der Rechnungsangaben überprüft werden, Abschn. 14.4 Abs. 4–7 UStAE.

4. Frist zur Rechnungserstellung

Die Rechnung muss innerhalb von 6 Monaten nach erbrachter Leistung erstellt werden. Wird eine Leistung abgerechnet, für die sich die Steuerschuld gemäß § 13b Abs. 1, Abs. 5 UStG umkehrt, sowie für innergemeinschaftlichen Lieferungen muss gem. § 14a Abs. 1 Satz 2 bzw. nach Abs. 3 Satz 1 UStG bis zum 15. des Folgemonats abgerechnet werden.

5. Aufbewahrung von Rechnungen

Der Unternehmer muss gemäß § 14b Abs. 1 UStG ein Doppel seiner Rechnungen und die erhaltenen Rechnungen **10 Jahre** lang aufbewahren. Eine **Zweijahresfrist** gilt gemäß § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG für den Empfänger einer im außerunternehmerischen Bereich bezogenen Werklieferung oder einer sonstigen Leistung an einem Grundstück. Für elektronische Rechnungen ist die Aufbewahrung mittels Papierausdruck nicht ausreichend. Verstöße gegen die Rechnungsstellungs- oder Aufbewahrungsvorschriften können gemäß § 26a Abs. 1 Nr. 1–3 UStG mit Bußgeld geahndet werden.

6. Inhalt einer Rechnung

Enthält eine Rechnung nicht sämtliche Anforderungen aus § 14 Abs. 4 UStG, versagt der Vorsteuerabzug i.R.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG beim Rechnungsempfänger, vgl. Kap. XII. Ein Vorsteuerabzug aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–4 UStG ist dagegen unabhängig von einer Rechnung.

**Tipp!**

Der Rechnungsempfänger muss überprüfen, ob allen Merkmalen aus § 14 Abs. 4 UStG genügt ist, da andernfalls keine ordnungsgemäße Rechnung i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegt (Vollständigkeitsprüfung). Auch Falschangaben können zum Verlust der Vorsteuer führen (Qualitätsprüfung). Fehlende oder falsche Angaben lassen sich nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigen.

Erleichterungen ergeben sich aus §§ 31, 32 UStDV: die notwendigen Angaben können auf verschiedene Dokumente verteilt sein, die zusammengenommen die Rechnung ausmachen – Entgelt und der damit korrespondierende Steuerbetrag müssen allerdings in einem der Rechnungsteile zusammengefasst sein, in der auf alle anderen Dokumente verwiesen wird. Für das Verständnis der Angaben erforderliche Unterlagen müssen bei beiden Rechnungsbeteiligten vorgehalten werden, § 31 Abs. 3 UStDV.

Rechnungsangaben gemäß § 14 Abs. 4 UStG

- **§ 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG:** Die Angaben zum Leistenden und Leistungsempfänger müssen (nur) bestimmbar sein, § 31 Abs. 2 UStDV. Stimmen die Angaben zu Name oder Anschrift nicht oder wird unter der Adresse des leistenden Unternehmers in Wahrheit keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt (nur postalisch erreichbar), liegt keine ordnungsgemäße Rechnung vor, BFH vom 22.7.2015, V R 23/14, BStBl II 2015, 914, Vorlage zum EuGH vom 6.4.2016 (BFH V R 25/15 und BFH XI R 20/14).
- **§ 14 Abs. 4 Nr. 2 UStG:** Der Unternehmer kann wählen, ob er seine Steuernummer oder Identifikationsnummer verwendet. Bei Gutschriften ist die Steuernummer des leistenden Unternehmers anzugeben. Eine Organgesellschaft führt die Nummer des Organträgers oder eine eventuell ihr selbst erteilte USt-Identifikationsnummer auf.
- **§ 14 Abs. 4 Nr. 3 und 6 UStG:** Erforderlich sind immer zwei Datumsangaben. Aus dem Rechnungsdatum kann nicht auf das Leistungsdatum geschlossen werden und umgekehrt.

**Tipp!**

Der Hinweis „Leistungsdatum entspricht Rechnungsdatum“ genügt aber insofern.

Gemäß § 31 Abs. 4 UStDV reicht für **Nr. 6** die Angabe des Leistungsmonats. Für den Leistungszeitpunkt gelten die allgemeinen Regeln.

Beispiel:

Lieferant L übergibt die verkaufte Ware am 11.12.15 dem Spediteur S. S lädt die Ware am 02.01.16 beim Kunden ab.

Lösung:

Regelmäßig ergeben sich Lieferort und -zeitpunkt aus § 3 Abs. 6 UStG. In der Rechnung des L muss daher der 11.12.15 als Lieferzeitpunkt angegeben werden. S gibt dagegen in seiner Abrechnung gegenüber L den 2.1.16 als Leistungszeitpunkt an. Beide können auch den jeweiligen Monat angeben.

Bei Teilleistungen gilt ggf. das jeweilige Datum des Zahlungsbelegs.

- **§ 14 Abs. 4 Nr. 4 UStG:** Rechnungsnummern müssen nachvollziehbar, v.a. aber einmalig und fortlaufend vergeben werden. Bei in einem Vertrag bezeichneter Dauerleistung genügt eine einheitliche Nummer (Wohnungs-, Objekt-, Mieternummer). Bei Gutschriften kommt es auf den Rechnungskreislauf des Gutschrifterstellers an.
- **§ 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG:** Die erbrachte Leistung muss konkret bezeichnet sein: Aufgelistet wird die Anzahl der geleisteten Stunden bzw. der Einsatztage, die Stundensätze, die Angabe der tätigen

Personen und eventuell der herbeigeführte Leistungserfolg (Reparatur Backofen usw.). Unspezifische Angaben („Renovierungsarbeiten“, „Wartung“, „Fliesenarbeiten“, „Werkzeug“, „Möbel“, „Schreibarbeiten“, „Fachliteratur“, „Bücher“, „Lebensmittel“, „Bekleidung“, „Geschenkartikel“, „Rechtsberatung“ (vgl. EuGH vom 15.09.2016 C-516/14 – Barlis 06 u.ä.) sind nicht ordnungsgemäß, weil nicht im einzelnen nachvollziehbar ist, was abgerechnet wird. Eine mehrfache Abrechnung lässt sich nicht ausschließen. Ein Vorsteuerabzug ist nicht gegeben.

- **§ 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG:** Anzugeben ist das (Netto-)Entgelt. Bei Sammelrechnungen ist aufzuschlüsseln, soweit Leistungen teils ermäßigt, teils regelbesteuert werden. Rabatte usw. sind aufzuführen. Für automatisch unterstützte Rechnungen über mehrere Leistungen mit unterschiedlichen Steuersätzen können gemäß § 32 UStDV Summenbeträge gebildet werden. Hinzuweisen ist auch auf Vereinbarungen über Rabatte, Boni, Skonti usw. („3 % Skonto bei Zahlung bis zum ...“).
- **§ 14 Abs. 4 Nr. 8 UStG:** Aufgeführt werden Steuersatz (§§ 12, 24 UStG) und der sich hierbei errechnende Betrag oder der Hinweis auf eine bestehende Steuerbefreiung.
- **§ 14 Abs. 4 Nr. 9 UStG:** Wird die im außerunternehmerischen Bereich bezogene Leistung nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG abgerechnet, ist ein Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht erforderlich.
- **§ 14 Abs. 4 Nr. 10 UStG:** Gutschriften müssen ausdrücklich als solche bezeichnet werden. Der Begriff kann auch in einer anderen EU-Amtssprache gewählt werden. Sprachliche Ungenauigkeiten bleiben für den Vorsteuerabzug unschädlich, wenn sich keine Zweifel aus der gewählten Bezeichnung und aus dem Inhalt ergeben.
- In den von **§ 14a UStG** erfassten Sonderfällen muss eine Rechnung weitere Angaben enthalten.

7. Berichtigung einer Rechnung

Unvollständige oder unrichtige Angaben in der Rechnung kann der Rechnungsteller nach Vorgabe des § 31 Abs. 5 UStDV, v.a. unter Angabe der ursprünglichen Rechnungsnummer, berichtigen oder ergänzen. Weil nach der Berichtigung einer bisher unvollständigen oder ungenauen Rechnung evtl. ein durchgängiger Vorsteuerabzug besteht, sollte davon abgesehen werden, die bisherige unsaubere Rechnung zu stornieren und die Leistung unter einer neuen Rechnungsnummer nochmals abzurechnen. Nach EuGH vom 15.09.2016, C-516/14 (Senatex) und ihm nach auch BFH vom 20.10.2016, V R 26/15 darf der Vorsteuerabzug nicht unverhältnismäßig eingeschränkt werden. Unternehmer dürfen regelmäßig nicht endgültig wirtschaftlich belastet werden, nicht mit der USt und auch nicht durch andere Forderungen, wie hier durch die Zinsfestsetzung (Neutralitätsprinzip). Sind also sämtliche materiell-rechtlichen Voraussetzungen im Übrigen erfüllt (Eingangsleistung an das Unternehmen) und wird die Rechnung berichtigt (ergänzt, präzisiert), wirkt dies auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Ausstellung zurück und erlaubt dem Leistungsempfänger unter den sonstigen Voraussetzungen einen Vorsteuerabzug quasi von Anfang an. Eine Verzinsung gem. § 233a Abs. 1 AO wird dadurch vermieden, vgl. BFH vom 20.10.2016, V R 54/14 und 64/14. Nach h.M. kann eine Rechnung aber nur berichtigt werden, wenn sie bis dahin einen Mindeststandard beachtete, nämlich Angaben machte zu a) den Beteiligten am Leistungsaustausch, b) zur erbrachten Leistung (wenn auch evtl. unpräzise), c) Entgelt und d) Ausweis der USt. Die Berichtigung kann bis spätestens im Verfahren vor den FG berichtigt werden.

Beispiel:

Unternehmer U rechnete die Provisionsansprüche der von ihm beauftragten Vermittler per Gutschrift ab, ohne deren Steuernummer zu vermerken. Hieraus machte er dann seinen Vorsteuerabzug geltend. Wegen des Rechnungsmangels forderte das FA die Vorsteuer zurück nebst Zinsen gem. § 233a AO. Noch während der Betriebsprüfung vervollständigte U die Gutschriften und wehrte sich durch Rechtsbehelf gegen die Zinsfestsetzung. Das FA gewährte den Vorsteuerabzug erst ab dem Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung und hielt an der Verzinsung fest.

Lösung:

U steht (entgegen der bis dahin von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung) die Vorsteuer zu, ohne dass es zu einer Verzinsung kommt. Das gebietet der Neutralitätsgrundsatz.

Die Rspr. zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung (Senatex) gilt wegen des ausdrücklichen Gesetzesverweises auf § 17 (Abs. 1 Satz 7) UStG nicht für eine Berichtigung der Rechnung nach § 14c UStG, BFH vom 12.10.2016, XI R 43/14. Die Frage einer Rechnungsberichtigung stellt sich zunehmend im Zusammenhang mit § 27 Abs. 19 UStG (Rückabwicklung von Bauträger-Altfällen, vgl. Kap. XVII.).

8. Kleinbetragsrechnungen

Um den Wirtschaftsverkehr nicht durch übertriebene Förmelerei zu behindern, kann in Rechnungen über einen Bruttobetrag bis 250 € auf bestimmte Angaben in der Rechnung verzichtet werden. § 33 UStDV schreibt einen Mindeststandard vor: die Angaben zum Rechnungsempfänger und (Rechnungs- und Steuer-)Nummern können fehlen; angegeben wird das Bruttoentgelt und der Steuersatz.

9. Fahrausweise

§ 34 UStDV reduziert ebenfalls die Pflichtangaben für Fahrausweise. Der Steuersatz ist gemäß § 34 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStDV aufzuführen, wenn die Beförderung nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG steuerermäßigt ist. In solchen Fällen kann im öffentlichen Eisenbahnverkehr statt dessen auch die Tarifentfernung angegeben werden.

10. Rechnung unter Angabe der Mindestbemessungsgrundlage

Erbringt der Unternehmer eine (teilentgeltliche, verbilligte) Leistung, die nicht nur nach dem entrichteten Entgelt gemäß § 10 Abs. 1 UStG, sondern auf fiktiver Basis gemäß § 10 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 UStG besteuert wird, wird gemäß § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG die **Mindestbemessungsgrundlage** und der darauf entfallende Steuerbetrag angegeben, damit der Empfänger spiegelbildlich auch die höhere Vorsteuer berücksichtigen kann (s. Kap. IX. 4.).

Beispiel:

U liefert seiner Schwester S einen Gegenstand, der im Ankauf 1.000 € kostet, und berechnet statt des marktüblichen Preises von 1.200 € nur 800 €.

Lösung:

U schuldet die nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG berechnete Steuer von $1.000 \text{ €} \times 19 \% = 190 \text{ €}$ (§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG). Verweist er in seiner Rechnung auf die Besteuerung nach der Mindestbemessungsgrundlage und führt Bemessungsgrundlage (1.000 €), Steuersatz (19 %) und den Steuerbetrag (190 €) auf, steht S eine Vorsteuer von 190 € zu, falls sie den Gegenstand für vorsteuerunschädliche Umsätze bezieht.

11. Teilzahlungen, Anzahlungen

Rechnet der Unternehmer **Teilleistungen** i.S.v. § 13 Abs. 1 Nr. 1a Sätze 2 und 3 UStG ab, muss er darin alle Elemente des § 14 Abs. 4 UStG angeben.

Dasselbe gilt gemäß § 14 Abs. 5 UStG für die Anforderung von **Anzahlungen**.

In der Schlussrechnung müssen solche Anzahlungen abgesetzt werden, andernfalls kann die Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG überhöht ausgewiesen sein. Der UStAE enthält eine Vielzahl von Darstellungsbeispielen (Abschn. 14.8 Abs. 7, 8 UStAE).

12. Gutschrift

Aussteller einer Rechnung ist der Leistungserbringer oder gemäß § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG ein von ihm beauftragter Dritter. Rechnet der Leistungsempfänger ab, handelt es sich dagegen um eine **Gutschrift**. Sie ist gemäß § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG zulässig und setzt lediglich eine (ggf. formlose) Vereinbarung der Beteiligten voraus. Die zugegangene Gutschrift wirkt wie eine Rechnung, wenn der Gutschriftempfänger/leistende Partei nicht widerspricht. Das bedeutet:

- Die Gutschrift muss sämtliche Bestandteile einer ordnungsgemäßen Rechnung i.S.v. § 14 Abs. 4 UStG enthalten. Anzugeben ist die Steuernummer des leistenden Unternehmers (Nr. 2) und die Rechnungsnummer aus dem Nummernkreislauf des Gutschrifterstellers (Nr. 4). Nach § 14 Abs. 4 Nr. 10 UStG muss eine solche Abrechnung ausdrücklich als Gutschrift bezeichnet werden. Gemeint sind freilich nur Gutschriften im Sinn des § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG, nicht auch sogenannte Gutschriften, wie sie im Handelsverkehr gelegentlich für andere Zwecke erteilt werden (Storn, Nachlass). Besonderheiten im Sinne von § 14a UStG wirken sich grundsätzlich auch bei Gutschriften aus (vgl. unten).
- Ein Widerspruch des Empfängers kommt in Betracht, wenn die Gutschrift einen Fehler enthält, der beim Gutschriftempfänger zur Zahlung einer aus § 14c UStG begründeten Umsatzsteuerschuld führen würde. Der Widerspruch ist eine empfangsbedürftige Willenserklärung. Ein Widerspruch ist grundsätzlich fristlos möglich bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung. Widerspricht der leistende Unternehmer/Gutschriftenempfänger, muss der Leistungsempfänger/Gutschriftaussteller einen bereits vorgenommenen Vorsteuerabzug rückgängig machen, auch wenn er den Betrag bereits an den leistenden Unternehmer zahlte und nicht zurückerhielt. Das Finanzamt überprüft nicht, ob der Widerspruch zu Recht erfolgte. Dies müssen die Umsatzbeteiligten zivilrechtlich abklären, BFH vom 23.01.2013, XI R 25/11, BStBl II 2013, 417.
- Nach der unwidersprochenen Gutschrift richtet sich der Vorsteuerabzug des Gutschriftausstellers.

Eine Abrechnung mittels Gutschrift bietet sich v.a. in solchen Fällen an, in denen die Berechnungsgrundlagen eher beim Leistungsempfänger greifbar sind.

Beispiel 1:

V vermittelt steuerpflichtig Umsätze für den Unternehmer U.
Er erhält für die erstmalige Geschäftsanbahnung wie auch für Folgebestellungen der von ihm vermittelten Kunden jeweils eine Provision, die sich prozentual nach dem von U erzielten Verkaufspreis richtet.

Lösung:

V erbringt sonstige (Vermittlungs-)Leistungen an U. Bemessungsgrundlage ist der Umfang der Lieferungen des U an dessen Kunden. Derartige Einzelheiten werden dem V regelmäßig nicht bekannt sein. U und V werden daher eine Abrechnung über Gutschriften vereinbaren.

Beispiel 2:

K verkauft in eigenem Namen aber auf Rechnung des H Waren. K darf 10 % des Nettoverkaufserlöses als „Provision“ behalten.

Lösung:

K erbringt Lieferungen an seine Kunden. Zugleich ist er als Kommissionär Abnehmer der nach § 3 Abs. 3 UStG fiktiv von H gelieferten Waren. Weil der Weiterverkauf an die Drittabnehmer in der Sphäre des K stattfindet, wird dieser gegenüber H durch Gutschrift abrechnen.