

DIGITALISIERUNG UND STEUERN

Steuersystematik und digitale Instrumente

Die Digitalisierung macht auch vor den Steuern nicht halt. Ein Artikel, der die Auswirkungen der Digitalisierung auf die Steuern behandelt, muss sich auf ein paar Kernthemen konzentrieren: auf die Steuersystematik und die digitalen Instrumente.

1. EINLEITUNG

Im ersten Kapitel wird der Einfluss der Digitalisierung auf die Steuersystematik untersucht: Wo wird eine (digitale) Leistung versteuert? Was wird besteuert: der Umsatz oder der Ertrag? Wo wird die Steuer erhoben: beim Konsumenten oder bei der Unternehmung? Im zweiten Kapitel geht es um den Einsatz von digitalen Instrumenten durch die Steuerverwaltungen und durch die Steuerpflichtigen.

2. DER EINFLUSS DER DIGITALISIERUNG

2.1 Auf die Steuern. Der Einfluss der Digitalisierung auf die Steuern ist vielfältig. So hat die Digitalisierung bei der *Mehrwertsteuer (MWST)* zu Anpassungen bei der Steuerpflicht, beim Ort der Leistung sowie bei den formellen Anforderungen geführt. Die zunehmend volatileren und verschiedenartigen Arbeitsverhältnisse erschweren den Zugriff der Steuerbehörden. Bei den Einkommens- und Ertragssteuern geht es deshalb um den Erhalt des Steuersubstrats und um die Einführung neuer Steuerarten. Gerade für Digital-Unternehmen suchen die Staaten nach neuen Besteuerungsformen. Die Digitalisierung hat aber auch das Potenzial, die Steuererhebung zu erleichtern und allenfalls neue Formen der Steuererhebung einzuführen, wie z. B. das «Split-payment» [1].

2.2 Auf die MWST. In der *Mehrwertsteuerverordnung (MWTV)* von 1994 [2], welche die Warenumsatzsteuer abgelöst hat, sucht man vergebens Regelungen zu den elektronischen Dienstleistungen. Erst mit dem *Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)* von 2009 [3] wurde die Steuerpflicht für Unternehmen mit Sitz im Ausland eingeführt, wenn diese Unternehmen elektronische Dienstleistungen [4] an nicht steuerpflichtige Kunden

erbringen. Damit wurde die Abgrenzung zwischen elektronischen und übrigen Dienstleistungen zentral. Die klassische Vermögensverwaltung wird z. B. durch «Robo-Advisor» [5] ersetzt, die systemgestützt Anlageempfehlungen abgeben und diese für den Kunden auch umsetzen können. Werden diese Angebote als elektronische Dienstleistungen qualifiziert, so greift bereits heute das Bestimmungslandprinzip und damit die Registrierungsspflicht im Land des jeweiligen Kunden.

Mit der Versandhandelsregelung [6] wird per 2019 eine nächste Ausweitung der Steuerpflicht für Online-Anbieter eingeläutet. Ausländische Unternehmen müssen aktuell auf Kleinsendungen (Einfuhrsteuerbetrag weniger als CHF 5) keine Einfuhrsteuer entrichten und können so diese Produkte ohne MWST-Belastung an Schweizer Kunden verkaufen. Ab 1.1.2019 müssen sie sich registrieren, wenn sie mit solchen Kleinsendungen einen Umsatz von über CHF 100 000 erzielen. Betroffen sind vor allem Online-Händler, die über Plattformen wie *Amazon* oder *Alibaba* ihre Leistungen anbieten.

Wenn wir einen Blick in die Zukunft wagen, dann wird sich die Ausgangslage mit der Umsetzung der OECD-Richtlinien zur Umsatzsteuer [7] ein weiteres Mal ändern. Konkret schlägt die OECD vor, bei *Business-to-Consumer (B2C)*-Dienstleistungen konsequent das Bestimmungslandprinzip umzusetzen. Damit sollen die grenzüberschreitenden B2C-Dienstleistungen immer am Ort des Konsums besteuert werden. Dies ist heute in der EU – gleich wie in der Schweiz – nur für die Telekommunikations- sowie die elektronischen Dienstleistungen umgesetzt.

Werden die Richtlinien in nationales Recht transferiert [8], so werden z. B. schweizerische Banken in jedem (EU-)Land,



NIKLAUS HONAUER,
DR. IUR. HSG,
RECHTSANWALT, PARTNER,
TAX & LEGAL SERVICES,
PWC, STIFTUNGSRAT,
FONDATION CH2048,
ZÜRICH/BASEL



FREDRIK DEKKER,
CONSULTANT,
INDIRECT TAXES, PWC,
BERN

in welchem ihre Kunden ansässig sind, steuerpflichtig. Das heisst, sie müssen ihre an die Kunden erbrachten Leistungen zum jeweiligen Steuersatz im Bestimmungsland versteuern. Neben den damit verbundenen administrativen Aufwendungen stellen sich auch materiell-rechtliche Fragen. Die Quali-

«Eine der Herausforderungen der Digitalisierung ist, dass Unternehmen, die ihre Waren und Dienstleistungen über das Internet vertreiben, nur schwer fassbar sind.»

fikation der Leistungen müsste in jedem Land nach den jeweiligen Gesetzesbestimmungen vorgenommen werden. Es wird deshalb angestrebt [9], diese Qualifikation nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats des Unternehmens vorzunehmen. Die Registrierung sollte zentral in einem Staat möglich sein, mit dem alle Umsatzsteuerpflichtungen der verschiedenen Länder abgewickelt werden können. Für Schweizer Unternehmen sollte dies – Träumen sei erlaubt – die Schweiz sein.

2.3 Auf die direkten Steuern. Eine der Herausforderungen der Digitalisierung ist, dass Unternehmen, die ihre Waren und Dienstleistungen über das Internet vertreiben, nur schwer fassbar sind: In den Ländern, in denen sie ihre Produkte vertreiben, sind sie gar nicht oder nur marginal präsent. Die Gewinnsteuern knüpfen für die Besteuerung aber dort an, wo Firmen substanziell präsent sind. Gerade das Beispiel der Schweiz zeigt, dass viele internationale Firmen zwar aus der Schweiz ihre internationalen Gesellschaften steuern, hierzulande aber nur einen kleinen Teil ihres Umsatzes erzielen. Mit dem Konzept der «virtuellen Betriebsstätte» soll diesem Umstand Rechnung getragen werden. Die Finanz- und Wirtschaftsminister der EU haben Mitte September 2017 vereinbart, dass neue Besteuerungsregeln für digitale Unternehmen am Ecofin-Meeting im Dezember verabschiedet werden sollen [10].

Dieses Vorgehen ist einigen Mitgliedsstaaten, allen voran Frankreich, zu langsam. Sie wollen eine nationale Ausgleichs-abgabe (equalisation tax) auf dem Umsatz, den digitale Konzerne in den einzelnen EU-Staaten erzielen [11].

Ganz abgesehen davon, dass die Abgrenzung zwischen digitalen Unternehmen und «herkömmlichen» Unternehmen einige praktische Probleme mit sich bringt, führt dieses Vorgehen zu einer Doppelbesteuerung. Der Umsatz wird ja bereits heute mit der MWST belastet.

Eine gerechte Aufteilung des Steueraufkommens ist deshalb mit dem Aktionsplan der OECD zur Verhinderung von wirtschaftlichen Verzerrungen durch Gewinnverkürzungen oder -verlagerungen (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) zu suchen. Dabei könnte die virtuelle Betriebsstätte durchaus ein Lösungsansatz für eine fairere Aufteilung des Gewinns sein. Wenn das Unternehmen mit seiner Internetprä-

senz wesentlich zum Erfolg beiträgt, soll der virtuellen Betriebsstätte auch ein Anteil an den Steuereinnahmen zustehen.

Roboter-Steuer. Sehr kontrovers wird auch die Idee einer Roboter-Steuer diskutiert, die das Ziel hat, die Einkommenssteuerausfälle zu kompensieren, die entstehen, wenn nach Ansicht der Initianten Arbeitsplätze wegrationalisiert werden. Erstes konkretes Projekt in der Schweiz ist der Gesetzesentwurf für die Besteuerung von Self-Scanning-Kassen im Kanton Genf [12]. Jede Kasse soll mit einer Steuer im Betrag von CHF 10 000 pro Monat belastet werden. Die Steuern werden einer Stiftung zugeführt, die 30% dieser Einnahmen in die Ausbildung im Detailhandel fliessen lässt und 70% an Detailhändler überweist, die keine Self-Scanning-Kassen einsetzen. Die Nachteile einer solchen Steuer sind: Es lässt sich kaum definieren, welche Roboter der Steuer unterworfen werden. Die Steuer hindert den technologischen Fortschritt und trägt nicht zur Erhaltung von Arbeitsplätzen bei. Besteuert wird nicht der Roboter, sondern die Unternehmung, die den Roboter einsetzt. Für die Unternehmung ist der Roboter eingesetztes Kapital, das die Produktivität steigert und höhere Erträge abwirft. Diese werden mit der Ertragsteuer erfasst, sodass es mit einer Roboter-Steuer zu einer Doppelbesteuerung kommt, welche die Attraktivität des Steuerstandortes weiter schwächt.

2.4 Auf die Compliance. Mithilfe digitaler Techniken kann das Steuersystem noch transparenter gestaltet und der Prozess der Steuererhebung weiter vereinfacht werden. In diese Richtung zielt auch das von der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) lancierte Projekt «Prozesse bei Partnern». In Workshops mit Beratern, Vertretern aus den Unternehmen und Mitarbeitern der Verwaltung wurden strategische Schwerpunktthemen wie Automatisierung der Prozesse und Ausbau der E-Gov-Anwendungen diskutiert. Im November 2017 will die ESTV über den Massnahmenkatalog informieren.

Schon heute ist eine Vielzahl von Verfahrensschritten digital möglich. So bieten die meisten kantonalen Steuerverwaltungen die Möglichkeit an, die Steuererklärung elektronisch einzureichen. Hinderlich ist dabei, dass die Steuererklärung

«Es lässt sich kaum definieren, welche Roboter der Steuer unterworfen werden.»

immer noch eigenhändig unterschrieben werden muss. Eine Motion von Ständerat *Martin Schmid* [13] will die gesetzliche Grundlage schaffen, dass dies nicht mehr notwendig ist. Er hat dabei auch die Unterstützung des Bundesrats. Bundesrat *Ueli Maurer* hat in seinem Votum vor dem Ständerat ausdrücklich erwähnt, dass die Digitalisierung «Chefsache» sei und der Bundesrat das Anliegen in einem noch grösseren Zusammenhang sehe und forcieren werde [14].

Auch im Bereich der MWST ist die Digitalisierung schon weitgehend umgesetzt. So ist die Registrierung, aber auch die Deklaration elektronisch möglich und die Anbindung

der firmeninternen EDV an die ESTV-Applikation zur Deklaration ist in der Pilotphase. Als Nächstes soll das elektronische Dossier realisiert werden, das dem Steuerpflichtigen den direkten Zugriff auf seine relevanten Daten (wie Deklarationen, Stand der Veranlagung, Verfahrensstand von Anfragen usw.) ermöglichen soll. Bei der Digitalisierung der

«Gerade im Zusammenhang mit der Ausweitung der Steuerpflicht ist es zentral, die administrativen Hürden so gering wie möglich zu halten.»

Prozesse gilt es zu beachten, dass alle Fälle abgedeckt sind und nicht nur eine (zu enge) Auswahl von Varianten zur Verfügung steht. So ist es z. B. heute bei der elektronischen Anmeldung nur möglich, sich als Einzelunternehmung oder allenfalls als juristische Person zu registrieren. Eine Privatperson, die für die Vermietung ihrer Gewerbeliegenschaft optiert und sonst keine unternehmerische Tätigkeit ausübt, ist aber kein Einzelunternehmer. Da die elektronische Anmeldung diesen Fall nicht abdeckt, muss auf die herkömmliche schriftliche Registrierung zurückgegriffen werden.

Gerade im Zusammenhang mit der Ausweitung der Steuerpflicht ist es zentral, die administrativen Hürden so gering wie möglich zu halten. Die ESTV geht davon aus, dass mit der Teilrevision des MWSTG schätzungsweise 30 000 Unternehmen neu der Steuerpflicht unterstellt werden [15]. Es werden dies vor allem die Online-Händler sein und zusätzlich (wenige) Unternehmen des Bauhaupt- und -nebgewerbes sowie (Werk-)Lieferanten, sofern sie nicht schon bereits mit der Anpassung der MWSTV ab 1. 1. 2015 [16] MWST-pflichtig geworden sind. Hürden wie Bürgschaften oder Barhinterlagen für ausländische Steuerpflichtige erschweren den Prozess der Registrierung. Die ESTV hat einen ersten Schritt bereits gemacht und die Sicherheiten auf den 1. 8. 2017 reduziert [17]. Art. 94 Abs. 2 MWSTG, der die Sicherstellung von Steuerschulden durch ausländische Steuerpflichtige regelt, ist als «Kann-Vorschrift» ausgestaltet, sodass die ESTV – zur Vereinfachung des Registrierungsprozesses – auch auf eine Sicherstellung verzichten könnte.

Eine weitere Möglichkeit wäre das «Split-Payment». Anstatt sich zu registrieren, vereinbart der Leistungserbringer mit der Steuerverwaltung, dass die Zahlung des Kunden in den Nettobetrag ohne MWST und die MWST gesplittet wird und die MWST direkt an die Steuerverwaltung überwiesen wird. Im Idealfall könnten die Plattformen den angeschlossenen Lieferanten (natürlich gegen Entgelt) die administrative Abwicklung anbieten. Da die Zahlungen der Kunden immer per Kreditkarte und über die Plattformen erfolgen, wäre dies digital und somit administrativ einfach möglich.

3. DER EINSATZ VON DIGITALEN INSTRUMENTEN

3.1 Allgemeines. Der technologische Fortschritt führt nicht nur zur Entstehung neuer Innovationen und Geschäftsmodelle.

Der digitale Wandel prägt auch stark die unternehmensinternen Prozesse der Steuerpflichtigen und findet kontinuierlich Eingang in die Besteuerungsprozesse der Steuerverwaltungen. Europaweit wächst die Anzahl der Länder, die ihre Steuerpflichtigen zur Übermittlung von standardisierten elektronischen Daten verpflichten.

In der Schweiz hat die Hauptabteilung MWST der ESTV im Juni [18] mitgeteilt, dass sie ab 1. 1. 2018 die MWST-Abrechnungen nur noch online über das Portal ESTV-Suisse-tax oder mittels Originalformular per Post akzeptiert. Mittelfristig strebt die ESTV an, dass nur noch online deklariert werden kann.

Bei den Steuerpflichtigen stellen sich Fragen zur steuerlichen Akzeptanz von elektronischen Akten wie PDF oder anderen nicht signierten Dokumenten.

3.2 Bei der Steuerverwaltung. Mittlerweile haben einige europäische Länder damit begonnen, die elektronische Übermittlung von steuerlichen Informationen in Form von standardisierten Datensätzen vorzuschreiben. Dabei müssen die Unternehmen die Daten entweder auf Anfrage im Falle einer Steuerprüfung oder aber im Rahmen der periodischen MWST-Abrechnungen unaufgefordert einreichen. Die Pflicht zum elektronischen Reporting kann sowohl ansässige als auch Steuerpflichtige mit Sitz im Ausland betreffen.

Solche Pflichten zur Übermittlung von Daten (sog. *Standard Audit File-Tax, SAF-T*) in unterschiedlicher Ausprägung kennen beispielsweise Portugal, Luxemburg, Frankreich, Litauen und Polen. Das SAF-T ist ein von der OECD entwickelter Standard für den Austausch von zuverlässigen, aus einem Buchhaltungssystem exportierten Daten [19].

SAF-T ist darauf ausgelegt, Datenbestände aus einer Reihe von Bereichen eines typischen Buchhaltungssystems wie folgt zu erfassen:

→ Hauptbuch: Journal; → Debitorenbuchhaltung: Kundenstammdateien, Rechnungen, Zahlungen; → Kreditorenbuchhaltung: Lieferantenstammdateien, Rechnungen, Zahlungen; → Anlagevermögen: Anlagenstammdateien, Abschreibungen und Aufwertungen; → Inventarisierung: Produktstammdateien, Bewegungen.

Neben der Tendenz zur Umsetzung von SAF-T setzen ausländische Steuerverwaltungen vermehrt auch auf elektronisches Reporting unter Anwendung eigener Datenformate.

«Mittelfristig strebt die ESTV an, dass nur noch online deklariert werden kann.»

So hat beispielsweise Italien am 1. 1. 2017 ein neues Mehrwertsteuergesetz in Kraft gesetzt, welches die Unternehmen dazu verpflichtet, vierteljährlich Daten über die im betreffenden Quartal ausgestellten und erhaltenen Rechnungen, Zollveranlagungen sowie zugehörige Gutschriften zu übermitteln [20]. Die entsprechenden Meldungen haben elektronisch (im XML-Format) zu erfolgen.

3.3 Beim Steuerpflichtigen. Schweizer Unternehmen gehen heute zunehmend dazu über, ihre Rechnungen in elektronischer Form zu übermitteln. Vielfach werden dazu in der Praxis jedoch unsignierte PDF-Dateien via E-Mail versendet oder in einem Kundenportal online zugänglich gemacht, was die gesetzlichen Anforderungen aus Sicht der MWST gemäss Art. 3 der Verordnung über elektronische

«Mit ihrer Praxispräzisierung zu den Themen <elektronischer Geschäftsverkehr EGV> und <Beweismittelfreiheit> hat die ESTV nun klargestellt, dass keine Pflicht zur digitalen Signatur besteht.»

Daten und Informationen (EIDI-V) nicht erfüllt. Diese sieht vor, dass die in Art. 122 MWSTV genannten Voraussetzungen für die Beweiskraft elektronischer Daten erfüllt sind, wenn die Übermittlung und Aufbewahrung mittels elektronischer Signatur abgesichert ist.

Insbesondere im B2B-Bereich bedeutete das Akzeptieren von unsignierten PDF-Rechnungen ein Risiko für den Rechnungsempfänger. Die Unsicherheit besteht, ob solche Rechnungen zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs akzeptiert werden. Mit ihrer Praxispräzisierung zu den Themen «elektronischer Geschäftsverkehr EGV» und «Beweismittelfreiheit» hat die ESTV nun klargestellt, dass keine Pflicht zur digitalen Signatur besteht [21].

So verlangt die ESTV bei übermittelten und aufbewahrten Daten unabhängig davon, ob diese auf Papier oder elektronisch vorliegen, den Nachweis des Ursprungs und der Un-

verändertheit. Zwar biete nach Ansicht der ESTV eine digitale Signatur nach wie vor den besten Schutz vor nicht feststellbaren Veränderungen. Aufgrund des Grundsatzes der Beweismittelfreiheit (Art. 81 Abs. 3 MWSTG) kann der Nachweis aber auch mit anderen Mitteln erbracht werden, wenn die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung nach Art. 957a des Obligationenrechts eingehalten sind.

Da die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung für alle Arten von Buchungsbelegen gelten, sind die Papierrechnung, die gescannte Papierrechnung und die elektronische Rechnung gemäss ESTV ausdrücklich gleichgestellt. Konkret bedeutet dies, dass bei PDF-Rechnungen keine Pflicht zur digitalen Signatur besteht und sämtliche Rechnungen sich als Nachweis zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs eignen können.

4. FAZIT UND AUSBLICK

Sowohl die Steuerverwaltungen als auch die Steuerpflichtigen werden sich weiterhin intensiv mit den Auswirkungen der Digitalisierung befassen müssen. Bei den Steuerverwaltungen steht die Steigerung der Effizienz bei der Erhebung der Steuern und die Sicherung des Steuersubstrats im Vordergrund. Bei den Steuerpflichtigen ist es die stetige Herausforderung, mit den ändernden Gesetzen und sich stetig wandelnden Anforderungen an die Compliance Schritt zu halten.

Die Digitalisierung bietet aber auch Chancen für völlig neue Entwicklungen. So hat die ESTV [22] beispielsweise als Antwort auf eine Motion den Prototyp einer App entwickelt, die den Touristen die Rückerstattung der MWST wesentlich vereinfachen soll. Anstatt mühsam Formulare auszufüllen, die vom Zoll abzustempeln sind, übernimmt diese Arbeit die App. Sie belastet die MWST auf der Kreditkarte und schreibt sie dann wieder gut, wenn das Handy mit GPS-Funktion feststellt, dass der Tourist (hoffentlich mit der Ware [23]), die die Schweiz verlassen hat. ■

Anmerkungen: Die Fondation CH2048 ist eine Allianz für eine global wettbewerbsfähige und verantwortliche Schweiz. Aktuell befasst sich die Stiftung im Reformprojekt «Digitale Revolution» auch mit den Auswirkungen auf die Steuern. 1) Dazu nachfolgend Abschnitt 2.4. 2) Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV) vom 22. Juni 1994. 3) Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) vom 12. Juni 2009. 4) Schon steuerbar waren die Telekommunikationsleistungen. 5) Anbieter in der Schweiz sind z.B. das VZ-Vermögenszentrum oder die Glarner Kantonalbank mit ihrem Investomat. 6) Art. 7 Abs. 3 lit. b Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 30. September 2016; gemäss Beschluss des Bundesrats vom 2. Juni 2017 tritt diese Regelung erst auf den 1.1.2019 in Kraft. 7) OECD International VAT/GST Guidelines und OECD C(2016)120; siehe dazu auch Luu, Chan Dien und Luchsinger, Roland, OECD: International VAT/GST Guidelines – Mögliche Auswirkungen, in: Expert Focus 2016/12 sowie Luu, Chan Dien und Dziensik, Marcella, Von Softlaw zu Hardlaw im Bereich der Mehrwertsteuer, in: Expert Focus

2017/8. 8) Geplant ist eine Änderung der MwSt-SystRL auf den 1.1.2021; Luu/Dziensik. 9) EU-Kommission, Begleitpapier zur Modernisierung MWST, Ziff. 6.2.6, Ziff. 7.1 und Ziff. 7.2.; zitiert nach Luu/Dziensik. 10) [https://www.eu\[2017\].ee/news/press-releases/eu-finance-ministers-agreed-develop-new-digital-taxation-rules](https://www.eu[2017].ee/news/press-releases/eu-finance-ministers-agreed-develop-new-digital-taxation-rules). 11) NZZ vom 18.9.2017; die heikle Besteuerung von Apple, Google und Netflix; A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, Communication from the commission to the European Parliament and the Council; Brussels 21 September 2017. 12) Aargauer Zeitung, 27. Juli 2017; 20 Millionen Strafsteuern: Self-Scanning-Kassen könnten Coop teurer zu stehen kommen. 13) Motion 17.3371 Streichung der Pflicht, die Steuererklärung zu unterzeichnen; Martin Schmid vom 31. Mai 2017; der Bundesrat hat die Annahme der Motion empfohlen, der Ständerat hat die Motion am 19. September 2017 angenommen. 14) Amtliches Bulletin zur Sitzung im Ständerat vom 19. September 2017. 15) Information des Eidg. Finanzdepartements, Revision der Mehrwertsteuer, Juni 2017 auf: <https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/themen/steuern/>

www.efd.admin.ch/efd/de/home/themen/steuern/steuern-national/revision-der-mehrwertsteuer/fb-revision_mehrwertsteuer.html. 16) Änderung von Art. 9 a MWSTV, AS 2014 3847 vom 12. November 2014. 17) Der Mindestbetrag der Sicherheiten wurde von CHF 5000 auf CHF 2000 gesenkt; <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/steuerverpflicht/leistungen-durchauslaendische-unternehmen.html>. 18) Informationsschreiben an alle Steuerpflichtigen; [https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/mitteilungen.html#accordion\[1506518229045\]](https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/mitteilungen.html#accordion[1506518229045]). 19) Guidance for the Standard Audit File – Tax (SAF-T) version 2.0, <http://www.oecd.org/tax/administration/45045602.pdf>. 20) Decreto Legislativo 127/2015, Art. 1 und Decreto Legge 78/2010, Art. 21. 21) Publikation der ESTV vom 27. September 2016 <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/elektronischer-geschaeftsverkehr.html>. 22) Vorgelegt am Workshop «Prozesse bei Partnern» der ESTV vom 19. September 2017. 23) Was mit Stichproben beim Grenzaustritt geprüft wird.

