



Abteilung I
A-5831/2024

Urteil vom 4. Juni 2025

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiber Alexander Cochardt.

Parteien

MWST-Gruppe X. _____,
(...),
Beschwerdeführerin,

Gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (2016 bis 2020); Entgeltsminderung, Leistung.

Sachverhalt:**A.**

Die Mehrwertsteuergruppe X. _____ (nachfolgend: Steuerpflichtige), bestehend aus der Y. _____ AG (nachfolgend: Gruppenmitglied 1) und der Z. _____ AG (nachfolgend: Gruppenmitglied 2), ist seit dem 15. Mai 2013 im Mehrwertsteuerregister der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen.

Gruppenmitglied 1, mit derzeitigem Sitz in (...), bezweckt gemäss Handelsregisterauszug unter anderem die Herstellung, den Vertrieb von und den Handel mit Bieren sowie Getränken und Lebensmitteln aller Art.

Gruppenmitglied 2, mit derzeitigem Sitz in (...), bezweckt gemäss Handelsregisterauszug unter anderem den Handel mit und den Vertrieb von Getränken, insbesondere für die Gastronomie.

B.

B.a An mehreren Tagen im Jahr 2022 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle über die Steuerperioden 2016 bis 2020 durch (Zeit vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2020). Daraufhin erliess die ESTV am 9. Januar 2023 die Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. 311'572. In dieser EM machte die ESTV eine Steuerkorrektur zu ihren Gunsten in Höhe von Fr. 1'785'965.– zuzüglich Verzugszinsen ab dem 30. April 2019 (mittlerer Verfall) geltend unter anderem für «Rückvergütungen aufgrund indirekter Getränkebezüge von nicht mwst-pflichtigen Dritten» (Ziff. 2.3: Fr. 647'793.95) und «Natural sponsoring im Zusammenhang mit Getränkelieferverträgen» (Ziff. 3.1: Fr. 320'824.85).

Betreffend die Korrektur in Ziff. 2.3 führte die ESTV aus, dass die Steuerpflichtige Gastgewerbebetriebe, die Getränke von externen Getränkelieferanten beziehen, Umsatzrückvergütungen gewährte. Diese Umsatzrückvergütungen wurden von der Steuerpflichtigen als Entgeltsminderung behandelt. Die ESTV ist der Ansicht, dass es sich hierbei nicht um eine Entgeltsminderung, sondern um Entgelt für eine Leistung der Gastgewerbebetriebe handelt.

Die Korrektur in Ziff. 3.1 begründete die ESTV damit, dass die Steuerpflichtige Gastgewerbebetriebe unentgeltliche Sachleistungen, bspw. das Zurverfügungstellen von Kühlschränken, erbrachte. Die ESTV ist der Ansicht, dass diese unentgeltlichen Sachleistungen im Austausch mit einer Leistung der Gastgewerbebetriebe erfolgen.

B.b Am 8. Februar 2023 bezahlte die Steuerpflichtige der ESTV die nachgeforderten Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 1'785'965.– unter Vorbehalt nach.

B.c Die Steuerpflichtige erklärte sich mit Schreiben vom 13. April 2023 mit der EM unter anderem hinsichtlich der unter Ziff. 2.3 und 3.1 nachbelasteten Steuerkorrektur nicht einverstanden und ersuchte die ESTV um Erlass einer einsprachefähigen Verfügung.

B.d Mit Verfügung vom 4. März 2024 hielt die ESTV im Wesentlichen an der EM fest und forderte für die Steuerperioden 2016 bis 2020 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 1'781'613.– (zuzüglich Verzugszins) nach.

B.e Die gegen diese Verfügung erhobene Einsprache vom 15. April 2024 wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 29. Juli 2024 ab.

C.

C.a Gegen diesen Einspracheentscheid gelangte die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Beschwerde vom 16. September 2024 ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid in Bezug auf die in der EM unter Ziff. 2.3 und 3.1 vorgenommene Steuerkorrektur aufzuheben und die Steuerkorrektur um Fr. 968'618.80 auf Fr. 812'994.20 zu reduzieren. Ihr sei die unter Vorbehalt zu viel bezahlte Steuer (zuzüglich Vergütungszins) zurückzuerstatten; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV.

C.b Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) lässt sich mit Eingabe vom 30. Oktober 2024 vernehmen und beantragt die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

Auf die vorstehenden und die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird nachfolgend unter den Erwägungen insoweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 29. Juli 2024 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2

1.2.1 Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

1.2.2 Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

1.4 Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss. Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass den Verfahrensbeteiligten spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (BGE 140 II 202 E. 5.4 f.; Urteil des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten

nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.). Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. auch Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 II 482 E. 3.2; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 1.4).

1.5 Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 143 II 268 E. 4.3.1, 143 II 202 E. 8.5, 140 II 80 E. 2.5.3 m.w.H.). Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1, 129 II 114 E. 3.1). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2014/8 E. 3.3). Es sollen all jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2016/25 E. 2.6.4.1).

Darüber hinaus kann bei der Anwendung des schweizerischen Rechts das Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Union (EU) als Erkenntnisquelle und Auslegungshilfe dienen, soweit das inländische Mehrwertsteuerrecht nicht ausdrücklich und bewusst von der Regelung der EU abweicht und einen eigenständigen Weg beschreitet. In jedem Fall aber ist die schweizerische Rechtsprechung in keiner Weise an das Mehrwertsteuerrecht der EU und die damit einhergehende Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) gebunden (BGE 138 II 251 E. 2.5.1, 125 II 480 E. 7a; Urteil des BVGer A-2585/2022 vom 29. Juni 2023 E. 2.7).

1.6 Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2016 bis 2020. Somit ist in casu das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2016 bis 2020 gültigen Fassungen (AS 2009 5203 bzw. AS 2009 6743) massgebend. Darauf wird im Folgenden – soweit nicht anders vermerkt – referenziert.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Der so genannten Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

2.2

2.2.1 Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG).

2.2.2 Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG nach dem Aussenaustritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 4.1.1; Urteil des BVGer A-1356/2022 vom 27. Oktober 2022 E. 3.2.2; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 772). Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.2.3). Das Handeln im eigenen Namen ist mutatis mutandis ebenso entscheidend für die Bestimmung des Leistungsempfängers (vgl. statt vieler: Urteil des

BVGer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 2.2.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_734/2019 vom 2. Juni 2021]).

Wenn eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person handelt (und somit nach aussen hin nicht als Leistungserbringerin auftritt), gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt (sog. direkte Stellvertretung), sofern die Voraussetzungen nach Art. 20 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG kumulativ erfüllt sind: Bst. a verlangt, dass die Vertreterin nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person gegenüber der Steuerbehörde eindeutig identifizieren kann. Bst. b setzt mit Bezug auf das Aussenverhältnis voraus, dass die Vertreterin das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses gegenüber dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses (zumindest) aus den Umständen ergibt. Hierbei ist nach objektiven Massstäben – und gerade nicht nach der Wahrnehmung des konkreten Leistungsempfängers – zu prüfen, ob Umstände vorliegen, welche auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen lassen. Lediglich aus Sicht eines objektiven Dritten muss erkennbar gewesen sein, dass der Handelnde nicht sich selbst, sondern einen Dritten verpflichten wollte (Urteil des BGer 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-713/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.3; PIERRE-MARIE GLAUSER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2025 [nachfolgend: MWST-Kommentar 2025], Art. 20 Rz. 34 f.; IMSTEPF, a.a.O., S. 773 ff.). Mithin gilt nicht der Vertreter, der im Sinne der direkten Stellvertretung in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelt, als Leistungserbringer, sondern der Vertretene (vgl. zum ganzen Absatz: Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.3.2, A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.5.2, A-2859/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 2.3.4; GLAUSER, MWST-Kommentar 2025, Art. 20 Rz. 37 ff.).

2.2.3 Das Vorliegen einer Leistung ist grundsätzlich aus der Sicht des Leistungserbringers zu beurteilen (Urteil des BVGer A-7028/2018 vom 18. September 2020 E. 2.2.1 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021]). Bestand und Umfang einer Leistung werden in erster Linie aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt (vgl. Urteil des BVGer A-5638/2022 vom 29. August 2023 E. 2.3.3). Der Begriff des verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes ist weit zu verstehen und umfasst alles, was in irgendeiner Form einer Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient (Urteil des BVGer A-2587/2020 vom 10. August 2021 E. 2.2.4 m.w.H.).

2.2.4 Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. Leistungsverhältnis). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant (statt vieler: BGE 141 II 182 E. 3.3 m.w.H.; Urteile des BVGer A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 2.2.2, A-5088/2020 vom 21. November 2022 E. 2.3). Für ein Austauschverhältnis ist erforderlich, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (statt vieler: BGE 138 II 239 E. 3.2 m.w.H.). Die Leistung muss mithin ein Entgelt auslösen (Aspekt der Kausalität; BGE 149 II 290 E. 2.2.1, 149 II 53 E. 6.1, 138 II 239 E. 3.3, je m.w.H.); der Leistungserbringer erbringt die Leistung, um ein Entgelt zu erhalten (Aspekt der Finalität; BGE 149 II 290 E. 2.2.1; Urteil des BGer 2C_967/2013 vom 19. Mai 2014 E. 2.1). Nach Rechtsprechung und Doktrin ist zur Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt die Sicht des Leistungsempfängers einzunehmen (Urteil des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.2 m.w.H.; Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 f.).

2.2.5 Gemäss der Legaldefinition in Art. 3 Bst. f MWSTG gilt als Entgelt ein Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Daraus folgt bereits, dass der Begriff Entgelt nicht nur Geldzahlungen umfasst, sondern alle vermögenswerten Leistungen. Auch die Lieferung eines Gegenstandes oder die Erbringung einer Dienstleistung kann somit Entgeltscharakter haben. Voraussetzung ist, dass zwischen den gegenseitig erbrachten Leistungen eine innere wirtschaftliche Verknüpfung besteht. Jeder Leistungserbringer muss seine eigene Leistung für den Erhalt der anderen Leistung erbringen. Gegebenenfalls liegt ein Tauschverhältnis im Sinne von Art. 24 Abs. 3 MWSTG vor (FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWST-Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWST-Kommentar 2019], Art. 24 Rz. 15). Dementsprechend besagt Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird.

Nach Art. 24 Abs. 3 MWSTG gilt bei Tauschverhältnissen der Marktwert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung. Damit handelt es sich bei Art. 24 Abs. 3 MWSTG um eine bloße Bemessungsregel, die nur anwendbar ist, wenn effektiv ein Tauschverhältnis vorliegt. Eine Definition des Tauschverhältnisses ist im Gesetz nicht vorhanden und damit der Praxis und Rechtsprechung überlassen. Tauschgeschäfte kommen in der Praxis relativ häufig vor. Die Parteien sind sich aber oft nicht bewusst, dass sie in einem Vertrag gegenläufige Leistungen vereinbaren, die je als eigentliche, selbständige Leistungen anzusehen und zu behandeln sind (DIEGO CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar 2025, Art. 24 Rz. 64 f.).

Ein Tauschverhältnis beinhaltet zwei Leistungsverhältnisse mit je einer selbständigen Leistung. Die Parteien kommen überein, dass zwei selbständige Leistungen ausgetauscht werden, wobei je das Entgelt für die eigene Leistung durch die andere Leistung erbracht werden soll (Urteil des BGer 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.2; BVGE 2011/44 E. 3.2.1; Urteil des BVerfG A-975/2015 und A-987/2015 vom 17. Dezember 2015 E. 2.3.3.1). Es ist also zu eruieren, ob tatsächlich zwei Leistungsverhältnisse vorliegen, also ob beide Parteien jeweils eine Leistung erbringen wollen, und ob beide je für den Empfang der Leistung ein Entgelt aufwenden (FISCHER/ROHNER, Tausch, Leistung an Zahlungs statt oder Rabatt bei Eintauschgeschäften, in: zsis) 2011, Best Case Nr. 7, Ziff. 3.3.2). Nicht nötig ist, dass zwei Steuerobjekte vorliegen. Art. 24 Abs. 3 MWSTG wäre etwa auch anwendbar, wenn nur einer der Beteiligten steuerpflichtig ist und somit nur das eine Leistungsverhältnis der Steuer unterliegt (vgl. zum Ganzen: CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar 2025, Art. 24 Rz. 66).

Die beiden ausgetauschten Leistungen müssen einander bedingen und eng verknüpft sein. Gleich dem Entgelt in «normalen» Leistungsverhältnissen, muss jeder Leistungserbringer seine eigene Leistung für den Erhalt der anderen Leistung erbringen. Aus Sicht beider Parteien müssen die beiden Leistungen wirtschaftlich miteinander verknüpft sein. Das Vorhandensein von zwei voneinander losgelösten Leistungsverhältnissen zwischen den gleichen Parteien mit blosser Verrechnung der beiden Entgelte begründet keinen Tausch, weil es dann an der erforderlichen Verknüpfung zwischen den beiden Leistungen fehlt. Ein Tausch kann auch gegeben sein, wenn von der einen Partei noch ein Geldbetrag (Aufpreis) entrichtet werden muss, weil die Parteien die beiden Leistungen nicht als gleichwertig ansehen (CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar 2025, Art. 24 Rz. 67 f.).

Für die Bemessung des Entgelts bei Tauschverhältnissen kann nach CLAVADETSCHER wie folgt vorgegangen werden: Sofern die Parteien (in Verträgen und/oder Rechnungen) Werte für die beiden Leistungen festgelegt haben, sollte im Prinzip auf diese abgestellt werden, ausser es wäre erwiesen, dass diese subjektiven Austauschwerte weit neben dem Marktwert lägen. Ist dieser Nachweis erfolgt, oder haben die Parteien keine solche Werte festgelegt, muss eine eigentliche Schätzung des Marktwerts der erhaltenen Leistung erfolgen. Bei dieser Schätzung (und nur dabei) kann allenfalls hilfsweise auch der Marktwert der eigenen Leistung herangezogen werden (CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar 2025, Art. 24 Rz. 74).

2.2.6 Bei Leistungen an Zahlungs statt gilt als Entgelt der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird (Art. 24 Abs. 5 MWSTG). Leistungen an Zahlungs statt unterscheiden sich insofern von den Tauschverhältnissen, als sie auf einem sog. Novationsvertrag beruhen. Darin erklärt sich der Gläubiger damit einverstanden, dass ihm der Schuldner an Stelle der ursprünglich vereinbarten Geldleistung eine geldwerte Leistung erbringt (Urteil des BGer 2C_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.3.2; GEIGER, MWST-Kommentar 2019, Art. 24 Rz. 20; TOBIAS F. ROHNER, Bestellung von Material als mehrwertsteuerrelevante Lieferung?, in: Der Schweizer Treuhänder, 2017, S. 639 ff., S. 640).

2.2.7 Von den Leistungen an Zahlungs statt und Tauschgeschäften sind insbesondere Entgeltsminderungen, z. B. durch Rabatte, Skonti oder dergleichen, abzugrenzen. Liegt eine Entgeltsminderung vor, so kann nach Massgabe der gesetzlichen Bestimmungen vom steuerbaren Umsatz ein Abzug vorgenommen werden bzw. die Umsatzsteuerschuld, gegebenenfalls nachträglich, angepasst werden (Art. 41 Abs. 1 MWSTG). Die Entgeltsminderung kann entweder direkt vom ursprünglich vereinbarten Entgelt abgezogen werden, so dass der Leistungsempfänger lediglich eine um die Entgeltsminderung gekürzte Gegenleistung entrichtet, oder durch eine volle oder teilweise Rückerstattung des Entgelts durch den Leistungserbringer, wenn der Leistungsempfänger das Entgelt bereits entrichtet hat. Entscheidend ist, dass die Änderung der Bemessungsgrundlage den ursprünglichen Leistungsaustausch erfasst (Urteil des BGer 2C_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.3.3; Urteile des BVGer A-3115/2022 vom 21. Juni 2022 E. 2.3.2.3, A-3497/2015 vom 25. Februar 2016 E. 2.5.3; MICHAELA MERZ, in: mwst.com, 2000, Art. 40 Rz. 10).

2.3 Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis mit allen seinen Tatbestandsvoraussetzungen besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen,

tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»; BVGE 2019 III/1 E. 3.1 f.; Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1, A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.5, A-3677/2016 vom 6. August 2018 E. 3.2.2 f.; vgl. CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar 2025, Art. 18 Rz. 14 ff. m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.2.6). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3 m.w.H.).

2.4

2.4.1 Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, d.h. voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; Urteil des BGer 2C_833/2016 vom 20. Februar 2019 E. 5.2.2; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.1, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.1; GEIGER, MWST-Kommentar 2019, Art. 19 Rz. 1).

Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe), werden mehrwertsteuerlich jedoch dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie entweder ein unteilbares Ganzes bilden (sog. Gesamtleistung) oder dass sie zueinander im Verhältnis einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.1, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.1, A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 2.6, je m.w.H.).

2.4.2 Eine Gesamtleistung, welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Dabei müssen die einzelnen Leistungen gemäss konstanter Gerichts- und Verwaltungspraxis sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst. Eine Gesamtleistung ist mit anderen Worten gegeben, wenn der Leistungskomplex nicht in Einzelleistungen zerlegt werden kann, die jede für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen, oder wenn die Gesamtleistung durch eine solche Zerlegung zerstört, beschädigt oder verändert würde. Liegt eine

Leistungseinheit vor, erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Mit anderen Worten gelten für die einzelnen Leistungskomponenten des Leistungskomplexes die gleichen Vorschriften bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiung (Urteil des BGer 2C_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.3.5; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.2; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.2, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.2, A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 2.6 und E. 2.6.1, A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.2, je m.w.H.).

2.4.3 Leistungen sind steuerlich ebenfalls dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG). Die Annahme einer solchen unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, setzt gemäss ständiger Rechtsprechung kumulativ voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern des Leistungskomplexes dar. Nicht massgebend sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen (Urteil des BGer 2C_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.3.4; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.3; Urteile des BVGer A-2037/2022 vom 15. Januar 2024 E. 2.5.3, A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.3). Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel dafür darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.4.3, A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.5.3; GEIGER, MWST-Kommentar 2019, Art. 19 Rz. 26).

Dass die massgebenden Kriterien kumulativ verlangt werden, bildet auch Ausdruck des Ausnahmecharakters von Art. 19 Abs. 4 MWSTG. Grundsätzlich werden mehrere Leistungen nämlich selbständig gewürdigt. Nur bei Vorliegen der einschlägigen Voraussetzungen dürfen und müssen mehrere Leistungen ausnahmsweise als Einheit betrachtet werden; andernfalls bleibt es bei der Behandlung als Leistungsmehrheit (Urteil des BGer 2C_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 3.3.3; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.3, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.3).

2.4.4 Welche Konstellation – Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung – im konkreten Einzelfall anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht. Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten. Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (BVG E 2019 III/1 E. 3.2; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.4, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.4, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.4, A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.4 m.w.H.; zum Ganzen auch: ALEXANDRA PILLONEL, MWST-Kommentar 2025, Art. 19 Rz. 6 f.).

Die Art und Weise der Fakturierung ist für die Qualifikation nach Art. 19 Abs. 1, 3 oder 4 MWSTG nicht (allein) entscheidend. Die Teilkomponenten einer Gesamtleistung oder einer Haupt- und Nebenleistung können etwa nicht einzig dadurch verselbständigt werden, dass sie in der Rechnung des Leistungserbringers gesondert ausgewiesen und selbständig versteuert werden. Umgekehrt führt die Tatsache, dass ein Gesamtentgelt in Rechnung gestellt wurde, nicht (automatisch) zur Annahme einer Gesamtleistung oder einer Haupt- und Nebenleistung (Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.4, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.4 m.w.H.; so auch: GEIGER, MWST-Kommentar 2019, Art. 19 Rz. 30; PILLONEL, MWST-Kommentar 2025, Art. 19 Rz. 6; siehe auch: NIKLAUS HONAUER et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4. Aufl. 2024, Rz. 987).

2.4.5 Von mehreren selbständigen Leistungen, die mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln sind, ist nach dem Gesagten immer dann auszugehen, wenn es sich weder um eine Gesamtleistung noch um eine Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung handelt (Art. 19 Abs. 1, 3 und 4 MWSTG; Urteile des BGer 2C_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 2.2, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1; Urteile des BVGer A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.5, A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.6, je m.w.H.).

3.

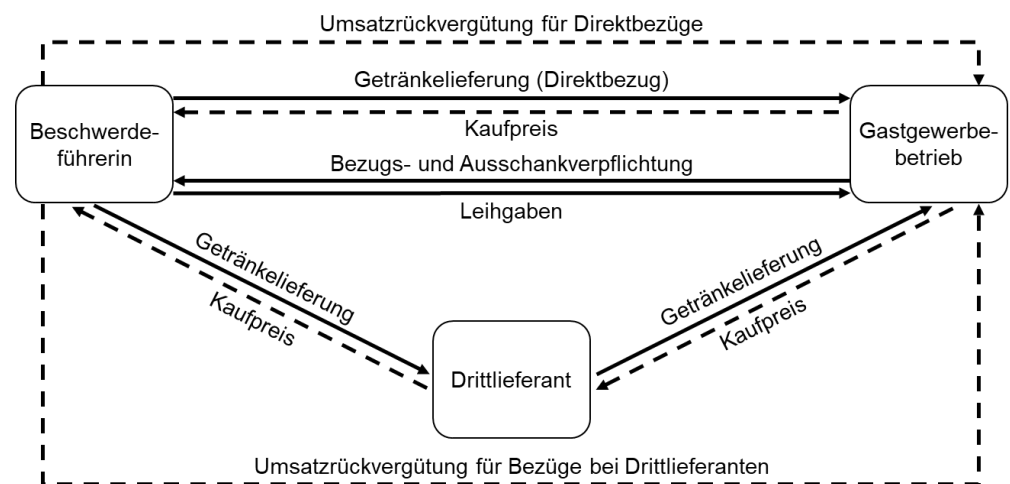
3.1 Im vorliegenden Fall präsentiert sich der hier massgebende Sachverhalt – soweit er unstrittig ist – wie folgt:

Die Beschwerdeführerin schliesst mit Gastgewerbebetrieben sogenannte «Getränkeliieferverträge» ab (vgl. act. 3 und 4). Die den Getränkeliieferverträgen beigelegten «Vertragsbedingungen für Getränkeliieferverträge»

bilden Bestandteil der Getränkelieferverträge. Im Rahmen der Getränkelieferverträge verpflichten sich die Gastgewerbebetriebe insbesondere zum (wo vereinbart, exklusiven) Bezug näher bezeichneter (...) -Getränke in bestimmter Menge pro Jahr und zum (wo vereinbart, exklusiven) Ausschank näher bezeichneter (...) -Getränke (im Offenausschank und in Flaschen). Die Gastgewerbebetriebe können die (...) -Getränke entweder direkt bei der Beschwerdeführerin (sogenannte «Direktbezüge») oder bei vereinbarten Drittlieferanten beziehen. Die Gastgewerbebetriebe entrichten den Kaufpreis für die jeweiligen Getränkelieferungen in ersterem Fall an die Beschwerdeführerin, in letzterem Fall an den Drittlieferanten. Die Beschwerdeführerin gewährt den Gastgewerbebetrieben sowohl auf den Direktbezug als auch beim Bezug bei Drittlieferanten Rabatte, die in Abhängigkeit von der Bezugsmenge berechnet werden. Bei den Direktbezügen zieht die Beschwerdeführerin die Rabatte entweder direkt vom Einkaufspreis ab oder richtet sie als jährliche Rückvergütungszahlungen (nachfolgend: Umsatzrückvergütung) an die Gastgewerbebetriebe aus. Bei den Bezügen bei Drittlieferanten richtet die Beschwerdeführerin die Rabatte als jährliche Umsatzrückvergütung an die Gastgewerbebetriebe aus.

Die Beschwerdeführerin stellt den Gastgewerbebetrieben, mit denen sie Getränkelieferverträge abschliesst, Leihgaben, u.a. Zapfanlagen, Kühlschränke, Aussenleuchten und Menükästen, zur Verfügung.

Graphisch kann der Sachverhalt wie folgt dargestellt werden:



3.2

3.2.1 In rechtlicher Hinsicht ist zwischen den Parteien zu Recht unbestritten, dass es sich bei den von der Beschwerdeführerin gegenüber den Gastgewerbebetrieben ausgerichteten Umsatzrückvergütungen für *Direktbezüge* um Entgeltsminderungen im Sinne von Art. 41 Abs. 1 MWSTG handelt.

Weiter ist – soweit ersichtlich – zu Recht unbestritten, dass die Bezugs- und Ausschankverpflichtung der Gastgewerbebetriebe als eine mehrwertsteuerlich relevante Leistung qualifiziert. Aufgrund der Getränkeliieferverträge verpflichteten sich die Gastgewerbebetriebe für die Vertragsdauer zum (wo vereinbart, exklusiven) Bezug und Ausschank bestimmter (...)Getränke (vgl. E. 3.1). Mit anderen Worten erhält die Beschwerdeführerin von den Gastgewerbebetrieben aufgrund der erwähnten Verträge Rechte im Zusammenhang mit der Lieferung bzw. dem Vertrieb von (...)Getränken (nachfolgend: Lieferrechte). Um einen kontinuierlichen Absatz der (...)Getränke zu gewährleisten und stabile Erträge zu generieren, sind die Lieferrechte für die Beschwerdeführerin von grossem Vorteil, d.h. es besteht ein entsprechendes Bedürfnis an ihnen. Die Übertragung der Lieferrechte kann damit ohne Weiteres als Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts angesehen werden (vgl. E. 2.2.1 und 2.2.3).

3.2.2 Rechtlich im Streit liegt dagegen, ob die von der Beschwerdeführerin gegenüber den Gastgewerbebetrieben ausgerichteten Umsatzrückvergütungen für Bezüge bei *Drittlieferanten* sowie die zur Verfügung gestellten Leihgaben (vgl. E. 3.1) als Entgelt bzw. Gegenleistung für die Lieferrechte anzusehen sind.

3.3 Zunächst ist auf die von der Beschwerdeführerin gegenüber den Gastgewerbebetrieben ausgerichteten Umsatzrückvergütungen für Bezüge bei Drittlieferanten näher einzugehen. Hier beziehen also die Gastgewerbebetriebe die Produkte nicht (direkt) bei der Beschwerdeführerin, sondern bei Drittlieferanten. Diese haben in der Lieferkette die Funktion von Zwischenhändlern (Beschwerdeführerin-Drittlieferant-Gastgewerbebetrieb). Analog den Getränkeliieferverträgen bei Direktbezug sehen die aktenkundigen Getränkeliieferverträge beim Bezug bei Drittlieferanten insbesondere Folgendes vor (vgl. act. 3 und 4):

- a) Bezugs- und Ausschankverpflichtung der Gastgewerbebetriebe von näher bezeichneten (...)Getränken;

- b) Umsatzrückvergütungen der Beschwerdeführerin an die Gastgewerbebetriebe in Abhängigkeit von der Bezugsmenge.

Diese Getränkelieferverträge sind geschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und dem jeweiligen Gastgewerbebetrieb. Der spezifische Drittlieferant, bei dem der Gastgewerbebetrieb die (...) -Getränke beziehen kann, wird im Getränkeliefervertrag namentlich festgehalten. Die Käufe der (...) -Getränke tätigen die Gastgewerbebetriebe danach bei den Drittlieferanten.

3.3.1 Als Entgelt gilt der Vermögenswert, den der Leistungsempfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (vgl. E. 2.2.5). Unbestrittenermassen erbringen die Gastgewerbebetriebe gegenüber der Beschwerdeführerin mit der Übertragung der Lieferrechte eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn (vgl. E. 3.2.1) und entrichtet die Beschwerdeführerin an die Gastgewerbebetriebe Umsatzrückvergütungen für die bei den Drittlieferanten bezogenen (...) -Getränke (vgl. E. 3.1). Es braucht demnach noch geprüft zu werden, ob zwischen der Leistung der Gastgewerbebetriebe und den Umsatzrückvergütungen die erforderliche wirtschaftliche Verknüpfung vorhanden ist. Eine solche Verknüpfung ist vorliegend aus der massgebenden Sicht des Leistungsempfängers (vgl. E. 2.2.4), also der Beschwerdeführerin, gegeben. Beim vorliegenden Sachverhalt kann nämlich nur davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin die erwähnten Umsatzrückvergütungen leistet, um von den Gastgewerbebetrieben die Lieferrechte eingeräumt zu erhalten. Darauf deutet insbesondere der Umstand hin, dass die den Akten zu entnehmenden Getränkelieferverträge zwischen der Beschwerdeführerin und jeweils einem Gastgewerbebetrieb (vgl. act. 3 und 4) unter anderem festhalten, die «Rabatte» würden «[a]ls Gegenleistung für die Getränkebezugspflicht» (vgl. act. 4) gewährt. Diese Formulierung legt den Schluss nahe, dass in casu die Umsatzrückvergütungen und die Lieferrechte wirtschaftlich miteinander verknüpft sind. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführerin die Lieferrechte mittelbar über Zwischenhändler, i.e. die Drittlieferanten, innerhalb der Lieferkette ausübt. Ergeben sich die in E. 3.2.1 genannten Vorteile aus den Lieferrechten – kontinuierlicher Absatz der (...) -Getränke und stabile Erträge – für die Beschwerdeführerin doch auch auf diese Weise. Die Vorinstanz geht demnach zurecht davon aus, dass die betreffenden Umsatzrückvergütungen Entgelt der Beschwerdeführerin an die Gastgewerbebetriebe für die Übertragung der Lieferrechte darstellen.

3.3.2 Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass die Umsatzrückvergütungen für Bezüge bei Drittlieferanten kein Entgelt an die Gastgewerbebetriebe, sondern Entgeltsminderungen darstellten. In ihrer Hauptbegründung bringt die Beschwerdeführerin vor, die Drittlieferanten, bei denen die Gastgewerbebetriebe die (...) -Getränke beziehen, seien ihre direkten Stellvertreter im Sinne von Art. 20 Abs. 2 MWSTG. Somit stünden die betreffenden Umsatzrückvergütungen in unmittelbarem Zusammenhang mit dem getätigten Umsatz (i.e. dem Kaufpreis für die jeweilige Getränkelieferung) und seien als Entgeltsminderung zu betrachten. Als Eventualbegründung führt die Beschwerdeführerin an, selbst bei Verneinung der soeben dargestellten, direkten Stellvertretung seien die betreffenden Umsatzrückvergütungen unter Berücksichtigung des Mehrwertsteuerrechts der EU bzw. der Rechtsprechung des EuGH als Entgeltsminderungen zu qualifizieren.

3.3.3 Im Folgenden ist auf die einzelnen Argumente einzugehen, mit welchen die Beschwerdeführerin bestreitet, dass die von ihr ausgerichteten Umsatzrückvergütungen als mehrwertsteuerliches Entgelt für die Lieferrechte qualifizieren:

Entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin trifft es nicht zu, dass die Drittlieferanten gegenüber den Gastgewerbebetrieben als direkte Stellvertreter der Beschwerdeführerin im Sinne von Art. 20 Abs. 2 MWSTG zu betrachten sind. Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, dass die Drittlieferanten gegenüber den Gastgewerbebetrieben ausdrücklich auf ein bestehendes Vertretungsverhältnis hingewiesen hätten. Ein Vertretungsverhältnis müsste sich demzufolge aus den Umständen ergeben (vgl. E. 2.2.2). Einem objektiven Dritten hätte erkennbar gewesen sein müssen, dass die Drittlieferanten nicht sich selbst, sondern die Beschwerdeführerin verpflichten wollten. Davon kann vorliegend jedoch nicht ausgegangen werden. Diverse Aspekte sprechen für einen eigenständigen Auftritt der Drittlieferanten: Bei den Drittbezügen nehmen die Drittlieferanten die Getränkebestellungen der Gastgewerbebetriebe selbst entgegen, stellen sie diesen eigenständig in Rechnung und besorgen die Lieferung der Getränke. Diese Aspekte werden – soweit ersichtlich – von der Beschwerdeführerin nicht bestritten und können zudem daraus geschlossen werden, dass die Umsatzrückvergütungen für Drittbezüge auf jenen Bezugsmengen basieren, die die Drittlieferanten der Beschwerdeführerin schriftlich bestätigen. Dass die Beschwerdeführerin – wie diese vorbringt – mit den Gastgewerbebetrieben Getränkelieferverträge abschliesst, in denen vereinbart wird, von welchem Drittlieferanten Getränke bezogen werden

können, ändert nichts am eigenständigen Auftritt der Drittlieferanten. Nach aussen treten die Drittlieferanten als Erbringer der Leistung, d.h. der Getränkelieferung, auf. Die Umsatzrückvergütungen der Beschwerdeführerin für diese Lieferungen können demnach grundsätzlich nicht als Entgeltminderung betrachtet werden. Die Drittlieferanten verkaufen als Leistungserbringer die Getränke an die Gastgewerbebetriebe (ursprünglicher Leistungsaustausch), die darauffolgenden Umsatzrückvergütungen werden aber nicht durch die Drittlieferanten ausgerichtet, sondern durch die Beschwerdeführerin. Die Umsatzrückvergütungen stellen daher keine Änderung der Bemessungsgrundlage des ursprünglichen Leistungsaustausches dar (vgl. E. 2.2.7).

Nicht weiter hilft auch der Hinweis der Beschwerdeführerin auf das Urteil des EuGH vom 24. Oktober 1996 C-317/94 Elida Gibbs Ltd/Commissioners of Customs and Excise. Das Mehrwertsteuerrecht der EU kann zwar bei der Anwendung des schweizerischen Rechts als Erkenntnisquelle und Auslegungshilfe dienen, soweit das inländische Mehrwertsteuerrecht nicht ausdrücklich und bewusst von der Regelung der EU abweicht und einen eigenständigen Weg beschreitet (vgl. E. 1.5). Vorliegend weicht der Wortlaut der europäischen Regelungen betreffend Entgeltminderungen (Art. 43 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 [ABl. L 347/1 vom 11. Dezember 2006]) von der schweizerischen (Art. 41 Abs. 1 MWSTG) jedoch deutlich ab. Zudem hat das Bundesgericht in BGE 149 II 290 den Anwendungsbereich der Entgeltminderung mit Verweis auf die Rechtsprechung zur (ursprünglichen) Warenumsatzsteuer sowie die unter dem Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) ergangene Praxis hergeleitet – ohne auf das EU-Recht einzugehen (BGE 149 II 290 E. 3.4.2 und 3.4.3). Die Rechtsprechung des EuGH kann daher nicht als Auslegungshilfe herangezogen werden. Weiterungen zu den Vorbringen der Beschwerdeführerin erübrigen sich damit.

3.3.4 Als Zwischenfazit ist demnach festzuhalten, dass die von der Beschwerdeführerin gegenüber den Gastgewerbebetrieben ausgerichteten Umsatzrückvergütungen für Bezüge bei Drittlieferanten als Entgelt für die Lieferrechte anzusehen sind.

3.4 Nachfolgend ist auf die von der Beschwerdeführerin gegenüber den Gastgewerbebetrieben zur Verfügung gestellten Leihgaben näher einzugehen.

3.4.1 Aufbauend auf der mehrwertsteuerrechtlichen Würdigung, dass die Übertragung der Lieferrechte eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn darstellt (vgl. E. 3.2.1), stellt sich die Vorinstanz sinngemäss auf den folgenden Standpunkt: Die Leihgaben würden Leistungen darstellen, welche die Beschwerdeführerin – neben den Umsatzrückvergütungen für Drittbezüge – zugunsten der Gastgewerbebetrieben und für die Lieferrechte erbringe. Damit liege ein Tauschverhältnis im Sinne von Art. 24 Abs. 3 MWSTG vor.

3.4.2 Bei einem Tauschverhältnis ist von zwei selbständigen Leistungen auszugehen, bei welchen jeweils die erhaltene Leistung als Entgelt für die eigene erbrachte Leistung anzusehen ist (vgl. E. 2.2.5). Unbestrittenermassen erbringen die Gastgewerbebetriebe gegenüber der Beschwerdeführerin mit der Übertragung der Lieferrechte eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn (vgl. E. 3.2.1) und stellt die Beschwerdeführerin Gastgewerbebetrieben, mit denen sie Getränkeliieferverträge abschliesst, Leihgaben, u.a. Zapfanlagen, Kühlschränke, Aussenleuchten und Menükästen, zur Verfügung (vgl. E. 3.1). In den Getränkeliieferverträge ist die Rede von «Leihgaben für den Betrieb [...], die für den Ausschank bzw. zur Absatzförderung der Getränke notwendig sind» (vgl. act. 3) bzw. von «leihweise zur Verfügung gestellten technischen Verkaufshilfen» (vgl. act. 4). In den Leihgaben sind Leistungen der Beschwerdeführerin im mehrwertsteuerlichen Sinn zu erblicken, können sie doch ohne Weiteres als Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts angesehen werden. Es braucht demnach noch geprüft zu werden, ob zwischen der Übertragung der Lieferrechte und den Leihgaben die erforderliche wirtschaftliche Verknüpfung vorhanden ist. Eine solche Verknüpfung ist vorliegend aus der massgebenden Sicht beider Parteien (vgl. E. 2.2.5), also der Beschwerdeführerin und der Gastgewerbebetriebe, zu beurteilen. Die Lieferrechte sind für die Beschwerdeführerin von wirtschaftlichem Wert (vgl. E. 3.2.1), weshalb sie bereit ist, dafür ein Entgelt in Form der Leihgaben zu entrichten (Kausalität). Gleichsam sind für die Gastgewerbebetriebe die Leihgaben von wirtschaftlichem Wert, gehören sie doch zur Ausstattung eines Gastgewerbebetriebs und müssten sie ansonsten anderweitig erworben werden. Daher sind die Gastgewerbebetriebe bereit, für die Leihgaben ein Entgelt in Form der Lieferrechte zu entrichten (Kausalität). Es ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die Leihgaben zur Verfügung stellt, um ein Entgelt in Form der Lieferrechte zu erzielen (Finalität). Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend macht, sie stelle die Leihgaben ausschliesslich zwecks Qualitätssicherung, Marketing und Vermeidung unlauterer Geschäftspraktiken (i.e. Verwendung von Zapfanlagen, deren Markierung

nicht mit der Marke des gezapften Getränks übereinstimmt) zur Verfügung, ist ihr nicht zu folgen. Denn – soweit ersichtlich – erfolgen die Leihgaben nicht etwa an jeden Gastgewerbebetrieb, der (...)Getränke ausschenkt, sondern lediglich an Gastgewerbebetriebe, mit denen die Beschwerdeführerin Getränkeliieferverträge abschliesst. Weiter ist davon auszugehen, dass die Gastgewerbebetriebe die Lieferrechte (zumindest auch) deswegen übertragen, um ein Entgelt in Form der Leihgaben zu erzielen (Finalität). Dass – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – daneben weitere, gewichtigere Anreize (z.B. Rabatte) bestünden, wegen denen die Gastgewerbebetriebe die Lieferrechte übertragen, vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Übertragung der Lieferrechte und den Leihgaben ist demnach zu bejahen. Die Vorinstanz geht zurecht davon aus, dass die Leihgaben – neben den Umsatzrückvergütungen für Drittbezüge – eine Gegenleistung der Beschwerdeführerin an die Gastgewerbebetriebe für die Übertragung der Lieferrechte darstellen.

3.4.3

3.4.3.1 Betreffend die Zapfanlagen wendet die Beschwerdeführerin sinn-gemäss ein, diese würden eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung der Getränkeliieferung darstellen und könnten daher nicht als Gegenleistung für die Lieferrechte angesehen werden.

3.4.3.2 Die streitbetroffenen Zapfanlagen sind daraufhin zu untersuchen, ob sie von der massgeblichen Verbrauchergruppe als eigenständige Hauptleistung oder als Nebenleistung zur Hauptleistung der Getränkeliieferung verstanden werden.

Wie in E. 2.4.3 aufgezeigt, setzt die Annahme einer unselbständigen Nebenleistung – die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt – laut ständiger Rechtsprechung kumulativ voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptleistung 1) nebensächlich ist, 2) mit dieser wirtschaftlich eng zusammenhängt, 3) sie wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und 4) üblicherweise mit ihr vorkommt. Die Bejahung einer Nebenleistung hat Ausnahmecharakter.

3.4.3.3 Für die Qualifikation der streitbetroffenen Zapfanlagen als allfällige akzessorische Nebenleistung zur Hauptleistung der Getränkeliieferung ist mit Blick auf die – wie erwähnt – kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen in einem ersten Schritt zu untersuchen, ob diese aus der vorliegend massgeblichen Verbraucheroptik eines Gastgewerbebetriebs einen eigenständigen Zweck haben oder ob sie im Verhältnis zu den (ebenfalls) an die

Gastgewerbebetriebe erbrachten Getränkelieferungen lediglich nebensächlich sind.

Mit den einzelnen Getränkebestellungen bei der Beschwerdeführerin möchte der Gastgewerbebetrieb in erster Linie Getränke erwerben, die er in seinen Lokalitäten ausschenkt. Mit der Zapfanlage, die im Wesentlichen aus einem Hahn, einer Säule und einem Bierkühler besteht, kann der Gastgewerbebetrieb Biere, die von der Beschwerdeführerin in Fässern geliefert werden, im Offenausschank anbieten. Die Zapfanlage kann für den Ausschank einer unbestimmten Menge Bier verwendet werden. So wird die Zapfanlage auch – soweit ersichtlich – nicht zusammen mit den einzelnen Getränkelieferungen abgegeben, sondern «bei Bedarf» (vgl. act. 3), und hängt deren Zurverfügungstellung nicht direkt von der Bezugsmenge ab. Insofern kann die Zapfanlage von den Gastgewerbebetrieben nicht als nebensächlich zu den Getränkelieferungen verstanden werden. Sie wird von den Gastgewerbebetrieben vielmehr als eine wesentliche eigenständige (Haupt-)Leistung verstanden. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin vermag daran auch nichts zu ändern, dass die gelieferten Bierfässer teilweise nur mit speziellen Zapfanlagen der Beschwerdeführerin verwendet werden können.

3.4.3.4 Da bereits die festgestellte Eigenständigkeit der streitbetroffenen Zapfanlagen bzw. deren fehlende Nebensächlichkeit im Verhältnis zu den Getränkelieferungen der Beschwerdeführerin die Annahme einer unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, ausschliesst, erübrigt sich die Prüfung der übrigen hierfür kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen (vgl. E. 2.4.3).

3.4.4 Betreffend die Kühlschränke, Aussenleuchten und Menükästen führt die Beschwerdeführerin aus, dass diese Werbegeschenke darstellten. Die diesbezügliche Argumentation der Beschwerdeführerin ist nicht stichhaltig, stehen die Kühlschränke, Aussenleuchten und Menükästen doch – wie in E. 3.4.2 ausgeführt – im Leistungsaustausch mit den Lieferrechten und können sie daher nicht als Geschenke gelten.

3.4.5 Demnach bleibt es dabei, dass die Leihgaben eine Gegenleistung der Beschwerdeführerin an die Gastgewerbebetriebe für die Übertragung der Lieferrechte darstellen (vgl. E. 3.4.2). Die Vorinstanz stellte für die Bemessung des Entgelts auf den Marktwert der Zurverfügungstellung der Leihgaben ab, was vorliegend nicht zu beanstanden ist (vgl. E. 2.2.5) und von der Beschwerdeführerin nicht weiter bestritten wird.

3.5 Zusammenfassend ergibt sich, dass sowohl die Umsatzrückvergütungen für Drittbezüge als auch die Leihgaben Entgelt bzw. Gegenleistungen der Beschwerdeführerin an die Gastgewerbebetriebe für die Übertragung der Lieferrechte darstellen. Folglich hat die Vorinstanz zu Recht für den hier interessierenden Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2020 die Umsatzrückvergütungen für Drittbezüge nicht als Entgeltsminderungen zugelassen und die Leihgaben als steuerbare Gegenleistung qualifiziert. Die entsprechende Steuerkorrektur ist nicht zu beanstanden, weshalb sich der vorinstanzliche Entscheid als rechtmässig erweist und die Beschwerde abzuweisen ist.

4.

Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens auf Fr. 12'500.– festzusetzen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und durch die unterliegende Beschwerdeführerin zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 12'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von ihr in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Alexander Cochardt

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)