Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung III
C-4279/2012

Urteil vom 21. August 2014

Besetzung

Richter Beat Weber (Vorsitz),
Richterin Franziska Schneider, Richter Vito Valenti,
Gerichtsschreiber Urs Walker.

Parteien

Personalwohlfahrtsstiftung der A._____, X._____,
vertreten durch lic. iur. Martin Hubatka, Rechtsanwalt,
Seestrasse 6, Postfach 1544, 8027 Zürich,
Beschwerdeführerin,

gegen

BVG- und Stiftungsaufsicht des Kantons Zürich (BVS),
Neumühlequai 10, Postfach, 8090 Zürich,
Vorinstanz.

Gegenstand

Umbuchungen von freien Mitteln in die Arbeitgeberbeitragsreserve; Verfügung der BVG- und Stiftungsaufsicht des Kantons Zürich vom 20. Juni 2012.

Sachverhalt:

A.

A.a Am 7. April 1988 beschloss der Stiftungsrat der vormaligen Personalfürsorgestiftung der A._____ die Übertragung des Kollektivversicherungsvertrages an die damalige M._____ sowie den Anschluss der Versichertengemeinschaft als Vorsorgewerk an die BVG-Sammelstiftung der M._____. Gleichzeitig wurde beschlossen, die bisherige, paritätisch besetzte Personalfürsorgestiftung in die patronale Personalwohlfahrtsstiftung (Beschwerdeführerin, PWS) umzuwandeln (vgl. Stiftungsratsprotokoll vom 29. April 1988, Akten der Vorinstanz [act.] 4.4).

A.b Die PWS bezweckt die Vorsorge für die Arbeitnehmer der "A._____" sowie deren Angehörige und Hinterbliebene durch Gewährung von Unterstützungen des Vorsorgenehmers oder seiner Hinterlassenen in Notlagen wie bei Krankheit, Unfall, Invalidität, Arbeitslosigkeit. Sie kann zur Finanzierung von Beiträgen und Versicherungsprämien auch Leistungen an andere steuerbefreite Personalvorsorgeeinrichtungen erbringen (www.zefix.ch, zuletzt abgerufen am 2. Juni 2014). Sie steht unter der Aufsicht der BVG- und Stiftungsaufsicht des Kantons Zürich (BVS, Vorinstanz). Das Vermögen der Stiftung belief sich per 31. Dezember 2010 auf Fr. 1'838'508.29 (act. 1.1).

A.c Per 1. Januar 2004 wurden die zum Vermögen der A._____ gehörenden Mittel des "Hilfsfonds für ehemalige Angestellte" (nachfolgend: Hilfsfonds) über Fr. 443'479.36 (Buchwert) an die Beschwerdeführerin überwiesen, da der letzte Begünstigte des Hilfsfonds mittels Rentenauskauf ausgeschieden war. Die Mittel des Hilfsfonds wurden in der Buchhaltung der PWS zunächst separat ausgewiesen (vgl. Bilanz für das Jahr 2004, act. 4.11), später dem Stiftungskapital zugeschlagen (vgl. "Bemerkungen zur Jahresrechnung" [act. 4.11 Beilage]).

B.

B.a Am 17. Mai 2010 beschloss der Stiftungsrat der Beschwerdeführerin, rückwirkend per 1. Januar 2010, die aus dem Hilfsfonds stammenden Mittel des Stiftungskapitals in der Höhe von Fr. 447'708.15 der Arbeitgeberbeitragsreserve zuzuweisen (vgl. Stiftungsratsprotokoll, act. 4/9). Mit Beschluss vom 22. Dezember 2011 entschied der Stiftungsrat weiter, rückwirkend per 1. Januar 2011, zusätzliche Mittel in der Höhe von Fr. 166'192.19 der Arbeitgeberbeitragsreserve zuzuweisen (vgl. Stiftungs-

ratsprotokoll, act. 5), da die Mittel des Hilfsfonds neu mit dem (höheren) Verkehrswert und nicht mehr mit dem Buchwert bewertet wurden.

B.b Nachdem die Aufsichtsbehörde aufgrund eines Prüfberichts der Kontrollstelle festgestellt hatte, dass die PWS in den Jahren 1985 – 1987 als Zahlstelle fungiert hatte und damit auch Arbeitnehmerbeiträge in die PWS geflossen waren, sie somit nicht ausschliesslich patronal finanziert worden war, erliess sie am 20. Juni 2012 folgende Verfügung:

> I. Die Stiftungsratsbeschlüsse vom 17. Mai 2010 und vom 22. Dezember 2011 werden betreffend Umbuchung von freien Mitteln in die Arbeitgeberbeitragsreserve in der Höhe von Fr. 447'708.15 und Fr. 166'192.19 aufgehoben.
>
> II. Die Personalwohlfahrtsstiftung der A._____ wird aufgefordert, die Umbuchungen von freien Mitteln in die Arbeitgeberbeitragsreserve in der Höhe von insgesamt Fr. 613'900.13 (recte: Fr. 613'900.34) samt allfälligen Zinsen innert Frist von 90 Tagen rückgängig zu machen, die Aufsichtsbehörde diesbezüglich zu informieren und die Rückbuchung in der nächsten Jahresrechnung auszuweisen.
>
> […].

B.c Mit Beschwerde vom 16. August 2012 (Beschwerdeakten [B-act.] 1) beantragte die Beschwerdeführerin, vertreten durch lic.iur. Martin Hubatka, Rechtsanwalt, Seestrasse 6, Postfach 1544, 8027 Zürich, die Aufhebung der Verfügung, eventualiter die Rückweisung an die Beschwerdegegnerin zur weiteren Abklärung, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.

Zur Begründung führte die Beschwerdeführerin hauptsächlich aus, sie habe in den Jahren 1985-1987 aufgrund einer Falschberatung durch die M._____ als Zahlstelle fungiert. Sämtliche einbezahlten Mittel seien aber an die BVG-Sammelstiftung der M._____ weitergeleitet worden. 16 Jahre nach Gründung der PWS (2004) habe die A._____ dann beschlossen, die ausschliesslich mit Mitteln des Arbeitgebers geäufneten Mittel des Hilfsfonds, welcher keine eigene Rechtspersönlichkeit besitze, in die PWS einzubringen. Offensichtlich habe die Meinung bestanden, dass dieses Vermögen als Arbeitgeberbeitragsreserve in die PWS eingebracht werde. Der Stiftungsrat sei nachvollziehbar davon ausgegangen, dass das Vermögen des Hilfsfonds auf jeden Fall dem Arbeitgeber zustehe, da der Hilfsfonds keine Verpflichtungen mehr gehabt habe, und dass das Vermögen des Hilfsfonds eigentlich nicht separat zu führen sei. Deshalb sei das Vermögen des Hilfsfonds nicht mehr getrennt geführt wor-

den. Nachdem der Stiftungsrat auf diesen formellen Fehler hingewiesen worden sei, habe er mit Stiftungsratsbeschluss vom 17. Mai 2010 die Mittel des Hilfsfonds der Arbeitgeberreserve zugewiesen (Fr. 447'708.15). Mit Beschluss vom 22. Dezember 2011 habe der Stiftungsrat das Vermögen des Hilfsfonds nicht mehr zu Buchwerten, sondern zum Verkehrswert von Fr. 613'900.13 (recte: Fr. 613'900.34) verbucht und als zusätzliche Arbeitgeberbeitragsreserve ausgewiesen.

C.
Der mit Zwischenverfügung vom 23. August 2012 einverlangte Kostenvorschuss über Fr. 2'500.- wurde am 5. September 2012 einbezahlt (B-act. 2-4).

D.
In ihrer Vernehmlassung vom 5. Oktober 2012 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden könne, sowie die Bestätigung der angefochtenen Verfügung, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin (B-act. 6).

Als Begründung verwies sie auf die Verfügung vom 20. Juni 2012. Dort führte sie aus, dass faktisch und auch schon vor 1985 Arbeitnehmerbeiträge in die PWS geflossen seien. Deshalb sei Art. 331 Abs. 3 OR anwendbar. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung habe dies zur Folge, dass Mittel der PWS – vorliegend die Mittel des Hilfsfonds – nicht nachträglich als Arbeitgeberbeitragsreserve ausgeschieden werden dürften. Ob die Arbeitnehmerbeiträge als blosse Durchläufer und irrtümlich oder nicht eingeflossen seien, sei nicht relevant und im Übrigen auch nicht nachvollziehbar (B-act. 6 Ziff. 6).

Ebenfalls irrelevant sei, dass der Hilfsfonds ausschliesslich patronal finanziert worden sei. Denn die Mittel seien im Jahr 2004 *in die freien Mittel und nicht in die Arbeitgeberbeitragsreserven* der PWS eingebracht worden (Ziff. 7 der angefochtenen Verfügung). Die Mittel des Hilfsfonds seien zunächst noch separat aufgeführt worden (act. 4/8). Ab 2005 sei der Hilfsfonds nicht mehr separat bilanziert worden, sondern nur noch das Stiftungskapital (act. 14 -18 und Bilanz in act. 1). Ob der Hilfsfonds per 1. Januar 2004 in die Arbeitgeberbeitragsreserve hätte eingebracht werden können, könne offen bleiben, da der Hilfsfonds in die freien Mittel eingebracht worden, die Bilanz anschliessend durch die Revisionsstelle geprüft und vom Stiftungsrat abgenommen worden sei. Ein möglicher Übertrag dieser Mittel in die Arbeitgeberbeitragsreserven sei damals nicht

beschlossen worden. Da aber schon vorher die freien Mittel und die Arbeitgeberbeitragsreserven separat ausgewiesen worden seien, könne heute nicht nachträglich Unkenntnis geltend gemacht werden. Es entspreche auch dem ursprünglichen Zweck des Hilfsfonds (freiwillige Ausrichtung von Renten an die ehemaligen Arbeitnehmer zur Ergänzung der Renten), dass er in die freien Mittel und diese danach nicht in die Arbeitgeberbeitragsreserven eingebracht worden seien (Ziff. 8).

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass Arbeitnehmerbeiträge in die PWS geflossen seien und Art. 331 Abs. 3 OR deshalb anwendbar sei. Der Hilfsfonds sei Teil der freien Mittel geworden und könne nicht mehr davon getrennt werden. Eine Umbuchung von freien Mitteln in die Arbeitgeberbeitragsreserve sei deshalb unzulässig (Ziff. 10).

E.
Die A._____, welche mit Zwischenverfügung vom 21. September 2012 (B-act. 5) als Beigeladene zur Stellungnahme eingeladen wurde, teilte mit Schreiben vom 15. Oktober 2012 mit, dass sie nicht als Beigeladene auftreten möchte, da sich ihre Interessen mit denjenigen der PWS voll decken würden. Dem Schreiben legte sie den 180. Jahresbericht 2011 bei (B-act. 8).

F.
Mit Zwischenverfügung vom 18. Oktober 2012 stellte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien (ohne Beigeladene) die Stellungnahmen zur Kenntnisnahme zu und schloss den Schriftenwechsel ab (B-act. 9).

G.
Auf die weiteren Vorbringen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit für die Entscheidfindung erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG; SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021), sofern keine

Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Als Vorinstanzen gelten die in Art. 33 VGG genannten Behörden.

Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören jene der Aufsichtsbehörden im Bereiche der beruflichen Vorsorge nach Art. 74 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40), dies in Verbindung mit Art. 33 Bst. i VGG. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt in casu nicht vor.

Laut Art. 37 VGG richtet sich das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht nach dem VwVG, soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt.

2.
2.1 Anfechtungsgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist der Verwaltungsakt der Vorinstanz vom 20. Juni 2012, welcher eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG darstellt.

2.2 Zur Beschwerde berechtigt ist, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat, durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 48 lit. a, b, und c VwVG). Als schutzwürdig in diesem Sinne gilt jedes faktische und rechtliche Interesse, welches eine von der Verfügung betroffene Person an deren Änderung oder Aufhebung geltend machen kann.

Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und damit unmittelbar betroffen. Sie ist daher im Sinne von Art. 48 VwVG zur Beschwerde legitimiert.

2.3 Die Beschwerdeführerin hat frist- und formgerecht Beschwerde erhoben (Art. 50 und 52 VwVG). Nachdem auch der verfügte Kostenvorschuss in der gesetzten Frist geleistet worden ist, ist auf das ergriffene Rechtsmittel einzutreten**.**

3.
3.1 Nach den allgemeinen intertemporalrechtlichen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht in der Regel diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben (BGE 130 V 1 E. 3.2), unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen.

3.2 In materiell-rechtlicher Hinsicht sind grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung haben (BGE 132 V 215 E. 3.1.1, 130 V 329 E. 2.3 und 127 V 466 E. 1). Mit der Revision des BVG per 1. Januar 2012 (sog. "Strukturreform", AS 2011 3393, BBl 2007 5669) wurde die Aufsicht in der beruflichen Vorsorge neu organisiert und es wurden neue Bestimmungen in Art. 61 ff. BVG aufgenommen. Übergangsbestimmungen zum anwendbaren Recht im Aufsichtsbereich enthält die Gesetzesänderung keine; dementsprechend gelangt das im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids in Kraft stehende Recht zur Anwendung. Die angefochtene Verfügung datiert vom 20. Juni 2012, weshalb vorliegend das BVG in seiner Fassung vom 19. März 2010 ("Strukturreform", AS 2011 3393, BBl 2007 5669, in Kraft seit 1. Januar 2012), die Verordnung über die Beaufsichtigung und Registrierung von Vorsorgeeinrichtungen (BVV 1, SR 831.435.1) in ihrer Fassung vom 10. und 22. Juni 2011 (AS 2011 3425, in Kraft seit 1. Januar 2012) und die Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVV 2) in ihrer Fassung vom 16. November 2011 (AS 2011 5679, in Kraft seit 1. Januar 2012) anwendbar sind.

4.

Das Bundesverwaltungsgericht prüft gemäss Art. 49 VwVG die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich der Überschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die Unangemessenheit, wenn nicht eine kantonale Behörde als Beschwerdeinstanz verfügt hat. Da sich die Kognition in oberer Instanz nur verengen, nicht aber erweitern kann, gilt es jedoch zu beachten, dass die Aufsichtstätigkeit im Bereich der beruflichen Vorsorge als Rechtskontrolle ausgestaltet ist (vgl. ISABELLE VETTER-SCHREIBER, Berufliche Vorsorge, Kommentar, Zürich 2009, Art. 62 N. 1), weshalb sich auch das angerufene Gericht – in Abweichung von Art. 49 Bst. c VwVG – auf eine Rechtskontrolle zu beschränken hat, soweit Entscheide des Stiftungsrates zu überprüfen sind (BGE 135 V 382 E. 4.2, Urteil BGer 9C_756/2009 vom 8. Februar 2010 E. 5).

5.

5.1 Die Aufsichtsbehörde BVG hat darüber zu wachen, dass die Vorsorgeeinrichtungen, die Revisionsstellen für berufliche Vorsorge, die Experten für berufliche Vorsorge sowie die Einrichtungen, die nach ihrem Zweck der beruflichen Vorsorge dienen, die gesetzlichen Vorschriften einhalten und dass das Vorsorgevermögen zweckgemäss verwendet wird

(Art. 62 Abs. 1 BVG, in der ab dem 1. Januar 2012 gültigen Fassung, vgl. AS 2011 3393; BBl 2007 5669), indem sie insbesondere die Übereinstimmung der statutarischen und reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtungen und der Einrichtungen, die nach ihrem Zweck der beruflichen Vorsorge dienen, mit den gesetzlichen Vorschriften prüft (Bst. a), von den Vorsorgeeinrichtungen und den Einrichtungen, die nach ihrem Zweck der beruflichen Vorsorge dienen, jährlich Berichterstattung fordert, namentlich über die Geschäftstätigkeit (Bst. b), Einsicht in die Berichte der Kontrollstelle und des Experten für berufliche Vorsorge nimmt (Bst. c), die Massnahmen zur Behebung von Mängeln trifft (Bst. d) und Streitigkeiten betreffend das Recht der versicherten Person auf Information beurteilt (Bst. e).

5.2 Die Aufsichtsbehörde ist gemäss Art. 62 Abs. 1 Bst. d BVG auch befugt, Massnahmen zur Behebung von Mängeln zu treffen. Hierzu stehen ihr repressive und präventive Aufsichtsmittel zur Verfügung. Mittels des repressiven Handelns soll der rechtmässige Zustand wieder hergestellt werden, und die präventiven Mittel sind darauf ausgelegt, gesetzes- und statutenwidriges Verhalten der Pensionskasse durch eine laufende Kontrolle ihrer Geschäftstätigkeit zu verhindern. Als repressive Aufsichtsmittel kommen unter anderem in Frage, die Mahnung pflichtvergessener Organe, das Erteilen von Weisungen oder Auflagen, soweit die Vorsorgeeinrichtung keinen Ermessensspielraum hat, oder die Aufhebung und Änderung von Entscheiden oder Erlassen der Stiftungsorgane, wenn und soweit diese gesetzes- oder urkundenwidrig sind (ISABELLE VETTER-SCHREIBER, Staatliche Haftung bei mangelhafter BVG-Aufsichtstätigkeit, Zürich 1996, S. 63 ff.; CHRISTINA RUGGLI, Die behördliche Aufsicht über Vorsorgeeinrichtungen, Basel 1992, S. 111 ff.; JÜRG BRÜHWILER, Obligatorische berufliche Vorsorge, in: Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Ulrich Meyer [Hrsg.], 2. Aufl. 2007, S. 2020 Rz 52). Die Aufzählung ist nicht abschliessend. Auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen steht fest, dass die Aufsichtsbehörde bloss dann mittels Massnahmen repressiv eingreifen kann, falls sie im Handeln der Vorsorgeeinrichtung einen Verstoss gegen gesetzliche oder statutarische Vorschriften erkennt. Die Aufsichtstätigkeit ist mithin als eine Rechtskontrolle ausgestaltet (ISABELLE VETTER-SCHREIBER, a.a.O., S. 33f.; CARL HELBLING, Personalvorsorge und BVG, 8. Auflage, Bern 2006, S. 667). Dabei hat die Aufsichtsbehörde zu beachten, dass der Vorsorgeeinrichtung ein Ermessen zusteht. Sie hat nur bei Ermessensfehlern (Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens) einzugreifen, während ein sich an den Rahmen des Ermessens haltendes Verhalten ein richtiges Verhalten darstellt, das die Aufsichtsbe-

hörde nicht korrigieren darf (HANS MICHAEL RIEMER, GABRIELA RIEMER-KAFKA, Das Recht der beruflichen Vorsorge in der Schweiz, 2. Aufl., Bern 2006, § 2 Rz. 98, S. 62 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; vgl. auch JÜRG BRÜHWILER, a.a.O, S. 2019 Rz. 51).

6.
Anfechtungsgegenstand und Ausgangspunkt bildet die angefochtene Verfügung. Davon zu unterscheiden ist der Streitgegenstand. Im Bereich der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist der Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, welches – im Rahmen des durch die Verfügung bestimmten Anfechtungsgegenstandes – den auf Grund der Beschwerdebegehren angefochtenen Verfügungsgegenstand bildet (BGE 110 V 48 E. 3b und c, mit Hinweisen; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 44 ff.).

Umstritten ist vorliegend die Rechtmässigkeit der Anordnung der Vorinstanz, wonach die zwei Stiftungsratsbeschlüsse aufzuheben und die darin beschlossenen Umbuchungen der vom Hilfsfonds eingebrachten Mittel von Fr. 447'708.15 sowie die durch die Höherbewertung über Fr. 166'192.19 entstandenen zusätzlichen freien Mittel in die Arbeitgeberbeitragsreserven rückgängig zu machen sind.

Nicht umstritten ist – abgesehen von den aus dem Hilfsfonds stammenden Mitteln –, dass ausser den bisher als Arbeitgeberbeitragsreserven ausgewiesenen Mitteln (per 31.12.2009: Fr. 450'325.-) der Rest des Stiftungsvermögens den freien Mitteln bzw. dem Stiftungskapital zugewiesen ist.

7.
7.1 Die Vorinstanz begründet ihre Anordnung damit, dass in den Jahren 1985 bis 1987 und insbesondere auch schon vorher (B-act. 1 Beilage 1 Ziff. 6) Arbeitnehmerbeiträge in die PWS eingeflossen seien und damit keine rein patronale Stiftung vorliege. Somit sei – unter Hinweis auf die Urteile des Bundesgerichts 9C_804/2010 vom 20. Dezember 2010, E. 3.3 f., sowie 9C_954/2010 vom 16. Mai 2011, E. 6.1 – Art. 331 Abs. 3 OR anwendbar, wonach der Arbeitgeber seine Beiträge aus eigenen Mitteln oder aus Beitragsreserven der Vorsorgeeinrichtung erbringt, die von ihm vorgängig hierfür geäufnet und gesondert ausgewiesen worden sind. Somit seien Arbeitgeberbeitragsreserven zwingend gesondert auszuweisen. Am 1. Januar 2004 seien die Mittel des Hilfsfonds in die freien Mittel der PWS eingeflossen und zunächst unter den freien Mitteln separat auf-

geführt worden (B-act. 1 Beilage 2 Ziff. 7). Ab 2005 seien sie nicht mehr separat bilanziert worden. Da sie nie als Arbeitgeberbeitragsreserven ausgewiesen worden seien, könnten die aus dem Hilfsfonds eingegangenen Mittel nur als freie Mittel und nicht als Arbeitgeberbeitragsreserven qualifiziert werden. Offen könne hier bleiben, ob die Mittel des Hilfsfonds im Jahr 2004 in die speziell ausgewiesene Arbeitgeberbeitragsreserve hätte eingebracht werden dürfen.

Die Umbuchungen in den Jahren 2010 und 2011 seien somit unrechtmässig, da die PWS nicht ausschliesslich patronal finanziert worden sei und die umgebuchten Mittel vorher nicht gesondert als Arbeitgeberbeitragsreserven ausgewiesen worden seien. Es sei irrelevant, dass das Vermögen des Hilfsfonds rein patronal finanziert worden sei; ebenso irrelevant sei, dass die Mittel des Hilfsfonds irrtümlich in die freien Mittel und nicht in die Arbeitgeberbeitragsreserven geflossen seien; der Irrtum sei im Übrigen nicht belegt.

7.2 Die Beschwerdeführerin begründet die Rechtmässigkeit der beiden Umbuchungen damit, dass vorliegend Art. 331 Abs. 3 OR nicht anwendbar sei. Es sei auf einen Beratungsfehler der M._____ zurückzuführen, dass Arbeitnehmerbeiträge in die Stiftung eingeflossen seien. Die Beschwerdeführerin sei ab dem 1. Januar 1985 unbelastet von Arbeitnehmerbeiträgen (S. 11). Alle Beiträge seien an die BVG-Sammelstiftung weitergeleitet worden, die Stiftung habe nur als Zahlstelle gedient (B-act. 1 S. 5). Ferner handle es sich beim Hilfsfonds ausschliesslich um Vermögen der Arbeitgeberin, was von der N._____ bestätigt werde. Der Hilfsfonds besitze keine eigene Rechtspersönlichkeit, er bestehe ausschliesslich aus ausgesondertem Sondervermögen der Arbeitgeberin. Es habe damals offenbar die Meinung bestanden, dass der Hilfsfonds in die Arbeitgeberbeitragsreserven eingebracht werde (B-act. 6). Der Stiftungsrat sei nachvollziehbarerweise davon ausgegangen, dass das Vermögen auf jeden Fall dem Arbeitgeber zustehe und nicht separat zu führen sei. Deshalb sei es nicht mehr gesondert ausgewiesen worden. Erst Jahre später sei die Beschwerdeführerin auf diesen formellen Fehler aufmerksam gemacht worden.

Die 1988 erfolgte Umwandlung der Stiftung in eine rein durch den Arbeitgeber finanzierte Wohlfahrtsstiftung sei von der Vorinstanz genehmigt worden. In diese rein durch den Arbeitgeber finanzierte Stiftung ohne Arbeitnehmerbeiträge habe die Arbeitgeberin nach 16 Jahren den Hilfsfonds eingebracht, welcher ebenfalls rein patronal finanziert worden sei. Die

Beschwerdeführerin wolle nun lediglich diesen Teil formell in Arbeitgeberbeitragsreserven umwandeln (S. 11).

Selbst für den Fall, dass vorliegend Art. 331 Abs. 3 OR anwendbar wäre, könnte die Vorinstanz vorliegend die Bildung der strittigen Arbeitgeberbeitragsreserve nicht unterbinden. Die Vorinstanz stütze sich ausschliesslich auf formelle Kriterien und lasse ausser Acht, dass die von der Vorinstanz genannten Bundesgerichtsentscheide ausschliesslich zum Ziel gehabt hätten zu vermeiden, dass der Arbeitgeber Arbeitnehmerbeiträge vereinnahmen könne. Die Vorinstanz lasse weiter ausser Acht, dass vorliegend nur ein Teil des Vermögens als Arbeitgeberbeitragsreserve ausgeschieden werden solle. Selbst wenn noch geringe Anteile an Arbeitnehmerreserven verblieben wären, was vorliegend nicht erwiesen sei, müsste festgestellt werden, dass diese nach wie vor durch die verbleibenden freien Mittel gedeckt wären (S. 13). Somit würde dem Leitsatz des Bundesgerichts, dass Arbeitgeber keine Arbeitnehmerbeiträge vereinnahmen dürften (S. 12), nach wie vor Rechnung getragen.

7.3

7.3.1 Zunächst ist die Anwendbarkeit von Art. 331 Abs. 3 OR zu prüfen.

Das Bundesgericht hat in zwei Entscheiden – u.a. unter Hinweis auf den Wortlaut der Bestimmung – klargestellt, dass für deren Anwendbarkeit die Tatsache massgeblich ist, ob auch Arbeitnehmerbeiträge in die Stiftung eingeflossen sind (Urteil 9C_804/2010 vom 20. Dezember 2010, E. 3.3 f., sowie 9C_954/2010 vom 16. Mai 2011, E. 6.1).

Vorliegend ist der Anwendbarkeit von Art. 331 Abs. 3 OR im Sinne der Ausführungen der Vorinstanz zuzustimmen. Denn es steht fest, dass vor dem 1. Januar 1985 Arbeitnehmerbeiträge in die Stiftung eingeflossen sind. Die N._____ führt in ihrer Analyse vom 21. Dezember 2011 (act. 4.1) zur ehemaligen Personalfürsorgestiftung aus: "Die Jahresrechnungen der Personalfürsorgestiftung der achtziger Jahre zeigen als grösste Posten die Beiträge von Arbeitgeber *und Arbeitnehmer* (Hervorhebung durch das Gericht) sowie die Prämienzahlung an die Versicherung". Die Bilanz per 31. Dezember 1984 (act. 4.2) weist ein Vermögen von Fr. 260'453.10 aus, wobei Fr. 225'849 als Arbeitgeberbeitragsreserven ausgeschieden sind; ferner weist diese Bilanz explizit periodische Beiträge (Fr. 33'398.35) und Freizügigkeitseinlagen (Fr. 25'647.-) *der Arbeitnehmer* aus. Im Schreiben der Personalfürsorgestiftung vom 5. Mai 1988 an die

Stiftungsaufsicht des Kantons Zürich (act. 4.5) wird zudem darauf hingewiesen, "dass die Stiftung *von nun an* rein patronal finanziert werden soll." Dies heisst nichts anderes, als dass sie vorher nicht rein patronal finanziert war und somit auch Arbeitnehmerbeiträge eingeflossen sind. Somit ist laut der klaren Rechtsprechung des Bundesgerichts vorliegend Art. 331 Abs. 3 OR anwendbar.

Dies hat zur Folge, dass die nicht als Arbeitgeberbeitragsreserven ausgeschiedenen Mittel der Beschwerdeführerin als freie Mittel zu qualifizieren und zu verbuchen sind. Falls – wie vorliegend – eingehende Mittel nicht als Arbeitgeberbeitragsreserven eingebucht werden, gehören sie zu den freien Mitteln und können laut Art. 331 Abs. 3 OR nicht in die Arbeitgeberbeitragsreserven umgebucht werden. Eine Umbuchung ohne vorhergehende gesonderte Äufnung und gesonderte Verbuchung war nur bis zum 31. Dezember 1984 möglich (vgl. BGE 138 V 502, E. 5.3; Urteile 9C_804/2010 E. 3.6 und 9C_954/2010 E. 6.2).

Bei diesem Ergebnis kann offengelassen werden, ob auch die Funktion der Beschwerdeführerin als Zahlstelle in den Jahren 1985 – 1987 zur Anwendbarkeit von Art. 331 Abs. 3 OR führen muss oder ob für die besagte Zeitspanne die Beschwerdeführerin lediglich in "treuhänderischer" Geschäftsbesorgung die Erhebung der Beiträge der Arbeitnehmer für die Durchführung der beruflichen Vorsorge übernommen hat (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts C-5780/2008 vom 25. Oktober 2011, E. 2.2.6, mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts B 137/06 vom 14. Dezember 2007, E. 4.4), was nicht zwingend zur Anwendbarkeit von Art. 331 Abs. 3 OR hätte führen müssen.

7.3.2 Nichts ableiten kann die Beschwerdeführerin aus der Tatsache, dass die 1988 erfolgte Umwandlung in eine rein durch den Arbeitgeber finanzierte Wohlfahrtsstiftung von der Vorinstanz genehmigt worden ist. Entscheidend für die Frage der Anwendbarkeit von Art. 331 Abs. 3 OR ist laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung einzig, dass auch Arbeitnehmerbeiträge in die Stiftung geflossen sind, was hier nachweislich der Fall ist. Zudem handelt es sich vorliegend nicht um eine reine Finanzierungsstiftung, sieht doch die Stiftungsurkunde als Zweck nicht nur die Finanzierung von Beiträgen und Versicherungsprämien an andere steuerbefreite Personalvorsorgeeinrichtungen vor, sondern als Hauptzweck die Vorsorge von Arbeitnehmern sowie deren Angehörige und Hinterbliebene (vgl. Art. 3 der Stiftungsurkunde vom 29. Juni 1988 [B-act. 1 Beilage 4]. Ebenfalls nichts ableiten kann die Beschwerdeführerin angesichts dieser bun-

desgerichtlichen Rechtsprechung aus der Tatsache, dass die Arbeitnehmerbeiträge nachgewiesenermassen nur geringfügig waren. Im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts C-2516/2012 vom 7. März 2014 wird ergänzend zu der bundesgerichtlichen Rechtsprechung festgehalten, dass es auch in solchen Fällen nicht zulässig sei, eindeutig ausschliesslich vom Arbeitgeber finanzierte Stiftungsmittel bilanztechnisch "nach Massgabe der Beitragsverhältnisse" jederzeit umzubuchen (E. 3.3.5).

7.3.3 Zu prüfen bleibt, ob die Mittel des Hilfsfonds trotz Anwendbarkeit von Art. 331 Abs. 3 OR aufgrund eines "Irrtums" in die Arbeitgeberbeitragsreserven umgebucht werden dürfen.

Es ist unbestritten, dass es sich beim Hilfsfonds nicht um eine Stiftung, sondern um ein ausgesondertes Vermögen der Stifterin handelt (vgl. dazu auch act. 13/2). Da der Hilfsfonds keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, untersteht er nicht den stiftungsrechtlichen Bestimmungen. Die Arbeitgeberin hat über diese Mittel frei verfügen können. Somit hätte die Arbeitgeberin rechtmässig beschliessen können, diese Mittel unter dem Titel Arbeitgeberbeitragsreserven in den Wohlfahrtsfonds einzubringen. Auch die Beschwerdeführerin hätte diese Mittel rechtmässig unter dem Titel Arbeitgeberbeitragsreserve annehmen und einbuchen dürfen, liegt doch die Finanzierung von Beiträgen an andere Vorsorgeeinrichtungen innerhalb des Stiftungszwecks (vgl. dazu 9C_804/2010, E. 3.6.).

Vorliegend sind die Mittel des Hilfsfonds jedoch unbestrittenermassen zunächst zwar separat, aber *nicht als Arbeitgeberbeitragsreserven* ausgewiesen worden (vgl. Bilanz vom 31.12.2004, act. 4/8, 4/11), obwohl in der Bilanz der Beschwerdeführerin nachgewiesenermassen bereits seit mindestens dem Jahr 2002 ein separates Konto "Arbeitgeberbeitragsreserven" ausgewiesen war (vgl. Jahresbilanzen, act. 21/1, 20/1, 19/1, 18/2, 17/2, 16/2, 15/2, 14/2,). In den Akten bestehen keine Hinweise darauf, wonach im Jahr 2004 der Wille der Arbeitgeberin einerseits und insbesondere der Wille des Stiftungsrates der Beschwerdeführerin andererseits dahin gegangen wäre, diese Mittel ausschliesslich in die Arbeitgeberbeitragsreserven fliessen zu lassen. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, es habe damals offensichtlich die Meinung bestanden, dass dieses Vermögen als Arbeitgeberbeitragsreserve in die Beschwerdeführerin eingebracht werde (vgl. B-act. 1 S. 6), ist durch nichts belegt. Dass im Anschluss an die Übertragung der Mittel im Jahr 2004 diese während mehrerer Jahre bis ins Jahr 2010 nicht als Arbeitgeberbeitragsreserven geführt worden sind, lässt im Gegenteil eher darauf schliessen, dass man

allgemein davon ausging, dass die Mittel des Hilfsfonds zu Recht als freie Mittel und nicht als Arbeitgeberbeitragsreserven einbracht worden sind. Dies entspricht auch dem ursprünglichen Zweck des Hilfsfonds, wie die Vorinstanz in ihrer Verfügung zu Recht feststellt (B-act. 1 Beilage 2, Ziff. 9, B-act. 6 Ziff. 8).

Zuletzt ist festzuhalten, dass die Erstellung einer ordnungsgemässen Buchhaltung zu den Kernaufgaben des Stiftungsrates gehört. Die Kontrollstelle ihrerseits hat – als professionelle Dienstleistungsanbieterin – die Rechtmässigkeit der Buchhaltung zu bestätigen. Da im Zeitraum von 2004 bis 2010 weder vom Stiftungsrat noch von der Kontrollstelle die Frage aufgeworfen worden ist, ob die Mittel des Hilfsfonds allenfalls zu Unrecht in den freien Mittel verbucht worden seien, obwohl während dieser Zeit ein separates Konto Arbeitgeberbeitragsreserve geführt worden ist, ist der heute geltend gemachte Irrtum nicht glaubwürdig. Dem Antrag auf Aufhebung der Verfügung wegen Irrtums könnte wegen fehlenden rechtsgenüglichen Nachweises eines Irrtums nicht entsprochen werden, soweit angesichts der strikten Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die Anwendung von Art. 331 Abs. 3 OR eine Umbuchung wegen Irrtums überhaupt möglich wäre.

7.4 Die Vorinstanz hat demnach zu Recht verlangt, dass die beiden Umbuchungen rückgängig gemacht werden. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

8.

8.1 Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG auferlegt die Beschwerdeinstanz in der Entscheidformel die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Demnach wird vorliegend die Beschwerdeführerin kostenpflichtig. Nach dem Reglement vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) werden die Verfahrenskosten auf Fr. 2'500.- festgelegt. Sie sind durch die Bezahlung des Kostenvorschusses beglichen.

8.2 Gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG kann die Beschwerdeinstanz der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene Kosten zusprechen. Allerdings steht der obsiegenden Vorinstanz gemäss Art. 7 Abs. 3 VGKE keine Parteientschädigung zu.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 2'500.- festgelegt und sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Sie sind mit der Bezahlung des Kostenvorschusses von Fr. 2'500.- beglichen.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)
– das Bundesamt für Sozialversicherungen (Eingeschrieben)
– die Oberaufsichtskommission BVG (Eingeschrieben)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Beat Weber	Urs Walker

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: