Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.605/2004 /ast

Urteil vom 26. April 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Uebersax.

Parteien
Personalstiftung der Firma X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Tax Partner AG, Steuerberatung,

gegen

Amt für berufliche Vorsorge und Stiftungsaufsicht des Kantons Luzern, Bundesplatz 14, 6003 Luzern,
Eidgenössische Beschwerdekommission der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, route de Chavannes 35, 1007 Lausanne.

Gegenstand
Übernahme von Arbeitgeberbeiträgen zu Lasten des freien Stiftungsvermögens,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Beschwerdekommission der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 13. September 2004.

Sachverhalt:
A.
Mit öffentlicher Urkunde vom 15. Mai 1998 wurde die Personalstiftung der Firma X._____ AG errichtet (nachfolgend: Personalstiftung). Der entsprechende Eintrag im Handelsregister des Kantons Luzern erfolgte am 27. Mai 1998. Gemäss Art. 2 der Stiftungsurkunde bezweckt die Personalstiftung die Vorsorge zugunsten der Mitarbeiter der Stifterfirma sowie deren Hinterbliebenen gegen die wirtschaftlichen Folgen von Alter, Invalidität und Tod sowie die Gewährung von Unterstützungsleistungen in Notlagen wie Krankheit, Unfall, Invalidität oder Arbeitslosigkeit. Die Stiftung kann auch Zuwendungen an andere steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen machen, denen die Stifterfirma angeschlossen ist; insbesondere können reglementarische Arbeitgeberbeiträge im Rahmen der genannten Vorsorgeeinrichtungen finanziert werden. Die Personalstiftung nimmt an der Durchführung der obligatorischen Versicherung gemäss dem Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Berufsvorsorgegesetz, BVG; SR 831.40) nicht teil.

Mit der Errichtung der Personalstiftung wurden zwei frühere Stiftungen zusammengelegt, nämlich die Wohlfahrtsstiftung für die Arbeiter und Arbeiterinnen der Firma X._____ AG (nachfolgend: Arbeiter-Wohlfahrtsstiftung) und die Wohlfahrtsstiftung für die Angestellten der Firma X._____ AG (nachfolgend: Angestellten-Wohlfahrtsstiftung). Die Personalstiftung übernahm das gesamte Vorsorgevermögen der beiden fusionierten Stiftungen mit allen Aktiven und Passiven. In der Angestellten-Wohlfahrtsstiftung war am Stichtag der Fusion (31. Dezember 1996) eine Arbeitgeberbeitragsreserve im Betrag von Fr. 500'000.– ausgeschieden. Diese Reserve wurde im Geschäftsjahr 1999 vollständig aufgelöst. Seither leistete die Arbeitgeber- und Stifterfirma keine Einlagen mehr in die Arbeitgeberbeitragsreserve der Personalstiftung.
B.
Am 22. Dezember 2000 beschloss der Stiftungsrat der Personalstiftung, die Arbeitgeberbeiträge der Arbeitgeber-

und Stifterfirma X._____ AG im Geschäftsjahr 2000 im Betrag von Fr. 1'000'000.– zu übernehmen. Die entsprechende Summe wurde in der Jahresrechnung 2000 unter der Position "Anteil an Arbeitgeberbeiträge (BVG-Sammelstiftung der X._____ AG)" als Aufwand verbucht. Nachdem die Kontrollstelle dazu keine Vorbehalte angebracht hatte, genehmigte der Stiftungsrat die Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 2000.

Mit Verfügung vom 15. Oktober 2001 nahm das Amt für berufliche Vorsorge und Stiftungsaufsicht des Kantons Luzern (nachfolgend: Aufsichtsbehörde) vom Bericht der Kontrollstelle und von der Jahresrechnung 2000 Kenntnis. Als Bemerkung fügte die Aufsichtsbehörde an, dass der Arbeitgeber seine Beiträge entweder aus eigenen Mitteln oder aus Beitragsreserven, die von ihm vorgängig geäufnet und gesondert ausgewiesen worden seien, zu erbringen habe. Die Personalstiftung wurde aufgefordert, den Anteil an Arbeitgeberbeiträgen von Fr. 1'000'000.– in der Jahresrechnung 2001 zurückzuführen. Nachdem die Personalstiftung in der Folge am beanstandeten Vorgehen festgehalten hatte, wies die Aufsichtsbehörde den Stiftungsrat mit Verfügung vom 15. April 2003 an, ihr innert zwei Monaten nach Eintritt der Rechtskraft der Verfügung den verbindlichen und schriftlichen Nachweis für die Rückführung des im Geschäftsjahr 2000 entnommenen freien Stiftungskapitals im Betrag von Fr. 1'000'000.– durch die Arbeitgeberfirma der X._____ AG zu erbringen; gleichzeitig untersagte sie dem Stiftungsrat, bis zur rechtskräftigen Erledigung des Verfahrens weitere Arbeitgeberbeiträge aus dem freien Stiftungskapital der Personalstiftung zu finanzieren.

C.

Am 13. September 2004 wies die Eidgenössische Beschwerdekommission der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (nachfolgend: Beschwerdekommission) eine gegen die Verfügung der Aufsichtsbehörde vom 15. April 2003 erhobene Beschwerde der Personalstiftung ab, soweit sie darauf eintrat.

D.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 18. Oktober 2004 an das Bundesgericht stellt die Personalstiftung der Firma X._____ AG die folgenden Rechtsbegehren:

"1. Das Urteil der Eidg. Beschwerdekommission vom 13. September 2004 sowie die Verfügung des Amtes für berufliche Vorsorge und Stiftungsaufsicht des Kantons Luzern vom 15. April 2003 seien aufzuheben.

2. Es sei festzustellen, dass der Stiftungsratsbeschluss vom 22. Dezember 2000 betreffend Übernahme der Arbeitgeberbeiträge der X._____ AG im Geschäftsjahr 2000 im Betrag von CHF 1 Mio. und die in der Stiftungsrechnung vorgenommene Buchung Gesetz und Statuten der Personalstiftung entspricht.

3. Das Amt für berufliche Vorsorge und Stiftungsaufsicht des Kantons Luzern sei anzuweisen, die Jahresrechnung 2000 der Personalstiftung der X._____ AG ohne den Vorbehalt betreffend den Aufwand von CHF 1 Mio. zu genehmigen.

4. Es sei festzustellen, dass die Stifterfirma X._____ AG durch das Amt für berufliche Vorsorge und Stiftungsaufsicht weder direkt noch indirekt angehalten werden kann, die von der Personalstiftung erhaltene Zuwendung über CHF 1 Mio. an die Personalstiftung zurückzuführen.

5. Die in der Verfügung vom 15. April 2003 durch das Amt für berufliche Vorsorge und Stiftungsaufsicht festgesetzten Verfahrenskosten von CHF 2'900 sowie die Verfahrenskosten der Vorinstanz von CHF 2'500 seien durch den Staat zu übernehmen.

..."

Die Aufsichtsbehörde sowie das Bundesamt für Sozialversicherung schliessen unter jeweiligem Verzicht auf eine ausführliche Vernehmlassung auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Die Beschwerdekommission hat auf Vernehmlassung und Antrag verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Die vom Kanton bezeichnete Aufsichtsbehörde wacht darüber, dass die Vorsorgeeinrichtungen die gesetzlichen Vorschriften einhalten (Art. 62 Abs. 1 i.V.m. Art. 61 Abs. 1 BVG). Sie ist befugt, Massnahmen zur Behebung von Mängeln zu treffen (Art. 62 Abs. 1 lit. d BVG). Ihre Verfügungen können an die Eidgenössische Beschwerdekommission weitergezogen werden (Art. 74 Abs. 2 lit. a BVG), deren Entscheide ihrerseits der

Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht unterliegen (Art. 74 Abs. 4 BVG; vgl. BGE 128 II 24 E. 1a S. 26). Die Beschwerdeführerin als direkte Adressatin der hier strittigen Massnahme bzw. des angefochtenen Entscheids ist zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 103 lit. a OG).
1.2 Als unzulässig erweist sich jedoch der Antrag der Beschwerdeführerin im Rechtsbegehren 1, auch die Verfügung der Aufsichtsbehörde vom 15. April 2003 aufzuheben. Diese ist durch den Entscheid der Beschwerdekommission ersetzt worden (Devolutiveffekt) und gilt als mitangefochten; ihre selbständige Beanstandung ist ausgeschlossen (BGE 129 II 438 E. 1 S. 441 mit Hinweisen).
1.3 Sodann sind Feststellungsentscheide gegenüber rechtsgestaltenden bzw. leistungsverpflichtenden Verfügungen grundsätzlich subsidiär (vgl. BGE 114 II 253 E. 2a S. 255 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C.5/1999 vom 3. Juli 2003, E. 4.2). Da ein rechtsgestaltender Entscheid angefochten ist, kann daher auf die Beschwerde nicht eingetreten werden, soweit die Beschwerdeführerin in ihren Rechtsbegehren 2 und 4 Feststellungsanträge stellt. Über die von der Beschwerdeführerin damit aufgeworfenen Rechtsfragen ist immerhin bei der Prüfung der Rechtmässigkeit des vorinstanzlichen Urteils mit zu befinden.
2.
2.1 Strittig ist in erster Linie, ob die Beschwerdeführerin berechtigt war, aus ihrem Vermögen Arbeitgeberbeiträge der Stifterfirma an die Sammelstiftung auszurichten.
2.2 Nach Art. 331 Abs. 3 OR ist der Arbeitgeber, wenn der Arbeitnehmer Beiträge an eine Vorsorgeeinrichtung zu leisten hat, verpflichtet, zur gleichen Zeit mindestens gleich hohe Beiträge wie die gesamten Beiträge aller Arbeitnehmer zu entrichten; er erbringt seine Beiträge aus eigenen Mitteln oder aus Beitragsreserven der Vorsorgeeinrichtung, die von ihm vorgängig hierfür geäufnet worden und gesondert ausgewiesen sind. Der entsprechende Wortlaut von Art. 331 Abs. 3 OR wurde zusammen mit dem Berufsvorsorgegesetz erlassen und trat am 1. Januar 1985 in Kraft; spätere Revisionen änderten den rechtlichen Gehalt dieses Teils der Bestimmung nicht. Art. 331 Abs. 3 OR gilt im gesamten Bereich der beruflichen Vorsorge, also sowohl im obligatorischen als auch im überobligatorischen Bereich für registrierte und nicht registrierte Vorsorgeeinrichtungen (Jürg Brühwiler, Die betriebliche Personalvorsorge in der Schweiz, Bern 1989, S. 309, Rz. 25, und S. 456, Rz. 25; Carl Helbling, Personalvorsorge und BVG, 7. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 187; Hans Michael Riemer, Das Recht der beruflichen Vorsorge in der Schweiz, Bern 1985, S. 99 N 6). Es handelt sich um eine relativ zwingende Norm, von der durch Abrede, Normalarbeitsvertrag oder
Gesamtarbeitsvertrag nicht zuungunsten des Arbeitnehmers abgewichen werden darf (vgl. Art. 362 Abs. 1 OR sowie BGE 127 V 301 E. 4 S. 309).

Der zweite Halbsatz von Art. 331 Abs. 3 OR ermöglicht dem privaten Arbeitgeber, seine Beiträge nicht nur aus eigenen Mitteln, sondern auch aus von ihm vorgängig geäufneten und gesondert ausgewiesenen Beitragsreserven der Vorsorgeeinrichtung zu erbringen. Damit besteht für ihn die Möglichkeit, mit Rücksicht auf Schwankungen des Geschäftsgangs Beiträge auf Vorrat zu leisten, die zu gegebener Zeit zur Erfüllung der reglementarischen Verpflichtungen eingesetzt werden können (BGE 128 II 24 E. 3c S. 29 f.). Vor Erlass des Berufsvorsorgegesetzes konnte der Arbeitgeber zur Erfüllung seiner Beitragspflicht auf freie Mittel der Vorsorgeeinrichtung greifen, und zwar unabhängig davon, aus welcher Quelle sie stammten. Als frei galten alle Mittel, die nicht zum gebundenen Stiftungskapital gehörten (Helbling, a.a.O., S. 187), wobei sie auch auf Arbeitnehmerbeiträge zurückgehen bzw. durch die Arbeitnehmer mitfinanziert worden sein konnten, wie dies etwa bei Mutationsgewinnen, technischen Überschüssen oder Gewinnrückvergütungen zutraf. Zweck der Neufassung von Art. 331 Abs. 3 OR (beim Erlass des Berufsvorsorgegesetzes) war, diese unter früherem Recht zulässige Entrichtung der Arbeitgeberbeiträge aus freien Stiftungsmitteln zu unterbinden (BGE 128
II 24 E. 3c S. 30 und E. 4 S. 33 f.; Brühwiler, a.a.O., S. 308 f., Rz. 23 ff.). Die Vorsorgeeinrichtungen waren deshalb nur noch bis Ende 1984 berechtigt, nach altem Recht und früherer Praxis entstandenes freies Vorsorgevermögen als Arbeitgeberreserve auszuweisen, sei es durch Abspaltung aus dem vorbestandenen freien Stiftungskapital in eine separate Bilanzposition (so genannte "Arbeitgeberbeitragsreserve" u.ä.), sei es durch Aussonderung aus dem vorbestandenen freien Stiftungskapital unter gleichzeitiger Überführung in einen rechtlich verselbständigten patronalen Wohlfahrtsfonds (Brühwiler, a.a.O., S. 309 f., Rz. 26).
2.3 Im vorliegenden Fall haben die Vorgängerstiftungen der Beschwerdeführerin vor dem 1. Januar 1985 aus dem freien Stiftungsvermögen keine Arbeitgeberbeitragsreserven ausgesondert. Die von der Beschwerdeführerin aufgrund der Vermögenssituation am Stichtag der Fusion (31. Dezember 1996) übernommene Arbeitgeberbeitragsreserve der früheren Angestellten-Wohlfahrtsstiftung von Fr. 500'000.– wurde im Geschäftsjahr 1999

vollständig aufgelöst. Danach verfügte die Beschwerdeführerin über keine Arbeitgeberbeitragsreserven mehr. Die vom Stiftungsrat der Beschwerdeführerin am 22. Dezember 2000 beschlossene Übernahme der Arbeitgeberbeiträge im Umfang von einer Million Franken ging damit vollumfänglich zulasten des freien Stiftungskapitals bzw. entspricht einer Auflösung von freien Stiftungsmitteln im Betrag von einer Million Franken. Dies steht im Widerspruch zu Art. 331 Abs. 3 OR und verstösst somit gegen zwingendes Bundesrecht. Daran ändert nichts, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine patronale Stiftung handelt, die heute nur noch von der Stifter- bzw. Arbeitgeberfirma alimentiert wird. Nur wenn sie insgesamt rein patronal finanziert wäre und gemäss Stiftungsurkunde das ganze freie Kapital zur Erbringung von Arbeitgeberbeiträgen herangezogen werden dürfte (so genannte Finanzierungsstiftung; vgl. Helbling, a.a.O., S. 188), hätte auf die Aussonderung von Arbeitgeberreserven verzichtet bzw. für die Arbeitgeberbeiträge auf das freie Stiftungsvermögen gegriffen werden können. Dies trifft jedoch bei der Beschwerdeführerin unabhängig vom Stiftungszweck schon deshalb nicht zu, weil sie aus der Fusion zweier nicht ausschliesslich vom Arbeitgeber alimentierten, sondern auch von den Arbeitnehmern mitfinanzierten Vorgängerstiftungen entstanden ist, womit ihre freien Mittel auch durch Leistungen der Arbeitnehmerschaft geäufnet wurden.

Die Beschwerdeführerin macht freilich geltend, bei der Angestellten-Wohlfahrtsstiftung als ihrer Vorgängerin seien das gebundene Stiftungsvermögen und damit die von den Arbeitnehmern finanzierten Beiträge auf den 1. Januar 1985 ausgeschieden worden. Dass es sich bei der zweiten Vorgängerstiftung, der Arbeiter-Wohlfahrtsstiftung, gleich verhält, behauptet die Beschwerdeführerin nicht; es kommt darauf aber auch gar nicht an. Denn jedenfalls ist nicht belegt, dass sich im freien Stiftungsvermögen, das später an die Beschwerdeführerin übergegangen ist, nicht auch Kapital befand, das von den Arbeitnehmern (etwa durch Mutationsgewinne) mitfinanziert worden war. Indessen war ja gerade der Zweck der mit dem Erlass des Berufsvorsorgegesetzes verbundenen Revision von Art. 331 Abs. 3 OR, zu verhindern, dass solches von den Arbeitnehmern mitalimentiertes freies Vermögen einzig dem Arbeitgeber zugute kommt.

2.4 Daran ändert auch nichts, dass die Stiftungsurkunde der Beschwerdeführerin gleichermassen wie diejenige der Angestellten-Wohlfahrtsstiftung als ihrer Vorgängerin unter anderem die Finanzierung von reglementarischen Arbeitgeberbeiträgen als Stiftungszweck nennt. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bedeutet dies nicht zwingend, dass eine solche Finanzierung einzig zulasten des freien Stiftungsvermögens gehen kann. Es bleibt der Stifterfirma nämlich unbenommen, (in guten Zeiten) neue Arbeitgeberbeitragsreserven zu bilden, die später für die Finanzierung von Arbeitgeberbeiträgen verwendet werden können. Eine solche Reserve bestand ja im Übrigen bei der Angestellten-Wohlfahrtsstiftung; diese Reserve war von der Stifterfirma als Arbeitgeberin im Jahr 1996 durch Einlage gebildet worden und wurde bei der Fusion von der Beschwerdeführerin übernommen, welche sie danach wieder auflöste. Die Finanzierung von reglementarischen Arbeitgeberbeiträgen aus solchen (neu gebildeten) Reserven bleibt demnach möglich, weshalb der angefochtene Entscheid nicht im Widerspruch zum Stiftungszweck steht.

2.5 Damit kann grundsätzlich offen bleiben, was bei einem allfälligen Widerspruch zwischen der behördlich genehmigten Stiftungsurkunde und dem Gesetzesrecht gelten würde. Einzugehen ist hier einzig auf die in diesem Zusammenhang vorgetragene Rüge der Beschwerdeführerin, der angefochtene Entscheid verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben (gemäss Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV). Sie erachtet es als widersprüchlich, der strittigen Finanzierung der Arbeitgeberbeiträge aus dem Vermögen der Beschwerdeführerin die Genehmigung zu verweigern, nachdem die Aufsichtsbehörde jeweils die Zweckbestimmungen der Stiftungsurkunden der Angestellten-Wohlfahrtsstiftung wie auch der Beschwerdeführerin selbst vorbehaltlos genehmigt habe. Da aber der Stiftungszweck durch den angefochtenen Entscheid nicht obsolet wird, wie die Beschwerdeführerin meint, liegt von vornherein kein widersprüchliches Verhalten der Aufsichtsbehörde vor, weshalb der angefochtene Entscheid auch nicht gegen Treu und Glauben verstösst.

3.

3.1 Schliesslich beanstandet die Beschwerdeführerin, die Arbeitgeberfirma könne weder direkt noch indirekt dazu angehalten werden, die von der Beschwerdeführerin erhaltene Zuwendung über eine Million Franken an die Stiftung zurückzuführen. Die Stifterfirma sei nicht Partei und damit auch nicht Adressatin der Stiftungsaufsicht. Der angefochtene Entscheid, der einen entsprechenden Rechtsspruch der Aufsichtsbehörde schütze, verstosse gegen Bundesrecht.

3.2 In der Tat besteht das stiftungsrechtliche Aufsichtsverhältnis grundsätzlich lediglich zwischen der Aufsichtsbehörde und der zu beaufsichtigenden Stiftung. Das haben die Vorinstanzen jedoch nicht verkannt. Die

hier strittige Weisung richtet sich denn auch einzig an die Beschwerdeführerin als beaufsichtigte Stiftung. Wie diese die Weisung im Aussenverhältnis zur Stifterfirma zu befolgen gedenkt, ist an sich ihr überlassen. Immerhin dürften ihr gegenüber der Arbeitgebergesellschaft bestimmte Ansprüche namentlich zivilrechtlicher Art zustehen, deren Geltendmachung allenfalls aufsichtsrechtlich erzwungen werden könnte. Darauf ist hier aber genauso wenig einzugehen wie auf die Frage, ob allenfalls auch behördlich gegen die Stifterfirma vorgegangen werden könnte, sollte diese eine Rückführung des fraglichen Betrags verweigern. Jedenfalls verletzt die Anweisung an die Beschwerdeführerin, innert zwei Monaten nach Rechtskraft der Verfügung der Aufsichtsbehörde den Nachweis zu erbringen, dass die fragliche Summe von einer Million Franken dem freien Stiftungskapital von der Arbeitgeberfirma wieder zugeführt worden ist, Bundesrecht nicht. Im Sinne des Verhältnismässigkeitsprinzips handelt es sich im Gegenteil um eine relativ milde
Massnahme (vgl. Brühwiler, a.a.O., S. 423, Rz. 47). Sollte die Weisung nicht befolgt werden, liegt es nötigenfalls an den Behörden, mögliche weitere Schritte zu prüfen.
4.
Verstösst der angefochtene Entscheid somit in der Sache nicht gegen Bundesrecht, erweist sich auch der Antrag der Beschwerdeführerin in ihrem Rechtsbegehren 5 als unbegründet, die Verfahrenskosten der beiden Vorinstanzen seien dem Staat aufzuerlegen.
5.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

Bei diesem Verfahrensausgang wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1, Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 7'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Amt für berufliche Vorsorge und Stiftungsaufsicht des Kantons Luzern und der Eidgenössischen Beschwerdekommission der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge sowie dem Bundesamt für Sozialversicherung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 26. April 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: