

BVGer A-2715/2015 vom 18. Januar 2017

Bundesverwaltungsgericht, 2017-01-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2715_2015

FR: TAF A-2715/2015 du 18 janvier 2017

IT: TAF A-2715/2015 del 18 gennaio 2017

Regeste

Aufsichtsmittel

Erwägungen

E. 1

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Rückweisungsentscheid des Bundesgerichts zugrunde.

E. 1.1

Heisst das Bundesgericht eine Beschwerde gut, entscheidet es gemäss Art. 107 Abs. 2 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) in der Sache selbst oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück. Das Bundesgericht entscheidet, wenn es die Beschwerde für begründet hält, in der Regel reformatorisch, soweit dies im Einzelfall nach der konkreten Sach- und Rechtslage möglich ist (Ulrich Meyer/Johanna Dormann, in: Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2011, Art. 107 N. 12).

E. 1.2

Heisst das Bundesgericht die Beschwerde gut und weist es die Sache an die Vorinstanz zurück, ist die Behörde, an welche die Sache zurückgewiesen wird, an die rechtlichen Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden. Dies gilt auch für das Bundesgericht selber, falls ihm die Sache später erneut unterbreitet wird (BGE 133 III 201 E. 4.2; Meyer/Dormann, a.a.O., Art. 107 N. 18). Würde sich die Rückweisungsinstanz - im vorliegenden Fall das Bundesverwaltungsgericht - über die verbindlichen Erwägungen des bundesgerichtlichen Urteils hinwegsetzen, läge - abgesehen vom hier nicht relevanten Fall, dass ein Revisionsgrund vorliegt - eine Rechtsverweigerung vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5311/2015 vom 28. Oktober 2015 E. 1.2, A-276/2012 vom 22. Oktober 2012 E. 1.1 f., A-7604/2008 vom 6. Februar 2010 E. 1.5; vgl. auch Meyer/Dormann, a.a.O., Art. 107 N. 18).

E. 1.3

Im Folgenden ist damit nur auf die noch offenen Fragen einzugehen, zu deren Klärung das Bundesgericht die Sache ans Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen hat.

E. 2.1

Das Bundesgericht hat in seinem Rückweisungsurteil (Sachverhalt Bst. D) insbesondere erwogen, dass die Mittel des Hilfsfonds, welche von der Stifterfirma in die Beschwerdeführerin eingebracht und in der Bilanz per 31. Dezember 2004 als Bestandteil des Stiftungskapitals separat ausgewiesen worden waren, unbestrittenermassen allein vom Arbeitgeber ohne Beiträge der Arbeitnehmer geäuft worden seien und zum damaligen

Zeitpunkt, wie das Bundesverwaltungsgericht auch in seinem Urteil ausgeführt hatte, der Arbeitgeberbeitragsreserve hätten zugeschlagen werden können. In den folgenden Jahren sei das Fondskapital nicht mehr ausgeschieden worden (E. 2.2 des Urteils des BGer, s.a. E. 4.2). Nach der Rechtsprechung sei es auch nach 1984 möglich, das Vermögen einer Stiftung, deren Zweck nicht die Personalvorsorge nach Art. 331 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) sei und die rein patronal finanziert sei, als Arbeitgeberbeitragsreserve in eine Vorsorgeeinrichtung gemäss Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (BVG, SR 831.40) bzw. Art. 331 ff. OR einzubringen, sofern der Stiftungszweck dies zulasse. Auch damit werde kein Vermögen, das von Arbeitnehmern mitfinanziert worden sei, zweckentfremdet. Beim Hilfsfonds handle es sich zwar nicht um eine Stiftung, sondern um ausgesondertes Vermögen der Stifterin. Dessen ungeachtet gehe es hier aber gleichermassen um patronal angehäuften Gelder, die als Arbeitgeberbeitragsreserve in die Wohlfahrtsstiftung hätten eingebucht werden dürfen, weil die Finanzierung von Beiträgen an andere Vorsorgeeinrichtungen innerhalb des Stiftungszwecks liege (E. 4.2.2 des Urteils des BGer). Da die Herkunft der Mittel unbestrittenemassen rein patronal sei, stehe einer späteren Umbuchung in die Arbeitgeberbeitragsreserve nichts entgegen, soweit sie auch dannzumal den gleichen (eingebrachten) Aktiven - oder deren Surrogaten - entsprächen, was die Stiftung nachzuweisen habe. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin könne indessen - im Zeitpunkt der Umbuchung - nicht pauschal auf die Summe der freien Mittel abgestellt werden. Diese sage nichts darüber aus, ob und inwieweit die nachträglich eingebrachten (Aktiv-)Werte - oder deren Surrogate - überhaupt noch Bestand hätten. Die Umbuchung dürfe nicht aus Mitteln erfolgen, die von den Arbeitnehmern mitfinanziert worden seien. Entsprechend habe die Beschwerdeführerin - ausgehend von der Übertragungsbilanz respektive einem Inventar der übertragenen Aktiven - das Schicksal der fraglichen Aktiven (oder deren Surrogate) in Bestand und Wert nachzuzeichnen. Folgerichtig könne auch nicht der Verkehrswert am 1. Januar 2004 (Zeitpunkt der Übertragung in die Stiftung) massgebend sein, sondern allein derjenige bei Vornahme der Umbuchung in die Arbeitgeberbeitragsreserve. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts sei klar: Bei Bildung von Arbeitgeberbeitragsreserven aus freien Mitteln erfolge keine differenzierte Betrachtung in dem Sinne, als «nur» die Arbeitnehmerbeiträge in den freien Mitteln verbleiben müssten. Die Beschwerdeführerin scheine diesen Grundsatz zu übersehen (E. 4.2.3 des Urteil des BGer).

E. 2.2

Anders formuliert ist es der Beschwerdeführerin nur dann gestattet, freie Mittel in eine Arbeitgeberbeitragsreserve umzubuchen, wenn sie nachweisen kann, dass es sich dabei um Mittel handelt, die entweder direkt aus dem Hilfsfonds stammen, oder um Surrogate dieser Mittel. Unbestritten ist, wie das Bundesgericht und das Bundesverwaltungsgericht bereits feststellten, dass die Mittel aus dem Hilfsfonds zu jenem Zeitpunkt, als sie in die Beschwerdeführerin eingebracht wurden, in einer Arbeitgeberbeitragsreserve hätten verbucht werden dürfen. Damit ist im Folgenden nur noch zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin in rechtsgenügender Weise der Nachweis gelingt, dass es sich bei den freien Mitteln, die sie in eine Arbeitgeberbeitragsreserve umbuchen möchte, um Mittel handelt, die direkt aus dem Hilfsfonds stammen, bzw. um Surrogate solcher Mittel oder nicht.

E. 2.3

Im Folgenden ist festzustellen, was ein Surrogat im Sinne der vorliegend relevanten Rechtsprechung ist und inwiefern sich die Definition in anderen Rechtsgebieten allenfalls auf die vorliegende Konstellation übertragen lässt. Da, wie nachfolgend dargelegt wird, im Gesetz eine Definition der Surrogate (sowie auch der Surrogation) fehlt und die Begriffe in verschiedenen Rechtsgebieten nicht deckungsgleich gebraucht werden, wird zu prüfen sein, was in Bezug auf den konkreten Fall als Surrogat zu gelten hat.

E. 2.3.1

Hierbei gilt es, sich nicht in Widerspruch zur Rechtsprechung des Bundesgerichts zu setzen, wonach die Umwandlung von freien Mitteln in eine Arbeitgeberbeitragsreserve nur dann möglich ist, wenn ausgeschlossen ist, dass dazu auch von Arbeitnehmenden geäußerte Mittel verwendet werden. Es genügen schon geringe Beiträge von Arbeitnehmenden, damit eine solche Umwandlung unzulässig wird (dazu Urteil des BVer A-6188/2014 vom 26. September 2016 E. 2.3.4). Daraus ist zu schliessen, dass eine «Ersatzanschaffung» nur dann in diesem Sinn als Surrogat gelten kann, wenn zweifelsfrei nachgezeichnet werden kann, dass ein bestimmter Wert in einen anderen umgewandelt wurde. Dabei darf keine Vermischung mit Mitteln stattfinden, die auch von Arbeitnehmenden geäußert wurden, käme doch sonst wieder die gerade genannte Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Anwendung, dass ausgeschlossen sein muss, dass auch von Arbeitnehmenden geäußerte Mittel zur Umbuchung in eine Arbeitgeberbeitragsreserve verwendet werden.

E. 2.3.2

Der Begriff des Surrogats wird im schweizerischen Recht nirgends definiert. Je nach Zusammenhang wird er in unterschiedlicher Weise verwendet (vgl. Martin Eggel, Studie zur Surrogation im schweizerischen Zivilrecht, 2013, S. 3 Rz. 1.3 und S. 36 ff. Rz. 2.50 ff.). Eine Gemeinsamkeit der verschiedenen Begriffe liegt darin, dass die Surrogation unabhängig vom Willen der beteiligten Parteien stattfindet (Eggel, a.a.O., S. 38 Rz. 2.55, S. 44 Rz. 2.65, S. 51 Rz. 2.78 und S. 54 Rz. 2.87). In der Regel wird bei der Surrogation ein Gegenstand demselben Sondervermögen zugewiesen, dem schon der zu ersetzende Gegenstand angehörte (Urteil des BVer 5A_88/2011 vom 23. September 2011 E. 6.1; Eggel, a.a.O., S. 37 ff. Rz. 2.53 ff., S. 45 ff., Rz. 2.67 ff., S. 54 Rz. 2.86).

E. 2.3.3

Nicht direkt auf den vorliegenden Fall übertragbar ist die Definition von Surrogaten, wie sie im ehelichen Güterrecht oder im Erbrecht verstanden wird. Dort geht es immer um die Zuteilung von Ersatzgegenständen oder -werten zu einem bestimmten Sondervermögen bzw. einer Masse (statt vieler: Peter Tuor/Bernhard Schnyder/Jörg Schmid/Alexandra Rumo-Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 13. Aufl. 2009, § 32 Rz. 5 und § 81 Rz. 2). Ein solches «Sondervermögen» wurde im vorliegenden Fall gerade nicht ausgeschieden, sondern es besteht ein einziges Vermögen. Im Ehegüter und Erbrecht besteht zudem eine Notwendigkeit, Ersatzgegenstände bzw. -werte einer bestimmten Masse zuzuteilen, wobei einer anderen Masse eine Ersatzforderung zustehen kann. Eine solche ist in der hier zu behandelnden Fragestellung ausgeschlossen.

E. 2.3.4

Weiter unterscheidet sich der vorliegende Fall von anderen Konstellationen der Surrogation darin, dass die Beschwerdeführerin selbst wählt, welcher der nachträglich und fiktiv gebildeten Massen ein bestimmter Wert zukommen soll. Diese Zuteilung ist somit gerade nicht vom Willen der beteiligten Personen unabhängig. Daran ändert der Umstand nichts,

dass im vorliegenden Fall die Beschwerdeführerin jeweils zeitnahe Neuinvestitionen als «Ersatzinvestitionen» gewählt hat.

E. 2.3.5

Der vorliegenden Konstellation am nächsten kommt wohl die folgende: Zu einer Surrogation von Wertpapieren (im Rahmen eines Pfandrechts an diesen) kommt es dann, wenn die Titel von deren Aussteller eingezogen und umgetauscht werden (Karl Oftinger/Rolf Bär, Das Fahrnispfand, Art. 884-918 [ZGB], in: Zürcher Kommentar, 1981, Art. 884 Rz. 58). Dann «ersetzen» die neuen die vorherigen Titel.

E. 2.3.6

Hier ist nochmals darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht auch festhielt, es müsse sichergestellt sein, dass keine Mittel, die auch durch Beiträge von Arbeitnehmenden geüfnet worden seien, in eine Arbeitgeberbeitragsreserve umgewandelt werden. Dies ist aber dann nicht mehr gewährleistet, wenn Mittel, die nachweislich von Arbeitgeberseite geüfnet wurden, mit solchen, die von Arbeitnehmenden stammen (könnten), - auch bloss vorübergehend - vermischt werden. Ein rein wertmässiger Ersatz, wie er z.B. im Erbrecht vorkommen kann (vgl. Tuor et al., a.a.O., § 79 Rz. 7), scheidet damit aus.

E. 2.3.7

Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass das Bundesgericht in seinem Rückweisungsentscheid gerade nicht von der zuvor beschriebenen «wertmässigen» Verwendung des Begriffs Surrogat ausging, sondern damit ausdrücken wollte, dass als Surrogat jeweils genau das zu gelten hat, was anstelle von etwas anderem angeschafft wurde. Dabei wird jede «Umwandlung» separat betrachtet, das heisst, die «Neuanschaffung» muss direkt erfolgen, ohne dass zwischenzeitlich eine Vermischung mit Mitteln, die (auch) von Arbeitnehmenden stammen (könnten), stattfindet.

E. 2.3.8

Demnach ist eine Surrogation im vorliegenden Verfahren nur dann anzunehmen, wenn ausgeschlossen ist, dass die verwendeten Mittel auch von Arbeitnehmenden geüfnet worden sind. Die ist beispielsweise nicht mehr der Fall, wenn der Erlös aus verkauften Wertschriften auf einem allgemeinen Bargeldkonto liegt, bevor er für den Kauf weiterer Wertschriften verwendet wird. Denn die Ausscheidung von Mitteln, die in einem allgemeinen Bargeldkonto liegen, danach, ob sie von Arbeitgeber- oder Arbeitnehmerseite stammen, ist nicht möglich.

E. 2.4

Das Wandelrecht beinhaltet den Anspruch des Wandelobligationsnehmers auf Übergabe der versprochenen Titel und somit auf derivativen Erwerb der Beteiligungspapiere und aller damit verbundenen Rechte (Arthur Meier-Hayoz/Hans Caspar von der Crone, Wertpapierrecht, 2. Aufl., 2000, § 22 Rz. 8 S. 305). Unabhängig von der rechtlichen Qualifikation dieses Umtauschs handelt es sich bei den Beteiligungspapieren um direkte Nachfolger der Forderungspapiere. Es besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen diesen beiden Papieren, ohne dass zunächst ein Umweg über andere Werte, beispielsweise ein Bargeldkonto, stattfinden würde. Daher können solche Beteiligungspapiere im vorhin genannten Sinn als Surrogate der Forderungspapiere bezeichnet werden.

E. 3

Im vorliegenden Fall wurden folgende aus dem Hilfsfonds stammende Mittel in die Beschwerdeführerin eingebracht. Die nachfolgend aufgeführte Referenznummer entspricht jener, die die B._____ AG in ihrer Eingabe vom 9. November 2015 verwendet: - 5% Pfandbrief Pfandbriefbank Schweizerisch (TCHF 100) 1994 - 2006 (Valor 239594); Ref.-Nr. 1 - Credit Suisse Equity Fund (300 Stück; Valor 278890); Ref.-Nr. 2 - 6% Credit Suisse Group Finance (TCHF 3; Valor 1522801); Ref.-Nr. 3 - Units -A- Credit Suisse Bond Fund (80 Stück; Valor 348875); Ref.-Nr. 4 - Namenaktien Credit Suisse Group (3000 Stück; Valor 1213853); Ref.-Nr. 5 - 5% Holcim Capital Corp. (TCHF 50) 1996 - 2006 (Valor 495856); Ref.-Nr. 6 - Anteile Swiss RE ImmoPlus (70 Stück; Valor 725141); Ref.-Nr. 7 - 3.875% Zürich Versicherungsgesellschaft (TCHF 50) 2001 - 2011 (Valor 1261678); Ohne Ref.-Nr. - Anteil UBS (CH) Property Fund (1358 Stück; Valor 1442087); Ohne Ref.-Nr.

E. 3.1

Einig sind sich die Parteien, dass einer Umbuchung von freien Mitteln im Umfang von Fr. 253'280.-- nichts im Weg steht. Dabei handelt es sich um den Buchwert jener Wertschriften, die im Jahr 2004 in die PWS eingebracht wurden und seither unverändert Bestand haben (die beiden oben aufgeführten Wertschriften bzw. Anteile ohne Referenznummer). Im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung spricht nichts gegen diese Umbuchung, weshalb die Beschwerde in diesem Umfang jedenfalls gutzuheissen ist.

E. 3.2

Zu prüfen bleibt, ob der Stiftung der Nachweis gelingt, dass es sich bei den übrigen freien Mitteln, die sie in eine Arbeitgeberbeitragsreserve umbuchen möchte, um Surrogate jener Wertschriften handelt, die im Jahr 2004 in die Stiftung eingebracht wurden.

E. 3.3

Die vom Hilfsfonds eingebrachten CS-Obligationen (Ref.-Nr. 3) wurden am 22. Dezember 2005 in CS-Aktien (Valor 1213853) umgewandelt. Bei diesen CS-Aktien handelt es sich um Surrogate der eingebrachten CS-Obligationen (E. 2.4). Allerdings verblieben diese Aktien nicht unangetastet in der Beschwerdeführerin, sondern sie wurden verkauft. Vom Erlös wurden weitere Wertschriften gekauft, so dass die ursprünglichen Surrogate nicht mehr bestehen. Im Folgenden wird darauf eingegangen, ob im weiteren Verlauf bei diesen und anderen Wertschriften und Anlagen noch von Surrogaten im Sinne der hier relevanten bundesgerichtlichen Rechtsprechung gesprochen werden kann.

E. 3.4.1

Die Beschwerdeführerin zeichnet das Schicksal der im Jahr 2004 eingebrachten Wertschriften nach. Sie tut dies, wie sie bzw. die von ihr beauftragte Treuhandgesellschaft ausführt, indem sie nach der Rückzahlung oder dem Verkauf von Aktiven den Geldeingang im Bank- und Wertschriftenkonto überprüft und anschliessend anhand des Bank- und Wertschriftenkontos verifiziert, wie der Erlös aus dem Verkauf investiert bzw. wieder angelegt wurde (Schreiben der B._____ vom 9. November 2015). Diesem Vorgehen haftet notgedrungen etwas Zufälliges an. Selbst die B._____ spricht von einer nicht massstäblich zu lösenden Aufgabe. So fällt auf, dass zwischen dem Verkauf von Wertpapieren und der Reinvestition, wie sie die Beschwerdeführerin darstellt, bis zu zwei Monaten lagen. Während dieser Zeit lag der Erlös teilweise auf einem CHF-Konto. Dies hatte zur Folge, dass nur noch eine wertmässige Ausscheidung möglich war. Eine solche lehnt aber das Bundesgericht mit dem Hinweis darauf, bei Bildung von

Arbeitgeberbeitragsreserven aus freien Mitteln erfolge keine differenzierte Betrachtung in dem Sinne, dass «nur» die Arbeitnehmerbeiträge in den freien Mitteln verbleiben müssten, gerade ab. Wurde ein Verkaufserlös nicht unmittelbar reinvestiert, sondern vorübergehend auf einem allgemeinen Konto «gelagert», ist nicht mehr sichergestellt, dass die neue Investition nicht auch von Arbeitnehmenden mitfinanziert wurde. Ob die rechtliche Situation sich anders darstellen würde, wenn die Rückzahlungen und Erlöse aus den entsprechenden Wertschriften auf einem separaten Konto verbucht worden wären und insofern keine Vermischung mit anderen Mitteln stattgefunden hätte, ist hier nicht zu prüfen, weil dies gerade nicht geschehen ist.

E. 3.4.2

Zunächst ist auf das mit Ziff. 1 referenzierte Wertschriftenpaket einzugehen. Die Obligationen mit der Valorenummer 239594 wurden am 30. Juni 2004 für Fr. 100'000.-- verkauft. Aus diesen Mitteln wurden am 31. August 2004 der Valor 1847846 für Fr. 50'901.-- und am 1. Juli 2004 der Valor 1544965 für Fr. 50'479.40 gekauft. Insgesamt wurden also Fr. 101'380.40 aufgebracht und nicht nur die für den Verkauf der Obligationen erhaltenen Fr. 100'000.--. Zudem liegen zwischen dem Verkauf des ersten Valors und den Käufen der beiden neuen rund zwei Monate, in denen der Erlös auf einem Bargeldkonto lag. Gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin wurde der letztgenannte Valor 1544965 am 12. Februar 2008 für Fr. 50'000.-- verkauft und in den Valor 2571690 reinvestiert. Um Letzteren im Wert von Fr. 200'522.80 erwerben zu können, wurden zusätzlich Mittel aus dem Verkauf eines weiteren Valors (530976: 50'000.-- Credit Suisse mit Valutadatum 30. März 2008) sowie des Saldovortrags des Kontos (per 1. Januar 2008 Fr. 106'863.23) verwendet. Bei den beiden letzten Werten handelt es sich somit nicht (nur) um solche, welche ursprünglich aus dem Hilfsfonds eingebracht wurden bzw. deren Surrogate. Der Valor 2571690 befand sich per Stichtag 31. Dezember 2009 im Vermögen der Beschwerdeführerin. Er wies einen Wert von Fr. 202'100.-- auf, wobei gemäss Beschwerdeführerin davon $\frac{1}{4}$, also Fr. 50'525.--, auf den Anteil des Hilfsfonds entfallen. Der Valor 1847846 wurde am 18. Mai 2009 verkauft und der Erlös von Fr. 50'000.-- liegt seither auf dem CHF-Konto der Beschwerdeführerin. Im Rahmen dieser Verkäufe und Reinvestitionen fanden verschiedentlich Vermischungen mit weiteren Mitteln der Beschwerdeführerin statt, die nicht rein patronal geäuft wurden. Daher ist nicht auszuschliessen, dass damit auch von den Arbeitnehmern geäuftete Mittel für den Kauf dieser Valoren benötigt wurden. Wird jede «Umwandlung» separat betrachtet, wie dies das Bundesgericht verlangt (E. 2.3.7), kann beim Anteil von Fr. 50'525.-- am Valor 2571690 nicht von einem Surrogat gesprochen werden. Die von der Beschwerdeführerin bzw. der B._____ AG vorgenommene Ausscheidung der aus dem Hilfsfonds stammenden Aktiven erfolgte in erster Linie wertmässig. Eine stückmässige Aufteilung der Wertschriften wäre möglicherweise nicht zu beanstanden, was hier aber - da schon zuvor jeweils Vermischungen zumindest im CHF-Konto stattfanden - nicht zu beurteilen ist.

E. 3.4.3

Der Valor mit Ref.-Nr. 2 wurde am 25. November 2005 für Fr. 61'511.-- verkauft. Unter anderem aus diesem Erlös wurde am 27. Dezember 2005 in Festgeld von Fr. 80'000.-- investiert. Auch hier liegt zwischen Verkaufs- und Kaufdatum ein guter Monat. Zudem stammt ein Teil des Festgeldes nicht aus Geldern des Hilfsfonds. Das am 27. Februar 2006 Fr. 80'067.-- betragende Festgeld wurde zusammen mit dem am 24. Februar 2006 für Fr. 23'169 verkauften unter Nr. 4 referenzierten Valor in den Valor 287565 für Fr. 99'974.--

reinvestiert. Der Wert dieses Valors betrug am 31. Dezember 2009 Fr. 110'569.--. Wiederum ist festzuhalten, dass sowohl bei Ref.-Nr. 2 als auch Ref.-Nr. 4 nicht sichergestellt ist, dass keine Mittel verwendet wurden, die nicht (auch) von Arbeitnehmenden mitfinanziert wurden, stammen doch die schliesslich in den Valor 287565 investierten Gelder nicht ausschliesslich aus solchen aus dem Hilfsfonds bzw. wurde wiederum der Erlös erst auf einem allgemeinen Konto «zwischenlagert», wo eine Vermischung mit jenen Mitteln der Beschwerdeführerin stattfand, die auch von Arbeitnehmenden mitfinanziert wurden.

E. 3.4.4

Die Namenaktien der Credit Suisse Group, die teilweise aus der Wandlung von Ref.-Nr. 3 stammen (dazu E. 3.3) und teilweise direkt aus dem Hilfsfonds eingebracht wurden (Ref.-Nr. 5), wurden am 2. Juni 2006 verkauft. Der Erlös wurde zu einem Teil am 7. Juli 2006 in den Valor 1392327 investiert, zu einem weiteren Teil am 27. Juli 2006 in den Valor 890389 und zum dritten Teil am 1. September 2006 zusammen mit den am 21. August 2006 verkauften Holcim-Anteilen (Ref.-Nr. 6) in Festgeld investiert. Bereits hier ist ersichtlich, dass auch die aus den Ref.-Nr. 3 und 5 stammenden Mittel mit allgemeinen Mitteln der Beschwerdeführerin vermischt wurden, so dass es sich erübrigt, das weitere Schicksal des teilweise mit dem Erlös aus dem Verkauf von Ref.-Nr. 5 finanzierten Festgeldes nachzuzeichnen.

E. 3.4.5

Das soeben genannte Festgeld wurde des Weiteren durch den am 21. August 2006 verkauften Valor mit der Ref.-Nr. 6 finanziert. Da die Festgeldanlage erst am 1. September 2006 getätigt wurde, kann wiederum auf das zuvor Gesagte (Vermischung mit allgemeinen Mitteln der Beschwerdeführerin) verwiesen werden.

E. 3.4.6

Es bleibt damit noch, auf Ref.-Nr. 7 einzugehen. Dieser Valor wurde am 10. November 2008 für Fr. 32'400.-- verkauft. Der Erlös wurde am 12. November 2008 zusammen mit allgemeinen Mitteln in den Valor 2522609 im Wert von Fr. 99'769.-- reinvestiert. Für den Stichtag 31. Dezember 2009 nimmt die Beschwerdeführerin wieder eine anteilmässige Ausscheidung vor. Da auch hier eine Vermischung mit den allgemeinen Mitteln der Beschwerdeführerin stattfand und lediglich eine wertmässige Ausscheidung vorgenommen wurde, kann auch hier nicht ausgeschlossen werden, dass jene Mittel, die in eine Arbeitgeberbeitragsreserve umgewandelt werden sollen, (auch) von Arbeitnehmenden geüffnet wurden, was der bundesgerichtlichen Rechtsprechung widersprechen würde.

E. 3.5

Zusammengefasst ist damit festzuhalten, dass abgesehen von jenen Mitteln, bei denen auch die Vorinstanz davon ausgeht, dass diese in eine Arbeitnehmerbeitragsreserve umgewandelt werden dürfen, nicht sichergestellt ist, dass nicht auch von Arbeitnehmenden geüffnete Mittel verwendet wurden. Eine Umwandlung in eine Arbeitgeberbeitragsreserve ist demnach ausgeschlossen. Daran ändert auch die sorgfältige Nachzeichnung durch die Beschwerdeführerin bzw. die B. _____ AG nichts, ist dieser doch zu entnehmen, dass verschiedentlich Vermischungen mit anderen Mitteln der Beschwerdeführerin vorkamen, denen die Beschwerdeführerin teils mit einer wertmässigen Ausscheidung beikommen möchte. Das Führen einer Separatrechnung betreffend die vom Hilfsfonds eingebrachten Mittel wäre demnach hier notwendig gewesen und nicht, wie die B. _____ AG ausführt,

ein unnötiger bürokratischer Aufwand. Eine wertmässige Ausscheidung kann schon deshalb nicht zulässig sein, weil die Umbuchung eines Teils des Stiftungsvermögens als Arbeitnehmerbeitragsreserve unzulässig ist, wenn nachweislich auch nur ein geringer Teil des Stiftungsvermögens von Arbeitnehmenden und der ganz überwiegende Teil von der Arbeitgeberin geäuft wurde. Diese Rechtsprechung hat das Bundesverwaltungsgericht mit seinem Urteil 9C_707/2014 vom 15. April 2015, das dem vorliegenden Verfahren zugrunde liegt, nicht geändert. Bei der wertmässigen Ausscheidung ist es vorliegend aber im Rahmen einer «Umwandlung» (E. 2.3.7) immer zu einer Vermischung mit Vermögen gekommen, das - auch - von Arbeitnehmenden stammen kann.

E. 3.6

Das selbe Argument bedeutet auch, dass die Beschwerdeführerin mit ihrem Vorbringen, jener Teil des Stiftungsvermögens, der in eine Arbeitgeberbeitragsreserve umgebucht werden solle, liege klar unter jenem Wert, der den damaligen Mitteln des Hilfsfonds heute zukäme, nicht durchdringt. Eine solche wertmässige Ausscheidung ist gerade unzulässig. Auch die Performance spielt demzufolge keine Rolle, da es einzig darauf ankommt, dass keine Mittel, die (auch) von Arbeitnehmenden finanziert wurden, in eine Arbeitgeberbeitragsreserve umgebucht werden.

E. 4

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde teilweise, nämlich im von der Vorinstanz beantragten Umfang, gutzuheissen. Die Beschwerdeführerin gewinnt damit zu rund 40%.

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin wird gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG im Rahmen ihres Unterliegens kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten sind gemäss dem Reglement vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) zu bestimmen und werden auf Fr. 2'500.-- festgesetzt. Sie sind der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'500.-- aufzuerlegen. Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin im Verfahren A-4279/2012 (vormals C-4279/2012) einbezahlten Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Keine Verfahrenskosten sind Vorinstanzen aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 4.2

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 aussprechen. Allerdings steht der Vorinstanz als «anderer Behörde» gemäss Art. 7 Abs. 3 VGKE in der Regel keine Parteientschädigung zu. Es besteht hier kein Grund, von dieser Regel abzuweichen. Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung, die praxisgemäss auf Fr. 1'500.-- (inkl. MWST und Auslagen) festgesetzt wird, zu bezahlen (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 10 VGKE). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)