

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung III
C-605/2008
{T 0/2}

Urteil vom 25. August 2010

Besetzung

Richter Alberto Meuli (Vorsitz), Richter Stefan Mesmer,
Richterin Elena Avenati-Carpani,
Gerichtsschreiber Jean-Marc Wichser.

Parteien

X. _____ AG,
vertreten durch Rechtsanwalt Hans-Peter Stäger,
Fraumünsterstrasse 17, Postfach 2018, 8022 Zürich,
Beschwerdeführerin,

gegen

Amt für Sozialversicherung und Stiftungsaufsicht,
Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons
Bern, Forelstrasse 1, 3072 Ostermundigen,
Vorinstanz.

Gegenstand

BVG Aufsicht, Genehmigung der Jahresrechnungen 2002
– 2006 mit Auflagen.

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ AG (nachfolgend die Stiftung oder die Beschwerdeführerin) ist eine Stiftung im Sinne von Art. 80 ff. ZGB und Art. 331 OR mit Sitz in Y. _____ (BE), welche unter anderem die berufliche Vorsorge für die Arbeitnehmer der Arbeitgeberfirma gegen die wirtschaftlichen Folgen von Alter, Tod, Invalidität und Notlagen bezweckt (vgl. Neufassung der Statuten vom 17. Oktober 2002, Art. 2, act. 5/17).

B.

Mit Verfügung vom 10. Januar 2008 (vgl. act. 1/2) genehmigte das Amt für Sozialversicherung und Stiftungsaufsicht des Kantons Bern (nachfolgend die Aufsichtsbehörde oder die Vorinstanz) die Jahresrechnungen der Stiftung für die Geschäftsjahre 2002 – 2006 mit drei Auflagen, nämlich erstens die Rückführung per 1. Januar 2007 in das freie Stiftungskapital eines Betrages von rund Fr. 11 Mio, welcher per 1. Januar 2004 der Arbeitgeberbeitragsreserve übertragen resp. zugewiesen worden ist, zweitens den Abbau von ungesicherten Anlagen beim Arbeitgeber auf eine Quote von höchstens 20% des Vermögens und drittens die Verteilung dieses Abbaus auf fünf Jahre (Dispositivziffer 1). Mit derselben Verfügung nahm die Aufsichtsbehörde Vormerk davon, dass die Arbeitgeberfirma ihre Schuld bei der Stiftung nicht mittels Rückzahlungen, sondern durch Übertragung von Vermögenswerten abbauen werde und wies die Stiftung an, sowohl der Aufsichtsbehörde als auch der Kontrollstelle ein Gesamtkonzept zum Abbau der Forderungen gegenüber der Arbeitgeberfirma vorzulegen; ebenso seien detaillierte Angaben zu den einzelnen zu übernehmenden Vermögenswerten, eine Planbilanz der Stiftung nach Vermögensumschichtung sowie ein verbindlicher Zeitplan bezüglich der Realisierung vorzulegen, wobei die Kontrollstelle insbesondere zu bestätigen habe, dass die übertragenen Vermögenswerte werthaltig und marktgängig seien und die Übertragung zu marktüblichen Konditionen erfolge (Dispositivziffer 2).

Die Aufsichtsbehörde begründete ihre Verfügung im Wesentlichen damit, dass die Stiftung nicht nur den allgemeinen stiftungsrechtlichen Bestimmungen, sondern ausserdem den in Art. 89^{bis} Abs. 6 ZGB aufgelisteten Normen des BVG unterliege. Würde die Stiftung nur noch über Arbeitgeberbeitragsreserven verfügen, könnte sie die Zwecke der be-

ruflichen Vorsorge für die Arbeitnehmer nicht mehr erfüllen. Die seit Jahren bestehende einseitige, ungesicherte Vermögensanlage bei der Arbeitgeberfirma sei sowohl von der Aufsichtsbehörde als auch von der Kontrollstelle beanstandet worden. Das Stiftungsvermögen, das aus freien Mitteln bestehe, dürfe nicht zur Finanzierung von Arbeitgeberbeiträgen verwendet werden und die verlangte Rückbuchung sei daher zwingend vorzunehmen. Durch die auf den 1. April 2004 verschärften Anlagevorschriften ergebe sich zusätzlicher Handlungsbedarf, weshalb die Vermögensumschichtung zügig umzusetzen sei. Da die Arbeitgeberfirma ihre Schuld nicht mittels Rückzahlung, sondern durch Übertragung von Vermögenswerten abbauen wolle und es sich bei den Vermögensübertragungen um bedeutende Rechtsgeschäfte handle, dränge sich eine umfassende Offenlegung und eine Beurteilung durch die Kontrollstelle auf.

C.

Gegen die Verfügung der Aufsichtsbehörde vom 10. Januar 2008 liess die Stiftung Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben und die Aufhebung der angefochtenen Verfügung sowie die Rückweisung der Sache an die Aufsichtsbehörde zur Genehmigung der Jahresrechnungen ohne Auflagen beantragen.

Die Beschwerdeführerin machte im Wesentlichen geltend, dass die Streitsache in unmittelbarem Zusammenhang mit der im Jahre 2002 verfügten Totalrevision der Stiftungsurkunde der Beschwerdeführerin stehe, indem deren Destinatärskreis grundlegend geändert worden sei und die Stiftung, welche früher den Charakter einer Finanzierungsstiftung aufgewiesen habe, damit unbeabsichtigt in eine Personalfürsorgestiftung umgewandelt worden sei. Die Errichtungsurkunde vom 22. März 1946 habe noch die Schaffung, den Erwerb, die Beteiligung, wie auch die Unterstützung und den Betrieb von und an Fürsorge- und Wohlfahrtseinrichtungen aller Art für das Personal und dessen Angehörige der Arbeitgeberfirma bezweckt. Bei Erlass der Änderungsverfügung vom 17. Oktober 2002 betreffend Totalrevision der Stiftungsurkunde sei die Vorinstanz jedoch fälschlicherweise davon ausgegangen, dass die Arbeitnehmer der Stifter- und Arbeitgeberfirma bereits früher direkte Destinatäre der Beschwerdeführerin gewesen seien. Bis zur Urkundenänderung im Jahre 2002 seien jedoch die Fürsorge- und Wohlfahrtseinrichtungen der Arbeitgeberfirma die einzigen Destinatäre gewesen, so dass das freie Stiftungsvermögen zum damaligen Zeitpunkt als Arbeitgeberbeitragsreserve habe ausgewiesen werden müs-

sen, da ansonsten Stiftungsmittel ohne klaren Verzicht der Arbeitgeberfirma ihrem früheren Zweck entfremdet worden wäre, zumal das gesamte Vermögen der ursprünglichen klassischen Stiftung durch die Arbeitgeberfirma finanziert worden sei. Bei der Urkundenänderung vom 17. Oktober 2002 seien weder die damaligen Destinatäre der Beschwerdeführerin noch die Arbeitgeberfirma in das Verfahren einbezogen worden. Indem die Vorinstanz nicht auf das im Vorverfahren eingebrachte Argument eingegangen sei, dass der ursprüngliche Stiftungszweck vor der Rückführung der Arbeitgeberbeitragsreserve wiederhergestellt werden müsse, sei das rechtliche Gehör verweigert worden. Nach früherer Stiftungsurkunde hätten Arbeitgeberbeiträge an Vorsorgeeinrichtungen finanziert werden dürfen. Durch die Auflage der Rückführung des freien Stiftungsvermögens würden diese Mittel ihrem früheren Zweck entzogen. Des Weiteren sei die Auflage der Vorinstanz, die ungesicherte Anlage bei der Arbeitgeberfirma auf höchstens 20% festzulegen, unangemessen und greife zu Unrecht in das Ermessen des Stiftungsrates ein. Im Übrigen sei die Auflage, ein Gesamtkonzept zum Abbau der Forderungen gegenüber der Arbeitgeberfirma zu erstellen, verfrüht (act. 1).

D.

Mit Vernehmlassung vom 5. Mai 2008 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde. Dabei führte sie im Wesentlichen aus, dass die Beschwerdeführerin gemäss der Stiftungsurkunde vom 17. Oktober 2002 als Stiftung im Sinne von Art. 80 ff. ZGB und Art. 331 OR eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge sei. Die Prüfung der Jahresrechnungen 2002 bis 2006 sei gestützt auf diese Stiftungsurkunde erfolgt, ungeachtet einer später in die Wege geleiteten Statutenänderung. Die Vorinstanz habe das rechtliche Gehör deshalb nicht verletzt. Die Arbeitgeberfirma habe bei der Urkundenänderung von 2002 nachweislich mitgewirkt. Der Stiftungszweck könne nicht einfach durch Auslegung abgeändert werden, sondern sei im jeweils statutarisch vorgesehenen Verfahren förmlich abzuändern. Bei der Beschwerdeführerin handle es sich weder um eine Finanzierungsstiftung noch um eine klassische Stiftung. Eine reine Finanzierungsstiftung liege nur dann vor, wenn der Stiftungszweck allein in der Erbringung von Arbeitgeberbeiträgen an andere Vorsorgeeinrichtungen der Arbeitgeberfirma bestehe und somit das ganze Stiftungskapital dafür zur Verfügung stehe. Der frühere Zweck der Beschwerdeführerin habe aber nicht darin bestanden, sondern sei derjenige einer steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtung gewesen. Die Bildung von Arbeitgeberbeitragsreserven durch Ab-

spaltung aus dem bisherigen freien Stiftungskapital sei nach dem Inkrafttreten des BVG nicht mehr möglich. Die ungesicherte Vermögensanlage bei der Arbeitgeberfirma verstosse gegen die allgemeinen Anlage- und Verwaltungsgrundsätze insbesondere bezüglich der Risikoverteilung (Klumpenrisiko). An der Forderung zur Herabsetzung der ungesicherten Anlagen beim Arbeitgeber auf eine Quote von höchstens 20% werde deshalb festgehalten, ebenso an einem verbindlichen Zeitplan und einer Rückerstattungsvereinbarung (act. 5).

E.

Mit Replik vom 18. August 2008 (vgl. act. 10) liess die Beschwerdeführerin an den Rechtsbegehren und der Begründung ihrer Beschwerde festhalten. Zudem liess sie ergänzende Rechtsbegehren stellen, nämlich zum einen, es sei festzustellen, dass die Verfügung der Vorinstanz vom 17. Oktober 2002 nichtig sei, und zum anderen, das vorliegende Verfahren sei nach Abschluss des Schriftenwechsels zu sistieren bis zum Erlass der von der Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 29. Juli 2008 beantragten Verfügung der Vorinstanz betreffend Änderung der Stiftungsurkunde.

E.a Hinsichtlich der Verfügung der Vorinstanz vom 17. Oktober 2002 machte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen geltend, dass diese Urkundenänderung ausschliesslich wegen der Anpassung an die neue steuerrechtliche Gesetzgebung erfolgt sei, und nicht aus aufsichtsrechtlichen Gründen. Gemäss der Stiftungsurkunde vom 27. Februar 1985 sei die Beschwerdeführerin als klassische Stiftung zu qualifizieren gewesen, welche die Unterstützung von Fürsorge- und Wohlfahrtseinrichtungen bezweckt habe und keine Vorsorgeleistungen an die Arbeitnehmer der Arbeitgeberfirma habe erbringen dürfen. Damit sei sie jedenfalls keine Personalfürsorgestiftung im Sinne von Art. 89^{bis} ZGB gewesen. Die Steuerbefreiung sei kein Merkmal einer solchen; auch Anlagestiftungen und Finanzierungsstiftungen seien im Kanton Bern steuerbefreit. Mit der vorinstanzlichen Verfügung vom 17. Oktober 2002 sei eine wesentliche Änderung des Stiftungszwecks angeordnet worden, und nicht nur lediglich eine Präzisierung. Insbesondere sei – für eine klassische Stiftung wie vorliegend – nicht die Vorinstanz, sondern die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion die kantonale zuständige Umwandlungs- und Abänderungsbehörde gewesen. Mangels Zuständigkeit der Vorinstanz und weiterer gravierender Verfahrensmängel wie der Nichteinbezug der Arbeitgeberfirma und der damaligen Desti-

natäre der Beschwerdeführerin in das Verfahren, sei die Verfügung vom 17. Oktober 2002 nichtig.

E.b Was den Antrag auf Sistierung des Verfahrens angehe, beruhe dieser im Wesentlichen darauf, dass die Beschwerdeführerin bei der Vorinstanz den Antrag gestellt habe, es sei die Nichtigkeit ihrer Verfügung vom 17. Oktober 2002 festzustellen, und die Beantwortung dieser Frage für das vorliegende Verfahren von grundlegender Bedeutung sei. Auch habe die Beschwerdeführerin zuvor eine Urkundenänderung beantragt, über welche ebenfalls noch nicht entschieden sei.

E.c Die Beschwerdeführerin hielt im Übrigen daran fest, dass

- das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verweigert worden sei,
- die Bilanzierung als Arbeitgeberbeitragsreserve dem früheren Stiftungszweck entsprochen habe,
- durch eine zwischenzeitliche Vermögensumschichtung eine Reduktion der Anlage bei der Arbeitgeberfirma auf unter 50% des Stiftungvermögens erfolgt sei, was der (Zürcher) Praxis für Finanzierungsstiftungen entspreche, und
- das geforderte Gesamtkonzept zum Abbau der Forderungen sich erübrige, da die Umschichtung des Vermögens ja vorgenommen worden sei.

F.

Mit Duplik vom 26. November 2008 hielt die Vorinstanz an den mit ihrer Vernehmlassung vom 5. Mai 2008 gestellten Rechtsbegehren und deren Begründung fest und beantragte die Abweisung der beiden ergänzenden Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin.

F.a Zur angeblichen Nichtigkeit der Verfügung vom 17. Oktober 2002 machte die Vorinstanz im Wesentlichen geltend, dass die Wohlfahrtsfonds sich hinsichtlich Stifterwille, Destinatärkreis, Mitverwaltung durch Arbeitnehmende, Verbundenheit des Stifters zur Stiftung, finanzielle Beiträge u.a. von den typischen klassischen Stiftungen unterscheiden würden. Bis zum Inkrafttreten des BVG sei die Qualifikation einer Personalfürsorgestiftung nach Art. 89bis ZGB nicht zwingend mit Beiträgen für die Personalvorsorge verbunden gewesen. Als vermögenswerte Leistungen hätten zum Beispiel auch Kantinen mit vergünstigten

Mahlzeiten oder vergünstigte Unterkünfte gegolten. Erst mit Inkrafttreten des BVG sei der Zweck der Personalfürsorgestiftung auf Leistungen an die Arbeitnehmenden bei Eintritt eines Vorsorgefalls eingeschränkt worden. Gemäss Stiftungsurkunde vom 27. Februar 1985 habe die Beschwerdeführerin selbst Fürsorge- und Wohlfahrtseinrichtungen für das Personal betreiben können, was sie auch in Form des Betriebes des Wohlfahrtshauses und eines Personentransports getan habe, womit Arbeitnehmer direkt Destinatäre gewesen seien. Des Weiteren habe ein Arbeitnehmervertreter seit der Gründung der Stiftung dem Stiftungsrat angehört. Was die Steuerbefreiung anbelange, so sei diese nicht von der Qualifikation als klassische Stiftung, sondern vom Stiftungszweck abhängig. Sodann sei die Initiative zur Statutenänderung von der Beschwerdeführerin und nicht von der Vorinstanz erfolgt; diese sei im Übrigen bereits bei der Urkundenänderung im Jahre 1985 und nicht erst im Jahre 2002 die zuständige Abänderungsbehörde gewesen. Insgesamt werde daran festgehalten, dass die Beschwerdeführerin eine Personalfürsorgestiftung nach Art. 89bis ZGB und die Verfügung vom 17. Oktober 2002 rechtens sei.

F.b Die Vorinstanz lege zum Sistierungsantrag dar, dass die beantragte Urkundenänderung keinen Einfluss auf das Genehmigungsverfahren der Jahresrechnungen 2002 bis 2006 habe.

F.c Zu den übrigen, replikweise vorgebrachten Argumente führte die Vorinstanz im Wesentlichen aus, dass die Vermögensanlage bereits seit 1992 wiederholt beanstandet worden, die zürcherische Praxis vorliegend nicht anwendbar, und die 5-Jahresfrist für den Abbau der ungesicherten Anlagen beim Arbeitgeber ohne Begründung als unangemessen zurückgewiesen worden sei.

G.

Den mit Zwischenverfügung vom 27. August 2008 vom Instruktionsrichter geforderten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 4'000.-- hat die Beschwerdeführerin fristgemäss überwiesen (act. 11 und 13).

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) be-

urteilt 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. Dazu gehören die Verfügungen der Aufsichtsbehörden im Bereiche der beruflichen Vorsorge nach Art. 74 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG, SR 831.40), dies in Verbindung mit Art. 33 lit. i VGG. Eine Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt in casu nicht vor.

2.

Anfechtungsgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist der Verwaltungsakt des Amtes für Sozialversicherung und Stiftungsaufsicht des Kantons Bern vom 10. Januar 2008 (vgl. act. 1/ 2), welcher eine Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG darstellt. Die Beschwerdeführerin hat frist- und formgerecht (Art. 50 und 52 VwVG) Beschwerde erhoben. Sie hat vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen, ist durch die Verfügung besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Änderung oder Aufhebung (Art. 48 Abs. 1 lit. a, b und c VwVG). Nachdem auch der vom Bundesverwaltungsgericht geforderte Kostenvorschuss fristgerecht geleistet wurde, ist auf das ergriffene Rechtsmittel einzutreten.

3.

Das Bundesverwaltungsgericht prüft 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 (Art. 49 VwVG).

4.

4.1 Replikweise verlangt die Beschwerdeführerin, es sei die Verfügung der Vorinstanz vom 17. Oktober 2002, mit welcher die Statuten vom 27. Februar 1985 durch die vom Stiftungsrat revidierten Statuten ersetzt worden waren (vgl. act. 1/7), für nichtig zu erklären; denn die Beschwerdeführerin sei bis dahin eine klassische (Finanzierungs)stiftung gewesen, so dass nicht die Vorinstanz, sondern die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion die kantonal zuständige Umwandlungs- und Abänderungsbehörde gewesen sei. Der Stiftungszweck sei mit dieser – mangels Zuständigkeit der Vorinstanz und wegen anderer gravierender Mängel – nichtigen Verfügung in unbeabsichtigter Weise grundlegend

geändert und die Beschwerdeführerin so zu einer Personalfürsorgestiftung umgewandelt worden.

Demgegenüber vertritt die Vorinstanz die Auffassung, dass die Beschwerdeführerin bereits vor dem 17. Oktober 2002 und auch vor dem 27. Februar 1985 die Merkmale eines Wohlfahrtsfonds resp. einer Personalfürsorgestiftung, und nicht einer klassischen Stiftung, aufgewiesen habe. Sie sei demzufolge die zuständige Umwandlungs- resp. Änderungsbehörde gewesen und ihre Verfügung vom 17. Oktober 2002 sei rechtens, jedenfalls nicht nichtig und schon seit längerem rechtskräftig.

Die Frage der Nichtigkeit der aufsichtsrechtlichen Verfügung vom 17. Oktober 2002 ist vorgängig zu prüfen, weil daraus erste gewichtige Schlüsse für den vorliegenden Rechtsstreit gezogen werden können.

4.2 Die Nichtigkeit einer Verfügung bildet gegenüber deren Anfechtbarkeit die Ausnahme und ist nur in seltenen Fällen anzunehmen. Fehlerhafte Entscheide sind nach mehrfach bestätigter bundesgerichtlicher Rechtsprechung nichtig, wenn der ihnen anhaftende Mangel *kumulativ* besonders schwer ist, wenn er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (sog. Evidenztheorie; vgl. Urteil des BGer 5A.356/2009 vom 4. August 2009, BGE 132 II 21 E. 3.1, BGE 122 I 99 E. 3a.aa).

Offenkundig ist ein Fehler, der einer durchschnittlich, nicht juristisch gebildeten Person auffallen sollte. Als Nichtigkeitsgründe stehen formelle Mängel im Vordergrund, so die offensichtliche örtliche, sachliche oder funktionelle Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde, krasse Verfahrensfehler wie die qualifizierte Verletzung des Gehörsanspruchs sowie schwerwiegende Form- oder Eröffnungsfehler (BGE 133 II 366 E. 3.2, mit Hinweisen). Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise, in besonders schweren Fällen, zur Nichtigkeit (vgl. BGE 129 I 361 E. 2; zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, Rz. 955 ff.; PIERRE TSCHANNEN / ULRICH ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Auflage, Bern 2005, § 31 Rz. 16 ff.; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., N. 55 ff. zu Art. 49). So müsste etwa ein Hoheitsakt, der jemanden zu einer objektiv unmöglichen Leistung verpflichtet oder die Partei oder Leistung so ungenügend bezeichnet, dass eine Vollstreckung unmöglich ist, als nichtig erklärt werden. Die

Nichtigkeit kann dabei nicht an ein formales Kriterium geknüpft werden, sondern greift nur bei besonders hoher Wertung des verletzten Rechtsgutes Platz (MAX IMBODEN, Der nichtige Staatsakt, Zürich 1944, S. 147).

4.3 Würde man im vorliegenden Fall davon ausgehen, dass die in formelle Rechtskraft erwachsene Verfügung vom 17. Oktober 2002, womit die Vorinstanz die Totalrevision der Stiftungsurkunde verfügt hat, wegen einer offensichtlichen sachlichen Unzuständigkeit der verfügenden Behörde nichtig sei, würde der – doch einer gewissen Komplexität nicht entbehrende - Rechtsstreit hinsichtlich der Natur der beschwerdeführenden Stiftung mit allen Folgen praktisch vorentschieden sein; denn die Vorinstanz wäre nur dann für den Erlass der erwähnten Verfügung offensichtlich unzuständig gewesen, wenn es auch für eine durchschnittlich, nicht juristisch gebildete Person offenkundig gewesen wäre, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine klassische Stiftung respektive eine Finanzierungsstiftung handelt, welche aufsichtsrechtlich nicht der BVG-Aufsichtsbehörde untersteht (vgl. die oben in E. 4.2 zitierte Lehre und Rechtsprechung zum offenkundigen Fehler und zur Unzuständigkeit der Behörde). Davon kann aufgrund der vorliegenden Sachlage umso weniger ausgegangen werden, als dieselbe Aufsichtsbehörde bereits anlässlich der Änderung der Stiftungsurkunde 1985 diese Funktion wahrgenommen hatte, und die Beschwerdeführerin selbst jede Statutenänderung, auch die letzte vom 23. August 2008, jeweils derselben Behörde unterbreitete. Deshalb ist es nicht nachvollziehbar, dass die Beschwerdeführerin nach all den Jahren die Rüge der angeblichen Nichtigkeit der Verfügung vom 17. Oktober 2002 erst im Rahmen der Replik des vorliegenden Verfahrens nachgeschoben hat. Es kann jedenfalls vorliegend nicht gesagt werden, dass – sofern die BVG-Aufsichtsbehörde überhaupt unzuständig gewesen wäre – dies von einer nicht juristisch gebildeten Person als offensichtlicher Mangel leicht erkennbar gewesen wäre. Bereits aus diesem Grund ist das erwähnte ergänzende Rechtsbegehren abzuweisen. Hinzu kommt, dass die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit ernsthaft gefährdet wäre, denn es ging immerhin um die Totalrevision der Urkunde einer Stiftung, welche öffentlich gegenüber Versicherten, Firmen und Behörden auftritt. Damit kann offengelassen werden, ob der behauptete Mangel – als dritte kumulative Voraussetzung - derart schwerwiegend wäre; immerhin befasst sich die kantonale BVG-Aufsichtsbehörde ebenso mit Stiftungen

wie die angeblich zuständige kantonale Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion.

Was die behaupteten weiteren Verfahrensmängel anbelangt wie etwa der Nichteinbezug der Arbeitgeberfirma, so hängen diese ebenfalls mit der Frage der Natur der Beschwerdeführerin, mithin einem Kernaspekt des Rechtsstreites, zusammen. In diesem Zusammenhang spielt es für die Frage der Nichtigkeit respektive *qualifizierte* Fehlerhaftigkeit der Verfügung vom 17. Oktober 2002 - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - eben eine Rolle, dass der Präsident des Stiftungsrates der Beschwerdeführerin zugleich auch Präsident des Verwaltungsrates der Stifterfirma war. Wenn die Stifterfirma formell in das Verfahren hätte einbezogen werden müssen, wie die Beschwerdeführerin anführt, hätte der formelle Mangel des Nichteinbezugs allenfalls eine Anfechtung der Verfügung gerechtfertigt. Der behauptete Mangel ist aber wegen der erwähnten Personalunion nicht als derart schwerwiegend einzustufen, als dass dadurch die Verfügung als nichtig zu erklären wäre; denn durch die Personalunion und die Vertretung der Arbeitgeberfirma im Stiftungsrat musste die Letztgenannte von der Änderung der Stiftungsurkunde Kenntnis haben. Ob die verfügte Totalrevision im Übrigen persönlich durch den Stiftungsratspräsident veranlasst worden ist oder durch den damaligen Rechtsberater, ist eine rein akademische Frage und spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle.

4.4 Insgesamt ergibt sich, dass die Verfügung vom 17. Oktober 2002 jedenfalls nicht nichtig war, womit das replikweise beantragte Rechtsbegehren auf Feststellung deren Nichtigkeit abzuweisen ist.

Damit ist aber auch gleichzeitig gesagt, dass die Stiftungsurkunde desselben Datums für den vorliegenden Rechtsstreit massgebend ist. Danach besteht die Beschwerdeführerin als Stiftung im Sinne von Art. 80ff. ZGB und Art. 331 OR, und bezweckt als solche die berufliche Vorsorge für die Arbeitnehmer der Stifter- bzw. Arbeitgeberfirma sowie Unternehmungen, die mit der Stifterfirma finanziell oder wirtschaftlich eng verbunden sind, durch Gewährung von Unterstützungen und Leistungen an den Arbeitnehmer respektive an dessen Angehörigen im Falle von Alter, Invalidität oder in Notlagen wie bei Krankheit, Unfall und Arbeitslosigkeit.

5.

5.1 Die Tatsache, dass die Stiftungsurkunde vom 17. Oktober 2002 für die zu prüfende Genehmigung der Jahresrechnungen 2002 bis 2006 mit Auflagen massgebend ist, hat zunächst Auswirkungen auf die Beantwortung zweier formeller Fragen, nämlich einerseits auf die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs, indem die Vorinstanz nicht auf die Frage der Wiederherstellung des ursprünglichen Stiftungszwecks eingegangen sei, und andererseits auf den Antrag der Beschwerdeführerin, das vorliegende Verfahren sei nach dem Schriftenwechsel zu sistieren bis über die Frage der erwähnten Wiederherstellung durch die Vorinstanz entschieden sei. Beide Punkte formeller respektive verfahrensrechtlicher Natur sind vorab zu prüfen.

5.2

5.2.1 Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV, SR 101) und Art. 29 in Verbindung mit Art. 30 Abs. 1 VwVG haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Das rechtliche Gehör dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, welcher in die Rechtsstellung einer Person eingreift. Dazu gehört insbesondere deren Recht, sich vor Erlass des in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweismittel beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweismittel entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BGE 132 V 368 E. 3.1 mit Hinweisen, BGE 127 I 56 E. 2B, 127 III 578 E. 2c). Nach der Rechtsprechung kann eine – nicht besonders schwerwiegende – Verletzung des rechtlichen Gehörs ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann (BGE 127 V 431 E. 3d/aa). Von einer Rückweisung der Sache an die Verwaltung ist selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs dann abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 132 V 387 E. 5.1 mit Hinweis, vgl. auch BGE 133 I 201 E. 2.2; BVGer C-676/2008 vom 21. Juli 2009).

5.2.2 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin ihre Argumente zum Stiftungszweck und zur Stiftungsurkunde vom 17. Oktober 2002 im vorinstanzlichen Verfahren vorbringen können. Dass die Vorinstanz sich nicht auf diese Argumente eingelassen und bei der Genehmigung der Jahresrechnungen 2002 bis 2006 auf die besagte Stiftungsurkunde abgestützt hat, deren Totalrevision mit rechtskräftiger – und keineswegs nichtiger - Verfügung genehmigt worden ist, bedeutet im Lichte der zitierten Rechtsprechung, dass das rechtliche Gehör nicht verletzt worden ist. Dem Anspruch der Beschwerdeführerin, vor dem Erlass ihrer Verfügung angehört zu werden, hat die Vorinstanz Genüge getan.

5.3

5.3.1 Die Beschwerdeführerin hat zudem beantragt, das vorliegende Verfahren sei nach dem Schriftenwechsel bis zum Erlass der von ihr mit Eingabe vom 29. Juli 2008 beantragten Verfügung der Vorinstanz zu sistieren, wonach einerseits die Nichtigkeit der Verfügung vom 17. Oktober 2002 festzustellen und andererseits die vom Stiftungsrat beantragte Änderung der Stiftungsurkunde der Beschwerdeführerin durch die Vorinstanz dahingehend zu genehmigen sei, dass der ursprüngliche Stiftungszweck der Beschwerdeführerin „wiederhergestellt“ werde.

5.3.2 Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, besteht allerdings kein Grund für eine Sistierung des vorliegenden Verfahrens, zumal es hier um die Genehmigung der Jahresrechnungen 2002 bis 2006 mit Auflagen geht, welche im Lichte der rechtskräftig verfüigten Änderung der Stiftungsurkunde per 17. Oktober 2002 zu beurteilen ist. Ob die Stiftungsurkunde zukünftig nochmals geändert wird, spielt für die Prüfung der vorliegend angefochtenen Verfügung keine Rolle; denn eine allfällige Urkundenänderung kann keine Rückwirkung entfalten und mithin keinen Einfluss auf die Jahresrechnungen 2002 bis 2006 haben.

6.

Zu prüfen bleiben damit die von der Vorinstanz verfüigten Auflagen zur Genehmigung der Jahresrechnungen 2002 bis 2006.

6.1 Die erste verfüigte Auflage ist die Rückführung eines per 1. Januar 2004 der Arbeitgeberbeitragsreserve zugewiesenen Gesamtbetrages von knapp Fr. 11 Mio. in das freie Stiftungskapital (Dispositivziffer 1 a der angefochtenen Verfügung).

6.1.1 Für die Vorinstanz kann die Beschwerdeführerin nicht nur über Arbeitgeberbeitragsreserven verfügen, ansonsten sie die Zwecke der beruflichen Vorsorge für die Arbeitnehmer nicht erfüllen könne. Die nachträgliche Bildung von Arbeitgeberbeitragsreserven durch Abspaltung aus dem bisherigen Stiftungskapital sei seit dem 1. Januar 1985 und der Einführung von Art. 331 Abs. 3 OR nicht mehr zulässig. Nach diesem Grundsatz, welcher im obligatorischen und im überobligatorischen Bereich sowohl für registrierte wie für nicht registrierte Stiftungen gelte, hätten solche Beitragsreserven somit vor dem 1. Januar 1985 gesondert ausgewiesen werden müssen. Davon ausgenommen seien nur reine Finanzierungsstiftungen; eine solche sei die Beschwerdeführerin jedoch nicht. Mit der Auflage komme die Vorinstanz ihrer Pflicht nach, dafür zu sorgen, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss verwendet werde (act. 5, S. 5).

6.1.2 Demgegenüber ist die Beschwerdeführerin der Auffassung, dass die Zulässigkeit der Bilanzierung als Arbeitgeberbeitragsreserve sich aus dem Umstand ergebe, dass es die einzige Möglichkeit gewesen sei, diese Mittel dem ursprünglichen Stiftungszweck zu erhalten, der durch die Stiftungsurkunde vom 17. Oktober 2002 wesentlich geändert worden sei. Die Beschwerdeführerin sei keine Vorsorgeeinrichtung (gewesen), so dass Art. 331 Abs. 3 OR nicht auf sie anwendbar sei; sie sei rein patronal finanziert, und deren Stiftungsvermögen durfte früher zur Finanzierung von Fürsorge- und Wohlfahrtseinrichtungen verwendet werden (act. 10, S. 13 f.).

6.1.3 Die Vorinstanz weist im Zusammenhang mit der hier zu prüfenden Auflage zu Recht auf Art. 331 Abs. 3 OR hin. Mit dem Inkrafttreten des BVG hat der Gesetzgeber in Art. 331 Abs. 3 1. Satz OR vorgeschrieben, dass der Arbeitgeber, wenn der Arbeitnehmer Beiträge an eine Personalfürsorgeeinrichtung (Fassung seit dem 1. Januar 2005: Vorsorgeeinrichtung) zu leisten hat, verpflichtet ist, zur gleichen Zeit mindestens gleich hohe Beträge wie die gesamten Beiträge aller Arbeitnehmer zu entrichten, und seine Beiträge aus eigenen Mitteln oder aus Beitragsreserven der Personalfürsorgeeinrichtung (Fassung seit dem 1. Januar 2005: Vorsorgeeinrichtung) erbringt, die von ihm vorgängig hiefür geäuft worden und gesondert ausgewiesen sind. 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 (JÜRGEN BRÜHWILER, Die betriebliche Personalvorsorge

in der Schweiz, Bern 1989, S. 309, Rz. 25, und S. 456, Rz. 25; CARL HELBLING, Personalvorsorge und BVG, 8. Aufl, Bern/Stuttgart/Wien 2006, S. 194; 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. 362 Abs. 1 OR sowie BGE 127 V 301 E. 4 und Urteil 2A.605/2004, E. 2.2 des Bundesgerichts vom 26. April 2005). Der Zweck der Neufassung von Art. 331 Abs. 3 OR beim Erlass des BVG war, die unter früherem Recht zulässige Entrichtung der Arbeitgeberbeiträge aus freien Stiftungsmitteln zu unterbinden (BGE 128 II 24 E. 3c und 4). Auch in der Lehre wird davon ausgegangen, dass auf Grund des klaren Wortlauts dieser Bestimmung aus den freien Mitteln einer Personalvorsorgestiftung weder Arbeitgeberbeiträge an diese selbst noch Arbeitgeberbeiträge an eine verbundene Vorsorgeeinrichtung erbracht werden dürfen, auch wenn dies die Stiftungsurkunde vorsieht (vgl. SILVAN LOSER, Rechtssituation in Bezug auf die Zulässigkeit der Verwendung von freien Stiftungsmitteln, SZS 2003, S. 405 f., mit zahlreichen Hinweisen zur Lehre und Rechtsprechung). Ebenso gilt dies für den Fall der gleichzeitigen Finanzierung von Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträgen aus freien Stiftungsmitteln; als einzige Ausnahme wird die sogenannte Finanzierungsstiftung betrachtet, deren einziger Zweck die Alimentierung anderer Vorsorgeeinrichtungen ist (LOSER, a.a.O., S. 407). Damit ist gleichzeitig auch gesagt, dass diese gesetzliche Pflicht auch für patronale Stiftungen bestand, welche nicht als Finanzierungsstiftung qualifiziert werden konnten (vgl. etwa der bereits zitierte BGer 2A. 605/2004).

6.1.4 Im vorliegenden Fall ist wie gesagt von der bestehenden Stiftungsurkunde vom 17. Oktober 2002 und dem in deren Art. 2.1 festgelegten Stiftungszweck auszugehen. Danach handelt es sich bei der Beschwerdeführerin jedenfalls nicht um eine Finanzierungsstiftung, was von der Beschwerdeführerin denn auch zu Recht nicht bestritten wird. Zwar können gemäss Art. 2.2 der Stiftungsurkunde Beiträge der Arbeitgeber gemäss Art. 331 Abs. 3 OR auch aus vorgängig hierfür geäußneten und gesondert ausgewiesenen Beitragsreserven erbracht werden. Daraus kann aber lediglich abgeleitet werden, dass Arbeitgeberbeitragsreserven entweder neu gebildet oder aus bereits spezifisch hierfür geäußneten und vom übrigen Stiftungsvermögen ausgeschiedenen Beitragsreserven herrühren können, nicht

aber, dass solche Arbeitgeberbeitragsreserven aus freien Stiftungsmitteln gebildet respektive dass freie Stiftungsmittel hierfür umfunktioniert werden dürfen.

Dass vor der Änderung der Stiftungsurkunde hierfür ausgeschiedene Beitragsreserven bestanden, behauptet die Beschwerdeführerin denn auch nicht. Vielmehr wendet sie ein, dass sie aufgrund des früheren Stiftungszwecks als Finanzierungsstiftung qualifiziert werden müsse, so dass die Überführung des Stiftungsvermögens an sich in die Arbeitgeberbeitragsreserve folgerichtig sei. Aus der vormaligen Stiftungsurkunde vom 27. Februar 1985 (vgl. act. 1/4) geht jedoch hervor, dass die Stiftung neben der Unterstützung und den Betrieb von und an Fürsorge- und Wohlfahrtseinrichtungen aller Art für das jeweilige und nötigenfalls auch für das ehemalige Personal und dessen Angehörige der Firma Gugelmann & Cie. AG, Roggwil, auch den Unterhalt eines Personaltransportbetriebs für die Arbeitnehmer der Stifterfirma von und zum Arbeitsplatz bezweckte. Gemäss diesem letzteren Zweck waren also Arbeitnehmer direkt Destinatäre der Stiftung. Auch die Tatsache, dass Art. 6 der Stiftungsurkunde festlegt, dass mindestens ein Mitglied des Stiftungsrates aus dem Kreise der Arbeitnehmer entstammen muss, deutet darauf hin, dass es sich um eine Personalfürsorgestiftung handelte. Jedenfalls kann nicht gesagt werden, dass der Stiftungszweck einzig darin bestand, Arbeitgeberbeiträgen anderer Vorsorgeeinrichtungen zu finanzieren. Daraus folgt, dass die Beschwerdeführerin auch vor dem 17. Oktober 2002 keine Finanzierungsstiftung war, welche von der gesetzlichen Pflicht, Arbeitgeberbeitragsreserven gesondert auszuweisen, ausgenommen war. Insoweit war die 2004 vorgenommene Überführung des Stiftungsvermögens in die Arbeitgeberbeitragsreserve unrechtmässig und ist die Auflage der Vorinstanz, diese Mittel wieder in das freie Stiftungskapital zurückzuführen, nicht zu beanstanden.

6.2 Die zweite verfügte Auflage ist der Abbau der ungesicherten Anlagen beim Arbeitgeber auf eine Quote von höchstens 20% des Vermögens verbunden mit der Vorschrift, diesen Abbau innert fünf Jahren mit einem jährlichen Anteil von mindestens einem Fünftel vorzunehmen (Dispositivziffer 1 b und 1c der angefochtenen Verfügung).

6.2.1 Die Vorinstanz führt in diesem Zusammenhang aus, dass auch ausserhalb des Obligatoriums tätige Wohlfahrtsstiftungen ihr Vermögen so zu verwalten haben, dass unter anderem eine an-

gemessene Verteilung der Risiken (Verhinderung eines sog. Klumpenrisikos) gewährleistet ist. Nach der Praxis sei für Wohlfahrtsstiftungen eine ungesicherte Anlage beim Arbeitgeber bis zu 20% des Vermögens zulässig. Eine grössere Abweichung von Art. 57 Abs. 2 BVV2, der bei Vorsorgeeinrichtungen für ungesicherte Anlagen und Beteiligungen beim Arbeitgeber eine Limite von 5% des Vermögens setze, sei mit Art. 71 BVG nicht zu vereinbaren.

6.2.2 Dem setzt die Beschwerdeführerin entgegen, dass diese Auflage in unzulässiger Weise in das Ermessen der Stiftung eingreife. Gemäss zürcherischer Praxis sei die Grenze bei Finanzierungsstiftungen für Anlagen bei der Arbeitgeberfirma bei 50% des Stiftungsvermögens anzusetzen. Durch eine bereits vorgenommene Vermögensumschichtung sei diese Limite eingehalten worden. Der vorgeschriebene Abbauplan sei unangemessen.

6.2.3 Die Vorinstanz stützt sich zu Recht auf Art. 71 BVG in Verbindung mit Art. 89^{bis} Abs. 6 Ziff. 18 ZGB. Auf deren Ausführungen in diesem Zusammenhang wird verwiesen (act. 5, S. 6). Da die Beschwerdeführerin wie bereits erwähnt keine Finanzierungsstiftung ist und war, müssen die in der Praxis verwendeten Ansätze für Wohlfahrtsstiftungen herangezogen werden. Die Auflage, die ungesicherten Anlagen innert einer angemessenen Frist von fünf Jahren auf 20% zu reduzieren, ist vom Grundsatz und Ausmass her sowie in zeitlicher Hinsicht absolut verhältnismässig, zumal der zu hohe Anteil von ungesicherten Anlagen zuvor von ihr und von der Kontrollstelle wiederholt beanstandet worden war. Diese Auflage greift deshalb auch nicht in unzulässiger Weise in das Ermessen der Stiftung ein und ist insgesamt nicht zu beanstanden.

6.3 Die dritte verfügte Auflage ist die Vorlage eines Gesamtkonzeptes zum Abbau der Forderungen gegenüber der Arbeitgeberfirma sowie eines diesbezüglichen Prüfungsberichts der Kontrollstelle (Dispositivziffer 2 der angefochtenen Verfügung).

6.3.1 Gemäss Vorinstanz habe sie diese Auflage verfügt, weil die Beschwerdeführerin die Umsetzung des Abbaus der Anlagen trotz Versprechungen nicht an die Hand genommen habe.

6.3.2 Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass sie die Umschichtung ihres Vermögens bereits vorgenommen habe und die Beurteilung der

Vermögensanlage erst möglich sei, wenn die Gültigkeit der vorinstanzlichen Verfügung vom 17. Oktober 2002 geklärt sei.

6.3.3 Diese Auflage steht in engem Zusammenhang mit der zweiten Auflage, die ungesicherten Anlagen auf ein gesetzlich zulässiges Mass zu reduzieren. Die von der Beschwerdeführerin erwähnte Vermögensumschichtung entspricht auch für die Kontrollstelle in deren Bericht zur Jahresrechnung 2007, welche die Beschwerdeführerin mit der Replik eingereicht hat (vgl. act. 10/6), nicht der Anlagelimiten für Wohlfahrtsfonds, respektive überschreitet die im geltenden Anlagereglement festgelegte Limite noch um 30%. Damit ist auch die Auflage, ein Gesamtkonzept für den Abbau der besagten Anlagen vorzulegen, fraglos zu schützen.

7.

Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, zumal die Beschwerdeführerin die Dispositivziffern 3 der angefochtenen Verfügung vom 10. Januar 2008 (Vorbehalt der zivilrechtlichen Verantwortlichkeit) und 4 (Kostenauflage) mit keinem Wort erwähnt noch beanstandet.

8.

8.1 Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. 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. Sie werden auf Fr. 4'000.-- festgelegt und der unterliegenden Beschwerdeführerin auferlegt.

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 von Fr. 4'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.- verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)
- das Bundesamt für Sozialversicherungen

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Alberto Meuli

Jean-Marc Wichser

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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: