



CEPS Forschung und Praxis - Volume 05

La rémunération des organes directeurs suprêmes d'organisations à but non lucratif

Analyse de la situation et base de discussion

Kaspar Müller et Daniel Zöbeli

La rémunération des organes directeurs suprêmes d'organisations à but non lucratif – analyse de la situation et base de discussion

CEPS Forschung und Praxis

Volume 5

Kaspar Müller et Daniel Zöbeli

La rémunération des organes directeurs suprêmes d'organisations à but non lucratif – analyse de la situation et base de discussion

Kaspar Müller et Daniel Zöbeli

En coopération avec:



Fernfachhochschule Schweiz
Zürich | Basel | Bern | Brig

Mitglied der SUPSI

La présente publication a été rendue possible grâce au soutien de la Fondation Lombard Odier, Genève, la Fondation Pro Victimis, Genève, et SwissFoundations, association des fondations donatrices en Suisse, Zurich.

Le **Centre d'Etudes de la Philanthropie en Suisse (CEPS)** de l'Université de Bâle a été créé par SwissFoundations, l'Association des fondations donatrices suisses. Il a bénéficié d'un financement de départ des organisations suivantes: AVINA STIFTUNG, Christoph Merian Stiftung, Ernst Göhner Stiftung, GEBERT RÜF STIFTUNG, Gesellschaft für das Gute und Gemeinnützige GGG Basel et la Fondation Sophie et Karl Binding.

Impressum:

Couverture:
Traduction
Layout:
ISBN:

Centre for Philanthropy Studies / Centrum
für Philanthropie und Stiftungswesen
(CEPS)
Universität Basel
Peter Merian-Weg 6
Postfach
4002 Basel
a+, Gregorio Caruso
Isabelle Hulmann, Isabelle Vuilleumier
Georg von Schnurbein
978-3-9523659-4-6

© Centre for Philanthropy Studies 2012.
Tous droits réservés. Reproduction interdite sans l'autorisation des auteurs.

Les auteurs:

Kaspar Müller

Kaspar Müller, licencié en sciences économiques, économiste indépendant, est membre de la commission spécialisée Swiss GAAP RPC depuis 1991. Il a dirigé le groupe de travail Swiss GAAP RPC 21. Il exerce divers mandats parmi lesquels celui de président de la Fondation Ethos et d’Ethos Services SA à Genève et celui de président du conseil d’administration de responsAbility Social Investments AG à Zurich. Kaspar Müller est l’auteur de nombreux articles consacrés aux marchés financiers, à la présentation des comptes, à la gouvernance d’entreprise, au développement durable et à l’éthique. Après avoir été le tuteur de Bruno Manser pendant la procédure de déclaration d’absence, il est aujourd’hui représentant légal de sa communauté héréditaire.

Daniel Zöbeli

Daniel Zöbeli, professeur de sciences économiques, directeur de l’Institut für Management und Innovation (IMI) de la Haute école suisse spécialisée à distance, est l’auteur de nombreuses publications consacrées à la présentation des comptes, aux finances et à la fiscalité des organisations à but non lucratif. Etant lui-même actif à titre bénévole depuis de nombreuses années, il dispose d’une grande expérience dans le domaine des organisations d’utilité publique, notamment en tant que fondateur et président de IG KUBU (communauté d’intérêts dans le secteur des loisirs) et membre du comité de Reformierter Jugendverband JK Schweiz. Daniel Zöbeli a été pendant six ans membre de la commission d’école primaire d’Uster dans le cadre de laquelle il s’est notamment occupé de la mise en place des structures d’accueil parascolaire.

Table des matières

Table des matières.....	V
Avant-propos	VII
Synthèse.....	1
Partie A : Introduction	2
1 Généralités et structure du compte rendu de l'étude.....	2
2 Activité à titre bénévole.....	4
2.1 Notion/Définition	4
2.2 Considérations économiques et sociales.....	4
2.3 Considérations normatives et réglementation	5
Partie B: Droit des fondations et droit fiscal.....	6
3 Droit des fondations	6
3.1 Bases légales	6
3.2 Pratique des autorités de surveillance des fondations	6
3.3 Objet du contrôle et problèmes quotidiens.....	7
3.4 Indemnisations	9
3.4.1 Indemnisations des tâches ordinaires («stratégiques»).....	9
3.4.2 Indemnisation des activités extraordinaires et «opérationnelles»	9
3.4.3 Frais et remboursements.....	10
4 Droit fiscal.....	11
4.1 Bases légales	11
4.2 Pratique des autorités fiscales cantonales.....	12
4.3 Indemnisations	13
4.3.1 Indemnisations des tâches ordinaires («stratégiques»).....	13
4.3.2 Indemnisation des activités extraordinaires («opérationnelles»)	15
4.3.3 Frais et remboursements.....	16
4.4 Réglementations particulières pour les organisations à but non lucratif à caractère d'entreprise	16
4.5 Indemnisations monétaires et doubles mandats	17
Partie C: Normes privées, législation non contraignante (soft law)	19
5 Normes comptables	19
5.1 Swiss GAAP RPC	19
5.1.1 Etablissement des comptes des organisations sociales d 'utilité publique à but non lucratif (Swiss GAAP RPC 21)	19
5.1.2 Transactions avec des parties liées (Swiss GAAP RPC 15)	20
5.2 Dispositions légales concernant les actionnaires à titre de référence (art. 663b ^{bis} CO)	22

6	Recommandations de la branche.....	23
6.1	Réglementation liée au label de qualité Zewo.....	23
6.2	Swiss Foundation Code	24
6.3	Swiss NPO-Code.....	25
6.4	Code d'honneur de l'Alliance évangélique suisse (AES).....	26
Partie D:	Discussion	29
7	Point de vue sous forme de thèse.....	29
PARTIE E :	Système d'indemnisation	33
8	Exigences imposées à un système d'indemnisation applicable aux organisations à but non lucratif.....	33
8.1	Les différents domaines d'un système d'indemnisation.....	33
8.1.1	Responsabilité au sein de l'organisation.....	33
8.1.2	Transparence et publication des indemnités monétaires et non monétaires.....	34
8.1.3	Structure du système d'indemnisation.....	34
8.1.4	Montant des indemnités	34
8.1.5	Compétences dans le cadre de la politique d'indemnisation	35
8.2	Application du système d'indemnisation	35
9	Liste de vérification.....	36
9.1	Pour toutes les organisations	36
9.2	Pour les organisations qui versent des indemnités monétaires aux organes directeurs suprêmes.....	38
9.3	Pour les organisations qui ne prévoient pas de versement d'indemnités aux organes directeurs suprêmes.....	40
Bibliographie	42
Annexe	45
Annexe I:	Questionnaire de l'autorité de surveillance des fondations de canton Bâle-Ville (en allemand)	45
Annexe II:	Questionnaire de l'autorité fiscale de canton de Lucerne (en allemand).....	45
Annexe III:	Exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels	51
Annexe IV:	Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif (Circulaire 25 du 18 janvier 2008, extrait)	55

Avant-propos

Même si la notion de « fonction honorifique » est quelque peu passée de mode, son contenu reste d'actualité. Le fait d'assumer une fonction dirigeante librement choisie dans une organisation à but non lucratif est encore empreint d'un certain prestige, d'une reconnaissance et, précisément, lié à un honneur.

Sans l'engagement bénévole, et donc non rémunéré, des membres de leurs comités ou conseils de fondation, les organisations à but non lucratif devraient renoncer à de nombreux projets et prestations. De même, le plus souvent elles ne pourraient pas non plus rémunérer au tarif du marché les connaissances et les compétences spécifiques des membres de leurs organes directeurs. A l'inverse, nombreuses sont les personnes qui éprouvent le besoin de mettre leurs connaissances professionnelles à disposition.

Les changements intervenus ces dernières années invitent cependant à réexaminer la qualité de la fonction honorifique, ou du bénévolat comme il est aujourd'hui convenu de l'appeler. Tout d'abord, parce qu'il existe aujourd'hui beaucoup plus d'organisations à but non lucratif qu'il y a 20 ans et ensuite, parce les exigences imposées aux comités d'associations et aux conseils de fondation augmentent.

En Suisse, on recense actuellement environ 12 500 fondations, 76 000 associations et 10 000 coopératives, toutes dirigées par des comités et des conseils travaillant à titre bénévole. A elles seules, les fondations requièrent plus de 76 000 membres de conseil de fondation !

Toujours plus recherchées, ces personnes doivent de surcroît assumer des tâches d'une complexité croissante. Cette évolution est liée aux nouvelles dispositions légales (droit de la révision p. ex.) ainsi qu'à la professionnalisation toujours plus marquée du « troisième secteur ». Par conséquent, les exigences imposées au comité d'une organisation à but non lucratif, même de taille moyenne, sont pratiquement comparables à celles imposées au conseil d'administration d'une SA.

Il est donc justifié de vouloir débattre du principe de la gratuité du travail bénévole. Grands connaisseurs de la branche des organisations à but non lucratif en Suisse, Kaspar Müller et Daniel Zöbeli se sont donné pour tâche de fournir une base de discussion largement étayée sur le sujet. Qu'ils soient ici vivement remerciés pour leur travail précis et complet.

La présente publication n'est pas un mode d'emploi de l'indemnisation des bénévoles. Elle aspire plutôt à aider les organisations à but non lucratif à gagner en assurance lors de leurs prises de décisions et à mieux connaître leur marge de manœuvre. L'activité à titre bénévole reste l'une des caractéristiques fondamentales des organisations à but non lucratif. Mais, compte tenu de la diversité de ces organisations et de l'imbrication toujours plus forte entre les secteurs de la société, ce serait une erreur de considérer leurs instances de manière uniforme et catégorique.

Bâle avril 2012

Professeur Georg von Schnurbein



Synthèse

Le présent document a pour objectif de contribuer à renforcer le secteur à but non lucratif.

Ces dernières années, le débat sur l'indemnisation des organes directeurs suprêmes d'organisations à but non lucratif s'est amplifié et fait l'objet de nombreuses controverses. Selon le modèle en vigueur, la plupart des conseils de fondations et des comités d'associations ne sont pas rétribués par de l'argent, hormis le remboursement de leurs frais. Les auteurs parviennent à la conclusion que la thématique doit être analysée de manière différenciée, notamment dans l'intérêt des institutions concernées.

Le droit actuel des fondations et des associations ne traite pas directement de la question de l'indemnisation. Une partie de la doctrine juridique continue à défendre la vision traditionnelle selon laquelle les organes directeurs suprêmes devraient en principe être bénévoles. Les principales normes privées applicables dans le secteur à but non lucratif prennent en revanche davantage position sur ce thème. On ne constate cependant aucune unité de doctrine à ce jour.

Une enquête menée par les auteurs auprès des principales autorités de surveillance des fondations souligne une tendance à la professionnalisation : les grandes fondations tendent de plus en plus à décharger leurs organes de direction par des directeurs payés. Il ressort également de cette enquête que les abus manifestes sont rares en ma-

tière d'indemnisation des conseils de fondation.

Les autorités fiscales sont en général perçues comme très restrictives en ce qui concerne le respect du principe de l'activité bénévole des organes directeurs suprêmes d'organisations à but non lucratif. Il ressort toutefois d'une deuxième enquête que les indemnisations constituent rarement un critère décisif en matière d'exonération fiscale. La pratique des cantons dans ce domaine varie fortement.

En vertu de considérations de politique sociale et économique, des indemnisations différenciées sont défendables ou même souhaitables, à condition que le système d'indemnisation soit adapté, transparent et lié aux prestations fournies. Des principes et des règles propres à l'organisation doivent être établis dans ce but et présentés non seulement aux organes concernés, mais à toutes les parties prenantes importantes. Les organes directeurs sont en outre responsables de contrôler périodiquement le système d'indemnisation et d'en débattre. Enfin, il est essentiel que le modèle choisi contribue à la réalisation du but de l'organisation et soit adapté à la situation propre à l'organisation à but non lucratif concernée. Le rapport annuel doit rendre compte de la politique d'indemnisation, de façon transparente, afin de permettre à tous les principaux acteurs de l'organisation (p. ex. donateurs, bienfaiteurs, autorités de subvention, Etat qui accorde l'exonération d'impôt, collectivité) d'évaluer les indemnisations en détail et d'en tirer d'éventuelles conséquences.

Partie A : Introduction

1 Généralités et structure du compte rendu de l'étude

Une économie de marché sociale ne peut fonctionner sans organisations à but non lucratif. Le «troisième secteur» est une branche économique essentielle pour toute économie nationale car il contribue de manière déterminante au fonctionnement du système économique-social. Il assume de nombreuses tâches résultant de l'externalisation de certains coûts par les entreprises ou les consommateurs, notamment les coûts écologiques, sociaux et culturels. Les organisations à but non lucratif assument donc une part considérable des charges sociales dont personne d'autre ne veut être responsable. Elles sont des employeurs importants, qui proposent en Suisse près de 180 000 postes de travail (chiffre converti en emplois à plein temps), ce qui correspond à environ 4,5 pour cent du volume de travail du pays. De plus, les bénévoles fournissent des prestations de travail correspondant à environ 80 000 emplois à plein temps.¹

Les organisations à but non lucratif ne manquent pas de «potentiel de marché» (selon le jargon économique) : de nouvelles tâches viennent régulièrement s'ajouter à leur lot, notamment dans les domaines où des motifs économiques amènent l'Etat à se retirer. Il est donc essentiel que le secteur à but non lucratif puisse compter sur des schémas-cadres qui lui permettent d'agir dans la durée et avec succès. A cette fin, il

faut, outre un régime fiscal favorable, des ressources financières suffisantes, des possibilités de formation et de perfectionnement, ainsi que des personnes motivées, qualifiées et disposées à devenir membres des organes directeurs. Si le troisième secteur veut pouvoir continuer à assumer son rôle vital dans la société, de très nombreuses personnes doivent rester disposées à s'engager dans un but d'utilité publique sous une forme contraignante et à assumer dans ce contexte une grande partie de la responsabilité.

L'objectif du présent exposé est de contribuer à renforcer le secteur à but non lucratif. Les organes directeurs suprêmes tels que les conseils de fondation, les comités d'associations ou les conseils d'administration de sociétés anonymes d'utilité publique, qui sont pour la plupart bénévoles, se situent au centre de la présente réflexion. Il s'agit de tenter de répondre à cette interrogation : dans quelle mesure des indemnités financières sont-elles défendables ou même nécessaires pour les organisations à but non lucratif ? Dans ce contexte, il faut prendre garde aux conséquences négatives de systèmes de rémunération non systématiques ou non transparents. Il faut également tenir compte du fait que la plupart de ces organisations ne sont pas à même de verser des indemnités (substantielles) faute de fonds.

La première question qui se pose est de savoir si l'activité bénévole est obligatoirement liée à une renonciation à l'indemnisation (perspective de gouvernance). De ce point de vue, le système d'indemnisation

¹cf. Helmig/ Lichsteiner/ Gmür, 2010, p. 147 (indicateurs pour l'année 2005).

est particulièrement intéressant pour les personnes qui font des sacrifices substantiels sous forme de dons ou de co-affectations sans exiger de contreparties adéquates. A cet égard, il faut considérer que des indemnisations adéquates sont également dans l'intérêt des organisations à but non lucratif et des donateurs, dans la mesure où la contrepartie est utile et fournie à des conditions attrayantes. Il importe ensuite de s'interroger sur la structure du système d'indemnisation et la transparence nécessaire.

En Suisse, il existe déjà quelques directives concernant l'indemnisation des organes directeurs suprêmes des organisations à but non lucratif. Celles-ci sont cependant loin de couvrir toute l'étendue de la problématique. Il en va de même des normes privées qui les complètent.

C'est la raison pour laquelle, après quelques considérations générales concernant l'activité bénévole (chapitre 2), ce document aborde les bases légales (hard law) ainsi que la pratique actuelle des autorités de surveillance des fondations et des autorités fiscales (chapitres 3 et 4). Il passe ensuite en revue les normes privées et les recommandations (soft law) telles que la norme Swiss GAAP RPC 21, la réglementation liée au label de qualité Zewo, le Swiss Foundation Code, le NPO-Code ainsi que le Code d'honneur AES (chapitres 5 et 6). Les chapitres 7 et 8 prennent position sur les principaux aspects d'un système d'indemnisation et les exigences qui en découlent. Le chapitre 9 résume le tout sous forme d'une liste de vérification.

2 Activité à titre bénévole

2.1 Notion/Définition

La motivation à exercer une activité bénévole, en plus d'une activité lucrative, relève du libre arbitre et d'une attitude personnelle vis-à-vis de la société. La notion allemande d'«Ehrenamtlichkeit», littéralement «activité à titre honorifique», exprime clairement que le fait d'exercer une activité pour la collectivité constitue un honneur qui n'est pas accordé à tout le monde. La société ne confie de telles fonctions qu'aux personnes auxquelles elle accorde sa confiance et l'«honneur reçu» constitue l'indemnisation pour le travail fourni.

Le Petit Robert décrit l'activité à titre bénévole comme étant «la situation de celui ou celle qui accomplit un travail gratuitement et sans obligation». ² Au fil du temps, l'activité bénévole pure, qui se passe de toute stimulation économique, s'est déplacée de la fonction politique au secteur à but non lucratif. Ainsi, les autorités de milice sont aujourd'hui indemnisées (certes modestement) dans des communes politiques, scolaires et ecclésiastiques. Cette évolution est accentuée par le fait que les activités politiques à titre accessoire sont de plus en plus réglementées, unifiées et centralisées (p. ex. dans les domaines communaux de la protection de l'enfance, de l'assistance et de l'action sociale).

Dans la littérature économique, l'activité à titre bénévole est souvent essentiellement liée à une absence de rémunération monétaire, ³ ou admet/exige (si ce n'est pas le cas) que l'activité d'utilité publique ne doit pas

reposer sur une rémunération. On oublie souvent qu'il existe en pratique différentes possibilités d'attribuer des indemnités pécuniaires aux bénévoles, ⁴ par exemple sous forme de cadeaux en nature, de rabais spéciaux, d'avantages particuliers (p. ex. vacances gratuites dans le club house) ou d'autres prestations de service gratuites (p. ex. perfectionnement payé). D'un point de vue psychologique, les bénévoles n'agissent en général pas non plus de manière désintéressée. Les récompenses attendues, désignées parfois également par la notion de «succédanés de salaire», sont simplement plus complexes, individuelles et souvent non identifiables par des personnes externes. ⁵ Les motifs intrinsèques (travail intéressant, épanouissement personnel), l'expérience personnelle, le pouvoir, la carrière et la sociabilité sont les principales motivations qui expliquent l'engagement non rétribué. ⁶

2.2 Considérations économiques et sociales

Dans un monde toujours plus régi par l'économie, les personnes qui cherchent à exercer une activité dans laquelle elles peuvent faire valoir leur responsabilité sociale et faire l'expérience d'un sens plus profond sont de plus en plus nombreuses. Les activités à titre bénévole exercées dans les organes directeurs d'organisations à but non lucratif offrent une multitude de possibilités. Les personnes qui y aspirent sont de plus en plus nombreuses, mais, à l'avenir, elles seront de moins en moins nombreuses à pouvoir y accéder. Le rapport entre le revenu du travail et le revenu du capital est décisif.

² Le Petit Robert 2012, Editions Le Robert, Paris, 2011.

³ cf. p. ex. Grötter, 2009, p. 122; ou Wehner/ Mieg/ Güntert, 2006, p. 1 ss.

⁴ cf. p. ex. Krönes, 2008, p. 13.

⁵ cf. Güntert/ Gentile/ Wehner, 2007, p. 78 ss.; ou Krönes, 2004, p. 33.

⁶ cf. à ce sujet p. ex. Güntert/ Gentile/ Wehner, 2007, p. 79.

Un système social (autrefois nettement plus répandu qu'aujourd'hui) dans lequel certains pouvoient à leur subsistance principalement grâce au revenu du capital et d'autres grâce au revenu du travail permet surtout aux premiers d'exercer une activité bénévole. Mais travailler sans être indemnisé est maintenant de plus en plus inabordable pour un grand nombre de personnes intéressées. Dans le même temps, l'engagement individuel qu'impose l'activité lucrative s'est intensifié du fait des mutations économiques et de la réduction du nombre des actifs due au vieillissement de la population. Il y aura sans doute moins de personnes qui pourront se mobiliser bénévolement en raison de l'augmentation de la durée de travail, de la diminution des retraites et de la stagnation des revenus du travail. Il existe donc un décalage entre le désir individuel de s'engager sans être payé et la réalité économique de la situation (voir cadre).

2.3 Considérations normatives et réglementation

A-t-on, somme toute, le droit de prescrire ou de réglementer l'activité bénévole ? Celui qui travaille bénévolement devrait pouvoir le faire selon son appréciation personnelle du caractère correct du contenu de l'activité, du temps à y consacrer et de l'indemnisation. La tentative visant à réglementer l'activité bénévole n'est-elle pas une contradiction en soi ? En effet, cela restreint l'autonomie d'action personnelle et met à l'épreuve la motivation des volontaires. Toutefois, il ne s'agit pas ici de prendre uniquement en considération la perspective des bénévoles. Le travail bénévole doit aussi répondre aux exigences de gouvernance des organisations à but non lucratif. Celles-ci découlent de multiples directives légales ainsi que des exigences des donateurs privés et des prestataires finan-

ciers publics. La population ne doit pas non plus être oubliée, car elle «participe», au moins de manière indirecte, à toutes les organisations à but non lucratif exonérées d'impôt. L'activité bénévole constitue un thème central pour tous les acteurs d'organisations à but non lucratif et elle est par conséquent souvent exigée à différents niveaux. Ces acteurs font, à juste titre, prévaloir le respect de certains critères concernant l'activité à titre bénévole comme condition à leur propre prestation.

Pouvoir ou vouloir ?

Recommandation 7 du «Swiss Foundation Code» : La question de savoir si un nombre suffisant de bénévoles peut se mettre à disposition se reflète clairement dans l'évolution de la recommandation 7 du SFC qui s'exprime sur la rémunération des organes directeurs suprêmes de la manière suivante : *«Les membres du conseil de fondation reçoivent une rémunération appropriée, pour autant que les moyens financiers de la fondation le permettent et que les membres du conseil de fondation ne puissent pas œuvrer à titre bénévole.»*⁷

Le verbe «pouvoir» concerne en premier lieu l'environnement économique. Pour que suffisamment de candidats et de candidates se mettent à disposition et «puissent» le faire, l'activité bénévole peut être assortie d'une rémunération si celle-ci s'avère nécessaire pour les intéressés. Dans sa première version de 2005, le Swiss Foundation Code fait encore dépendre la rémunération du fait que les membres «souhaitent ou non être bénévoles».⁸ Le passage de «vouloir» à «pouvoir» exprime la nouvelle dimension des débats sur l'indemnisation des organisations à but non lucratif (cf. chap. 6.2).

⁷ SFC 2009, recommandation 7, p. 58.

⁸ SFC 2005; recommandation 7, p. 22: «Les membres du conseil de fondation reçoivent une rémunération appropriée, pour autant que les moyens financiers de la fondation le permettent et que les membres du conseil de fondation ne souhaitent pas être bénévoles.»

Partie B: Droit des fondations et droit fiscal

3 Droit des fondations

3.1 Bases légales

La question de l'indemnisation n'est pas directement traitée dans le droit des fondations en vigueur, soit aux articles 80 ss CC. La doctrine continue parfois à défendre le principe traditionnel selon lequel les membres du conseil de fondation devraient travailler bénévolement.⁹ Cependant, l'«activité bénévole» est une notion juridique floue : la loi ne stipule de manière générale aucune activité bénévole pour les organes directeurs suprêmes et la littérature juridique ne contient pas non plus de définition de portée générale.

Dans le cadre de la professionnalisation croissante du domaine des fondations en Suisse, des voix s'élèvent pour justifier dans la doctrine une indemnisation appropriée.¹⁰ L'argument utilisé est la difficulté à trouver suffisamment de membres compétents pour les conseils de fondation.¹¹ De plus, le fait d'accepter un tel mandat équivaut à s'exposer à des risques personnels.¹² Bien qu'il en faille beaucoup pour que les organes d'une fondation soient poursuivis civilement ou pénalement,¹³ les éventuels dommages causés à la réputation peuvent être importants dans le cas d'institutions qui

sont au cœur de l'actualité. Chez les partisans d'une indemnisation appropriée, il semble exister un consensus pour admettre que les éventuelles indemnisations doivent reposer sur «des critères de calcul objectivement compréhensibles, non arbitraires et transparents»¹⁴. Selon Alex Fischer, il est compréhensible «qu'un membre du conseil de fondation d'une fondation d'utilité publique mette une partie de son temps et de ses compétences gratuitement à disposition et qu'il puisse en facturer une autre partie à un tarif toutefois inférieur à celui du marché».¹⁵

La doctrine est unanime pour refuser les boni (p. ex. en raison de bons résultats d'ensemble), les provisions de commissions d'intermédiation (p. ex. dans la gestion de fortune) ou les forfaits de fonction beaucoup trop élevés (p. ex. pour les présidents des conseils de fondation).¹⁶ En revanche, les frais et les débours, qui servent le but de la fondation, sont en général acceptés.¹⁷

3.2 Pratique des autorités de surveillance des fondations

En principe, les autorités de surveillance veillent à ce que les biens des fondations soient employés conformément à leur destination (art. 84, al. 2 CC) et qu'une organisation adaptée soit mise en place (art. 83d CC). Une organisation adéquate occasionne naturellement des charges administratives. Ces charges augmentent en fonc-

⁹ cf. à ce sujet notamment Baumann Lorant, 2010, p. 3.

¹⁰ cf. Baumann Lorant, 2010, p. 3; Degen, 2010, p. 112 s.; ou Grüniger, 2010, p. 575.

¹¹ cf. Purtschert/ von Schnurbein/ Bayard, 2006, p. 6 ss.

¹² cf. p. ex. Fischer, 2006, p. 668 ss.

¹³ cf. p. ex. Purtschert, 2009, p. 6 ss.

¹⁴ Schmid/Hauser, 2007, p. 49.

¹⁵ Fischer, 2006, p. 667.

¹⁶ cf. Fischer, 2006, p. 666.

¹⁷ cf. à ce sujet Baumann Lorant, 2010, p. 3.

tion de la taille de l'institution et de la complexité de la situation. Dans les petites fondations, le conseil de fondation est en grande partie lui-même opérationnellement actif, ce qui peut entraîner une situation de conflit entre bénévolat, professionnalisme nécessaire et organisation appropriée.

Pour admettre une rémunération (appropriée) des membres du conseil de fondation, les autorités exigent en cas d'absence de disposition légale une base juridique dans l'acte de fondation ou dans un règlement.¹⁸ S'il n'y en a aucune, le droit du mandat est applicable par analogie et une rémunération est due si la convention ou l'usage en assure une (art. 394, al. 3 CO).¹⁹ De manière générale, les autorités de surveillance semblent être devenues plus ouvertes ces dernières années, ce qu'illustre une prise de position du canton de Bâle-Ville à ce sujet (voir cadre).

3.3 Objet du contrôle et problèmes quotidiens

Les explications données dans les chapitres suivants reposent sur une enquête qualitative écrite réalisée par Daniel Zöbeli au cours du premier trimestre 2011 à la Haute école suisse spécialisée à distance (FFHS) auprès des autorités de surveillance des fondations de Suisse allemande (cf. annexe I).²⁰

¹⁸ cf. Baumann Lorant, 2010, p. 5.

¹⁹ cf. Baumann Lorant, 2010, p. 2.

²⁰ Les autorités de surveillance des régions suivantes ont participé: Argovie, Bâle-Campagne, Bâle-Ville Berne, Grisons, Est de la Suisse, Schaffhouse, Soleure, Vaud, Suisse centrale (ZSBA), Zurich ainsi que la Surveillance fédérale des fondations.

*Indemnisation du point de vue «moderne» de l'autorité de surveillance (citation traduite de la réponse originale à l'enquête) Bâle-Ville:*²¹ «L'indemnisation ou la rémunération du conseil de fondation est un thème qui, ces derniers temps, fait l'objet de plus en plus de remarques ou de discussions. Nous saisissons donc l'occasion d'aborder le principe de l'adéquation de telles indemnisations et de présenter le point de vue de la surveillance des fondations : il faut généralement partir du principe que l'activité dans un conseil de fondation est exercée à titre bénévole, à l'exception du remboursement des dépenses effectives, des frais ou des débours. Il ne faut cependant pas méconnaître le fait que dans l'environnement actuel et indépendamment de la taille et du domaine d'activité, la direction de fondations exige l'intervention de professionnels. Dans ce contexte, le versement de jetons de présence modéré et ne dépassant pas la mesure usuelle peut être fixé en vertu d'une base réglementaire. Si, dans certains cas, des connaissances spécialisées et des prestations de travail particulièrement coûteuses en temps sont nécessaires et doivent être fournies pour la fondation par certains membres d'un conseil de fondation en plus du pur travail de séance et pour lesquelles il faudrait autrement recourir aux services d'un tiers, des mandats peuvent également être octroyés aux membres du conseil de fondation, aux conditions habituelles du marché. Dans ce cadre, il est nécessaire de veiller soigneusement à éviter les conflits d'intérêts.»

²¹ Département de justice et sécurité du canton de Bâle-Ville, Autorité de surveillance LPP et surveillance des fondations, lettre d'information concernant le rapport 2010 à l'Autorité de surveillance et innovations légales, Bâle, février 2011.

La justification administrative des honoraires des membres du conseil de fondation intervient en général lors du contrôle des comptes annuels remis, en particulier lors de l'évaluation des charges administratives. Dans ce contexte, un contrôle approximatif agit comme moyen de prévention – et grâce à cela, les autorités sont rarement amenées à user toute l'échelle des moyens de surveillance répressifs : exigences de documents supplémentaires, admonitions, intimations, révocation de membres du conseil de fondation et délégation d'administrateurs de biens, abrogation de la fondation.²²

Les honoraires des membres du conseil de fondation ne devant selon pas, la loi en vigueur, figurer en tant que rubrique à part dans les comptes annuels,²³ certaines autorités de surveillance exigent qu'ils soient mentionnés en annexe et expliqués spécifiquement (p. ex. types de rémunération et destinataires, motifs de dépenses extraordinaires). En principe, la manière de décomposer au moyen de forfaits, de saisie des heures ou de mandat spécial devrait être transparente. En règle générale, les autorités analysent par sondage si les bases juridiques correspondantes propres à la fondation existent. L'adéquation des indemnisations est surtout évaluée par rapport à l'activité statutaire, aux moyens de la fondation, aux charges globales et à la taille de la fondation. Le montant des coûts administratifs totaux joue cependant également un rôle. Ainsi, à titre d'exemple, il a été précisé qu'un montant de charges administratives

équivalant au volume annuel des affectations ne saurait être adéquat. S'il y a un décalage évident entre les indemnisations et les montants de référence susmentionnés, une preuve détaillée des prestations fournies, de leur but ainsi que de leur bien fondé est généralement exigée. A défaut de bases relevant du droit des fondations, certaines autorités de surveillance se fondent également sur les circulaires correspondantes de la Conférence suisse des impôts (cf. chap. 4.2) ce qui, à notre avis, doit être considéré de manière critique.

Les résultats de l'enquête permettent de conclure que les abus graves en matière d'indemnisations sont rares. Ainsi, seul un cas grave a été mentionné : il s'agit d'un président qui a encaissé CHF 100 000 en qualité d'auteur de la brochure commémorative d'une fondation. Ce sont, en premier lieu, des fondations fortunées qui ont été victimes d'incidents répréhensibles, les conflits d'intérêts, le cumul des fonctions ainsi que l'absence de système de contrôle interne (SCI) renforçant les problèmes. Les autorités sont soumises à un double défi. D'une part, ni la loi ni les arrêtés d'exécution des régions de surveillance ne définissent la limite de l'abus (problème de définition). D'autre part, en raison du manque de données et de ressources, il est en général difficile pour l'autorité de surveillance de découvrir les illogismes (problème d'information). En pratique, on peut partir du principe que les cas graves d'abus dans le domaine de l'indemnisation se produisent généralement en dehors des livres de comptes et ne sont par conséquent découverts que dans le cadre d'instructions pénales.

²² cf. p. ex. Zentralschweizer BVG- und Stiftungsaufsicht (ZBSA): Ausführungsbestimmungen betreffend die Aufsicht über die Stiftungen, 16 septembre 2005, § 6: Aufsichtsmittel.

²³ cf. Zöbeli/Neubert, 2009, p. 97 ss.

3.4 Indemnisations

3.4.1 Indemnisations des tâches ordinaires («stratégiques»)

En principe, plus les indemnisations (fixes) liées à une fonction et les jetons de présence sont élevés, plus les autorités de surveillance sont critiques. Il est de façon générale admis qu'il convient d'accorder une importance particulière au principe de l'activité bénévole en ce qui concerne les activités usuelles d'un membre du conseil de fondation, sauf si les statuts de la fondation en disposent autrement. Parfois, on renvoie à la pratique des autorités fiscales qui est plutôt stricte à ce sujet.²⁴ Cette dernière affirmation est cependant sujette à caution en raison de la pratique fiscale hétérogène dans les différents cantons (cf. chap. 4.2 ss).

Le versement d'indemnisations particulières pour des fonctions spéciales ou des responsabilités supérieures n'est généralement pas accepté s'il n'y a pas de base statutaire ou réglementaire, sauf s'il s'agit de montants symboliques. Si, en revanche, des facteurs uniques entraînent des tâches supplémentaires très importantes pour certains membres du conseil de fondation et que ces charges peuvent être suffisamment prouvées à l'autorité, les explications ci-dessous concernant les «activités extraordinaires et opérationnelles» sont considérées comme étant applicables par analogie (cf. chap. 3.4.2).

Dans de tels cas, une indemnisation modé-

rée est mieux admise, même s'il n'existe pas (encore) de base juridique interne à la fondation.

Si le règlement de fondation prévoit le versement de jetons de présence ainsi que des indemnisations forfaitaires échelonnées en fonction des responsabilités, ces rémunérations ne doivent pas être en contradiction avec l'acte de fondation. Un regard jeté sur les fondations de prévoyance professionnelle laisse supposer que, dans ce contexte, les autorités de surveillance ne sont pas inutilement restrictives, même en ce qui concerne les fondations d'utilité publique. Ainsi, dans le domaine LPP, il est d'usage de verser des indemnisations modérées ainsi que des jetons de présence aux membres du conseil de fondation.²⁵

3.4.2 Indemnisation des activités extraordinaires et «opérationnelles»

De manière générale, les autorités de surveillance admettent des indemnisations spéciales pour les tâches nécessitant un travail particulièrement intensif. Cependant, chaque cas est considéré séparément. La tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes annuels, le conseil en placements ou les activités d'avocat constituent des exemples types. Dans de très nombreux cas toutefois, il est difficile de distinguer l'activité ordinaire du

²⁴ cf. p. ex. Autorité fédérale de surveillance des fondations, guide pratique pour la fondation selon art. 80 ss CC, p. 6: «En revanche, la pratique actuelle en matière de fiscalité ne prévoit pas de versement d'indemnités déterminées d'avance aux organes, que ce soit sous la forme de forfaits, d'honoraires ou de jetons de présence.» (www.edi.admin.ch/esv)

²⁵ cf. Neue Zürcher Zeitung, 23.10.2006: Stiftungsrat als Ehrenamt – geringe Entschädigungen in den Schweizer Pensionskassen; ainsi que Hohler, Kaspar: Die Crux der Bezahlung, in: Schweizer Personalvorsorge, 4/2011, p. 51: Un tiers des institutions LPP suisses verse aux membres de leur conseil de fondation une indemnisation indépendante du résultat s'élevant en moyenne à CHF 4 000.–. Un président du conseil de fondation, quant à lui, gagne parfois CHF 20 000.– par année ou plus.

membre du conseil de fondation de ses tâches «spéciales». Ainsi, une responsabilité supérieure justifiant des indemnités supplémentaires n'est généralement acceptée que si la charge de temps supplémentaire est économiquement justifiée. Cela peut être le cas lors de situations de crise (p. ex. départ soudain de plusieurs membres du conseil de fondation, licenciement avec effet immédiat du directeur) ou en cas de restructurations (fermeture d'exploitations partielles), par exemple.

La plupart des autorités de surveillance estiment que les indemnités en cas de travail supplémentaire doivent être modérées, car, dans une certaine mesure, des critères altruistes devraient également s'appliquer aux activités extraordinaires. Par conséquent, les tarifs habituels à la branche peuvent certes servir de lignes directrices, mais ils sont en général trop élevés. Il faut effectivement veiller à ce qu'il n'y ait pas de charges de prospection pour les mandats attribués à l'interne et que les ressources de la fondation puissent être utilisées (p. ex. locaux commerciaux, informatique, matériel de bureau, assurance responsabilité civile, secrétariat). Pour éviter les conflits d'intérêts, les charges exceptionnelles doivent être documentées de manière précise. La question de la rémunération étant fiscalement délicate, des accords sont parfois conclus avec les autorités fiscales, ce qui a un effet modérateur immédiat eu égard à la menace de suppression de l'exonération fiscale.

3.4.3 Frais et remboursements

Les frais doivent en général couvrir uniquement les dépenses nécessaires et pouvant être justifiées. Plus les avances et les forfaits de frais sont élevés (excessifs), plus ils sont considérés de manière critique. Les frais justifiés peuvent toujours être imputés aux comptes de la fondation, sauf si l'ayant droit y renonce volontairement.²⁶ Les grandes fondations, par exemple pour les déplacements des membres de leur conseil de fondation, disposent souvent d'un règlement spécial. Les fondations ne sont pas tenues d'en avoir un, mais, s'il existe, ce règlement sera normalement examiné par l'autorité de surveillance. Les tarifs se situant dans la fourchette du modèle de règlement sur les frais de la Conférence suisse des impôts (cf. annexe IV) sont acceptés sans problème.

²⁶ cf. Office des assurances sociales et de la surveillance des fondations du canton de Berne, Rémunération des membres d'organes de fondations, déc. 2007, p. 1.

4 Droit fiscal

4.1 Bases légales

En vertu de l'art. 23, al. 1, let. f de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) ainsi que de l'art. 56, let. g de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), les «personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique» peuvent être exonérées des impôts directs. La circulaire n° 12 mentionne les principales conditions d'exonération d'impôt:²⁷

- personne morale (p. ex. association, fondation, SA d'utilité publique),
- actes désintéressés destinés à servir les intérêts généraux,
- exclusivité de l'utilisation des fonds pour des tâches d'utilité publique,
- irrévocabilité de l'affectation des fonds pour des buts justifiant l'exonération de l'impôt,
- activité effective (les fonds ne doivent pas être simplement thésaurisés),
- pas de distribution de réserves,
- absence de buts lucratifs ou d'assistance mutuelle.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le désintéressement exigé par la circulaire n° 12 ne nécessite pas uniquement certains sacrifices concédés par l'institution et les membres de la corporation, mais également par des tiers (proches).²⁸ Par conséquent, l'exonération fiscale des associations agissant pour leurs membres et des institutions d'assistance mutuelle n'entre pas en considération.²⁹ Selon une grande partie de la

doctrine, cette «théorie du sacrifice», qui exige l'absence de buts lucratifs et d'intérêts propres, est plus ou moins étendue aux organes directeurs suprêmes.³⁰ Ainsi, en principe, «la prestation ne devrait pas être liée à une contrepartie»,³¹ même si la notion de «contrepartie» désigne avant tout une rémunération monétaire. Cependant, cette problématique de l'indemnisation n'est pas traitée de manière approfondie dans les commentaires courants. La théorie du sacrifice mentionnée reste souvent trop peu concrète et, de l'avis des auteurs, elle n'exclut pas catégoriquement l'indemnisation des membres du conseil de fondation et des comités d'associations.

Le principe applicable est celui selon lequel une organisation d'utilité publique est assujettie à l'impôt jusqu'à ce qu'une demande d'exonération soit approuvée. Selon les tarifs en vigueur, la charge fiscale des associations et des fondations est relativement modérée. La moyenne de la franchise cantonale de l'impôt sur le bénéfice se situe entre CHF 10 000.– et 50 000.– et entre CHF 20 000.– et 100 000.– pour l'impôt sur le capital. Pour des raisons de communication, l'exonération fiscale des organisations à but non lucratif est cependant très importante, car, si elles n'étaient pas exonérées, les donateurs et les fondateurs ne pourraient pas déduire fiscalement leurs dons.³²

²⁷ cf. également Stählin/ Nyffenegger, 2008, p. 235 s.

²⁸ Pour expliquer l'ATF 113 lb 7 c. 2b p. 9 ss; cf. notamment Baumann Lorant, 2010, p. 2.

²⁹ Détails à ce sujet: Locher, 2004, p. 182 ss.

³⁰ cf. p. ex. B. Locher, 2004, p. 181; ou Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, 2006, p. 702.

³¹ Blum/ Klöti-Weber, 2004, p. 109; également Reich, 1990, p. 472.

³² cf. à ce sujet p. ex. Zöbeli/ Degen/ Baumann Lorant, 2011, p. 1060 ss.

4.2 Pratique des autorités fiscales cantonales

Au cours de l'été 2011, Daniel Zöbeli a réalisé une enquête auprès de toutes les administrations fiscales des 20 cantons suisses alémaniques et plurilingues³³ (cf. annexe II). Son but était de comprendre comment les recommandations parfois très détaillées de la Conférence suisse des impôts (CSI - cf. annexe III) sont interprétées et mises en œuvre dans la pratique cantonale.³⁴ Certaines réactions à l'enquête et les réponses à des questions posées de manière aléatoire par téléphone montrent que les recommandations de la CSI ne sont pas connues de toutes les administrations fiscales.

A première vue, l'attitude fondamentale de la Conférence suisse des impôts semble relativement ouverte, au moins en ce qui concerne les indemnités monétaires des activités opérationnelles ne faisant pas partie de l'«activité de base» des comités d'associations et des conseils de fondation :

Généralités concernant l'indemnisation des organisations à but non lucratif du point de vue de la CSI

Conférence suisse des impôts:³⁵ «Lors de l'examen par l'autorité fiscale d'une demande d'exonération émanant d'une fondation ou d'une association poursuivant un but de service public, respectivement d'utilité publique, il arrive parfois que les mesures d'instruction, au nouveau comptable notamment, révèlent l'existence de rémunérations versées aux membres du conseil de fondation ou du comité de l'association. Les montants touchés par les dirigeants de l'institution peuvent alors parfois dépasser le cadre du dédommagement des frais effectifs et du versement de jetons de présence et constituer de véritables rémunérations. Ainsi, le versement de telles prestations en argent peut entrer en contradiction avec la condition du désintéressement à laquelle doivent se soumettre les institutions d'utilité publique qui entendent bénéficier d'une mesure d'exonération. L'utilisation des ressources d'une institution est conforme au but qu'elle poursuit pour autant que les ressources en question servent directement l'accomplissement de tâches de service public ou d'utilité publique ou que l'institution en retire une contrepartie équivalente.»

³³ Les autorités fiscales des cantons suivants ont participé: Argovie, Appenzell Rhodes-Extérieures, Appenzell Rhodes-Intérieures, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Fribourg, Grisons, Lucerne, Nidwald, Obwald, Schaffhouse, Soleure, Saint-Gall, Thurgovie, Uri, Valais, Zoug et Zurich.

³⁴ Conférence suisse des impôts (CSI): Informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales concernant l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique, p. 39 ss. Désignées par la suite par «CSI 2008».

Il faut ajouter à la recommandation ci-dessus qu'une indemnisation adéquate pour une prestation utile ne constitue pas une infraction aux conditions mentionnées comme étant centrales pour l'exonération fiscale (absence de buts lucratifs ou d'assistance mutuelle/ utilité publique), par analogie avec la circulaire n° 12 (cf. chap. 4.1). L'«assistance mutuelle» exclue par la CSI se réfère en premier lieu aux acteurs du finan-

³⁵ CSI, 2008, ch. I, p. 39.

cement (donateurs, fondateurs, bienfaiteurs) ainsi qu'aux éventuels membres de l'institution. Par conséquent, ce ne sont pas eux qui devraient être au cœur des activités de l'organisation à but non lucratif, mais des tiers nécessaires ou la collectivité. Une confusion semblable doit être évitée concernant le désintéressement exigé : en principe, c'est l'institution exonérée d'impôt qui doit agir de manière désintéressée et non ses organes.³⁶ Ainsi, à notre avis, le sacrifice exigé des comités d'associations et des conseils de fondation devrait déjà être considéré comme consenti lorsque la contrepartie est adaptée à la prestation et modérée. On peut objecter à cet avis que plus le sacrifice financier des donateurs privés est grand, plus la rémunération doit être modeste – par exemple en cas d'organisations qui récoltent des dons.

Dans le cadre de l'enquête, la plupart des cantons considèrent la question des honoraires comme étant un critère important, mais pas le seul décisif pour l'exonération fiscale. L'importance postulée va d'accessoire («La condition du désintéressement est à examiner au cas par cas» / «ne constitue pas un indice prépondérant» / «plutôt de nature peu importante sauf en cas d'excès») à décisive («la question de l'indemnisation est traitée de manière relativement restrictive» / «risque de perte de l'exonération fiscale»). Certains cantons exigent que l'activité à titre bénévole des organes directeurs suprêmes soit consignée de manière explicite dans les statuts ou dans un règlement interne – ce qui n'exclut pas obligatoirement toutes les indemnités monétaires, notamment pour les activités extraordinaires (cf. chap. 4.3.2). En pratique,

une considération au cas par cas plus ou moins restrictive domine. En cas de doute, le contact avec l'organe de surveillance compétent des fondations est recherché: les grands cantons notamment soulignent que les indemnités trop élevées, pour autant que toutes les conditions mentionnées au chapitre 4.1 soient prises en compte, n'entraînent pas obligatoirement la perte de l'exonération fiscale. Le but d'utilité publique, le cadre ouvert des bénéficiaires ainsi que l'affectation correspondant au but d'un éventuel produit de liquidation sont tout aussi importants. On trouve également des forfaits destinés aux membres du conseil de fondation s'élevant nettement au-dessus de CHF 10 000.– dans des institutions exonérées d'impôt (parfois jusqu'à CHF 50 000.– et au-delà pour la fonction de président). Une minorité de petits cantons surtout allègue cependant qu'en pratique l'indemnisation des organes directeurs suprêmes est quasiment inexistante, ce qui laisse supposer une attitude particulièrement restrictive de leur part.

4.3 Indemnités

4.3.1 Indemnités des tâches ordinaires («stratégiques»)

De l'avis de la Conférence suisse des impôts, les activités dites ordinaires des organes directeurs suprêmes ne devraient pas être indemnisées, car cela constituerait une infraction au principe de l'activité à titre bénévole.³⁷ Les tâches stratégiques de direction sont les premières concernées, mais pas les seules. De plus, en pratique, la différenciation entre les activités ordinaires et extraordinaires est tout aussi difficile à faire que celle entre les tâches stratégiques et

³⁶ cf. Degen, 2010, 2010, p. 112 s.

³⁷ cf. CSI, 2008, ch. II, al. A, p. 39.

opérationnelles (cf. chap. 4.3.2). A la question concernant la définition des «activités ordinaires», la majorité des cantons mentionne surtout celles qui sont impérativement nécessaires pour l'exercice du but de l'institution aux conditions habituelles : organisation/ participation/exécution/ traitement ultérieur de séances et de manifestations, développement d'organisation et de stratégies, planification annuelle, obligations de représentation, gestion stratégique, questions liées au personnel ou charges administratives nécessaires (p. ex. collecte de fonds, traitement de demandes de dons, administration des membres). Deux cantons mentionnent respectivement un plafond de 5 et 10 pour cent d'emploi pour qu'un engagement puisse être considéré comme bénévole lorsque la charge de travail est exceptionnellement très élevée. Les cantons qui ont une riche tradition dans le domaine des fondations se montrent cependant plus ouverts :

Indemnisation d'activités extraordinaires (citation traduite de la réponse originale à l'enquête)

Bâle-Campagne: *«De manière tout à fait générale, on peut dire qu'en ce qui concerne la question de l'indemnisation, il ne doit y avoir aucune intention d'enrichissement de la part des membres des comités d'associations/conseils de fondation. La fortune doit être affectée en fonction des buts statutaires et ne doit pas diminuer en raison de charges trop élevées occasionnées par la direction. Il doit toujours s'agir d'une indemnisation défendable en comparaison avec les charges. A notre avis, il n'est donc pas nécessaire de différencier selon les activités ordinaires et/ou supplémentaires. Une activité bénévole générale est certes fréquemment espérée d'un point de vue historique/traditionnel, mais pas exigée. Actuelle-*

ment, des indemnisations adaptées et couvrant au moins les coûts sont de plus en plus souhaitées dans les organisations à but non lucratif, lorsqu'une direction judicieuse doit exister et être garantie (diminution du nombre de bénévoles).»

La Conférence suisse des impôts recommande de ne pas accorder l'exonération fiscale «pour les dédommagements fixes pour les membres d'un conseil de fondation, respectivement les membres d'un comité d'association, du moment qu'ils excèdent le montant des frais effectifs».³⁸ Elle se prononce aussi clairement contre «les indemnités pour prestations particulières sans preuve du travail effectivement accompli».³⁹ Les résultats de l'enquête ont montré qu'une bonne moitié des autorités fiscales est cependant relativement ouverte aux forfaits modérés, car ceux-ci simplifient considérablement la procédure de taxation – par exemple, en ce qui concerne l'évaluation de l'adéquation des frais ainsi que de certaines déductions fiscales en dehors de la thématique traitée ici. De manière générale, les cantons qui approuvent les forfaits ne délimitent pas précisément les forfaits de fonction des forfaits de frais et leurs avis divergent considérablement en ce qui concerne le montant :

Indemnisations forfaitaires (traduction des citations originales de l'enquête)

- Les indemnisations dès CHF 5 000 sont examinées de plus près. Un montant entre CHF 1 000 et 3 000 nous paraît modéré, suivant la taille de l'organisation.
- Dépend de l'étendue et du type de l'activité.
- Les forfaits sont généralement tolérés, mais ils doivent être modérés.

³⁸ cf. CSI, 2008, ch. III, p. 39.

³⁹ cf. CSI, 2008, ch. II, al. B, p. 40.

- Chaque cas particulier est considéré séparément.
- Les solutions forfaitaires sont privilégiées; elles doivent être approuvées par l'office des impôts.
- Les honoraires fixes modérés allant jusqu'à CHF 2 000 par personne et par année (suivant les cas également légèrement supérieurs) sont autorisés.
- Nous sommes très réservés en ce qui concerne les forfaits et admettons uniquement les tarifs très bas.
- Nous admettons les indemnisations forfaitaires dans la mesure où elles correspondent (approximativement) aux dépenses effectives.
- Les forfaits sont mal vus mais sont tolérés jusqu'à un certain point. Le montant dépend du type d'activité de l'organisation. Si les activités de l'association sont intensives en temps et en argent (p. ex. voyages fréquents nécessaires), les forfaits de frais sont mieux tolérés et acceptés de manière plus généreuse.

Selon la Conférence suisse des impôts, «des modestes jetons de présence» devraient être tolérés uniquement dans la mesure où ils ne «dépassent pas les montants alloués pour des tâches publiques bénévoles analogues».⁴⁰ La pratique cantonale varie également beaucoup dans ce domaine :

Admission et montant des jetons de présence (traduction des citations originales de l'enquête)

- Nous considérons le versement de jetons de présence jusqu'à CHF 200.– comme modéré.
- En principe, les organes doivent être bénévoles.
- Le versement de jetons de présence modérés est accepté, dans la mesure où les montants ne sont pas supérieurs aux tarifs cités dans l'arrêté sur les indemni-

tés dues aux membres des commissions de l'État.

- Un éventuel remboursement des frais ou le versement de jetons de présence ne devraient pas dépasser les tarifs pour les indemnisations de tâches d'utilité publique similaires ou de tâches pour la collectivité (p. ex. jetons de présence du conseil cantonal: 180.–).
- A titre de référence, un montant de CHF 100.– pour une séance de 2 à 3 heures (préparation comprise) peut certainement être considéré comme étant modéré. Des rémunérations plus élevées peuvent se justifier en cas de grandes institutions professionnelles.
- Evaluation au cas par cas/comparaison avec les pouvoirs publics.
- En principe, pas d'indemnisation autorisée pour les organisations d'utilité publique.
- Max. CHF 300.– par séance.
- Décision prise au cas par cas, suivant l'importance, le champ d'activité, etc. de la fondation/de l'association.
- Comme en cas d'activités officielles accessoires, p. ex. dans les communes, généralement CHF 50.– à 80.– par séance.
- Le versement de jetons de présence d'un montant équivalent à ceux des commissions du conseil communal peut être toléré. Le principe devrait être un montant de quelques centaines de francs par séance (comparable au remboursement des frais).

4.3.2 Indemnisation des activités extraordinaires («opérationnelles»)

Lorsqu'un membre de l'organe directeur suprême assume des tâches «qui excèdent l'activité ordinaire», la CSI estime qu'une «indemnité appropriée peut lui être versée» et cela en particulier lorsqu'il exerce cette activité professionnelle à titre principal et qu'il serait, dans le cas contraire, rétribué

⁴⁰ cf, CSI, 2008, ch. II, al. A, p. 39.

conformément au tarif du marché.⁴¹ Une telle réglementation se justifie par exemple pour les «grandes fondations, actives sur le plan national dont le patrimoine représente plusieurs millions de francs». Dans ce contexte, la CSI renvoie aux activités en relation avec la gestion de titres et de biens immobiliers. En complément, les cantons questionnés mentionnent ce qui suit, sans pour autant recommander des tarifs maximum concrets, en particulier :

- direction des travaux d'un projet important (au lieu de l'externaliser à un bureau d'architectes),
- direction opérationnelle provisoire et travaux de secrétariat (p. ex. en situations de crise),
- analyses juridiques étendues,
- direction de projets uniques exigeants (p. ex. réorganisation),
- traitement de demandes nécessitant un travail particulièrement intensif,
- reprise ad intérim d'un secteur supplémentaire (p. ex. en cas de maladie de longue durée ou de décès d'un membre du conseil de fondation),
- création d'un site internet,
- budgétisation, tenue de comptabilité et établissement de comptes annuels.

Le canton de Saint-Gall précise, à juste titre, qu'une offre stricte de bénévolat en relation avec des activités extraordinaires peut être plus nuisible qu'utile :

Indemnisations particulières (citation traduite)

St. Galler Steuerbuch:⁴² «Lorsqu'un organe assume en revanche des tâches qui excèdent l'activité d'utilité publique (généralement tolérable), d'un point de vue quantitatif ou qualitatif, une indemnité

peut lui être versée. En pareil cas, le versement d'une indemnisation ne s'oppose pas au principe du désintéressement dès lors que l'institution devrait recourir aux services de tiers ou accomplir lesdites tâches par l'intermédiaire d'une agence commerciale, lesquels devraient de toute façon être indemnisés conformément au tarif professionnel applicable en la matière. Les organes peuvent par conséquent être indemnisés pour des prestations particulières (p. ex. comptabilité quantitativement et qualitativement exigeante, traitement de problèmes juridiques) au maximum aux tarifs usuels de la profession concernée».

4.3.3 Frais et remboursements

Le remboursement des frais pour les dépenses individuelles nécessaires et justifiables est reconnu sans problème sur la base du modèle de règlement des remboursements des frais⁴³ de la Conférence suisse des impôts (cf. annexe IV). A titre d'alternative, plusieurs cantons acceptent également certaines solutions forfaitaires (cf. chap. 4.3.1) – souvent compte tenu de la fonction et de la responsabilité de l'organe concerné.

4.4 Réglementations particulières pour les organisations à but non lucratif à caractère d'entreprise

Dans le cadre de l'enquête, la question s'est posée de savoir dans quelle mesure d'autres critères se justifient pour les organisations complexes ou très grandes dans lesquelles le conseil de fondation assume des responsabilités similaires à celles d'un conseil d'admini-

⁴¹ cf. CSI, 2008, ch. II, al. B., p. 39.

⁴² St. Galler Steuerbuch, directive 80 n° 2, ch. 2.9, peut être consulté sous: www.steuern.sg.ch.

⁴³ cf. Conférence suisse des impôts (CSI) : Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organes à but non lucratif, circulaire 25, 18 janvier 2008.

nistration d'une société anonyme (p. ex. prestataires de services nationaux comme la REGA, Pro Senectute ou l'Aide aux Montagnards, ainsi que des organisations à but non lucratif dans le domaine de la santé). Ici encore, les réactions projettent une image hétérogène. Les petits cantons notamment mentionnent l'inexistence de telles institutions dans leur souveraineté fiscale et soulignent que des critères semblables devraient en principe être applicables à toutes les organisations à but non lucratif.

L'exonération fiscale dépendant finalement de l'évaluation d'un grand nombre de facteurs, on peut partir du principe que dans des situations de ce genre des indemnisations en fonction des prestations ou des responsabilités des membres de conseils de fondation sont parfaitement acceptées – aucun des cantons questionnés n'a cependant mentionné des montants précis ou des fourchettes concrètes à ce sujet. Certains cantons précisent également dans ce contexte que rien ne s'oppose à une indemnisation conforme au tarif professionnel dans la mesure où des sacrifices correspondants, tels qu'un volume élevé de dons, sont consentis dans un autre domaine, dans l'esprit du désintéressement exigé.

4.5 Indemnisations monétaires et doubles mandats

Dans ses remarques concernant l'indemnisation, la Conférence suisse des impôts considère «l'engagement contractuel d'un membre d'un conseil de fondation ou d'un comité d'une association» de manière relativement critique. «En raison de l'exigence stricte découlant de la condition du désintéressement, un tel rapport de mandat ou de

travail ne peut entrer en ligne de compte».⁴⁴ Selon la CSI, «les membres d'un conseil de fondation ou du comité d'une association (y compris les membres fondateurs) ne peuvent en aucun cas assumer simultanément des fonctions au sein de la direction administrative de l'institution. Par direction administrative, il faut comprendre l'ensemble du personnel disposant d'un pouvoir de décision quant à la gestion et au développement de l'institution (directeur, cadre dirigeant, responsable de secteur d'activité notamment).»⁴⁵ Selon Roman Baumann Lorant, la CSI va décidément trop loin en voulant dénier l'exonération fiscale à une organisation à but non lucratif dans de tels cas, car elle place ainsi le droit fiscal au-dessus du droit civil ou du droit des fondations et «interdit à la fondation d'avoir une structure d'organisation admise par le droit des fondations».⁴⁶ A notre avis, en cas d'éventuelles lacunes dans l'organisation, c'est d'abord l'autorité de surveillance des fondations ou l'organe de l'association à but non lucratif (assemblée générale, le cas échéant organe de révision) qui doit intervenir, car il ne s'agit pas d'un aspect pertinent pour l'évaluation de l'exonération fiscale.

Environ deux tiers des 20 cantons interrogés partagent le scepticisme de la CSI concernant les doubles mandats. Ils craignent les collusions d'intérêts telles qu'elles se produisent dans les sociétés ouvertes au public. Il pourrait arriver «que les activités non indemnisées au membre du conseil de fondation le soient via la fonction de directeur». Les autres cantons soulignent à juste

⁴⁴ CSI, 2008, ch. IV, p. 41.

⁴⁵ CSI, 2008, ch. IV, p. 41.

⁴⁶ Baumann Lorant, 2010, p. 4.

titre que la séparation des fonctions exigée, surtout dans le cas de petites organisations, a peu de sens :

Doubles mandats (traduction des citations originales de l'enquête)

Berne: *«Selon l'Intendance des impôts du canton de Berne, il peut être judicieux pour certaines institutions que la personne exerçant une fonction dirigeante siège en même temps au conseil de fondation ou au comité de l'association. Un tel réseau personnel n'est en principe pas préjudiciable pour l'exonération fiscale tant que l'institution ne base pas son but sur les besoins du comité (cercle de destinataires ouvert).»*

Soleure: *«En cas d'institutions importantes gérant une grande fortune et/ou un montant de dons élevé, il est correct de séparer les fonctions stratégiques et de surveillance de l'activité dirigeante, notamment au niveau personnel. En cas de petites institutions locales dans lesquelles les membres du conseil de fondation ou du comité d'association exécutent également les tâches opérationnelles à titre accessoire et souvent bénévolement, cette exigence est trop stricte et non adaptée.»*

Partie C: Normes privées, législation non contraignante (soft law)

La question de l'indemnisation n'est pas seulement régie par des dispositions légales contraignantes (hard law), mais aussi par diverses normes privées qui constituent une législation non contraignante (soft law). Cette dernière se compose essentiellement de recommandations édictées par la branche elle-même des organisations à but non lucratif. Les normes Swiss GAAP RPC, des recommandations relatives à la présentation des comptes, se prononcent également sur le sujet.

5 Normes comptables

5.1 Swiss GAAP RPC

Les «Recommandations relatives à la présentation des comptes» (abrégées RPC) sont édictées par la Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes. Le complément Generally Accepted Accounting Principles (abrégé GAAP) est censé souligner le caractère général de leur validité. «Les normes Swiss GAAP RPC doivent donner, comme principe général, une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats (fair presentation, true and fair view).»⁴⁷ Il en résulte que les dissimulations et autres mesures politiques au niveau du bilan comptable ne sont plus autorisées. Aujourd'hui, les normes RPC sont conçues de telle sorte qu'elles peuvent aussi être utilisées sans problème par des organisations de petite ou moyenne taille.

⁴⁷ RPC 2010/2011, introduction, p. 5; et RPC 21/1, p. 117.

5.1.1 Etablissement des comptes des organisations sociales d'utilité publique à but non lucratif (Swiss GAAP RPC 21)

La norme Swiss GAAP RPC 21 (RPC 21) est la recommandation spécifique destinée aux organisations sociales d'utilité publique à but non lucratif.⁴⁸ Elle est décrite en détail dans le manuel Swiss GAAP FER 21, paru en novembre 2011 (en allemand).⁴⁹ La norme RPC 21 contient tous les aspects essentiels de la présentation des comptes pour les organisations à but non lucratif, y compris la question des indemnisations. La RPC 21 ne répond toutefois pas à la question «Faut-il accorder ou non des indemnisations ?» ni à la question de leur adéquation. Elle aborde plutôt les questions relatives à leur publication et à leur transparence.

Concernant les indemnités, la norme RPC 21/36 exige la «mention des indemnités versées aux membres des organes dirigeants (p. ex. frais de personnel, boni, frais)» dans l'annexe au bilan annuel. Dans ce contexte, on peut se demander si le terme d'organes dirigeants ne comprend que le conseil de

⁴⁸ La fondation Zewo présuppose notamment le respect de la norme Swiss GAAP RPC 21 pour l'obtention du label de qualité Zewo. L'association Swiss NPO-Code et la Conférence des présidentes et des présidents des grandes œuvres d'entraide, l'association des fondations donatrices suisse (SwissFoundations) et l'Alliance évangélique suisse (AES) recommandent la norme Swiss GAAP RPC 21 à leurs membres.
⁴⁹ cf. Eberle, Reto/ Müller, Kaspar (éditeurs): Swiss GAAP FER 21, Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen, SKV Verlag, Zürich 2011.

fondation ou le comité d'une association ou aussi la direction. Dans son glossaire, la RPC 21 décrit l'organe dirigeant comme la «corporation qui définit l'objectif stratégique dans le sens du but fixé de l'organisation, veille à l'application efficace de la stratégie et contrôle le résultat». Dans la pratique, il s'est institué que ce sont essentiellement les indemnités et les frais des organes directeurs suprêmes qui sont publiés et non pas ceux de la direction – contrairement à l'idée première du groupe de travail RPC 21.

La norme RPC 21/36 ne s'exprime pas sur la forme de la publication. Un autre point n'est pas non plus précisé : faut-il publier la somme globale versée ou le détail des

sommes versées à chaque membre de l'organe ? Abordés ci-après, les principes d'autorégulation de la branche à but non lucratif jouent un rôle essentiel dans le cas des incertitudes susmentionnées (cf. chap. 6).

5.1.2 Transactions avec des parties liées (Swiss GAAP RPC 15)

La norme Swiss GAAP RPC 21 exige un rapport de performance en tant qu'élément central (RPC 21/42 et 43). Selon la norme RPC 21/43d, la publication des liens avec des organisations liées est obligatoire, dans la mesure où ces indications ne figurent pas dans l'annexe aux comptes annuels (RPC 21/41). La norme Swiss GAAP RPC 15 «Transactions avec des parties liées» est mentionnée de manière explicite dans les explications (RPC 21/58).

Exemple de reporting des indemnités selon Swiss GAAP RPC 21⁵⁰

Indemnités versées au comité	31.12.2010	31.12.2009
Présidente, frais compris	19'000.00	19'000.00
Membres du bureau du comité	10'000.00	10'000.00
Membres du comité *)	3'870.00	3'570.00
Total	32'870.00	32'570.00

*) Indemnités versées au comité : forfait par séance, CHF 60.-; forfait par séance d'une journée, CHF 120.-; frais forfaitaires (déplacement, repas), CHF 30.-. De plus, les membres du comité ont effectué au total environ 500 heures de travail bénévole.

Salaires

Au 31.12.2010, le personnel comprenait 108 collaborateurs pour 73,1 postes à plein temps. Les charges de personnel incluent les salaires et les charges sociales. La rémunération du personnel est conforme au règlement du personnel. En plus des membres du comité, les mentors du projet Junior Mentoring ont également travaillé bénévolement à raison d'environ 6600 heures (88 mentorats à 75 heures chacun). Les apprenants du niveau secondaire II ont aussi fourni du travail bénévole dans le cadre du projet rent-a-stift (800 heures selon les estimations (77 interventions avec respectivement 2 apprenants)). Les salaires des apprenants pendant ces interventions ont été pris en charge par les entreprises formatrices. La répartition entre charges directes et administratives est réalisée selon les bases de calcul disponibles (p. ex. profils de poste pour les charges salariales) et suit la méthodologie du calcul des charges administratives de la fondation ZEWO. On a procédé à des estimations dans certains cas.

⁵⁰ Beratungsdienste für Ausbildung und Beruf Aargau, Jahresrechnung 2010, p. 9 (document original en allemand).

Selon la norme Swiss GAAP RPC 15, on comprend par transaction liée «le transfert d'actifs ou d'engagements ainsi que la fourniture de prestations de service ou encore la prise d'engagements fermes ou conditionnels» (RPC 15/1). On considère qu'«une personne (physique ou morale) est liée à une entité si cette personne peut, de manière directe ou indirecte, exercer une influence notable sur les décisions financières ou opérationnelles de celle-ci. Toutes les transactions substantielles entre des parties liées, ainsi que les créances ou engagements en résultant, doivent être mentionnées dans les comptes annuels» (RPC 15/3).

L'importance de cette thématique est réelle, car les transactions avec des parties liées peuvent souvent être qualifiées de paiement alternatif. Voici quelques exemples typiques de distributions dissimulées d'avantages pour lesquels il est souvent difficile de déterminer une limite entre ce qui est tout juste tolérable et ce qui relève d'un abus :⁵¹

- L'acte de fondation prévoit que le conseil de fondation exerce ses tâches à titre bénévole. Cette disposition est contournée par une fiduciaire ou une étude d'avocat liée à un membre du conseil de fondation qui facture la réalisation de travaux administratifs aux conditions habituelles du marché.
- Au lieu de générer un rendement adéquat en louant les biens immobiliers appartenant à la fondation ou de les utiliser conformément au but de la fondation, des membres du conseil de fondation ou des personnes qui leur sont proches y habitent à des conditions particulièrement avantageuses.

⁵¹ Exemples cités dans le cadre de l'enquête réalisée auprès des autorités de surveillance des fondations (cf. chap. 3.3).

- Des prêts sont accordés aux membres du conseil de fondation ou à des membres de leur famille sans les garanties habituellement exigées et/ou à un taux ne correspondant pas aux conditions du marché.
- Des activités inappropriées sont financées en faveur des membres du conseil de fondation (p. ex. voyages d'étude, séances du conseil de fondation dans des destinations exotiques ou hébergement et repas dans des hôtels et restaurants luxueux).
- Pour la réalisation de son but, la fondation constitue des sociétés d'exploitation indépendantes dans lesquelles les membres du conseil de fondation deviennent membres du conseil d'administration et bénéficient d'une rémunération correspondante.
- La fondation finance des projets non compatibles avec le but de la fondation (p. ex. un nombre exagéré de séminaires dans un restaurant appartenant à un membre du conseil de fondation).

Le risque de related party transactions est particulièrement élevé dans les placements de fortune d'institutions bien placées. Il existe dans ce contexte un risque que les membres de conseils de fondation bénéficient de rétrocessions (provisions) au détriment indirect du capital de l'organisation. L'importance de la fortune des fondations suisses est un indicateur de ce risque : selon une estimation, la fortune des fondations suisses se monte à 400 milliards de francs, dont 40 à 50 milliards reviennent à des institutions d'utilité publique.⁵² En supposant que les provisions dissimulées des intermédiaires soient de l'ordre de 0,05% de la fortune, il en résulterait une somme située entre 20 et 25 millions de francs par an. Selon les autorités de surveillance des

⁵² cf. à ce sujet von Schnurbein/ Timmer, 2010, p. 14 et aussi NZZ am Sonntag du 24 mai 2009.

fondations, il est toutefois extrêmement difficile de démasquer les distributions dissimulées d'avantages, celles-ci ne figurant pas dans les comptes annuels. Par conséquent, les autorités de surveillance veillent de près à ce que les mandats importants de placements de fortune soient accordés à des conditions concurrentielles et davantage de transparence est exigée dans la présentation des frais de gestion de fortune.

On rappellera ici que les rétrocessions ne sont autorisées sur le plan légal que si les conditions sont préalablement présentées au mandataire et approuvées par ce dernier. Cette approbation n'élimine toutefois pas le conflit d'intérêts inhérent à la pratique de rétrocessions.⁵³ De plus, il faut vérifier si les rétrocessions ne transgressent pas le droit des fondations (utilisation détournée du patrimoine de la fondation) et dans quelle mesure l'autorité de surveillance devrait intervenir au sens de l'art. 84, al. 2 CC.

5.2 Dispositions légales concernant les actionnaires à titre de référence (art. 663b^{bis} CO)

Les dispositions concernant l'établissement des comptes des sociétés anonymes (art. 662 ss CO) n'appartiennent pas à la catégorie soft law et elles ne sont pas déterminantes pour toutes les associations et les fondations.⁵⁴ Malgré tout, l'article 663b^{bis} CO, que les sociétés cotées en bourse sont tenues d'appliquer, constitue une référence intéressante. Il serait tout à fait plausible d'exiger de la part des organisations d'utilité publique qu'elles publient dans l'annexe aux comptes annuels en substance les éléments suivants :

Art. 663b^{bis} du droit suisse des obligations (extrait)

Al. 1 : *Les sociétés dont les actions sont cotées en bourse sont tenues d'indiquer dans l'annexe au bilan :*

1. *toutes les indemnités qu'elles ont versées directement ou indirectement aux membres du conseil d'administration ;*
2. *toutes les indemnités qu'elles ont versées directement ou indirectement aux personnes auxquelles le conseil d'administration a délégué tout ou partie de la gestion de la société (direction) ;*
3. *toutes les indemnités qu'elles ont versées directement ou indirectement aux membres du conseil consultatif ;*
4. *les indemnités versées directement ou indirectement aux anciens membres du conseil d'administration, de la direction et du conseil consultatif lorsqu'elles sont en relation avec leur ancienne activité d'organe de la société ou lorsqu'elles ne sont pas conformes à la pratique du marché ;*
5. *les indemnités non conformes à la pratique du marché qu'elles ont versées directement ou indirectement aux proches des personnes mentionnées aux chiffres 1 à 4.*

Al. 2: *Les indemnités comprennent notamment :*

1. *les honoraires, les salaires, les bonifications et les notes de crédit ;*
2. *les tantièmes, les participations au chiffre d'affaires et les autres participations au résultat d'exploitation ;*
3. *les prestations en nature ;*
4. *les participations, droits de conversion et droits d'option ;*
5. *les indemnités de départ ;*
6. *les cautionnements, les obligations de garantie, la constitution de gages en faveur de tiers et autres garanties ;*
7. *la renonciation à des créances ;*
8. *les charges qui fondent ou augmentent des droits à des prestations de prévoyance ;*
9. *ensemble des prestations rémunérant les travaux supplémentaires.*

⁵³ cf. Roth, 2010.

⁵⁴ cf. Zöbeli/ Neubert, 2010, p. 15 ss et Zöbeli/ Exer/ Baumann, 2011, p. 15 ss.

6 Recommandations de la branche

6.1 Réglementation liée au label de qualité Zewo

La fondation Zewo est le service suisse de certification pour les organisations d'utilité publique sans but lucratif qui récoltent des dons. Elle vérifie la gestion scrupuleuse des dons et accorde un label de qualité lorsque toutes les exigences sont remplies. Le label atteste la gestion performante des fonds qui sont confiés à l'organisation. Zewo a décidé en mars 2003 que la norme Swiss GAAP RPC 21 avait un caractère contraignant pour tous les détenteurs du label de qualité (cf. chap. 5.1.1).⁵⁵

Contrairement aux normes de présentation des comptes qui traitent essentiellement de la publication des indemnités (exigences de transparence), le règlement relatif au label de qualité Zewo comprend des directives concernant le principe de recevabilité des indemnités monétaires versées aux organes directeurs suprêmes (perspective de gouvernance). Zewo s'exprime comme suit sur la question de l'adéquation d'éventuelles indemnités : «Le salaire des personnes au service de l'organisation doit être adapté aux circonstances. Il ne doit pas dépasser les taux usuels pratiqués sur le marché local pour du personnel assumant des responsabilités ou accomplissant des activités analogues.»⁵⁶ D'autre part, Zewo exige que «les

⁵⁵ cf. règlement relatif au label de qualité Zewo délivré aux organisations d'utilité publique, art. 11.3: «Les comptes annuels sont à établir en bonne conformité avec les bases et les principes des règles comptables définies dans Swiss GAAP RPC.»

⁵⁶ Règlement relatif au label de qualité Zewo délivré aux organisations d'utilité publique, art. 6.8.

membres de l'organe directeur (comité, conseil de fondation, comité de patronat, etc.) travaillent à titre bénévole (sans rémunération) jusqu'à 100 heures par année. Pour le temps consacré au-delà de ces heures, une rémunération peut leur être versée. Dans tous les cas, les frais peuvent être remboursés.»⁵⁷ Concernant la publication d'éventuelles rémunérations des organes directeurs suprêmes, Zewo exige que la somme totale figure au compte d'exploitation ou dans une annexe. D'éventuelles rémunérations versées au président ou à la présidente doivent en outre être présentées séparément.

Correspondant à environ 2,5 semaines de travail bénévole, le minimum de 100 heures postulé par Zewo constitue un seuil relativement élevé et qui laisse en suspens de difficiles questions d'interprétation. Une personne travaillant dans différentes organisations d'utilité publique peut-elle additionner toutes les heures de travail fournies dans celles-ci ? Probablement pas puisqu'il serait très difficile de les comptabiliser, ou alors il faudrait différencier le travail bénévole en faveur de détenteurs du label de qualité Zewo de celui en faveur d'autres organisations à but non lucratif. Autre objection à la règle des 100 heures : la valeur individuelle du «sacrifice» consenti par heure de travail. Elle varie notamment en fonction du temps à disposition à côté de l'activité professionnelle et des obligations ou tâches familiales. Il faudrait en outre tenir compte des revenus personnels du membre en question.

⁵⁷ Règlement relatif au label de qualité Zewo délivré aux organisations d'utilité publique, art. 6.1.

Comme la Conférence suisse des impôts (cf. chap. 4.5) ou le Code d'honneur AES (cf. chap. 6.4), Zewo s'exprime de manière critique vis-à-vis des doubles mandats. Un membre de l'organe directeur suprême ne peut simultanément exercer la fonction de directeur, à moins que «l'activité de directeur/ directrice ne soit exercée à titre bénévole. Inversement, le directeur/ la directrice qui est rémunéré/e pour son activité ne peut siéger au sein de l'organe directeur qu'à titre consultatif.»⁵⁸ A certaines conditions, il est toutefois autorisé de confier des mandats aux membres du comité ou du conseil de fondation.⁵⁹ Selon Zewo, deux types de mandats rémunérés sont possibles:⁶⁰

- Mandats dans le cadre du travail habituel du comité et du conseil de fondation, mais impliquant une grande charge de travail et liés à des circonstances particulières, à condition que les 100 heures aient été fournies, par exemple dans le cadre d'une restructuration ou de processus stratégiques. De tels mandats doivent être limités dans le temps.
- Mandats n'entrant pas dans le cadre du travail habituel du comité, à condition que les 100 heures aient été fournies. En font, par exemple, partie la représentation de l'organisation par un juriste membre du comité dans le cadre d'une procédure ou l'évaluation de propositions de projets de recherche

⁵⁸ Règlement relatif au label de qualité Zewo délivré aux organisations d'utilité publique, art. 6.4.

⁵⁹ cf. règlement relatif au label de qualité Zewo délivré aux organisations d'utilité publique, art. 6.2.

⁶⁰ Réponse écrite de Zewo du 14 février 2012 à une demande des auteurs (correspondance originale en allemand).

par des scientifiques qualifiés membres du comité ou du conseil de fondation.

6.2 Swiss Foundation Code

Fondée en 2001, l'Association des fondations donatrices suisses (SwissFoundations) a publié un codex sous forme de principes et de recommandations à l'intention des fondations (Swiss Foundation Code 2009). Il est postulé dans la recommandation 7 que : «Les membres du conseil de fondation reçoivent une rémunération appropriée, pour autant que les moyens financiers de la fondation le permettent et que les membres du conseil de fondation ne puissent pas œuvrer à titre bénévole.» Cela signifie d'une part qu'une rémunération ne peut être versée que si la fondation en a les moyens. Les indemnités en question ne doivent donc pas mettre en danger la réalisation du but de la fondation. SwissFoundations n'exclut pas la rémunération, mais considère que «le bénévolat des membres du conseil de fondation est souhaitable», à condition qu'il n'ait pas lieu «aux dépens du professionnalisme».⁶¹

La recommandation 7 souligne d'autre part le lien entre les ressources financières des membres du conseil de fondation et leur rémunération. La question décisive est de savoir si les membres ont personnellement la possibilité d'œuvrer à titre bénévole et non pas de savoir s'ils le souhaitent ou non. L'idée qui sous-tend cette recommandation est louable, mais sa formulation appelle une interprétation. Car, pour savoir si un membre du conseil de fondation peut se permettre de renoncer à une indemnisation, il faudrait, en dernier recours, que la fondation et les autorités de surveillance aient accès à des informations fiscales person-

⁶¹ cf. Swiss Foundation Code 2009, p. 58.

nelles, ce qui constituerait assurément une intrusion indésirable dans la sphère privée. Il serait en outre nécessaire de déterminer les limites inférieures au niveau du revenu ou de la fortune autorisant le versement d'une rémunération.

La formulation utilisée met l'accent, à juste titre, sur le fait qu'il est plus aisé de trouver des personnes intéressées par une fonction dans un comité d'association ou un conseil de fondation si le principe d'une indemnisation est accepté. Il a déjà été signalé au chapitre 2.2 que, dans une précédente édition du code, le fait de vouloir ou non une indemnisation était déterminant pour son versement. La problématique fondamentale des indemnisations ainsi que le changement survenu dans l'appréciation de cette question se manifestent dans le passage de «vouloir» à «pouvoir».

Le Swiss Foundation Code s'exprime, à juste titre, de manière critique sur la notion de «sacrifice» formulée dans le domaine fiscal : «Ni la fondation ni les membres du conseil de fondation ne doivent faire un sacrifice – par exemple en renonçant par principe à voir leur travail rémunéré. Le sacrifice vient des fondateurs et des tiers ayant co-affecté une partie de leurs avoirs à une fondation («Zustifter»), lesquels renoncent volontairement et par altruisme à un patrimoine en faveur de tiers». ⁶² Concernant la «transparence interne», la recommandation du Swiss Foundation Code s'adresse aux organes de l'organisation. Ces organes sont tenus de «consigner par écrit» une éventuelle rémunération qui doit être déterminée «en fonction de l'attribution, des charges, de la compétence, de

l'expérience, de la prestation et selon les moyens financiers de la fondation». ⁶³ En recommandant explicitement la norme Swiss GAAP FER 21, le Swiss Foundation Code souligne l'importance d'une présentation séparée des rémunérations. ⁶⁴

6.3 Swiss NPO-Code

Le Swiss NPO-Code est une «norme de gouvernance institutionnelle» développée par la Conférence des Présidents/es des grandes œuvres d'entraide suisses. Il a entre autres pour objectif d'«inciter les travailleurs honorifiques, professionnels et bénévoles à collaborer au sein de l'organisation». ⁶⁵

Il est postulé au paragraphe 21 que l'organe directeur suprême travaille en principe gratuitement, sans que toutefois la notion de «principe» soit expliquée plus en détail. Sur la base des explications fournies sur l'activité honorifique dans le glossaire, on peut en déduire que des honoraires sont acceptés pour un «dévouement extraordinaire». ⁶⁶ Le paragraphe 21 fixe par conséquent aussi les principes régissant le versement d'éventuelles indemnités :

⁶³ Swiss Foundation Code 2009, p. 58 ss.

⁶⁴ cf. Swiss Foundation Code 2009, commentaire de la recommandation 26, p. 116.

⁶⁵ Swiss NPO-Code, art. 3, objectifs, let. d., p.11.

⁶⁶ cf. Swiss NPO-Code, p. 25, définition de l'«activité honorifique» dans le glossaire: «Les collaborateurs honorifiques sont généralement élus par un organe pour une durée déterminée et peuvent être honorés pour leur dévouement extraordinaire.»

⁶² Swiss Foundation Code 2009, p. 59.

§ 21 Swiss NPO-Code

1 Les prestations des membres de l'organe directeur suprême sont en principe fournies gratuitement.

2 Quand des indemnisations sont versées, les principes suivants s'appliquent :

a. L'indemnisation se mesure sur la base de critères objectifs, compréhensibles, non arbitraires et transparents.

b. Ces critères tiennent compte du fait qu'il s'agit d'une organisation d'utilité publique, ainsi que de la taille et de la complexité de l'organisation, de l'ampleur de la responsabilité inhérente à sa direction et du volume de travail que représente le mandat.

c. Ces critères doivent être soumis à l'approbation de l'organe suprême.

d. La durée et le montant des indemnisations versées aux membres de l'organe directeur suprême doivent être fixés par une décision de l'organe directeur suprême et rendus publics.

3 Le règlement sur le label de qualité ZEW0 décerné à des organisations d'utilité publique s'applique pour les organisations certifiées par ce service.

En matière de transparence, le Swiss NPO-Code exige que soit mentionnée la somme des indemnisations et défraiements versés à l'organe directeur suprême ainsi que, séparément, l'indemnisation versée au/à la président/e. Par ailleurs, la somme des indemnisations versées à la direction, y compris les coûts, frais et autres débours convenus par contrat doit être indiquée (art. 29, ch. 2d et 2e.).

6.4 Code d'honneur de l'Alliance évangélique suisse (AES)

Le Code d'honneur de l'Alliance évangélique suisse (AES) est en vigueur depuis 1990. En tant que complément aux re-

commandations de Zewo, il a été spécialement développé pour les organisations chrétiennes d'utilité publique. Actuellement, 81 organisations ont signé ce code. Elles s'engagent à respecter des principes de gestion stricts et les organisations de grande taille sont aussi tenues de respecter la norme Swiss GAAP FER 21. Les exigences à remplir concernent essentiellement la tenue d'une comptabilité dans les règles, une gestion responsable des dons, la transparence dans les comptes et les relations publiques ainsi que le respect de la protection des données. Concernant les indemnisations, l'art. 13, ch. 1 distingue trois formes d'organisations à but non lucratif:

- organisations travaillant uniquement sur la base du bénévolat;
- organisations avec séparation des pouvoirs, c'est-à-dire avec une direction bénévole et du personnel rémunéré;
- organisations employant du personnel salarié, sans séparation des pouvoirs, c'est-à-dire où une seule personne assure la direction stratégique et opérationnelle (forme surtout choisie en phase constitutive et pionnière, lorsque les fondateurs «donnent toute leur énergie et tous leurs biens»).

Dans l'art. 14, al. 1 et 2, le Code d'honneur s'exprime de manière très différenciée sur l'indemnisation des organes directeurs suprêmes, notamment sur la question des jetons de présence et celle d'une éventuelle indemnisation en lien avec des projets particuliers, les honoraires en vigueur sur le marché étant dans ce cas considérés comme trop élevés. La rémunération des collaborateurs, dont font aussi partie les membres du comité/conseil de fondation dans le cas des organisations à but non lucratif «sans séparation des pouvoirs», doit «être raisonnable et ne doit pas dépasser la rémunération

d'un poste comparable dans le service public» (art. 18, al. 1). D'autres restrictions relatives à la composition de l'organe directeur (art. 14, al. 3) et des dispositions complémentaires en lien avec le SCI (art. 14, al. 4) sont censées limiter le risque de conflits d'intérêts et de transactions cachées avec des parties liées :

Art. 14 Code d'honneur AES : exigences générales

1. *Sous réserve de l'art. 17, l'organe directeur (comité, conseil de fondation et autres) de l'organisation chrétienne travaille bénévolement. Cela n'exclut pas un défraiement – forfaitaire ou selon frais effectifs – ou des jetons de présence. Les défraiements aux membres de l'organe directeur doivent figurer dans les comptes annuels sous les frais de l'organe directeur (comptes groupés autorisés).*
2. *Les membres bénévoles de l'organe directeur qui ont une expérience particulière ou des compétences spécifiques ne doivent pas obligatoirement mettre leurs compétences à disposition gratuitement. Celui qui, par exemple suit un projet en tant que maître de chantier, ou est actif pour l'organisation en tant qu'avocat, peut être indemnisé, d'autant plus si ce service est apporté dans le cadre de son activité professionnelle. Par souci de transparence, de tels mandats doivent cependant être limités et faire l'objet d'une convention écrite préalable. De plus, les honoraires doivent être fixés à un tarif inférieur à ceux du marché.*
3. *L'organe directeur doit être composé d'au moins 3 membres. Il ne doit pas être dominé par un certain groupe de personnes. Les couples mariés, les personnes apparentées ou alliées doivent en particulier rester minoritaires. Si par exemple un couple fait partie d'un conseil de fondation, celui-ci*

devra compter au moins 5 membres afin que le couple ne détienne pas la majorité des voix.

4. *Le droit de disposer des actifs doit être clairement réglementé par écrit. Pour les petites organisations, une décision de l'organe directeur sur le droit de signature suffit. Pour les plus grandes organisations, il est recommandé de rédiger en plus un règlement indiquant notamment qui peut disposer dans quel domaine de quels montants.*

S'agissant des doubles mandats, le Code d'honneur est moins strict que Zewo (cf. chap. 6.1) ou la Conférence suisse des impôts (cf. chap. 4.5). Dans les organisations avec séparation des pouvoirs, les membres de la direction qui perçoivent une rémunération peuvent faire partie du comité de l'association/conseil de fondation, mais seulement à titre consultatif. Dans les organisations sans séparation des pouvoirs (une seule personne assure la direction stratégique et opérationnelle), des dispositions restrictives sont à juste titre en vigueur en ce qui concerne la transparence et le SCI :

Art. 17 Code d'honneur EAS : exigences particulières pour les organisations sans séparation des pouvoirs

1. *Si le président ou un membre de l'organe directeur est engagé comme directeur ou à une autre fonction rémunérée, l'organe directeur doit alors être constitué d'au moins 5 personnes, pour la plupart bénévoles. La rémunération doit être fixée à l'avance et par écrit par l'organe directeur. Tous les paiements de l'organisation versés aux membres rémunérés de l'organe directeur, y compris les éventuelles prestations privées, doivent figurer dans la comptabilité de l'organisation.*

2. *Les membres rémunérés de l'organe directeur doivent, sur demande, donner au comité de patronage des renseignements sur leur situation personnelle au niveau de leurs revenus et de leur fortune.*
3. *Les compétences, en particulier celles qui concernent les dépenses, doivent être fixées dans un règlement interne qui sera soumis au comité de patronage. Pour les affaires qui engagent lourdement l'organisation sur le plan financier (p. ex. dépense unique de plus de CHF XXX ou dépenses annuelles périodiques de plus de CHF YYY), le règlement interne doit exiger la signature collective à deux.*

Partie D: Discussion

7 Point de vue sous forme de thèse

Afin d'écarter tout malentendu, l'objectif visé ici n'est pas de plaider en faveur de la suppression ou de l'affaiblissement de l'activité à titre bénévole, au contraire : le fait d'agir de manière désintéressée dans un but social, écologique, culturel ou familial constitue l'un des principaux piliers de notre société. En outre, les bénévoles ne peuvent pas non plus être contraints à accepter des indemnités proposées, axées sur les dépenses et les prestations. La question qui se pose est plutôt de savoir dans quelle mesure l'impact d'une organisation à but non lucratif augmente lorsque les organes directeurs suprêmes reçoivent des indemnités monétaires. Le système d'indemnisation est une tâche de gestion centrale et peut influencer de manière déterminante la réalisation du but de l'organisation. La question doit avoir la teneur suivante : dans quelle mesure des indemnités monétaires modérées et basées sur les prestations génèrent-elles un profit supplémentaire pour les organisations à but non lucratif ?

Le secteur à but non lucratif n'a pas à craindre le débat

La question de l'indemnisation des conseils de fondation et des comités d'associations constitue un sujet délicat. Dans certaines organisations à but non lucratif, elle est même taboue. La discussion souffre de certaines failles qui se sont produites dans le secteur à but lucratif. Des indemnités irrationnelles ont eu des conséquences parfois fatales, allant jusqu'à l'effondrement systémique de banques. Il serait faux et regrettable qu'en raison des erreurs com-

misses dans le secteur à but lucratif, la branche à but non lucratif n'aborde pas le thème du «système d'indemnisation», de ses chances et de ses dangers. Il importe que les éléments constructifs soient ramenés au centre de la discussion et d'éviter de mener un débat fondé sur des jalousies ou sur des rémunérations abusives. L'indemnisation adéquate du travail professionnel ne contourne pas obligatoirement le système à but non lucratif. Au contraire : pour des raisons d'efficacité, des indemnités modérées sont appropriées tant que le travail fourni est supérieur à la rémunération.

La question «Faut-il accorder ou non des indemnités ?» doit être tranchée au cas par cas

La question centrale est de nature générale et a la teneur suivante : Faut-il accorder ou non des indemnités ? Lorsqu'une indemnité est accordée aux organes directeurs, trois autres questions se posent : Quelle est la forme d'indemnité la plus équitable pour une organisation à but non lucratif ? Quel est le montant approprié ? La troisième question est liée à la forme d'indemnité, à savoir si l'incitation souhaitée est atteinte. A long terme, une rémunération devrait contribuer au développement solide du secteur à but non lucratif en général et à celui d'une organisation en particulier. Les incitations financières ne devraient pas entraîner de risques insupportables ou des actes non souhaités des organes.

Dans certaines situations cependant, des indemnités directes peuvent être contre-productives. En effet, elles peuvent

bouleverser la structure de motivation des bénévoles et avoir des conséquences négatives sur l'organisation – par exemple lorsque la motivation intrinsèque est supplantée par une attitude de revendication monétaire.⁶⁷ A noter dans ce contexte que les structures d'incitation «alternatives» – qui remplacent le paiement – comportent des risques très élevés, par exemple lorsqu'elles manquent de transparence et sont aménagées de manière individuelle. Dans ces cas là, le risque existe que les membres d'organes remplacent leurs honoraires par des distributions dissimulées d'avantages. Ce thème a déjà été traité en détail en relation avec la question des transactions avec des parties liées (cf. chap. 5.1.2).

Dans le cadre de cette discussion, il importe aussi de se prononcer sur l'existence d'incitation lorsqu'aucune indemnisation n'est versée. A titre d'exemple, un avocat s'engage dans un conseil de fondation, mais, pour des raisons financières et par manque de temps, il ne peut pas rédiger lui-même toutes les expertises spécialisées. En cas de gratuité totale, la tendance à l'externalisation augmente, ce qui peut se révéler beaucoup plus coûteux qu'une indemnisation appropriée des organes de l'organisation.

Les problèmes pouvant survenir entre les membres lorsque certains travaillent gratuitement alors que d'autres sont rémunérés (système dual ou «société à deux classes») constituent un thème supplémentaire. Plus le système d'indemnisation est peu systématique et flou, plus les désaccords et les conflits risquent d'apparaître.

⁶⁷ cf. p. ex. Götker, 2009, p. 122 ss; Krönes, 2008, p. 15; ou Speckbacher/ Wentges/ Bischof, 2008, p. 43 ss.

Les possibilités financières et les traditions doivent être prises en considération

La plupart des organisations d'utilité publique ne disposent que d'un chiffre d'affaires faible (p. ex. sous forme de dons/subventions/contributions de bienfaiteurs) et d'une fortune modeste. Certaines de ces institutions sont même tributaires du renoncement au remboursement de leurs frais par leurs membres. La question de l'indemnisation a surtout une incidence pour les grandes organisations à but non lucratif dotées de moyens importants.

A préciser que dans l'espace anglo-saxon, la discussion concernant l'indemnisation est parfois inversée. En effet, certaines fondations ont pour tradition de faire dépendre d'un don généreux la participation à un organe de direction. En Suisse, on observe une situation comparable – sous la devise «qui paie commande» - dans les «Spendenparlament» et certaines fondations faitières.

«A but non lucratif» se réfère au but de l'organisation et non aux organes de direction

Le fait de faire partie de l'organe directeur suprême d'une organisation à but non lucratif devrait toujours être un honneur. Cela ne signifie cependant pas automatiquement que l'activité à titre bénévole ne doive pas être rémunérée. Chaque type d'organe entraîne un risque de responsabilité pouvant être plus élevé dans le secteur à but non lucratif que dans une entreprise. Un exemple : contrairement au conseil d'administration d'une société anonyme, aucune décharge annuelle n'est accordée au conseil de fondation – en raison de l'absence de base légale, le conseil de fondation ne peut ni se décharger lui-même, ni

décharger d'autres organes de leur responsabilité légale.⁶⁸

La notion de «à but non lucratif» concerne en général le but de l'organisation. Cela signifie qu'une institution d'utilité publique ne recherche pas un bénéfice financier. Cela ne veut cependant pas obligatoirement dire qu'aucune indemnisation appropriée ne doit être versée. Le fait que les organes directeurs suprêmes et les bénévoles occasionnels doivent travailler gratuitement n'est pas logique. A l'opposé, les autres prestataires d'organisations à but non lucratif, tels que les gestionnaires de fortune, les avocats, les réviseurs, les comptables, les fournisseurs ou les employés, sont rémunérés aux conditions du marché. Dans ce contexte, le Swiss Foundation Code adopte à juste titre une position qui contredit en grande partie la doctrine en matière de droit fiscal (cf. chap. 4.1) : «C'est la fondation d'intérêt public qui doit être désintéressée, non le conseil de fondation» et «ni la fondation, ni les membres du conseil de fondation ne doivent faire un sacrifice [...]. Le sacrifice vient des fondateurs et des tiers ayant co-affecté une partie de leurs avoirs à une fondation («Zustifter»), lesquels renoncent volontairement et par altruisme à un patrimoine en faveur de tiers.»⁶⁹ Il est cependant compré-

⁶⁸ Cependant, les autorités de surveillance voient souvent le contraire dans les procès-verbaux des conseils de fondation, p. ex. concernant la réception des comptes annuels. Selon l'autorité fédérale de surveillance des fondations (ASF), on peut partir du principe que, dans ces cas, des formulations sont reprises par erreur de procès-verbaux d'assemblées générales. En principe, il est toujours précisé par l'ASF qu'une telle décharge n'a pas de validité juridique pour les fondations.

⁶⁹ Swiss Foundation Code 2009, p. 59.

hensible qu'une certaine modération soit de mise en ce qui concerne les indemnisations. Ainsi, on doit à juste titre exiger que plus le sacrifice financier fourni par des tiers est élevé, plus la retenue doit être importante – par exemple en cas d'organisations exonérées d'impôt ou qui font publiquement appel à des dons.

La professionnalisation et la spécialisation gagnent du terrain

Le professionnalisme et la qualité exigés des collaborateurs et des prestataires d'une organisation à but non lucratif constituent l'un des motifs justifiant leur rémunération aux conditions du marché. Ces principes de prestations sont cependant aussi applicables aux organes directeurs suprêmes. La régulation croissante du travail d'utilité publique nécessite des structures professionnelles à tous les niveaux de direction. Cela se manifeste également dans l'augmentation de l'académisation et de la spécialisation des cadres ainsi que dans une augmentation générale de l'attente salariale dans le secteur à but non lucratif.⁷⁰ L'indemnisation appropriée du travail des organes directeurs suprêmes ne contourne pas obligatoirement le système à but non lucratif. Au contraire: dans l'optique d'une mise en œuvre efficace du but de l'organisation, des indemnisations modérées sont adaptées lorsqu'une contrepartie adéquate est fournie.

L'engagement et la responsabilité personnelle vont au-delà de la gratuité

L'engagement augmente lorsque des honoraires modérés sont convenus pour les prestations exigées. Il est alors plus simple pour l'organisation d'exiger la prestation concernée dans une qualité contraignante. Une

⁷⁰ cf. Purtschert/ von Schnurbein/ Bayard, 2006, p. 15.

telle vision admet qu'une fonction honorifique n'est pas un type quelconque et spontané de bénévolat, mais une obligation juridique.

L'acceptation d'une fonction et la renonciation à une indemnisation est une décision consciente qui implique de peser les avantages et les inconvénients (*Homo economicus*). L'activité à titre bénévole n'induit donc pas un amoindrissement de la responsabilité personnelle. Une conclusion par analogie avec le droit contractuel général, selon lequel une éventuelle responsabilité «doit être appréciée avec moins de rigueur» lorsque «l'affaire n'est pas destinée à procurer un avantage» (art. 99, al. 2 CO), ne peut donc pas être simplement étendue à l'activité à titre bénévole.⁷¹ L'absence de rémunération n'excuse ni les prestations imparfaites, ni une procédure ne respectant pas l'obligation de diligence.

La disponibilité et l'indépendance des organes directeurs suprêmes ont toutes deux la même importance

Chaque membre d'organe dispose de son propre budget limité d'activité à titre bénévole. Un trop grand nombre de mandats non payés entraîne fatalement pour la plupart des individus des problèmes de disponibilité. Dans ce contexte, il ne faut pas penser uniquement aux séances habituelles (fonctionnement normal de l'institution), mais également aux situations critiques et aux crises exigeant un engagement sortant de l'ordinaire. Il est d'autant plus justifié d'indemniser séparément les prestations extraordinaires mais nécessaires.

Des systèmes d'indemnisation transparents et basés sur la prestation diminuent en outre le potentiel de conflits d'intérêts et de dépendances personnelles. Il y aura moins de distributions dissimulées d'avantages comportant un risque de réputation considérable pour l'ensemble de l'organisation (cf. chap. 5.1.2).

⁷¹ D'autre opinion: Grüniger, 2010, p. 573.

PARTIE E : Système d'indemnisation

8 Exigences imposées à un système d'indemnisation applicable aux organisations à but non lucratif

La question de l'indemnisation des organes directeurs suprêmes doit être examinée dans une perspective globale. Il ne s'agit pas seulement de répondre à la question «Faut-il accorder ou non des indemnités ?» ou de déterminer le montant adéquat d'une indemnité, mais de mener une réflexion globale sur le sujet. Il est en principe souhaitable que cette question soit débattue régulièrement au sein de chaque organisation à but non lucratif. L'organisation doit savoir et faire savoir quelles ont été les rémunérations versées.

Le système d'indemnisation doit être cohérent et non arbitraire. Les organes directeurs suprêmes doivent s'assurer que le système est compatible autant avec le but de l'organisation qu'avec la volonté des acteurs du financement (donateur/ fondateur/ bienfaiteur). Ils sont tenus de veiller à ce que tous les principes de l'indemnisation soient consignés par écrit et communiqués de façon adéquate.

Chaque organisation à but non lucratif doit disposer d'un système d'indemnisation, même si les organes directeurs ne perçoivent pas d'indemnités monétaires mais seulement des avantages indirects ou dissimulés. La question des indemnités et de leurs implications doit être examinée au sein de chaque organisation à but non lucratif. L'évaluation des conflits d'intérêts entre les membres ainsi que des liens avec des parties externes font aussi partie de cet examen (cf. chap. 5.1.2).

8.1 Les différents domaines d'un système d'indemnisation

Pour les auteurs, un système d'indemnisation efficace doit tenir compte des cinq aspects suivants :

- responsabilité au sein de l'organisation,
- transparence des indemnités,
- structure du système d'indemnisation,
- montant des indemnités et
- compétences dans le cadre de la politique d'indemnisation.

8.1.1 Responsabilité au sein de l'organisation

L'organe directeur suprême est la seule instance qui peut assumer la responsabilité du système d'indemnisation. Cette responsabilité implique que le système d'indemnisation soit global, efficace, équitable et facilement applicable. De plus, il faut s'assurer en permanence que toutes les lois et directives des autorités sont respectées.

La responsabilité de l'organe directeur suprême implique un conflit d'intérêts puisque les membres de l'organe sont en général ceux qui répondent à la question «Faut-il accorder ou non des indemnités ?» et qui décident du montant de l'indemnité, comme dans les fondations par exemple. Ce conflit d'intérêts inhérent aux organisations à but non lucratif doit être pris très au sérieux et il faut prévoir des mécanismes de contrôle efficaces. La transparence concernant les indemnités versées à l'organe directeur suprême et aux membres de la direction fait obligatoirement partie de ces mécanismes (cf. chap. 8.1.2).

8.1.2 *Transparence et publication des indemnités monétaires et non monétaires*

L'évaluation fiable d'un système d'indemnisation présuppose que tous les éléments importants du système sont accessibles aux tiers. Les questions ayant trait à la transparence et à la publication sont essentielles dès le début de l'élaboration des systèmes d'indemnisation et pour leur évaluation.

Les exigences de transparence portent sur les indemnités des membres de l'organe directeur suprême qui doivent être publiées, pour chaque membre séparément, dans les comptes annuels. Les montants de chaque composante de l'indemnisation (cf. chap. 8.1.3) doivent être mentionnés. Une procédure analogue serait souhaitable pour les membres de la direction ou les cadres.

Les exigences de transparence comprennent aussi la publication de la structure et des systèmes d'incitation qui lui sont liés. La structure de l'indemnisation est déterminante pour les incitations. Par ailleurs, il doit être clair pour les personnes externes à l'organisation que le système d'indemnisation choisi repose sur des incitations conformes au but de l'organisation.

8.1.3 *Structure du système d'indemnisation*

C'est l'organe directeur qui conçoit la structure du système d'indemnisation. Celle-ci comprend notamment les principes et les composantes du système d'indemnisation. Les composantes de l'indemnisation sont monétaires et/ou non monétaires. Parmi les composantes monétaires possibles figurent :

- honoraires/forfait de fonction (indemnisation des tâches ordinaires, de nature «stratégique»),
- jetons de présence,
- indemnisation des tâches extraordinaires, de nature «opérationnelle»,
- frais (remboursement),
- autres forfaits,
- versements à une caisse de pension,
- primes spéciales (boni).

Les composantes non (directement) monétaires comprennent par exemple:

- financement d'une formation et du perfectionnement,
- octroi de certains avantages (prestations gratuites, rabais p. ex.),
- indemnités en nature.

La transparence de la structure du système d'indemnisation doit être garantie au niveau tant interne qu'externe. Les buts et les incitations visés par chacune des composantes doivent être décrits. Les critères de fixation des indemnisations doivent aussi être compréhensibles pour les personnes externes à l'organisation. Le type et le montant des différentes composantes de l'indemnisation sont ensuite fixés sur la base des principes et des mécanismes régissant le système d'indemnisation (cf. chap. 8.1.4).

8.1.4 *Montant des indemnités*

La somme des indemnités, avec leurs différentes composantes, doit être raisonnable et conforme à la taille, à la complexité et aux possibilités financières de l'organisation à but non lucratif en question. Au moment de verser des indemnités monétaires et de décider du type d'honoraires indirects entrant en ligne de compte, c'est finalement la situation de la fortune et des revenus de l'organisation qui est déterminante.

8.1.5 Compétences dans le cadre de la politique d'indemnisation

Les principes régissant l'indemnisation doivent obligatoirement être consignés par écrit (règlement, acte de fondation ou statuts p. ex.) et être approuvés et surveillés par une instance supérieure (assemblée générale, surveillance des fondations ou autorité de subventions). Etant donné le conflit d'intérêts inhérent à cette question, il est vivement recommandé d'aborder le sujet dans le cadre de l'assemblée annuelle, par exemple par le biais d'un vote consultatif.

8.2 Application du système d'indemnisation

L'application du système d'indemnisation et les aspects à prendre en compte figurent dans le chapitre suivant sous la forme d'une liste de vérification. Cette liste mentionne en introduction les aspects pertinents pour toutes les organisations. Elle comprend ensuite deux parties : l'une pour les organisations versant des indemnités monétaires, l'autre pour celles qui n'en versent pas.

9 Liste de vérification

Cette liste de vérification résume les quatre éléments principaux du système d'indemnisation (lecture horizontale du tableau) :

- a) thèmes,
- b) questions s'y référant,
- c) réponses possibles (propositions),
- d) mesures et instruments ad hoc (propositions).

Les thèmes abordés (let. A) ont été regroupés comme suit (lecture verticale du tableau) :

La première partie (chap. 9.1) regroupe les aspects fondamentaux du système d'indemnisation applicable aux organes directeurs suprêmes des organisations à but non lucratif. Le réexamen périodique de ces aspects est également important pour les organisations à but non lucratif qui ne versent pas d'indemnités monétaires (directes). Le principal résultat de l'examen est la réponse positive ou négative à la question de l'indemnisation monétaire.

La deuxième partie (chap. 9.2) s'adresse aux organisations qui rétribuent les organes directeurs suprêmes, entre autres au moyen d'une indemnité monétaire. Elle aborde les aspects essentiels, les questions à se poser et les réponses ad hoc. Elle donne aussi des indications sur les mesures et instruments complémentaires pouvant être utiles.

La troisième partie (chap. 9.3) s'adresse aux organisations qui ne versent pas d'indemnités monétaires. Elle donne des indications sur les instruments et les mesures applicables dans le domaine des indemnités complémentaires non monétaires.

Considérée comme un aide-mémoire, cette liste de vérification ne prétend pas être exhaustive. Chaque organisation est finalement responsable de définir pour elle-même son système d'indemnisation en fonction de ses exigences propres et de le réexaminer à intervalles réguliers.

9.1 Pour toutes les organisations

a) Thème	b) Questions	c) Réponses	d) Instruments et mesures
Responsabilité envers le système d'indemnisation	Qui est responsable ?	C'est en principe l'organe directeur suprême (conseil de fondation, comité de l'association) qui est responsable de l'élaboration et de l'application du système d'indemnisation.	Le système d'indemnisation doit être consigné par écrit et en bonne et due forme (statuts, règlement d'indemnisation).
Environnement légal	Dans quelle mesure les dispositions légales et les directives internes autorisent-elles des indemnités monétaires/ complémentaires ?	Réponse possible au cas par cas uniquement.	Tous les documents pertinents doivent être pris en compte : acte de fondation, statuts, règlements de fonds, droit des fondations, droit fiscal, décisions des autorités concernées.

			Au préalable, le règlement sur l'indemnisation et le remboursement des frais peut être soumis pour approbation à l'autorité de surveillance et/ou à l'autorité fiscale (sécurité juridique).
Environnement économique	Compte tenu de la situation de la fortune et des revenus, quelle est la hauteur possible des indemnités monétaires ?	Réponse possible au cas par cas uniquement.	La planification financière et des liquidités doit tenir compte des indemnités prévues, tout comme d'éventuelles restrictions particulières (finalité spéciale) des liquidités.
Débat de fond à propos du système d'indemnisation au sein de l'organe directeur suprême	<p>Existe-t-il un système d'indemnisation adéquat dont les différentes composantes (types d'indemnisation/ incitations) sont concordantes ?</p> <p>Comment le détail des questions de responsabilités et de compétences est-il réglé ?</p> <p>Comment informer sur le système d'indemnisation, au niveau interne et externe ?</p> <p>Analyse du risque : existe-t-il des incitations cachées ou contre-productives qui pourraient contourner le système ?</p>	L'organe directeur suprême est responsable de l'adéquation, de l'efficacité, du caractère contraignant et de la transparence du système d'indemnisation et d'incitation, cela en accord avec le but de l'organisation.	<p>Le conseil de fondation/comité de l'association doit périodiquement débattre du système d'indemnisation et des structures d'incitation.</p> <p>Les principales décisions doivent figurer au procès-verbal et les modifications décidées doivent être consignées valablement dans les statuts de l'organisation à but non lucratif.</p> <p>Le cas échéant, il convient d'examiner les offres de tiers fournissant des prestations comparables (<i>Make or Buy ?</i>).</p>
Discussion de la structure actuelle d'incitation	<p>Quel est l'impact du système d'indemnisation actuel ?</p> <p>Quelle est son influence sur les aspects suivants du comportement des organes et de leurs membres ?</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Disponibilité ▪ Motivation intrinsèque et extrinsèque ▪ Conflits d'intérêts ▪ Transactions avec des personnes ou des organisations liées <p>Dans quelle mesure peut-on assurer une relève suffisante</p>	Il faut considérer l'impact du système d'indemnisation de manière globale, en tenant aussi compte des avantages indirects.	<p>Il faut tenir compte de la situation individuelle des membres de l'organe (situation économique / indépendance / qualités personnelles) déjà lors du recrutement.</p> <p>L'octroi d'avantages particuliers (rabais sur certaines prestations, mise à disposition d'une maison de vacances, etc.) doit être consigné dans une directive interne écrite et être conforme aux dispositions légales.</p>

	<p>pour occuper les postes qualifiés au sein des organes ?</p> <p>Le contexte économique personnel des membres est-il pris en considération ?</p>		
--	---	--	--

9.2 Pour les organisations qui versent des indemnités monétaires aux organes directeurs suprêmes

a) Thème	b) Questions	c) Réponse	d) Instruments et mesures
Transparence et publication	Comment informer ?	Les questions ayant trait à la transparence et à la publication doivent être consignées dans le règlement d'indemnisation. Les dispositions comptables sur le sujet sont applicables dans le sens d'une politique d'information proactive (RPC 21/36 p. ex.).	Il est possible/ nécessaire d'informer sur le système d'indemnisation comme suit: <ul style="list-style-type: none"> ▪ dans le rapport annuel, ▪ dans l'annexe aux comptes annuels, ▪ en s'adressant à l'assemblée générale/ assemblée annuelle, ▪ sur le site internet.
	Quelles sont les informations pertinentes à publier (selon les dispositions légales et la <i>soft law</i> ?	Les dispositions légales et les normes choisies de manière délibérée constituent le cadre de référence: <ul style="list-style-type: none"> ▪ droit de la révision, droit des fondations et des associations ainsi que dispositions relatives à l'établissement des comptes, ▪ instructions des autorités de surveillance, ▪ règlement Zewo, ▪ Swiss Foundation Code ▪ Swiss NPO-Code, ▪ Swiss GAAP RPC 15 et 21. 	Le système d'indemnisation doit être intégré à la surveillance périodique du système de contrôle interne (SCI).
	Quels en sont les contenus ?	Les contenus déterminent: <ul style="list-style-type: none"> ▪ les directives d'information appliquées, ▪ la stratégie d'information choisie. 	
Structure	Quelles sont les composantes possibles de l'indemnisation et lesquelles choisir dans le cas concret ?	La structure de l'indemnisation comprend des composantes monétaires et complémentaires. Les composantes monétaires possibles sont: <ul style="list-style-type: none"> ▪ honoraires/forfait de fonction (indemnisation des 	Les différentes composantes de l'indemnisation doivent périodiquement faire l'objet d'une vérification quant à leur efficacité, leur opportunité et leur adéquation.

		<p>tâches ordinaires, de nature «stratégique»),</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ jetons de présence, ▪ indemnisation des tâches extraordinaires, de nature «opérationnelle», ▪ frais (remboursement), ▪ autres forfaits, ▪ versements à une caisse de pension, ▪ primes spéciales (boni). <p>Les composantes non monétaires (indirectes) comprennent par exemple:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ financement d'une formation et du perfectionnement, ▪ octroi de certains avantages (prestations gratuites, rabais p. ex.), ▪ indemnités en nature. 	
	A combien doivent se monter les indemnités monétaires ?	Le montant de l'indemnité doit être défini pour chaque composante. La somme maximale des indemnités doit si possible être déterminée au préalable.	Les tarifs appliqués dans le calcul des indemnités doivent être consignés par écrit dans le règlement d'indemnisation et leur opportunité doit être vérifiée périodiquement.
Compétence	<p>Qui propose le système d'indemnisation et qui l'approuve ?</p> <p>Qui contrôle l'application du système d'indemnisation ?</p> <p>Quels sont les mécanismes de détection, de règlement et de contrôle des conflits d'intérêts ?</p> <p>(p. ex. dans les cas où ce sont les bénéficiaires qui décident eux-mêmes de leur indemnisation) ?</p>	<p>C'est en principe l'organe directeur suprême (conseil de fondation, comité d'association) qui est responsable de l'élaboration et de l'application du système d'indemnisation.</p> <p>Lors de modifications/ compléments, les organes et instances concernés (assemblée générale, fondateurs, surveillance des fondations, organisme de certification, etc.) doivent être pris en compte selon les dispositions légales et les directives propres à l'organisation.</p>	<p>Le règlement d'indemnisation doit définir en détail les compétences et les mécanismes de contrôle.</p> <p>Les mécanismes de contrôle comprennent entre autres :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ la transparence interne de l'organisation, ▪ l'établissement des comptes selon True and Fair View. ▪ Le système d'indemnisation peut être expliqué et discuté devant l'assemblée annuelle (p. ex. dans le cadre d'un vote consultatif). <p>Le recours à des experts externes se justifie pour répondre à des questions délicates.</p>

9.3 Pour les organisations qui ne prévoient pas de versement d'indemnités aux organes directeurs suprêmes

a) Thème	b) Questions	c) Réponse	d) Instruments et mesures
Système d'indemnisation	Un système d'indemnisation est-il nécessaire ?	Un système d'indemnisation existe même en l'absence d'indemnités monétaires, car il sous-entend toutes les motivations au sens large du terme (y c. motivation intrinsèque/ sociabilité/pouvoir/etc.). Le risque existe que les composantes indirectes de l'indemnisation soient moins systématiques et moins transparentes.	Le système d'incitation existant doit être revu périodiquement et il convient d'évaluer l'efficacité des composantes (indirectes) de l'indemnisation.
	Quelles sont les directives d'information pertinentes (selon les dispositions légales et la soft law ?	Les dispositions légales et les normes choisies de manière délibérée constituent le cadre de référence : <ul style="list-style-type: none"> ▪ droit de la révision, droit des fondations et des associations ainsi que dispositions relatives à l'établissement des comptes, ▪ instructions des autorités de surveillance, ▪ règlement Zewo, ▪ Swiss Foundation Code ▪ Swiss NPO-Code, ▪ Swiss GAAP RPC 15 et 21 	Le système d'indemnisation doit être intégré à la surveillance périodique du système de contrôle interne (SCI).
	Quels en sont les contenus ?	Les contenus déterminent: <ul style="list-style-type: none"> ▪ les directives d'information appliquées, ▪ la stratégie d'information choisie. 	
Structure	Quel est le but visé par les indemnités non monétaires ? Que souhaite-t-on, si possible, éviter ? Selon quels critères les indemnités non monétaires sont-elles attribuées (structure d'incitation) ?	Les différentes composantes du système d'indemnisation (structure d'indemnisation) doivent être complémentaires et permettre si possible d'éviter les fausses incitations et les conflits d'intérêts. Les composantes non monétaires (indirectes) comprennent, par exemple : <ul style="list-style-type: none"> ▪ financement d'une formation et du perfectionnement, 	Le système d'indemnisation doit être décrit aussi complètement que possible et les composantes imposables ou celles mises en place par l'organisation à but non lucratif doivent être justifiées.

SYSTEME D'INDEMNISATION

		<ul style="list-style-type: none"> ▪ octroi de certains avantages (prestations gratuites, rabais p. ex.), ▪ indemnités en nature. 	
	<p>Quel est le but visé par les indemnités non monétaires ? Que doivent-elles permettre d'éviter ?</p> <p>Selon quels critères les indemnités non monétaires sont-elles attribuées (structure d'incitation) ?</p>	<p>Ces aspects doivent être examinés au cas par cas.</p>	
	<p>A combien doivent se monter les indemnités non monétaires ?</p>	<p>Le montant et le type exact de chaque composante doivent si possible être déterminés au préalable.</p>	<p>Les tarifs appliqués dans le calcul des indemnités doivent figurer par écrit dans le règlement d'indemnisation et leur opportunité doit être vérifiée périodiquement.</p>
<p>Compétence</p>	<p>Qui propose le système d'indemnisation et qui l'approuve ?</p> <p>Qui contrôle l'application du système d'indemnisation ?</p> <p>Quels sont les mécanismes de détection, de règlement et de contrôle des conflits d'intérêts ? (p. ex. dans les cas où ce sont les bénéficiaires qui décident eux-mêmes de leur indemnisation) ?</p>	<p>C'est en principe l'organe directeur suprême (conseil de fondation, comité d'association) qui est responsable de l'élaboration et de l'application du système d'indemnisation.</p> <p>Lors de modifications/compléments, les organes et instances concernés (assemblée générale, fondateurs, surveillance des fondations, organisme de certification, etc.) doivent être pris en compte selon les dispositions légales et les directives propres à l'organisation.</p>	<p>Le règlement d'indemnisation doit définir en détail les compétences et les mécanismes de contrôle.</p> <p>Les mécanismes de contrôle comprennent entre autres :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ la transparence interne de l'organisation, ▪ l'établissement des comptes selon True and Fair View. <p>Le système d'indemnisation peut être discuté devant l'assemblée annuelle / l'assemblée générale / l'assemblée des bienfaiteurs (p. ex. dans le cadre d'un vote consultatif).</p> <p>Le recours à des experts externes se justifie pour répondre à des questions délicates.</p>

Bibliographie

Administration federale des contributions: Circulaire No. 12. « Exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique ou des buts culturels », Berne 1994.

Baumann Lorant, Roman: Der Stiftungsrat, Das oberste Organ gewöhnlicher Stiftungen, Schulthess, Zurich 2009.

Baumann Lorant, Roman: Honorierung von Stiftungsräten – Angemessene und formalisierte Honorare sind zuzulassen, en: Jusletter, 9 août 2010.

Blickenstorfer, Martin: Moderat honorierte Stiftungsräte, en: Verbands-Management, 34e année, vol. 2/2008, pp. 44.

Blum, Béatrice/ Klöti-Weber, Marianne: en: Siegrist, Dave/ Weber, Dieter: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Vol. 1, §§ 1 jusqu'à 111, Cosmos, Muri/Berne 2004.

Conférence des présidentes et des présidents des grandes œuvres d'entraide de Suisse (KPGH): Swiss NPO-Code – Directives en matière de gouvernance institutionnelle pour des organisations à but non lucratif en Suisse, 31.3.2006, <http://www.swiss-npocode.ch>.

Conférence suisse des impôts (CSI): Exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels / Déductibilité des libéralités, 18 janvier 2008.

Conférence suisse des impôts (CSI): Modèle de règlements des remboursements de frais pour des entreprises et pour des organisations non-profit, Circulaire 25, 18 janvier 2008.

Degen, Christoph: Die Steuerbefreiung juristischer Personen, en: Jakob, Dominique (ed.): Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Helbing Lichtenhahn, Bâle, 2010, pp. 107.

Eberle, Reto/ Müller, Kaspar (eds): Swiss GAAP FER 21, SKV, Zurich 2011.

Egger, Phillip/ von Schnurbein, Georg/ Zöbeli, Daniel/ Koss, Claus: Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen: Handlungsempfehlungen für die Praxis, Foundation Governance Vol. 8, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2011.

Fischer, Alex: Corporate Governance bei Stiftungen – von der Selbstverständlichkeit des Guten, in: Kramer, Ernst A./ Nobel, Peter/ Waldburger, Robert (eds): Festschrift für Peter Böckli zum 70. Geburtstag, Schulthess, Zurich 2006.

Fondation Ethos: Rémunérations 2010 des instances dirigeantes, Zurich/Genève 2012.

Grötter, Ralf: Zur Belohnung unbezahlt, en: Brand Eins, 9/2009, pp. 122.

Grüniger, Harold en: Basler Kommentar ZGB I, Honsell, Heinrich/ Vogt, Nedim Peter/ Geiser, Thomas (eds), Helbing Lichtenhahn, Bâle 2010.

Güntert, Stefan T./ Gentile, Gian-Claudio/ Wehner, Theo: Kein Corporate Volunteering ohne die individuelle Bereitschaft zum Volunteering, en: Wirtschaftspsychologie, vol. 1/2007, pp. 76.

Helmig, Bernd/ Lichsteiner, Hans/ Gmür, Markus (eds): Der Dritte Sektor in der Schweiz – Länderstudie zum Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP), Haupt, Berne 2010.

Krönes, Gerhard: Arbeitsentgelt in NPO aus motivationaler Sicht, in: Verbands-Management, 34e année, vol. 2/2008, pp. 6.

Krönes, Gerhard: Leistungsorientierte Mitarbeitervergütung in NPO, en: Verbands-Management, 30e année, vol. 3/2004, pp. 33.

Krönes, Gerhard: Vertrauen versus Kontrolle – Überlegungen zur Führung in Nonprofit-Organisationen, en: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP), vol. 1/2009, pp. 83.

Lichtsteiner, Hans/ Lutz, Vanessa: Honorierung von Stiftungsräten, VMI-Forschungsreihe – vol. 4, Fribourg 2008.

Locher, Peter: Kommentar zum DBG, Verlag für Recht und Gesellschaft, Therwil/Bâle 2004.

Müller, Kaspar/ Zöbeli, Daniel: Sollen Ehrenamtliche eine Entschädigung erhalten? – unterschiedliche Auslegung der Schweizer Behörden, en: Neue Zürcher Zeitung (NZZ), 23.12.2011, p. 29.

Müller, Kaspar: FER 21 – Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen, en: Der Schweizer Treuhänder, vol. 12/2005, pp. 1001.

Müller, Kaspar: Nach der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER 21, en: Verbands-Management, 29e année, vol. 6–7/2002, pp. 545.

Müller, Kaspar: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Swiss GAAP FER 21, en: Der Schweizer Treuhänder, vol. 4/2009, pp. 202.

Purtschert, Robert/ von Schnurbein, Georg/ Bayard, Carmen: Gehaltsstrukturen und Professionalisierung, en: Verbands-Management, 32e année, vol. 2/2006, pp. 6.

Purtschert, Tina: Zivilrechtliche Haftung von Führungsorganen in NPO, en: Verbands-Management, 35e année, vol. 2/2009, pp. 6.

Reich, Markus: Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, en: ASA 58, mars 1990, pp. 465.

Richner, Felix/ Frei, Walter/ Kaufmann, Stefan/ Meuter, Hans Ulrich: Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Schulthess, Zurich 2006.

Roth, Monika: Retrozessionen und Interessenkonflikte – wenn der Berater in Tat und Wahrheit ein Verkäufer ist, en: Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins, 2010, Vol. 146(7-8).

RPC (Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes): Recommandations relatives à la présentation des comptes 2010/11, SKV, Zurich 2010.

Schmid, Peter/ Hauser, Urs: Corporate Governance in Wohnbaugenossenschaften, in: Verbands-Management, 34e année, vol. 3/2002, pp. 44.

Schweizerische Evangelische Allianz (SEA): Code d'honneur, label de qualité pour les organisations chrétiennes d'utilité publique collectant des dons, 1er janvier 2011, <http://www.codedhonneur.ch>.

Speckbacher, Gerhard/ Wentges, Paul/ Bischof, Jürgen: Führung nicht-erwerbswirtschaftlicher Organisationen: Ökonomische Überlegungen und Folgerungen für das Hochschulmanagement, en: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, vol. 01/2008, pp. 43.

Sprecher, Thomas/ Egger, Philipp/ Janssen, Martin: Swiss Foundation Code 2009 avec commentaire, Foundation Governance Vol. 6, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2009.

Stählin, Walo/ Nyffenegger, Natalie: Steuerbefreiung juristischer Personen mit öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken, en: Der Schweizer Treuhänder, vol. 4/2008, pp. 235.

Vitamin B (ed.): Spesen und Vergütungen, en: B/Dur – fit für den Verein, no 24, avril 2011.

von Schnurbein, Georg/ Timmer, Karsten: Die Förderstiftung: Strategie – Führung – Management, Helbing Lichtenhahn, Bâle, 2010.

Wehner, Theo/ Mieg, Harald A./ Güntert, Stefan T.: Freigemeinnützige Arbeit – Einschätzungen und Befunde aus arbeits- und organisationspsychologischer Perspektive, en: Mühlpfordt, Susann / Richter, Peter (eds); Ehrenamt und Erwerbsarbeit. Hampp, Munich 2006.

ZEWO: Règlement relatif au label de qualité Zewo délivré aux organisations d'utilité publique, Zurich 2009.

Zöbeli, Daniel/ Degen, Christoph/ Baumann Lorant, Roman: Steuerlicher Abzug von Naturalspenden – Offene Fragen und Hinweise zur Abzugsfähigkeit, en: Der Schweizer Treuhänder, vol. 12/2011, pp. 1060.

Zöbeli, Daniel/ Exer, Arthur/ Baumann, Andreas: Rechnungswesen, Revision und Steuern für Vereine, Orell Füssli, Zurich 2010.

Zöbeli, Daniel/ Neubert Luzius: Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen – Rechnungslegung, Revision, Internes Kontrollsystem (IKS), Sanierung und Vermögensanlage, Orell Füssli, Zurich 2009.

Zöbeli, Daniel: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zu Swiss GAAP FER 21, Orell Füssli, Zurich, 2007.

Annexe

Annexe I: Questionnaire de l'autorité de surveillance des fondations de canton Bâle-Ville (en allemand)

Annexe II: Questionnaire de l'autorité fiscale de canton de Lucerne (en allemand)

Annexe III: Exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels

Annexe IV: Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif (Circulaire 25 du 18 janvier 2008, extrait)

Prof. Dr. Daniel Zöbeli
Fernfachhochschule Schweiz
Althardstrasse 60
8105 Regensdorf
daniel.zoebeli@ffhs.ch
Telefon 044 842 15 54

FRAGEBOGEN

HONORIERUNG STIFTUNGSRÄTE IN DER AUFSICHTSRECHTLICHEN PRAXIS

<p>1. Was sind Ihre üblichen aufsichtsrechtlichen Tätigkeiten und Herausforderungen bezüglich der Honorierung von Stiftungsräten?</p> <p><i>Wir verlangen von den Stiftungen, dass Honorare (Pauschale oder Abrechnung nach Aufwand, Darlegung der Angemessenheit, allfälliger Sonderaufwand) im Anhang der Jahresrechnung erläutert werden.</i></p> <p><i>Wir klären stichprobenweise ab, ob entsprechende Grundlagen (urkundliche, reglementarische, Stiftungsratsbeschluss) für die Honorierung der Stiftungsräte vorliegen.</i></p> <p><i>Zudem vergleichen wir den Honoraraufwand mit der Tätigkeit der Stiftung, den Stiftungsmitteln und den statutarischen Aufwendungen.</i></p>
<p>2. Welches sind die häufigsten Missbräuche?</p> <p><i>Es bestehen keine Grundlagen (Urkunde, Reglement, Stiftungsratsbeschluss) für die Honorierung der Stiftungsräte.</i></p>
<p>3. Welche Rechtsmittel/Möglichkeiten haben Sie bei Missbrauch sowie bei Verdacht auf Missbrauch?</p> <p><i>Gestützt auf die kant. Verordnung, kann die Aufsicht u.a. folgende Massnahmen ergreifen: Weisungen erteilen, Ersatzvornahmen anordnen, Stiftungsorgane ermahnen, verwarnen oder abberufen, kommissarische Verwaltung einsetzen, Revisionsstelle bei einer Stiftung ernennen.</i></p> <p><i>Gestützt auf Art. 83b Abs. 4: eine ordentliche Revision verlangen.</i></p>
<p>4. Welches sind die (stiftungsrechtlichen) Voraussetzungen für eine Honorierung des Amtes des Stiftungsrats, und nach welchen Berechnungsgrundlagen hat eine solche zu erfolgen?</p> <p><i>Voraussetzung ist, dass eine Rechtsgrundlage besteht (Urkunde, Reglement, Stiftungsratsbeschluss). Die Berechnungsgrundlagen müssen der Tätigkeit des Stiftungsrates angemessen sein. Zu berücksichtigen sind auch die vorhandenen Mittel der Stiftung.</i></p>
<p>5. Inwiefern ist die «besondere Verantwortung» eines Stiftungsrats in Bezug auf das Stiftungsvermögen (z.B. bezüglich Vermögensanlage oder Rechnungswesen) bei der Frage der Honorierung seiner Tätigkeit zu berücksichtigen?</p> <p><i>Die Frage kann u.E. nicht generell beantwortet werden. Die besondere Verantwortung führt i.d.R. gegenüber den übrigen Stiftungsräten zu Mehrbelastung und würde ein erhöhtes Stiftungshonorar rechtfertigen.</i></p>
<p>6. Welche (Stunden-)Ansätze haben für die Bemessung von über die übliche Tätigkeit hinausgehende (operativen) und daher zu entschädigenden Arbeiten eines Stiftungsrats zu gelten? Kann hier der Massstab der Branchenüblichkeit herangezogen werden? Welche Aufgaben wären als solche Tätigkeiten zu klassifizieren?</p> <p><i>Es müssen reglementarische Grundlagen oder Stiftungsratsbeschlüsse vorliegen. Wir sind der Auffassung, dass im Auftragsverhältnis grundsätzlich die branchenüblichen Massstäbe nicht herangezogen werden sollen, sondern nur die effektiv verursachten Kosten, um Interessenkonflikte zu vermeiden. Bspw. Anwaltskosten (minimaler Stundenansatz), Vermögensverwaltung.</i></p>

<p>7. Beurteilen/beaufsichtigen Sie im Rahmen der Vermögensverwaltung allfällige Entschädigungen von Finanzdienstleistern an Organmitglieder?</p> <p><i>Umgang mit Retrozessionen wird bei klassischen Stiftungen nicht speziell geprüft. Sollte sich jedoch herausstellen, dass eine Verbindung zwischen Organmitglied und Finanzdienstleister besteht, würden wir dies hinterfragen.</i></p>
<p>8. Beurteilen/beaufsichtigen Sie bei der Ehrenamtlichkeit allfällige indirekte Entschädigungen an die Organe (sog. «related party transactions») und weitere personelle Verflechtungen?</p> <p><i>Bei Ansatzpunkten von personellen Verflechtungen verlangen wir eine Stellungnahme des Stiftungsrates. Es ist aber festzuhalten, dass es aufgrund der verfügbaren Unterlagen für die Stiftungsaufsicht schwierig ist, eine allfällige indirekte Entschädigung an die Organe festzustellen.</i></p>
<p>9. Gibt es bei Ihnen bezüglich Entschädigungen verwaltungsinterne Weisungen/Reglemente? Inwiefern greifen Sie auf externe Standards (z.B. Swiss Foundation Code, Swiss NPO-Code, ZEWO-Richtlinien etc.) zurück?</p> <p><i>Wir haben keine verwaltungsinternen Weisungen/Reglemente. In unserem Informationsschreiben vom Januar 2011 haben wir Folgendes festgehalten:</i></p> <p><u><i>Honorierung von Stiftungsräten</i></u> <i>Die Entschädigung bzw. die Honorierung des Stiftungsrats ist ein Thema, welches in jüngerer Zeit vermehrt zu Bemerkungen bzw. Diskussionen Anlass gibt. Wir benutzen deshalb die Gelegenheit, auf den Grundsatz der Angemessenheit solcher Entschädigungen einzugehen und den Standpunkt der Stiftungsaufsicht darzulegen: Im Grundsatz ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit in einem Stiftungsrat ehrenamtlich erfolgt. Ausgenommen hiervon sind der Ersatz von effektiven Aufwendungen, von Spesen oder Barauslagen. Es ist allerdings nicht zu verkennen, dass im heutigen Umfeld und abhängig von der Grösse und vom Tätigkeitsbereich die Führung von Stiftungen den Einsatz von professionellen Kräften verlangt. Vor diesem Hintergrund kann auf Grund einer reglementarischen Grundlage auch ein moderates, das übliche Mass nicht übersteigendes Sitzungsgeld festgelegt werden. Sind im Einzelfall Fachkenntnisse und besonders zeitaufwendige Arbeitsleistungen gefordert, die einzelne Mitglieder eines Stiftungsrates über die reine Sitzungsarbeit hinaus für die Stiftung erbringen und welche sonst bei Dritten eingekauft werden müssten, so können entsprechende Aufträge zu marktüblichen Konditionen auch an Mitglieder des Stiftungsrats erteilt werden.</i></p>
<p>10. Nach welchen Kriterien ist die Angemessenheit von arbeitsvertraglichen Lohnzahlungen an Stiftungsangestellte zu beurteilen?</p> <p><i>Nach den Kriterien der branchenüblichen Lohnzahlungen.</i></p>
<p>11. Inwiefern sind Spesenentschädigungen Gegenstand der aufsichtsrechtlichen Tätigkeit?</p> <p><i>Allfällige Spesenentschädigungen plausibilisieren wir mit dem Tätigkeitsbericht und den Protokollen. Oft werden Spesenentschädigungen, insbesondere bei Forschungstiftungen, projektbezogen in der Betriebsrechnung ausgewiesen. Grössere Stiftungen mit Reiseaktivitäten der Stiftungsräte verfügen i.d.R. über ein Spesenreglement.</i></p>

Allgemeine Bemerkungen

Bei Ihrer Auswertung bitten wir Sie zu berücksichtigen, dass bei den rund 700 Stiftungen, die unter unserer Aufsicht stehen, der Stiftungszweck grundsätzlich regional ausgerichtet ist. Die Vermögensstruktur und die Anforderungen an den Stiftungsrat sind daher vermutlich nicht vergleichbar mit den Stiftungen, die national und international tätig sind und unter Aufsicht der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht stehen. Mehr als 30 % der Stiftungen unter unserer Aufsicht weisen ein Vermögen < TCHF 200 aus. Der Anteil der Stiftungen, welche ein Stiftungsvermögen < CHF 5 Mio. haben, beträgt 80 %.

Aufsichtsbehörde BVG und Stiftungsaufsicht

Oliver Stüchelberger

Spiegelgasse 6, 4001 Basel

Telefon: 0041 61 267 80 43; Fax: 0041 61 267 44 16

FRAGEBOGEN

VORSTANDS- UND STIFTUNGSRATSHONORARE HINSICHTLICH STEUERBEFREIUNG

ALLGEMEINES

- Wie stellen Sie sicher, dass die von einer möglichen Steuerpflicht betroffenen Nonprofit-Organisationen (NPOs) überhaupt bei Ihnen registriert sind?
 Aufgrund anderer Register bzw. Meldungen anderer Behörden:
 - bei Handelsregistereintrag entsprechend der SHAB-Meldung
 - wenn kein Handelsregistereintrag erfolgt (insbes. bei Vereinen), aufgrund Meldungen der Sitz-Gemeinde
 - bei Rückforderung von Verrechnungssteuern durch Meldung der EStV (Kopie Formular 25)
 - bei Liegenschaftserwerb entsprechend der Grundbuchmeldung
 - wenn auf Seiten der Gönnerschaft steuerliche Abzüge beansprucht werden zugunsten vermeintlich steuerbefreiter Institutionen, welche bei uns steuerlich nicht registriert sind (Meldungen von den entsprechenden Gemeindesteuerämtern, welche die Abzüge zu beurteilen haben)
 Die Registrierung erfolgt zum Teil auch aufgrund von Anfragen und Meldungen durch die Organisationen selbst (Gesuch um Registrierung bzw. Antrag um Steuerbefreiung).
- Wie sieht die Tarifstruktur bez. Gewinn- und Kapitalsteuer bei Vereinen & Stiftungen in Ihrem Kanton aus? Bis und mit Steuerperiode 2011 unterliegen die Reingewinne von Vereinen und Stiftungen einer einfachen Staats- und Gemeindesteuer von 3 Prozent (einfache Gewinnsteuer), wobei Reingewinne unter CHF 10'000 nicht besteuert werden (es handelt sich nicht um einen abzugsfähigen Freibetrag, d.h. Reingewinne ab CHF 10'000 werden vollumfänglich besteuert). Der geschuldete Steuerbetrag ergibt sich durch Multiplikation der einfachen Gewinnsteuer mit dem in der Sitzgemeinde geltenden Steuerfuss (Steuerperiode 2011: 3.05 bis 4.35). Ab der Steuerperiode 2012 beträgt die einfache Gewinnsteuer noch 1,5 Prozent des steuerbaren Reingewinns. Die Kapitalsteuer beträgt 0,5 Promille des Reinvermögens, wobei bei Vereinen und Stiftungen ein Reinvermögen von unter CHF 100'000 (es handelt sich nicht um einen Freibetrag) nicht der Kapitalsteuer unterliegt.
- In welchem Rhythmus überprüfen Sie die Steuerbefreiung von gemeinnützigen Organisationen, und anhand welcher Unterlagen/Informationen?
 Mindestens einmal innerhalb von 10 Jahren (Verwirkung der Nachbesteuerung) anhand der aktuellen Statuten sowie der letzten zwei Jahresrechnungen und -berichte. Statutenänderungen hat die Institution von sich aus der Steuerbehörde mitzuteilen.

SPEZIELLES

- Welches Gewicht hat die Entschädigungsfrage von strategischen Organen im Vergleich zu den übrigen massgebenden Kriterien bei der Steuerbefreiung?
 Besonderes Augenmerk wird auf diejenigen Fälle gerichtet, in denen Entschädigungen bezahlt werden, die in keinem Verhältnis mehr zur marktüblichen Entschädigung stehen oder die Mittel für die steuerbefreite Tätigkeit dadurch wesentlich geschmälert werden. Übliche, d. h. kostendeckende, Spesenentschädigungen werden ohne weiteres anerkannt. Im Übrigen richtet sich die Beurteilung der Entschädigungsregelung nach den Empfehlungen der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 18. Januar 2008 (publiziert auf: <http://www.steuerkonferenz.ch/d/steuerbefreiung.htm>).

5. Anhand welcher Unterlagen bzw. Informationen beurteilen Sie die Angemessenheit von Entschädigungen? Hauptsächlich wird auf die Erfolgsrechnung und/oder auf die in einem allfälligen Reglement festgehaltene Entschädigungsregelung abgestellt. Allenfalls werden im Einzelfall weitere Unterlagen eingefordert, beispielsweise Abrechnungen über die konkret erbrachten Leistungen (Rapporte, Fakturen, Korrespondenzen), Auftrags-, Stellenbeschrieb oder Protokollauszüge.
6. Welches sind die häufigsten Beanstandungen in der Honorarfrage – und welche Massnahmen werden vor einem (definitiven) Entzug der Steuerbefreiung von Ihnen ergriffen?
In der Praxis geben Honorare selten Anlass zu Beanstandungen. Allenfalls wird in Einzelfällen ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung festgestellt, in der Regel jedoch nicht bei der ordentlichen Honorierung sondern im Bereich von Nebenleistungen (z.B. zu tiefer Mietzins einer "nahestehenden" Person für eine Liegenschaft, welche sich im Eigentum der Organisation befindet, oder andere Vorteilszuwendungen wie die Gratisbenutzung eines Geschäftsautos und dergl.).
Massnahmen: Die Steuerbefreiung wird mit konkreten Auflagen verbunden, welche der Organisation informell mitgeteilt werden. Zudem wird für die nächsten zwei Jahre eine Steuererklärung zugestellt, womit die entsprechenden Unterlagen einzureichen sind, damit die Einhaltung der Auflagen überprüft werden kann. Sofern die Auflagen eingehalten sind, wird die Steuerbefreiung weiterhin gewährt; andernfalls wird die Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt der Auflagenansetzung entzogen (vgl. auch Ziffer 9).
7. Inwiefern arbeiten Sie in dieser Frage mit der Stiftungsaufsichtsbehörde oder anderen Amtsstellen zusammen?
In der Regel erfolgen unsere steuerrechtlichen Abklärungen in eigener Regie und Kompetenz, wobei die Zusammenarbeit mit den jeweiligen Gemeindesteuerämtern, welche allfällige "nahestehende" Personen zu veranlagern haben, sichergestellt ist. Werden wesentliche Verstösse festgestellt, erfolgt eine gegenseitige Kontaktaufnahme.
8. Welche steuer(straf-)rechtlichen Folgen könnte ein Verlust der Steuerbefreiung infolge übermässiger Entschädigungen mit sich bringen?
Rechtlich bedarf es für die Steuerbefreiung keiner Verfügung. Doch wird aus Rechtsschutzinteressen der Institutionen im Kanton Luzern die Steuerbefreiung mittels Feststellungsentscheid verfügt, dessen Wirkung aber in den nachfolgenden Steuerperioden bei Nichteinhaltung der Voraussetzungen ohne Weiteres entzogen werden kann. Im Normalfall wirkt sich ein Entzug der Steuerbefreiung ex nunc aus. In Fällen, wo die Voraussetzungen von Anfang an nicht erfüllt waren, wird im Rahmen der Verjährungsfrist von 10 Jahren ein Nachsteuerverfahren nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode eingeleitet. Die Festsetzung der Nachsteuer kann noch 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode erfolgen. Die Eröffnung eines Steuerstrafverfahrens gegen die juristische Person und Bestrafung der handelnden Organe bleiben vorbehalten.
9. Beurteilen Sie in diesem Zusammenhang auch die Höhe der Spesenentschädigungen? Falls ja: Inwiefern stellen Sie auf das „Muster-Spesenreglement für Non-Profit-Organisationen“ der SSK vom 18. Januar 2008 (Kreisschreiben 25) ab?
Ja. Im Normalfall hat eine übersetzte Spesenentschädigung nicht die sofortige Aberkennung der Steuerbefreiung zur Folge. Vorerst wird der Institution die Gelegenheit eingeräumt, hierzu Stellung zu nehmen, um ein allfälliges Abweichen von der im "Muster-Spesenreglement" der SSK aufgestellten Kriterien zu rechtfertigen. Der Kanton Luzern versteht die diesbezüglichen Empfehlungen der SSK als blosse Richtlinien, von denen im Einzelfall abgewichen werden kann.
10. Inwiefern müssen für (grosse) NPOs, die unternehmensähnlich organisiert sind und bei denen der Stiftungsrat in vergleichbarer Verantwortung wie ein Verwaltungsrat steht (z.B. REGA, Pro Senectute, Paraplegiker Stiftung usw.) andere Massstäbe gelten?
Bei derartigen Organisationen werden marktübliche Entschädigungen, welche für die Ausführung und Übernahme solcher Aufgaben zu bezahlen sind, in Bezug auf die Steuerbefreiung der Institution grundsätzlich nicht als schädlich erachtet. Hingegen werden darüber hinausgehende Entschädigungen, welche bonusähnlichen Charakter haben, nicht akzeptiert.

11. Kann/soll eine NPO ihr Entschädigungsreglement vorab durch die Steuerbehörde genehmigen lassen?
Ja, sofern auch die Statuten, Planbudgets und die beabsichtigten Projekte zur Prüfung unterbreitet werden.
Bei grösseren Organisationen empfiehlt es sich, die Entschädigungsregelung mit dem Gesuch um Steuerbefreiung einzureichen.

EMPFEHLUNGEN DER SCHWEIZERISCHEN STEUERKONFERENZ

12. Nehmen Sie nur ganz kurz zu den folgenden Aussagen der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK (Abzugsfähigkeit von Zuwendungen, 18.1.2011) Stellung:
- „Bei den üblichen Tätigkeiten als Mitglied eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes wird von uneigennützigem Handeln ausgegangen“* Welches wären „übliche Tätigkeiten“?
Hierzu zählen die Vorbereitung und das Abhalten von statutarisch vorgesehenen Sitzungen sowie die Beschlussfassungen.
 - „Moderate Sitzungsgelder können mit Blick auf den Grundsatz der Uneigennützigkeit ebenfalls noch toleriert werden. Diese dürfen aber nicht höher sein als ein Entgelt, welches für die Erfüllung gleichartiger gemeinnütziger Aufgaben oder Aufgaben des Gemeinwesens entrichtet wird.“* In welchem (betragsmässigen) Rahmen haben sich „moderate“ Sitzungsgelder nun zu bewegen?
Derartige Sitzungsgelder entsprechen einer eigentlichen Spesenentschädigung. Als Richtgrösse kann sicherlich ein Betrag von CHF 100.– für eine Sitzung im Rahmen von 2–3 Stunden (inkl. Vorbereitung) als moderat bezeichnet werden. Höhere Abgeltungen können sich bei grossen, professionellen Institutionen rechtfertigen.
 - „Bei nachfolgenden Beispielen dürfte eine Steuerbefreiung folglich nicht gewährt werden (...) Ein massvolles Entgelt an Mitglieder des Stiftungsrates (oder des Vereinsvorstandes) kann ausgerichtet werden, wenn Tätigkeiten wahrgenommen werden, welche über die ordentliche Geschäftstätigkeit hinausgehen.“* Welche Tätigkeiten gehen über die ordentliche Geschäftstätigkeit hinaus? Was ist unter einem „massvollen Gehalt“ zu verstehen?
Dies sind Tätigkeiten, die über diejenigen in Ziffer 12.a. erwähnten hinausgehen. Sofern ein Mitglied des Stiftungsrats oder Vereinsvorstands zusätzlich operativ für die Institution tätig ist, spricht nichts gegen eine marktgerechte Entschädigung. Die Höhe der Entschädigung richtet sich nach der im Einzelfall (Art der Tätigkeit, dazugehöriges Anforderungsprofil sowie Art und Grösse der Institution etc.) an diese Tätigkeit zu stellenden Anforderungen.
 - „Fixe Entschädigungen für Mitglieder des Stiftungsrates bzw. der Vereinsvorstände, soweit sie den Betrag der effektiven Kosten übersteigen.“* Welches ist Ihre Politik gegenüber Pauschalen für Vereinsvorstände und Stiftungsräte?
Eine moderate Spesenpauschale im Rahmen der tatsächlich anfallenden Kosten wird in der Praxis generell zugelassen.
 - „Folglich sollten die Mitglieder eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes (eingeschlossen Gründerinnen und Gründer) in keinem Fall gleichzeitig geschäftsleitende Funktionen übernehmen.“* Finden Sie diese Empfehlung OK (bitte kurz begründen).
Zur Vermeidung von Interessenkollisionen ist die Trennung zu empfehlen. Jedoch ist dies keine ausnahmslose Bedingung für das Aussprechen einer Steuerbefreiung.

KANTON LUZERN

Dienststelle Steuern

Rechtsdienst

Hien Le

Juristischer Mitarbeiter, lic. iur., RA & dipl. Steuerexperte

Buobenmatt 1, Postfach 3464, 6002 Luzern

Telefon +41 41 228 56 49; <mailto:hien.le@lu.ch>, <http://www.steuern.lu.ch>

Commission indépendants et personnes morales

Groupe de travail Exonérations

**Exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de
service public, d'utilité publique ou des buts culturels**

Déductibilité des libéralités

**Informations pratiques à l'intention
des administrations fiscales cantonales**

18 janvier 2008

10. Indemnisation des organes dirigeants des fondations et des associations d'utilité publique

I. Généralités

Lors de l'examen par l'autorité fiscale d'une demande d'exonération émanant d'une fondation ou d'une association poursuivant un but de service public, respectivement d'utilité publique, il arrive parfois que les mesures d'instruction, au niveau comptable notamment, révèlent l'existence de rémunérations versées aux membres du conseil de fondation ou du comité de l'association.

Les montants touchés par les dirigeants de l'institution peuvent alors parfois dépasser le cadre du dédommagement des frais effectifs et du versement de jetons de présence et constituer de véritables rémunérations.

Ainsi, le versement de telles prestations en argent peut entrer en contradiction avec la condition du désintéressement à laquelle doivent se soumettre les institutions d'utilité publique qui entendent bénéficier d'une mesure d'exonération. L'utilisation des ressources d'une institution est conforme au but qu'elle poursuit pour autant que les ressources en question servent directement l'accomplissement de tâches de service public ou d'utilité publique ou que l'institution en retire une contrepartie équivalente.

Le présent exposé a pour but de définir de façon stricte les types et l'étendue des indemnités et rémunérations compatibles avec les notions fiscales du désintéressement et du bénévolat.

II. Indemnisation pour l'activité déployée en qualité de membre d'un conseil de fondation ou d'un comité d'une association

A. Activité ordinaire

L'activité ordinairement déployée en tant que membre d'un conseil de fondation, respectivement d'un comité d'une association d'une institution d'utilité publique, procède du principe du bénévolat.

Cela signifie que seuls les frais effectifs, les dépenses en espèces et les frais de déplacement peuvent être indemnisés. De modestes jetons de présence peuvent également être admis au regard du principe du bénévolat. Ceux-ci doivent toutefois ne pas dépasser les montants alloués pour des tâches publiques bénévoles analogues.

B. Activité excédant l'activité ordinaire d'un conseil de fondation ou d'un comité

Lorsqu'un membre d'un conseil de fondation ou d'un comité d'une association assume en revanche des tâches qui excèdent l'activité ordinaire lui échéant d'un point de vue quantitatif ou qualitatif, une indemnité appropriée peut lui être versée. Cela est en particulier le cas lorsqu'un membre d'un conseil de fondation ou d'un comité d'une association exerce cette activité professionnelle à titre principal et qu'il est rétribué conformément au tarif du marché.

En pareil cas, une indemnisation ne s'oppose pas à la notion du désintéressement, dès lors que l'institution devrait recourir aux services de tiers ou accomplir lesdites tâches par l'intermédiaire d'une agence commerciale, lesquels devraient de toute façon être indemnisés conformément au tarif professionnel applicable en la matière en fonction de la nature du patrimoine à gérer (portefeuille de titres, immeubles).

Une telle règle trouvera application pour les grandes fondations, actives sur le plan national dont le patrimoine représente plusieurs millions de francs.

III. *Modèle de disposition statutaire minimale*

Compte tenu des développements qui précèdent, l'acte de fondation, respectivement les statuts d'une association, doivent prévoir une disposition minimale intégrant les éléments suivants :

Les membres du conseil de fondation (pour les associations : du comité) agissent bénévolement et ne peuvent prétendre qu'à l'indemnisation de leurs frais effectifs et de leurs frais de déplacement. Pour les activités qui excèdent le cadre usuel de la fonction, chaque membre du conseil de fondation (pour les associations : les membres du comité) peut recevoir un dédommagement approprié.

En conséquence, les exemples qui suivent sont incompatibles avec une exonération fiscale :

- les dédommagements fixes pour les membres d'un conseil de fondation, respectivement les membres d'un comité, du moment qu'ils excèdent le montant des frais effectifs;
- les honoraires versés selon les secteurs d'activité des membres pour la préparation et la participation aux séances de conseil de fondation, respectivement de comité;
- les indemnités pour prestations particulières sans preuve du travail effectivement accompli.

IV. *Engagement contractuel d'un membre d'un conseil de fondation ou du comité d'une association*

Ensuite, la question se pose de savoir si les membres d'un conseil de fondation ou du comité d'une association peuvent, simultanément à leur fonction, être engagés à titre onéreux sur la base d'un contrat de mandat ou de travail par l'institution.

Du point de vue du droit de l'exonération fiscale, une telle hypothèse n'est pas absolument exclue. Cependant, en raison de l'exigence stricte découlant de la condition du désintéressement, un tel rapport de mandat ou de travail ne peut entrer en ligne de compte que lorsque, au regard de la composition du conseil de fondation ou du comité notamment, il apparaît de façon précise et indubitable qu'aussi bien l'objet que l'indemnisation du mandat ou du travail effectué s'inscrit dans l'intérêt de l'institution exonérée fiscalement.

Il convient dès lors de vouer une attention particulière au strict respect de la condition du désintéressement en s'assurant que l'activité déployée dans le cadre du rapport de mandat ou de travail ne se fait pas principalement au bénéfice du membre dirigeant concerné.

Par contre, les membres d'un conseil de fondation ou du comité d'une association (y compris les membres fondateurs) ne peuvent en aucun cas assumer simultanément des fonctions au sein de la direction administrative de l'institution. Par direction administrative,

il faut comprendre l'ensemble du personnel disposant d'un pouvoir de décision quant à la gestion et au développement de l'institution (directeur, cadre dirigeant, responsable de secteur d'activité notamment).

En pareil cas, le cumul des fonctions dirigeantes est incompatible avec la condition du désintéressement et ne peut par conséquent pas conduire à une exonération.

Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif

Circulaire 25 - du 18 janvier 2008

Les conditions générales pour les règlements des remboursements de frais sont énoncées sous ch. I de la présente circulaire pour les entreprises, et sous ch. II pour les organisations sans but lucratif (OSBL).

I. Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises

1. Conditions générales

Les administrations fiscales cantonales reconnaissent les règlements de remboursements de frais agréés par le canton du siège d'une société (voir chiffre marginal [Cm] 54 du guide relatif à l'établissement du certificat de salaire). En conséquence, une société a exclusivement besoin de l'agrément du canton de son siège. Ces règlements doivent être établis conformément aux modèles ci-après de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et de règlement complémentaire des remboursements de frais pour le personnel dirigeant des entreprises conçus par la Conférence suisse des impôts.

Les petites entreprises qui ne peuvent pas appliquer le chiffre marginal 52 du guide relatif à l'établissement du certificat de salaire et qui n'emploient que peu de personnel ayant droit à des allocations pour frais peuvent avoir intérêt, au lieu d'arrêter un règlement des remboursements de frais et de le faire agréer, à prendre directement contact avec les taxateurs compétents dans le cadre de la procédure de taxation pour convenir avec eux d'un mode de déclaration simplifiée des allocations pour frais. Certains cantons fixent des limites à l'agrément d'un règlement des remboursements de frais, en posant par exemple le principe qu'au moins 10 personnes soient concernées par les frais.

Les chiffres marginaux 49 à 60 du guide relatif à l'établissement du certificat de salaire expliquent comment déclarer les allocations pour frais. Le respect des conditions indiquées au Cm 52 ou la détention d'un règlement des remboursements de frais agréé conformément au Cm 54 facilite la déclaration des allocations pour frais.

2. Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises : voir ci-après

II. Modèle de règlement des remboursements de frais pour les organisations sans but lucratif (OSBL)

1. Conditions générales

1.1. Organisations sans but lucratif

Les organisations sans but lucratif sont des institutions ayant un but idéal, public ou d'utilité publique, qui ne poursuivent pas de but lucratif.

Les associations locales et les fondations font notamment partie de ces organisations à but idéal. Dans de telles organisations, beaucoup de services sont rendus à titre bénévole sans entraîner le versement d'une compensation. Il est précisé ci-après pour quels types de prestations un certificat de salaire doit être délivré.

1.2. Travail volontaire exercé à titre bénévole

Si l'activité effectuée volontairement, soit l'activité exercée à titre bénévole, ne donne lieu à aucun dédommagement, aucun certificat de salaire ne doit être en principe établi.

Si des dédommagements ne sont versés qu'en application des dispositions du règlement des remboursements de frais ci-après (*couverture des frais, dépenses*), aucun certificat de salaire ne doit être établi.

Si des dédommagements pour des services rendus sont versés en plus des dédommagements prévus par le règlement des remboursements des frais, un certificat de salaire doit toujours être établi.

1.3. Dédommagement pour frais (couverture de frais)

Si les frais en relation directe avec l'exercice de l'activité bénévole sont remboursés, un certificat de salaire doit être en principe délivré. Afin d'éviter toutefois un coût disproportionné, aucun certificat de salaire ne doit être établi pour les travailleurs bénévoles auxquels seuls les frais qui sont en rapport avec leur activité sont couverts, lorsque les conditions du modèle de règlement des remboursements des frais pour les OSBL sont observées. Dans ce cas, un règlement interne de frais, non soumis à l'approbation des autorités fiscales, doit être établi et présenté ou remis uniquement à la requête de l'autorité fiscale.

En cas de non-respect des conditions générales conformément au modèle de règlement des remboursements des frais pour les OSBL, un certificat de salaire doit être fourni.

1.4. Règlement des remboursements des frais agréé

Lorsque la sécurité du droit l'impose ou si des particularités fondées sur le modèle de règlement des remboursements de frais sont nécessaires, les OSBL peuvent soumettre pour agrément leurs règlements de frais au canton du siège.

2. Modèle de règlement des remboursements des frais pour les organisations sans but lucratif (OSBL)

Règlement des remboursements de frais

de

(Indiquer la raison sociale juridiquement valable de l'organisation)

1. Généralités

1.1. Champ d'application

Le présent règlement des remboursements de frais s'applique à l'ensemble du personnel exerçant une activité bénévole pour le compte de *(description exacte de l'OSBL)*.

Est réputé bénévole l'activité exercée sans indemnisation. Seules les dépenses engendrées par l'exercice de cette activité sont indemnisées.

1.2. Définition de la notion de frais

Les dépenses engagées dans le cadre de l'activité bénévole sont considérées comme frais.

Les dépenses suivantes sont remboursées :

- | | | |
|---|-----------|----------|
| - les frais de déplacement | chiffre 2 | ci-après |
| - les frais de repas pris à l'extérieur | chiffre 3 | ci-après |
| - les autres frais | chiffre 4 | ci-après |

1.3. Remboursement de frais

En règle générale, les frais sont en remboursés à concurrence de leur montant effectif et sur présentation des justificatifs originaux. Les remboursements forfaitaires ne sont possibles que dans les cas exceptionnels énumérés ci-après.

2. Frais de déplacement

2.1. Principe général

Dans la mesure du possible les collaborateurs utiliseront les transports publics pour les déplacements pour les voyages de service de même que pour les trajets du domicile au lieu de travail. En cas de besoin, un abonnement demi-tarif nominatif ou un billet de bus ou de tram sera mis à disposition des collaborateurs ; il peut s'agir également d'un billet régional spécial (*à préciser éventuellement*) ou d'une carte de libre parcours qui sera remise aux membres du personnel.

2.2. Déplacements de service en véhicule privé / taxi

Les déplacements professionnels se font en principe en transports publics.

Les frais d'utilisation d'un véhicule motorisé privé / d'un taxi pour un déplacement professionnel sont indemnisés uniquement si ce moyen de transport permet un gain de temps et/ou une économie substantiels ou qu'il n'existe aucune possibilité acceptable d'emprunter les transports publics. Seuls les frais de déplacement en transports publics sont indemnisés en cas d'utilisation du véhicule particulier/du taxi pour effectuer un trajet bien desservi par les transports publics.

L'indemnité kilométrique se monte à **CHF 0,70 au maximum**

3. Frais de repas pris à l'extérieur

Les membres du personnel qui doivent effectuer un déplacement professionnel ou qui, pour d'autres motifs, sont obligés de prendre leurs repas hors de leur lieu de travail habituel, peuvent prétendre aux allocations forfaitaires suivantes :

- Repas de midi **jusqu'à CHF 30**
- Repas du soir **jusqu'à CHF 35**

4. Menues dépenses

Les menues dépenses, telles que les frais de stationnement, les frais de communications téléphoniques ou les frais d'affranchissements postaux, de même que celles engendrées par l'utilisation d'installations privées telles que bureau et équipement de bureau peuvent être remboursées par des forfaits annuels pouvant s'élever jusqu'à CHF 1'000. Le montant des forfaits doit correspondre à peu près au montant effectif des dépenses correspondantes.

5. Note de frais et signature

Les notes de frais sont en principe établies une fois par mois (ou par trimestre ou par année) et doivent être présentées au supérieur compétent pour signature, accompagnées des justificatifs correspondants.

Les justificatifs joints aux notes de frais doivent être des documents originaux, tels que des quittances, des reçus de facture ou de carte de crédit, des tickets de caisse, des justificatifs de frais de transports.

6. Certificat de salaire

Il peut être renoncé à établir un certificat de salaire pour les membres du personnel bénévoles dont les dépenses sont remboursées selon ce règlement. Si un certificat de salaire est toutefois établi, p. ex. parce qu'un salaire a été payé ou que le dédommagement dépasse la limite de CHF 1000 prévue au point 4 du règlement de frais, il faut mentionner le montant des frais forfaitaires sous ch. 13.2 du certificat de salaire

7. Validité

Le présent règlement des remboursements de frais est agréé par l'administration fiscale du canton de.....

Cet agrément dispense(*Nom de l'institution*) de déclarer les frais décomptés à raison de leur somme effective sur les certificats de salaire.

Toute modification ou tout remplacement du présent règlement des remboursements de frais sera préalablement soumis à l'administration fiscale du canton de pour agrément. Celle-ci sera également tenue informée de l'annulation pure et simple de ce règlement.

8. Entrée en vigueur

Le présent règlement des remboursements de frais entre en vigueur le

Date Signature

Ouvrages parus dans la série **CEPS Forschung und Praxis**:

Vol. 1

Georg von Schnurbein, Steffen Bethmann

Philanthropie in der Schweiz (en allemand)

ISBN: 978-3-9523659-0-8

2010, 52 pages

Vol. 2

Georg von Schnurbein, Sara Stühlinger

Ausgezeichnet! Preise, Awards und Auszeichnungen von Schweizer Stiftungen – planen, gestalten und kommunizieren

ISBN: 978-3-9523659-1-5

2010, 30 pages

Vol. 3

Georg von Schnurbein

Rapport sur les fondations en Suisse 2010

ISBN: 978-3-9523659-2-2

2010, 16 pages

Vol. 4

Beate Eckhardt, Dominique Jakob, Georg von Schnurbein

Rapport sur les fondations en Suisse 2011

ISBN: 978-3-9523659-3-9

2011, 30 pages

Vol. 5

Kaspar Müller, Daniel Zöbeli

La rémunération des organes directeurs suprêmes d'organisations à but non lucratif – analyse de la situation et base de discussion

ISBN: 978-3-9523659-4-6

2012, 60 pages

ANNONCE

Vol. 6

Beate Eckhardt, Dominique Jakob, Georg von Schnurbein

Rapport sur les fondations en Suisse 2012

apparaît à 23. mai 2012



Centre for Philanthropy Studies (CEPS)
Universität Basel
Peter Merian-Weg 6, Postfach 4653
CH-4002 Basel, Tel.: +41 (0)61 267 23 92
E-Mail: ceps@unibas.ch
www.ceps.unibas.ch

Initiiert von **SwissFoundations**



9 783952 365946