PATRICK BALKANYI
ANITA GIERBL
THOMAS KEEL
FELIX BLASER

VERNEHMLASSUNG SWISS GAAP FER 30 «KONZERNRECHNUNG»

Darstellung der wichtigsten Punkte einer prinzipienorientierten Weiterentwicklung

Mit dem vorliegenden Entwurf des überarbeiteten Swiss GAAP FER 30 ist ein wichtiger Meilenstein erreicht. Ziel der Weiterentwicklung ist es, den Anwendenden die notwendigen prinzipienorientierten Anwendungsrichtlinien zu geben, ohne in ein Regulierungsdickicht zu geraten.

1. AUSGANGSLAGE

Gemäss dem Leitbild der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Stiftung FER) durchlaufen Projekte zwei aufeinanderfolgende Phasen (1. Überprüfungsverfahren, 2. Projektdurchführung). Im Jahr 2017 wurde beschlossen, Swiss GAAP FER 30 einem Überprüfungsverfahren zu unterziehen, da es laufend viele Rückfragen von Anwendern gab. Im Zuge dieses Verfahrens hatte die Öffentlichkeit die Möglichkeit, sich zur bestehenden Fachempfehlung zu äussern.

Das Überprüfungsverfahren zeigte Diskussionsbedarf zur bisherigen Rechnungslegung des Goodwill. Auch bei den schrittweisen Anteilskäufen bzw. -verkäufen und bzgl. Stilllegungen/Liquidationen wurde Handlungsbedarf eruiert. Zusätzlich wurden mehr Anwendungsrichtlinien für assoziierte Organisationen bzw. für die Anwendung der Equity-Methode gewünscht. Darüber hinaus wurden fehlende Vorgaben im Bereich kumulierte Fremdwährungsdifferenzen und ausgewählte Offenlegungsfragen adressiert. Basierend auf den Erkenntnissen des Überprüfungsverfahrens beschloss die Fachkommission im Juni 2018 einstimmig, die Fachempfehlung «Konzernrechnung» einer Überarbeitung zu unterziehen (= Start Phase 2. Projektdurchführung).

Das Projekt wurde von einer Arbeitsgruppe (Subkommission) unter der Leitung von Patrick Balkanyi durchgeführt. In der Arbeitsgruppe waren Fachleute verschiedener Anspruchsgruppen der Swiss GAAP FER vertreten (Anwender aus Unternehmen unterschiedlicher Grössen, Banken, Börsenaufsicht und Wirtschaftsprüfer).

Die strategischen Leitplanken des Überarbeitungsprojekts bestanden in der Beachtung der Ausrichtung von Swiss GAAP FER als prinzipienorientierten True-&-Fair-View-Rechnungslegungsstandard. Es sollten, sofern sinnvoll und notwendig, zusätzliche Regelungen oder Konkretisierungen für die Erstellung von entscheidungsrelevanten Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unter Berücksichtigung der Themenrelevanz für Swiss-GAAP-FER-Anwender erarbeitet werden. Dies umfasst insbesondere auch eine Kosten-Nutzen-Abwägung hinsichtlich der Implementierung neuer Regelungen.

Im Rahmen des Projektes wurden zum Teil auch Themengebiete anderer Fachempfehlungen (z. B. Swiss GAAP FER 31 «Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen») diskutiert. Es wurde jedoch bewusst entschieden, die Überarbeitung auf Swiss GAAP FER 30 zu konzentrieren. Anpassungen weiterer Swiss-GAAP-FER-Standards werden bei Bedarf zu einem späteren Zeitpunkt durchgeführt. Der vorliegende Entwurf wurde in der Fachkommissionsitzung im Juni 2021 mit nur einer Gegenstimme und ohne Enthaltungen für die Vernehmlassung freigegeben.

In den folgenden Abschnitten werden die wesentlichen Änderungen im Vergleich zur bestehenden Fachempfehlung vorgestellt.

PATRICK BALKANYI,
LIC. OEC. PUBL.,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
MITGLIED FACHKOMMISSION UND FACHAUSSCHUSS SWISS GAAP FER,
PARTNER, PWC SCHWEIZ

ANITA GIERBL,
DR. OEC. HSG,
WISSENSCHAFTLICHE MITARBEITERIN,
UNIVERSITÄT ST. GALLEN,
FACHASSISTENZ SWISS GAAP FER,
AUDIT, PWC SCHWEIZ

2. WESENTLICHE ÄNDERUNGEN

2.1 Goodwill und negativer Goodwill. Eine wichtige Eigenschaft von Swiss GAAP FER 30 ist die Behandlung von Goodwill. Eine der zentralen Fragen der Überarbeitung war, ob das bisherige duale Konzept der Aktivierung und Abschreibung bzw. die Möglichkeit der sofortigen Verrechnung des Goodwill mit dem Eigenkapital beibehalten werden soll. Dies wird in der Rechnungslegungspraxis kontrovers diskutiert. Da beide Konzepte in der Schweiz bestens etabliert sind, wurde entschieden, das duale Konzept beizubehalten, aber gleichzeitig die Alternative der Goodwillverrechnung weiterzuentwickeln (Swiss GAAP FER 30/14–23 [neu]).

Aus diesem Grunde neu eingeflossen in die Fachempfehlung ist die Klarstellung, dass durch die im Zuge der Erstkonsolidierung vorzunehmende Neubewertung der übernommenen Aktiven und Verbindlichkeiten zu aktuellen Werten erstmals auch vormals nicht erfasste immaterielle Werte aufgedeckt und in der Konzernbilanz angesetzt werden müssen. Eine Aktivierungspflicht wird mindestens für Marken, Patente und Lizenzen vorgeschrieben. Weitere immaterielle Werte wie Auftragsbestand, Kundenlisten, Technologien usw. können auf freiwilliger Basis angesetzt werden.

Für diejenigen Unternehmen, die Goodwill aktivieren und abschreiben, ist eine Erleichterung vorgesehen. In diesem Fall kann auf die Aktivierung von nicht bilanzierten immateriellen Aktiven zum Zeitpunkt der Neubewertung verzichtet werden. Diese Erleichterung wurde eingeführt, da diese Unternehmen die nicht aktivierten immateriellen Aktiven, die ein Bestandteil des Goodwill sind, indirekt bereits über die Erfolgsrechnung abschreiben. Dies ist als Erleichterung für kleine und mittlere Unternehmen zu verstehen, bei denen der Goodwill tendenziell eher aktiviert und abgeschrieben wird, während Grossunternehmen eher zu einer Verrechnung mit dem Eigenkapital neigen. Kleine und mittlere Unternehmen können so eher auf eine Aktivierung von bislang nicht bilanzierten Aktiven zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung verzichten.

In Ergänzung zur bestehenden Swiss-GAAP-FER 30-Regelung wurde eine Präzisierung der Abschreibungsdauer aufgenommen, und zwar abhängig von der Bestimmbarkeit der Nutzungsdauer des Goodwill. Der überarbeitete Standard verlangt, dass der Goodwill planmässig – üblicherweise linear – abzuschreiben ist. Ist die Nutzungsdauer nicht verlässlich bestimmbar, erfolgt die Abschreibung über einen Zeitraum von 5 Jahren. Der Abschreibungshorizont bei bestimmbarer Nutzungsdauer soll dabei 20 Jahre nicht übersteigen.

Eine weitere Neuerung sind die Regeln zum negativen Goodwill (Badwill), der im bisherigen Swiss GAAP FER 30 nicht geregelt war. Hier ist neu ein grundsätzliches Wahlrecht der Sofortverrechnung mit dem Eigenkapital oder der Passivierung und erfolgswirksamen Auflösung über maximal 5 Jahre vorgesehen. Bei dieser Frist wird angenommen, dass ein häufiger Auslöser eines negativen Goodwill eine Restrukturierungssituation darstellen dürfte. Die der maximalen Auflösungsdauer von 5 Jahren zugrunde liegende Annahme ist, dass nach dieser Periode die entsprechenden Restrukturierungspläne entweder vollzogen oder aber mittels Rückstellungen in der Jahresrechnung reflektiert wurden, sodass keine längere Auflösungsperiode gerechtfertigt erscheint. Die Wahl zwischen Verrechnung und Passivierung von negativem Goodwill ergibt sich konsequenterweise daraus, wie das Wahlrecht bzgl. der Behandlung von Goodwill ausgeübt worden ist: Unternehmen, die Goodwill aktivieren und abschreiben, sollen auch den negativen Goodwill passivieren und planmässig auflösen. Unternehmen, die Goodwill mit dem Eigenkapital verrechnen, müssen auch den negativen Goodwill verrechnen.

Das Recycling des Goodwill bei Verlust der Kontrolle im Konzept der Eigenkapitalverrechnung wurde beibehalten und folgerichtig auch auf den negativen Goodwill erweitert.

2.2 Schrittweiser Anteilserwerb und -verkauf. Neu geregelt wird in Swiss GAAP FER 30/21–22 (neu), wie bei einem schrittweisen Anteilserwerb und -verkauf vorzugehen ist.

Falls eine assoziierte Organisation besteht und weitere Anteile innerhalb der Kategorie assoziierte Organisationen erworben werden, ist der positive bzw. negative Goodwill für jeden Akquisitionsschritt separat zu ermitteln. Es erfolgt keine Neubewertung für die zugrunde liegenden Nettoaktiven.

Demgegenüber sieht Swiss GAAP FER 30/21 (neu) vor, dass im Zeitpunkt des Kontrollerwerbs eine Neubewertung der Aktiven und Verbindlichkeiten zu erfolgen hat. Dabei ergeben sich Bewertungsdifferenzen zwischen aktuellen Verkehrswerten und Buchwerten auf bisherigen Anteilen, welche im Eigenkapital erfasst werden. Dadurch wird sichergestellt, dass erworbene Aktiven und Verbindlichkeiten im Zeitpunkt des Kontrollerwerbs zum vollen aktuellen Verkehrswert in die Konzernrechnung einfliessen. Der Bewertungszeitpunkt ist jeweils das Datum der Kontrollübernahme [1].

Zusätzlich wurde die Vorgehensweise für den Erwerb von Minderheitsanteilen bzw. Veräusserung von Anteilen ohne einen Kontrollverlust neu geregelt. Für die Abbildung eines

THOMAS KEEL,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
MITGLIED FACHKOMMISSION SWISS GAAP FER,
SENIOR PARTNER,
KEEL+PARTNER, REVIO

FELIX BLASER,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER + CPA,
MITGLIED FACHKOMMISSION SWISS GAAP FER,
TEAMLEITER SPEZIALFINANZIERUNGEN, ZKB ZÜRICH, DOZENT ZHAW

Erwerbs resp. einer Veräusserung von Minderheitsanteilen sind konzeptionell zwei Methoden denkbar:
1. Behandlung als separater Akquisitionsschritt mit Goodwillermittlung (aktueller Vorschlag)
2. Behandlung als Transaktion mit Aktionären

Im Swiss-GAAP-FER-30-Entwurf wurde die erste Methode gewählt, da es sich um eine konzeptneutrale Methode handelt unabhängig davon, ob Goodwill aktiviert oder mit dem Eigenkapital verrechnet wird [2]. Durch dieses Vorgehen wird auch verhindert, dass nur für erstmalige Zukäufe in den Kontrollbereich hinein (z. B. Aufstockung von 49 % auf 51 %) Goodwill berechnet wird, jedoch nicht für den Erwerb von weiteren Minderheitsanteilen. Der Goodwill stellt den Mehrpreis im Vergleich zu bilanzierten Werten dar, auch wenn Transaktionen mit Minderheiten durchgeführt werden.

Bei schrittweisen Anteilsverkäufen wird der anteilige Gewinn/Verlust berechnet und im Periodenergebnis erfasst. Wird die Beteiligung durch eine Transaktion zur assoziierten Organisation (Abgabe der Kontrolle), erfolgt die Bewertung des verbleibenden Anteils zu den anteiligen Nettoaktiven unter Berücksichtigung des anteiligen Goodwill bzw. negativen Goodwill. Die Entscheidung, die verbleibenden Anteile zu den anteiligen Nettoaktiven (und nicht zu aktuellen Werten) zu bewerten, wurde getroffen, um den Aufwand für die Swiss-GAAP-FER-Anwender in einem vernünftigen Mass zu halten und eine Umsetzung der neuen Regelungen zu vereinfachen.

2.3 Stilllegung und Liquidation. Eine Klarstellung haben die Stilllegung und die Liquidation von Geschäftsteilen erfahren, die bis anhin nicht geregelt waren. Diese Geschäftsvorfälle sind gleich wie eine Veräusserung zu behandeln. Bei früherer Goodwillverrechnung mit dem Eigenkapital ist die Belastung (ggf. anteilig) des Periodenergebnisses im Zeitpunkt der Stilllegung/Liquidation des Geschäftsteils vorzunehmen. Diese Vorgehensweise ist auch für einen verrechneten negativen Goodwill anzuwenden. Eine Stilllegung ist vergleichbar mit einem Verkauf zu einem Preis von Null, weshalb in dieser Analogie auch die Pflicht zur Rezyklierung des Goodwill konsequent und folgerichtig ist (Swiss GAAP FER 30/71 [neu]).

2.4 Kaufpreisanpassungen bei Kauf von Beteiligungen (Earn-out). Das Thema Kaufpreisanpassung soll neu in der Fachempfehlung geregelt werden (Swiss GAAP FER 30/23 [neu]). Solche Anpassungen haben den Zweck, den Käufer bei Unsicherheiten über die zukünftige Geschäftsentwicklung abzusichern. Davon zu unterscheiden sind zukünftige Zahlungen an den Verkäufer, damit er seine Arbeitstätigkeit auch nach der Übernahme fortsetzt (Lohnzahlung).

Die zukünftige Verpflichtung aus einer Kaufpreisanpassung wird zunächst zum Erwerbszeitpunkt zum aktuellen Wert angesetzt. Zu jedem Bilanzstichtag erfolgt eine Folgebewertung. Die Veränderung der Einschätzung der noch zu leistenden Zahlungen führt zur Anpassung des Goodwill bzw. negativen Goodwill, weswegen keine direkte erfolgswirksame Verbuchung erfolgt. Falls aufgrund der Neubewertung der Verpflichtung der Goodwill angepasst wird, so wird die Abschreibung des resultierenden Goodwill (falls das Wahlrecht der Bilanzierung gewählt wurde) über die Restnutzungsdauer vorgenommen. Es ist keine rückwirkende Anpassung der bereits erfassten Abschreibungen des Goodwill bzw. Auflösung des negativen Goodwill vorgesehen.

2.5 Assoziierte Organisationen. Bei den assoziierten Organisationen wurde die Abgrenzung zu den Finanzanlagen präzisiert, indem der 20 %-Schwellenwert umfassender beschrieben wurde (Swiss GAAP FER 30/56 [neu]). Der massgebliche Einfluss der Muttergesellschaft auf die Organisation wird angenommen, wenn die Möglichkeit besteht, an deren finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen mitzuwirken.

Ferner sind in Swiss GAAP FER 30/57 (neu) die Anforderungen an Abschlüsse von assoziierten Organisationen klargestellt worden. Diese waren bis anhin nicht explizit geregelt.

Für Konzerne, die Goodwill aktivieren und abschreiben, kann der Goodwill aus assoziierten Organisationen in der Bilanzposition «assoziierte Organisationen» oder in der Bilanzposition «immaterielle Werte» ausgewiesen werden. Bei Goodwillverrechnung muss auch der Goodwill von assoziierten Organisationen mit dem Eigenkapital verrechnet werden. Zusätzlich wird der Umgang mit Fremdwährungsdifferenzen im Zusammenhang mit den assoziierten Organisationen geregelt.

2.6 Behandlung von kumulierten Fremdwährungsdifferenzen. Swiss GAAP FER 30/19 (alt) bzw. Swiss GAAP FER 30/24 (neu) verlangt, dass zu konsolidierende Jahresrechnungen in fremder Währung von Tochtergesellschaften und assoziierten Organisationen in die Konzernwährung umgerechnet werden. Die daraus resultierenden Fremdwährungsdifferenzen werden im Eigenkapital erfasst. Gleiches gilt für Fremdwährungsdifferenzen auf langfristige konzerninterne Darlehen mit Eigenkapitalcharakter.

Liegt bei einer Tochtergesellschaft der Kontrollverlust oder der Verlust des massgeblichen Einflusses an einer assoziierten Organisation vor, sollen neu die dazugehörigen kumulierten Fremdwährungsdifferenzen erfolgswirksam aus dem Eigenkapital ausgebucht werden (Swiss GAAP FER 30/25 [neu]). Der gleiche Ansatz ist auch für die kumulierten Fremdwährungsdifferenzen auf langfristige konzerninterne Darlehen mit Eigenkapitalcharakter vorgesehen (Swiss GAAP FER 30/26 [neu]).

Zusätzlich ist neu geregelt, dass bei schrittweisem Verkauf einer Tochtergesellschaft ohne Kontrollverlust die anteilsmässigen kumulierten Fremdwährungsdifferenzen den Minderheiten erfolgsneutral zugeordnet werden (Swiss GAAP FER 30/25 [neu]).

2.7 Offenlegung. Die bisherigen Offenlegungspflichten wurden im Wesentlichen um zwei Themen erweitert. So wurde einerseits bis anhin lediglich die Darstellung der wichtigsten Bestandteile der Bilanzen von gekauften bzw. verkauften Organisationen per Zeitpunkt der Erstkonsolidierung bzw. der Entkonsolidierung im Anhang gemäss Swiss GAAP FER 30/43 (alt) verlangt. Neu wird in Swiss GAAP

FER 30/48 (neu) diese Offenlegungsanforderung um Informationen zur Erfolgsrechnung ergänzt. Die Offenlegung umfasst die Nettoerlöse seit dem Erwerbszeitpunkt, welche in die Konzernerfolgsrechnung eingeflossen sind, sowie die Nettoerlöse bis zum Erwerbszeitpunkt im entsprechenden Geschäftsjahr. Falls die Nettoerlöse bis zum Erwerbszeitpunkt nicht ermittelt werden können, sind die Nettoerlöse gemäss letztem verfügbarem Abschluss offenzulegen. Dagegen werden bei einem Verkauf die Nettoerlöse bis zum Zeitpunkt der Entkonsolidierung sowie der Nettoerlös des gesamten Vorjahres im Anhang gezeigt.

Die zweite Erweiterung im Bereich Offenlegungen betrifft den Eigenkapitalspiegel. Hier wird neu verlangt, dass im Eigenkapital der verrechnete Goodwill bzw. negative Goodwill in einer separaten Komponente (Spalte) offengelegt wird. Ergänzt wird diese Anforderung dadurch, dass auch die kumulierten Fremdwährungsdifferenzen im Eigenkapitalnachweis gesondert in einer eigenen Spalte dargestellt werden sollen.

2.8 Ertragsteuern. Swiss GAAP FER 30/25 (alt) bzw. Swiss GAAP FER 30/30 (neu) wird textlich gekürzt. Ein zusätzliches Lemma regelt Steuerwert versus Neubewertung in der Eröffnungsbilanz. In der Folge werden die Ziffern konsequent auf die Konzernrechnung ausgerichtet, weil die allgemeingültigen Regeln zu den Steuern bereits in Swiss GAAP FER 11 enthalten sind. Die Vorgaben zu den thesaurierten Gewinnen bleiben gleich. Wichtig für die Anwender ist auch der Hinweis, dass beim erstmaligen Ansatz von Goodwill im Rahmen einer Akquisition in der Regel keine latenten Ertragssteuerschulden berücksichtigt werden.

2.9 Anwendungszeitpunkt und Übergangsbestimmungen. Die Resultate der Vernehmlassung werden der Fachkommission in der Sitzung im Frühjahr 2022 vorgelegt. Damit die Anwender genügend Zeit für eine Umstellung und Implementierung der neuen Regelungen haben, ist eine Inkraftsetzung ab 1. Januar 2024 geplant.

In Übereinstimmung mit dem Swiss-GAAP-FER-Rahmenkonzept/30 sind bei Änderungen von Grundsätzen der Rechnungslegung auch die Vorjahreszahlen anzupassen. Dabei werden die Vorjahreszahlen angepasst, als wenn die neuen Grundsätze schon immer angewendet worden wären (retrospektive Methode). Um den Anwendern den Übergang zwischen dem alten und neuen Swiss GAAP FER 30 zu erleichtern, wurden Übergangsbestimmungen zu den folgenden zwei Themengebieten eingeführt. Gemäss der ersten Ausnahme entfällt eine retrospektive Anpassung für Akquisitionen respektive Veräusserungen vor dem 1. Januar 2024.

Die zweite Ausnahme betrifft die erfolgswirksame Ausbuchung von kumulierten Fremdwährungsdifferenzen. In diesem Bereich wird dem Anwender auch bei der Bestimmung der kumulierten Fremdwährungsdifferenzen (falls diese praktisch nicht ermittelbar sind) pro Tochterorganisation resp. assoziierter Organisation entgegengekommen. Hier besteht die Möglichkeit für den Anwender, eine einmalige Befreiung in Anspruch zu nehmen, welche einen Neuanfang betreffend kumulierte Fremdwährungsdifferenzen ermöglicht. Wird von dieser Befreiung Gebrauch gemacht, muss dies im Anhang offengelegt werden.

3. VERNEHMLASSUNG

Die Fachkommission lädt die Öffentlichkeit dazu ein, zum Entwurf der Fachempfehlung und zum begleitenden Fragebogen im Rahmen der Vernehmlassung von September bis Dezember 2021 Stellung zu nehmen. Der Entwurf, eine Gegenüberstellung der Swiss-GAAP-FER-30-Fachempfehlungen und der Fragebogen zur Vernehmlassung sind seit 1. September bis zum 31. Dezember 2021 unter https://fer.ch/konzernrechnung verfügbar.

Aus Gründen der Transparenz beabsichtigt die Fachkommission nach Abschluss des Vernehmlassungsverfahrens, die eingegangenen Stellungnahmen zu den Vernehmlassungsfragen auf der Webseite der Swiss GAAP FER zu veröffentlichen, sofern dies nicht ausdrücklich abgelehnt wird. ■

Fussnoten: 1) Für ein Beispiel zur Illustration der vorgeschlagenen Lösung vgl. Loser, Silvan/Eberle, Reto: Schrittweiser Unternehmenserwerb nach Swiss GAAP FER, in: Expert Focus 2016/3, S. 130 f. (Abschnitt 3.3.1). Im genannten Artikel findet sich auch eine Gegenüberstellung zur aktuell geltenden IFRS-Lösung (Abschnitt 3.3.2). **2)** Für ein Beispiel zur Illustration der vorgeschlagenen Lösung vgl. Loser, Silvan/Eberle, Reto: Erwerb von Minderheitsanteilen nach Swiss GAAP FER, in: Expert Focus 2018/5, S. 364 f. (Abschnitt 3.2.2). Im genannten Artikel findet sich auch eine Gegenüberstellung zur aktuell geltenden IFRS-Lösung (Abschnitt 3.2.1).