

PATRICK BALKANYI

ANITA GIERBL

THOMAS KEEL

FELIX BLASER

VERABSCHIEDUNG SWISS GAAP FER 30 «KONZERNRECHNUNG»

Überblick und Hinweise für die Praxis zur Anwendung der neuen Fachempfehlung

Die überarbeitete Fachempfehlung Swiss GAAP FER 30 verfolgt das Ziel, den Anwendenden notwendige, prinzipienorientierte Richtlinien zu geben, ohne alle Details zu regeln. Die Konzernrechnung nach Swiss GAAP FER soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild (True and Fair View) vermitteln.

1. EINLEITUNG

Mit der Verabschiedung von Swiss GAAP FER 30 konnte ein wichtiges und grosses Projekt der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Stiftung FER) abgeschlossen werden. Seit Juni 2018 befasste sich die Stiftung FER mit der Überarbeitung der Fachempfehlung. Dafür wurde eine Arbeitsgruppe bestehend aus Vertreterinnen und Vertretern verschiedener Interessengruppen eingesetzt. Die hohe Relevanz dieser Fachempfehlung zeigte sich in engagierten Diskussionen in den verschiedenen FER-Gremien während der Überarbeitungsphase sowie in der regen Teilnahme der interessierten Öffentlichkeit an der Vernehmlassung.

2. ÜBERBLICK ÜBER DIE VERNEHMLASSUNG

Die Vernehmlassung wurde von Anfang September bis Ende Dezember 2021 durchgeführt. Insgesamt gingen 42 Stellungnahmen ein, davon 39 deutsch- und 3 französischsprachige. Swiss GAAP FER 30 erfreut sich eines grossen Anwenderkreises, wodurch Unternehmen unterschiedlicher Grössen und Branchen, kotierte und nichtkotierte Unternehmen sowie Beratungsgesellschaften an der Vernehmlassung teilnahmen. Die Stiftung FER dankt allen Teilnehmenden.

Erfreulich war, dass die vorgeschlagenen Änderungen insgesamt auf eine grosse Zustimmung gestossen sind. Die Kommentare in den Stellungnahmen wurden in den FER-Gremien eingehend analysiert und diskutiert. Basierend darauf wurde der Vernehmlassungsentwurf punktuell überar-

beitet. Aufgrund der Prinzipienorientierung der Swiss GAAP FER wurde bewusst entschieden, nicht jeden Sachverhalt zu regeln. Die grösste Anpassung gegenüber der Vernehmlassung ergab sich bei der Bilanzierung und Bewertung von immateriellen Vermögenswerten zum Zeitpunkt des Kontrollerwerbs. In den folgenden Abschnitten werden die wichtigsten Neuerungen der überarbeiteten Fachempfehlung vorgestellt.

3. AUSGEWÄHLTE THEMEN

3.1 Kaufpreisallokation und Goodwill. Ein zentraler Aspekt der revidierten Fachempfehlung stellt die Behandlung des Goodwill dar. In diesem Zusammenhang haben sich gleich mehrere grundsätzliche Fragen gestellt, welche teilweise auch Gegenstand des Vernehmlassungsverfahrens waren und im Folgenden ausführlich erläutert werden.

3.1.1 Goodwillwahlrechte. Eine grundsätzliche Weichenstellung betrifft die Beibehaltung des Wahlrechts, Goodwill entweder zu aktivieren und planmässig abzuschreiben oder Goodwill bei der Erstkonsolidierung mit dem Eigenkapital zu verrechnen (und eine Schattenrechnung als Teil des Anhangs offenzulegen). Die nach IFRS resp. US GAAP anzuwendende und nicht unumstrittene Methode des Impairment Only wurde diskutiert, aber nicht weiterverfolgt.

Für dieses Wahlrecht spricht, dass es in der Praxis gut etabliert und breit akzeptiert ist. Unabhängig von der gewähl-



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



ANITA GIERBL,
DR. OEC. HSG,
DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFERIN, US CPA,
WISSENSCHAFTLICHE
MITARBEITERIN UNIVERSITÄT
ST. GALLEN, FACHASSISTENZ
SWISS GAAP FER,
AUDIT PWC SCHWEIZ

ten Methode wird die Vergleichbarkeit der Abschlüsse durch die Offenlegung im Anhang (Schattenrechnung) ermöglicht.

3.1.2 Nichtbilanzierte immaterielle Werte im Rahmen des Kontrollerwerbs. Das Wahlrecht, Goodwill im Akquisitionszeitpunkt mit dem Eigenkapital zu verrechnen, wurde im Rahmen der Überarbeitung von Swiss GAAP FER 30 dergestalt weiterentwickelt, als dass zukünftig zunächst bestimmte, vorher nichtbilanzierte immaterielle Werte erfasst werden müssen (neue Ziffer 14):

«Bei einer Akquisition sind die übernommenen Aktiven und Verbindlichkeiten per Zeitpunkt des Kontrollerwerbs zu bilanzieren und zu aktuellen Werten zu bewerten. Auch bisher nicht erfasste, für den Kontrollerwerb entscheidungsrelevante, immaterielle Vermögenswerte sind zu identifizieren und zu bilanzieren.»

Zukünftig sind also nicht nur die bereits in der Vergangenheit bilanzierten, im Zuge des Kontrollerwerbs übernommenen Aktiven und Verbindlichkeiten anzusetzen und zu aktuellen Werten zu bewerten, sondern auch bisher nichtbilanzierte immaterielle Werte, welche im Zusammenhang mit dem Kontrollerwerb aus Konzernsicht entscheidungsrelevant waren. Der Formulierung «entscheidungsrelevant» liegt dabei eine Managementperspektive zugrunde: Zentral ist die Frage, warum das betreffende Unternehmen gekauft wurde. Liegt der Grund hierfür in bisher nichtbilanzierten immateriellen Werten, sind diese im Zuge des Kontrollerwerbs in der Konzernbilanz zu erfassen.

Der Residualwert nach abgeschlossener Neubewertung der übernommenen Nettoaktiven wird als Goodwill bzw. Badwill bilanziert. Eine Vereinfachung wurde für diejenigen Unternehmen eingeführt, welche den Goodwill aktivieren und über die Nutzungsdauer abschreiben (FER 30/18): In diesem Fall darf auf eine Identifizierung und Aktivierung von bisher nichtbilanzierten immateriellen Werten verzichtet werden.

Die Stiftung FER hat sich insbesondere deshalb für diese Vereinfachung entschieden, weil v. a. grössere Unternehmen von der Goodwillverrechnung Gebrauch machen, während kleine und mittlere Unternehmen i. d. R. eine planmässige Abschreibung des Goodwill bevorzugen. Damit besteht für die meisten kleinen und mittleren Unternehmen, welche die Hauptzielgruppe der Swiss GAAP FER darstellen, auch zukünftig keine Pflicht zum Ansatz bislang nichtbilanzierter immaterieller Vermögenswerte.

Für den Kontrollerwerb entscheidungsrelevante, aber bisher nichtbilanzierte immaterielle Werte können z. B. Mar-

ken, Patente, Lizenzen, IT-Plattformen, Technologien oder den Kundenstamm umfassen. Massstab für die Bilanzierung der entscheidungsrelevanten bisher nichtbilanzierten immateriellen Werte ist der unternehmensinterne Entscheidungsprozess. Es ist somit zu erwarten, dass alle immateriellen Werte, welche argumentativ für die Begründung der Erwerbstransaktion gegenüber den Aktionärinnen und Aktionären oder bspw. gegenüber einer finanzierenden Bank ins Feld geführt werden, auch Gegenstand einer Aktivierung sind. Um zu eruieren, welche Schlüsselkriterien für eine Akquisition massgebend waren, können bspw. folgende Informationsquellen genutzt werden:

- Erläuterungen für eine Akquisition in einer Investorenpräsentation,
- Erklärungen aus dem Investitionsantrag an den Verwaltungsrat,
- Anträge an die finanzierenden Kreditgebenden.

Verschiedene Faktoren können einzeln, aber auch in Kombination entscheidungsrelevant werden. Diese sind je nach Industriezweig verschieden, weshalb eine abschliessende Aufzählung nicht möglich ist. Folgendes Beispiel soll den neuen Ansatz veranschaulichen:

Ein Konzern, der im Online-Payment-Geschäft tätig ist, kauft einen Mitbewerber, der eine technisch hochstehende Plattform betreibt. Diese Plattform war aus Sicht des Konzerns der hauptsächliche Grund für den Kauf, zumal beabsichtigt ist, das bestehende Geschäft auf die neue Plattform zu übertragen. Der Konzern hat die Plattform bzw. die zugrunde liegende Software zu aktuellen Werten zu bewerten. Die noch verbleibende Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem identifizierten und Neubewerteten Nettovermögen (inkl. der aktivierten Plattform) wird als Goodwill bilanziert.

In der Tat wird es nicht immer einfach sein, diesen Managementansatz konsequent zu verfolgen. Nicht selten ist in Pressemitteilungen sehr allgemein die Rede von «Ausweitung des Kerngeschäfts» oder «Sicherung neuer Technologien und Märkte». Das Management bzw. das Unternehmen, das den Kauf tätigt, verfügt aber natürlich über vertiefte Informationen. Diese sind im Hinblick auf die Entscheidungsrelevanz von immateriellen Vermögenswerten zu berücksichtigen.

Die Regelung in FER 30/14 positioniert sich inhaltlich abweichend von den IFRS-Bestimmungen. Swiss GAAP FER will keine umfassende Aktivierung sämtlicher immateriellen Werte oder eine vollständige Kaufpreisallokation einführen,



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



FELIX BLASER,
DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFER + CPA, TEAMLEITER
SPEZIALFINANZIERUNGEN
ZKB, DOZENT INSTITUT FÜR
FINANCIAL MANAGEMENT
ZHAW, MITGLIED
FACHKOMMISSION SWISS
GAAP FER

sondern fokussiert bewusst auf die entscheidungsrelevanten immateriellen Positionen.

3.1.3 Nutzungsdauer des Goodwill. Im überarbeiteten Standard wird geklärt, dass ein Goodwill über die bestimmbare Nutzungsdauer planmässig, meist linear abgeschrieben werden soll, längstens aber über 20 Jahre. Ist die Nutzungsdauer nicht bestimmbar, ist diese standardmässig auf 5 Jahre anzusetzen. In der Praxis zeigt es sich, dass kurze Abschreibungsperioden eher bevorzugt werden.

3.1.4 Regelung des negativen Goodwill (Badwill). Ebenfalls neu geregelt ist die Behandlung eines negativen Goodwill (Badwill), wobei auch hier das Grundsatzwahlrecht der Verrechnung resp. der Passivierung gilt. Die Behandlung des negativen Goodwill hat sich jedoch konsequent an der Methodenwahl des Goodwill insgesamt auszurichten: Unternehmen, die (positiven) Goodwill aktivieren und abschreiben, müssen auch den negativen Goodwill passivieren und planmässig über die Erfolgsrechnung auflösen. Unternehmen, die (positiven) Goodwill verrechnen, haben dementsprechend den negativen Goodwill ebenfalls direkt mit dem Eigenkapital zu verrechnen. Das Goodwillrecycling im Zeitpunkt der Kontrollaufgabe findet auch Anwendung auf den negativen Goodwill. Dies gilt notabene auch für den Fall einer Stilllegung oder Liquidation.

3.1.5 Von künftigen Ereignissen abhängige Kaufpreisbestandteile (Earn-out). Von künftigen Ereignissen abhängige Kaufpreisbestandteile werden erstmals in der Fachempfehlung geregelt (FER 30/23). Sie haben in der Praxis den Zweck, den Käufer oder die Käuferin bei Unsicherheiten über die zukünftige Geschäftsentwicklung abzusichern. Aufgrund der Vernehmlassung wurde zusätzlich die Bestimmung FER 30/75 ein-

geführt. Diese präzisiert, dass Entschädigungen für zukünftige Arbeitsleistungen des Verkäufers oder der Verkäuferin (Lohnzahlungen) nicht als Kaufpreisbestandteile berücksichtigt werden dürfen.

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, wobei keine erfolgswirksame Verbuchung erfolgt. Falls aufgrund der Neubewertung der Verpflichtung der Goodwill angepasst wird, so wird die Abschreibung des resultierenden Goodwill prospektiv (falls das Wahlrecht der Bilanzierung gewählt wurde) über die Restnutzungsdauer gemäss FER 30/76 vorgenommen. Es ist keine rückwirkende Anpassung der bereits erfassten Abschreibungen des Goodwill bzw. Auflösung des negativen Goodwill vorgesehen.

3.2 Schrittweiser Anteilserwerb und -verkauf. Neu geregelt wird in FER 30/21–22, wie bei einem schrittweisen Anteilserwerb und -verkauf vorzugehen ist.

Falls eine assoziierte Organisation gemäss FER 30/55 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 sich bereits im Eigentum des Erwerbers bzw. der Erwerberin befindlichen Anteile der Organisation.

Demgegenüber sieht FER 30/21 vor, dass im Zeitpunkt des Kontrollserwerbs eine Neubewertung der Aktiven und Verbindlichkeiten zu erfolgen hat. Dabei ergeben sich Bewertungsdifferenzen zwischen aktuellen Werten und Buchwerten auf bisherigen Anteilen, welche im Eigenkapital erfasst

werden. Dadurch wird sichergestellt, dass erworbene Aktiven und Verbindlichkeiten im Zeitpunkt des Kontrollverlusts zum vollen aktuellen Verkehrswert in die Konzernrechnung einfließen. Der Bewertungszeitpunkt ist jeweils das Datum der Kontrollübernahme.

Zusätzlich wurde die Vorgehensweise für den Erwerb von Minderheitsanteilen neu geregelt. Bei jedem Erwerb von Minderheitsanteilen wird dies als separater Akquisitionsschritt in Übereinstimmung mit FER 30/21 bzw. FER 30/72 mit Goodwillermittlung buchhalterisch abgebildet.

Bei schrittweisen Anteilsverkäufen wird der anteilige Gewinn/Verlust berechnet und gemäss FER 30/22 bzw. FER 30/74 im Periodenergebnis erfasst. Wird die Beteiligung durch eine Transaktion zur assoziierten Organisation oder Finanzanlage (Verlust der Kontrolle oder des massgeblichen Einflusses), 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-Anwendenden in einem günstigen Kosten-Nutzen-Verhältnis sowie im Sinne von FER 1/1 zu halten und eine Umsetzung der neuen Regelungen zu vereinfachen.

3.3 Behandlung von kumulierten Fremdwährungsdifferenzen. Unverändert verlangt FER 30/24, dass zu konsolidierende Abschlüsse in fremder Währung von Tochtergesellschaften, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Organisationen in die Konzernwährung umgerechnet werden. Die daraus resultierenden Fremdwährungsdifferenzen werden im Eigenkapital erfasst. Gleiches gilt für Fremdwährungsdifferenzen auf langfristigen konzerninternen Darlehen mit Eigenkapitalcharakter.

Neu wird geregelt, dass wenn bei einer Tochtergesellschaft der Kontrollverlust oder der Verlust des massgeblichen Einflusses an einer assoziierten Organisation vorliegt, die dazugehörigen kumulierten Fremdwährungsdifferenzen erfolgswirksam aus dem Eigenkapital ausgebucht werden (FER 30/25).

Der gleiche Ansatz ist auch für die kumulierten Fremdwährungsdifferenzen auf langfristigen konzerninternen Darlehen mit Eigenkapitalcharakter vorgesehen (FER 30/82–83). Bewusst wurde jedoch entschieden, dass Anwendende bei der Rückzahlung von eigenkapitalähnlichen Darlehen ein Wahlrecht haben. So kann die Anwenderin oder der Anwender entscheiden, ob bei einer Rückführung des konzerninternen Darlehens die dazugehörigen Fremdwährungsdifferenzen anteilmässig zum Zeitpunkt der Rückzahlung oder spätestens zum Zeitpunkt des Kontrollverlustes an der Tochtergesellschaft im Periodenergebnis berücksichtigt werden.

Zusätzlich ist neu geregelt, dass bei schrittweisem Verkauf einer Tochtergesellschaft ohne Kontrollverlust die anteilmässigen kumulierten Fremdwährungsdifferenzen den

Minderheiten erfolgsneutral zugeordnet werden (FER 30/25). Bei sonstigen schrittweisen Veräusserungen, wie z. B. Reduktion des Anteils an einer assoziierten Gesellschaft, werden die kumulierten Fremdwährungsdifferenzen anteilig im Periodenergebnis berücksichtigt.

3.4 Anwendungszeitpunkt und Übergangsbestimmungen. Anlässlich der Swiss-GAAP-FER-Fachkommissionssitzung im Mai 2022 wurde die überarbeitete Fachempfehlung Swiss GAAP FER 30 verabschiedet. Sie ist erstmals für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen. Eine frühzeitige Anwendung ist erlaubt.

In Übereinstimmung mit Ziffer 30 des Rahmenkonzepts sind bei Änderungen von Grundsätzen der Rechnungslegung auch die Vorjahreszahlen anzupassen. Dabei werden diese angepasst, wie wenn die neuen Grundsätze schon immer angewendet worden wären (retrospektive Methode). Um den Anwendenden den Übergang zwischen dem alten und neuen FER 30 zu erleichtern, wurden Übergangsbestimmungen zu den folgenden Themengebieten eingeführt:

Im Sinne einer Erleichterung müssen sowohl die Ziffern FER 30/14 bis FER 30/23 (Goodwill) als auch die dazugehörigen Bestimmungen von Ziffer FER 30/31 (latente Steuern) erstmals für Akquisitionen bzw. Veräusserungen in am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnenden Berichtsperioden angewendet werden. Eine retrospektive Anpassung für Akquisitionen resp. Veräusserungen vor dem 1. Januar 2024 entfällt somit.

Die zweite Ausnahme betrifft die erfolgswirksame Ausbuchung von kumulierten Fremdwährungsdifferenzen. Falls eine Bestimmung der aufgelaufenen kumulierten Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen per Anfang der am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnenden Berichtsperiode pro Tochterorganisation, assoziierte Organisation und konzerninterne Darlehen mit Eigenkapitalcharakter praktisch nicht durchführbar ist, kann die Anwenderin oder der Anwender eine einmalige Befreiung in Anspruch nehmen. Wird von dieser Befreiung Gebrauch gemacht, muss dies im Anhang offengelegt werden.

4. VERFÜGBARKEIT DER NEUEN FACHEMPFEHLUNG

Die neue Fachempfehlung FER 30 «Konzernrechnung» ist auf der Website von Swiss GAAP FER in deutscher, französischer, italienischer und englischer Sprache verfügbar und wird in der neuen FER-Broschüre per 1. Januar 2023 enthalten sein. Alle Vernehmlassungseingaben mit Zustimmung zur Veröffentlichung sind auf der Webseite von Swiss GAAP FER einsehbar. Ebenfalls findet sich dort eine Gegenüberstellung des alten und neuen FER 30 und eine Zusammenfassung der wichtigsten Vernehmlassungseingaben [1]. ■

Fussnoten: 1) Siehe <https://www.fer.ch/projekte/swiss-gaap-fer-30-konzernrechnung/>.

