

FER 30 verabschiedet

Grundlegend überarbeitete Fachempfehlung zur Konzernrechnung

Die FER-Fachkommission hat in ihrer Sitzung Mitte Mai 2022 den überarbeiteten FER 30 verabschiedet und per 1. Januar 2024 in Kraft gesetzt. Dieser Beitrag stellt die wichtigsten Neuregelungen in den zentralen Themenbereichen vor.

Entstehungsgeschichte

Nach Initialisierung des Überprüfungsverfahrens im Juni 2017 hatte die FER-Fachkommission im Juni 2018 den Beschluss zur Überarbeitung von FER 30 gefasst und den FER-Fachausschuss mit der Ausarbeitung eines Entwurfs beauftragt. Der vorgelegte Entwurf wurde von der FER-Fachkommission im Rahmen der Sitzung vom 29. Juni 2021 in die Vernehmlassung verabschiedet; diese lief vom 1. September bis 31. Dezember 2021. Im Rahmen der Vernehmlassung gingen insgesamt 42 Stellungnahmen ein, die in der Folge ausgewertet und in den Entwurf eingearbeitet wurden. An der Sitzung vom 27. April 2022 befasste sich die FER-Fachkommission dann nochmals eingehend mit den vorgeschlagenen Änderungen. Der endgültige Entwurf wurde an der Sitzung vom 24. Mai 2022 zur Abstimmung gebracht. Die Verabschiedung mit Inkraftsetzung per 1. Januar 2024 erfolgte mit 25 Ja-Stimmen, 1 Nein-Stimme und 2 Enthaltungen.

Wichtigste Neuerungen

Mit der Überarbeitung von FER 30 wurde das Hauptziel verfolgt, bestehende Regelungslücken und Interpretationsspielräume in zentralen Themengebieten zu schliessen und damit die Vergleichbarkeit von FER-Konzernrechnungen zu erhöhen. Die materiellen Änderungen und Ergänzungen beziehen sich primär auf die folgenden vier Kernbereiche:

Goodwill / Negativer Goodwill

- Das bestehende Wahlrecht zur *erfolgsneutralen Verrechnung des Goodwills* mit dem Eigenkapital im Erwerbszeitpunkt wird beibehalten, aber weiterentwickelt. Unternehmen, die den Goodwill verrechnen (nicht aber solche, die den Goodwill aktivieren und abschreiben), müssen künftig im Erwerbszeitpunkt auch beim erworbenen Tochterunternehmen bisher nicht bilanzierte, für den Kontrollerwerb entscheidungsrelevante immaterielle Werte bewerten und ansetzen. Der verrechenbare Goodwill wird dadurch kleiner.
- Ein aktivierter Goodwill wird planmässig (normalerweise linear) über die *Nutzungsdauer* abgeschrieben, wobei diese 20 Jahre nicht überschreiten darf. Sofern die Nutzungsdauer nicht bestimmt werden kann, ist der Goodwill über einen Zeitraum von 5 Jahren abzuschreiben.





- Die Ermittlung und Behandlung eines *negativen Goodwills* (auch als *Badwill* bezeichnet) erfolgt kongruent zum Goodwill: Hat sich das Unternehmen für die Goodwill-Verrechnung mit dem Eigenkapital entschieden, wird auch ein negativer Goodwill mit dem Eigenkapital verrechnet; hat sich das Unternehmen für die Aktivierung und Abschreibung des Goodwills entschieden, ist ein negativer Goodwill zu passivieren und über maximal 5 Jahre erfolgswirksam aufzulösen.
- Wie bisher wird beim Verkauf eines Tochterunternehmens oder eines Geschäftsteils ein mit dem Eigenkapital verrechneter Goodwill resp. negativer Goodwill für die Ermittlung des Veräusserungserfolgs zu den ursprünglichen Kosten erfolgswirksam berücksichtigt (mit der Buchung «Veräusserungserfolg an Eigenkapital»). Neu wird festgehalten, dass eine *Stilllegung* oder eine *Liquidation* einer Veräusserung gleichgesetzt ist. Zudem hat bei einer schrittweisen Veräusserung ein anteilmässiges «Recycling» zu erfolgen.
- *Earn-out-Regelungen* sind bei der Bestimmung der Anschaffungskosten im Erwerbszeitpunkt zu berücksichtigen, sofern ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist. Die Folgebewertung solcher bedingter Kaufpreisbestandteile erfolgt zu jedem Bilanzstichtag, wobei Veränderungen zu einer Anpassung des (bilanzierten oder mit dem Eigenkapital verrechneten) Goodwills resp. negativen Goodwills führen. Entschädigungen für zukünftige Arbeitsleistungen des Verkäufers zählen nicht zu den Kaufpreisbestandteilen.
- Die mit dem Eigenkapital verrechneten Goodwill- resp. negativen Goodwillpositionen müssen im *Eigenkapitalnachweis* als separate Komponente (Spalte) dargestellt werden.

Schrittweiser Unternehmenserwerb/-verkauf

- Neu geregelt werden der *schrittweise Erwerb und Verkauf von Anteilen* (z. B. die Erhöhung des Anteils an einem Unternehmen von 30% auf 80% und damit der Wechsel von der Equity-Methode zur Vollkonsolidierung). Kontrolle wird unverändert angenommen, wenn ein Unternehmen mehr als die Hälfte der Stimmrechte an einem Tochterunternehmen hält.
- Bei einem schrittweisen *Anteilserwerb* wird der Goodwill resp. negative Goodwill für jeden Akquisitionsschritt gesondert ermittelt. Die übernommenen Nettoaktiven sind im Zeitpunkt des Kontrollerwerbs zu aktuellen Werten zu bewerten (mit Erfassung der Differenz zwischen aktuellen Werten und Buchwerten auf vorbestehenden Anteilen im Eigenkapital). Damit fliessen die erworbenen Nettoaktiven im Zeitpunkt des Kontrollerwerbs zum vollen aktuellen Wert in die Konzernrechnung ein. Die Nutzungsdauer des Goodwills resp. negativen Goodwills wird für jeden Anteilserwerb gesondert bestimmt.
- Bei einem schrittweisen *Anteilsverkauf* wird der Gewinn resp. Verlust für jeden Verkaufsschritt separat bestimmt und erfolgswirksam erfasst. Falls der schrittweise Anteilsverkauf zu einer Equity-Beteiligung oder einer Finanzanlage (Verlust der Kontrolle) führt, erfolgt die Bewertung des verbleibenden Anteils zu den anteiligen Nettoaktiven unter Berücksichtigung des anteiligen Goodwills resp. negativen Goodwills.
- Beim *Kauf von Minderheitsanteilen* berechnet sich der Goodwill resp. negative Goodwill als Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem proportionalen Buchwert der Minderheiten. Der Erwerb von Minderheiten wird damit als gesonderter Akquisitionsschritt abgebildet und nicht als Transaktion mit Aktionären.
- Die Regelungen zum Anteilserwerb und -verkauf sowie zur Behandlung von Minderheitsanteilen unterscheiden sich von den aktuell gültigen IFRS-Vorgaben, sind jedoch an früher geltende IFRS-Bestimmungen angelehnt.

Recycling von Fremdwährungsdifferenzen

- Der *Kontrollverlust* (< 50%) oder der *Verlust des massgeblichen Einflusses* (< 20%) an Unternehmen mit Abschlüssen in fremder Währung führt zur erfolgswirksamen Ausbuchung der im Eigenkapital erfassten kumulierten Fremdwahrungsumrechnungsdifferenzen. Eine analoge Regelung gilt für Fremdwahrungsumrechnungsdifferenzen auf Darlehen mit Eigenkapitalcharakter.
- Bei einer *schrittweisen Devestition eines Tochterunternehmens ohne Kontrollverlust* (z. B. von 100% auf 80%) sind die kumulierten Fremdwahrungsumrechnungsdifferenzen anteilig den Minderheitsanteilen erfolgsneutral zuzuordnen. Bei sonstigen schrittweisen Verusserungen (z. B. Anteilsreduktion von 40% auf 30%) sind die kumulierten Fremdwahrungsumrechnungsdifferenzen anteilig im Periodenergebnis zu berücksichtigen.
- Bei einer allfälligen Rückzahlung von *konzerninternen Darlehen mit Eigenkapitalcharakter* können die kumulierten Fremdwahrungsumrechnungsdifferenzen entweder anteilmässig erfolgswirksam ausgebucht oder im Eigenkapital belassen werden (Wahlrecht).

Equity-Methode

- Der Begriff des *massgeblichen Einflusses* wird präzisiert. Von einem massgeblichen Einfluss ist dann auszugehen, wenn der Stimmenanteil mindestens 20% beträgt, es sei denn, dies kann widerlegt werden. Bei einem Stimmenanteil von unter 20% liegt vermutlich keine massgeblicher Einfluss vor, es sei denn, ein solcher könne nachgewiesen werden.

- Für den erstmaligen Einbezug einer Beteiligung unter Anwendung der Equity-Methode ist ein *FER-Abschluss* des betreffenden Unternehmens notwendig. Sofern kein solcher erstellt wird, haben zumindest die wesentlichen Abschlusspositionen den FER-konformen konzerninternen Richtlinien zu entsprechen.
- Im Zeitpunkt der *Ersterfassung nach der Equity-Methode* erfolgt eine Neubewertung der übernommenen Nettoaktiven zu aktuellen Werten. Eine solche Neubewertung ist allerdings nur für jene Aktiven und Verbindlichkeiten notwendig, deren aktueller Wert wesentlich von dem Wert abweicht, der sich ergeben würde, wenn schon immer FER angewendet worden wäre. Bei Goodwill-Verrechnung sind bisher nicht bilanzierte immaterielle Werte analog zu den Vorgaben bei Akquisitionen zu bewerten und anzusetzen.
- Die *Behandlung von Goodwill* hat identisch zur Behandlung bei voll- und quotenkonsolidierten Unternehmen zu erfolgen. Falls der Goodwill aktiviert wird, ist er in der Bilanzposition «Anteile an assoziierten Organisationen» auszuweisen. Die Abschreibung ist Teil des Ergebnisses aus assoziierten Unternehmen.

Erstanwendung

Der überarbeitete Standard ist erstmals für Berichtsperioden beginnend am oder nach dem 1. Januar 2024 anzuwenden, wobei eine vorzeitige Anwendung gestattet ist. Die Vorjahreszahlen und -angaben sind gem. Ziffer 30 des FER-Rahmenkonzepts anzupassen. Die Übergangsbestimmungen räumen den Anwendern zwei wesentliche Erleichterungen ein:

- Mit Bezug auf einen vor dem 1. Januar 2024 abgeschlossenen Erwerb und Verkauf von Unternehmensanteilen ist kein Restatement notwendig.
- Falls die Allokation der bestehenden kumulierten Fremdwahrungsumrechnungsdifferenzen per 1. Januar 2024 auf Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen und eigenkapitalähnliche Darlehen praktisch nicht durchführbar ist, können diese Umrechnungsdifferenzen auf null gestellt werden (sog. «fresh start»).





Fazit

Mit der Verabschiedung der neuen Fassung von FER 30 hat die FER-Fachkommission ein Mitte 2017 initiiertes Projekt erfolgreich abgeschlossen. Komplexe fachliche und strategische Themen haben zu dieser langen Projektdauer geführt. Die Rückmeldungen aus der Vernehmlassung wurden im Detail analysiert und sind in die Fachempfehlung eingeflossen. Die FER-Fachkommission war darauf bedacht, die Anliegen insbesondere auch der privaten, nicht kotierten Unternehmen zu berücksichtigen. Mit den neuen Regelungen wurden in wenigen, aber zentralen Gebieten Lücken auf pragmatische Weise und unter Beibehaltung von bewährten Konzepten geschlossen. Damit werden den Anwendern gleichzeitig auch Hilfestellungen zur Beantwortung schwieriger Rechnungslegungsfragen zur Verfügung gestellt, immer unter Wahrung des von FER 1 geforderten günstigen Kosten-Nutzen-Verhältnisses.

Implikationen für den Verwaltungsrat

Auch wenn die überarbeiteten Vorschriften zur Konzernrechnung erst ab 2024 anzuwenden sind, empfiehlt es sich, die Auswirkungen frühzeitig zu analysieren. Insbesondere bei grossen Unternehmenstransaktionen kann ein betragsch bedeutender Einfluss auf die Darstellung der Konzernrechnung resultieren. Gegebenenfalls lohnt sich hier eine vorzeitige Anwendung der neuen Fachempfehlung.



Dr. Silvan Loser
Partner, Department of Professional Practice (DPP), Mitglied FER-Fachkommission und FER-Fachausschuss
silvanloser@kpmg.com
+41 58 249 25 51



Prof. Dr. Reto Eberle
Partner, Department of Professional Practice (DPP), Mitglied FER-Stiftungsrat
reberle@kpmg.com
+41 58 249 42 43

Link zum Standard sowie zur Synopse (Gegenüberstellung alter/neuer Standard)

<https://www.fer.ch/projekte/swiss-gaap-fer-30-konzernrechnung/>

Dieser Artikel ist Bestandteil der KPMG Board Leadership News. Um diesen Newsletter für Verwaltungsrätinnen und Verwaltungsräte dreimal pro Jahr zu erhalten, können Sie sich **hier registrieren**.

Über das KPMG Board Leadership Center

Das KPMG Board Leadership Center ist unser Kompetenzzentrum für Verwaltungsrätinnen und Verwaltungsräte. Mit vertieftem Fachwissen und neuesten globalen Kenntnissen unterstützen wir Sie in Ihren aktuellen Herausforderungen, damit Sie Ihre Rolle höchst effektiv erfüllen können. Zusätzlich bieten wir Ihnen die Möglichkeit, mit Gleichgesinnten in Kontakt zu treten und sich auszutauschen.

Erfahren Sie mehr unter [kpmg.ch/blc](https://www.kpmg.ch/blc).

Die hierin enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und beziehen sich daher nicht auf die Umstände einzelner Personen oder Rechtsträger. Obwohl wir uns bemühen, genaue und aktuelle Informationen zu liefern, besteht keine Gewähr dafür, dass diese die Situation zum Zeitpunkt der Herausgabe oder eine künftige Situation akkurat widerspiegeln. Die genannten Informationen sollten nicht ohne eingehende Abklärungen und professionelle Beratung als Entscheidungs- oder Handlungsgrundlage dienen. Bei Prüfkunden bestimmen regulatorische Vorgaben zur Unabhängigkeit des Prüfers den Umfang einer Zusammenarbeit. Sollten Sie mehr darüber erfahren wollen, wie KPMG AG personenbezogene Daten bearbeitet, lesen Sie bitte unsere Datenschutzerklärung, welche Sie auf unserer Homepage www.kpmg.ch finden.

© 2022 KPMG AG, eine Schweizer Aktiengesellschaft, ist eine Tochtergesellschaft der KPMG Holding AG. KPMG Holding AG ist Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Firmen, die mit KPMG International Limited, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung englischen Rechts, verbunden sind. Alle Rechte vorbehalten.