VERORDNUNG (EU) 2020/551 DER KOMMISSION

vom 21. April 2020

zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Financial Reporting Standard 3

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union,

gestützt auf die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards ([1]), insbesondere auf Artikel 3 Absatz 1,

in Erwägung nachstehender Gründe:

(1) Mit der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission ([2]) wurden bestimmte internationale Rechnungslegungsstandards und Interpretationen, die am 15. Oktober 2008 vorlagen, in das EU-Recht übernommen.

(2) Am 22. Oktober 2018 veröffentlichte das International Accounting Standards Board (IASB) die Verlautbarung „Definition von „Geschäftsbetrieb" (Änderungen an IFRS 3)", um den Bedenken, die im Rahmen der Überprüfung nach der Einführung (post-implementation review) des IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* in Bezug auf die praktische Anwendung der Definition aufgeworfen wurden, Rechnung zu tragen. Ziel der Änderungen ist es, den Begriff „Geschäftsbetrieb" klarer zu definieren, um die praktische Anwendung zu erleichtern.

(3) Nach Anhörung der Europäischen Beratergruppe für Rechnungslegung (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) ist die Kommission zu dem Schluss gelangt, dass die Änderungen am International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* die in Artikel 3 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 genannten Kriterien für eine Übernahme erfüllen.

(4) Die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 sollte daher entsprechend geändert werden.

(5) Die in der vorliegenden Verordnung vorgesehenen Maßnahmen stehen mit der Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung in Einklang —

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

Artikel 1

Im Anhang der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 wird der International Financial Reporting Standard 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* gemäß dem Anhang der vorliegenden Verordnung geändert.

Artikel 2

Die Unternehmen wenden die in Artikel 1 genannten Änderungen spätestens mit Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnenden Geschäftsjahres an.

Artikel 3

Diese Verordnung tritt am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

([1]) ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.

([2]) Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission vom 3. November 2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 320 vom 29.11.2008, S. 1).

Diese Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

Brüssel, den 21. April 2020

Für die Kommission
Die Präsidentin
Ursula VON DER LEYEN

ANHANG

Definition von „Geschäftsbetrieb“

Änderungen an IFRS 3

Änderungen an IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*

Paragraph 3, die Definition des Begriffs „Geschäftsbetrieb“ in Anhang A sowie die Paragraphen B7–B9, B11 und B12 werden geändert. Die Paragraphen 64P, B7A–B7C, B8A und B12A–B12D werden angefügt und über den Paragraphen B7A, B8 und B12 werden Überschriften eingefügt. Paragraph B10 wird gestrichen.

IDENTIFIZIERUNG EINES UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLUSSES

3. Zur Klärung der Frage, ob eine Transaktion oder ein anderes Ereignis einen Unternehmenszusammenschluss darstellt, muss ein Unternehmen die Definition aus diesem IFRS anwenden, die verlangt, dass die erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden einen Geschäftsbetrieb darstellen. Stellen die erworbenen Vermögenswerte keinen Geschäftsbetrieb dar, hat das berichtende Unternehmen die Transaktion oder das andere Ereignis als Erwerb von Vermögenswerten zu bilanzieren. Die Paragraphen B5-B12D enthalten Leitlinien zur Identifizierung eines Unternehmenszusammenschlusses und zur Definition eines Geschäftsbetriebs.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

64P Mit der im Oktober 2018 veröffentlichten Verlautbarung *Definition eines Geschäftsbetriebs* wurden die Paragraphen B7A–B7C, B8A und B12A–B12D angefügt, die Definition des Begriffs „Geschäftsbetrieb“ in Anhang A geändert, die Paragraphen 3, B7–B9, B11 und B12 geändert und der Paragraph B10 gestrichen. Diese Änderungen sind auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt mit dem am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnenden Geschäftsjahr zusammenfällt oder danach liegt, und auf Erwerbe von Vermögenswerten, die zu oder nach Beginn dieses Geschäftsjahres getätigt werden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.

Anhang A

Definitionen

...

Geschäftsbetrieb Eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten, die mit dem Ziel geführt und geleitet werden kann, Güter oder Dienstleistungen für Kunden zu erzeugen, Kapitalerträge (wie Dividenden oder Zinsen) zu erwirtschaften oder sonstige Erträge aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit zu erwirtschaften.

DEFINITION VON „GESCHÄFTSBETRIEB“ (ANWENDUNG DES PARAGRAPHEN 3)

B7 Ein Geschäftsbetrieb besteht aus Ressourceneinsätzen und darauf anzuwendende Verfahren, die zur Leistungserzeugung beitragen können. Die drei Elemente eines Geschäftsbetriebs lassen sich wie folgt definieren (siehe die in den Paragraphen B8-B12D enthaltenen Leitlinien zu den Elementen eines Geschäftsbetriebs):

a) **Ressourceneinsatz:** Jede wirtschaftliche Ressource, die Leistungen erzeugt oder zur Leistungserzeugung beitragen kann, wenn ein oder mehrere Verfahren darauf angewendet werden. Beispiele hierfür sind langfristige Vermögenswerte (wie immaterielle Vermögenswerte oder Rechte zur Benutzung langfristiger Vermögenswerte), geistiges Eigentum, die Fähigkeit, Zugriff auf erforderliche Materialien oder Rechte und Mitarbeiter zu erhalten.

b) **Verfahren:** Alle Systeme, Standards, Protokolle, Konventionen oder Regeln, die bei Anwendung auf einen Ressourceneinsatz oder auf Ressourceneinsätze Leistungen erzeugen oder zur Leistungserzeugung beitragen können. Beispiele hierfür sind strategische Managementprozesse, Betriebsverfahren und Ressourcenmanagementprozesse. Diese Verfahren sind in der Regel dokumentiert, allerdings kann das intellektuelle Potenzial einer organisierten Belegschaft mit den notwendigen Fähigkeiten und Erfahrungen, die den Regeln und Konventionen folgt, die erforderlichen Verfahren bereitstellen, die auf Ressourceneinsätze zur Erzeugung von Leistungen angewendet werden können. (Buchhaltung, Rechnungsstellung, Lohn- und Gehaltsabrechnung und andere Verwaltungssysteme sind typischerweise keine zur Leistungserzeugung eingesetzten Verfahren.)

c) **Leistung:** Das Ergebnis von Ressourceneinsätzen und auf diese angewendeten Verfahren, das es ermöglicht, Güter oder Dienstleistungen für Kunden zu erzeugen, Kapitalerträge (wie Dividenden oder Zinsen) zu erwirtschaften oder sonstige Erträge aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit zu erwirtschaften.

Optionaler Test zur Ermittlung der Konzentration des beizulegenden Zeitwerts

B7A In Paragraph B7B wird ein optionaler Test (Konzentrationstest) dargelegt, der eine vereinfachte Beurteilung der Frage, ob eine erworbene Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten einen Geschäftsbetrieb darstellt oder nicht, erlaubt. Unternehmen steht es frei, den Konzentrationstest anzuwenden oder nicht anzuwenden. Sie können für jede Transaktion oder jedes Ereignis entscheiden, ob sie den Konzentrationstest anwenden oder nicht. Der Konzentrationstest führt zu den folgenden Konsequenzen:

a) Wenn der Konzentrationstest erfüllt ist, wird die Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten nicht als Geschäftsbetrieb eingestuft und es ist keine weitere Beurteilung erforderlich.

b) Wenn der Konzentrationstest nicht erfüllt wird oder wenn sich ein Unternehmen entscheidet, den Test nicht anzuwenden, ist eine Beurteilung gemäß den Paragraphen B8–B12D durchzuführen.

B7B Der Konzentrationstest ist erfüllt, wenn der beizulegende Zeitwert der erworbenen Bruttovermögenswerte im Wesentlichen auf einen einzigen identifizierbaren Vermögenswert oder eine Gruppe ähnlicher identifizierbarer Vermögenswerte konzentriert ist. Für den Konzentrationstest gilt Folgendes:

a) Die erworbenen Bruttovermögenswerte umfassen keine Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, latente Steueransprüche oder Geschäfts- oder Firmenwerte, die sich infolge von latenten Steuerschulden ergeben.

b) Der beizulegende Zeitwert der erworbenen Bruttovermögenswerte umfasst alle übertragenen Gegenleistungen (zuzüglich des beizulegenden Zeitwerts etwaiger nicht beherrschender Anteile und des beizulegenden Zeitwerts der zuvor gehaltenen Anteile), die den beizulegenden Zeitwert der erworbenen identifizierbaren Nettovermögenswerte übersteigen. Der beizulegende Zeitwert der erworbenen Bruttovermögenswerte entspricht in der Regel der Summe aus dem beizulegenden Zeitwert der übertragenen Gegenleistung (zuzüglich des beizulegenden Zeitwerts etwaiger nicht beherrschender Anteile und des beizulegenden Zeitwerts der zuvor gehaltenen Anteile) und dem beizulegenden Zeitwert der übernommenen Schulden (mit Ausnahme latenter Steuerschulden) unter Ausschluss der in Buchstabe (a) genannten Posten. Liegt jedoch der beizulegende Zeitwert der erworbenen Bruttovermögenswerte über dieser Summe, ist gegebenenfalls eine präzisere Berechnung erforderlich.

c) Ein einzelner identifizierbarer Vermögenswert umfasst alle Vermögenswerte oder Gruppen von Vermögenswerten, die im Falle eines Unternehmenszusammenschlusses als ein einzelner identifizierbarer Vermögenswert erfasst und bewertet würden.

d) Wenn ein materieller Vermögenswert mit einem anderen materiellen Vermögenswert (oder einem Vermögenswert, der gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse* einem Leasingverhältnis zugrunde liegt) verbunden ist und von diesem nicht getrennt und alleine verwendet werden kann, ohne dass erhebliche Kosten entstehen oder der Nutzen oder der beizulegende Zeitwert eines der Vermögenswerte (z. B. Grundstück oder Gebäude) erheblich vermindert wird, sind diese Vermögenswerte als ein einzelner identifizierbarer Vermögenswert zu behandeln.

e) Bei der Beurteilung der Ähnlichkeit von Vermögenswerten hat ein Unternehmen die Art jedes einzelnen identifizierbaren Vermögenswerts sowie die Risiken zu berücksichtigen, die bei seiner Verwaltung und der Erzeugung von Leistungen mit diesem Vermögenswert entstehen, (d. h. seine Risikomerkmale).

f) Die folgenden Vermögenswerte gelten nicht als ähnlich:

i) ein materieller Vermögenswert und ein immaterieller Vermögenswert,

ii) materielle Vermögenswerte unterschiedlicher Gruppen (z. B. Lagerbestand, Produktionsanlagen und Kraftfahrzeuge), es sei denn, sie gelten nach dem unter Buchstabe (d) genannten Kriterium als ein einzelner identifizierbarer Vermögenswert,

iii) identifizierbare immaterielle Vermögenswerte unterschiedlicher Gruppen (z. B. Markennamen, Lizenzen und immaterielle Vermögenswerte in Entwicklung),

iv) ein finanzieller Vermögenswert und ein nichtfinanzieller Vermögenswert,

v) finanzielle Vermögenswerte unterschiedlicher Gruppen (z. B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente) sowie

vi) identifizierbare Vermögenswerte, die zwar derselben Gruppe von Vermögenswerten angehören, aber signifikant unterschiedliche Risikomerkmale aufweisen.

B7C Die in Paragraph B7B enthaltenen Anforderungen ändern weder die Leitlinien zu ähnlichen Vermögenswerten in IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* noch die Bedeutung des Begriffs „Gruppe“ in IAS 16 *Sachanlagen*, IAS 38 und IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*.

Elemente eines Geschäftsbetriebs

B8 Auch wenn Geschäftsbetriebe im Allgemeinen Leistungen erzeugen, sind Leistungen nicht erforderlich, damit eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten die Kriterien eines Geschäftsbetriebs erfüllt. Um mit dem in der Definition eines Geschäftsbetriebs festgelegten Ziel geführt und geleitet werden zu können, benötigt eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten zwei unabdingbare Elemente — Ressourceneinsätze und auf diese anzuwendende Verfahren. Ein Geschäftsbetrieb muss nicht alle Ressourceneinsätze oder alle Verfahren umfassen, die der Verkäufer für den Geschäftsbetrieb verwendete. Um jedoch als Geschäftsbetrieb gelten zu können, muss eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten mindestens einen Ressourceneinsatz und ein substanzielles Verfahren umfassen, die zusammengenommen maßgeblich zur Leistungserzeugung beitragen. In den Paragraphen B12–B12D ist festgelegt, wie die zu beurteilen ist, ob ein Verfahren substanziell ist.

B8A Im Falle einer erworbenen Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten, die Leistungen erzeugt, lassen fortgesetzte Erlöse nicht automatisch den Schluss zu, dass sowohl ein Ressourceneinsatz als auch ein substanzielles Verfahren erworben wurden.

B9 Die Art der Elemente eines Geschäftsbetriebs unterscheidet sich von Branche zu Branche sowie aufgrund der Struktur der Geschäftsbereiche (Tätigkeiten) eines Unternehmens, einschließlich der Phase der Unternehmensentwicklung. Etablierte Geschäftsbetriebe weisen oft viele verschiedene Arten von Ressourceneinsätzen, Verfahren und Leistungen auf, wobei neue Geschäftsbetriebe häufig wenige Ressourceneinsätze und Verfahren aufweisen und manchmal nur eine einzige Leistung (Produkt) erzeugen. Fast alle Geschäftsbetriebe haben auch Schulden, aber dies muss nicht so sein. Des Weiteren kann auch eine erworbene Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten, die keinen Geschäftsbetrieb darstellt, Schulden haben.

B10 [gestrichen]

B11 Die Beurteilung der Frage, ob eine einzelne Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten einen Geschäftsbetrieb darstellt, richtet sich danach, ob die integrierte Gruppe von einem Marktteilnehmer wie ein Geschäftsbetrieb geführt und geleitet werden kann. Somit ist es bei der Beurteilung, ob eine einzelne Gruppe ein Geschäftsbetrieb ist, nicht relevant, ob der Verkäufer die Gruppe als Geschäftsbetrieb geführt hat oder ob der Erwerber beabsichtigt, dies zu tun.

Beurteilung, ob ein erworbenes Verfahren substanziell ist

B12 In den Paragraphen B12A-B12D wird erläutert, wie die zu beurteilen ist, ob ein erworbenes Verfahren substanziell ist, wenn die erworbene Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten keine Leistungen erzeugt (Paragraph B12B) und wenn sie Leistungen erzeugt (Paragraph B12C).

B12A Ein Beispiel für eine erworbene Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten, die zum Erwerbszeitpunkt keine Leistungen erzeugt, ist ein Unternehmen in der Anfangsphase, das noch keine Erlöse erwirtschaftet. Wenn eine erworbene Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten zum Erwerbszeitpunkt Erlöse erwirtschaftete, wird davon ausgegangen, dass sie zu diesem Zeitpunkt Leistungen erzeugte, selbst wenn sie später keine Erlöse von externen Kunden mehr erwirtschaftet, z. B. weil sie vom Erwerber integriert wird.

B12B Wenn eine Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten zum Erwerbszeitpunkt keine Leistungen erzeugt, gelten das oder die erworbenen Verfahren nur dann als substanziell, wenn

a) sie für die Fähigkeit, einen oder mehrere erworbene Ressourceneinsätze zu entwickeln oder zur Erzeugung von Leistungen einzusetzen, von entscheidender Bedeutung sind; und

b) die erworbenen Ressourceneinsätze neben einer organisierten Belegschaft, die über die notwendigen Fähigkeiten, das notwendige Wissen oder die notwendige Erfahrung verfügt, um diese Verfahren anzuwenden, auch andere Ressourceneinsätze umfassen, die die organisierte Belegschaft entwickeln oder zur Erzeugung von Leistungen einsetzen kann. Diese anderen Ressourceneinsätze können Folgendes umfassen:

   i) geistiges Eigentum, das für die Entwicklung von Gütern oder Dienstleistungen genutzt werden kann,

   ii) sonstige wirtschaftliche Ressourcen, die entwickelt werden können, um Leistungen zu erzeugen, oder

   iii) Zugriffsrechte auf erforderliche Materialien oder Rechte, die eine künftige Leistungserzeugung ermöglichen.

Beispiele für die unter Buchstabe (b) Ziffern (i) bis (iii) genannten Ressourceneinsätze sind Technologien, aktive Forschungs- und Entwicklungsprojekte, Immobilien und Schürfrechte.

B12C Wenn eine Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten zum Erwerbszeitpunkt Leistungen erzeugt, gelten das oder die erworbenen Verfahren als substanziell, wenn sie bei der Anwendung auf einen oder mehrere erworbene Ressourceneinsätze

a) für die Fähigkeit, weiterhin Leistungen zu erzeugen, von entscheidender Bedeutung sind und wenn die erworbenen Ressourceneinsätze eine organisierte Belegschaft umfassen, die über die notwendigen Fähigkeiten, das notwendige Wissen oder die notwendige Erfahrung verfügt, um dieses oder diese Verfahren anzuwenden, oder

b) in erheblichem Maße zur weiteren Leistungserzeugung beitragen können und:

i) als einzigartig oder rar angesehen werden, oder

ii) ihr Ersatz mit erheblichen Kosten oder Aufwand verbunden wäre oder die weitere Leistungserzeugung erheblich verzögern würde.

B12D Die folgenden weiterführenden Überlegungen liegen den Festlegungen in den Paragraphen B12B und B12C zugrunde:

a) Ein erworbener Vertrag ist als Ressourceneinsatz und nicht als substanzielles Verfahren zu behandeln. Ein erworbener Vertrag, beispielsweise ein Vertrag über die Inanspruchnahme von Haus- oder Vermögensverwaltungsdienstleistungen, kann allerdings den Zugriff auf eine organisierte Belegschaft beinhalten. Ein Unternehmen hat zu beurteilen, ob eine organisierte Belegschaft, auf die über einen solchen Vertrag zugegriffen wird, ein substanzielles Verfahren anwendet, das von dem Unternehmen beherrscht wird und somit erworben wurde. Bei dieser Beurteilung sind unter anderem Faktoren wie die Restlaufzeit des Vertrags und die Bestimmungen über Vertragserneuerungen zu berücksichtigen.

b) Ist die erworbene organisierte Belegschaft schwer zu ersetzen, kann dies ein Anzeichen dafür sein, dass die erworbene organisierte Belegschaft ein Verfahren anwendet, das für die Fähigkeit, Leistungen zu erzeugen, von entscheidender Bedeutung ist.

c) Ein bzw. mehrere Verfahren sind nicht von entscheidender Bedeutung, wenn sie beispielsweise in Bezug auf alle für die Erzeugung der Leistungen erforderlichen Verfahren eine geringe oder untergeordnete Rolle spielen.