

Im Oktober 2018 veröffentlichte das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“) Änderungen zur Definition eines Geschäftsbetriebs in IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse. Die Änderungen sollen Unternehmen dabei unterstützen festzustellen, ob eine Transaktion als Unternehmenszusammenschluss oder als Erwerb eines Vermögenswerts zu bilanzieren ist. Das IASB erwartet, dass die Änderungen an IFRS 3 und die entsprechenden 2017 vorgenommenen Änderungen an den US-GAAP zu einer einheitlicheren Anwendung der Definition eines Geschäftsbetriebs nach IFRS und nach US-GAAP führen werden.





IASB veröffentlicht Änderungen zur Definition eines Geschäftsbetriebs nach IFRS 3

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ IFRS 3 nimmt weiterhin die Perspektive eines Marktteilnehmers ein, um zu bestimmen, ob eine erworbene Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten einen Geschäftsbetrieb darstellt.
- ▶ Die Änderungen präzisieren die Mindestanforderungen an einen Geschäftsbetrieb, streichen die bisher erforderliche Beurteilung der Fähigkeit eines Marktteilnehmers, fehlende Elemente zu ersetzen, und legen die Definition des Begriffs „Leistung“ (*output*) enger aus.
- ▶ Die Änderungen erweitern IFRS 3 um Leitlinien zur Beurteilung, ob ein erworbenes Verfahren substantiell ist, und fügen illustrative Beispiele hinzu.
- ▶ Mit den Änderungen wird ein optionaler Test auf Konzentration des beizulegenden Zweitwerts in einem Vermögenswert eingeführt, um die Beurteilung des Vorliegens eines Geschäftsbetriebs zu vereinfachen.
- ▶ Das IASB hat IFRS 3 auch um Beispiele ergänzt, um die Anwendung der neuen Leitlinien des IFRS 3 zur Definition eines Geschäftsbetriebs zu veranschaulichen.
- ▶ Die Änderungen sind für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen, prospektiv anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.



IASB veröffentlicht Änderungen zur Definition eines Geschäftsbetriebs nach IFRS 3

Hintergrund

IFRS 3 legt für den Erwerb eines Geschäftsbetriebs (auch „Unternehmenszusammenschluss“) andere Bilanzierungsvorschriften fest als für den Erwerb eines Vermögenswerts oder einer Gruppe von Vermögenswerten, die keinen Geschäftsbetrieb darstellen. Unternehmenszusammenschlüsse werden nach der Erwerbsmethode bilanziert, was unter anderem zur Bilanzierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts führen kann. Im Gegensatz dazu wird beim Erwerb von Vermögenswerten der Transaktionspreis den einzelnen identifizierbaren erworbenen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten auf der Basis ihrer relativen beizulegenden Zeitwerte zugewiesen und somit kein Firmenwert angesetzt.

Daher hat die Frage, ob eine erworbene Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten einen Geschäftsbetrieb darstellt oder nicht, eine ausschlaggebende Bedeutung für die Bilanzierung der Transaktion. Vor den Änderungen definierte IFRS 3, dass ein Geschäftsbetrieb aus Ressourceneinsatz (*inputs*) und darauf anzuwendenden Verfahren (*processes*) besteht, die Leistungen (*outputs*) erbringen können. Auch wenn Geschäftsbetriebe im Allgemeinen Leistungen erbringen, sind diese nicht unbedingt erforderlich, damit eine integrierte Gruppe als Geschäftsbetrieb eingestuft werden kann.





Im Rahmen des Post-Implementation Review (PIR) von IFRS 3 hat das IASB jedoch erfahren, dass in der Praxis Unterschiede bestanden, wie die Definition eines Geschäftsbetriebs zu interpretieren und anzuwenden ist. Daher hat sich das Board vorgenommen, die Definition eines Geschäftsbetriebs zu präzisieren, um Unternehmen bei der Beurteilung zu helfen, ob eine Transaktion als Unternehmenszusammenschluss oder als Erwerb von Vermögenswerten zu bilanzieren ist.

Perspektive des Marktteilnehmers

IFRS 3 nimmt bei der Bestimmung, ob eine erworbene Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten einen Geschäftsbetrieb darstellt, die Perspektive eines Marktteilnehmers ein. Das bedeutet, dass es für das Vorliegen eines Geschäftsbetriebs unerheblich ist, ob der Verkäufer die Gruppe als Geschäftsbetrieb betrieben hat oder ob der Erwerber dies beabsichtigt. Einige Teilnehmer des Post-Implementation Review von IFRS 3 stellten fest, dass eine solche Perspektive möglicherweise nicht die nützlichsten Informationen liefert, da sie die geschäftlichen Erwägungen, strategischen Überlegungen und Ziele des Erwerbers nicht berücksichtigt. Das IASB hat sich jedoch entschieden, diesbezüglich keine Änderungen vorzunehmen, da eine aus der Sicht eines Marktteilnehmers vorgenommene und von Fakten (und nicht von den Absichten des Erwerbers) getriebene Beurteilung verhindert, dass ähnliche Transaktionen unterschiedlich bilanziert werden. Außerdem stellte das Board fest, dass die Einbeziehung subjektiverer Elemente bei der Bestimmung des Vorliegens eines Geschäftsbetriebs wahrscheinlich die Unterschiede in der Praxis erhöht hätte.

Überblick über die wesentlichen Änderungen

Mindestanforderungen an einen Geschäftsbetrieb

Aus Sicht des IASB unterscheidet das Vorhandensein eines oder mehrerer Verfahren (*processes*) einen Geschäftsbetrieb von einem Nicht-Geschäftsbetrieb. Daher entschied das Board, dass eine integrierte Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten mindestens einen Ressourceneinsatz (*input*) und ein substantielles Verfahren (*substantive process*) beinhalten muss, die zusammengenommen wesentlich zur Fähigkeit der Leistungserzeugung beitragen. Es wurde auch klargestellt, dass ein Geschäftsbetrieb vorliegen kann, wenn nicht alle Inputs und Verfahren vorhanden sind, die für die Erbringung einer Leistung

erforderlich sind. Das heißt, der Ressourceneinsatz und die Verfahren müssen die Fähigkeit haben, zur Erbringung einer Leistung beizutragen, und nicht selbst die Fähigkeit haben, Leistungen zu erbringen.

Fähigkeit der Marktteilnehmer, fehlende Elemente zu ersetzen

Vor den Änderungen regelte IFRS 3.B8, dass ein Geschäftsbetrieb nicht alle Ressourceneinsätze oder Verfahren umfassen muss, die der Verkäufer beim Betreiben dieses Geschäftsbetriebs verwendet hat, „wenn Marktteilnehmer in der Lage sind, den Geschäftsbetrieb zu erwerben, und Leistungen produzieren können, indem sie beispielsweise diesen Geschäftsbetrieb in ihren eigenen Ressourceneinsatz und ihre eigenen Verfahren integrieren“. Das IASB hat nunmehr beschlossen, sich bei der Beurteilung des Vorliegens eines Geschäftsbetriebs daran zu orientieren, was tatsächlich erworben wurde, und nicht daran, ob Marktteilnehmer in der Lage sind, fehlende Elemente zu ersetzen, um das Erworbene als Geschäftsbetrieb zu betreiben. Daher wurde der Verweis auf einen solchen Ersatz aus IFRS 3 gestrichen. Stattdessen konzentrieren sich die Änderungen darauf, ob der erworbene Ressourceneinsatz und die erworbenen substantiellen Verfahren zusammen signifikant zur Fähigkeit beitragen, Leistungen zu erzeugen.

Beurteilung, ob ein erworbenes Verfahren substantiell ist

Der Post-Implementation Review von IFRS 3 offenbarte auch Schwierigkeiten bei der Beurteilung,

- ▶ ob die erworbenen Verfahren ausreichen, um als ein zentrales Element eines Geschäftsbetriebs angesehen zu werden,
- ▶ ob fehlende Verfahren so signifikant sind, dass eine erworbene Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten keinen Geschäftsbetrieb darstellt, und
- ▶ wie die Definition eines Geschäftsbetriebs anzuwenden ist, wenn die erworbene Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten keine Einnahmen generiert.

Als Reaktion hierauf hat das IASB IFRS 3 um Leitlinien ergänzt, die Unternehmen bei der Beurteilung helfen sollen, ob ein erworbenes Verfahren substantiell ist. Diese Leitlinien erfordern



IASB veröffentlicht Änderungen zur Definition eines Geschäftsbetriebs nach IFRS 3

überzeugendere Nachweise, wenn es noch keine erbrachten Leistungen gibt; die Existenz von erzeugten Leistungen liefert bereits einige Hinweise darauf, dass es sich bei der erworbenen Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten um einen Geschäftsbetrieb handelt.

Ein hierbei zu beachtender Aspekt ist das Vorhandensein einer organisierten Belegschaft. Das Board begründete dies auch damit, dass die Präsenz einer organisierten Belegschaft, obwohl sie selbst einen Ressourceneinsatz darstellt, ein Indikator für ein substantielles Verfahren ist. Dies liegt daran, dass die „intellektuelle Kapazität“ einer organisierten Belegschaft mit den notwendigen Fähigkeiten und Erfahrungen die notwendigen Verfahren (auch wenn sie nicht dokumentiert sind) auf der Basis von Regeln und Konventionen in Bezug auf einen Ressourceneinsatz bereitstellen kann, sodass eine Leistung erzeugt werden kann.

Die Änderungen an IFRS 3 legen fest, dass für den Fall, dass eine Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten zum Erwerbszeitpunkt keine Leistung erzeugt, ein erworbenes Verfahren nur dann als substantiell anzusehen ist, wenn es (a) entscheidend für die Fähigkeit ist, einen erworbenen Input in erzeugte Leistungen zu entwickeln oder umzuwandeln, und wenn (b) die erworbenen Ressourcen sowohl eine organisierte Belegschaft mit den notwendigen Fähigkeiten, Kenntnissen oder Erfahrungen zur Durchführung dieses Prozesses als auch andere Ressourcen umfassen, die die organisierte Belegschaft in erbrachte Leistungen entwickeln oder umwandeln kann.

Wenn dagegen eine Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten zum Erwerbszeitpunkt bereits Leistungen erzeugt, gilt ein erworbenes Verfahren als wesentlich, wenn es (a) entscheidend für die Fähigkeit ist, weiterhin Leistungen zu erzeugen, und die erworbenen Ressourcen eine organisierte Belegschaft mit den notwendigen Fähigkeiten, Kenntnissen oder Erfahrungen umfassen, um dieses Verfahren durchzuführen, oder wenn es (b) erheblich zur Fähigkeit beiträgt, weiterhin Leistungen zu erzeugen, und entweder als einzigartig oder knapp angesehen





wird oder nicht ohne erhebliche Kosten, Aufwand oder Verzögerung ersetzt werden kann.

Das Board hat unter anderem auch klargestellt, dass ein erworbener Vertrag für sich genommen kein substantielles Verfahren darstellen kann. Ein erworbener Vertrag wie beispielsweise ein Vertrag über die ausgelagerte Immobilien- oder Vermögensverwaltung kann jedoch den Zugang zu einer organisierten Belegschaft ermöglichen.

Engere Definition der erbrachten Leistungen (outputs)

Bisher wurden Leistungen als erwirtschaftete Erträge in Form von Dividenden, niedrigeren Kosten oder sonstigen wirtschaftlichen Nutzen definiert, die Anteilseignern oder anderen Eigentümern, Gesellschaftern oder Teilnehmern direkt zugehen. Mit den Änderungen an IFRS 3 hat das IASB die Definition von Leistungen auf Waren oder Dienstleistungen für Kunden, Kapitalerträge (wie Dividenden oder Zinsen) oder andere Erträge aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eingeschränkt.

Nach Ansicht des Boards hat der frühere Hinweis auf niedrigere Kosten und andere wirtschaftliche Nutzen, die den Eigentümern direkt zugehen, nicht dazu beigetragen, zwischen dem Erwerb eines Vermögenswerts bzw. einer Gruppe von Vermögenswerten und einem Geschäftsbetrieb zu unterscheiden. Beispielsweise erfolgen viele Erwerbe von Vermögenswerten mit dem Motiv der Kostensenkung, ohne dass ein substantielles Verfahren miterworben wird.

Optionaler Test auf Konzentration des beizulegenden Zweitwerts in einem Vermögenswert

Obwohl die Anwendung der Definition eines Geschäftsbetriebs mit erheblichem Ermessen verbunden sein kann, stellten viele Teilnehmer des Post-Implementation Review von IFRS 3 fest, dass es wenige oder gar keine Leitlinien zur Identifizierung von Situationen gibt, in denen eine erworbene Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten keinen Geschäftsbetrieb darstellt. Um diesen Bedenken Rechnung zu tragen, hat das IASB einen

optionalen Test auf Konzentration des beizulegenden Zweitwerts in einem Vermögenswert eingeführt. Dieser Test soll die Beurteilung erleichtern, ob eine erworbene Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten keinen Geschäftsbetrieb darstellt. Unternehmen können je Transaktion wählen, ob sie den Konzentrationstest anwenden oder nicht.

Der Konzentrationstest ist erfüllt, wenn der beizulegende Zweitwert der erworbenen Bruttovermögenswerte nahezu vollständig auf einen einzelnen identifizierbaren Vermögenswert oder eine Gruppe ähnlicher identifizierbarer Vermögenswerte konzentriert ist. Der Test basiert auf dem Bruttovermögen und nicht auf dem Nettovermögen, da das Board zu dem Schluss kam, dass die Finanzierung einer Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten keine Rolle spielt, wenn es darum geht, ob diese Gruppe ein substantielles Verfahren beinhaltet bzw. einen Geschäftsbetrieb darstellt. Darüber hinaus sind bestimmte Vermögenswerte von den im Test zu berücksichtigenden Bruttovermögenswerten ausgeschlossen. Wenn der Konzentrationstest erfüllt ist, werden die erworbenen Aktivitäten und Vermögenswerte nicht als Geschäftsbetrieb behandelt; weitere Beurteilungen sind dann nicht erforderlich. Wenn der Konzentrationstest nicht erfüllt wird oder wenn sich ein Unternehmen entscheidet, den Test nicht anzuwenden, ist eine detaillierte Beurteilung der Transaktion unter Anwendung der allgemein gültigen Anforderungen des IFRS 3 durchzuführen. Daher reicht die Durchführung des Konzentrationstests nie aus, um den Erwerb einer Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten als Erwerb eines Geschäftsbetriebs zu klassifizieren.

Illustrative Beispiele

Zusätzlich zu den oben beschriebenen Änderungen hat das Board eine Reihe von Beispielen erarbeitet, die Unternehmen dabei helfen sollen, die Leitlinien des IFRS 3 zur Definition eines Geschäftsbetriebs anzuwenden. Diese Beispiele ergänzen den Standard und behandeln unter anderem die Anwendung des optionalen Konzentrationstests und die Beurteilung, ob ein erworbenes Verfahren substantiell ist.



IASB veröffentlicht Änderungen zur Definition eines Geschäftsbetriebs nach IFRS 3

Beispiel zur Anwendung des Konzentrationstests und der Kriterien zum Vorliegen eines Geschäftsbetriebs⁶

Hintergrund

Ein Unternehmen (Käufer) kauft Vermögenswerte zur Ausstrahlung von Programmen von einem anderen Unternehmen (Verkäufer). Die erworbenen Aktivitäten und Vermögenswerte umfassen die Sendelizenz, die Sendeanlage und ein Bürogebäude. Jeder der erworbenen Vermögenswerte hat einen ähnlichen beizulegenden Zeitwert. Der Käufer erwirbt nicht die für die Ausstrahlung von Programmen erforderlichen Verfahren und übernimmt keine organisierte Belegschaft, keine anderen Vermögenswerte, keine anderen Verfahren und keine anderen Aktivitäten. Vor dem Erwerbszeitpunkt hat der Verkäufer die Übertragung von Fernsehprogrammen unter Verwendung der vom Käufer erworbenen Aktivitäten und Vermögenswerte eingestellt.

Anwendung der Anforderungen

Der Käufer entscheidet sich für die Anwendung des optionalen Konzentrationstests und kommt zu folgendem Schluss:

- a) Die Sendeanlage und das Gebäude sind kein einziger identifizierbarer Vermögenswert, da die Anlage nicht mit dem Gebäude verbunden ist und eines der beiden Vermögenswerte ohne nennenswerte Kosten oder Beeinträchtigung des Nutzens oder des beizulegenden Zeitwerts entfernt werden kann.
- b) Die Sendelizenz ist ein immaterieller Vermögenswert, während die Sendeanlage und das Gebäude materielle Vermögenswerte verschiedener Klassen sind. Folglich werden die Vermögenswerte nicht als ähnlich angesehen.
- c) Jeder der einzelnen identifizierbaren Vermögenswerte weist einen ähnlichen beizulegenden Zeitwert auf. Daher ist der beizulegende Zeitwert der erworbenen Bruttovermögenswerte nicht im Wesentlichen auf einen einzelnen identifizierbaren Vermögenswert oder eine Gruppe ähnlicher identifizierbarer Vermögenswerte konzentriert.

⁶ Das Beispiel wurde den Illustrative Examples von Definition of a Business - Amendments to IFRS 3 entnommen (Example D - acquisition of a television station [IE98-IE100]).



Folglich überprüft der Käufer, ob die Gesamtheit der Aktivitäten und Vermögenswerte die Mindestanforderungen erfüllt, um als Geschäftsbetrieb zu gelten. Die Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten erzeugt keine Leistungen, da der Verkäufer die Übertragung eingestellt hat. Somit wendet der Käufer zur Beurteilung, ob ein erworbenes Verfahren substantiell ist, die bereits dargestellten Kriterien in IFRS 3.B12B an. Die Gruppe beinhaltet keine organisierte Belegschaft, sodass die Kriterien für das Vorliegen eines substantiellen Verfahrens nicht erfüllt sind. Folglich kommt der Käufer zu dem Schluss, dass die erworbene Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten keinen Geschäftsbetrieb darstellt.

Konvergenz mit US-GAAP

IFRS 3 ist das Ergebnis eines gemeinsamen Projekts des IASB und des Financial Accounting Standards Board (FASB) und enthielt bisher die gleiche Definition eines Geschäftsbetriebs wie die US-GAAP. In der Praxis wurde jedoch nach den US-GAAP aufgrund dieser Definition eine breitere Palette von Transaktionen als Erwerbe von Geschäftsbetrieben erfasst als nach IFRS. Nachdem ein Post-Implementation Review des entsprechenden US-GAAP-Standards ähnliche Schwierigkeiten bei der Anwendung der Definition eines Geschäftsbetriebs wie der Post-Implementation Review von IFRS 3 festgestellt hatte, änderte das FASB 2017 den entsprechenden US-GAAP-Standard durch die Veröffentlichung von *Accounting Standards Update No. 2017-01 Clarifying the Definition of a Business*. Die Änderungen an IFRS 3 basieren, auch wenn sie anders formuliert sind, auf ähnlichen Schlussfolgerungen, wie sie vom FASB in seinen Änderungen zu den US-GAAP getroffen wurden. Das IASB erwartet daher, dass diese Änderungen zu einer einheitlicheren Anwendung der Definition eines Geschäftsbetriebs zwischen Unternehmen, die US-GAAP anwenden, und Unternehmen, die IFRS anwenden, führen werden. Die Änderungen an den IFRS und den US-GAAP unterscheiden sich jedoch in einigen Punkten (z. B. ist der Konzentrationstest nach IFRS optional, nach US-GAAP jedoch verpflichtend). Diese Unterschiede werden in der Grundlage für Schlussfolgerungen zu IFRS 3 erläutert.

Inkrafttreten und Übergang

Die Änderungen des IFRS 3 sind auf Transaktionen anzuwenden, die entweder Unternehmenszusammenschlüsse oder Erwerbe von Vermögenswerten darstellen, bei denen der Erwerbszeitpunkt am oder nach dem Beginn der ersten Berichtsperiode liegt, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnt. Daher müssen Unternehmen Transaktionen, die in früheren Perioden stattgefunden haben, nicht erneut aufgreifen. Eine frühere Anwendung ist zulässig und muss angegeben werden.

Unsere Sichtweise

Die Feststellung, ob es sich bei einer erworbenen Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten um einen Geschäftsbetrieb handelt oder nicht, kann zu wesentlich unterschiedlichen Bilanzierungsfolgen führen, sowohl zum Erwerbszeitpunkt (d. h. bei der erstmaligen Erfassung) als auch in der Folge. Die bisherigen Regelungen zur Definition eines Geschäftsbetriebs haben in der Praxis zu Unterschieden in der Beurteilung geführt. Daher begrüßen wir die Klarstellungen und die zusätzlichen Leitlinien des IASB zur Definition eines Geschäftsbetriebs in IFRS 3.

Da die Änderungen prospektiv auf Transaktionen anzuwenden sind, die am oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung erfolgen, werden die meisten Unternehmen von diesen Änderungen zum Übergangszeitpunkt nicht sofort betroffen sein. Unternehmen, die den Erwerb einer Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten nach der ersten Anwendung der Änderungen in Betracht ziehen, sollten ihre Bilanzierungsgrundsätze jedoch rechtzeitig aktualisieren.