

RSW – Ein Studiengang, aber auch eine Marke?

Jan Breitweg, Klaus Hahn, Torsten Maurer, Gerald Merkl, Matthias Rapp, Tobias Scheel, Uwe Schramm

1 RSW und Marketing – ein Versuch

Marken und Markennamen sind in unserer sehr visuell geprägten Welt ein wichtiges Identifikations- und Unterscheidungsmerkmal. Dies gilt sowohl im Profitbereich als auch im Nonprofitbereich.

Der zu Ehrende kennt diese Thematik viel besser als wir – er möge uns unser laienhaftes und verkürztes Verständnis verzeihen.

In diesem Sinne haben wir zu seinem Abschied versucht, die Markenbildung und Markenprofilierung am Beispiel der Entwicklung des heutigen Studiengangs RSW zu diskutieren. Wir sind der Meinung, dass es gerade einer jungen Hochschule, wie es die DHBW ist, gelingen muss, über Markenbildung entweder der ganzen Institution oder zumindest einiger seiner Studienangebote, sich aus der Masse des weiter wachsenden Bildungsmarktes herauszudifferenzieren.

Gemäß den in dem Studienzentrum vertretenen Professionen – Rechnungslegung, Steuern und Recht – werden wir im Folgenden die Markenbildung des Studiengangs RSW beschreiben und aufzeigen, dass es hier noch Potential für die Institution gibt, dieses Instrument der Alleinstellung auszubauen.

Wir danken damit Herrn Kollege Müllerschön für viele Jahre sehr gute und vertrauensvolle Zusammenarbeit, die insbesondere auch geprägt war von gegenseitigem persönlichem und fachlichem Respekt. Sicherlich ist es in der Funktion des Dekans und stv. Rektors nicht immer einfach gewesen, die Begehrlichkeiten unseres Studienzentrums abzuwehren. Dabei war uns niemals bloße Quantität Maßstab für unsere Forderung nach besserer Ausstattung, vielmehr im Sinne der Herausbildung einer Marke ausschließlich die Qualität. Hierüber bestand zwischen dem zu Ehrenden und dem Studiengang Einvernehmen; wo es bei den begrenzten Ressourcen möglich war, wurde uns die Unterstützung gewährt.

2 RSW – der lange Weg zur Markenbildung

Am Anfang stand der Beschluss des Kuratoriums der Berufsakademie Baden-Württemberg vom 5. März 1980 mit folgendem Wortlaut:

„Das Kuratorium stimmt der Einrichtung der Fachrichtung Steuern des Ausbildungsbereichs Wirtschaft an den Berufsakademien Stuttgart und Villingen-Schwenningen zum 1. Oktober 1980 zu, falls bei Ausbildungsbeginn fertige Studien- und Ausbildungspläne durch die Fachkommission Wirtschaft verabschiedet und jeweils mindestens 15 Ausbildungsplätze bereitgestellt sind“ (Niederschrift über

die 19. Sitzung des Kuratoriums der BERUFSAKADEMIE BADEN-WÜRTTEMBERG vom 5. März 1980).

Das war der Grundentscheid für eine Erfolgsgeschichte, aber bis zu einer Markenprofilierung war es noch ein weiter Weg. Zuerst musste der Start gelingen.

Die Vorbereitungsarbeit wurde erfolgreich gekrönt mit dem Start der Fachrichtung Steuern an der Berufsakademie Stuttgart am 01.10.1980 mit 23 Studierenden.

Zum Studienstart 1.10.2019 starteten in fünf Kursen 184 Studierende den Studiengang RSW in den Studienrichtungen Steuern und Prüfungswesen (3 Kurse mit 107 Studierenden), Accounting und Controlling (1 Kurs mit 41 Studierenden) und Wirtschaftsprüfung (1 Kurs mit 36 Studierenden). Das ist eine Steigerung von 800 % (!), wobei die mindestens in Kursstärke abgewiesenen interessierten Studierenden nicht eingerechnet sind. Wie es dazu kam und warum dies auch mit einer markenmäßigen Profilierung zusammenhängt, soll im Folgenden kurz erläutert werden.

Die Hochschule hat seit Aufnahme in das Landeshochschulgesetz 2009 die Organisation einer „State University“, d. h. wie bei einer Konzernstruktur ein Präsidium und pro Standort quasi eine Tochtergesellschaft mit einem Rektor an der Spitze.

Leider ist es der Institution Berufsakademie nicht gelungen, eine eigenständige und geschützte Marke zu kreieren. Zwar hat die Duale Hochschule im Jahr der Hochschulwerdung 2009 eine Wortbildmarke beim Deutschen Patent- und Markenamt unter der Registernr. 302009014688 eintragen lassen. Heute finden sich in Deutschland aber eine Vielzahl von Berufsakademien und Hochschulen mit Dualen und Trialen Studiengängen, die aber keineswegs die institutionell qualitätssichernden Merkmale des Dualen Studiums an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg aufweisen. Hier soll exemplarisch nur darauf hingewiesen werden, dass an unserer Hochschule die Dualen Partner Mitglieder der Hochschule und somit in den entsprechenden Gremien vertreten sind und auch dem Qualitätsregime der Hochschule unterliegen. Ein Alleinstellungsmerkmal, das zu wenig publiziert wird. Auf Ebene der Institution kann von einem Versäumnis gesprochen werden, denn nur die Eintragung einer Markenhülle ist für die Bekanntheit, Qualität und Wertigkeit des Markeninhalts noch nicht ausreichend.

Parallel zu der „äußeren“ Veränderung hat sich auch die Fachrichtung Steuern verändert. Während ab 1980 ein Studium in der „Fachrichtung Steuern“ absolviert wurde und mit dem Dipl.-Betriebswirt (BA) abgeschlossen wurde, wird heute das Studium im Studiengang RSW (Rechnungswesen Steuern Wirtschaftsrecht) in jeweils einer Studienrichtung (Steuern und Prüfungswesen, Accounting und Controlling oder Wirtschaftsprüfung) absolviert und mit dem Bachelor of Arts abgeschlossen. Der Weg dahin war steinig und aufgrund interner Diskussionen nicht immer einfach.

So dauerte es z. B. noch bis zum Jahr 2004, dass die KMK am 15.10.2004 die Einordnung der Bachelorstudiengänge an Berufsakademien in die konsekutive Studienstruktur vorgenommen und somit einer bundesweiten Anerkennung zugeführt hat (Beschluss der Kultusministerkonferenz vom

15.10.2004, Sekretariat der Ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland, Anlage V zu NS 307. KMK 14/15.10.2004 Mettlach).

Folgerichtig begann im Jahr 2004 die Vorbereitung auf einen Akkreditierungsprozess. In diesem Zusammenhang wurde von externen Experten vorgeschlagen, die Vielzahl der Fachrichtungen auf wenige Studiengänge zu vereinen. Dies hatte zur Folge, dass aus dem Studium der Fachrichtung Steuern nun ein Studium des Studiengangs Betriebswirtschaftslehre – Fachrichtung Steuern und Prüfungswesen wurde. Um einen möglichst reibungslosen Akkreditierungsprozess aufzusetzen, formulierte die Fachkommission Wirtschaft ihre Vorstellungen über den gemeinsamen Inhalt aller Fachrichtungen in dem gemeinsamen BWL-Studiengang. Das hatte für unsere Fachrichtung die unglückliche Auswirkung, dass das zuvor geschärfte und berufsfeldbezogen differenzierte Profil (Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung) eine Aufweichung erfahren **hatte**. Die Akkreditierung wurde zwar erfolgreich absolviert und zum Studienbeginn 1.10.2006 begannen die ersten Studierenden ihr **Studium** im Studiengang Betriebswirtschaftslehre – Steuern und Prüfungswesen. Das Profil und die Differenzierung haben aber zugunsten einer Vereinheitlichung stark verloren.

Von diesem Zeitpunkt an wuchs die Unzufriedenheit sowohl in der Kollegenschaft an den Standorten als auch bei den Dualen Partnern. Der Verlust an Differenzierung führte zu einem Verlust bei den für das Berufsfeld der Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung wichtigen Inhalten an der Schnittstelle zwischen Ökonomie und Recht. Und das obwohl gerade die Akkreditierung nach den Bologna-Kriterien ja die „Employability“ als Ziel eines Bachelorstudiums fordert.

Die Studiengangsleiter verstanden die Unzufriedenheit der Dualen Partner als Aufforderung zur Wiederherstellung einer Profilschärfung und Herausbildung eigener berufsfeldbezogener inhaltlicher Schwerpunkte, die in der Hochschullandschaft ein Alleinstellungsmerkmal darstellten. In den Jahren ab 2008 bekam der Sitzungsturnus der Unterkommission BWL-Steuern eine höhere Frequenz und in den Diskussionen stellte sich heraus, dass das Ziel und die Ausgestaltung doch nicht so klar waren. Es gab eine starke Fraktion, angeführt von Kollegen aus Villingen-Schwenningen, die die Verortung des Studiengangs in der BWL als richtungweisend und auch für das Berufsfeld als wichtig erachteten. Eine zweite Fraktion, zu der der Stuttgarter Standort gehörte, betonte die Bedeutung wirtschaftsrechtlicher Inhalte für das Berufsfeld. Langwierige Diskussionen folgten, bei denen nicht zuletzt über die Namen, die für einen solchen Studiengang und dessen Markenbildung als wesentlich angesehen worden sind, von FACT und FIRST bis zu RSW gerungen wurde. RSW konnte sich am Ende durchsetzen. FACT (Finance, Accounting/Auditing, Controlling and Taxation) wurde als angelsächsischer Begriff für einen Studiengang an einer deutschen Hochschule abgelehnt (Heute verwendet die FH Dortmund und die Universität Erlangen-Nürnberg diesen Begriff zur Studiengangsbezeichnung). Auch FIRST (Finanzierung, Investition, Rechnungswesen und Steuern) wurde als zu abstrakt abgelehnt. Diese Bezeichnung wäre auch heute noch aktuell, da sie von keiner Hochschule genutzt wird, aber möglicherweise anderweitig bereits geschützt sein dürfte. So blieb es bei RSW Rechnungswesen Steuern Wirtschaftsrecht. Die Bezeichnung zielt sowohl auf die gemeinsamen Module über 6

Semester im Rechnungswesen und Recht ab als auch auf die Studienrichtungen, in denen Steuern, Controlling und Wirtschaftsrecht vertieft werden.

Im Jahr 2011 war es endlich soweit und seit dem Studienbeginn 1.10.2011 studieren die Studierenden im Studiengang RSW. Durch die Profilschärfung ist es gelungen, noch mehr interessierte Duale Partner aus allen Branchen an die Hochschule zu binden, dadurch weit mehr Studierende zu gewinnen, und vor allem den Studiengang überregional, d. h. nahezu bundesweit zu platzieren.

Nahezu gleichzeitig wurde ab 2009 ein adäquater Masterstudiengang Steuern Rechnungslegung Wirtschaftsrecht (SRP) entworfen. Nach einigen politischen wie hochschulinternen Hürden sowie einem Jahr Zeitversatz gegenüber anderen Masterstudiengängen der DHBW Stuttgart konnte dieser tatsächlich im Herbst 2013 am Standort Stuttgart starten. Mit Gründung des DHBW CAS in 2015/16 wurden alle Masterangebote nunmehr am Standort Heilbronn zentralisiert. Das Besondere dieses Master SRP stellt dabei die gezielte Vorbereitung auf die vergleichsweise schweren Berufsexamen zum Steuerberater und/oder Wirtschaftsprüfer in Verbindung mit einer weiteren akademischen Qualifizierung dar. Die Organisation des Studiums ist abweichend zum Bachelor nebenberuflich mit zweitägigen Veranstaltungen am Wochenende (i. d. R. freitags und samstags). Dazu vermittelt er mit Abschluss 120 ECTS; in Kombination aus Bachelor RSW und Master SRP mit zusammen 330 ECTS wird die Grenze akademischer Vollqualifikation (300 ECTS) sogar übererfüllt.

Die ersten Absolventenjahrgänge glänzten mit weit überdurchschnittlichen Ergebnissen sowohl beim Steuerberater als auch beim Wirtschaftsprüferexamen. Es ist demnach davon auszugehen, dass dieser jüngere Spross der RSW-Familie eine überaus gedeihliche Zukunftsperspektive haben und sich als zusätzlich fundamentale Stütze für den Berufsstand der Steuerberater und/oder Wirtschaftsprüfer bewähren wird.

Mittlerweile sind wir überzeugt, dass RSW die Merkmale, die einer Marke im ökonomischen Sinn abverlangt werden, erfüllt:

„Eine Marke kann als die Summe aller Vorstellungen verstanden werden, die ein Markenname oder ein Markenzeichen bei Kunden hervorruft bzw. beim Kunden hervorrufen soll, um die Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von denjenigen anderer Unternehmen zu unterscheiden“ (Merkel, A. in Gablers Wirtschaftslexikon) (Differenzierungskriterium).

Diejenigen, die in den Berufsfeldern Steuern, Wirtschaftsprüfung, Accounting und Controlling und Wirtschaftsrecht tätig sind oder tätig werden wollen, haben mit diesem Kürzel eine Vorstellung von dem Inhalt. Und genau darauf kommt es an.

„Für den Konsumenten ist eine starke Marke eine verdichtete Information, die

1. Zusatzinformationen (z. B. über die Qualität) liefert und damit das wahrgenommene Kaufrisiko verringert,
2. Orientierungshilfe innerhalb der vielen Angebote ist,
3. Vertrauen schafft,

4. einen emotionalen Anker darstellt, d. h. bestimmte Gefühle und Images vermittelt und
5. zur Abgrenzung und Vermittlung eigener Wertvorstellungen beiträgt.

Für das Unternehmen dient eine starke Marke

1. zur Differenzierung des eigenen Angebots von der Konkurrenz,
2. als Möglichkeit zur Kundenbindung,
3. als Plattform für neue Produkte (Markenausdehnung),
4. als Basis für die Lizenzierung,
5. als Schutz des eigenen Angebots vor Krisen und Einflüssen der Wettbewerber, auch vor Handelsmarken,
6. zur erleichterten Akzeptanz im Handel.“ (Ebenda)

Die „Konsumenten“ der Marke RSW sind unsere Dualen Partner, die mit diesem Kürzel eine inhaltliche Vorstellung haben, die wir mit unserem Lehrangebot bedienen und durch unser Lehrpersonal vertrauensvoll vermitteln. Das „Unternehmen“ ist in diesem Fall die Duale Hochschule, die sich unseres Erachtens dieses „Schatzes“ noch nicht ausreichend bewusst ist. Denn seit der Einführung des neuen Studiengangs zum 1.10.2011 haben sich bis heute die Studienanfängerzahlen nahezu verdoppelt; und das vor dem Hintergrund eines bereits hohen Niveaus. Diese hohe Nachfrage hält ungebrochen an, umso bedauerlicher erscheint daher, dass trotz immerwährenden Vortrages über die Belastung aller in diesem Bereich Tätigen, keine zusätzlichen Mittel bereitgestellt werden, so dass – neben einer Entlastung – nicht zuletzt die vorhandenen Kapazitäten bei weitem übersteigende Nachfrage bedient werden kann.

3 RSW als Marke in rechtlicher Hinsicht

Der Studiengang RSW legt im Gegensatz zu anderen Studiengängen an der DHBW ein besonderes Gewicht auf wirtschaftsrechtliche Zusammenhänge. Daher liegt es nahe, sich der Herausbildung dieses differenzierten Studienganges und seines damit einhergehenden Erfolges auch unter markenrechtlichen Gesichtspunkten zu nähern. Das Markenrecht ist ein Teilgebiet des gewerblichen Rechtsschutzes, bei dem es um den rechtlichen Schutz von geistigem Eigentum („Intellectual Property“) geht.

Unter einer Marke versteht man nach § 3 Abs. 1 MarkenG alle Zeichen, insbesondere Wörter einschließlich Personennamen, Abbildungen, Buchstaben, Zahlen, Klänge, dreidimensionale Gestaltungen einschließlich der Form einer Ware oder ihrer Verpackung sowie sonstige Aufmachungen einschließlich Farben und Farbzusammenstellungen, die geeignet sind, Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von denjenigen anderer Unternehmen zu unterscheiden.

Gemäß § 4 MarkenG entsteht der rechtliche Markenschutz:

- durch die Eintragung eines Zeichens als Marke in das vom Deutschen Patent- und Markenamt geführte Register („Registermarke“),

- durch die Benutzung eines Zeichens im geschäftlichen Verkehr, soweit das Zeichen innerhalb beteiligter Verkehrskreise als Marke Verkehrsgeltung erworben hat („Benutzungsmarke“) oder
- durch die notorische Bekanntheit einer Marke im Sinne der sog. Pariser Verbandsvereinbarung („Notorietätsmarke“).

In der Praxis entsteht der juristische Markenschutz meist durch die Eintragung einer Marke durch das Deutsche Patent- und Markenamt (DPMA) mit Sitz in München, da die Anforderungen an die Verkehrsgeltung bzw. die notorische Bekanntheit einer Marke relativ hoch sind (Vgl. Weiler, in: Kur/von Bomhard/Albrecht, Markenrecht, 2. Aufl. 2018, § 4 Rn. 41 ff., 146 ff.).

Die Reichweite des rechtlichen Markenschutzes ergibt sich aus § 14 Abs. 2 MarkenG. Demnach ist es Dritten untersagt, ohne Zustimmung des Inhabers der Marke im geschäftlichen Verkehr in Bezug auf Waren oder Dienstleistungen

- ein mit der Marke identisches Zeichen für Waren oder Dienstleistungen zu benutzen, die mit denjenigen identisch sind, für die sie Schutz genießt,
- ein Zeichen zu benutzen, wenn das Zeichen mit einer Marke identisch oder ihr ähnlich ist und für Waren oder Dienstleistungen benutzt wird, die mit denjenigen identisch oder ihnen ähnlich sind, die von der Marke erfasst werden, und für das Publikum die Gefahr einer Verwechslung besteht, die die Gefahr einschließt, dass das Zeichen mit der Marke gedanklich in Verbindung gebracht wird, oder
- ein mit der Marke identisches Zeichen oder ein ähnliches Zeichen für Waren oder Dienstleistungen zu benutzen, wenn es sich bei der Marke um eine im Inland bekannte Marke handelt und die Benutzung des Zeichens die Unterscheidungskraft oder die Wertschätzung der bekannten Marke ohne rechtfertigenden Grund in unlauterer Weise ausnutzt oder beeinträchtigt.

Der Erwerb des Markenschutzes nach § 4 MarkenG gewährt dem Inhaber der Marke somit ein ausschließliches Immaterialgüterrecht (§ 14 Abs. 1 MarkenG), bei dessen Verletzung Unterlassungs- und ggf. auch Schadensersatzansprüche gegen den Verletzer geltend gemacht werden können (§ 14 Abs. 5, 6 MarkenG). Das Markenrecht erkennt, schützt und steigert dadurch auch den wirtschaftlichen Wert einer Marke. Dabei geht es vor allem um den wettbewerblichen Schutz des hinter der Marke stehenden und mit der Marke verbundenen Unternehmens. Um die Relevanz dieser Gewährleistung hervorzuheben, hat der Gesetzgeber dem zivilrechtlichen noch einen strafrechtlichen Schutz zur Seite gestellt. Gemäß § 143 Abs. 1 MarkenG droht dem Schädiger in solchen Fällen sogar ein Strafverfahren wegen Kennzeichenverletzung. Neben einer Geldstrafe kann sich der Täter mit einer Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren konfrontiert sehen. Die Tat wird zwar grundsätzlich nur auf Antrag hin verfolgt. Der Verletzte kann aber im Falle einer Verurteilung des Täters zudem beantragen, dass die Verurteilung öffentlich bekanntgemacht wird (§ 143 Abs. 6 MarkenG).

Insofern stellt sich im Zusammenhang dieser Festschrift die Frage, ob mit der Herauslösung der Studienrichtung „Steuern & Prüfungswesen“ aus der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre und der

Schaffung eines eigenständigen Studienganges RSW an der DHBW eine Marke im Rechtssinne entstanden ist und der Studiengang RSW damit als Marke juristisch geschützt werden kann.

Diese Frage muss letztlich aber wohl leider verneint werden. Denn es handelt sich beim Studiengang RSW nicht um die Ware oder Dienstleistung eines Unternehmens (§ 4 Abs. 1 MarkenG), sondern um das Studienangebot einer staatlichen Hochschule. Folglich tritt eine etwaige Wettbewerbssituation mit anderen Hochschulen und deren Studiengängen nicht im geschäftlichen Verkehr (§§ 14 Abs. 2, 143 Abs. 1 MarkenG) auf, sondern im öffentlich-rechtlich geprägten Bildungssektor. Diese rechtliche Einschätzung berührt aber nicht den Wert und die Identität des Studienganges RSW, da sie in erster Linie auf der hoheitlichen Verortung der DHBW und seiner Bildungslandschaft beruht. Deshalb würden die juristischen Prämissen evtl. schon anders aussehen, wenn der Studiengang RSW an einer privaten Hochschule entstanden wäre.

Eine andere Beurteilung könnte sich allerdings für den Masterstudiengang Steuern, Rechnungslegung und Prüfungswesen (SRP) ergeben, der seit dem Jahr 2013 angeboten, durch die Erhebung von Studiengebühren finanziert wird, vom Studienzentrum RSW der DHBW Stuttgart ins Leben gerufen wurde und von diesem weiterhin federführend über das DHBW CAS durchgeführt wird. Denn insofern befindet sich die DHBW mit ihrem berufsbegleitenden Studium in einer marktorientierten und damit unternehmerischen Wettbewerbssituation mit anderen (staatlichen und privaten) Hochschulen. Dann aber liegt nicht nur ein dienstleistungsorientiertes Studienangebot einer staatlichen Hochschule vor, sondern zumindest auch eine Art geschäftlicher Verkehr im Sinne der §§ 14 Abs. 2, 143 Abs. 1 MarkenG. Nicht zuletzt aufgrund der weit überdurchschnittlichen Ergebnisse, die die Absolventen des Studienganges SRP in den vergangenen Jahren bei den sich nach dem Studium eröffnenden Berufsexamina zum Steuerberater bzw. zum Wirtschaftsprüfer erzielt haben, könnte insoweit fast schon von einer „Benutzungsmarke SRP“ mit entsprechender Verkehrsgeltung gesprochen werden – mit der Tendenz hin zu „notorischer Bekanntheit“.

Zusammengefasst zeigt sich, dass die Herausbildung der Studiengänge RSW (Bachelor) und SRP (Master) eine für die DHBW wertbildende Funktion hat. Allerdings lassen die juristischen Rahmenbedingungen einen rechtlichen Markenschutz zumindest für den Bachelorstudiengang ungewiss erscheinen.

4 Marken in der externen Rechnungslegung

Marken haben häufig einen signifikanten Anteil am Unternehmenswert. Dennoch schlägt sich dies in den Bilanzen i. d. R. nicht nieder, da die Rechtsvorschriften zum Ausweis immaterieller Vermögensgegenstände sowohl nach nationalem als auch internationalem Recht sehr restriktiv sind. Moxter, der „Altmeister“ der Bilanzierung, hat die immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bereits vor über 40 Jahren als „ewige Sorgenkinder des Bilanzrechts“ (Moxter, in: BB 1979, S. 1102) bezeichnet. Diese Aussage gilt heute in einer Dienstleistungs- und Innovationsgesellschaft mehr denn je. Die Regelungen zur Bilanzierung von Marken im HGB sind für den Jahresabschluss (Einzelab-

schluss) und über die sog. Maßgeblichkeit grundsätzlich auch für die Steuerbilanz relevant, sofern im EStG (Einkommensteuergesetz) keine Sondervorschriften bestehen. Die Bestimmungen nach IFRS (International Financial Reporting Standards) sind nur im Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen zwingend anzuwenden.

Sowohl nach HGB, EStG als auch nach IFRS ist im Hinblick auf die Bilanzierung und Bewertung von Marken in erworbene Marken und selbstgeschaffene Marken zu unterscheiden. Wird eine einzelne Marke erworben, ist diese nach HGB, EStG und nach IFRS mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Der vereinbarte Kaufpreis gilt als zuverlässiger Indikator für den Wert einer Marke. Weit aus schwieriger ist die Bewertung einer Marke, wenn diese im Rahmen eines Unternehmenskaufes mit erworben wird und der Gesamtkaufpreis auf die einzelnen erworbenen Vermögensgegenstände einschließlich der identifizierbaren Marken aufzuteilen ist. So weist z. B. die Volkswagen AG im IFRS-Konzernabschluss 2012 im Zusammenhang der Einbringung der Porsche Automobil Holding SE einen separat bilanzierten mit erworbenen Markenwert „Porsche“ von rd. 14 Mrd. € aus. Die Bewertung einer Marke im Rahmen eines Unternehmenskaufes erfolgt zum beizulegenden Zeitwert (zu den relevanten Bewertungsverfahren vgl. nachstehendes Kapitel).

Unabhängig davon, ob der Erwerb einer Marke einzeln oder im Rahmen eines Unternehmenserwerbs erfolgt, stellt sich für die Folgejahre die Frage der planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen. Da nach § 47 MarkenG die Schutzdauer einer Marke von zehn Jahren beliebig oft um weitere zehn Jahre verlängert werden kann, schränkt die rechtliche Beurteilung die Nutzungsdauer einer Marke grundsätzlich nicht ein (vgl. etwa Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, in: Haufe, IFRS-Kommentar, 17. Aufl. 2019, § 13, Rn. 96). Relevant ist daher die ökonomische Beurteilung der Nutzungsdauer. Anhaltspunkte hierfür können u. a. empirische Studien liefern. Nach einer Untersuchung von Meffert/Burmann beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer von ca. 85 % bis 99 % der untersuchten Marken rd. ein bis sechs Jahre. Nur für rd. 1 % bis 15 % konnte eine längere Nutzungsdauer von sieben und mehr Jahren erhoben werden (vgl. Meffert u. a., Markenmanagement, 2. Aufl. 2005, S. 354 sowie Landgraf/Herrmann/Heßdörfer, in: NWB-Internationale Rechnungslegung 2018, S. 290). Im langlebigeren Bildungsbereich mit Akkreditierungszyklen von 5 Jahren könnte die Nutzungsdauer allerdings bei 10 Jahren liegen.

Im HGB muss – entsprechend dem Vorsichtsprinzip – eine erworbene Marke grundsätzlich planmäßig über die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Als Abschreibungsmethode kommt normalerweise die lineare Methode zur Anwendung. Im BMF-Schreiben vom 12.07.1999 (Aktenzeichen IV C 2 - S. 2172) wird die Nutzungsdauer konkretisiert. Danach kann für die Steuerbilanz die Nutzungsdauer einer erworbenen Marke mit 15 Jahren angenommen werden, sofern nicht eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen wird. An dieser steuerlichen Vorgabe orientiert sich in der Praxis häufig auch die HGB-Bilanzierung.

Nach IFRS erfolgt dagegen häufig keine planmäßige Abschreibung erworbener Marken, da im Erwerbszeitpunkt der Marke eine bestimmte konkrete Nutzungsdauer i. d. R. nicht definierbar ist und

somit – wie für einen erworbenen Goodwill – von einer unbegrenzten Nutzungsdauer auszugehen ist (vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O., 2019, Rn. 96.). So wird z. B. auch der Markenname Porsche im IFRS-Konzernabschluss 2018 der VW AG unverändert mit rd. 14 Mrd. € bilanziert.

Nach HGB ist eine außerplanmäßige Abschreibung einer Marke dann vorzunehmen, wenn Indizien für eine Wertminderung vorliegen und der beizulegende Wert dauerhaft unter dem Anschaffungswert bzw. Buchwert liegt. Zur Bestimmung des beizulegenden Wertes kommen wiederum die im nachstehenden Abschnitt beschriebenen Verfahren in Frage. In der Steuerbilanz kann, wenn die Voraussetzung für die HGB-Handelsbilanz vorliegen, ebenfalls eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgen. Die außerplanmäßige Abschreibung spielt in IFRS-Abschlüssen eine weitaus größere Rolle, da, wie vorstehend ausgeführt, hier häufig keine planmäßige Abschreibung erfolgt, es gilt der sog. Impairment-Only-Approach.

Für die Bilanzierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens erfolgte im Rahmen einer Bilanzrechtsreform (BilMoG) ab 2010 ein Paradigmawechsel, indem der deutsche Gesetzgeber hierfür erstmals ein Aktivierungswahlrecht anstelle des bisherigen Aktivierungsverbots einführte. Allerdings hat der Gesetzgeber mehrere Ausnahmetatbestände geschaffen, so besteht u. a. für selbst geschaffene Marken und Drucktitel ein explizites Aktivierungsverbot (vgl. Hahn, BilMoG, 3. Aufl. 2011, S. 24-25). Diese Ausnahmeregelungen sollten sicherstellen, dass die HGB-Rechnungslegung weiterhin dem Vorsichtsprinzip genügt. Für die Steuerbilanz besteht dieses Verbot bereits durch die generelle Regelung im EStG, wonach immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur aktiviert werden dürfen, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Nach IFRS gilt zwar eine Aktivierungspflicht sowohl für erworbene als auch selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände, ausgenommen hiervon sind aber explizit selbstgeschaffene Marken.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass selbst dann, wenn die DHBW von der kameralistischen Haushaltsrechnung auf die Bilanzierung nach HGB (oder auch IFRS) umstellen würde, die Marke RSW sich nicht in der Bilanz niederschlagen würde, da es sich um keine erworbene, sondern eine selbstgeschaffene Marke handelt, für die ein striktes Aktivierungsverbot besteht. Generell ist festzuhalten, dass trotz der Wertrelevanz selbstgeschaffener Marken diese in den Bilanzen nach nationalem und internationalem Recht im Interesse der Verlässlichkeit der Abschlussinformationen nicht ausgewiesen werden dürfen.

5 Die Bewertung von Marken aus Sicht des Wirtschaftsprüfers und der Unternehmenssteuerung

Sowohl der IDW S 5 – welcher ausschließlich den Abschlussprüfer verpflichtet – als auch ISO 10668 treffen grundlegende Ausführungen zur Bewertung von immateriellen Vermögenswerten – insbesondere zur Markenbewertung. Die Anforderungen an eine zutreffende Markenbewertung ergeben sich bereits aus den allgemeinen Berufspflichten des § 43 WPO, nach denen der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich ausüben hat. Er hat sich

insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten. Ferner bestimmt der IDW S 5 die Darstellung der Funktion des Wirtschaftsprüfers, in der er die Bewertung vorgenommen hat, und welches Konzept er zur Bewertung herangezogen hat.

Der IDW S 5 unterscheidet bei der Bewertung von immateriellen Vermögenswerten – zu denen neben Marken auch insbesondere der Geschäfts- oder Firmenwert (goodwill) zählt – zwischen marktpreisorientierten, kapitalwertorientierten und kostenorientierten Verfahren.

Beim marktpreisorientierten Verfahren verlangt der IDW S 5, dass entweder auf einen beobachtbaren Marktpreis abgestellt wird – sofern es sich um einen aktiven Markt handelt – oder dass mittels Analogiemethode ein Vergleich zwischen dem beobachtbaren Preis für ein Vergleichsobjekt und dem gesuchten Wert der zu bewertenden Marke hergestellt wird (vgl. IDW S 5, Tz. 19 ff.).

Bei der Anwendung des kostenorientierten Verfahrens kann auf die Kosten abgestellt werden, die erforderlich sind, um ein genaues Duplikat des Vermögenswerts herzustellen (Reproduktionsmethode). Alternativ sieht der IDW S 5 die Wiederbeschaffungsmethode vor. Hierbei werden die Kosten zugrunde gelegt, die für die Herstellung oder Beschaffung eines nutzenäquivalenten immateriellen Vermögenswerts, d. h. der Marke, anfallen (vgl. IDW S 5, Tz. 49).

Das kapitalwertorientierte Verfahren zielt darauf ab, dass sich der Wert des immateriellen Vermögensgegenstandes aus der Identifikation von zukünftigen Erfolgsbeiträgen in Form von spezifischen Cash Flows ergibt, die innerhalb der Nutzungsdauer der Marke erwirtschaftet werden (vgl. IDW S 5, Tz. 22 ff.).

Als Bewertungsverfahren für Marken kommen überwiegend kapitalwertorientierte Verfahren zur Anwendung. Die zentrale Anforderung besteht im Wesentlichen in der Abgrenzung der markenrelevanten Umsätze – und damit der Umsätze, die durch das Vorhandensein der Marke beeinflusst sind. Eine Ausprägung des kapitalwertorientierten Verfahrens ist die sog. Mehrgewinnmethode, die überwiegend bei Produktmarken angewendet wird. Hierbei wird der Mehrgewinn ermittelt, der sich durch die Nutzung einer Marke im Vergleich zu einem Verkauf eines nicht markierten, vergleichbaren Produkts, ergibt.

Ein weiteres kapitalwertorientiertes Verfahren stellt die sog. Lizenzpreisanalogie dar. Ziel dieser Methode ist die Ermittlung der angemessenen Lizenzrate sowie der entsprechenden Bezugsbasis. Die Lizenzrate leitet sich aus öffentlich verfügbaren Lizenzraten für andere vergleichbare Marken ab. Aufgrund der eingeschränkten Verfügbarkeit von Hintergrundinformationen über das Zustandekommen dieser öffentlich verfügbaren Lizenzraten ist allerdings eine Vergleichbarkeit de facto in nur sehr eingeschränktem Umfang gegeben (vgl. IDW S 5, Tz. 59 ff.).

Zur Unterstützung der beschriebenen finanzwirtschaftlichen Methoden können auch rein verhaltenswissenschaftliche Methoden zur Markenbewertung herangezogen werden. Diese eignen sich jedoch nicht als eigenständiges Bewertungsverfahren (vgl. IDW S 5, Tz. 70), sondern finden als sog. Kom-

binationsmodelle, welche finanzwirtschaftliche und verhaltensorientierte Ansätze zusammenführen, Anwendung.

Die Verwendung kapitalwertorientierter Bewertungsmodelle eignet sich insbesondere für den Masterstudiengang Steuern, Rechnungslegung und Prüfungswesen (SRP). Dieser wird vom Studienzentrum RSW der DHBW Stuttgart federführend durchgeführt und ist durch (eindeutig abgrenzbare und zuordenbare) Studiengebühren finanziert. Mit diesem Studiengang befindet sich die DHBW in einem erfolgreichen Wettbewerb mit anderen Hochschulen, was sich deutlich in den herausragenden Absolventenquoten der Steuerberater- und Wirtschaftsprüferexamen der letzten Jahre zeigt. Man wird durch die rasch wachsenden Studierendenzahlen bei einem hohen Fixkostenanteil in der Zukunft steigende Erträge erwarten können. Daher ist dem SRP ein erheblicher und beständiger Wert beizulegen.

Eine Bewertung des Studienganges RSW (Bachelor) kommt wegen der öffentlich-rechtlichen Rahmenbedingungen des Bildungsangebots nicht in Betracht. Wollte man sich dem nähern, wären die Verfahren um ein den Nutzen der Marktgegensseite berücksichtigendes Verfahren zu erweitern.

Scheidet eine finanzielle Markenbewertung aus, z. B. weil sich die Cash-Flows einer Marke nicht unmittelbar zuordnen lassen, so können nichtfinanzielle Verfahren der Markenbewertung eingesetzt werden. Im Marketing und Marketing-Controlling hat sich dabei im Laufe der Zeit eine enorme Verfahrensvielfalt herausgebildet (vgl. für einen Überblick z. B. Meffert u. a., Marketing, 13. Aufl. 2019, S. 315 ff.). Für den hier behandelten Sachverhalt besonders interessant, erscheinen dabei Verfahren, die eine Markenbewertung nicht nur aus Sicht der direkten Nachfrager, sondern eines breiteren Kreises von Stakeholdern vornehmen. So kommen als Stakeholder der Marke „RSW“ u. a. die Dualen Partner, Studierende, Alumni, Lehrbeauftragte, Organe sowie Gremien der DHBW, Akkreditierungsinstitute, Politik, Medien usw. in Frage. Sie alle stehen in Beziehung zur Marke RSW und haben eine ganz bestimmte Wahrnehmung der Marke, ordnen ihr also ein bestimmtes Markenimage zu. Durch regelmäßige systematische Erhebungen, i. d. R. durch Befragungen innerhalb der jeweiligen Stakeholdergruppen und der Zusammenfassung der Ergebnisse mit Hilfe von Scoringverfahren kann der Wert einer Marke aus Sicht der Stakeholder bestimmt werden. Interessant ist dabei insbesondere die Veränderung des Markenwerts im Zeitablauf, da hieraus der Erfolg der Markenführung beurteilt werden kann.

Nun stellt sich freilich die Frage, was mit einem – wie auch immer – ermittelten Markenwert außerhalb von bilanziellen, steuerlichen und rechtlichen Fragestellungen noch angefangen werden kann? An dieser Stelle tritt die interne Unternehmenssteuerung aufs Spielfeld: So können aus Sicht eines modernen Controlling Markenwerte u. a. als Basis für die Budgetierung, d. h. die Zuweisung von finanziellen Mitteln an die Marken herangezogen werden. Innerhalb einer Organisation erhalten besonders starke Marken grundsätzlich höhere Finanzmittel zugewiesen als schwächere Marken. Die mit den zugewiesenen Mitteln erzielte Markenwertsteigerung oder – im negativen Fall – Markenwertvernichtung ist dann regelmäßig zu kontrollieren und die Budgetierung im Sinne einer wirtschaftlichen Mittelzuweisung und -verwendung anzupassen. Neben der Budgetierung können Markenwerte

im Controlling weitere Funktionen haben: So kann die Entwicklung des Markenwerts ein Indikator für den zukünftigen Absatzerfolg darstellen, da eine Veränderung des Markenwerts teilweise zeitlich deutlich vor einer tatsächlichen Änderung der Absatzzahlen feststellbar ist. Der Markenwert kann in diesem Sinne daher auch als Früherkennungsindikator in der Unternehmenssteuerung eingesetzt werden.

Durch die Differenzierung des Studienganges ist es gelungen, die Studierendenzahlen von einer Auslastung zu einer Überlastung des Studienzentrums zu steigern. Der Nutzen und der Wert liegen hier bei der Marktgegenseite, d. h. den Studierenden und vor allem den Dualen Partnern, die sehr gut und auf das Berufsfeld differenziert ausgebildete Absolventen vorfinden. Leider hat das Studienzentrum eher die Last zu tragen, die der Erfolg mit sich brachte. Weder die Politik noch die überörtliche Hochschulleitung trägt diesem Umstand ausreichend Rechnung.

6 Die Bilanzierung von Marken(rechten) in der Steuerbilanz

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung für buchführende Steuerpflichtige gilt gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG grundsätzlich das sog. Maßgeblichkeitsprinzip, d. h. dass für die steuerliche Gewinnermittlung das (Rein-)Betriebsvermögen anzusetzen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist (vgl. grundlegend BFH-Beschluß v. 3. Februar 1969, GrS 2/68, BStBl II 1969, 291 sowie Beisse, StuW 1984, 5). Daher richtet sich der Ansatz und die Bewertung der einzelnen Bilanzposten in der Steuerbilanz grundsätzlich nach den handelsrechtlichen GoB, soweit nicht ein steuerlicher Ansatz- und/oder Bewertungsvorbehalt (§ 5 Abs. 1 S. 1, HS. 2 EStG) greift.

Marken, ob als Recht konstituiert oder (noch) nicht, wie die im Folgenden zu analysierende „Marke RSW“, stellen dabei grundsätzlich immaterielle Werte dar. Diese gelten vor allem unter dem Blickwinkel des obersten GoB-Gebots, des dem Gläubigerschutz dienenden kaufmännischen Vorsichtsprinzips, von jeher als etwas fragwürdige Aktiven (vgl. Moxter 2003, 76).

Ursprünglich wurde sowohl von Rechtsprechung als auch dem Schrifttum zwischen Rechten, für die zunächst das Vorhandensein von Aufwendungen genügt (vgl. RG-Urteil v. 3. März 1904, I 404/03), und rein wirtschaftlichen Gütern, für die das Reichsgericht forderte, dass diese „ideellen Werte...“ nur dann bilanzierungsfähig seien, wenn sie „... von dritter Seite erworben und zu ihrer Erlangung Aufwendungen gemacht hat“ (RG-Urteil 27. Juni 1914 I 370/14, LZ 1915, 231) unterschieden.

Bilanzieller Gewinn ist definiert als Reinvermögensmehrung, ermittelt durch sog. Bestandsvergleich. Niedergelegt in der gesetzlichen Definition des § 4 Abs. 1 EStG in Anlehnung an die Vorgaben des §§ 242 ff HGB. Erst was sich nach Reinvermögenserhaltung als Überschuss ergibt, kann zu Gewinnansprüchen führen. Eine Reinvermögenserhaltung zur Sicherung des Unternehmenszwecks gebietet, nur positive und negative Vermögenswerte in wirtschaftlichem Sinne zu bilanzieren und diese insbesondere gegenüber reinen Verrechnungsposten abzugrenzen. Vermögen im wirtschaftlichen Sinne ist

nur der Vermögensteil, der sich zumindest mit dem ganzen Unternehmen kaufpreiserhöhend übertragen lässt. Bloße Rechtstitel ohne Wert oder Schulden ohne Belastung sind daher keine Bilanzposten (vgl. Moxter 2003, S. 19, 20; vgl. Moxter/Engel-Ciric 2018, S. 52.).

Das Gebot der Rechtssicherheit erfordert Einschränkungen, sog. Objektivierungsrestriktionen, dies bereits betont in der Entscheidung des Reichsoberhandelsgerichts vom 3. Dezember 1873 Rep. 934/73, ROHGE 12, S. 15,18) der nach dem fundamentalen GoB der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. Beisse, StuW 1981, 1) aktivierbaren Vermögensbestandteile: Nur was sich dem Grunde und der Höhe nach hinreichend objektiviert erfassen lässt, kann bilanziert werden. Aktivenobjektivierung dem Grunde nach bedeutet, dass der Vermögensteil als solcher greifbar im Sinne von objektiv nachweisbar sein muss. Es genügt nicht, dass sich Sachen und Rechte als solche nachweisen lassen, sie müssen als wirtschaftliche Vermögenswerte nachweisbar, d. h. greifbar werthaltig sein. Der Nachweis rein wirtschaftlicher Güter gelingt nur hinsichtlich einer greifbaren Werthaltigkeit (vgl. Moxter 2003, S. 73, ders. 2007, S. 11, vgl. Moxter/Engel-Ciric 2018, S. 52-55).

Nach § 5 Abs. 2 EStG ist für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden (vgl. Moxter 2007, S. 29). Obgleich es sich bei den immateriellen Wirtschaftsgütern nach dem Wortlaut um Wirtschaftsgüter handelt und damit grundsätzlich um (einlagefähige) Aktiva, haben immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit dem entgeltlichen Erwerb grundsätzlich eine zweite Aktivierungshürde zu nehmen, denn immaterielle Anlagewerte unterliegen grundsätzlich einem weiten subjektiven Beurteilungsspielraum (vgl. Moxter 2003, S. 73, 74, ders. 2007, S. 29). § 266 Abs. 2 A HGB führt beispielhaft derartige Werte und Rechte auf; verbindendes Merkmal ist eine im Allgemeinen schwach ausgeprägte, wenn überhaupt gegebene Marktgängigkeit und somit eine (sehr) schwierige Wertfindung.

Das Kriterium des entgeltlichen Erwerbs, das seit 1965 zuerst im Aktiengesetz normiert war, erleichtert und objektiviert insoweit die Wertfindung zunächst hinsichtlich des Zugangswertes, denn durch den eng zu verstehenden entgeltlichen Erwerb wird eine Wertbestätigung durch den Markt (gegenseitiger Leistungsaustausch) gesehen. Dieses schließt von vornherein aus, selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als erworben zu begreifen (vgl. Moxter 2003, S. 74, 75, ders. 2007, 29 ff., Kronner 1995).

Gegenüber der HGB-Reform durch das BilMoG von 2009 und der damit einhergehenden Lockerung dieser engen Greifbarkeitsauslegung durch § 248 Abs. 2 HGB und damit einer Aufweichung des obersten Leit-GoB kaufmännischer Vorsicht, verbleibt das Steuerbilanzrecht bei diesem überkommenen, fundamentalsten Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB) und ist insoweit dem traditionellen GoB-System und Bilanzsystem näher und enger verbunden als das derzeitige HGB (vgl. Moxter/Engel-Ciric 2018, S. 40). Insoweit lässt sich für die (bislang nicht geschützte) Marke RSW folgende Rechtsfolge subsumieren:

Zunächst handelt es sich bei der Marke „RSW“ aufgrund der Dauerhaftigkeit der beabsichtigten Nutzung um einen immateriellen Anlagewert, im Sinne eines rein wirtschaftlichen Gutes, das sich nicht in einem Recht verkörpert.

Für diese Marke gilt das strenge Bilanzierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG, da die Marke „RSW“, gleichwohl sie als ein (sehr) wertvolles Gut für die DHBW und somit das Land Baden-Württemberg zu betrachten ist, von den Protagonisten an fünf DHBW-Standorten selbst geschaffen wurde und mangels entgeltlichem Erwerb von einem Dritten nicht bilanziert werden darf. Der Wert der Marke „RSW“ schlägt sich ausschließlich im sogenannten originären, ebenfalls nicht bilanzierbaren Geschäfts- oder Firmenwert (goodwill) gegebenenfalls kaufpreiserhöhend nieder.

7 Fazit

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Herausbildung unseres Studienganges RSW unter rechtlichen und handelsrechtlichen sowie steuerrechtlichen Aspekten (noch) nicht den Anforderungen genügt, die an eine Marke im markenrechtlichen Sinn zu stellen sind. Trotz des großen Wertes dieses spezifischen und differenzierten Bildungsangebots ist dieser Wert nicht zu aktivieren. Vielleicht ist dies im Bildungswesen auch folgerichtig, da die Marktgegenseite, nämlich die Studierenden und die Dualen Partner, die eigentlichen Nutznießer sind. Gleichwohl war es insbesondere unter Marketinggesichtspunkten ein wichtiger Schritt, was sich vor allem in den enorm gewachsenen Studierendenzahlen zeigt.

Mit der Untersuchung **wollen** wir dem scheidenden Dekan für seine aufopferungsvolle Arbeit zum Wohle der Fakultät **danken**. Ihm als ausgewiesenen Marketing-Experten haben unsere Differenzierungs- und Positionierungsversuche unseres Studienganges am Markt mit einem einzigartigen Bildungsangebot stets eingeleuchtet, demzufolge er sie zusammen mit unserem Rektor, Herrn Prof. Dr. Weber, vorbehaltlos unterstützt hat. Auch dafür danken wir ihm und dem Rektor ganz besonders. Die geäußerte Kritik betrifft nicht sein Wirken, sondern die eingetretene Zentralisierung der Administration unserer Hochschule, wodurch Entscheidungen oft zu lange dauern bzw. erst gar nicht getroffen werden.

Wir wünschen Ihnen, sehr geehrter Herr Müllerschön, noch sehr viele Jahre mit Tätigkeiten, die in der Vergangenheit viel zu kurz gekommen sind. Schauen Sie dabei auf die vielen Erfolge in schwieriger Zeit und nicht auf die wenigen nicht optimal verlaufenen Angelegenheiten.