

Prof. Dr. Arnim Goldbach | Kapellenweg 2 | 31303 Burgdorf-Otze

Herrn Geschäftsführer
Jürgen Banse
VDP Sachsen-Anhalt e. V.
Otto-von-Guericke-Straße 86a
39104 Magdeburg

Ihr Zeichen:
Ihre Nachricht:
Unser Zeichen: Go./VDP-11/2023-kurz
Unsere Nachricht:
E-Mail: Arnim.Goldbach@gmx.net
Telefon: 0 51 36 / 8 44 63
Mobil: 0171 / 82 49 741

Datum: 24.11.2023

Arnim Goldbach:

Gutachterliche Stellungnahme zu 6 Fragen des VDP LSA

Kurzfassung und ohne Abdruck der Fragen mit Erläuterungen

0. Rahmenbedingungen des gutachterlichen Auftrags

Dieses Gutachten basiert auf sechs Fragen (formuliert mit Hintergrundinformationen) des Verbandes Deutscher Privatschulen Sachsen-Anhalt e. V. (im Folgenden: VDP LSA) übermittelt per Mail von Herrn Geschäftsführer Jürgen Banse an den Auftragnehmer vom 17.10.2023 (16:33 h). Diese Fragen mit Vorabinformationen – basierend primär auf dem Beukert-Gutachten (nachfolgend: B-G)¹ – sind in dieser Kurzfassung nicht mit abgedruckt.

Das vorliegende Gutachten betrachtet und analysiert (gem. Auftrag) die Fragenkreise *primär aus Sicht des kommunalen Haushaltsrechts*; denn die Kommunen sind ganz überwiegend die originären Schulträger und als solche für das Schulvermögen zuständig und verantwortlich. Seit 2013 müssen die Kommunen in Sachsen-Anhalt ihre Haushaltswirtschaft statt mit der herkömmlichen Kameralistik mit dem System der doppelten Buchführung (Doppik) planen und rechnen.² Das Land Sachsen-Anhalt (LSA)

¹ Auch im Zusammenhang mit einer Stellungnahme von Banse/VDP (o. J.) zum B-G.

² Siehe grundlegend Kühner 2014; Kühner / Goldbach 2015; Goldbach / Kühner / Thomsen 2014; Diekhans / Kühner / Goldbach 2015; Goldbach 2016: diese Werke bilden den fachlichen Rahmen dieses Gutachtens (werden aber nicht immer in Einzelaspekten „zitiert“) – ferner: Grimberg 2018. Für die Zwecke dieser Stellungnahme sind spätere Rechtsänderungen unerheblich. Der Einföhrungstermin 2013 ist von etlichen Kommunen aber „gerissen“ worden, obwohl eigentlich geplant war, schon 2011 umzustellen. Und nach Informationen des Landesrechnungshofs LSA liegen immer noch viele doppische Jahresabschlüsse nicht vor, was sicherlich die Erhebung im B-G. erheblich erschwert hat, sodass die Entscheidung gefallen ist, auf „indirektem Wege“ die notwendigen Kostendaten zum B-G zu erheben und zu analysieren (dazu im Verlaufe dieser gutachterlichen Stellungnahme mehr).

als „Träger des Lehrpersonals“ praktiziert dagegen weiterhin die Kameralistik (also im Wesentlichen als reine Zahlungsrechnung).¹

Dieser „Systembruch“ führt zu einigen wesentlichen „Komplikationen“ im Beziehungsgeflecht zwischen Land (Schulrecht) und Kommune (Schulträger) – auch in Bezug auf die Kostenrechnung.

1. Zuschuss bzw. Zuschussbedarf vs. Kosten bzw. Vollkosten (mit Bezug zum kommunalen Haushaltsrecht)

Das Beukert-Gutachten (nachfolgend: B-G) definiert den „Zuschussbedarf“ als Saldo von Ausgaben bzw. Auszahlungen, die zu Kosten „hochgerechnet“ werden (siehe B-G, Abb. 3-1) und tw. bestimmten Einnahmen bzw. Einzahlungen. Dieser Saldo stellt aber nicht per se die „Vollkosten“ dar. Herausgerechnet werden dürfen (und müssen) Einzahlungen nämlich nur dann, wenn *ein* Mitteleinsatz an *zwei* Stellen zur Kostenberechnung führen würde (z. B. eine Zuwendung).

Die definitorische und materielle Beziehung von „Zuschussbedarf“ und „Vollkosten“ stellt sich auf verschiedenen Ebenen dar und muss differenziert betrachtet werden. Beide Aspekte dürfen aber nicht automatisch gleichgesetzt werden, weil sie sich prinzipiell unterscheiden, auch wenn es enge Zusammenhänge gibt.

Denn: Methodisch sauber wäre (auf der ersten Ebene) gewesen, die nach dem güterwirtschaftlichen Kostenbegriff relevanten *Kostenarten* vollständig und in vollem Umfang auszuweisen; das wären dann die **Vollkosten**. Dabei wären vor allem die Kostenarten zu begründen gewesen, die *nicht* berücksichtigt wurden – v. a. die kalkulatorischen Zinsen, Mieten, Wagnisse. Die *Kostenbewertung* hätte sich ebenfalls am güterwirtschaftlichen Kostenbegriff orientieren müssen; da sind Zahlungsgrößen eine recht grobe und pauschale Grundlage, die differenzierter hätte aufgebaut werden sollen.² Auch die Kostenzuordnung zu Land und Kommune hätte gründlicher aufgearbeitet werden sollen.

Davon zu trennen ist der „Zuschussbedarf“. Erst auf dieser (zweiten) Ebene hätten Möglichkeiten der Verrechnung mit „abzuziehenden Kosten“ (weil nicht zuschussrelevant) und aufzurechnenden Einzahlungen/Einnahmen/Erträgen (weil bereits „zuschusswirkend“) vorgenommen werden sollen. Dann lägen „beide Ebenen“ transparent auf dem Tisch und könnten offen und fundiert diskutiert und dann entschieden werden – und das vor dem Hintergrund einer *Norm* „sicherzustellender Kostendeckungsgrad“. Dass der Zuschuss aber auch „nichtzahlungswirksame“ Kosten finanzieren muss, wird am Beispiel von Abschreibungen und Rückstellungen deutlich (in Form

¹ Siehe den Systemvergleich „Kameralistik vs. Doppik“ bei Goldbach 2014(a).

² Dabei fragt man sich (zumindest vordergründig), warum nicht die Daten des kommunalen Rechnungswesens auf Basis der Doppik verwendet wurden (die ja „eigentlich“ schon seit 2013 von allen Kommunen hätte eingeführt sein müssen, auch wenn etwas spätere Einführungsjahre durchaus akzeptiert wurden), denn der Weg von „Aufwand“ zu „Kosten“ ist kürzer und präziser als der Weg von „Auszahlungen/Ausgaben“ zu „Kosten“: siehe die Literatur in Fußnote 2 auf S. 1 und im Literaturverzeichnis. Allerdings ist zuzugestehen, dass offensichtlich etliche Kommunen den Prozess der Einführung der Doppik immer noch nicht vollends abgeschlossen haben.

von Abschreibungsgegenwerten und Rückstellungsgegenwerten). Sonst wären vor allem Investitionsprobleme und Alterssicherungsprobleme in der Zukunft vorgezeichnet.

Im Wege der Ermittlung der Vollkosten wäre es noch sinnvoll gewesen, nach *Einzel- und Gemeinkosten* sowie nach *Fixkosten und variablen Kosten* zu unterscheiden. Denn je höher der Gemeinkostenanteil an den Vollkosten eines Schülers ist, desto ungenauer ist das Kostenergebnis, da Gemeinkosten zur Ermittlung der Schülerkosten (Kostenträger) immer geschlüsselt werden müssen – und Schlüsselungen sind immer mehr oder weniger ungenau. Ein hoher Anteil der Fixkosten würde darüber informieren, wie stark die Änderung eines Kostenbetrags pro Schüler zu erwarten ist, wenn sich die Schülerzahl ändert. Das liegt an der Proportionalisierung der Fixkosten, d. h. man behandelt die Fixkosten wie variable Kosten, obwohl sie das gerade nicht sind. Beide Differenzierungen können hochgradig „zuschussrelevant“ sein (nach Form und Höhe des Zuschusses).

2. Weitere Produkte zusätzlich zur Aufzählung?

(1) Im B-G ist die **Produktgruppe (PG) „424 Sportstätten und Bäder“** zwar behandelt worden (s. Abschn. 4.3.2.3). Allerdings *fehlen entsprechende Kostendaten in der Kosten-Matrix*. Die „Begründungen“ dafür überzeugen nicht. Natürlich hätte man die Kosten ermitteln können – und müssen: Denn immerhin gibt es für die Grundschulen einen verpflichtenden Schwimmunterricht. Und es dürfte nicht die Regel sein, dass eine Grundschule in freier Trägerschaft ein eigenes Schwimmbad (oder Lehrschwimmbecken) hat, sodass dann „fremde“ Schwimm- und Sporteinrichtungen genutzt werden müssen, was für den freien Träger durchaus recht kostenintensiv werden kann. Dabei sind zur Begründung der Kostenrelevanz der PG 424 für Privatschulen verschiedene Fallkonstellationen denkbar (mit Konsequenzen für die buchhalterische Behandlung nach dem System der kommunalen Doppik LSA und die Ermittlung der Vollkosten pro Schüler lt. Auftrag des MB):

- Eine kommunale Schule nutzt die kommunaleigene Sporthalle: zahlungslose interne Leistungsverrechnung, aber mit Relevanz für Schülerkosten.
- Eine kommunale Schule nutzt die Sporthalle einer anderen Kommune: zahlungsrelevante Leistungsverrechnung zwischen beiden Kommunen und ebenfalls mit Relevanz für Schülerkosten.
- Eine kommunale Schule nutzt die Sporthalle einer Privat-Organisation: Kostenrelevanz bei zahlungsbasierten Nutzungsentgelten.

Die drei Fallgestaltungen – vor allem die letzte – machen deutlich, dass bei der Ermittlung der Vollkosten pro Schüler die Nutzung von Sportstätten anderer Organisationen voll anzurechnen ist. Dabei ist eine pauschale „Bereinigung der Zahlungen „sowohl auf der Seite der Auszahlungen als auch bei den Einzahlungen“ (B-G, Abschn. 4.3.2.3, S. 45) zur Vollkostenermittlung nicht statthaft. Aber ohnehin enthält die Kosten-Matrix des B-G diese Kosten der PG 424 überhaupt nicht. Und einmal mehr zeigt sich im Anschluss an Kap. 1 zudem, dass Vollkostenermittlung und Zuschussbedarfsermittlung zwei zu trennende Analyseschritte sind (erst Vollkosten – dann Zuschussbedarf). Hier würde der freie Schulträger auf diesen Kosten vollends „sitzen bleiben“.

(2) Wenn eine Schule (hier: BBS) auch andere öffentliche/kommunale und private Einrichtungen nutzt, fallen ggf. auch hier zusätzliche Kosten an. Insofern gibt es keinen grundlegenden Unterschied zum obigen Fall „Sportstätten und Bäder“.

Folgende Fälle wären denkbar (natürlich ohne Anspruch auf Vollständigkeit):

- Eine Schule „nutzt“ ein (öffentliches/kommunales oder privates) Theater, etwa für das Fach Musik oder Kunst oder Kultur usw. Da wäre der Produktbereich „26 Kultureinrichtungen“ einschlägig, wenn es sich z. B. um ein kommunales Theater handeln sollte. Bei einem Besuch eines privaten Theaters müsste ganz normal ein Eintrittsentgelt bezahlt werden, was den Kostencharakter auch hier besonders deutlich macht.
- Bei einer Nutzung eines Museums wäre ggf. die Produktgruppe „252 Nichtwissenschaftliche Museen, Sammlungen“ zuständig, wenn es sich um ein öffentliches/kommunales Museum handelt. Bei einem Besuch eines privaten Museums müsste (wie oben) ganz normal ein Eintrittsentgelt bezahlt werden, was den Kostencharakter wiederum besonders deutlich macht.
- Eine BBS (siehe Beispiel oben) nutzt im gewerblich-technischen Bereich der Kfz-Ausbildung (z. B. Mechatroniker) eine private Werkstattanlage (vielleicht vorübergehend bis die eigene Kfz-Lehr-Werkstatt fertig ist) und zahlt dafür einen laufenden Betrag an die Inhaber der Privat-Werkstatt. Kostenmäßig ist auch dieser Fall relevant und wie oben gelagert.
- Usw.

3. Vollständige und valide Bewertung von Schulanlagevermögen

(1) Das B-G geht grundsätzlich richtig davon aus, dass aus Zahlungen für Investitionen (im Schulbereich) Kosten nicht unmittelbar „abgelesen“ werden können (B-G, Abschn. 4.3.2.2). *Abschreibungen auf Schulimmobilien werden auf kommunaler Ebene grundsätzlich durchaus berücksichtigt, das Problem ist die Bewertung.*¹

Und da hilft folgender Umstand: Da alle Kommunen zum Beginn des Haushaltsjahres 2013 eine Eröffnungsbilanz haben muss(t)en und seitdem nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (Doppik) zu planen (Haushaltsplan) und zu rechnen (Jahresabschluss) haben (s. Kap. 0 und Kap. 1 Nr. 2), ist nur „sehr eingeschränkt nachvollziehbar“, warum man da sich nicht „bedient“ und die Abschreibungen ableitet.² Die „Abschreibungskosten“ lassen sich nämlich aus der Anlagenbuchführung und ggf. der Anlagenübersicht entnehmen; über die speziellen Abschreibungen für Schulimmobilien müsste dann jede Schulträger-Kommune Auskunft geben können. Unterstützungsleistungen können da ggf. diverse Organisationen geben: z. B. Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt), Kommunalaufsicht des Innenministeriums (etwa für die Anschriften aller relevanten Kommunen, um Daten abzurufen), Bildungsministerium, Landesrechnungshof LSA: Überörtliche Kommunalaufsicht,

¹ Die geringe Höhe der Mieten und Pachten pro m² erscheint auf den ersten Blick tatsächlich überraschend, kann aber an dieser Stelle nicht genau evaluiert werden. Dazu später mehr (s. Kap. 6).

² Dieser Einwand ist deshalb nur „sehr eingeschränkt nachvollziehbar“, da jede Kommune ihren Haushaltsplan zu veröffentlichen hat. Und seit 2013 muss (müsste) jede Kommune einen doppischen Haushalt aufstellen (Ergebnisplan und Finanzplan). Darüber hinaus müsste aber eigentlich der jeweilige (doppische) Jahresabschluss für die Ermittlung von Abschreibungen verwendet werden, da hier die genauen Ist-Daten stehen, die ja auch zu einer Ist-Vollkostenrechnung führen soll.

Kommunale Spitzenverbände, Studieninstitut SIKOSA, LH Magdeburg und andere „doppische“ Kommunen usw.

Diese Abschreibungen (hier für Schulimmobilien) hat jede Kommune auf der Grundlage der bewerteten Schulimmobilie zu ermitteln (gem. § 40 KomHVO). Dabei wird (wurde) zunächst das Schulgebäude bewertet. Wertmaßstab ist da der historische fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungswert (gem. § 38 KomHVO). Gesetzesgrundlage ist §§ 112-114 KVG LSA.

Differenzierte Bewertungsvorgaben macht die Bewertungsrichtlinie LSA (BewertRL LSA). Sie basiert einerseits auf § 37 KomHVO und andererseits auf der Inventurrichtlinie (InventRL LSA). Sollten keine Daten zur unmittelbaren Bewertung einer Vermögensgegenstandes mehr hinreichend zur Verfügung stehen, sind „vorsichtig schätzte Zeitwerte“ anzusetzen (seit 2012 mit Rückindizierung: s. Kap. 6). Dafür stehen grundsätzlich drei Verfahren zur Verfügung: Vergleichswertverfahren, Sachwertverfahren, Ertragswertverfahren. Bei „nichtrentierlichen“ Immobilienvermögen – wie Schulgebäude – kommt primär das Sachwertverfahren zur Anwendung. Damit wird der Reproduktionswert eines Vermögensgutes ermittelt.

Die entsprechende Rechnung lautet vereinfacht: *Zeitwert (durch Sachwertverfahren) – rückindiziert (s. Kap. 6) auf das (ggf. fiktive) Anschaffungs- oder Herstellungsjahr – minus seit dem bis heute angefallene Abschreibungen. Orientierungspunkt für die Nutzungsdauer zur Berechnung der Abschreibungen (primär lineare Abschreibung) ist die Abschreibungstabelle in Anlage 1 der BewertRL. Darin ist für Schulgebäude eine Zeitspanne von 60-80 Jahren angegeben; diese Größe muss jede Kommune konkretisieren, kann dabei aber auch begründet abweichen.* Daraus wird erkennbar, dass LSA erhebliche Bewertungsspielräume zulässt. Hinzu kommt, dass mit dem Sachwertverfahren zu bewertende Immobilien der Zustand dieser Schulimmobilie erst einmal eingeschätzt werden muss, wobei es bereits erhebliche Unterschiede geben kann. Und es ist nicht ausgeschlossen, dass auch „Bilanzpolitik“ eine Rolle spielt(e). Das Beispiel der Bewertung eines Schulgebäudes findet sich bei Goldbach / Kühner / Thomsen 2014, S. 447-452 (grundlegen auch Kühner / Goldbach 2015, Kap. 2, ergänzend Diekhaus / Kühner / Goldbach 2015).

(2) Auch die mobilen Ausstattungsgegenstände in den Räumlichkeiten müssen bewertet und abgeschrieben werden. Dabei ist als Vereinfachungsregel § 33 Abs. 3 und 4 KomHVO relevant, wonach derartige Mobilien (z. B. Tische, Stühle, Tafeln, IT-Geräte usw.) auch nach dem Verfahren der Gruppenbewertung mit einem Festwert bewertet werden *können* (wenn die Bedingungen vorliegen). Das setzt aber voraus, dass nur mobiles Anlagevermögen berücksichtigt wird und dass die jeweiligen Räume einigermaßen gleich ausgestattet und einigermaßen funktionsgleich sind (siehe normale Klassenräume, Fachräume, Spezialräume, Werkstätten, Schulbibliotheken usw.).¹ Das Beispiel der Bewertung einer „Bibliotheksausstattung mit Medien“ findet sich bei Goldbach / Kühner / Thomsen 2014, S. 452-456 (mit einer praktikablen aber begründeten Vereinfachungsmethodik).

Weitere Hinweise zur Bewertung finden sich in Kap. 6.

¹ Da gibt es im Schulwesen erhebliche Unterschiede – von Förderschulen bis BBS, von kleinen Grundschulen bis großen BBS usw.

4. „Erstattungen für die Auszahlungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit an Gemeinden und Gemeindeverbände“ – keine Kosten (pro Schüler)?

Bereits in Kap. 1, v. a. aber in Kap. 2 ist erläutert worden, dass solche Verrechnungen – hier „Auszahlungen und keine Kosten“ – bei einer Vollkostenrechnung nicht sachgerecht, zumindest problematisch, weil intransparent sind. *In dem hier zugrundeliegenden Fall liegen tatsächlich Kosten für Schüler vor; diese Beträge aus 7452 dürften also nicht zur Vollkostenermittlung abgezogen werden.* Es geht ja um die Kosten pro Schüler (hier des Landkreises) und nicht um die Kosten des Landkreises insgesamt, aber selbst für den Landkreis wären das in diesem Fall kostenrelevant (für die Stadt wären das Erträge/Einzahlungen auf Konto 6452).¹

Vor allem aber gelten hier die Konsequenzen für die Privatschulen bzw. freien Schulträger: Wenn nämlich eine Privatschule diese Sportstätte der Stadt nutzen würde, könnte die Privatschule bzw. der freie Schulträger diesen Betrag auch nicht verrechnen, sondern bliebe auf diesem Aufwand „sitzen“ (dann auch mit einer Auszahlung verbunden, denn die genutzte Sportstätte der Stadt durch eine Privatschule würde ihrem Träger vermutlich als „zahlungsrelevanter Kostenersatz“ in Rechnung gestellt werden). Weitere Zusammenhänge sind in Kap. 2 erläutert (auf Grundlage von Kap. 1).

5. Einberechnung von Produkt 424?

Im B-G ist die **Produktgruppe (PG) „424 Sportstätten und Bäder“** zwar behandelt worden (s. Abschn. 4.3.2.3). *Allerdings ist – wie oben schon erläutert – der Begründungsansatz fragwürdig und die Nichtberücksichtigung auch solcher Kosten (deshalb) in der Kosten-Matrix des B-G nicht nachvollziehbar, wie in Kap. 2 ausführlich gezeigt wurde (darauf wird hier verwiesen – andere und weitere Aspekte sind hier nicht gefordert). Im Ergebnis würden die freien Schulträger auf diesen Kosten „sitzen bleiben“.*

6. "Anschaffungskosten" oder "Herstellungskosten" bei Investitionen in Schulimmobilien?

Anknüpfend an und aufbauend auf Kap. 3 (Frage 3) ist zunächst festzustellen, dass die Kommunen tatsächlich mit der „Ersten“ (doppischen) Eröffnungsbilanz 2013 (zum 01.01.2013) ihre Schulen bewertet haben müssen (müssten). Und nun ist immerhin ein Jahrzehnt vergangen.² Und dazu gibt es umfangreiche Vorgaben für die Erfassung und Bewertung des Vermögens – hier: des Schulanlagevermögens (s. Kap. 3). Des-

¹ Zunächst wäre aber auch hier (s. analog in Kap. 2) das Aufwandskonto 5452 (und bei der Stadt das Ertragskonto 4482) einschlägig.

² Einschränkend ist allerdings zu beachten, dass der Prozess der Einführung der Doppik auf kommunaler Ebene offensichtlich immer noch nicht abgeschlossen ist: Dazu mehr in den Anmerkungen zu Kap. 0, Kap. 1 Nr. 2, Kap. 3 Nr. 1.

halb ist es nicht recht nachvollziehbar, warum das B-G nicht darauf Bezug nimmt. Indirekt über Zahlungen ermittelte und pauschal auf „Schulräume“ bezogene Kosten sind deshalb nicht zielführend; und die Bezeichnung „(zusätzliche) Investitionskosten“ ist irreführend. Denn: Die Bewertung eines „Schulraums“ muss drei große Vermögensblöcke unterscheiden:

- Schulgrundstück (Immobilie: nicht abschreibbar: Auszahlungen → keine Abschreibungen)
- Schulgebäude (Immobilie: abschreibbar: über 60-80 Jahre)
- Schulausstattung (Mobilien unter Betriebs- und Geschäftsausstattung: abzuschreiben über jeweilige Nutzungsdauer des Vermögensobjektes: Mobiliar, Bibliothek, IT/PC usw.,¹ z. B. lt. Abschreibungstabelle Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen LSA – BewertRL)
- Ggf. Sporthalle/Bewegungsraum und/oder Sportgelände (mit Ausstattungen)

Dieser aus drei bzw. vier Gruppen bestehende Gesamtwert einer Schule bildet die Basis für den Mietzins im Falle eines Mietverhältnisses. Das wäre in etwa vergleichbar mit der Miete für eine möblierte Wohnung. Daran wird erkennbar, dass die im B-G berücksichtigten „wenigen €Cent“ für Miete und Pacht deutlich zu wenig sind (s. Kap. 3, Nr. 1). *Deshalb ist das B-G-Modell gerade zur Erfassung der zahlungslosen Kosten insgesamt nicht geeignet, die Vollkosten eines Schülers im Bereich des Anlagevermögens (v. a. Immobilien) hinreichend vollständig und genau zu erfassen.² Ganz davon abgesehen, dass diese Kosten auf Landesebene für Landesschulen offensichtlich gar nicht erfasst werden (und wenn, dann intransparent).*

Als Eckpfeiler eines „alternativen“ Bewertungsmodells im Schulbereich für Schulgebäude („Schulräume“) auf kommunaler Ebene nach den Regeln der Doppik (NKHR LSA) – basierend auf der BewertRL i. V. m. der InventRL (gem. § 37 KomHVO i. V. m. §§ 32 f. KomHVO und gesetzlich §§ 113 f. KVG LSA)³ – sind folgende Grundmerkmale tragend:

- *Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (grundsätzlich aber generell) sind in der Doppik (Finanzbuchführung) zum historischen fortgeführten Anschaffungswert zu bewerten. Der ist grundsätzlich aufgrund von Belegen zum Anschaffungs- oder Herstellungsjahr direkt zu ermitteln. Das ist bei Neubauten eher problemlos. Bei Altgebäuden – und das sind Schulen nicht selten – wird diese Art der direkten Bewertung schwierig, wenn nicht unmöglich oder zumindest unwirtschaftlich. Deshalb kann (und muss) der Wert auf indirektem Wege ermittelt werden, und zwar mit nachfolgend aufgezeigten Verfahren:*
- *Von den drei Bewertungsverfahren des indirekten Bewertungsansatzes kommt das Ertragswertverfahren für Schulen (einschl. Grundstücke) nicht in Frage, da es sich nicht um erwerbs- oder marktwirtschaftsaffine Einrichtungen handelt und keine (marktorientierten) Erträge erzielt werden. Das Vergleichswertverfahren kann vor*

¹ Und das wäre nur die Ausstattung von „normalen“ Klassenräumen. Fachräume – z. B. Werkstätten an BBS, Fachräume für Haushaltswirtschaft an BBS, Fachräume für naturwissenschaftlichen Unterricht usw. – sind hier noch gar nicht berücksichtigt, dürfen aber nicht unberücksichtigt bleiben. Zu berücksichtigen sind ggf. zudem z. B. Außenanlagen als Spielplatz oder Bewegungsmöglichkeit einer Grundschule.

² Bei den zahlungsgleichen Kosten ist das B-G-Modell sehr viel genauer, was nicht überrascht.

³ Anknüpfend an Kap. 3. Das Bewertungsgesetz (BewG), das manchmal als Bewertungsgrundlage vorgeschlagen wird, kann allenfalls subsidiär eingesetzt werden, wenn die BewertRL keine Lösungen parat hat.

allem bei der Grundstücksbewertung zum Tragen kommen (siehe die besonderen Hinweise in der BewertRL: Abschn. 5.2-5.4), während das Sachwertverfahren insbesondere bei der Gebäudebewertung relevant ist (ebenso bei der Bewertung der Ausstattungen usw.; s. BewertRL, Abschn. 5.6).

1. Für die Bewertung der Immobilien „Grund und Boden bebauter Grundstücke (Konto 0311)“ hat die BewertRL in Abschn. 5.2 und 5.3 konkrete Regelungen. Aus kostenrechnerischer Sicht ist insbesondere die „Besonderheit“ zu beachten, dass Grundstücke grundsätzlich nicht abgeschrieben werden, weil sie als nicht abnutzbar gelten und damit eine konkrete Nutzungsdauer (in Jahren) nicht bestimmbar ist.
 2. Für die Bewertung der Immobilien „Gebäude und Aufbauten auf bebauten Grundstücken (Konto 0312) – hier: Schulgebäude – ist auf Basis der BewertRL die Wertermittlungsverordnung mit Wertermittlungsrichtlinien und als Nachfolgerin die Immobilienwertverordnung (ImmoWertV) einschlägig. Ein besonderes Problem beim Sachwertverfahren liegt darin, dass dieses Verfahren den Wert zum aktuellen Zeitpunkt ermittelt. Das widerspricht aber dem Anschaffungswertprinzip. Deshalb stellt sich die Frage, wie man dann auf den Wert des Anschaffungsjahres kommt. Das Verfahren nennt sich „Rückindizierung“.¹
- Die Bewertung des mobilen Ausstattungsvermögens („Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge“: Kontenbereich 07 und „Betriebsvorrichtungen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Nutzpflanzungen und Nutztiere“: Kontenbereich 08)² lässt sich auf der Grundlage der BewertRL in Abschn. 5.8 und 5.9 vornehmen. Hier ist eine direkte Bewertung auf Grundlage von Belegen häufig leichter möglich als bei den Immobilien. Allerdings können hier auch Bewertungsvereinfachungsverfahren angewendet werden; dies sind das Gruppenbewertungsverfahren und das Festwertverfahren (§ 33 Abs. 3 und 4 KomHVO).
 - Die sich aus der BewertRL ergebenden Vermögenswerte – Schulgrundstück, Schulgebäude, mobile Ausstattung – bestimmen auf der Basis der Abschreibungstabelle die Abschreibungen. Diese sind (zunächst) Aufwand in der Ergebnisrechnung³ (auch veranschlagend im Ergebnisplan) und müssen dann in „Abschreibungskosten“ übertragen werden. Aus Vereinfachungsgründen, aber auch aus sachlichen Überlegungen aufgrund der Gemeinwohlorientierung öffentlicher Organisationen⁴ (Schulen) heraus ist es jedoch angezeigt, die aufwandsgleichen Abschreibungskosten anzusetzen.⁵
 - Über den evt. Ansatz „Kalkulatorischer Zinsen“ sollte nachgedacht werden. Hier gibt es gerade für den Bereich der Kernverwaltung (wozu Schulen im Regelfall auf kommunaler Ebene gehören) unterschiedliche Positionen (und auch unterschiedliche Bewertungsansätze). Auf jeden Fall muss bei Nicht-Berücksichtigung dieser Zusatzkosten eine Begründung geliefert werden. Das gilt auch für die anderen kalkulatorischen Zusatzkosten (s. Kap. 1).

¹ Dabei könnte es ein Problem der Bewertungsgenauigkeit sein, dass erst seit etwa 2012 das LSA auch die Rückindizierung vorsieht, während dies vorher nicht akzeptiert wurde: Siehe auch Kühner/Goldbach 2015, S. 71 f.

² Bei BBS (vor allem im gewerblich-technischen und haushaltswirtschaftlichen Bereich) könnten sogar noch „Vorräte“ (Kontenbereich 15) hinzukommen (s. BewertRL, Abschn. 5.13).

³ Die „Ergebnisrechnung“ nach NKHR LSA kann man in etwa mit der Gewinn- und Verlustrechnung von Unternehmen (analog § 275 HGB) vergleichen. Da aber Verwaltungen nicht primär nach Gewinn streben dürfen, hat man sich für diesen „neutraleren“ Begriff entschieden.

⁴ Aus Sicht der Gebührenkalkulation Goldbach/Bienen 8/2022.

⁵ Siehe auch Goldbach 2014(b).

7. Zusammenfassendes Fazit

(1) Die Kritik von Banse (VDP) am Beukert-Gutachten (B-G) – auf der Grundlage der (fachlich wenig fundierten) Leistungsbeschreibung des MB – ist begründet. Die „Vollkostenkalkulation“ (auf Basis von Ist-Kosten) des B-G berücksichtigt tw. Kostenarten gar nicht (was zu begründen wäre) oder setzt sie bei der Bewertung zu niedrig an:

- Die Bewertung der „zahlungsungleichen Kosten“ erscheint problematisch, da als Grundlage der Kostenermittlungen Zahlungsgrößen der Finanzrechnung bzw. der Kameralistik verwendet wurden (was tw. – gerade auf kommunaler Basis – nicht ganz überzeugt). Dadurch besteht die Gefahr, dass solche Kosten nicht richtig abgebildet werden. Sie könnten zu hoch angesetzt sein (etwa durch Berücksichtigung außerordentlicher Zahlungen); wahrscheinlicher ist aber die Gefahr, dass sie zu gering angesetzt worden sind.
- Einige vorgenommene Verrechnungen erscheinen unbegründet oder intransparent (v. a. bei den laufenden Vorgängen). Dabei ist vor allem die Gleichsetzung des Begriffs „Zuschussbedarf“ mit dem der „Vollkosten“ nicht sachgerecht.
- Auf die Kosten durch die Nutzung von Fremdeinrichtungen/Fremdleistungen zu verzichten (z. B. PG 424, aber ggf. auch andere) ist nicht sachgerecht (und die Begründung überzeugt nicht).

Alles das zusammengenommen nährt den Verdacht, dass die ermittelten „Vollkosten“ im B-G gegenüber den tatsächlichen Vollkosten eines Schülers an einer öffentlichen Schule zu niedrig angesetzt sind. Das wiederum hätte dann zur Folge, dass die Berechnungsgrundlage für den Zuschuss an die Schulen in freier Trägerschaft in LSA zu gering ist. Zuschussentscheidungen auf dieser Berechnungsbasis des B-G würden demzufolge zu einer Unterfinanzierung des Privatschulbereichs führen (oder sie verfestigen). Das wäre dann auch ein verfassungsrechtliches Problem (Art. 7 Abs. 4 GG).

(2) Ein konzeptionelles Grundproblem der (vorliegenden) Vollkostenerfassung im B-G liegt auch darin, dass aus den Verhältnissen im öffentlichen Schulwesen aus haushaltswirtschaftlichen Daten auf die Kostensituation im Privatschulbereich geschlossen wird. Nicht nur unterscheiden sich die Rechnungssysteme auf Landesebene (Personalkosten Lehrpersonal) und Kommunalebene (Schulträger) fundamental – auf Landesebene zahlungsorientierte Kameralistik und auf Kommunalebene ressourcenorientierte Doppik. Es wird auf Kommunalebene sogar wieder auf die zahlungsorientierte Finanzstatistik zurückgegriffen, um Kosten abzuleiten. Hinzu kommt, dass das Land auf Ebene des Kernhaushalts keine Kosten- und Leistungsrechnung führt. Aber selbst die „doppischen Kommunen“ tun sich mit der Kosten- und Leistungsrechnung immer noch mehr als schwer, obwohl sie verbindlich vorgesehen ist (gem. § 20 KomHVO).¹

(3) Um hier nicht von vorherein kostenrelevante Beträge zu übersehen, muss bei einer Vollkostenrechnung nach dem güterwirtschaftlichen Kostenbegriff zunächst jeder Ressourcenverbrauch durch Schule/Schüler berücksichtigt werden; nicht berücksichtigte Kostenarten sind zu begründen. Dann ist der volle Ressourcenverbrauch je Kostenart wertmäßig zu erfassen. Eine Differenzierung nach Einzel- und Gemeinkosten sowie Fixkosten und variable Kosten ist aus Gründen einer sachgerechten Steuerung von Finanzen und Schulentscheidungen sinnvoll.

¹ Siehe grundlegend Kühner/Goldbach 2015, Kap. 6; Goldbach/Kühner/Thomsen 2014, Kap. F.

8. Literatur und Quellen

Banse, Jürgen (VDP): Entwicklung eines neuen Finanzhilfemodells für Ersatzschulen in Sachsen-Anhalt: Vergleich der Positionen des Bildungsministeriums und der Vertreter der freien Schulen. Magdeburg o. J.

Beukert, Thomas (Kompetenzzentrum öffentliche Wirtschaft, Infrastruktur und Daseinsvorsorge e. V. – KOWID): Erstellung einer Matrix für die Berechnung der Finanzhilfe für Schulen in freier Trägerschaft in Sachsen-Anhalt. Endbericht (im Auftrag des Ministeriums für Bildung des Landes Sachsen-Anhalt). Leipzig 12/2022

Diekhaus, Berta / Kühner, Kai / Goldbach, Arnim: Kommunale Rechnungsprüfung nach den Regeln der Doppik. Praxisleitfaden für Sachsen-Anhalt. Dresden 2015

Goldbach, Arnim: Das kamerale und doppische Haushalts- und Rechnungswesen: Grundzüge und Funktionen sowie Aussagekraft und Probleme im kritischen Vergleich. In: Gerhards, Ralf / Goldbach, Arnim (Hrsg.): Entscheidungsorientierte Verwaltungssteuerung. Dresden 2014(a), A.I.a

Goldbach, Arnim: Grundsystem und ausgewählte steuerungsrelevante Fragen einer entscheidungsorientierten kommunalen Kosten- und Leistungsrechnung aus Sicht des Controllings. In: Gerhards, Ralf / Goldbach, Arnim (Hrsg.): Entscheidungsorientierte Verwaltungssteuerung. Dresden 2014(b), A.VI

Goldbach, Arnim (unter Mitwirkung von Berta Diekhaus, Kai Kühner und Marc Thomsen): Die neue Kommunalhaushaltsverordnung für Sachsen-Anhalt. Erläuternde Einführung der KomHVO mit Rechtsgrundlagen und Vergleich zur GemHVO Doppik. Dresden 2016

Goldbach, Arnim / Bienen, Martin: Bemessung kommunaler Gebühren unter dem Aspekt der nominalen oder realen Substanzerhaltung? In: VERSORGUNGSWIRTSCHAFT – Monatszeitschrift für Betriebswirtschaft, Wirtschaftsrecht und Steuerrecht der Elektrizitäts-, Gas- und Wasserwerke sowie kommunale Unternehmen, 74. Jg., Heft 2/2022, S. 42-47

Goldbach, Arnim / Bienen, Martin: Bemessung kommunaler Gebühren nach dem Sozialstaatsprinzip – Modell einer Gebührendifferenzierung auf Kostenbasis. In: VERSORGUNGSWIRTSCHAFT – Monatszeitschrift für Betriebswirtschaft, Wirtschaftsrecht und Steuerrecht der Elektrizitäts-, Gas- und Wasserwerke sowie kommunale Unternehmen, 74. Jg., Heft 8/2022, S. 234-239

Goldbach, Arnim / Kühner, Kai / Thomsen, Marc: Doppisches Rechnungs- und Haushaltswesen für die Kommunen in Sachsen-Anhalt: Finanzbuchführung – Haushaltswesen – Jahresabschluss – Kosten- und Leistungsrechnung – Wirtschaftlichkeitsuntersuchung. Dresden 2014

Grimberg, Michael: Gemeindehaushaltsrecht Sachsen-Anhalt. Kommentar. Wiesbaden 2018

Kühner, Kai: Kommunale Doppik in Sachsen-Anhalt – Textsammlung zum Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen des Landes Sachsen-Anhalt. 2. Auflage, Dresden 2014

Kühner, Kai / Goldbach, Arnim: Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Sachsen-Anhalt. Kommentar, 2. Auflage, Dresden 2014

Lüder, Klaus: Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen. Berlin 2001

Marettke, Christian / Dörschell, Andreas / Hellenbrand, Andreas: Kommunales Vermögen richtig bewerten. 2., aktualisierte und erweiterte Auflage, Freiburg / Berlin / München 2006

Ministerium für Bildung des Landes Sachsen-Anhalt (MB): Beraterleistung „Erstellung einer Matrix für die Berechnung der Finanzhilfe für Schulen in freier Trägerschaft in Sachsen-Anhalt“ – Leistungsbeschreibung. MB 11-03/2021, 07.12.2021, Magdeburg 12/2021